

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

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU  
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

# **TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN RASYONEL VERGİLEME AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

103792

Temel GÜRDAL

Danışman

Prof. Dr. Mehmet TOSUNER

## Yemin Metni

Yüksek Lisans/Doktora tezi olarak sunduğum “**Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Rasyonel Vergileme Açısından Değerlendirilmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

..../..../.....

Temel GÜRDAL



## TUTANAK

Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü' nün ...../...../..... tarih ve .....sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz, Lisan Üstü Öğretim Yönetmeliği'nin .....maddesine göre Maliye Anabilim Dalı doktora öğrencisi Temel GÜRDAL'ın "Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Rasyonel Vergileme Açısından Değerlendirilmesi" konulu tezi incelemiş ve aday ...../...../..... tarihinde, saat ..... 'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 20 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerince sorulan sorulara verdiği cevaplar da değerlendirilerek tezin 6229/11 olduğuna oy birliği ile karar verildi.

ÜYE  
Prof. Dr. Mehmet Tasuner

ÜYE  
Doç. Dr. Kemal Celik

ÜYE  
Yardımcı Doç. Dr. Zeynep Arıkan

Evet

Hayır

\*\*\*Tez burs, ödül veya Teşvik prog.(Tüba, Fullbright vb) aday olabilir

☐☒

Tez mutlaka basılmalıdır.

☐☒

Tez mevcut hali ile basılabilir.

☒☐

Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.

☐☒

Tezin basım gerekliliği yoktur.

☐☒

**YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ**  
**TEZ VERİ FORMU**

Tez No: Konu Kodu: Üniv. Kodu

- Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.

Tez Yazarının  
Soyadı: **GÜRDAL** Adı: **Temel**

Tezin Türkçe Adı: **Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Rasyonel Vergileme Açısından Değerlendirilmesi**

Tezin Yabancı Dildeki Adı: **Analysis of the Turkish Income Tax Schedules With Respect To Rational Taxation**

Tezin Yapıldığı  
Üniversitesi: **Dokuz Eylül Üniversitesi** Enstitü: **Sosyal Bilimler Enstitüsü** Yıl: **2001**

Diğer Kuruluşlar:

Tezin Türü:

Yüksek Lisans: Dili: **Türkçe**

Doktora: Sayfa Sayısı: **351**

Tıpta Uzmanlık: Referans Sayısı: **530**

Sanatta Yeterlilik:

Tez Danışmanlarının

Ünvanı: **Prof. Dr.** Adı: **Mehmet** Soyadı: **TOSUNER**

Ünvanı: Adı: Soyadı

|                                 |                                |
|---------------------------------|--------------------------------|
| Türkçe Anahtar Kelimeler:       | İngilizce Anahtar Kelimeler:   |
| 1-Gelir Vergisi Tarifesi        | 1- Income Tax Schedule         |
| 2-Vergi Tarifesi                | 2-Tax Schedule                 |
| 3-Gelir Vergisi Oranı           | 3-Income Tax Rate              |
| 4-Türk Gelir Vergisi Tarifeleri | 4-Turkish Income Tax Schedules |
| 5-Vergi Tarife Teorisi          | 5-Tax Schedule Theory          |

Tarih:

İmza:



## ÖNSÖZ

Vergileme sürecinin temel unsuru olan vergi tarifesini, vergileme ile izlenen amaçlara ulaşılmasının yanında, önemli bir teorik birikimin vergilemeye yansması ve vergilemenin etkinliği açısından önem taşımaktadır. Vergi tarifesinin rasyonel vergilemeye uygun bir yapıya kavuşturulması, vergi tarife teorisinin unsurlarının toplumsal ve siyasal tercihlerin şekillenmesine yardımcı olması ile ilişkilidir.

Türk gelir vergisi tarifesinin rasyonel vergileme açısından değerlendirilmesini amaçlayan bu çalışmada, Türkiye’de uygulanmış olan gelir vergisi tarifeleri ve gelir vergisi tarifesini rasyonel vergilemenin unsurları ortaya konularak incelenmiştir. Önemli ekonomik ve sosyal etkileri de olan mali sistemin etkili unsurlarından olan gelir vergisi tarifesinin etkin bir yapıya kavuşturulmasının taşıdığı önem bu çalışmanın belirlenmesinde etkili olmuştur.

Bu tezin hazırlanmasında, makale ve kitapların temin edilmesinden eleştiri ve önerilere kadar birçok yönden destek olan arkadaşlarıma, özellikle regresyon analizinin yapılmasında önerileriyle katkılarından dolayı Doç. Dr. Rahmi Yamak’a, bu tezin hazırlanmasında başından sonuna kadarki süreçte büyük bir anlayışla bana önerileriyle destek olan ve yol gösteren tez danışmanım Profesör Dr. Mehmet TOSUNER’e teşekkür ederim.

## ÖZET

Vergilemenin en önemli unsurlarından biri olan vergi tarifesinin rasyonel vergilemeye uygunluğu, vergilemenin etkinliği açısından önemlidir. Bu tezde, ilk olarak rasyonel vergileme çerçevesinde gelir vergisi tarife teorisinin temelleri ve gelir vergisi tarifesine ilişkin uygulamadaki gelişmeler ortaya konulmuştur. 1950-2001 dönemi uygulanmış olan Türk gelir vergisi tarifelerinin rasyonel vergileme açısından değerlendirilmesi ile tarifelerin sorunlarının belirlenerek giderilmesi ve gelir vergisi tarife yapısının adaletle uygun, etkin ve verimli bir yapıya kavuşturulmasına ilişkin öneriler sunulması amaçlanmıştır.

Bu amaçla 1950-2001 dönemi Türk gelir vergisi tarifeleri, tarihi gelişimi içerisinde, sınıflandırılarak ortaya konulmuş, daha sonra da tarifeler unsurları bakımından karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Bu çerçevede tarifeler, sabit fiyatlarla dilimleri, marjinal oranları, ortalama oranları artan oranlılık dereceleri açısından incelenerek ekonomik etkileri bakımından değerlendirilmiştir.

Yapılan değerlendirmelerde Türk gelir vergisi tarifelerinin farklı dönemlerde farklı açılardan, rasyonel vergilemeden uzak bir yapıda olduğu görülmüştür. Bu çerçevede tarifelerin vergilemede yasallık, basitlik, adalet, etkinlik, istikrar ilkelerini ihlal ettiği görülmüştür. Gelir vergisinde, gelir dağılımını düzeltici niteliği açısından savunulan ve uygulanan artan oranlı tarifelerin, Türkiye'deki uygulama biçimi ve yapısı ile bunu sağlamaktan uzak olduğu hatta gelir dağılımını bozabilecek bir yapıda olduğu görülmüştür. Bu durum, teoride artan oranlılığa yöneltilen, keyfiliğin kaynağı olacağı eleştirisinin haklı olduğunu göstermektedir.

Rasyonel vergilemeye uygun tek bir gelir vergisi tarifesini bulunmamakla birlikte rasyonel vergilemeye uygun bir tarifenin farklı yaklaşımlara göre taşınması gereken nitelikler bulunmaktadır. Bu çalışmada, teorideki ve uygulamadaki gelişmeler dikkate alınarak bu nitelikler ortaya konulmuş ve bu çerçevede rasyonel gelir vergisi tarifelerine ilişkin bir öneri seti belirlenmiştir.

## **ABSTRACT**

**As one of the most important elements of taxation, the efficiency of income tax schedule to rational taxation is of vital importance to reach success on the parito of taxation. This thesis, first of all, identifies those basic principles of income tax schedule theory within rational taxation, reviewing the advancements in practice concerning income tax schedule. Analysis of the Turkish income tax schedule applied between years of 1950 and 2001 with respect to rational taxation, identification of the problems of tax schedules and solutions to such problems, and also constituting an income tax schedule based upon a fair, efficient, and effective structure exist among the purposes of this study.**

**Wiht such a purpose, Turkish income tax shedule between 1950 and 2001 years were classified in relation to their historic development, and they were later comparatively analysed on the bases of their criterias. These schedules were further analysed as to bracket as fixed price, marginal rates, and average rates and progressivity degree, and they were also evaluated with respect to their economic effects.**

**The data findings show that Turkish income tax schedule in various periods had such a structure far from rational taxation. The schedules violated such tax principles as legality, simplicity, equity, efficiency, and stability.**

**Those progressivity schedules proposed and applied with respect to their effectiveness to regulate income distribution were seen to be far from achieving this and with its structure and application in the Turkish context. Even worse than that they had a structuree spoiling the income distribution. This case justifies the criticism that progressivitiy theory is the source of arbitrariness.**

**There is not a single income tax schedule relevant to rational taxation, yet any schedule suitable to rational taxation should inherit principles conforming to different approaches. This study, therefore, identifies those principles in relation to developments both in theory and practice, and offers a set of proposals cencerning rational income tax schedule.**

## İÇİNDEKİLER

|                                               |       |
|-----------------------------------------------|-------|
| YEMİN METNİ.....                              | ii    |
| TUTANAK .....                                 | iii   |
| YÖK DOKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ VERİ FORMU..... | iv    |
| ÖNSÖZ.....                                    | v     |
| ÖZET .....                                    | vi    |
| ABSTRACT.....                                 | vii   |
| İÇİNDEKİLER .....                             | viii  |
| KISALTMALAR .....                             | xvii  |
| TABLolar LİSTESİ .....                        | xviii |
| ŞEKİLLER LİSTESİ .....                        | xxi   |
| GİRİŞ.....                                    | xxii  |

## BİRİNCİ BÖLÜM

### GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN TEORİK TEMELLERİ VE UYGULAMADAKİ GELİŞMELER

|                                                                 |    |
|-----------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. RASYONEL VERGİLEME VE VERGİ TARİFE TEORİSİNE İLİŞKİN TEMEL |    |
| KAVRAMLAR.....                                                  | 1  |
| 1.1.1.Rasyonel Vergileme Kavramı.....                           | 1  |
| 1.1.2 Vergi Tarifesi Kavramına İlişkin Açıklamalar .....        | 4  |
| 1.1.2.1.Vergi Tarifesi Kavramı .....                            | 4  |
| 1.1.2.2 Biçimsel Vergi Tarifesi .....                           | 5  |
| 1.1.2.3 Strüktürel Vergi Tarifesi .....                         | 6  |
| 1.1.3.Vergi Tarife Teorisinin Ortaya Çıkışı ve Amaçları.....    | 6  |
| 1.1.4.Vergi Tarifesinin Temel Unsurları .....                   | 7  |
| 1.1.4.1.Vergi Matrahı .....                                     | 8  |
| 1.1.4.2 Vergi Matrahı Üzerine Uygulanan Ölçüler .....           | 8  |
| 1.1.4.3 İndirim ve İlaveler .....                               | 9  |
| 1.1.5. Vergi Tarifesinin Temel Kavramları .....                 | 9  |
| 1.1.6. Vergi Tarifesinin Fonksiyonu ve Önemi.....               | 10 |
| 12 VERGİ TARİFELERİNİN SINIFLANDIRILMASI .....                  | 11 |

|                                                                                               |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 121. Matrahın Yapısına Göre Vergi Tarifeleri.....                                             | 12 |
| 122. Matraha Uygulanan Ölçüye Göre Vergi Tarifeleri.....                                      | 14 |
| 1221. Miktar (Miktarlı) Tarifeler.....                                                        | 15 |
| 1222. Oransal Tarifeler.....                                                                  | 17 |
| 12221. Düz (Sabit) Oranlı Tarifeler.....                                                      | 18 |
| 12222. Azalan Oranlı Tarifeler.....                                                           | 22 |
| 12223. Artan Oranlı Tarifeler.....                                                            | 24 |
| 12223.1. Artan Oranlı Tarifelerin Türleri.....                                                | 25 |
| 12223.1.1. Artan Oranliliğin Açık veya Dolaylı Olmasına<br>Göre Artan Oranlı Tarifeler.....   | 26 |
| 12223.1.1.1. Açık Artan Oranlı Tarife.....                                                    | 26 |
| 12223.1.1.2. Dolaylı (Gizli) Artan Oranlı Tarife.....                                         | 26 |
| 12223.1.2. Ortalama Vergi Oranının Seyrine Göre<br>Artan Oranlı Tarifeler.....                | 28 |
| 12223.1.3. Matrahın Gelişimi ve Tabi Olduğu<br>Ölçü Arasındaki İlişkilere Göre Tarifeler..... | 29 |
| 12223.1.3.1. Basit Artan Oranlı Tarife.....                                                   | 29 |
| 12223.1.3.2. Dilimli Artan Oranlı Tarife.....                                                 | 30 |
| 12223.1.3.3. Doğrusal (Lineer) Tarife.....                                                    | 31 |
| 12223.1.3.4. Formül Tarife.....                                                               | 32 |
| 12223.2. Artan Oranlı Tarifelerin Teorik Dayanakları.....                                     | 33 |
| 12223.3. Artan Oranlı Tarife Eleştiriler.....                                                 | 35 |
| 123. Fili Vergi Yüğü Oranına Göre Tarifeler.....                                              | 38 |
| 13. GELİR VERGİSİ TARİFESİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR.....                                          | 38 |
| 13.1. Vergilemenin Amaçları.....                                                              | 39 |
| 13.2. Vergileme İlkeleri.....                                                                 | 41 |
| 13.2.1. Vergileme İlkeleri Kavramı ve Vergileme İlkelerine İlişkin Yaklaşımlar.....           | 41 |
| 13.2.2. Rasyonel Gelir Vergisi Tarifesinin İlkeleri.....                                      | 43 |
| 13.221. Yasallık İlkesi.....                                                                  | 43 |
| 13.222. Ekonomik Etkinlik İlkesi.....                                                         | 47 |
| 13.223. Basitlik İlkesi.....                                                                  | 49 |
| 13.224. Verimlilik İlkesi.....                                                                | 51 |
| 13.225. Adalet İlkesi.....                                                                    | 51 |
| 13.226. İstikrar İlkesi.....                                                                  | 55 |

|                                                                               |     |
|-------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 1.3227. Uluslararası Uyumluluk İliki.....                                     | 57  |
| 1.33. Optimal Vergileme.....                                                  | 59  |
| 1.34. En Az Geçim İndirimi.....                                               | 63  |
| 1.35. Ayırma Kuramı.....                                                      | 65  |
| 1.36. Vergilemenin Sınırları.....                                             | 67  |
| 1.37. Vergiye Karşı Tepkiler.....                                             | 74  |
| 1.38. Vergi Psikolojisi, Vergi Zihniyeti ve Vergi Ahlakı .....                | 79  |
| 1.39. Vergilemenin Etkileri.....                                              | 81  |
| 1.3.10. Kamu Harcamalarının Bileşimi, Sınırları ve Biçimi .....               | 86  |
| 1.3.11. Vergi Politikasını Belirleyen Yapısal Etkenler .....                  | 88  |
| 1.4. GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN UYGULAMADAKİ GELİŞİMİ.....                   | 88  |
| 1.4.1. OECD Ülkelerinde Uygulanan Tarife Türleri .....                        | 89  |
| 1.4.1.1. Artan Oranlı Tarifeler.....                                          | 89  |
| 1.4.1.1.1. Doğrudan Sıfır Oranlı Dilime Sahip Tarifeler.....                  | 91  |
| 1.4.1.1.2. Doğrudan Sıfır Oranlı Dilimi Olmayan Tarifeler.....                | 92  |
| 1.4.1.1.3. Tek Artan Oranlı Tarifeler .....                                   | 92  |
| 1.4.1.1.4. Tek Olmayan Artan Oranlı Tarifeler.....                            | 92  |
| 1.4.1.2. Formül Tarifeler.....                                                | 93  |
| 1.4.1.3. Düz Oranlı Tarifeler.....                                            | 95  |
| 1.4.2. OECD Ülkeleri Gelir Vergisi Tarifelerinin Oran Yapısının Gelişimi..... | 95  |
| 1.4.2.1. İlk Oranlar ve Gelişimi .....                                        | 95  |
| 1.4.2.2. İlk Pozitif Oranlar ve Gelişimi.....                                 | 97  |
| 1.4.2.3. Son Oranlar ve Gelişimi.....                                         | 98  |
| 1.4.2.4. Yükseklik Farklarının Gelişimi .....                                 | 99  |
| 1.4.3. OECD Gelir Vergisi Tarifelerinin Dilim Yapıları .....                  | 100 |
| 1.4.3.1. Dilim Sayısının Gelişimi.....                                        | 100 |
| 1.4.3.2. Son Dilim/İlk Dilim Genişliklerinin Gelişimi .....                   | 101 |

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN SINIFLANDIRILMASI VE TARİHİ GELİŞİMİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

|                                                                                                     |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 21. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNDEN ÖNCE BİREYSEL GELİR ÜZERİNDEN<br>ALINAN VERGİLERİN TARİFELERİ..... | 102 |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

|                                                                                                    |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 21.1. Gelir Vergisinden Önce Alınan Vergilerin Tarifelerinin Özellikleri ve Sınıflandırılması .... | 103 |
| 212 Gelir Vergisinden Önce Bireysel Gelirden Alınan Vergilerin Tarifelerinin Gelişimi.....         | 104 |
| 212.1. Kazanç Vergisi Tarifeleri.....                                                              | 104 |
| 212.1.1. 755 Sayılı Kazanç Vergisi Tarifeleri .....                                                | 104 |
| 212.1.2 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Tarifeleri .....                                                | 106 |
| 212.2 İktisadi Buhran Vergisi Tarifesi .....                                                       | 108 |
| 212.3. Muvazene Vergisi Tarifesi .....                                                             | 109 |
| 212.4. Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi Tarifesi .....                                             | 109 |
| 22 TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN SINIFLANDIRILMASI .....                                        | 109 |
| 22.1. Kaynağına Göre Tarifeler.....                                                                | 110 |
| 22.1.1. Mevzuata Dayanan Tarifeler .....                                                           | 110 |
| 22.1.1.1.Yasal Tarifeler .....                                                                     | 111 |
| 22.1.1.2 Karamameye Dayanan Tarifeler .....                                                        | 111 |
| 22.1.1.3. Tebliğe Dayanan Tarifeler .....                                                          | 111 |
| 22.1.2 Enflasyonun Belirlediği Tarifeler .....                                                     | 112 |
| 22.2 Konuluşunu Etkileyen Unsura Göre Tarifeler .....                                              | 112 |
| 22.3. Yürürlükte Kalış Sürelerine Göre Tarifeler.....                                              | 112 |
| 22.4. Düzenleniş Biçimine Göre Tarifeler .....                                                     | 112 |
| 22.5. Her Bir Yıl Geçerli Olan Tarife Sayısına Göre Tarifeler.....                                 | 113 |
| 22.6. Oranlar Açısından Tarifeler.....                                                             | 113 |
| 22.6.1. Artan Oranlı ve Düz Oranlı Tarifeler.....                                                  | 113 |
| 22.6.2 En Üst Oranı ile Son Oranın Aynı veya Farklı Olmasına Göre Tarifeler .....                  | 114 |
| 22.6.3. Dolaylı Sıfır Oran Açısından Tarifeler .....                                               | 114 |
| 22.6.4. Oran Yapısı ve Gelişimi Açısından Tarifeler.....                                           | 114 |
| 23. MEVZUATA DAYANAN TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN                                              |     |
| TARİHİ GELİŞİMİ .....                                                                              | 115 |
| 23.1. 1950-2001 Dönemi Düz Oranlı Gelir Vergisi Tarifeleri .....                                   | 115 |
| 23.1.1. Vergi Dışı veya Sıfır Düz Oranlı Gelir Unsurları.....                                      | 116 |
| 23.1.2 Kesinti Suretiyle Düz Oranlı Tarife Tabi Tutulan Gelir Unsurları .....                      | 119 |
| 23.2 Düz Oranlı Gelir Vergisi Tarifelerine İlişkin Genel Değerlendirmeler.....                     | 128 |
| 23.3. 1950-2001 Dönemi Gelir Üzerinden Alınan Diğer Vergilerin Tarifeleri.....                     | 130 |
| 23.3.1. 1950-1980 Dönemi Uygulanan Artan Oranlı Tarifeler .....                                    | 132 |
| 23.3.1.1. 1950 -1957 Dönemi Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi.....                                  | 133 |
| 23.3.1.2 1958-1961 Dönemi Gelir Vergisi Tarifesi.....                                              | 135 |

|                                                                                                                               |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 23313. 1962 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi.....                                                                                  | 137 |
| 23314. 1963-1980 Dönemi Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi.....                                                                 | 138 |
| 2332. 1981-2001 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri.....                                                                          | 138 |
| 23321. 1981-1985 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri.....                                                                         | 139 |
| 23322. 1986-1993 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri .....                                                                        | 140 |
| 233221. 1986-1993 Dönemi Genel Gelir Vergisi Tarifeleri .....                                                                 | 141 |
| 233222. 1991-1993 Dönemi Özel Gelir Vergisi Tarifeleri .....                                                                  | 142 |
| 23323. 1994-1998 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri.....                                                                         | 142 |
| 23324. 1999-2001 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri .....                                                                        | 144 |
| 233241. 1999 Gelir Vergisi Tarifesi.....                                                                                      | 144 |
| 233242. 2000 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi .....                                                                                | 146 |
| 233243. 2001 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi .....                                                                                | 146 |
| 24. TÜRKİYE'DE ENFLASYONUN BELİRLLEDİĞİ GELİR VERGİSİ TARİFELERİ.....                                                         | 146 |
| 24.1. Gelir Vergisi Konulmadan Önce Bireysel Gelir Üzerinden Alınan<br>Tarifelerin Fiyat Değişimleri Karşısındaki Durumu..... | 149 |
| 24.2. 1950-2001 Dönemi Gelir Vergisi Tarifelerinin Reel Dilimleri .....                                                       | 150 |
| 24.3. En Az Geçim İndirimi ve Özel İndirim Miktarlarının Gelişimi .....                                                       | 153 |
| 24.4. Enflasyonun Değiştirdiği Gelir Vergisi Tarifeleri.....                                                                  | 155 |
| 24.4.1. 1952-1957 Dönemi Enflasyonun Belirlediği Tarifeler .....                                                              | 155 |
| 24.4.2. 1958-1961 Dönemi Enflasyonun Belirlediği Tarifeler .....                                                              | 156 |
| 24.4.3. 1964-1980 Dönemi Enflasyonun Belirlediği Tarifeler .....                                                              | 157 |
| 24.4.4. Enflasyonun Belirlediği 1987 Tarifesi.....                                                                            | 158 |
| 24.5. Enflasyonun Tarifeler Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi.....                                                     | 159 |
| 25. 1950-2001 DÖNEMİ TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN GELİŞİMİNİN<br>DEĞERLENDİRİLMESİ .....                                  | 161 |
| 25.1. Tarifelerin Gelişiminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi .....                                                 | 163 |
| 25.2. Tarifelerin Gelişiminin Yasallık İlkesi Açısından Değerlendirilmesi .....                                               | 173 |
| 25.3. Tarifelerin Gelişiminin Basitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi .....                                               | 179 |
| 25.4. Tarifelerin Gelişiminin İstikrar İlkesi Açısından Değerlendirilmesi .....                                               | 183 |
| 25.5. Tarifelerin En Az Geçim İndirimi ve Ayırma Kuramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi....                                    | 184 |



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN ANALİZİ

|                                                                                                             |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 31. GELİR VERGİSİ TARİFE DİLİMLERİNİN ANALİZİ .....                                                         | 190 |
| 3.1.1. Gelir Vergisi Tarifelerinin Dilim Sayısı .....                                                       | 190 |
| 3.1.2. Dilim Genişliklerinin Gelişimi ve İncelenmesi .....                                                  | 192 |
| 3.121. Tarifelerin Dilimlerinin Ayrı Ayrı Analizi .....                                                     | 192 |
| 3.121.1. Tarife Dilimlerinin Miktar Sınırları .....                                                         | 192 |
| 3.121.2. Dilim Genişliklerinin Artış Oranları .....                                                         | 193 |
| 3.121.3. Dilimlerin Sıralanması ve Tarihi Gelişimi .....                                                    | 195 |
| 3.121.3.1. Dilimlerin Sıralanması .....                                                                     | 195 |
| 3.121.3.2. Dilim Genişliklerinin Tarihi Gelişimi .....                                                      | 195 |
| 3.121.4. Dilim Genişliklerinin Yoğunlaşma Aralıkları .....                                                  | 202 |
| 3.121.5. Dilimlerin Bazı Ölçütler Açısından Değerlendirilmesi .....                                         | 205 |
| 3.121.6. Ayrı Ayrı Tarife Dilimlerinin Oranlarla Birlikte Analizi .....                                     | 208 |
| 3.122. Tarifelerin Bütün Dilim Genişliklerinin Analizi .....                                                | 213 |
| 3.122.1. Tarifeler ve Dilim Sırasına Göre Gelir Aralıklarına Giren Dilimler .....                           | 213 |
| 3.122.2. Ortalama Dilim Sayısı Ayrımına Göre Gelir Aralıklarına Giren<br>Dilimlerin Değerlendirilmesi ..... | 215 |
| 3.122.3. Bazı Ölçütler Çerçevesinde Tarife Dilimlerinin Değerlendirilmesi .....                             | 216 |
| 3.122.4. Dilim Genişliklerinin Yoğunlaşma Aralıkları .....                                                  | 217 |
| 3.122.5. Oranlarla Birlikte Bütün Tarife Dilimlerinin Sıralama ve Sınırlar Yönünden<br>Analizi .....        | 218 |
| 3.1.3. Dilim Genişliklerinin Gelişiminin Değerlendirilmesi .....                                            | 223 |
| 32. GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN MARJİNAL ORAN YAPISI ANALİZİ .....                                          | 224 |
| 32.1. Gelir Vergisinden Önce Gelirden Alınan Vergilerin<br>Marjinal Oranlarının Gelişimi .....              | 224 |
| 32.1.1. Ücret Dışı Gelirlerden Alınan Vergilerin İlk ve Son Oranlarının Gelişimi .....                      | 224 |
| 32.1.2. Ücretlerden Alınan Vergilerin İlk ve Son Oranları .....                                             | 225 |
| 32.2. Gelir Vergisi Oranlarının Dilimler Çerçevesinde<br>Gelişimi ve İncelenmesi .....                      | 226 |
| 32.2.1. Marjinal Oranların Tarihi Seyri İçinde Gelişimi .....                                               | 226 |
| 32.2.2. Marjinal Oranların Sınırları .....                                                                  | 235 |
| 32.2.2.1. Her Bir Dilimin Oranlarının Gelişimi ve Sınırları .....                                           | 235 |

|                                                                                                                     |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 32222 Tarifelerin İlk, Son, En Üst ve Yükseklik Farklarının Sıralaması ve Sınırları.....                            | 236 |
| 3223. Oranların Sıklık Dağılımı ve Ortalamaları.....                                                                | 240 |
| 32231.Oranların Sıklık dağılımı .....                                                                               | 240 |
| 32232.Marjinal Oranların Ortalamaları .....                                                                         | 244 |
| 3224. Oranların Artış Oranları ve Puanları.....                                                                     | 244 |
| 32241.Oranların Artış Oranları .....                                                                                | 244 |
| 3224.1.1.Tarifelere Göre Artış Oranlarının Gelişimi .....                                                           | 245 |
| 3224.1.2 Dilimler Arası Karşılaştırma Bakımından Artış Oranları .....                                               | 247 |
| 3224.1.3.Oranların Artış Puanları .....                                                                             | 247 |
| 323. Gelir Vergisi MVO'nın Değerine Göre Analizi .....                                                              | 248 |
| 323.1. Büyüklük Sırası ve Yoğunluk Aralığına Göre Oranların Gelişimi ve Sınırları .....                             | 248 |
| 3232 Sabit Oranın Uygulandığı Yıl Bileşimlerine Göre Tarifeler .....                                                | 250 |
| 33. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN ORTALAMA VERGİ ORANI AÇISINDAN ANALİZİ .....                                   | 251 |
| 331.Tarifelerin Aynı Aynı Ortalama Vergi Oranlarının Gelişimi .....                                                 | 252 |
| 332 Tarifelerin Toplu Olarak Ortalama Vergi Oranlarının Gelişimi.....                                               | 255 |
| 333. Bazı Ölçütler Çerçevesinde Tarifelerin Ortalama Vergi Oran Yapısının Değerlendirilmesi .....                   | 257 |
| 3331. Asgari Ücret Düzeyinde Tarifelerin OVO'larının Gelişimi ve Sınırları .....                                    | 257 |
| 3332. En Az Geçim Düzeyi Açısından Tarifelerin OVO'larının Gelişimi ve Sınırları .....                              | 259 |
| 3333. Düşük Gelir Düzeyinde Tarifelerin OVO'larının Gelişimi ve Sınırları .....                                     | 261 |
| 34. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN ARTAN ORANLILIK AÇISINDAN ANALİZİ .....                                        | 262 |
| 341. Artan Oranlılığın Ölçümü .....                                                                                 | 262 |
| 342 Türk Gelir Vergisi Tarifelerinde Artan Oranlılık Dereceleri .....                                               | 266 |
| 3421. Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Dilimlerinin Ortalama Oran Artan Oranlılıkları.....                          | 267 |
| 3422 Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Genel Artan Oranlılık Dereceleri .....                                        | 275 |
| 3423. Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Artan Oranlılığının Yükseklik ve Uzunluk Farkları Açısından İncelenmesi..... | 276 |
| 343. Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Artan Oranlılığının Değerlendirilmesi.....                                    | 277 |
| 35. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN ETKİLERİ AÇISINDAN ANALİZİ .....                                               | 280 |
| 35.1. Tarifelerin Emek Arzı Üzerindeki Etkileri .....                                                               | 281 |

|                                                                                                                    |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 352. Tasarruf ve Yatırımlar Üzerine Etkisi .....                                                                   | 282 |
| 353. Tarifelerin Vergi Adaletinin Sağlanması Üzerindeki Etkileri .....                                             | 284 |
| 354. Tarifelerin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri .....                                                             | 286 |
| 355. Tarifelerin Gelir Vergisi Hasılatına Etkileri .....                                                           | 289 |
| 356. Tarifelerin Tam Bir En Az Geçim İndirimi Uygulamasının<br>Vergi Gelirlerine Etkileri .....                    | 290 |
| 357. Tarifelerin Ekonomik Büyüme, Tasarruf, Yatırım ve Gelir Vergisi<br>Hasılatına İlişkin Regresyon Analizi ..... | 291 |
| 36. GELİR VERGİSİ TARİFESİNE İLİŞKİN ÖNERİLERİN ANALİZİ VE RASYONEL<br>VERGİLEMEYE UYGUN TARİFE ÖNERİSİ .....      | 295 |
| 361. Gelir Vergisi Tarifesine İlişkin Öneriler .....                                                               | 296 |
| 361.1. İlimli Artan Oranlı Tarife Önerileri .....                                                                  | 298 |
| 361.2. Yüksek Artan Oranlı Tarife Önerileri .....                                                                  | 300 |
| 361.3. Ücretler İçin Farklı Artan Oranlı Tarife Önerisi .....                                                      | 300 |
| 361.4. Düz Oranlı Tarife Önerileri .....                                                                           | 300 |
| 362. Rasyonel Gelir Vergisi Tarifelerinin Belirlenmesinde Dikkate<br>Alınması Gereken Temel Özellikler .....       | 302 |
| 362.1. Tarife Dilimlerinin Keyfi Olarak Belirlenmemesi .....                                                       | 302 |
| 362.1.1. Tarifenin Dilim Yapısının Dikkate Alacağı Unsurlar .....                                                  | 302 |
| 362.1.1.1. En Az Geçim Düzeyinin Vergi Dışı Bırakılması .....                                                      | 302 |
| 362.1.1.2. Vergilenebilir Gelirin, Çok Yüksek Geliri İle Çok<br>Düşük Gelirliyi Bir Tutmaması .....                | 303 |
| 362.2. Oran Yapısında Dikkate Alınacak Unsurlar .....                                                              | 303 |
| 362.2.1. İlk Dilimin Sıfır Oranlı Olması .....                                                                     | 303 |
| 362.2.2. Oranın Keyfi Olarak Belirlenmemesi .....                                                                  | 303 |
| 362.2.3. Ayırma Kuramının Tersine Uygulanmaması .....                                                              | 303 |
| 362.2.4. Vergilemenin Sınırlarının Dikkate Alınması .....                                                          | 304 |
| 362.2.5. Vergilemenin Ekonomik Etkilerinin Dikkate Alınması .....                                                  | 304 |
| 362.2.6. Vergileme İlkelerinin Dikkate Alınması .....                                                              | 304 |
| 362.2.7. Tarifelerin Gelişme Eğilimlerinin Dikkate Alınması .....                                                  | 305 |
| 362.2.8. Oranların Belirlenmesine İlişkin Yaklaşımlar .....                                                        | 305 |
| 362.3. Tarife Dilimleri Ve İndirimlerin Enflasyona Endekslenmesi .....                                             | 310 |
| 36.3. Türkiye’de Rasyonel Vergilemeye Uygun Gelir Vergisi Tarife Önerisi Dizisi .....                              | 310 |
| 363.1. Gelir Dağılımını Düzeltme Tercihi ile Uyumlu Formül Tarife Önerisi .....                                    | 311 |

|                                                                   |     |
|-------------------------------------------------------------------|-----|
| 36.32 Gelir Dağılımına Sınırlı Müdahale Tercihi Halinde           |     |
| Rasyonel Gelir Vergisi Tarife Önerileri .....                     | 312 |
| 36.321. İlimli Artan Oranlı Tarife Önerisi.....                   | 312 |
| 36.322 En Az Geçim İndirimi İçeren Düz Oranlı Tarife Önerisi..... | 312 |
| SONUÇ VE ÖNERİLER.....                                            | 314 |
| KAYNAKLAR.....                                                    | 323 |
| EKLER.....                                                        | 352 |



## KISALTMALAR LİSTESİ

|          |                                                      |
|----------|------------------------------------------------------|
| a.g.e.   | :Adı geçen eser.                                     |
| aod      | :Artanoranlılık derecesi.                            |
| BFT      | :Birden fazla tarife var.                            |
| byy      | :Basım yeri yok.                                     |
| d.       | :Dilim                                               |
| dn.      | :Dipnot.                                             |
| Ed.      | :Editör.                                             |
| Kö       | :Kalkınmada Öncelikli                                |
| k1       | :Kalkınmada birinci derecede öncelikli.              |
| k2       | :Kalkınmada ikinci derecede öncelikli.               |
| md.      | :Madde.                                              |
| Mvo      | :Marjinal vergi oranı.                               |
| MSİ      | :Menkul sermaye iradı.                               |
| N.       | :Number.                                             |
| ovo      | :Ortalama vergi oranı.                               |
| ödt      | :Önceki dilimlerin toplamı dahil.                    |
| SOD      | :Sıfır oranlı dilim.                                 |
| ty       | :Tarih yok.                                          |
| ü        | :Ücretler için.                                      |
| Üd       | :Ücretler dışındaki gelirler için                    |
| ü2       | :Ücretler için yılın ikinci dönemi.                  |
| Üd2d     | :Ücretler dışındaki gelirler için yılın ikinci dönem |
| Vİ       | :Vergi İndirimi.                                     |
| Vol.     | :Volume.                                             |
| y.a.g.e. | :Yukarıda adı geçen eser.                            |

## TABLÖLAR LİSTESİ

|          |                                                                                                      |     |
|----------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo 1  | : 1982-1984 Dönemi ve 1999'da OECD Ülkelerinde<br>Gelir Vergisi Tarife Türleri.....                  | 90  |
| Tablo 2  | :1998 Yılı Alman Gelir Vergisi Tarifesi .....                                                        | 94  |
| Tablo 3  | :OECD Ülkelerinde İlk Oranların Gelişimi (1982-1999) .....                                           | 96  |
| Tablo 4  | :OECD Ülkelerinde İlk Pozitif Oranların Gelişimi (1982-1999) .....                                   | 97  |
| Tablo 5  | :OECD Ülkelerinde Son Oranların Gelişimi (1982-1999) .....                                           | 99  |
| Tablo 6  | :OECD Ülkelerinde Yükseklik Farklarının Gelişimi (1982-1999) .....                                   | 100 |
| Tablo 7  | :OECD Ülkelerinde Dilim Sayılarının Gelişimi (1982-1999) .....                                       | 101 |
| Tablo 8  | :1926 Yılı Ücretler Dışındaki Gelirler için Kazanç Vergisi Tarifesi .....                            | 104 |
| Tablo 9  | :1927-34 Dönemi Ücretler Dışındaki Safi Gelirler için Kazanç Vergisi Tarifesi .....                  | 105 |
| Tablo 10 | :1927-34 Dönemi Ücretler Dışındaki Gayrisafi<br>Kazançlar için Kazanç Vergisi Tarifesi .....         | 105 |
| Tablo 11 | :1926-34 Dönemi Ücretler için Kazanç Vergisi Tarifesi .....                                          | 106 |
| Tablo 12 | :1934 Yılı Ücretler Dışındaki Bazı Bireysel ve Kurum<br>Gelirleri için Kazanç Vergisi Tarifesi ..... | 106 |
| Tablo 13 | :1937 Yılı Ücretler Dışındaki Bazı Gelirleri için Kazanç Vergisi Tarifesi .....                      | 107 |
| Tablo 14 | :1937 Yılı Ücretler Dışındaki Diğer Bir Kısım Gelirler için Kazanç Vergisi Tarifesi ....             | 107 |
| Tablo 15 | :1934-1950 Dönemi Kamuda Çalışanlar için Kazanç Vergisi Tarifesi .....                               | 107 |
| Tablo 16 | :1934-1950 Dönemi (Kamu Dışındaki) Ücretler için Kazanç Vergisi Tarifesi .....                       | 108 |
| Tablo 17 | :1931-1950 Dönemi İktisadi Buhran Vergisi Tarifesi .....                                             | 108 |
| Tablo 18 | :Nihai Vergileme Niteliğindeki Kesinti Oranlarının Gelişimi (1986-1994) .....                        | 126 |
| Tablo 19 | : Nihai Vergileme Niteliğindeki Kesinti Oranlarının Gelişimi (1994-2001) .....                       | 127 |
| Tablo 20 | :1950-1957 Dönemi Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi.....                                              | 134 |
| Tablo 21 | :1958 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi .....                                                              | 136 |
| Tablo 22 | :1962 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi .....                                                              | 137 |
| Tablo 23 | :1963 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi .....                                                              | 138 |
| Tablo 24 | : 1981 - 1985 Döneminde Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri .....                                     | 140 |
| Tablo 25 | :1986-1993 Döneminde Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri .....                                        | 141 |
| Tablo 26 | :1991-1993 Yılları Özel Yılı Gelir Vergisi Tarifeleri .....                                          | 142 |
| Tablo 27 | :1994-1998 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri .....                                                     | 143 |
| Tablo 28 | :1.7.1998-31.12.1998 Dönemi Ücretlerin Gelir Vergisi Tarifesi .....                                  | 144 |
| Tablo 29 | :1999 Gelir Vergisi Tarifesi .....                                                                   | 145 |
| Tablo 30 | :2000 Yılı Gelir Vergisi Tarifeleri .....                                                            | 146 |
| Tablo 31 | :2001 Yılı Gelir Vergisi Tarifeleri .....                                                            | 146 |

|          |                                                                                                              |     |
|----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tablo 32 | :Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Dilimlerinin Reel Değerleri (2000 Fiyatlarıyla, Milyon TL) .....           | 151 |
| Tablo 33 | : 2000 Fiyatlarıyla En Az Geçim İndirimi ve Özel İndirim Miktarlarının Gelişimi .....                        | 154 |
| Tablo 34 | :1950 Tarifelerinin Dilimlerinin 1952-1957 Dönemi Reel Değerleri (1950 Fiyatlarıyla) .....                   | 155 |
| Tablo 35 | :1950 Tarifesi Dilimlerinin 1952-57 Dönemi Enflasyona Endekslenmiş Değerler(1950 Fiyatlarıyla, TL) .....     | 156 |
| Tablo 36 | :1958 Tarifesi Dilimlerinin 1959-1961 Dönemi Reel Değerleri (1958 Fiyatlarıyla, TL).....                     | 156 |
| Tablo 37 | :1958 Tarifesi Dilimlerinin 1959-1961 Dönemi Enflasyona Endekslenmiş Değerleri (1958 Fiyatlarıyla, TL) ..... | 157 |
| Tablo 38 | :1963 Tarifesi Dilimlerinin 1964-1980 Dönemi Reel Değerleri (1963 Fiyatlarıyla, TL) .....                    | 157 |
| Tablo 39 | :1963 Tarifesi Dilimlerinin 1964-1980 Dönemi Enflasyona Endekslenmiş Değerleri (1963 Fiyatlarıyla, TL) ..... | 158 |
| Tablo 40 | :1986 Tarifesi Dilimlerinin 1987 Yılı Reel Değerleri (1986 Fiyatlarıyla, TL) .....                           | 158 |
| Tablo 41 | :1986 Tarifesi Dilimlerinin Enflasyona Endekslenmiş 1987 Yılı Değerleri (1986 Fiyatlarıyla, TL) .....        | 159 |
| Tablo 42 | :Dilim Genişliklerinin Artış Oranları .....                                                                  | 194 |
| Tablo 43 | :Bazı Ölçütlere Göre Tarife Dilimlerinin Değerlendirilmesi .....                                             | 207 |
| Tablo 44 | :En Düşük ve En Yüksek Dilimlerle 2001 Dilimleri ve Oranları .....                                           | 213 |
| Tablo 45 | :Bazı Gelirler İçin Kazanç Vergisinin İlk ve Son Oranları .....                                              | 225 |
| Tablo 46 | :Ücret Gelirlerine 1950 Öncesi Uygulanan Vergilerin İlk ve Son Oranları .....                                | 225 |
| Tablo 47 | :Gelir Vergisi Tarifelerinde Oranların Topluca Gelişimi .....                                                | 235 |
| Tablo 48 | :Tarifelerin İlk, En Üst ve Son Oranları İle Yükseklik Farklarının Gelişimi .....                            | 237 |
| Tablo 49 | :Her Dilim İçin Geçerli Olan Oranların Uygulandığı Yıl/Tarife Sayısı .....                                   | 243 |
| Tablo 50 | :Tarifelerin Oranlarının Bir Önceki Orana Göre Artış Oranları .....                                          | 246 |
| Tablo 51 | :Tarifelerin Marjinal Oranların Artış Puanları ve Yükseklik Farkları .....                                   | 248 |
| Tablo 52 | :Zaman Unsuru Kaldırıldığında Sabit Oran Uygulanan Tarifeler .....                                           | 251 |
| Tablo 53 | :Tarifelerin OVO'larına İlişkin Bazı Göstergeler.....                                                        | 259 |
| Tablo 54 | :1950-1963 Dönemi Tarifelerinin Ortalama Oran Artan Oranlılık Dereceleri .....                               | 268 |
| Tablo 55 | : 1973-1982 Dönemi Tarifelerinin Ortalama Oran Artan Oranlılık Dereceleri .....                              | 269 |
| Tablo 56 | :1983-1989 Dönemi Tarifelerinin Ortalama Oran Artan Oranlılık Dereceleri .....                               | 270 |
| Tablo 57 | :1990-1995 Dönemi Tarifelerinin Ortalama Oran Artan Oranlılık Dereceleri .....                               | 270 |
| Tablo 58 | :1996-2000 Dönemi Tarifelerinin Ortalama Oran                                                                |     |

|          |                                                                                                    |     |
|----------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
|          | Artan Oranlılık Dereceleri .....                                                                   | 271 |
| Tablo 59 | :2001 ve 1991 Kalkınmada Öncelikli Tarifelerinin Ortalama Oran<br>Artan Oranlılık Dereceleri ..... | 271 |
| Tablo 60 | :Çeşitli Gelir Düzeylerinde Tarifelerin Artan Oranlılık Dereceleri .....                           | 272 |
| Tablo 61 | :1950-2001 Tarifelerinin B-M Artanoranlılık Dereceleri .....                                       | 275 |
| Tablo 62 | :Yükseklik ve Uzunluk Farkına Göre Tarifelerin<br>Artan Oranlılık Açısından Sıralaması .....       | 277 |
| Tablo 63 | :En Az Geçim İndiriminin Gelir Vergisinde<br>Ortaya Çıkaracağı Azalma Oranları .....               | 291 |
| Tablo 64 | :Büyüme Oranı Adımsal Regresyon Sonuçları .....                                                    | 292 |
| Tablo 65 | :Tasarruf Oranı Adımsal Regresyon Sonuçları .....                                                  | 293 |
| Tablo 66 | :Yatırım Oranı Adımsal Regresyon Sonuçları .....                                                   | 294 |
| Tablo 67 | :Gelir Vergisi Gelirlerindeki Artış Adımsal Regresyon Sonuçları .....                              | 295 |
| Tablo 68 | :Yürürlükteki Gelir Vergisi Tarifesi ile Elde Edilen Geliri Sağlayan Düz Oranlar.....              | 301 |





## ŞEKİLLER LİSTESİ

|          |                                                                                                         |     |
|----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Şekil 1  | :1950-2001 Dönemi Tarifelerin Dilim Sayılarının Gelişimi.....                                           | 191 |
| Şekil 2  | :1950-2001 Dönemi Dilim Genişlikleri / İlk Dilim Oranları.....                                          | 194 |
| Şekil 3  | :Sabit Fiyatlarla Birinci, İkinci Üçüncü ve Dördüncü Dilimlerin (Ödt) Genişlikleri.....                 | 198 |
| Şekil 4  | :Sabit Fiyatlarla 5., 6., 7., 8., 9., 10. Dilimlerin Genişlikleri ve Son Dilim Başlangıç Düzeyleri..... | 199 |
| Şekil 5  | :Sabit Fiyatlarla Tarifelerin Dilim Genişlikleri .....                                                  | 201 |
| Şekil 6  | :Dilimlerin (Ödt) Gelir Aralıklarına Göre Dağılım Grafikleri .....                                      | 204 |
| Şekil 7  | :İlk ve İkinci Dilimler (Ödt) ve Oranlarının Grafikleri .....                                           | 209 |
| Şekil 8  | :Üçüncü ve Dördüncü Dilimler (Ödt) ve Oranlarının Grafikleri .....                                      | 209 |
| Şekil 9  | :Beşinci ve Altıncı Dilimler (Ödt) ve Oranlarının Grafikleri .....                                      | 210 |
| Şekil 10 | :Yedinci ve Sekizinci Dilimler (Ödt) ve Oranlarının Grafikleri .....                                    | 210 |
| Şekil 11 | :Dokuzunu, Onuncu ve On birinci Dilimler (Ödt) İle Oranlarının Grafikleri.....                          | 211 |
| Şekil 12 | :Sondan Bir Önceki ve Sonuncu Dilimler (Ödt) İle Oranlarının Grafikleri .....                           | 212 |
| Şekil 13 | :Bütün Dilimlerin Gelir Düzeyine Göre Dağılımı .....                                                    | 218 |
| Şekil 14 | :2,9 milyar ile 15 Milyar Arasındaki Dilimlerin Grafikleri.....                                         | 221 |
| Şekil 15 | :14 Milyar ile 75 Milyar Arasındaki Dilimler ve Oranlarına İlişkin Grafikler.....                       | 222 |
| Şekil 16 | :Tarifelerin Bütün Dilimleri ve Oranlarına İlişkin Grafik.....                                          | 223 |
| Şekil 17 | :Tarifelerin İlk Dilim Oranlarının Gelişimi .....                                                       | 227 |
| Şekil 18 | :Tarifelerin İkinci, Üçüncü ve Dördüncü Dilim Oranlarının Gelişimi .....                                | 228 |
| Şekil 19 | :Tarifelerin Beşinci, Altıncı ve Yedinci Dilim Oranlarının Gelişimi .....                               | 230 |
| Şekil 20 | :Tarifelerin 8.,9.,10. ve 11. Dilim Oranlarının Gelişimi.....                                           | 232 |
| Şekil 21 | :Tarifelerin İlk Oranları İle En Üst ve Son Oranlarının Gelişimi .....                                  | 233 |
| Şekil 22 | :1950-2001 Dönemi Türk Gelir Vergisi Tarifelerin Marjinal Oranları .....                                | 239 |
| Şekil 23 | :Birinci, İkinci ve Üçüncü Oranların Sıklık Dağılımları .....                                           | 240 |
| Şekil 24 | :Dördüncü, Beşinci ve Altıncı Oranların Sıklık Dağılımları .....                                        | 241 |
| Şekil 25 | :Yedinci, Sekizinci, Dokuzuncu Onuncu ve Son Oranların Sıklık Dağılımları.....                          | 242 |
| Şekil 26 | :Tarifelerin Bütün Oranlarının Dağılımı.....                                                            | 249 |
| Şekil 27 | :1950-1983 Dönemi Tarifelerin Ortalama Vergi Oranları Grafikleri.....                                   | 253 |
| Şekil 28 | :1983-2001 Dönemi Tarifelerin Ortalama Vergi Oranları Grafikleri.....                                   | 254 |
| Şekil 29 | :1950-2001 Dönemi Bazı Tarifelerin Ortalama Vergi Oranları Grafiği .....                                | 255 |
| Şekil 30 | :1950-2001 Dönemi Tarifelerin Topluca Ortalama Vergi Oranları Grafiği .....                             | 256 |
| Şekil 31 | :1950-1988 Dönemi Tarifelerin Artan Oranlılık Derecelerinin Grafikleri.....                             | 279 |
| Şekil 32 | :1989-2001 Dönemi Tarifelerin Artan Oranlılık Derecelerinin Grafikleri.....                             | 280 |

## GİRİŞ

Kamusal hizmetlerin finansman kaynakları içerisinde gelir vergisinin önemli bir yeri vardır. Gelir vergisinin başarılı bir şekilde uygulanmasında da gelir vergisi tarifi büyük önem taşımaktadır. Bütün vergiler açısından vergilemenin temel unsuru olan tarifenin aldığı biçim, vergilemenin amaçlarına ulaşılmasını veya bu amaçlardan tamamen uzaklaşılmasını sağlayabilecek niteliktedir. Gelir vergisinin tarife yapısını belirlemek, vergilemenin etkinliği bakımından önem taşıdığı gibi ekonomik ve sosyal yönlerden de önemlidir.

Bu çalışmanın konusu, "Türk gelir vergisi tarifelerinin rasyonel vergileme açısından değerlendirilmesi"dir. Çalışmanın temel amacı, Türk gelir vergisi tarifelerinin teorideki ve uygulamadaki gelişmelerle karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi ve rasyonel vergilemeye uygun bir tarife yapısının ortaya çıkarılmasıdır. Gelir vergisi dışındaki vergilerin tarifeleri ve Türkiye dışındaki ülkelerde uygulanmış gelir vergisi tarifeleri çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Ancak bu çalışmanın amacını gerçekleştirmekle sınırlı olarak, gelir vergisi tarifelerine ilişkin uygulamadaki gelişmeler de incelenmiştir.

Türkiye'de, gelir üzerinden, gelir vergisi adı altında olmadan alınan vergi tarifeleri de bu çalışmanın kapsamı dışındadır. Bu çerçevede, 1950 sonrasında, gelir üzerinden alınan, kurumlar vergisi, damga vergisi, (uzun bir süre uygulanan) tasarrufu teşvik kesintisi, fonlar, sosyal güvenlik kesintileri ve bazı yasal yükümlülükler bulunmaktadır. Ancak, bireysel gelirin vergilendirme durumunu tam olarak ortaya koymak amacıyla sınırlı olarak, bireysel gelir üzerinden bazı dönemlerde gelir vergisi dışında adlarla alınan kurumlar vergisi ve sosyal güvenlik kesintileri dışındaki diğer vergi ve fon kesintilerine ilişkin açıklama yapılmıştır. 1950 öncesinde yürürlükte olan ve gelir üzerinden alınan vergilerin tarifeleri de bu çalışmanın amacını gerçekleştirme ile sınırlı olarak incelenmiştir.

Türk gelir vergisi tarifesinin analizinin yapılması bakımından ölçü olarak, rasyonel vergilemenin unsurları alınacaktır. Gelir vergisi tarifesinin teorik çerçevede analizinin esas alındığı bir çalışmada, kısaca vergilemeye ilişkin teorik gelişmeler çerçevesinde ifade edilebilecek olan rasyonel vergileme kavramının tercih edilme ve optimal vergileme ya da başka bir kavramın tercih edilmeme nedeni, rasyonel vergileme kavramına ilişkin açıklamalarda da ortaya konulacağı üzere, bu kavramın kapsamı ile ilgilidir. Rasyonel vergileme kavramı ile optimal vergileme yaklaşımı ve diğer yaklaşımları da içeren geniş bir bakış açısı esas alınmıştır. Bu çalışmada gelir vergisi tarifesini etkileyen unsurların tamamı, gelir vergisi tarife teorisi

çerçevesinde ortaya konularak ve uygulamadaki gelişmeler de incelenerek değerlendirilecektir. Bu anlama uygun bir kavram olarak rasyonel vergileme kavramı tercih edilmiştir.

Bu çalışmada, ilk olarak rasyonel vergileme kapsamında, tarife teorisine ilişkin açıklamalar, tarife teorisinin şekli ve maddi unsurları ortaya konulacak şekilde açıklanmıştır. Bu çerçevede, tarife teorisinin ortaya çıkışı, tarife kavramına ve türlerine ilişkin açıklamalar ile tarifenin belirlenmesinde etkili olan unsurlar ortaya konulduktan sonra tarifelere ilişkin uygulamadaki gelişmeler, OECD ülkelerinin gelir vergisi tarifelerinin son 20 yıllık gelişimi çerçevesinde incelenmiştir. Tarife teorisine ilişkin açıklamaların kapsamının sınırlandırılmasında gelir vergisi dikkate alınmıştır.

Türk gelir vergisi tarifeleri, gelir vergisi adı altında ilk uygulamaya girdiği 1950'den 2001 yılına kadar olan dönemi kapsayacak şekilde ele alınarak incelenmiştir. Tarifelerin incelenmesinde, tarihi gelişim çerçevesinde ortaya konulması yanında, bütün tarife dilimleri 2000 Ağustos fiyatlarına çevrilmiş ve karşılaştırmalı değerlendirmelerin yapılabilmesi bakımından bu değerler kullanılmıştır. Ayrıca, enflasyona rağmen tarifelerin değiştirilmediği dönemlerde fiilen değişen tarife dilimleri belirlenmiş ve diğer unsurlar yanında enflasyon ile tarifelerin etkileşimi değerlendirilmiştir.

1950'den 2001'e kadar olan dönemde uygulanmış olan Türk gelir vergisi tarifelerinin gelişiminin incelenmesi ve yapısal yönden analizinin gerçekleştirilmesi ile tarifelerin ve tarife politikasının sorunları ortaya çıkarılmıştır. Bu çerçevede, gelir vergisi uygulamaya girmeden önce, gelir üzerinden alınan vergilerin tarifeleri kısaca değerlendirildikten sonra, 1950-2001 dönemi mevzuat ile belirlenmiş ya da mevzuat ile değiştirilmemekle birlikte enflasyon sonucu değiştirilen tarifeler, çeşitli açılardan sınıflandırılmış ve tarihi gelişimi içerisinde ortaya konularak rasyonel vergileme açısından değerlendirilmiştir.

Tarifelerin yapısal analizi, 1950-2001 dönemi gelir vergisi tarifelerinin, dilim, marjinal oran ve ortalama oran yapılarının incelenmesi yanında artan oranlılık derecelerinin ve ekonomik etkilerinin incelenmesi suretiyle yapılmıştır. Dilim, ortalama oran, marjinal oran ve artan oranlılık derecelerinin analizinde 2000 Ağustos fiyatlarına çevrilmiş dilim değerleri kullanılmış, tarifelerin hem yapısal hem de genel artan oranlılık dereceleri hesaplanarak değerlendirilmiştir. Bu incelemelerde yine 2000 Ağustos fiyatları ile ifade edilen, asgari ücret, en az gıda harcaması ve en az geçim düzeyi ölçütleri çerçevesinde tanımlanan kriterler de kullanılmıştır. Gelir vergisi tarifelerinin, ekonomik büyüme, tasarruflar, yatırımlar ve gelir vergisi hasılatına etkilerine ilişkin adımsal regresyon analizi yapıldıktan sonra, gelir vergisi tarifelerine ilişkin geliştirilmiş öneriler değerlendirilmiş, en az geçim düzeyinin vergi dışı bırakılmasının vergi gelirlerine etkileri ile gelir

vergisi gelirlerinde azalışa yol açmayan tek vergi oranları hesaplanmış ve son olarak rasyonel vergilemeye uygun bir gelir vergisi tarife yapısı ortaya konulmuştur.

Türk gelir vergisi tarifelerinin rasyonel vergileme açısından analizi ile sorunlarının belirlenmesi ve önerilerin geliştirilmesi bakımından, tarife teorisindeki ve uygulamadaki gelişmeler yanında, Türk gelir vergisi tarifelerine ilişkin yapılmış analizler ve tarifelerinin etkilerine ilişkin yapılan adımsal regresyon analizi, farklı vergileme yaklaşımları çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bu çerçevede rasyonel gelir vergisi tarifesi yapısı, tarifeyle ilişkin dolaylı öneriler yanında, doğrudan tarife önerisi dizisi geliştirilmek suretiyle ortaya konulmuştur.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN TEORİK TEMELLERİ VE UYGULAMADAKİ GELİŞMELER

Bu bölümde, ilk olarak vergi tarifesinin tanımı, temel kavramları, vergi tarifesinin türleri ve vergi tarifelerini belirleyen unsurlar açıklanacak, son olarak da gelir vergisi tarifelerine ilişkin olarak uygulamadaki gelişmeler ortaya konulacaktır.

#### 1.1. RASYONEL VERGİLEME VE VERGİ TARİFE TEORİSİNE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

##### 1.1.1. Rasyonel Vergileme Kavramı

Maliye literatüründe iyi bir vergi sistemine ya da ideal bir vergi sistemine ilişkin olarak ortaya konulan yaklaşımlar, rasyonel vergileme kavramı çerçevesinde de ifade edilmiştir. Bu çerçevede rasyonel vergileme kavramının, genellikle rasyonel vergi sistemi<sup>1</sup> ve rasyonel vergi politikası<sup>2</sup> ifadelerinde kullanıldığı görülmektedir<sup>3</sup>. Vergi sistemi ve politikası çerçevesinde kullanılan rasyonel vergileme kavramının anlamı ve içeriği de bu çerçevede ortaya konulabilir. Rasyonel vergileme kavramının, vergi sistemi çerçevesinde kullanımı, çoğunlukla tarihi vergi sistemleri ve rasyonel vergi sistemleri karşılaştırmasında görülmektedir. Vergi sistemlerinin, tarihi gelişim seyri içerisinde kendiliğinden oluşması halinde tarihi vergi sistemi, teorik çerçevede geliştirilmesi ve/veya kanun koyucu tarafından bilinçli bir şekilde oluşturulması halinde rasyonel

<sup>1</sup> Günter Schmolders, **Genel Vergi Teorisi**, (Çev. Salih Turhan), 4. Baskı, Fakülteler Mat., İstanbul, 1976, s.250; Günter Schmolders, "Vergi Sistemi ve Vergi Sistematiği", **Maliye Enstitüsü Tercümeleleri**, Üçüncü Seri-1967, Fakülteler Mat., İstanbul, 1967, s.43-52; Heinz Haller, **Maliye Politikası**, (Çev. Salih Turhan), Der Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 1990, s. 196; Fritz Neumark, **Vergi Politikası**, (Çev. İclal (Feyzioğlu) Cankorel), Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975, s.3; Heinz Haller, "Rationale Steuersysteme und Bestimmungsgründe Empirischer Steuerverfassungen", **Handbuch der Finanzwissenschaft**, Hrsg. F. Neumark, Bd:II, Tübingen, 1980, s. 174; H. G. Brown, "Criteria For a Rational Tax System", **American Journal of Economics and Sociology**, Vol:XXI, 1961, s.443; İhrami Söyler, "Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu", **Maliye Dergisi**, Sayı:126, Eylül-Aralık, 1997, s.66; Adnan Gerçek, "Rasyonel Vergi Sistemi Kriterleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", **Nezihe Sönmez'e Armağan**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 1997, s.281; Sadık Kırbas, "Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Öneriler", **Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan**, MÜ Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yay. No:10, İstanbul, 1998a, s.297; Salih Turhan, "Rasyonel Vergi Politikası Açısından Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuz altıncı Seri-Yıl 1994, İstanbul, 1994, s.46-47; Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.340

<sup>2</sup> Neumark, 1975, s.3; Turhan, 1994, s.45.

<sup>3</sup> Haller'in, (1980, s.173-174'te) rasyonel vergi sistemi ile ilgili olarak verdiği 40'tan fazla kaynağı içeren literatür içerisinde, genellikle vergi sistemi ve vergileme ilkelerine ilişkin kaynak yanında, rasyonel vergi sistemi ile ilgili Schmolders'in 1949 tarihli eseri, G. Hedtkamp'ın 1961 tarihli bir makalesi, Haller'in 1964, 1965 ve 1972 tarihli eserleri ve Neumark'ın 1970 tarihli eseri ile H. G. Brown'un yukarıda belirtilen 1961 tarihli makalesi geçmektedir. Anlaşıldığı kadarıyla, Almanca maliye literatüründe kullanılan rasyonel vergileme kavramının, İngilizce literatürde yukarıda biri belirtilen istisnalar dışında kullanımı benimsenmemiştir.

vergi sistemlerinden<sup>4</sup> söz edilmektedir. Buna göre, rasyonel vergilemenin tarihi gelişim içerisinde kendiliğinden oluşan vergileme olmayıp bilinçli bir şekilde, daha iyiye ulaşmaya yönelik çabaların ürünü olan bir vergileme anlamında kullanıldığı söylenebilir.

Rasyonel veya ilmi bir vergi sisteminin, iktisadi olayların ilişkisi hakkındaki teorik düşüncelere dayanılarak bilinçli bir şekilde meydana getirildiği<sup>5</sup> ifadesi, rasyonel vergileme kavramının, "bilimsel çerçevede vergilemeyi açıklama gayreti" olarak ele alındığını göstermektedir. Nitekim, rasyonel vergileme kavramını kullananlar, bu kavram yerine, ilmi vergileme<sup>6</sup> ve ideal vergileme<sup>7</sup> kavramlarını da kullanmaktadır<sup>8</sup>. Teorik çalışmalar ile bir vergi sisteminin, en önemli vergileme prensiplerini dikkate alarak devletin mali gereksinimini karşılayabilmesi için taşıması gereken içerik ortaya konulmaya çalışılır<sup>9</sup>.

Rasyonel vergilemenin, gerçek hayatın, karmaşık ve değişken yapısı dikkate alınarak, iktisadi olayların birbirleriyle ilişkileri hakkındaki teorik düşünceler yanında, ekonomik ve sosyal şartlar ile siyasi ve sosyal amaçların etkisi altında değişen, zaman ve yer faktörleri de göz önünde tutularak bilinçli bir şekilde meydana getirilen ancak mutlak karakterli olmayan bir vergileme<sup>10</sup> niteliği taşıdığı ifade edilmektedir. Buna göre rasyonel vergilemenin, vergi teorisinde ortaya konulan yaklaşımlar çerçevesinde gerçekleştirilen bir vergileme olduğu anlaşılmaktadır. Bu çerçevede, *"adalet ve etkinlik arasındaki tercihlerin, toplumun bu rakip amaçlar arasındaki seçimini en iyi yansıttığı, sosyal refahı maksimum yapar"*<sup>11</sup> optimal vergileme yaklaşımı ve diğer vergilemeye ilişkin yaklaşımlar ile vergilemeyi etkileyen unsurlar da bu anlamda rasyonel vergileme kapsamı içerisinde değerlendirilebilir.

Vergi teorisinin önemli bir fonksiyonu olarak, vergilemenin piyasa ekonomisinin yapısı ile uyumlu olacak şekilde rasyonel ve sistematik bir biçimde düzenlenmesi gösterilmektedir<sup>12</sup>. Bu çerçevede ifade edildiğinde, rasyonel vergilemenin piyasa ekonomisinin yapısıyla uyumlu bir vergileme olduğu söylenebilir. Vergilemenin, piyasa ekonomisinin yapısı ile uyumlu olacak şekilde rasyonel ve sistematik bir biçimde düzenlenmesi üzerinde duran rasyonel vergilemenin,

<sup>4</sup> Schmolders, 1976, s.243; Schmolders, 1967, s.44.

<sup>5</sup> Schmolders, 1976, s.244.

<sup>6</sup> y.a.g.e., s.244.

<sup>7</sup> Haller, 1990, s.316; Schmolders, 1976, s.254; 1967, s.51.

<sup>8</sup> Nitekim izleyen paragrafta da belirtildiği gibi değişen bazı faktörler nedeniyle, *"mutlak karakterli tek bir rasyonel vergi sistemi düşünülemez"* (Schmolders, 1976, s. 244). Hiçbir vergi sisteminin bilimsel normlara objektif ölçülere göre tam anlamıyla ideal ya da optimal olarak adlandırılması mümkün olmasa (Coşkun Can Aktan, 21. Yüzyıl İçin Radikal Bir Vergi Reform Önerisi: Düz Oranlı Vergi, TOSYÖV Yay., Ankara, 2000, s.9) da söz konusu normları, bu normlara ilişkin yaklaşımları ortaya çıkarmak ve bu normlara uygun bir vergileme gerçekleştirmeye çalışmak büyük önem taşır.

<sup>9</sup> Schmolders, 1976, s.244.

<sup>10</sup> y.a.g.e., s.244-245.

<sup>11</sup> Joseph E. Stiglitz, *Kamu Kesimi Ekonomisi*, (Çev. Ömer Faruk Batirel), 2.Baskı, İstanbul, 1994, s.583.

<sup>12</sup> Schmolders, 1976, s.245.



bu çerçevede, bilinçli olarak, özellikle düşünüldüğü geliştirilmiş bir vergileme, başka bir ifadeyle ilmi veya teorik vergileme olduğu söylenebilir.

Maliye teorisinin, teorik düşüncelere dayanan, rasyonel bir biçimde meydana getirilmiş bir vergi sisteminin nasıl gerçekleştirilebileceği ile devamlı uğraştığı<sup>13</sup>, rasyonel-mali vergi sisteminin, mevcut vergi kaynaklarından optimal (maksimum değil) ölçüde yararlanma gayreti taşıyan, doktrinci ön hükümler ve zayıf mali politika kararlarının ürünü vergilemeden uzak duran bir yapı içerdiği<sup>14</sup> ifade edilmiştir.

Tarihte çeşitli dönemlerde ileri sürülen farklı vergi sistemi önerileri rasyonel vergi sistemini oluşturma yönünde gayretler olarak değerlendirildiği gibi, bu önerilere karşı geliştirilen yaklaşımlardaki temel ilkeler de rasyonel vergi sisteminin ilkelerini ortaya çıkarma gayretleri olarak değerlendirilebilmektedir<sup>15</sup>. Bu da, vergi teorisinde daha iyi bir vergilemeyi gerçekleştirmeye yönelik yaklaşımlar ve kuramsal gelişmelerin rasyonel vergileme çerçevesinde ifade edildiğini göstermektedir.

Rasyonel vergilemenin anlamına ilişkin olarak, bir vergi sistemi çerçevesinde, iyi düşünülmüş bağlayıcı nitelikteki iktisat politikası amaçlarına tam manasıyla yönelmek üzere planlanıp gerçekleştirilmiş<sup>16</sup>, maliye politikası amaçlarıyla mümkün olduğunca uyumlaştırılmış<sup>17</sup>, teorik olarak saptanmış ve her bakımdan iyice düşünülmüş amaca uygun olan<sup>18</sup>, piyasa ekonomisi ve iktisat politikası hedefleriyle uyumlu<sup>19</sup> bir vergilemeden söz edilmektedir.

Sonuç olarak rasyonel vergilemenin, vergi sistemi açısından, vergi sistemini teorik esaslara ve gelişmelere göre belirlemek çerçevesinde kullanıldığı ifade edilebilir. Buna paralel olarak, tarife açısından da rasyonel vergileme, vergi tarifelerini teorik esaslar ve gelişmelere göre belirlemek çerçevesinde değerlendirilebilir.

Bu çalışmada da gelir vergisi tarifelerinin rasyonel vergileme açısından değerlendirilmesi ile amaçlanan, gelir vergisi tarifelerinin vergi teorisi çerçevesinde, daha sınırlı olarak ifade edilirse, vergi tarife teorisi bağlamında değerlendirilmesidir. Bu çerçevede, vergi tarife teorisinin temel kavramları, tarife türleri, rasyonel gelir vergisi tarifelerinin unsurları başlığı altında gelir vergisi tarifelerini belirleyen unsurlar ve gelir vergisi tarifelerine ilişkin uygulamadaki gelişmeler incelenecektir.

---

<sup>13</sup> y.a.g.e., s.250.

<sup>14</sup> y.a.g.e., s.250.

<sup>15</sup> y.a.g.e., s.250-251.

<sup>16</sup> Haller, 1990, s.312.

<sup>17</sup> y.a.g.e., s.313.

<sup>18</sup> y.a.g.e., s.314.

<sup>19</sup> y.a.g.e., s.314.

## 1.1.2. Vergi Tarifesi Kavramına İlişkin Açıklamalar

### 1.1.2.1. Vergi Tarifesi Kavramı

Türkçe maliye literatüründe oldukça yaygın bir şekilde, vergi tarifesi kavramı kullanılmaktadır<sup>20</sup>. İngilizce maliye literatüründe vergi tarifesi anlamında tariff, tax schedule<sup>21</sup>, tax rate schedule<sup>22</sup>, tax rate veya series of rate<sup>23</sup> ve tax rate structure<sup>24</sup> kavramları kullanılmıştır.

Tariff kelimesi<sup>25</sup>, İngilizce literatürde, ithalat ve ihracat üzerine konan vergileri ifade etmek için kullanılmaktadır. İngilizce literatürde, vergi tarifesi kavramı yerine genel olarak kullanılan vergi şedülü (tax schedule, rate schedule veya tax rate schedule) kavramı içerisinde yer alan şedül kavramı Latince kökenlidir. Diğer dillere ve İngilizce'ye Latince'den geçen şedül<sup>26</sup> geniş anlamda, "çizelge veya düzenli ifade, özellikle resmi bir organ tarafından belirlenmiş başlıklar altında düzenlenmiş bir çizelge, örneğin gelir veya diğer vergilere tabi ayrıntıların dökümü" <sup>27</sup> anlamında kullanılmıştır.

Vergileme sürecinin temel unsurlarından olan vergi tarifesi kavramı, maliye literatüründe çeşitli şekillerde tanımlanmaktadır. Literatürde genellikle, genel bir vergi tarifesi tanımı yapılırken<sup>28</sup>, bir kısmında vergi tarifesi, strüktürel ve biçimsel açılardan ayrı ayrı tanımlanmaktadır<sup>29</sup>.

<sup>20</sup> Matraha göre oranın değişmediği tarifelerde -fiilen tarifenin sadece oran unsuru belirleyici olduğundan- tarife yerine oran kavramı da kullanılmıştır. Çünkü söz konusu tarifede tarife, orandan ibarettir. Diğer taraftan, vergi cetvelleri kavramı geniş anlamda vergi tarifesi ile çok yakın anlamda kullanılmıştır (Aykut Herekman, **Genel Vergi Kuramı**, Kalite Mat., Ankara, 1976, s.39). Ancak Türk gelir vergisi kanunlarında bir süre uygulaması devam eden (çeşitli aralıklardaki gelirlerin esas alınacağı gelir miktarlarını gösteren) vergi cetveli kavramının bu anlam ile bir ilişkisi yoktur.

<sup>21</sup> OECD, **The Tax/Benefit Position of Employees 1997**, Paris, 1999, s.167; Andrew Dilnot, "The Income Tax Rate Structure", **Key Issues in Tax Reform**, Ed. Cedric Sandford, Fiscal Publications, Wiltshire, 1993, s.9; J. A. Kay ve M. A. King, **The British Tax System**, Fifth Edition, Oxford University Press, Oxford, 1990, s.21.

<sup>22</sup> Herbert E. Newman, **Public Finance**, John Wiley and Sons Inc., New York, 1968, s.402; James W. Pratt ve Diğerleri (Ed.), **Individual Taxation**, R.D.Irwin Inc, Homewood, 1991, s.4-24; J.Ronnie Davis ve Charles W. Meyer, **Principles of Public Finance**, Prentice-Hall Inc., New Jersey, 1983, s.127; Harvey Rosen, **Public Finance**, Third Edition, Richard D. Irwin, Homewood, 1992, s.371.

<sup>23</sup> Charles M. Allan, **The Theory of Taxation**, Penguin Books Ltd, Baltimore, 1971, s.28.

<sup>24</sup> Simon James ve Christopher Nobes, **The Economics of Taxation**, Third Edition, Philip Allan Publishers, Oxford, 1988, s. 16; Dilnot, a.g.e., s.9.

<sup>25</sup> Tarihi seyri içerisinde, sözlük anlamı olarak hesap tablosu, aritmetik tablo anlamında kullanılan tarif kelimesinin oranlar tablosu veya kitabı anlamı da bulunmaktadır. **Encyclopedic Dictionary of Business Finance**, Prentice Hall Inc. Englewood Cliffs, 1962, s.594-595; **The McGraw-Hill Dictionary of Modern Economics**, McGraw Hill Book Company, New York, 1973, s.578; David F. Tver, **Dictionary of Business and Scientific Terms**, Gulf Publishing Company, Houston, 1961, s.283.

<sup>26</sup> Latincesi scedula, Fransızcası cedula, İtalyancası cedola olarak geçen İngilizce schedule, İngiliz gelir vergisinde schedule A, veya schedule B şeklinde kullanılmıştır. Bu kelimeyi, Mc. Culloch 1852'de Taxation adlı kitabında bir konu başlığı olarak gümrük resmi şedülü şeklinde kullanmıştır. Schedule'ün orijinal anlamı, "bir dökümana ilâştirilmiş veya ekli ayrı bir sayfa veya açıklayıcı konu ihtiva eden kağıt"tır. **The Oxford English Dictionary**, Clarendon Press, Oxford, Vol.IX, letter "S", 1961, s. 203.

<sup>27</sup> The Oxford English Dictionary, 1961, Vol.IX, letter "S", s. 203.

<sup>28</sup> Rosen, a.g.e., s.371; Turhan, 1998, s.52; F. Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler**, İsmail Akgün Mat., İstanbul, 1948, s.50; Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Ankara, 1998, s.64; Schmolders, 1976, s.91; Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998a, s. 8.



Vergi tarifesinin genel tanımı iki unsur içermektedir. Bu unsurlar, vergi matrahı ve vergi matrahı üzerine tatbik edilen (vergi oranı veya vergi miktarından oluşan) ölçülerdir<sup>30</sup>. Buna göre vergi tarifi, vergi tutarını hesaplayabilmek için, vergi matrahları ve (bu) vergi matrahları üzerine uygulanması gereken ölçüler içeren bir cetvel<sup>31</sup> olarak tanımlandığı gibi vergi tarifi "*matrah ile vergi miktar arasındaki fonksiyonel ilişki*"<sup>32</sup> olarak da tanımlanmaktadır.

Vergi tarifesinin genel tanımı, içerdği unsur açısından üç farklı şekilde ortaya konulmaktadır. Birincisi vergi tarifesinin iki unsurunu da içerir. Vergi tarifesinin ikinci tür tanımı, tarifenin iki unsurundan 'vergi matrahı' unsurunu içermezken, üçüncüsü tarifenin 'ölçüler unsurunu' sınırlı bir şekilde içerir. Buna göre ikinci tür tanıma göre vergi tarifi kavramı, vergi tutarını hesaplayabilmek için matraha uygulanması gereken ölçüler<sup>33</sup> şeklindedir. Üçüncüsü, vergi tutarını hesaplayabilmek için matraha uygulanan oranlar ya da bir vergi için birden fazla oranlar söz konusu olduğunda bu değişik oranları gösteren liste<sup>34</sup> şeklindedir.

Vergi tarifesinin genel tanımı yanında strüktürel yönden ve biçimsel yönden de incelenmesi ve ortaya konulması söz konusudur. Literatürde vergi tarifesinin genel tanımları, ikili aynıdaki biçimsel tanımı ile aynı içeriktedir. Aşağıda, vergi tarifesinin strüktürel (geniş anlamda) ve biçimsel (dar anlamda) tanımları açıklanmıştır.

#### 1.1.2.2. Biçimsel Vergi Tarifi

Maliye literatüründe vergi tarifesinin biçimsel yönden tanımı<sup>35</sup>, aynı zamanda vergi tarifesinin dar anlamda<sup>36</sup> tanımı olarak da ifade edilmektedir. Biçimsel vergi tarifi, sadece advalorem tarifelerin bir kısmında yer alan oran unsuruna yer verilerek "*vergi oranlarının sıralanışı veya vergi oranlarının yer aldığı cetveller*"<sup>37</sup> şeklinde tanımlandığı gibi, tarifenin vergi matrahı unsuru ile birlikte vergi matrahına uygulanacak ölçü unsurunu içerecek şekilde

<sup>29</sup> Helga Pollak, "Steuertarife", *Handbuch der Finanzwissenschaft*, Hrsg: Fritz Neumark, Bd.II, J.C.B. Mohr, Tübingen, 1980, s.241; Lucien Mehl, *Sciences et Techniques Fiscales*, Paris, 1956, s.70 (Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 8. Baskı, Beta Basım Yay., İstanbul 1992, s.245'ten naklen); Herekman, 1976, s.39; Schmolders, 1976, s.91.

<sup>30</sup> Schmolders, 1976, s.91.

<sup>31</sup> Neumark, 1948, s. 50, Herekman, 1976, s.73.

<sup>32</sup> H. Kolms, *Finanzwissenschaft* (II), 3. Aufl., Etg. Götschen Bd. 391, Berlin, 1966, s.31. (Turhan, 1998, s.52'den naklen).

<sup>33</sup> Nadaroğlu, 1992, s.245; Erginay, 1998, s.64; Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, 10. Baskı, Ankara 1998b, s.113; Fevzi Devrim, *Kamu Maliyesine Giriş*, Rem Ltd. Şti, İzmir, 1995, s.170; Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, GÜ Yayın No: 135, Ankara, 1989, s.176; Turhan, 1998, s.52. Bu tanım, tarifenin vergi matrahı unsurunu içermemektedir.

<sup>34</sup> Orhan Dikmen, *Maliye Dersleri*, Birinci Kitap, 3. Baskı, Fakülter, Mat., İstanbul, 1969, s.118; Özhan Uluatam, *Kamu Maliyesi*, İmaj Yay., 5. Baskı, Ankara, 1997, s.274. Bu tanım, tarifenin hem "vergi matrahı unsurunu" içermeyen, hem de tarifenin ikinci unsuru olan "ölçüler" unsurunu sınırlı olarak içeren bir tanımdır.

<sup>35</sup> Pollak, a.g.e., s.241; Nadaroğlu, 1992, s.245.

<sup>36</sup> Herekman, 1976, s.39.

<sup>37</sup> Nadaroğlu, 1992, s.245.

*"uygulandığı vergi birimleriyle beraber vergi oranlarının veya vergi miktarlarının yer aldığı çizelgeler"*<sup>38</sup> şeklinde de tanımlanmaktadır.

Vergi tarifesinin biçimsel ve strüktürel ayrımına gidilmeden genel olarak yapılan tanımlar, biçimsel vergi tarifi ile aynı içeriktedir. Ancak genel tanımlar içerisinde olduğu gibi biçimsel vergi tarifi tanımlarında da tarifenin unsurlarının tanımda yer almasındaki sınırlamalardan kaynaklanan farklılıklar bulunmaktadır.

Biçimsel vergi tarifi, tarifenin tüm unsurlarını kapsayacak şekilde, vergi miktarını belirlemek için matrah ile birlikte matraha uygulanan ve belli sübjektif ve objektif durumlarla ilgili olmayan yasal kurallarla belirlenen ölçüler<sup>39</sup> şeklinde veya ödenecek vergi miktarını hesaplayabilmek için, vergi matrahları ve bu matrahlara uygulanacak vergi miktarları ya da oranlarını içeren bir kavram şeklinde tanımlanabilir<sup>40</sup>.

### 1.1.2.3. Strüktürel Vergi Tarifi

Strüktürel (geniş anlamda) vergi tarifi, biçimsel tarifenin yukarıda belirtilen iki unsuruna ek olarak, indirimler ve ekler gibi verginin hesaplanmasına ilişkin diğer öğeler unsurunu da içermektedir. Buna göre strüktürel vergi tarifi, vergi birimleri ile bu birimlere uygulanacak vergi oranları veya miktarları yanında verginin hesaplanması ile ilgili vergiden indirimler, ekler gibi diğer bilgileri içeren cetveller olarak tanımlanabilir<sup>41</sup>.

Strüktürel vergi tarifi içerisine, hem advalorem hem de spesifik tarifelerin oran ve miktar unsurları ile matrah unsurları yanında vergi matrahından yapılabilecek indirimler gibi unsurların girdiği de görülmektedir. Vergi tarifesinin, içerdiği unsurlardan vergi matrahı unsurunun, yapılacak indirimler ve eklerden sonraki hali olduğu esas alınırsa, biçimsel ve strüktürel vergi tarifi tanımlarının her ikisinin de aynı anlama gelebileceği de söylenebilir.

### 1.1.3. Vergi Tarife Teorisinin Ortaya Çıkışı ve Amaçları

Vergi tarifesinin vergileme sürecinde, gerek vergiyi koyan açısından gerekse vergi konulan açısından taşıdığı önem, vergi teorisi içerisinde ayrı bir 'vergi tarifi' teorisinin gelişmesine yol açmıştır<sup>42</sup>. Vergi tarife teorisi çerçevesinde tarife çeşitlerinin ayrıntılı analizi ve

<sup>38</sup> Herekman, 1976, s.73.

<sup>39</sup> Pollak, a.g.e., s.241.

<sup>40</sup> Schmolders, 1976, s.90; Rosen, a.g.e., s.371; Neumark, 1948, s.50.

<sup>41</sup> Herekman, 1976, s.39; Nadaroğlu, 1992, s.245; Pollak, a.g.e., s.241.

<sup>42</sup> Schmolders, 1976, s.91; Turhan, 1998, s.51-52; Almanca maliye literatüründe vergi tarifi teorisi üzerinde durulmaktadır. Pollak, a.g.e., s.240-266; K.Bräuer, "Steuertarife", *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, 4. Aufl., Bd. 8, Jena 1928, s.1102 vd. (Schmolders, 1976, s.91'den naklen); K. Brauer, *Umriss und Untersuchungen zu einer Lehre von Steuertarif*, Jena, 1927 (Turhan, 1998, s.52'den naklen); W. Bickel, "Steuertariflehre", *Handwörterbuch der Sozialwissenschaften*, 4. Aufl., Bd.8, Jena, 1928, s.164. vd. (Schmolders, 1976, s. 91'dan naklen).

sınıflandırılması yanında söz konusu tarife çeşitlerinin ekonomik, mali ve sosyal etkilerini araştırarak rasyonel vergileme politikası amaçlarına en uygun tarife şeklinin ortaya çıkmasını sağlayacak kriterleri ve bu kriterlere uygun tarifeyi belirlemek üzerinde durulur.

Vergi tarife teorisinin inceleme alanı bu bakımdan tarife teorisinin şekli ve maddi amacı olarak ikiye ayrılabilir. Vergi tarifelerinin sınıflandırılması ve çeşitlerinin ayrıntılı incelenmesi şekli amaç içerisinde ifade edilirken, vergi tarifelerinin çeşitli yönlerden etkileri de maddi amaç içerisinde ifade edilmektedir<sup>43</sup>. Rasyonel vergileme kavramı çerçevesinde ifade edilecek olursa, vergi tarife teorisi, vergi tarifesine ilişkin rasyonel vergilemeyi veya rasyonel bir vergi tarifesine ilişkin açıklamaları ifade etmektedir.

Tarife teorisinin şekli amacına ilişkin konular ve sorunlarla bir çok maliyeci ilgilenmiş olmakla birlikte, bu konuda bütünlüğe ve tutarlılığa sahip bir teorisin ilk olarak Karl Brauer tarafından ortaya konulduğu ve bu teorisin Brauer'in öğrencilerinden Werner Kipke, Harold Wick ve Adolf Lampe tarafından geliştirildiği ifade edilmektedir<sup>44</sup>.

Tarife teorisinin maddi amacı, tarife çeşitlerinin çeşitli yönlerden etkilerini incelemek suretiyle rasyonel vergilemeye en uygun tarife şeklinin ortaya çıkmasını sağlayacak kriterleri veya unsurları ortaya koyar. Bu kriterler ya da unsurlar, rasyonel vergilemeyi gerçekleştirmek bakımından uygun tarifenin seçilmesinde önem taşır. Bu çalışmada gerek tarife teorisinin şekli amacı kapsamındaki teorik açıklamalar ve gerekse maddi amacı kapsamındaki teorik açıklamalar Gelir vergisi tarifi ile sınırlı olarak, Türk gelir vergisi tarifelerinin analizini yapabilmek için, ortaya konulacaktır<sup>45</sup>.

Rasyonel vergilemeye uygun tarifeyi belirleyen unsurları, gelir vergisi çerçevesi ile sınırlı olarak ortaya koyarken, tarifelerin, vergi gelirleri, gelir dağılımı, üretim, yatırım, işsizlik, ekonomik istikrar, ekonomik büyüme, sermaye birikimi ve sermayenin dolaşımı, teknolojik gelişme, vergiye karşı tepkiler, rasyonel vergileme ilkeleri, vergi psikolojisi ve vergi ahlakı ile ilişkileri açıklanacaktır.

#### 1.1.4. Vergi Tarifesinin Temel Unsurları

Vergi tarifesinin tanımları içerisinde de belirtildiği gibi, genel anlamda veya biçimsel yönden vergi tarifi bakımından vergi tarifesinin iki unsurundan söz edilebilirken, yapısal açıdan vergi tarifi çerçevesinde vergi tarifesinin üç unsurundan söz edilebilir.

<sup>43</sup> Pollak, a.g.e., s.241-265; Turhan, 1998, s.51-52.

<sup>44</sup> Turhan, 1998, s.52.

<sup>45</sup> Şekli tarife teorisine ilişkin açıklamalar, vergi tarife teorisinin kavramsal açıklamaları ve sınıflandırılması çerçevesinde ortaya konulurken, maddi tarife teorisine ilişkin açıklamalar gelir vergisi tarifi açısından rasyonel vergilemenin unsurları çerçevesinde belirtilecektir.

#### 1.1.4.1. Vergi Matrahı

Hem biçimsel hem de strüktürel vergi tarifesinin temel unsurlarından biri vergi matrahıdır. Vergi matrahı, vergiye tabi olan ve üzerinden verginin hesaplandığı unsur ya da unsurları ifade eder. Verginin hesaplanabilmesi için üzerine vergi oranı, vergi miktarı veya formül şeklinde ölçülerin uygulandığı vergi matrahının, sayı, metre, metreküp, litre, kilo, yaş, alkol derecesi vb. miktar, uzunluk, hacim, ağırlık, nitelik gibi fiziki ölçülere ilişkin teknik özellikler olması halinde spesifik vergi matrahı söz konusudur. Vergi matrahının, fiyat veya bedel gibi (parasal) değer esasına dayanması halinde de advalorem vergi matrahı söz konusudur<sup>46</sup>. Vergi matrahının hem spesifik hem de advalorem bir yapıda olması halinde de matrahın yapısı bakımından karma bir tarifieden söz edilebilir<sup>47</sup>. Spesifik vergi matrahı için matraha uygulanan ölçü sadece miktar olabilirken, advalorem vergi matrahı için ise, miktar yanında oran veya formül şeklinde ölçüler de uygulanabilir.

#### 1.1.4.2. Vergi Matrahı Üzerine Uygulanan Ölçüler

Vergi tarifesinin ikinci unsuru olarak ifade edilen vergi matrahı üzerine uygulanacak ölçü unsuru, vergi tarifesinin asli unsuru olarak ifade edilebilir. Hatta tarifelerde vergi matrahı üzerine uygulanan ölçünün yaygın olarak oran şeklinde olması nedeniyle vergi tarifesinin asli unsurunun verginin oranı olduğu da ifade edilmektedir. Ancak vergi tarifesinde, vergi matrahı üzerine uygulanan ölçüler sadece verginin oranı değildir. Bunun yanında 'miktar' veya 'formül' şeklinde 'uygulanan ölçü' söz konusu olabilmektedir.

Spesifik vergi matrahı açısından, bu vergi matrahı üzerine uygulanan ölçü sadece miktarlar olabilirken<sup>48</sup>, advalorem bir vergi matrahı açısından, bu vergi matrahı üzerine 'uygulanan ölçü' hem 'miktar' hem 'oran' hem de 'formül' olabilir.

Vergi oranı, vergi miktarının matrahın bir yüzdesi veya bindesi olarak ifade edilmesi<sup>49</sup> veya verginin hesaplanması için vergi matrahına uygulanan (rakam<sup>50</sup> veya) miktarın yüzde ile belirtilmesi<sup>51</sup> ya da matrahın her bir birimi üzerine konulan vergi miktar<sup>52</sup> şeklinde ifade edilmektedir. Vergi oranı, vergi tarife teorisinin en önemli unsurudur<sup>53</sup>. Genel olarak vergiler

<sup>46</sup> Erginay, 1998, s.41; Kırbaş, 1998b, s.106.

<sup>47</sup> Örneğin, ülkemizde uygulanan ek taşıt alım vergisinde matrah hem spesifik hem de advalorem yapı içeren karma bir nitelik taşımaktadır.

<sup>48</sup> Aynı vergiler için spesifik bir tarifiede matraha uygulanan ölçü oran olabileceği hariç bırakılırsa.

<sup>49</sup> Neumark, 1948, s.50.

<sup>50</sup> Nadaroğlu, 1992, s.258.

<sup>51</sup> Herekman, 1976, s.39.

<sup>52</sup> Roy G. Blakey, *Maliye Ders Notları*, (Çev.Reşat Aktan), AÜ, SBF Yayınları No: 38-20, 1. Fasikül, Ankara, 1953, s.70.

<sup>53</sup> Nadaroğlu, 1992, s.245.

advalorem bir tarifeye sahip olduğundan vergi tarife teorisinin önemli bir kısmı vergi tarifelerinde vergi matrahları ile vergi oranları arasındaki ilişkileri içermektedir.

Bir vergide, vergi oranı ile birlikte vergi indirimi ve muafiyetleri gibi uygulamalar birlikte olduğunda kanuni oran ile reel oran şeklinde aynı vergi için iki farklı oran ortaya çıkar. Kanuni oran kanunda belirtilen oran veya miktar olarak tanımlanırken<sup>54</sup>, reel oran veya fiili oran, vergi miktarının muafiyet ve indirim gibi unsurlar düşülmeden önceki vergi matrahına oranıdır. Buna göre, reel oran, kanuni oranın, indirim veya muafiyetler (ya da matraha ilaveler) sonucu küçülen (ya da matraha ilaveler sonucu büyüyen) matraha uygulanması ile elde edilen vergi miktarının, indirim ve muafiyetler (ya da ilaveler) öncesindeki matraha uygulanması suretiyle bulunacağından, açıktır ki kanuni orandan düşük (ya da matrahın kendisine yapılan ilaveler öncesindeki miktara uygulanması suretiyle bulunacağından yüksek) çıkacaktır<sup>55</sup>.

#### 1.1.4.3. İndirim ve İlaveler

Vergi matrahı üzerine uygulanacak ölçüler içerisinde üçüncü unsur olarak yapılacak indirim ve ilaveler belirtilebilir. Yapılacak indirim ve ilaveler sonucu verginin hesaplanması ile ilgili diğer unsurlar, biçimsel vergi tarifi açısından, söz konusu olmamakla birlikte, strüktürel vergi tarifi açısından vergi tarifesinin üçüncü unsurudur. Verginin hesaplanabilmesi için temel unsurları içeren vergi tarifi, verginin hesaplanmasına ilişkin olarak matrah ve matrah üzerine uygulanacak ölçüler dışında bazen matraha ya da vergiye yapılacak ilave ve indirimler şeklinde unsurlar içerebilir. Böyle bir durumda sadece matrah ve matraha uygulanacak ölçüler değil, yapılacak indirim ve ilaveler ile diğer unsurlar da verginin hesaplanabilmesi açısından önem taşımaktadır. Bu üçüncü unsur, daha önce de ifade edildiği gibi, matrahın tam olarak belirlenmesi yada uygulanacak ölçünün tam olarak belirlenmesi ve karma tarife çerçevesinde de değerlendirilebilmektedir.

#### 1.1.5. Vergi Tarifesinin Temel Kavramları

Vergi tarifi ile çeşitli matrahlar ve düzeyleri için belirli ölçülere göre matrahın bir kısmı vergi olarak alınır. Matrahın ekonomik değer olması ve bu değere uygulanan ölçü sonunda matrahın bir kısmının vergi olarak alınması durumunda, her matrah için belli bir vergi miktarı tespit edilmiş olur. Böylece, değişik şekillerde ortaya çıkan farklı matrah ve oran yapılan ilişkisini göstermede en çok kullanılan kavramlar ortalama vergi oranı ve marjinal vergi oranı kavramlarıdır. Bu kavramlar, vergi tarifi tiplerinin tanımlanması ve ortaya konulması açısından

<sup>54</sup> y.a.g.e., s.247, 250-251.

<sup>55</sup> Vergi matrahı üzerine uygulanacak ölçünün formül olması ile ilgili diğer açıklamalar, formül tarife ile ilgili açıklamalar içerisinde verilecektir.



önem taşıdığı gibi vergi yükü analizleri ve kişisel vergi-fayda karşılaştırmaları bakımından da öneme sahiptirler.

Ödenen verginin, toplam matrah içerisindeki payına ortalama vergi oranı<sup>56</sup> denir. Vergi miktarı ile toplam vergi matrahı arasındaki ilişkiyi gösteren ortalama vergi oranı, global oran kavramı ile de ifade edilebilmektedir<sup>57</sup>. Marjinal vergi oranı, vergiye tabi ek gelire uygulanan oran<sup>58</sup> şeklinde tanımlandığı gibi, vergi miktarında meydana gelecek artışın matrahtaki artış miktarına oranı<sup>59</sup> olarak da ifade edilebilir.

#### 1.1.6. Vergi Tarifesinin Fonksiyonu ve Önemi

Vergileme sürecinin temel unsurlarından olan vergi tarifi, devlet açısından tahsil edilecek, mükellef açısından da ödenecek vergi miktarının temel belirleyicilerindendir. Vergilemenin en önemli unsurlarından olan vergi tarifeleri, vergilerin sınıflandırılması açısından da etkili ve belirleyici bir temel unsurdur. Vergi kanunlarında vergi tarifi açıkça belirtilmediği takdirde verginin yasallığı ilkesi önemli ölçüde zedelenmiş olur.

Vergi tarifesinin doğru belirlenmesi, bir ekonomide gerek vergilemenin ve gerekse ekonomi politikasının amaçlarına ulaşmak bakımından son derece önemlidir<sup>60</sup>. Nitekim, Türkiye’de 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun gelir vergisi tarifesini düzenleyen 103. maddesinin gerekçesinde de, tarifenin belirlenmesinin çok önemli olduğu, düşük belirlenmesinin verimi azaltırken yüksek belirlenmesinin de vergiye karşı direnişi artırarak verimi azaltacağı, dolayısıyla vergi tarifesini belirlemenin çok hassas olduğu ifade edilmiştir.<sup>61</sup> İyi bir vergi sisteminin oluşturulması için vergi tarifesinin rasyonel vergilemeye uygun olarak belirlenmesi gerekir. Vergi tarifi vergi sistemlerinin etkinlik ve adalet açısından değerlendirilmesinde önemli bir unsurdur<sup>62</sup>. Vergi tarifi, vergilemenin amaçlarına ulaşılması, vergileme ilkelerinin gerçekleşmesi ve vergilemenin başansı açısından da büyük önem taşır. Vergi tarifi, vergi teorisinin önemli bir bölümü ile doğrudan ilişkilidir. Vergi reform önerilerine ilişkin yaklaşımlarda vergi tarifi önemli yer tutar.

<sup>56</sup> Pollak, a.g.e., s.242; Turhan, 1998, s. 53; David N. Hyman, **Public Finance**, Second Edition, The Dryden Press, Chicago, 1987, s.315.

<sup>57</sup> Nadaroğlu, 1992, s.259.

<sup>58</sup> Rosen, a.g.e., s.603.; Hyman, a.g.e., s.315.

<sup>59</sup> John Hills, **Changing Tax**, CPAG Ltd., London, 1988, s.16; Turhan, 1998, s.53.

<sup>60</sup> Janet Stotsky, “The Choice of Taxable Unit”, **Tax Policy (Handbook)**, Ed. Parthasarathi Shome, Washington, 1995b, s.124.

<sup>61</sup> Şükrü Kızılot, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Ankara, 1989, C:2. s. 2084-2085.

<sup>62</sup> S.Saygın Eyüpgiller, “Türk Gelir Vergisi Tarifeleri: Zaman İçindeki Gelişimi ve Bazı Tespitler”, **Yaklaşım**, Yıl:1, Sayı:3, Mart 1993, s.73.

## 1.2. VERGİ TARİFELERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Vergi matrahının yapısı ile vergi matrahına uygulanan ölçüler ve vergi matrahına ilişkin yapılacak ilave veya indirimlerin arasındaki ilişkilere göre değişik yapı ve fonksiyonları söz konusu olan vergi tarifeleri ortaya çıkmaktadır. Vergi tarifesinin unsurları, bu unsurların arasındaki ilişkiler sonucu ortaya çıkan farklı vergi tarifeleri çeşitli şekillerde sınıflandırılmaktadır.

Tarifelerin, doğrudan ve kapsamlı olarak sınıflandırılması yapıldığı<sup>63</sup> gibi -tarifelerin ayırdığı- vergilerin sınıflandırılması yapılmak suretiyle<sup>64</sup> ya da hem (tarifelere göre) vergilerin adlandırılması hem de (tarifelere göre) vergi sisteminin değerlendirilmesi yapılmak suretiyle<sup>65</sup> tarifelerin dolaylı olarak sınıflandırılması<sup>66</sup> yapılmakta, hatta tarifenin unsurlarından sadece biri açısından doğrudan sınıflandırma diğeri açısından dolaylı sınıflandırma da<sup>67</sup> yapılabilmektedir.

Tarifelerin dolaylı sınıflandırılmasında, doğrudan tarifelerin sınıflandırılması yerine, verginin en önemli unsurlarından olması nedeniyle -tarife dayalı olarak verginin adlandırıldığı durumlarda- vergilerin, tarife(nin unsurları) açısından sınıflandırılması yapılmak suretiyle, dolaylı olarak tarifelerin sınıflandırılması yapılabilmektedir<sup>68</sup>.

<sup>63</sup> Tarifelerin doğrudan sınıflandırılması yabancı literatürde (örneğin, Pollak, a.g.e., s.243-258; Hyman, a.g.e., s.315-318; Davis ve Meyer, a.g.e., s.127; Schmolders, 1976, s.91-95) yapıldığı gibi Türkçe literatürde (örneğin, Herekman, 1976, s.73-87; Erginay, 1998, s.64-69; Turhan, 1998, s.52-72; Selahattin Tuncer, *Kamu Maliyesi*, Eskişehir İTİA Yay., Yalın Oset Mat., 4. Baskı, İstanbul, 1975, s.262-267; Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s.271-287; Sabri Tekir, *Vergi Teorisi*, Anadolu Mat., İzmir 1993, s.66-77; Orhan Şener, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, Beta Basım Yay., 7. Baskı, İstanbul, 2001, s.216)de yapılmaktadır.

<sup>64</sup> Vergilerin (tarifeler açısından) sınıflandırılması veya açıklanması yapılmak suretiyle dolaylı olarak tarifelerin de sınıflandırılması ve açıklanması yabancı literatürde de (örneğin James ve Nobes, a.g.e., s.16-17; Blakey, a.g.e., s.72; Gaston Jeze, *Finans İlimi*, (Çev. Alaettin Tırtoğlu), Yeni Cezaevi Matbaası, Ankara, 1939, s.516-518) yer aldığı gibi, Türkçe literatürde (örneğin Aytaç Eker ve Kamil Tüğen, *Kamu Maliyesine Giriş*, 6. Baskı, Ankara, 1995, s.178-179; Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi*, C.2, Ekin Kitabevi, 4. Baskı, Bursa, 1998, s.172; İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992, s.197-198; Nihad S. Sayar, *Kamu Maliyesi*, C:1, Sermet Mat, 4. Baskı, İstanbul, 1970, s.112-119; Dikmen, 1969, s.291-294; Neumark, 1948, s.139-145.) yer almaktadır.

<sup>65</sup> Rosen, a.g.e., s.277-278, 284.

<sup>66</sup> Bir başka ifade ile, vergilerin sınıflandırılmasında veya hem vergilerin adlandırılmasında hem de vergi sisteminin değerlendirilmesinde ayırtıcı kriter olarak tarifenin unsurları kullanılarak tasnif yapılabilmektedir. Açık ki bu tasnif, aynı zamanda tarifelerin -doğrudan olmasa da- sınıflandırılması demektir. Nitekim literatürde, vergilerin sınıflandırılması çerçevesinde yapılan açıklamalar içerisinde doğrudan tarifelerden söz edilmektedir. Örneğin Neumark, (1948, 139-140'da), vergi türleri anlatılırken dördüncü alt başlık olan mütedenni vergiler başlığı içerisinde, doğrudan mütedenni (ve müterakki) tarife açıklanmıştır. Benzer şekilde literatürde vergiler sınıflandırılır ve açıklanırken, doğrudan "tarifelere ilişkin" açıklamalar yapıldığı da görülmektedir (bkz. Dikmen, 1969, s.291-294; Nadaroğlu, 1992, 262-269; Uluatam, 1997, s.277-285). Hatta bazı kaynaklarda tarifenin matrah ve oran unsuru verildikten sonra matraha uygulanan ölçünün matrah karşısında izlediği seyre göre "tarife değil" vergi adlandırılmaktadır (Newman, a.g.e., s.336). Nitekim tarifelerin tasnifi ve içeriğine ilişkin açıklamaların doğrudan tarifeler kapsamında yapıldığı gibi vergilerin tasnifi ve açıklaması çerçevesinde de ifade edildiğine Selahattin Tuncer'de (a.g.e., s.262'de) değinmiştir. Bu çalışmada, tarifelerin sınıflandırılması ve açıklanmasında gerek doğrudan tasnif ve açıklamalar ve gerekse dolaylı tasnif ve açıklamalardan (dolaylı ya da doğrudan olup olmadıkları her zaman belirtilmeden) yararlanılmıştır.

<sup>67</sup> Allan, a.g.e., s.28-29.

<sup>68</sup> Tarifelerin dolaylı olarak sınıflandırıldığı bu yaklaşımda böylece, örneğin matrahın yapısına göre tarifeler yerine matrahın yapısına göre tarifenin aldığı şekil dikkate alınarak vergiler sınıflandırılabilen ya da matraha uygulanan ölçüye göre tarifelerin sınıflandırılması yerine matraha uygulanan ölçüye göre vergilerin sınıflandırılması yapılabilmektedir. Bu çerçevede örneğin, doğrudan sınıflandırmada, matrahın yapısı dikkate alınarak tarifeler spesifik ve advalorem olarak sınıflandırılırken, dolaylı sınıflandırmada vergiler spesifik ve advalorem olarak (James ve Nobes, a.g.e., s.16) sınıflandırılmaktadır.

Diğer taraftan tarifelerin doğrudan sınıflandırılmasında, tarifelerin hangi açıdan sınıflandırıldığı açıkça belirtilerek yapılan sınıflandırmalar<sup>69</sup> yanında hangi açıdan sınıflandırıldığı açıkça belirtilmeden yapılan sınıflandırmalar<sup>70</sup> da bulunmaktadır. Vergi tarifelerinin sınıflandırılması, hangi açıdan sınıflandırma yapıldığı, açıkça belirtilerek, ortalama vergi oranının seyrine göre<sup>71</sup> ve tarifelerin şekli açıdan gerçekleştirilmesinde kullanılan tekniklere göre<sup>72</sup> veya sadece ortalama vergi oranının seyrine göre<sup>73</sup> ya da açıkça belirtilmeden matraha uygulanan ölçünün yapısına göre<sup>74</sup> veya matrahın yapısına göre<sup>75</sup> yapılabilmektedir.

Bu çalışmada, gelir vergisi tarifesinin analizi açısından konunun gerektirdiği ölçüde, tarife teorisine yer verilmesi çerçevesinde, tarifeler sadece tarifenin unsurları açısından sınıflandırılmıştır. Buna göre tarifeler, matrahın yapısına, matraha uygulanan ölçüye ve matraha yapılacak indirim ve ilavelere (filli vergi yükü oranına) göre sınıflandırılmıştır<sup>76</sup>.

### 1.2.1. Matrahın Yapısına Göre Vergi Tarifeleri

Vergi konusunun, vergi borcunu hesaplamak maksadıyla indirildiği teknik-fiziki veya ekonomik-nakdi miktar olarak ifade edilen vergi matrahının<sup>77</sup> tanımı içerisinde açık bir şekilde yapısal görünümü belirtilmektedir. Tarifenin temel unsuru olan matrahın yapısal görünümü, *"teknik-fiziki büyüklükler olabildiği gibi ekonomik-parasal büyüklükler, değerler"*<sup>78</sup> ya da fiziki ölçü ile birlikte ekonomik-parasal değer olabilir.

Vergi matrahının yapısı dikkate alınarak, hem doğrudan sınıflandırmalarda<sup>79</sup> hem de dolaylı sınıflandırmalarda<sup>80</sup>, tarifeler ikiye ayrılmaktadır. Matrahın teknik-fiziki ölçü olmasına ya da ekonomik parasal değer olmasına göre yapılan spesifik ve advalorem tarife ayrımları doğrudan sınıflandırmalarda da yer almakla birlikte daha çok dolaylı sınıflandırmalarda kullanılmaktadır. Ancak, matrahın hem fiziki ölçü hem de ekonomik değer ile ilişkili olması hali de ayrı ayrı olarak nitelendirildiğinde, matrahın yapısı bakımından tarifelerin üçe ayrıldığı da söylenebilir.

<sup>69</sup> Pollak, a.g.e., s.243; Turhan, 1998, 53-54; Tekir, a.g.e., s. 68.

<sup>70</sup> Herekman, 1976, s.73-86; Davis ve Meyer, a.g.e., s. 127.

<sup>71</sup> Turhan, 1998, s.53.

<sup>72</sup> y.a.g.e., s.59.

<sup>73</sup> Tekir, a.g.e., s.68; Aksoy, a.g.e., s.274.

<sup>74</sup> Herekman, 1976, s.73-74; Erginay, 1998, 64-65.

<sup>75</sup> Turhan, 1998, s.52; Tekir, a.g.e., s.67.

<sup>76</sup> Diğer taraftan farklı yönleriyle çeşitli sınıflandırmalar içerisinde yer alabilecek olan karma (kombine) tarifelerden de söz edilmektedir. Temel tarife şekillerinin birden fazlasını yapısında barındıran veya çeşitli matrahlara dayanan tarifelere kombine tarife ya da karma tarife denir. Bileşik tarife tek matraha ya da çeşitli matrahlara dayanabilir (Turhan, 1998, s.70-72; Schmolders, 1976, s.95).

<sup>77</sup> Neumark, 1948, s.45.

<sup>78</sup> Türk, 1992, s.180.

<sup>79</sup> Aksoy, a.g.e., s.271; Turhan, 1998, s.52; Erginay, 1998, s.64-65; Şener, 2001, s.216.

<sup>80</sup> James ve Nobes, a.g.e., s.16; Allan, a.g.e., s.28; Sayar, a.g.e., s. 236; Uluatam, 1997, s.274; Nadaroğlu, 1992, s.246; Dikmen, 1969, s.183; Kenan Bulutoğlu, *Kamu Ekonomisine Giriş*, Sermet Matbaası, İstanbul 1977, s.408.



Matrahın yapısı bakımından adlandırma yapıldığında, matrahı ağırlık veya büyüklük gibi ölçüler olan tarife spesifik(birimsel, ölçüsel)<sup>81</sup> tarifiedir. Verginin matrahının, metre, yüzölçümü, hacim, ağırlık, sayı gibi fiziki ölçü çerçevesinde belirlenmesi halinde, matrahı ölçü olan bir tarife<sup>82</sup> ya da ölçüsel, birimsel veya sayısal<sup>83</sup> ya da yaygın adlandırma ile spesifik (specifique) bir tarife söz konusudur. Advalorem tarife ise, vergi matrahı ekonomik-parasal değer olan tarife olarak tanımlanabilir<sup>84</sup>.

Spesifik ve advalorem ayrımı tarifenin sadece matrah unsuruna dayanılarak yapılmaktadır<sup>85</sup>. Advalorem tarifelerde matraha uygulanan ölçü unsuru, çoğunlukla oran olmakla birlikte bazen parasal miktar veya formül gibi farklı ölçüler olabilirken, spesifik tarifelerde matraha uygulanan ölçü unsuru, matrahın fiziki ölçü olmasının zorunlu bir sonucu olarak, sadece parasal miktar olabilir. Spesifik tarifelerde matraha uygulanan ölçü unsurunun sadece parasal miktar şeklinde olması nedeniyle, spesifik tarifelerin tanımlarında bazen<sup>86</sup>, hem matrahın yapısı unsuru hem de matraha uygulanan ölçü unsuru verilmektedir. Advalorem<sup>87</sup> tarifelerde de matraha uygulanan ölçü unsurunun çoğunlukla oran olması nedeniyle advalorem tarifelerin tanımlarında bazen spesifik tarifelerdeki gibi, matrahın yapısı unsuru yanında matraha uygulanan ölçü unsuru (olarak oran unsuru)<sup>88</sup> da verilmektedir<sup>89</sup>. Ancak bu açıklamalardan yola çıkarak spesifik tarife ile advalorem tarifeyi matrah dışında bir kritere dayalı bir sınıflandırma ile karıştırmamak gerekir. Advalorem ve spesifik tarifenin tanımları ile ilgili karışıklığın ortaya çıkmasında, bu tarifelerin doğrudan ve kapsamlı olmayan bir tasnif ve açıklama çerçevesinde ortaya konulması etkilidir<sup>90</sup>.

<sup>81</sup> James ve Nobes, a.g.e., s.16.

<sup>82</sup> Bulutoğlu, 1977, s.408'de bu tarifenin uygulandığı vergilere ölçü üzerinden alınan (specifique) vergiler demektir.

<sup>83</sup> Spesifik vergilerde söz konusu olan spesifik matraha "sayısal matrah"(Sayar, a.g.e., s.236) da denilmektedir.

<sup>84</sup> Şener, 2001, s.268; Aksoy, a.g.e., s.271; Tekir, a.g.e., s.67.

<sup>85</sup> James ve Nobes, a.g.e., s.16; Sayar, a.g.e., s.236; Bulutoğlu, 1977, s.408; Nadaroğlu, 1992, s.244; Herekman, 1976, s.39; Dikmen, 1969, s.118, 183; Türk, 1992, s.180; Şener 2001, s.268; Kırbaş, 1998b, s.106; Edizdoğan, a.g.e., s.66.

<sup>86</sup> Allan, a.g.e., s.28; Erginay, 1998, s.64-65; Turhan, 1998, s.52.

<sup>87</sup> Latince kökenli bir terim olan advalorem, değerine göre anlamına gelmektedir (John Downes ve Jordan Elliot Goodman, *Dictionary of Finance and Investment Terms: English-German*, Gabler GmbH, Wiesbaden 1993, s.21; J.H. Adam, *Longman Metro Dictionary of Business English*, (Çev. İzzettin Önder ve diğerleri) Metro Kitap Yay. Pazarlama, İstanbul, 1990, s.12.

<sup>88</sup> Advalorem bir tarifede matraha uygulanan ölçü unsuru sadece oran değil formül veya miktar da olabilir.

<sup>89</sup> Allan, a.g.e., s.28; Erginay, 1998, s.64-65; Turhan, 1998, s.52. Kırbaş, 1998 b, s.113.

<sup>90</sup> Söz konusu karışıklığın ortaya çıkması büyük ölçüde, tarifenin adlandırılmasından ya da dolaylı tasnifler açısından verginin hangi unsuru bakımından adlandırıldığına açıkça belirtilmemesinden kaynaklanmaktadır. Spesifik ve advalorem adlandırması, matrahın yapısına bakılarak yapılmaktadır. Bununla birlikte matrahına bakılarak örneğin matrahın değer olduğu bir tarife, matrahın yapısı bakımından advalorem olarak adlandırılmakla birlikte bu tarifede matraha uygulanan bir ölçü de vardır. Aynı tarife matraha uygulanan ölçü açısından oransal, formül veya miktar tarife olarak da adlandırılabilir. Advalorem bir tarifeyi tanımlarken, belirleyici kriter anlamında olmayan ancak tarifenin diğer unsuruna işaret etmek amacıyla, yaygın olarak matraha uygulanan "oran" unsurundan söz edilmesi, advalorem tarifenin oran unsuruna dayalı olarak adlandırılması ile karıştırılmamalıdır.

Tarifenin unsurlarından birincisi olan vergi matrahı unsuru esas alınarak adlandırma yapıldığında, (matraha uygulanan ölçü ne olursa olsun,) matrahı teknik nitelikte (ağırlık, alan, hacim, vb) fiziki ölçü olan tarifeler spesifik tarife olarak ifade edilirken, matrahı ekonomik değer olan tarifeler advalorem tarife olarak adlandırılacaktır.

Matrahı parasal değer olan advalorem tarife, matraha uygulanan ölçüye göre adlandırıldığında, oransal tarife, formül tarife veya miktar tarife olabilir. Ancak, örneğin, düz oranlı bir advalorem tarifenin açıklandığı bir ifadeye bakılarak, advalorem tarifenin düz oranlı bir tarife olduğu ya da advalorem tarifelerde, genellikle matraha uygulanan ölçünün oransal olmasından dolayı oransal advalorem tarifelerden bahsedilen ifadelerle bakılarak, advalorem tarifenin oransal tarife olduğunu söylemek yanıltıcı olacaktır. Çünkü, her düz oranlı tarife advalorem tarife olmakla birlikte, her advalorem tarife düz oranlı, hatta oransal tarife değildir<sup>91</sup>.

Advalorem matrahlı bir tarife için, matrahın yapısı bakımından advalorem bir tarifeden söz edilirken, matraha uygulanan ölçü bakımından, tarifenin oransal bir tarife olması veya miktarsal bir tarife olması ya da formül tarife olması mümkündür. Spesifik bir vergi matrahı olması halinde matrahın yapısı bakımından spesifik bir vergi tarifesinden bahsedilebileceği gibi aynı zamanda matraha uygulanan ölçü bakımından, miktarsal bir tarifeden söz edilebilir. Ancak, her spesifik tarife aynı zamanda miktar tarife iken her miktar tarife spesifik tarife değildir.

Advalorem matrah üzerinde yapılacak indirim ve ilaveler söz konusu olduğunda da matrahın yapısındaki bu değişiklik, mükellef açısından ödenecek verginin indirim ve ilave öncesi matraha göre değerlendirilmesi açısından tarifenin niteliğini değiştirmektedir. Bu çerçevede, matrahın advalorem olması ve bu matrahtan bir indirimin söz konusu olması halinde, mükellef için hesaplanan verginin indirimden önceki matraha göre değerlendirilmesi açısından dolayı artan oranlı tarifeden söz edilebilir. Advalorem matrah ile birlikte, bu matrahın belirli bir seviyesinden itibaren matraha ilave yapılması halinde de yine dolayı artan oranlılıktan söz edilebilir<sup>92</sup>.

### 1.2.2. Matraha Uygulanan Ölçüye Göre Vergi Tarifeleri

Vergi tarifesinin temel unsurlarından olan matraha uygulanan ölçüler unsuru, daha önce de belirtildiği gibi, miktar, oran ve formül olabileceğinden, bu ölçüler açısından tarifeler, miktar,

<sup>91</sup> Ancak advalorem tarifelerde, çoğunlukla matraha uygulanan ölçünün oran olması nedeniyle, matraha uygulanan ölçü bakımından advalorem tarifeler açıklanırken "oransal tarifeler" ya da "oranlar usulü" başlığı konulabilmektedir (Erginay, 1998, s.65'te olduğu gibi).

<sup>92</sup> Her iki durumda da düşük matrahlara düşük oranlar, yüksek matrahlara yüksek oranlar uygulanması yerine, sadece düşük matrahlarda matrahtan indirim veya sadece yüksek matrahlar için matraha ilave yapılmak suretiyle artan oranlılık, matrah ile ilgili uygulamalarla sağlanmaktadır.

formül ve oransal tarifeler olarak adlandırılabilir. Hatta söz konusu tarifelerin birden fazlasının aynı tarife içerisinde yer alması ile ortaya karma tarifeler de çıkabilmektedir.

Vergi tarifelerinin matraha uygulanan ölçü bakımından sınıflandırılması, matrahın yapısına göre değişmektedir. Miktar tarifeler, matrahın hem spesifik hem de advalorem olması halinde söz konusu olabilirken, oransal ve formül tarifeler sadece advalorem matrahlar için söz konusu olmaktadır. Burada günümüzde oldukça sınırlı olarak uygulanan miktar tarifeler kısaca açıklandıktan sonra yaygın olarak uygulanan ve gelir vergisi tarifelerinin değerlendirilmesi açısından ayrıca önem taşıyan oransal tarifeler ile formül tarifelere ilişkin daha kapsamlı açıklamalar yapılacaktır.

#### 1.2.2.1. Miktar (Miktarlı) Tarifeler

Matraha uygulanan ölçüye göre tarifelerin adlandırılması halinde, matrahın yapısı ne olursa olsun, matraha uygulanan ölçünün miktar olduğu tarifeler miktar (veya miktarlı ya da miktarsal) tarife olarak ifade edilebilir. Buna göre miktar tarifeler, hem spesifik hem de advalorem matrahlar için söz konusu olabilir. Ancak daha önce de belirtildiği gibi spesifik matrahlı tarifeler, matrahın yapısı gereği her zaman, matraha uygulanan ölçü unsurunun miktar olduğu<sup>93</sup> tarifeler iken, advalorem matrahlı tarifelerde, matraha uygulanan ölçü unsurunun nadiren miktar olması nedeniyle, bu tarifeler oldukça sınırlı ölçüde miktar tarife niteliği taşıyabilir<sup>94</sup>.

Miktar tarifeler de yine matraha uygulanan ölçü olan miktarın yapısına göre sınıflandırılmaktadır. Buna göre, matrah ister spesifik ister advalorem olsun, matraha uygulanan ölçü olan miktarın sabit olması halinde, kişinin ödeme gücünü dikkate almayan, sabit veya değişmez miktarlı tarifeler söz konusu olmaktadır. Vergi miktarının matrah göz önüne alınmaksızın saptandığı bu tarifelerde<sup>95</sup>, vergi matrahını oluşturan, kazanç, irat, servet, harcama gibi ödeme gücünün göstergesi olan unsurlar dikkate alınmadığından, ödenen verginin ödeme gücüne oranı, ödeme gücü yükseldikçe azalır<sup>96</sup>. Bu nedenle, bu tür tarifeler ric'i (gerileyici, regresif)<sup>97</sup>, tersine artan oranlı<sup>98</sup> ya da gizli mütedenni<sup>99</sup> tarifeler olarak adlandırılmaktadır.

Ancak sabit miktarlı tarifelerin ric'i tarife olarak adlandırılmasında, tarifenin ilgili olduğu verginin miktar ve oranı açısından değerlendirme yapılmamakta, tarifenin ilgili olduğu vergi miktar, tarifenin ilgili olduğu matraha değil, kişinin toplam geliri veya servetine oranlanmaktadır.

<sup>93</sup> Ancak spesifik matrahlı aynı vergilerde, matraha uygulanan ölçü oran da olabilir.

<sup>94</sup> Bazen de hem oran hem de miktar birlikte, matraha uygulanan ölçü unsuru olabilir.

<sup>95</sup> Herekman, 1976, s.73.

<sup>96</sup> Herekman, 1976, s.73; Dikmen, 1969, s.293.

<sup>97</sup> Herekman, 1976, s.73; Nadaroğlu, 1992, s.269; Dikmen, 1969, s.293.

<sup>98</sup> Dikmen, a.g.e, s.293.

<sup>99</sup> Sayar, a.g.e., s.117. Aynı yerde gizli mütedenniliğe ric'ilik denildiği de belirtilmektedir.

Bu değerlendirme ve adlandırmalarda, mükellefin ödediği vergi ile toplam ödeme gücü arasında ilişki kurulması, tarifenin vergi yükü oranı açısından değerlendirildiği ve adlandırıldığını göstermektedir. Bundan dolayı, sabit miktarlı tarifelerin, ric'i ya da tersine artan oranlı olarak adlandırılmasının yukarıda da işaret edildiği gibi vergi yükü oranı açısından olduğu belirtilmelidir. Ayrıca, vergi yükü oranı açısından değerlendirme yapıldığında ve vergi matrahı olarak verginin matrahı değil de mükellefin toplam mali gücü dikkate alındığında oransal tarifelerden düz oranlı<sup>100</sup> hatta artan oranlı tarifelerin bile tersine artan oranlı ya da ric'i (etkili) tarifeler arasına girmesi söz konusu olabilir.

Bu bakımdan, tersine artan oranlı olarak, sadece değişmez miktarlı vergi tarifesinin adlandırılması yerinde değildir<sup>101</sup>. Hatta miktar tarifelerin, tersine artan oranlı olarak adlandırılmasında dikkate alınan unsurlar esas alındığında buradaki anlamıyla tersine artan oranlı tarife olarak ifade edilen tarifenin tarife olarak kabul edilmesi bile mümkün değildir. Çünkü buradaki tersine artan oranlılık, ödenen vergi ile toplam gelir düzeyi arasında bir karşılaştırma yapılması sonucu ortaya çıkan ilişkiyi ifade etmektedir<sup>102</sup>. Diğer bir ifadeyle, buradaki tarife kavramı teknik nitelikte değil ekonomik sosyal nitelikte bir kavramdır<sup>103</sup>. Değişmez miktarlı tarife azalan oranlı etkili bir tarifiedir<sup>104</sup>. Bu değerlendirme, teknik vergilemeye ilişkin vergi tarifesini kavramı ile tarifenin ekonomik etkilerini dikkate alarak ortaya konulan kavramların birbiri ile kanıtlanmaması görüşü<sup>105</sup> ile desteklendiği gibi ve ric'i vergi tarifesini ile bir verginin oluşturduğu yükün ric'iliği kavramlarının birbirinden ayrılması gerektiği görüşü ile de desteklenmektedir. Nitekim, ödenecek vergi miktarının sabit olduğu bu tarife sabit miktarlı tarife olarak değerlendirilerek, bu tarife ile kişinin gelirine oranla vergi (yükü) oranının giderek azalmasına verginin ric'iliği denildiği belirtilmektedir<sup>106</sup>.

Spesifik veya advalorem matraha uygulanan miktar değişken ise, değişen miktarlı tarifelerden söz edilebilir. Matrahın değişikliklerine göre farklı miktarların öngörüldüğü değişen miktarlı tarifeler de, azalan ya da artan miktarlı olabilirler. Buna göre, fiziki teknik özelliklere ilişkin matrahtaki değişiklikler karşısında bu matraha uygulanacak ölçü olarak öngörülen (parasal) miktarların arttığı tarifeler artan miktarlı spesifik tarifeler, azalan tarifeler azalan miktarlı spesifik tarifelerdir. Yine, (parasal) değer şeklindeki matrahtaki değişiklikler karşısında buna uygulanacak

<sup>100</sup> Dikmen, 1969, s.293; Tuncer, a.g.e., s.262.

<sup>101</sup> Dikmen, 1969, s.292-293.

<sup>102</sup> Akdoğan, 1989, s.184; Akdoğan, 1998a, s.9.

<sup>103</sup> Tuncer, a.g.e., s.262-263.

<sup>104</sup> Ancak değişmez miktarlı tarife yanında çeşitli tarifelere sahip vergilerin, vergi yükü oranı açısından tersine artan oranlı etkiye sahip olabileceği dikkate alınmalıdır.

<sup>105</sup> Tuncer, a.g.e., s.263.

<sup>106</sup> Nadaroğlu, 1992, s.262-263.

ölçü olan parasal miktarın arttığı tarifeler artan miktarlı advalorem tarifeler iken, azaldığı tarifeler azalan miktarlı advalorem tarifelerdir. Bu tarifeler de yukanda belirtildiği gibi vergi yükü oranı açısından tersine artan oranlılık (etkisi) içerebilirler.

#### 1.2.2.2. Oransal Tarifeler

Uygulamada özellikle, parasal değer şeklindeki matrahlar için yaygın olarak oransal tarifeler söz konusu olduğundan, tarifelere ilişkin doğrudan sınıflandırmalarda<sup>107</sup> ve dolaylı sınıflandırmalarda<sup>108</sup> çoğunlukla sadece oransal tarifeler üzerinde durulmaktadır. Matraha uygulanan ölçü açısından bir adlandıma yapıldığında, matraha uygulanan ölçünün oran veya oranlar olduğu tarifeleri ifade eden oransal tarifeler -yapısı gereği spesifik matrahlı tarifelerde matraha uygulanan ölçünün oran olmaması<sup>109</sup> nedeniyle- sadece advalorem matrahlı tarifelerde söz konusudur.

Oransal tarifeler her ne kadar advalorem tarifelerin tamamını kapsamasa da advalorem tarifeler oransal tarifelerin tamamını kapsadığından, oransal tarifeler advalorem matrahlı tarifeler çerçevesinde de değerlendirilebilmektedir<sup>110</sup>. Oransal tarifeler, içerdiği oran unsurunun değişken olup olmamasına göre sabit oranlı ve değişken oranlı olarak ikiye ayrılarak<sup>111</sup> incelenbildiği gibi matrahlardaki değişiklikler karşısında oranların izlediği seyre göre yaygın olarak sabit (düz) oranlı, artan oranlı ve azalan oranlı olmak üzere üçe ayrılarak<sup>112</sup> ya da sabit oranlı, artan oranlı, azalan oranlı (ric'i) ve mütedenni (degressive) olmak üzere<sup>113</sup> dörde ayrılarak da<sup>114</sup> incelenilmektedir<sup>115</sup>.

<sup>107</sup> Alfred G. Buehler, **Public Finance**, McGraw Hill Book Company, Third Edition, New York, 1948, s.268; Otto Eckstein, **Public Finance**, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1964, s.56-57; Hyman, a.g.e., s.315-317.

<sup>108</sup> Blakey, a.g.e., s.72.

<sup>109</sup> Aynı vergiler hariç.

<sup>110</sup> Erginay, 1998, s.65'te olduğu gibi.

<sup>111</sup> Schmolders, 1976, s. 91.

<sup>112</sup> Pollak, a.g.e., s.243; James ve Nobes, a.g.e., s.16; Allan, a.g.e., s.28; Hyman, a.g.e., s.315-319; Joseph A. Pechman ve Mark J. Mazur, "The Rich, The Poor, and The Taxes They Pay: An Update", **Stiglitz's Economics of The Public Sector**, Ed.Edward C. Kienzle, Second Edition, W.W. Norton and Company, New York, 1989, s.234; Harold M. Groves ve Robert L. Bish, **Financing Government**, Holt Inc, Seventh Edition, New York, 1973, s.21; Bruce F. Davie ve B. F. Duncombe, **Public Finance**, Rinehart and Winston Inc., Newyork, 1972, s.146; Newman, a.g.e., s.336; Hills, a.g.e., s.8; James M. Buchanan ve Marilyn R. Flowers, **The Public Finance**, Fourth Edition, Richard D. Irvin Inc., Homewood, 1975, s.232; Davis ve Meyer, a.g.e, s. 127; James M. Buchanan, **The Public Finance**, Third Edition, Richard D. Irvin Inc., Homewood, 1970, s.214; Sayar, a.g.e., s.111-116 -139; Dikmen, 1969, s.291; Herekman, 1976, s.74-75; Şener, 2001, s.216; Akdoğan, 1989, s.177-185; Turhan, 1998, s. 54-56. Ancak Turhan azalan oranlı tarife kavramı yerine tersine artan oranlı (ric'i) tarife kavramını kullanmıştır.

<sup>113</sup> Buehler, a.g.e., s. 268; Ansel M. Sharp ve Bernard F. Sliger, **Public Finance**, The Dorsey Press, Homewood, 1964, s.202; Merlin H. Hunter ve Harry K.Allen, **Principles of Public Finance**, Harper and Brothers Publishers, New York, 1940, s.193-199; Blakey, a.g.e., s.72.

<sup>114</sup> Özellikle, regresif ve regresif tarifelerin Türkçe karşılığı olarak kullanılan kavramlar konusunda farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Regresifin karşılığı olarak genellikle ric'i (Sayar, a.g.e., s.117; Dikmen, 1969, s.293), gerileyici (Dikmen, 1969, s.293) veya tersine artan oranlılık (Turhan, 1998, s.56-57) kavramları kullanılırken, regresifin karşılığı olarak mütedenni (Sayar, a.g.e., s.116) kavramı kullanıldığı gibi azalan oranlılık (Tuncer, a.g.e., s.265) kavramı da kullanılmaktadır. Ancak degressive tarife, azalarak artan oranlı bir tarife yapısında olan dolaylı artan oranlı tarife için



Oran açısından tarifelerin sınıflandırılmasındaki farklılık tarifelerin isimlendirilmesinde daha da artmaktadır. Özellikle, azalan oranlı tarife konusunda oldukça farklı yaklaşımlar bulunmaktadır.

#### 1.2.2.2.1. Düz (Sabit) Oranlı Tarifeler

Advalorem matrah ile birlikte, bu matrahın her düzeyinde matraha uygulanacak oranın sabit kaldığı tarife sabit oranlı tarifiedir<sup>116</sup>. Tek oranlı<sup>117</sup>, eşit oranlı<sup>118</sup>, düz oranlı<sup>119</sup>, nispi ya da mütenasip<sup>120</sup> tarife de denilen sabit oranlı tarifiede<sup>121</sup>, marjinal vergi oranı ile ortalama vergi oranı aynıdır ve bütün matrah düzeylerinde aynı kalır<sup>122</sup>. Açıkça ki sabit oranlı tarifenin söz konusu olduğu bir vergide, matrah arttıkça vergi oranı aynı kalmakla birlikte vergi miktarı artar<sup>123</sup>.

---

kullanılmaktadır. Bkz. Walter J. Blum ve Harry Kalven, *The Uneasy Case for Progressive Taxation*, The University of Chicago Press, Chicago, 1966, s.94; Edwin R. A. Seligman, *The Income Tax*, Augustus M. Kelley Publishers, New York, (2. Edition 1914, Reprinted) 1970, s.30; Hunter ve Allen, a.g.e., s.196; Buehler, a.g.e., s.268; Mehl, a.g.e., s.84 (Nadaroğlu, 1992, s.268-269'dan naklen); Gaston Jeze'de, dolaylı tasnifle, degressif tarife kapsamında, vergi oranının sabit olduğu ve matrahtan, matrah arttıkça azalan indirimlerin söz konusu olduğu bir tarifieden söz etmek (Jeze, 1939, s.517) suretiyle degressif tarifenin, dolaylı artan oranlı bir tarife olduğunu ifade etmiştir. Ayrıca Neumark, mütedenni tarife kapsamında, sınırlı artan oranlılıktan bahsetmekle birlikte, dolaylı artan oranlılığı da mütedenni tarife olarak değerlendirmektedir (Neumark, 1948, s.140-141).

<sup>115</sup> Bazı kaynaklarda, vergi oranının matrah karşısındaki durumuna göre, (oransal tarifelerden biri olarak) farklı tasnifler yapılmıştır. Örneğin, Erginay, düz oranlar ve artan oranlar olarak ikiye ayırmaktadır (Erginay, 1998, s.65). Bu tasnife göre düz oranlılık ve artan oranlılık üzerinde durulmakta ve artan oranlılığın bir çeşiti olarak verilen azalan oranlılıkta dolaylı artan oranlılık anlatılmaktadır. Lucien Mehl (a.g.e., s.84'te), azalan oranlılığı, tek vergi oranı bulunmasına rağmen vergi matrahında belirli indirimler yapılması nedeniyle, matrahlar arttıkça, verginin ortalama oranının giderek arttığı bu ilimli artan oranlılığı, (dolaylı artan oranlılığı) ortaya koyan bir örnek vermek suretiyle açıklamaktadır. Fransız yazarları bu tarife (degressive) azalan oranlı tarife demektedirler (Nadaroğlu, 1992, s.269). Ancak buradaki degressive azalarak artan oranlılık ya da dolaylı artan oranlılık olarak ifade edildiğinden kavram da azalarak artan oranlı tarife olarak ifade edilmelidir. Nitekim Akif Erginay'da bu tarife artan oranlılığın türleri içerisinde (Erginay 1998, s. 65'te) vermiştir, ancak degressive' in karşılığı olarak azalan oranlılık kavramının kullanılması yanlış anlamalara yol açmaktadır. Buna göre genel olarak literatürde gizli veya dolaylı artan oranlılık olarak açıklanan tarife, azalarak artan oranlı tarife şeklinde ifade edilmek ya da dolaylı artan oranlı tarife kavramı ile ifade edilmek yerine degressive'in kelime anlamından yola çıkılarak azalan oranlılık adı altında, verilmiştir. Büyük ölçüde bundan dolayı, oransal tarifelerin sınıflandırılmasında düz ve artan oranlı tarifelerle ilgili belirli bir görüş birliğinden söz edilebilmekle birlikte azalan ve tersine artan oranlılıkla ilgili bir takım karışıklıklar bulunmaktadır. Bu karışıklıkların oluşmasında özellikle Almanca ve Fransızca, ilgili literatürün çevirisinde kullanılan farklı Türkçe karşılıklar önemli yer tutmaktadır. Ancak içerik olarak bakıldığında bu karışıklıklar büyük ölçüde ortadan kalkmaktadır.

<sup>116</sup> Buehler, a.g.e., s. 268; Türk, 1992, s.197; Akdoğan, 1989, s.177; Schmolders, 1976, s.91; Blakey, a.g.e., s.72.

<sup>117</sup> Schmolders, 1976, s.91; Turhan, 1998., s.53.

<sup>118</sup> Akdoğan, 1989, s.177.

<sup>119</sup> Şener, 2001, s.216.

<sup>120</sup> Blakey, a.g.e., s.72

<sup>121</sup> İngilizce literatürde genel olarak düz oranlı vergi tarifesini ifade etmek üzere "proportional tax rate" kavramı kullanılmakla birlikte aynı anlamı ifade etmek üzere bazen flat rate tax kavramı da kullanılmaktadır (Hyman, a.g.e., s. 315).

<sup>122</sup> Hyman, a.g.e., s.315; Şener, 2001, s. 216. Pollak, a.g.e., s.243; Dikmen, 1969, s. 291; Herekman, 1976, s.77; Turhan, 1998, s.54. Bu tür düz oranlı tarife tanımına göre vergi oranı ile birlikte standart bir indirim uygulaması söz konusu değildir. Aksi takdirde, marjinal oran ile ortalama oran aynı olmayacak ve görünüşte düz oranlı olan tarife, gerçekte dolaylı artan oranlı tarife haline gelecektir. Ancak, ikinci bir tür düz oranlı tarife ise, indirimi de içeren tek oranlı tarife olarak ifade edilebilir (Nadaroğlu, 1992, s.264'te olduğu gibi).

<sup>123</sup> Sabit miktarlı veya düz oranlı tarifiede matrah arttıkça alınacak vergi miktarı artar ama vergi oranı sabittir. Başka bir ifadeyle düz oranlı tarifenin geçerli olduğu bir vergi, yüksek matrahtan daha fazla miktarda vergi almayı öngörür fakat daha fazla oranda vergi almayı öngörmez.

Sabit oranlı tarife ile dolaylı artan oranlı tarife arasında matraha uygulanan ölçü bakımından bir fark olmaması nedeniyle dolaylı artan oranlı tarifenin sabit oranlı tarife olarak değerlendirilmesi mümkündür. Ancak sabit oranlı tarife ile dolaylı artan oranlı tarife arasında, matrahın yapısı bakımından farklılık söz konusudur. (İndirim içeren düz oranlı tarife ya da diğer bir adlandırmayla) dolaylı artan oranlı tarife, matrahtaki değişmeler karşısında uygulanacak oranın değişmemesi açısından düz oranlı olarak, matrah arttıkça ortalama oran değiştiğinden artan oranlı olarak değerlendirilebilir.

Düz oranlı tarifenin ortalama vergi oranı ve marjinal vergi oranı ilişkisi çerçevesinde yapılan yukanda verilmiş yaygın tanımı, dolaylı artan oranlı tarife ile (indirimsiz) sabit oranlı tarifeyi birbirinden kesin olarak ayırmaktadır. Bu durumda iki tür düz oranlı tarifeden söz edilebilir. Birincisi, marjinal ve ortalama oranı aynı olan tarife iken ikincisi marjinal oranı tek olan ancak ortalama oranı farklı olan tarifedir. Diğer taraftan belirtilen ikinci tür düz oranlı tarife, artan oranlılıkla ilgili kısımda da belirtileceği gibi, marjinal oranı ortalama oranından büyük olan bir tarife olduğundan, dolaylı artan oranlı tarife olarak da nitelendirilmektedir. Yukanda belirtilen niteliklerinden dolayı, dolaylı artan oranlı tarife, sabit oranlı tarifeler içerisinde değerlendirildiği gibi artan oranlı tarifeler içerisinde de değerlendirilebilmektedir.

Düz oranlı tarifeler, özellikle, gelir arttıkça gelirin marjinal faydasının değişmediği varsayımından hareket edilerek, gelirden değişiklikler olsa bile aynı vergi oranının uygulanmasının uygun olacağını esas almaktadır<sup>124</sup>. Düz oranlı tarife, vergilemede fayda yaklaşımı çerçevesinde de savunulmuştur. *"Fayda ilkesini savunan ilk yazarların çoğu, devletin koruyucu fonksiyonu nedeniyle, bireylerin elde ettikleri karşılığın bir bedeli olarak düşündükleri fayda ilkesinin, düz oranlı vergilemeyi gerektirdiği görüşünü desteklemişlerdir"*<sup>125</sup>. Düz oranlı verginin savunulmasının olanaksız olduğu, ödeme gücü ve buna bağlı fedakarlıkta eşitlik ilkeleri ile bağdaştırmayacağı da belirtilmiştir<sup>126</sup>. Düz oranlı tarifeye, yüksek gelirli lehine olduğu, gelir dağılımındaki dengesizlikleri giderme amacı bakımından kabul edilemez olduğu, vergi gelirlerinde düşüşe yol açacağı yönünde eleştiriler de yapılmıştır. Ancak, en az geçim düzeyi ile birlikte uygulanan bir düz oranlı tarife yeniden dağılım amaçlarına hizmet eder ve vergi yükünün daha büyük bir bölümünün yüksek gelirli tarafından taşınmasını sağlar<sup>127</sup>.

<sup>124</sup> Herekman, 1976, s.75-76.

<sup>125</sup> Richard A. Musgrave, **Kamu Maliyesi Teorisi (I)**, (Çev. Orhan Şener), MÜ, İİBF Yay., İstanbul, 1987, s.87. Fayda yaklaşımına göre, düz oranlı tarifenin gerekli olduğunu savunanlar arasında, Montesquieu, Adam Smith, McCulloch, Senior bulunmaktadır (Edwin R. A. Seligman, **Progressive Taxation In Theory and Practice**, 2. Edition, American Economic Association, Princeton University Press., Princeton, 1908, s.150, Musgrave, 1987, s.87'den naklen).

<sup>126</sup> Fazıl Tekin, **Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, Eskişehir, 1978, s.36.

<sup>127</sup> Stiglitz, a.g.e., s.767.



Düz oranlı tarife etkinlik, basitlik, açıklık, tarafsızlık, vergi uyum maliyetlerinin düşüklüğü, adalet, ekonomik büyümenin artması, vergi politikasına ilişkin lobicilik faaliyetinin ve siyasal yozlaşmanın azalması, sivil hakların artması ve özgürlük açısından savunulmaktadır<sup>128</sup>. Düz oranlı tarife, ekonomik birimlerin tüketim, yatırım, tasarruf ve çalışma kararlarını artıran oranlı tarife gibi olumsuz etkilemediği gibi sermaye birikimini ve kalkınmayı teşvik eder<sup>129</sup>. Düz oranlı tarife ile vergilemenin büyük işletmeler yanında küçük işletmeleri de olumlu etkileyeceği<sup>130</sup>, kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olduğu<sup>131</sup> belirtilmiştir. Düz oranlı tarife, az kazananlardan az çok kazananlardan çok vergi almayı sağladığından ödeme gücü ilkesi ve sosyal adalete uygun olduğu<sup>132</sup> gibi ekonomide rant kollama ve vergi kaçakçılığı eğilimlerini azaltacağı, işletmelerin rekabet gücünü artıracığı gerekçeleriyle<sup>133</sup> de savunulmaktadır. Düz oranlı tarifenin, kişilerin kazançlarını artıracığı gibi vergi gelirlerinin artışı sağlayacağı, devletin ekonomiye müdahalesini azaltacağı ve yaşam düzeyini yükselteceği ileri ifade edilmiştir<sup>134</sup>.

Artan oranlı vergi tarifesi enflasyon karşısında dilim sürüklenmesine yol açarken (indirimsiz) düz oranlı vergileme enflasyondan etkilenmez. Düz oranlı tarife için, oranının belirlenmesinin keyfi ve indil<sup>135</sup> olabileceği eleştirisi geçerlidir. Ancak, düz oranlı vergilemede marjinal tek bir oran olduğundan artan oranlı vergilemeye göre oranların belirlenmesinde keyfiliğe daha az açıktır.

Düz oranlı tarife, en az geçim indirimi nedeniyle çok düşük ve düşük gelirli için belirli ölçüde bir farklılık öngörülmektedir, ancak düz oranlı tarifenin, orta seviyede gelir ile çok yüksek seviyede geliri aynı orana tabi tutması bakımından önemli bir zayıflık taşıdığı görülmektedir.

<sup>128</sup> Robert E. Hall ve Alvin Rabushka, *The Flat Tax*, Second Edition, Hoover Institution Press, California, 1995, s.49; Ömer Faruk Batirel, "Vergi Reformu: Niçini ve Nasılı?", *Görüş*, Sayı:13, Ocak 1994, s.58; Ercan Türkan, *Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD'de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler*, DPT Yay., Ankara, 1997, s.8-13. Aktan, 2000, s.41-44; Adnan Gerçek, "ABD'de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi", *D.E.Ü.İ.B.F. Dergisi*, C.14, Sayı:1, 1999, s.126; Robert E. Hall ve Alvin Rabushka, "The Flat Tax: A Simple, Progressive Consumption Tax", *Frontiers of Tax Reform*, Ed. Michael J. Boskin, Hoover Ist. Press, 1996, s.28; Alan L. Feld, "Living With The Flat Tax", *National Tax Journal*, Vol.48, No:4, December 1995, s.603; Robert E. Hall ve Alvin Rabushka, *Low Tax, Simple Tax, Flat Tax*, McGraw-Hill, New York, 1983, s.20-22; Daniel Mitchell, *The Flat Tax: Freedom, Fairness, Jobs and Growth*, The Heritage Foundation, Regnery Publishing, Washington, 1996, s.11-17; Fazıl Aydın, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Tek Oranlı Vergi Uygulaması ve (Flat Tax) Tartışmaları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:94, Temmuz, 1996, s.16-19.

<sup>129</sup> Türkan, a.g.e., s.11. Dilek Dileyici, Özlem Özkıvrak, "Yeni Yüzyılda Mali ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma", *DEÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, C.2, Sayı:2, 2000, s.102; Güneri Akalın, *Kamu Ekonomisi*, Akçağ Yayınları No:314, Ankara, (Önsöz tarihi) 2000, s.340.

<sup>130</sup> John E. Golob, "How Would a Flat Tax Affect Small Businesses?", *Federal Reserve Bank of Kansas City Economic Review*, Vol.81, No:3, Third Quarter 1996, s.5, 16.

<sup>131</sup> Akalın, 2000, s.340; Aktan, 2000, s.42.

<sup>132</sup> Akalın, 2000, s.340.

<sup>133</sup> Aktan, 2000, s.44-45.

<sup>134</sup> Gerçek, 1999, s.126-130.

<sup>135</sup> Yüzeysel veya indil kavramı ile, 'teorik gerekçelere dayanma ihtiyacı duymadan ve uygulamadaki gelişmeleri incelemiden bir tutum belirleme' kastedilmiştir. İlikesiz ya da keyfi kavramı ile de, 'herhangi bir ölçüt ya da kriterle bağımlı olmadan bir tutum belirleme' kastedilmiştir.

Artan oranlı tarife yetenekli bir çok insanın geliri daha düşük beyan etme yolları konusunda enerjilerini israf etmelerine yol açmaktadır<sup>136</sup>. En iyi kişisel vergi tarifesi en az geçim miktannın üzerindeki gelire uygulanmak üzere ve gelirin geniş tanımı esas alınarak belirlenen tek oranlı tarife<sup>137</sup> olduğu ileri sürülmüştür. Düz oranlı tarifenin uygulanması, özellikle yüksek gelirli olanlar, vergi mevzuatındaki kaçınılmaz boşluklardan yararlanma eğilimi ve arzularını ortadan kaldırı<sup>138</sup>. Düşük ve tek oranlı tarife, vergiden kurtulmak için yasal ama yüksek maliyetli düzenek kurma ve vergiden kaçınma eğilimlerinin azalmasına yolaçarak, vergi gelirlerinin yükselmesini bile sağlayabilecektir<sup>139</sup>.

Arz yönlü iktisatçılar, vergi tarifesi büyük önem taşıdığını, tarifenin ılımlı bir artan oranlılık içermesi hatta düz oranlı olarak düzenlenmesi gerektiğini savunmaktadır<sup>140</sup>. Anayasal iktisat çerçevesinde de düz oranlı tarife savunulanlar bulunmaktadır<sup>141</sup>. 1959 yılında % 20 ile % 50 arasında değişen oranlara sahip ve çeşitli indirimler içeren gelir vergisi ile elde edilen gelire ulaşmak için, aynı indirimler geçerli olduğunda % 23,5 oranının yeterli olduğu hesaplanmıştır<sup>142</sup>.

Düz oranlı vergilerin, piyasa müşevviklerini kırmama açısından daha sağlıklı olduğu<sup>143</sup>, Genel ve düz oranlı bir gelir vergisinin kaynakların etkin dağılımına en az müdahalede bulunduğu belirtilmiştir<sup>144</sup>.

Düz oranlı tarife, en az geçim indirimi içerdiğinde ortalama oran yönünden artan oranlı bir yapı taşır. Bu nedenle ortalama oran yönünden artan oranlı nitelikteki tek oranlı tarifeye sırf artan oranlı değildir diye karşı çıkılmasının doğru olmayacağı düşüncesi öne sürülebilir. Buna karşı, mükelleflerin sadece ortalama oran yönünden değil marjinal oranlarda da en üst gelirler için ilk ve orta dilimlerin oranlarından daha yüksek oranların olması gerektiğini düşündükleri

<sup>136</sup> Milton Friedman, **Kapitalizm ve Özgürlük**, (Çev. D. Erberk ve N. Himmetoğlu), Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul, 1988, s.284.

<sup>137</sup> Friedman, a.g.e., s.281.

<sup>138</sup> Stiglitz, a.g.e., s.766.

<sup>139</sup> Friedman, a.g.e., s.283; Aydın, a.g.e., s.17.

<sup>140</sup> Coşkun Can Aktan, "Arz Yönlü İktisat ve Haldun-Laffer Etkisi", Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan, MÜ Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yay. No:10, İstanbul, 1998a, s.49;

<sup>141</sup> Anayasal iktisadın kurucusu olan J. Buchanan da düz oranlı vergilemeyi savunduğu gibi, G. Brennan, F. A. Hayek, M. Friedman da düz oranlı vergilemeyi savunmaktadır. Vural Fuat Savaş, "Mali anayasa", Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan, MÜ Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yay. No:10, İstanbul, 1998, s.365, 374, 392, 393; Vural Fuat Savaş, **Anayasal İktisat**, 2. baskı, Takav Mat., İzmir, 1993, s.95, 117.

<sup>142</sup> Friedman, a.g.e, s.283.

<sup>143</sup> Güneri Akalın, "VII. Beş Yıllık Plan Döneminde Vergi ile İlgili Yapısal Düzenlemeler", XI. Türkiye Maliye Sempozyumu, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1997a, s.94.

<sup>144</sup> Hüsnü Kızılyalı, **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi**, A.Ü. SBF Yayınları, Sevinç Mat. Ankara, 1969, s.21.

belirtilmektedir<sup>145</sup>. Düz oranlı tarifenin basitlik açısından üstünlük taşıırken gelir dağılımı açısından zayıflık taşıdığı kabul edilmiştir<sup>146</sup>.

ABD'de özellikle 1990 sonrası düz oranlı vergi tarife önerileri ve tartışmaları yoğunlaşmış<sup>147</sup>, OECD ülkelerinden bazıları gelir vergisinde düz oranlı tarifeye geçmiştir<sup>148</sup>. Günümüzde gelir vergisinde düz oranlı vergi tarifesine yönelik bir eğilim olduğu ifade edilmektedir<sup>149</sup>. Hatta belirli anayasal sınırlar arasında vergilerin düz oranlı olarak belirlenmesi bile savunulmuştur<sup>150</sup>.

#### 1.2.2.2. Azalan Oranlı Tarifeler

Verginin hesaplanabilmesi için (advalorem) matrah ile birlikte, bu matraha uygulanan oranların, matrahtaki artışlar karşısında azaldığı tarifeler, azalan oranlı (regressive) tarifelerdir<sup>151</sup>. Ric'i olarak da adlandırılan<sup>152</sup> bu tarifeler, matrahın artışı karşısında ortalama vergi oranının azaldığı tarife<sup>153</sup> olarak da ifade edilmektedir. Azalan oranlı tarife, matrah yükseldikçe marjinal ve buna bağlı olarak ortalama vergi oranının düştüğü<sup>154</sup> ya da marjinal vergi oranının ortalama vergi oranından düşük olduğu tarife<sup>155</sup> olarak da ifade edilmektedir<sup>156</sup>.

<sup>145</sup> Richard Goode, "Key Issues in Tax Reform of Personal Income Tax", *The Personal Income Tax*, Ed. Sijbren Cnossen ve Richard M. Bird, Elsevier Science Publishers B.V., Amsterdam, 1990, s.74.

<sup>146</sup> Joel Slemrod, *Did The Tax Reform Act of 1986 Simplify Tax Matters*, Readings in Public Finance, Second Edition, South-Western College Publishing, Cincinnati, 1997, s.371; Şener, 2001, s.226; Aydın, a.g.e., s.13.

<sup>147</sup> Türkan, a.g.e., s.15-28; Gerçek, 1999, s.125-126; Aydın, a.g.e., s.13.

<sup>148</sup> Bkz. Bu bölümün son kısmı.

<sup>149</sup> Akalın, 2000, s.340.

<sup>150</sup> Turan Yay, F.A. *Hayek'te İktisadi Düşünce*, Ezgi Kitabevi Yay. Bursa, 1993, s.75'te ve Aktan, 2000, s.86'da, Hayek'in düz oranlılığa ilişkin bu görüşü nakledilmektedir.

<sup>151</sup> Seligman, 1970, s.30; Buehler, a.g.e., s.268; Blakey, a.g.e., s.72; Kırbaş, 1998b, s.116; Şener, 2001, s.216; Türk, 1992, s.197; Blum ve Kalven, 1966, s.3; Hillis, a.g.e., s.8.

<sup>152</sup> Vergi matrahı büyüdükçe matraha uygulanan oranın azaldığı tarifelere Ric'i tarife (Blakey, a.g.e., s.72) denildiği gibi, (gerçekte) azalan oranlı veya mütedenni tarife (Sayar, a.g.e., s.116; Herekman, 1976, s.86; Tuncer, a.g.e., s.266); azalan oranlı tarife (Edizdoğan, a.g.e., s.72) de denilmektedir. Matrah arttıkça matraha uygulanan vergi oranlarının azaldığı bu tarife için, Schmolders'in Türkçe'ye Salih Turhan tarafından çevrilen eserinde "tersine artan oranlılık (ric'ilik)" kavramı kullanılmıştır (Schmolders, 1976, s.92). Salih Turhan kendi eserinde de matrah arttıkça matraha uygulanan vergi oranının azaldığı tarife "tersine artan oranlı (ric'i) tarife" kavramı ile ifade etmiştir (Turhan, 1998, s.56-57).

<sup>153</sup> Rosen, a.g.e., s.278; Hyman, a.g.e., s.318.

<sup>154</sup> Uluatam, 1997, s.283.

<sup>155</sup> Şener, 2001, s.216; Hyman, a.g.e., s.318.

<sup>156</sup> Pollak, a.g.e., s.243-244; "Dolaylı artan oranlılık", degressive (Türkçeye "azalan oranlı tarife" olarak aktarılan ancak azalarak artan oranlı olarak ya da dolaylı artan oranlılık olarak çevrilmeliydi) olarak adlandırılabilir. Buna göre, düz oran ile birlikte belirli bir indirimin olması neticesinde ortaya çıkan ilımlı artan oranlılık (degressive) azalan oranlı tarife olarak adlandırılmaktadır (Nadaroğlu, 1992, s.269). Bu nedenle, Lucien Mehl, (degressive) azalan oranlı vergi ile artan oranlı vergi arasında matematik açıdan esaslı bir fark olmadığını, azalan oranlılığın, hafifletilmiş bir artan oranlılık olduğunu belirtmektedir (Mehl, a.g.e., s.84, Nadaroğlu, 1992, s.268-269'dan naklen). Ayrıca bir başka ayrımı göre azalan oranlı tarife, gerçek azalan oranlı tarife ve görünüşte azalan oranlı tarife olmak üzere ikiye ayrılır. Buna göre gerçek azalan oranlılık, vergi matrahı arttıkça vergi oranının azalmasını ifade eder. Görünüşte azalan oranlılık olarak belirtilen tarife ise, hemen hemen artan oranlı vergi tarifelerinin ters taraftan yani yukarıdan aşağıya doğru ele alınması, olarak ifade edilmektedir. Dikmen, 1969, s.292-293; Herekman, 1976, s. 86-87.

Matrahlar yükseldikçe oranların azaldığı, azalan oranlı tarifeler gerçekten azalan oranlı tarifeler olarak da adlandırılmaktadır<sup>157</sup>. Görünüşte azalan oranlı tarife<sup>158</sup> kavramı çerçevesinde ifade edilen tarifenin ise azalan oranlı tarife ile gerçek anlamda bir ilişkisi yoktur<sup>159</sup>. Görünüşte azalan oranlı tarife çerçevesinde anlatılan tarife, bazı kaynaklarda mütedenni (azalan oranlı) tarife olarak da ifade edilebilmektedir<sup>160</sup>. Azalan oranlı tarife başlığı altında hem matrah arttıkça oranların azaldığı tarife, hem de en üst orandan başlayarak matrah azaldıkça oranların azaldığı tarifenin verildiği<sup>161</sup> de görülmektedir.

Azalan oranlı tarife kapsamında, sadece yukarıda belirtilen anlamda azalan oranlı tarifeden söz edildiği gibi buna ek olarak miktar tarifeden tersine artan oranlı tarife adı altında<sup>162</sup> söz edilebilmektedir. Hatta azalan oranlı tarife kapsamında sadece miktar tarifeden de söz edilebilmektedir. Oysa, azalan oranlı tarifeler ile azalan oranlı etkisi olan veya başka bir ifadeyle vergi yükü açısından azalan oranlı tarife denilebilecek tarifeler<sup>163</sup> farklıdır. Azalan oranlı tarife bir

<sup>157</sup> Sayar, a.g.e., 116-117; Dikmen, 1969, s.292; Herekman, 1976, s.86; Tuncer, a.g.e., s.266.

<sup>158</sup> Sayar, a.g.e., s.116.

<sup>159</sup> Görünüşte azalan oranlılığın, artan oranlılığın özellik arzeden bir tipi olduğu belirtilmekte ve bu tarifenin "*matrahın artması ile yükselen vergi oranlarından ortaya çıkan artan oranlı vergi tarifelerinin, ters taraftan, yani yukarıdan aşağıya doğru ele alınmasından başka bir şey*" olmadığı (Dikmen, 1969, s.292) belirtilmektedir. Başka bir ifadeyle görünüşte azalan oranlı tarife ile artan oranlı tarife arasında sadece diziliş biçimi farkı vardır. Artan oranlı tarifiede (matrah arttıkça) oranlar küçükten büyüğe doğru dizilirken, görünüşte azalan oranlı tarifiede (matrah azaldıkça) oranlar büyükten küçüğe doğru sıralanmıştır (Herekman, 1976, s.86). Görünüşte azalan oranlı tarife, matrahlar küçüldükçe bu matrahlara uygulanan oranların azaldığı tarifiedir ve aslında bu tarife artan oranlı tarifiedir (Sayar, a.g.e., 116). Gerçekte, artan oranlı tarife olan bu tarifenin, en yüksek matrah ve en yüksek vergi oranına en başta yer vererek giderek matrahların ve oranların azaldığı bir yapının olduğunu gösterecek şekilde düzenlenmesinin sebebinin, artan oranlı tarifenin mükellef psikolojisi üzerindeki olumsuz etkisini önlemek düşüncesi olduğu ifade edilmektedir (Sayar, a.g.e., s.116). Ancak Dikmen, görünüşte azalan oranlı tarife ile artan oranlı tarife arasında var olduğu söylenen ayrımın, uygulama bakımından büyük bir önem arzedecek durumda olmadığını belirtmektedir (Dikmen, 1969, s.293).

<sup>160</sup> Örneğin Schmolders, azalan oranlı (mütedenni) tarife için (1976, s.92'de) "*bu tür tarifiede en yüksek oran tespit edilip, matrah azaldıkça bundan indirim yapılır*" demektedir. Neumark, mütedenni tarife başlığı altında büyük ölçüde yukarıda görünüşte azalan oranlı tarife kapsamında ifade edilenleri belirtmektedir (Neumark, 1948, s.140). Neumark (1948, s.140'da) Sayar gibi azalan oranlılığın esas olarak artan oranlılıktan başka bir şey olmadığını belirtmektedir. Ancak Neumark'a göre azalan oranlı tarife ile artan oranlı tarife arasındaki fark artan oranlılığın sınırlılığında. Buna göre sınırlı artan oranlı tarifeler azalan oranlı tarife iken, sınırsız artan oranlı tarifeler asıl artan oranlı tarifelerdir. Nitekim bundan dolayı tasarlanan ilk Türk gelir vergisi tarifesi (en yüksek oranının % 40 ile sınırlı olması nedeniyle) azalan oranlı olduğunu belirtir (Neumark, 1948, s.140-141).

<sup>161</sup> Akdoğan, 1989, s.186-187. Ancak Akdoğan "*matrahtaki yükselmeye rağmen vergi oranlarının gittikçe düşme göstermesi*" şeklindeki tarifenin "*azalan oranlı vergi tarifesi özelliğine daha uygun*" olduğunu belirtmektedir (Akdoğan, 1989, s.185).

<sup>162</sup> Turhan, 1998, s.56. Sabit miktartlı vergilerin (örneğin baş vergisinin), her yükümlü için sabit miktarda alınan vergi olması nedeniyle, (bu vergi miktarı kişinin gelirine oranlandığında), gelir arttıkça oranın azaldığı bir durumu göstereceği açıktır. Ancak bu şekildeki sabit miktartlı tarifelerin, tersine artan oranlı bir vergi yükü ortaya çıkarmasını, tersine artan oranlı vergilerle karıştırmamak gerekir. Günümüzde tersine artan oranlı vergi tarifesine pek rastlanmamakla birlikte, özellikle tüketim vergilerinin ve tüm vergi sisteminin tersine artan oranlı etkisinden söz edilebileceği belirtilmektedir (Turhan, 1998, s.56-67). Kırbaş, (1998b, s.115'te) matrah ne olursa olsun matraha uygulanacak ölçü olarak vergi miktarının sabit olduğu ve matraha uygulanan ölçü bakımından adlandırıldığında miktar tarife denilen ve tersine artan oranlı tarife başlığı altında belirtilen bu tarifeyle ilişkin olarak, bu tarifenin teorik olarak tersine artan oranlı tarife şeklinde değerlendirilerek adlandırılmasının doğru olmadığına da "*aslında teorik olarak bir vergi tarifesi olmamakta birlikte...*" demek suretiyle, işaret etmektedir. Ancak söz konusu tarifenin vergi yükü oranı açısından (azalan oranlı ya da) tersine artan oranlı etkisi olduğunu belirtmek bakımından bu tasnif içerisinde verildiği anlaşılmaktadır.

<sup>163</sup> Bunlar içerisinde miktar tarifeler, azalan oranlı etkisi dikkate alınarak gizli azalan oranlı tarifeler olarak adlandırılmaktadır (Sayar, a.g.e., s.117).



oransal tarife iken azalan oranlı etkili tarife çerçevesinde genelde miktar tarifeler verilmektedir. Azalan oranlı tarifiede, çeşitli matrah düzeyleri vardır ve matrahlar arttıkça uygulanacak vergi oranı azalmaktadır. Oysa, vergi yükü açısından azalan oranlı tarifiede ise tek vergi miktardan (veya oranı) vardır. Hatta artan oranlı bir tarifenin bile vergi yükü açısından azalan oranlılığa dönüşebileceği daha önce de belirtilmişti.

Azalan oranlı tarifelerde, matrahtaki artışlara göre oranlar sürekli aynı oranda azalıyorsa düz azalan oranlı tarifelerden söz edilirken, matrahtaki artışlara göre oranlar daha az veya daha fazla azalıyorsa azalarak azalan tarifeler ile artarak azalan tarifelerden söz edilebilir<sup>164</sup>. Azalan oranlı vergi tarifeleri özellikle, gelir arttıkça gelirin marjinal faydasının yükseldiği varsayımından hareket ederek, artan her gelir dilimi için daha düşük vergi oranının uygulanmasının uygun olacağını esas almaktadır. Günümüzde pek az rastlanan<sup>165</sup> bu tarife türüne, örnek olarak Türk vergi sistemindeki damga vergisi yasasında yer alan tarife verilebilir<sup>166</sup>.

#### 1.2.2.2.3. Artan Oranlı Tarifeler

Advalorem matrahlar ile, bu matrahların artmasıyla oranların da arttığı tarifeler, artan oranlı tarifelerdir<sup>167</sup>. Matrah arttıkça ortalama vergi oranının yükseldiği tarife<sup>168</sup> şeklinde de ifade edilen artan oranlı tarifelerin uygulanmasıyla matrahın artışı karşısında hesaplanacak verginin miktardan, hem matrahın büyümesinden hem de oranın büyümesinden dolayı artar<sup>169</sup>. Artan oranlı tarifiede, hem ortalama vergi oranı, hem de marjinal vergi oranı birlikte artar. Ancak marjinal vergi oranı ortalama vergi oranından büyüktür<sup>170</sup>.

Sadece matrahın artmasına bağlı olarak uygulanacak vergi oranının arttığı artan oranlılığı ifade etmek üzere dikey artan oranlılık kavramı kullanılmaktadır. Aynı matrah düzeyinde vergi konusu ile bağlantılı başka olaylara bağlı olarak da matraha uygulanacak oranın artış göstermesi söz konusu olabilir<sup>171</sup>. Bu şekildeki tarifeyi ifade etmek üzere yatay artan oranlılık

<sup>164</sup> Turhan, 1998, s.55; Uluatam, 1997, s.284.

<sup>165</sup> Herekman, 1976, s.75.

<sup>166</sup> 01.07.1964 tarih ve 488 nolu Damga Vergisi Kanunu'nun 1 sayılı tablosunda sermaye şirketlerinin kuruluşunda ana sözleşmelerinde gösterilen sermayeleri üzerinden; (3.7.2001 tarih ve 4684 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekline göre) ilk 100 milyon liraya kadar binde 15, sonraki 100 milyon lira için binde 11,5 oranı uygulanır. 200 milyon liradan yukarı için % 7,5 oran uygulanır. Yukarıda belirtilen 4684 sayılı Kanunla azalan oranlı tarifenin tipik örneği olan bu tarife yürürlükten kaldırılmış ve aynı alanda miktar tarife türünde bir tarife yürürlüğe girmiştir.

<sup>167</sup> Sharp ve Sliger, a.g.e., s.202; Buehler, a.g.e., s. 268; Türk, 1992, s.197; Pollak, a.g.e., s.243; Dikmen, 1969, s.292; Blum ve Kalven, a.g.e., s.3; Herekman, 1976, s.77-78.

<sup>168</sup> Alan J. Auerbach ve Laurence J. Kotlikoff, *Dynamic Fiscal Policy*, Cambridge University Press, Cambridge, 1988, s.111; Turhan, 1998, s.55; Hyman, a.g.e., s.315.

<sup>169</sup> Blakey, a.g.e., s.72.

<sup>170</sup> Hyman, a.g.e., s.316; Auerbach ve Kotlikoff, a.g.e., s.111.

<sup>171</sup> Blakey, a.g.e., s.72. Bazen vergi oranı, matrahın büyümesi dışındaki başka sebepler dolayısıyla da yükselebilir. Örneğin veraset ve intikal vergisinde vergi matrahının yanı sıra mirasçıların mirise olan akrabalık derecesi de oranı etkileyebilmektedir (Bkz. Nadaroğlu, 1992, s.268.)

kavramı kullanılmaktadır<sup>172</sup>. Hem yatay, hem de dikey artan oranlı tarifeyi kapsayacak bir tanım vermek gerekirse<sup>173</sup>, artan oranlı tarife, matrahın artışı ile ya da aynı matrah düzeyinde vergi konusu ile bağlantılı diğer unsurların değişimi ile matraha uygulanacak vergi oranlarının arttığı tarife olarak ifade edilebilir. Aynı tarifenin hem dikey, hem de yatay artan oranlılığı içermesi çifte müterakkilik olarak ifade edilmektedir.

Artan oranlı vergi tarifesinde son oranın % 100'e çıkmaması gerekir<sup>174</sup>. Bu bakımdan artan oranlı vergi tarifesi, matrahın belirli bir noktasına kadar matrah arttıkça vergi oranının da artması olarak ifade edilebilir. Bu aynı zamanda sınırlı artan oranlı tarife olarak da ifade edilmektedir.

#### 1.2.2.2.3.1. Artan Oranlı Tarifelerin Türleri

Artan oranlı tarifeler, vergi tarifeleri içerisinde en kapsamlı, en karmaşık ve aynı zamanda (son yıllarda biraz azalmakla birlikte) en çok uygulama alanına sahip tarifelerdir. Çeşitli amaçları gerçekleştirmek için çok farklı tür ve şekilleri geliştirilmiş olan bu tarifelerin içerikleri değişik açılardan değişik sınıflandırmalar<sup>175</sup> içerisinde yer alabilmektedir. Artan oranlı tarifelerin bir çok tipi aynı zamanda değişik artan oranlı tarife teknikleriyle farklı sınıflandırmalara konu olabilecek yapılara sokulabilmektedir. Konuyu daha da karmaşık hale getiren unsurlardan birisi de, söz konusu tarifelerin adlandırılmasındaki karmaşıklığıdır.

Bu sınıflandırmaların bir kısmı aynı tarifenin bir başka yönünü ortaya koyma bakımından önem taşıırken bir kısmı da birbirinden oldukça farklı bir tarife yapısını göstermektedir. Ancak, bir sınıflandırma içerisinde belirtilen tarifeler, bir taraftan genel yapı açısından bir kategori içerisinde yer alırken, diğer taraftan ortalama vergi oranının seyri açısından başka bir tarife kategorisi içerisinde ve matrahın gelişimi ve tabi olduğu oranlar arasındaki ilişkiler bakımından da daha başka bir tarife kategorisi içerisinde yer alabilir.

<sup>172</sup> Sadece bir unsurun değişimi ile matraha uygulanacak oranlar artıyorsa tek elemanlı artan oranlılıktan söz edilirken, oranların artışında matrah ile birlikte matrahın dışında unsurlar da etkili ise çok elemanlı artan oranlılıktan söz edilir (Nadaroğlu, 1992, s.268). Çok elemanlı artan oranlı tarife, çifte artan oranlı tarife de denilmektedir (Aykut Herekman, Kamu Maliyesi, C:II, Sevinç Mat, Ankara, 1990, s. 62).

<sup>173</sup> Hem yatay hem de dikey artan oranlılığı kapsayacak bir tanım olarak Sayar (a.g.e., s.113'te), "*matrahların yükseldikçe nispetleri artan veya matrah sabit kaldığı halde, bununla ilgili hadiselerin tesiri ile nispetleri artan*" vergilerden söz etmektedir.

<sup>174</sup> Böylece, basit artan oranlılık bakımından matrahın tamamının, dilimli artan oranlılık bakımından ise % 100 oranının uygulandığı matrahın tamamının vergiye dönüşmesi önlenmiş olacaktır. Matraha uygulanan oranın % 100 olması, müsadere niteliğindedir (Nadaroğlu, 1992, s.268).

<sup>175</sup> Nadaroğlu, artan oranlı tarifeleri, basit ve dilimli, açık ve gizli, sınırlı ve sınırsız, tek elemanlı ve çok elemanlı olmak üzere dörde ayırarak incelemektedir (1992, s.254-257). Turhan, tarife şekilleri adı altında Karl Brauer'in sistematizinden yararlanarak, ayrı bir tasnif daha yapmış, burada açık artan oranlılık, gizli artan oranlılık ve kombine tarifeler şeklinde bir tasnif ortaya koymuştur. Bu tasnif içerisinde açık artan oranlılık başlığı altında basamak tarife, doğrusal tarife ve eğri tarifeyi açıklamış, eğri tarife başlığı altında da dilim usulü, uç tarife ve formül tarifeyi vermiştir (1998, s.59-70).



Artan oranlı tarifeler, genel olarak bu tarifelerin en yaygın olarak karşılaşılan ve konuyu ortaya koymak bakımından önem taşıyan başlıcaları esas alınarak, üç farklı yönden sınıflandırılabilir. Buna göre artan oranlı tarifeler, artan oranlılığın açık ya da dolaylı olmasına göre, ortalama vergi oranlarının seyrine göre ve matrahın gelişimi ile tabi olduğu oranlar arasındaki ilişkilere göre sınıflandırılarak açıklanmıştır.

#### **1.2.2.3.1.1. Artan Oranlılığın Açık veya Dolaylı Olmasına Göre Artan Oranlı Tarifeler**

Artan oranlılığın açık veya dolaylı olmasına göre artan oranlı tarifeler açık ve dolaylı artan oranlı tarife olmak üzere ikiye ayrılır.

##### **1.2.2.3.1.1.1. Açık Artan Oranlı Tarife**

Açık artan oranlı tarife, matrahın artmasıyla birlikte vergi oranının da belirlenmiş her bir dilim için arttığı tarifeler olarak ifade edilebilir. Matrahın artışıyla matraha uygulanan birden fazla oranın bulunduğu bu tarifelerde açıkça matrah arttıkça, ilk uygulanan orandan daha yüksek oranların uygulanması öngörülür. Açık artan oranlılık, başka bir açıdan, ortalama vergi oranının artışının, marjinal vergi oranının artışına bağlı olduğu tarife olarak da tanımlanmaktadır<sup>176</sup>. Açık artan oranlı tarife marjinal oranlar yönünden artan oranlı tarifiedir. Açık artan oranlı her tarife, ortalama oran yönünden de artan oranlı bir tarife iken ortalama oran yönünden artan oranlı her tarife açık artan oranlı tarife değildir. Artan oranlı tarifelerin bir çok türü de açık artan oranlı tarife niteliğindedir.

##### **1.2.2.3.1.1.2. Dolaylı (Gizli) Artan Oranlı Tarifeler**

Dolaylı artan oranlı tarife, matrah arttıkça, matrahın artışı karşısında bu matraha uygulanacak olan marjinal vergi oranı sabit olan ancak (indirim veya ilave nedeniyle) ortalama vergi oranı artan tarifiedir<sup>177</sup>. Bu tarife marjinal oran yönünden düz oranlı, ortalama oran yönünden artan oranlı tarifiedir<sup>178</sup>. Matraha uygulanan tek vergi oranı olmasına rağmen, aynı zamanda matrahtan veya vergi borcu üzerinden, bir indirim veya ilavenin yapılması nedeniyle tarifenin fiilen artan oranlı hale gelmesiyle ortaya çıkan (artan oranlılığın gizli kaldığı bu) tarifeye gizli veya (aslında düz oranlı olduğu halde dolaylı olarak artan oranlı hale gelen bu tarifeye) dolaylı artan oranlı tarife denir. Bu tarife dolaylı artan oranlı olarak adlandırıldığı<sup>179</sup> gibi, gizli artan

<sup>176</sup> Pollak, a.g.e., s.244.

<sup>177</sup> Dolaylı artan oranlı tarife, düzenleniş itibarıyla veya tarife olmak itibarıyla düz oranlı bir tarife iken, vergi yükü oranı açısından artan oranlı etkili bir tarifiedir.

<sup>178</sup> Blum ve Kalven, a.g.e., s.4.

<sup>179</sup> Bickel, a.g.e., s.165 (Schmölders, 1976, s.92'den naklen); Turhan, 1998, s.68.

oranlı tarife olarak da adlandırılmaktadır<sup>180</sup>. Bu tarife şeklen düz oranlı (tek oranlı) olmakla birlikte, içerdği diğer unsurlar sonucu fiilen artan oranlı bir tarifeye dönüşmektedir<sup>181</sup>.

Dolaylı artan oranlı tarife, vergi matrahı ile birlikte, matrahın artması karşısında vergi oranının azalarak arttığı ve bu artışın bir sınırının olduğu tarife<sup>182</sup> olarak da tanımlanmıştır. Dolaylı artan oranlı tarife, ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranı hiçbir matrah düzeyinde aynı olmayan, marjinal vergi oranı ortalama vergi oranından her matrah düzeyinde yüksek olan tarifiedir. Bu nitelik, dolaylı artan oranlı tarifenin, artan oranlı tarife ile benzer tarafıdır.

İndirim nedeniyle artan oranlılık içeren dolaylı artan oranlı tarife, tarifiedeki artan oranlılığın seyirindeki azalış nedeniyle, azalan oranlı (veya ric'i) tarifeyle karıştırılmamalıdır. Bu tarifenin azalan oranlı tarifeyle hiçbir ilişkisi yoktur. Fakat bu tarifiede söz konusu olan fiili artan oranlılığı, bazı yazarlar tarifenin tersinden bakarak azalan oranlılık olarak değerlendirebilmektedir<sup>183</sup>. Halbuki azalan oranlılıkta önemli olan sadece oranların azalması değil gelir arttıkça oranların azalmasıdır. Bu açıdan dolaylı artan oranlılık, azalan oranlılık olarak adlandırılmaz, ancak yukarıda da belirtildiği gibi azalarak artan oranlı tarife olarak adlandırılabilir.

Dolaylı artan oranlılığın gerçekleştirilmesinde en çok başvurulan yöntem indirim usulüdür. İndirimler, matrah üzerinden veya vergi üzerinden yapılabilir, sabit veya değişken olabilir. Gelir vergisindeki sabit bir en az geçim indirimi sonucu, ortalama vergi oranı, marjinal orana giderek yaklaşır ancak ulaşamaz. En az geçim indirimi ne kadar büyükse artan oranlılık o derece daha dik seyreder<sup>184</sup>. Değişken indirim usulü ile artan oranlılığın gerçekleştirilmesinde, vergiden istisna edilen tutarlar, vergi matrahının büyüklüğüne göre farklılaştırılır. Bu farklılaştırma da iki şekilde sağlanabilir<sup>185</sup>. Bunlardan birinci şekil, matrahtan mutlak tutarların indirilmesidir. Bu yöntemde, indirimler orta ve küçük gelirlerde çok yüksek tutulurken, yüksek gelirlerde azaltılır ve nihayet belirli bir sınırdan itibaren sıfıra düşürülür<sup>186</sup>.

<sup>180</sup> Schmolders, 1976, s.92; Nadaroğlu, 1992, s.268-269; Turhan, 1998, s.68. Bu tarife daha önce de belirtildiği gibi maliye literatüründe "degressive" tarife olarak da ifade edilmiştir. Bkz. 119 numaralı dipnot.

<sup>181</sup> Nadaroğlu, 1992, s.268; Schmolders, 1976, s.92; Pollak, a.g.e., s.244; Buehler, a.g.e., s. 268.

<sup>182</sup> Blakey, a.g.e., s.72.

<sup>183</sup> Erginay, bu tarifeyi, "*yapısı bakımından dilim usulüne benzeyen bu şekilde tek vergi oranı bulunmasına rağmen vergi matrahlarında belirli indirimler yapılması nedeniyle, matrahlar azaldıkça, verginin gerçek oranları, tek orana göre, ters bakışta gittikçe azalmaktadır*" ifadesi ile ortaya koymaktadır (Erginay, 1998, s. 68). Ancak, Yine Erginay, bu tarifeyi artan oranlı tarifenin şekilleri arasında göstermekte ve bu tarifeye gizli artan oranlılık da denildiğini belirterek, bir bakıma azalan oranlılık adlandırmasının zayıflığına işaret etmektedir. Ancak bu tarifenin azalan oranlılık olarak adlandırılmasında artan oranlılığın azalarak artması yanında degressive kavramının kelime anlamının da etkisi bulunmaktadır. Latince kökenli bir kelime olan depression'a (The Oxford English Dictionary, 1961, V.III, Letter:D-E, s.149) dayanan bu kelimenin sözlük anlamının azalan (regressive) kelimesine yakın ve benzer olmasının söz konusu adlandırmada etkili olduğu söylenebilir.

<sup>184</sup> Blum ve Kalven, a.g.e., s.91; Turhan, 1998, s. 68-69.

<sup>185</sup> Turhan, 1998, s.68-69.

<sup>186</sup> Blum ve Kalven, a.g.e., s.92; Turhan, 1998, s.70.

Dolaylı artan oranlılıkta indirimin farklılaştırılmasında ikinci yol, indirimin oransal olarak farklılaştırılarak uygulanmasıdır. Bu sistemde, matrah büyüdükçe matrahın giderek azalan bir oranı vergiden indirilir<sup>187</sup>. Matraha tek vergi oranı uygulandığı halde, matrah yükseldikçe, matrahın daha küçük oranı matrahtan indirildiğinden, matrahın daha büyük oranı vergiye tabi tutulmuş olur.

Dolaylı artan oranlılık hesaplanan vergi miktarından indirimler yapılarak da sağlanabilir. Mutlak tutarlar olarak belirlenmiş vergiden indirimler, bu indirimlerin etkisi yüksek vergi miktarlarında oransal olarak düşük bir etki yapacağından artan oranlı bir tarifenin gerçekleşmesini sağlayacaktır<sup>188</sup>.

#### 1.2.2.2.3.1.2. Ortalama Vergi Oranının Seyrine Göre Artan Oranlı Tarifeler

Artan oranlı tarifeler matrah ve ortalama vergi oranlarının seyrine göre, çoğalan artan oranlı tarife, azalan artan oranlı tarife, düz artan oranlı tarife, dik artan oranlı tarife, yatık artan oranlı tarife ve karma artan oranlı tarife şeklinde, çok farklı yapıları ortaya çıkaracak şekillerde olabilirler. Artan oranlı tarife, ortalama vergi oranındaki yükselme matrahtaki büyümeye kıyasla eşitse, düz artan oranlılıktan, daha küçükse azalarak artan oranlılıktan ve daha büyükse çoğalan artan oranlılıktan söz edilir<sup>189</sup>.

Basamak genişliği<sup>190</sup> ve artma oranı<sup>191</sup> arasındaki ilişkilere göre artan oranlı tarifeler düzenli veya düzensiz şekillere ayrılırlar. Düzenli artan oranlı tarife, basamak genişliği ve artma oranı aynı kalan tarifeler olarak da tanımlanmaktadır<sup>192</sup>. Buna göre düzenli çoğalan artan oranlı<sup>193</sup>, düzenli azalan artan oranlı tarife olabileceği gibi düzensiz çoğalan artan oranlı ve düzensiz azalan artan oranlı tarife de olabilir<sup>194</sup>.

<sup>187</sup> Turhan, 1998, s.70.

<sup>188</sup> y. a.g.e., s. 70.

<sup>189</sup> Turhan, 1998, s.55; Schmolders, 1976, s.93. Tekin, (a.g.e., s.47-49'da) matrah artışları karşısında vergi miktarının gittikçe çoğalarak artmasını artarak çoğalan artan oranlılık, vergi miktarının matrah artışları karşısında değişmez olarak arttığı durumu değişmez kalarak artan oranlılık, matrah artışları karşısında vergi miktarının giderek azalan miktarlarda arttığı durumu azalarak artan artan oranlılık kapsamında ifade etmiştir.

<sup>190</sup> Basamak genişliği, artan oranlı bir tarife, "her oranın uygulanacağı bir çok bitişik vergi matrahlarından oluşan matrah dilimi" (Turhan, 1998, s.60) veya artan oranlı tarife vergi oranının değişmeden uygulandığı matrah kısmı olarak ifade edilmektedir.

<sup>191</sup> Artan oranlı tarife, birbirini izleyen vergi oranları arasındaki fark artma oranıdır. (Schmolders, 1976, s.93; Turhan, 1998, s.61)

<sup>192</sup> (Schmolders, 1976, s.92; Turhan, 1998, s.61).

<sup>193</sup> Düzenli çoğalan artan oranlı tarife, basamak genişliği aynı olan ve artma oranları düzenli şekilde yükselen, düzenli azalan artan oranlı ise basamak genişliği aynı olup artma oranları düzenli azalan artan oranlı tarife (Schmolders, 1976, s.93)

<sup>194</sup> y.a.g.e, s.93.

Artan oranlı tarifelerin diğer şekilleri, dik ve yumuşak<sup>195</sup> artan oranlı tarifler olarak belirtilebilir. Yükseklik farkı<sup>196</sup> aynı kalmak şartıyla, uzunluk farkı<sup>197</sup> ne kadar büyürse, artan oranlı tarife o kadar yumuşak olur. Uzunluk farkı aynı kalmak şartıyla, yükseklik farkı ne kadar büyürse, artan oranlı tarife o derece dik seyrederek<sup>198</sup>.

#### 1.2.2.3.1.3. Matrahın Gelişimi ve Tabi Olduğu Ölçü Arasındaki İlişkilere Göre Tarifeler

Matrahın Gelişimi ve tabi olduğu ölçü arasındaki ilişkilere göre artan oranlı tarifeler, basit, dilimli, doğrusal, formül tarifeler şeklinde dörde ayrılarak incelenebilir.

##### 1.2.2.3.1.3.1. Basit Artan Oranlı Tarife

Basit artan oranlı tarifelere, global artan oranlı<sup>199</sup> tarifeler, adi artan oranlı<sup>200</sup> tarifeler, basamak tarifeler<sup>201</sup> ve toptan artan oranlı<sup>202</sup> tarifeler adı da verilmektedir. Bu tarife, mümkün olduğu kadar düzgün bir artan oranlı tarife gerçekleştirmek için geliştirilmiş tarifelerden biridir<sup>203</sup>. Basit artan oranlı tarife, vergilendirilecek matrahın giderek artan dilimlere ayrıldığı ve dilimlerin her birinin tamamına daha önceki dilimleri de içine alacak şekilde o dilim için öngörülen vergi oranının uygulandığı<sup>204</sup> tarife olarak da tanımlanabilir. Bu tarifiede, belirli miktarlara göre basamaklara ayrılan vergi matrahına, her bir basamak için öngörülmüş olan vergi oranı veya miktarlarından, matrahın içine girdiği en son basamak için söz konusu olan oran veya miktar uygulanacaktır. Bu nedenle basit artan oranlılık, matraha uygulanacak ölçünün miktar olması da dikkate alınarak tanımlanmalıdır. Buna göre basit artan oranlı tarife, vergi oranlarının veya miktarlarının tarife basamağı içinde sabit kalmakla beraber, diğer basamağa geçince değişen oranın veya miktarın tüm matraha uygulandığı tarife olarak tanımlanabilir. Bu tarifiede, vergi matrahı ne olursa olsun bu matraha tek bir oran veya miktar uygulanır.

Basit artan oranlı tarifiede, matrah bir bütün olarak tekabül ettiği orana göre vergilendirildiği için her basamak içinde artan oranlılık kesintiye uğrar. Bu tarifiede, artan oranlılık tedrici bir yükselme göstermeyip, kuvvetli sıçramalar yapan köşeli bir gelişme gösterir. Bu tarifiedeki köşeli

<sup>195</sup> Yumuşak artan oranlılığa yatık artan oranlılık da denilmektedir (Schmölders, 1976, s. 94)

<sup>196</sup> Artan oranlı vergi tarifesinde, en küçük oranla en büyük oran arasındaki fark, yükseklik farkı olarak adlandırılmaktadır (Schmölders, 1976, s. 92).

<sup>197</sup> Artan oranlı tarifelerde, en küçük oranın uygulandığı matrah ile en büyük oranın uygulandığı matrah arasındaki farka uzunluk farkı denilmektedir (Schmölders, 1976, s.92).

<sup>198</sup> Turhan, 1998, s.60.

<sup>199</sup> Schmolders, 1976, s.93; Nadaroğlu, 1992, s.265.

<sup>200</sup> Nadaroğlu, 1992, s.265; Schmolders, 1976, s.93.

<sup>201</sup> Schmolders, 1976, s.93; Turhan, 1998, s.61.

<sup>202</sup> Henry Laufenburger, *Mali İktisat ve Mali Kanunlar*, (Çev. İsmail Özüt), Ajans-Türk Mat., Ankara, 1961, s.161.

<sup>203</sup> Turhan, 1998, s.61.

<sup>204</sup> Nadaroğlu, 1992, s.265.

gelişme şekli, matraha uygulanan tutarların oran değil de miktar olması halinde ek sakıncalar taşır. Çünkü, matraha uygulanacak ölçünün mutlak tutarlar olarak belirlenmesi halinde oransal olarak vergi yükü her basamak içinde giderek azalır ve böylece köşeli gelişme şekli, tarife basamakları içinde gerileyici ve basamak sınırlarında sıçramalı olur<sup>205</sup>. Bu durum basamakların büyük, artma oranlarının yüksek olması durumunda çok belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda ortalama vergi oranı her basamak içinde matrah arttıkça azalır. Bu bakımdan bu tarifede basamaklar içinde azalan oranlılık etkisi ortaya çıkmaktadır<sup>206</sup>.

Basit artan oranlı tarifelerde, bir basamağın en sonu düzeyinde gelir elde eden ile söz konusu basamağı çok az geçip bir üst basamağın başlangıcı düzeyinde gelir elde edenlerin vergi yüklerinin, gelirleri birbirine çok yakın olmakla birlikte çok farklı olması açık bir şekilde vergi adaleti açısından eleştirilmektedir<sup>207</sup>. Bu durum vergiye karşı mükelleflerin tepkileri açısından da etkin olmayan bir yapı olarak değerlendirilmektedir. Bu tarifeler, günümüzde sakıncaları nedeniyle pek kullanılmamakla birlikte eskiden yaygın olarak kullanılmış tarifelerdir<sup>208</sup>. Uygulamada genellikle, basit artan oranlı tarifelerin belirtilen olumsuzluklarını taşımayan, dilimli artan oranlı tarife tercih edilmektedir<sup>209</sup>.

#### 1.2.2.3.1.3.2. Dilimli Artan Oranlı Tarife

Dilimli artan oranlı tarife, vergi matrahının dilimlere ayrıldığı ve her matrah için gittikçe yükselen oranların sadece kendi dilimlerine uygulandığı tarifiedir<sup>210</sup>. Dilimli artan oranlı tarife, basit artan oranlı tarifiedeki vergi adaleti açısından eleştirilen yukarıda belirtilmiş olumsuzluğu içermeyiz. Ancak, her dilim için söz konusu olan oranlardaki artışların, dilim sınırında bulunan mükellefler açısından, belli ölçüde, en azından vergiye karşı tepkide etkili olacağı söylenebilir. Daha açık bir ifadeyle, dilim sınırına gelmiş bir gelirin, diğer dilime geçmek suretiyle, birden yüksek orana tabi olması, gelirin dilim sınırlarında daha küçük gösterilme eğilimini artıracaktır.

Dilimli artan oranlı tarife, her bir basamakta, değişen artma oranlarına sahip olan, artan oranlı basamak tarifeleri olarak belirtilen eğri tarifenin temel şekli<sup>211</sup> olarak da gösterilmektedir. Dilimli artan oranlı tarifiede, ortalama vergi oranı ve matrah arasındaki ilişki düz bir eğri şeklinde

<sup>205</sup> Schmolders, 1976, s.93; Turhan, 1998, s.61-62.

<sup>206</sup> Schmolders, 1976, s.93-94; Turhan, 1998, s.62.

<sup>207</sup> Nadaroğlu, 1992, s.266.

<sup>208</sup> Turhan, 1998, s.61; Nadaroğlu, 1992, s.266.

<sup>209</sup> Nadaroğlu, 1992, s.266.

<sup>210</sup> Schmolders, 1976, s.94; Nadaroğlu, 1992, s.266; Turhan, 1998, s.65; Laufenburger, 1961, s.161.

<sup>211</sup> Schmolders, 1976, s.94; Turhan, 1998, s.65.

görülürken, marjinal vergi oranı merdiven şeklindedir. Her bir tarife basamağı boyunca marjinal vergi oranı sabit kaldığından merdiven yapısı ortaya çıkmaktadır<sup>212</sup>.

Dilimli artan oranlı tarifiede, her bir basamağa uygulanacak vergi oranı belirtilerek bırakılırken, her bir basamağa uygulanacak oranın belirtilmesinin yanında, aynı anda o basamağa kadar olan basamaklar için ödenecek toplam vergi miktarının da gösterildiği tarifelere uç tarife denilmektedir<sup>213</sup>. Bu tarifenin, dilim usulünden tek farkı, her bir basamak için ona uygulanacak vergi oranına ek olarak, o basamağa kadarki dilimler için toplam vergiyi göstermesidir<sup>214</sup>.

#### 1.2.2.2.3.1.3.3. Doğrusal (Lineer) Tarife

Doğrusal (lineer) tarife<sup>215</sup>, basamak sayısının çok fazla, basamak genişliklerinin son derece küçük olarak düzenlendiği ve dolayısıyla vergi oranlarının birbirine çok yakın olduğu (basamak) tarife olarak tanımlanabilir. Bu tarifiede, tarife basamaklarının sayısı artırılmış ve basamakların genişliği çok azaltılmış ve vergi oranları birbirine yaklaştırılmış olduğundan, dilimli tarifiede görülen gelir dilimi değişimelerindeki vergi oranı sıçramaları ortadan kalkmıştır. Tarife basamakları ile artma oranlarının aynı kalması sonucu artan oranlılık düz bir hat, bir doğru halinde seyreder<sup>216</sup>. Bu nedenle, bu tarifiede vergi oranları ile vergi matrahı arasındaki ilişki düz bir çizgi halinde görülür<sup>217</sup>. Formül tarife de düz artan oranlı biçimde düzenlenebileceği gibi düzenli olarak azalan bir eğilimde azalarak artan oranlı olarak düzenlenebileceğinden ve artan oranlılık seyri sıçramalar göstermeyen düzenli bir yapı oluşturduğundan doğrusal tarife olarak nitelendirilebilmektedir.

Doğrusal tarifiede, vergi matrahı ile vergi oranı arasındaki ilişkiyi gösteren doğrunun eğimi ile artan oranlılık derecesi ölçülebilir. Bu tarifiede artan oranlılık derecesinin yüksek olması halinde, vergi oranı maksimum derecesine hemen ulaştığı için yüksek gelirler açısından düz oranlıya dönüşen bir tarife yapısı haline gelmektedir. Artan oranlılık derecesinin düşük olduğu, eğrinin yatık olması halinde ise, verginin verimliliğinin azalabileceği ifade edilmiştir<sup>218</sup>.

<sup>212</sup> Turhan, 1998, s.66-67.

<sup>213</sup> Schmolders, 1976, s.95; Turhan, 1998, s.67-68.

<sup>214</sup> Türk Vergi Sisteminde 4369 sayılı yasa ile uç tarife şeklinde düzenlenmiş tarifelerde yer alan dilimler yanlış yorumlanmış, birinci ve ikinci dilim toplanmak istenirken, birinci dilim ile ikinci dilim toplamına tekrar birinci dilim eklenmiştir. Söz konusu yanlış yorumlamaya ilişkin eleştiriler için bkz. Abdullah Kütükçü, "Gelir Vergisi Tarife Yapısı ve Uygulamadaki Teknik bir Yanlışlık", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:128, Mayıs 1999, s.100-101.

<sup>215</sup> Bu tarife, düz artan oranlı tarife, mütenasip tarife şeklinde de adlandırılmaktadır (Schmolders, 1976, s.94).

<sup>216</sup> Schmolders, 1976, s.94; Turhan, 1998, s.64-65.

<sup>217</sup> Brauer, 1927, s.41. (Turhan, 1998, s. 64'ten)

<sup>218</sup> Schmolders, 1976, s.94.



#### 1.2.2.3.1.3.4. Formül Tarife

Vergi tarifesi için vergi dilimleri ve buna uygulanacak oranları açık bir şekilde belirtmek yerine, vergi borcunu hesaplamak için vergi oranları ve vergi matrahları arasındaki ilişkiyi formülle gösteren tarifelere formül tarife denilmektedir. Formül tarife, rasyonel bir artan oranlılığı gerçekleştirmek için yumuşatılmış doğrusal tarife veya eğri tarife oluşturmak düşüncesiyle, her eğrinin analitik geometri yardımıyla cebirsel bir formülle ifade edilebilmesine dayanır<sup>219</sup>.

Vergiyi hesaplayabilmek için, advalorem matrah ile birlikte bu matraha uygulanan ölçünün formül olduğu tarife formül tarifiedir. Formül tarifenin, formülün yapısına göre, artan veya azalan oranlılığın versiyonlarını içerecek nitelikte olması teorik olarak mümkün olmakla birlikte formül tarifeler de genellikle artan oranlı tarife yapısındadır.

Formül tarife, vergi borcunu hesaplamak için öngörülen eğrinin formülle ifade edilerek ilgili vergi kanunlarında tarife çerçevesinde belirtilmesi olarak da tanımlanabilir. Vergi borcunu hesaplamak için tek formül olabileceği gibi birden fazla formül de öngörülebilir<sup>220</sup>. Formül tarifenin dolaylı artan oranlı tarife hariç, diğer artan oranlı tarifelere göre, artan oranlılığının, her bir gelir unsuru artışı karşısında belirgin olmayan çok küçük artışlar içermesi ve dolayısıyla artan oranlılık seyirinde dalgalanan bir yapı içermediği gibi marjinal oranlarında da ani artışlar içermemesi nedeniyle açık bir üstünlüğü bulunmaktadır.

İlk formül tarife, Alman gelir vergisinde uygulanmıştır. 21 Aralık 1954'ten itibaren formül tarife uygulanan Alman gelir vergisi tarifesinin ilk tarifesi dört formül içermekteydi<sup>221</sup>. Dilim usulünün geliştirilmiş özel bir şekli olan formül tarifelerinin, eğri tarifesinin diğer iki şekline kıyasla üstün olan tarafı artan oranlı tarifenin matematiksel eşitlikler sayesinde daha düzgün seyretmesidir. Formül tarifenin uygulanmasında, vergi mükelleflerine kolaylık olması için formül tarifeye göre en düşük düzeyden yüksek bir matrah seviyesine kadar vergi miktarları hesaplanarak cetvellerde gösterilir<sup>222</sup>. Schmolders, bu tarife ile ilgili olarak son sözünde, "*Fakat*

<sup>219</sup> Schmolders, 1976, s.95; Turhan, 1998, s.68.

<sup>220</sup> Dolaylı artan oranlı tarife de bir bakıma açık formül tarife olmamakla birlikte dolaylı formül tarife olarak adlandırılabilir. Bu ayrıma göre açık formül tarife, vergi borcunu hesaplamak için ilgili vergi kanununda açıkça formülün yer aldığı tarife olarak ifade edilirken, dolaylı formül tarife de, vergi borcunu hesaplamak için açıkça bir formül öngörülmemekle birlikte fillen bir formüle göre hesaplanmış veya hesaplanabilen tarife, şeklinde tanımlanabilir. Buna göre, örneğin % 20 tek vergi oranına sahip bir vergi aynı zamanda 1 milyar liralık matrahtan veya vergiden indirim uygulamasını öngörüorsa, artan oranlı tarife çeşitlerinden, dolaylı artan oranlı tarife olarak nitelendirilebileceği gibi, görünüşte, düz oranlı bir tarife olarak da nitelendirilebilecek, aynı zamanda da dolaylı formül tarife olarak nitelendirilebilecektir. Buna göre,  $V = \text{vergi}$ ,  $M = \text{matrah}$  olduğunda, bu tarife eğer matrahtan örneğin 1 milyar indirim içeriyorsa  $V = 0,20 \cdot (M - 1 \text{ milyar})$  formülünü, vergiden indirim söz konusu ise,  $V = (0,20 \cdot M) - 1 \text{ milyar}$  formülünü içermektedir. Örneğin ilk formüle göre, 2 milyar lira geliri olan kişinin ödeyeceği vergi,  $V = 0,20 \cdot (2 \text{ milyar} - 1 \text{ milyar}) = 200 \text{ milyon}$  ve buna göre ortalama vergi oranı % 10 iken, 3 milyar lira vergi matrahı olan kişinin ödeyeceği vergi  $V = 0,20 \cdot (3 \text{ milyar} - 1 \text{ milyar}) = 400 \text{ milyon}$  ve ortalama vergi oranı ise % 13,3'tür.

<sup>221</sup> R. Nöll Von Der Nahmer, *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, Bd. I, Köln, 1964, s.132 (Turhan, 1998, s.68'den naklen).

<sup>222</sup> (Turhan, 1998, s.68).

*verginin nasıl hesaplandığı vergi yükümlülerince bilinmeyen bu tür tarife şekli ne kadar mükemmel olursa olsun, vergi politikası açısından sakıncasız değildir*<sup>223</sup> demektedir. Ancak kendisinin de ifade ettiği gibi formül tarifede, ilgili kanunda tarife olarak vergi borcunu hesaplamak için ölçü olarak formül yer alır. Dolayısıyla mükellef ister kendisi vergi borcunu kanundaki formüle bakarak hesaplar, isterse cetvelden bakar ve merak ediyorsa formülü uygulayarak vergi borcunun nasıl hesaplandığını açıkça görür. Bu nedenle bu tarifenin bu bakımdan da vergi politikası açısından sakıncasız olduğu söylenebilir. Böylece çıkar gruplarının etkisiyle sürekli değişikliğe uğramayan ideal bir artan oranlılığın oluştuğu izlenimi edinilmektedir<sup>224</sup>.

#### 1.2.2.3.2. Artan Oranlı Tarifelerin Teorik Dayanakları

Atran oranlı tarifeler, oldukça fazla süredir ve yaygın olarak uygulanmasının da etkisiyle, yoğun biçimde hem eleştirilen ve hem de dayanak geliştirilen<sup>225</sup> bir tarifiedir. Artan oranlı tarifenin teorik dayanakları olarak ortaya konulan yaklaşımlardan biri, gelir arttıkça gelirin marjinal faydasının azaldığı varsayımıyla, gelir arttıkça gelire uygulanacak oranın yükseltilmesini öngörür<sup>226</sup>. De Viti de Marco tarafından da savunulan bu yaklaşıma göre, zenginin gelirinin marjinal faydası düşük olduğundan, yoksul ile aynı oranda vergilendirilmesi adaletsizdir<sup>227</sup>.

*"Fayda ilkesini savunanlardan bazıları, devletin sunduğu hizmetlerden yüksek gelirli kimselerin daha çok yararlandığını, özellikle devletin sunduğu güvenlik ve koruma hizmeti gereksiniminin, gelir seviyesindeki artıştan daha hızlı arttığını belirterek artan oranlı vergilemenin gerekli olduğunu belirtmişlerdir"*<sup>228</sup>. Fayda yaklaşımına göre, artan oranlı tarifenin gerekli olduğunu savunanlar arasında, Rousseau, Sismondi, J.S. Mill, Condorcet bulunmaktadır<sup>229</sup>. Ancak fayda yaklaşımının, artan oranlı tarife için yeterli bir kuramsal dayanak olamayacağı, fayda yaklaşımı taraftarlarının bir kısmının düz oranlı vergilemeyi incelemeye yöneldiği, faydanın saptanmasındaki güçlükler yanında, bireylere kamu hizmetlerinden sağlanan faydanın gelirden daha hızlı arttığını saptamanın olanaksız olduğu ifade edilerek ortaya konulmaktadır<sup>230</sup>.

<sup>223</sup> Schmolders, 1976, s.95

<sup>224</sup> Turhan, 1998, s.68.

<sup>225</sup> Artan oranlı tarifenin teorik dayanakları ile ilgili daha geniş açıklama için bkz. Blum ve Kalven, a.g.e., s.29-80; Tekin, a.g.e., s.8-30; Newman, a.g.e., s.336-343.

<sup>226</sup> Blum ve Kalven, a.g.e., s.35-39; Herakman, 1976, s.77; Neumark, 1948, s.136.

<sup>227</sup> Musgrave, 1987, s.97.

<sup>228</sup> y.a.g.e., s.87.

<sup>229</sup> y.a.g.e., s.87.

<sup>230</sup> Tekin, a.g.e., s.12-13.

Artan oranlı tarife fedakarlık kuramlarına dayalı olarak da savunulmuştur<sup>231</sup>. Ancak, fedakarlık kuramlarının hiç birinin artan oranlı vergilemeyi açıklamada yeterli olamayacağı ifade edilmektedir<sup>232</sup>. Artan oranlı tarifeye dayanak olarak ödeme gücü yaklaşımı da gösterilmiştir. Buna göre, yükümlülerin üretim ve tüketim kapasitesi, gelir veya servet artışından fazla arttığından, gelir veya servet arttıkça vergi oranları da arttırılmalıdır<sup>233</sup>. Artan oranlılığın, bu yaklaşıma göre derecesini belirleyecek bir ölçü olmadığı kabul edilmekte ancak, artan oranlı tarifenin düz oranlıdan daha mantıksız ve adaletsiz olmadığı ifade edilmektedir. Ancak bu yaklaşıma dayalı olarak da artan oranlılığı tam olarak açıklamak oldukça zordur. Seligman, artan oranlılığın vergilerin ödeme gücüne göre alınması bakımından bir dereceye kadar savunulabileceğini, fakat nasıl ve hangi ölçüde alınabileceği hakkında bir şey söylemenin güç olduğunu belirtmektedir<sup>234</sup>.

Artan oranlı tarifenin dayanağı olarak belirtilen bir yaklaşım da artık gelir kuramıdır. Bu yaklaşıma göre, artık gelir, gelirin vergileme sonucu çalışmayı etkilemeyen kısmıdır. Gelirin maliyet unsurlarını oluşturan ilk kısmı üzerine konulan vergiler üretimi azaltırken, artık gelir üzerine artan oranlı tarife uygulanmak suretiyle konulan vergiler ise iş hayatını olumsuz etkilemez hatta arzu edilmeyen dalgalanmaları giderir<sup>235</sup>.

Sosyal önem kuramına göre ise, azalan marjinal fayda ilkesi kabul edilmese bile, gelirin ilk bölümünün tatmin ettiği istekler, son bölümlerinin tatmin ettiği isteklerden sosyal bakımdan daha önemli olduğundan ahlaki açıdan artan oranlı tarife gereklidir. Ancak bu yaklaşım da sosyal önem ve ahlak değerlerinin ölçülememesi açısından eleştirilerek artan oranlı tarifeyi açıklamakta yeterli bulunmamaktadır<sup>236</sup>.

Artan oranlılığın gerekçelerinden biri olarak sosyo-politik kuramdan söz edilmektedir. A. Wagner tarafından ortaya konulan bu kurama göre, maliye politikasının mali amacı yanında sosyal amacı da vardır. Devlet, artan oranlı vergileme yoluyla gelir dağılımındaki adaletsizliği gidermek, gelir ve servet dağılımını daha adil duruma getirmekle görevlidir<sup>237</sup>. Ancak sosyo-politik kuram da bir çok bakımdan eleştirilmiş, devletin sosyal adaleti gerçekleştirmek gerekçesiyle yeni adaletsizlik ve eşitsizliklere yol açmaması gerektiği belirtilmiştir<sup>238</sup>.

<sup>231</sup> Blum ve Kalven, a.g.e., s.39-63.

<sup>232</sup> Blum ve Kalven, a.g.e., s.64-67; Tekin, a.g.e., s.13-20; Dikmen, 1969, s.299-302.

<sup>233</sup> Hyman, a.g.e., s.448; Dikmen, 1969, s.303-304; Tekin, a.g.e, s.2.

<sup>234</sup> Seligman, 1908, s.293 (Tekin, a.g.e., s.23'ten naklen).

<sup>235</sup> Blum ve Kalven, a.g.e., s.67-68; Tekin, a.g.e., s.24-25.

<sup>236</sup> Blum ve Kalven, a.g.e., s.69-70. Tekin, a.g.e., s.26.

<sup>237</sup> Dikmen, 1969, s.296. Blum ve Kalven, a.g.e., s.70-73.

<sup>238</sup> Dikmen, 1969, s.296.

Ekonomik giderme kuramına göre, devletin eylem ve ihmalleri sonucu servet ve gelirlerde ortaya çıkan farkları gidermek için sınırlı bir artan oranlılığın gerekli olduğu ifade edilmiştir. Vergiler arası giderme kuramına göre ise, uygulanan dolaylı vergilerin vergi yükü açısından azalan oranlı etkileri nedeniyle ortaya çıkan olumsuzluğu gidermek için sınırlı olarak artan oranlılığın gerekli olduğu savunulmaktadır<sup>239</sup>.

Artan oranlılığa zenginlerin fakirlere göre daha fazla vergi ödemesi gerektiği düşüncesi gerekçe olamayacağı gibi artan devlet harcamalarının finansmanını sağlama düşüncesi de gerekçe olmaz. Söz konusu gereksinimler düz oranlı tarife ile de karşılanabilir<sup>240</sup>. Toplumda gelir dağılımında aşırı adaletsizliklerin bulunması ve bu adaletsizliği giderme konusunda bir toplumsal tercihin olması, artan oranlılığın en güçlü dayanağı olarak<sup>241</sup> ifade edilmiştir. Artan oranlılığın ve oranlardaki artış seyrinin belirlenmesinde, toplumun gelir dağılımı hakkındaki yaklaşımı ve adalet anlayışı ile oranların ekonomik etkileri belirleyici olacaktır<sup>242</sup>. Bu çerçevede, artan oranlılığın biçimlenmesinde, ülkelerde geçerli sosyal adalet konusundaki değer yargıları yanında, kamu ekonomisinin temel fonksiyonları (na ilişkin bakış açısı ile bunlar içerisinde hangilerine ağırlık verildiği ve bunların) gerçekleştirme çabaları ve kamu harcamalarının finansman ihtiyacının etkili olduğu<sup>243</sup> söylenebilir. Ancak asıl belirleyici unsurun ahlaki esaslar olduğu belirtilmektedir<sup>244</sup>.

#### 1.2.2.3.3. Artan Oranlı Tarifeye Eleştiriler

Artan oranlı tarife, sözleşme kuramını savunanların büyük bir kısmı ve verginin tarafsızlığını savunanlar tarafından eleştirilmiştir<sup>245</sup>. Artan oranlı vergi tarifesi, çalışma arzusunu, tasarrufları, risk almayı, yatırımları ve üretimi caydırıcı etki yapacağı belirtilmiştir<sup>246</sup>. Artan oranlı tarifenin keyfi bir tarife olduğu ifade edilmiştir<sup>247</sup>. Artan oranlı bir tarifede, hangi gelir düzeyine hangi oranın uygulanacağına ilişkin bir ölçüt yoktur. H.L. Lutz'un da belirtmiş olduğu gibi artan oranlı tarifeler arasında bir tercihte bulunmaya ilişkin objektif bir ölçüt olmadığından, herhangi bir artan oranlı tarifenin diğerleri kadar doğru ve yerinde olduğu söylenebilir.

<sup>239</sup> Neumark, 1948, s.137; Dikmen, 1969, s.297-299; Tekin, a.g.e., s.28-30. Artan oranlılığın teorik dayanaklarına ilişkin olarak ayrıca bkz. H.C. Simons, "The Case for Progressive Taxation", *Public Finance*, (Selected Readings), Ed. R.W. Houghton, Penguin Books Ltd., Harmondsworth, 1970, ss.17-38 ;Hunter ve Allen, a.g.e., s.193-195.

<sup>240</sup> Blum ve Kalven, a.g.e., s.3, 5.

<sup>241</sup> John F. Due, *Maliye*, (Çev. Sevim Görgün, İzzettin Önder), Fakülteler Mat., İstanbul, 1967, s.124.

<sup>242</sup> y.a.g.e., s. 168.

<sup>243</sup> Şener, 2001, s.229.

<sup>244</sup> Due, a.g.e., s.169.

<sup>245</sup> Dikmen, 1969, s.305; Tekin, a.g.e., s.31.

<sup>246</sup> Akalın, 2000, s.338; Erginay, 1998, s.75.

<sup>247</sup> Akalın, 2000, s.337.

Artan oranlılığa yönelik eleştirilere, artan oranlı tarifenin sınırını belirleyen ölçütün devletin gelir ihtiyacı olduğu ve yüksek gelirlerden biraz fazla oranda vergi almakta bir sakınca olmadığı belirtilerek karşılık verenler bulunmaktadır. Bu açıklamaların artan oranlı tarifeye yöneltilen eleştiriler karşısında yetersiz olduğu görülmektedir<sup>248</sup>. Ancak artan oranlı tarifelerin keyfi olduğu ve sınırın ve ölçüsü olmadığı eleştirisi düz oranlı tarifeler için de söz konusudur<sup>249</sup>.

Artan oranlı tarife, ödeme gücü ilkesine tam uygun bir biçimde uygulanmadığı belirtilerek de eleştirilmiştir. Artan oranlı tarifenin belirli bir sınır olmadığı, belirlenmesini sağlayacak bilimsel temele dayalı objektif kriter olmadığı için keyfiliğe yol açacağı eleştirileri önemini korumaktadır<sup>250</sup>. Diğer taraftan artan oranlılığın, makul ve ölçülü olması gerektiği şeklindeki ifadelerin objektif bir kıstasa dayandırılamadığı, dolayısıyla artan oranlı tarifenin, makul ve ölçülü olma niteliğini her zaman kaybetme tehlikesinin olduğu ifade edilmektedir. Artan oranlılığın özellikle yüksek oranlar içermesi halinde vergi kaçımaya yol açabileceği de ifade edilmiştir. Artan oranlılığa, bir tür yağma ve el koyma niteliği taşıdığı, sermaye birikimi, girişim ve yatırım isteklerini zayıflatığı, ekonominin verimliliği bozduğu ileri sürülerek de karşı çıkmıştır<sup>251</sup>. Ancak bu eleştirilerin bazıları, yüksek bir düz oranlı tarife için de geçerlidir<sup>252</sup>. Artan oranlı tarife, azınlık seçmene adaletsiz davranılması tehlikesi ileri sürülerek de eleştirilmiştir<sup>253</sup>. Ancak bu eleştiriler, en üst oranı düşük olan ve ılımlı bir artan oranlılık içeren bir tarife için büyük ölçüde geçerliliğini kaybedecektir.

Hayek, artan oranlılığa, belirlenmesinde rasyonel ilkeler olmadığından, keyfiliğe dayanacağını ve hakim seçmen koalisyonlarının çıkarlarını artıracığını belirterek karşı çıkmıştır<sup>254</sup>. Yeniden dağıtımdan kazançlı çıkanlar yoksullar değil, birbirine bağlı ve siyasal bakımdan organize olmuş çalışanlar ve orta sınıflar olması da bu görüşü destekleyici niteliktedir<sup>255</sup>. Hayek'e göre yüksek marjinal oranlar içeren artan oranlı tarife hem adaletsizlik kaynağı hem de kaynakların yanlış yönlendirilmesi ve değişmesinin nedenidir<sup>256</sup>. Gelir dağılımındaki dengesizlikler kamu harcama uygulamalarıyla sağlanabilir<sup>257</sup>. Artan oranlı vergilemenin, tek başına gelir dağılımını düzeltici olduğunu belirtmenin doğru olmadığı, harcama

<sup>248</sup> Dikmen, 1969, s.305-306; Tekin, a.g.e., s.31-32.

<sup>249</sup> Neumark, 1948, s.137.

<sup>250</sup> Aktan, 2000, s.40.

<sup>251</sup> Dikmen, 1969, s.306-310; Tekin, a.g.e., s.30-31, 34-35; Erginay, 1998, s.76; Nil Özbakan, "Artan Oranlı Gelir Vergisinin Teorik Temellerine Eleştiriler", *Yaklaşım*, Yıl:5, Sayı:55, Temmuz 1997, s.107-109.

<sup>252</sup> Neumark, 1948, s.137.

<sup>253</sup> Özbakan, 1997, s.109.

<sup>254</sup> Eamon Butler, Hayek, (Çev. Y. Ziya Çelikkaya), Liberal Düşünce Topluluğu Yayınları, Ankara, 1996, s.141.

<sup>255</sup> Butler, a.g.e., s.142.

<sup>256</sup> y.a.g.e., s.142.

<sup>257</sup> Yay, a.g.e., s.75.



politikalarının da dikkate alınarak bu değerdendiriminin yapılabileceğı, harcama politikaları dikkatli düzenlendiğinde düz oranlı vergileme ile de aynı amaca ulaşılabilceğı ifade edilmiştir<sup>258</sup>. Artan oranlı vergileme çok çalışan ve ekonomiye katkıda bulunanı cezalandırması, çalışmamayı destekleyen bir yapıya sahip olması bakımından adaletsiz olarak değerdendirilmiştir<sup>259</sup>. Artan oranlı tarifenin uygulandığı vergi, gelir dağılımında adaleti sağlama bakımından yararlı olurken iktisadi etkinlik kaybını artırdığı belirtilerek<sup>260</sup> eleştirilmiştir.

Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin gelir dağılımındaki eşitsizliği azaltmada sınırlı etkisi olduğu ve keyfiliğe yol açtığı, basamak sayısının azaltılması gerektiğı belirtilmektedir<sup>261</sup>. Kanunlardaki boşluklar ve diğer yollarla artan oranlılığın etkisi uygulamada azalmakta, artan oranlılık, şimdi varlıklı olanları, varlıklı olma yolundakilere karşı korumaktadır<sup>262</sup>. Artan oranlı tarife servet birikimini kısıtladığı gibi servetten elde edilen gelirin kullanımını da kısıtlamaktadır<sup>263</sup>. Ayrıca artan oranlı tarife yetenekli bir çok insanın geliri daha düşük beyan etme yolları konusunda enerjilerini israf etmelerine yol açmaktadır<sup>264</sup>. Gelirin yeniden dağıtımı için bazılarından zor kullanılarak artan oranlı tarifeye göre vergi alınması bireysel özgürlükle çalışmaktadır<sup>265</sup>.

Gelir dağılımını vergi yoluyla düzetmede başarılı olunamadığı ve bu uygulamaya son verilmesi gerektiğı belirtilmiştir<sup>266</sup>. Artan oranlı tarife, kanun önünde eşitlik ilkesini zedelediğı ileri sürülerek de karşı çıkmıştır<sup>267</sup>. Artan oranlı tarife enflasyon dönemlerinde istikrar açısından savunulsa da gelir dilimi sürüklenmesi sonucu adaletsizliğe yol açması açısından eleştirilmiştir<sup>268</sup>.

Artan oranlı tarifeye yöneltlen eleştirilerin çoğı kez aşın olduğu belirtilmekle birlikte, artan oranlı tarifenin dayandığı kuramlar yetersiz olduğu, artan oranlılığın dayanağı olarak ortaya konulan kuramların artan oranlı tarifenin sınırlarına ilişkin bir ölçü getiremediğı, artan oranlılığın aşınıya kaçmaya elverişli bir sistem olduğu üzerinde durulmaktadır<sup>269</sup>.

<sup>258</sup> James M. Buchanan, "Saf Maliye Teorisi Bir Yaklaşım", (Çev. S. Yenel Öncel), Maliye Teorisi ve Politik İktisat, İÜ Yay., Fakülteler Mat., İstanbul, 1966, s.16-17.

<sup>259</sup> Aktan, 2000, s.40.

<sup>260</sup> Dilek Yılmazcan, "Optimal Vergileme", MÜ İİBF Dergisi, Sayı:1-2, 1992, s.94-96.

<sup>261</sup> Friedman, a.g.e., s.279.

<sup>262</sup> y.a.g.e., s.279-280

<sup>263</sup> y.a.g.e., s.280

<sup>264</sup> y.a.g.e., s.284.

<sup>265</sup> y.a.g.e., s.281.

<sup>266</sup> Peter F. Drucker, *Yeni Gerçekler*, (Çev. B. Karanakçı), Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 1992, s.72.

<sup>267</sup> Akalın, 2000, s.337; Aktan, 2000, s.47.

<sup>268</sup> Aktan, 2000, s. 38, 41.

<sup>269</sup> Dikmen, 1969, s.311; Tekin, a.g.e., s.36.



### 1.2.3. Fiili Vergi Yüğü Oranına Göre Tarifeler

Bazı tarifelere sahip vergiler, vergi yüğü açısından farklı etkiler yaptığından, yaptığı etkiye göre adlandırılmaktadır. Bu çerçevede, miktar tarifeler, dolaylı artan oranlı tarifeler, düz oranlı tarifeler ve artan oranlı tarifelerin etkilerine göre farklı farklı adlandırılması söz konusudur.

Miktar tarifeler, hem verginin matrahına, hem gelire ve hem de servete oranla, vergi yüğü açısından (ortalama vergi oranı yönünden) değerlendirildiğinde azalan oranlı tarife niteliğinde oldukları görülmektedir. Bu nedenle bu tarifelere azalan oranlı tarifeler<sup>270</sup> denilebilmektedir. Ancak bunlar dolaylı olarak ya da vergi yüğü oranı açısından azalan oranlı tarifeler olarak nitelendirilse de doğrudan azalan oranlı tarifeler olarak adlandırılmaz. Dolaylı artan oranlı tarifeler, gerçekte düz oranlı tarife olduğu halde, indirim veya ilavelerin etkisi ile, ödenen verginin matrahına oranla, (ortalama vergi yüğü açısından) artan oranlı tarife niteliğinde olduğu görülmektedir. Bu nedenle, vergi yüğü oranı açısından, advalorem matrah ile matrahtan indirilecek bir miktarın veya matrahın belli bir seviyesinden sonra matraha eklenecek bir miktarın söz konusu olduğu ve bu matraha tek oranın uygulandığı tarife, (dolaylı) artan oranlı (veya artan oranlılık içeren tipte) bir tarifiedir. Bu bakımdan dolaylı artan oranlı tarife yerine düz oranlı ancak artan oranlı etkili tarife denilmesi veya vergi yüğü oranı açısından dolaylı artan oranlı tarife denmesi uygun olabilir. Bu tarifenin adlandırılmasında yer alan dolaylı kelimesinin söz konusu anlamı da içerdığı varsayılabilir. Bu çerçevede, miktar tarifeleri için, azalan oranlı yerine, dolaylı azalan oranlı tarife kavramı kullanılabileceği söylenebilir.

Düz oranlı ve artan oranlı tarifeler ise matrahlanna değil ama servete oranla değerlendirildiğinde, (vergi yüğü oranı açısından) servet yapısına göre, azalan oranlı tarife niteliğinde olabilirler.

### 1.3. GELİR VERGİSİ TARİFESİNİ ETKİLEYEN UNSURLAR

Bu kısımda gelir vergisi tarifesinin belirlenmesinde etkili olan temel unsurlara ilişkin açıklamalar yapılacaktır. Burada Gelir Vergisi tarifesinin belirleyen veya etkileyen başlıca unsurlar kapsamında vergilemenin amaçları, vergileme ilkeleri, optimal vergileme, en az geçim indirimi, ayırma kuramı, vergilemenin sınırları, vergiye karşı tepkiler, vergi ahlakı ve vergi psikolojisine ilişkin açıklamalar, vergilemenin etkileri, kamu harcamalarının bileşimi, sınırları ve biçimi ve vergi politikasını belirleyen yapısal etkenler ortaya konulacaktır.

<sup>270</sup> Dikmen, 1969, s.293-294'te bu tür vergilere ric'i vergiler denilmekle birlikte bunlara aslında ric'i vergiler değil ric'i tesirler yapan vergiler denilebileceğini bu vergilerin sabit miktarlı vergiler olarak adlandırılmasının doğru olduğunu belirtmektedir. (Daha önce miktar tarifeleri ilgili açıklamalarda da belirtildiği gibi burada tarifeler dolaylı olarak ifade edilmiş olmaktadır.)

### 1.3.1. Vergilemenin Amaçları

Vergilemenin temel amacı kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaktır. Verginin mali amacı olarak da adlandırılan bu amaç vergilemenin temel amacıdır. Vergilemenin mali amacı dışında, mali olmayan amaçları da bulunmaktadır. Vergilemenin, gelir dağılımındaki eşitsizlikleri gidermek çerçevesinde sosyal amacı ve ekonomik istikrarsızlıkları gidermek, ekonomik büyümeyi sağlamak çerçevesinde ekonomik amacı söz konusudur<sup>271</sup>. Vergilemenin amaçları ve bu amaçlar arasında önceliklere ilişkin olarak bir görüş birliği bulunmamaktadır. Farklı devlet sistemleri ve devletin gayelerindeki değişimler yanında farklı ekonomik yaklaşımlar ve hatta ideolojiler çerçevesinde vergilemenin amaçları farklı şekilde ortaya konulabilmektedir<sup>272</sup>. Vergi politikası, siyasal süreçte belirlenen devletin sınırlarını veri olarak alır. Ancak bu sınırlar vergilemenin yapısı ve boyutlarını etkilediği gibi bu sınırların belirlenmesinde vergilemenin sınırlarını ve etkilerini de dikkate almak önem taşır.

Vergilemenin temel amacı kamu giderlerinin finansmanı için gerekli geliri temin etmektir<sup>273</sup>. Vergilemenin mali amacı olarak ifade edilen bu amacın temelinde, özel ihtiyaçları en yüksek ölçüde tatmin etmek ve bireylerin kararlarında mümkün olabildiği kadar serbest olabilmelerini sağlamak (özgürlük) amacı bulunmaktadır. Çünkü bireyler, piyasa mekanizmasının üretilmediği bazı kamusal mal ve hizmetlere de ihtiyaç duyarlar ve bu ihtiyaçların karşılanabilmesi için kazançlarından fedakarlık yaparlar. Ayrıca bireylerin, yüzyıllarca süren mücadele sonunda, kendilerinin ihtiyaç duyduğu kamusal hizmetlerin sınırını ve miktarını belirlemede, kendilerinin karar sahibi olmasını, kendilerinin katıldığı siyasal süreç ile bu kararların alınmasını sağlamaları da, vergilemenin mali amacının arkasında özel ihtiyaçların tatminini

<sup>271</sup> Musgrave, 1987, s. 6, 23-30; Akalın, 2000, s.309-310; Turhan, 1998, s.35-37; Bulutoğlu, 1977, s.23-28; Richard M. Bird, *Tax Policy and Economic Development*, The John Opkins University Press, Baltimore, 1992, s.8-13.

<sup>272</sup> Abdurrahman Akdoğan, "Verginin Amaç ve Fonksiyonlarının Güncelleştirilmesi, Yaklaşım ve Tanımlamalarda Değişim Sorunu", *Ekonomide Durum*, Kitap 5, Bahar 1998b, s.177-178,182-183; Turhan, 1998, s.24-40; Schmolders, 1976, s.69; Haller, 1990, s.169; Özhan Uluatam, Ramazan Taş ve Meltem Kayıran-Dikmen, *Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi*, Türk Harb-İş Sendikası, Ankara, 1995, s.56-58. Kenan Bulutoğlu, "Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Sermet Mat, Yedinci Seri-Sene 1961, İstanbul, 1963, s.69-71; Halil Nadaroğlu, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu", (Çev. Yalçın Alganer), Nihad S. Sayar'a Armağan:Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Varkı Yay. Met/Er Mat, İstanbul, 1980, s.279-280. Diğer taraftan Haller, vergi sistemi için de söz konusu olan maliye politikasının, mali hedef, özgürlük hedefi, refah hedefi ve adalet hedefi olmak üzere dört hedefi olduğunu belirtmiştir. Mali hedef, kamu hizmetlerini yerine getirmek için gerekli finansmanı en düşük maliyetle sağlamayı ifade eder. Özgürlük hedefi, hayatın bütün sahalarında kişinin serbestçe karar vermesine mümkün olduğu kadar müsaade edilmesini, sadece zorunlu devlet görevleriyle sınırlı olarak özel ihtiyaçların tatmininin sınırlanmasını, devletin görev sahasının sınırları konusunda bir görüş birliği olmamakla birlikte, devletin sadece kudret sahasını genişletmek için ferdi hürriyetin kısıtlanamayacağını içerir. Refah hedefi, devlet faaliyetlerinin halk için mümkün mertebe en yüksek seviyede mal ve hizmet temin etmeye yönelmesi, tüm toplum için yüksek bir refah seviyesinin gerçekleşmesini gerektirir. Adalet hedefi, kamu finansman yükünün ödeme gücüne göre dağılımını gerektirir. Haller, 1990, s.170-171, 173,178, 182, 316.

<sup>273</sup> Neumark, 1948, s.35; Schmolders, 1976, s.69; Turhan, 1998, s.32-33.

artırmak, refahı yükseltmek ve özgürlükleri en yüksek seviyede sağlamak amacının olduğunu göstermektedir<sup>274</sup>.

Vergilemenin mali olmayan amaçlarından gelir dağılımındaki eşitsizlikleri gidermek amacı A. Wagner tarafından vergilemenin ikinci bir temel amacı olarak ifade edilmiştir<sup>275</sup>. Bununla birlikte vergilemenin gelir dağılımı dengesizliklerini giderme yönünde kullanılmasına çeşitli açılardan karşı çıkmıştır<sup>276</sup>. Gelir dağılımındaki eşitsizlikleri harcama politikaları ile düzeltmenin daha uygun olacağı, vergilemede bu tür bir uygulamanın başansız olacağı savunulmuştur<sup>277</sup>. Özellikle mali amacı zedeleyecek mali olmayan amaçlar sakıncalı görülmüştür<sup>278</sup>.

Hatta sosyal amaçlı normlardan anndırılmış, vergi kanunları yoluyla yönlendirme yapmayan bir vergi sisteminin daha fazla sosyal adalet ve iktisadi refah sağladığı<sup>279</sup> da belirtilmektedir. Çeşitli ülkelerin tecrübeleri, vergilemenin, ekonomik ve sosyal amaçları başamada bir araç olarak kullanılmasının çok zor olduğunu bunun önünde önemli engeller ve kısıtlar olduğunu göstermiştir<sup>280</sup>. Bu durum vergi uzmanlarının vergilemenin tek fonksiyonun gelir elde etme olduğu, diğer amaçların harcama politikaları ile gerçekleştirilebileceği düşüncesine yönlendirmiştir<sup>281</sup>.

Gelir vergisi tarifelerinin verginin amaçlarını gerçekleştirebilecek nitelikte olması gerekir<sup>282</sup>. Küreselleşme ile birlikte vergi sisteminin kamu hizmetlerinin finansmanı amacı ile sınırlı kalması fikrinin geniş kabul gördüğü de ifade edilmiştir<sup>283</sup>. Vergilemenin amaçlarına ilişkin ve bu amaçlar arasındaki tercih, toplumsal eğilimlerle ve siyasal süreçte belirlenecektir. Ancak giderek bu tercihin belirlenmesinde, başkasının gelirini başkası için harcayan devlet mekanizması yoluyla, büyük rantlar oluşturma ve dağıtma sonucu ortaya çıkabilecek yolsuzluklara ve yozlaşmaya bir ölçüde engel olma düşüncesinin daha etkili olacağı belirtilebilir.

<sup>274</sup> Haller, 1990, s.170-171.

<sup>275</sup> Neumark, 1948, s.36; Schmolders, 1976, s.74.

<sup>276</sup> Turhan, 1998, s.35.

<sup>277</sup> Friedri, a.g.e., s.279-285; Ömer Faruk Batirel, "Vergi Verilmez Alınır", *Görüş*, Mayıs 1992, s.54; DPT, *Vergi*, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ÖLKR, DPTYay., Ankara, 1996, s.103; Akalın, 2000, s.336-337; Erdoğan Alkin, "Vergilemenin Ekonomik İlkelerine de Özen Göstermek Gerekir", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:72, Mayıs-Haziran 1994, s.8.

<sup>278</sup> Schmolders, 1976, s.79.

<sup>279</sup> Joachim Lang, "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", (Çev. Funda Başaran), XIII. Türkiye Maliye Sempozyumuna Sunulan Tebliğ, Mayıs, 1998, s.9.

<sup>280</sup> Vito Tanzi, *Public Finance in Developing Countries*, Edward Elgar Publishing, Bookfield, 1991, s.171.

<sup>281</sup> y.a.g.e., s.171.

<sup>282</sup> TOBB, *Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, TOBB Yay., Ankara, 1992, s.71.

<sup>283</sup> Akalın, 2000, s.310.

### 1.3.2.Vergileme İlkeleri

Bu kısımda vergileme ilkeleri ve vergileme ilkelerine ilişkin yaklaşımlara ait bilgiler verildikten sonra gelir vergisi tarifelerini etkileyen başlıca vergileme ilkeleri açıklanacaktır.

#### 1.3.2.1. Vergileme İlkeleri Kavramı ve Vergileme İlkelerine İlişkin Yaklaşımlar

Maliye literatüründe vergileme ilkeleri üzerinde, maliye alanına ilişkin düşüncelerin ortaya konulmasından itibaren başlanmıştır. Vergileme ilkeleri vergilemede uyulması gereken temel esasları belirtir. Vergileme ilkeleri belirli hedeflerin gerçekleştirilmesi ve belirli bir vergi politikasının rasyonelliğinin değerlendirilmesi için kullanılabilir<sup>284</sup>. Vergileme ilkeleri öğretisinin tarihi gelişimi değerlendirildiğinde, vergileme ilkelerinin bir çoğunun iktisadi, sosyal ve ahlaki bakımdan mahzurlu bulunan vergi şekilleri ve tekniklerini düzeltme ve daha iyilerini getirme arzusuyla konulduğu söylenebilir<sup>285</sup>. Vergileme ilkeleri literatürünün tarihi seyri içerisinde bu ilkelere ilişkin, çeşitli yaklaşımlar ortaya konulmuştur. Söz konusu yaklaşımların devlet yaklaşımları ya da ekonomik yaklaşımlarla da ilişkisi bulunmaktadır.

Bir verginin konulması, vergi sisteminin oluşturulması, vergi politikasının belirlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken kurallar veya ilkeler çeşitli adlar altında ifade edilmiştir. Üzerinde her zaman anlaşılmış, insanlığın evrensel değerlerinin belirlediği ilkeler yanında, toplumlara ve zamana göre değişen vergileme ilkelerinden söz edilebilir. Bu çerçevede, vergileme ilkelerinin belirlenmesinde, insanların benimsediği siyasal, ekonomik, mali sistem ve yaklaşımlarının etkisi bulunmaktadır. Bu nedenle tarihin çeşitli dönemlerinde, farklı yerlerde farklı ilkelere önem verildiğinden söz edilebilir. Ancak yukarıda da belirtildiği gibi üzerinde en azından kavramsal düzeyde anlaşılan ilkeler de bulunmaktadır. Vergilemeye ilişkin düşünce tarihi gözden geçirildiğinde, bazıları ortak olmakla birlikte çeşitli vergileme ilkelerinin ileri sürüldüğü görülecektir<sup>286</sup>.

Vergilemeye ilişkin kurallar, genellikle vergileme ilkeleri veya prensipleri çerçevesinde ifade edilmekle birlikte, rasyonel vergi sistemi kriterleri, iyi veya ideal vergi sisteminin esasları gibi farklı kavramlar da kullanılmıştır. Bunlar dışında ayrıca optimal vergileme ilkelerinden de söz edilebilir. Vergileme ilkeleri ve bu ilkelerinin içeriği konusunda tam bir sonuca ulaşılmadığından farklı yaklaşımlar ortaya konulmaya devam edecektir.

Vergilemenin tarihi seyri içerisinde, bir vergi sisteminin analizine ilişkin temel kriterler ya da bir vergi sisteminin herhangi bir unsurunun analizinin yapılabilmesi ile ilgili teorik açıklamalar

<sup>284</sup> Due, a.g.e., s. 109; Neumark, 1975, s.3, 17-18. Bilimsel sebeplerle konulan vergileme ilkeleri ile "rasyonel vergi politikası için bir çeşit rehber veya rasyonel bir vergi sistemi için kriterler sağlanması söz konusudur" (y.a.g.e., s.3).

<sup>285</sup> Neumark, 1975, s.18.

<sup>286</sup> Edizdoğan, a.g.e., s.133-138.

veya vergilemenin taşıması gereken özelliklerin ortaya konulmasına yönelik çeşitli fikirler ortaya atılmıştır. Günümüze kadar hem içerik olarak, hem kavram ve hem de kapsam düzeyinde bazı farklılıklar taşıyan yaklaşımlar olduğu ve bu yaklaşımların hakim iktisadi, siyasal düşüncelerden önemli ölçüde etkilendiği görülmektedir.

Vergileme ilkeleri daha iyi bir vergilemeyi, insanlığın evrensel değerleri ve toplumların kendilerine özgü hedeflerinin belirlediği çerçevede gerçekleştirmeyi amaçlar. Ancak vergileme ilkelerinin bazılarının gerçekleşmesi bir diğerrinin ihlal edilebilmesine de yol açabilmektedir. Vergileme ilkeleri arasındaki çatışmalarda denge noktasını belirleme veya çatışmaları gidermek önem taşımaktadır<sup>287</sup>.

Vergileme ilkeleri, Adam Smith'in ortaya koyduğu biçimiyle<sup>288</sup> yaygın olarak maliye literatüründe yer almıştır. Adam Smith'den sonra da vergileme ilkelerine ilişkin fikirler ileri sürülmüştür. Bu çerçevede üzerinde yaygın olarak durulanlardan biri de Wagner'in vergileme ilkeleridir. Wagner, vergileme ilkelerini, 'mali', 'iktisadi', 'ahlaki' ve 'teknik ve idari' ilkeler grupları altında 9 ilke çerçevesinde ortaya koymuştur. Daha sonra W. Gerloff vergileme ilkelerin kapsamlı ve sistematik bir biçimde incelemiş, 5 ayrı grup içerisinde 16 vergileme ilkesi belirlemiştir<sup>289</sup>. Maliye politikasının hedeflerinden çıkanları rasyonel vergi sistemi için gerekli özellikleri ortaya koyan Haller, sekiz ilke veya kuraldan söz eder<sup>290</sup>. Neumark da kapsamlı bir inceleme yaparak vergileme ilkelerini 4 ana grup içerisinde 18 ilke olarak ortaya koymuştur<sup>291</sup>. Salih Turhan, rasyonel vergi sisteminin kriterlerine ilişkin olarak, vergilemenin amaçlarının ve bu amaçlar arasındaki çatışmaların giderilmesinin belirlediği kriterler, uygulanan iktisadi sistemin belirlediği kriterler, iktisadi, idari ve kültürel yapı ile ilgili kriterler ve vergi türlerinin içsel düzeni ile ilgili kriterden söz etmektedir<sup>292</sup>.

Diğer taraftan vergileme ilkeleri ya da iyi bir vergi sisteminin temel esasları<sup>293</sup> kavramı çerçevesinde de vergileme ilkeleri üzerinde durulmuştur. Meade komisyonu, iyi bir vergi sisteminin niteliklerini; müşevvikler ve ekonomik etkinlik, bölüşüm etkileri, esneklik ve istikrar, basitlik, yönetimde düşük maliyet ve niza, uluslararası uyumluluk, geçişte yumuşaklık olarak

<sup>287</sup> Bu çerçevede adalet ve etkinlik arasındaki çatışmada bu iki ilkeyi, optimal bir noktada karşılayabilecek bir vergilemeyi gerçekleştirmek çerçevesinde optimal vergileme yaklaşımı ortaya konulmuştur.

<sup>288</sup> Adam Smith, *Millîlerin Zenginliği*, (Çev. Haldun Derin), Maarif Vekaleti Yayını, Ankara, 1955, s.183-187.

<sup>289</sup> Edizdoğan, a.g.e., s.136-137.

<sup>290</sup> Haller, 1990, s.316-322.

<sup>291</sup> Neumark, 1975. Neumark, (çevirisi 436 sayfa olan bu) eserinde vergileme ilkelerini incelemiş ve ortaya koyduğu 18 ilkeyi açıklamıştır. Neumark vergileme ilkeleri teorisinin gelişmeye devam ettiğini de ifade eder (Neumark, 1975, s.2).

<sup>292</sup> Turhan, 1998, s. 345-357.

<sup>293</sup> Blakey, a.g.e., s.74.



belirtmiştir<sup>294</sup>. Yine örneğin Stiglitz, iyi bir vergi sisteminin genel kabul görmüş esaslarını; ekonomik etkinlik, vergi yönetiminde basitlik, esneklik, siyasal sorumluluk ve adalet olarak ifade etmektedir<sup>295</sup>. Ayrıca optimal vergileme yaklaşımında adalet ve etkinlik çerçevesinde analizler yapılmaktadır. C.C.Aktan da vergileme ilkeleri çerçevesinde adalet, genellik, istikrar, tarafsızlık, etkinlik ve basitlik ilkelerini önermiştir<sup>296</sup>. Son yıllarda, genellikle bir vergi sisteminin değerlendirilmesi ve belirlenmesi bakımından, vergilemede (değişik insanlar için farklılık göstermesine rağmen) adalet, 'yönetim maliyetleri ve basitlik' ve ekonomik etkinlik (saptırma etkilerinin en az indirilmesi) ilkeleri üzerinde durulmaktadır<sup>297</sup>. Türk gelir vergisi tarifesi analiz çerçevesinde tarifeleri belirleme kriterleri açısından üzerinde durulan vergileme ilkeleri buna göre gelir vergisi tarifesi etkileyen ilkeler olacaktır. Bu amaçla, gelir vergisi tarifesi belirleyen başlıca vergileme ilkeleri, rasyonel gelir vergisi tarifesi ilkeleri çerçevesinde ortaya konulacaktır.

### 1.3.2.2. Rasyonel Gelir Vergisi Tarifesi İlkeleri

Burada, vergileme ilkelerine ilişkin olarak farklı şekillerde ortaya konulmuş yaklaşımlar da dikkate alınarak, gelir vergisi tarifesi açısından önem taşıyan başlıca vergileme ilkeleri kısaca belirtilecektir.

#### 1.3.2.2.1. Yasallık İlkesi

Kişisel hak ve özgürlüklerin güvencesini sağlayan yasallık ilkesi, vergilendirme yetkisinin, yasama organı eliyle kullanılması olarak ifade edilebilir. Yasallık ilkesi, halkın kendi iradesiyle kendini vergilendirmesini sağlama yönüyle önem taşır<sup>298</sup>. Vergilemede yasallık ilkesi, demokratik ülkeler açısından, temel hak ve özgürlüklerin korunmasına dayanır. Demokratik bir hukuk devletinde, vergi yada başka adlarla, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine ilişkin sınırlamalar içeren hükümler ancak yasa ile konulabilir, değiştirilebilir veya kaldırılabilir<sup>299</sup>. Vergilemenin temel hak ve özgürlüklerle ilişkisi nedeniyle, vergilemenin ancak halk tarafından seçilen yasama organı aracılığıyla yapılması keyfiliği önleyebilir. Verginin yükümlüsü, konusu,

<sup>294</sup> Akalın, 2000, s.312.

<sup>295</sup> Stiglitz, a.g.e., s.479.

<sup>296</sup> Aktan, 2000, s.11.

<sup>297</sup> Joseph A. Pechman, "The Future of the Income Tax", *Readings in Public Finance*, Ed. Samuel H. Baker ve diğerleri, Second Edition, South-Western College Publishing, Cincinnati, 1997, s. 325; Christopher Heady, "Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy", *The Economics of Tax Policy*, Ed. Michael P. Devereux, Oxford University Press, 1997, s.24; Joseph Pechman, "Tax reform:Theory and Practice", *Economic Perspectives*, Vol:1,Nu:1, Summer 1987, s. 16; Alan J. Auerbach ve Joel Slemrod, "The Economic Effects of The Tax Reform Act of 1986", *Journal of Economic Literature*, Vol:XXXV, June 1997, s. 593-594; Serge Wibaut, *Tax Reform in Disequilibrium Economies*, Cambridge University Press, Cambridge, 1989, s.1; Wayne Thrisk, "Overview: The Substance and Process of Tax Reform in Eight Developing Countries", *Tax Reform in Developing Countries*, World Bank, Washington, 1997, s.25, 30; Mehmet Akbay, "Batı Ülkelerinde 80'li Yıllar Vergi Reformları", *1990-1991 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II*, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991, s.29.

<sup>298</sup> Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 1989, s.36.

<sup>299</sup> Hatta bu alana ilişkin yasaların çıkarılmasında, anayasal sınırlamalar ve uluslararası hukuka ilişkin sınırlamalardan söz edilebilir.



tarifesi, ödeme zamanı ve vergiyi doğuran olay gibi bireylere bir mali yük getiren her hüküm kanun ile belirlenir. Yasa dışında, bireylere yük getiren bir düzenleme, bu çerçevede keyfiliğe yol açabilir.

Vergilemede keyfiliği önlemek bakımından, hukuki güvenlik ilkesinden de söz edilebilir. Kişilerin, devletin hak ve özgürlük alanına yaptığı müdahaleleri önceden görüp durumlarını buna göre ayarlayabilmelerini sağlayan hukuki güvenlik ilkesi, vergilemenin belirliliği, kıyas yasağı ve vergi kanunlarının geçmişe yürümezliği kurallarını da içerir<sup>300</sup>. Vergilemede belirlilik ilkesi, vergilemenin temel unsurlarının belli, kesin, açık ve anlaşılır olmasını, vergi kanunlarında belirsiz, birden çok anlamı olan kavramların kullanılmamasını öngörür. Yükümlülerin hukuki güvenlikleri kişisel vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilir ve tahmin edilebilir olmasına bağlıdır ve vergilemenin temel unsurlarına ilişkin olarak yürütmeye takdir yetkisi bırakılamaz. Yürütmeye takdir yetkisinin verilmesi vergilemede belirlilik ilkesini zedeler<sup>301</sup>. Vergilere ilişkin esasların ve işlemlerin keyfilikten uzak, açık, anlaşılır ve sınırları belli edilmiş olmasını öngören açıklık ilkesi<sup>302</sup> de önem taşır.

Kanunsuz vergi olmaz kuralı, özünde vergi yükümlülerinin yasama organında temsil edildikleri varsayımı olan, temsilsiz vergi olmaz ilkesine dayanır<sup>303</sup>. Vergi, (vergiye ilişkin bütün unsurları ile) kişilerin mali yüklerini etkilemek suretiyle özgürlüklerini etkilediğinden, yükümlülerini temsil eden meclis tarafından, konulabilir veya değiştirilebilir. Yasasız vergi olmaz ve temsilsiz vergi olmaz kuralları maliye tarihi boyunca özgürlükler ve vergileme mücadelesi sonucunda belirlenmiştir.

Vergilerin yasallığı ilkesi, vergilerin yalnız yasama organı tarafından konulmasını gerektirir. Vergilerin yasallığı ilkesinin bir gereği de, yorum ya da kıyas yolu ile yeni bir vergi koymamak ve matrah yaratmamak için, idarenin ve yargının vergi yasalarının anlamını belirlerken genişletici yoruma ve kıyas yoluna başvuramamalarıdır<sup>304</sup>.

Vergilerin yasallığı ilkesinin katı bir biçimde uygulanmasının, demokratik anayasal gelişimde, tarihi rolünü tamamladığı ve artık eski önemini bir ölçüde yitirdiği de ifade edilmiştir<sup>305</sup>. Bu ilkenin, parlamentolara karşı sorumlu olmayan iktidarlar karşısında özgürlüklerin korunmasını sağlamak bakımından önem taşıdığı, günümüzde ise yürütmenin yasamaya, yasamanın seçmenlere karşı sorumluluğu nedeniyle vergilendirme yetkisinin yürütmeye

<sup>300</sup> Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul, 1982, s.172.

<sup>301</sup> y.a.g.e., s.173-174.

<sup>302</sup> Uluatam, 1997, s.292.

<sup>303</sup> y.a.g.e., s.6-7.

<sup>304</sup> Çağan, 1982., s.102; Akif Erginay, *Vergi Hukuku*, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.49-50.

<sup>305</sup> Çağan, 1982, s.109.

devredilmesinin çağdaş demokrasiye ters düşmeyeceği öne sürülmüştür<sup>306</sup>. Vergilerin kısa vadeli ekonomi politikası aracı olarak kullanılabilmesi, ekonomideki değişiklikler karşısında hızlı vergi tedbirleri alınabilmesi için, sınırlı da olsa yürütme organına vergilendirme yetkisinin verilebileceği<sup>307</sup> hatta verilmesi gerektiği<sup>308</sup> belirtilmiştir. Yürütmeye, etkin bir maliye politikası gerçekleştirebilmesi, ancak keyfi olarak hareket etmemesi için, sık sık olmamak, zorunluluk halleriyle sınırlı olmak ve belirli bir süre içerisinde parlamento önünde savunulması şartlarıyla bağlı olarak, karamamelerle vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisinin verilebileceği de ifade edilmiştir<sup>309</sup>.

Ancak, yürütme organına vergilemeye ilişkin yetkilerin verilmesinin, çoğunluğun benimsemediği düzenlemelerin yapılmasına, vergi sistemine karşı güvenin sarsılmasına ve vergiye karşı tepkilerin artmasına yol açabileceği<sup>310</sup> ifade edilmektedir. Vergilemde keyfiliğin önlenmesinde, yumuşatılmış yasallık ilkesinin hatta katı bir yasallık ilkesinin bile yeterli olmadığı belirtilmektedir. Tarihsel deneyimlerin de gösterdiği gibi siyasal iktidarlar, ekonomik hayata ölçsüz ve sorumsuz müdahale edebilmekte, gücün yapısından gelen yozlaşma eğilimi, keyfiliği ortaya çıkarabilmektedir<sup>311</sup>.

Yasama organında salt çoğunluğu elinde bulunduran yürütme organının, yürütmeye ilişkin düzenlemelerle hatta yasama organı yoluyla temel hak ve özgürlükleri etkileyen vergilemeye ilişkin konularda, keyfi olarak değerlendirilebilecek uygulamaları ile kamu kesiminin genişlemesine ve ekonomik yozlaşmaya yol açması karşısında, yürütmenin ve hatta yasama organının vergilemeye ilişkin yetkilerine anayasal sınırlar getirilmesi üzerinde durulmaya başlanmıştır. Baskı gruplarının yürütme ve anayasal sınırlamalara tabi olmayan yasama üzerinde etkileri daha kolay olabilmektedir<sup>312</sup>. Anayasal sınırlamalara tabi olmayan yasamanın vergileme yetkisi, rant kollayan baskı gruplarının eline geçebilmekte ve iktidarı oluşturan kitle,

<sup>306</sup> y a.g.e., s.109.

<sup>307</sup> Yılmaz Aliefendioğlu, "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", *Vergi Dünyası*, Sayı:33, Mayıs, 1984, s.6.

<sup>308</sup> Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Mat., 6. Baskı, İstanbul, 1978, s.5-6.

<sup>309</sup> Haller, 1990, s.437-438.

<sup>310</sup> Sadettin Doğanıyıt, "Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi", *Yaklaşım*, Yıl:4, Sayı:41, Mayıs, 1996, s.86.

<sup>311</sup> Bülent Günsoy, "Ekonomik Gücün Anayasal Sınırları", *Prof. Dr. Güneri Ergülen'in Hatırasına Armağan*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2000, s.389,400; Charles K. Rowley, "Devletin Temel Görevini Yerine Getirmedeki Başarısızlığı", (Çev. Zeynep Arkan), *Kamu Ekonomisinin Genişlemesi Ve Özelleştirme*, Haz.Aytaç Eker ve Coşkun Can Aktan, Takav. Mat., İzmir, 1993, s.112-115.

<sup>312</sup> Özgür Saraç, "Baskı Gruplarının Vergi Mevzuatının Oluşumuna Etkileri-I", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 145, Ekim 2000, s. 173-183; A. Burçin Yereli ve Metin Meriç, "Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Kullanımı", *İşletme ve Finans*, Yıl:8, Sayı:85-86, Nisan-Mayıs, 1993, s. 25; Mehmet Tosuner, "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:85, Ekim 1995b, s.71; Hakan Ay, "Baskı Gruplarının Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", DEÜ İİBF Maliye Bölümü, *Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan*, İzmir, 1997, s.130; Richard Goode, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu Engelleri", *Marmara Üni. İİBF Dergisi*, C.3, Sayı.3, 1986, s.201-202.

halktan aldığı yetkilerle birlikte baskı gruplarının çıkarlarına hizmet etmektedir. Başka bir ifadeyle, vergileme toplumu oluşturan halkın genel çıkarının yerine baskı gruplarının özel çıkarı yerleşebilmektedir<sup>313</sup>. Vergi yasalarının hazırlanması sırasında baskı veya çıkar gruplarının toplum yararından çok kendi yararlarını temsil eden istekleri etkili olabilir<sup>314</sup>. Bununla birlikte, vergi yasalarında diğer unsurlar yanında, çeşitli toplum kesimlerini temsil eden baskı veya çıkar gruplarının uzlaşmasını dikkate alınmalıdır. Vergilemeye ilişkin alanlarda baskı gruplarının sadece kendi yararlarına olan isteklerinin gerçekleşmesinin önlenmesi, sık sık değişiklikler yapılarak vergi sisteminin basitlikten ve yükümlülerin hukuki güven ortamından uzaklaşmaması, vergi idaresinin ciddiyetinin bozulmaması, vergi kanunlarının hazırlanması ve çıkarılmasında kapsamlı ve titiz çalışmalar yapılması açısından vergiye ilişkin değişikliklerin nitelikli çoğunlukla yapılması önem taşımaktadır<sup>315</sup>.

Siyasetin ekonomik kuramı üzerinde duran anayasal iktisatçılar, kaçınılmaz olarak demokratik siyasal mekanizmalarda yozlaşmalar olacağını bunun keyfiliğe yol açmaması için, kişilerin temel hak ve özgürlüklerini ve ekonomik hayatı etkileyen vergileme gibi konularda anayasal sınırlamaların mutlaka gerekli olduğunu ortaya koymuşlardır. Mali kararlarını oy maksimizasyonuna göre belirleyen politikacılar ile bütçe maksimizasyonu çerçevesinde hareket eden bürokratların, temel hak ve özgürlükleri etkileyen vergilemeye ilişkin alanlarda anayasal sınırlamalara tabi olmaması devletin aşırı büyümesi ve yozlaşmasına yol açar<sup>316</sup>. Temel hak ve özgürlükleri güvence altına almak ve hukuki güvenlik açısından, siyasal iktidarların, sık sık vergilemeye ve bu çerçevede vergi oranlarına ilişkin değişiklikler yapmasını sınırlayacak anayasal kuralların olması gerekmektedir<sup>317</sup>. Bunun için yürütmeye vergilemeye ilişkin yetki verilmesi değil yasamanın bile vergileme yetkisinin mali anayasa ile sınırlandırılmasından söz edilmektedir<sup>318</sup>. Bu bakımdan vergi oranlarına ilişkin alt ve üst anayasal sınırlar da

<sup>313</sup> Yereli ve Meriç, a.g.e., s.25, 28.

<sup>314</sup> Feridun Ergin, "(Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler Tebliği Hakkında) Yorum", **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, 17-18 Nisan 1978, İstanbul, (Seminer Tarihi)1978, s.18.

<sup>315</sup> Yereli ve Meriç, a.g.e., s.30.

<sup>316</sup> Ramazan Gökbuğ, "Anayasal İktisadın Vergi Reform Önerisi", **Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan**, MÜ Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yay. No:10, İstanbul, 1998b, s.237-240.

<sup>317</sup> Savaş, 1998, s.394.

<sup>318</sup> Aytaç Eker, Asuman Altay, Mustafa Sakal, **Maliye Politikası**, Ankara, 1994, s.68-69; Savaş, 1986, s. 174, 178; Savaş, 1994, s. 74-75. Hatta, söz konusu sorunları gidermek için anayasal iktisadın önerileri dikkate alınarak, anayasal sınırlamaların getirilmesi bile, bu kurallara uyulmazsa başarılı olamayacaktır. Mali ahlak dikkatten uzak tutulduğu, gerçekleştirilen mali reformun davranışsal boyutu ihmal edildiği takdirde, sadece anayasal sınırlamaların sorunu çözmede yeterli olamayacağı belirtilmektedir. Kemal Çelebi, "Mali Reformun Davranışsal Boyutu", **Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 1997, s.178-182.

konulmalıdır<sup>319</sup>. Özgür toplumun varlığı ve siyasetin yozlaşmaması bakımından siyasal iktidarı anayasa ile sınırlandırılması önem taşımaktadır.

Yasallık ilkesi, siyasal sorumluluk ilkesi olarak da adlandırılan ilke ile bağlantılıdır. Siyasal sorumluluk ilkesi, devletin, vatandaşlara karşı daha sorumlu hale gelmesi, vergi ve harcama yapısı hakkında bilgi sahibi olmayan vatandaşları suistimal etmemesi için, vergilerin yasayla konulması, vergilerin açıkça kimlerden, ne kadar alındığının bilinmesini sağlaması, devletin vergi ve harcama yapısı ve miktarının –harcamaların az mı yoksa çok mu yapıldığı konusunda değerlendirmelerde bulunabilecek içerikte- bilinmesini sağlaması ve hatta baskı gruplarının diğer kesimler aleyhine ve kendi lehlerine yasalar çıkarabilmelerini önleyecek anayasal sınırlamalar olmasını ifade eder<sup>320</sup>. Bu çerçevede yasallık ilkesinin vergi bilinci ile ilişkisi de ortaya çıkmaktadır. Vergilere ilişkin esasların ve işlemlerin keyfilikten uzak, açık, anlaşılır ve sınırları belli edilmiş olmasını öngören açıklık ilkesi<sup>321</sup> de önem taşır.

Yasallık ilkesi, vergi miktarıyla ödeme şartları ve diğer hususların kesin bir şekilde yasa ile düzenlenmesi ve belirlenmesi zorunluluğunu ifade eder<sup>322</sup>. Verginin yasallığı ilkesi, vergi adaletinin bir unsuru olarak da değerlendirilebilir. Yasaya dayanan her vergi adil değildir ancak yasadışı alınanlar ise adaletsiz ve haksızdır<sup>323</sup>.

#### 1.3.2.2.2. Ekonomik Etkinlik İlkesi

Ekonomik etkinlik ilkesine göre, vergi sisteminin kaynakların etkin dağılımına müdahale etmemesi gerekir<sup>324</sup>. Ekonomik etkinlik, vergi sisteminin, üretim, tüketim, tasarruf, yatırım ve çalışma şevkini kırmaması ve iktisadi davranışları ve kararları saptırmaması olarak ifade edilebilir<sup>325</sup>. Rasyonel vergi sisteminin kriterleri çerçevesinde de, vergilendirme sonucu iktisadi

<sup>319</sup> Coşkun Can Aktan, *Anayasal İktisat*, İz Yayıncılık, İstanbul, 1998c, s. 96; Dileyici ve Özkıvrak, a.g.e., s.88. Anayasal iktisada, ekonomik katılık olacağı ve farklı kesimlerin görüşlerini engelleyeceği partilerin ekonomik alana ilişkin politikalarını sınırlandıracağı gibi açılardan sakıncalı olabileceği ileri sürülerek karşı çıkmıştır. (Erdal Türkkan, "(Ekonomik Anayasa Panelindeki Değerlendirme)", *Ekonomik Anayasa Paneli*, TİSK, Ankara, 1997, s.52-53; Ergun Özbudun, "Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa", *Ekonomik Anayasa Sempozyumu*, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, Takav Mat. Ankara, 1992, s. 4-7; Anayasal iktisada ilişkin yapılan çeşitli eleştiriler için ayrıca bkz. Tülay Arın, "Anayasal İktisat ve Refah Devleti:TİSK ve TÜSİAD'ın Asgari Devlet Raporlarının Eleştirisi", *Ekonomide Durum*, Bahar-Yaz 1997, ss.41-106; İzzettin Önder, "Anayasal İktisat", *Ekonomide Durum*, Bahar-Yaz 1997b, ss.107-123; Nami Çağan, "Yeni Sağın Ekonomik Anayasa Yaklaşımı", *Ekonomide Durum*, Bahar-Yaz 1997b, ss.124-130; Uğur Eser, "Anayasal İktisat ya da Yeni Liberal Siyasal İktisat'ın Ekonomik Anayasa Önerisi Üzerine", *Ekonomide Durum*, Bahar-Yaz 1997, s.131-146; Hülya Kirmanoğlu, "Anayasal İktisat Kimin İçin", *Ekonomide Durum*, Bahar-Yaz 1997, s.147-154. (Anayasal İktisada ilişkin çeşitli eleştirilerden bazılarının değerlendirilmesi için bkz. Aktan, 1998c, s.256-275.) Ancak ekonomiye ilişkin iktidarların anayasa ile sınırlandırılması, özgürlüklerin korunması açısından savunulmaktadır ve anayasal iktisat anayasa maddelerinin değişmezliği de savunmamaktadır.

<sup>320</sup> Stiglitz, a.g.e., s. 489-490.

<sup>321</sup> Uluatam, 1997, s.292.

<sup>322</sup> Neumark, 1948, s.131.

<sup>323</sup> Sayar, a.g.e., s.100, 131.

<sup>324</sup> Stiglitz, a.g.e., s.479.

<sup>325</sup> Stiglitz, a.g.e., s.479-481; C. T. Sandford, *The Economics of Public Finance*, 2. Edition, Pergamon Press, 1978, s. 83.

faaliyetlerin mümkün olduğu kadar az zarar görmesi ve vergilendirme sonucu piyasa sisteminin işleyişini aksatıcı müdahalelerden kaçınmak üzerinde durulmaktadır<sup>326</sup>.

Her vergi sistemi kişi davranışlarını etkiler<sup>327</sup>. Verginin saptıncı olmaması, bireylerin vergiye karşı tepki göstermeyeceği anlamına gelmez. Bir kişinin vergi yükümlülüğünü değiştirebilmek için yapacağı bir şeyin olmaması halinde söz konusu vergi saptıncı nitelikte değildir<sup>328</sup>. Etkin bir vergi sistemi, gelir etkisi dışında (çeşitli mal ve hizmetler arasındaki nisbi fiyat yapısını değiştirerek yükümlülerin ekonomik kararlarını saptırmak suretiyle) ek bir yük doğurmayan bir vergi yapısını gösterir<sup>329</sup>. toplanan vergi yoluyla özel kesimden kaynak aktarmanın ötesinde, vergilemenin ortaya çıkardığı gizlenmiş yük, devlete gelir sağlamadığı için, açık yükten daha kötüdür<sup>330</sup>. Verginin mal ve hizmetlerin nisbi fiyat yapısını değiştirip, kişilerin mal ve hizmetlere tercihlerinde, bazı mal ve hizmetler yerine başkalanna yönelme şeklinde değişikliğe yol açması olarak ifade edilen ikame etkisi, refah düzeyinde düşüşlere yola açar<sup>331</sup>. Etkinlik kaybı milli gelir ve sosyal refahı azalttığından, vergi sisteminin artan oranlılık yapısının yüksek marjinal oranlar içermemesi önem taşır<sup>332</sup>.

Ekonomik etkinlik ilkesi üzerinde literatürde yoğun bir biçimde durulmuştur<sup>333</sup>. Bu ilke tarafsızlık ilkesi olarak da ifade edilmiş<sup>334</sup> ve vergilerin tarafsızlık ilkesinin gerçekleşebilmesi için vergi oranlarının düz ve düşük olması gerektiği belirtilmiştir<sup>335</sup>. Tarafsızlık ilkesi yerine müdahalecilik prensibinin uygulanması halinde ise, teorik olarak amaçlandığı gibi gelir dağılımının düzeltilmesi, ekonomik kalkınma, tam istihdama ulaşma ve fiyat istikrarı değil, çoğu zaman, genellik ilkesinden uzaklaşma ve belirli kesimlere ayrıcalıklar sağlanması, tarife dilim ve oranlarının keyfi ve adaletsiz biçimde belirlenmesi, vergi sisteminin anlaşılabilir ve karmaşık bir yapıya dönüşmesi, ağır ve adaletsiz vergilendirme suretiyle ekonomik faaliyetlerin olumsuz etkilenmesi, vergi kayıp ve kaçaklarında artış şeklinde sonuçlarla karşılaşmaktadır<sup>336</sup>. Vergilemede müdahalecilik, vergi bürokrasisinin genişlemesine, vergisel düzenlemelerin, maliyetlerinin artmasına, çalışma arzusunun, tasarrufların, yatırımların ve dolayısıyla vergi

<sup>326</sup> Haller, 1990, s.317; Turhan, 1998, s.346.

<sup>327</sup> Stiglitz, a.g.e., s.481.

<sup>328</sup> Stiglitz, a.g.e., s.482.

<sup>329</sup> Howel H. Zee, "Taxation and Efficiency", *Tax Policy (Handbook)*, Ed. Parthasarathi Shome, Washington, 1995a, s. 25; Edizdoğan, a.g.e., s.159; Uluatam, 1997, s.294; Arif Nemli, *Kamu Maliyesine Giriş*, İÜ İktisat Fakültesi Yayın No:441, Y. Güryay Mat., İstanbul, 1979a, s. 138-139.

<sup>330</sup> Neil Bruce, *Public Finance and The American Economy*, Washington, 1997, s.442-447.

<sup>331</sup> Uluatam, 1997, s.294.

<sup>332</sup> Akalın, 2000, s.312-313.

<sup>333</sup> Bruce, a.g.e., s. 461; Slemrod, 1997, s.363; Hall ve Rabushka, 1996, s.28, 53.

<sup>334</sup> Edizdoğan, a.g.e., s. 159; Neumark, 1948, s. 130; Uluatam, 1997, s.295 (tarafsız vergilerden söz ediyor).

<sup>335</sup> Aktan, 2000, s.15.

<sup>336</sup> y.a.g.e., s. 16-17.



gelirlerinin de azalmasına neden olur<sup>337</sup>. Vergilemenin ekonomik ilkeleri çerçevesinde de içerik olarak ekonomik etkinlik ilkesi ile uyumlu açıklamalar yapılmaktadır<sup>338</sup>.

Vergi yapılarının tasarımı problemini, standart bir refah ekonomisi problemi olarak ele almak suretiyle pareto etkin vergi yapılarından da söz edilmiştir. *"Bir başkasını kötü duruma sokmaksızın hiç kimsenin iyi duruma getirilemediği vergi yapılan pareto etkindir"*<sup>339</sup>. Herkesin daha iyi durumda olduğu bir vergi yapısının benimsenmesi konusunda görüş ayrılığı olamaz. Ancak, bu çerçevedeki çeşitli varsayımlara ve farklı refah fonksiyonlarına dayalı analizler<sup>340</sup> sonunda söz konusu yapının belirlenmesi ve somut olarak ortaya konulması söz konusu olamamıştır.

Diğer taraftan etkinlik ilkesi gereğince, kamu hizmetlerinin finansmanında, dışsallığı düzeltme fonksiyonu olan düzeltici vergilerin kullanılması önem taşır. Kamusal finansmana katkı sağlayan bu tür çevresel vergiler, hem hasılat sağlar hem de kaynak dağılımında etkinliği iyileştirir<sup>341</sup>.

Kaynak dağılımındaki sapmaların büyüklüğü marjinal oranların yüksekliğine bağlıdır. Dolayısıyla etkinlik açısından vergi sistemlerinin geliştirilmesinde, düşük marjinal oranların belirlenmesi hedeflenmelidir<sup>342</sup>.

#### 1.3.2.2.3. Basitlik İlkesi

Basitlik ilkesi, vergi sisteminin kolay, açık ve nispeten ucuz yönetilmesini ifade eder<sup>343</sup>. Basitlik ilkesi kapsamında, vergi toplama ve vergi ödeme maliyetlerini etkileyen kayıt işlemlerinin<sup>344</sup>, vergi sisteminin karmaşıklığının<sup>345</sup>, bireyler arasında oran farklılaşmasının ve

<sup>337</sup> y.a.g.e., s.19-20.

<sup>338</sup> Verginin ekonomik ilkeleri çerçevesinde, vergilerin ekonomik faaliyetleri ve dolayısıyla refah düzeyi ve kalkınmayı engellemeleri üzerinde durulmuş ve yüksek vergi oranları ile servet ve sermayelerin azalmasına, başka ülkelere gitmelerine yol açılmamasının önemli olduğu ifade edilmiştir. Bu çerçevede verginin oranının yüksek olmaması ilkesinden de söz edilmiştir. Vergi oranının ne olması gerektiğine ilişkin olarak objektif bir kural konulamamıştır. Bununla birlikte vergi oranını belirlerken, kamusal ihtiyaçların önem derecesi ile vergi nedeniyle katlanılan fedakarlık arasında bir dengenin olması gerektiği ve vergi oranını belirlerken vergiye karşı tepkiler ortaya çıkaracak sınıra çıkılmaması, mutedil bir oranın belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir(Sayar, a.g.e., s.132-141).

<sup>339</sup> Stiglitz, a.g.e., s.500.

<sup>340</sup> Stiglitz, a.g.e., s.500-502.

<sup>341</sup> Stiglitz, a.g.e., s.482; Orhan Şener, "Kamu Ekonomisi İlkeleri Yönünden Çevre Kirliliğinin Önlenmesi", *Marmara Ünl. İİBF Dergisi*, C:3, Sayı:3, 1984, s.29; David Malin Roodman, "Çevre İçin Pazardan Yararlanmak", (Çev. Sinem Gül), *Dünyanın Durumu*, Tübitak-Tema Vakfı Yayınları, Kılıçaslan Mat., Ankara, 1996, s.209-211.

<sup>342</sup> Stiglitz, a.g.e., s.751.

<sup>343</sup> Stiglitz, a.g.e., s.479; Bill Archer, "Goals of Fundamental Tax Reform", *Frontiers of Tax Reform*, Ed. Michael J. Boskin, Hoover Ist. Press, 1996, s.3-4; Hall ve Rabushka, 1996, s.28; Akalın, 2000, s.314; Sandford, a.g.e, s.81; Neumark, 1975, s. 381; Slemrod, 1997, s.362-363.

<sup>344</sup> Stiglitz, a.g.e., s. 484.

<sup>345</sup> Stiglitz, a.g.e., s. 485. Janet Stotsky, "The Base of The Personel Income Tax", *Tax Policy (Handbook)*, Ed. Parthasarathi Shome, Washington, 1995a, s.124.



bazı gelir unsurlarının vergilendirme maliyetinin azaltılması<sup>346</sup> gösterilmektedir. Basitlik ilkesi çerçevesinde görülebilirlik ilkesinin de yer aldığı ve buna göre, bireylerin vergi ödediğinin farkında olmasının önemli olduğu belirtilmektedir<sup>347</sup>.

Basitlik ilkesi, vergi sisteminin adil ve etkin olması açısından önem taşıdığı gibi, vergi koyanların seçmenlere karşı sorumluluğunu yerine getirmesi açısından da gereklidir<sup>348</sup>. Vergiye gönüllü uyum açısından büyük önem taşıyan basitlik ilkesinin ihlal edilmesi halinde, vergi sisteminde sık sık yapılan değişiklikler sonucu, mükellefi şaşırtacak ve rahatsız edecek bir yapıya dönüşen vergi sistemine karşı çeşitli düzeylerde tepkiler ortaya çıkacaktır<sup>349</sup>. Vergi sisteminin karmaşıklığı ölçüsünde artan maliyetler vardır. Kişilerin vergi yükümlülüğüne ilişkin görevlerini yerine getirebilmek için karşı karşıya bulunduğu, bazen idarenin yanlışlıkları ve yargı sürecine kadar giden sorunlara yol açan maliyetleri azaltmak bakımından vergi mevzuatının basit ve anlaşılabilir olması önem taşır. Vergilemede basitliğin sağlanması, vergi adaletinin gerçekleştirilmesi ve vergi sisteminin ekonomik faaliyetlerle uyumlu hale getirilmesi kaçınılmaz bir zorunluluktur<sup>350</sup>.

Basitlik ilkesi, vergi sistemindeki keyfiliği, karmaşıklığı, önleme açısından da önem taşır. *"Karmaşık ve sık değişen bir vergi sisteminden daha kötüsü yoktur, çünkü böyle bir sistem hile yapılmasını körükler, bilgi almada yılgınlık verir, idareyi tereddütlere sevk ederek kararlarında keyfiliği yaratır ve yükümlülere pahalı vergi uzmanlarına başvurmaya zorlar"*<sup>351</sup>. Basitlik ilkesinin gerçekleşmesi bakımından, vergi konularının ve düz oranlı vergilemenin anayasada yer almasının gerekli olduğu da ifade edilmiştir<sup>352</sup>.

Vergi kayıp ve kaçaklarının en önemli nedenlerinden biri vergi mevzuatının basit ve açık olmaması, sık değişikliğe uğramasıdır<sup>353</sup>. Vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve basitleştirilmesi önem taşımaktadır<sup>354</sup>. Vergi sistemi her türlü karmaşıklıktan uzak ve mümkün olduğunca basit olmalıdır. Karmaşık bir vergi sistemi ile etkinlik sağlanamaz. Karmaşıklıklar vergiden kaçınma ve

<sup>346</sup> Stiglitz, a.g.e., s.485.

<sup>347</sup> Aktan, 2000, s.21.

<sup>348</sup> Akalın, 2000, s.314-315; Cemalettin Uçak (Çev.), "Vergilendirme Psikolojisi", *Vergi Dünyası*, Sayı: 189, Mayıs, 1997, s. 18.

<sup>349</sup> Henry Laufenburger, *Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi*, (Çev. İ. Hakkı Ülkmen), Sevinç Mat., Ankara, 1967, s.259-263.

<sup>350</sup> Mehmet Demiroğlu, "Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme", *Vergi Dünyası*, Sayı:229, Eylül, 2000, s.65.

<sup>351</sup> Hubert Brochier ve Pierre Tabatoni, *Mali İktisat*, (Çev. Adnan Erdaş), Fakülteler Mat., İstanbul, 1971, s.220.

<sup>352</sup> Aktan, 2000, s.20.

<sup>353</sup> Tosuner, 1995b, s.65; David Williams, "Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Alanında Yeni Eğilimler", (Çev. Mustafa Çamlıca), *Vergi Dünyası*, Sayı, 197, Ocak 1998, s.33; Sadık Kırbas, "Türkiye'de Vergi Kaçağı Sorunu", *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:43, Ocak-Şubat 1993a, s.12; Zeynep Arıkan ve Hakan Ay, "Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:83, Ağustos 1995a, s.86. *"Belirli kesimler aşırı vergilendirilirken, diğer kesimlerin istisna ve muafiyetlerle desteklenmesi haksız rekabete ve gelir dağılımında dengesizliklere neden olarak mükellefleri vergi kaçırmaya teşvik etmektedir"*(s.86).

<sup>354</sup> Ahmet Sofuoğlu, "Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yolları", *Vergi Dünyası*, Sayı:191, Temmuz 1997, s.137.

vergi kaçırmaıı özendirir. Karmaşıklık, vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıklar artırır ve vergi idaresinin işleyişı ağırlaşıır. Vergi oranlarının mutedil olması ve basit bir vergileme yapısı büyümeye yönelik bir vergi sistemi açısından önem taşıır<sup>355</sup>.

#### 1.3.2.2.4. Verimlilik İlkesi

Verginin verimliliğı, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamaya yeterli olmasını ifade eder<sup>356</sup>. Verginin verimliliğı ilkesi, vergileme yoluyla vergi gelirlerinde optimal seviyeye ulaşmak olarak da ifade edilebilir. Ancak vergi gelirlerini artırmak için vergi oranlarının yükseltilmesi her zaman uygun olmayabilir. Çok yüksek oranların vergi gelirlerini azaltacağı ifade edilmiştir<sup>357</sup>. Bu çerçevede, vergi oranlarının en yüksek hasılat sağlayacak noktaya kadar artırılması önem taşıır. Bu noktayı belirlemede isabet edilebilmesi bakımından vergilemenin sınırları ve vergiye karşı tepkiler ile vergi ahlakı ve vergi psikolojisine ilişkin değerlendirmeler üzerinde durulması gerekir. Verginin oranı, vergi kaçırmaıı teşvik etmeyecek, mükellefin üretim ve tüketim kararını olumsuz etkilemeyecek seviyede belirlenmelidir<sup>358</sup>. Vergi gelirlerini artırmak için, vergilerin genel olması, herkesin iktidan ile orantılı vergi ödemesi, vergi toplama maliyetlerinin en düşük olması ve tarife yapısının belirlenmesinde rasyonel vergilemenin bütün unsurları ile dikkate alınması önem taşıır.

#### 1.3.2.2.5. Adalet İlkesi

Vergilemede adalet, vergilemenin en eski ve en tartışmalı aynı zamanda en önemli ilkelerinden birisidir. Vergilemede adaletin tartışmalı ve belirsiz olmasının temel etkenlerinden biri, adalet kavramının tartışmalı ve belirsiz olmasıdır. Vergilemede adalet, verginin konulmasından vergi idaresinin uygulamalarına ve vergi yargısına kadar olan vergileme sürecinin tamamıyla ilgilidir<sup>359</sup>. Vergilemede adaletin gerçekleşmesine ilişkin çeşitli yaklaşımlar ortaya konulmuştur<sup>360</sup>. Vergilemede adaletin amacı, kamu hizmetlerinin finansmanının kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır<sup>361</sup>. Vergilemede adaletin gerçekleşebilesi için vergi kanunlarının adaleti yansıtacak içerikte olmaları yanında uygulama da

<sup>355</sup> Osman Pehlivan, "Vergi Politikasının Etkin Kaynak Kullanımı ve İstikrarlı Büyüme Amaçları Üzerindeki Rolü", *Vergi Dünyası*, Sayı.136, Aralık 1992, s.55.

<sup>356</sup> Nadaroğlu, 1992, s.311.

<sup>357</sup> y.a.g.e., s.311.

<sup>358</sup> Gaston Jeze, *Maliye İlimi*, (Çev. Mehmet Ertuğruloğlu), Yeni Mat. Ankara, 1957, s.413.

<sup>359</sup> Temel Gürdal, "Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), HÜ. SBE., Ankara, 1994, s.8.

<sup>360</sup> Hanya Ito, *Studies in Public Finance and Taxation*, The Science Council of Japan Division of Economics, Tokyo, 1966, s.10-12; Charles J. Bullock, "Justice in Taxation: Proportional vs. Progressive Taxation", *Selected Readings in Public Finance*, Ed. C.J. Bullock, Third Edition, Ginn and Company, 1924, s.234-268; Mabel Newcomer, *Taxation and Fiscal Policy*, Columbia University Press, New York, 1940, s.31-46; William J. Shultz ve C. Lowell Harris, *American Public Finance*, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1965, s.164-171; George Horsman, "A New View of Equity in Taxation", *Metu Studies in Development*, Vol.19, N.4, 1992, s.482-483; Jeze, 1957, s.386-392.

<sup>361</sup> Edizdoğan, a.g.e, s.139.

önem taşımaktadır. Vergilemede adaletin sağlanması, vergi kaçırılmadan ayaklanmaya kadar gidebilecek tepkilerin ortaya çıkmaması bakımından önem taşır<sup>362</sup>.

Vergi adaletinin gerçekleşmesi için, vergi kanunlarının eşitlik ilkesine uygun olması ve vergi kanunları önünde eşitlik ilkesine uyulmasıdır. Eşitlere eşit olmayan bir şekilde ve eşit olmayanlara da eşit bir şekilde davranılamaz. Eşit durumda olan ve olmayanların belirlenmesinde önemli güçlükler vardır<sup>363</sup>. Vergilemede eşitlik kuralının uygulanmasında mali güce göre vergilendirme ilkesi bir karşılaştırma kriteri olarak görülmektedir<sup>364</sup>. Mali güce göre vergileme ilkesi vergilemenin evrensel bir ilkesidir<sup>365</sup>. Buna göre mali gücü aynı olanlara eşit, farklı olanlara farklı davranılabilir<sup>366</sup>. Ancak farklı davranmada daha geniş bir çerçevede dayanak olarak 'haklı neden' kavramı kullanılabilir. 'Hukuksal yapı ve nitelik farklılığı', 'vergi konusunda nitelik farklılıkları', 'kamu yaranı', 'mali politika, sosyal ve ekonomik kimi teknik gerekler' farklı davranmak için 'haklı neden' kavramı bağlamında kullanılarak<sup>367</sup>, eşitlik için ayrımcılığın daha geniş bir çerçevesi çizilebilmektedir. Ancak, haklı neden kavramının genişletilmesi eşitlik ilkesinin farklı durumdakiler için gerçekleşmesi adına eşitlik ilkesinden uzaklaşılmasını ve vergi adaletini zedeleyebilir. Nitekim mali güç farklılığından başka, Türk anayasa yargısının kullandığı haklı neden kavramı çerçevesindeki ölçülerden 'hukuksal yapı ve nitelik' ve 'vergi konularındaki nitelik' ölçüleri farklılık için bir ölçü olarak kabul edilebilir bulunurken, 'kamu yaranı' ve 'mali politika, ekonomik, teknik, sosyal gerekler ölçülerinin farklılık için haklı neden ölçüsü olarak kullanılması'<sup>368</sup> eleştirilmiştir. Mali güç dışında vergilemede farklılık için haklı neden çerçevesinde farklı ölçütlerin kullanılması kabul edilse de, en azından söz konusu ölçütlerin, mali güce göre tersine farklılığı gerektirecek nitelikte kullanılmaması gerekir<sup>369</sup>.

<sup>362</sup> Alan, a.g.e., s.36.

<sup>363</sup> A. R. Prest, *Public finance in Theory and Practice*, Fifth Edition, The Trinity Press, London, 1975, s.118-119.

<sup>364</sup> Lang, a.g.e., s.4, 6-7, 13; Billur Yaltı Soydan, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta:Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumuna Sunulan Tebliğ, (Sempozyum Tarihi) Mayıs 1998, s.4-5.

<sup>365</sup> Lang, a.g.e., s.13. Bununla birlikte, mali güç ilkesine yönelik ileri sürülen ancak bu ilkenin kendisinden çok bu ilke çerçevesinde de savunulmuş olan artan oranlılık ve vergileme yoluyla gelirin yeniden dağıtımına yönelik eleştiriler bulunmaktadır(Lang, a.g.e., s.8). Örneğin, mali güce göre vergilendirme ilkesinin doktrinde giderek tartışmalı hale geldiği de ifade edildiği bir çalışmada, getirilen eleştiriler artan oranlılığın teorik dayanaklarına yönelik eleştirilerdir. (Eser Karakaş ve Elif Sonsuzoğlu, "Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumuna Sunulan Tebliğ, (Sempozyum Tarihi) Mayıs 1998, s.3, 9.). Ancak artan oranlılık ile mali güç ilkesi birbirine karıştırılmamalıdır. Mali güç ilkesine göre düz oranlılık da savunulabilir ve savunulmuştur. (bkz. Düz oranlı tarifeler ve artan oranlı tarifelerin dayanakları kısmı)

<sup>366</sup> Soydan, a.g.e., s.5.

<sup>367</sup> y. a.g.e., s.6-7.

<sup>368</sup> y.a.g.e., s.7-8.

<sup>369</sup> Mali güce göre daha hafif vergilendirilmesi gerekirken, mali güç dışında 'haklı neden' kavramı kapsamında başka bir ölçü ile daha yüksek vergilemeye gidilmesi, üstelik adalet ve eşitlik adına savunulmamalıdır.

Vergi adaleti, özgürlük hakları temelinde de ortaya konulmaktadır<sup>370</sup>. Vergi adaletinin ortaya konulması çerçevesinde belirtilen özgürlük ilkesi, vergileme yoluyla, kanunla da olsa özgürlüklerin ölçsüz bir biçimde sınırlandırılmayacağını öngörür. Bu çerçevede özgürlüğe getirilecek azami sınır özgürlüğün özüdür<sup>371</sup>. Vergileme yoluyla getirilen yükümlülük, temel hak ve özgürlükleri kullanılamaz hale getiriyorsa özgürlüğün özüne dokunulması söz konusudur<sup>372</sup>. Vergi adaleti ile vergi adaletini gerçekleşmesi için esas olarak ortaya konulan sosyal devlet ilkesi veya vergilemenin sosyal amacı, öncelikle tam anlamıyla en az geçim düzeyinin vergi dışı bırakılmasını gerektirir<sup>373</sup>. Vergi adaleti için sosyal devlet ilkesinin, sosyal amaçlı bir norm olarak, artan oranlı gelir vergisi tarifesini gerektirdiği de belirtilmiştir<sup>374</sup>. Artan oranlı gelir vergisi tarifesini, dayanağını mali güce göre vergilendirme ilkesinde bulamayabilir ancak sosyal devlet ilkesinde bulabilir<sup>375</sup>. Mali güce göre vergilendirme ilkesi en az geçim düzeyinin vergi dışı bırakılmasını gerektirir<sup>376</sup>.

Vergi adaletinin gerekliliği konusunda tam bir görüş birliği bulunmakla birlikte içeriği konusunda görüş birliği sağlayacak bir tanıma ulaşılamamıştır<sup>377</sup>. Vergilemede adalet, toplumca kabul edilen hedefler çerçevesinde vergi yükünün dağıtılması olarak ifade edilebilir<sup>378</sup>.

*"Etkin bir devlet olmanın gerektirdiği asgari harcamaları karşılayacak bir vergi geliri elde etmek için adaletli bir vergi sistemi oluşturmak kaçınılmazdır"*<sup>379</sup>. Vergilemede adaletin gerçekleşmesi bakımından kanun önünde eşitlik ilkesinin uygulanması yanında yatay ve dikey adaletle dikkat edilmesi üzerinde durulmaktadır<sup>380</sup>. Bir vergi sisteminin eşit olan bireylere eşit muameleyi içermesi yatay adalet, daha iyi durumda olan ya da ödeme gücü daha yüksek olanlara daha yüksek vergilemeyi içermesi dikey adalet<sup>381</sup> olarak ifade edilmektedir. Vergi

<sup>370</sup> y. a.g.e., s.18.

<sup>371</sup> Soydan, a.g.e., s.14.

<sup>372</sup> y. a.g.e., s.15.

<sup>373</sup> Lang, a.g.e., s.21.

<sup>374</sup> y. a.g.e., s.21.

<sup>375</sup> y. a.g.e., s.21.

<sup>376</sup> Lang, a.g.e., s.11.

<sup>377</sup> C.V. Brown ve P.M. Jackson, **Public Sector Economics**, Fourth Edition, Basil Blackwell Ltd., Cambridge, 1990, s.298; Wibaut, a.g.e., s.1.

<sup>378</sup> Edizdoğan, a.g.e., s.139; Memduh Yaşa, **Kamu Maliyesine Giriş**, Fakülteler Mat., İstanbul, 1973, s.67; Due, a.g.e., s.113.

<sup>379</sup> Demiroğlu, a.g.e., s.64.

<sup>380</sup> Aktan, 2000, s.11; Howell H. Zee, "Taxation and Equity", **Tax Policy (Handbook)**, Ed. Parthasarathi Shome, Washington, 1995b, s.30; Paul R. Mc Daniel, "Identification of the Tax in Effective Tax Rates Tax Reform and Tax Equity", **National Tax Journal**, Vol:XXXVIII, N:3, September 1985, s.277-278; Sheldon D. Pollack, **The Failure of Tax U.S. Tax Policy**, The Pennsylvania State University Press, Pennsylvania, 1996, s.225, 232-235.

<sup>381</sup> Stiglitz, a.g.e., s. 491-493; Uluatam, 1997, s.296; Sayar, a.g.e., s.108. Dikey adalet ilkesi daha iyi durumda olan ya da daha yüksek ödeme gücüne sahip olanların ne kadar fazla vergi ödeyeceğini değil, sadece daha fazla vergi ödemesi gerektiğini söyler (Stiglitz, a.g.e., s.499); Stephen J. Bailey, **Public Sector Economics**, Macmillan Press, London, 1995, s.186.

sistemi, farklı bireylere yönelik nispi muamelesinde adil olması gerekir<sup>382</sup>. Yatay ve dikey adalet ilkeleri vergi adaletini sağlama konusunda belli ölçüde yarar sağlasa da çözülemeyen bazı önemli sorunlar vardır<sup>383</sup>. Bu ilkeler, kimin daha yüksek oranda vergi ödemesi gerektiği, ne kadar yüksek oranda vergi ödemesi gerektiği, kimin daha fazla ödeme gücüne sahip olduğu, kimlerin eşit olduğu ya da daha fazla iktisadi refaha sahip olduğunu veya kamu harcamalarından daha fazla faydalandığını belirleme açısından üzerinde görüş birliğine varılmış bir çözüm sunamamaktadır<sup>384</sup>. *“Dikey adalet ve yatay adalet ilkeleri, ilk bakışta adil bir vergi sisteminin kurulmasında makul temeller oluşturuyor gibi görünmekle birlikte, gerçekte sınırlı bir yaran vardır”*<sup>385</sup>. Vergilendirilme koşulları farklı kişilerin ne ölçüde farklılaşacağını belirlemede bir ölçüde keyfîlik kaçınılmazdır<sup>386</sup>. Vergi oranları daha düşük, vergi tabanı daha geniş ve üniter ise yatay eşitlik daha kolay gerçekleştirilebilir. Düşük vergi oranları, vergi kaçırma ve vergi kolaylıklarını (istisna ve muafıklar) azaltarak vergi sisteminin aynı durumdakilere aynı davranmasını sağlar<sup>387</sup>. Vergi adaletinin sağlanması bakımından yüksek olarak algılanan vergi oranlarının düşürülmesi gerekir. Türkiye’de 525 işyeri üzerinde yapılan bir ankette, vergi oranlarının yüksek olduğu, bu yüksek oranların vergi kaçırmanın önemli nedenlerinden olduğu ve vergi adaletinin sağlanması bakımından gelir ve kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi gerektiği belirtilmiştir<sup>388</sup>.

Adalet ilkesinin gerçekleşmesi bakımından genellik ilkesine de uyulması gerektiği ifade edilmiştir<sup>389</sup>. Genellik ilkesi, toplumu oluşturan bütün vergi ödeme gücü olan bireylerin, cinsiyet, din, dil, ırk, konum ve makam ayrımı gözetmeksizin vergiye tabi olmasıdır<sup>390</sup>. Diğer taraftan genellik ilkesine uygun tarifenin düz oranlı tarife olduğu da ifade edilmiştir<sup>391</sup>.

<sup>382</sup> Stiglitz, a.g.e., s.479.

<sup>383</sup> Zee, 1995b, s.30; Shutz ve Harris, a.g.e., s.170; A. Nil Özbakan, “Vergide Yatay Eşitlik İlkesinin Eleştirisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:202, Haziran 1998, s.100-102.

<sup>384</sup> Stiglitz, a.g.e., s. 491-494, 499.

<sup>385</sup> y.a.g.e., s.499.

<sup>386</sup> Çağan, 1982, s.192.

<sup>387</sup> Thrisk, a.g.e., s.15.

<sup>388</sup> ISO, **Vergi Potansiyelimiz Kayıplarımız ve Görüşlerimiz**, Cem Ofset Mat., İstanbul, 1997, s.37, 46. Söz konusu ankete göre vergi adaletinin sağlanması bakımından gelir ve kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesinin vergi adaletinin sağlamada önemli bir önlem olduğunu ankete katılanların % 81’i belirtmişlerdir. Aynı ankette vergi adaletinin sağlanması ve vergi gelirlerinin artırılması açısından artan oranlı vergi sistemine devam edilmesi gerektiğini savunanlar ile tek oranlı sisteme geçilmesini savunanlar aynı oranda ( % 50 oranında) dır.

<sup>389</sup> Sayar, a.g.e., s.104. Sayar, adaletin gerçekleşmesi için başlıca genellik, yeknesaklık ve yasallık ilkelerine uyulması gerektiğini belirtir.

<sup>390</sup> Aktan, 2000, s.13; Sayar, a.g.e., s.104-108.

<sup>391</sup> Aktan, 2000, s.13, 15.



Vergi adaletinin gerçekleştirilmesi için yararlanma ve ödeme gücü ilkeleri de önerilmiştir<sup>392</sup>. Genellikle ödeme gücü ilkesini savunanlar, artan oranlı vergilemeyi önemmiştir<sup>393</sup>. Vergilemenin adil olduğunun algılanması vergiye karşı tepkileri azaltırken, adaletsizliğin olduğu kanaatinin yaygınlığı da vergiye karşı tepkileri artırır<sup>394</sup>. Vergilemede adaletin sağlanmasına ilişkin taleplerle demokrasinin geliştirilmesi ve uygulanmaya konması arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır<sup>395</sup>. Vergi sisteminin belirlenmesinde en önemli kriter adalettir<sup>396</sup>. Vergilemede adalet, vergi sistemlerinin belirlenmesinde, değerlendirilmesinde ve düzenlenmesinde temel kriterlerden biridir ve hiçbir gerekçe adaletten vazgeçmek ya da ikinci plana atmak için kabul edilebilir olamaz.

#### 1.3.2.2.6. İstikrar İlkesi

İstikrar ilkesine göre, vergi oranları sabit ve istikrarlı olmalı sık sık değiştirilmemeli, vergiler mümkün olduğunca az değiştirilmelidir<sup>397</sup>. Vergileme ile ilgili sık sık değişiklikler yapılması, yükümlülere huzursuzluk içinde bırakacağı gibi, genel ekonomi üzerinde de kararsızlık meydana getirir<sup>398</sup>. Siyasi otoritelerin bazı baskı gruplarının etkisiyle veya başka etkenlerle vergi sistemini keyfi bir biçimde sık sık değiştirerek uzmanların bile anlayamayacağı karmaşaya sokmalarını önlemek, ekonomik kararların verilmesini engelleyen belirsizlik ortamını oluşturmamak bakımından, öngörülebilirlik ve istikrar ilkesi önem taşır. Vergilemede kurallar yönünden öngörülebilirlik ve istikrar ilkesi, üzerinde büyük ölçüde görüş birliği sağlanmış olan yasallık ilkesinin de bir yönüyle sonucudur. Ayrıca, istikrar ilkesi basitlik ilkesi açısından da önem taşımaktadır<sup>399</sup>. İstikrar ilkesi çerçevesinde, öngörülebilirlik ilkesi yanında bağlayıcılık ilkesinden<sup>400</sup> ve tutarlılık ilkesinden<sup>401</sup> de söz edilmektedir.

<sup>392</sup> O.H. Brownlee ve Edward D. Allen, *Economics of Public Finance*, Prentice-Hall, Inc., New York, 1954, s. 194; Brown ve Jackson, a.g.e. s.298-300; Davie ve Duncombe, a.g.e., s. 145-153; Eckstein, a.g.e., s.55.

<sup>393</sup> Uluatam, 1997, s.298, 300-302; Richard Goode, *Government Finance in Developing Countries*, The Brookings Institution, Washington, 1984b, s.77-78.

<sup>394</sup> Uçak, a.g.e., s.19-21; Jack Wiseman, (Çev. Ömer Faruk Batırel), "Gelişmekte Olan Bir Ülke İçin Özellikle Türkiye Açısından Etkin bir Vergi Sistemi", *Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri*, İTİA, Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, Hüsnütabiat Mat., İstanbul,, 1980, s.61.

<sup>395</sup> Akalın, Güneri., "Türkiye'de Gelir Dağılımı ve Vergi Yükü", *Çeşitli Açılardan Vergileme Sorunları*, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, HÜ İİBF Maliye Bölümü, Şafak Mat., Ankara, 1990b, s.179.

<sup>396</sup> Bird, a.g.e., s.6.

<sup>397</sup> Sayar, a.g.e., s.99; Herekman, 1976, s.49. Doğan Şenyüz, "Türkiye'de Vergileme Sorunları ve Ekonomik İstikrar", *VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, UÜ, İİBF Maliye Bölümü, Bursa 1994, s.129.

<sup>398</sup> Herekman, 1976, s.49.

<sup>399</sup> Slemrod, 1997, s.363.

<sup>400</sup> Aktan, 2000, s.15.

<sup>401</sup> İstikrar ilkesi farklı kavramlar çerçevesinde ortaya konulabilmektedir. Nitekim, çağdaş vergileme ilkeleri içerisinde belirtilen ve tutarlılık ilkesi, vergi sisteminin kısa vadeli amaçlar için sık sık değiştirilmemesi (Zekeriya Temizel, "Çağdaş Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi (Başlıklı Oturumunda İkinci Konuşma)", *Türkiye III. Vergi Kongresi*, Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Boyutları 1996, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF Mezunları Derneği, İstanbul, (Seminer Tarihi)1996b, s.55. olarak açıklanmaktadır.



İstikrar ilkesi, vergi kanunlarının, vergilerin tarh ve ödenmesi işlemlerine ilişkin hükümlerinin ve vergi oranlarının mümkün mertebe az değiştirilmesidir<sup>402</sup>. Vergilerde yapılacak her değişiklik mükelleflerin tepkisine neden olduğu gibi mali idareyi de zor duruma sokar. Değişikliklerin sıklığı mükelleflerin tepkisini artıran, psikolojisini olumsuz etkileyen bir unsurdur. Vergilemedeki değişiklikler, hukuki güvenlik ortamını bozar ve mükelleflerin ileriye dönük beklentilerinde belirsizliğe sebep olmak suretiyle yatırım ve finansman kararlarını olumsuz etkiler<sup>403</sup>. Vergilerde sık sık değişiklikler yapılması icthad hukukunun gelişmesini önlediği gibi, vergi kanunlarının bütünlüğünün bozulmasına da neden olur<sup>404</sup>.

Ekonomik olayları ve ilişkileri açıklamada yetersiz kalması nedeniyle yoğun eleştirilere maruz kalarak büyük ölçüde terkedilen keynezyen iktisat yaklaşımının ekonomik gerekçesini hazırladığı esneklik ilkesi, siyasi iktidarlar tarafından suistimal edilmeye uygundur. Diğer taraftan iktisadi istikrarsızlıklar önlemek bakımından esneklik ilkesinin esas alınması piyasa müşevvikleri ile bağdaşmayacağı ifade edilmiştir<sup>405</sup>. Vergi sisteminin yürütme tarafından kolaylıkla değiştirilebilir olması anlamında bir esneklik ilkesi özellikle yasallık ve basitlik ilkeleri dikkate alındığında kabul edilebilir değildir. Ancak vergi sisteminde yer alan parasal miktar şeklindeki unsurların, ekonomik koşullardaki değişikliklerle orantılı olarak değiştirilmesi anlamındaki esneklik ilkesi, istikrar ilkesinin tamamlayıcısı olarak değerlendirilebilir<sup>406</sup>.

*"İyi bir vergi sisteminin yapısı demokratik bir toplumda farklı siyasal tercihleri yapmaya izin verecek –örneğin vergi hadlerinin değiştirilebilmesi gibi- esnek"*<sup>407</sup> nitelikte olması anlamında siyasal esneklik ilkesi savunulabilir. Ancak iş hayatının ileriye yönelik uzun vadeli planlarını yapabilmesi için gerekli vergi istikrarı yok edilmemesi çok önemlidir<sup>408</sup>. Vergilemeye ilişkin temel kurallardaki, üretim ve refah artışını engelleyecek belirsizliklerin esneklik ilkesi arkasında savunulmasının maliyeti yüksektir. Yürütmenin vergiye ilişkin konularda, yasallık ilkesi ile öngörülebilirlik ve istikrar ilkesini dikkate almadan değişiklik yapmasının, vergilemenin piyasa ile uyumu ve başansı açısından olumsuz sonuçlar doğuracağı açıktır.

Ekonomik olayları açıklamada yetersiz kaldığı belirtilen keynezyen iktisada dayalı olarak savunulan esneklik ilkesi, geçerliliğini büyük ölçüde kaybetmiştir. Keynezyen iktisadın karşısında geliştirilen yeni ekonomik yaklaşımlardan rasyonel beklentiler teorisine göre de değişen politikalar ve kuralları yerine istikrarlı politikalar savunulmaktadır. Diğer politikalar gibi vergi

<sup>402</sup> Neumark, 1948, s.128.

<sup>403</sup> Şenyüz, 1994, s.130.

<sup>404</sup> y.a.g.e., s.131.

<sup>405</sup> Akalın, 2000 s.316.

<sup>406</sup> Herekman, 1976, s.49.

<sup>407</sup> Akalın, 2000 s.312.

<sup>408</sup> y.a.g.e., s.314.

politikası sık sık değiştirilmemelidir. Politika değişiklikleri sadece zorunlu olduğunda yapılmalı ancak bu değişiklikler keyfi olarak değil belirli kriterlere göre belirlenmelidir<sup>409</sup>. Paracı makro teori de, değişen ekonomik şartlar karşısında para ve maliye politikalarında değişiklikler yapılmamasını<sup>410</sup> bunun yerine, “özel sektörün güven içerisinde gelişebileceği istikrarlı bir ortamı savunur”<sup>411</sup>.

Vergi sisteminin ekonomiyi istikrara kavuşturma ve değişen şartlar karşısında kolaylıkla değişiklik göstermesi anlamında esneklik ilkesi, vergi sisteminde istikrarsızlık, karmaşıklık, dengesizlik ve keyfilik şeklinde uygulamaya yansiyabilir. Bu durum dikkate alındığında esneklik ilkesinin sınırlarının iyi çizilmesi ya da bunun yerine istikrar ilkesinin öne çıkarılmasının gerekli olduğu söylenebilir<sup>412</sup>.

#### 1.3.2.2.7.Uluslararası Uyumluluk İlkesi

Mal, sermaye ve işgücünün ülkeler arasında sınırlı olduğu bir yapıda geçerli olabilecek bir vergi sistemi ile, söz konusu sınırların giderek hızla azaldığı bir yapıda geçerli olabilecek vergi sistemi aynı olamaz. Ülkelerarası ekonomik ilişkiler ve ekonomik birleşme hareketleri yanında, uluslararası emek ve sermaye hareketleri, vergi sistemlerinin yapısı ile etkileşim halindedir. Küreselleşme vergi sistemlerinin belirlenmesinde uluslar arası uyumluluk<sup>413</sup> (veya uluslararası rekabet şartlarının gözetilmesi<sup>414</sup> ya da Uluslararası Rekabete dayanıklılık<sup>415</sup>) ilkesini getirmiştir. Bu ilke gelir vergisi tarifesi açısından da önem taşımaktadır.

Uluslararası rekabet şartlarının gözetilmesi ilkesine göre, vergileme yapısı, teorideki ve çeşitli ülkelerde gerçekleştirilen uygulamalardaki gelişmelere kayıtsız kalmamalı, ekonomik faaliyetleri caydırıcı olmaktan kaçınmalı, hatta çekici olmalıdır<sup>416</sup>. Bir ülke geliri daha düşük vergilerken, o ülke ile ekonomik ilişkileri olan başka bir ülke daha yüksek vergilemeye kalkarsa,

<sup>409</sup> Vural Savaş, *Keynezyen İktisat Yıkılırken*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2. Baskı, İstanbul, 1986, s.223; Vural Savaş, *Politik İktisat*, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2. Baskı, İstanbul, 1994, s.243-244.

<sup>410</sup> Savaş, 1994, s.223.

<sup>411</sup> Savaş, 1986, s.139.

<sup>412</sup> Tamamen sarsılmış teorik temellerini, farklı yorum yamalarıyla ayakta tutmakta başarısız olan, keynezyen iktisada dayalı, ekonomik koşullardaki değişiklikler karşısında yürütmenin vergilemede değişiklikler yapabilmesinin savunulabilir tarafı kalmamıştır. Diğer taraftan esneklik ilkesi, uygulamada üzerinde görüş birliği bulunan yasallık ilkesinin ve vergilemenin üzerinde en çok birleşilen ilkelerinden basitlik ilkesinin büyük ölçüde ortadan kaldırılmasını sağladığı görülmüştür.

<sup>413</sup> J. Meade Komisyonun belirlediği iyi bir vergi sisteminin ilkelerinden biri de uluslar arası uyumluluk ilkesidir (Akalin, 2000, s.312).

<sup>414</sup> TÜSİAD, 21. Yüzyıla Doğru Türkiye: Geleceğe Dönük Bir Atılım Stratejisi, 3. Bölüm, Kasım 1992, s. 3.7.

<sup>415</sup> Ali Rıza Gökbunar, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, *Yönetim ve Ekonomi*, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Yıl: 1998a, Sayı: 4, s.196.

<sup>416</sup> Akalin, 1990b, s.178.; Akalin, 2000 s.315; Gökbunar, 1998a, s.196.

sermayeyi ülkesine çekemeyecek hatta gitmesine neden olmak suretiyle alabileceği vergiden de olabilecektir<sup>417</sup>.

Küreselleşme, elektronik ticaret ve uluslararası sermaye akımları ve yeni teknolojilerdeki gelişmeler, hükümetlerin vatandaşlarını vergileme yapısını ve gücünü etkilemektedir<sup>418</sup>. Ülkeler, küreselleşme sonucu faktör hareketlerinin artması karşısında, diğer ülkelerin uyguladıkları vergi sistemlerine daha fazla dikkat ve önem vermek, kendi yapacakları vergisel düzenlemelerin ülke sınırları dışındaki etkilerini göz önünde bulundurmaya zorunda kalmaktadırlar<sup>419</sup>. Dünya daha çok entegre oldukça, sermaye ve işgücü vergi oranı yüksek ülkelere vergi oranı düşük ülkelere daha çok hareket ettikçe, elektronik ticaret geliştikçe, diğer ülkelere göre daha yüksek vergi oranı koyma imkanları sınırlanmaktadır<sup>420</sup>.

Vergilemenin sermayeyi kaçırmaması ve hatta dünyadaki sermayeyi çekecek bir yapıda olması gerekmektedir<sup>421</sup>. Yabancı firmaları çekmek için vergi oranlarının düşürülmesine ilişkin bir yarış olabileceği belirtilmektedir<sup>422</sup>. Firmaların başka ülkelere gitme kararlarında sadece kurumlar vergisi oranı değil nitelikli işgücüne ödenen ücretler üzerindeki yüksek gelir vergisi oranları da etkilidir<sup>423</sup>. Çok düşük oranlı bazı ülkelerin büyük yabancı sermaye çekmesi, vergi oranlarının sermaye üzerindeki etkisini göstermektedir<sup>424</sup>. *"Dünya servetinin yarısından fazla bir bölümünün bugün düşük vergi ödenen bölgelerde yer aldığı gerçeği hükümetler üzerinde uyancı bir etki yaratacaktır"*<sup>425</sup>. Çok düşük vergi oranı uygulamalarının diğer ülke sistemlerindeki

<sup>417</sup> Erdoğan Öcal, "AB Vergi Politikasındaki Gelişmeler ve Türkiye Uygulaması", **Türkiye III. Vergi Kongresi, Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Boyutları 1996**, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF Mezunları Demeği, İstanbul, (Kongre Tarihi)1996, s.167; Kerem Alkin, "Globalleşme Vergi Gelirlerine Karşı", **Finans Dünyası**, Sayı:91, Temmuz, 1997b, s.64.

<sup>418</sup> İzzettin Önder, "Vergi Düzeni ve Reformu", **Maliye Yazıları**, Sayı:42, Ocak-Mart 1994, s.8; Birol Aydemir (çev.), "Kaybolan Vergiler", **İşletme ve Finans**, Yıl:13, Sayı:142, Ocak 1998, s.51; M. Çetin Hacıosmanoğlu, "Vergi Sistemleri Etkinliklerini Yitiriyorlar mı?", **Vergi Dünyası**, Sayı:191, Temmuz 1997, s.4; Niyazi Cangir, "Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi -I-", **Yaklaşım**, Yıl:6, Sayı:69, Eylül 1998, s.52-53; Kazım Yılmaz, "Teknolojik Gelişmeler, Vergi Sistemimiz ve Ücretlerin Gelir Vergisi", **Yaklaşım**, Yıl:5, Sayı:59, Kasım 1997, s.75.

<sup>419</sup> Parthasarathi Shome, "Latin Amerikada Vergi Reformu", (Çev. Ahmet Cangöz), **Vergi Dünyası**, Sayı:168, Ağustos, 1995, s.54-55; Önder, 1994, s.8; Niyazi Cangir, "Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I", **Yaklaşım**, Yıl:8, Sayı:91, Temmuz 2000, s.104-105. Serdar Koyutürk, "Ekonomik Globalleşme Sürecinde Elektronik Ticarete Vergilendirme", **Vergi Dünyası**, Sayı:203, Temmuz 1998, s.13.; Yüksel Karaca, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları", **Yaklaşım**, yıl:8, Sayı:93, Eylül 2000, s.95-96; TOBB, **Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi**, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Ankara, 2001, s.30.

<sup>420</sup> Aydemir, 1998, s.51.

<sup>421</sup> Öcal, a.g.e., s.168.

<sup>422</sup> Aydemir, 1998, s.52.

<sup>423</sup> Aydemir, 1998, s.51. Aynı yerde yerel vergilerle en yüksek marjinal gelir vergisi oranı % 60 olan İsveç'ten, Ericsson başta olmak üzere bir kaç firmanın yanında bir çok yetenekli bilim adamı ve mühendisin ayrıldığı belirtilmektedir.

<sup>424</sup> Bu çerçevede vergi cenneti ya da uluslararası kıyı finansal merkezleri olarak adlandırılan ülkelere söz edilmektedir. Bu tür ülkeler ve vergi uygulamaları için bkz. İsa Coşkun, "Vergi Cennetleri", **Vergi Dünyası**, Sayı:192, Ağustos, 1997, s.27-42; İhsan Günaydın, "Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:126, Mart 1999, s.75-84.

<sup>425</sup> Williams, a.g.e., s.36.

tahrip etkisini azaltmak için uluslararası çerçevede bir takım önlemlerin alınması<sup>426</sup> yanında bu olgu, ulusal vergi sistemlerinin belirlenmesinde, diğer ülke vergi sistemlerinin dikkate alınmasını gerektirmektedir.

Diğer taraftan Türkiye'nin üyelik sürecinde bulunduğu AB'nde gelir üzerinden alınan vergilerin uygunlaştırılmasına ilişkin olarak önemli bir ilerleme sağlanmamakla birlikte Avrupa Komisyonunun SEC (96) 487 numaralı 'Avrupa Birliğinde vergilendirme Belgesi ve Vergi Paketi'nde, üye ülkelerin daha üst düzey istikrar için işgücü gelirleri üzerindeki nisbi olarak yüksek oranlı vergilendirmeye son verilmesi gerektiği kabul edilmiştir<sup>427</sup>.

Uluslararası rekabet, özellikle dil, kültür, vize, vasıfsız işgücünün ülke değiştiğinin zorlukları gibi nedenlerle, standart bir gelir vergisi tarifesi ortaya çıkarmasa bile gelir vergisi tarife sistemlerinde bir yaklaşma ortaya çıkaracaktır<sup>428</sup>. Nitekim 1998 İspanya gelir vergisi reformunun AB ülkelerinin uyguladıkları tarifelere daha yakın olmasının da amaçlandığı ifade edilmiştir<sup>429</sup>.

Ancak diğer faktörler yanında, gelişmekte olan ülkelerde, gelir düzeyinin düşük ve gelir dağılımı farklılıklarının fazla olması, vergileme yapısının rasyonellikten uzaklaşmasına yol açabilmektedir. Bu durum, gelişmekte olan ülkelerde rasyonel bir vergi yapısına ulaşmak için öncelikle ekonomik gelişmenin sağlanmasının önemini ve gereğini ortaya koyarken, bu hedefin gerçekleşmesinin bir engeli de olabilmektedir.

Gelir vergisi tarifelerinin belirlenmesinde uluslararası rekabet şartlarının gözetilmesi ilkesinin ekonomik büyüme ve gelişme açısından hatta vergi kaynaklarını kaybetmeme açısından büyük önem taşıdığı açıktır. Küreselleşme ve bu çerçevede uluslararası ticarete sınırların giderek azalması dikkate alındığında, çeşitli ülkelerdeki tarife yapılarının devamlı gözden geçirilerek hem sermaye çekmek, hem ülke ekonomisinin hızla gelişmesi ve büyümesi bakımından vergileme yapısında gereken değişimleri gerçekleştirmek önem taşımaktadır.

### 1.3.3. Optimal Vergileme

Gelir vergisi tarifeleri açısından dikkate alınacak ve üzerine yoğun çalışmalar yapılmış olan temel unsurlardan biri olarak optimal vergilemeden söz edilebilir. *"Optimal vergileme yapısı, etkinlik kaybı ile eşitsizlik arasındaki dengenin, eşitlik ve etkinliğe yönelik tutumları yansıttığı"*

<sup>426</sup> Cangir, 2000, s.106-112.

<sup>427</sup> TOBB, 2001, s.97-98.

<sup>428</sup> Aydemir, 1998, s.56.

<sup>429</sup> Nurettin Bilici ve Neslihan Çoşkun, "İspanya Gelir Vergisi Reform Yasası", *Yaklaşım*, Yıl:8, Sayı:91, Temmuz 2000, s.244.

*toplum refahını maksimum yapan vergi yapısı olarak tanımlanmaktadır*<sup>430</sup>. Özellikle 1970'li yıllardan itibaren, literatürde daha iyi bir vergileme için söz konusu olan ilkeler arasında, bir tercih yapma bakımından, vergileme ilkelerinden varsayımlara dayalı ampirik analizlere uygun incelemeler yapılabilecek iki ilke (adalet ve etkinlik) üzerinde yoğunlaşarak optimal vergileme çerçevesinde yoğun çalışmalar yapılmıştır.

1970'li yıllardan itibaren, üzerinde yoğun araştırma ve çalışmaların yürütüldüğü optimal vergileme yaklaşımında, vergileme açısından önem taşıyan başka vergileme ilkeleri de bulunmakla birlikte etkinlik ve eşitlik ilkeleri çerçevesinde analizler yapılmıştır. Diğer ilkelerin dikkate alınmamasının nedeni önemsizliklerinden değil sayısal analizlere elverişli olmama, genel kabul görme ve ilkeler arası çatışmanın olmaması gibi diğer etkenlerden dolayıdır. Farklı vergileme ilkelerinin farklı bir vergileme yapısı ortaya koyabilmesi nedeniyle, (belirli bir vergi politikası bir vergileme ilkesini gerçekleştirirken diğerini ihlal edebileceğinden) vergileme yapılarının vergileme ilkeleri yönünden sağladıkları fayda ve zararları karşılaştırarak uygun bir vergileme yapısı bulunabilir. Optimal vergileme yaklaşımı, farklı yönetim maliyetlerini hesaba katmadan, her bir ilkeye uygulanması gereken nispi ağırlıklar çıkarılarak, adalet ve etkinlik ilkelerinin, tek ilke halinde birleştirilmesi amacıyla ekonomik analizin kullanılmasıdır. Bireysel fayda ve sosyal refah kavramları da bu analiz açısından önem taşır. Vergilerin eşitsizlik derecesini azaltması halinde adil olduğu esas alındığında sosyal refahı artırma çabası, vergilemede adaleti gerçekleştirme çabasını içerir. Yönetim maliyetlerinin artması veya azalması, kamu hizmetlerinin finansmanı için daha fazla veya az yük getirerek bireysel faydaları azaltacağından veya artıracığından, sosyal refah kavramı içerisinde yönetim maliyetlerini azaltma çabasının da temsil edildiği söylenebilir. Ekonomik faaliyetlerde caydırıcı bir vergileme ekonomiyi bozarak bireylerin faydalarını ve sonuçta sosyal refahı azaltacağından, sosyal refahın artırılması ekonomik etkinlik ilkesini de gerçekleştirme açısından önem taşır. Sonuç olarak, en yüksek sosyal refah düzeyini veren vergi politikası vergilemenin üç ilkesini de en yüksek düzeyde karşılayan durum olarak değerlendirilir. Ancak bu çerçevede belirtilen anlamda optimal vergileme analizi, modellendirmedeki güçlükler nedeniyle, tamamiyla gerçekleştirilemediğinden, optimal vergilendirme analizlerinde eşitlik ile etkinlik arasında en iyi uzlaşmayı sağlayacak vergi sisteminin belirlenmesi üzerinde çalışılmıştır<sup>431</sup>.

Optimal vergileme ile ilgili büyük bir kısım literatürün temel eksikliği olarak yönetim maliyetlerinin göz ardı edilmesi olduğu ifade edilmiştir. Vergileme politikasına ilişkin olarak,

---

<sup>430</sup> Stiglitz, a.g.e., s.584.

<sup>431</sup> Heady, a.g.e., s.24-27.



optimal vergileme teorisi yanında vergi reform analizinin de dikkate alınmasının uygun olacağı belirtilmektedir<sup>432</sup>.

Optimal gelir vergisi tartışmalarından daha az artan oranlılığın daha iyi olduğu sonucunun çıkarılabileceği<sup>433</sup> ifade edilmiştir. Bu çerçevede ortalama oran yönünden artan oranlı marjinal oran yönünden düz oranlı tarifenin optimal gelir vergisi tarifesi olabileceği<sup>434</sup> belirtilmiştir. Optimal vergileme literatürü çerçevesinde düz oranlı vergi yaklaşımı, devletin gelirin yeniden dağıtımındaki rolünün azaltılması düşüncesine paralel olarak gelişmiştir. Optimal gelir vergisi tartışmalarının en önemli sonucuna göre, optimal gelir vergisi tarifesi düz oranlılığa yakın olmalıdır<sup>435</sup>. Optimal gelir vergisi literatüründen çıkarılacak temel politika, marjinal gelir vergisi oranlarının düşük tutulması, artan oranlılıktan kaçınılması ve gelir vergisinin yeniden dağıtım amaçları için kullanılmasından vazgeçilmesidir<sup>436</sup>. Ödeme gücü yaklaşımına ve eşitlikçi düşüncelere dayanan artan oranlılık, optimal gelir vergisi teorisi ile birlikte önemini kaybetmiştir<sup>437</sup>. Ancak optimal vergileme literatürü tarafından artan oranlılığa yönelik yaklaşımlar tam açık değildir<sup>438</sup>. Bu nedenle, artan oranlılığı içermeyen basit düz oranlı gelir vergisinin optimal gelir vergisi literatüründen çıkarılmış olan sonuçlara dayandığı ve basit düz oranlı gelir vergisi tarifesinin artan oranlı bir gelir vergilemesine üstün olduğu ifadesi yanlış anlaşılmaya neden olabilir. Optimal gelir vergisi yapısını etkileyen faktörler çerçevesinde, uygun fayda göstergeleri ve sosyal refah fonksiyonları, insanlar arasındaki yeteneklerin farklılık derecesi, modele dahil edilen artan oranlılığa davranışsal anlamda gösterilen tepkinin düzeyi, verginin doğrudan ya da dolaylı olarak etkilediği karar alıcıları gibi unsurlar belirtilebilir. Bu faktörler dikkate alınarak vergilerin artan oranlılığının etkileri, optimal vergileme yapısının daha doğru ortaya çıkmasını sağlayacaktır. Ancak böyle bir değerlendirmenin yapılabilmesi çok çeşitli vergi yapılarının fayda ve maliyetleri ile ilgili güvenilir ampirik çalışmalara ihtiyaç duymaktadır<sup>439</sup>.

Haveman'ın optimal vergileme literatüründen bazı çekincelerine rağmen artan oranlılık aleyhine ve düz oranlılık lehine çıkardığını öne sürdüğü sonuçların, yanıltıcı olabileceği belirtilmiştir<sup>440</sup>. Bununla birlikte, optimal vergilemeyi sistematik olarak ilk ortaya koyan Mirlees'in

<sup>432</sup> y.a.g.e., s.26-27.

<sup>433</sup> Robert H. Haveman, "Optimal Taxation and Public Policy", *Modern Public Finance*, Ed. John M. Quigley ve Eugene Smolensky, 1994, Harvard University Press, Cambridge, 1994, s., s.247.

<sup>434</sup> Haveman, a.g.e., s.251.

<sup>435</sup> y.a.g.e., s.251.

<sup>436</sup> y. a.g.e., s.252.

<sup>437</sup> y. a.g.e., s.251.

<sup>438</sup> y. a.g.e., s.251.

<sup>439</sup> y. a.g.e., s.255.

<sup>440</sup> Richard Arnott, "Reflections on Optimal Tax Theory", *Modern Public Finance*, Ed. John M. Quigley ve Eugene Smolensky, 1994, Harvard University Press, Cambridge, 1994, s.279.



ünlü makalesinin sonuçları arasında, gelir vergisinin eşitsizliklerin azaltılması için genellikle düşündüğümüzden daha az etkin bir araç olduğunu belirtmesi<sup>441</sup> de dikkatten uzak tutulmamalıdır. Diğer taraftan, kamu harcamalarında azalış beklentisiyle birlikte düşük oranların optimal olabileceği gösterilmiştir<sup>442</sup>. Artan oranlılık gelir dağılımındaki dengesizlikleri gideme açısından etkili olabilirken, kaynak dağılımında etkinsizliğe yol açabilmektedir<sup>443</sup>.

Hükümetin toplamak zorunda olduğu gelir miktarı çerçevesinde bireylerin fayda fonksiyonlarının benzer olduğu varsayımıyla, bireylerin fayda fonksiyonlarının toplamını maksimize eden gelir vergisini bulmak amacıyla, optimal gelir vergisi analizleri yapılmıştır<sup>444</sup>. Optimal vergileme yaklaşımı çerçevesinde, emek arzı esnekliği ve ekonomide bireylerin verimlilik dağılımına ilişkin makul olarak kabul ettiği katsayılar kullanılarak, milli gelirin % 20'si düzeyinde kamu harcaması olduğu varsayımıyla, optimal düz oranlı vergi oranının, faydacı sosyal refah fonksiyonuna göre % 19, Rawls'cu refah fonksiyonuna göre % 80 civarında olduğu bulunmuştur<sup>445</sup>. Ancak bu oranların, hesaplamaların sonuçlarının yapılan varsayımların hepsine karşı duyarlı olması nedeniyle, büyük bir ihtiyatla değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir<sup>446</sup>. Diğer taraftan, artan oranlılıkla ilgili optimal oranların % 30 ile % 45 arasında olması gerektiğine ilişkin sonuçlara da ulaşılmıştır<sup>447</sup>. Mirlees'in bulgularına göre, optimal vergi oranı kabaca % 20'dir. Ancak, optimal vergileme literatürünün sosyal tercihlere ve değer yargılarına dayandığı<sup>448</sup>, optimal vergileme analizlerinden oldukça az sonuç verici ampirik bulgular elde edildiği ve kritik vergi sorunlarına ilişkin tatmin edici bir çözüm sunmada optimal vergileme teorisinin yetersiz olduğu<sup>449</sup>, vergi oranına ilişkin belirsizlikleri ortaya çıkarmada bir takım zorluklar olması yanında karşıt sonuçlara ulaşılabilirliği<sup>450</sup>, dayandığı varsayımlar nedeniyle optimal vergileme teorisinin sonuçlarının geçerliliğinin etkilendiği<sup>451</sup> ifade edilmiştir.

<sup>441</sup> J. A. Mirlees, "An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation", *Review of Economic Studies*, Vol:38, April 1971, s.208.

<sup>442</sup> Paolo Manasse, "Are Taxes Too Low?", *Journal of Economic Dynamics and Control*, Vol: 20, 1996, s. 1264.

<sup>443</sup> Engin Can, "Optimal Tüketim Vergilemesi", *MÜ İİBF Dergisi*, C:XII, Sayı:1-2, s. 140.

<sup>444</sup> Samuel H. Baker ve Catherine S. Elliot, *Readings in Public Sector Economics*, D. C. Heath and Company, Lexington, 1990, s.479.

<sup>445</sup> Stiglitz, a.g.e., s.595; Nicholas H. Stern, "On The Specification of Models of Optimum Income Taxation", *Journal of Public Economics*, Vol. 6, 1976, s.123-162 (Stiglitz, a.g.e., s.595'ten naklen).

<sup>446</sup> Stiglitz, a.g.e, s.595.

<sup>447</sup> Charles E. McLure, JR. ve George R. Zodrow, "The Study and Practice of Income Tax Policy", *Modern Public Finance*, Ed. John M. Qigley ve Eugene Smolensky, 1994, Harvard University Press, Cambridge, 1994, s. 187.

<sup>448</sup> Y.a.g.e., s. 187.

<sup>449</sup> McLure, JR. ve Zodrow, a.g.e., s.205; Joel Slemrod, "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems", *Journal of Economic Perspectives*, Vol.4, Issue:1, Winter 1990, s.157-158.

<sup>450</sup> Mark J. Mazur, "Optimal Linear Taxation with Stochastic Incomes", *Public Finance*, Vol:XXXIV, N:1, 1989, s.47.

<sup>451</sup> Pechman, 1997, s.325.

#### 1.3.4. En Az Geçim İndirimi

En az geçim indirimi ya da istisnası, kişinin ve ailesinin geçimini sürdürebilmesi için gerekli en düşük gelirin vergi dışı tutulmasını ifade eder. Kişinin ve ailesinin hayatını sürdürebilmesine yetecek kadar olan gelirden vergi alınması kişinin hayatını sürdürmesinde aksaklıklara yol açar<sup>452</sup>. Bu çerçevede Sismondi'den nakledilen *"vergi, insandan kendisine hayatını sürdürmesi için gerekli olanı istemekten kaçınmalıdır, zira devletçe açlığa mahkum olan kimseye, devletin kendisine temin ettiği faydalardan bahsetmek gülünç olur"*<sup>453</sup> sözleri konuyu açık bir biçimde ifade etmektedir. *"Geçimini ölmeyecek derecede ancak temin edebilen bir vatandaşın vergi istenmesi haklı ve adilane olamaz"*<sup>454</sup>.

En az geçim düzeyindeki gelirin vergi dışı bırakılmasının temelinde adaletin sağlanması düşüncesi önemli yer tutar. Ödeme gücü yaklaşımı da, kişinin, vergi ödeme gücünün, en az geçim düzeyindeki gelirden sonra başladığını ortaya koymak suretiyle, en az geçim indirimine dayanak olmuştur. Diğer taraftan küçük gelirleri vergilendirmenin getireceği gelirin, tarh ve tahsil giderleri gibi nedenlerle ekonomik olmayacağı yaklaşımları da en az geçim indirimine dayanak olarak değerlendirilmektedir<sup>455</sup>. En az geçim indirimi, dolaylı vergilerin yol açtığı azalan oranlılık etkisinin giderilmesini sağlama bakımından savunulduğu gibi<sup>456</sup>, üretim masraflarının azaltılması açısından<sup>457</sup> da savunulmaktadır<sup>458</sup>.

En az geçim indirimine, adalete uygun olduğu kabul edilmekle birlikte, milli gelirin en büyük kısmını oluşturmamasından dolayı vergi hasılatında büyük azalışa neden olabileceği ileri sürülerek karşı çıkmıştır. Bu yaklaşım, vergi hasılatında azalış olmaması gerekçesini, insanların yaşamsal gelirlerine müdahale etmeme gerekçesinden üstün görmektedir. Ayrıca, en az geçim miktarının objektif ölçülere göre belirlenmesinin zorlukları ve bu konudaki keyfiliklerin adaletsizliklere yol açabileceği düşünceleri de en az geçim indirimine karşı çıkılmasına gerekçe gösterilmiştir. En az geçim indirimi açısından objektifliğe yakın ölçüler geliştirilmiştir. Ayrıca en az geçim indirimi herkese aynı uygulandığında bu düşüncenin gerekçe olma niteliği büyük ölçüde ortadan kalkmaktadır. En az geçim indirimi uygulamasıyla vergi dışı bırakılan kişilerin, finansmanına katılmadıkları harcamaların belirlenmesinde, seçimler yoluyla etkili rol

<sup>452</sup> Neumark, 1948, s.133-134; En az geçim miktarı bedeni durum, medeni durum ve çocuk sayısına gibi unsurlar dikkate alınarak belirlenir. Nadaroğlu, 1992, s.330; Dikmen, 1969, s.283-284.

<sup>453</sup> J. C. Sismondi, *Neuveaux Principes d'Economie Politique*, C:II, Geneve-Paris, 1917, (Nadaroğlu, 1992, s.327'den naklen).

<sup>454</sup> Esat Tekeli, *Vergi Hukukuna Giriş*, Sermet Mat., İstanbul, 1961, s. 73.

<sup>455</sup> F. Neumark, *Gelir Vergileri*, (Çev. Orhan Dikmen), Milli Mecmua Basımevi, İstanbul, 1945, s. 32; Dikmen, 1969, s.273, 276, 280; Nadaroğlu, 1992, s.327.

<sup>456</sup> Neumark, 1948, s.133; Dikmen, 1969, s. 280.

<sup>457</sup> Dikmen, 1969, s.280.

<sup>458</sup> Orhan Dikmen, *Asgari Geçim İndirimi*, İstanbul, 1956, s.31-36.

oynamalarına ve böylece kamu harcamalarının çarpıtılmasına ve aşırı bir şekilde arttırılmasına neden olabilecekleri de ileri sürülmüştür<sup>459</sup>. Halbuki, gelir vergisinde en az geçim indirimi kapsamlı bir şekilde uygulansa bile, en az geçim düzeyinin altındaki kişiler, bir çok tüketim vergisi ve yansıyan vergilere doğrudan ya da dolaylı olarak tabi tutulmaktadır. En az geçim indirimine karşı ileri sürülen bu yaklaşımların kabul edilebilirliğinin oldukça zayıf olduğu görülmektedir.

En az geçim indirimine, verginin genelliği ilkesine aykırı olduğu, verginin konjonktüre duyarlılığını arttırdığı, en az geçim harcamaları içerisinde devletin de payı olduğu gerekçeleriyle<sup>460</sup> de karşı çıkmaktadır. En az geçim indirimine karşı çıkanlar içerisinde, devleti bireylerin hayatı üstünde ve bundan daha önemli bir varlık olarak kabul eden A. Held ve G. Cohn gibi yazarlar<sup>461</sup> bulunmaktadır. En az geçim indirimine karşı ileri sürülen görüşlerin bir kısmında haklılık payı olduğu kabul edilmekle birlikte<sup>462</sup>, lehindeki gerekçelerin daha gerçekçi olduğu ve özellikle adalet koşullarına uygun olması nedeniyle, en az geçim indiriminden bir çok ülkede yaygın olarak yararlanıldığı<sup>463</sup> görülmektedir. Hatta en az geçim düzeyindeki gelirin vergi dışı bırakılması hususunda konuyla ilgili düşünürlerin çoğunluğunun görüş birliği içerisinde olduğu belirtilmektedir<sup>464</sup>.

En az geçim indiriminin içeriğine ilişkin farklı görüşler bulunmaktadır<sup>465</sup>. En az geçim miktarının, insana yakışır bir hayat sağlamak için gerekli miktar, sade bir hayat seviyesi temini için gerekli miktar gibi ifadelerle<sup>466</sup> çerçevesi ortaya konulabilmektedir. Uygulamada en az geçim miktarının belirlenmesinde, sosyal, siyasal, ekonomik ve özellikle mali faktörlerin etkisi ve hatta baskısı olmakla birlikte ampirik gözlemlere dayanıldığı belirtilmektedir<sup>467</sup>. En az geçim miktarının

<sup>459</sup> Neumark, 1948, s.133, Dikmen, 1969, s.279; Nadaroğlu, 1992, s.327-328.

<sup>460</sup> Dikmen, 1969, s.279.

<sup>461</sup> Dikmen, 1969, s.274.

<sup>462</sup> Dikmen, 1969, s. 281; Nadaroğlu, 1992, s.328.

<sup>463</sup> Nadaroğlu, 1992, s.328.

<sup>464</sup> Blum ve Kalven, a.g.e., s.4; Dikmen, 1969, s.278; Hatta günümüzde en az geçim indirimi prensibinde görüş birliğine varıldığı da ifade edilmektedir. Nadaroğlu, 1992, s.330.

<sup>465</sup> Bu çerçevede, kişinin ve ailesinin fizyolojik varlığını sürdürecekt ortalama geliri kapsayacak şekilde fizyolojik en az geçim miktarından söz edenler bulunduğu gibi çeşitli sosyal grup ve sınıflara göre farklı olarak belirlenecek bir kültürel en az geçim düzeyinden söz edenler de bulunmaktadır. En az geçim miktarına ilişkin olarak, toplumun ulaşmış olduğu medeniyet seviyesine göre belirlenecek miktarı ifade eden medeni en az geçim miktarından da söz edilmektedir (Dikmen, 1969, s.273-274,276). Mali faktörler çerçevesinde, özellikle az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerinde büyük azalışlara yol açmamak için en az geçim miktarlarının asgari seviyede tutulmasının doğal olduğu da ifade edilmektedir (Nadaroğlu, 1992, s.329). En az geçim miktarı, her bireyin ayrı ayrı geçinmek için yaptığı harcamaları beyanına göre değil, herkes için geçerli bir miktarın öngörülmesi şeklinde belirlenmektedir. Söz konusu harcamaların birbirine yüksek derecede benzer olması nedeniyle bu tespit tatmin edici sayılmaktadır (Dikmen, 1969, s.281).

<sup>466</sup> Dikmen, 1969, s.276.

<sup>467</sup> Nadaroğlu, 1992, s.329-330.

tam olarak belirlenmesinden çok bu amaca uygun bir geçim miktarının belirlenmesi önem taşımaktadır. Bunun için, bu çerçevede hazırlanan geçim indekslerinden yararlanılabilir<sup>468</sup>.

Genel olarak, en az geçim indiriminin sadece söz konusu düzeyde gelir elde edenler için değil bütün gelir sahipleri için söz konusu olması kabul edilmektedir<sup>469</sup>. Bu kabulün temelinde, en az geçim düzeyindeki gelirin herkes için zorunlu ihtiyaçları karşılamaya ayrıldığı ve bu gelirden sonra vergi ödeme gücünün başladığı görüşü ile artan oranlılığın seyrinin ani bir basamak oluşturmamasını önlemek şeklindeki tarife tekniğine ilişkin yaklaşım bulunmaktadır<sup>470</sup>. Ancak sınırlı da olsa uygulamada sadece ücret gelirleri için bir indirim söz konusu olabilmektedir<sup>471</sup>.

En az geçim indiriminin uygulanmasında başlıca iki yöntemden yararlanılmaktadır. Bunlardan birincisi, en az geçim miktarının matrahtan direk indirilmesi, ikincisi de en az geçim miktardan söz konusu olan verginin matrahtan hesaplanan vergiden indirilmektedir<sup>472</sup>. Diğer taraftan en az geçim indirimi sıfır oranlı dilim uygulamasıyla da gerçekleştirilebilir. Nitekim, tarifelerin uygulamadaki gelişimi kısmında da görüleceği üzere bu yöntemler yaygın olarak uygulanmaktadır.

Gerçekten fizyolojik varlığını sürdürebilecek en az gelir kadar geliri olan bir kimseden vergi alındığında, bu kimse bu vergiden bir şekilde kurtulması gerekir. Aksi takdirde söz konusu kimse aklıktan ölür<sup>473</sup>. Vergileme kısa bir süre için en az geçim düzeyini içine alabilir, fakat bunun uzunca bir zaman devam etmesi tanım gereğince imkansızdır<sup>474</sup>. Son olarak, vergi tarifelerinin düzenlenmesi bakımından, hem teorik hem de teknik bakımdan büyük ölçüde görüş birliği bulunan en az geçim indiriminin uygulamaya konulmasının, rasyonel vergileme açısından kaçınılmaz bir zorunluluk olduğu belirtilebilir.

### 1.3.5. Ayırma Kuramı

Ayırma kuramı, vergi oranlarının matrahın kaynağına ve iktisadi karakterine göre farklılaştırılması<sup>475</sup> şeklinde ifade edilebilir. Genellikle ayırma kuramı olarak adlandırılan ve gelir vergisinde uygulaması tercih edilen bu yaklaşım, ödeme gücünün, gelir miktardan ayrı olsa bile

<sup>468</sup> Dikmen, 1969, s.282.

<sup>469</sup> Neumark, 1948, s.133; Dikmen, 1969, s.282.

<sup>470</sup> Dikmen, 1969, s.282-283.

<sup>471</sup> Bu uygulama da en az geçim ile ayırma kuramının birlikte gerçekleştirilmesi çerçevesinde değerlendirilebilir.

<sup>472</sup> En az geçim indiriminin uygulanmasındaki çeşitli yöntemlere ilişkin olarak geniş bilgi için bkz. Nadaroğlu, 1992, s.331; Dikmen, 1969, s.285-288.

<sup>473</sup> Dikmen, 1969, s.275.

<sup>474</sup> y.a.g.e., s.275.

<sup>475</sup> Neumark, 1948, s.145.

gelir türüne göre farklılık gösterdiği düşüncesine dayanmaktadır<sup>476</sup>. Bu çerçevede, emek gelirleri ile sermaye gelirleri arasında<sup>477</sup> veya zirai gelirler ile sanayiden elde edilen gelirler arasında veya fiyat hareketleri karşısında gerileyen gelirler ile ilerleyen gelirler arasında<sup>478</sup> farklılık olduğu ifade edilmektedir. Buna göre uygulamada, gelir türleri farklılıklarının farklı ödeme gücünü yansıttığı dikkate alınarak, miktan aynı olup türü farklı olan gelirler farklı tarifelere tabi tutulmaktadır<sup>479</sup>.

Gelir türleri arasında vergi ödeme gücündeki farklılık görüşünün dayanaklarından birisi, gelirlerin devamlılık, sağlamlık, istikrar ve emniyet bakımından taşıdıkları farklı özelliklerdir<sup>480</sup>. Sağlamlık ve devamlılık açısından örneğin sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre üstün olduğu varsayımıyla bu gelir türlerine farklı tarife uygulanmasının vergilemede adalet açısından gerekli olduğu ifade edilmektedir<sup>481</sup>. Aynı nedenle, emek gelirleri için, bu gelirlerin elde edilemediği dönemlerde harcanmak üzere tasarruf edilmesi gereği, bu tür gelirlerin devamlılık ve istikrar özelliği üstün olan gelirlerle göre daha hafif vergilendirilmesine bir gerekçe olarak belirtilmektedir<sup>482</sup>. Bir diğer gerekçe olarak, sabit gelirlerle, geliri artma potansiyeli olanların farklılığı gösterilmektedir<sup>483</sup>. Ayırma kuramı, vergileme yoluyla gelir ve servet dağılımındaki dengesizliğin giderilme amacını gerçekleştiren bir araç olarak da savunulmaktadır<sup>484</sup>. Bunlar dışında da örneğin siyasi gaye ile ya da ekonomi politikası çerçevesinde de ayırma kuramına yaklaşanlar<sup>485</sup> bulunmaktadır.

Ayırma kuramına çeşitli yönlerden karşı çıkmaktadır. Miktan aynı olan gelirleri değişik oranlara tabi tutmanın, tabii adalete ve fedakarlıkta eşitlik ilkesine aykırı olduğu ve bu çerçevede tarifelerin derecelendirilmesinin yüzeysel ve ilkesiz olacağı ifade edilmektedir<sup>486</sup>. Ayırma kuramına göre farklı gelir unsurlarına uygulanacak tarifenin farklılığının bilimsel bir ölçüsünün

<sup>476</sup> y.a.g.e., s.145; Dikmen, 1969, s.339.

<sup>477</sup> Laufenburger, 1967, s.173.

<sup>478</sup> Dikmen, 1969, s.340, 349, 350.

<sup>479</sup> Neumark, 1948, s.145.

<sup>480</sup> y.a.g.e., s.146.

<sup>481</sup> Dikmen, 1969, s.340.

<sup>482</sup> y.a.g.e., s.340-341; Henry Laufenburger, *Mukayeseli Maliye*, (Çev. Bedi N. Feyzioğlu ve Sülayman Barda), Sermet Mat, İstanbul, 1956, s.150-151.

<sup>483</sup> Dikmen, 1969, s.341; Diğer taraftan, bazı gelir türlerinde (emek gelirlerinde) vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkanı çok düşük veya hiç olmadığı halde diğer gelir unsurları açısından söz konusu imkanların olması nedeniyle vergi adaleti açısından bu gelirlerle farklı tarife uygulamasının uygun olduğu da ifade edilmektedir (Dikmen, 1969, s.341).

<sup>484</sup> Dikmen, 1969, s.341.

<sup>485</sup> y.a.g.e., s.341-342.

<sup>486</sup> Neumark, 1948, s.146.



olmaması ayırma kuramının yüzeysel ve ilkesiz kalmaya mahkum bir yapıda olduğunu göstermektedir<sup>487</sup>.

Diğer taraftan tüketim tipli gelir vergisi önerileri ile, tasarruflardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmemesi de savunulmaktadır. Bu yaklaşıma göre, vergilemenin en uygun konusu yıllık gelir değil yaşam boyu gelirdir. Kişilerin tasarruflarından elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi halinde, gelirlerini aynı yıl içinde tüketene göre daha fazla vergi ödemiş olacakları ifade edilmektedir. Kısmen adalet daha çok tasarrufu teşvik düşüncesine dayandırılan bu yaklaşım, özellikle düşük gelirli ailelere daha çok tasarruf yapabilen yüksek gelirli ailelere daha iyi duruma getirdiği yönünde eleştirilerle karşı karşıyadır<sup>488</sup>. Bu vergilemenin özellikle gelir vergisine göre etkinlik açısından üstün olduğu görüşünün doğru olmadığı da ifade edilmektedir<sup>489</sup>.

Ayırma kuramı emek ve sermaye gelirlerine farklı oranlar uygulanması veya aynı oranların uygulanması yanında sermaye gelirlerine ek vergiler uygulanması ya da emek geliri için özel bir indirim uygulaması gibi çeşitli şekillerde uygulanabilmektedir<sup>490</sup>. Ayırma kuramının, özellikle teorik olarak ve uygulamada önemini azalttığı bu nedenle, tamamen terk edilmese bile çok daha yumuşak ve ihtiyatlı bir ölçüde kullanılması gerektiği belirtilmektedir<sup>491</sup>. Ayırma kuramının kabulünü gerektiren şartların günümüzde değiştiği, sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre devamlılık sağlamlık ve istikrar bakımından üstün olmadığı ifade edilerek ayırma kuramının dayanaksız kaldığı da ifade edilmektedir<sup>492</sup>. Gelir vergisi tarifesinin belirlenmesinde ayırma kuramının uygulanmasına ilişkin önemli tartışmalar bulunduğu için, ayırma kuramının uygulanmasının bazı sakıncalar taşıyacağı söylenebilir. Ancak, en azından ayırma kuramının tersine etki yapacak biçimde uygulanmamasının rasyonel vergilemenin bir gereği olduğu belirtilebilir.

### 1.3.6. Vergilemenin Sınırları

Vergi tarifelerinin belirlenmesinde, vergilemenin sınırları ve vergi oranının optimum noktası ile ilgili vergi teorisinde ortaya konulan açıklamalar önem taşımaktadır. Vergilemenin

<sup>487</sup> Dikmen, 1969, s.343.

<sup>488</sup> Stiglitz, a.g.e., s.495-497, 767-775; Aktan, 2000, s.29-33; Herekman, 1976, s.208; Edizdoğan, a.g.e., s.259-261; Kenan Bulutoğlu, *Vergi Politikası*, Sermet Matbaası, İstanbul 1962, s. 120-134; Bernard P. Herber, "Gelir Vergisi Reformu", (Çev. Ömer Faruk Batirel), Nihad N. Sayar'a Armağan :Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Varkı Yay. Met/Er Mat., İstanbul, 1980. s.25-26; Pechman, 1997, s.334-335.

<sup>489</sup> Stiglitz, a.g.e., s.769-770.

<sup>490</sup> Neumark, 1948, s.147-148.

<sup>491</sup> Dikmen, 1969, s.347.

<sup>492</sup> y.a.g.e., s.344. Ayırma kuramının dayandığı ana düşünceler kabul edilse bile bunların gerçekleştirilmesi için artan oranlı tarife uygulamasının yeterli olduğunu belirtenler de bulunmaktadır (Neumark, 1948, s.146; Dikmen, 1969, s.346).



sınırlar<sup>493</sup>, genel bir başlık çerçevesinde ya da niteliklerine göre, ekonomik, mali, siyasal ve psikolojik ve diğer çeşitli yönlerden sınıflandırılarak da ortaya konulabilmektedir<sup>494</sup>. Diğer taraftan, her bir vergi açısından vergilemenin sınırlarına ulaşılmadan önce optimum bir vergi oranına ulaşılması bakımından vergi optimumundan söz edilmektedir<sup>495</sup>.

Çeşitli ekonomik sistemlere ve her bir ekonomik sistemin çeşitli yaklaşımlarına göre farklı olarak ifade edilebilmekle<sup>496</sup> birlikte, yükümlü kılınan vergi kaynaklarının sürekli olarak kullanılması bakımından<sup>497</sup>, piyasa ekonomisi çerçevesinde, vergilemenin sınırlarından söz edilebilir. Demokratik bir düzenin ve başarılı bir piyasa ekonomisinin sürdürülmesi esaslarına bağlı olarak, vergilemenin ekonomik bakımdan sının, vergilerin, ekonominin işleyişini belirgin bir şekilde bozmadan en yüksek düzeye çıktığı nokta olarak ifade edilebilir. Bu noktadan sonra vergilerin veya oranlarının artırılması ekonomik yapıyı olumsuz etkileyecek, üretimi, yatırımları, istihdamı azaltıp, gelir dağılımını bozmak suretiyle ekonomik krize yol açabilecektir.

Vergilemenin sınırına, vergi kapasitesi tamamıyla kullanıldığı zaman ulaşılmış olur<sup>498</sup>. Vergilemenin sının, vergi oranının en yüksek düzeye ulaştığı ama ekonominin bundan zarar görmediği nokta, şeklinde de ifade edilmiştir<sup>499</sup>. Vergilemenin sının, açıktan finansmanın vergilemeden üstün görüldüğü nokta<sup>500</sup> olarak da ifade edilmiştir. Vergileme alanlarının

<sup>493</sup> Bu konuya vergilenebilir kapasite çerçevesinde de yaklaşılmıştır (Örneğin Uluatam, 1997, s.319).

<sup>494</sup> Nadaroğlu (1992, s.295-299'da) hukuki, iktisadi, mali, siyasal, toplumsal ve kültürel ile psikolojik ayrımı içerisinde konuyu ortaya koyarken, Şenyüz de, konuyu, ekonomik, mali, siyasal ve psikolojik sınırları ayrımı içerisinde konuyu ortaya koymaktadır (Doğan Şenyüz, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa, 1995, s.18-21).

<sup>495</sup> Bulutoğlu, 1962, s.20; Uluatam, 1997, s.320; Schmolders, 1976, s.101; Devrim, a.g.e., s.184.

<sup>496</sup> Vergilemenin sınırları, ekonomik sistem ve sosyal düzen ile üretim tekniğine göre değişebilir (Schmolders, 1976, s.103). Başka bir açıdan, vergilemenin sınırlarının, ekonomik sistemi de bir bakıma belirleyeceği söylenebilir. Schmolders, piyasa ekonomisine dayalı bir sistemde, vergilemenin sınırına ilişkin olarak "yaşamı, gelişmesi gereken ve özel ekonomi esasına dayalı olan bir piyasa ekonomisi, hiç değilse zaruri tüketimin karşılanması ile ana sermayenin muhafazasını ve asgari ölçüde yeniden oluşturulmasını vergilemeden muaf tutmak zorundadır" (s.102). demektir. A.R. Prest, vergilenebilir kapasiteyi, en az geçim düzeyinin üzerindeki gelir olarak tanımlamak suretiyle vergilemenin sınırlarını çok daha fazla geniş bir yaklaşımla ortaya koymuş olmaktadır. Kendisinin de belirttiği gibi böyle bir durumda, devletin en az geçim düzeyi üzerindeki bütün kaynaklara el koyulması söz konusudur (A.R. Prest, *Public Finance in Under-Developed Countries*, Weidenfeld and Nicolson, 1972, s.19-20 (Turgay Berksoy, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti*, (Doktora Tezi), MÜ Yay.No:411, İstanbul, 1984, s.6'dan naklen)). Ancak vergilenebilir kapasitenin ortaya konulmasında bu tür bir yaklaşımın kabul edilmesi ya da vergileme sınırının bu kadar geniş tutulması halinde bir defa vergi geliri elde edilebilir. Daha sonra devletin vergi geliri elde edebilmesi için, en az geçimini sağladıktan sonraki gelirinin tamamına devletin vergi olarak el koyacağını bildiği halde çalışmaya devam eden bir vatandaş bulması gerekir. Dolayısıyla vergilemenin sınırlarına ya da vergilenebilir kapasiteye ilişkin olarak söz konusu yaklaşımları, ancak teorik uç nokta tanımı kapsamında değerlendirmek mümkün olabilir.

<sup>497</sup> Schmolders, 1976, s.101.

<sup>498</sup> Richard Goode, "Vergilemenin Sınırları" (Çev. Ömer Faruk Batirel), Nihad N. Sayar'a Armağan :Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Varkı Yay. Met/Er Mat, İstanbul, 1980, s.250; Nadaroğlu, 1992, s.301.

<sup>499</sup> Nadaroğlu, 1992, s.301.

<sup>500</sup> Bulutoğlu, 1962, s.21.

tamamının katlanılabilir vergi oranları ile kavranılması halinde vergileme kapasitesine ulaşılmış olacak ve bu noktadan sonra vergi yükünün artırılması halinde ekonomiye zarar verilecektir<sup>501</sup>.

Vergilerin sınırının, verginin marjinal sosyal faydasının marjinal sosyal maliyetine eşit olduğu nokta olduğu da belirtilmiştir<sup>502</sup>. Bu çerçevede vergilerin sınırının belirlenmesinde devletin topladığı vergileri harcama sürecinde gösterdiği etkinlik ve özen önem kazanmaktadır.

Mükelleflerin tahammül edebileceği bir vergileme sınırı ve bu sınırın bazı koşullarla değişebilen aralığından söz edilebilir. Söz konusu sınırın değişme aralığı içerisindeki seviyesinin belirlenmesinde, zamana, yere, ekonomik, sosyal ve diğer şartlardaki değişikliklere göre, vergi zihniyeti ve vergi ahlakına göre vergi yükümlülerinin davranışı etkili olabilir.

Vergilemenin sınırına ilişkin başka bir yaklaşım da, siyasal karar alma modelleri çerçevesinde belirtilebilir. Anthony Downs tarafından geliştirilen rekabet modeline göre, hükümetin, iktidarda kalabilmek için, vergi artışı/azalışı nedeniyle kazandığı/kaybettiği oy sayısı ile kamu harcamalarındaki artış/azalış nedeniyle kazandığı/kaybettiği oy sayısını dikkate alarak verdiği kararlar<sup>503</sup> sonucu vergilemenin siyasal sınırlarının belirlenebileceği ifade edilmiştir<sup>504</sup>. Hükümetlerin vergiye karşı tepkileri dikkate alarak, vergileri belirli sınırlar içerisinde tutmak istemelerinin, vergilerin siyasal sınırlarını belirlediği de söylenmektedir<sup>505</sup>.

Vergilemenin sınırın aşılması sonucu, üretime ve dağılıma zarar verilecek<sup>506</sup>, sermaye ve işgücü unsurları tahrip edilecek, çalışma, idari sorumluluk alma, maliyetleri kontrol etme ve yatırım yapma arzularını azaltılacak<sup>507</sup>, bireylerin vergilenebilir gelir elde etmekten vazgeçerek bir kısım zamanlarını evle ilgili işlere yönlendirmelerine ve dolayısıyla ihtisaslaşmanın yararlarının feda edilmesi ile birlikte ekonomik verimliliğin azalmasına ve enflasyonun artmasına yol açabilecektir<sup>508</sup>.

Vergi konulması, vergi sisteminde değişiklik yapılması veya vergi oranlarının yükseltilmesinin, vergi gelirlerini aynı ölçüde artırmadığı noktada, vergilemenin sınırları alanına girildiği söylenebilir. *"Eğer vergiler konularak veya vergi oranları yükseltilerek ek gelir elde*

<sup>501</sup> Demiroğlu, a.g.e., s.62.

<sup>502</sup> Şenyüz, 1995, s.18.

<sup>503</sup> Anthony Downs, *An Economic Theory of Democracy*, Harper and Row, New York, 1957, s.36-45, 124, (Şener, 2001, s.156-157'den naklen).

<sup>504</sup> Şenyüz, 1995, s.21.

<sup>505</sup> Goode, 1980, s.250.

<sup>506</sup> Richard Goode, "Vergilemenin Sınırları", (Çev. Ziyaettin Bildirici), *Eskişehir AÜ İİBF Dergisi*, C:II, Sayı:1, Ocak 1984a, s.17.

<sup>507</sup> y.a.g.e., s.18.

<sup>508</sup> y.a.g.e., s.19.

edilemiyorsa vergilemenin kesin sınırına ulaşılmış olur<sup>509</sup>. Tecrübeler, vergi oranlarını bir kat yükseltmekle hasılatın da bir kat artınlamayacağını göstermiştir. Hatta, vergilemenin sınırlarını aşan vergi oranları belirlenmesi halinde<sup>510</sup>, vergi hasılatının azalabileceği ifade edilmektedir<sup>511</sup>. Nitekim, verginin sınırının aşılmasının vergide artışa değil azalışa yol açabileceğini, Swift 1728'de yayınlanan eserinde vergilemede "iki kere ikinin her zaman dört değil bazen de ancak bir edeceğini" ifade etmek suretiyle özlü bir biçimde belirtmiştir<sup>512</sup>.

Tarihte bir çok maliyeci, vergilerin azami veya optimal sınırını kesin rakamlara dayalı olarak belirlemeye çalışmıştır. Fizyokratların, verginin kişisel gelirin % 20'sini geçmemesi gerektiğini belirttikleri, Fransız iktisatçı Paul Leroy Beaulieu'nun ise verginin kişisel gelire oranının % 12-15 arasında kalması gerektiğini savunduğu belirtilmektedir<sup>513</sup>. J. Popitz ise, % 25'lik bir oranı tahammül edilebilir olarak nitelendiriyordu<sup>514</sup>. Colin Clark da, vergilemenin sınırının, vergilerin milli gelire oranının % 25'e ulaştığı nokta olduğunu belirtmiştir<sup>515</sup>. Ancak vergilemenin sınırının, her yer ve zamanda geçerli olabilecek kesin bir rakamla ifade edilemeyeceği görüşü<sup>516</sup> önemini korumaktadır. Bununla birlikte, kesin bir rakam olarak bir sınırın belirlenememesi, vergilerin sınırları kavramının önemini azaltmaz<sup>517</sup>. Dolaylı olarak kamu hizmetlerinin sınırları ile de ilişkili olan vergilerin sınırlarının her yerde geçerli ve açık bir biçimde ortaya konulamaması ya da sınırlarının verginin uygulama zamanı ile değişmesi<sup>518</sup>, dikkate alınmaması ya da önemsenmemesi için bir gerekçe olarak kabul edilemez. Vergilemenin sınırlarının önemini ortaya koymak açısından, vergilemenin sınırına ilişkin kesin bir rakam belirlemek yerine, vergilemenin sınırlarına ilişkin göstergeler üzerinde dumanın daha rasyonel bir yaklaşım olduğu söylenebilir.

<sup>509</sup> y.a.g.e., s.18.

<sup>510</sup> Sayar, "vergide itidal prensibinden uzaklaşarak nispetler ortanın üstüne, ağır ve çok ağıra doğru götürülecek olursa, ...hazine hasılatının azaltılmasına sebebiyet verilmiş olur" (a.g.e., s.141) ifadesiyle, vergilemenin oran açısından sınırını itidal prensibinden uzaklaşarak ortanın üstüne çıkılması olarak gördüğünü belirtmiş olmaktadır.

<sup>511</sup> Sayar, a.g.e., s.141.

<sup>512</sup> Neumark, 1948, s.118 ; Schmolders, 1976, s.105; Nadaroğlu, 1992, s.297.

<sup>513</sup> Nadaroğlu, 1992, s.296; Schmolders, 1976, s.112; Ülkeleri vergi oranı bakımından sınıflandıran P.Leroy-Beaulieu'nun vergide % 5 oranını hafif, % 8 oranını orta, % 13 oranını ağır bulduğu belirtilmektedir (Sayar, a.g.e., s.136).

<sup>514</sup> Schmolders, 1976, s.112.

<sup>515</sup> Colin Clark, "Public Finances and Changes in The Value of Money", *Economic Journal*, Vol:55, December, 1945, (Goode, 1980, s.251'den naklen).

<sup>516</sup> Neumark, 1948, s.117; Sayar, a.g.e., s.136, 140.

<sup>517</sup> Diğer bazı konularda da olduğu gibi, vergilerin sınırları kavramının önemini göstermek bakımından, vergilerin sınırına ilişkin kesin bir rakam belirlenmesi beklentisinin, özellikle uygulamaya yönelik öneriler açısından düşünülen önemli bir yaklaşım hatası olduğu söylenebilir.

<sup>518</sup> Neumark, 1948, s.115. Örneğin bir yıl için tahammül edilebilen bir vergi oranı, uzun bir zaman için dayanılmaz bir yük oluşturabilir.

Objektif olarak vergi oranlarının en yüksek ve en düşük sınırlarına ilişkin olarak maliye teorisinde genel kabul görmüş kuralları konulmadığı ancak çeşitli unsurlar dikkate alınarak, maliye teorisinde ortaya konulan genel kurallar ve yaklaşımlar çerçevesinde vergi oranlarının belirlenmesi gerektiği belirtilmektedir<sup>519</sup>.

Vergi oranlarının sınırlarının belirlenmesinde etkili olan bir çok faktör bulunmaktadır. Üstelik bu faktörler zamanla da değişmektedir. Vergi oranlarının belirlenmesinde, ülkenin içinde bulunduğu şartları dikkate alarak mutedil bir oran seçilmesinin önem taşıdığı ifade edilmektedir. Ayrıca, kamusal ihtiyaçların önem derecesi ile mükelleflerin katlanacakları mahrumiyet derecesi arasında bir dengenin gerçekleştirilmesi anlamında, denge (tenasüp) kuralından da söz edilmektedir. Özellikle kamusal finansman ihtiyacının fazla olduğu dönemlerde, vergilemenin sınırlarını aşmadan vergi konulması veya oranların belirlenmesinde ve elde edilecek vergi gelirlerinin en önemli kamusal hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılmasına büyük dikkat ve özen gösterilmesi çok büyük önem taşımaktadır. Aksi takdirde, vergilemenin sınırlarının aşılmasından dolayı ortaya iktisadi ve mali sorunlar çıkabilecektir<sup>520</sup>.

Her toplumda, halkın devlete karşı tavrı ve fedakarlık duygusu, vergiler karşısında aldığı davranış biçimi, başka bir ifadeyle vergi zihniyeti, vergiye karşı tepkileri etkilemek suretiyle vergilemenin psikolojik bakımdan sınırını belirler<sup>521</sup>. Vergilemenin sınırlarını belirlemede yükümlülerin vergilere ilişkin beklenti ve tepkileri de büyük önem taşır. Vergilemenin seviyesi, vergi ödeyicilerinin davranışında vergilemenin mali verimliliğini azaltacak veya arzu edilmeyen etkiler meydana getirecek bir noktaya gelmişse vergilemenin sınırlarına ulaşılmış olur<sup>522</sup>.

Genel olarak vergi sınırının aşıldığının göstergesi, ekonomik yapının bozulmasıdır. Vergilemenin sınırın aşıldığında, sermaye birikim imkanları devamlı ve önemli ölçüde azalacak, üretim ve ekonomik girişimler azalacak, iflas ve haciz gibi işlemler artacak ve ekonomi şiddetli krizlerle karşı karşıya kalacak, diğer taraftan vergi tahsili azalacak ve vergi reddine kadar varabilen vergiye karşı tepkiler ortaya çıkabilecektir<sup>523</sup>.

Vergilemenin sınırlarının aşılması yönünde ilerleyen değişiklikler karşısında, vergiye karşı tepkilerin düzeyi ve şekli artarak devam eder. Vergileme sınırları alanına girildikten sonra, vergileme psikolojisi bağlamında vergi zihniyeti ve vergi ahlakının bozulması şeklinde ortaya çıkan tepkileri, vergiden kaçınma, vergi kaçırma, göç ve verginin reddi izlerken, piyasada ise

<sup>519</sup> Sayar, a.g.e., s.140'ta, "Maliye ilmi umumi ve objektif olarak vergiler için azami asgari nisbetleri tayin eden kaideler koymuş değildir". Ancak "kanun koyucu vergi nispetlerini tayin ederken maliye ilminin umumi kaide ve nazariyelerinden faydalanarak mükelleflerin vergi verme iktidarlarını gözönünde tutmak mecburiyetindedirler"

<sup>520</sup> Sayar, a.g.e., s.140-141.

<sup>521</sup> Schmolders, 1976, s.101-102.

<sup>522</sup> y.a.g.e., s.106.

<sup>523</sup> Neumark, 1948, s.120; Türk, 1992, s.232.

vergiye karşı tepkiler, üretimin, yatırımın, işsizliğin ve sermaye gelişinin azalması şeklinde ortaya çıkacaktır.

Vergilemenin sınırlarına ilişkin göstergeler, vergilemenin sınırları alanına girildikten sonra ortaya çıkabilecek sonuçlarla ilgilidir. Vergi sınırına ulaşıldığını veya bu sınırın aşıldığını gösteren unsurlar içerisinde en önemlisi, vergi hasılatının azalmasıdır. Verginin sınırına ulaşıldığında, ilk olarak verginin safi hasılatı azalmaya başlar ve onu gayrisafi hasılat takip eder. Alman Maliyecisi Gerloff, bu hususu, vergi harcamaları kanunu ve vergi hasılatı kanunu şeklinde ifade etmiştir<sup>524</sup>.

Vergi harcamaları kanununa göre, vergi hasılatının, -zaman ve mekana göre değişken olan- optimal noktası aşıldığında, artan tahsil ve maliyet masraflarına oranla verginin safi hasılatı, daha yavaş yükselir. Vergi hasılatı kanununa göre de, vergi oranının optimal noktasının aşılmasından sonra oranın artırılmasına devam edilirse, artabilecek vergiden kaçınma ve vergi kaçırma nedeniyle, vergi hasılatındaki artış azalarak devam eder. Bu iki kanunda söz konusu olan verginin sınırını gösteren nokta aşıldığında nispi ve hatta bazı hallerde mutlak olarak vergi hasılatı azalmaya başlar.

Bir verginin mükellefiyetinin genişletilmesi (matrahın kapsamının genişletilmesi ya da oranların artırılması) halinde, net vergi hasılatının önce hızla artar, daha sonra hasılatın artış oranı giderek azalır, daha ilerlendiğinde, verginin sınırları aşıldığı noktada, hasılat azalmaya başlar. Hasılatın azalmaya başlamadan önceki seviyesindeki vergi oranı ve (vergi matrah kapsamı) vergi optimumunu (optimum vergi oranını ve yapısını) gösterir<sup>525</sup>.

Vergi oranları, arz yönlü iktisadın da temel politik aracıdır. Colin Clark'ın % 25'in üzerine çıkan vergi yükünün enflasyona yol açacağı, tasamufu, çalışmayı ve üretimi azaltacağı yaklaşımından sonra, vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiye ilişkin Laffer eğrisi olarak yaygınlaşan bir yaklaşım ortaya konulmuştur. Arz yönlü iktisat çerçevesinde de yaygınlaşan bu yaklaşım, vergi oranlarının ücretler ve karlar üzerinde etkili olduğu, dolayısıyla vergi oranlarında belirli bir düzeyden sonra artışların vergi gelirini azaltacağını, vergi oranlarındaki indirimlerin ise yatırımı, istihdamı, üretimi ve vergi gelirlerini artırabileceğini öngörür<sup>526</sup>. Vergi oranları, sıfırdan itibaren artırılmaya başlandığında önce artar ancak oranlar arttıkça üretimde bulunmama ve

<sup>524</sup> y.a.g.e., s.117.

<sup>525</sup> Bulutoğlu, 1962, s.13-18; Uluatam, 1997, s.320-321; Devrim, a.g.e., s.185. Çeşitli maliyeciler tarafından farklı ifadelerle ortaya konulmuş olan net vergi gelirleri ile vergi oranları arasındaki bu ilişki, Gerloff tarafından, vergi hasılatı kanunu ve vergi masrafları kanunu olarak adlandırıldığı yaklaşımlar çerçevesinde ortaya konulmuştur (Neumark, 1948, s. 117-118). Vergi gelirleri ile vergi oranları arasındaki söz konusu ilişkinin Laffer'den önce benzer şekilde, 1371'da İbni Haldun, 18. yüzyılda David Hume, Adam Smith, J.R. McCulloch, 1831'de Henry Parnell ve 1844'te J.Dupuit tarafından ifade edildiği de belirtilmiştir. bkz. Coşkun Can Aktan, *Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat*, Takav Mat., Ankara, 1994, s.86-87.

<sup>526</sup> Eker, Altay ve Sakal, a.g.e., s.68-69; Savaş, 1986, s. 174, 178; Savaş, 1994, s.249-250; Aktan, 1998a, s.40-41; Kerem Alkin, "Büyüyeğim mi Vergilenelim mi?", *Finans Dünyası*, Sayı:86, Şubat 1997a, s.74-76.



vergiden kaçınmanın etkisiyle belli bir noktadan sonra azalmaya başlar<sup>527</sup>. Laffer etkisinin, kişilerin vergi sonrası ücretleri yükseldiğinde daha fazla çalışacakları ya da vergi sonrası karları arttığında daha fazla yatırım yapacakları varsayımına ve her vergi için uygulanan oranın maksimum vergi geliri noktasının ötesinde olmasına dayandığı ve bunun zayıf bir beklenti olduğu da ifade edilmiştir<sup>528</sup>. *"Eğer vergilemede üst sınıra ulaşılmış, vatandaşların devlete karşı olan güvenleri sarsılmış ve toplanan vergilerin etkin kullanılmadığı yönünde düşünceler yaygınlaşmışsa bu vergi sisteminin başan şansı azalacaktır."*<sup>529</sup>

Diğer taraftan, vergi tarifesinin düşürülmesi sonucunda, vergi hasılatının tarifiedeki düşüş oranında değil daha az azalacağı hatta bazı hallerde, vergi hasılatının artabileceği de ifade edilmiştir<sup>530</sup>. Bu görüş, vergi indirimi nedeniyle vergiye karşı tepkinin azalmasıyla açıklanmıştır. Bu çerçevede söz konusu etki, indirim öncesi verginin vergi sınırını aşma derecesi ile de bağlantılıdır<sup>531</sup>. Ayrıca vergi oranlarında indirimlerin olumlu etkilerinin ortaya çıkması bakımından vergi oranlarının uzun süre değişmeyeceği konusunda yükümlülere güven verilmesi de gerekmektedir. Bu çerçevede anayasal iktisadın ortaya koyduğu üzere vergi anayasasına ilişkin düzenlemeler yararlı olabilir<sup>532</sup>.

Türkiye'de vergilendirme sınırlarına ulaşıldığı ve vergilemenin sınırını yükseltmenin oldukça güç olduğu ifade edilmiştir<sup>533</sup>. Milli gelir ve nüfus yanında, vergi kapasitesini etkileyen, halkın eşitlik anlayışı, ülkenin siyasi ve idari yapısı, baskı gruplarının etkisi, vergi ahlakı gibi siyasal ve sosyal faktörleri sayısal hale getirmek oldukça güç olduğundan gerçek vergi kapasitesini<sup>534</sup> ölçmek oldukça zordur<sup>535</sup>. Bir ekonomi için ulaşılabilecek maksimum vergi oranını (vergii kapasitesini) tahmin etmek için geliştirilen çeşitli modellerin, içerdığı varsayımlar ve ele aldığı değişkenler nedeniyle söz konusu kapasiteyi gerçeğe uygun olarak açıklamaktan

<sup>527</sup> Ronald A. Kriger, "Arz Yönlü İktisat", (Çev. Coşkun Can Aktan), DEÜ İİBF Dergisi, C:7, Sayı:1, 1992, s.420.

<sup>528</sup> Presten J. Miller ve Allan Struthers, "Vergi Oranları ile Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki ve Laffer Etkisinin Belirsizlikleri", (Çev. Coşkun Can Aktan), DEÜ İİBF Dergisi, C:8, Sayı:1, 1993, s.299.

<sup>529</sup> Ziyaettin Bildirici, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Vergisel Boyutları", XI. Türkiye Maliye Sempozyumu, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1997, s.70.

<sup>530</sup> Neumark, 1948, s.119. Aynı yerde bu çerçevede bir örnek de verilmiştir.

<sup>531</sup> y.a.g.e., s.119.

<sup>532</sup> James M. Buchanan ve Dwight R. Lee, "Politika, Zaman ve Laffer Eğrisi", (Çev. Coşkun Can Aktan), Kamu Tercih ve Anayasal İktisat, Haz. A. Eker ve C.C. Aktan, İzmir, 1991, s.102-103.

<sup>533</sup> Gıyas Akdeniz, "Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler", Maliye Enstitüsü Konferansları, Dokuzuncu Seri-Sene 1963, Sermet Mat., İstanbul, 1964, s.9.

<sup>534</sup> Tanımına ilişkin farklı yaklaşımlar olmakla birlikte en sağlıklı yaklaşımla, vergi kapasitesi, (vergii kapasitesini belirleyen faktörler olarak belirtilebilecek olan) kişi başına ulusal gelir, ihracatın, tarım kesiminin ve madencilik kesiminin GSMH içindeki paylarını, veri kabul ederek ulaşılabilecek vergiler/GSMH oranı olarak ifade edilebilir. Bkz. Berksoy, a.g.e., s.5-6, Musgrave, R. ve Musgrave, P., Public Finance in Theory and Practice, Third. Edition, McGraw Hill, 1980, s.800-802 (Berksoy, a.g.e., s.5-6'dan naklen). Bu çerçevede, vergi kapasitesinin ulaşılabilecek maksimum vergi hasılatının GSMH'daki payı anlamında maksimum vergi oranı olduğu görülmektedir. Ömer Faruk Batirel, Maliye Politikası ve Gelişmekte Olan Ülkeler, Garanti Mat., İstanbul, 1984, s.109.

<sup>535</sup> Batirel, 1984, s.113-114.



önemli ölçüde uzaklaşabilecekleri ifade edilmektedir. Bununla birlikte, fiili vergi gelirlerinin GSMH içindeki payının, vergi kapasitesi tahmin modellerine göre tahmin edilen vergi kapasitesine oranını ifade eden vergi gayreti, Türkiye için 1960-1979 arasına ilişkin olarak hesaplanmıştır. Fiili vergi kapasitesi ile, çeşitli vergi kapasite tahmin modellerine göre bulunan (açıklayıcı niteliği sınırlı olan<sup>536</sup>) sonuçlar kullanılarak yapılan vergi gayreti hesaplamalarında yüksek bir vergi gayreti elde edilmiştir<sup>537</sup>. Buna göre, Türkiye’de, 1960-1979 döneminde, uygulanan vergi politikası ile vergilenebilir kapasitenin tümüyle kullanıldığı anlaşılmaktadır. Ancak, kapasite tahmin modellerindeki yetersizlikler gibi bazı eksiklikler nedeniyle bu yargının eleştiriye açık olduğu ifade edilmiştir<sup>538</sup>.

Kamu harcamalarında etkinlikten uzaklaşıldığı ve vergilemenin sınırlarına gelindiğine ilişkin göstergeler ortaya çıktığında, yeni vergiler konulması veya oranlarda artışa gidilmesi, vergiye karşı tepkilerin daha da yoğunlaşmasına yol açacağı gibi, ekonomik yapıyı önemli ölçüde tahrip edecektir. Vergilemenin sınırlarına gelindiğinde, kamu harcamaları azaltılmalıdır<sup>539</sup>. Bir vergileme ilkesi olarak sözü edilen itidal ilkesine göre, vergi oranları mutedil olmalı, mükellefin ödeyemeyeceği sınıra çıkartılmamalıdır<sup>540</sup>. Son olarak, vergi tarifelerinin belirlenmesinde, vergilemenin sınırlarına gelindiğinin göstergelerinin dikkatle izlenmesi ve bunun tarife yapısının belirlenmesinde özenle dikkate alınması gerektiği belirtilebilir.

### 1.3.7. Vergiye Karşı Tepkiler

Vergiler, türü ve derecesine göre değişiklik göstermekle birlikte çeşitli tepkilere neden olabilirler. Özellikle vergilemede sınırların aşılması halinde, vergiye karşı tepkilerin boyutları ve biçimleri daha belirgin olarak ortaya çıkar. Vergiye karşı tepkilerin derecesi ve biçimi, özellikle vergileme yapısının gözden geçirilmesi ve tepkilerin nedenlerinin araştırılarak gerekli düzenlemelerin yapılmasının gerekliliğini göstermek bakımından önem taşır.

Vergiye karşı tepkilerin, vergilerin harcanmasından, vergilemeden ve diğer unsurlardan<sup>541</sup> kaynaklanan nedenleri vardır. Toplanan vergilerin harcanma boyutları, bileşimi ve biçimi vergiye karşı tepkiler açısından önem taşır. Kamu harcamalarının israf edildiği kanaati, vergilerin adaletsiz olduğu algılamasına da yol açabilmektedir<sup>542</sup>. Kamu harcamalarının büyüklüğü piyasa

<sup>536</sup> Berksoy, çalışmasının sonucunda “kapasiteyi en fazla % 55 oranında açıklayan...” (a.g.e., s.124) kapasite modelleri için, “...açıklayıcı niteliği olmadığı kabul edilen...”(s.123) demektedir.

<sup>537</sup> Berksoy, a.g.e., s.122-123.

<sup>538</sup> y.a.g.e., s.122-123.

<sup>539</sup> Goode, 1984a, s.25.

<sup>540</sup> Sayar, a.g.e., s.99.

<sup>541</sup> Gelir düzeyi, sosyal ve kültürel yapı, vergi ahlakı ve mükellef psikolojisi vergiye karşı tepkileri etkiler.

<sup>542</sup> Uçak, a.g.e., s.21

ekonomisinin varlığını tehdit eder boyuta ulaşmışsa<sup>543</sup>, gerekli kamu hizmetleri etkin ve kaliteli olarak sunulmazken, mükelleflerin genel olarak razı olmadığı harcamalar yapılıyorsa, kamu sektöründe israf ve yolsuzlukların varlığı konusunda yaygın bir kanaat söz konusu ise, piyasa mekanizması, bir savunma aracı olarak vergiye karşı çeşitli biçimlerde tepki ortaya çıkaracaktır<sup>544</sup>.

Vergiye karşı tepkiler, verginin türü ve yapısı, vergilemenin sınırlarının aşılması, istisna ve muafiyetlerle bazı vergi konularının ve kesimlerin vergi yükünün kaldırılması veya hafifletilmesi, buna karşılık diğer kesimlerin vergi yükünün artırılarak rekabet eşitsizliğine yol açılması, ücretler üzerindeki aşırı vergi yükü, vergi adaletsizliği, vergi adı altında olmamakla birlikte mükelleflere konulan ek yükümlülükler, rasyonel olmayan tarife yapısı, oranların yüksekliği ve hissedilme derecesi, artan oranlılık ve artan oranlılığın düzenlenme biçimi, enflasyonla birlikte artan oranlı sistemde gelir dilimi kaymalarına yol açılması, vergi sisteminin karmaşıklığı gibi vergilemeye ve vergi sistemine ilişkin unsurlardan da etkilenir.

Vergiye karşı tepkilerin türü ve derecesi üzerinde etkili olan en önemli unsur, her şeyden önce vergi oranlarının düzeyi ve hissedilebilirlik derecesidir<sup>545</sup>. Düşük vergi oranları vergi kaçırmaı azaltır<sup>546</sup>. Vergi Oranları ile kayıt dışı ekonomi arasında doğru yönlü bir ilişki olduğu<sup>547</sup> yüksek vergi oranlarının vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaıya yol açtığı<sup>548</sup> belirtilmektedir<sup>549</sup>. Giles ve Caragata'nın 1996 yılında yaptıkları bir araştırmaya sonuçlarına göre, efektif vergi

<sup>543</sup> Akalın tarafından, 1994 itibarıyla kamu kesimi harcamalarının GSMH'ya oranının % 60'a ulaşan bir büyüklük olduğu hesaplanmıştır (Güneri Akalın, "Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Yasa Tasarısı", *Vergi Dünyası*, Sayı:178, Haziran 1996a, s.33-34).

<sup>544</sup> Akalın, 1996a, s.33-34; Laufenburger, 1967, s.275-288.

<sup>545</sup> Turhan, 1998, s.198; Arkan ve Ay, 1995a, s.85; Tosuner, 1995b, s.65-66; Zeynep Arkan, "Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları", *Maliye Yazıları*, Sayı:44, Temmuz-Eylül, 1994, s.77; Cihan Dura, "Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı, Sebep ve Etkileri, Ölçülmesi, Mücadele Yolları ve Türk Ekonomisindeki Yeri", *Maliye Dergisi*, Sayı:124, Ocak-Nisan, 1997, s.6; Friedrich Schneider, "Batı Avrupa Ülkelerinde Gölge Ekonomilerinin Boyutları", (Çev. Yusuf Kıldış), *Maliye Yazıları*, Sayı: 63, Nisan-Haziran, 1999, s.67-68; Berna Kırulak, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:132, Eylül 1999, s.155,159; Bildirici, 1997,s.70,76, 79; Aktan, 1999, s.52, 53; Ömer Faruk Batirel, "Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum", *Vergi Dünyası*, Mart 1996, Sayı:175, s.53; Yusuf Kıldış, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", *DEÜ SBE Dergisi*, C:2, Sayı:2, 2000, s.185; Laufenburger, 1967, s.257.

<sup>546</sup> Thrisk, a.g.e., s.15.; C. Lowell Harris, "İşletmelerin Vergilendirilmesi ve İktisadi Kalkınma", (Çev. İzzettin Önder), *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Ondokuzuncu Seri-Sene 1969, Fakülteler Mat., İstanbul, 1969, s.44.

<sup>547</sup> Kıldış, a.g.e., s.185.

<sup>548</sup> Richard Hemming ve Kalpona Kochhar, "Formulating a Growth-Oriented Fiscal Policy", *Finance and Development*, Vol:27, N:4, December, 1990, s.38.; Harris, a.g.e., s.24.; S. Klepper, D. Nagin ve Stephen Spurr, "Tax Rates, Tax Compliance, and the Reporting of Long-Term Capital Gains", *Public Finance*, Vol.XXXVI, No:2, 1991, s.248; Batirel, 1994, s.57; Filiz Giray, "Türk Gelir Vergisi Uygulamasında Vergi Tarifelerinin Yapısı", *Yaklaşım*, Yıl:3, Sayı:29, Mayıs 1995, s.92; Sijbren Cnossen ve Ken Messere, "Personel Income Tax in OECD Member Countries", *The Personnel Income Tax*, Ed. Sijbren Cnossen ve Richard M. Bird, Elsevier Science Publishers B.V., Amsterdam, 1990, s.17; Stiglitz, a.g.e., s.749.

<sup>549</sup> Bununla birlikte literatürde vergi oranındaki artışın vergi kaçırmaıya azalttığı Pencavel'in 1979'da yayımlanan makalesinde gösterildiği gibi, Koskela'nın 1983'te yayımlanan makalesinde de artan oranlılıktaki artışın vergi kaçırmaıya azalttığı sonucuna ulaşıldığı belirtilmektedir (Greg Trandel ve Arthur Snow, "Progressive Income Taxation and the Underground Economy", *Economic Letters*, V:62, 1999, s.217, 222).

oranlarının düşürülmesinin, kayıt dışı ekonomiyi düşüreceği sonucuna ulaştıkları ifade edilmektedir<sup>550</sup>. Trandel ve Snow tarafından yapılan bir çalışmada, artan oranlılığın ve vergi oranındaki artışın kayıt dışı ekonomiyi artırdığı sonucuna ulaşılmıştır<sup>551</sup>. Türkiye'de vergiye karşı direncin yüksek olmasında yüksek vergi oranlarının etkili olduğu belirtilmektedir<sup>552</sup>. 1968-1994 dönemine ilişkin olarak Türkiye için yapılan bir çalışmada da ortalama vergi oranları arttıkça kayıt dışı ekonominin nispi büyüklüğünün de arttığı belirlenmiştir<sup>553</sup>. Ayrıca, 525 işyeri üzerinde yapılan anket sonuçlarına göre, Türkiye'de vergi kaçırma rol oynayan unsurlar içerisinde, adaletsiz bir vergilemenin söz konusu olduğu kanaati, toplanan vergilerin etkin kullanılmadığı inancı ve vergi oranlarının yüksek olması başta gelmektedir<sup>554</sup>.

Mükellef açısından vergi kaçakçılığının marjinal faydası marjinal vergi oranı tarafından belirlendiğinden, marjinal vergi oranındaki düşüş, vergi kaçakçılığının marjinal faydasını azaltır<sup>555</sup>. Mükellef, vergi kanunlarına uymamak suretiyle ödemediği vergisinden kaynaklanan faydayı, vergi kanunlarına uymamanın maliyetinden yüksek gördüğü sürece vergi kaçırma tercih edebilir. Etkin denetim ve cezaların yüksekliği vergi kanunlarına uymamanın maliyetini artırırken, vergi oranının yüksekliği de faydasını artırır<sup>556</sup>.

Vergiden kaçmanın en önemli nedenlerinden biri, mükelleflerin kaldıramayacağı tarife yapısına sahip olması<sup>557</sup>, özellikle verginin dik artan oranlı olmasıdır<sup>558</sup>. Artan oranlı tarife uygulamasının da vergiye karşı tepkilerin kaynağı olduğu belirtilmiştir<sup>559</sup>.

Artan oranlı gelir vergisi tarifesi enflasyonla birlikte, gelir dilimi kaymasına yol açmak suretiyle, reel olarak gelirleri artmayan mükelleflerin daha yüksek oranlara tabi olmasına ve bu

<sup>550</sup> Kıldış, a.g.e., s.185

<sup>551</sup> Trandel ve Snow, a.g.e., s.222.

<sup>552</sup> Cenal Türkoğlu, "Modern Vergiciliğin Felsefesi ve Hukuki Yapısı", *Vergi Dünyası*, Yıl:1, Sayı:7, 1982, s.57.

<sup>553</sup> Nebiye Yamak, "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü", *İşletme ve Finans*, Yıl:11, Sayı:126, Eylül 1996a, s.25.

<sup>554</sup> ISO, a.g.e., s. 33-34. Söz konusu ankete göre, adaletsiz vergilemenin vergi kaçırma neden olduğunu ankete katılanların % 94'ü belirtirken, ödenen vergilerin etkin kullanılmamasının vergi kaçırmanın nedenlerinden olduğunu ankete katılanların % 90'ı belirtmiştir. Vergi oranlarının yüksekliğinin vergi kaçırmanın nedenlerinden olduğu düşüncesini ankete katılanların % 88'i belirtmiştir.

<sup>555</sup> Sami Kazıcı, "Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması", *Vergi Dünyası*, Sayı:146, Ekim, 1993b, s.28.

<sup>556</sup> Harley H. Hinrichs, "Oyun Teorisi ve Rasyonel Vergi Kaçakçısı", (Çev. İzzettin Önder), *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Ondokuzuncu Seri-Sene 1969, Fakülteler Mat., İstanbul, 1969, s.133-134, 142.

<sup>557</sup> Kırbaş, 1993a, s.7.

<sup>558</sup> Nevzat Saygılıoğlu, "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği (I)", *Vergi Dünyası*, Sayı:107, Temmuz, 1990, s.14.

<sup>559</sup> Akalın, 1996a, s.32.

da vergi kaçırma eğilimini artırmaktadır<sup>560</sup>. Diğer taraftan vergi kaçakçılığı vergi gelirlerini azalttığından, dolaylı olarak vergi oranlarının yükselmesine de neden olabilir<sup>561</sup>.

İstisna ve muafiyet şeklindeki teşviklerle bazı kesimlerin avantajlı kılınip vergi yükünün dengesiz biçimde toplumdaki bazı kesimler üzerine yüklenmesi<sup>562</sup> sonucu söz konusu vergisel kolaylıklardan yararlanamayanlara karşı rekabet eşitsizliğinin ortaya çıkması<sup>563</sup>, ücret üzerinden alınan yüksek vergiler<sup>564</sup>, ağır vergi yükü<sup>565</sup>, vergi adaletsizliği<sup>566</sup> vergi mevzuatının karmaşıklığı<sup>567</sup> ve yakalanma ihtimalinin düşüklüğü<sup>568</sup> vergiye karşı tepkilerin önemli nedenlerindendir.

Adaletsiz bir vergi sisteminin yürürlükte olduğu bir ortamda vergi kaçakçılığı önlenemediği<sup>569</sup> gibi adaletsiz vergi sistemine karşı hem iktisadi rasyonellik hem de adalet duygusu ile mükelleflerin direnişe geçmesi olağandır<sup>570</sup>. Vergiye tahammülde verginin adil olarak alındığına ilişkin inanç önemli rol oynar<sup>571</sup>. Kayıt dışı ekonominin, yasal olmayan vergiler<sup>572</sup> yoluyla mükellefin hukukunu ihlal eden devlete karşı, bir sivil itaatsizlik kurumu olarak da yorumlanabileceği ifade edilmiştir<sup>573</sup>. Diğer taraftan kendilerince geçerli gerekçeler bularak, vergi kaçırmaı olağan sayanların haklı görülemeyeceği<sup>574</sup> ancak, "vergi kaçığına yol açanların

<sup>560</sup> Kıldış, a.g.e., s.191. Arkan ve Ay, 1995a, s.85.

<sup>561</sup> Saygılıoğlu, 1990, s.15; Kazıcı, 1993b, s.27; Dura, a.g.e., s.7; Kırbas, 1993a, s.9. Zeynep Arkan ve Hakan Ay, "Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları ve Sonuçları", *Maliye Yazıları*, Sayı:48, Temmuz-Eylül 1995b, s.57.

<sup>562</sup> Kırbas, 1993a, s.8.

<sup>563</sup> Yusuf Kıldış, "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", *DEÜ SBE Dergisi*, C:2, Sayı:2, 2000, s.186, 192.

<sup>564</sup> Saif Engindeniz, "Türkiye'de Gelir Vergisi Açısından Kayıt Dışı Ekonomi ve Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesinin Önemi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:92, Mayıs 1996, s.122, Arkan ve Ay, 1995a, s.86; V. Arif Şimşek, "Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı:154, Haziran 1994, s.35; Veysi Seviğ, "Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Kayıtdışılık", *93-94 Petrol-İş*, Mart Mat., 1995, s. 173; Demiroğlu, a.g.e., s.64.

<sup>565</sup> Coşkun Can Aktan, "Ağır Vergi Yükü ve Yer Altı Ekonomisi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:125, Şubat, 1999, s.52, 53; Akalın, 1996a, s.30; Laufenburger, 1967, s.257.

<sup>566</sup> Tosuner, 1995b, s.65; Osman Altuğ, *Kayıt Dışı Ekonomi*, İkinci Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999, s.437; Dura, a.g.e., s.10; Bildirici, 1997, s.76; Laufenburger, 1967, s.257; Stiglitz, a.g.e., s.749.

<sup>567</sup> Arkan ve Ay, 1995a, s.85-86; Laufenburger, 1967, s.257; Stiglitz, a.g.e., s.749.

<sup>568</sup> Stiglitz, a.g.e., s.749.

<sup>569</sup> Kemal Kılıçdaroğlu, "Saklı Ekonominin Boyutları ve Daraltma Önlemleri", *Vergi Dünyası*, Sayı:228, Ağustos, 2000, s.5.

<sup>570</sup> Dura, a.g.e., s.10; Akalın, 1996a, s.35.. Aynı yerde, "bir vergi sistemini meşru kılan (sadece) yasal olması değil sosyal vicdan tarafından kabul görmesi yani öncelikle genelliği ve daha sonra da hakkaniyetidir" (Akalın, 1996a, s.35') denilmektedir. (Not: tırnak içinde verilen cümledeki parantez içinde olan "sadece" kelimesi tarafımdan eklenmiştir)

<sup>571</sup> Nazif Oker, *Türkiye'de Vergi Yükü*, Emel Mat., Ankara, 1955, s.5.

<sup>572</sup> Akalın, yasal olmayan vergiler kavramını da kullanmaktadır. Yasal olmayan vergileri, enflasyon vergisi, KİT karları (tekeli, akaryakıt vs. zamları vasıtalı vergi niteliğini taşıır), askerlik hizmeti, eğitime katılma payı, kamu vakıf ve demeklerine zorunlu bağışlar, özel okul ve hastanelere getirilen yoksul öğrenci okutma veya hasta bakma mükellefiyeti, merkezi veya mahalli idarelerde spor kulüplerinin ve siyasi partilerin finansmanı için ihalelerden zorunlu komisyon alınması veya iş sahiplerine ayni veya nakdi mükellefiyetler getirilmesi vs. olarak ifade etmektedir (Akalın, 1996a, s.30-31)

<sup>573</sup> Akalın, 1996a, s.36.

<sup>574</sup> Tosuner, 1995b, s.70.

kendilerine göre haklı gerekçelerini oluşturan söz konusu nedenlerin ortadan kaldırılması halinde vergi gelirlerinde önemli artışlar<sup>575</sup> beklenebileceği belirtilmiştir.

Vergiye karşı tepkiler, çeşitli biçimler ve derecelerde ortaya çıkar. Vergiye karşı tepkiler, vergiye ilişkin düzenleme yapılmadan parlamento üzerinde etkide bulunarak bunu değiştirmeye yönelik baskılar yapılması, daha sonra uygulama aşamasında mali idare üzerinde baskı yapılması<sup>576</sup>, yasaları ihlal etmeden vergiden kaçınma yoluna başvurulması<sup>577</sup>, göç, yasaları ihlal ederek vergi kaçırma, verginin reddi<sup>578</sup> biçimlerinde olabilir<sup>579</sup>.

Bir genelleme yapmanın her zaman doğru olmayabileceği belirtilmekle birlikte<sup>580</sup> çeşitli kesimler için bazı vergiye karşı tepki biçimlerinden söz edilebilmektedir. *"Vergiye karşı koyma yolları zamana, ekonomik ve sosyal gruplara göre farklı olabilmektedir. Örneğin, büyük sanayici ve işadamları hukuksal yollardan yararlanarak vergiden kaçınma yolunu yeğledikleri halde; küçük ve orta ölçekli işletmeler doğrudan vergi kaçakçılığına başvururlar. Sabit ve dar geliri ücretliler doğrudan ayaklanma yolunu seçtikleri halde; özellikle feodal toplumlarda çiftçiler parlamento üzerinde baskı yapmak yolunu kullanırlar"*<sup>581</sup>.

Vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiye ilişkin olarak en yaygın yaklaşım A. Laffer tarafından ortaya konulan yaklaşımdır. Söz konusu yaklaşımda, vergi oranlarının artırılmaya devam edilmesi halinde belirli bir noktadan sonra vergi gelirlerinde artık artışa değil azalışa yol

<sup>575</sup> y.a.g.e., s.71.

<sup>576</sup> Saygılıoğlu, 1990, s.13.

<sup>577</sup> Vergiden kaçınma, vergi yasalarının yapısından ortaya çıkar. Vergi yasalarının avantajlarından ve boşluklarından yararlanarak vergi yasaları ile belirlenen yükümlülük alanı sınırları dışına çıkmak, vergiyi doğuran olaya neden olmamak suretiyle gerçekleştirilir (Stiglitz, a.g.e., s.730-741; Herekman, 1976, s.184). Ayrıca kişinin, vergi yükü ağırlığı nedeniyle ülkeyi terk etmesi de vergiden kaçınma kapsamındadır (Herekman, 1976, s.183).

<sup>578</sup> Verginin reddi, vergiye, bir yükümlü grubunun veya halkın topluca karşı çıkmasıdır (Herekman, 1976, s.186). Adil olmayan, ağır vergiler karşısında verginin reddi şeklinde toplumsal hareketler ortaya çıkabilmektedir (Herekman, 1976, s.186). Verginin reddi kavramı yerine vergi grevi kavramı da kullanılmıştır (Herekman, 1976, s.186). Verginin reddine ilişkin olarak Paujade hareketi tipik bir örnek niteliğindedir. (Paujade hareketine ilişkin olarak ayrıntılı bilgi için bkz. Kenan Bulutoğlu, "Vergiye Karşı Tipik bir Reaksiyon Paujade Hareketi", Maliye Enstitüsü Konferansları, 4. Seri Yıl:1958, Semet Mat, İstanbul, 1959, s.173-197.)

<sup>579</sup> Bunlar dışında da vergi baskısından kurtulmak için verginin giderilmesi, amortismanı, kapitalizasyonu, yansıtılması yollarına başvurulabilir. Verginin giderilmesi, yükümlünün vergi yükünü hafifletmek veya bu yükten tamamen kurtulmak amacıyla vergi karşısında almış olduğu türlü önlemlerdir. Vergi alınmasının yükümlünün ödeme gücünü azaltması, verginin ödeme gücü etkisi olarak ifade edilirken, verginin kişinin tasarruf, yatırım veya tüketim hakkındaki kararları üzerindeki etkisi karar etkisi veya beyan etkisi olarak adlandırılmaktadır (Herekman, 1976, s.187). Vergi nedeniyle gelirden oluşan azalmayı gidermek için daha fazla çalışılması ve gelir elde edilmesi verginin gelir etkisi olarak ifade edilmektedir. Vergi nedeniyle, kişinin maliyeti düşen boş zamana talebinin artması ve bir kısım çalışma zamanını boş zamanla ikame etmek suretiyle çalışmaktan vazgeçmesi verginin ikame etkisi olarak ifade edilmektedir (Herekman, 1976, s.189). Verginin amortismanı ve kapitalizasyonu, vergi nedeniyle dayanıklı mal veya kıymetli evrakin değerinde meydana gelen düşüş ile verginin kaldırılması veya düşürülmesi sonucu dayanıklı mal veya evrakin değerinde meydana gelen artışı ifade etmektedir (Herekman, 1976, s.190). Verginin yansıtması, vergi nedeniyle parasal bir yükümlülük altına giren yükümlünün, bu yükümlülüğünü yerine getirmeden veya yerine getirdikten sonra, bu yükün tamamını veya bir kısmını kendi üzerinden bir başkasına aktarmasına denir (Herekman, 1976, s.192).

<sup>580</sup> Saygılıoğlu, 1990, s.13.

<sup>581</sup> y.a.g.e., s.13.



açacağı ifade edilmektedir. Bunun nedeni, optimal noktanın üzerine çıkan vergi oranlarının bireyleri vergi kaçımaya teşvik etmesidir.

Yükümlülerin karşı karşıya oldukları vergi oranının yüksekliği, yakalanma ihtimali halinde ödeyecekleri vergi cezası karşısında alabilecekleri riski azaltmaktadır. Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma gibi farklı şekillerde ortaya çıkan tepkiler, uygulanan tarifenin yapısını ve etkisini de değiştirir. Özellikle yüksek gelirli bazı kesimler, artan oranlı tarife karşısında, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yoluyla fiilen tarifenin azalan oranlı hale gelmesini sağlayabilirler<sup>582</sup>. Bu nedenle vergiye karşı tepkileri azaltmak ve vergiye karşı tepkilerin olumsuz sonuçlarını gidirmek bakımından oranların seviyesini doğru belirlemek büyük önem taşır.

### 1.3.8. Vergi Psikolojisi, Vergi Zihniyeti ve Vergi Ahlakı

Yükümlülerin vergileme karşısındaki davranışları temelinde, özellikle vergi ahlakını da içerecek şekilde vergi zihniyeti ile vergiye karşı direniş olgusunu inceleyen ve vergi politikalarındaki etkinliği artırmak amacını güden vergi psikolojisi<sup>583</sup> çerçevesinde, vergi tarifesinin belirlenmesi ve belirlenen vergi tarifesinin yükümlü davranışlarına etkisi bakımından değerlendirmeler yapılabilir. Bu çerçevede, yükümlülerin davranışını belirleyen, bireysel ve çevresel faktörler ile vergi tarifi karşısında oluşabilecek vergilere karşı tepkilerin dikkate alınmasının önem taşıdığı belirtilebilir.

Vergi ahlakı, yükümlünün vergisini tam olarak ödemesi<sup>584</sup> olarak ifade edildiği gibi dar anlamda vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takınılan tavır<sup>585</sup> olarak da ifade edilmektedir. Vergi ahlakı, *"vatandaşların bizzat vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel mükellefiyetler karşısında takındıkları genel tavır"*<sup>586</sup> olarak ifade edilebilen vergi zihniyetinin genel çerçevesi içerisinde de ortaya konulabilmektedir. Geniş bir bakış açısıyla, vergi ahlakının, vatandaşların, kamu hizmetlerinin bileşimi, bu hizmetlerin finansmanının bölünüşü hakkındaki düşünceleri ve konulan mali yükümlülükler hakkında kendilerini sorumlu hissetmelerine bağlı olarak ortaya çıktığı söylenebilir. Vergi ahlakı, her toplumda farklı olabileceği gibi, vergi sisteminin yapısına, vergilemede adaletin gerçekleşme derecesine, kamu hizmetlerinin etkin ve etkili olarak sunulabilme derecesine, bireylerin ve içinde bulundukları toplumun sosyal, siyasal, kültürel ve ekonomik seviyesine, vergi oranlarının yapısına ve vergilemenin sınırlarına bağlı olarak belirlenir.

<sup>582</sup> Bulutoğlu, 1977, s.449.

<sup>583</sup> Şenyüz, 1995, s.4-13; Günter Schmolders, "Mali Psikoloji", Maliye Enstitüsü Konferansları, Onbeşinci Seri Sene-1968, Sermet Mat., İstanbul, 1968, s.13; İnci User, "Vergi Psikolojisi ve Vergilemin Psikolojik Sınırı", MÜ İİBF Dergisi, Sayı:1-2, 1992, s.64-64.

<sup>584</sup> Herekman, 1976, s.182.

<sup>585</sup> Schmolders, 1976, s.107; Turhan, 1998, s.199.

<sup>586</sup> Schmolders, 1976, s.107.



Kamu sektörünün etkin çalışmadığı, kaynakların israf edildiği veya bazı kesimlere transfer edildiği, kamu harcamaları için gerekli kaynakların adil toplanmadığı kanısının yerleşmesi vergi ahlakını zayıflatır<sup>587</sup>. Vergi ahlakı, vergilemenin optimal sınırını belirlemede önemli unsurlardandır<sup>588</sup>. Vergi ahlakının zayıflaması, yükümlülerin davranışında, vergiye karşı tepkilerin artması şeklinde kendini gösterir. Vergi ahlakının zayıflaması, vergi oranlarının düzeyi ve hissedilebilirlik derecesi karşısında daha serken ve şiddetli tepkilerin ortaya çıkmasında etkili olabilir. İyi bir vergi sisteminin uygulanamaması, kişi başına düşen gelirin düşük olması gibi faktörler vergi ahlakıyla da etkileşim halinde vergiye karşı tepkilere ortam hazırlamaktadır<sup>589</sup>. Mükellefler genel olarak olanakları ölçüsünde –vergi sistemi ve vergi ahlakı sınırları içerisinde– vergi kaçırma eğilimi içersindedirler<sup>590</sup>.

Vergi yükümlülerinin vergileme karşısındaki davranışını belirleyen vergi zihniyeti ve vergi ahlakı, vergi tarifelerine göre etkilenebilmekte ve bu etkilene sonuça vergilemeyi tekrar etkileyebilmektedir. Vergi ahlakı ve vergi zihniyetini etkileyen diğer unsurlar yanında, vergi tarifelerinin yanlış/doğru belirlenmesi, vergi ahlakı ve zihniyetini olumsuz/olumlu etkileyebilir. Dolayısıyla, vergi tarifelerinin örneğin vergi sınırlarını aşan bir biçimde aşırı yüksek oranlar içerecek şekilde belirlenmesi veya verginin optimum noktasına yakın bir biçimde belirlenmesi vergi ahlakı ve zihniyetini de etkilemek suretiyle vergiye karşı tepkileri artıracak veya azaltacak ve bunun sonucu olarak vergilemenin etkinliği azalacak ya da artacaktır.

Vergiye karşı tepkileri azaltmak için, öncelikle mevcut vergi sisteminin gözden geçirilerek, özellikle mükelleflerin ödeme gücü, zamanı ve mekanı açısından var olan aksaklıkların düzeltilmesi önem taşır<sup>591</sup>. Vergiye karşı tepkilerden biri olarak ortaya çıkan kayıt dışı ekonominin azaltılması bakımından da vergi ahlakının geliştirilmesi önem taşımaktadır<sup>592</sup>. Vergileme, mükellefleri psikolojik yönden rahatsız etmeyip, ödeme gücüne göre ayarlanabildiği ölçüde etkin olmaktadır<sup>593</sup>.

Vergi ahlakı ve mükelleflerin psikolojik yapıları, vergi kaçırma eğilimini etkileyen unsurlardandır<sup>594</sup>. Verginin, kendilerine sunulan kamu hizmetleri ile bağlantılı toplumsal bir görev olduğu anlayışını

<sup>587</sup> Tosuner, 1995b, s.71; Dura, a.g.e., s.6; Kırbas, 1993 a, s.8-9.

<sup>588</sup> Schmolders, 1976, s.106.

<sup>589</sup> Herekman, 1976, s.182.

<sup>590</sup> Duverger, M, *Amme Maliyesi*, (Çev. İ.H. Ülkmen), Ankara 1955, s.396 (Herekman, 1976, s.182'den naklen); P. L. Reynoud, *Vergi Karşısında Mükellefin Ruh Hali*, (Çev. Celal Erçoklu), İdeal Mat., Ankara, 1955, s.3.

<sup>591</sup> Herekman, 1976, s.183.

<sup>592</sup> Kıldış, a.g.e., s.206.

<sup>593</sup> Ömer Faruk Batirel, "Vergi İdaresinde Etkinlik ve Mükellef Psikolojisi", *İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi*, Sayı:1, 1973, s. 46.

<sup>594</sup> Kırbas, 1993a, s.8,10; Pierre-Louis Reynoud, "İktisadi Psikoloji ve Maliye", (Çev. Nafia Somel), *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Onikinci Seri-Sene 1966, Sermet Mat., İstanbul, 1966, s.20.

ifade eden vergi bilincinin yaygınlaştırılmasına ve vergi ahlakının geliştirilmesine dikkat edilmelidir<sup>595</sup>. Yapılan bir araştırmada, yaptırım ve kontrol etkilerinden çok daha fazla vicdana seslenmenin etkili olduğu görülmüştür<sup>596</sup>. Bir vergi sisteminin, sürekli olarak elde edebileceği hasılatın seviyesi, vergilemenin ekonomik sınırının aşılmasına, vergi ahlakı ve vergi psikolojisine bağlıdır<sup>597</sup>. Vergilemenin psikolojik sınır, vergiye karşı alınan tavrın “*vergi etkinliğini zedeleyecek şekilde bozulmaya başladığı noktada ortaya çıkmaktadır*”<sup>598</sup>. Vergilemenin etkinliği bakımından vergi ile mükellef arasındaki ilişkinin psikolojik faktörler de dikkate alınarak, mükellefin vergi ve verginin harcanma yapısına ilişkin düşünce ve istekleri dikkate alınarak<sup>599</sup>, mükellefe karşı saygı çerçevesinde kurulması ve vergilemenin mükellefin daha iyi yaşaması için bir araç olduğu esasına göre gerçekleştirilmesi önem taşımaktadır.

### 1.3.9. Vergilemenin Etkileri

Özel kesimin kaynaklarının bir kısmının devlete aktarılmasını sağlayan vergileme, özel kesimin ekonomik faaliyetler hakkındaki karar ve tutumlarını etkiler. Özel kesimin ekonomik faaliyetler hakkındaki karar ve tutumlarının etkilenme biçimi ve derecesi, vergilemenin biçimine, yapısına ve düzeyine bağlı (olduğu gibi vergilerin harcanma biçim ve yapısına da bağlı)dır. Tercih edilen vergileme politikası çerçevesinde uygulanan tarifelerin ekonomik etkileri farklı olacaktır. Gelir dağılımını eşitleyici ya da eşitleyici olmayan vergi politikalarından<sup>600</sup> ve bu çerçevede artan oranlılığı yüksek olan ya da artan oranlı olmayan vergi tarifelerinden söz edilebilir. Gelir dağılımına verilen önem derecesinin seçilmesi iktisatçıların görev alanı dışında olmakla birlikte, bir toplumda ekonomik büyümenin yavaşlaması pahasına, gelir dağılımında eşitliğe yönelik vergi politikaları doğrultusunda artan oranlı vergileme ya da tam tersine büyümeyi teşvik için yatırım teşviklerinin getirilmesi tercih edilebilir. Diğer taraftan, toplumun vergi politikası değerlendirmesi zamanla değişebilir. Hatta aynı zamanda ülkeden ülkeye vergi politikaları farklı değerlendirilebilir<sup>601</sup>.

Vergi oranları belirli bir seviyeye çıktıktan sonra vergilerin olumsuz etkileri arttığından bu noktadan sonra vergi oranları herkes için zararlı olur<sup>602</sup>. Vergileme, ekonomideki, üretim, tüketim, yatırım, tasarruf ve işgücü üzerinde etkiye bulunduğu gibi, sermaye hareketleri

<sup>595</sup> Herekman, 1976, s.183.

<sup>596</sup> Uçak, a.g.e., s.34.

<sup>597</sup> Schmolders, 1976, s.115.

<sup>598</sup> User, a.g.e., s.72.

<sup>599</sup> Reynaud, 1966, s.26.

<sup>600</sup> Christian Morrison, “Vergilemenin Gelir Dağılımı ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri”, MÜ İİBF Dergisi, C:3, Sayı:3, 1986, s.181-186.

<sup>601</sup> Morrison, a.g.e.,s.194; Goode, 1986, s.200.

<sup>602</sup> Howel H. Zee, “Personel Income Tax”, *Tax Policy (Handbook)*, Ed. Parthasarathi Shome, Washington, 1995c, s.118.

üzerinde de önemli etkilerde bulunur. Söz konusu etkileri belirleyen en önemli unsurlardan biri vergi tarifeleridir.

Gelir vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergiler kadar olmasa da özel kesimin satın alma gücünü kısıcı etkisi ve devletin aldığı kaynakları özel kesimden farklı biçimde harcaması nedeniyle, toplam harcamaların yapısı üzerinde etkide bulunur. Ancak gelir vergisi, mal ve hizmetler üzerindeki nispi fiyat yapısını değiştirmeden, gelir vergisinin harcama yapısı üzerinde saptıncı etkisinin önemsiz olduğu ve dolayısıyla gelir vergisinin tarafsız olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, yüksek oranlı ve/veya yüksek artan oranlılık içeren bir tarife ile gelir vergisinin kamu harcamaları yoluyla ya da talebi kısıcı etkisi yoluyla harcama yapısı üzerindeki etkisinin dikkate alınması tarifenin belirlenmesi açısından vergilemenin etkilerinin önemli olduğunu gösterir.

Gelir vergisi tarifesini, emek üzerinden alınan vergilerin artması ve azalmasını belirlemek suretiyle, kişilerin çalışma kararlarını etkiler. Yüksek oranlı bir tarife sonucu, emeği karşılığı alacağı net kazancı azalan bireylerin kararlarında ortaya çıkacak gelir ve ikame etkilerinin hangisinin daha kuvvetli olduğuna bağlı olarak, emek arzı azalabilir veya artabilir. Gelir etkisinin daha kuvvetli olması halinde, yüksek vergi tarifesini nedeniyle kazançları azalan bireyler bu azalışı telafi etmek için daha çok çalışmayı tercih edecektir. İkame etkisi ise, yüksek vergi tarifesini sonucu, gelirleri azalan bireylerin, boş dumanın alternatif maliyetinin düşmesi nedeniyle daha çok boş dumanı ve dolayısıyla daha az çalışmayı tercih etmelerine yol açarak, işgücü arzının azalmasını sağlayacaktır<sup>603</sup>.

Gelir vergilerinde çeşitli unsurlara bağlı olarak değişmekle birlikte, ikame etkisinin daha güçlü olduğu, yüksek oranlı ve artan oranlı tarifelerin emek arzını azaltması ihtimalinin kuvvetli olduğu söylendiği gibi<sup>604</sup> yüksek oranların emek arzını azaltıcı etkisinin oldukça zayıf olduğu ancak bazı işgücü unsurlarının başka ülkelere göçü üzerinde etkili olabileceği de belirtilmiştir<sup>605</sup>. Vergi indirimlerinin emek arzı üzerindeki etkilerine ilişkin olarak, yapılan araştırmalarda, ikame etkisinin ağır bastığı, gelir etkisinin oldukça düşük olduğu, evli erkeklerin evli kadınlara göre daha az olmakla birlikte vergi indirimleri karşısında emek arzlarının arttığı şeklinde farklı sonuçlara

<sup>603</sup> H. Brochier, P. Llau, CH.-A. Michalet, *Maliye Ekonomisi*, Ankara İTİA, Ankara, 1. Baskı, 1981, s. 332. Yaşa, 1973, s.59-63; İsmail Türk, *Maliye Politikası*, 8. Baskı, S Yayınları, Ankara, 1989, s. 112. Nitekim 1986'da Amerikada yapılan vergi reformu ile gelir vergisi oranlarındaki indirimin emek arzını artırdığı, gelir kaybının ise beklenenden daha az azaldığı, refah kaybında da azalış olduğu ifade edilmiştir (Martin Feldstein, "Behavioral Responses to Tax Rates: Evidence From the Tax Reform act of 1986", *Readings in Public Finance*, Second Edition, South-Western College Publishing, Cincinnati, 1997, s.358.

<sup>604</sup> Uluatam, 1997, s.316.

<sup>605</sup> Uçak, 1997, s.26-29.

ulaşılmıştır<sup>606</sup>. Yapılan çalışmalardan kesin bir sonuç çıkarılamamakla birlikte, genel olarak gelir vergisinde yüksek oranların çalışma gayreti üzerinde olumsuz etki yaptığı söylenebilir<sup>607</sup>.

Diğer taraftan gelir vergisi tarifelerinin belirlenmesinde, toplumun çeşitli kesimleri arasında çatışmalar olur. Bu çatışmada baskı grupları temsil ettikleri kesimin vergilerini hafifletmeye çalışırken, siyasal iktidar da temsil ettiği çıkar gruplarının taleplerine karşı daha duyarlıdır<sup>608</sup>. Yüksek oranlı tarifeler, çalışmaktan vazgeçme şeklinde vergiden kaçınma yanında, vergi kaçırma ya da baskı grupları yoluyla vergi sığınakları oluşturma şeklinde tepkilere de neden olabilecektir.

Çeşitli gelir teorilerine göre değişmekle birlikte<sup>609</sup> gelir vergisi tarifelerinin yüksek oranlar içermesinin kamusal tasarrufları artırırken, özel tasarrufları azaltıcı etkisinden söz edilebilir<sup>610</sup>. Tarifelerin tasarruflar üzerindeki etkilerine ilişkin olarak genel bir değerlendirmeye temel gösterge olarak marjinal ve efektif vergi oranları kullanılabilir<sup>611</sup>. Yüksek marjinal oranlara sahip verginin, gelir sahiplerini kapsamına aldığı ölçüde, özel kesimin yatırıma ayırabileceği fonlarda belirli ölçüde azalmaya yol açacağı söylenebilir. Yüksek marjinal oranların özel kesimin yatırıma ayıracağı fonlarda meydana getireceği azalışın düzeyi, uygulanan gelir vergisinin yol açtığı gelir ve ikame etkilerinden hangisinin daha güçlü olduğuna, vergilenen gelir gruplarının tasarruf eğilimlerine, yüksek marjinal oranların mükelleflerin ne kadana kapsadığına ve mükelleflerin uygulanan marjinal oranları algılama biçimlerine bağlı olarak değişecektir. Özellikle gelir üzerinden alınan vergilerin, satın alma gücü ile birlikte tasarrufları ve dolayısıyla özel kesimin yatırımlara ayırabileceği fonları azaltması yanında, bu azalışlara bağlı talep düşüşü nedeniyle yatırımların getireceği gelirle ilgili beklentilerin değişmesi suretiyle yatırımların karlılığı azalacağından, yatırımlar üzerinde olumsuz etkileri olabilecektir<sup>612</sup>. Artan oranlı vergileme düz

<sup>606</sup> Kriger, a.g.e., s.422, 424-425; Coşkun Can Aktan, "Vergi İndirimleri Ekonomik Büyüme İlişkisi", *DEÜ İİBF Dergisi*, C:6, Sayı:2, 1991a, s.56-58. Ancak vergi indirimlerinin emek arzı üzerindeki etkileri incelemeye yönelik söz konusu araştırmaların bazı yönlerden eksiklikler içerdiği de belirtilmiştir. (y.a.g.e., s.58.)

<sup>607</sup> OECD, *OECD Ülkelerinde Vergileme*, (Çev. Nevzat Saygılıoğlu), Yaklaşım Yay., Ankara, 1993, s.30; Cnossen ve Messere, a.g.e., s.17.

<sup>608</sup> Bulutoğlu, 1977, s.448.

<sup>609</sup> Uluatam, 1997, s.316-317.

<sup>610</sup> Laufenburger, 1967, s.158; Ömer Faruk Batirel, *Kamu Maliyesi Teorisine Giriş*, 2. Baskı, İstanbul, 1979, s.143-144; Morrison, a.g.e., s.191, 193; Mehmet Şafak, "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması", *Vergi Dünyası*, Sayı:86, Ekim 1988a, s.58-60.

<sup>611</sup> Bazı çalışmalarda tarifelerin tasarruf ve yatırımlar üzerindeki etkilerinin değerlendirmesine ilişkin olarak (lokal) artan oranlılık derecelerinin gelişimi kullanılmıştır. Oysa, artan oranlılık dereceleri, tarifelerin tasarrufları üzerindeki etkilerini değerlendirmek bakımından tek başına bir gösterge olamaz. Artan oranlılık dereceleri ancak marjinal ve ortalama vergi oranlarıyla birlikte yardımcı bir unsur olarak kullanılabilir. Örneğin artan oranlılık derecesi sıfır olan % 95 oranına sahip düz oranlı bir tarife, tasarrufları tamamen engelleyici olurken, fazla dilimli ancak çok daha düşük marjinal oranlara sahip yüksek artan oranlılık derecesine sahip bir tarife tasarrufları daha az etkiler

<sup>612</sup> Uluatam, 1997, s.317-318; Türk, 1992, s.236; Azzem Özkan ve Aytekin Altıparmak, "Vergi Yükünün İşletmelerin Yatırım Kararları Üzerine Etkisi", *Yaklaşım*, Yıl:5, Sayı:55, Temmuz 1997, s.123,128.

oranlı vergilemeye göre tasarruf ve yatırımlar daha çok olumsuz etkiler<sup>613</sup>. Vergi indirimlerinin tasarruflar üzerindeki etkilerine ilişkin olarak yapılan çalışmalarda vergi oranlarının indirilmesinin tasarrufları çok az bir şekilde etkileyeceğini ortaya koymuştur<sup>614</sup>.

Diğer taraftan, üretim faktörlerinin akışkanlığının arttığı günümüzde, düşük vergi oranlı ülkelere yönelen büyük sermaye hareketleri vergi tarifelerinin içerdiği oranların tasarruf ve yatırımları önemli düzeyde etkilediğinin önemli göstergeleridir. Küreselleşme ile tasarruf ve yatırım kararlarının gelir vergisi tarifeleri karşısında duyarlılığının arttığı söylenebilir.

Artan oranlı bir verginin tüketimden daha çok tasarrufları azalttığı görüşü, gelir arttıkça tüketim eğiliminin azaldığı varsayımına dayanmaktadır. Artan oranlı bir gelir vergisi, yatırımların verimliliğini azaltarak tasarruf arzusunu kırar ve kişiyi tüketime özendirerek israfa yol açabilir. Vergi, kişinin harcamasını kısımlama tercihi karşısında, tasarrufu ve yatırımları daha çok etkileyecektir<sup>615</sup>.

Gelir vergisinin yükünün daha çok dar gelirli üzerinde olduğu varsayılırsa, dar gelirli vergilerini ancak harcamalarını kısımlama suretiyle ödediklerinden, söz konusu vergi sonrasında toplam harcamalar kısımlı olacaktır. Toplanan bu vergi gelirlerinin harcamaya biçimi önemlidir. Söz konusu gelirler, büyük kısmı faiz ödemelerinden oluşan transfer harcamaları kapsamında harcanmışsa ekonomiye etki farklı olacak, yatırım harcamalarına harcanmışsa etki farklı olacaktır. Gelir vergisi yükü daha çok yüksek gelirli üzerinde yoğunlaşmışsa, vergi nedeniyle özel kesim tasarrufları azalacak, bu vergilerin devlet tarafından harcanış şekli ekonomiye toplam etkinin yönünü belirleyecektir<sup>616</sup>. Diğer taraftan artan oranlı bir tarifenin müteşebbislerin riskli yatırımlara girme arzusunu engellediği<sup>617</sup> üst dilimlerdeki marjinal oranların büyüme üzerinde etkili olduğu<sup>618</sup> ifade edilmektedir.

Arz yönlü iktisatçılara göre, vergi oranları, boş durmaya karşı çalışmanın nispi fiyatını, bugünkü tüketim ile gelecekte tüketimde bulunmanın fiyatlarını ve kayıtlı faaliyette bulunma ile kayıt dışı faaliyette bulunmanın fiyatını değiştirerek ekonomik büyüme ve vergi gelirleri üzerinde etkide bulunur<sup>619</sup>. Düşük vergi oranları, yüksek oranlar nedeniyle vergiden gizlenen varlıklar ortaya çıkararak bunları verimli yatırım alanlarına yönleltecek ve vergi gelirlerinin artmasına yol

<sup>613</sup> Giray, a.g.e., s.92; Auerbach ve Kotlikoff, a.g.e., s.112.

<sup>614</sup> Aktan, 1991 a, s.61.

<sup>615</sup> Herekman, 1976, s.206.

<sup>616</sup> y.a.g.e., s.207.

<sup>617</sup> Özhan Uluatam, *Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası*, AÜ SBF Yay., Sevinç Mat., Ankara, 1971, s.38; Şafak, 1988a, s.60-61.

<sup>618</sup> Bird, a.g.e., s.45.

<sup>619</sup> Aktan, 1991a, s.51.



açacaktır<sup>620</sup>. Yüksek oranlı vergiler, çalışma ve tasarruf için teşvik edici olmaz<sup>621</sup>. Vergileme, tasarruf ve yatırımları etkilemek suretiyle ekonomik kalkınma üzerinde önemli etkilerde bulunduğundan, vergilemenin özellikle tasarruf ve yatırımları olumsuz etkilemesini en aza indirecek nitelikte olmasına ve vergiler yoluyla toplanan kaynakların verimli alanlarda harcanmasına özen gösterilmesi gerekir<sup>622</sup>.

Vergi yükü ekonomik büyüme ilişkisi üzerine Marsden ve Vedder'in yaptığı çalışmalar, tek faktör olmamakla birlikte düşük vergi yükünün ekonomik büyüme için çok önemli olduğunu ortaya koymuştur<sup>623</sup>. Ayrıca ABD için 1930-1990 yıllarına ilişkin olarak yapılan bir çalışmada, marjinal gelir vergisi oranlarını düşürmenin, reel milli gelirin büyüme oranını önemli ölçüde artırdığı belirlenmiştir<sup>624</sup>. Söz konusu çalışmanın sonuçları, gelir vergisi oranlarının GSMH üzerinde önemli bir rol oynadığını göstermiştir<sup>625</sup>.

Verginin tasarruf ve yatırım üzerindeki etkisini gidermeye yönelik önlemler çerçevesinde, harcama tipli gelir vergisi uygulaması önerisinden söz edilebilir. Bu öneride tasarruflar dışındaki gelir yani sadece harcama şeklindeki gelir vergilendirilir<sup>626</sup>. Diğer taraftan yatırımları teşvik etme amacıyla, çeşitli vergisel teşvikler, muafiyet ve istisnalar uygulamaya konulabilir veya vergi oranları düşük tutulabilir<sup>627</sup>.

Tarife yapısının biçimi ve içeriği gelir dağılımı açısından önem taşır. Tarifeler gelir dağılımındaki aşırı eşitsizlikleri giderecek bir biçimde düzenlenebileceği gibi gelir dağılımı karşısında tarafsız kalacak ya da gelir dağılımını bozacak bir yapıda düzenlenebilir. Tarife yapısının gelir dağılımı karşısında nasıl bir yapı içermesi gerektiği konusunda tam bir görüş birliği bulunmamakla birlikte genel olarak, sınırlı da olsa tarifelerin gelir dağılımındaki eşitsizlikleri giderecek bir biçimde düzenlenmesi gerektiği üzerinde durulmaktadır. Bu çerçevede daha yaygın olarak sıfır oranlı dilim uygulaması ya da en az geçim indirimi üzerinde durulurken giderek azalan ölçüde artan oranlılık savunulmaktadır.

Vergi ödeme süreleri, özellikle gelir vergilerinde çeşitli gelir grupları bakımından farklılık gösterebilmektedir. Özellikle, ücretlerle diğer gelir unsurları arasında mevcut olan farklılık bu gelir

<sup>620</sup> Kriger, a.g.e., s.425- 428.

<sup>621</sup> Hemming ve Kochhar, a.g.e., s.38

<sup>622</sup> Bruce Barlett, Vergi İndirimleri Sorunu, (Çev. Metin Taş), Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, C.XIII, Sayı:1-2, Mart-Kasım 1992, s.266-267; Yaşa, 1973, s.63-64; Nemli, 1979a, s.140.

<sup>623</sup> Aktan, 1991a, s.63-69.; Karl Marsden, "Vergiler ve Büyüme", (Çev. Mehmet Akbay), Vergi Dünyası, Sayı:31, Mart 1984, s.12-13.

<sup>624</sup> Craig S. Hakkio, Mark Rush ve Timothy J. Schmidt, "The Marginal Income Tax Rate Schedule From 1930 to 1990", *Journal of Monetary Economics*, Vol:38, 1996, s.117-132.

<sup>625</sup> y.a.g.e., s.138.

<sup>626</sup> Herekman, 1976, s.208.

<sup>627</sup> y.a.g.e., s.209-214.



unsurlarının elde edilişlerindeki nitelik farklılığı ile açıklanmaya çalışılmaktadır. Ancak, söz konusu farklı ödeme süreleri enflasyonun önemli boyutlara çıktığı hallerde fiilen gelir vergisi tarifesinde bir farklılığa neden olmaktadır.

Vergi oranlarının gelir vergisi gelirleri üzerindeki etkilerine ilişkin olarak da farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Gwartney ve Stroup tarafından 1982'de yapılan bir çalışmada, ABD'de 1918'den itibaren 1929'a kadar devam eden gelir vergisi oranlarındaki indirimlerin vergi gelirleri üzerinde olumlu etkisi olduğu, 1964 yılı gelir ve kurumlar vergisi oranlarındaki indirimlerin yüksek gelir gruplarında vergi gelirlerini ve tasarrufları artırıcı etkisi ve bütçe açığını azaltıcı etkisi olduğu, sonucuna ulaşılmıştır<sup>628</sup>. ABD'de geçmiş dönemlerde uygulanan vergi indirimlerinin haldun-laffer etkisi doğurduğu belirtilmiştir<sup>629</sup>.

Vergilemenin ekonomik faaliyetler üzerindeki etkilerinin düzeyini belirlemede önemli bir unsur olan tarifelerde yer alan oranların seviyesi, söz konusu etkiler de dikkate alınarak özenle belirlenmelidir. Özellikle kalkınmakta olan ülkeler açısından, vergi oranlarının belirlenmesinde adaletin yanında, oranların sermaye akımları üzerindeki etkisi, ülke içerisindeki sermayenin kaçınılmasına etkisi, üretim, yatırım, tasarruf hacmi ve ekonomik büyüme üzerindeki etkilerinin dikkate alınması ve söz konusu unsurları olumlu yönde etkilemeye yönelik bir tarife politikasının belirlenmesi önem taşır.

Ekonomik entegrasyonların geliştiği ve üretim faktörlerinin serbest dolaşımının hızla arttığı bir dönemde, diğer ülkelere göre düşük olmasa bile yüksek olmayan vergi oranlarının, özellikle hızla gelişmek ve kalkınmak ihtiyacında ve amacında olan ülkeler açısından gerekli olduğu söylenebilir. Böyle bir politikanın, sermaye akımlarını çekmede etkili olması, üretimi, yatırımları ve milli geliri artırması halinde düşük oranlar ile yüksek kamu geliri sağlanabilir. Ekonomik, siyasal ve toplumsal bir takım olumsuz faktörler nedeniyle gelmekte tereddüt eden sermayeyi, bir de vergiye karşı tepkileri artıracak, ekonomiyi rahatsız edecek düzeyde bir tarife politikası ile daha da uzaklaştırmaktan kaçınmak gerekmektedir. Oldukça kapsamlı ve çok yönlü bir konu olan vergilemenin etkileri çerçevesinde en azından, vergi tarifelerinin, ekonomik faaliyetler üzerindeki etkilerinin dikkate alınmasının önemli olduğu belirtilebilir.

#### 1.3.10. Kamu Harcamalarının Bileşimi, Sınırları ve Biçimi

Verginin sınırını ve dolayısıyla vergi tarifesinin yapısını hatta vergi tarifelerinde yer alan oranların sınırını belirlemede, kamu gelir ihtiyacı ve dolayısıyla kamu hizmetlerinin sınırlarına ilişkin hakim düşünceler ile vergi hasılatının harcanma biçimi ve kamu harcamalarında etkinlik

<sup>628</sup> Coşkun Can Aktan, "ABD'nde Vergi İndirimleri Politikası ve Etkileri", *Vergi Dünyası*, Sayı:118, Haziran 1991b, s.48-52.

<sup>629</sup> Y.a.g.e., s.61.

etkilidir<sup>630</sup>. Vergi tarifelerinin belirlenmesinde, ihtiyaç duyulan kamu gelirini belirleyen kamu hizmetlerinin boyutları yanında toplanan kamu gelirlerinin etkin bir biçimde sunulması da etkilidir. Kamu harcamalarının genişlemesi<sup>631</sup> ve kamu hizmetlerinin sınırlarına ilişkin yaklaşımlar, vergilemenin düzeyini etkilemektedir. Kamu hizmetlerinin sınırları konusunda farklı yaklaşımlar, kamu harcamalarının boyutlarının oldukça kapsamlı olmasını sağladığı gibi sınırlı olmasını sağlamak<sup>632</sup> suretiyle de vergi oranlarının düzeylerini belirleyicidir. Kamu hizmetlerinin kapsamının genişlemesi, devletin kendi varlık nedeni olan bireylerin özgürlüklerinin sınırlandırmasına yol açtığı gibi, özellikle kamu hizmetlerinden yararlanma ve kamu hizmetlerinin finansman yükü dağılımında adaletin sağlanmasını ve ekonomik etkinliğin gerçekleşmesini olumsuz etkilemektedir. Devlet, toplumun, özgürlük, adalet ve ekonomik etkinlik için kullandığı bir araçtır ancak boyutlarının genişlemesi ve büyümesi ile paralel olarak bu üç varlık nedeni için araç olmaktan çıkar<sup>633</sup>.

Diğer taraftan, kamu gelirlerinin yetersizliği büyük ölçüde, kamu gelirlerinin harcanmasında rasyonellikten uzaklaşılması yanında israf ve yolsuzlukların yaygınlığından kaynaklanabilmektedir. Nitekim Türkiye’de vergilemenin başarısızlığının temelinde, vergilerin etkin kullanılmaması ve kamu harcamalarında savurganlık yapılmasının<sup>634</sup> etkileri bulunmaktadır. Bu durum kamu geliri ihtiyacını daha fazla olmasına yol açmaktadır.

Bu çalışmanın asıl konusu olmamakla birlikte, gelir vergisi tarifelerinin sınırını belirleme bakımından etkili olan kamu harcaması düzeyinin maliye teorisindeki ve uygulamadaki gelişmeler dikkate alınarak optimal kamu hizmetleri çerçevesinde belirlenmesinin ve etkin bir kamu harcaması yapısının, tarife politikası açısından da önem taşıdığı belirtilmelidir.

Diğer taraftan vergi hasılatının rasyonel bir biçimde harcanması ve böyle harcanmadığının bilinmesi, vergiye karşı tepkileri azaltmak suretiyle uygun vergi tarifelerinin başarısını ya da mevcut tarife karşısında vergiye karşı tepkileri olumlu yönde etkiler.

<sup>630</sup> Neumark, 1948, s. 120.

<sup>631</sup> Kamu harcamalarının büyümesinin nedenleri ve dayanakları konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. James T. Bennett ve Manuel H. Johnson, “Devletin Büyümesi Teorileri”, (Çev. Aytaç Eker), **Kamu Ekonomisinin Genişlemesi Ve Özelleştirme**, Haz. Aytaç Eker ve Coşkun Can Aktan, Takav. Mat., İzmir, 1993, s.2-37; James M. Buchanan, “Devlet Niçin Büyümektedir”, (Çev. Mustafa Sakal), **Kamu Ekonomisinin Genişlemesi Ve Özelleştirme**, Haz. Aytaç Eker ve Coşkun Can Aktan, Takav. Mat., İzmir, 1993, s.38-62; David R. Cameron, “Kamu Ekonomisinin Genişlemesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, (Çev. Asuman Altay), **Kamu Ekonomisinin Genişlemesi Ve Özelleştirme**, Eker ve Aktan, 1993, s.63-102.

<sup>632</sup> E. S. Savas, **Daha İyi Devlet Yönetiminin Anahtarı**, (Çev. Ergun Yener), MPM Yayınları, Ankara, 1994, s.5-13, 22-41.; Memduh Yaşa, “Devlet Faaliyetinin ve Amme Masraflarının Optimal Seviyesi”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Beşinci Seri-Sene 1959, Sermet Mat., İstanbul, 1961, s.24-34; Ayşe Güner, “Başarısız Devlet ve Çözüm Önerileri”, **M.Ü.İ.İ.B.F Dergisi Özel Sayı**, Prof. Dr. Halil Nadaroğlu’na Armağan, Yıl:1998, Cilt:XIV, Sayı:1, s.193-199.

<sup>633</sup> Savas, a.g.e., s.8-9.

<sup>634</sup> TOBB, 2001, s.159.

Verginin marjinal sosyal faydasının marjinal sosyal maliyetine eşit olduğu noktanın vergilemenin ekonomik sınırını belirlediği esas alındığında<sup>635</sup>, vergilerin ekonomik sınırının belirlenmesinde devletin topladığı vergileri harcamada gösterdiği etkinlik ve özenin önem taşıdığı açıkça kabul edilecektir. Hatta söz konusu yaklaşım dikkate alınmasa bile, mükelleflerin vergilemede sınıra yaklaşan vergilerle ya da artan tarifelerle karşı karşıya olduğu bir ortamda, ödedikleri vergilerin harcanma biçimine karşı duyarlılıkları artacaktır.

Diğer taraftan, kamu harcamaları bireylerin yük algılama şiddetini etkilediğinden rasyonel bir tarifenin başarılı olması bakımından önem taşımaktadır. Bu çerçevede, kamu harcamalarının etkinliği ve etkililiği yanında, bireylerin kamu harcama politika ve uygulamasını benimsemeleri önemli rol oynar. Kamu harcama politikasına güven duyulmuyor, kamu hizmetlerinin içeriği ve bileşimine ilişkin politikalar benimsenmiyor, vergilerin rasyonel kullanıldığına ilişkin bir kanaat bireylerde oluşturulmıyorsa, vergiye karşı direnişin artması ve vergi adaletinin zedelenmesi<sup>636</sup> sonucu tarife politikasında başarısızlıklarla karşı karşıya kalınabilecektir.

#### 1.3.10. Vergi Politikasını Belirleyen Yapısal Etkenler

Vergi politikasını ve vergi sistemini belirleyen temel unsur siyasal yapıdır. Siyasal yapıyı oluşturan unsurlar ve siyasal kararların oluşmasında etkili olan unsurlar bu bakımdan önem taşır. Siyasal sistemin yapısı, siyasal iktidarı vergileme ilkeleri ve politikalarına ilişkin tutumu, siyasal iktidarı belirleyen seçmenin yapısı, tercihleri ve seçmen tercihlerini etkileyen unsurların yapılan ve ülkedeki yapılanması, etkili baskı gruplarının yapısı ve tercihleri<sup>637</sup>, ekonomik, ideolojik, kültürel yapılar, diğer ülkelerle ve dünya ile ve çeşitli entegrasyon hareketleri ile olan ilişkiler vergilemeyi ve vergi politikasını belirlemede etkili olurlar.

#### 1.4. GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN UYGULAMADAKİ GELİŞİMİ

Gelir vergisi tarifelerinin gelişimi, 21 OECD ülkesi tarifelerinin 1982-1999 dönemi, gelir vergisi tarifelerinin tür, oran yapısı ve dilim yapısı bakımından incelenmesi suretiyle açıklanacaktır<sup>638</sup>. Böylece vergi tarifelerine ilişkin olarak uygulamadaki gelişmeler ve gelişme eğilimi belirlenmeye çalışılacaktır.

<sup>635</sup> Şenyüz, 1995, s.18.

<sup>636</sup> Gürdal, a.g.e., s.45.

<sup>637</sup> Bulutoğlu, 1977, s.448.

<sup>638</sup> OECD ülkelerinde gelir üzerinden farklı adlarla ve/veya farklı türde vergiler de alınmaktadır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Ömer Faruk Batırel ve İlhan Uçkun, *Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yüklü*, İTO, GREN Ajans Reklamcılık ve Mat., 1991, s.11-13.

#### 1.4.1. OECD Ülkelerinde Uygulanan Tarife Türleri

Bu kısımda OECD ülkelerinde 1982'den 1999'a kadar uygulanan tarife türleri ve bu tarife türlerinin gelişme eğilimi ile son olarak gelinen noktada tarifelerin tür açısından yapısı ortaya konulacaktır. OECD ülkelerindeki tarifeler incelendiğinde, uygulamada da, teoride belirtilen azalan oranlı tarife dışındaki temel tarifelerin hepsinin söz konusu olduğu söylenebilir.

##### 1.4.1.1. Artan Oranlı Tarifeler

1982 yılında Almanya ve Portekiz(in genel tarifesi) dışında OECD'ye üye ülkelerin tamamında gelir vergisi tarifeleri, artan oranlı bir yapıya sahiptir. Buna göre, üye sayısı 1982'de 24 olan OECD'de gelir vergisinde artan oranlı tarifeyi uygulayan ülke sayısı 23'tür. Bu dönemde sadece Almanya'nın tarifesi doğrudan artan oranlı tarife değildir. Gelir vergisinde formül tarifenin uygulandığı Almanya ve genel tarifesi formül tarife olan Portekiz'in tarifeleri şekil olarak artan oranlı olmamakla birlikte içerik olarak artan oranlı tarife niteliğindedir. Buna göre, 1982'de OECD'ye üye ülkelerin tamamında içerik olarak artan oranlı tarife uygulandığı söylenebilir.

OECD ülkeleri içerisinde<sup>639</sup> 1988'de, gelir vergisi tarifesi doğrudan artan oranlı olan ülke sayısı 21'e, 1993'te de 19'a inmiş, 1997'de bu sayı 20 olmuştur. 1982'den itibaren tarife türü bakımından ortaya çıkan bu gelişmeler değerlendirildiğinde, sınırlı da olsa, doğrudan artan oranlı tarife uygulamasından uzaklaşma yönünde bir eğilim olduğu söylenebilir.

1982-1999 dönemi, uygulaması devam etmiş doğrudan artan oranlı tarifelerde bir takım farklıklar söz konusudur. Bu dönemdeki doğrudan artan oranlı tarifelerin bir kısmı sıfır oranlı dilime sahipken bir kısmında sıfır oranlı dilim yoktur. Ancak sıfır oranlı dilim olmayan ülkelerde de temel indirim ya da vergiden indirim uygulaması suretiyle dolaylı olarak sıfır oranlı dilim uygulamasından söz edilebilir.

Bu dönemde ülkelerin büyük kısmında tek tarife uygulaması olmakla birlikte bazı ülkelerde birden fazla tarife uygulaması söz konusu olmuştur. Yukarıdaki tabloda gelir vergisi tarifesi artan oranlı olan ülkeler belirtilmiştir. Bu ülkelerde İzlanda ve İsveç artan oranlı tarife uygulamasını terk ederek (İzlanda 1988'den itibaren ve İsveç 1993'ten itibaren) tek oranlı tarife uygulamasına geçmişlerdir.

OECD ülkelerinde tarihsel gelişimi içerisinde önceleri tamamen artan oranlı tarifeler uygulanırken, giderek artan oranlı tarifeleri uygulayan ülkelere azalma olmuş ancak ülkelerin büyük çoğunluğunda hala artan oranlı tarifeler kullanılmaktadır.

<sup>639</sup> OECD üye ülke sayısı daha sonraki yıllarda artmıştır. Ancak 1982'den itibaren eğilim tespiti açısından aynı ülkeler çerçevesinde değerlendirme yapılmıştır.

Tablo 1: 1982-1984 Dönemi ve 1999'de OECD Ülkelerinde Gelir Vergisi Tarife Türleri

|              | Yıllara göre tarife türleri |             |               |                   | YerelGVO                 |
|--------------|-----------------------------|-------------|---------------|-------------------|--------------------------|
| Ülkeler      | 1982-1984                   |             | 1999          |                   |                          |
| Avustralya   | Artan oranlı                | SOD         | Artan oranlı  | SOD               |                          |
| Avusturya    | Artan oranlı                | VI          | Artan oranlı  | VI                |                          |
| Belçika*     | Artan oranlı                | SOD         | Artan oranlı  | TI                | % 7                      |
| Kanada*      | Artan oranlı                | TI          | Artan oranlı  | VI                | Gvnin 42,75              |
| Danimarka*   | Artan oranlı                | VI          | Artan oranlı  | VI                | 27,2-35,2                |
| Finlandiya*  | Artan oranlı                | SOD         | Artan oranlı  | SOD               | 15 – 19,75               |
| Fransa       | Artan oranlı                | SOD         | Artan oranlı  | SOD               |                          |
| Almanya      | Formül                      | SOD         | Formül        | SOD               |                          |
| Yunanistan   | Artan oranlı                | SOD         | Artan oranlı  | SOD-BFT           |                          |
| İrlanda      | Artan oranlı                | TI-BFT      | Artan oranlı  | TI-BFT            |                          |
| İtalya       | Artan oranlı                | VI          | Artan oranlı  | VI                |                          |
| İzlanda*     | Artan oranlı                | VI          | Tek oranlı    | VI                | Max. 12,04               |
| Japonya*     | Artan oranlı                | TI          | Artan oranlı  | TI-VI             | 5 -10 - 15               |
| Lüksemburg   | Artan oranlı                | SOD         | Artan oranlı  | SOD               |                          |
| Hollanda     | Artan oranlı                | TI          | Artan oranlı  | TI                |                          |
| Yeni Zelanda | Artan oranlı                | TI          | Artan oranlı  | TI                |                          |
| Norveç*      | Artan oranlı                | SOD-BFT     | Artan oranlı  | SOD-BFT           | % 17                     |
| Portekiz     | Artan oranlı ve formül      | TI-BFT      | Formül        | VI                |                          |
| İspanya*     | Artan oranlı                | VI          | Artan oranlı  | TI <sup>(1)</sup> | 3 – 8,4                  |
| İsveç *      | Artan oranlı                | SOD         | Tek oranlı    | SOD               | 26,40– 33,15             |
| İsviçre*     | Artan oranlı                | SOD         | Artan oranlı  | SOD               | 2 ile 13 Aor.            |
| Türkiye      | Artan oranlı                | Öİ          | Artan oranlı  | Öİ                |                          |
| İngiltere    | Artan oranlı                | TI          | Artan oranlı  | TI                |                          |
| ABD*         | Artan oranlı                | TI-BFT      | Artan oranlı  | TI-BFT            | Michi.4,4-<br>Ditroit. 3 |
| Toplam       | Artan oranlı: 23            | TI:8- BFT:4 | A. oranlı:20  | TI:7- BFT:5       |                          |
| Toplam       | Tek oranlı: 0               | SOD:10      | tek oranlı: 2 | SOD:10            |                          |
| Toplam       | Formül:2                    | VI:5-Öİ:1   | Formül:2      | VI:6-Öİ:1         |                          |

Kaynak: OECD, *The Personal Income Tax Base*, OECD, Paris, 1990, s.42; OECD, *The Tax/Benefit Position of Production Workers 1979-1983*, OECD, Paris, 1984; *The Tax/Benefit Position of Production Workers 1984-1987*, OECD, 1988; *The Tax/Benefit Position of Production Workers 1990-1993*, OECD, Paris, 1994; *The Tax/Benefit Position of Employees 1995-1996*, OECD, Paris, 1998; OECD, *Taxing Wages 1998/1999*, OECD, Paris, 2000. <sup>(1)</sup>İspanya'da yapılan gelir vergisi reformundan sonra 1999 dan itibaren sıfır oranlı dilim yerine kişi ve ailenin bireylerine göre matrahtan belirli indirimler yapılması öngörülmüş ve tek tarifeye geçilmiş, yerel GV aynı oranlarda 2000'e kadar devam edecektir (Bilici ve Coşkun, 2000, s.245-246)<sup>640</sup>  
SOD:sıfır oranlı dilim var, VI: Vergi indirimi var, TI: Temel indirim var. BFT: Birden fazla tarife var. Öİ: Ücretler için özel indirim var. \*: Yerel gelir vergisi var. Yerel GVO: Yerel Gelir Vergisi Oranı

<sup>640</sup> Daha farklı yıllar ve daha kapsamlı olarak OECD ve AB ülkelerinin gelir vergisi tarifeleri için bkz. Sabahattin Benlikol ve Hilal Müftüoğlu, *Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliğine Uymu*, İTO Yay., İstanbul, 1995, s.68-70; Sabahattin Benlikol ve Hilal Müftüoğlu, *Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar*, İTO Yay., İstanbul, 1997, s.23-26, 36, 65; Sabahattin Benlikol ve Hilal Müftüoğlu, *Yeni Vergi sisteminin Değerlendirilmesi (1998)*, İTO Yay., İstanbul, 2000, s.42, 44,47, 48, 50, 51, 54, 55, 58, 59, 61, 62, 86, 109; Türkan, a.g.e., s.10; İktisadi Kalkınma Vakfı, *Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları*, İKV Yay., 2. Baskı, İstanbul, 1995, s.8-10; Burhan Şenata, "1980'lerde Gelişmiş Kapitalist Ülkelerde Kamu Maliyesi alanında Gelişmeler", IV. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 1989, s.155-156; H. Bülent Kantarcı, "Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde ve Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesi ve Hesaplama Oranlarının Karşılaştırılması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:110, Kasım 1997, s.115-119; Ziyaettin Bildirici, "Ülkemizde ve Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergi Yükünü Etkileyen Çeşitli Faktörlerin Karşılaştırılması", *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.VI., Sayı:2, Kasım 1988, s.356-359; OECD, 1993, s.65; Dilnot, a.g.e., s.9.



Bu konu ile ilgili olarak belirtilebilecek diğ er bir önemli tespit, OECD  lkelerindeki artan oranlı tarifelerin artan oranlılığı azalmakta ve en üst oranı giderek düşmektedir. Başka bir ifade ile artan oranlılığı sağlayan dilim sayısı azalarak düz orana doğru bir eğilim oluşmuş, iki oranlı tarifeler yanında yukanda da belirtildiği gibi düz oranlı tarifeler de söz konusu olmuştur. Gelir vergisi tarifelerindeki artan oranlılığın azalması yönündeki eğilim, gelir vergisinin çeşitli dönemlerinin analizinde ve gerçekleştirilen reformların değerlendirilmesinde de tespit edilmiştir<sup>641</sup>.

Dünyada düşük oranlı gelir vergisi sistemine doğru söz konusu olan eğilimin, vergi sistemindeki basitliği artıma arzusu, çalışmayı teşvik ve ekonomik büyümede artışa yol açacağı düşüncesi yanında artan oranlılığın fazla sayıda marđinal oran olmadan da gerçekleştirilebileceği yaklaşımının yaygınlaşmasına dayandığı belirtilmiştir<sup>642</sup>. Yüksek vergi oranlarının çalışma arzusunu olumsuz etkilemesi, kayıtdış ekonomiyi büyütmesi ve bu yolla adaletsizliğe de yol açması vergi oranlarının düşürülmesine yol açmıştır<sup>643</sup>.

OECD  lkelerinde yaygın olarak dilimli artan oranlılık uygulanırken sınırlı olarak formül tarife biçiminde artan oranlılık uygulanmaktadır. Bazı  lkeler tek oranlılığa geçerken, bazı ülkeler formül tarife uygulamakta, bazı ülkelerde tarife tekli bir yapıda iken bazı ülkelerde çeşitli gelir unsurları için farklı tarife uygulamaları söz konusudur.

#### 1.4.1.1.1. Doğrudan Sıfır Oranlı Dilime Sahip Tarifeler

1982'de doğrudan artan oranlı tarifeyi ve formül tarifeyi uygulayan toplam 24 OECD ülkesinin 10'unda sıfır oranlı dilim vardır. Sıfır oranlı dilimi olan gelir vergisine sahip OECD  lkelerinden, Avustralya, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, Lüksemburg, Norveç, İsveç, İsviçre ve Almanya bu uygulamasına daha sonraki yıllarda da devam ederken, Belçika'da sıfır oranlı dilim uygulaması kaldırılmış ve temel indirim uygulamasına geçilmiş, İspanya'da ise vergi kredisi uygulaması terk edilerek doğrudan sıfır oranlı dilim uygulamasına geçilmiştir. Buna göre, 1982-1999 döneminde doğrudan sıfır oranlı dilimi olan tarifeye sahip ülkelerde küçük bir değişiklik olmakla birlikte sıfır oranlı dilimi olan ülke sayısı değişmemiştir.

<sup>641</sup> OECD, 1993, s.21;  mer Faruk Batirel, "Gelişmiş  lkelerde Gelir ve Kurumlar Vergilemesindeki Yeni Yaklaşımlar", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuzikinci Seri-yıl, 1988/1989, İstanbul, 1990, s.23; Akbay, a.g.e., s.29, 33; Orhan şener, "AET ve OECD  lkelerindeki Reform Eğilimleri Yönünden Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi",  eşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, VI. Türkiye Maliye Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990 Antalya), H  İİBF Maliye Bölümü, şafak Mat., Ankara, 1990b, s.80; Dilnot, a.g.e., s.9.

<sup>642</sup> Dilnot, a.g.e., s.20; OECD, 1993, s.30-31.

<sup>643</sup> OECD, 1993, s.30.

#### 1.4.1.1.2. Doğrudan Sıfır Oranlı Dilimi Olmayan Tarifeler

1982-1987 döneminde, OECD ülkelerinin 14'ünün gelir vergisi tarifesinde doğrudan sıfır oranlı dilim yoktur. Bu ülkeler, Avusturya, Kanada, Danimarka, İrlanda, İtalya, Japonya, Hollanda, Yeni Zelanda, İspanya, Türkiye, İngiltere, ABD ve İzlanda'dır. Söz konusu ülkelere, 1982-1987 dönemi itibarıyla, pozitif oranla birlikte matrahtan bir temel indirim uygulaması içerisinde olan 8 ülke varken, diğer 5'inde vergiden indirim uygulaması söz konusudur. Bununla birlikte hem temel indirim hem de vergiden indirim uygulaması olan ya da emek gelirleri gibi değişik unsurlara göre indirim veya kredi uygulamasında değişiklik yapan ülkeler de bulunmaktadır. Ayrıca, temel indirim veya vergi indirimi uygulayan ülkelere, gelir arttıkça temel indirim veya vergi indiriminin azalması da söz konusudur<sup>644</sup>.

#### 1.4.1.1.3. Tek Artan Oranlı Tarifeler

OECD ülkelerinin büyük çoğunluğunda gelir vergisi tarifesi aynı anda tek tarife şeklindedir. Tek tarifeli ülkeler, Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Danimarka, Finlandiya, Almanya, Fransa, Yunanistan(1993), Macaristan, İzlanda, Çekoslovakya (93, 97), İtalya, Japonya, Lüksemburg, Meksika, Hollanda, (1988'den sonra) Portekiz, İspanya (1987), Polonya, İsveç, İngiltere, Kore, ve Slovakya'dır. Bu ülkelere, kişinin evli veya bekar olması, ya da elde ettiği gelir unsurunun niteliği tarifeyi değiştirmemekle birlikte, özellikle kişinin evli veya bekar olması, bakmakla yükümlü olduğu çocuk veya diğer yakınlarının olması, çocuk sayısı ya da gelirin emek geliri olup olmamasına göre temel indirim ya da vergi kredisinde farklılıklar yapılmaktadır.

#### 1.4.1.1.4. Tek Olmayan Artan Oranlı Tarifeler

OECD ülkelerinin bazıları, değişik unsurlara göre, aynı anda değişik tarifeler geçerli olmaktadır. Aynı anda birden fazla tarife geçerli olan 6 OECD ülkesi bulunmaktadır. Bu ülkelere Yunanistan (1996-1999)'da emek geliri için ayrı, diğer gelirler için ayrı olmak üzere iki tarife uygulanırken Norveç, İspanya (1996-1999) ve İrlanda'da da evli veya bekar olup olmamasına göre tarife değişmektedir. Portekiz'de, ücretler için, evliler için ve bekarlar için olmak üzere üç farklı tarife uygulanmaktadır. ABD'de ise, evli, bekar, ayrı ayrı beyan ve aile reisi beyanına göre 4 farklı tarife uygulanmaktadır.

<sup>644</sup> Örneğin Avustralya'da (OECD, 1999, s.165), Kanada'da, İtalya'da, Japonya'da, Kore'de, Yeni Zelanda'da, ABD'de değişik şekillerde gelir arttıkça indirimde azalma uygulaması söz konusudur. OECD, 2000, s.198, 253, 259, 260, 265, 266, 287; Ömer Faruk Batirel, "Amerikan Federal Gelir Vergisi (1997)", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:103, Nisan 1997, s.14.

#### 1.4.1.2. Formül Tarifeler

1982'de OECD'ye üye toplam 24 ülkeden sadece 2'sinde doğrudan formül tarife uygulaması bulunmaktadır. Formül tarife uygulayan ülkelerden birisi olan Almanya'da gelir vergisi tarifesini sadece formül tarife iken, Portekiz'de ücretler için dilimli (ıllımlı) artan oranlı tarife diğer gelirler için ise doğrudan formül tarife uygulanmaktadır. Portekiz'de de 1993'ten itibaren tamamen formül tarifeye geçilmiş ve ücretler için ayrı olarak uygulanan dilimli artan oranlı tarife uygulamasına son verilmiştir. 1999 itibarıyla da OECD ülkeleri içerisinde formül tarife uygulaması olan ülke sayısında bir değişiklik olmamıştır.

1982-1998 dönemi değerlendirildiğinde OECD ülkelerinde gelir vergisi tarife türlerindeki gelişme eğilimi açısından formül tarife bakımından, Portekiz'deki sınırlı formül tarifeden genel olarak formül tarifeye geçilmesi dikkate alındığında, çok sınırlı da olsa formül tarifeye doğru bir eğilimden de söz edilebilir.

Formül tarife, açık artan oranlı tarifeye göre artan oranlılığın düzenli seyri bakımından açık üstünlük taşımaktadır. Bu tarife şeklinde tarife, formül olarak belirlendiğinden gelirdeki her bir artışta ortalama vergi oranı ya da tabi olunan vergi oranı çok düşük bir yüzde miktarında da olsa artış göstermekte, dilimli tarifedeki gibi dilim başlarında marjinal oranlarda ani yükselişler olmamaktadır.

Formül tarifeler genellikle en az geçim indirimi de içerdiğinden ilk oran sıfırdır. Son dilim başlangıç oranı olmayan bu tarife sınırlı orandan söz edilebilir. Sınırlı orana hiçbir gelir düzeyinde tam (sayı) olarak ulaşamaz. Ancak belirli bir gelir düzeyinden sonra sınırlı orana binde farkıyla yaklaşılır.

1955'ten itibaren formül tarife uygulanan Almanya'da 1999 itibarıyla % 53 olan sınırlı orandaki düşme eğilimi devam etmektedir. Nitekim yapılan değişiklikle 2002 yılı için uygulanacak oran % 48,5'e düşürülmüştür. Ayrıca tarife en az geçim indiriminin anlamına uygun düzeyde indirim ya da dolaylı olarak sıfır oranlı dilim uygulaması bulunmakta ve bu indirim miktarında da yükselme eğilimi devam etmektedir. 1998 itibarıyla Alman gelir vergisi tarifesini aşağıdaki formüllerden oluşturmaktadır.

Tablo 2 : 1998 Yılı Alman Gelir Vergisi Tarifesi

| Gelir dilimi                   | Uygulanacak formül             |
|--------------------------------|--------------------------------|
| 12 365 DM'ye kadar             | Vergi miktarı sıfırdır.        |
| 12 366 ile 58 643 DM arasında  | $T=(91,19 Y + 2590)Y$          |
| 58 644 ile 120 041 DM arasında | $T=(151,96 Z + 3434)Z + 13938$ |
| 120 042 DM ve yukarıları için  | $T=0,53 X - 22 843$            |

Kaynak: OECD, 2000, s.228. (X=vergielenebilir gelir, T= vergi miktarı,  $Y=[X-12 312]/10 000$ ,  $Z=[X-58590]/10 000$ ).

Buna göre ilk dilim 12 365 DM'ye kadar olan gelirdir ve oranı % 0'dır. İkinci dilim 12 366 DM'den başlamaktadır ve 12 366 DM'de ödenecek vergi miktarı 13,99 DM ve buna göre ilk vergi oranı % 0,11'dir. 12 370 DM'de ortalama vergi oranı (ovo)<sup>645</sup> % 0,12'dir. Ortalama vergi oranı azalarak artan bir şekilde yükselmektedir. 12367 DM'den itibaren, her 1 DM artışta ortalama vergi oranı % 1,8'den başlayarak azalan bir şekilde artmaktadır. Ortalama vergi oranının her 1 marktaki artış oranı 15 000 DM'de % 0,03'e, 20 000'de 0,013'e, 50 000'de 0,0029'a, 100 000'de 0,0015'e, 150 000'de 0,00093'e, 200 000'de 0,00063'e, 400 000'e 0,00028'e, 600 000'de 0,00017'ye, 1000 000'da 0,00010'a, 2000 000'da 0,00005'e inmekte ve gelir arttıkça artış oranı daha da azalarak devam etmektedir. Almanya'da uygulanan şekliyle formül tarife ile gelir arttıkça ortalama vergi oranı giderek azalan oranda artmakta ve artış eğilimi düzenli bir yapı göstermektedir. Oysa OECD ülkelerinin çoğunluğunda uygulanan dilimli artan oranlı tarifelerde her dilim başında ortalama vergi oranı sıçrama gösterdikten sonra azalarak artmaktadır.

Sıfır oranlı dilim hariç bırakılarak marjinal vergi oranları hesaplandığında, 12 365 DM'ye kadar sıfır olan marjinal vergi oranı (mvo)<sup>646</sup>, 12366'dan 12 700'e kadar olan 300 DM'lik çok küçük bir miktar aralığında çok yüksekte % 30'a kadar inmektedir. Mvo'ndaki bu iniş 19 000 DM'ye kadar olan küçük bir aralıkta devam ettikten sonra yükseliş başlamaktadır. En az geçim indirimi hariç bırakıldığında hesaplanan mvo'ı 13 000 DM'de % 28'e, 14 000'de % 26,8'ye ve 19000'de % 26,7'ye indikten sonra yükselmeye başlamakta ancak mvo'ı da ovo'ı gibi artan gelir düzeyi karşısında düzenli olarak ve çok küçük artışlarla yükselmekte, dilimli tarifiedeki gibi aşırı sıçramalar göstermemektedir. Ortalama ve marjinal oranlardaki bu gelişim, tarifenin çeşitli gelir düzeylerindeki artan oranlılık derecesinin gelişiminin düzenli olmasını sağlamaktadır. Oysa dilimli tarifiede, artan oranlılık dereceleri dilim başlarında sıçramalar gösteren dalgalı bir gelişim gösterir. Formül tarifeye basitlik ilkesi açısından eleştiri getirilse de artan oranlılığın düzenli gelişimi açısından üstünlük taşımaktadır.

<sup>645</sup> Ortalama vergi oranı, ovo olarak kısaltılmıştır.

<sup>646</sup> Marjinal vergi oranı, mvo olarak kısaltılmıştır.

#### 1.4.1.3. Düz Oranlı Tarifeler

1982'de OECD'ye üye ülkelerden hiçbirinde tek oranlı tarife söz konusu değilken, ilk defa 1988-89'da İzlanda, gelir vergisi tarifesini tek oranlı olarak düzenlemiş<sup>647</sup>, OECD ülkeleri içerisinde gelir vergisi tarifesini tek oranlı olan ülke sayısı 1993'te İsveç'in tek oranlı tarifeye geçmesi ile iki olmuştur. 1999 itibarıyla da OECD ülkeleri içerisinde tek oranlı tarifeye sahip ülke sayısı 2'dir. Bu çerçevede 1982-1999 dönemi tarife türlerinin gelişimi bakımından OECD ülkelerinde tek oranlı tarifeye doğru bir eğilimden söz edilebilir.

İki oranlı tarifeye sahip ülke sayısı, 1982-84 döneminde 0 iken, 1991-1993 dönemi 2 (Yeni Zelanda ve İngiltere) olmuş, 1997'de (İrlanda ve Yeni Zelanda) 2, 1999'da (İrlanda) 1 olmuştur.

OECD ülkelerinin oran ve dilim yapılarının değerlendirilmesinde de ortaya konulduğu üzere, dilim sayılarındaki azalma ve en yüksek oranların ilk oranlara yaklaşması da tek oranlı tarifeye doğru bir eğilimin göstergesi olarak değerlendirilebilir. OECD ülkelerindeki söz konusu eğilimin teoride artan oranlılık aleyhine olan gelişmelerle de bir arada düşünülmesi, tek oranlı tarife üzerinde önemle durulması bakımından dikkat çekicidir.

#### 1.4.2. OECD Ülkeleri Gelir Vergisi Tarifelerinin Oran Yapısının Gelişimi

1982-1998 dönemi OECD ülkelerinde gelir vergisi tarifelerinde uygulanan tarifelere ilişkin olarak oran yapılarının gelişimi, 1982'de 24 OECD ülkesi olduğundan 24 ülke üzerinde yapılacaktır. Bu kısımda söz konusu ülkelerle ilgili olarak ilk ve son oranlar ile ilk ve son oranlar arasındaki farkların gelişimi ve ortalaması incelenecektir.

##### 1.4.2.1. İlk Oranlar ve Gelişimi

1982-1984 döneminde OECD'ye üye 18 ülkeden 10'unun gelir vergisi tarifesinde yer alan ilk oran % 0'dır. Diğer 9 ülkenin ilk oranları % 6, % 10 (2 ülke), % 11, % 17, % 20, % 21, % 25 ve % 30'dur. İlk oranlar içinde en yüksek oranlı gelir vergisine sahip ülke % 30 oranıyla İngiltere'dir. Kanada'nın ilk oranı % 6 iken, İtalya ve Japonya'nın ilk oranı % 10, ABD'nin % 11, Hollanda'nın % 17, Yeni Zelanda'nın % 20, Avusturya'nın % 21, İrlanda'nın % 25'tir. 1982-1984 döneminde 19 OECD ülkesinin Gelir vergisi tarifelerinde ilk dilime uygulanan oranların ortalaması % 8,2'dir.

1986-1988 döneminde OECD'ye üye 20 ülkeden 10'unun gelir vergisi tarifelerinde ilk dilime uygulanan oran sıfırdır. Diğer 9 ülkenin ilk dilime uyguladığı gelir vergisi oranları % 6 ile % 35 arasında değişmektedir. Kanada'da % 6, İspanya'da % 8, Japonya ve ABD'de % 11,

<sup>647</sup> 1988-1989 döneminde OECD ülkeleri içerisinde İzlanda ilk olarak düz oranlı tarife uygularken, Yeni Zelanda, İngiltere ve ABD'de iki oranlı tarife uygulanıyordu. Cnossen ve Messere, a.g.e., s.58.



İtalya da % 12, Yeni Zelanda'da % 15, Hollanda'da % 16, Avusturya'da % 21, İngiltere'de % 27 ve İrlanda'da % 35 oranları uygulanmıştır. Bu dönemde ilk dilime uygulanan oranların 19 ülke ortalaması % 8,4'tür. Ortalama değer olarak, 1982-1984 dönemine göre bu dönemde küçük bir yükselme olduğu görülmektedir. 19 ülke içerisinde İngiltere'de 1983'te % 30 olana ilk oran % 27'ye, Hollanda da % 17 olan ilk oran % 16'ya Yeni Zelanda'da % 20 olan ilk oran % 15'e inerken, İrlanda'da 25 olan ilk oran % 35'e İtalya'da % 10 olan ilk oran % 12'ye, Japonya'da % 10 olan ilk oran % 11'e çıkmıştır.

Tablo 3: OECD Ülkelerinde İlk Oranların Gelişimi (1982-1999)

| Ülkeler      | ilk oranlar |         |            |       |       |
|--------------|-------------|---------|------------|-------|-------|
|              | 1982-84     | 1986-88 | 1991-93    | 1997  | 1999  |
| Avustralya   | 0           | 0       | 0          | 0     | 0     |
| Avusturya    | 21          | 21      | 10         | 10    | 10    |
| Belçika      | 0           | 0       | 25         | 25    | 25    |
| Kanada       | 6           | 6       | 17         | 17    | 17    |
| Danimarka    |             | 20      | 22         | 10    | 8     |
| Finlandiya   | 0           | 0       | 0          | 0     | 0     |
| Fransa       | 0           | 0       | 0          | 0     | 0     |
| Almanya      | 0           | 0       | 0          | 0     | 0     |
| Yunanistan   |             | 0       | 0          | 0     | 0     |
| İrlanda      | 25          | 35      | 29         | 26    | 24    |
| İtalya       | 10          | 12      | 10         | 10    | 18,5  |
| İzlanda      |             | 18      | 32,8       | 29,31 | 27,41 |
| Japonya      | 10          | 10,5    | 10         | 10    | 10    |
| Lüksemburg   | 0           | 0       | 0          | 0     | 0     |
| Hollanda     | 17          | 16      | 13         | 5,05  | 8,5   |
| Yeni Zelanda | 20          | 15      | 24         | 21,5  | 20    |
| Norveç       | 0           | 0       | 0          | 0     | 0     |
| Portekiz     | 0           | 0       | 15         | 15    | 15    |
| İspanya      |             | 8       | 0          | 0     | 0     |
| İsveç        | 0           | 0       | tek oranlı | 0     | 0     |
| İngiltere    | 30          | 27      | 25         | 20    | 20    |
| ABD          | 11          | 11      | 15         | 15    | 15    |
| Ortalama     | 8           | 9       | 12         | 11    | 9,9   |

Kaynak: OECD, 1984; OECD, 1988; OECD, 1994; OECD, 1998; OECD, 2000. ; Gerald E. Whittenburg, Martha Altus-Buller, *Income Tax Fundamentals*, South-Western College Publishing, 1999, s. 1-13.

1991-1993 döneminde, 21 OECD ülkesinin 8'inde gelir vergisi tarifesi için ilk dilim oranı sıfırdır. 1986-1988 döneminde ilk dilim oranı sıfır olan Portekiz ve İsveç, sıfır dilim uygulamasına son vermiş ancak 1986-1988 döneminde sıfır oranlı dilimi olmayan İspanya sıfır oranlı dilim uygulamasına geçmiştir. Diğer 14 ülkede ilk oranlar % 10 ile % 33 arasında değişmektedir. 1991-1993 dönemi 21 ülkenin ilk dilim oran ortalaması 11'dir. Bu dönem ilk oranlar ortalaması 1982-1984 ve 1986-1988 dönemlerinden yüksektir. 1999 yılında, 21 OECD ülkesinden 8'inde sıfır oranlı dilim vardır. Diğer 13 ülkenin ilk oranları % 5 ile % 27,41 arasında (tek oranlı tarifeleri hariç tutarsak % 5 ile 25 arasında) değişmektedir. Bu dönemde ilk dilime uygulanan oranların ortalaması 9,9 olmuştur.

#### 1.4.2.2. İlk Pozitif Oranlar ve Gelişimi

Sıfır oranları hariç bırakıldığında ilk pozitif oranlar ortalaması 1982-1984 döneminde 13 iken daha sonraki yıllarda yükselerek 1986-1988 döneminde 14 olmuş, 1991-1993 döneminde % 16'ya çıkan ilk pozitif oranlar ortalaması düşüş göstererek 1997'de % 16'ya ve 1999'da % 15,1'e inmiştir. En düşük ilk pozitif oranların uygulandığı ilk dört ülke, 1982-1984 döneminde, % 2 ile Portekiz, % 3 ile İsveç, % 4 ile Norveç ve % 5 ile Fransa'dır. 1991-1993 döneminde en düşük ilk pozitif oranların 4 ülke, % 5 ile Yunanistan, % 7 ile Finlandiya, % 9,5 ile Norveç ve % 10 ile Lüksemburg, Japonya, İtalya ve Avustralya iken, 1997'de % 5 ile Yunanistan, % 5,1 ile Hollanda, % 6 ile Finlandiya ve % 9,5 ile Norveç'tir. 1999'da ise, % 5 ile Yunanistan, % 6 ile Lüksemburg ve Finlandiya, % 8,5 ile Hollanda, % 9,5 ile Norveç'tir.

Tablo 4: OECD Ülkelerinde İlk Pozitif Oranların Gelişimi (1982-1999)

|                  | Pozitif ilk oran |         |         |       |       |
|------------------|------------------|---------|---------|-------|-------|
|                  | 1982-84          | 1986-88 | 1991-93 | 1997  | 1999  |
| Avustralya       | 30,67            | 24      | 20      | 20    | 20    |
| Avusturya        | 21               | 21      | 10      | 10    | 10    |
| Belçika          | 24,1             | 24,1    | 25      | 25    | 25    |
| Kanada           | 6                | 6       | 17      | 17    | 17    |
| Danimarka (***)  | 14,4             | 20      | 22      | 10    | 8     |
| Finlandiya       | 6                | 6       | 7       | 6     | 6     |
| Fransa           | 5                | 5       | 12      | 10,5  | 10,5  |
| Yunanistan (***) | 11               | 11      | 5       | 5     | 5     |
| İrlanda          | 25               | 35      | 29      | 26    | 24    |
| İtalya           | 10               | 12      | 10      | 10    | 18,5  |
| İzlanda          |                  | 18      | 32,8    | 29,31 | 27,41 |
| Japonya          | 10               | 10,5    | 10      | 10    | 10    |
| Lüksemburg       | 12               | 10      | 10      | 10    | 6     |
| Hollanda         | 17               | 16      | 13      | 5,05  | 8,5   |
| Yeni Zelanda     | 20               | 15      | 24      | 21,5  | 20    |
| Norveç           | 4                | 3       | 9,5     | 9,5   | 9,5*  |
| Portekiz         | 2                | 2       | 15      | 25    | 15    |
| İspanya (***)    | 16,14            | 8       | 20      | 17    | 15**  |
| İsveç            | 3                | 3       | 20      | 25    | 25    |
| İngiltere        | 30               | 27      | 25      | 20    | 20    |
| ABD              | 11               | 11      | 15      | 15    | 15    |
| Ortalama         | 13               | 14      | 17      | 16    | 15,1  |

Kaynak: OECD, 1984; OECD, 1988; OECD, 1994; OECD, 1998; OECD, 2000.; (OECD'nin kaynaklarında yer almayan veriler burada belirtilen diğer kaynaklardan alınmıştır.); Kemal Kılıçdaroğlu, Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi, Maliye Dergisi, Sayı:88, Kasım 1987-Şubat 1988, s.47. (\*)Norveç'te gelir vergisinin iki matrahı vardır. Bunlardan birisi emek gelirleri iken ikincisi bütün gelir türlerini kapsar. Yukarıdaki tabloda emek gelirleri için söz konusu olan artan oranlı taife verilmiştir. Bütün gelirler için % 28 oranlı tarife vardır ve bunun 1999'da % 17'lik kısmı yerel idarelere aittir (OECD, 2000, s.291). \*\*İspanya için 1999 yılı ilk oranına ilişkin veri, Bilici ve Coşkun, 2000, s.245. (\*\*\*) Tablonun ilk sütun değeri ilgili ülke için 1985 yılına ilişkindir.

En yüksek ilk pozitif oranların uygulandığı ilk dört ülke, 1982-1984 döneminde, % 31 ile Avustralya, % 30 ile İngiltere, % 25 ile İrlanda, % 24 ile Belçika iken, 1986-1988 döneminde, % 35 ile İrlanda, % 27 ile İngiltere, % 24 ile Avustralya ve Belçika ve % 21 ile Avusturya'dır. 1991-1993 dönemi, 1991-1993 dönemi ilk pozitif oranların en yüksek olduğu 4 ülke % 33 ile İzlanda,

% 29 ile İrlanda, % 25 ile Belçika, ve İngiltere iken, 1997'de % 29 ile İzlanda, % 26 ile İrlanda, ve % 25 ile Belçika ve Portekiz'dir. 1999'da ise, % 27,41 ile İzlanda, % 25 ile Belçika ve İsveç, % 24 ile İrlanda, % 20 ile Avustralya'dır.

1982-1984 döneminde en yüksek ilk pozitif oran % 31 iken, 1984-1986 döneminde en yüksek ilk pozitif oran % 35 olmuş ve giderek düşmek suretiyle, 1997'de % 29 olmuştur. 1991 ve 1997 dönemlerinde en yüksek ilk pozitif orana sahip olan (tek oranlı tarifeli) İzlanda hariç bırakıldığında, 1991 ve 1997'de en yüksek ilk pozitif oranlı ülke % 29 ve % 26 oranlarıyla İrlanda'dır. 1999'da ise (tek oranlı İzlanda hariç bırakıldığında) % 25 ile Belçika'dır.

1997'de 21 OECD ülkesinde ilk pozitif oranı % 20 ve üzerinde olan ülkeler Avustralya (20), İngiltere (%20), Yeni Zelanda (%22), Portekiz (%25), Belçika (%25), İrlanda (%26), ve İzlanda (% 29)'dur. Diğer 14 ülkenin ilk pozitif oranları % 20'nin altındadır. Bu ülkelerden ilk pozitif oranı % 15 ve altında olanların sayısı 12 iken, % 10 ve altında olanların sayısı 9'dur. % 11 ve altında olanların sayısı ise 11'dir. 1982-1998 döneminde OECD ülkelerinin ilk pozitif oranları ortalaması çok hafif de olsa bir yükseliş göstermiştir.

#### 1.4.2.3. Son Oranlar ve Gelişimi

1982-1984 döneminde 18 OECD ülkesinin son oranları ortalaması % 57 iken, 1986-1988 döneminde son oranlar ortalaması % 54'e, 1991-1993 döneminde % 44'e, 1997'de de % 42'ye ve 1999'da 41,3'e inmiştir. 1997'de son oranı % 42'den yüksek ülkeler, Yunanistan (%45), İzlanda (%48), İspanya (%48), Avusturya % 50), Almanya (53), Fransa (% 54), Belçika (%55), Hollanda (%60)'tır. 1997 ve 1999'da 22 OECD ülkesi içinde son oranı en yüksek olan % 60 ile Hollanda'dır. 1997 ve 1999'da 22 OECD ülkesinden son oranı % 42 ve daha aşağı olan 11 ülke vardır. 1982-1999 arası son oranların gelişimi, son oranlarda 1982'den itibaren belirgin ve önemli bir azalış olduğunu göstermektedir. 1986-1992 dönemi boyunca Latin Amerika'da da gelir vergisi son oranları % 47'den % 24'e inmiştir<sup>648</sup>. Gelir vergisi tarifelerinin gelişiminin incelenmesi dilim sayılarının azaldığını göstermektedir.

<sup>648</sup> Shome, a.g.e., s.56.

Tablo 5: OECD Ülkelerinde Son Oranların Gelişimi (1982-1999)

|                 | 1982-84 | 1986-88 | 1991-93 | 1997  | 1999  |
|-----------------|---------|---------|---------|-------|-------|
| Avustralya      | 60      | 49      | 46      | 40    | 47    |
| Avusturya       | 62      | 62      | 50      | 50    | 50    |
| Belçika         | 67,5    | 71,2    | 55      | 55    | 55    |
| Kanada          | 34      | 34      | 29      | 29    | 29    |
| Danimarka (**)  | 39,6    | 45      | 40      | 31    | 29    |
| Finlandiya      | 51      | 51      | 39      | 38    | 38    |
| Fransa          | 65      | 56,8    | 56,8    | 54    | 54    |
| Almanya (***)   | 56      | 56      | 53      | 53    | 53    |
| Yunanistan (**) | 63,4    | 63      | 40      | 45    | 45    |
| İrlanda         | 65      | 58      | 52      | 48    | 41    |
| İtalya          | 72      | 62      | 50      | 51    | 45,5  |
| İzlanda         |         | 38      | 29,3    | 29,31 | 27,41 |
| Japonya         | 75      | 60      | 50      | 50    | 50    |
| Lüksemburg      | 57      | 56      | 50      | 50    | 46    |
| Hollanda        | 72      | 72      | 60      | 60    | 60    |
| Yeni Zelanda    | 60      | 48      | 33      | 33    | 33    |
| Norveç          | 41      | 34      | 13,7    | 13,7  | 13,7* |
| Portekiz        | 22      | 20      | 40      | 40    | 40    |
| İspanya (**)    | 66      | 66      | 56      | 47,6  | 47,6  |
| İsveç           | 44      | 54      | 20      | 25    | 25    |
| İngiltere       | 60      | 60      | 40      | 40    | 40    |
| ABD             | 50      | 38,5    | 31      | 39,6  | 39,6  |
| Ortalama        | 56      | 52      | 42      | 42    | 41,3  |

Kaynak: OECD, 1984; OECD, 1988; OECD, 1994; OECD, Paris, 1998; OECD, **Taxing Wages 1998/1999**, OECD, 2000.; Kılıçdaroğlu, 1988, s.47. (\*)Norveç'te bütün gelirler için % 28 oranlı tarife vardır ve bunun 1999'da % 17'lik kısmı yerel idarelere aittir. Yukarıdaki oran bireysel emek gelirleri ile ilgili tarifeyle ilişkindir. (\*\*) Tablonun ilk sütun değeri ilgili ülke için 1985 yılına ilişkindir. (\*\*\*) Almanya'da formül tarife uygulanmaktadır. İlgili kısıda da belirtildiği gibi tarife formüller şeklindedir ve son dilim oranı olarak ifade edilmekten çok sınır oran olarak ifade edilebilecek oran tabloda belirtilmiştir. 19.3. 1999'da kabul edilen bir kanunla yapılan değişiklikle, son dilim oranı 2000-2001'de uygulanmak üzere % 51'e, 2002'de ve sonrasında uygulanmak üzere de % 48,5'e indirilmiştir. Ayrıca temel indirim bekarlar için 2002 itibarıyla 14.093 DM (evliler için iki katı) olmuştur.

#### 1.4.2.4. Yükseklik Farklarının Gelişimi

Son oran ile ilk oran arasındaki fark olarak ifade edilen yükseklik farkının seviyesi artan oranlılık düzeyi açısından anlam taşır. 18 OECD ülkesinde son oranlar ile ilk oranlar arasındaki farkın (yükseklik farkının) ortalaması, 1982-1984 döneminde % 48'dir. 22 OECD ülkesinde 1986-1988 döneminde yükseklik farkı ortalaması, % 43 iken , bu ortalama 1997'de % 31'e, 1999'da da 30,2'ye düşmüştür. 1982-1999 dönemi yükseklik fark ortalaması büyük ölçüde azalmıştır. 1982 ve sonraki birkaç yılda OECD ülkeleri içerisinde yükseklik farkının sıfır olduğu hiçbir ülke yokken, 1997'ye gelindiğinde yükseklik farkının sıfıra indiği iki ülke söz konusudur. Bazı OECD ülkelerinde, yükseklik farkının sıfıra inmek suretiyle tek oranlı tarifeye geçilmesi ve diğer OECD ülkelerinde de yükseklik farkının önceki yıllara göre sıfıra doğru yaklaşması, tek oranlı gelir vergisi tarifesine doğru OECD ülkelerinde bir eğilim olduğu şeklinde değerlendirilebilir.

Tablo 6: OECD Ülkelerinde Yükseklik Farklarının Gelişimi (1982-1999)

|              | Son oran – ilk oranlar |         |         |       |      |
|--------------|------------------------|---------|---------|-------|------|
|              | 1982-84                | 1986-88 | 1991-93 | 1997  | 1999 |
| Avustralya   | 60                     | 49      | 46      | 40    | 47   |
| Avusturya    | 41                     | 41      | 40      | 40    | 40   |
| Belçika      | 67,5                   | 71,2    | 30      | 30    | 30   |
| Kanada       | 28                     | 28      | 12      | 12    | 12   |
| Finlandiya   | 51                     | 51      | 39      | 38    | 38   |
| Fransa       | 65                     | 56,8    | 56,8    | 54    | 54   |
| Almanya      | 56                     | 56      | 53      | 53    | 53   |
| Yunanistan   |                        | 52      | 40      | 45    | 45   |
| İrlanda      | 40                     | 23      | 23      | 22    | 17   |
| İtalya       | 62                     | 50      | 40      | 41    | 27   |
| İzlanda      |                        | 20      | 0       | 0     | 0    |
| Japonya      | 65                     | 49,5    | 40      | 40    | 40   |
| Lüksemburg   | 57                     | 56      | 50      | 50    | 46   |
| Hollanda     | 55                     | 56      | 47      | 54,95 | 51,5 |
| Yeni Zelanda | 40                     | 33      | 9       | 11,5  | 13   |
| Norveç       | 41                     | 34      | 13,7    | 13,7  | 13,7 |
| Portekiz     | 22                     | 20      | 25      | 25    | 25   |
| İspanya      |                        | 58      | 56      | 47,6  | 47,6 |
| İsveç        | 44                     |         | 0       | 0     | 0    |
| İngiltere    | 30                     | 33      | 15      | 20    | 20   |
| ABD          | 39                     | 27,5    | 16      | 24,6  | 24,6 |
| Ortalama     | 48                     | 42      | 31      | 31    | 30,2 |

Kaynak: OECD, 1984; OECD, 1988; OECD, 1994; OECD, 1998; OECD, 2000. (\*)Norveç'te bütün gelirler için % 28 oranlı tarife vardır. Yukarıdaki oran bireysel emek gelirleri ile ilgili tarifeyle ilişkindir (OECD, 2000, s.291).

### 1.4.3.OECD Gelir Vergisi Tarifelerinin Dilim Yapıları

#### 1.4.3.1.Dilim Sayısının Gelişimi

1982-1984 döneminde 16 OECD ülkesi içerisinde 20'den yüksek sayıda gelir vergisi dilimi olan üç ülke varken sadece İtalya'da 30'un üzerinde gelir dilimi söz konusu idi. Bu dönemde en az dilim sayısı olan ülke 5 dilimle Avustralya iken 16 ülke dilim sayılarının ortalaması ise 13'tü.

1991-1993 döneminde 18 OECD ülkesinde dilim sayısı 15'in üzerinde olan tek ülke Lüksemburgdur. En düşük dilim sayısı olan ülke ise 1 dilimli İzlanda iken, 18 ülke dilim sayılarının ortalaması ise 5'tir. Dilim sayısı ortalaması 1997'de de değişmemiştir. 1997'de, 1982-1984 ile 1986-1988 dönemine göre hiçbir ülkenin dilim sayısında bir artış olmazken, 1991-1993 döneminde göre ABD ve İngiltere'de dilim sayılarında artış, Fransa ve İrlanda da azalış olmuştur. 1997'de gelir vergisi tarifesindeki dilim sayısı Fransa'da 7'ye, İrlanda'da 2'ye inerken, İngiltere'de 2'den 3'e, ABD'de 3'ten 5'e çıkmıştır.



Tablo 7: OECD Ülkelerinde Dilim Sayılarının Gelişimi (1982-1999)

|              | 1982-84 | 1986-88 | 1991-93 | 1997 | 1999 |
|--------------|---------|---------|---------|------|------|
| Avustralya   | 5       | 5       | 5       | 5    | 5    |
| Avusturya    | 10      | 10      | 5       | 5    | 5    |
| Belçika      | 21      | 13      | 7       | 7    | 7    |
| Kanada       | 10      | 10      | 3       | 3    | 3    |
| Finlandiya   | 12      | 12      | 7       | 7    | 6    |
| Fransa       | 14      | 13      | 13      | 7    | 7    |
| İrlanda      | 6       | 3       | 3       | 2    | 2    |
| İtalya       | 32      | 9       | 7       | 7    | 5    |
| İzlanda      | 6       | 6       | 1       | 1    | 1    |
| Japonya      | 19      | 12      | 5       | 5    | 5    |
| Lüksemburg   | 22      | 25      | 18      | 18   | 18   |
| Hollanda     | 10      | 9       | 3       | 3    | 3    |
| Yeni Zelanda | 5       | 3       | 2       | 2    | 3    |
| Norveç       | 9       | 8       | 3       | 3    | 3    |
| İspanya (*)  | 34      | 34      |         | 11   | 9    |
| İsveç        | 16      | 16      | 1       | 1    | 1    |
| İngiltere    | 6       | 6       | 2       | 3    | 3    |
| ABD          |         | 5       | 3       | 5    | 5    |
| Ortalama     | 13      | 11      | 5       | 5    | 5    |

Kaynak: OECD, 1984; OECD, 1988; OECD, 1994; OECD, 1998; OECD, 2000. ; Kılıçdaroğlu, 1988, s.47. (\*) Tablonun ilk sütun değeri ilgili ülke için 1985 yılına ilişkindir.

1982-1997 dönemi OECD ülkelerinde gelir vergisi tarifelerindeki dilim sayılarının gelişimi genel olarak değerlendirildiğinde, tarifelerin dilim sayılarında önemli bir azalış olduğu hatta dilim sayısının bazı ülkelerde 1'e kadar düştüğü görülmektedir. Aynı eğilim çeşitli dönemlere ilişkin değerlendirmelerde de belirlenmiştir<sup>649</sup>. 1997'de en yaygın dilim sayısının 3, ortalamasının 5 olduğu görülmektedir. 7'nin üzerinde dilim sayısı olan sadece 2 ülke (18 dilimli Lüksemburg ve 11 dilimli İspanya) kalmıştır. 1982'nin en düşük dilim sayısı, 1997'de dilim sayısı ortalamasına eşittir.

#### 1.4.3.2. Son Dilim/İlk Dilim Genişliklerinin Gelişimi

OECD ülkelerinde son dilim genişliğinin ilk dilim genişliğine oranı ortalaması 1982-1984 döneminde 33 iken, 1986-1988 döneminde bu ortalama 25'e, 1991-1993 dönemi ve 1997'de 8'e inmiştir. Buna göre, 1991 ve 1997'de OECD ülkeleri son dilim başlangıç düzeyi ortalama olarak ilk dilimin 8 katıdır. Son dilim/ilk dilim genişliği oranı, 1982'de 2 ile 183 arasında değişirken, 1986-1988 döneminde 2 ile 100 arasında, 1991-1993 döneminde 1 ile 50 arasında 1997'de ise 1 ile 42 arasında değişmiştir. Son dilim genişliğinin 1982-1997 dönemi gelişimi, son dilimin giderek ilk dilime yaklaştığını göstermektedir.

<sup>649</sup> Şener, 1990 b, s.70.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN SINIFLANDIRILMASI VE TARİHİ GELİŞİMİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Bu bölümde, bu çalışmanın ana konusu olan Türk gelir vergisi tarifelerinin, gelir vergisinin uygulamaya girdiği 1950'den itibaren 2001'e kadar olan gelişimi ve bu tarifelerin çeşitli açılardan sınıflandırılması üzerinde durulacaktır. Ancak, gelir vergisi konulmadan önceki yapı ve gelişimi göstermek bakımından, özet niteliğinde, gelir vergisi tarifelerinin uygulamaya girmesinden önce bireysel gelirler üzerinden alınan vergilerin tarifelerine ilişkin açıklama da yapılacaktır. Mevzuata dayanan gelir vergisi tarifeleri tarihi seyri çerçevesinde ortaya konulduktan sonra son kısımda enflasyonun belirlediği tarifeler verilecektir. Böylece, 1926-1950 döneminde uygulanmış bireysel gelir üzerinden alınan vergilerin tarifeleri yanında 1950-2001 dönemi uygulanmış bütün gelir vergisi tarifeleri ortaya konulacak ve tarifelerin gelişimi rasyonel vergileme açısından değerlendirilecektir.

#### 2.1. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNDEN ÖNCE BİREYSEL GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN TARİFELERİ

Burada, gelir vergisinin uygulamaya girmesinden önce, gelir vergisi adı altında olmamakla birlikte bireysel gelir üzerinden (veya bireysel gelirle birlikte kurumsal gelir üzerinden) alınan vergilerin tarifelerinin gelişimi açıklanmıştır. Bu vergilerin tarifelerinin, gelir vergisi tarifelerine geçilmeden önce verilmesinin amacı, bu çalışmanın konusunu oluşturan gelir vergisi tarifelerinin ayrıntılı bir incelemesine, tarihsel yönden dolayı ve sınırlı da olsa destek sağlamak, altyapı oluşturmak ve gelir vergisi uygulamaya girmeden önce bireysel gelirlerin vergilendirilmesinde nasıl bir tarife yapısı ve uygulaması olduğuna ilişkin duyulabilecek ihtiyacı karşılamaktır.

Gelir vergisinden önce gelir üzerinden alınan vergiler kapsamında, kazanç vergileri, iktisadi buhran vergisi, muvazene vergisi ve hava kuvvetlerine yardım vergisi üzerinde durulacaktır<sup>1</sup>. Bu vergilere ilişkin tarifeler ve özellikleri aşağıda verilmiştir.

<sup>1</sup> Burada üzerinde durulmayan, kazanç vergisinden önce yürürlükte olan, Osmanlı Devleti'nden intikal eden temettü vergisi de ticaret ve sanat gelirleri üzerinden, alınıyordu. Muzaffer Egesoy, *Cumhuriyet Döneminde Vasıtasız Vergiler*, SBF, Maliye Enstitüsü, Ankara, Şubat, 1962, s.1; Nezih Varcan, *Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)*, AÜ Basımevi, Eskişehir 1987, s.27; Maliye Bakanlığı, *Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri*, Cilt:1, 1987, s.4-5; Neumark, 1945, s.93. 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu md. 72 ile temettü vergisi yürürlükten kaldırılmıştır.

### 2.1.1. Gelir Vergisinden Önce Alınan Vergilerin Tarifelerinin

#### Özellikleri ve Sınıflandırılması

1926-1950 arası kapsayan bu döneme ilişkin vergilerin tarifeleri çeşitli açılardan farklı ve ortak nitelik taşımaktadır. Bu çerçevede tarifeler, artan oranlı olup olmama bakımından, kaynağına göre, konusunun unsurları açısından, her bir yıl geçerli olan vergi ve tarife sayısına göre, konuluşunu etkileyen unsura göre, düzenleniş biçimine göre ve tarifenin tarihi gelişim seyri açısından özelliklerine göre belirtilebilirler.

Bu dönemdeki tarifelerden, iktisadi buhran vergisi tarifesi ve 755 Sayılı Kanun'daki kazanç vergisi tarifeleri artan oranlı iken, 2395 Sayılı Kanun'daki kazanç vergisinde bazı gelirler için tarife düz oranlı, diğer gelirler için ise artan oranlıdır. Ayrıca bu dönemde uygulanmış olan muvazene vergisi tarifesi ve hava kuvvetlerine yardım vergisi tarifesi de düz oranlıdır.

Bu dönemdeki tarifeler uzun süre değişmediğinden, mevzuat ile tarifelerde yapılan değişikliklerde de dilimlere ilişkin bir değişiklik yapılmadığından ve dönem içerisinde hem enflasyon hem de deflasyon olduğundan, bu dönemde reel olarak dilimlerin bazı yıllarda artmış, bazı yıllarda da azalmıştır. Dolayısıyla bu döneme ilişkin yasal tarifeler yanında, enflasyonun belirlediği tarifeler ve deflasyonun belirlediği tarifelerden de söz edilebilir.

Bu dönemdeki mevzuata dayanan tarifelerin tamamı yasal (yasa ile konulmuş) tarifelerdir. Bu dönemde uygulanan muvazene vergisi, geçici olarak konulmuş olmakla birlikte, oldukça uzun yıllar yürürlükte kalan vergi olma özelliğine sahiptir. Vergi konusu açısından bakıldığında, bu dönemdeki 4 verginin 3'ü sadece ücret gelirleri üzerinden alınırken, biri hem ücret hem de diğer gelirler üzerinden alınmıştır. Kazanç vergileri, hem ücret, hem de diğer gelirler üzerinden, diğer vergiler ise sadece ücretler üzerinden alınmıştır.

1926-1931 döneminde gelir üzerinden alınan tek vergi kazanç vergisi<sup>2</sup> iken, 1931 Aralık ayında ek olarak iktisadi buhran vergisi ve 1 Haziran 1932'de üçüncü olarak muvazene vergisi, dördüncü olarak da 1936'da hava kuvvetlerine yardım vergilerinin yürürlüğe girmesiyle, ücret gelirleri üzerinden birden fazla vergi alınması söz konusu olmuştur. Ayrıca 1931'e kadar gelir üzerinden tek kazanç vergisi alınmakla birlikte bu verginin her bir yıl için, gelir unsuruna göre birden fazla tarifesi yürürlükte olmuştur.

<sup>2</sup> Kazanç vergisi konusunda daha geniş bilgi için bkz. Varcan, a.g.e., s.31-32; Esfender Korkmaz, *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, Gür-Ay Mat., İstanbul, 1982, s.108-109; Maliye Bakanlığı, 1987, s.4-12; Neumark, 1945, s.93-95.

Konuluşunu etkileyen unsur açısından, kazanç vergilerinin vergi sistemini geliştirmek amacıyla konulduğu söylenebilirken, iktisadi buhran, muvazene ve hava kuvvetlerine yardım vergileri ve tarifelerinin belirlenmesinde ekonomik istikrarsızlıkların etkili olduğu görülmektedir. Kazanç vergilerinin her ikisinin artan oranlı olan tarifeleri ve iktisadi buhran vergisi tarifesı, dilim usulüne göre düzenlenmiştir. Söz konusu tarifeler, cetvel unsuru içermeyen bir yapıdadır. Artan oranlı tarifelerin artma oranları oldukça düşüktür. Diğer vergilerin tarifeleri ise düz oranlıdır. Bu dönemdeki vergilerin tarifelerinin gelişimi incelendiğinde, marjinal oranların düşük olduğu ancak giderek yükseldiği, ücret gelirleri üzerine giderek ek vergiler konulduğu görülmektedir.

### 2.1.2. Gelir Vergisinden Önce Bireysel Gelirden Alınan Vergilerin Tarifelerinin Gelişimi

Yukarıda özellikleri açısından değerlendirilen gelir vergisi öncesi gelirden alınan vergilere ilişkin olarak 1926-1950 arası dönemde mevzuata dayanan 14 temel tarifeden söz edilebilir. Aşağıda bu tarifelerin tarihi seyri içerisinde izlediği gelişme ortaya konulmuştur.

#### 2.1.2.1. Kazanç Vergisi Tarifeleri

1950 öncesi iki ayrı kazanç vergisi bulunmaktadır. Birincisi 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile, ikincisi 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile konulmuştur.

##### 2.1.2.1.1. 755 Sayılı Kazanç Vergisi Tarifeleri

14.3.1926 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu bireysel gelir ve kurumsal geliri konu almıştır<sup>3</sup>. 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda hizmet erbabı ve dışındakiler için olmak üzere iki farklı tarife bulunmaktadır. Ücretler dışındaki gelirler için olan ilk kazanç vergisi tarifesı, 1926 yılı ile 31 mayıs 1927 arası yürürlükte kalmıştır. Bu tarife, bu dönemde ücretliler dışındaki bireysel ve kurumsal gelirler üzerinden alınan tek kazanç vergisi tarifesidir.

Tablo 8: 1926 Yılı Ücretler Dışındaki Gelirler İçin Kazanç Vergisi Tarifesı

| Gelir dilimleri                                 | Vergi oranları % |
|-------------------------------------------------|------------------|
| 3 000 liraya kadar olan kısımdan                | 6                |
| 3001 liradan 5000 liraya kadar olan kısmına     | 7                |
| 5001 liradan 6000 liraya kadar olan kısmına     | 8                |
| 6001 liradan 8000 liraya kadar olan kısmına     | 9                |
| 8001 liradan 10 000 liraya kadar olan kısmına   | 10               |
| 10 001 liradan 20 000 liraya kadar olan kısmına | 11               |
| 20 001 liradan 30 000 liraya kadar olan kısmına | 12               |
| 30 001 liradan 50 000 liraya kadar olan kısmına | 13               |
| 50 001 liradan fazlasına                        | 14               |

Kaynak : 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu 24. md.

<sup>3</sup> Genel olarak , ticaret ve sanat ile uğraşanlar ile hizmet erbabının ve kanunda sayılan diğer işleri yapan gerçek ve tüzel kişilerin kazançları kazanç vergisinin konusunu oluşturur.

755 Sayılı Kanuna dayanan kazanç vergisinin yukandaki tabloda verilen ilk tarifesinde görüldüğü gibi dilimlere uygulanacak oranlar, % 6'dan başlamakta ve birer birer artarak % 14'te son bulmaktadır.

1927 yılında yapılan ve 1 Haziran 1927 itibarıyla yürürlüğe giren değişiklikle hizmet erbabı dışındakiler için söz konusu olan tarife, safi ve gayri safi kazançla göre vergilendirilenler için ayrılarak belirlenmiştir. Buna göre Haziran 1927'den itibaren aynı yıl için safi ve gayri safi kazanç ayrımlı içerisinde ücretler dışındaki gelirler için iki farklı tarife uygulanmaya başlamıştır. 1927'de, safi kazanç üzerine uygulanacak kazanç vergisi tarifi değiştirilmiştir. Bunu takiben, 1 Haziran 1929 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yapılan bir değişiklikle, tarife, safi ve gayri safi kazançlar için yeniden düzenlenmiştir. Kazanç vergisi tarifelerinin bu gelişimi Tablo 9 ve 10'da gösterilmiştir.

**Tablo 9: 1927-34 Dönemi Ücretler Dışındaki Safi Gelirler İçin Kazanç Vergisi Tarifi**

| Gelir dilimleri                                 | 1927-28 Vergi oranları % | 1929-34 Vergi oranları % |
|-------------------------------------------------|--------------------------|--------------------------|
| 5 000 liraya kadar olan kısımdan                | 6                        | 12                       |
| 5001 liradan 10 000 liraya kadar olan kısmına   | 8                        | 15                       |
| 10 001 liradan 20 000 liraya kadar olan kısmına | 10                       | 20                       |
| 20 001 liradan 50 000 liraya kadar olan kısmına | 12                       | 25                       |
| 50 001 liradan fazlası için                     | 15                       | 30                       |

Kaynak : 1927-1928 için; 31.5. 1927 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 1038 Sayılı Kazanç Vergisi Kanununun Bazı Maddelerini Muaddil Kanun md. 1. 1929-1934 için: 1454 Sayılı Bilavasita Vergilere Munzam Kesirlerin Tevhit ve Nispetlerin Tadiline Dair Kanun, md. 10.

1927'de ilk oran 1926 ile aynı kalırken, oranların artış oranları % 2'ye çıkmış ve son oranda % 1 ilave artış olmuştur. 1929'da ise ilk oran % 12'ye (1926-28 dönemine göre iki katına) çıkmış, artış oranları ilk dilimdeki hariç % 5 olmuş ve son oran bir önceki yıla göre iki kat artmıştır.

Ücretler dışındaki gelirlerle ilişkin olarak 1927-1934 dönemi, gayri safi kazançlar üzerine uygulanacak tarifenin, safi kazançlara uygulanacak tarifeye göre bazı dilimleri düşük olduğu gibi oranları da genel olarak yansı düzeyindedir.

**Tablo 10: 1927-34 Dönemi Ücretler Dışındaki Gayri Safi Kazançlar İçin Kazanç Vergisi Tarifi**

| Gelir dilimleri                                 | 1927-1928 Vergi oranları % | 1929-1934 Vergi oranları % |
|-------------------------------------------------|----------------------------|----------------------------|
| 3 000 liraya kadar olan kısımdan                | 3                          | 7                          |
| 3001 liradan 10 000 liraya kadar olan kısmına   | 4                          | 8                          |
| 10 001 liradan 20 000 liraya kadar olan kısmına | 5                          | 10                         |
| 20 001 liradan 50 000 liraya kadar olan kısmına | 6                          | 12                         |
| 50 001 liradan fazlasına                        | 7,5                        | 15                         |

Kaynak: 1038 Sayılı Kazanç Vergisi Kanununun Bazı Maddelerini Muaddil Kanun md.1; 1929-1934 için: 1454 Sayılı Bilavasita Vergilere Munzam Kesirlerin Tevhit ve Nispetlerin Tadiline Dair Kanun, md. 10.

Ücretler dışındaki gelirler için söz konusu olan tarifelerdeki artma oranları başlangıçta 1-3 arasında değişirken daha sonraki tarifelerde 3-5 arasında değişmiştir. Ücretler dışındaki gelirler

üzerine uygulanacak tarifiedeki oranlar da, 1926'ya göre önemli ölçüde yükselmiş, genel olarak iki katına çıkmıştır.

Hizmet erbabı gelirleri için ise kazanç vergisi tarifelerinde 1926-1934 döneminde bir değişiklik yapılmamıştır.

Tablo 11: 1926-34 Dönemi Ücretler İçin Kazanç Vergisi Tarifesi

| Gelir dilimleri              | Vergi oranları % |
|------------------------------|------------------|
| 100 liraya kadar olanlardan  | 4                |
| 100 liradan fazla olanlardan | 5                |

Kaynak : 755 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu 25. md.

#### 2.1.2.1.2. 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tarifeleri

25.3.1934 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, 1 Haziran 1934 tarihinde yürürlüğe girmiştir<sup>4</sup>. Kurum gelirleri ve bireysel gelirleri vergilendiren<sup>5</sup> Kazanç vergisinde çeşitli durumlar için 23 farklı tarife öngörülmüştür<sup>6</sup>. Kazanç vergisi kanunu iki grup için artan oranlı vergilemeyi, diğerleri için ise farklı oranlarda düz oranlı vergilemeyi öngörmüştür<sup>7</sup>. Artan oranlı vergilemenin söz konusu olduğu gruplardan birisi, bazı kurumsal ve bireysel gelirlerdir<sup>8</sup>. Bu grupta belirtilenlerin kazançlarına uygulanacak tarife aşağıda verilmiştir.

Tablo 12: 1934 Yılı Ücretler Dışındaki Bazı Gelirler İçin Kazanç Vergisi Tarifesi

| Gelir dilimleri                          | Verginin oranı |
|------------------------------------------|----------------|
| 5000 liraya kadar olan kısımdan          | 12             |
| 5001-10 000 liraya kadar olan kısımdan   | 15             |
| 10 001-20 000 liraya kadar olan kısımdan | 20             |
| 20 001-50 000 liraya kadar olan kısımdan | 25             |
| 50 000'den fazlası için                  | % 30           |

Kaynak: 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu md. 32.

<sup>4</sup> 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu md.101.

<sup>5</sup> Ticari gayeli bütün kuruluşlar, ticari ve sınai iş yapanlar, hizmet erbabı, serbest meslek erbabı, sair işler ve teşebbüs erbabının temin ettikleri kazançlar bu vergiye tabidir (2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu madde 1).

<sup>6</sup> 2395 Sayılı Kanun madde 31-38.

<sup>7</sup> Diğer bireysel gelirlerin tarifesi düz oranlı olmakla birlikte, bu gelirleri elde edenlerden bir kısmı, elde ettikleri gelirler üzerinden % 1.5 oranında, % 2 oranında, % 5 oranında vergilendirilirken (madde 33), diğerleri örneğin (34. maddedekiler) işgal ettikleri gayrimenkullerin gayrisafi iratları üzerinden % 20 ile % 130 oranları arasında değişen oranlarda, bir kısmı ise, gündelik gayrisafi kazanç üzerinden (37.maddede belirtilenler) vergilendirilir.

<sup>8</sup> Bunlar, adi, komandit, limited, kazanç dağıtan kooperatif, beyanname vermeyi tercih eden kollektif şirketler, genel yarara hizmet eden cemiyetlerin ticari kuruluşları, bankalar, fabrikalar, borsa acentaları (ve kanunun 7. ve 32. maddesinde diğer sayılanlar)dır. Diğer vergi nispetlerinin söz konusu olduğu mükellefler, genel olarak müteahhitler, müteahhimler, gayri menkullerinin gayri safi iratları üzerinden vergiye tabi tutulan mükelleflerden 34. maddede belirtilenler ve 37. maddede belirtilen gündelik gayrisafi kazançları üzerinden vergilendirilen mükellefler şeklinde belirtilebilir. 9.7.1938 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 3470 Sayılı Yasa ile Kazanç Vergisi Kanunu'nun, düz oranlı tarifelerinde değişiklik yapılmıştır. Yine 4437 Sayılı Yasayla 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 31. Maddesine göre vergilendirilenlere (anonim ve hisseli şirketlerin kazançlarına) uygulanan oran (1934'te % 11 iken) % 46 yapılmıştır. 2395 Sayılı Kanundaki kazanç vergilerine ilişkin bazı zamlar da son olarak 4565 Sayılı 29.5.1944 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan yasayla yapılmıştır.



1937 yılında yapılan bir değişiklikle, 32. madde kapsamında vergilendirilen mükelleflerden bir kısmının<sup>9</sup> kazançları için tarife aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Tablo 13: 1937 Yılı Ücretler Dışındaki Bazı Gelirler İçin Kazanç Vergisi Tarifesi

| Gelir dilimleri                    | Oran | 1943'te dilimlerin kazanç vergisine yapılan zam oranları* |
|------------------------------------|------|-----------------------------------------------------------|
| 10 000 liraya kadar olan kısımdan  | 15   | 46                                                        |
| 10 001 liradan 20 000 liraya kadar | 20   | 80                                                        |
| 20 001 liradan 50 000 liraya kadar | 25   | 46                                                        |
| 50 001 lira ve daha fazlasından    | 30   | 46                                                        |

Kaynak : 3258 Sayılı Kanun, md.7 / I. Ayrıca 3828 Sayılı 27.5.1940 tarihinde yayımlanan yasayla yukarıda belirtilen şekilde hesaplanan kazanç vergisine % 50 zam yapılmıştır (md.2/A).

\* 4437 Sayılı kanun ikinci maddesi B fıkrası (ile, 2395 Sayılı kazanç vergisi kanununun 33 / I. Maddesine göre vergilendirilenlerin [anonim ve hisseli şirketlerin kazançlarının] vergisine yapılan zam oranları).

Ayrıca diğer bir kısım bireysel gelirler ve kurum gelirlerinin<sup>10</sup> kazançları üzerinden aşağıdaki tarife ile vergileri hesaplanır.

Tablo 14: 1937 Yılı Ücretler Dışındaki Diğer Bir Kısım Gelirler İçin Kazanç Vergisi Tarifesi

| Gelir dilimleri                    | Oran | 1943'te dilimlerin kazanç vergisine yapılan zam oranları* |
|------------------------------------|------|-----------------------------------------------------------|
| 5000 liraya kadar olan kısımdan    | 12   | 71                                                        |
| 5 001 liradan 10 000 liraya kadar  | 15   | 80                                                        |
| 10 001 liradan 20 000 liraya kadar | 20   | 80                                                        |
| 20 001 liradan 50 000 liraya kadar | 25   | 46                                                        |
| 50 001 lira ve daha fazlasından    | 30   | 30                                                        |

Kaynak :3258 Sayılı Kanun md. 7 / II. \* 4437 Sayılı Kanun md. 2 / c ile yapılan zam oranları

Artan oranlı vergilemenin söz konusu olduğu gruplardan ikincisi hizmet erbabıdır. Hizmet erbabı için de iki farklı tarife söz konusudur. Bunlardan birisi, Genel, katma ve özel bütçeli daire ve bütçelerden yapılan ödemelerde söz konusu olan tarife iken diğeri gerçek ve tüzel kişiler nezdinde çalışanlara yapılan ödemelerde geçerli olan (iki oranlı) tarifiedir.

Tablo 15: 1934-1950 Dönemi Kamuda Çalışanların Ücretleri İçin Kazanç Vergisi Tarifesi

|                                      | Oranlar |
|--------------------------------------|---------|
| 100 liraya kadar olan kısım için     | % 5     |
| 101-200 liraya kadar olan kısım için | % 6     |
| 201-300 liraya kadar olan kısım için | %7      |
| 301-400 liraya kadar olan kısım için | % 8     |
| 401 liradan yukarı için              | % 9     |

Kaynak:2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, md.38 / I.

<sup>9</sup> Adi, komandit, limited, kolektif ve kazanç dağıtan kooperatif şirketleriyle , merkezleri yabancı ülkelerde bulunan bu gibi şirketlerin Türkiye'deki temsilcileri.

<sup>10</sup> Türkiye'de yerleşmiş ve yerleşmiş sayılan yabancı kuruluşlar ile genel, katma veya özel bütçeli daire ve kuruluşlar ile genel yarara hizmet eden cemiyetlerin ticari kuruluşları ve ayrıca Kazanç Vergisi Kanunu'nun 7. Maddesinde sayılan kazançlarını beyanname ile bildirmeye mecbur olan kuruluşlar. (3258 Sayılı kanun madde7/2'ye göre , 2395 Sayılı Kanunun 6/2. ve 3. Fıkrası ile 7. maddesindekiler ve 47. maddeye göre beyanname vermeyi tercih edenler.)

Kamuda çalışanların ücretlerine uygulanan kazanç vergisi tarifesinin<sup>11</sup> oranları % 5 ile % 9 arasında değişirken, kamu dışındaki işyerlerinde çalışanların ücretlerine uygulanan kazanç vergisi tarifesinin oranları % 7 ile % 9 arasında değişmiştir.

Tablo 16: 1934-1950 Dönemi (Kamu Dışındaki) Ücretler İçin Kazanç Vergisi Tarifesi

|                         | Oranlar |
|-------------------------|---------|
| 100 liraya kadar        | % 7     |
| 100 liradan yukarı için | % 9     |

Kaynak : 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, md.38/ II.

### 2.1.2.2. İktisadi Buhran Vergisi Tarifesi

1 Aralık 1931 tarihinde uygulamaya konulan iktisadi buhran vergisinin dünyadaki iktisadi bunalımının ülkemizdeki etkilerini hafifletmek amacıyla, bozulan bütçe dengesini düzeltmek için, ticaret ve sanat alanlarındaki olumsuz gelişmeler karşısında nispeten daha iyi durumda görülen emek gelirlerinin vergilendirilmesi düşüncesi ile konulduğu ifade edilmektedir<sup>12</sup>. 01.12.1931 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 1890 Sayılı İktisadi Buhran Vergisi Kanunu, emek gelirlerini konu almıştır<sup>13</sup>. Ancak 1934 yılında yapılan değişiklikle bu verginin konusunun kapsamı genişletilmiştir<sup>14</sup>.

Tablo 17: 1931-1950 Dönemi İktisadi Buhran Vergisi Tarifesi

| Gelir dilimleri                              | Verginin oranı |
|----------------------------------------------|----------------|
| 150 liraya kadar                             | % 10           |
| 151 liradan 350 liraya kadar olan kısım için | % 12           |
| 351 liradan 600 liraya kadar olan kısım için | % 16           |
| 601 liradan yukarı olan kısım için           | % 24           |

Kaynak : 1.12.1931 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 1890 Sayılı İktisadi Buhran Vergisi Kanunu'nun üçüncü maddesi. Bir ay içinde 30 lira veya daha az maaş alanlar vergiden istisna edilmiş (md. 2/d), 150 liraya kadar maaş alanlardan 30 lira indirim yapılması kabul edilmiştir (md.4).

İktisadi buhran vergisi, 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretler hakkında yürürlüğe girdiği 1951 bütçe yılı başına kadar yürürlükte kalmıştır.

<sup>11</sup> 25.4. 1947 tarihli gelir vergisi kanunu tasarısının gerekçesinde, kazanç vergisi anlatılırken, kamuda çalışanlar için 1947 itibarıyla ücretlerdeki "verginin nispet yekunu" olarak ilk oran % 21,75 son oran % 30,3 olarak verilmiş, diğer çalışanlar için ilk oran % 27,24 ve son oran % 30,8 olarak verilmiştir (bkz. Maliye Bakanlığı, 1987, s.7-8). Ancak 1920-1950 dönemi vergi mevzuatında bu oranlara ilişkin bir dayanak bulunamamıştır (Bkz. Maliye Bakanlığı, Mali Kanunlar Külliyyatı Türk Vergi Kanunları, C.I (1920-1934), C.II (1934-1946), C.III (1947-1960), Ankara, 1996). Muhtemelen bu oranlar, ücretler üzerindeki diğer vergiler de dikkate alınarak toplam vergi yükü oranına ilişkin yapılan bir hesaplama dayanağıdır.

<sup>12</sup> Egesoy, a.g.e., s. 49 (Varcan, a.g.e., s.51'den naklen).

<sup>13</sup> İktisadi buhran vergisinin konusuna, hangi ad ile olursa olsun bir bedel karşılığı çalışanların istihkakları, çalışmalar karşılığı kendilerine ödenen aynı ve nakdi karşılıkları giriyordu.

<sup>14</sup> İktisadi buhran vergisi ile ilgili 1996 Sayılı ve 31.5. 1932'de Resmi Gazetede yayımlanan yasayla binalar da bu vergi kapsamına alınmış, 2.5.1934 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 2416 Sayılı Yasayla ise diğer kazanç vergisi mükellefleri de bu verginin kapsamına alınmıştır.

### 2.1.2.3. Muvazene Vergisi Tarifesi

31.5.1932 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 1980 Sayılı Muvazene Vergisi Kanunu da, o dönemde devam eden ekonomik bunalım karşısında ücretli kesimin biraz daha fedakarlık yapmasının uygun olacağı gerekçesi<sup>15</sup> ile maaş ve ücretler üzerine konulmuş<sup>16</sup> ücret veya maaşlardan kazanç ve iktisadi buhran vergilerinin çıkarılmasından sonra kalan miktar üzerinden alınmak üzere % 10 oranında alınması öngörülmüştür<sup>17</sup>. Geçici olarak 1 Haziran 1932'de konulmakla birlikte<sup>18</sup> 1951 bütçe yılı başına kadar yürürlükte kalmıştır.

### 2.1.2.4. Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi Tarifesi

2.1.1936 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 2882 Sayılı Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi Kanunu ile getirilen hava kuvvetlerine yardım vergisinin konusu genel olarak maaş ve ücretlerdir(md.1). Bu verginin oranı da % 2'dir<sup>19</sup>. Hava kuvvetlerine yardım vergisine 1940 yılında, bir kat zam yapılmıştır<sup>20</sup>. 1936'da konulan bu vergi, 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretler hakkındaki hükümlerinin yürürlüğe girdiği 1951 bütçe yılı başına kadar yürürlükte kalmıştır.

1950 öncesi gelir üzerinden alınan vergiler, kazanç vergileri, iktisadi buhran vergisi muvazene vergisi ve hava kuvvetlerine yardım vergileri ve bunlara ilişkin değişiklikleri içeren yasalar 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 108. Maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

## 2.2.TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN SINIFLANDIRILMASI

Türkiye'de ilk olarak gelir vergisi tarifesi, 3.6.1949 yılında kabul edilen ve 9.6.1949 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan, 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile belirlenmiştir. İlk Gelir Vergisi Kanunu'nun ve dolayısıyla gelir vergisi tarifesinin yürürlük tarihi, (ücretlerle ilgili hükümleri hariç) 1.1.1950 tarihidir.

1950'den 2001'e kadar gelir vergisi tarifeleri, yasalarla veya yasalarda verdiği yetkiye dayanılarak belirlenmiş ve günümüze kadar, mevzuata dayanan (yasayla, bakanlar kurulu kararıyla ve tebliğle) 34 tarife, yasal tarifelerin değişmediği yıllarda enflasyon yoluyla fiilen tarifelerin değişmesi sonucu, mevzuata dayanan tarifelerle birlikte toplam 61 tarife uygulanmıştır.

<sup>15</sup> TBMM Zabıt Ceridesi, Devre:4, C.8, 21.5.1932 günlü birleşime ek, Sıra sayısı:169, s.1.vd, (Varcan, a.g.e., s.53'ten naklen)

<sup>16</sup> 1980 Sayılı MVK md. 1

<sup>17</sup> 1980 Sayılı MVK md..2

<sup>18</sup> 1980 Sayılı MVK md. 10 :*"Bu kanun 1 Haziran 1932 tarihinden bir sene müddetle muteberdir".*

<sup>19</sup> 2882 Sayılı Kanun madde 2

<sup>20</sup> 3828 Sayılı Kanun madde 3

Diğer taraftan gelir vergisinde, istisna, muafiyet, yıllık beyanname ve toplama dışı bırakılan gelir unsurları nedeniyle 1980 öncesi sınırlı olmakla birlikte, 1980 sonrası oldukça fazla değişiklikler geçirmiş olan bir düz oranlı tarife uygulaması söz konusudur. Gelir vergisi tarifelerinin kapsamlı bir incelemesinin yapılabilmesi bakımından, öncelikle tarifelerin çeşitli yönlerden sınıflandırılması önem taşımaktadır. Bu kısımda tarifelerin çeşitli bakımlardan sınıflandırılmalan yapılarak, tarifeler farklı ayrımlar çerçevesinde ve özet olarak ortaya konulacaktır.

Türk gelir vergisi tarifeleri, çeşitli açılardan taşıdıkları ortak ve farklı özelliklerine göre sınıflandırılabilir niteliktedir. Burada tarifelerin sınıflandırılması, bu dönemdeki tarifelerin hangilerinin birbiriyle ortak ve farklı özellikler taşıdıklarını toplu olarak ortaya koymak bakımından verilecektir. Bu çerçevede tarifeler, kaynağına göre, konuluşunu etkileyen unsura göre, yürürlükte kaldığı süreye göre, düzenlenme biçimine göre, her bir yıl uygulanan tarife sayısına göre ve oranlar açısından sınıflandırılacaktır.

### **2.2.1. Kaynağına Göre Tarifeler**

Tarifelerin bir ayrımlı, mevzuata dayalı tarifeler ile mevzuatta bir değişiklik olmadığı halde enflasyon nedeniyle dilimlerin reel olarak değişmesi suretiyle oluşan (reel veya fiili ya da enflasyonun belirlediği) tarifeler şeklinde yapılabilir. Buna göre bazı tarifelerin kaynağı mevzuat iken, diğer bazılarının kaynağı enflasyondur.

#### **2.2.1.1. Mevzuata Dayanan Tarifeler**

1950-2001 döneminde, yasa ile ya da yasaya dayanarak (Bakanlar Kurulu'na veya maliye bakanlığına) verilen yetki ile belirlenen toplam 34 tarife bulunmaktadır<sup>21</sup>. Bu dönemde hukuki bir düzenleme (mevzuat) yoluyla konulan tarifeler, yürürlüğe girdikleri ilk yıla göre adlandırılarak tarihi seyrindeki sıralamaya göre belirtilirse, 1950, 1958, 1962, 1963, 1981'den itibaren her yıl 1986'ya kadar olan tarifeler, 1988'den itibaren her yıl 2001'e kadar olan tarifelerdir. Buna göre mevzuata dayanan tarifeler, 1950-2001 döneminde 24 olmaktadır. Ancak, kalkınmada öncelikli yöreler için de, 1991-1993 yıllarında genel gelir vergisi tarifesine ek olarak ikiyeşer tarife konulduğundan, 1998-2001 döneminde ücretler için ayrı tarifeler konulduğundan tarife sayısı 34 olmaktadır. Mevzuata dayanan tarifelerin bir kısmı yasalara, bir kısmı Bakanlar Kurulu kararlarına dayanırken tebliğe dayanan tarife de vardır.

<sup>21</sup> Yasal ya da yasanın yetki vermesine dayanarak Bakanlar Kurulu'nca ya da Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan tarifelerin tamamını ifade etmek üzere 'mevzuata dayanan tarifeler' deyimini kullanılacaktır. Ayrıca tarifenin belirlenmesinin yasallık ilkesi açısından değerlendirmesi bu bölümün sonunda yapılmıştır.

#### 2.2.1.1.1. Yasal Tarifeler

Tarife, mükellef üzerine yüklenecek vergi miktarını belirleyen temel unsur olduğundan yasa ile düzenlenmesi zorunlu olmalıdır. Yasa dışında mevzuat ile tarifelerin düzenlenmesi verginin yasallığı ilkesi açısından kabul edilemez. 1950-2001 dönemindeki 34 mevzuata dayanan tarifeden 17'si yasaya dayanmaktadır. Bunların 10'u 1950-1986 döneminde bulunmaktadır. 1950-1986 döneminde mevzuat ile belirlenen tarifelerin tamamı (10'dur ve) yasal tarifelerdir. Anayasal olarak da 1950-1971 arası dönemde yasa dışında herhangi bir hukuki düzenleme ile tarife konulması mümkün değildir.

Ancak 1971'de anayasada yapılan değişiklikle Bakanlar Kuruluna, yasa ile belirlenen sınırlar arasında değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Özellikle 1980'den sonra kesinti oranlarında kullanılan bu yetki daha sonra genel tarifelerde de kullanılmaya başlanmış hatta bununla da yetinmeyen idare, bakanlık tebliği ile de tarife belirlemiştir. Verginin temel unsuru olan tarifenin tebliğle belirlenmesi, yürürlükteki anayasal çerçevesi ile yasallık ilkesiyle de uyumlu değildir.

#### 2.2.1.1.2. Karamameye Dayanan Tarifeler

1950-2001 dönemindeki 34 mevzuata dayalı tarifeden 16'sı karamameye dayanmaktadır. Yukarıda da belirtildiği gibi karamameye dayalı tarifeler dönemi 1988 yılı ile başlamaktadır. Karamameye dayanan tarifeler, yürürlüğe girdikleri yıla göre yapılacak bir adlandırma ve tarihsel sıralamaya göre, 1988, 1989, 1990, 1992, 1992k1<sup>22</sup>, 1992k2, 1993, 1993k1, 1993k2, 1996, 1997, 1998, 2000, 2000ü<sup>23</sup>, 2001, 2001ü tarifeleridir.

#### 2.2.1.1.3. Tebliğe Dayanan Tarifeler

1950-2001 dönemindeki 34 mevzuata dayanan tarifeden sadece 1'i Maliye Bakanlığı tebliği ile düzenlenmiştir. Bu tarife 1995 yılı tarifesidir. Tebliğ ile tarifenin dilimlerini de olsa değiştirmek, vergi yükünü etkileyen bir değişikliğe ilişkin Maliye Bakanlığına tanınmamış bir yetkinin bakanlık tarafından kullanılması niteliğindedir ve anayasaya aykındır. Gerçekleşen enflasyon oranında, otomatik olarak tarife dilimlerinde, Bakanlar Kuruluna kanun ile yetki verilerek düzenleme yapılabilir. Tarife dilimlerinin enflasyona endekslediği kanun ile belirtilebilir. Ancak Maliye Bakanlığına, enflasyonu gerekçe göstererek, Maliye Bakanlığının belirleyeceği enflasyon oranına yakın bir oranda dilimlerde değişiklik yapma yetkisinin verilmesi ve Maliye Bakanlığınca dilimlerde değişiklik yapılması anayasaya uygun değildir.

<sup>22</sup> k1, kalkınmada 1. derecede öncelikli'nin, k2, kalkınmada 2.. derecede öncelikli'nin kısaltması olarak olarak kullanılmıştır.

<sup>23</sup> ü, ücretler için geçerli tarifenin kısaltması olarak kullanılmıştır.

### **2.2.1.2. Enflasyonun Belirlediği Tarifeler**

1950-2001 dönemindeki 34 mevzuata dayanan tarifieden bazıları bir yıl için geçerli iken diğer bazıları daha uzun süre geçerliliğini korumuştur. Bir yıldan uzun süre geçerli olan tarifelerin dilimlerinde, uygulanmaya devam ettikleri her yıl enflasyon nedeniyle azalma olduğundan, mevzuata göre geçerli görünen tarife ile reel olarak gelirleri vergilendiren tarife her yıl farklılaşmıştır. Bu tarifeler, 1952-1957 arası yıllarda uygulanan 6 tarife, 1959-1961 arası uygulanan 3 tarife, 1964-1980 arası uygulanan 17 tarife ve 1987 tarifeleridir.

### **2.2.2. Konuluşunu Etkileyen Unsura Göre Tarifeler**

Tarifeler konuluş gerekçesine göre ikiye ayrılabilir. Ekonomik istikrarsızlıkların baskısı ile belirlenen ya da bu baskılardan etkilenen tarifeler olduğu gibi vergi reform ihtiyaçlarının baskısı ile belirlenen tarifeler de bulunmaktadır. Ekonomik istikrarsızlıkların baskısıyla belirlenen tarifeler, genellikle tarifelerdeki oranların yükseltilmesi şeklinde ortaya çıkmışken, vergi reform ihtiyaçlarının etkisiyle düzenlenen tarifeler, rasyonel tarife teorisine daha yakın içerikte tezahür etmişlerdir. Bu çerçevede, 1981 tarifiyesi ekonomik istikrarsızlığın baskısıyla belirlenen bir tarife olarak belirtilebilir. 1998'de yürürlüğe giren gelir vergisi tarifiyesi, vergi reformu çerçevesinde belirlenmişken, 1999'da ücretler dışındaki gelir unsurları için tarifiede yapılan değişiklikle ekonomik istikrarsızlığın baskısı etkili olmuştur.

### **2.2.3. Yürürlükte Kalış Sürelerine Göre Tarifeler**

1950, 1958, 1963 ve 1986 tarifeleri birden fazla yıl yürürlükte kalan, uzun süreli tarifeler iken, diğer tarifeler tek bir yıl (veya daha az) yürürlükte kalan tarifelerdir. Enflasyonun etkili olduğu ekonomilerde, tarifelerin uzun süre değişmeden yürürlükte kalması, özellikle adalet açısından önemli sorunlar ortaya çıkarır. Bu çerçevede Türkiye'de uzun süre yürürlükte kalan tarifeler, enflasyon nedeniyle ilk öngörüldükleri şekilden uzaklaşmak suretiyle, oldukça adaletsiz uygulamaların kaynağı haline gelebilmiştir. Bu açıdan 1963 tarifesinin 1980'de aldığı reel şekil tipik bir örnek niteliğindedir.

### **2.2.4. Düzenleniş Biçimine Göre Tarifeler**

1950-2001 dönemi tarifeleri, düzenleniş biçimine göre, iki açıdan ikiye ayrılabilir. Birinci aynım, tarifelerin cetvel unsuru içerip içermemesine, ikinci aynım, tarifelerin yazılış bakımından dilim usulüne göre veya uç tarife şeklinde yazılmasına dayandırılabilir. 1950-2001 döneminde uygulanan (1950, 1958, 1962 ve 1963) gelir vergisi tarifeleri, 1981'e kadar dilim usulüne göre mevzuatta yer almış ve aynı zamanda bu tarifeler oran ve matrah (dilim) unsurları yanında cetvele de sahip olmuştur. Buna göre, 1950-1981 arası tarifeler dilim usulüne göre yazılmış



cetveli tarifelerdir. 1981 ve sonrası tarifeler ise mevzuatta uç tarife biçiminde yer almış ve sadece oran ve matrah unsurunu içermiş cetvelsiz<sup>24</sup> tarifelerdir.

### 2.2.5. Her Bir Yıl Geçerli Olan Tarife Sayısına Göre Tarifeler

Bazı yıllarda tek tarife yürürlükte bulunurken, bazı yıllar gelir unsuru ve/veya iktisadi gelişmişlik yapısına göre aynı yıl farklı tarifeler yürürlüğe konulmuştur. 1950-1990 dönemi her bir yıl geçerli tek tarife vardır. Bu açıdan bu dönem birinci tekli tarifeler dönemi olarak adlandırılabilir. İkinci tekli tarifeler dönemi, 1994-1997 arasındır. 1950'den itibaren ilk olarak 1991-1993 arasında, her bir yıl birden fazla tarife yürürlükte olmuştur. Birinci çoklu tarifeler dönemi olarak ifade edilebilecek olan 1991-1993 döneminden sonra 1998'e kadar her bir yıl (yukarıda belirtildiği gibi) tek tarife yürürlükte olmuştur. İkinci çoklu tarifeler dönemi ise, 1998-2001 arasındır<sup>25</sup>. 1991-1993 arasında her bir yıl geçerli 3 tarife ve 1998-2001 arasında her bir yıl geçerli ikişer tarife vardır. 1991-1993 dönemi, kalkınmada 1. derecede öncelikli bölgelerdeki ücretler için bir tarife, kalkınmada ikinci derecede öncelikli bölgelerdeki ücretler için bir tarife ve bunlar dışındaki gelir unsurları için bir tarife olmak üzere her bir yıl üç tarife uygulanmıştır. 1998-2001 döneminde, her bir yıl, ücretler ve diğer gelir unsurları için ayrı ayrı olmak üzere ikişer tarife uygulanmıştır.

### 2.2.6. Oranlar Açısından Tarifeler

Oranlar açısından tarifeler, düz oranlı ve artan oranlı tarifeler, en üst oran ile son oranın aynı veya farklı olmasına göre tarifeler, dolaylı sıfır oran açısından tarifeler, oran yapısı açısından tarifeler olmak üzere dört başlık altında sınıflandırılabilir.

#### 2.2.6.1. Artan Oranlı ve Düz Oranlı Tarifeler

Türk gelir vergisi tarife yapısı esas olarak artan oranlı bir yapıdadır. Ancak gelir vergisi açısından istisnai durumlar olarak öngörülen istisna, muafiyet, yıllık beyanname ve toplama dışı bırakılan gelir unsurları nedeniyle düz oranlı tarife uygulamasından da söz edilebilir<sup>26</sup>. Türk gelir vergisi tarife yapısı ve politikası açısından özellikle nihai nitelikte kesinti yoluyla farklı düz oranlar uygulaması, 1980 sonraki şekli ile önemli eleştirilerle karşılaşmış ve gelir vergisi genel tarife politikasının etkinliğini zedelemiştir.

<sup>24</sup> İlgili kısımda daha geniş olarak açıklandığı gibi, 1981'e kadar, gelir dilimleri ve bunlara ilişkin oranlar yanında yer alan cetvel uygulamasıyla, çeşitli gelir aralığındaki gelirler için esas alınacak ortalama gelir miktarı gösterilmek suretiyle, gelirin vergilendirilmesinde gerçek gelirin dikkate alınmasından uzaklaşılmaktaydı. Vergi cetvellerine ilişkin olarak daha geniş bilgi için bkz. Salih Şanver, *Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi*, İstanbul İTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınevi İşletmesi, Hüsnütabiat Mat., İstanbul, 1972, s.205-207.

<sup>25</sup> Daha doğru bir ifadeyle, bir değişiklik olmazsa, ikinci çoklu tarifeler dönemi, 1998-2003 arasındır.

<sup>26</sup> Mehmet Tosuner, Zeynep Ankan ve A. Burçin Yereli, *Türk Vergi Sistemi*, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2000, s.199; Kaneti, a.g.e, s.342; Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Ankara, 1997, s. 333. Ayrıca, götürü usul, hayat standardı esas ve asgari vergi nedeniyle, bir bölümü karinelere dayalı vergilemeye dönüşen gelir vergisinin bu açıdan yasal tarifesi yanında, düşük oranlı fiili bir tarife daha içerdiği de ifade edilmiştir (Selami Şengül, *Bir Hurafe Kayıt Dışı Ekonomi*, Ankara, 1997b, s.24-25, 38-43).

#### **2.2.6.2.En Üst Oranı ile Son Oranın Aynı veya Farklı Olmasına Göre Tarifeler**

Tarifelerin bir ayrımı da, en üst dilim oranı ile son dilim oranlarının farklı olup olmamasına göre yapılabilir. Başka bir ifadeyle son dilim oranı, sondan bir önceki dilimin sonunun ortalama vergi oranı ile aynı olan tarifeler ile söz konusu orandan yüksek olan tarifeler şeklinde bir ayrım yapılabilir. 1950-2001 dönemindeki tarifelerden 1985'e kadar olan tarifeler, en üst oranı ile son oranı farklı tarifelerdir. Bu tarifelerde en üst oran, sondan bir önceki dilime karşılık gelmektedir. Sondan bir önceki dilimin sonu itibarıyla geçerli olan ortalama vergi oranı veya bu orana çok yakın olan oran da, son dilimin başlangıcından itibaren geçerli orandır ve bir önceki dilim oranından düşüktür. 9 yasal tarifenin en üst oranı ile son oranı farklı iken enflasyon tarafından belirlenen 26 tarifenin en üst ve son oranı farklıdır. En üst oranı ile son oranı farklı olan tarifelerin bir kısmı cetvel uygulamasını da içerirken (cetveli tarife iken) bir kısmı ise içermemektedir. 1986 ve sonrası tarifelerin ise son oranı aynı zamanda en üst oranıdır.

#### **2.2.6.3. Dolaylı Sıfır Oran Açısından Tarifeler**

1950'den 1985'e kadar olan tarifelerin dönemi, genel indirim uygulaması dolayısıyla, dolaylı sıfır oranlı tarifeler dönemi olarak da adlandırılabilir. Diğer taraftan 1986 ve sonrasında genel indirim uygulaması söz konusu değildir.

#### **2.2.6.4. Oran Yapısı ve Gelişimi Açısından Tarifeler**

Oran yapısı ve gelişimi açısından tarifeler birbirini izleyen yılları içeren tarife dönemleri veya birbirini izlemese de farklı yıllardaki tarifelerin taşıdığı ortak özellikler açısından sınıflandırılabilir. Bu çerçevede 1950-2001 dönemindeki tarifeler, tarifelerin tarihi gelişimi içerisinde, yıllar itibarıyla birbirini izleyen tarife oranlarının değişimi ve gelişimi bakımından, sabit oranlı tarifeler dönemi, ilk ve son oranı yüksek tarifeler dönemi, dilimleri sabit olan ancak oranları değişen tarifeler dönemi, oranları değişen (giderek azalan) tarifeler dönemi ve değişen tarifeler dönemi olarak sınıflandırılabilirler.

Oranları sabit, nominal dilimleri değişen tarifelerin üç dönemi vardır. Birinci dönem, 1986-1993 arası iken, ikinci dönem 1994-1998 arası ve üçüncü dönem 2000-2001 arası yılları kapsar.

1981-1984 dönemi tarifeleri de ilk ve son oranı yüksek tarifeler dönemi olarak ifade edilebilir. 1981-1985 dönemi ise (nominal dilimleri sabit) oranları değişen (giderek azalan) tarifeler dönemi olarak da ifade edilebilir. Bu dönem, bir başka açıdan, hem oranların hem de reel olarak dilimlerin değiştiği tarifeler dönemi olarak da ifade edilebileceği gibi nominal dilimlerin sabit olması nedeniyle sabit dilimli tarifeler dönemi olarak da ifade edilebilir.

Birbirini takip eden tarifelerden, hem (nominal olarak) dilimlerinde, hem de oranlarında değişiklik olan tarifelerin geçerli oldukları yılları içeren değişen tarifelerin iki döneminden söz edilebilir. Birinci değişen tarifeler dönemi, 1950-1963 dönemi iken, 2. değişen tarifeler dönemi 1998-1999 dönemidir.

Diğer taraftan 1950-2001 döneminde, farklı yıllarda uygulanan ve dolayısıyla dönemsel olarak sınıflandırmamakla birlikte, oran yapısı (ilk ve son oranlar) açısından taşıdıkları ortak ve farklı özelliklerine göre tarifeler, sınıflandırılabilir. Buna göre, düşük ilk oranlı tarifeler, düşük son oranlı tarifeler, ilk ve son oranı düşük tarifeler, ilk oranı düşük son oranı yüksek tarifeler, ilk ve son oranı yüksek tarifeler olmak üzere sınıflandırılabilirler.

İlk oranları (% 20'den) düşük tarifeler, 1950, 1958, 1962, 1963, 1999, 2000ü ve 2001ü tarifeleridir. İlk oranı (% 20'den) ve son oranları (% 50'den) düşük tarifeler, 1950, 1999, 2000ü ve 2001ü tarifeleridir. İlk oranları düşük, son veya üst oranları yüksek tarifeler 1958, 1962 ve 1963 tarifeleridir. Son oranı (% 50'den) düşük tarifeler, 1950 tarifi, kalkınmada öncelikli tarifeler, 1998ü<sup>27</sup> ve 1999-2001 dönemi tarifeleridir.

İlk oranı (% 25'ten) ve son oranı (% 50'den) yüksek tarifeler 1981-1984 dönemi tarifeleridir. Son oranı veya üst oranı (% 50'den) yüksek tarifeler, 1958, 1962, 1963, 1980-1985 ve 1994-1998 dönemi tarifeleridir.

### **2.3.MEVZUATA DAYANAN GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN TARİHİ GELİŞİMİ**

Türk vergi sisteminde 1950-2001 döneminde uygulanan tarifeler, çeşitli açılardan sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmalardan bazıları belirli dönemlerin tarifelerini içerirken, bazıları ise tarihsel sıralama açısından kanışık bir seyir izlemiştir. Bundan dolayı yukarıda tarifelerin genel tasnifi verildikten sonra burada belli ölçüde ortak sınıflara giren tarifeleri içerecek şekilde, tarifelerin tarihi gelişimi, dönemlere ayrılarak verilmiştir. Diğer taraftan bu kısımda öncelikle daha önce de ve Türk gelir vergisi açısından kısmi ve istisnai nitelikteki düz oranlı tarifelerin gelişimi açıklanmış, daha sonra Türk gelir vergisi genel tarifeleri, 1950-1980 dönemi ile 1980-2001 dönemi ayrımları çerçevesinde ortaya konulmuştur.

#### **2.3.1. 1950-2001 Dönemi Düz Oranlı Gelir Vergisi Tarifeleri**

Artan oranlı tarifenin uygulanması, çeşitli kaynaklardan belirli bir devre içerisinde, mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratlardan gelir vergisine tabi olanların bir araya getirilerek toplanmasını zorunlu kılmaktadır<sup>28</sup>. Ancak vergilemede kolaylık sağlamak ve vergi alacağını teminat altına almak gibi amaçlarla bazı gelir unsurları açısından kesinti yoluyla vergilemeye

<sup>27</sup> Ü2d, 'Ücretler için ikinci dönem' yerine kısaltma olarak kullanılmıştır.

<sup>28</sup> Tosuner, Arıkan ve Yereli, a.g.e., s.178.

gidilmektedir<sup>29</sup>. Türkiye’de, 1950’den itibaren, gelirin vergilendirilmesinde bütün gelir unsurlarının toplanarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi esas olmakla birlikte, bazı gelir unsurları için beyanname verilmeyeceği, toplama yapılmayacağı (veya beyanının ihtiyari olduğu) Gelir Vergisi yasalarında belirtilmiştir<sup>30</sup>. Bu çerçeve içerisinde yer alan gelir unsurlarından bazıları genel tarifeye tabi olarak vergilendirilmemekle birlikte, kaynaktan kesinti suretiyle<sup>31</sup> düz oranlı olarak vergilendirilirken bazıları da hiçbir şekilde vergilendirilmemiştir. Hem genel tarife açısından hem de kesinti oranları açısından gelir vergisi dışı bırakılan gelir unsurları, gelir vergisinden istisna edilen kazançların büyük kısmı ile muafiyet kapsamındaki kazançların büyük kısmıdır (bazı istisna ve muafiyet kapsamındaki kazançlar kesinti suretiyle vergilendirilmiştir). Burada düz oranlı tarifelerin gelişimi, bu oranların uygulandığı gelir unsurları çerçevesinde, Vergi dışı veya % 0 düz oranlı gelir unsurları ile kesintiye tabi düz oranlı gelir unsurları ayrımı içerisinde açıklanacaktır.

### 2.3.1.1. Vergi Dışı veya Sıfır Düz Oranlı Gelir Unsurları

Bazı gelir unsurları, nihai nitelikte gelir vergisinden istisna edilmiş veya muafiyet yoluyla vergi dışı bırakılmıştır. Bu gelir unsurları açısından % 0’lık bir düz orandan söz edilebilir. Türk

<sup>29</sup> Kesinti yoluyla alınan gelir vergisinin toplam gelir vergisi tahakkukuna oranı 1988’de % 73 iken giderek artmış ve 1999’da % 89,6 olmuştur (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi İstatistikleri 1996-1999**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 2000, s.50-51). Buna göre kesinti dışında, beyana dayanan gelir vergisi, toplam gelir vergisi tahakkukunun % 10,4’üdür.

<sup>30</sup> 1950’deki ilk şekliyle; istisna hadleri içinde kalan gelirler için beyanname verilmez (5421 Sayılı GVK madde70). 1950’de, gelirin, sadece ücretlerden veya götürü tespit edilen serbest meslek kazançlarından veya her ikisinden ibaret olması halindeki tam mükelleflerin gelirini toplamayacağı hükmü bulunmaktadır. Dar mükellefler için ise, ücret, serbest meslek kazancı, menkul sermaye iradı, gayrimenkullerin, hakların, menkul kıymetlerin satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden elde edilen kazançların, arzi kazançların toplanmayacağı hükmü bulunmaktadır (5421 Sayılı GVK madde71). 1950’de, yıllık kazanç ve iratları toplamı 5000 lirayı geçmeyen mükelleflerin bu kazanç ve iratlardan tevkif yolu ile vergilendirilmiş olanları yıllık beyannameye koymaları ihtiyari yapılmıştır (5421 Sayılı GVK madde72).

2001’deki şekliyle: Beyanname verilmeyen haller : “Madde 86-(Değişik:22/7/1998-4369/45 md.) Aşağıda yazılı hallerde yıllık beyanname verilmez: 1. Tam mükellefiyette vergiye tabi gelir (yabancı memleketlerde elde edilenler hariç) sadece: Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden, Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dillimleri toplamının yansını aşmayan menkul sermaye iratlarından ve vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kar paylarından; Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dillimleri toplamının yansını aşmayan gayrimenkul sermaye iratlarından; Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlardan; kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımlarından; yukarıda sayılan kazanç ve iratların bir kaç veya tamamından; ibaret ise, 2. Dar mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece: a) Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından; b) Diğer kazanç ve iratlardan; c) Yukarıda sayılan kazanç ve iratların birkaç veya tamamından; ibaret ise. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de 1 ve 2 numaralı bentlerde belirtilen gelirler beyannameye ithal edilmez.”

<sup>31</sup> Kaynaktan kesinti kavramı yerine, Stopaj, tevkifat, kaynaktan vergileme veya vergi kesintisi gibi çeşitli kavramlar kullanılmıştır. Kaynaktan kesinti yönteminde, gerçek kişi veya kurum, çeşitli vergi yükümlülerine, vergiye tabi ödeme yaparken, kesinti yapılacak vergiyi hesaplayıp, yapacağı ödemeden mahsup etmekte, kesintiden sonra kalan kısmı ödemektedir. Kaynaktan kesinti yöntemi ile vergileme, vergilendirmede sürat sağlaması, vergi kaçırmaı azaltması, mali idarenin masraflarını azaltması, büyük bir yükümlü grubunu şekli yükümlülüklerden kurtarması gibi yönlerden yararlı bulunurken, gelir unsurlarına veya stopaj konularına göre mükellefler arasında eşitsizliğe yol açması, vergi kesenlere şekli yükümlülükler getirmesi, uygulama alanının sınırlı olması gibi yönlerden eleştirilmektedir (Ahmet Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynaktan Vergileme**, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 1992, s.1, 27-34).

vergi sisteminde 1950'den 2001'e kadar gelir vergisindeki uygulamalar genel olarak değerlendirildiğinde bu tür uygulamaların büyük ölçüde düşük gelirler için söz konusu olduğu belirtilebilir<sup>32</sup>.

1950'de, tamamen vergi dışı bırakılan gelir unsurları ya da gelir sahipleri, (gelir vergisinden istisna edilen kazançlar veya muafiyetler) özet olarak, esnaf muafiyeti<sup>33</sup>, diplomat muafiyeti<sup>34</sup>, yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışanların ücret istisnası, göçmen ve mülteci muafiyeti, (5000 lira ile) sınırlı telif kazançları istisnası, tarım kazançları istisnası, avcılık ve balıkçılık kazançları istisnası, (beş yıl süre ile) maden suları kazançları istisnası<sup>35</sup>, gayrimenkul ve hakların kiralanmasından elde edilen (2500 liraya kadar olan) gelirler istisnası<sup>36</sup>, özel yasanın veya devletle akdedilmiş mukavelelerle her türlü vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlerin faiz temettü ve ikramiyeleri<sup>37</sup> ile (200 lira ile) sınırlı mevduat ve özel alacaklar karşılığı alınan faizler istisnası, müteferrik istisnalar kapsamında belirtilen ücretlerdeki, gider karşılıklarındaki, tazminat ve yardımlardaki, vatan hizmetleri yardımlarındaki, teçhizat ve tayin bedellerindeki tahsil ve tatbikat giderlerindeki, teşvik, ikramiye ve mükafatlarındaki istisnalar, dar mükelleflerin sergi ve panayır istisnası<sup>38</sup>, ve en az geçim indirimi<sup>39</sup> kapsamındaki gelirdir.

Diğer taraftan bu çerçevede, safi kazancın tespit edilmesi için indirilmesi kabul edilen giderler ile yatırım indirimi gibi uygulamaların da belirtilmesi mümkündür. Söz konusu uygulamaların kapsamının genişleyip daralmasının, gelir unsuru üzerine uygulanan yasal vergi oranını, fiili olarak değiştirdiği açıktır.

<sup>32</sup> Ancak bunlardan bazıları için farklı değerlendirmeler yapılabilir. Esnaf, esnaf vergisi kapsamında vergilendirilmesi nedeniyle bir süre muaf tutulmuştur (geri kalan zamanlar için düşük gelir değerlendirilmesi geçerli görülebilir). Bazı gelir unsurlarını elde edenler, diğer ülkelerle karşılıklı olarak muaf tutulmuştur. 1985-1993 arası uygulanan eğitim, öğretim ve sağlık işletmelerinde kazanç istisnası da söz konusu hizmetlerin gelişmesini sağlamak açısından getirilmiştir. Diğer taraftan sermaye piyasasının gelişmesi veya borçlanma politikasının başarısı açısından ya da farklı bir yaklaşımla bazı dönemlerde, bazı tasarrufların vergilendirilmesinde % 0 oranının uygulandığı da görülmektedir.

<sup>33</sup> Esnaf 1.1.1950'den 1.1.1956'ya kadar gelir vergisinden muaf tutulmuş (5421 Sayılı GVK md.9-14) ve esnaf vergisinden muaf olmayan esnaf, esnaf vergisi kapsamında vergilendirilmiştir.

<sup>34</sup> Ancak bu istisna, diplomatların elde ettiği menkul sermaye iradı üzerinden kesinti suretiyle alınan vergiyi kapsamaz. (5421 Sayılı GVK md.15)

<sup>35</sup> 5421 Sayılı GVK md. 19-21

<sup>36</sup> 5421 Sayılı GVK md.22. Bu maddeye göre, bu istisna, defter tutmak zorunda olan ya da gelirleri bunlar tarafından bildirilen kimseleri kapsamadığı gibi söz konusu kira gelirlerinin 10.000 lirayı aşmaması gerekir.

<sup>37</sup> 5421 Sayılı GVK md 23/1

<sup>38</sup> 5421 Sayılı GVK md.23-31

<sup>39</sup> 5421 Sayılı GVK md.32'ye göre bu gelir evli ve çocuk durumuna göre yıllık 540 lira ile 1440 lira arasındadır.



1.1.1961 tarih ve 193 sayılı GVK'daki istisna ve muafiyetler de daha öncekilerle büyük ölçüde aynıdır (193 sayılı GVK md.9-31)<sup>40</sup>. Bu dönemde, önceki dönem uygulanmış olan istisna ve muafiyetlerden, avcılık ve balıkçılık kazançları istisnası ile tarım kazançları istisnası kaldırılmış ve daha önce olmayan küçük çiftçi muafılığı ile (5000 liraya kadarla sınırlı) zirai kazançlar istisnası konulmuştur.

19.2.1963 tarih ve 202 Sayılı Kanunun 11. maddesiyle GVK'ya mükerrer 17. md. olarak eklenen serbest meslek erbabında yaşlılık muafılığı, 27.12.1980 tarihinde RG' de yayımlanan ve 1.1.1981'de yürürlüğe giren 2361 sayılı kanunun 11. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. 2361 sayılı yasayla, göçmen ve mülteci muafılığı, telif kazancı istisnası, gayrimenkul sermaye iradı istisnasına ilişkin miktarlar değiştirilmiş, GVK md 19 ve 20'de düzenlenmiş istisnalar (zirai kazançlar istisnası ve maden suları kazançları istisnası) kaldırılmıştır. Aynı yasayla en az geçim indirimi mahiyetindeki genel indirim yanında sadece ücretler için geçerli bir özel indirim uygulaması ve ek olarak sakatlar için indirim getirilmiştir<sup>41</sup>.

4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunun 41. maddesiyle GVK'ya eklenen mükerrer 20. md. ile getirilen eğitim, öğretim ve sağlık hizmet işletmelerinde kazanç istisnası, 26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı kanunun 38. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. 3239 sayılı kanunun 138. maddesiyle GVK'nın 22. maddesi de yürürlükten kaldırılmıştır<sup>42</sup>. Küçük çiftçi muafılığı ile göçmen ve mülteci muafılığı, 22.7.1998 tarihli 4369 sayılı kanunun 82. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

1.1.1987'de yürürlüğe giren 3393 sayılı kanunun 11. maddesiyle GVK' ya eklenen geçici 27. maddesiyle, 'menkul kıymet sahiplerinin, menkul kıymet alım satımına yetkili olan bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla menkul kıymetlerini elden çıkarmak suretiyle sağladıkları

<sup>40</sup> Esnaf muafılığı, (1950'ye göre daha sınırlı, 193 Sayılı GVK md.9), küçük çiftçi muafılığı (md.10-14), diplomat muafılığı (md.15), yabancı elçilik ve konsolosluk çalışanlarını ücret istisnası (md. 16), (6000 lira ile) sınırlı göçmen ve mülteci muafılığı (md.17), (5000 lira ile) sınırlı telif kazançları istisnası (md.18), (5000 lira ile) sınırlı zirai kazançlar istisnası, (5 yıl süre ile sınırlı) maden suları kazançları istisnası (md.20), (2500 lira ile) sınırlı gayrimenkul ve hakların kira gelirleri istisnası (md.21), Özel yasaları veya devletle akdedilmiş mukavelelerle her türlü vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlerin faiz temettü ve ikramiyeleri (md.22), müteferrik istisnalar (md.23-30), en az geçim indirimi (yılık olarak en az 1800 liradan başlayan evli ise 2880 lira olan, çocuk sayısına göre ek olarak her çocuk için 720 lira artan miktarda md.31).

<sup>41</sup> 2361 Sayılı Kanun'un 21. maddesiyle değiştirilen GVK md.31'e göre, genel indirim kapsamında yıllık olarak mükellefler için 7200 lira, evli ise ek olarak eş için 5400 lira, her bir çocuk için ek olarak 1800 lira gelir vergiye tabi tutulmaz. Özel indirim kapsamında, sadece gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde yıllık olarak 54 000 lira, genel indirimden yararlanmayan eş için ek olarak 27 000 lira gelirden indirilir. Ayrıca sakatlık derecesine göre sakatlık indirimi de aynı maddede düzenlenmiştir.

<sup>42</sup> Devlet tahvili ve hazine bonusu faizlerinin 1985 yılı sonuna kadar vergiden istisna edilmesinin dayanağı olan GVK md. 22 kaldırıldıktan sonra, kesinti yoluyla vergilendirme kapsamına alınan ancak tablo 18 ve 19'da yıllar itibarıyla gelişimi verildiği gibi çok düşük veya % 0 oranında vergilendirilen devlet tahvili ve hazine bonusu faizlerinin vergilendirilmesi ve değerlendirilmesi hakkında daha geniş bilgi için bkz. Mehmet Tosuner, "Kamu Kesimi Menkul Kıymetlerinin Vergilendirilmesinin Ekonomik ve Mali sonuçları", Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan, DEÜ İİBF Maliye Mölümü, İzmir, 1997, s.515-519.



kazançlar' 31.12.1993 yılına kadar<sup>43</sup> gelir vergisinden müstesnadır. 3418 sayılı kanunun 28. maddesiyle GVK' ya eklenen geçici 30. md. ile, hakim ve yargı ödenekleri ile üniversite ödenekleri 1.1.1988'den 31.12.1997'ye kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir<sup>44</sup>.

2001 itibarıyla diplomat muafiyi (md.15), yabancı elçilik ve konsolosluk çalışanlarının ücret istisnası (md.16), binaların mesken olarak kiraya verilmesinde (700 milyon lira ile) sınırlı istisna (md.21), müteferrik istisnalar (md.23-30), (yıllık 262.800 bin lira ile sınırlı) gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde ücretten indirilecek özel indirim miktar ve çeşitli derecelerde sakatlar için söz konusu olan sakatlık indirimi (md.31), safi kazançların belirlenmesi açısından indirilmesi kabul edilen giderler ve yatırım indirimi uygulamalarıyla gelir unsurlarının bir kısmı % 0 oranında vergilendirilmiş olmaktadır.

### 2.3.1.2. Kesinti Suretiyle Düz Oranlı Tarifeye Tabi Tutulan Gelir Unsurları

Kesinti suretiyle nihai olarak vergilendirilen<sup>45</sup> gelir unsurlarının bir kısmı gelir vergisinden istisna edilen kazançlar, bir kısmı gelir vergisinden muaf tutulanların kazançları iken, bir kısmı da yıllık beyanname ve toplama dışı bırakılan kazanç ve iratlardır. Nihai olarak sadece kesinti yoluyla vergilendirilen bu kazanç ve iratların kesinti oranları % 0 ile % 50 arasında değişmiştir. 1950'de toplama dışında tutulan<sup>46</sup> veya ihtiyari beyan kapsamında olup<sup>47</sup>, kesinti suretiyle vergilendirilen gelir unsurları için kesinti oranı % 15'tir (5421 Sayılı GVK md.92) . Buna göre, 1950 yılında, yıllık kazanç ve iratları toplamı 5000 lirayı geçmeyen mükelleflerin, serbest meslek kazançları ve menkul sermaye iratları % 15 nihai vergi oranına tabi tutulmuştur. Ancak bu dönemde geçerli gelir vergisinin genel tarifesine göre de bu düzeydeki gelir yaklaşık olarak bu

<sup>43</sup> 3824 sayılı kanun md. 7 ile 31.12.1999'a kadar şeklinde değiştirilmiş, ancak 4369 sayılı yasayla 31.12.1998'de yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>44</sup> Bunlar dışında da memurlara maaş kapsamında verilen bazı ücret unsurları da çeşitli yasalarla gelir vergisinden istisna edilmiştir (bkz. Selahattin Şahin, *Kamu Harcamaları 1993 Yılı Rehberi*, Ankara, 1993, s. 34-35). Ancak bu gelir vergisinden istisna edilen ücret unsurlarında dikkati çeken nokta, yüksek maaş alanların ücretlerinin unsurlarında istisnaların daha etkili olmasıdır.

<sup>45</sup> Kaynakta kesinti yöntemi, Aslında bir vergi tahsil yöntemi olmakla birlikte Türk gelir vergisi uygulamasında nihai bir vergileme yöntemi olarak da kullanılmak suretiyle gelir vergisinin üniter yapısını bozmuş ve vergi adaletsizliğine yol açmıştır (Doğrusöz, 1992, s.232).

<sup>46</sup> İstisna hadleri içinde kalan gelirler için beyanname verilmez (5421 Sayılı GVK md.70/2; aynı hüküm, 193 Sayılı GVK md.85/2). Tam mükellefiyette, vergiye tabi gelir sadece, Ücretlerden, götürü olarak tespit edilen serbest meslek kazancından veya bunların her ikisinden ibaret ise, gelir toplanmaz. (5421 Sayılı GVK md.71; 1961'deki şekli: 'götürü olarak tespit edilen ticari, zirai veya mesleki kazançlardan veya bunlarla ücretlerden', 193 Sayılı GVK md.86); 1963'teki şekli: götürü usulde tespit edilen, ticari veya mesleki kazançlardan veya bu kazançlarla ücretlerden (202 Sayılı kanun md.40), Dar mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece; Ücretlerden, serbest meslek kazancından, menkul sermaye iradından, gayri menkullerin, hakların, menkul kıymetlerin satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden elde edilen kazançlardan, arazi kazançlarından veya bunların bir kaçından ibaret ise, gelir toplanmaz (5421 Sayılı Gvk. Md.71; aynı hüküm; 193 Sayılı GVK md.86; 1963'teki değişiklikle yukarıdaki 5000 lira, 10.000 lira olarak değiştirilmiştir. 202 Sayılı Kanun md.40).

<sup>47</sup> Tam mükellefiyette vergiye tabi yıllık kazanç ve iratların toplamı 5000 lirayı geçmeyen mükelleflerin bu kazanç ve iratlarından kesinti yoluyla vergisi kesilmiş bulunanları yıllık beyannameye dahil etmeleri ihtiyaridir. (5421 Sayılı GVK md.72; 193 Sayılı GVK md.86). 1963'teki değişiklikle yukarıdaki 5000 lira, 10.000 lira olarak değiştirilmiştir. (202 Sayılı Kanun md.40). 1963'te 202 Sayılı Kanun'la GVK md.87'ye ek yapılarak, dar mükellefler için telif ve patent haklarının kiralanmasından elde edilen gelirler için beyanname verilmesi de ihtiyari yapılmıştır (202 Sayılı Kanun md.42)

orana tabi olacaktır. Buna göre, tam mükellefler açısından, bu uygulama, ile gelir vergisindeki genel tarifenin uygulanması arasında oransal olarak da belirgin bir farklılık olmayacaktır.

1961'de toplama dışında tutulan veya ihtiyari beyan kapsamında olup, kesinti suretiyle vergilendirilen serbest meslek kazançlarında kesinti oranı % 15, menkul sermaye iratlarında %20'dir<sup>48</sup>. 1963'te 202 sayılı yasayla, bazı istisna tutarları değiştirilirken<sup>49</sup> ayrıca kesinti yoluyla vergilendirilmiş dar mükellefler için telif ve patent haklarının kiralanmasından elde edilen gelirlere ilişkin beyanname verilmesi ihtiyari yapılmış<sup>50</sup> ve bu gelirler için kesinti oranı % 15 olarak<sup>51</sup> belirlenmiştir.

1969'da dar mükellefler için kesinti oranları menkul sermaye iratlarında % 35, serbest meslek kazançlarında % 20, telif ve patent haklarına ilişkin gelirlere % 20 olarak belirlenmiştir<sup>52</sup>.

1.1.1981'den itibaren küçük çiftçi muafiyetinin tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamadığı hükmü getirilmiş böylece 1950'den itibaren % 0 olan bu kesimin elde ettiği bu tür kazançlar kesinti suretiyle (% 5 oranında) nihai olarak vergilendirilmeye başlanmıştır<sup>53</sup>.

1981'den itibaren kesinti oranları yeniden belirlenmiştir<sup>54</sup>. Buna göre tam mükellefiyete tabi serbest meslek kazancı için kesinti oranı % 15, dar mükelleflerde % 30; dar mükelleflerin telif ve patent haklarına ilişkin kazançlarda oran % 35, gayrimenkul sermaye iradında % 25, tahvil faizleri, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından % 25<sup>55</sup>, zirai ürünlerde % 5' tir.

1.1.1982'de, 1950 sonrası bu konuya ilişkin ilk önemli değişiklik, yapılmıştır. Yapılan değişiklikle<sup>56</sup>, belirli bir miktarda sınırlı olmaksızın, (vergi tevkif suretiyle alınmış) mevduat ve tahvilat faizleri ile faizsiz olarak verilen kredilere karşılık alınan kar payları niteliğindeki gelir

<sup>48</sup> 193 Sayılı GVK md.105

<sup>49</sup> 202 Sayılı Kanun, md. 10, md. 12, md.13, ile GVK md.19, md.18, md.13'e ilişkin değişiklikler yapılmıştır.

<sup>50</sup> 202 Sayılı Kanun, md. 42.

<sup>51</sup> 202 Sayılı Kanunun 52. maddesiyle değiştirilen GVK madde 105.

<sup>52</sup> 31.3.1969'da yürürlüğe giren 1137 Sayılı Kanun'un 4. maddesi

<sup>53</sup> 27.12.1980 tarihinde RG'de yayımlanan ve 1.1.1981'de yürürlüğe giren, 2361 Sayılı Kanun'un 6. maddesiyle GVK'nun 11. maddesinin sonuna eklenen fıkra.

<sup>54</sup> 24.12.1980 tarihinde kabul edilen, 1.1.1981 itibarıyla yürürlüğe giren 2361 Sayılı Kanun'un 72. maddesiyle değiştirilen GVK md.105.

<sup>55</sup> Bu % 25 oranını, Bakanlar Kurulu % 30'a kadar çıkarmaya yetkilidir. Bu oran 1.1.1983'ten itibaren % 40 olmuştur (2772 Sayılı kanun, md.13)

<sup>56</sup> 2574 Sayılı kanunun 17. ve 18. maddeleri ile, 1.1.1982'de yürürlüğe girmek üzere, GVK'nun 86. ve 87. maddeleri değiştirilmiştir.

unsurları açısından kesinti suretiyle vergileme nihai vergileme haline dönüştürülmüştür<sup>57</sup>. Böylece Türk Gelir Vergisi Tarihinde ilk defa, kesinti yoluyla vergilendirilmiş mevduat ve tahvil faizleri ile faizsiz olarak verilen krediler karşılığında alınan kar payları şeklindeki gelirler bir miktarla sınırlı olmadan tamamen toplama ve beyan dışında bırakılmış ve söz konusu gelirler 1.1.1982 tarihinden 1.1.1983'e kadar<sup>58</sup> nihai olarak kesinti suretiyle vergilendirilmiş olmaktadır<sup>59</sup>.

1.1.1983'te Bakanlar Kuruluna, GVK'nın 105. maddesinde yer alan tevkifat nispetlerinin her birini ayrı ayrı yansına kadar indirmeye veya kanundaki nispetleri aşmayacak surette yeniden tespit etmeye yetki verilmiştir<sup>60</sup>. Bakanlar Kurulu yetkisini kullanarak 1.1.1984'te yürürlüğe girmek üzere mevduat ve tahvil faizleri ile faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından alınacak tevkifat oranlarının %40 olan oranını % 20'ye indirmiştir<sup>61</sup>. Ancak daha sonra, 1.1.1984'te, Bakanlar Kuruluna, tevkifat oranlarının her birini ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya yasal oranları aşmayacak surette yeniden tespit etmeye yetki verilmiştir<sup>62</sup>. Bakanlar Kurulu

<sup>57</sup> 2574 Sayılı Kanun'un 1.1.1982'de yürürlüğe giren 17. maddesi ile değiştirilen GVK 86. maddesinin a fıkrasının birinci bendi içerisinde yer alan parantez içi ifadelerle, 1.1.1982 tarihinde mevduat ve tahvil faizleri ile faizsiz olarak verilen kredilere karşılık alınan kar payları niteliğindeki gelirlerin toplanmayacağı hükmü getirilmiştir. 2574 Sayılı Kanun'un (1.1.1982 tarihinde yürürlüğe giren) 18. maddesiyle de, GVK md.87'nin birinci fıkrasında geçen iki milyon, üç milyon olarak değiştirilmiş ve aynı fıkra da geçen "...mesleki kazançları" kısmından sonra "ile ücretlerini" kelimeleri eklenmiştir. Ayrıca bu maddenin sonuna eklenen fıkra ile vergisi tevkif suretiyle alınmış mevduat ve tahvilat faizleri ile faizsiz olarak verilen kredilere karşılık alınan kar paylarının beyanının ihtiyari olduğu hükmü getirilmiştir.

<sup>58</sup> 1.1.1983 tarihinde yürürlüğe giren 2772 Sayılı Kanun'un 8. maddesiyle GVK'nun gelirin toplanmayacağı ve beyannamenin verilmeyeceği hallere ilişkin 86. maddesinin a fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir "a) tam mükellefiyette vergiye tabi gelir : Ücretlerden (birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayri safi tutarları toplamı üç milyon lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç); Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı üç milyon lirayı aşmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından; Götürü usulde tespit edilen ticari veya mesleki kazançlardan veya bu kazançlarla 1 ve 2 numaralı bentlerde sayılanlardan;"

Aynı Kanun'un 9. maddesiyle GVK'nun 87. maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. "Tam mükellefiyette vergiye tabi yıllık kazanç ve iratların toplamı üç milyon lirayı geçmeyen mükelleflerin bu kazanç ve iratlarından kesinti yoluyla vergisi kesilmiş bulunan, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile götürü usulde vergilendirilmiş bulunan ticari ve mesleki kazançlarını beyannameye dahil etmeleri ihtiyaridir. Ücretler (birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayri safi tutarları toplamı üç milyon lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç), götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlar ile kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları üç milyon liralık haddin hesabında nazara alınmaz. Ticari, zirai (götürü gider usulüne göre tespit edilen zirai kazançları için beyanname verenler hariç) veya mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar yukarıda yazılı ihtiyari toplama hakkından faydalanamazlar. Geliri telif ve patent haklarının kiralınmasından ibaret olup da bu gelirin tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş olan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için yıllık beyanname vermeleri ihtiyaridir."

<sup>59</sup> Daha önceki uygulamalarda ise ilgili kısımlarda belirtildiği gibi, belirli miktarla sınırlı gelir için kesinti yoluyla vergileme nihai vergileme niteliğindedir. Tıpkı, mevduat, tahvil ve yukarıda belirtilen kar payları dışındaki bazı gelir unsurları için var olan sınır gibi.

<sup>60</sup> 2772 Sayılı Kanun'un 13. maddesiyle GVK'nun 105. maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklik.

<sup>61</sup> 16.12.1983 tarihli 83/7505 Sayılı BKK.

<sup>62</sup> 1.1.1984'ten itibaren yürürlüğe giren 2970 Sayılı Kanun'un 3. maddesi ile, GVK'nun kesinti oranları ile ilgili 105. maddesinde yapılan değişiklik.

bu yetkisini de hemen kullanmış<sup>63</sup> ve yine 1.1.1984'ten itibaren geçerli olmak üzere aynı gelir unsurları için tevkifat oranını %10 olarak belirlemiştir<sup>64</sup>.

1.1.1986'da telif kazançları istisnasındaki miktar sınırı kaldırılarak, madde kapsamındaki bütün telif kazançları GV'den istisna edilmiş<sup>65</sup>, eğitim, öğretim ve sağlık hizmet işletmelerinde kazanç istisnası (5 yıl süreli olarak) getirilmiştir<sup>66</sup>. Ayrıca, bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak milli piyango bileti satanların esnaf muafiyi şartlarıyla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden muaf olduğu, ancak bu muafiyin GVK'nın 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenen vergiye şümulü olmadığı hükmü getirilmiştir<sup>67</sup>.

1.1.1986'da menkul sermaye iratları<sup>68</sup> için beyanname verilmeyeceği hükmü getirilmiştir<sup>69</sup>. Bu düzenleme ile menkul sermaye iratlarının önemli bir kısmı % 25 oranında düz oranlı vergilemeye tabi tutulmak suretiyle<sup>70</sup> artan oranlı vergileme dışı bırakılmıştır. Ancak GVK'daki menkul sermaye iratlarının belli bir kısmını beyanname ve toplama dışı bırakan bu hükümler, 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır<sup>71</sup>.

<sup>63</sup> 20.4.1984 tarihinde alınan 84/7648 Sayılı BKK ile, daha önce çıkarılmış olan 83/7505 Sayılı kararın yürürlük tarihi olan 1.1.1984'ten geçerli olmak üzere.

<sup>64</sup> Görüldüğü gibi 35 gün içerisinde, aynı tarihten geçerli olmak üzere, vergi oranları Bakanlar Kurulu'na verilen yarısına kadar indirme yetkisi kullanılarak önce % 40'tan % 20'ye, daha sonra aynı süre içerisinde yasayla Bakanlar Kurulu'na oranları sıfıra kadar indirme yetkisini verilip, bu yetkiye dayanarak % 10'a indirilmiştir. Üstelik, ilk indirim suretiyle % 20'ye inen oran uygulanmaya fırsat bulamadan çıkarılan diğer Bakanlar Kurulu Kararı, ilk indirimin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren geçerli sayılmıştır. Bu tür uygulamalar, özellikle verginin yasallığı ilkesi olmak üzere rasyonel vergileme açısından vergi sistemine yönetilecek eleştiriler için önemli gerekçeler oluşturacak niteliktedir.

<sup>65</sup> 3239 Sayılı Kanun'un 1.1.1986'da yürürlüğe giren 40. maddesiyle GVK md.18'de yapılan değişiklik.

<sup>66</sup> 3239 Sayılı Kanun'un 1.1.1986'da yürürlüğe giren 41. maddesi ile GVK'na eklenen mükerrer 20. madde

<sup>67</sup> 3239 Sayılı Kanun'un 1.1.1986'da yürürlüğe giren 39. maddesiyle GVK'nun 9. maddesinin sonuna eklenen fıkra.

<sup>68</sup> Bu iratlar, hisse senedi kar payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları, her çeşit tahvil faizleri, hazine bonusu faizleri ile gelir ortaklığı senetlerinden sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarıdır.

<sup>69</sup> 3239 Sayılı Kanun'un 1.1.1986 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 60. maddesi ile değiştirilen GVK'nun 85. maddesine göre, "...İstisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar (31. maddedeki indirimler istisnadan madut değildir.) ile 75. maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 (adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları hariç), 3, 5, 7, 12 nci bentlerinde yazılı iratlar için beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye ithal edilmez."

<sup>70</sup> Daha önce de 1 yıl süre ile 1982 yılı için, söz konusu gelir unsurlarının bir kısmı aynı şekilde bir miktarla sınırlı olmaksızın tevkif suretiyle nihai vergilemeye tabi tutulmuştu.

<sup>71</sup> 3946 Sayılı Kanun'un 19. maddesiyle GVK'nun 85 maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. "İstisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar (31. maddedeki indirimler istisnadan madut değildir) için yıllık beyanname verilmez."



Ayrıca 1.1.1986'dan itibaren<sup>72</sup> ilk defa sporcuların transfer ücretleri ile bazı tiyatro sanatçılarının ücretleri ve gemi adamlarının ücretleri için, tevkif yoluyla vergileme nihai bir vergilemeye dönüştürülmüştür. Bakanlar Kurulu belirleyene kadar söz konusu tiyatro sanatçılarının bu gelirleri, sporcuların transfer ücretleri ve gemi adamlarının ücretleri için gelir vergisi nihai oranı % 25 olarak belirlenmiştir<sup>73</sup>. Böylece söz konusu gelirler herhangi bir miktarla sınırlı olmaksızın düz oranlı vergilemeye tabi tutulmuş, artan oranlı vergileme dışı bırakılmıştır.

Diğer taraftan, birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayri safi hasılat tutarları dokuz milyon lirayı aşmayan hizmet erbabının ücretleri üzerinden (her bir ayı yerden elde edilen ücret, aynı ayı artan oranlı tarife tabi olduğundan) fiili olarak daha düşük vergi ödenmiş olacaktır. Gayri safi tutarları toplamı 9 milyon lirayı aşmayan gayri menkul sermaye iratları da Bakanlar Kurulu belirleyene kadar % 25 kesinti oranına tabi olacaktır. 3239 sayılı kanunun 62. maddesi ile GVK md 87'de de değişiklik yapılarak<sup>74</sup> 9 milyonla sınırlı olarak kesintiye tabi tutulmuş ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, götürü usulde vergilendirilmiş (ticari ve mesleki kazançlar ile ücret şeklindeki) gelirlerin beyanının ihtiyari olduğu, bazı tiyatrocuların elde ettiği ücretler ile sporcuların transfer ücretleri ve gemi adamlarının ücretlerinin tamamının beyanının ihtiyari olduğu belirtilmiştir.

Kesinti oranları, 3239 sayılı kanunun 65. maddesi ile değiştirilen, GVK'nın vergi tevkifatı ile ilgili 94. maddesine konulmuştur<sup>75</sup>. Bu değişiklikle GVK'nın 94. maddesinin A fıkrasında,

<sup>72</sup> 3239 Sayılı Kanun'un 61. maddesi ile GVK'nın 86. maddesinde yapılan değişiklikle: "193 Sayılı Kanun'un 24.12.1980 tarih ve 2361 Sayılı Kanun'la değişik 86. maddesinin 21.12.1982 tarih ve 2772 Sayılı Kanun'la değiştirilen (a) bendinin 1 ve 2 numaralı alt bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. (ayrıca aynı Kanun geçici 1/d ile GVK'nın 85 ve 86. maddelerindeki değişiklikler, 1985 yılında elde edilen ücretler hakkında da uygulanır) : Ücretlerden (Birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayrisafi hasılat tutarları dokuz milyon lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri); Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca belirlenen tiyatrolarda, radyo ve televizyon yapımlarında çalışan bu tiyatro sanatçılarına, münhasıran bu işyerlerindeki çalışmaları karşılığında ödenen ücretler ile sporculara ödenen transfer ücretleri ve tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarına, münhasıran uluslararası sularda geçen hizmetleri karşılığında ödenen ücretler, dokuz milyon liralık haddin hesabında nazara alınmaz. Tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayri safi tutarları toplamı 9 milyon lirayı aşmayan gayrimenkul sermaye iratlarından;..."

<sup>73</sup> 3239 Sayılı Kanun'un 63. maddesi ile değiştirilen GVK'nın 94. maddesi.

<sup>74</sup> 3239 Sayılı Kanun md.62: "193 Sayılı Kanun'un 31.12.1982 tarih ve 2772 Sayılı Kanun'la değişik 87. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve maddenin sonuna aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

Tam mükellefiyette, vergiye tabi yıllık gayrisafi kazanç ve iratlarının toplamı dokuz milyon lirayı aşmayan mükelleflerin bu kazanç ve iratlarından vergisi tevkif yoluyla kesilmiş bulunan ücret ve gayrimenkul sermaye iratları ile götürü usulde vergilendirilmiş bulunan ticari, mesleki kazançlarını ve ücretlerini beyannameye ithal etmeleri ihtiyaridir.

Ücretler (birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayrisafi tutarları toplamı dokuz milyon lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç), götürü usulde tespit olunan ticari ve mesleki kazançlar, kazanç ve iratların istisna haddi içinde kalan kısımları, ile 75. maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 (adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları hariç), 3, 5, 7, 12 nci bentlerinde yazılı iratlar dokuz milyon liralık haddin hesabında dikkate alınmaz.

Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca belirlenen tiyatrolarda, radyo ve televizyon yapımlarında çalışan bu tiyatro sanatçılarına, münhasıran bu işyerlerindeki çalışmaları karşılığında ödenen ücretler ile sporculara ödenen vergisi tevkif suretiyle alınmış transfer ücretleri ve tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarına, münhasıran uluslararası sularda geçen hizmetleri karşılığında ödenen vergisi tevkif suretiyle alınmış ücretlerin beyanı yukarıdaki şartlarla sınırlı olmaksızın ihtiyaridir."

<sup>75</sup> Gelir vergisi ile ilgili hükümleri 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 Sayılı Kanun'un 138. maddesi ile GVK'nın kesinti oranları ile ilgili 105. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.



kesintiye tabi gelir unsurları ve bu unsurlara uygulanacak genel kesinti oranının % 25 olduğu, bu oranı her bir bentte yer alan unsurlar için aynı sınıfa kadar indirmeye ve bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden belirlemeye Bakanlar Kurulunun yetkili kılındığı yer almıştır. 1.1.1986'da yürürlüğe giren 85/10175 Sayılı BKK ile, GVK'nın 3239 Sayılı Yasayla değişik 94. maddesindeki tevkifat oranlarının gelişimi<sup>76</sup> Tablo 18 ve 19 da gösterilmiştir.

3394 sayılı kanunun 23. maddesiyle GVK'ya eklenen mükerrer 18. maddeyle, PTT acentalarında yapılan faaliyetten elde edilen kazançlar gelir vergisinden müstesna tutulmuş, böylece bunlar sadece kesinti suretiyle vergiye tabi tutulmuşlardır. 3824 sayılı yasayla mükerrer 39. md.<sup>77</sup> ile GVK'nın 75. maddesi<sup>78</sup> ve 94. maddesi<sup>79</sup> değiştirilmiştir. 1.1.1994 tarihinde yürürlüğe giren 3946 sayılı kanunun 38. maddesiyle, GVK'nın, eğitim öğretim ve sağlık hizmet işletmelerinde kazanç istisnasını düzenleyen mükerrer 20. maddesi, ticari kazancın tespitinde indirilecek bazı menkul kıymet iratları ile ilgili mükerrer 39. maddesi ve bazı tiyatrocü ücretleri, sporcu transfer ücretleri ve gemi adamlarının ücretlerinin beyanının ihtiyari olduğunu düzenleyen 87. maddenin son fıkrası, yürürlükten kaldırılmıştır.

1.1.1994 tarihinde yürürlüğe giren 3946 sayılı yasayla, hazine bonosu ve tahvil faizleri gibi birtakım menkul kıymet iratlarına sağlanan faiz gelirlerinin beyanname ve toplama dışı bırakılmasına GVK'nın 85, 86 ve 87. maddesinde yapılan değişikliklerle son verilmiş<sup>80</sup>, ancak 3946 sayılı kanunun 28. maddesiyle GVK'ya eklenen Geçici 39. maddenin 5 numaralı fıkrasıyla, yıllık beyanname ile beyanı gereken GVK'nın 75. maddesinin, ikinci fıkrasının 5, 6, 7, 11, 12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarının belli bir kısmı, gelir vergisinden

<sup>76</sup> Çeşitli gelir unsurları itibarıyla farklılık taşıdığından ve bu tarihten sonra sık sık değişiklik olduğundan bu oranlar ve bundan sonra oranların gelişimi, nihai nitelikte kesintiye tabi tutulan unsurlar açısından tablo halinde verilmiştir.

<sup>77</sup> 3824 Sayılı Kanun md. 3 ile GVK'na 3239 Sayılı Kanun'la eklenen mükerrer 39. madde aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. Mükerrer md. 39: "Ticari faaliyete bağlı olarak elde edilen aşağıda yazılı gelirler ticari kazançtan indirilir: 1. Geliri vergiden müstesna bulunan menkul kıymetlerin iratları, 2. Devlet tahvil ve hazine bonusu faizleri, 3. Kurumlardan elde edilen ve Türkiye'de kurumlar vergisine veya 94. maddenin A fıkrasının 8 ve 15 numaralı bentlerine göre vergi tevkifatına tabi tutulmuş kar payları, 4. Yatırım fonları katılma belgelerine ve yatırım ortaklıklarına hisse senetlerine ödenen kar payları, Toplu Konut İdaresi ile Kamu Ortaklığı İdaresi'nce çıkarılan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerden sağlanan iratlar". Bu madde 1.1.1992'den itibaren geçerli olmak üzere 11.7.1992'de yürürlüğe girmiştir.

<sup>78</sup> 3824 Sayılı Kanun md. 4 ile GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının 1 nolu bendinde bir değişiklik yapılmış, 5 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. "5. Her nevi tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile toplu konut idaresi ile Kamu Ortaklığı idaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (.....)". Bu madde 1.1.1992'den itibaren geçerli olmak üzere 11.7.1992'de yürürlüğe girmiştir.

<sup>79</sup> 3824 Sayılı Kanun md. 6 ile GVK'nın 94. maddesinin A fıkrasında bir değişiklik, A fıkrasının 9 numaralı bendinde değişiklik, 15 numaralı bendine d alt bendi ilavesi yapılmış ve maddenin Bakanlar Kuruluna yetki veren beşinci bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. "Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan tevkifat nispetini, her bir ödeme ve gelir için aynı sınıfa kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki; -Tart ve dar mükellefler ile gerçek ve tüzel kişiler itibarıyla, - 8 numaralı bent kapsamına giren kurumlar vergisinden muaf veya müstesna kazanç ve iratların her biri için iş ve mükellef grupları, sektörler ve faaliyet konuları, kazancın elde edildiği ülkeler ve menkul kıymet gelirlerinde türlerine göre, - 9,10 ve 11 numaralı bentlerde yer alan kazanç ve iratlardan, mevduat veya menkul kıymetlerin türlerine göre, farklı oranlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir."

<sup>80</sup> 3946 Sayılı Kanunun 19. maddesiyle GVK'nın 85. maddesinin ikinci fıkrası değiştirilmiş ve sadece istisna hadleri içerisinde kalan gelirler için beyanname verilmeyeceği hükmü konulmuştur.

müstesna tutulmuştur. Söz konusu fıkraya göre, vergi usul kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, son on iki aylık dönemde 1 yıl vadeli devlet tahvili için uygulanan ortalama faizi oranına bölünmesi suretiyle maliye bakanlığınca bulunacak oranın, yukarıda sayılan menkul sermaye iratlarına uygulanmasıyla bulunacak kısım gelir vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, 3946 sayılı yasayla GVK'ya eklenen geçici 39. maddenin 7. bendi ile 75/5, 7, 12 ve 14 numaralı bentlerde yer alan ve 1.1.1997'den önce elde edilen menkul sermaye iratlarına bu yasayla değişen 85., 86., ve 87. md. hükümleri uygulanmaz. Böylece, 1997'ye kadar bunlar için yıllık beyanname dışı olma niteliği devam etmiştir.

1.1.1994 tarihinde GVK'nın 86. ve 87. maddelerindeki değişikliklerden biri de, daha önce bu maddeler ile bazı tiyatro sanatçıları ücretleri, sporcu transfer ücretleri ve gemi adamları ücretleri için getirilen toplama dışı ve beyanname dışı bırakılma hükmü bu maddelerden çıkarılmıştır<sup>81</sup>. Ancak aynı yasayla, gemi adamlarının ücretleri, 1.1.1994-21.12.2000 tarihleri arasında, GV'den istisna tutulmuş ve bu ücretler üzerinden % 10 kesinti yapılacağı, Bakanlar Kurulunun % 10 oranını % 25'e kadar çıkarabileceği veya yasal oranına kadar indirilebileceği hükmü konulmuştur<sup>82</sup>. Ayrıca, daha sonra sporculara transfer ücreti olarak yapılan ödemeler, 1.5.1994-31.12.2000 tarihleri arasında GV'den istisna edilmiştir<sup>83</sup>. Aynı maddede bu ücretlerden % 15 oranında GV tevkifatı yapılacağı ve istisnanın bu tevkifata şümulü olmadığı, Bakanlar Kurulunun % 15 oranını % 25'e kadar artırmaya ve yasal oranına kadar indirmeye yetkili olduğu belirtilmektedir.

<sup>81</sup> 3946 Sayılı Kanun'un 20. ve 21. maddesiyle yapılan değişiklikler. 3946 Sayılı Kanun'un 22. maddesiyle de GVK 94. maddesi değiştirilmiştir. 94. maddede daha önce yer alan bazı tiyatrocuların ücretleri, sporcu transfer ücretleri ve gemi adamları ücretlerine ilişkin kesinti oranı yeni şeklinde bulunmamaktadır.

<sup>82</sup> 3946 Sayılı kanunun 28. maddesiyle GVK'na eklenen Geçici 39. maddenin 6 numaralı fıkrası.

<sup>83</sup> Ekonomik denge için yeni vergiler ihdası ve mevcut vergilerde yapılacak ek düzenlemeler için çıkarılan ve 7.5.1994'te yürürlüğe giren 3986 Sayılı Kanun'un 15. maddesi ile GVK'na eklenen geçici 40. madde.

Tablo 18: Nihai Vergileme Niteliğindeki Kesinti Oranlarının Gelişimi (1986-1994)

| Karar  | Tarihi                                                                                                                                |                                     | A    | B             | C   | D          | F    | g           | i    | J                        | K   |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|------|---------------|-----|------------|------|-------------|------|--------------------------|-----|
|        | Yürürlük Tarihi                                                                                                                       |                                     | A86  | B86           | C88 | D88        | F89  | G92         | I83  | J84                      | K94 |
|        | Kararname no                                                                                                                          |                                     | A3   | B3            | C3  | D3         | F3   | G3          | I3   | J3                       | K3  |
| 94/2a  | Kültür ve T.Bak.beklenen tiyatro sanatçısına yapılan ücret                                                                            | ödemelerinden                       | % 10 |               |     |            | % 10 |             | % 10 |                          |     |
| 94/2b  | Sporculara ödenen transfer ücreti                                                                                                     | ücreti                              | % 10 |               |     |            | % 10 |             | % 15 |                          |     |
| 94/2c  | Gemi adamlarının ücretleri                                                                                                            | ücretleri                           | % 10 |               |     |            | % 10 |             | % 10 |                          |     |
| 94/3a  | Telif hakkı istisnası                                                                                                                 |                                     | % 10 |               |     |            | % 10 |             | % 10 | % 10                     |     |
|        |                                                                                                                                       | diğerlerinden                       |      |               |     |            | % 15 |             | % 20 | % 20                     |     |
| 94/5   | Dar mükelleflerin telif ve patent haklarının devriyle ilgili yapılan ödemelerden                                                      | ile yapılan ödemelerden             | % 25 |               |     |            | % 25 |             | % 25 | % 25                     |     |
| 94/6a  | gayrimenkul sermaye                                                                                                                   | faizlerinden                        | % 20 |               |     |            | % 20 | % 25        | % 20 |                          |     |
| 94/6a  | Devlet tahvil ve hazine                                                                                                               | bonosu faizlerinden                 | % 3  | % 0<br>183.88 | % 5 | % 0        | % 0  |             |      |                          |     |
| 94/6a  | 3824 sayılı yasayla 1.1.1992'den itibaren tahvil                                                                                      | Devlet tahvil faizlerinden          |      |               |     |            |      |             | % 0  | % 5                      | % 0 |
| 94/6b  | Ve hazine bonosu ayrı bent oldu diğer benzeri ayrımlar harihi değişik hazine                                                          | bonosu faizlerinden                 |      |               |     |            |      |             | % 0  | % 5                      | % 0 |
| 94/6b  | Gelir ortaklığı senetlerinden                                                                                                         | sağ gel                             | % 0  |               |     |            | % 0  |             |      |                          |     |
| 94/6b  | TKİ ile KOİ'lerden Menk Kır. Sağlanan                                                                                                 | gelirlerden                         |      |               |     |            |      |             | % 0  | % 5                      | % 0 |
| 94/6c  | Nama yazılı tahvil                                                                                                                    | faizlerinden                        | % 10 |               |     |            | % 10 |             | % 10 | % 10                     |     |
| 94/6d  | Hammile yazılı tahvil                                                                                                                 | faizlerinden                        | % 10 |               |     |            | % 10 |             | % 10 | % 10                     |     |
| 94/6e  | 756 kapsamındaki                                                                                                                      | Diğerlerinden                       | % 10 |               |     |            | % 10 |             | % 10 | % 10                     |     |
| 94/10a | Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile ÇPK'larca döviz katılma                                                               | Hesaplarına ödenen kar paylarından  | % 1  | % 0           | % 5 | % 5        | % 10 | % 25        | % 10 | % 10                     |     |
| 94/10b | Nama yazılı mevduat hesaplarına                                                                                                       | yürütülen faizlerden                | % 10 |               |     |            | % 10 |             | % 10 | % 5                      |     |
| 94/10c | Sıra dışı hesaplara yürütülen                                                                                                         | faizlerden                          | % 10 |               |     |            | % 10 |             | % 10 | % 5                      |     |
| 94/10d | 94/10 diğerlerinden                                                                                                                   | diğerlerinden                       | % 10 |               |     |            | % 10 |             | % 10 | % 10                     |     |
| 94/11  | 94/11, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından ve ÇPK'ca katılma hesabı karşılığı ödenen kar paylarından (daha sonraki) | yıllarda bu bent (üç bende ayrıldı) | % 25 |               |     |            | % 10 |             | % 10 | % 10                     |     |
| 94/12  | Bir işyeri açmaksızın geçici olarak milli piyango Bilet satanlara ödenen                                                              | komisyon bedelleri                  | % 25 |               |     |            | % 25 |             | % 10 | % 25                     |     |
| 94/13a | Çiftlerden satın alınan ziraat mahsulleri için yapılan ödemelerden Hayvanlar ve bunların mahsulleri için kara vesu                    | avcılığı mahsulleri için            | % 3  |               |     | E88<br>% 2 | % 2  |             | % 2  | % 1<br>(E88 ile % 2'dir) |     |
| 94/13b | Diğer ziraat mahsulleri                                                                                                               | için                                | % 7  |               |     | E88<br>% 4 | % 4  |             | % 4  | % 2-% 4                  |     |
| 94/14* | PTT acentalığı yapanlara ödenen komisyon bedelleri (uzuninden 3418 sayılı kanun md.28)                                                | ile GVK 94'e ek kesinti or. % 25    |      |               |     |            | % 25 |             | % 25 | % 25                     |     |
| 94/15a | **GVK mükerrer 39. md'ne göre ticari kazançların indirilen gelirler-Hazine                                                            | bonosu faizleri                     |      |               |     | E88<br>% 5 | % 10 | H92<br>% 15 | % 15 |                          |     |
|        | Devlet tahvil                                                                                                                         | faizleri                            |      |               |     | E88<br>% 5 | % 10 |             | % 10 |                          |     |
|        | TK ve KOİ'ca ödenen ve 756'ya yer                                                                                                     | alan MVSİ                           |      |               |     | E88<br>% 5 | % 10 |             | % 10 |                          |     |
|        |                                                                                                                                       | diğerleri                           |      |               |     |            |      |             | % 10 |                          |     |

A (karar tarihi:kt): 20.12.1985, A86 (yürürlük tarihi:yt): 1.1.1986, A3(kararname no: kn): 85/10175; B (kt):25.3.1986, B86 (yt):1.1.1986, B3(kn):86/10508; C (kt):30.12.1987, C88 (yt):1.1.1988, C3(kn):87/12467; C (kt):22.1.1988, D88 (yt):1.1.1988, D3(kn):88/12567; E(kt):19.2.1988, E88 (yt):20.2.1988, E3(kn):88/12645; F (kt):28.12.1988, F89 (yt):1.1.1989, F3(kn):88/13644; G(kt):12.8.1991, G92 (yt):1.1.1992, G3(kn):91/2074; H (kt):30.1.1992, H92 (yt):12.2.1992, H3(kn):92/2682; I (kt):17.11.1992, I93(yt):1.1.1993, I3(kn):92/3802; J(kt):30.12.1993, J94 (yt):1.1.1994, J3(kn):93/5148; K (kt):27.1.1994, K94 (yt):1.1.1994, K3(kn):94/5255 \*3418 sayılı Kanun'un 23. maddesiyle GVK'ya eklenen mükerrer 18. md. ile getirilen bu hüküm 31.3.1988'den itibaren yürürlüğe girmiştir. \*\* 10.12.1988 de RG'de yayımlanan 3505 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile GVK 94. maddesinin A fıkrasına eklenen 15. bent ile getirilmiştir. Bu Kanun'un bu maddesi 1.1.1989 tarihinden geçerli olmak üzere 8.12.1988 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1.1.1994 tarihi itibarıyla, 3946 sayılı kanununun getirdiği değişikliğe göre, tam mükellefiyette, belirli bir miktarla sınırlı (225 milyona kadar olan) birden fazla işverenden ücret alanların ücretleri, kesintiye tabi tutulmuş olan (gaynsafi toplamın 225 milyon lirayı aşmayan) anzi serbest meslek, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kar payları toplama ve beyan dışı bırakılmıştır.

Tablo 19: Nihai Vergileme Niteliğindeki Kesinti Oranlarının Gelişimi (1994-2001)

| Karar  | Tarih                                                                                                       |                                                | A      | C      | D         | g   | h           | i       | J                      | m     | P     |
|--------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|--------|--------|-----------|-----|-------------|---------|------------------------|-------|-------|
|        | Yürürlük Tarihi                                                                                             |                                                | A94    | C94    | D94       | g96 | h97         | i98     | J98                    | m99   | 2001  |
|        | Kararname no                                                                                                |                                                | 3946sK | C3     | D3        | G3  | H3          | I3      | J3                     | m3    | P3    |
| G40    | Sporculara ödenen transfer ücreti 7.5.1994'te                                                               | yürürlüğe giren 8998 sK G40 md ile %15         | %15    |        |           |     |             |         | 1.1.1999'da sona erdi. |       |       |
| G39    | Gemi adamlarının                                                                                            | Ücretleri                                      | %10    |        |           |     |             |         |                        |       |       |
| 94/2a  | Telif kazanç istisnası                                                                                      |                                                | %25    | %10    |           |     |             | K99 %15 |                        |       |       |
|        |                                                                                                             | diğerlerinden                                  | %25    | %20    |           |     |             |         | N99 %15                | %20   |       |
| 94/4   | Dar mükelleflerin telif ve patent haklarını satış dolayısıyla yapılan ödemelerden                           |                                                | %25    | %25    |           |     |             |         |                        |       |       |
| 94/5a  | gayrimenkul sermaye yatırımlarından                                                                         | 70'a                                           | %25    | %20    | E95 %25   |     | %20         |         | N99 %15                | %20   |       |
| 94/5b  | Valide demek GMI                                                                                            |                                                | %25    | %15    | E95 %20   |     |             |         |                        |       |       |
| 94/5c  | Koop gayrimenkulünün kiralardan                                                                             |                                                | %25    | %20    | E95 %25   |     | %20         |         |                        |       |       |
| 94/7a  | 756'teki MSL Devlet tahvil faizlerinden                                                                     |                                                | %25    | %5     | %0        | %10 | %12         | %6      | %0                     |       |       |
| 94/7b  | Hazine bonusu faizlerinden                                                                                  |                                                | %25    | %5     | %0        | %10 | %12         | %6      | %0                     |       |       |
| 94/7c  | Tik ve KCO'ca çıkarılan mark Kymetlere sağlanan gelirlerden                                                 |                                                | %25    | %5     | %0        | %10 | %12         |         | %0                     |       |       |
| 94/7d  | Nama yazılı tahvil faizlerinden                                                                             |                                                | %25    | %10    |           |     | %12         |         |                        |       |       |
| 94/7e  | Hamline yazılı tahvil faizlerinden                                                                          |                                                | %25    | %10    |           |     | %12         |         |                        |       |       |
| 94/8f  |                                                                                                             | Diğerlerinden                                  | %25    | %10    |           |     | %12         |         |                        |       |       |
| 94/8a  | Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile OFK'tan ca döviz Katılma Hesaplarına Ödenen kar paylarından |                                                | %25    | %10    |           |     | %12         | K99 %13 | M98 %15                | P %16 |       |
| 94/8b  | Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden                                                        |                                                | %25    | %5     |           |     | %12         | K99 %13 | M98 %15                | P %16 |       |
| 94/8c  | hamline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden                                                     |                                                | %25    | %5     |           |     | %12         | K99 %13 | M98 %15                | P %16 |       |
| 94/8d  | diğerlerinden                                                                                               |                                                | %25    | %5     |           |     | %12         |         | %6- %0.7               |       |       |
| 94/9a  | 75/12'deki MSL'nden, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar Paylarından                                  |                                                | %25    | %10    |           |     | %12         | K99 %13 |                        | %15   | %16   |
| 94/9b  | Karzarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından                                                 |                                                | %25    | %10    |           |     | %12         | K99 %13 |                        | %15   | %16   |
| 94/9c  | OFK'ca katılma hesabı karşılığı ödenen kar paylarından                                                      |                                                | %25    | %10    |           |     | %12         | K99 %13 |                        | %15   | %16   |
| 94/10  | Bir işyeri açmış kişilerin geçici olarak millî piyango Bilet satanlara ödenen komisyon bedellerinden        |                                                | %25    | %25    | F95 %20   |     | N99 %15     |         |                        |       |       |
| 94/11a | Çiftçilerden satın alınan ziraat mahsulleri için yapılan ödemelerden Hayvanlar ve bunların                  | mahsulleri kara ve su avcılığı mahsulleri için | %25    | %1-%2  | F95 %1-%2 |     |             |         |                        |       |       |
| 94/1b  |                                                                                                             | Diğer ziraat mahsulleri için                   | %25    | %2-%4  | F95 %2-%4 |     |             |         |                        |       |       |
| 94/12  | PTT acentalığı yapanlara ödenen komisyon bedelleri Uzarından 3418 s. kanun                                  | md.26 ile GVK 942 e ek) ile kesinti oranı %25  | %25    | %25    |           |     |             |         |                        |       |       |
| 94/13  | Esnaf muafiyetinden yararlanılarda mal ve hizmet alımlarında yapılan ödemelerden                            |                                                | %25    | %5-%10 | F95 %2-%5 |     | F95 %10-%20 |         |                        |       |       |
| 94/14  | 755'teki repo gelirlerinden                                                                                 |                                                | %25    | %5     | %0        |     |             | %6      | K %12                  | %14   | p %16 |

A(karar veya kanunun RG'de yayım tarihi)=(kt): 30.12.1993, A94(yürürlük tarihi)=(yt):1.1.1994, A3 (karamame veya kanun no=kn): 3946; C(k):30.12.1993, c94(yt):1.1.1994, C3(kn):93/5148; D(k):27.1.1994, d94(yt):1.1.1994, D3(kn):94/5255; E(k):30.12.1994, e95(yt):1.2.1995, E3(kn):95/6429; F(k):17.7.1995, f95(yt):1.8.1995, F3(kn):95/7137; G(k):30.09.1996, g96(yt):1.11.1996, G3(kn):96/8635; H(k):20.12.1996, h96(yt):1.1.1997, H3(kn):96/8955; I(k):25.12.1997, i98(yt):1.1.1998, I3(kn):97/10421; J98(k):15.10.1998, j3(kn):98/11794; K99(yt):1.1.1999, K99(kn):99/13230; M(k):27.11.1999, M99(yt):1.12.1999 (bazı kazançlar için m98 yt:15.10.1998), m3(kn): 99/13646; n99(yt):1.1.1999 ,n3(kn):99/12623; P(yt):1.1.2001 ,P3(kn):00/1713. (\*) 13.08.1998-1.09.1998 tarihleri arasında açılan veya vadesi bu tarihten itibaren yenilenen hesaplara ödenecek faizler için % 6 (98/11465 sayılı BKK ile), 1.09.1998 tarihinden itibaren yenilenen hesaplara ödenecek faizler için % 0 ( 98/11593 sayılı BKK ile) vergi kesinti oranı uygulanır. Not: bu tabloda 1999-2001 yılları kesinti oranlarına ilişkin bilgiler, Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek Vergi Kılavuzu 2001, mayıs 2001, s.38-42'den alınmıştır.

2001 itibarıyla, nihai nitelikte kesinti suretiyle vergilendirilen istisna ve muafiyetler, esnaf muafiyeti, telif kazanç istisnası, PTT acentalarında kazanç istisnası ve tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarının uluslararası sularda geçen hizmetleri karşılığında

ödenen ücret istisnası<sup>84</sup> kapsamındaki kazançlar ile değer artışı kazançları olarak sayılan kazançların<sup>85</sup> ve anzi kazançların<sup>86</sup> her birinin vergi dışı bırakılan 3.500.000.000 liraya kadar olan kısmı ve indirim oranına tabi MSI'lerin indirilen kısmı<sup>87</sup> dir.

Diğer taraftan, 2001 yılı itibarıyla, yıllık beyannameye konulması gerekmeyen ve toplama dışında bırakılan kazanç ve iratlar olarak da; mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları<sup>88</sup>, tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yansını aşmayan menkul sermaye iratlarından ve vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kar paylarından ve gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olan gelir unsurlarıdır.

### 2.3.2. Düz Oranlı Gelir Vergisi Tarifelerine İlişkin Genel Değerlendirmeler

1950'den 2001 yılına kadar devam eden uygulamalarla, vergi dışı bırakılan veya düşük oranlı vergilendirilen gelir unsurlarından bir kısmı için, söz konusu uygulamaların belirlenmesinde bir takım baskı gruplarının etkili olduğu da ileri sürülebilir. Bu uygulamalardan bir kısmı kamu borçlanması ve sermaye piyasasının gelişmesi<sup>89</sup>, bir kısmı da sporun gelişmesi gerekçesi ile savunulabilir. Ancak, bu mantığın daha da ileri götürülmesi, bütün ekonominin

<sup>84</sup> Bu ücretler, 1.1.1994-31.12.2000 tarihleri arasında gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden % 10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Bu istisnanın tevkif yoluyla ödenen gelir vergisine şümulü yoktur. Bakanlar Kurulu % 10 oranını, % 25 oranına kadar artırmaya veya yasal oranına kadar indirmeye yetkilidir.

<sup>85</sup> 11/8/1999 tarih ve 4444/3 md.si ile GVK'na eklenen geçici madde 56'nın D fıkrasında belirtilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır ve bu değer artışı kazançlarının her birinin 3.500.000.000 lirayı aşan kısmı vergiye tabidir. Bu hüküm 1999 - 2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanır.

<sup>86</sup> 11/8/1999 tarih ve 4444/3 md.si ile GVK'na eklenen geçici madde 56'nın G fıkrasında belirtilen arzi kazançlarının her birinin 3.500.000.000 lirayı aşan kısmı vergiye tabidir. Bu hüküm 1999 - 2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanır.

<sup>87</sup> 22/7/1998 tarih ve 4369/40 md. ile GVK'nun 76. maddesine eklenen ikinci fıkra " 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 5,6,7,12 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına (döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kar payları, döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) aşağıda belirtilen indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısım, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınır. Bu hükmün tevkif yoluyla kesilen vergiye şümulü yoktur. Bu indirim, menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kar payları hakkında da uygulanır. Ticari işletmelere dahil bu tür gelirler hakkında indirim uygulanmaz. İndirim oranı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvil ve hazine bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığı'nca tespit edilir."

<sup>88</sup> 11/8/1999 tarih ve 4444/3 md. ile GVK'na eklenen geçici madde 55 ile, 1/1/1999 - 31/12/2002 tarihleri arasında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesinin 7,12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları ile menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticari işletmeye dahil olan bu gelirler, bu maddenin kapsamı dışındadır.

<sup>89</sup> Atıl tasarrufların ekonomik aktivite içine çekilmesi ve sonuçta sermaye piyasasının gelişmesini ağılayan bazı faiz gelirleri ve sermaye şirketlerinin dağıttıkları kar paylarına ilişkin yıllık beyanname dışı bırakılma uygulaması, hamiline yazılı mevduat, tahvil ve hisse senetlerinden sağlanan faiz ve kar payı gelirlerinin gerçek sahiplerini bulmanın çok zor olduğu dikkate alınarak (Batirel ve Uçkun, a.g.e., s.88) da savunulmuştur.



gelişmesi açısından artan oranlı vergilemeden vazgeçilmesi, düşük ve düz oranlı bir vergilemeye geçilmesi sonucuna ulaştırabilir.

Bazı gelir unsurlarına uygulanacak tevkifat oranlarının belirlenmesinde, Bakanlar Kuruluna, her bir unsur için ayrı ayrı ve oldukça geniş bir sınır içerisinde (% 0 ile % 50 arasında) belirleme yetkisinin verilmesi, rasyonel vergileme açısından, özellikle de vergi adaleti açısından kabul edilebilir değildir. Özellikle aynı durumdaki farklı tür gelir elde edenlere, % 0 ile % 50 arasında farklı oranın, hem de Bakanlar Kurulu kararıyla uygulanması sonucunu ortaya çıkarabilecek bu düzenlemenin, rasyonel vergilemenin temellerinden yasallık ilkesini ve adalet ilkesini doğrudan ihlal niteliğinde olduğu açıktır. Ayrıca söz konusu sınırların gerçek bir sınır olmadığı da ileri sürülerek yürütmenin kullandığı yetkinin anayasal çerçeveyi aştığı da söylenebilir. Özellikle % 0 oranının alt sınır olarak belirtilmesi ilginçtir. Daha aşağı inilemeyecek bir oranın gerçek anlamda sınır olduğunu savunmak oldukça güçtür.

Kesinti yoluyla bazı gelir unsurlarının nihai olarak farklı vergi oranlarına tabi tutulması, gelir vergisinin üniter yapısının bozulmasına<sup>90</sup> ve artan oranlılığın etkinliğini kaybetmesine hatta tersine etki doğurmasına yol açabilmekte ve artan oranlılık tercihinin anlamını kaybetmesiyle sonuçlanmaktadır.

Kesinti yoluyla alınan gelir vergisi, toplam gelir vergisi tahsilatının % 80'ini geçmiştir. Gelir vergisinde tahsil yöntemi olan kesinti yoluyla vergilemenin nihai vergileme yöntemi olarak kullanılması sonucu bazı dönemlerde üniter yapıdan ciddi bir biçimde uzaklaşmış artan oranlılığın etkinliğini kaybetmesine hatta gelir dağılımında adaletsizliğe yol açmasına neden olmuştur<sup>91</sup>. Kesinti oranlarına ilişkin olarak çeşitli gelir türleri için Bakanlar Kurulu'na oranları ayrı ayrı belirleme yetkisinin verilmesi ve bu yetkinin kullanılması sonucu, mükellef grupları arasında özellikle menkul semaye iradeleri elde edenler lehine bir eşitsizliğe yol açılmıştır<sup>92</sup>.

Yukarıda gelişim süreci ortaya konulduğu gibi özellikle 1981 sonrasında yaygınlaşan nihai nitelikte kesinti yoluyla vergilemede oranlar % 0 ile % 25 arasında değişirken, özellikle ücretler ve bazı gelir unsurları için uygulanan esas tarifiede oranlar (1981-1984 dönemi, 1998-2001 dönemi ve hariç) % 25 ile % 50-55 arasında değişmiştir. Çeşitli gelir unsurları arasındaki bu farklı oran uygulamaları adaletsiz bir vergilemenin göstergeleri olarak değerlendirilebilir.

<sup>90</sup> TOBB, 1992, s.20.

<sup>91</sup> y.a.g.e., s.91.

<sup>92</sup> y.a.g.e., s.95.

### 2.3.3. 1950-2001 Dönemi Gelir Üzerinden Alınan Diğer Vergilerin Tarifeleri

Gelir vergisi uygulamaya girdikten sonra da bireysel gelir üzerinden başka vergiler de alınmıştır. Bu çerçevede esnaf vergisi, tasarruf bonusu kesintisi, gayrimenkul kıymet artış vergisi, mali denge vergisi, fon kesintileri ve ekonomik denge vergisinden söz edilebilir. Burada bu vergiler ve tarifeleri hakkında kısaca bilgi verilecektir.

Esnaf vergisi, 1950-1956 dönemi uygulanmıştır. 1.1.1950'den 1.1.1956'ya kadar gelir vergisinden muaf tutulmuş olan esnaf<sup>93</sup> ve esnaf vergisinden muaf olmayan esnaf, esnaf vergisi kapsamında vergilendirilmiştir. Esnaf vergisi, işyerinin kirası ya da kira yerine gaynsafi iradın alınması gereken hallerde gaynsafi iradı üzerinden, çeşitli esnaf gruplarına ve bunların bulundukları yerlerin nüfuslarına göre (% 20 ile % 200 arasında) değişen oranlarda alınmıştır. Diğer taraftan gezici esnaf vergisi ise, bulunulan yerin nüfusuna göre 12 ile 36 lira arasında değişen miktarlardan az olmamak üzere gündelik kazancın 12 katı miktarında alınmıştır<sup>94</sup>. 5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunu 1.1.1950'de yürürlüğe girmiştir<sup>95</sup> ve 1.1.1956 itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır<sup>96</sup>.

1.3.1961 yılında yürürlüğe giren, 223 sayılı Yasayla konulan zorunlu borçlanma niteliğindeki tasarruf bonoları kesintisi uygulamasıyla<sup>97</sup>, gelir vergisi matrahı üzerinden de % 3 oranında tasarruf bonusu kesintisi yapılması öngörülmüştür. 29.02.1968'de yürürlüğe giren 930 sayılı Yasayla 223 sayılı kanun kaldırılarak bazı değişiklikler yapılmış ancak gelir vergisi matrahı üzerinden yine % 3 oranında kesinti hükmü bu kanunda da yer almıştır.

30.06.1972'de yürürlüğe giren 1598 sayılı Mali Denge Vergisi Kanunu ile 223 sayılı ve 930 sayılı tasarruf bonusu kesintilerine ilişkin yasalar yürürlükten kaldırılmış ve gelir vergisi matrahı üzerinden % 3 oranında mali denge vergisi kesintisi yapılması öngörülmüştür<sup>98</sup>. Mali denge vergisi kapsamında % 3 olarak gelir üzerinden de alınan bu vergi 1.1.1983'ten itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır<sup>99</sup>.

<sup>93</sup> 5421 Sayılı GVK md.9-14.

<sup>94</sup> 5423 Sayılı Kanun'un 2, 3, 4, 6, 7, 14, 16, 19 ve 20. maddeleri

<sup>95</sup> 5423 Sayılı Kanun md.29

<sup>96</sup> 6582 Sayılı Kanun md.6

<sup>97</sup> Borçlanmanın zorunlu olması, bütün unsurlarıyla olmasa da bir yönüyle vergi niteliğini ortaya koymaktadır.

<sup>98</sup> 30.06. 1972 tarihinde RG'de yayımlanan ve aynı tarihte yürürlüğe giren 1598 Sayılı Mali Denge Vergisi Kanunu

<sup>99</sup> 5.1.1982'de RG'de yayımlanan 2572 Sayılı Kanun'un 3. maddesi ile Mali Denge Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 5. madde ile, Mali denge vergisi oranı, 1983 yılı mart ayında beyan edilecek gelirlere uygulanmak üzere % 2, 1984 yılı mart ayında beyan edilecek gelirlere uygulanmak üzere % 1 olarak belirlenmiş ve 1984 yılı kesintisi uygulaması yapılmak şartıyla 1.1.1984 itibarıyla yürürlükten kaldırılması öngörülmüş, ancak bu (2572 Sayılı) Kanun yürürlüğe girmeden, 21.12.1982'de RG'de yayımlanan ve yayımı tarihinde yürürlüğe giren 2772 Sayılı Kanun'un 20. maddesiyle Mali Denge Vergisi Kanunu ve bu Kanun'un ek ve değişiklikleri 1.1.1983 itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Bazı kaynaklarda bu nokta dikkatten kaçırıldığından mali denge vergisinin 1982'de % 2, 1983'te % 1 oranlarında uygulandığı belirtilmiştir (Kızılot, 1989, s.2091)

10.08.1970'de RG'de yayımlanan ve aynı tarihte yürürlüğe giren 1318 sayılı Finansman Kanunu ile getirilen gayrimenkul kıymet artış vergisi de gelir vergisi kapsamında değerlendirilmiştir<sup>100</sup>. Bu verginin tarifesı dilimli artan oranlıdır. Buna göre, 5 dilimden oluşan tarifede dilim oranları sırayla % 15, % 20, % 30, % 40 ve % 50'dir<sup>101</sup>.

18.03.1988 tarih ve 9758 Sayılı RG'de yayımlanmış olan 3417 Sayılı Kanunla, çalışanlardan ve çalışan adına işverenlerden tasarrufu teşvik primi kesintisi yapılmaya başlanmıştır. Çalışandan % 2, işverenden % 3 olan tasarrufu teşvik fonu kesintileri, 4447 Sayılı Kanunla 1.6. 2000 itibarıyla yürürlükten kaldırılmış ancak söz konusu kesintilerin işsizlik sigortası fonuna kesilmek üzere devamı öngörülmüştür.

9.8.1983 tarihli ve 2872 sayılı Çevre Kanununun 3301 sayılı yasayla değiştirilen 18/d maddesine göre, fabrika, işyeri, eğlence yeri ve atölyelerden alınacak gelir vergisinin binde üçü oranında çevre kirliliğini önleme fonuna (ÇKÖF) katılma payı olarak ödenir.

13.11.1985 tarihinde RG'de yayımlanan 3238 sayılı kanun ile kurulan Savunma Sanayii destekleme fonu için, gelir vergisi açısından tam mükellef olanlardan (ücret gelirleri hariç) hesaplanan gelir vergilerinin % 2,5'i oranında gelir vergisinden ayrı olarak SSDF'a ait meblağ olarak hesaplanır ve ödenir. Bakanlar Kurulu bu % 2,5 oranını % 7,5'e kadar yükseltmeye veya sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. Bu yetki gelir unsurları itibarıyla veya stopaja tabi unsurların her biri için ayrı ayrı oranlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir<sup>102</sup>. Bu hükümler 1.1. 1986 tarihinden itibaren beyan edilecek gelirler hakkında uygulanır<sup>103</sup>. Bakanlar Kurulu 20.12.1985 tarihinde gelir ve kurumlar vergisi üzerinden hesaplanacak SSDF kesinti oranının % 3 olarak belirlemiştir<sup>104</sup>.

14.6.1986'da RG'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3294 sayılı yasayla Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu için gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, gelir ve kurumlar vergisine ek olarak % 1 oranında fon kesintisi ödeyecekleri hükmü konulmuştur<sup>105</sup>.

3308 sayılı yasayla kurulan çıraklık, mesleki ve teknik eğitimi geliştirme ve yaygınlaştırma fonu için, hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ayrı olarak, gelir veya kurumlar vergisinin % 1 oranında fon kesintisi ödenir.

<sup>100</sup> Bulutoğlu, 1978, s.60.

<sup>101</sup> 1318 Sayılı Finansman Kanunu madde 39. gayrimenkul kıymet artış vergisi, Türkiye'deki arazi arsa veya bunların üzerindeki binaların iavazlı veya iavatsız devir ve temlikinden doğan değer farkları üzerinden devir ve temlik eden gerçek ve tüzel kişilerden alınır (aynı Kanun md.33-34)

<sup>102</sup> 3238 Sayılı Kanun md.12/a ve md. 13/5

<sup>103</sup> 3238 Sayılı Kanun geçici mad.4.

<sup>104</sup> 85/10182 Sayılı BKK

<sup>105</sup> 14.6. 1986 gün ve 19139 Sayılı RG'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3294 Sayılı yasayla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu 4/e maddesi

11.7. 1992'de RG'de yayımlanan 3824 sayılı kanunun 18. maddesine göre, savunma sanayii, sosyal yardımlaşma ve çıraklık fon kesintileri birleştirilmiş, gerçek kişi ve kurumların, (ücretler için ödenen gelir vergisi hariç) gelir ve kurumlar vergilerinin % 10'u oranında ayrıca fon payı ödeyecekleri hükmü konulmuştur<sup>106</sup>. Bu hükmün 1.1.1993 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüş ancak 1.1. 1993'te yürürlüğe giren, Bakanlar Kurulu Kararı ile gelir ve kurumlar vergisi matrahları üzerinden ayrı ayrı kesilen fon payının oranı % 7 olarak belirlenmiştir<sup>107</sup>. Bu oran 1995'te % 10'a çıkarılmıştır<sup>108</sup>.

7.5.1994 tarihli RG'de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 3986 sayılı Kanun ile konulan ekonomik denge vergisi, gelir vergisi matrahı üzerinden % 10 oranında alınmıştır. Ancak GVK md 94/A 8-15 arası bentlerde söz konusu olan gelir unsurlarına ait matrahlar üzerinden % 5 oranında alınır. GVK 94. md. A fıkrasının 8 numaralı bendinde % 0 oranına tabi olan matrahlardan ve 600 milyona kadar olan ücret gelirlerinden alınmaz<sup>109</sup>.

Bireysel gelirleri doğrudan vergilendirmese bile, dolaylı vergiler, yansıtılan vergiler ve enflasyon vergisi bireysel gelirleri etkilemektedir. Söz konusu vergilerin seviyesi, bireysel gelirlerin toplam vergi yükü üzerinde önemli ölçüde etkili olabilmektedir.

#### 2.3.3.1.1950-1980 Dönemi Uygulanan Artan Oranlı Tarifeler

Tarihi gelişim çerçevesinde tarifelere bakıldığında 1950-1980 dönemi uygulanan tarifeler birçok bakımdan 1980 sonrası tarifelerden farklı özelliklere sahiptir. Yukarıdaki sınıflandırmada da dolaylı olarak ortaya konulduğu gibi bu dönemdeki tarifelerin ortak özelliklerinden birincisi, bu dönemdeki mevzuata dayanan tarifelerin tamamının yasal tarife olmasıdır. İkinci özellik olarak, ilk oranları düşük olan bu tarifelerin, 1950 hariç tamamının son oranı da yüksektir. Üçüncü olarak, tamamı oran ve dilim unsuru yanında cetvel unsurunu da içeren bu dönem tarifelerinin en üst oranları ile son oranları da farklıdır. Dördüncü olarak bu dönemdeki tarifelerin tamamı dolaylı sıfır oranlı tarifelerdir. Beşinci olarak en uzun yürürlükte kalan ve dolayısıyla enflasyonun değişmesine bırakılan tarifeler bu dönemde yer almıştır. Son olarak bu dönemde her bir yıl tek tarife yürürlükte olmuştur. Bu dönemde toplam olarak (enflasyonla belirlenenler dışında), 1950, 1958, 1962 ve 1963 olmak üzere, 4 ayrı tarife uygulanmıştır.

<sup>106</sup> 3824 Sayılı Kanun md.18.

<sup>107</sup> 19.12.1992 tarihli ve 92/3900 Sayılı BKK

<sup>108</sup> 21.1.1995 gün ve 95/6428 Sayılı BKK ile

<sup>109</sup> 7.5.1994 tarihli RG'de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 3986 Sayılı Kanun Md. 5-6. ekonomik denge vergisi sadece 1994 yılına ait gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını konu alır(3986 Sayılı Kanun md.2). Aynı yasayla konulan net aktif vergisinin de oranı net aktif değerleri üzerinde % 1,5, gayrisafi hasılat üzerinden % 2, diğer mükelleflerden % 0,5'tir. Net aktif vergisi 1993 yılı hesap dönemi sonu düzenlenmiş bilançolarında yer alan net aktifleri veya 1993 yılı hesap dönemindeki gayrisafi hasılatları konu alır (3986 Sayılı Kanun md.5)

### 2.3.3.1.1. 1950 -1957 Dönemi Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi

9.6.1949 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 maddesinde 'verginin nispeti' başlığı altında düzenlenen ilk gelir vergisi tarifesi, 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe girmiş<sup>110</sup> ve 1957 yılı sonuna kadar değişmeden uygulanmıştır<sup>111</sup>.

İlk gelir vergisi tarifesinin gerekçesinde, tarifenin artan oranlı olmasının sosyal adalet ve fedakarlıkta eşitlik prensiplerine dayandığı, tarifenin belirlenmesinde mali, iktisadi ve ictimai gerekçeler olduğu ifade edilmiştir<sup>112</sup>. Mali gerekçeler içerisinde en düşük gelir kısmının elde edilecek hasılatlardan daha çok maliyete yol açacağı belirtilerek vergi dışı bırakılması gerektiği, en düşük seviyeden sonraki gelirin artan oranlı olarak vergilenmesi gerektiği, orta seviyedeki gelirlerde oranın hasılat temin edecek düzeye çıkması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca çok yüksek gelirlerin sınırlı olması nedeniyle vergi oranının fazla yükseltilmesinin bir faydası olmadığı belirtilmiştir<sup>113</sup>.

Tarifenin iktisadi gerekçelerinde, vergilemenin iktisadi hayatı yavaşlatan, ekonomik gelişmeyi engelleyecek, müteşebbisin azmini kırarak, tasamufu ve sermaye birikimini azaltacak bir yapıda olmaması gerektiği belirtilmiştir. Ağır vergilemenin vergiye karşı tepkileri ortaya çıkaracağı, vergi ahlakını düşüreceği ve verginin mali veriminin azalacağı belirtildikten sonra yüksek oranlı bir tarifenin ancak kağıt üzerinde kalacağı ifade edilmiştir. Bu çerçevede bir tarifenin sert ve şiddetli bir artan oranlılık içermemesi ve farklı gelir türlerine ya da mükelleflere farklı tarifelerin uygulanmaması gerektiği, farklı tarife uygulamalarının ekonomide sapmalara yol açabileceği belirtilmiştir<sup>114</sup>.

1950 tarifesinin sosyal gerekçelerinde, şahsi mali iktidardan, fizyolojik ve kültürel ihtiyaçları da kapsayacak bir en az geçim indiriminden, yüksek gelirlerde yüksek oranların ve şiddetli artan oranlılığın uygulanmasından söz edilmiş, ancak iktisadi ve mali gerekçeler de dikkate alınarak, ılımlı bir artan oranlılığın tercih edildiği ifade edilmiştir<sup>115</sup>.

<sup>110</sup> 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretler hakkındaki hükümleri, aynı Kanun'un 109. maddesine göre, "1951 bütçe yılı ibtidasında" (01.03.1951 tarihinde), diğer hükümleri 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

<sup>111</sup> Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle 9.6.1949 yılında belirlenen gelir vergisi tarifesi, ücretler için 28.02.1958 tarihine, diğer gelir unsurları için ise 31.12.1957 tarihine kadar değişmeden yürürlükte kalmıştır. Bu tarife 14.02.1957 tarih ve 6908 Sayılı GVK'nun 32 ve 89 Maddelerinin Tadili Hakkında Kanun ile değiştirilmiştir.

<sup>112</sup> Kızılot, 1989, s.2085.

<sup>113</sup> y.a.g.e., s.2085.

<sup>114</sup> y.a.g.e., s.2085-86.

<sup>115</sup> y.a.g.e., s.2086.



1950 tarifesı, enflasyon dikkate alınmazsa 1950-1957 döneminde uygulanmış tek tarifiedir. Enflasyon dikkate alındığında ise bu dönemde, oranları değişmeyen ancak dilimleri değişen 6 tarife daha<sup>116</sup> söz konusudur. Aşağıda 1950 tarifesı verilmiştir.

Tablo 20: 1950-1957 Dönemi Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesı

| 1950-1957 dönemi                |        |         | Vergi oranı % |               |
|---------------------------------|--------|---------|---------------|---------------|
| Gelir dilimleri                 |        |         | Evli için     | Bekarlar için |
| İlk                             | 2500   | TL için | 15            | 15,75         |
| Sonra gelen                     | 5.000  | " "     | 20            | 21            |
| " "                             | 10.000 | " "     | 25            | 26,25         |
| " "                             | 20.000 | " "     | 30            | 31,5          |
| " "                             | 20.000 | " "     | 35            | 36,75         |
| " "                             | 20.000 | " "     | 40            | 42            |
| " "                             | 22.500 | " "     | 45            | 47,25         |
| 100 bin TL ve daha fazlası için |        |         | 35            | 36,75         |

Kaynak: Gelir dilimleri ve (evli için) vergi oranlarına ilişkin olarak 9.6.1949 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Md. 89. Bekarlar için oranlara ilişkin olarak 5421 Sayılı GVK md. 90 (Daha önce de belirtildiği gibi 5421 Sayılı GVK'nın 90. Maddesinde bekar mükelleflere alınacak verginin % 5'i oranında zam yapılacağı belirtildiğinden, fiili olarak bekarlar için oranlar yukarıda verildiği gibi olmaktadır.)

5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretler ile ilgili hükümleri 1.3.1951-28.2.1958 arasında, diğer gelir unsurları için 1.1.1950-31.12.1957 arasında uygulanmıştır<sup>117</sup>.

Yukarıdaki tablo ile verilen tarife, bekarlar için olan oranlar kısmı hariç bırakıldığında 5421 sayılı kanunda 89. maddede düzenlenen tarifenin orijinalidir. Sadece bekarlarla ilgili düzenlemeyi içeren 90. md. hükümleri de aynı tablo üzerine yerleştirilerek bekarlar ile evli arasında farklılığın net görülmesi sağlanmıştır.

5421 Sayılı kanunun vergi tarifesini düzenleyen 89. maddesinde bekarlar için ya da evli için oranlar şeklinde bir ayırım yoktur. Ancak bu tarifiedeki dilimlere uygulanan oranların evli mükellefler için olduğu 90. maddeden anlaşılmaktadır. 90. maddeye göre bekar mükellefler (25 yaşını doldurmuş kızlar ve 18 yaşına girmiş erkekler) için, bu kanuna göre alınacak gelir vergisine % 5 zam yapılacaktır<sup>118</sup>. Buna göre bekar mükellefler için gelir dilimleri aynı olmakla birlikte oranlar % 5 daha fazla olacaktır. Bu uygulama, ilk gelir vergisi tarifesı olan 1950

<sup>116</sup> Enflasyon nedeniyle değişen dilimler sonucu oluşan tarifeler ve bunlara ilişkin açıklamalar bu bölümde, Türkiye'de enflasyonun belirlediği gelir vergisi tarifeleri kısmında verilmiştir.

<sup>117</sup> 5421 Sayılı Kanun md.109 ve gecici md.1. Bazı kaynaklarda 5421 sayılı kanunun ücretler ile ilgili hükümlerinin 1.1.1950 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiği belirtilmektedir (H. Üren Arsan, *Vergi Yükü Üzerinde Bir İnceleme*, 2. baskı, AÜ Basımevi, Ankara, 1975, s.123; Kızılot, 1989, s.2090; Tekin, a.g.e., s.111). Ancak 5421 Sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile ilgili maddeleri söz konusu şekilde anlaşılamaz. 5421 Sayılı Kanun'un (geçmiş yıllara ait vergiler maddesi olan) geçici md.1: "1950 takvim yılından evvelki zamanlarda vuku bulan faaliyetlere ve 1950 takvim ve bütçe yıllarının ücretlerine ait vergiler eski hükümlere göre alınır.", ve yürürlük maddesi olan 109. md.: "Bu kanunun ücretler hakkındaki hükümleri 1951 bütçe yılı ibtidasında, diğer hükümleri 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe girer." şeklindedir.

<sup>118</sup> 5421 Sayılı GVK madde 1: "Bu Kanun'a göre alınacak gelir vergisine bekar mükellefler için % 5 zam yapılır. Bu zam, dar mükellefiyete tabi mükelleflerle, 25 yaşını ikmal etmemiş olan kızlara, 18 yaşından aşağı erkeklerle (tahsile devam edenler 25 yaşına kadar), malûllere, dul ve yetim aylığı alanlara, çocuklu dulalara ve evlenmesi kanunen yasak olanlara şamil değildir. ..." Bu madde, 1.1.1961'de 193 Sayılı GVK'nun yürürlüğe girmesine kadar yürürlükte kalmıştır.

tarifesinde bekar mükelleflerin daha yüksek ödeme gücüne sahip olduklarının esas alındığını göstermektedir.

Belirlenen ilk tarife ile birlikte aynı zamanda tarifiede sınırları çizilen gelir dilimleri dışında vergi oranlarının uygulanacağı ortalama gelir rakamları da vergi cetveli ile gösterilmiştir. 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 91 maddesinde, "*Gelir vergisinin hesaplanmasında bağlı cetvellerde yazılı gelir kademeleri ile bunların hizasında yazılı ortalama meblağlar, esas tutulur. Vergi bu meblağlardan 32. Maddede yazılı indirimler yapıldıktan sonra hesaplanır...*" denilmektedir. Böylece vergi nispetleri başlığı altında çeşitli vergi oranlarının uygulanacağı temel gelir dilimleri gösterilirken, temel gelir dilimleri içerisindeki tüm gelirler için vergi oranlarının uygulanmasında esas alınacak ortalama gelir rakamları verilmiştir. Bu uygulama ile ortalama gelir meblağlarını gösteren cetvelde belirtilmiş alt ve üst sınırlarda bulunan kişinin geliri olarak, kendi gerçek geliri değil, bu sınırlar içindeki tüm gelir sahipleri için esas alınacak ortalama meblağlardan, en az geçim indirimi yapıldıktan sonraki gelir, tarifiedeki hangi dilime giriyorsa o dilimlere göre vergi borcu hesaplanacaktır. Bir başka ifade ile ilk Gelir Vergisi Kanunu'nda vergi nispetleri başlığı altında hangi gelir dilimleri için hangi oranların uygulanacağı belirtilirken vergi cetveli ile hangi gelirler arasının ne kadar gelir sayılacağı belirtilmiştir<sup>119</sup>. Ayrıca, kanunun 91. maddesinin devamında gelir türleri ve sürelerine göre 4 farklı cetvelin dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Diğer taraftan 1950 tarifi, matrahtan indirilecek miktar (en az geçim indirimi) içermesi nedeniyle dolaylı olarak sıfır oranlı dilim içeren bir tarife olarak ifade edilebilir. En az geçim indirimi başlığı altında düzenlenmiş olan 32. maddede, mükellefler 5 gruba ayrılmak suretiyle vergi dışı gelir miktarları ya da bir başka ifadeyle sıfır oranlı gelir dilimi belirtilmiştir. 5421 Sayılı ilk Gelir Vergisi Kanunu'nun 32 maddesi ile düzenlenen en az geçim indirimi miktarları, kişilerin evli ve bekar olması durumu ile çocuk sayısına göre vergi ödeme gücünün farklılaşacağını öngören bir anlayışla düzenlenmiştir<sup>120</sup>. İlk gelir vergisi tarifi olan 1950 tarifi, cetveli, en üst oranı son oranından farklı, en az geçim indirim nedeniyle dolaylı sıfır oranlı, yasa ile konulmuş (yasal), bekarlar ile evliler aynı anlayışı genel indirim ve ek vergi ile taşıyan bir tarifiedir.

#### 2.3.3.1.2. 1958-1961 Dönemi Gelir Vergisi Tarifi

Tarihsel seyri içerisinde Türk gelir vergisi ilk tarifesinden sonra belirlenen bu tarife 1950 tarifesinden 7 yıl sonra 6908 sayılı yasayla 5421 sayılı kanunda değişiklik yapılarak getirilmiştir.

<sup>119</sup> Vergi cetveli uygulaması, 1958, 1962 ve 1963 tarifelerinde de uygulanmıştır. Vergi cetveli uygulaması 1.1.1981 tarihine kadar yürürlükte kalmıştır. 1.1.1981'den itibaren vergi, vergi cetveli olmaksızın kişilerin gerçek gelir miktarları ile tarifiedeki dilim ve oranlar esas alınmak suretiyle hesaplanmıştır.

<sup>120</sup> 1.1.1950 itibarıyla yürürlüğe giren en az geçim miktarları, bekarlar için 540 lira, çocuksuz evliler için 900 lira, 2 çocuğa kadar evli mükellefler için 1080 lira, 3 veya dört çocuklu evliler için 1260 lira ve 4'ten fazla çocuklu evliler için 1440 lira olarak belirlenmiştir. (5421 Sayılı GVK. Md. 32)

Yapılan değişiklik, tarifenin dilim ve oranlarını içeren 89. Madde ve 5421 Sayılı kanuna bağlı cetvellere ilişkindir. Ayrıca söz konusu kanun, en az geçim miktarları ile ilgili değişiklik de içermektedir. Aşağıda 1958 tarifi tablo 21’de gösterilmiştir.

Tablo 21: 1958 Yılı Gelir Vergisi Tarifi

| Gelir dilimleri                  | Vergi Oranı % | Bekarlar için Vergi Oranı % |
|----------------------------------|---------------|-----------------------------|
| İlk 2500 TL için                 | 15            | 15,75                       |
| Sonra gelen 5.000 "              | 20            | 21                          |
| " 10.000 "                       | 25            | 26,25                       |
| " 20.000 "                       | 30            | 31,5                        |
| " 20.000 "                       | 35            | 36,75                       |
| " 20.000 "                       | 40            | 42                          |
| " 22.500 "                       | 45            | 47,25                       |
| " 25.000 "                       | 50            | 52,5                        |
| " 50.000 "                       | 55            | 57,75                       |
| " 125.000 "                      | 60            | 63                          |
| 300.000 TL. ve daha fazlası için | 50            | 52,5                        |

Kaynak: 08.02.1957 tarihinde kabul edilen ve 14.02.1957 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 6908 sayılı ‘Gelir Vergisi Kanununun 32. ve 89. Maddelerinin Tadili Hakkında Kanun’un 2. maddesi ile değiştirilen 5421 Sayılı Gelir Vergisi kanunu’nun 89. Maddesi. Bekarlar için uygulanacak oranlara ilişkin 5421 Sayılı kanunun 90. Maddesi. (Bu tablo ile verilen tarife de bekarlar için olan oranlar kısmı hariç bırakıldığında 6908 Sayılı kanunda düzenlenen tarifenin orijinalidir.)

Bu tarife cretliiler hakkında 1.3.1958-28.2.1962 arasında, diğer mükellefler hakkında 1.1.1958-31.12.1961 arasında 4 yıl uygulanmıştır<sup>121</sup>. 1959-1961 döneminde, enflasyon dikkate alınırsa, oranları değişmeyen ama reel olarak dilimleri değiştiğinden dolayı farklı üç tarifeden daha söz edilebilir.

Bekarlara daha yüksek vergi uygulaması 1.1.1961’de 193 Sayılı GVK’nın yürürlüğe girmesi ile sona ererken, 1958 tarifesinin uygulaması ücretler için 28.2.1962’ye kadar, diğer kazançlar için 31.12.1961’e kadar devam etmiştir.

5421 Sayılı kanunun 32. ve 89. maddelerinde değişiklik yapılarak en az geçim indirim miktarları ve tarifenin gelir dilimleri ile oranları değiştirildiği halde bekarlara daha yüksek oranların uygulanmasını öngören 90. maddede değişiklik yapılmadığından, 1958 tarifi ile de, bekarların evillere göre daha yüksek vergi ödeme gücü olduğu anlayışının devam ettiği görülmektedir<sup>122</sup>. 1958 tarifesinin dolaylı olarak sıfır oranlı dilimli olmasını sağlayan en az geçim indirimi ile cetvel uygulaması da bu tarife devam etmiştir.

Bu tarife ile 1950 tarifesine göre en st oran % 45’ten % 60’a, son oran da % 35’ten % 50’ye yksetilmek suretiyle st ve son oranlarda ek % 15 artış yapılmıştır. İlk oranlarda bir

<sup>121</sup> 14.2.1957 tarihli ve 6908 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 32. ve 89. Maddelerinin Tadili Hakkında Kanun’un 4. maddesi.

<sup>122</sup> Ancak, 6.1.1961 tarihli ve 193 Sayılı Kanun’un 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe girmesi ile 5421 Sayılı Kanun’un 90. Maddesi yürürlükten kalktığı halde geçici 7. madde ile 5421 Sayılı Kanun’un 6908 Sayılı Kanun’la değişen (tarife maddesi olan) 89. maddesi, 1.1.1962’ye kadar uygulanmaya devam etmiştir. Bu nedenle 1958 tarifesinin bekarlara daha yüksek oran uygulaması, 1.1.1961 tarihi itibarıyla (bu bakımdan) son bulmuştur. Ancak söz konusu anlayış, dolaylı da olsa genel indirim miktarlarındaki farklılıkların devam ettirilmesi yoluyla sürdürülmüştür.

değişiklik yapılmamıştır. İlk yedi dilim miktarları aynen korunmuş ve bunlara 4 dilim ilave edilmiştir.

### 2.3.3.1.3. 1962 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Türk gelir vergisi tarifeleri içerisinde yasal üçüncü tarife ücretler için 1.3.1962, diğer gelir unsurları için 1.1.1962 itibarıyla yürürlüğe girmiş<sup>123</sup> ve 1.1.1963'e kadar yürürlükte kalmıştır<sup>124</sup>. 1963 yılında farklı bir tarife yürürlüğe girdiğinden bu tarife 1981 öncesi en kısa ömürlü tarife veya 1981 öncesi sadece bir yıl uygulanan tek tarifiedir.

1962 tarifesinin<sup>125</sup> de önceki iki tarife gibi dilimli artan oranlı, gelir dilimlerine ilişkin ortalama gelir meblağlarını gösteren gelir cetveline sahip<sup>126</sup>, en az geçim indirimi dolayısıyla dolaylı sıfır oranlı dilimli olan bir tarifiedir. Ancak 1962 tarifesinin (en az geçim indirimi miktarları dışında) bekarlar ile evliler arasında bir ayırım yapmaz.

1962 tarifesinde, en üst oran daha da yükseltilerek % 60'tan % 70'e çıkarılmış, son oran da aynı şekilde yükseltilerek, %50'den % 60'a çıkarılmıştır. Diğer taraftan ilk dilimin oranı da % 15'ten % 10'a indirilmiş, önceki yıllarda her dilimde vergi oranları ilave olarak % 5 artarken bu tarifiede % 10'ar olarak artmıştır.

Tablo 22: 1962 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

| Gelir dilimleri              | Vergi oranı % |
|------------------------------|---------------|
| İlk 2.500 TL için            | 10            |
| Sonraki 7.500 TL için        | 20            |
| " 15.000 "                   | 30            |
| " 30.000 "                   | 40            |
| " 70.000 "                   | 50            |
| " 157.500 "                  | 60            |
| " 217.500 "                  | 70            |
| 500.000 ve daha fazlası için | 60            |

Kaynak: 31.12.1960 tarihinde kabul ve 6.1.1961 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 193 Sayılı GVK'nın 103. maddesi<sup>127</sup>. Bu tarifenin, ücretler için 1.3.1962-28.2.1963 arasında uygulanması, diğer gelir unsurları için 1.1.1962-31.12.1962 arasında uygulanması öngörülmüştür (Geçici md. 7).

<sup>123</sup> Bu tarife, 31.12.1960'ta kabul edilip, 6.1.1961'de yayımlanan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesi ile düzenlenmiştir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, aynı Kanun'un 125. maddesine göre 1.1.1961 tarihinde yürürlüğe girmekle birlikte, 193 Sayılı Kanun'un geçici 7. Maddesine göre gelir vergisi tarifesinin ücretler hakkında 1.3.1962'den itibaren, diğer kazançlar hakkında 1.1.1962 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

<sup>124</sup> 202 Sayılı Kanun geçici madde 9

<sup>125</sup> İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü tarafından 1976'da yayımlanan raporda, 1962 tarifesinin, yanlışlıkla, 1950 tarifesinin adı altında verilerek değerlendirilmeleri yapılmıştır (İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Raporu (Bedi N. Feyzioğlu ve diğerleri, komisyon), **Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri**, İÜ. İktisat Fak. Maliye Enstitüsü, İstanbul, 1976, s. 16). Aynı kaynakta 1963 tarifesinin de, yanlışlıkla, 1961 tarifesinin adı altında verilmiştir.

<sup>126</sup> 193 Sayılı Kanun madde 104

<sup>127</sup> Aynı Kanun'un 31. maddesi ile en az geçim miktarları bekarlar için yılda 1800, evliler için 2880 TL olarak belirlenmiştir. En az geçim miktarları ücretler için 1.1.1963'ten itibaren, diğer gelirler için 1.1.1965'ten itibaren uygulanması öngörülmüştür. (Aynı Kanun geçici madde 5).

1962 tarifesinde son dilim olan 500.000 ve daha fazla gelirler için oran % 60'tır. Bu oran 500.000'e kadar olan gelir dilimleri oranları uygulandığında 500.000 lira için olan ortalama orandır. Böylece artan oranlılık 500.000'de son bulmakta ancak şekli olarak ya da marjinal oranların gelişimine göre son dilimde azalan oranlılık var görünmektedir. Oysa ortalama oranın seyrine göre bu tarifiede hiçbir şekilde azalan oranlılık yoktur.

#### 2.3.3.1.4.1963-1980 Dönemi Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi

Türk gelir vergisi tarifelerinin dördüncüsü olan 1963 tarifi, 1963 yılı başından 1980 yılı sonuna kadar uygulanmış, Türk gelir vergisi tarifeleri içerisinde en uzun süre yürürlükte kalmış yasal tarifiedir. Ancak, 18 yıl değişmeden uygulanmış olan 1963 tarifesinin dilimlerinde enflasyon nedeniyle reel anlamda büyük değişimler olmuş ve bu çerçevede bu dönemde enflasyonun belirlediği 17 reel tarife daha söz konusu olmuştur.

Tablo 23: 1963 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

| Gelir dilimleri                | Vergi oranı % |
|--------------------------------|---------------|
| İlk 2.500 TL için              | 10            |
| Sonraki 2.500 TL için          | 15            |
| " 5.000 TL "                   | 20            |
| " 15.000 "                     | 25            |
| " 30.000 "                     | 35            |
| " 60.000 "                     | 45            |
| " 150.000 "                    | 55            |
| " 225.000 "                    | 60            |
| " 225.000 "                    | 65            |
| " 285.000 "                    | 68            |
| 1.000.000 ve daha fazlası için | 60            |

Kaynak: 28.2.1963 tarih ve 11343 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 202 sayılı '31. 12. 1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bazı Hükümler Ekleneceği ve Bir Kısım Hükümlerinin Kaldırılması Hakkında Kanun'un 51. maddesi. Bu tarife, tüm gelir unsurları için 1.1.1963'ten itibaren 31.12.1980'e kadar uygulanmıştır(Aynı kanun geçici madde 9).

1963 tarifesinde en üst oran, önceki tarifeye göre, 2 puan eksiltiyle % 70'ten % 68'e indirilmiş, son oran aynı kalmıştır. Dilim sayısı artırılmış ve önceki tarifiede artma oranları % 10 iken bu tarifiede ilk dilimlerde % 5, orta dilimlerde % 10, en üst dilim öncesinde % 3 ve % 5'er olarak (düzenli olmayan bir şekilde) düzenlenmiştir. 1963 tarifi de cetveli ve en az geçim indirimi uygulamasının devam etmesi nedeniyle dolaylı sıfır oranlı bir tarife niteliğindedir.

#### 2.3.3.2. 1981-2001 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri

1981-2001 dönemi tarifelerinin önceki tarifelerden farklı ve kendi arasında ortak bazı özellikleri bulunmaktadır. İlk olarak, 1981 ve sonraki tarifelerde önceki tarifelerde olduğu gibi cetvel unsuru yoktur. İkinci olarak bu tarifelerin en üst oranı ile en son oranı aynıdır. Üçüncü olarak, bu tarifeler, 1981-1985 dönemi hariç, dolaylı da olsa sıfır oranlı dilime sahip değildir. Dördüncü olarak, bu dönemdeki mevzuata dayanan tarifelerden bazıları yasal, bazıları karamameye dayanan, bazıları da tebliğe dayanan tarifelerdir. Beşinci olarak, bu dönemdeki



tarifelerden 1986 tarifesinin<sup>128</sup> hariç hiçbir uzun süreli tarife değildir. Altıncı olarak 1981-2001 arasında, bazı dönemlerde her bir yıl birden fazla tarife uygulanırken, bazı dönemlerde her bir yıl tek tarife uygulamıştır. 1981-2001 dönemi kendi içerisinde tarihsel gelişim çerçevesinde dört döneme ayrılabilir. Bunlar, 1981-1985 dönemi, 1986-1993 dönemi, 1994-1998 dönemi ve 1999-2001 dönemidir.

#### 2.3.3.2.1. 1981-1985 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri

1981-1985 dönemi tarifeleri diğer tarifelere göre bazı yönlerden farklı özellikler taşımaktadır. İlk olarak, 1985 yılı hariç, ilk oranları % 30 ile % 40 arasında, son oranları % 60 ile % 66 arasında değişen bu tarifelerin, ilk oranları ve son oranları diğer tarifelere göre oldukça yüksektir. İkinci olarak 1981'den 1985'e kadar tarifelerin gelişimine bakıldığında birbirini takip eden yıllarda nominal dilimlerin sabit oranların ise giderek düştüğü görülmektedir. Üçüncü olarak, bu tarifelerin tamamı, 1981 öncesi tarifeler gibi yasal tarifelerdir. Dördüncü olarak, 1981'e kadar gelir vergisi tarifeleri dilim usulüne göre düzenlenirken, 1981 ve sonrasındaki gelir vergisi tarifeleri uç tarife şeklinde düzenlenmiştir. Son olarak bu dönemin başlangıcında tarifelerin belirlenmesinde ekonomik istikrarsızlığın etkili olduğu söylenebilir.

Dilim usulü ile uç tarife arasındaki temel fark, tarifenin düzenleniş şeklidir. Dilim usulü ile uç tarife usulü arasında, şekil olarak fark bulunurken, içerik ve fonksiyon bakımından bir fark bulunmamakta, tarifelerin bu düzenleme şekillerinin hangisi kullanılırsa kullanılsın hesaplanacak vergi değişmemektedir. Her iki düzenleme, aynı tarifenin yazılış şekilleridir. Ancak uç tarife, önceki dilimlerin toplam vergi miktarı her satırda verildiği için vergi hesaplanırken bir iki işlem daha az yapılmasını sağlar. Bu çalışmada, 1981 ve sonraki tarifeler verilirken kanundaki şekli olan uç tarife şekli ile değil, tarifenin temel yapısını gösteren, dilim usulüne göre verilecektir.

1981'e kadar gelir vergisi tarifelerinde cetvel uygulaması varken, 1981'de GVK'nın 104. maddesi değiştirilerek<sup>129</sup> cetvel uygulamasına son verilmiş ve sonraki gelir vergisi tarifeleri (cetvelsiz tarife olarak) düzenlenmiştir. 1981'den itibaren tarifeler, 1987 dışında her yıl için ayrı olarak belirlenmiştir. 1981-1985 tarifelerinin ortak özelliği bu dönemde enflasyon olmasına rağmen dilimlerin değişmeden bırakılıp sadece oranların değiştirilmesidir.

1981 tarifiyesiyle Türk gelir vergisi tarihinde ilk defa ilk dilimin oranı % 40'a yükseltilmiştir. Türk Gelir Vergisi Tarifesinin ilk dilim oranının % 40 olarak belirlenmesi dünya gelir vergisi tarifeleri tarihinde ender olaylardan biri olarak değerlendirilebilir. En üst oran % 75'e son oran da % 66'ya yükseltilmiştir. Gerek en üst oranlar ve gerekse son oranlar da Türk gelir vergisi tarihinin en yüksek oranlarıdır. 1981'den itibaren oranlarda düşüşler yapılmış dilimler aynı kalmıştır.

<sup>128</sup> 1986 tarifiyesi 2 yıl değişmeden uygulanmıştır

<sup>129</sup> 2361 Sayılı Kanun md.71 ile

Tarihsel seyri içerisinde 5., 6., 7., 8. ve 9. tarifeler olarak yerini alan bu tarifelerin beşinin de dilimleri aynı olduğundan, sabit dilimli tarifeler olarak da belirtilebilmektedirler. 1981-1985 arası tarife yapısında dilimler ilk yıl yüksek tespit edilmiş ve 1986'ya kadar sabit kalmıştır. Ancak 1981'de yüksek tespit edilen vergi oranları ise takip eden yıllarda indirilmiştir.

Bu tarifeler, oranları birbirini takip eden, oranları değiştiği halde dilimleri değişmeyen tarifelerdir. Ancak bu dönemde enflasyon önemli boyutlarda olduğundan reel olarak dilimlerin de değiştiği dikkatten uzak tutulmamalıdır. Buna göre, bu dönem için oranlarının ve reel olarak dilimlerinin küçüldüğü tarifeler dönemi denilebilir. Bu tarifelerin dilimlerinin reel değerleri ile ilgili değerlendirme bu bölümün 4. kısmında genel olarak yapılmıştır. Aşağıdaki tabloda 1981-1985 arası tarifeler toplu olarak verilmiştir.

Tablo 24: 1981 - 1985 Döneminde Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri

| Gelir Dilimleri           | Yıllara göre vergi Oranları (%) |      |      |      |      |
|---------------------------|---------------------------------|------|------|------|------|
|                           | 1981                            | 1982 | 1983 | 1984 | 1985 |
| 1 Milyona kadar           | 40                              | 39   | 36   | 30   | 25   |
| Sonra gelen 2 mil. için   | 45                              | 44   | 41   | 35   | 30   |
| " "                       | 50                              | 49   | 49   | 43   | 38   |
| " "5 mil. için            | 60                              | 59   | 59   | 53   | 48   |
| " "                       | 70                              | 69   | 69   | 63   | 58   |
| "10 mil. için "           | 75                              | 74   | 74   | 68   | 63   |
| 25 milyondan fazlası için | 66                              | 65   | 65   | 60   | 55   |

Kaynak:1981 yılı için: 27.12.1980 tarihinde 17203 Sayılı RG'de yayımlanan, 2361 sayılı '31.12.1960 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 70. maddesi. Ayrıca bu kanunun geçici 12. maddesinde 1.1.1982 tarihinden başlayarak vergi oranlarının beş yıl içinde her yıl için % 1 oranında indirileceği belirtilmiştir. Ancak her yıl yapılan değişiklikler nedeniyle bu hüküm uygulanmamıştır. Bu kanun 1.1.1981 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Aynı kanun md.87, Aynı kanunla gelir vergisi kanununa mükerrer 123. md. eklenmiş ve bu madde ile Bakanlar Kuruluna, gelir vergisinin bazı maddelerinde geçen maktu had ve miktarları % 100'e kadar artırma yetkisi verilmiştir). 1982 yılı için:17565 Sayılı RG' de 5.1.1982 tarihinde yayımlanan 2574 sayılı '193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un geçici 12. maddesi. 1983 yılı için: 31.12. 1982 tarih ve 17915 Sayılı RG'de yayımlanan, 2772 sayılı '31.12.1960 gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması ile 1598 Sayılı Mali Denge Vergisi Kanununun yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun'un 19. maddesi ve bu kanun'un 1.1.1983 tarihinde yürürlüğe gireceğini belirten 21. maddesi. (Aynı kanunun 18. maddesi ile Gelir vergisi kanununun mükerrer 123. maddesi değiştirilmiş, bu değişiklikle, Bakanlar Kuruluna gelir vergisinin 13, 17, 18, 21, 46, 47, 48 ve 53. maddelerinde yer alan maktu had ve miktarların her birini ayrı ayrı veya toplu olarak üç misline kadar artırma yetkisi verilmiştir). 1984 yılı için: 17565 Sayılı RG'de 5.1.1982 tarihinde yayımlanan 2574 Sayılı '193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un geçici 12/C maddesi. 1985 yılı için: 17565 Sayılı RG'de 5.1.1982 tarihinde yayımlanan 2574 Sayılı '193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 23. maddesi.

1981 yılında gelir vergisi ilk dilim oranı, % 10'dan % 40'a çıkmıştır. Dilim sayısında azalma olmuş ve son dilim oranları yükselmiştir. 1985 'e kadar tüm dilimler için söz konusu oranlar giderek düşürülmüştür.

#### 2.3.3.2.2. 1986-1993 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri

1986-1993 dönemi gelir vergisi tarifelerinin yukarıda genel başlıkta verilenler dışında üç temel özelliğinden söz edilebilir. Birincisi bu dönemde birbirini takip eden tarifelerin gelişimine bakıldığında birbirini takip eden yıllarda tarifelerin oranlarının sabit kaldığı nominal dilimlerin değiştiği görülmektedir. İkinci olarak, 1986 ve 1991 hariç bu dönemdeki tarifelerin tamamı

karamameye dayanan tarifelerdir. Üçüncü olarak bu dönem içerisinde her bir yıl tek tarife yürürlükte olmuş ancak 1991-1993 yılları arasındaki her bir yıl, ekonomik gelişme farkları ve gelir unsurlarına göre üç farklı tarife yürürlükte olmuştur. Dördüncü olarak, daha önce de belirtildiği gibi bu tarifeler, genel indirim uygulaması kalktığından, dolaylı sıfır oranlı yapıda değildir<sup>130</sup>.

1986 yılından 1994 yılına kadarki dönemde 1987 yılı hariç, her yıl farklı bir tarife uygulanmakla birlikte, bu tarifelerde sadece dilimler değişmiş, en düşük % 25 ve en yüksek % 50 oranı arasında 5'er puan artarak değişen oranlara sahip bu tarifelerin oranlarında bir değişiklik olmamıştır. Ancak bu dönem içerisinde yer alan normal gelir vergisi tarifesi yanında özel gelir vergisi tarifeleri de belirlenmiş ve uygulanmıştır.

#### 2.3.3.2.2.1. 1986-1993 Dönemi Genel Gelir Vergisi Tarifeleri

Bu tarifelerin tamamının marjinal oran yapısında bir değişiklik olmamış, değişiklik sadece dilimlerde yapılmıştır. Aşağıdaki tabloda 1986-1993 dönemi normal gelir vergisi tarifeleri verilmiştir.

Tablo 25: 1986-1993 Döneminde Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri

| Vergi oranları | Yıllara göre Gelir Dilimleri |                   |                   |                    |                    |                    |                    |
|----------------|------------------------------|-------------------|-------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|
|                | 1986-87                      | 1988              | 1989              | 1990               | 1991               | 1992               | 1993               |
| % 25           | İlk 3 Milyon                 | İlk 5 milyon      | İlk 6 milyon      | İlk 8 milyon       | İlk 12 milyon      | İlk 20 milyon      | İlk 32 milyon      |
| % 30           | 3-6 milyon arası             | 5-10 milyon arası | 6-12 milyon arası | 8-16 milyon arası  | 12-24 milyon arası | 20-40 milyon arası | 32-64 milyon arası |
| % 35           | 6-12 "                       | 10-20 "           | 12-24 "           | 16-32 "            | 24-48 "            | 40-80 "            | 64-128 "           |
| % 40           | 12-24 "                      | 20-40 "           | 24-48 "           | 32-64 "            | 48-96 "            | 80-160 "           | 128-256 "          |
| % 45           | 24-48 "                      | 40-80 "           | 48-96 "           | 64-128 "           | 96-192 "           | 160-320 "          | 256-512 "          |
| % 50           | 48 milyon ve üstü            | 80 milyon ve üstü | 96 milyon ve üstü | 128 milyon ve üstü | 192 milyon ve üstü | 320 milyon ve üstü | 512 milyon ve üstü |

Kaynak:1986 yılı için: 11.12.1985 tarih ve 18955 Sayılı RG'de yayımlanan, 3239 Sayılı kanunun 66. Maddesi ile değiştirilen 103. md. Bu kanunun bu maddesi ile ayrıca Bakanlar Kuruluna gelir dilimleri hizasındaki vergi nispetini topluca yüzde 10 indirmeye veya mevcut nispetlere yükseltmeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Yine bu (3239 sayılı) kanunun 69. maddesi ile değiştirilen GVK'nın mükerrer 123. maddesine, b bendi de eklenmiş ve b bendi ile, gelir vergisi kanununun 103. maddesinde yer alan gelir dilimleri tutarlarını 86 ve 87. maddelerde belirtilen hadlerle birlikte üç katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. 1988 yılı için: 31.12.1987 tarihinde RG'de yayımlanan 87/12467 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 5. maddesi. 1989 yılı için: 30.12.1988 tarihinde RG'de yayımlanan 88/13642 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 7. maddesi. 1990 yılı için: 30.12.1989 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 89/14913 Sayılı Bakanlar Kurulu kararı md. 7. 1991 yılı için: 20.12.1990 tarihli ve 20731 Sayılı RG'de yayımlanan 3689 sayılı kanunun 5. maddesi; 1992 yılı için: 31.12.1991 tarihinde RG'de yayımlanan 91/2569 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 10. maddesi. 1993 yılı için: 31.12.1992 tarihinde RG'de yayımlanan 92/3892 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 11. maddesi.

1993 yılına kadar, tarife yapısı ve oranlar, ilk gelir dilimine uygulanan oran açısından incelendiğinde, 1950 ile 1980 arasındaki % 10 ile % 15 arasında değişen ve olumlu olarak

<sup>130</sup> Ancak ücretler için özel indirim uygulaması devam ettiğinden ücretler açısından tarifeler dolaylı sıfır oranlı olmaya devam etmiştir.

değerlendirilebilecek ilk dilim oranı uygulamasına göre ilk dilim oranlarının yüksek olduğu söylenebilir.

#### 2.3.3.2.2. 1991-1993 Dönemi Özel Gelir Vergisi Tarifeleri

1.1.1991-31.12.2000 tarihleri arasında sadece kalkınmada öncelikli yörelerde sürekli olarak fiilen çalışan ve ücret gelirinin tamamını bu yörelerde elde eden hizmet erbabının ücretleri için farklı bir vergi tarifesı uygulanması öngörölmüştür<sup>131</sup>. Bu madde 1994'e kadar uygulanmış 2000 yılına kadar uygulanması öngöröldüğü halde, 3946 Sayılı Yasayla yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece kalkınmada 1. derecede ve 2. derecede öncelikli yöreler için, bu bölgelerdeki ücret gelirlerine ilişkin olarak öngörülen tarifeler 3 yıl uygulanmıştır.

Tablo 26: 1991-1993 Dönemi Gelir Vergisi Özel Tarifeleri

| Kalkınmada İkinci Derecede Öncelikli Yöreler |                           |                            |                            | Kalkınmada Birinci Derecede Öncelikli Yöreler |                      |                      |                       |
|----------------------------------------------|---------------------------|----------------------------|----------------------------|-----------------------------------------------|----------------------|----------------------|-----------------------|
| Oranlar                                      | 1991                      | 1992                       | 1993                       | Oranlar                                       | 1991                 | 1992                 | 1993                  |
| % 20                                         | 12 milyona kadar          | 20 milyona kadar           | 32 milyona kadar           | % 20                                          | 48 milyon            | 80 milyon            | 128 milyon            |
| % 25                                         | Sonrakı 12 mil. için      | sonrakı 20 mil. için       | sonrakı 32 mil. için       | % 30                                          | 48 milyondan fazlası | 80 milyondan fazlası | 128 milyondan fazlası |
| % 30                                         | " 24 "                    | " 40 "                     | " 64 "                     |                                               |                      |                      |                       |
| % 35                                         | " 48 "                    | " 80 "                     | " 128 "                    |                                               |                      |                      |                       |
| % 40                                         | 96 milyon-<br>dan fazlası | 160 milyon-<br>dan fazlası | 256 milyon-<br>dan fazlası |                                               |                      |                      |                       |

Kaynak : 1991 yılı için; 20.12.1990 tarih ve 20731 Sayılı RG'de yayımlanan 3689 sayılı kanunun 7. maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 37. md. Bu maddeye göre, 1.1.1991-31.12.2000 tarihleri arasında, münhasıran kalkınmada öncelikli yörelerde sürekli olarak fiilen çalışan ve ücret gelirinin tamamını bu yörelerden elde eden hizmet erbabının ücretleri için yukarıda verilen tarifeler uygulanır. 1992 yılı için; Kalkınmada öncelikli yörelerdeki ücretler uygulanacak tarife, 26.12.1991 tarihli ve 91/2569 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 13. maddesi ile düzenlenmiştir, 1993 yılı için ; 31.12.1992 tarihinde RG'de yayımlanan 92/3892 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 14. maddesi.

Bu tarifelerin dilim sayısı diğer tarifelere göre daha az olduğu gibi ilk ve son oranların da düşük olduğu görölmektedir. Kalkınmada önceliklilik arttıkça tarifelerdeki dilim sayısı ve oran yükseldiğinin azaldığı görölmektedir. Buna göre, kalkınmayı sağlayacak tarife politikasının, Türkiye uygulamasına göre, iki veya üç dilimli ve düşük oranlı olduğu söylenebilir. İlk ve son oranların düşük olması açısından bu dönem tarifeleri, 1950, 1999-2001 dönemi tarifelerine benzetilmektedir.

#### 2.3.3.2.3.1994-1998 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri

1994-1998 döneminde, 1998 ikinci dönemi ücretler için farklı tarife uygulaması hariç, her bir yıl yürürlükte olan tek gelir vergisi tarifesı vardır. İkinci olarak, bu dönemde hem yasal, hem karamameye dayanan ve hem de tebliğ'e dayanan tarife vardır. Üçüncü olarak bu dönemdeki

<sup>131</sup> 20.12.1990 tarih ve 20731 Sayılı RG'de yayımlanan 3689 Sayılı Kanun'un 7. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 37. madde ile

tarifelerin tarihi gelişimi incelendiğinde, 1998 ikinci dönem ücretlerin tarifesini hariç, birbirini takip eden tarifelerin oranlarının sabit, nominal dilimlerinin değişen bir yapıda olduğu görülmektedir.

Bu dönemdeki gelir vergisi tarifelerinin, 1998 ikinci dönem ücretlerin tarifesini hariç, 1986-1993 dönemine göre, dilim sayısı bir artmış ve son oranlar % 50'den % 55'e yükseltilmiştir. Bu dönemde de önemli boyutlarda enflasyon olması nedeniyle dilimler her yıl, bazı yıllarda enflasyonun üzerinde bazı yıllarda enflasyonun altında olmak üzere artmıştır. 1998 ikinci dönem ücretlerin tarifesini ise aşağıda belirtildiği üzere, bu dönem tarifelerinden farklı özellikler taşımaktadır.

Tablo 27: 1994-1998 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri

| Vergi Oranları | 1994                    | 1995                      | 1996                      | 1997                    | 1998*                   |
|----------------|-------------------------|---------------------------|---------------------------|-------------------------|-------------------------|
| % 25           | İlk 75 Milyon           | İlk 150 milyon            | İlk 300 milyon            | İlk 500 milyon          | İlk 750 milyon          |
| % 30           | 75-150 milyon arası     | 150-310 milyon arası      | 300 sonraki milyon için   | 500 sonraki milyon için | 750 sonraki milyon için |
| % 35           | 150-300 "               | 310-620 "                 | " 600 "                   | " 1 milyar              | " 1,5 "                 |
| % 40           | 300-600 "               | 620-1240 "                | " 1.200 "                 | " 2 "                   | " 3 "                   |
| % 45           | 600-1200 "              | 1.240-2.490 "             | " 2.400 "                 | " 4 "                   | " 6 "                   |
| % 50           | 1200-2400 "             | 2.490-4.980 arası         | " 4.800 "                 | " 8 "                   | " 12 "                  |
| % 55           | 2,4 milyar ve üstü için | 4.980 milyon ve üstü için | 9.600 milyon ve üstü için | 16 milyar ve üstü için  | 24 milyar ve üstü için  |

Kaynak: 1994 yılı için; 21804 Sayılı ve 30.12.1993 tarihinde RG'de yayımlanan 3946 sayılı kanunun 23. maddesi. 1995 yılı için; 179 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği (ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123. maddesinin 4 numaralı fıkrasına göre, 1994 vergi tarifesinin gelir dilimi tutarları 1995 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere, 233 Sıra Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen 1994 yılına ait yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle belirlenmiştir.) 30.12.1993 tarihli ve 3946 sayılı kanunun 26. maddesi ile GVK'nın mükerrer 123. maddesi değiştirilmiştir. Bu değişiklikle Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123. maddesine eklenen 4. bent, her bir takvim yılında uygulanacak gelir dilimlerinin, önceki yılda uygulanan gelir dilimleri tutarlarına, bu yıla ilişkin olarak VUK uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle belirleneceği hükmünü getirmiştir. Bu değişiklik, bakanlık tebliği ile tarife dilimi değiştirmenin yasal dayanağıdır. Aynı bentte; gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarını, her bir dilim için ayrı ayrı veya topluca 10 puana kadar artırmaya veya indirmeye Bakanlar Kurulu'nun yetkili olduğu hükmü bulunmaktadır. Ayrıca mükerrer 123. maddenin 5. bendi ile, 103. maddede yer alan gelir dilimlerinin tespitinde 10 milyon liraya kadar olan tutarların dikkate alınmayacağı hükmü de vardır.) 1996 yılı için; RG'de 30.12.1995'te yayımlanan 95/7593 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 11. maddesi. 1997 yılı için; 29.12.1996 tarihinde RG'de yayımlanan 96/8955 Sayılı Bakanlar Kurulunun 4. maddesi. 1998 yılı için; 16.12.1997 tarihinde RG'de yayımlanan 97/10351 Sayılı BKK'nın 5. maddesi. \*1998 yılı tarifesini ücretler için birinci dönem diğer gelirler için bütün yıl uygulanmıştır.

Not: tarifeler mevzuatta uç tarife şeklinde düzenlenmiştir. Yukarıda ise tarifelerin içeriği değiştirilmemekle birlikte şekil olarak uç tarife olarak değil, dilimli tarife olarak verilmiştir.

Bu dönemin son yılı olan 1998 yılında tek bir tarife uygulanmamıştır. 1998 yılı tarifesini yukarıda verilen genel tarife olmakla birlikte ücretler için 01.07.1998'e kadar uygulanmış, ancak ücretlere 1.07.1998'den itibaren farklı bir tarife uygulanmıştır<sup>132</sup>. Buna göre ücretlere, aşağıdaki tarife uygulanmıştır.

<sup>132</sup> 4369 Sayılı Kanun'un 54. Maddesiyle GVK'na eklenen geçici 52. Madde ile.



Tablo 28: 1.7.1998-31.12.1998 Dönemi Ücretlerin Gelir Vergisi Tarifesi

| Gelir dilimleri           | Vergi oranları % |
|---------------------------|------------------|
| 1 milyara kadar           | 20               |
| Sonraki 1 milyar          | 25               |
| Sonraki 2 milyar için     | 30               |
| Sonraki 4 milyar için     | 35               |
| Sonraki 8 milyar için     | 40               |
| 16 milyardan fazlası için | 45               |

Kaynak: 4369 Sayılı Kanunun 54. maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 52. md.

1.7.1998 ile 31.12.1998 arasında elde edilen ücretlere uygulanan bu tarifenin ilk ve son oranları, 1994-1998 dönemi tarifeleri ilk ve son oranlarından daha düşüktür. Bu bakımdan bu tarife 1950, 1999-2001 tarifeleri gibi ilk ve son oranları düşük tarifeler içerisinde değerlendirilebilir. Bu tarifenin dilim sayısı da 1994-1998 dönemi tarifelerinden bir düşüktür.

#### 2.3.3.2.4. 1999-2001 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri

Bu dönemdeki tarifelerin, ortak özelliklerinden birincisi, bu dönemdeki tarifelerin ilk ve son oranlarının (bir önceki dönem tarifelerine göre) düşük olmasıdır. İkinci özellik, bu dönemde ücret ve diğer gelirler için aynı tarifeler olmak üzere her bir yıl iki tarife yürürlükte olmuştur. Üçüncü olarak bu dönemde birbirini takip eden tarifeler izlendiğinde, birbirini takip eden tarifelerde oranların sabit, nominal dilimlerin ise değişen bir yapıda olduğu görülmektedir. Ayrıca bu dönem, ekonomik istikrarsızlık unsurunun (özellikle açık bir şekilde ücretler dışındaki gelir unsurları için) tarifelerin belirlenmesinde etkili olduğu bir dönemdir.

##### 2.3.3.2.4.1. 1999 Gelir Vergisi Tarifesi

1950-2001 dönemindeki yasal 34 gelir vergisi tarifesi içerisinde yer alan bu tarife kendinden önceki tarifelere göre önemli değişiklikler içermektedir. Bu tarifiede ilk oran % 25'ten % 15'e (10 puan) düşürülmüş, son oran ise % 55'ten 40'a (15 puan) indirilmiştir. Son orandaki indirim ilk orandaki indirimden fazla olmuştur. 1999 tarifesindeki ilk oran Türk gelir vergisi tarifelerindeki en düşük ilk orandan % 5 daha yüksektir. Bu tarifenin en yüksek oranı ise, kalkınmada öncelikli tarifeler ve 1998'ü hariç, Türk gelir vergisi tarifelerinin en düşük en üst oranından % 5 düşük, en düşük son oranından % 5 yüksektir.

14.08.1999'da Resmi Gazetede yayımlanan 4444 sayılı kanunun 3. maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 57. md., 1999-2002 yılları ücretler dışındaki gelirlerin vergilendirilmesinde, tarifiedeki gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının 5 puan artırmak suretiyle uygulanacağını düzenlemiştir. Yayımlandığı tarihte yürürlüğe giren bu madde ile ücretler dışındaki gelirlere, 14.08.1999'a kadar ücretlere uygulanan vergi oranları uygulanırken, 14.08.1999'dan itibaren ücretlere uygulanan oranlara 5 puan daha eklenerek belirlenen oranlar uygulanmıştır. Diğer taraftan tarifelerin oranlarına ilişkin başka bir düzenleme olmazsa, bu

madde aynı zamanda 2003 yılı ücretler dışındaki gelirlere 2004 yılında uygulanacak tarifenin oranlarını da belirlemiş olmaktadır. Buna göre (bir değişiklik olmazsa) 2003 yılı ücretler dışındaki gelirlere 2004 yılında uygulanacak tarife oranları, 5'er puan azalacaktır. Aşağıdaki tabloda 1999 gelir vergisi tarifesini gösterilmiştir.

Ayrıca 1998 yılı gelir vergisi matrahlarına uygulanmak üzere, 26.11.1999 tarihinde RG'de yayımlanan 4481 Sayılı Kanun ile 1998 yılında elde edilen, (12 milyarın altında ücret gelirleri hariç) ücretlerle, gelir vergisi matrahları üzerinden alınmak üzere % 5 ek gelir vergisi konulmuştur<sup>133</sup>. Bu vergilerin 1998 yılı matrahları üzerinden hesap edilerek, 2000 yılında alınması öngörülmüştür<sup>134</sup>. Dolayısıyla hesap edilme açısından 1998 gelir vergisi matrahları kullanılmakla birlikte söz konusu vergi, -1999 tarifesinin 1999 gelirlerine uygulanarak hesaplanan verginin ödendiği- 2000 yılında ödenmiştir. Buna göre 1999 yılı ücretler dışındaki gelirlerin tarife oranları fiili olarak biraz daha yükselmiştir. Ancak söz konusu vergi, ücretlilerin 2000 yılı gelirlerinden kesildiği için<sup>135</sup> (1998 itibarıyla yıllık 12 milyarın üzerindeki) ücret geliri sahipleri açısından bu vergiler, söz konusu mükelleflerin 2000 yılı tarifesinin oranlarını fiili olarak biraz daha artırmıştır.

Tablo 29: 1999 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

| 1999 yılı gelir dilimleri | Vergi oranları* | Ücretler dışındaki gelirler için 14.8.1999'dan itibaren vergi oranları** |
|---------------------------|-----------------|--------------------------------------------------------------------------|
| İlk 2 milyar için         | % 15            | 20                                                                       |
| Sonraki 3 milyar için     | % 20            | 25                                                                       |
| "5 "                      | % 25            | 30                                                                       |
| "15 "                     | % 30            | 35                                                                       |
| " 25 " "                  | % 35            | 40                                                                       |
| 50 milyardan yukarı için  | % 40            | 45                                                                       |

Kaynak: 4369 Sayılı kanunun 50. Maddesi ile değiştirilen GVK md.103.

\*Bu tablodaki bu sütundaki oranlar ücretler için 1999 yılının tamamında uygulanmış ancak ücretler dışındaki gelirler için, 14.08. 1999'a kadar uygulanmıştır.

\*\*14.08.1999'da Resmi Gazetede yayımlanan 4444 Sayılı kanunun 3. maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 57. md.

Not: 4481 sayılı yasayla getirilen ek % 5 gelir vergisi ile, ücret dışındaki gelirler için yukarıda belirtilen 1. ve ikinci dönem tarifelerin fiili vergi oranı biraz daha yükselmiştir.

4369 sayılı Yasayla getirilen değişiklikler çerçevesinde, vergi oranlarının düşürülmesinin verginin tüm ekonomiye yaygınlaştırılması ve politik direnci kırmak amacıyla getirildiği<sup>136</sup> ve vergi oranlarındaki indirimlerle hem etkinliğin hem de adaletin sağlanmaya çalışıldığı<sup>137</sup>, ancak

<sup>133</sup> 4481 Sayılı '17.8.1999 ve 12.11.1999 tarihlerinde Marmara Bölgesi ve Civarında Meydana Gelen Depremiın Yol Açtığı Ekonomik Kayıpları Gidermek Amacıyla Bazı Mükellefiyetler İhdası ve Bazı Vergi Yasalarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun md. 1 ve 2. Bu kanun ile

<sup>134</sup> 4481 Sayılı Kanun md.5.

<sup>135</sup> 4481 sayılı kanun md. 5/c.

<sup>136</sup> İzzettin Önder, "Konsolide Bütçenin Gelişimi", 97-99 Petrol-İş, Petrol-İş Yayın 58, İstanbul, 2000, s.233.

<sup>137</sup> y.a.g.e., s.235.

yüksek gelirler açısından gelir vergisi oranlarında daha fazla indirim yapılmasının vergi adaletine hizmet etmeyeceği<sup>138</sup> ifade edilmiştir.

#### 2.3.3.2.4.2. 2000 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

2000 yılında ücretler ve ücretler dışındakiler için ayrı tarife söz konusudur. Bir önceki yıla göre sadece dilimlerde değişiklik yapılmıştır.

Tablo 30: 2000 Yılı Gelir Vergisi Tarifeleri

| Gelir dilimleri (milyon lira) | Ücretler için vergi oranları %* | Ücretler dışındaki gelirler için vergi oranları (%) |
|-------------------------------|---------------------------------|-----------------------------------------------------|
| 2.500'e kadar                 | 15                              | 20                                                  |
| 2.500 - 6.250 arası           | 20                              | 25                                                  |
| 6.250-12.500 arası            | 25                              | 30                                                  |
| 12.500-31.250 arası           | 30                              | 35                                                  |
| 31.250-62.500 arası           | 35                              | 40                                                  |
| 62.500'den fazlası için       | 40                              | 45                                                  |

Kaynak: 30.11.1999 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 99/13645 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın 2. maddesi ve 14.08.1999'da Resmi Gazetede yayımlanan 4444 Sayılı kanunun 3. Maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 57. md.  
\*Not: 4481 sayılı yasayla getirilen ek % 5 gelir vergisi ile, ücret gelirler için yukarıda belirtilen tarifenin fiili vergi oranı biraz daha yükselmiştir.

#### 2.3.3.2.4.3. 2001 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

2001 yılı gelir vergisi tarifi, oranlarda bir değişiklik yapmadan, 2000 yılı gelir vergisi tarifesinin dilimleri biraz artırılmak suretiyle Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenmiştir.

Tablo 31: 2001 Yılı Gelir Vergisi Tarifeleri

| Gelir dilimleri (milyon lira) | Ücretler için vergi oranları % | Ücretler dışındaki gelirler için vergi oranları (%) * |
|-------------------------------|--------------------------------|-------------------------------------------------------|
| 2.800'e kadar                 | 15                             | 20                                                    |
| 2.800 – 7.000 arası           | 20                             | 25                                                    |
| 7.000-14.000 arası            | 25                             | 30                                                    |
| 14.000-35.000 arası           | 30                             | 35                                                    |
| 35.000-70.000 arası           | 35                             | 40                                                    |
| 70.000'den fazlası için       | 40                             | 45                                                    |

Kaynak: 30.11.2000 tarih ve 2000/1689 sayılı Bakanlar Kurulu kararı. \*Gelir Vergisi Kanununun geçici 57. maddesi.

## 2.4. TÜRKİYE'DE ENFLASYONUN BELİRLEDİĞİ GELİR VERGİSİ TARİFELERİ

Enflasyon, alt ve orta gelirlerdeki mükelleflerin gelirlerinin üst dilimlere girmesini sağlayarak gelir vergisinin efektif artan oranlılığını azaltır ve fiili tarifeyi yasal ya da mevzuatla belirlenen tarifeden farklılaştırır<sup>139</sup>. Türk gelir vergisi tarifeleri enflasyona endeksli olmadığından vergi yükü nisbi olarak düşük gelir gruplarına kaymış ve artan oranlılık gerçek amacı açısından etkin olamamıştır<sup>140</sup>. Enflasyon, hem vergi sisteminde yer alan tarife dilimleri, indirimleri gibi bir

<sup>138</sup> y.a.g.e., s.235

<sup>139</sup> Güneri Akalın, "Gelir Vergisinin Kuramsal Temelleri ve Yeni Eleştiriler", Seha L. Meray'a Armağan, AÜ SBF Yay., Ankara, 1982, s.704.

<sup>140</sup> İzzettin Önder, "Japonya'da ve Türkiye'de Vergi Sistemlerinin Gelişimi", Maliye Enstitüsü Konferansları, Yirmialtıncı Seri-Sene 1979/1980, Y.Güryay Mat., İstanbul, 1980, s.27.

takım sayısal büyüklükleri etkilemek, hem de elinde ülke parasını nakit olarak tutanlar enflasyon vergisi yoluyla etkilemek suretiyle adaletsizliğe yol açar<sup>141</sup>. Enflasyonun, artan oranlı tarifeler çerçevesinde, yükümlüler üzerindeki etkisinin derecesi, enflasyon oranına ve tarifelerdeki artma oranlarının yüksekliğine, dilim genişliklerinin küçüklüğüne ve verginin doğduğu tarih ile ödeme tarihi arasındaki süreye bağlıdır<sup>142</sup>.

Ayrıca enflasyon, yüksekliği ölçüsünde, kaynakta kesinti yoluyla vergilerini ödeyenlerle, yıllık beyanname vermek suretiyle ödeyenler arasında önemli farklılıklara yol açar ve gelirini beyanname vermek suretiyle ödeyen sermaye geliri sahipleri muhtemelen daha yüksek gelir gruplarına ait oldukları için yüksek gelirli lehine olan bu sapmalar adalet açısından kabul edilemez<sup>143</sup>. Vergisini yıllık beyanname vermek suretiyle ödeyenler, kaynakta kesinti suretiyle ödeyenlere göre, geç ödedikleri süre, paranın değerindeki düşüş ve faiz oranının yüksekliği ölçüsünde az vergi öderler<sup>144</sup>. Diğer taraftan söz konusu yükümlüler geç ödedikleri süre kadar faizsiz kredi kullanmış gibi olmaktadır. Kaynakta kesinti suretiyle ödeyenler de paranın değeri düşmeden vergiyi ödediklerinden, diğerlerine göre reel olarak daha fazla vergi ödedikleri gibi, faiz gelirinden de yoksun kalmaktadırlar<sup>145</sup>.

Enflasyonun artan oranlı tarifeler ve en az geçim miktarları üzerindeki en önemli etkisi dilim sürüklenmesine yol açması ve reel olarak geliri değişmeyenlerin yüksek oranlı dilimlerden vergiye tabi olmasına yol açmasıdır<sup>146</sup>. Enflasyon dilim sürüklenmesi nedeniyle ağır vergi

<sup>141</sup> Osman Pehlivan, Murat Çetin, "Enflasyon Vergisi Olgusunun Türkiye Açısından İncelenmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı:198, Şubat 1998, s.106-107; İzzettin Önder, "Gelir Vergisi Tarife Yapısı Politikası", *Prof. Dr. Cavit Orhan Tütengil'in Anısına Armağan*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, Özel Sayı:1, İstanbul, 1982, s.511; Bulutoğlu, 1977, s.450; Ömer Faruk Batirel, "Enflasyon ve Vergi Sistemi İlişkisi Üzerine", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:172, Aralık 1995, s.24; Burhan Şenatalar, "Enflasyon ve Vergileme (Yorum)", *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, 21-23 Mayıs 1990 Antalya, Hacettepe Üni. İİBF Maliye Bölümü, Şafak Mat, Ankara, 1990, s. 34.

<sup>142</sup> Batirel, 1995, s.24; Osman Pehlivan, "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi", *Vergi Dünyası*, Sayı:137, Ocak 1993, s.54.

<sup>143</sup> Vito Tanzi, "Enflasyon, Tahsilattaki Gecikmeler ve Gelir Vergisi Varidatının Reel Değeri", (Çev. M. Ali Özbudun), *MÜ İİBF Dergisi*, C.1, Sayı:1, İstanbul, 1984, s. 322, 324.

<sup>144</sup> Pehlivan, 1993, s.49. Aynı miktarda gelir elde eden ancak biri kesinti yoluyla diğeri yıllık beyanname ile vergisini ödeyen iki yükümlünün, çeşitli faiz ve enflasyon oranlarına göre ne kadar farklı vergi ödedikleri ve bu farkı telafi etmek için kesinti yoluyla diğeri yükümlüye göre fazla vergi ödeyene aradaki farkı telafi etmek için yapılacak vergi iadesine ilişkin hesaplamalar yapılmıştır. Bkz. Süleyman Özmucur, "Vergi İadesi ve Vergi Adaleti", *İÜ. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 30. Seri/Yıl 1984-1985, İstanbul, 1986, s.63-70.

<sup>145</sup> Ahmet Senvar Doğu, "Son Vergi Düzenlemelerinin Gerekçeleri ve Bu Düzenlemelerden Beklenenler", *Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları*, İİTİA, İstanbul, 1981, s.434; Türkan Toprak, "Ücretli Kesimde Vergi Yüklü", *Maliye Dergisi*, Sayı:37, Ocak-Şubat, 1979, s.44; Abdurrahman Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, AİTİA Maliye Fakültesi, Oğun Kardeşler Mat., Ankara, 1980, s.119; Aykon Doğan, "Gelişmekte olan Ülkelerde Vergi Sistemine İlişkin İlkeler", *Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri*, İstanbul, 1978, s.3; Gürdal, a.g.e., s.141-142.

<sup>146</sup> Amalio Humberto Petrei, "Enflasyon ve Şahsi Gelir Vergisi", (Çev. Uygur Güllü), *Maliye Dergisi*, Sayı:15, Mayıs-Haziran 1975, s.71-72; Özhan Uluatam, *Enflasyon ve Devlet Gelirleri (1963-1978)*, AÜ SBF Yay., Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1981, s.68.

yüküne karşı vergi kaçırmaya yönlendirebilir<sup>147</sup>. Enflasyon, en az geçim indirimi üzerindeki etkisi yoluyla düz oranlı tarifeler üzerinde de, reel olarak en az geçim miktarında olan gelirlerin nominal olarak en az geçim miktarının üzerine çıkması yoluyla pozitif vergi oranına tabi olmasını sağlamak suretiyle etkili olur<sup>148</sup>. Enflasyonun gerek artan oranlı tarifeler ve gerekse en az geçim indirimi ya da en az geçim indirimi yoluyla düz oranlı tarifeler üzerindeki etkilerinin tamamı gelir dağılımını bozucu ve vergi adaletini zedeleyici yönde etki yapar. Ayrıca toplam vergi yükündeki artışlar, kaynak dağılımını özel kesim aleyhine değiştirerek yatırımlar için ayrılacak fonların azalmasına, üretimin azalmasına ve ekonomik büyümede düşüşlere yol açabilecektir<sup>149</sup>.

Enflasyonun dilim sürüklenmesi yoluyla daha yüksek vergi alınmasına yol açması, otomatik istikrarlandırıncılık çerçevesinde savunulmuştur. Fakat özellikle Türkiye uygulamasında da görüldüğü gibi enflasyon, artan oranlı gelir vergisi tarifesi yoluyla otomatik olarak istikrar değil adaletsizliği sağlamıştır.

Türk vergi sistemine gelir vergisinin girişinden 2001 yılına kadar olan 51 yıllık dönemde, 34 yasal ya da yasaya dayanarak çıkarılan tarife olmakla birlikte, tarifelerin mevzuat ile değişmediği yıllarda da enflasyon nedeniyle fiilen değişmesi sonucu, uygulanmış olan, (mevzuata dayanan tarifelerle birlikte) toplam 61 tarife söz konusudur.

Bu bölümün başında da değinildiği gibi gelir vergisinin konuluşundan önce, gelir vergisi adı altında olmamakla birlikte bireysel gelir üzerinden alınan çeşitli vergilerin tarifeleri açısından da enflasyon hatta deflasyon nedeniyle tarife dilimleri değişmiştir. Bu kısımda özet olarak gelir vergisinin konulmasından önceki tarifelerin fiyat değişimleri karşısındaki durumu açıklandıktan sonra, 1950 sonrası tarifelere ilişkin enflasyon nedeniyle ortaya çıkan değişiklikler, tarifelerin reel fiyatlarla gelir dilimleri ve enflasyonun belirlediği tarifeler ortaya konulacaktır.

1950-2001 döneminde uygulanmış olan yasal tarifeler de, bütün tarifelerin enflasyon karşısındaki gerçek değerleri ile karşılaştırması bakımından, 2000 (Ağustos) fiyatları ile ifade edilerek verilecektir. Başka bir ifadeyle, 1950-2001 dönemi uygulanmış bütün tarifelerin dilimlerinin 2000 Ağustos fiyatları ile verilmesi, 1950-2001 döneminde uygulanmış tarifelerin dilim genişliklerini değerlendirme bakımından da önem taşımaktadır. Bu kısımda 1950-2001 dönemi bütün gelir vergisi tarifelerinin 2000 Ağustos fiyatlarına çevrilmiş reel dilimleri verildikten sonra tarihi sırasına göre enflasyonun belirlediği tarifeler verilecektir.

<sup>147</sup> Teruo Hirao ve Carlos A. Aquirre, "Maintaining the Level of Income Tax Collections Under Inflationary Conditions", *IMF Staf Papers*, 17/1970, s.283.

<sup>148</sup> Ewald Novotny, "Inflation ve Taxation: Reviewing the Macroeconomic Issues", *Journal of Economic Literature*, Vol:XVIII, September, 1980, s.1026.

<sup>149</sup> Pehlivan, 1993, s.49-53.



#### 2.4.1. Gelir Vergisi Konulmadan Önce Bireysel Gelir Üzerinden Alınan Tarifelerin Fiyat Değişimleri Karşısındaki Durumu

1926-1950 döneminde geliri vergilendiren 4 vergiden, sadece kazanç vergileri ve iktisadi buhran vergisi fiyat değişimlerinden etkilenmiştir. Düz oranlı olan muvazene ve hava kuvvetlerine yardım vergilerinin ise (istisna edilen gelir düzeyi nedeniyle olan çok sınırlı etkilenmesi dışında) fiyat değişimlerinden etkilenmesi söz konusu olamaz.

1926'da yürürlüğe giren 755 sayılı kazanç vergisinin gelir dilimleri, safi kazançlar açısından 1927 yılında arttırılırken, gayn safi kazançlar açısından aynı kalmıştır. Oysa 1927'de bir önceki yıla göre fiyat endeksinde % 0,9 azalma olmuştur. Buna göre bir önceki yıl dilimlerinin (rasyonel belirlendiği varsayılırsa), azaltılması veya en azından arttırılmaması gerekirdi. Safi ve gayn safi kazançlar için oranlar değişse de 1927'den 1934'e kadar, 1927'de belirlenmiş dilimler değişmemiştir. Ücretler için geçerli tarifelerin dilim değerlerinde ise 1926-1934 döneminde bir değişiklik olmamıştır. Ancak bu dönemde fiyat endeksinin bir önceki yıla göre değişim oranları yıllar itibarıyla, 1928'de % 2,6 artış, 1929'da % 1,5 artış, 1930 yılında % 23,9 azalış, 1931 yılında % 14 azalış, 1933 yılında % 11,8 azalış ve 1934 yılında % 3,6 azalış olmuştur<sup>150</sup>. Buna göre söz konusu tarife dilimlerinin 1928, 1929 ve 1934 yıllarında bir önceki yıla göre değerlerinde düşük bir aşınma olurken, diğer yıllarda ise dilimlerin önemli düzeyde değer kazandığı görülmektedir. Dolayısıyla bu dönemde deflasyonun belirttiği tarifelerden söz edilebilir.

2395 Sayılı Kanuna dayanan kazanç vergisinin tarifeleri ilk olarak 1934 yılında belirlenmiş ve 1937'ye kadar değişmemiştir. Bu dönemde, sırasıyla fiyat endeksinde bir önceki yıla göre, % 9,5, % 10,8, % 4,1 artışlar olmuş böylece tarife dilimleri önemli ölçüde aşınmıştır. 1937 yılında oranlarla birlikte ilk dilimlerin değerleri bazı gelir unsurları için arttırılmıştır. Ücretler için ise dilimlerde 1950'ye kadar bir değişiklik yapılmamıştır. Buna göre 1934-1950 döneminde fiyat değişimleri bu verginin tarifelerini de etkilemiştir. Bu dönemde, 1937'ye kadar aşınan dilimler, 1938'de değer kazanmış, 1939 ve sonrası, bir önceki yıla göre fiyat endeksi, 1939'da % 2 artarken, 1940-45 arası, bir önceki yıla göre sırasıyla % 9,6, % 19,7, % 68, % 44, % 2,7, % 3,6 oranında artmış, dolayısıyla dilimler reel olarak küçülmüş, 1946'da bir önceki yıla göre dilimler % 1, 1947'de de % 1,5 değer kazanmış, 1948'de % 2,4 değer kaybeden dilimler, 1949'da 8,1 reel olarak küçülmüş, 1950'de de % 4,4 değer kazanmıştır<sup>151</sup>. 1931-1950 dönemi, dilimleri değişmeyen iktisadi buhran vergisi tarifelerinin de dilimlerinin reel değerleri yukarıda verilen gelişim çerçevesinde bir seyir izlemiştir.

<sup>150</sup> 1926-1934 arası fiyat endeksi değerleri için, Tuncer Bulutay, Yahya S. Tezel, Nuri Yıldırım, *Türkiye Milli Geliri (1923-1948)*, Sevinç Mat., Ankara, 1974, Ek tablo 25, (Korkmaz, 1982, s.92'deki tablo IX'dan naklen)

<sup>151</sup> 1934-1938 arası fiyat endeksi değerleri için <sup>151</sup> 1926-1934 arası fiyat endeksi değerleri için, Korkmaz, a.g.e., s.92. 1939-1950 yılları fiyat endeksi değerleri, tüketici fiyat endeksi değerleridir ve İstatistik Göstergeler 1923-1995, DİE, 1996. s.370'ten alınmıştır.

#### 2.4.2. 1950-2001 Dönemi Gelir Vergisi Tarifelerinin Reel Dilimleri

Gelir vergisinde enflasyondan en çok etkilenen unsurlar parasal tutarlar içeren, başta tarifeler olmak üzere, en az geçim indirimi, özel indirim, muafiyet ve istisnalar, mükellefiyet statülerinin tesbitindeki taban ve tavanlar gibi unsurlardır<sup>152</sup>. Türk gelir vergisi tarifelerinin tarihsel gelişimi kısmında yasal tarifeler (oranlar ile birlikte) verildiğinden burada sadece tarifelerin reel dilimleri verilecektir.

Tablo 32'de 1950-2001 dönemine ilişkin tüm yıllara ait 2000 Ağustos fiyatlarıyla bütün tarifelerin reel dilimleri, kalkınmada öncelikli yörelerde ücretler için uygulanmış tarifeler de dahil verilmiştir. Reel fiyatlarla tarifelerin dilimleri, 1950'den 2001'e kadar enflasyon nedeniyle ortaya çıkmış aşınmaları göstermek yanında, mevzuat ile konulan dilimlerin de birbiriyle karşılaştırılması bakımından önem taşır. 2000 Ağustos fiyatlarına çevrilen tarife dilimleri incelendiğinde, tarifelerin dilimlerinin enflasyon yoluyla küçültülmesi yanında mevzuat yoluyla da küçültülüp büyütüldüğü görülmektedir.

1950'de belirlenen tarifenin 1958'de yeni bir tarife belirleninceye kadar enflasyon nedeniyle dilimlerinde azalış olurken, 1958'de ise yasayla konulan yeni tarife yoluyla dilimlerin azaltılmasına devam edilmiştir. 1961'e kadar yine enflasyon yoluyla dilimler azaltılırken, 1963'te yasayla azaltılmış ve 1980'e kadar tekrar enflasyon yoluyla dilimlerin azaltılmasına devam edilmiştir. (Ancak 1950 tarifesine göre ek 3 dilim daha içeren 1963 tarifesinin son dilimleri 1950'nin son dilimlerinden yüksektir. Bununla birlikte, 1963'ten sonra 17 yıl enflasyon nedeniyle dilimler aşınmaya devam ettiğinden son dilimler de 1963'ten birkaç yıl sonra 1950 son dilimlerine göre düşük seviyelere inmiştir.)

<sup>152</sup> İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Raporu, a.g.e., s.15-16.

Tablo 32: Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Dilimlerinin Reel Değerleri (2000 fiyatlarıyla, Milyon TL)

| Tarifeler | 1.dilim | 1+2.dilim | 1+...3.dilim | 1+...4.dilim | 1+...5.dilim | 1+...6.dilim | 1+...7.dilim | 1+...8.dilim | 1+...9.dilim | sondan     |
|-----------|---------|-----------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|--------------|------------|
| 1950      | 1867    | 5601      | 13070        | 28007        | 42945        | 67882        | 74687        |              |              | bir önceki |
| 1952      | 1778    | 5333      | 12444        | 26665        | 40886        | 55107        | 71106        |              |              | dilim ve   |
| 1953      | 1713    | 5139      | 11992        | 25697        | 39401        | 53106        | 68524        |              |              | bu dilime  |
| 1954      | 1563    | 4690      | 10944        | 23452        | 35660        | 48468        | 62539        |              |              | kadar olan |
| 1955      | 1392    | 4175      | 9741         | 20874        | 32007        | 43140        | 55665        |              |              | dilimlerin |
| 1956      | 1266    | 3798      | 8862         | 18990        | 29119        | 39247        | 50641        |              |              | toplamı    |
| 1957      | 1133    | 3400      | 7933         | 17000        | 26067        | 35134        | 45334        |              |              |            |
| 1958      | 978     | 2933      | 6843         | 14663        | 22483        | 30304        | 39101        | 48877        | 68428        | 117304     |
| 1959      | 786     | 2369      | 5505         | 11797        | 18089        | 24381        | 31459        | 39324        | 55053        | 94377      |
| 1960      | 748     | 2244      | 5236         | 11219        | 17203        | 23186        | 29918        | 37397        | 52356        | 89753      |
| 1961      | 736     | 2209      | 5154         | 11044        | 16934        | 22824        | 29451        | 36814        | 51539        | 86353      |
| 1962      | 712     | 2048      | 7120         | 16665        | 35602        | 80460        | 142407       |              |              |            |
| 1963      | 660     | 1319      | 2638         | 6596         | 14610        | 30340        | 69913        | 129273       | 188633       | 263823     |
| 1964      | 662     | 1304      | 2608         | 6521         | 14346        | 29987        | 69123        | 127812       | 186501       | 260840     |
| 1965      | 616     | 1231      | 2463         | 6157         | 13546        | 28324        | 65269        | 120686       | 176103       | 246297     |
| 1966      | 583     | 1166      | 2333         | 5832         | 12831        | 26828        | 61822        | 114312       | 166803       | 233291     |
| 1967      | 538     | 1077      | 2154         | 5385         | 11846        | 24769        | 57076        | 105537       | 153999       | 215383     |
| 1968      | 519     | 1038      | 2076         | 5191         | 11420        | 23877        | 55022        | 101738       | 148455       | 207629     |
| 1969      | 482     | 963       | 1926         | 4815         | 10593        | 22150        | 51040        | 94377        | 137713       | 192606     |
| 1970      | 446     | 891       | 1782         | 4456         | 9802         | 20496        | 47229        | 87329        | 127429       | 178222     |
| 1971      | 382     | 764       | 1529         | 3822         | 8409         | 17583        | 40517        | 74918        | 108919       | 152893     |
| 1972      | 336     | 672       | 1345         | 3362         | 7396         | 15465        | 35636        | 65893        | 96149        | 134475     |
| 1973      | 290     | 580       | 1160         | 2900         | 6380         | 13339        | 30738        | 56837        | 82936        | 115694     |
| 1974      | 244     | 489       | 978          | 2445         | 5379         | 11247        | 25917        | 47922        | 69927        | 97800      |
| 1975      | 204     | 408       | 816          | 2041         | 4491         | 9389         | 21636        | 40007        | 58378        | 81647      |
| 1976      | 175     | 351       | 701          | 1754         | 3858         | 8067         | 18588        | 34371        | 50154        | 70145      |
| 1977      | 137     | 274       | 548          | 1371         | 3015         | 6305         | 14529        | 26865        | 39201        | 54827      |
| 1978      | 93      | 186       | 372          | 931          | 2048         | 4283         | 9869         | 18249        | 26629        | 37243      |
| 1979      | 59      | 119       | 238          | 594          | 1306         | 2731         | 6294         | 11638        | 16982        | 23751      |
| 1980      | 28      | 55        | 110          | 275          | 606          | 1267         | 2919         | 5398         | 7876         | 11016      |
| 1981      | 8227    | 24680     | 41133        | 82265        | 123398       | 205663       |              |              |              |            |
| 1982      | 6748    | 20244     | 33740        | 67480        | 101220       | 168700       |              |              |              |            |
| 1983      | 5136    | 15408     | 25679        | 51359        | 77038        | 128397       |              |              |              |            |
| 1984      | 3461    | 10382     | 17304        | 34608        | 51912        | 86521        |              |              |              |            |
| 1985      | 2388    | 7163      | 11938        | 23876        | 35814        | 56690        |              |              |              |            |
| 1986      | 5321    | 10641     | 21283        | 42566        | 85132        |              |              |              |              |            |
| 1987      | 3832    | 7664      | 15328        | 30656        | 61312        |              |              |              |              |            |
| 1988      | 3677    | 7354      | 14707        | 29415        | 58829        |              |              |              |              |            |
| 1989      | 2702    | 5405      | 10810        | 21619        | 43238        |              |              |              |              |            |
| 1990      | 2248    | 4496      | 8991         | 17983        | 35965        |              |              |              |              |            |
| 1991      | 2059    | 4117      | 8234         | 16468        | 32936        |              |              |              |              |            |
| 1992      | 1964    | 3929      | 7858         | 15716        | 31432        |              |              |              |              |            |
| 1993      | 1917    | 3834      | 7668         | 15337        | 30673        |              |              |              |              |            |
| 1994      | 2178    | 4356      | 8712         | 17424        | 34847        | 69695        |              |              |              |            |
| 1995      | 2250    | 4500      | 9000         | 18000        | 37199        | 74699        |              |              |              |            |
| 1996      | 2494    | 4988      | 9976         | 19955        | 39911        | 79821        |              |              |              |            |
| 1997      | 2239    | 4477      | 8955         | 17910        | 35820        | 71640        |              |              |              |            |
| 1998      | 1819    | 3638      | 7277         | 14553        | 29106        | 58212        |              |              |              |            |
| 1999      | 2942    | 7355      | 14709        | 36773        | 73545        |              |              |              |              |            |
| 2000      | 2500    | 6250      | 12500        | 31250        | 62500        |              |              |              |              |            |
| 2001*     | 2657    | 6644      | 13287        | 33218        | 66436        |              |              |              |              |            |
| 1991KÖ1   | 2059    | 4117      | 8234         | 16468        |              |              |              |              |              |            |
| 1991k2    | 8234    |           |              |              |              |              |              |              |              |            |
| 1992k1    | 1964    | 3929      | 7858         | 15716        |              |              |              |              |              |            |
| 1992k2    | 7858    |           |              |              |              |              |              |              |              |            |
| 1993k1    | 1917    | 3834      | 7668         | 15337        |              |              |              |              |              |            |
| 1993k2    | 7668    |           |              |              |              |              |              |              |              |            |
| 1998Ü2    | 2426    | 4851      | 9702         | 19404        | 38808        |              |              |              |              |            |

Kaynak: Tarifelerin dilim değerlerinin hesaplanmasında kullanılan endeks, DİE, İstatistik göstergeler 1923-1995, Ankara, 1996, s.370'teki 1968=100 bazı tüketici fiyatları endeksidir. Endeksin 1996-2001 dönemi devamı, İTO, Aylık Ekonomik Veriler, (Ocak, 1999;Aralık 2000), s.49'dan, DİE TÜFE yıllık ortalama değişim oranları endekse uygulanarak hesaplanmıştır. 1950-1951 yılları arasında DİE TÜFE endeksinde değişim % 0,2 olduğundan 1951 yılı için reel dilimler hesaplanmamıştır.

\*2000 yılı reel değeri belirlenirken, 2000 yılı tarifesi ocak ayında yürürlüğe girdiği ve Ağustos'a kadar reel değerinde düşüş olduğu dikkate alınmamış, tarifenin değeri Ağustos için reel değer olarak kabul edilmiştir. 2001 tarife dilim değerleri ise ocak ayında yürürlüğe girdiğinden, 2000 Ağustos endeks değerine çekilmiştir. Oysa 2001 değeri 2000 ocak değerine çekilseydi daha düşük çıkacaktı. Söz konusu karmaşıklık, bu çalışma yapılırken henüz belli olmayan 2001 tarifesinin belirlenmesi ve çalışmanın bu aşamasında onun da analize dahil edilmesi türünden sorunlardan kaynaklanmıştır. 4481 sayılı yasayla getirilen ek % 5 gelir vergisi ile, ücret dışındaki gelirler için yukarıda belirtilen 1. ve ikinci dönem tarifelerin fiili vergi oranı biraz daha yükselmiştir.

1950'lerin ortalarından itibaren giderek dilimlerde gerek enflasyon yoluyla gerekse yasal düzenlemelerle gerçekleştirilen aşınmalar sonucu düşük ve orta gelirler ile ücretlerin yüksek dilim oranlarına girmesine neden olmuştur<sup>153</sup>. Marjinal oran yapısına yönelik olumlu değerlendirmeler olmakla birlikte, reel değerleri dikkate alındığında, 1963 tarifesinin önceki tarifelere göre, özellikle düşük gelir düzeyleri için daha ağır bir vergi yükü getirdiği ve daha adaletsiz olduğu söylenebilir. 1980'e kadar mevzuat yoluyla değiştirilmeyen 1963 tarifesinin dilimleri her yıl enflasyon yoluyla azaltılmış ve 1980'de 1963 tarifesine göre çok farklı bir yapıya dönüşmüştür. 1963 tarifesinin enflasyona rağmen 1981'e kadar hiç değiştirilmemesi, gelir vergisinin tarifesinin bozularak herkes için geçerli % 50 – % 60 oranlarına sahip düz oranlı bir tarifeye dönüşmesine ve adaletsiz bir vergi yükü dağılımının ortaya çıkmasına yol açmıştır<sup>154</sup>. Enflasyon nedeniyle özellikle düşük ve orta gelirliilerin ve bu çerçevede ücretlilerin vergi yükü çok ağırlaşmış, vergi ödeme gücü ve adalet ilkesi zedelenmiştir<sup>155</sup>.

1981'de çok yanlış bir değerlendirme sonucu 1 milyon liraya kadar olan gelirler için % 40 ile başlayan bir tarife konulmuştur<sup>156</sup>. Gelir vergisi mükelleflerinin % 99'unun 1 milyonun altında gelir kazandığı 1981 yılında mükelleflerin aralarındaki çok önemli gelir ve ödeme gücü farklılıklarına bakmadan, ilk dilimin 1 milyon ve oranının % 40 olarak belirlenmesi, gelir vergisini açıkça yüksek düz oranlı ve son derece adaletsiz bir niteliğe büründürmüştür<sup>157</sup>. 1982-1987 arasında da ilk dilime giren mükelleflerin toplam içerisindeki oranlar giderek azalmakla birlikte % 96 ile % 83 arasında değişmiştir<sup>158</sup>. 1981 yılında gelir vergisi tarifesinin ilk dilim oranının % 40 olarak belirlenmesi, enflasyonu önlemeye yönelik talebi kısıcı bir vergi politikası ile açıklanmıştır<sup>159</sup>. İlk dilim oranını % 40 olarak öngören bu tarifenin, bir önceki yıl uygulanan tarifeye göre ücretliler açısından daha adil olduğu savunulabilmiştir. Halbuki 1980 yılında ücretlilerin % 60'a yakını için ortalama vergi oranı % 40'ın altında idi<sup>160</sup>. 1981 yılından itibaren ilk dilim oranının 2500 liradan 1 milyon liraya ve ilk dilim oranının % 10'dan % 40'a çıkarılması, alt gelir gruplarının vergi yükünü ağırlaştırmış dikey adaleti son derece zedelemiştir<sup>161</sup>.

<sup>153</sup> Hülya Kirmanoğlu, "Türkiye'de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 36. seri-Yıl 1994, İstanbul, 1994, s.64.

<sup>154</sup> Halil Nadaroğlu, "Maliye Politikası ve Türkiye'deki Uygulama", **1983'te Türk İktisat Politikası Sempozyumu ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası Semineri**, Fatih Yayınevi Mat., İstanbul, 1984, s.75-76; A. Aykon Doğan, "1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **1983'te Türk İktisat Politikası Sempozyumu ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası Semineri**, Fatih Yayınevi Mat., İstanbul, 1984, s. 113.

<sup>155</sup> Mehmet Şafak, "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı:87, Kasım 1988b, s.46, 52; Nadaroğlu, 1984, s.76; Kirmanoğlu, 1994, s.71

<sup>156</sup> Nadaroğlu, 1984, s.76.

<sup>157</sup> Oğuz Oyan, **Dışa Açılma ve Mali Politikalar Türkiye:1980-1989**, V Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 1989, s.61.

<sup>158</sup> y.a.g.e., s.196.

<sup>159</sup> Doğan, 1984, s.104.

<sup>160</sup> Oyan, 1989, s.60.

<sup>161</sup> Kirmanoğlu, 1994, s.75.

1981-1985 dönemi her yıl tarifelerin vergi oranlarında düşüş olmuş, 1981'de % 40 ile % 66 olan ilk ve son oranlar, 1985'te % 25 ve % 50 olmuştur. İlk dilimin oranı % 40'tan % 25' düşürülmekle birlikte, bir başlangıç oranı olarak gerek 1980 öncesi tarifelere ve gerekse dünya standartlarına göre yüksek bir oran olduğu söylenebilir<sup>162</sup>.

1981'den itibaren, 1987 yılı hariç, tarifeler mevzuat yoluyla yeniden düzenlenmiştir. Ancak bazı yıllarda tarifelerin sadece oranları düzeltilmiş, bazı yıllarda dilimleri de düzeltilmekle birlikte enflasyonun altında veya üstünde olacak şekilde değişikliklere gidilebilmiştir. 1981'den itibaren, dilim genişlikleri, 1985'e kadar devamlı azalmış, 1986'da artmış, 1987'den 1993'e kadar azalmış, 1996'ya kadar artmış, 1998'e kadar azalmış, 1999'da artmış, 2000'de azalmış, 2001'de artmıştır. Ancak, tabloda da görüldüğü gibi, 1981 sonrası bütün tarifelerin dilim değerleri, reel değerlerle, 1981 tarifesinin altında kalmıştır. 1982'den sonraki tarife dilimleri 1982 dilimlerinden reel değer olarak küçük belirlenmiştir. 1983 sonrasındaki tarifeler, 1986 dışında, 1983 reel tarife dilimlerinden düşük değerler olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede, ortaya çıkan mevcut düzenlemelerin, tarife dilimlerinin enflasyon dahil ekonomideki değişmelere göre belirlendiği gerekçesiyle açıklanması zordur<sup>163</sup>.

#### 2.4.3. En Az Geçim İndirimi ve Özel İndirim Miktarlarının Gelişimi

1950 yılında 5421 sayılı GVK ile gelir vergisinde yer alan ve matrahtan indirilen en az geçim indirimi uygulaması, 28.12.1967 tarih ve 980 sayılı kanunla en az geçim indiriminden hesaplanacak verginin, matrahtan hesaplanacak vergiden düşülmesi şeklinde sürdürülmüştür. Özellikle düşük gelirlerin ilk dilimden sonraki dilimlere girebildiği ve en az geçim düzeylerinin oldukça düşük olduğu durumda, bu indirim sistemiyle en az geçim indiriminin, en az geçim indiriminin matrahtan indirim sistemiyle göre, vergi adaletine katkısı daha da azaltılmıştır. Bu çerçevede en az geçim indiriminin bu uygulaması eleştirilmiştir<sup>164</sup>.

Sadece ücret gelirlerine ilişkin bir indirim olarak götürü gider indirimi adı altında 1961'den itibaren başlayan diğer bir indirim uygulaması, 1968 yılından itibaren özel indirim adı altında uygulanmaya devam etmiştir<sup>165</sup>. En az geçim ve özel indirim miktarları, 1950-2001 döneminde genellikle düşük olan çeşitli değerleri almıştır. Tarifelerin değerlendirilmesi bakımından en az geçim miktarları ve özel indirim miktarları 2000 Ağustos fiyatlarına çevrilerek Tablo 33'de verilmiştir.

<sup>162</sup> y.a.g.e., s.75.

<sup>163</sup> Dilimlerle ilgili daha kapsamlı değerlendirmeler 4. bölümde yapılacaktır.

<sup>164</sup> Rüştü Erimez, "Ücretin Vergi Düzeni", *İSO Dergisi*, Yıl:15, Sayı:179, Ocak 1981, s.7.

<sup>165</sup> En az geçim indirimi ve özel indirim uygulamalarının gelişimi ve çeşitli yönlerden ayrıntılı olarak değerlendirilmeleri için bkz. Akdoğan, 1980, s.76-90.



Tablo 33'te de görüldüğü gibi en az geçim miktarları oldukça düşük miktarlar olarak belirlenmiş ve uygulanmıştır. 1950'den itibaren uygulanan en yüksek tutarları içeren 1962'ye kadar olan dönem bile en az geçim indirimi miktarlarının oldukça düşük olması bakımından eleştirilmiştir<sup>166</sup>. Türkiye'de en az geçim indirimi miktarlarının düşük tutulmasının nedeninin vergi hasılatında azalma olacağı endişesi olduğu ifade edilmiştir<sup>167</sup>. En az geçim indirimi miktarlarının gelişiminin incelenmesinden anlaşıldığı kadarıyla en az geçim miktarını belirlenmesinde herhangi bir rasyonel esasa bağlı kalınmamıştır.

Tablo 33: 2000 Fiyatlarıyla En Az Geçim İndirimi Ve Özel İndirim Miktarlarının Gelişimi

| Yıllar | En az Geçim (Milyon TL) | Özel İndirim (Milyon TL) | Toplam (Milyon TL) | Yıllar | En az Geçim (Milyon TL) | Özel İndirim (Milyon TL) | Toplam (Milyon TL) |
|--------|-------------------------|--------------------------|--------------------|--------|-------------------------|--------------------------|--------------------|
| 1951   | 403                     |                          | 403                | 1977   | 99                      | 99                       | 197                |
| 1952   | 384                     |                          | 384                | 1978   | 67                      | 67                       | 134                |
| 1953   | 370                     |                          | 370                | 1979   | 43                      | 43                       | 86                 |
| 1954   | 338                     |                          | 338                | 1980   | 20                      | 20                       | 40                 |
| 1955   | 301                     |                          | 301                | 1981   | 59                      | 444                      | 503                |
| 1956   | 273                     |                          | 273                | 1982   | 49                      | 364                      | 413                |
| 1957   | 245                     |                          | 245                | 1983   | 37                      | 277                      | 314                |
| 1958   | 317                     |                          | 317                | 1984   | 25                      | 187                      | 212                |
| 1959   | 255                     |                          | 255                | 1985   | 17                      | 129                      | 146                |
| 1960   | 242                     |                          | 242                | 1986   | Kaldırıldı              | 128                      |                    |
| 1961   | 239                     |                          | 239                | 1987   |                         | 92                       |                    |
| 1962   | 231                     | 154                      | 384                | 1988   |                         | 106                      |                    |
| 1963   | 214                     | 142                      | 356                | 1989   |                         | 97                       |                    |
| 1964   | 211                     | 141                      | 352                | 1990   |                         | 121                      |                    |
| 1965   | 266                     | 133                      | 399                | 1991   |                         | 111                      |                    |
| 1966   | 252                     | 126                      | 378                | 1992   |                         | 106                      |                    |
| 1967   | 233                     | 116                      | 349                | 1993   |                         | 108                      |                    |
| 1968   | 374                     | 374                      | 747                | 1994   |                         | 209                      |                    |
| 1969   | 347                     | 347                      | 693                | 1995   |                         | 162                      |                    |
| 1970   | 321                     | 321                      | 642                | 1996   |                         | 180                      |                    |
| 1971   | 275                     | 275                      | 550                | 1997   |                         | 169                      |                    |
| 1972   | 242                     | 242                      | 484                | 1998   |                         | 275                      |                    |
| 1973   | 209                     | 209                      | 418                | 1999   |                         | 265                      |                    |
| 1974   | 176                     | 176                      | 352                | 2000/8 |                         | 225                      |                    |
| 1975   | 147                     | 147                      | 294                | 2001/1 |                         | 249                      |                    |
| 1976   | 126                     | 126                      | 253                |        |                         |                          |                    |

Kaynak: Tablo 32'deki belirtilen endeks kullanılarak, mevzuatta belirtilmiş değerler 2000 Ağustos fiyatlarına çevrilmiştir.

<sup>166</sup> Nicholas Kaldor, *Türk Vergi Sistemi Hakkında Rapor*, T.C. Başbakanlık DPT Yayın No: 35, Ankara, 1962, s. 31; Tekeli, a.g.e., s.74-75; Dikmen, 1956, s.131-133; Carl S. Shoup, *Türkiye'de Vergi Reform Planlaması*, 1972, s. 19; Ancak, en az geçim miktarlarının vergi adaleti gerçekleşsin diye, adeta gelir vergisini katledercesine, Türkiye şartlarına göre çok yüksek belirlendiği de ileri sürülmüştür. Bkz. İsmail Türk, *Vergi Reformumuz Nasıl Olmalıdır*, *AÜ SBF Dergisi*, C.XVII, No:2, Haziran 1962, s.21. Yukarıda açıkça ortaya konulan verilere göre bu görüşe katılmak mümkün değildir.

<sup>167</sup> İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Raporu, a.g.e., s.35.

En az geçim indirimi miktarlarının değiştirilmediği dönemlerde enflasyon yoluyla zaten düşük olan değerlerinin çok daha azalmasına yol açıldığı görülmektedir. En az geçim indirimi ve diğer maktu istisna hadleri üzerinde enflasyon yoluyla vergi adaletsizliklerine ve gelir dağılımı bozukluklarına yol açılmıştır<sup>168</sup>. En az geçim indiriminin tamamen kaldırılması ise vergilemenin sosyal amacı açısından olumsuz olduğu<sup>169</sup> gibi vergi adaletine açıkça aykındır<sup>170</sup>.

#### 2.4.4. Enflasyonun Değiştirdiği Gelir Vergisi Tarifeleri

Enflasyon nedeniyle 1950-1957, 1958-1961, 1963-1980 ve 1986-1987 dönemlerinde mevzuat değişmediği halde tarifelerde değişiklik olmuştur.

##### 2.4.4.1. 1952-1957 Dönemi Enflasyonun Belirlediği Tarifeler

Aşağıdaki tabloda enflasyon nedeniyle 1950 tarifi dilimlerinde olan aşınmalar sonucu 1950 tarifesinin 1952-1957 dönemi reel dilim değerleri verilmiştir.

Tablo 34: 1950 Tarifesinin Dilimlerinin 1952-1957 Dönemi Reel Değerleri (1950 fiyatlarıyla, TL)

|      | 1.dilim | 1+2. Dilim | 1+2+3. Dilim | 1+...4. Dilim | 1+...5.dilim | 1+...6. Dilim | 1+...7. Dilim |
|------|---------|------------|--------------|---------------|--------------|---------------|---------------|
| 1950 | 2500    | 7500       | 17500        | 37500         | 57500        | 77500         | 100000        |
| 1952 | 2380    | 7140       | 16661        | 35702         | 54743        | 73784         | 95205         |
| 1953 | 2294    | 6881       | 16056        | 34406         | 52756        | 71106         | 91749         |
| 1954 | 2093    | 6280       | 14654        | 31401         | 48148        | 64895         | 83735         |
| 1955 | 1863    | 5590       | 13043        | 27949         | 42855        | 57761         | 74531         |
| 1956 | 1695    | 5085       | 11866        | 25427         | 38988        | 52549         | 67805         |
| 1957 | 1517    | 4552       | 10622        | 22762         | 34902        | 47041         | 60699         |

Kaynak: DİE, İstatistik göstergeler 1923-1995, Ankara, 1996, s.370'teki 1968=100 bazlı tüketici fiyatları endeksi kullanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 34'te de görüldüğü gibi, 1950 fiyatlarıyla 1950'de 2500 lira olan ilk dilim enflasyon yoluyla her yıl azaltılarak 1957'de 1517 liraya inmiştir. Böylece yasayla belirlenen dilimlere göre dilim değerleri, enflasyon tarafından her yıl azaltılmak suretiyle 7 yıl sonra % 39 düşürülmüştür. 1950 dilimlerinin takip eden yıllarda enflasyondan etkilenmemesi için ilgili yıllarda dilimlerde değişiklikler yapılması gerekirdi. Eğer dilimler enflasyona endeksli olsaydı 1950 tarife dilimleri, 1952-1957 döneminde aşağıdaki tabloda gösterildiği değerlere yükseltilmiş olacaktı.

<sup>168</sup> Batirel, 1995, s.25.

<sup>169</sup> Turhan, 1994, s.51-52.

<sup>170</sup> TOBB, 1992, s.46.

Tablo 35:1950 Tarifesi dilimlerinin 1952-57 Dönemi Enflasyona Endekslenmiş Değerleri (1950 Fiyatlarıyla, TL)

|      | 1.dilim | 1+2. Dilim | 1+2+3. Dilim | 1+...4. Dilim | 1+...5.dilim | 1+...6. Dilim | 1+...7. Dilim |
|------|---------|------------|--------------|---------------|--------------|---------------|---------------|
| 1950 | 2500    | 7500       | 17500        | 37500         | 57500        | 77500         | 100000        |
| 1952 | 2626    | 7878       | 18381        | 39388         | 60396        | 81403         | 105036        |
| 1953 | 2725    | 8174       | 19074        | 40872         | 62671        | 84469         | 108993        |
| 1954 | 2986    | 8957       | 20899        | 44784         | 68669        | 92554         | 119424        |
| 1955 | 3354    | 10063      | 23480        | 50315         | 77149        | 103984        | 134173        |
| 1956 | 3687    | 11061      | 25809        | 55306         | 84802        | 114299        | 147482        |
| 1957 | 4119    | 12356      | 28831        | 61781         | 94730        | 127680        | 164748        |

Kaynak: DİE, İstatistik göstergeler 1923-1995, Ankara, 1996, s.370'teki 1968=100 bazlı tüketici fiyatları endeksi kullanılarak hesaplanmıştır.

1950 fiyatlarıyla, 1950 yılında belirlenen tarife dilimlerinin değerlerinin, enflasyon nedeniyle her yıl yukarıda belirtilen tutarlara yükseltilmesi ve sonuçta 1950'ye göre, 1957'de dilimlerin % 64,7 artırılması gerekiyordu.

#### 2.4.4.2. 1958-1961 Dönemi Enflasyonun Belirlediği Tarifeler

Aşağıdaki tabloda enflasyon nedeniyle 1958 tarifesi dilimlerinde olan aşınmalar sonucu 1958 tarifesinin 1958-1961 dönemi reel dilim değerleri verilmiştir.

Tablo 36 :1958 Tarifesi Dilimlerinin 1959-1961 Dönemi Reel Değerleri (1958 Fiyatlarıyla, TL)

| Yıllar | 1.d. | 1+2. d. | 1+2+3. d. | 1+...4. d. | 1+...5.d | 1+...6. d. | 1+...7. d. | 1+...8. d. | 1+...9.d. | 1+...10.d. |
|--------|------|---------|-----------|------------|----------|------------|------------|------------|-----------|------------|
| 1958   | 2500 | 7500    | 17500     | 37500      | 57500    | 77500      | 100000     | 125000     | 175000    | 300000     |
| 1959   | 2011 | 6034    | 14080     | 30170      | 46261    | 62352      | 80455      | 100568     | 140795    | 241364     |
| 1960   | 1913 | 5738    | 13390     | 28692      | 43995    | 59298      | 76513      | 95641      | 133898    | 229539     |
| 1961   | 1883 | 5649    | 13181     | 28245      | 43309    | 58372      | 75319      | 94149      | 131809    | 225957     |

Kaynak: DİE, İstatistik göstergeler 1923-1995, Ankara, 1996, s.370'teki 1968=100 bazlı tüketici fiyatları endeksi kullanılarak hesaplanmıştır. d., dilimin kısaltılması olarak kullanılmıştır.

Tablo 36'da da görüldüğü gibi, (1958 fiyatlarıyla) 1958'de 2500 lira olan ilk dilim enflasyon yoluyla her yıl azaltılarak 1961'de 1883 liraya inmiştir. Böylece yasayla belirlenen dilimlere göre dilim değerleri, enflasyon tarafından her yıl aşındırılmak suretiyle 3 yıl sonra toplam olarak % 24,6 azaltılmıştır.

1958 dilimlerinin takip eden yıllarda enflasyondan etkilenmemesi için ilgili yıllarda dilimlerde değişiklikler yapılması gerekirdi. Eğer dilimler enflasyona endeksli olsaydı 1950 tarife dilimleri, 1959-1961 döneminde aşağıdaki tabloda gösterildiği değerlere yükseltilmiş olacaktı.

Tablo 37: 1958 Tarifesi Dilimlerinin 1959-1961 Dönemi Enflasyona Endekslenmiş Değerleri (1958 Fiyatlarıyla, TL)

| Yıl  | 1.d. | 1+2. d. | 1+2+3. d. | 1+...4. d. | 1+...5.d | 1+...6. d. | 1+...7. d. | 1+...8. d. | 1+...9.d. | 1+...10.d. |
|------|------|---------|-----------|------------|----------|------------|------------|------------|-----------|------------|
| 1958 | 2500 | 7500    | 17500     | 37500      | 57500    | 77500      | 100000     | 125000     | 175000    | 300000     |
| 1959 | 3107 | 9322    | 21751     | 46610      | 71469    | 96328      | 124294     | 155367     | 217514    | 372881     |
| 1960 | 3267 | 9802    | 22872     | 49011      | 75151    | 101290     | 130697     | 163371     | 228719    | 392090     |
| 1961 | 3319 | 9958    | 23234     | 49788      | 76342    | 102895     | 132768     | 165960     | 232345    | 398305     |

Kaynak: DİE, İstatistik göstergeler 1923-1995, Ankara, 1996, s.370'teki 1968=100 bazlı tüketici fiyatları endeksi kullanılarak hesaplanmıştır. d., dilimin kısaltılması olarak kullanılmıştır.

1958 yılında belirlenen tarife dilim değerlerinin enflasyon karşısında getirilmesi gereken düzeyler her yıl artırılarak, 1958'e göre, 1961'de % 32 artırılmış olacaktır.

#### 2.4.4.3. 1964-1980 Dönemi Enflasyonun Belirlediği Tarifeler

Tablo 38'de, 1963 tarifesi dilimlerinin, 1963-1980 dönemi, reel dilim değerleri verilmiştir. Tablo 38'de de görüldüğü gibi, 1963 fiyatlarıyla 1963'te 2500 lira olan ilk dilim enflasyon yoluyla her yıl azaltılarak 1980'de 104 liraya inmiştir. Böylece yasayla belirlenen dilimlere göre, dilim değerleri enflasyon tarafından her yıl düşürülmek suretiyle 17 yıl sonra 1963'e göre % 95,8 azaltılmıştır. Açıkça görülmektedir ki bu tarife döneminde enflasyon düşük ve orta gelirli gelir vergisi yükünü aşın bir şekilde artmıştır. 1963 tarifesinin uzun süre değiştirilmemesi sonucu, enflasyon tarafından yüksek düz oranlı bir tarifeye dönüştüğü görülmektedir. Bu tarifenin bu kadar uzun yıl değiştirilmeden bırakılmasının hiçbir kabul edilebilir açıklaması olamaz.

Tablo 38: 1963 Tarifesi Dilimlerinin 1964-1980 Dönemi Reel Değerleri (1963 Fiyatlarıyla, TL)

| Yıl  | 1.d   | 1+2. d. | 1+...3.d. | 1+...4.d. | 1+...5.d. | 1+...6.d. | 1+...7.d. | 1+...8.d. | 1+...9.d. | 1+...10.d. |
|------|-------|---------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|
| 1963 | 2500  | 5.000   | 10.000    | 25.000    | 55.000    | 115.000   | 265.000   | 490.000   | 715.000   | 1.000.000  |
| 1964 | 2.472 | 4.943   | 9.887     | 24.717    | 54.378    | 113.700   | 262.004   | 484.460   | 706.916   | 988.693    |
| 1965 | 2.334 | 4.668   | 9.336     | 23.339    | 51.346    | 107.361   | 247.396   | 457.450   | 667.503   | 933.571    |
| 1966 | 2.211 | 4.421   | 8.843     | 22.107    | 48.635    | 101.691   | 234.331   | 433.292   | 632.253   | 884.270    |
| 1967 | 2.041 | 4.082   | 8.164     | 20.410    | 44.901    | 93.885    | 216.343   | 400.031   | 583.719   | 816.390    |
| 1968 | 1.968 | 3.935   | 7.870     | 19.675    | 43.285    | 90.505    | 208.555   | 385.630   | 562.705   | 787.000    |
| 1969 | 1.825 | 3.650   | 7.301     | 18.251    | 40.153    | 83.956    | 193.465   | 357.727   | 521.990   | 730.056    |
| 1970 | 1.689 | 3.378   | 6.755     | 16.888    | 37.155    | 77.687    | 179.017   | 331.013   | 483.009   | 675.536    |
| 1971 | 1.449 | 2.898   | 5.795     | 14.488    | 31.874    | 66.646    | 153.575   | 283.969   | 414.363   | 579.529    |
| 1972 | 1.274 | 2.549   | 5.097     | 12.743    | 28.034    | 58.617    | 135.074   | 249.760   | 364.446   | 509.715    |
| 1973 | 1.099 | 2.198   | 4.397     | 10.992    | 24.182    | 50.561    | 116.511   | 215.436   | 314.360   | 439.665    |
| 1974 | 927   | 1.854   | 3.707     | 9.268     | 20.389    | 42.631    | 98.236    | 181.644   | 265.052   | 370.702    |
| 1975 | 774   | 1.547   | 3.095     | 7.737     | 17.021    | 35.590    | 82.011    | 151.644   | 221.276   | 309.477    |
| 1976 | 665   | 1.329   | 2.659     | 6.647     | 14.623    | 30.576    | 70.458    | 130.280   | 190.103   | 265.878    |
| 1977 | 520   | 1.039   | 2.078     | 5.195     | 11.430    | 23.899    | 55.071    | 101.830   | 148.589   | 207.816    |
| 1978 | 353   | 706     | 1.412     | 3.529     | 7.764     | 16.234    | 37.409    | 69.171    | 100.934   | 141.166    |
| 1979 | 225   | 450     | 900       | 2.251     | 4.951     | 10.353    | 23.857    | 44.112    | 64.368    | 90.025     |
| 1980 | 104   | 209     | 418       | 1.044     | 2.297     | 4.802     | 11.065    | 20.460    | 29.855    | 41.755     |

Kaynak: DİE, İstatistik göstergeler 1923-1995, Ankara, 1996, s.370'teki 1968=100 bazlı tüketici fiyatları endeksi kullanılarak hesaplanmıştır. d., dilimin kısaltılması olarak kullanılmıştır.

1963 dilimlerinin takip eden yıllarda enflasyondan etkilenmemesi için ilgili yıllarda dilimlerde değişiklikler yapılması gerekirdi. Eğer dilimler enflasyona endeksli olsaydı 1963 tarife dilimleri, 1964-1980 döneminde tablo 39'da gösterildiği değerlere yükseltilmiş olacaktı.

**Tablo 39: 1963 Tarifesi Dilimlerinin 1964-1980 Dönemi Enflasyona Endekslenmiş Değerleri (1963 Fiyatlarıyla, TL)**

| Yıllar | 1. d   | 1+2. d  | 1+...3.d | 1+...4.d | 1+...5.d  | 1+...6.d  | 1+...7.d  | 1+...8.d   | 1+...9.d   | 1+...10.d  |
|--------|--------|---------|----------|----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|
| 1963   | 2.500  | 5.000   | 10.000   | 25.000   | 55.000    | 115.000   | 265.000   | 490.000    | 715.000    | 1.000.000  |
| 1964   | 2.529  | 5.057   | 10.114   | 25.286   | 55.629    | 116.315   | 268.030   | 495.604    | 723.177    | 1.011.436  |
| 1965   | 2.678  | 5.356   | 10.712   | 26.779   | 58.914    | 123.183   | 283.856   | 524.867    | 765.877    | 1.071.156  |
| 1966   | 2.827  | 5.654   | 11.309   | 28.272   | 62.198    | 130.051   | 299.682   | 554.130    | 808.577    | 1.130.877  |
| 1967   | 3.062  | 6.125   | 12.249   | 30.623   | 67.370    | 140.864   | 324.600   | 600.203    | 875.807    | 1.224.905  |
| 1968   | 3.177  | 6.353   | 12.706   | 31.766   | 69.886    | 146.125   | 336.722   | 622.618    | 908.513    | 1.270.648  |
| 1969   | 3.424  | 6.849   | 13.698   | 34.244   | 75.337    | 157.522   | 362.986   | 671.182    | 979.377    | 1.369.759  |
| 1970   | 3.701  | 7.402   | 14.803   | 37.008   | 81.417    | 170.235   | 392.281   | 725.349    | 1.058.418  | 1.480.305  |
| 1971   | 4.314  | 8.628   | 17.255   | 43.139   | 94.905    | 198.437   | 457.268   | 845.515    | 1.233.761  | 1.725.540  |
| 1972   | 4.905  | 9.809   | 19.619   | 49.047   | 107.903   | 225.616   | 519.898   | 961.321    | 1.402.745  | 1.961.881  |
| 1973   | 5.686  | 11.372  | 22.745   | 56.861   | 125.095   | 261.563   | 602.732   | 1.114.485  | 1.626.239  | 2.274.460  |
| 1974   | 6.744  | 13.488  | 26.976   | 67.440   | 148.367   | 310.222   | 714.860   | 1.321.817  | 1.928.774  | 2.697.586  |
| 1975   | 8.078  | 16.156  | 32.313   | 80.781   | 177.719   | 371.595   | 856.283   | 1.583.316  | 2.310.349  | 3.231.258  |
| 1976   | 9.403  | 18.806  | 37.611   | 94.028   | 206.861   | 432.529   | 996.696   | 1.842.948  | 2.689.199  | 3.761.118  |
| 1977   | 12.030 | 24.060  | 48.119   | 120.299  | 264.657   | 553.374   | 1.275.165 | 2.357.853  | 3.440.540  | 4.811.944  |
| 1978   | 17.710 | 35.419  | 70.839   | 177.097  | 389.612   | 814.644   | 1.877.224 | 3.471.093  | 5.064.962  | 7.083.863  |
| 1979   | 27.770 | 55.540  | 111.080  | 277.700  | 610.940   | 1.277.421 | 2.943.621 | 5.442.922  | 7.942.224  | 11.108.005 |
| 1980   | 59.873 | 119.746 | 239.492  | 598.729  | 1.317.205 | 2.754.155 | 6.346.531 | 11.735.095 | 17.123.659 | 23.949.174 |

Kaynak: Tablonun hazırlanmasında kullanılan endeks, DIE, İstatistik göstergeler 1923-1995, Ankara, 1996, s.370'teki 1968=100 bazı tüketici fiyatları endeksidir. d., dilimin kısaltılması olarak kullanılmıştır.

1963 yılında belirlenen tarife dilimlerinin rasyonel olduğu varsayımıyla, diğer yıllarda bu durumun korunması için dilim değerlerinin enflasyon karşısında getirilmesi gereken düzeyler her yıl artınarak 1963'e göre, 1980'de % 2295 artmış olacaktır.

#### 2.4.4.4.Enflasyonun Belirlediği 1987 Tarifesi

Aşağıdaki tabloda 1986 yılı tarifesinin 1987'de değiştirilmemesine karşılık enflasyon nedeniyle dilimlerinin aldığı reel değerler verilmiştir.

**Tablo 40: 1986 Tarifesi Dilimlerinin 1987 Yılı Reel Değerleri (1986 Fiyatlarıyla, TL)**

| 86-87 yılları 1986 tarifesinin reel dilimleri (1986 fiyatlarıyla) |                |            |              |                |              |
|-------------------------------------------------------------------|----------------|------------|--------------|----------------|--------------|
|                                                                   | 1.dilimin sonu | 1+2. Dilim | 1+2+3. Dilim | 1+2+3+4. Dilim | 1+...5.dilim |
| 1986                                                              | 3.000.000      | 6.000.000  | 12.000.000   | 24.000.000     | 48.000.000   |
| 1987                                                              | 2.160.604      | 4.321.208  | 8.642.416    | 17.284.831     | 34.569.662   |

Kaynak: Tablonun hazırlanmasında kullanılan endeks, DIE, İstatistik göstergeler 1923-1995, Ankara, 1996, s.370'teki 1968=100 bazı tüketici fiyatları endeksidir.

Tablo 40'da da görüldüğü gibi, 1986 fiyatlarıyla 1986'de 3.000.000 lira olan dilimler enflasyon yoluyla bir yıl sonra % 28 azalmıştır.



1986 dilimlerinin takip eden yılda enflasyondan etkilenmemesi için dilimlerde değişiklikler yapılması gerekirdi. Eğer dilimler enflasyona endeksli olsaydı 1986 tarife dilimleri, 1987'de aşağıdaki tabloda gösterildiği değerlere yükseltilmiş olacaktı.

**Tablo 41: 1986 Tarifesi Dilimlerinin Enflasyona Endekslenmiş 1987 Yılı Değerleri (1986 Fiyatlarıyla, TL)**

|      | 1.dilimin sonu | 1+2. Dilim | 1+2+3. Dilim | 1+2+3+4. Dilim | 1+...5.dilim |
|------|----------------|------------|--------------|----------------|--------------|
| 1986 | 3.000.000      | 6.000.000  | 12.000.000   | 24.000.000     | 48.000.000   |
| 1987 | 4.165.502      | 8.331.004  | 16.662.008   | 33.324.017     | 66.648.034   |

Kaynak: Tablonun hazırlanmasında kullanılan endeks, DIE, İstatistik Göstergeler 1923-1995, Ankara, 1996, s.370'teki 1968=100 bazlı tüketici fiyatları endeksidir.

1987 yılında belirlenen tarife dilimlerin, reel değerlerinin korunması için dilim değerlerinin enflasyon karşısında getirilmesi gereken düzeyler her yıl artırılarak 1986'ya göre, 1980'de % 38,8 artırılmış olacaktı.

#### **2.4.5.Enflasyonun Tarifeler Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi**

1950-2001 dönemi gelir vergisi tarifeleri içerisinde, tarifelerin bazı yıllar değişmemesi ve aynı yıllarda enflasyonun söz konusu olması, özellikle 1963-1980 döneminde değişmeden 18 yıl uygulanan 1963 tarifesine nedeniyle, düşük ve orta düzey gelirler, enflasyon nedeniyle doğrudan haksızlığa uğratıldığı gibi, artan oranlı tarife nedeniyle de çok ağır ve adaletsiz bir gelir vergisi yükü altında bırakılmıştır. Gelir vergisi tarife dilimlerinin enflasyona endeksli olmaması ve uzun yıllar değişmeden yürürlükte kalması, enflasyonun olduğu bir ekonomide, düşük ve orta gelirlerin vergi yükünü ağırlaştırarak adaletsizliğe sebep olmaktadır.

Artan oranlı tarife, gelir dağılımındaki eşitsizliği gidermenin gerekliliğini esas alan bir adalet anlayışı ile savunulabilir. Çeşitli ülkelerde gelirler üzerinde düşük ya da yüksek oranlar konulabilir ve bu uygulamalar savunulabilir. Ancak hiçbir yaklaşım, adalet açısından, düşük gelirli artan oranlılığın uygulanmasını açıklayamaz. Bu nedenle, enflasyon nedeniyle düşük gelirli yüksek oranda vergilendirilmesinin önlenmesinin önemi açıktır.

Gelir vergisi tarifelerinin rasyonel vergilemenin unsurlarına uygun olarak belirlendikten sonra, yapısının enflasyon nedeniyle bozulmasının önlenmesi önem taşır. Özellikle artan oranlı tarifelerde enflasyon, dilim kaymasına yol açar ve düşük gelirli daha yüksek oranlara tabi olmasını sağlar. Düz oranlı bir tarifenin geçerli olması halinde ise enflasyonun vergi yükü üzerinde bir etkisi olmaz. Ancak en az geçim indirimi enflasyona endeksli değilse, en az geçim indirimini etkileme suretiyle enflasyon düz oranlı tarife ile birlikte de vergi yükü dağılımını etkileyebilir.

Gelir vergisi tarifesi rasyonel vergilemenin unsurları dikkate alınarak belirlenmiş bile olsa, enflasyon gelir vergisi tarifesinin rasyonel vergilemeden uzaklaşmasına yol açar. Türkiye’de tarifelerde gerekli değişiklikler yapılmadığı dönemlerde, indirimlerin ve dilimlerin değerini aşındıran enflasyon düşük gelirler ve ücretlerin ağır ve adaletsiz bir vergilemeye tabi olmasında etkili olmuştur<sup>171</sup>.

Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki etkileri, yürütmeye verilen yetki ile ya da endeksleme ile ya da başka bir yöntemle giderilebilir. Ancak, enflasyonun etkilerini gidermek yetkisinin yürütmeye verilmesi keyfiliğe yol açabilir. Uygulamadaki mükerrer 123. maddede düzenlenen şekliyle, Bakanlar Kurulu’na verilen dilimleri değiştirme yetkisi, keyfiliklere yol açması bakımından eleştiriye açık bir nitelik taşımaktadır. Her yıl sonunda sabit rakamlı vergi ve harç hadleriyle, diğer maktu bazı ölçü ve hadler bir tür endekslemeye tabi tutulmakla birlikte, endekslemelerin her birinde farklı oran uygulanması, özellikle vergi ve harç miktarlarının artırılmasına ilişkin oranların, enflasyon oranından çoğu kez yüksek olması, buna karşılık gelir vergisi tarife dilimleri, istisna hadleri gibi konularda enflasyon oranının altında oranların uygulanması<sup>172</sup>, endekslemenin işlevinden uzaklaşmasını ve enflasyonun adaletsiz vergilemenin kaynağı olmaya devam etmesini sağlamaktadır.

Enflasyonun, gelir vergisi tarife yapısı gibi etkilediği vergileme unsurları üzerinde, kanun, bakanlar kurulu kararı ve tebliğlerle yapılan düzenlemelerde, tam bir başından söz edilemez<sup>173</sup>. Otomatik olmayan, siyasal organın ya da idarenin insafına kalan bu değişiklikler, bazı unsurlarda enflasyonu izlerken bazı unsurlarda çok geride kalarak vergi yapısının başında kurulmuş olan dengeleri tamamen bozabilmektedir<sup>174</sup>. Bu tür uygulamalar yükümlülerde haklı olarak vergiye karşı psikolojik tepki ve dirence neden olmakta ve vergi yüklerini hafifletme yollarını aramalarına yol açmaktadır<sup>175</sup>.

Vergilemede yasallık ilkesi, yürütmenin vergi koyma ve değiştirme yetkisinin olmamasını gerektirirken, yürütme bazen enflasyonun altında bazen üstünde belirlemeler yapmak suretiyle yasamanın belirlediği vergileme dengesini değiştirebilmektedir. Ekonomik gelişmeler çerçevesinde tarifenin belirlenmiş yapısının bozulmaması için enflasyona endekslenmesi önem taşımaktadır. Aksi takdirde Türkiye’de 1963-1980 döneminde açıkça görüldüğü gibi enflasyon,

<sup>171</sup> Burhan Şenatalar ve Diğerleri, *Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Politikası*, TÜSES Araştırma Raporu, İstanbul, 1990, s.113.

<sup>172</sup> Batirel ve Uçkun, a.g.e., s.81.

<sup>173</sup> Özhan Uluatam, “Enflasyon ve Vergileme”, *Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları*, VI. Türkiye Maliye Sempozyumu, HÜ İİBF Maliye Bölümü, Şafak Mat., Ankara, 1990b, s.32.

<sup>174</sup> Uluatam, 1990b, s.32-33; Şenatalar, 1990, s.35.

<sup>175</sup> y.a.g.e., s.81.

tarifeleri değiştirerek özelliklerini kaybetmesine, başta adalet ve etkinlik olmak üzere rasyonel vergilemenin zedelenmesine yol açacaktır.

Tarifelerin enflasyon karşısında anlamını kaybetmemesi, haksız ve adaletsiz bir vergilemeye yol açmaması için dilimlerinin ve indirimlerin enflasyona endekslenmesi önem taşımaktadır<sup>176</sup>. Tarifeler gibi vergi sisteminde yer alan enflasyondan etkilenebilecek unsurların enflasyona endekslenmemesi, vergilemede adalet ve etkinlik açısından önemli sorunlara yol açar<sup>177</sup>.

Enflasyonun gelir vergisi dilim sınırlarını ve indirim miktarlarını değiştirerek dilim kaymasına yol açmasını ve tarife yapısının bozulmasını önlemek için bir çok ülkede söz konusu miktarlar enflasyona endekslenmiştir<sup>178</sup>. Yüksek enflasyonun devam etmesi halinde, endekslemenin olmaması, enflasyonun gelir vergisinin artan oranlılığı üzerindeki etkisiyle, sadece dikey adalet zedelenmiş olmayacak aynı zamanda vergiye karşı tepkilerin artmasına yol açacaktır<sup>179</sup>. Enflasyonun olumsuz etkilerini gidirmek için kendine özgü sorunlar çıkarması kaçınılmazsa da tarife dilimleri ve indirimler için otomatik endeksleme yöntemi önem taşımaktadır<sup>180</sup>. Endeksleme yönteminin gelir vergisinde başarılı sonuçlar vermesi için gelirin bütün unsurlarının aynı biçimde endekslenmesi gerekir<sup>181</sup>. Enflasyon karşısında gelir vergisi tarife dilimleri ve indirimler gibi unsurların enflasyona endekslenmesinin temel gerekçesi adalettir<sup>182</sup>.

## 2.5. 1950-2001 DÖNEMİ TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN GELİŞİMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gelir vergisi uygulamaya girmeden önce gelir üzerinden alınan vergilerin tarifelerinin ilk ve son oranları ile artma oranlarına göre, gelir vergisi tarifelerindeki oran yapısının daha yüksek olduğu görülmüştür. Gelir vergisi tarifeleri içerisinde de en düşük ilk ve son oran yapısı, ilk tarife olan 1950 tarifesine ile uygulanmıştır. 1950 tarifesinde ilk dilim oranı % 15 son dilim oranı % 35'tir.

<sup>176</sup> Batirel, 1984, s.125 ; Arif Nemli, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası*, Y.Güryay Mat., 1979b, s.182; Batirel ve Uçkun, a.g.e., s.81; Pehlivan, 1992, s.53; Pehlivan, 1993, s.56-57.; Ankan ve Ay, 1995a, s.90; Akalın, 1997a, s.94.; İÜ İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Raporu, a.g.e., s.76-80; Endekslemenin amacı, belirlenen tarifenin, enflasyon yoluyla yapısının bozulmasını önlemektir.

<sup>177</sup> Pehlivan, 1993, s.49, 59.

<sup>178</sup> Goode, 1990, s.69.

<sup>179</sup> Wiseman, a.g.e., s. 62.

<sup>180</sup> Uluatam, 1990b, s.33; Şener, 1990b, s.81; Şenatalar ve Diğerleri, a.g.e., s.152; TOBB, 1992, s.47; Mustafa Saim Uysal, "Gelir Vergisi Tarifesinde Yapılması Düşünülen Değişiklik Ne Getirmektedir?", *Vergi Dünyası*, Sayı:47, Temmuz 1985, s.53; Oğuz Oyan ve Ali Rıza aydın, *Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları*, Adım Yay., 1. Baskı, Ankara, 1991, s.174-175; Güneri Akalın, "Ücretliler Üzerindeki Aşırı Vergi Yüklü Piyasa Mekanizmasına Haksız Müdahaledir (İşveren'in Görüşmesi)", *İşveren*, C.XXVIII, Sayı.9, Haziran 1990a, s.8.

<sup>181</sup> Şener, 1990 b, s.81; Akalın, 2000, s.332.

<sup>182</sup> Petrei, a.g.e., s.79; Kenan Bulutoğlu, "Siyasal Süreçte Vergi Reformu", *Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları*, İİTİA, İstanbul, 1981, s.81-82.

Bu tarifiede ilk dilim oranı düşük olduğu gibi son dilim oranı ve dolayısıyla yükseklik farkı da düşüktür. 1958 tarifesinde ilk dilim oranı değiştirilmezken, son dilim oranı yükseltılarak % 50'ye çıkarılmıştır. Bu değişiklik gelir dağılımı eşitsizliğini gidermeye yönelik bir değişiklik olarak değerlendirilebilir.

1962'de ilk oran 5 puan düşürülerek % 10'a indirilirken, son oran yükseltılarak % 60'a çıkarılmıştır. Böylece düşük gelir diliminin vergi oranı daha da azaltılırken, gelir dağılımında adalet açısından, yüksek gelirlerin oranı daha da artırılmış, artan oranlılık daha da dikleştirilmiştir. 1962 tarifi ile yükseklik farkı önemli bir seviyeye çıkarılmıştır. Artma oranlarının onar onar olacak şekilde artırılarak artan oranlılığın daha dik hale getirilmesi, tasarruf ve yatırımlar açısından olumsuz bulunmuştur<sup>183</sup>. 1963'te ilk ve son oranlarda değişiklik yapılmamakla birlikte 1962'de 10'a çıkarılan artma oranları değiştirilmiş, düşük dilimlerde 5 olan artma oranları, orta dilimlerde 10, son dilimlerde 5 ve 3 olarak belirlenmiştir. Bu bakımdan 1963 tarifesinin 1961'e göre gelir dağılımı açısından daha uygun bir yapı taşıdığı belirtilebilir. Bu dönemde en yüksek marjinal oranın % 70, ortalama oranın % 60 olması Türk ekonomisi için yüksek bir oran olarak değerlendirilmiştir<sup>184</sup>.

1998 yılında gelir vergisinde değişiklik yapılarak 1999 tarifesinin önceki yıla göre son oranının 15 puan ilk oranın ise 10 puan düşürülmesi eleştirilmiştir<sup>185</sup>. Bu değişiklik genel olarak olumlu bulunmakla birlikte görece yük dağılımı açısından, yüksek gelirli bireyler daha çok indirim yapılması olumsuz bulunmuştur<sup>186</sup>. Vergi adaletsizliğinin asıl nedeninin düşük gelirli bireylerin ve ücretlerin yüksek bir orana tabi tutulması iken, yapılan değişiklik tarifenin daha çok üstten bastırılması şeklinde olduğu belirtilmiştir<sup>187</sup>. Yapılması gerekenin ücretler için ayrı ve esas tarifeden daha düşük vergilemeyi sağlayacak bir tarife getirilmesi, yüksek gelirli bireyler ise tarifiede daha az indirim getirilmesi olduğu ifade edilmiştir<sup>188</sup>.

1983-1987 döneminde, arz yönlü iktisat çerçevesinde tasarruf eğilimi yüksek olan kesimlerin vergi yüklerinin düşürülmesinin hedeflendiği ve bunu gerçekleştirmek için tarifelerin de kullanıldığı ifade edilmektedir. Buna göre, gelir vergisinde üniter yapıdan uzaklaşan uygulamalar yoluyla oluşturulan çok sayıda düz oranlı tarifeler yanında, esas tarife dilimleri geniş tutulmuş ve yükümlülerin % 80'ini aşan kısmı, ilk dilim oranından düz oranlı olarak vergilendirilmiştir. Bu dönemde menkul kıymetlerin gelirleri % 0 ile % 10 arasında

<sup>183</sup> Türk, 1962, s.20.

<sup>184</sup> Bulutoğlu, 1963, s.79.

<sup>185</sup> y.a.g.e., s.120.

<sup>186</sup> İzzettin Önder, "Vergi Tasarısına Bakış", *Ekonomide Durum*, Kitap 5, Bahar 1998, s.120.

<sup>187</sup> Oyan, 1998, s.120-121.

<sup>188</sup> y.a.g.e., s.120-121.

vergilendirilmiştir<sup>189</sup>. Türk gelir vergisi tarifelerinin gelişimi, adalet, etkinlik, yasallık, istikrar, basitlik, ayırma kuramı ve en az geçim indirimi gibi açılardan ayrıntılı olarak değerlendirilebilir.

### 2.5.1. Tarifelerin Gelişiminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi

1950-2001 dönemi gelir vergisinde farklı gelir unsurları için farklı düz oranlar yanında artan oranlı tarifeler uygulanmıştır. Aynı yıl içerisinde bazı gelir türleri artan oranlı tarifeye tabi tutulurken, başka gelir türlerinin hem de farklı düz oranlara tabi tutulması vergi adaletine aykındır. Artan oranlı bir tarifenin tercih edilmesi bütün gelir unsurlarının toplanarak vergilendirilmesini gerektirir. Çok sınırlı durumlar için, gelirin toplanmasına istisna getirilmesi kabul edilse de, bu yol genişletilerek, çeşitli gelir unsurlarının, hem de her birinin ayrı ayrı düz oranlı vergilendirilmesi, artan oranlı tarifeyi tercih eden anlayışla tutarlı değildir<sup>190</sup>.

Aynı düzeyde gelirlere farklı oranların uygulanmasını vergi adaleti açısından açıklamak zordur. Türk vergi sisteminin, mükelleflerden bir kısmını teşvik, amortisman yöntemleri, vergi harcamaları gibi ayrıcalıklardan yararlanarak adalet ilkesini tersine çevirdiği belirtilmektedir<sup>191</sup>. Herkese uygulandığında genel olarak makul kabul edilebilen artan oranlılık eğer belirli kişi ve gruplara uygulanırsa vergiye karşı tepkileri ve direnişi artıracaktır<sup>192</sup>.

1980 sonrası gelir vergisi sisteminin dikkat çeken yönü, bazı sermaye gelirlerinin beyanname dışına çıkılarak nihai nitelikte kesinti yoluyla düz ve düşük oranlı vergilendirilmesidir<sup>193</sup>. Vergi adaleti açısından, emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde emek lehine kullanılması gereken ayırma kuramı tam tersine olarak sermaye gelirleri lehine kullanılmıştır<sup>194</sup>. Üstelik kesintiye tabi faiz gelirleri bu dönemde uygulanan en düşük gelir dilimi oranından daha düşük olarak vergilenmiştir. 1980 sonrası dönem için finans kesiminin en büyük teşvik gören kesim olduğu açıktır<sup>195</sup>. Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesi açıkça yatay ve dikey adaletle aykırı olduğu gibi ayırma kuramına da terstir<sup>196</sup>. Gönüllü tasarruf politikası çerçevesinde açıklanan söz konusu uygulamalar ile, zorunlu

<sup>189</sup> DPT, 1996, s.97-98.

<sup>190</sup> Diğer taraftan tarife dışında, götürülük, muafiyetler ve hayat standardı gibi uygulamalarla, çeşitli gelir unsurları için farklı fiili tarifelere yol açılmış, büyük ölçüde sedürlü bir vergiye dönüşen gelir vergisinin vergilemede adaleti ihlal eden yapısı karşısında doğal olarak tepki ve direniş artmıştır. (Güneri Akalın, "Maliyenin İflası Tartışmaları, Mali Reform ve Çıkış Yolları", Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan, MÜ Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yay. No:10, Dünya Yay., İstanbul, 1998, s.23; Şengül, 1997b, s.40-41.

<sup>191</sup> Orhan Şener, "Vergi Reformu", *Maliye Yazıları*, Sayı:59, Nisan-Haziran 1998, s. 19.

<sup>192</sup> Wiseman, a.g.e., s.61.

<sup>193</sup> Nevzat Saygılıoğlu, "Vergide Nereden Nereye", *Yaklaşım*, Yıl:6, Sayı:65, Mayıs 1998, s.28

<sup>194</sup> Kirmanoğlu, 1994, s.76.

<sup>195</sup> y.a.g.e., s.79

<sup>196</sup> Şener, 1998, s.21.



tasarurlar yerine gönüllü tasarurlara ağırlık verilmiş, tasaruf eğilimleri yüksek varsayılan yüksek gelirli kesimin vergi yükü azaltılmıştır<sup>197</sup>.

Özellikle yüksek gelirler için nihai kesinti oranı uygulamasıyla düşük ve düz oranlı bir vergileme sonucuna yol açılması, vergi kaybı olacağı endişesiyle asgari ücretin bile vergi dışı bırakılmadığı bir ekonomide açık bir tutarsızlıktır. Ancak siyasal süreç, gelir vergisi, tarifelerinin bu yapıda belirlenmesini sağlayabilmektedir. Nitekim, gelir vergisi tarifelerinin uygulamada siyasal değer yargılarına göre çeşitli pazarlıklarla saptandığı ve genellikle kazanılmamış gelirlere, tasarurların kaynağı oldukları için ve yurtdışına sermaye kaçışını önlemek amacıyla yüksek marjinal oranlardan korunma yollarının konulduğu<sup>198</sup> belirtilmiştir.

Ayırma kuramının uygulanmayıp, ücretlerle diğer gelirlerin aynı tarifeye tabi tutulmasının dinamik süreçte verginin ücretler üzerinde yoğunlaşmasına yol açacağı belirtilmiştir<sup>199</sup>. Oysa Türkiye’de, ayırma kuramı ücretler aleyhine uygulanmış ve bunun sonucu ücretler çok ağır ve adaletsiz bir vergileme ile karşılaşmıştır. Türkiye’de ücretliler, dolaylı ve yansıtılan vergiler hariç bırakıldığında bile, ağır bir vergi yükü altındadır<sup>200</sup>.

Türk vergi sistemi ile adaletsiz bir vergi yükü dağılımına yol açıldığı konusunda neredeyse görüş birliği bulunmaktadır<sup>201</sup>. Gelir vergisinin artan oranlılığı gerçek usulden uzaklaşma nedeniyle tahrip olduğu gibi, ilk dilimin fazla geniş olması nedeniyle de tahrip olmuştur<sup>202</sup>.

Gelir vergisi tarifesinin ilk oranı ile son gelir diliminin ortalama oranı arasındaki farkın düşük olduğu<sup>203</sup> basamak sayısının az, artış oranlarının eşit olmasının ortalama vergi oranının son derece dar bir gelir aralığı içinde değişim göstermesine neden olduğu belirtilmiştir<sup>204</sup>. Artan

<sup>197</sup> Mehmet Yüce, “1980 Sonrası Türk Vergi Politikasında Ana Yönelişler”, *Maliye Yazıları*, Sayı 44, Temmuz-Eylül 1994, s.58, 74.

<sup>198</sup> Akalın, 1982, s.702; Önder, 1982, s.505.

<sup>199</sup> İzzettin Önder, “Türk Vergi Sistemi Yapısının Ekonomik Analizi”, *İÜ. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 29. seri-yıl 1983-1984, Gür-Ay Mat., İstanbul, 1985, s.144

<sup>200</sup> Oyan, 1998, s.123.

<sup>201</sup> Kırbas, 1998a, s.293-294; Demiroğlu, a.g.e., s. 65; Şener, 1990a, s.12; Türk-İş, 1995, s.27; Nemli, 1979b, s.170; Saygılıoğlu, 1998, s.27-28; Taş, 1996, s.459; Zekeriya Temizel, “Çağdaş Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi”, *Türkiye III. Vergi Kongresi, Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Boyutları 1996*, İstanbul Yüksek Ticaret ve MÜ İİBF Mezunları Derneği, İstanbul, 1996a, s.38; Ali Baki Usta, “Vergi Reformu Üzerine”, *Vergi Dünyası*, Sayı.150, Şubat 1994b, s.72; Mehmet Öngenoğlu, “Türkiye’de Vergi Adaleti ve Yeni Paket”, *İşletme ve Finans*, Sayı:50, Mayıs 1990, s.50; Alkin, 1994, s.10; Genç Osman Yaraşlı, “Vergi Sistemimiz Yatay Eşitlik Pensibine Uygun mu?”, *Banka ve Ekonomik Yorumlar*, Yıl:30, Sayı:3-4, Mart-Nisan 1993, s. 47,54; Veysi Seviğ, “Nasıl Bir Vergi Reformu?”, *Görüş*, Sayı:13, Ocak 1994, s.60,62; Hesap Uzmanları Kurulu, a.g.e., s.198; İ. Bahri Bellek, “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:105, Haziran 1997, s.70-83; Goode, 1986, s.197; Akalın, 1990b, s.179; Aktan, 2000, s.68. TOBB, *Vergi Uzlaşma Taslağı*, TOBB Yay., Ankara, 1992 b, s.9-124.

<sup>202</sup> Oğuz Oyan ve Ali Rıza Aydın, *Türkiye’de Maliye ve Fon Politikaları*, Adım Yay., 1. Baskı, Ankara, 1991, s.51; Saygılıoğlu, 1998, s.28.

<sup>203</sup> Akdoğan, 1996, s.21.

<sup>204</sup> y.a.g.e., s.21.

oranlılığın derecesine ilişkin farklı görüşler olmakla birlikte yaygın olarak savunulmaktadır<sup>205</sup>. Ancak günümüzde açık artan oranlılığa önemli eleştiriler yapılmaktadır.

Özellikle 1963 tarifesinin enflasyon nedeniyle giderek düşük gelirlerde yüksek artan oranlılık, orta ve yüksek gelirlerde düşük artan oranlılığa sahip olması eleştirilmiş ve düşük gelirlerde düşük artan oranlılık orta gelirlerde daha fazla artan oranlılık içerecek biçime getirilmesi önerilmiştir<sup>206</sup>.

1980 öncesinde dilim sayısı 10 iken bu sayının 1981'de 6'ya inmesi, aynı dilim içerisinde çok sayıda dikey eşitliği bozucu uygulamalara olanak vermesi açısından ödeme gücü ilkesine aykırı bir durum olarak değerlendirilmiştir<sup>207</sup>. Daha önce de değinildiği gibi gelir arttıkça oranın artmasına dayanan artan oranlı bir tarifede, dilim sayısının azaltılması, dayandığı yaklaşımdan olumsuzdur. Bu olumsuzluğu gideren tarife yapısı ise, açık artan oranlı bir tarife açısından, sadece formül tarife veya bir ölçüde çok dilimli tarifiedir.

Dilim aralıklarının genişletilerek dilim sayısının azaltılması, enflasyon döneminde dilim sürüklenmesinin etkisini azaltırken, gelir vergisinin otomatik istikrarlılık niteliğini olumsuz etkilemiştir<sup>208</sup>. Yükseklik farkı aynı olması halinde, tarifelerde bulunan dilim sayısının artırılmasının, vergi adaletine daha uygun olduğu açıktır.

1990 yılı tarifi için AB ülkelerinin 1985 yılı ilk ve son oranları ile karşılaştırma yapılarak Türk gelir vergisi tarifesinin artan oranlılığının fazla yüksek olmadığı belirtilmiştir<sup>209</sup>. 2001 yılı itibarıyla ilk ve son oranlar OECD ülkeleriyle karşılaştırıldığında oldukça farklı tarifelere sahip ülkeler bulunmakla birlikte, genel olarak yine Türk gelir vergisi tarifesinin artan oranlılığının fazla yüksek olmadığı görülmektedir. Ancak OECD ülkelerinde gelir vergisi tarifelerinin gelişme eğiliminin, artan oranlılığın ve son oranın düşürülmesi yönünde olduğu dikkate alınmalıdır. Türk gelir vergisi tarifelerinin sınırlı bir artan oranlılık içermesi, mükellef psikolojisine uygunluk açısından olumlu görülmüştür<sup>210</sup>.

Türk gelir vergisinde uygulanan biçimiyle artan oranlılığın ödeme gücü ilkesine aykırı bir yapıda olduğu belirtilmiştir<sup>211</sup>. İlk gelir diliminin vergi oranının, son gelir diliminin vergi oranına

<sup>205</sup> y.a.g.e., s.21.

<sup>206</sup> Shoup, 1972, s.20.

<sup>207</sup> Şener, 1990a, s.2; Hesap Uzmanları Kurulu, a.g.e., s.205.

<sup>208</sup> Mehmet Tosuner, "Türkiye'de 1994 Mali Bunalımı ve Vergi Reform ihtiyacı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:80, Mayıs 1995a s.49.

<sup>209</sup> Özhan Uluatam, *Türk Vergi Hukuku*, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990a, s.297-298.

<sup>210</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, 2. Baskı, GÜ Yayın No:165, Ankara, 1996, s. 20.

<sup>211</sup> Şener, 1990a, s.6.

göre son derece yüksek olduğu<sup>212</sup>, Türkiye gibi gelişmekte olan bir ülkede gelir vergisinde son oranın düşük olarak belirlenmesinin yatırımları artırıcı bir etkisi olmadığı, 1980 öncesi son dilim oranı olan % 68 oranının ekonomik ve sosyal etkilerinin olumlu olduğu savunulmuştur<sup>213</sup>.

Türk gelir vergisi tarifelerinin gelişiminin incelenmesi, gelir vergisi tarife politikasının teorik amaçlar ve çerçeve ile ilişkisinin olmadığını göstermektedir<sup>214</sup>. Bunun nedenleri arasında, tarifelerin ya da vergilemeye ilişkin diğer unsurların belirlenmesinde, maliye teorisinin esaslarının değil, toplumsal ve siyasal pazarlıklar ve mücadelelerin etkili olması, gösterilebilir<sup>215</sup>.

1980 sonrası tarifelerin ilk ve son gelir dilimi oranlarının makul seviyede belirlenmediği ifade edilmiştir<sup>216</sup>. 1981-1984 dönemi ilk dilim oranları yüksektir. Özellikle, 1981'de uygulamaya konulan tarifenin % 40 olan ilk dilim oranı çok yüksektir<sup>217</sup> ve bu tarifenin, vergi adaletini önemseyen bir yaklaşımla açıklanması oldukça zordur. İlk dilim oranının % 40 olarak belirlenmesinin, enflasyon nedeniyle düşük gelirlerin önceki yıllarda üst dilimlere girerek aşın ve adaletsiz vergilendirilmesi örnek gösterilerek savunulması, teorik ilkeler dikkate alınmasa bile, adalet açısından kabul edilemez. Ancak ilginçtir ki bu tarifenin gerekçesinde sosyal adaleti sağlama amacından söz edilebilmiştir. 1981 tarifesini getiren kanunun gerekçesinde, yeni tarife ile *"alt ve orta gelir dilimlerinin vergi yükü önemli ölçüde azaltılırken, üst gelir dilimlerinin vergi yüklerinde ise bir artış sağlanmak suretiyle müterakkiyet prensibinin esprisine bağlı kalınarak sosyal adalet temin edilmek istenmiştir"*<sup>218</sup> denilmektedir.

1981 tarifesinin ilk oranının % 40'tan başlaması ve ilk dilim genişliği nedeniyle mükelleflerin % 99'unu kapsamaması sonucu düz orana dönüşmesi eleştirilmiştir<sup>219</sup>. İlk dilim oranı % 40 ve son dilim oranı % 75 olan 1981 tarifi vergi adaletini ve vergilemenin gelir dağılımını düzeltme amacını ihlal etmiştir<sup>220</sup>. Ancak bu tarife yapısı talebi kısma çerçevesinde enflasyonla mücadele açısından bir ölçüde savunulabilir.

1985'ten itibaren ilk oranların 1999'a kadar % 25 olarak uygulanması ve bu dönemde en az geçim indirimimin de olmaması, düşük gelirli sınıflar açısından ağır bir vergilemeye neden olmuştur. 1980 öncesi gelir vergisi tarifeleri, 1981 sonrası gelir vergisi tarifelerine göre alt gelir

<sup>212</sup> y.a.g.e., s.6.; Hesap Uzmanları Kurulu, a.g.e., s.205.

<sup>213</sup> Şener, 1990a, s.7.

<sup>214</sup> Önder, 1982. s.505.

<sup>215</sup> y.a.g.e., s.499, 505.

<sup>216</sup> TOBB, 1992, s.82.

<sup>217</sup> Eyüpgiller, a.g.e., s.75.

<sup>218</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapılmasına ilişkin kanun tasarılarının gerekçesi, **Millî Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi**, C.1, 24. Birleşim, 17 Aralık 1980, s. 3.

<sup>219</sup> Oyan, 1989, s.212.

<sup>220</sup> Hesap Uzmanları Kurulu, **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu**, Acar Mat., İstanbul, 1995, s.83.

gruplarına düşük oran ve üst gelir gruplarına daha yüksek oran uygulama içermesi yönünden daha adil ve daha istikrar sağlayıcı olarak nitelendirilmiştir<sup>221</sup>.

Türk gelir vergisinde özellikle orta ve üst gelir dilimlerinde, vergi kaçırma nedeniyle artan oranlılığın fillen düz oranlılığa çok yaklaştığı<sup>222</sup> hatta vergi kaçakçılığı nedeniyle gelir vergisi tarifesinin azalan oranlı bir yapıya dönüştüğü<sup>223</sup> belirtilmiştir. İlk gelir dilimi oranının yüksek, son dilim oranının düşük belirlenmesi, yüksek gelirlielerin teşviklerden yararlanması, menkul sermaye iratlarının düşük oranlarda vergilendirilmesi, ayırma kuramı ve ödeme gücü ilkesine aykırı bir gelir vergisinin oluşmasına yol açmıştır<sup>224</sup>. Türk gelir vergisi tarifelerinin yapısının ve gelişiminin incelenmesi, tarife yapısı ve politikasının, vergilemenin sosyal amacını gerçekleştirmede yetersiz kaldığını göstermektedir<sup>225</sup>.

Türk vergi sistemine ilişkin değerlendirmelerde yaygın bir şekilde gelir vergisi oranlarının yüksek olduğu ve düşürülmesi gerektiği<sup>226</sup> üzerinde durulmuştur. Hatta, oldukça düşük ilk ve

<sup>221</sup> Şener, 2001, s.232-233.

<sup>222</sup> Mustafa Yuluğ, "Türkiye'de Vergi Yükünün Kesimlerarası Dağılımı", *Türkiye'de Vergi Yükü*, Maliye Müfettişleri Derneği Yay., Sevinç Mat., 1977, s.27.

<sup>223</sup> H. Üren Arsan, "Vergi Yükü ve Gelir Dağılımı", *Türkiye'de Vergi Yükü*, Maliye Müfettişleri Derneği Yay., Sevinç Mat., 1977, s.44-45; Şener, 1990a, s.16-17.

<sup>224</sup> Orhan Şener (Haz.), *Türk Vergi Sistemi*, Friedrich Ebert Vakfı, FES Yay. İstanbul, 1990a, s.27-28.

<sup>225</sup> Kırbas, 1998a, s.296.

<sup>226</sup> Yurdakul Alpay, "Mevcut Vergilerin Yükümlülükler Ve Teşebbüs Unsuru Üzerindeki Etkileri Açısından Değerlendirilmesi", *Türk Vergi Sistemi Ve Ekonomi Üzerine Etkileri*, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, Yılmaz Ofset, İstanbul, 1991, s.123; Osman Arıoğlu, "Yeni Vergi Kanunu ve Son Ekonomik Kararlara Bakış", *Yaklaşım*, Yıl:6, Sayı:69, Eylül 1998, s.21; Aydın Ahıska, "Türk Vergi Sisteminde Verimliliğin artırılması", *Vergi Dünyası*, Sayı:34, Haziran 1984, s.29; Aktan, 1996, s.50; Nurettin Bilici, "Türk Vergi Sisteminin Genel Bir Değerlendirilmesi", *Yaklaşım*, Yıl:5, Sayı:58, Ekim 1997, s.119; Bildirici, 1988, s.359; F. Kemal Ebiçlioğlu, "Geniş Tabanlı, Düşük ve Tek Oranlı Vergi sistemi", *Vergi Dünyası*, Sayı:198, Şubat 1998b, s.36; A.Feridun Güngör, "Vergi Reform Kanunu'nun Gelir Vergisi İle İlgili Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi", *Yaklaşım*, Yıl:6, Sayı:69, Eylül 1998, s.97; Adnan Gülerman, "Vergi Reformu-Mali Reform", *Yaklaşım*, Yıl:5, Sayı:60, Aralık 1997a, s.20-21; Adnan Gülerman, "Türkiye ve AB İlişkileri İçinde Vergi Politikası", *Yaklaşım*, Yıl:5, Sayı:56, Ağustos 1997b, s.45; Hesap Uzmanları Kurulu, a.g.e., s.205; Şükrü Kızılot, "Ücretlilerin Gelir Vergisi Yükü ve Azaltılması", *İşveren*, C:XXXVI, Sayı:2, Kasım 1997 a, s.13; Biletin Özdemir, "Kamu Maliyesinde Reform Gereği", *Yaklaşım*, Yıl:5, Sayı:60, Aralık 1997, s.17; Özkan ve Altıparmak, a.g.e., s.128; Mustafa Özyürek, "Vergicilikte Yeni Dönem", *Yaklaşım*, Yıl:6, Sayı:69, Eylül, 1998, s. 9; Metin Taş, "Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Yönelik Önlemler", *Kamu Kesimi Finansman Açıkları, X. Türkiye Maliye Sempozyumu*, İÜ İktisat Fakültesi, İstanbul, 1996, s.466; TÜSİAD, a.g.e., s. 3.7., 3.188; Masum Türker, "Değerlendirme Ve Çözüm Yolları (Oturumu)", *Türk Vergi Sistemi Ve Ekonomi Üzerine Etkileri*, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, Yılmaz Ofset, İstanbul, 1991, s.188; Uluatam, Taş ve Kayıran-Dikmen, a.g.e. s.44; Alkin, 1994, s.7,10; Alkin, 1997b, s.66; Ahmet Cesur ve Erkan Yetkiner, "Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilebilmesine Yönelik Öneriler", *Vergi Dünyası*, Sayı:159, Kasım, 1994, s. 76; Şinasi Aydemir, "Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine (II)", *Vergi Dünyası*, Sayı:162, Şubat 1995, s.44-45; Ali Rıza Gökbunar ve Ramazan Gökbunar, "Türk Vergi Sisteminde Vergi Yükünün Bölüşümü Yönünden Reform Gereği", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:89, Şubat 1996, s.80; Demiroğlu, a.g.e., s.65; Kazıcı, 1993b, s.28 Selami Şengül "Vergi Ödemek İçin Çalışıyoruz", *Asomedy*, Şubat 1997a, s.12; Arkan ve Ay, 1995a., s.83; ESIAD, *Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış*, ESIAD Yay., İzmir, 1992, s.10; Kuddusi Yazıcı, *Vergi Sorunları ve Çözüm Önerileri*, DPT, 1995, s.13,17; Leif Muten, *Türk Vergi Sistemi Hakkında Not*, (Çev. Muharrem Durubal), byy, 1972, s.4.; Bora Ocakçioğlu, "Vergi Kayıp ve Kaçakları", *VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Uludağ Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Bursa 1994, s.44; Pehlivan, 1992, s.54; Tosuner, 1995b, s.66; Sofuoğlu, a.g.e., s.134; Altan Tufan, "Vergi Sistemlerinin ve Vergiciliğin Genel Bir Değerlendirmesi", *Yaklaşım*, Yıl:3, Sayı:30, Haziran 1995, s.6-7.

son oranlara sahip 1950 tarifesinin oranlarının bile yüksek olarak belirlendiği belirtilmiştir<sup>227</sup>. Benimsenmeyen vergi oranlarının artırılması, toplanacak vergi gelirlerini artırmaktan çok vergi kaçakçılığına yol açar<sup>228</sup>. Tarifelere ilişkin olarak, sadece ilk oranların yüksek olduğundan söz edildiği gibi<sup>229</sup> Türkiye’de vergi oranlarının yüksek olduğu tespiti yanlışı olduğu da belirtilmiştir<sup>230</sup>.

Gelir vergisinin oranları düşürülürken tabanının da genişletilmesi gerektiğini belirtenler olduğu gibi dilim sayısı artırılmasını<sup>231</sup> belirtenler de vardır. Gelir vergisi oranlarının yüksek olmasının vergi kayıp ve kaçaklarına neden olduğu, düşürülmesinin vergi kayıp ve kaçaklarında azalışa<sup>232</sup>, ekonomik büyümede ve vergi gelirlerinde artışa yol açacağı<sup>233</sup> ileri sürülmüştür. Ancak, vergiden kaçma eğilimlerinde yüksek oranlardan ziyade diğer etkenlerin rolü olduğu ve vergi oranlarındaki düşüşün vergi gelirlerinde artışa yol açacağı beklentisinin aşırı iyimser olduğu da belirtilmiştir<sup>234</sup>.

En az geçim indiriminin kaldırılması, ayırma kuramının özel indirim şeklinde çok sınırlı bir biçimde uygulanması, vergi tarifesinin çok yüksek bir marjinal oran (% 25) ile başlaması vergi adaletini ciddi bir biçimde zedelemekte, vergiye karşı tepkilerin artmasına yol açmaktadır<sup>235</sup>.

Adaletin sağlanması açısından Türk vergi sisteminde vergi oranlarının yüksekliği önemli bir sorundur. Sermayenin ve kaliteli emeğin akışkanlığı ve küreselleşmenin vergilemede ortaya çıkardığı değişim dikkate alınarak, uluslar arası rekabet açısından yüksek oranlarda ısrar edilmemeli, en azından söz konusu gelişmelere gereken hassasiyet gösterilmelidir. Ayrıca, oran yüksekliğinin, vergi mevzuatındaki çarpıklıkların, adaletsizliklerin daha çok hissedilir bir şekilde ortaya çıkmasına neden olduğu, yüksek vergi oranlarının vergiye karşı tepkilere yol açabileceği ifade edilmektedir. Aşırı yüksek oranlar, mükelleflerin vergi matrahlarnı küçültme gayretlerini

<sup>227</sup> Türkoğlu, a.g.e., s.57; Kadri Özen, "Vergi Reformu Çalışmalarında Ana Amaçlar Neler Olmalıdır", *Vergi Dünyası*, Sayı:146, Ekim 1993, s.24.

<sup>228</sup> Türk, 1962, s.21.

<sup>229</sup> İzzettin Önder, "Vergi Sistemi Zorunlu Olarak Karmaşık", *Asomedyâ*, Şubat 1997a, s.9; Türk-İş, *Onyedinci Genel Kurul Çalışma Raporu*, Ankara, 1995, s.36. Orhan Şener, "Değerlendirme Ve Çözüm Yolları (Oturumu)", *Türk Vergi Sistemi Ve Ekonomi Üzerine Etkileri*, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, Yılmaz Ofset, İstanbul, 1991, s.182; Metin Taş, "Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi," *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumuna Sunulan Tebliğ*, Mayıs 1998, s.21; Kırbaş, 1998a, s.296.

<sup>230</sup> Oğuz Oyan, *Türkiye Ekonomisi Nereden Nereye*, İmaj Yay. 2. Baskı, Ankara, 1998, s.110.

<sup>231</sup> Gülerman, 1997a, s.21.

<sup>232</sup> Bilici, a.g.e., s.121-122. Gülerman, 1997a, s.20; Süleyman Güçlü, "Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeyi Etkileyen Faktörler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı. 145, Ekim, 2000, s.48; Aykon Doğan, "Ülkemizdeki Vergi Sistemi Ve Uygulamasının Ekonomi Politikaları Açısından Değerlendirilmesi (Oturumu)", *Türk Vergi Sistemi Ve Ekonomi Üzerine Etkileri*, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, Yılmaz Ofset, İstanbul, 1991, s.49; Pehlivan, 1993, s.56; Aydın, a.g.e., s.17.

<sup>233</sup> Özdemir, a.g.e., s.17; Aktan, 1999, s.54.

<sup>234</sup> Oyan, 1998, s.111.

<sup>235</sup> Uluatam, 1990a, s.297; Türk-İş, 1995, s.35; TOBB, 1992, s.46; Mehmet Tosuner, *1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi*, Bayraklı Mat., İzmir, 1989, s.50; Gerçek, 1997, s.286



arttır, hilelere başvurmaya teşvik eder, vergiden kaçınma eğilimlerini artırır ve vergi toplama ve tahsil masraflarının yükselmesine yol açar<sup>236</sup>.

1963 tarifesinin uzun süre yürürlükte kalması, düşük gelirlerin yüksek dilimlere çerçevesinde yüksek oranlara tabi olmasına, diğer bir yönden düz oranlı hale gelmesine yol açmıştır<sup>237</sup>. 1963 tarifesinin 1970'li yılların sonuna doğru aldığı biçim, düşük gelirli yüksek oranlardan vergilemeye yol açmış, sosyal adalet, ödeme gücü ve dikey adalet ilkelerine aykırı olarak, ağır bir biçimde vergileme sonucunu doğurmuştur<sup>238</sup>. Özellikle 1980 sonrası yapılan değişikliklerle, vergi yükü dağılımında yatay ve dikey eşitlik bozulmuş, ayırma kuramına aykırı olarak faiz ve rant gelirlerinin vergi yükü hafifletilerek düşük gelirli vergi yükü nisbi olarak artırılmış vergi sisteminin adaletsizliği ve gelir dağılımındaki dengesizlik artmıştır<sup>239</sup>. Türk vergi sistemi, özellikle yatay ve dikey adalet yanında belirlilik ve yasallık ilkeleri başta olmak üzere vergileme ilkeleri açısından eleştirilmektedir<sup>240</sup>.

Diğer taraftan 1981 tarifesinin ilk oranının % 40 olarak uygulanmasının da mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun olmadığı belirtilmiştir<sup>241</sup>. Ayırma kuramının gelir vergisinde çok zayıf olarak yer aldığı ve vergi yükünün ücretlere kaymasını engelleyecek bir mekanizmanın gelir vergisinde olmadığı belirtilmiştir<sup>242</sup>.

Demokratik mekanizmada güçlü baskı grupları üyelerini vergi sığınaklarında korur ve harcama programlarıyla destek sağlarken bir kısım mükellef ağır ve adaletsiz bir vergi yükü altında kalabilmektedir. Üstelik, kamu harcamalarındaki yolsuzluk, israf ve irasyonellik nedeniyle ortaya çıkan ekonomik kriz ve gelir düşüşü, işsizlik gibi maliyetler de yine büyük ölçüde aynı kesime çıkarılabilmektedir.

Vergi tarifesinin dikleştirilmesiyle kaçakçılık teşvik edilmiştir<sup>243</sup>. Enflasyonun devam ettiği bir ekonomide, endekslemenin olmaması, gelir vergisi artan oranlılığı ile birlikte, adalet amacından sapmalara ve vergiye karşı tepkilerin artmasına neden olur<sup>244</sup>. Gelir unsurlarının geneli için artan oranlı tarifeler uygulanırken, bazı gelir unsurları için nihai olarak kaynaktan kesinti yönteminin uygulanması ve her gelir unsuru açısından farklı oranların tespit edilmesi ve üstelik

<sup>236</sup> Akdoğan, 1996, s.21

<sup>237</sup> Tosuner, 1989, s.22, 45; Aliefendioğlu, 1984, s.17-18.

<sup>238</sup> Tosuner, 1989, s.22, 45; Aliefendioğlu, 1984, s.18; Nemli, 1979b, s.182.

<sup>239</sup> Sevim Görgün, "1983-1989 Dönemi Vergi Uygulamasının İktisadi Sonuçları", *Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerine Etkileri*, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, Yılmaz Ofset, İstanbul, 1991, s.31-32, 37.

<sup>240</sup> Usta, 1994b, s.74.

<sup>241</sup> Aliefendioğlu, 1984, s.18

<sup>242</sup> Akalın, 1982, s.709.

<sup>243</sup> y.a.g.e., s.709.

<sup>244</sup> Wiseman, a.g.e., s.62.

Bakanlar Kuruluna bu konuda yetki vermek suretiyle vergi yükümlülüğüne ilişkin kararların yasalarla alınmasından vazgeçilmesi rasyonel vergileme açısından oldukça önemli bir sorundur. Bu durum Türk gelir vergisi sisteminin üniter yapısının bozulduğu ve bunun da vergiye karşı tepkileri artırdığı şeklindeki eleştirilere<sup>245</sup> de kaynaklık edebilir.

Ayrıca kaynakta kesinti yoluyla gelir unsurlarının her biri için farklı olarak belirlenen oranlarda neredeyse takip edilemeyecek kadar sık değişiklik yapılması hatta bir değişiklik yürürlüğe girmeden tekrar değiştirilecek kadar ileri gidilmesi rasyonel vergilemenin temel ilkelerinden adalet ve yasallık ilkesi yanında basitlik ilkesinin de dikkate alınmadığını göstermek bakımından önem taşımaktadır. Nihai olarak vergileme niteliğindeki kaynakta kesinti yoluyla farklı gelir unsurlarına göre mükellefler arasında eşitsizlik yaratılması, gelir vergisinin üniterlikten uzaklaşmasına artan oranlılığın sınırlı bir biçimde uygulanmasına ve dolayısıyla bir çok vergi adaletsizliklerine sebep olmaktadır<sup>246</sup>.

Diğer taraftan, kaynakta kesinti yoluyla artan oranlı olarak vergilemeye tabi olan ücretler ile beyan usulüne göre vergilendirilen diğer kazanç ve iratlar arasında vergiyi ödeme bakımından 1-1,5 yıllık bir süre farkı olması nedeniyle vergilemede eşitlik ilkesine, vergileme prensiplerine ve Anayasanın 10. ve 73/1 maddelerine aykır olduğu üzerinde durulmuştur. Türkiye’de Gelir vergisi oranlarının ve vergi ödeme sürelerinin farklılığı nedeniyle ücretlerin menkul sermaye iradı(faiz) elde edenlerden 2,5 kat, ticari kazançtan % 60 fazla vergi ödediği hesaplanmıştır<sup>247</sup>. Gelir vergisinin büyük bir kısmının kesinti yoluyla ve onunda en önemli bölümünün ücretlerden alınan vergilerden oluşması, gelir vergisinin beyana dayalı, üniter ve artan oranlı niteliğini büyük ölçüde ortadan kaldırdığı gibi ücret vergisi olarak adlandırılmasına da kaynaklık etmiştir<sup>248</sup>. Ancak söz konusu açılardan daha da büyük aykırılıklar, nihai olarak kaynakta kesinti yoluyla düşük veya sıfır oranlı vergilendirilen gelir unsurları ile artan oranlı tarife göre vergilendirilen gelir unsurları arasında gerçekleşmektedir. Asgari ücretin % 25 olarak vergilendirildiği bir dönemde bazı faiz gelirlerinin % 0 olarak vergilendirilmesi rasyonel vergileme bakımından açıklanamaz<sup>249</sup>. Anayasa mahkemesinin oy çokluğuyla da olsa bu uygulamaya yol açan düzenlemeleri anayasaya uygun bulması<sup>250</sup> yönündeki kararna katılmak

<sup>245</sup> Tosuner, 1995b, s.65.

<sup>246</sup> Doğrusöz, 1992, s.232.

<sup>247</sup> Yaraşlı, 1993, s.51-52.

<sup>248</sup> Özen, a.g.e., s.19.

<sup>249</sup> Özen, 1993, s.25.

<sup>250</sup> Anayasa mahkemesi, 1986/5 Esas, 1987/7 Karar, 19.3.1987 tarihli, 12.11.1987 tarihinde RG’de yayımlanan karar (Bu karara Y. Aliefendioğlu katılmamıştır).

mümkün değildir. Türkiye’de ücretlerin vergi yükünün çok ağır olduğu genel olarak ifade edilmektedir<sup>251</sup>.

Ancak, aşağıda bir kısmı aynen alıntılanan karardan anlaşıldığı kadıyla, Anayasa Mahkemesi, bazı faiz gelirlerinin nihai olarak kesinti suretiyle düşük vergilendirilirken ücret gelirlerinin artan oranlı tarife göre vergilendirilmesini eşitliğin gerçekleşmesi için gerekli bir uygulama olarak görmektedir.

*“Ücret gelirlerinin, Gelir Vergisi Kanununun 103. ve 104. maddeleri uyarınca, esas tarifede yer alan ve gelir seviyelerine göre % 25-% 50 arasında değişen oranlara göre tevkifata tabi tutulması ve bu oranların Bakanlar Kurulu karar ile ancak % 10 oranında indirilmesi ve eski seviyesine çıkarılmasıyla, stopaj usulüne göre ve % 25 oranında vergi tevkifatına tabi diğer gelir unsurlarının yine Bakanlar Kurulu kararıyla vergiden muaf tutulması (sıfır oran) veya bir misli fazla tevkifata tabi tutulması, Anayasa’nın 73. maddesinde öngörülen herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi ilkesi ile ‘vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı’ sosyal amacına ters düşmez....Mahkememizin çeşitli kararlarında ısrarla vurguladığı gibi eşitlik ilkesi haklı nedenlerin varlığı halinde farklılık yaratılmasına engel olmayıp bilakis bu ilkeyi gerçekleştirmek için gereklidir...”<sup>252</sup>.*

Literatürde bazı eleştirilere rağmen, gelir türü olarak diğer gelir türlerinden daha az vergi ödeme gücü olduğu ileri sürülerek emek gelirleri gibi bazı gelir türlerinin daha hafif vergilendirilmesi adalet ilkesinin bir gereği olarak ayırma kuramı çerçevesinde savunulmuştur<sup>253</sup>.

Kesinti oranlarına ilişkin olarak çeşitli gelir türleri için Bakanlar Kuruluna oranlar ayrı ayrı belirleme yetkisinin verilmesi ve bu yetkinin kullanılması sonucu mükellef grupları arasında özellikle menkul sermaye iradı elde edenler lehine bir eşitsizliğe yol açılmış, ayırma kuramı ücretliler aleyhine uygulanmıştır<sup>254</sup>. Bu konuda F. Neumark *“İktidar prensibi açısından, kabul edilen vergileme prensiplerinden bir sapma sayılan ve mali adaletsizliğin bir şahikası sayılacak faiz gelirlerinin bir kısmının özel bir vergi muamelesine tabi tutuluşunu rasyonel bir şekilde*

<sup>251</sup> Yaraşlı, 1993, s.52; Türk-İş, 1995, s.33-35; Ali Baki Usta, “Türkiye’de Vergi Sisteminin Köklü Bir Değişikliğe İhtiyacı Var mı?”, 1993 Yılı Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları IV, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1994a, s.13.

<sup>252</sup> Anayasa mahkemesi, 1986/5 Esas, 1987/7 Karar, 19.3.1987 tarihli, 12.11.1987 tarihinde RG’de yayımlanan kararı (Bu karara Y. Aliefendioğlu katılmamıştır).

<sup>253</sup> Literatürde ayırma kuramına yönelik eleştiriler yapılarak bütün gelir unsurlarının aynı vergilemeye tabi tutulması savunulmuşsa da faiz gelirlerinin, (tüketim tipli gelir vergisi önerileri dışında) hafif vergilendirilmesi savunulmamıştır. Tüketim tipli gelir vergilemesi önerilerinde de, gelirin tasarruf halinde iken vergilendirilmemesi ancak tüketime dönüştüğünde vergilendirilmesi savunulmuş, gelir yaşamın tamamı dikkate alınarak değerlendirilmiş, bu çerçevede tasarrufların kısmen adalet ilkesi açısından ancak daha çok tasarrufu teşvik açısından (tasarruf halinde iken) vergi dışı bırakılması öngörülmüştür. Stiglitz, a.g.e., s.495-496

<sup>254</sup> Öztin Akgüç (Haz.), Ücretlerin Vergilendirilmesi, Friedrich Ebert Vakfı, FES Yay. İstanbul, 1994, s.14, 16; Doğrusöz, 1992, s.235; Aliefendioğlu, 1984, s.20; Şener, 1990a, s.13-14.

*açıklamaya imkan yoktur*<sup>255</sup> demektedir. Beyannameli mükelleflere, iyimser tahminle % 50'ye varan vergi kaçırma oranlarının sağladığı avantaj yanında, kazançlarının vergisini kazandıkları yılda değil takip eden yılda ve taksitlerle ödeme hakkının verilmesi, kazançların belirlenmesinde safi tutara ulaşmak için işle ilgili ve işin sürdürülmesi ile ilgili giderlerin indirilmesi hakkı, tanınan çeşitli istisnalar, bazı sermaye gelirlerine düşük ve tek oranlı vergi oranı uygulanması ayrıcalıkların tanınmıştır<sup>256</sup>.

1963 tarifesinin başlangıçta adalet ilkesine uygun olarak belirlendiği ancak daha sonra enflasyon nedeniyle alt ve orta gelir grupları ve bu çerçevede ücretler için adaletsiz bir yapıya dönüştüğü belirtilmektedir<sup>257</sup>. Özellikle 1963 tarifesinin enflasyonla dilimlerinin değerini kaybetmesi sonucu düşük gelir dilimleri de son oranlara tabi hale geldiğinden ve 1981-1984 dönemi ilk gelir dilimlerine aşırı yüksek oranların uygulanması vergi adaleti açısından kabul edilemez. Diğer taraftan 1950-2001 dönemi tarifelerinin oran yapısı, artan oranlılığın bilimsel bir ölçüsü ve sınırı olmadığı, keyfiliğe yol açtığı eleştirisinin haklılığını da ortaya koymaktadır.

Özellikle 1980 sonrası, gelir vergisinde tahsil yöntemi olan kesinti yoluyla vergilemenin nihai vergileme yöntemi olarak kullanılması sonucu bazı dönemlerde üniter yapıdan büyük ölçüde uzaklaşmış, ek olarak ilk dilimin fazla genişletilmesi sonucu mükelleflerin ortalama % 90'lık kısmı ilk dilim oranından vergilendirilmek suretiyle artan oranlılığın anlamını kaybetmesine hatta gelir dağılımında adaletsizliğe yol açılmıştır<sup>258</sup>. Gelir dilimlerinin geniş tutulması nedeniyle yatay vergi adaletinin bozulduğu belirtilmiştir<sup>259</sup>.

Vergi adaleti ve verimi açısından, gelir vergisinde, alt gelir gruplarında artan oranlı tarifenin yumuşatılmasının gerekli olduğu<sup>260</sup> ifade edilmiştir. Yüksek gelir dilimlerindeki mükelleflerin daha çok vergi kaçırdığı, aksi takdirde vergi yükünün daha yüksek olması gerektiği belirtilmiştir<sup>261</sup>.

Vergi kaçaklarını azaltmak bakımından kazanç ve irat türlerine göre farklı vergi oranı uygulamasına son verilmeli, gelir unsurları arasında özellikle menkul sermaye iradının hafif vergilendirilmesi yönündeki ayrıcalıklar ortadan kaldırılmalıdır<sup>262</sup>.

<sup>255</sup> Neumark, 1975, s.106.

<sup>256</sup> Oyan, 1989, s.210-211.

<sup>257</sup> M. Rıdvan Selçuk, *Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Ücretli Kesimdeki Vergi Yüklü*, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, Ankara, 1981, s.82, 101.

<sup>258</sup> Şenatalar ve Diğerleri, a.g.e., s.29.

<sup>259</sup> Şener, 1990a, s.13.

<sup>260</sup> Ziya Müezzinoğlu, "Türkiye'de Vergi Yapısı ve Toplam Vergi Yüklü", *Türkiye'de Vergi Yüklü*, Maliye Müfettişleri Demeği Yay., Sevinç Mat., 1977, s.13-14.

<sup>261</sup> Şener, 1990a, s.4.

<sup>262</sup> Arkan ve Ay, 1995a, s.90 ; Oyan ve Aydın, a.g.e., s.174; Gülten Kazgan ve Diğerleri, *Türkiye'de Gelir Bölüşümü*, Sevinç Mat., Ankara, 1992, s.124.; Bilici, a.g.e., s.119; Özyürek, 1998, s.9-10 ; Temizel, 1996a, s.39; Ahiska, a.g.e., s.30.

Vergilemede adaletsizlik sorunu giderilmeli, tarife yapısı ve politikasının belirlenmesinde adalet ilkesine önem ve özen gösterilmelidir. Türk gelir vergisi tarifelerinin vergi adaleti açısından önemli ve yoğun eleştirilerle karşı karşıyadır. Türkiye’de vergilemenin adaletsiz bir yapıda olduğu yaygın olarak ifade edilmektedir. Vergilemede adaletsizliğin ortaya çıkmasında ya da vergilemenin adaletsiz olarak toplum tarafından algılanmasında tarife ile ilişkili bazı uygulamaların önemli etkileri bulunmaktadır. Bu çerçevede, gelir vergisi tarifesinde sıfır oranlı ilk diliminin olmaması, bazı gelir unsurlarına farklı ve düşük oranlar uygulanması, özellikle ilk dilim olmak üzere tarifede yer alan oranların yüksek olması, sürekli enflasyona rağmen 1963-1980 döneminde gelir dilimlerinde değişiklik yapılmayarak artan oranlılığın düşük gelirliye uygulanması, gelir vergisinde götürülüğün ya da götürülük niteliğinde bazı uygulamaların yaygınlığı belirtilebilir. Vergilemede adaletin tarife bakımından somut unsurlarından fazla söz edilemeye ve vergi adaleti oldukça belirsiz bir kavram olsa da tarife dahil vergilemeye ilişkin her düzenlemede temel kural olarak dikkate alınması vazgeçilemez niteliktedir. Türk vergi sisteminin adaletli bir yapıya kavuşturulması gerekir<sup>263</sup>.

Vergilemenin adaletsiz olarak algılanmasında, gelir vergisi tarife oranlarının yüksekliği de önemli bir etkidir. Özellikle ilk dilimlerde oranların yüksekliği konusunda bir görüş birliğinden söz edilebileceği gibi, uluslar arası uyumluluk ve bu çerçevede emek ve sermaye hareketleri açısından oranların diğer bazı ülkelere göre yüksekliği vergilemede adaletsizlik algılamalarında etkili unsurlardandır. Bu algılamaların arka planında vergi oranlarının seviyeleri ile sunulan kamu hizmetlerinin kalite ve verimliliği arasında kurulan bağlantı ve bunun çeşitli ülkelerle karşılaştırılması da etkili olabilir. Vergilemede adalet, vergiye karşı tepkilerin azalarak vergiye uyumun artması vergilemenin temel amacına ulaşması ve rasyonel vergilemenin gerçekleşmesi bakımından önem taşımaktadır.

### 2.5.2. Tarifelerin Gelişiminin Yasallık İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Vergilemenin uzlaşmaya dayalı ve duyarlı bir dengeye oturtulması gerekirken, vergilere ilişkin düzenlemelerin yapılmasında kaynak sıkıntısına çözüm arayışının zorladığı acelecilikle yaklaşmak, istikrarsız, adaletsiz ve etkin olmayan vergi sistemine yol açmaktadır<sup>264</sup>. Vergiye ilişkin düzenlemelerde çok sık yapılan değişiklikler, mükellefleri, muhasebecileri ve uygulayıcıları hatta vergi idaresini gereksiz yere meşgul etmekte, idare ve mükelleflerin uyum maliyetleri artmaktadır. Vergilemeyle ilgili olarak çıkan kitap ve makaleler daha çıkar çıkmaz uygulamadan kalkmış veya değişmiş hükümler içerdiğinden güvenilirliğini yitirmektedir<sup>265</sup>. Hiç beklenmedik bir

<sup>263</sup> Kırbaş, 1993a, s.11; Güçlü, a.g.e., s.45

<sup>264</sup> Mehmet Ali Çetin, “Vergi Sistemimizde İstikrar ve Reform İlişkisi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 143, Ağustos, 2000, s.102,103,112.

<sup>265</sup> Çetin, 2000, s.107.



anda vergi oranlarını değiştirilmesi adalet açısından eleştirilmekte ve keyfi bir yetki olarak görülebilmektedir<sup>266</sup>. Vergi ve benzeri mali yükümlölüklerin ancak kanunla konulup kanunla değiştirilmesi ve yürütmeye yetki devredilmemesi, idarenin keyfiliğini ortadan kaldırmak yanında vergilemenin belirliliği ve basitliğin gerçekleşmesi açısından da önem taşımaktadır<sup>267</sup>.

Türkiye’de gelir vergisi esas tariflerinin dilimlerini ve oranlarını belirleme yanında kesinti oranlarını belirleme konusunda Bakanlar Kurulu’na yetki verilmiş ve bu yetki kullanılmış hatta 1995 yılı tarife dilimleri bakanlık genel tebliği ile belirlenmiştir.

Vergilendirme yetkisi yürütmeye tanınsa bile bu yetkinin sıkı koşullara ve açık gerçek sınırlara dayandırılması gerekir. Verginin oranı bakımından, çok yüksek bir oran ile sıfır oranı arasında değişiklik yapma yetkisinin yürütmeye verilmesi, yürütmeye sınırlı vergilendirme yetkisi verme çerçevesinde değerlendirilemez. Verginin zaten konulabileceği en yüksek oran ile hiç alınmamasını yasal sınır saymanın bir anlamı ve önemi yoktur. Vergilememek ile vergilemenin sınırın olarak ifade edilebilecek söz konusu sınırlar, yasamanın vergi koyması halinde de dolaylı olarak geçerlidir<sup>268</sup>. Sıfır ile yasamanın koyabildiği oranın iki katı gibi yüksek bir oran arasında sınırlı olarak yürütmeye yetki verilmesi yürütmeye gerçekte bir tür sınırsız yetki verilmesi ile aynıdır. Çünkü, yürütmeyen yetkisi sıfır ile çok yüksek oranlar arasında sınırlanmasa da yürütme, vergi oranını ancak sıfıra indirebilir ve çok yüksek belirleyebilir.

Türkiye’de, 1876 anayasasının 25. maddesi ile<sup>269</sup>, 1924 anayasasının 85. maddesi ile<sup>270</sup>, 1961 anayasasının 61. maddesi ile<sup>271</sup> verginin ancak kanunla alınacağı belirtilmek suretiyle tam bir yasallık ilkesi öngörölmüştür<sup>272</sup>. 1971’e kadar, yürütmeye vergilendirme yetkisi verilmemiş ve yasallık ilkesi uygulanmış buna rağmen, yürütme vergiye ilişkin düzenlemeler yapmaya kalkmış ancak bu düzenlemeler Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir<sup>273</sup>. İlk defa 1961 anayasasına 1488 sayılı kanunla eklenen 3. fıkrayla, “*kanunun belli ettiği yukan ve aşığı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi resim ve harçların muafiyet*

<sup>266</sup> Coşkun Can Aktan, “Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi düzeni”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:118, Temmuz, 1998b, s.16.

<sup>267</sup> M. Aykut Kelecioğlu, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda Vergilerin Kanuniliği Prensibinden Sapmalar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:118, Temmuz 1998, s.55.

<sup>268</sup> Daha önce de belirtildiği gibi yasama organı istediği oranı kağıt üzerinde belirlese de uygulamada bunu belirleme yetkisi vergilemenin sınırları nedeniyle yoktur.

<sup>269</sup> 1876 Anayasasının 25. maddesine göre “*bir kanuna müstenit olmadıkça vergi rüsumat namı ile ve namı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz*”. 1876 Anayasası’nın vergi ile ilgili diğer hükümleri için bkz. Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998, s.85.

<sup>270</sup> 1924 Anayasasının 84. maddesine göre “*vergiler ancak kanun ile tarh ve cibayet olunabilir...*”.

<sup>271</sup> 1961 Anayasasının 61. maddesi, “*vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak kanunla konulur.*”

<sup>272</sup> Cumhuriyet dönemi ve öncesinde, anayasalarda vergilemede yasallık ilkesinin düzenlenmesi konusunda geniş bilgi için bkz. ağan, 1982, s.28-55; Bulutoğlu, 1978, s.3-4; Güneş, a.g.e., s.84-98

<sup>273</sup> Yürütme organının vergilendirme yetkisinin gelişimi ve anayasa mahkemesinin konuya ilişkin kararları için de bkz. ağan, 1982, s.112-143; Bulutoğlu, 1978, s.4-8;

ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir" hükmü getirilmiştir.

1982 anayasasında da 1961'e benzer şekilde 73. md. ile "...vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır. Vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir" hükümleri konulmak suretiyle yürütmeye sınırlı bir yetki devri içeren bir yasallık ilkesi konulmuştur. Yürütme organı, vergilendirme alanında anayasal ve yasal bir yetki devrine dayanmaksızın yetki kullanamaz. Yetki devri söz konusu olmaksızın vergilendirme yetkisinin kullanılması fonksiyon gaspı niteliği taşır ve yok hükmündedir<sup>274</sup>.

Yukarıda da değinildiği gibi, daha sonra çıkan yasalarla tarife açısından, Anayasa'da belirtilen aşağı ve yukarı sınırlar giderek gerçek sınır olmaktan çıkarak şekli sınırlara dönüştürülmek suretiyle, Bakanlar Kurulu'na adeta sınırsız biçimde vergi tarifelerinde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Aşağıda kesinti oranları ve esas tarife açısından bu gelişim açıklanmıştır.

1.1.1981'de tahvil faizleri, mevduat faizleri ve faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından % 25 vergi kesintisi yapılacağı öngörülürken aynı madde ile, Bu % 25 oranını, % 30'a kadar çıkarmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır<sup>275</sup>. 1.1.1983'te, Bakanlar Kurulu'na GVK'nın 105. maddesinde yer alan kesinti oranlarının her birini ayrı ayrı yansına kadar indirme veya yasadaki oranları aşmayacak şekilde yeniden belirleme yetkisi verilmiştir<sup>276</sup>.

1.1984'te, Bakanlar Kuruluna, tevkifat oranlarının her birini ayrı ayrı sıfıra kadar indirme veya yasal oranları aşmayacak surette yeniden tespit etme yetkisi verilmiştir<sup>277</sup>. 1.1.1986'dan itibaren de, tevkifat oranlarının her birini ayrı ayrı sıfıra kadar indirme ve yasal oranı (% 25 oranını) bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden belirleme yetkisi verilmiştir<sup>278</sup>. Böylece Bakanlar Kuruluna kesinti suretiyle vergilendirilen gelir unsurları için % 0 ile % 50 arasında oran belirleme yetkisi verilmiştir.

<sup>274</sup> Çağan, 1982, s.111.

<sup>275</sup> 24.12.1980 tarihinde kabul edilen, 1.1.1981 itibarıyla yürürlüğe giren 2361 Sayılı Kanun'un 72. maddesiyle değiştirilen GVK md.105.

<sup>276</sup> 31.12.1982 tarihli ve 2772 Sayılı (RG'de 31.12.1982'de yayımlanan ve 1.1.1983 tarihinde yürürlüğe giren) Kanun'un 13. maddesiyle GVK'nun 105. maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklik.

<sup>277</sup> 1.1.1984'ten itibaren yürürlüğe giren 2970 Sayılı Kanun'un 3. maddesi ile, GVK'nun kesinti oranları ile ilgili 105. maddesinde yapılan değişiklik.

<sup>278</sup> Gelir vergisi ile ilgili hükümleri 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 Sayılı Kanun'un 65. maddesi ile GVK'nun kesinti oranları ile ilgili 105. maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

Esas tarifelere ilişkin olarak, GVK'ya eklenen mükerrer 123. maddede<sup>279</sup>, yapılan değişiklikle<sup>280</sup> 1.1.1986'dan itibaren yürürlüğe girmek üzere, GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir dilimleri tutarlarının üç katına kadar artırılması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiş, daha sonra eklenen bir fıkra ile Bakanlar kuruluna kalkınmada 1. ve 2. derecede öncelikli yörelerde (üç katına kadarlık sınır içinde) farklı miktarlar belirleme yetkisi verilmiştir<sup>281</sup>. 1993'te yapılan değişiklikle<sup>282</sup> 103. maddede yer alan gelir dilimlerinin önceki yıl uygulanan tutarlarına VUK uyanınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle belirleneceği, bu dilimlere karşılık gelen oranların her bir dilim için ayrı veya topluca 10 puana kadar artırmaya Bakanlar Kurulu'nun yetkili olduğu hükmü konulmuştur. 1995'te yapılan değişiklikle<sup>283</sup>, gelir vergisi esas tarife ilk dilimini 10 kat ve diğer dilimlerini ilk dilimlerin katları şeklinde artırma yetkisi, bu yetki kullanılmadığı takdirde yeniden değerlendirme oranına göre artırma yetkisi ve her bir dilim vergi oranlarının 10 puana kadar artırma eksiltme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. 1998 itibarıyla, yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle dilimlerin belirlenmesi ve bu belirlenen tutarları yansına kadar artırmaya veya indirmeye, vergi oranlarını da her bir dilim için ayrı ayrı veya topluca 5 puan kadar artırmaya ve indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.<sup>284</sup>

Bakanlar Kurulu'na yasayla tanınan<sup>285</sup>, her bir gelir unsuru için kesinti oranlarını ayrı ayrı değiştirme yetkisi, Bakanlar Kurulunun kanunun da üzerine çıkarak siyasi tercihi göre dilediği düzenlemeyi yapmasına ve eşitsizliğe yol açmasına olanak verdiği, ancak anayasa 73/4'ün bu kadar geniş bir yetkilendirmeyi amaçlamadığı ifade edilmektedir<sup>286</sup>.

Türkiye'de özellikle 1980 sonrası dönemde anayasanın 73/4 maddesi ile Bakanlar Kuruluna verilen kısmi düzenleme yetkisinin aşırı kullanılması, yükümlülerin rahatsızlığına ve mağduriyetine sebep olmuştur. Meclisi devre dışı bırakarak, Bakanlar Kurulu kararları ile çok sık yapılan mevzuat değişikliklerinin yol açtığı belirsizlik ortamı, mükellefler ve vergi idaresini zor durumda bırakmaktadır<sup>287</sup>.

Gelir vergisi kesinti oranlarına ilişkin olarak, Bakanlar Kuruluna GVK'nın 94. maddesi ile bu maddede yer alan kesinti oranlarını, kesintiye tabi her bir ödeme veya kazanç için ayrı ayrı sınıra kadar indirme veya bir katına kadar artırma suretiyle belirleme yetkisinin tanınması,

<sup>279</sup> 31.12.1981 tarihli ve 2574 Sayılı Kanunun 29. maddesi ile GVK'na eklenen mükerrer 123. madde.

<sup>280</sup> 4.12.1985 tarihli ve 3239 Sayılı kanunun 69. maddesiyle GVK'nun mükerrer 123. maddesinde yapılan değişiklik.

<sup>281</sup> 3.12.1988 tarihli ve 3505 Sayılı Kanunun 16. maddesi ile mükerrer 123. maddeye yapılan ek.

<sup>282</sup> 26.12.1993 tarihli ve 3946 Sayılı Kanunun 26. maddesi ile GVK'nun mükerrer 123. maddesinde yapılan değişiklik.

<sup>283</sup> 25.05.1995 tarihli ve 4108 Sayılı Kanunun 26. maddesi ile GVK'nun mükerrer 123. maddesinde yapılan değişiklik.

<sup>284</sup> 22.07.1998 tarihli ve 4369 Sayılı Kanun ile GVK'nun mükerrer 123. maddesinde yapılan değişiklik.

<sup>285</sup> GVK md. 94 - 95. Bu madde 2001 mayıs itibarıyla hala aynıdır, henüz değişmemiştir.

<sup>286</sup> Doğrusöz, 1992, s.235

<sup>287</sup> Tosuner, 1995b, s.71; Aytaç Eker, "Anayasal İktisat Açısından 1982 T.C. Anayasası", *Ekonomik Anayasa Sempozyumu*, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, Takav Mat. Ankara, 1992, s.38.

özellikle vergi oranının sıfıra kadar indirilmesi çerçevesinde eleştirilmiştir<sup>288</sup>. Çünkü vergi oranının sıfıra indirilmesi verginin kaldırılması anlamını taşır<sup>289</sup>. Vergi oranını sıfıra kadar indirmenin, verginin kurum olarak devam ettiği ve Bakanlar Kurulu'nca istenildiğinde tekrar yasayla belirlenen düzeye getirebileceğine dayanılarak vergiyi kaldırmak anlamına gelmediği<sup>290</sup> de savunulmuştur. Ancak bu gerekçe, verginin kurum olarak sürmesine karşın uygulanıp uygulanmama yetkisinin Bakanlar Kurulu'na devri sonucunu doğurur. Oysa Anayasa Bakanlar Kuruluna böyle bir yetki tanımamaktadır<sup>291</sup>.

Özellikle nihai vergileme niteliğindeki kesinti oranlarının sıfıra kadar indirilmesinin vergiyi kaldırmak dolayısıyla yasama organına verilen vergi koyma ve kaldırma yetkisinin yürütmeye devri anlamını taşıyacağı belirtilmiştir<sup>292</sup>. Ayrıca Bakanlar Kurulunun, uygulamada, yetkisini aştığı ve bakanlar kuruluna yetki verilmesi ile ilgili Anayasa maddesinin öngörülme amacı dışında kullanıldığı belirtilmektedir<sup>293</sup>. Anayasada verilen yetkinin yukarıda da işaret edildiği gibi, gelir unsurlarının yasal kesinti oranı % 25 iken, yasa ile sıfır ile yasal oranın iki katı arasında bir sınırın konulmasının bir anlamı yoktur. Yasa ile konulduğu ileri sürülen oranlar gerçek anlamda sınırlayıcı değildir. Çünkü bu sınırlar olmasa bile bakanlar kurulu oranı sıfırdan daha aşağı indiremeyeceği gibi çok yüksek oranlara (ağır vergilemeye karşı tepkiler olabileceğinden) çıkaramaz. Anayasa'ya uygun olarak yasanın yukarı ve aşağı sınırlar koyması gerekmektedir. Bu sınırlar gerçekten sınır olmalıdır. Zaten vergilemenin çıkamayacağı bir oranı üst sınır ya da inmeyeceği oranı alt sınır olarak göstermenin anlamlı olmadığı açıktır.

Diğer taraftan bakanlar kuruluna tarifelerin dilimlerini değiştirme yetkisinin verilmesi, zaten düşük gelirleri ilk dilimlere sokan tarife yapısının yürütme kararlarıyla enflasyon karşısında daha da kötü duruma gelmesine yol açabilmektedir. Daha da ileriye tarife dilimlerinin bakanlık tebliği ile belirlenmesi ise yasallık ilkesinin mevcut anayasal çerçevesini de ihlal niteliği taşımaktadır.

Bakanlar kurulunun kendisine verilen oran ve indirim belirleme yetkisini kullanarak bazı vergi yükümlülerini vergi dışı bırakabilmesi hukuki açıdan son derece sakıncalı görülmektedir<sup>294</sup>. Bakanlar Kuruluna verilen vergilemeye ilişkin yetkinin verginin yasallığı ilkesini zedelediği hatta

<sup>288</sup> Doğrusöz, 1992, s.188.

<sup>289</sup> y.a.g.e., s.188.

<sup>290</sup> Anayasa mahkemesi, 1986/5 Esas, 1987/7 Karar, 19.3.1987 tarihli, 12.11.1987 tarihinde RG'de yayımlanan kararı (Bu karara Y. Aliefendioğlu katılmamıştır).

<sup>291</sup> Doğrusöz, 1992, s.192.

<sup>292</sup> Doğrusöz, 1992, s.188-189; Doğrusöz aynı yerde Danıştay 1. dairesinin bu doğrultuda oybirliğiyle adlı bir kararından söz etmektedir. Danıştayın 1. daire, 1983/336 esas nolu, 1983/335 karar nolu ve 26.12.1983 tarihli kararı. (Yayımlanmamıştır.) Bu karar Danıştay İdari İşler Kurulunda oy çokluğu ile onanmıştır (Danıştay İdari İşler Kurulu, 1983/189 esas nolu, 1984/1 karar nolu ve 3.1. 1984 Tarihli kararı yayımlanmamıştır).

<sup>293</sup> A. Bumin Doğrusöz, "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumuna Sunulan Tebliğ, Mayıs, 1998, s.14.; Taş, 1998, s.13.

<sup>294</sup> Taş, 1998, s.19; Aktan, 1998b, s.15; Şener, 1990a, s.9-10; DPT, 1996, s.24.

ortadan kaldırdığı da belirtilmektedir<sup>295</sup>. Karamame ile oran rakam ve had belirleme uygulaması vergilemede açıklığı, basitliği ve istikrar ortadan kaldırmaktadır<sup>296</sup>. Türkiye’de vergilemenin yasallık ilkesi, tarifeler açısından zedelenmiş ancak sadece bununla sınırlı kalmamış yasallık ilkesinin zedelenmesi basitlik ve istikrara da zarar vermiştir.

Vergilemeyi belirlemede baskı gruplarının etkisi de olabilmektedir. Baskı grupları, “seçime girmeden hükümetin siyasal kararlarını etkilemek için faaliyet gösteren örgütlü girişimler”<sup>297</sup> olarak tanımlanabilir. Bazı vergi indirimleri siyasi baskı gruplarının başansı ile elde edilebilir<sup>298</sup>. Nitekim, Türkiye’de Siyasal iktidarların, genellikle baskı gruplarının istekleri doğrultusunda aldıkları kararlarla vergi yükünü belirli kesimlere yükleyebildikleri<sup>299</sup> hatta son zamanlarda vergi sisteminin şekillenip yönlendirilmesinde baskı gruplarının da önemli etkileri olduğu<sup>300</sup> ifade edilmektedir. “Büyüyen bir devlette yürütmeye tanınan aşın yetkiler sonucu baskı ve çıkar gruplarının etkisiyle hükümet etkin olmayan bir yetki kullanımına zorlanır”<sup>301</sup>. Çoğu zaman rasyonel vergilemeden uzaklaşmayla sonuçlanacak bu etkilerden kaçınılması önem taşımaktadır. Bu çerçevede, yasallık ilkesinden sapmalardan vazgeçilmesi yanında kamu kesiminin hacminin küçültülmesi ve vergi bilincinin yaygınlaştırılması önem taşımaktadır.

Türk vergi sisteminde değil yürütmenin vergiye ilişkin kararlar alması, vergiye ilişkin olarak yasaların bile sık sık değiştirilmesi ve uzun vadeli planlar yerine gündelik düzenlemeler yapılması, vergi sistemine güveni sarsmaktadır<sup>302</sup>. Bunun önlenmesi bakımından yasallık ilkesinin yumuşatılmadan hatta anayasal sınırlamalar çerçevesinde katı bir şekilde uygulanması yararlı olabilir.

Tarife politikasındaki keyfiliğin vergi adaletini olumsuz etkilemek yanında, piyasayı, üretim ve ekonomik gelişmeyi de olumsuz etkilediği açıktır. Vergilemenin, tarife ve diğer unsurları açısından keyfiliğine yönelik eleştiriler<sup>303</sup> karşısında keyfiliği ortadan kaldırmak için tam bir yasallık ilkesinin gerekliliği açıktır. Vergilemede yasallık ilkesi açısından bir zorunluluk olduğu gibi, politik yozlaşma ve keyfiliklere son vermek vergi sisteminin yozlaşmasını önlemek

<sup>295</sup> Ömer Faruk Batırel, “Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar”, *Vergi Dünyası*, yıl:20, sayı:230, Ekim 2000, s.5.

<sup>296</sup> Usta, 1994a, s.19.

<sup>297</sup> Marian D. Irish ve James W. Prothro., *The Politics of American Democracy*, Third Edition, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1965, s.240 (Mehmet Tunçer, “Türkiye’de Ulaştırma Sistemi ve Baskı Grupları”, *Maliye Yazıları*, Sayı:63, Nisan-Haziran 1999, s. 90’dan naklen).

<sup>298</sup> Bulutoğlu, 1962, s.17.

<sup>299</sup> Kıldış, a.g.e., s.190.

<sup>300</sup> Zeynep Ankan, “Vergilendirmede Demokrasi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:115, Nisan 1998, s.99.

<sup>301</sup> y.a.g.e., s.99.

<sup>302</sup> TOBB, 2001, s.160-161.

<sup>303</sup> Nitekim Türk vergi sisteminin keyfiliğinden söz edilmiştir. Bkz.Vural Ankan, “Vergi Sistemimiz Sistemsizliğe Dönüştü mü? Bunu Tartışmaya Açıyorum (1)”, *Vergi Dünyası*, Sayı:100, Aralık 1989, s.3.



bakımından, vergilerle ilgili oran, rakam ve sınırlar kanunlarla belirlenmeli karamame ve tebliğle belirlenmeye son verilmelidir<sup>304</sup>. Anayasal iktisat yaklaşımı, anayasal sınırlamalarla yasal düzenlemelerin alanının bile daraltılmasını, keyfiliği ve yozlaşmayı önlemek bakımından kaçınılmaz görmektedir.

Vergilemeye ilişkin düzenlemelerin yasa ile yapılması gerekirken bakanlar kuruluna ve hatta maliye bakanlığına yetkiler verilmek suretiyle, istisna, muafiyet, indirim ve oranlara ilişkin olarak düzenlemeler yapılması, yasallık ilkesi yanında vergi sisteminin istikrarını, vergilemede açıklık ve belirlilik ilkelerini bozmaktadır<sup>305</sup>. Yasallık ilkesinin, keyfiliği önleme bakımından öneminin anlaşılabilmesi sonucu yanlış bir anayasal çerçeve çizilmesinin, hukuki güvenliğin ciddi bir biçimde zedelenmesine, tarifelerin belirlenmesinde keyfiliğe ve vergilemede basitlikten bahsedilemeyecek bir yapıya ulaşılmasına yol açtığı görülmektedir.

Yasallık ilkesine yönelik olarak, alt ve üst sınırları belirlenen oranlar ve miktarlara ilişkin olarak bakanlar kuruluna yetki verilmesi ancak bu yetkinin yılda bir kere kullanılma ile sınırlandırılması<sup>306</sup> önerildiği gibi bu yetkinin daha da sınırlandırılması<sup>307</sup> hatta kaldırılması<sup>308</sup> önerilmiştir. Vergileme gibi temel hak ve özgürlüklere ilişkin sınırlama içeren bir konunun yılda bir kere bile olsa yürütmeye tanınan yetkiler çerçevesinde düzenlenmesi, yasallık ilkesinin içeriği, amacı ve felsefi dayanakları ile uyumsuzdur. Rasyonel bir gelir vergisi tarifesi açısından tam bir yasallık ilkesi gereklidir. Hatta vergilemede ortaya çıkan keyfiliği ve karmaşıklık yanında ekonomik ve politik yozlaşma gibi bir çok sorunların temelinde vergilendirme yetkisinin yanlış kullanımının yer aldığı ifade edilerek bunun giderilmesi için vergilemede anayasallık ilkesinin gerektiği<sup>309</sup> ya da vergiye ilişkin yasalarda basit çoğunlukla değil kaliteli çoğunlukla çıkarılması gerektiği ifade edilmiştir<sup>310</sup>.

### 2.5.3. Tarifelerin Gelişiminin Basitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

1950-2001 döneminde, gelir vergisi tarife politikası, artan oranlı tarifeler, sık sık değişen ve her bir gelir unsuru için farklılık olabilen kesinti oranları, fon kesinti oranları ve bireysel gelir üzerinden alınan diğer vergi tarifeleri uygulamalarıyla oldukça karmaşık bir yapıya dönüşmüştür. Sadece tarife yapısının içerdiği bu karmaşıklık bütün vergi sistemi açısından basitlik ilkesinin

<sup>304</sup> Usta, 1994a, s.21.

<sup>305</sup> Bülent Gedikli, "Vergi Sistemimizin Parametrelerine Genel Bir Bakış", *Vergi Dünyası*, sayı:182, Ekim 1996, s.50; Akgüç, a.g.e., s.29.

<sup>306</sup> Arkan, 1998, s.102.

<sup>307</sup> Sinan Aslan, "Vergi Kaybının Sebepleri ve Sonuçları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:98, Kasım 1996, s.133.

<sup>308</sup> Birgen Keleş, "Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri", *Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerine Etkileri*, İstanbul Mülkiyeller Vakfı, Yılmaz Ofset, İstanbul, 1991, s.25.

<sup>309</sup> Arkan, 1998, s.99; Çetin, 2000, s.112-113; Taş, 1998, s.25.

<sup>310</sup> y.a.g.e., s.103.

dikkate alınmadığını göstermektedir. Türk vergi sistemi, tarife dışındaki diğer unsurlarıyla birlikte de büyük bir karmaşıklık içerisinde<sup>311</sup>.

Vergilemede bir kısmı reform adı altında yapılan, bir kısmı yürürlüğe girmeden değiştirilen, bir kısmı da yürürlüğe girdikten sonra geri alınmak zorunda kalınan, adeta hiçbir araştırmaya dayanmadan yapıldığı izlenimi veren ve oldukça karmaşık bir yapıda gerçekleşen değişiklikler, vergi sisteminin dengesinin ve tutarlılığının bozulmasına, vergi sistemine güvenin yok olmasına ve istikrarsızlığa yol açmıştır. Bu istikrarsız, karmaşık ve anlaşılması güç yapı belirsizliğe, yatırım ve üretimde düşüşe yol açacak nitelik taşımaktadır. Bu yapının oluşmasında diğerleri yanında vergi tarife politikasının önemli etkisi olmuştur<sup>312</sup>.

Vergi sistemi basit ve anlaşılır olmalıdır. Karmaşık vergi sistemleri hem mükellefin maliyetini hem de kontrol ve denetim maliyetini artırır<sup>313</sup>. Vergi mevzuatı karmaşık bir yapıda olduğu gibi sık sık yapılan değişikliklerle daha da belirsiz hale gelmekte, vergi mevzuatı dilinin anlaşılabilirliği yanında vergi yükümlülüğüne ilişkin formalitelerin fazla olması, yükümlülükleri rahatsız etmekte ve vergiye karşı tepkilere neden olmaktadır<sup>314</sup>. Vergi sisteminin basitleştirilmesi, vergi toplama ve vergi ödemeye ilişkin maliyetleri azaltma ve vergi yasalarındaki kaliteyi artırma açısından önem taşır<sup>315</sup>. Bu nedenle, Türk vergi sisteminin, çok fazla sayıda yasa, Bakanlar Kurulu kararları ve genel tebliğlerle oldukça karmaşıkleşen yapısının, yasalarda sık sık yapılan değişiklikler, eklenen maddeler, mükerrer maddeler, geçici maddeler yürürlüğe girmeden tekrar değiştirilen maddelerle içinden çıkılmaz, uzmanların bile izlemekte zorluk çektiği bir yapıya dönüştüğü<sup>316</sup> belirtilmektedir. Nitekim, Türk Vergi sisteminin 1980 sonrasında vergi kanunu değişime hastalığı neredeyse zafiyeti yaşadığı<sup>317</sup> ifade edilmiştir.

<sup>311</sup> H.Basri Aktan, "Toplumda Vergi Bilinci, Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakının Önemi", *Yaklaşım*, Yıl:5, Sayı:52, Nisan, 1997, s. 13; Saygılıoğlu, 1998, s.28. Şenyüz, 1994, s.131.

<sup>312</sup> Genç Osman Yaraşlı ve Kamil Duman, "Vergi Sistemi Üzerine Düşünceler", *Banka ve Ekonomik Yorumlar*, Yıl:29, sayı:2, Şubat, 1992, s.41-42; Ay, a.g.e., s.132; Salih Şanver, "İ. Oturum İstikrar Aracı Olarak Vergi (üzerinde tartışmalar)", *VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Uludağ Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Bursa 1994, s.24; Doğan, 1991, s.19; Ahıska, a.g.e., s.23; Aktan, 2000, s.65-67. Zeynep Arıkan, "Vergilendirme Hizmeti", DEÜ İİBF Maliye Bölümü, Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan, İzmir, 1997, s. 118.

<sup>313</sup> Ebiçlioğlu, 1998b, s.32; Usta, 1994a, s.20.

<sup>314</sup> Fatih Kemal Ebiçlioğlu, "Vergi Sisteminin Basitleştirilmesinden Ne Amaçlanmalıdır", *Vergi Dünyası*, Sayı:197, Ocak 1998a, s.61.; Tosuner, 1995b, s.65. Kırbaş, 1993a, s.12; Halil Nadaroğlu, "(İşverenle Görüşme)", *İşveren*, C:XXXVI, Sayı:2, Kasım 1997, s.6. Gülerman, 1997a, s.19.

<sup>315</sup> Ebiçlioğlu, 1998a, s.63.

<sup>316</sup> Kırbaş, 1993a, s.12.; Usta, 1994a, s.18; Ahıska, a.g.e., s.23. Abdurrahman Akdoğan, "Vergi Kayıp ve Kaçakları", *VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, Uludağ Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Bursa 1994, s.52; Şenyüz, 1994, s.129; Ali Karaaslan, "Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Bazı Öneriler", *Yaklaşım*, yıl:4, Sayı:44, Ağustos 1996, s.17; Şenyüz, 1994, s.131.

<sup>317</sup> Temizel, 1996b, s.55.

Vergileme yapısının karmaşıklığı, mükelleflerin vergi idaresine olan güvenlerini sarsmakta<sup>318</sup>, vergiye uyum maliyetlerini artırmakta, vergiye karşı tepkilere yol açarak vergi kayıp ve kaçaklarını teşvik etmektedir. Nitekim, vergi kaçakçılığının nedenleri arasında mevzuatın karmaşık olması, veya basitlik ilkesinin ihlali, kolayca anlaşılabilir olmaması, mevzuatın sürekli değişikliklere uğraması ve devamlı yeni formaliteler getirmesi, istikrarlı olmaması (sık değişmesi) belirtilmektedir<sup>319</sup>. Vergilemede basitlik açısından vergi mevzuatının anlaşılabilirliği önem taşımaktadır. Gelişmiş ülkelerde vergi beyannamesini okuma yaşının 12,5-13 olmasından söz edilirken<sup>320</sup>, Türk vergi sisteminin vergi uzmanlarının bile içinden çıkamayacağı bir yapıda olması, basitlik ilkesinden ne kadar uzaklaşıldığını göstermek bakımından anlamlıdır.

Vergi mevzuatının sade, anlaşılır ve istikrarlı bir yapıya kavuşturularak vergilemede basitliğin sağlanması, vergi adaletinin gerçekleşmesi ve vergiye karşı tepkileri azaltma bakımından kaçınılmaz bir zorunluluk olduğu üzerinde durulmaktadır<sup>321</sup>. Türk vergi sisteminin ana sorunlarından birisi mevzuatın karmaşıklığıdır<sup>322</sup>. Vergi mevzuatının karmaşıklığı yönetim maliyetlerinin yüksek olmasına, vergiye uyum düzeyinin düşmesine ve vergilemede eşitsizlik olduğu düşüncesinin yaygınlaşmasına yol açmaktadır<sup>323</sup>. Mevzuatta reform adı altında bile olsa sık sık değişiklikler yapılması sorunu bulunmaktadır<sup>324</sup>. Vergiye ilişkin düzenlemeler, ciddi araştırmalar ve çalışmalara dayanarak, bilimsel çevreler yanında, meslek odaları ile mükelleflere ve vergi idaresine yardımcı olan kuruluşların temsilcilerinin de görüşleri alınarak hazırlanmalıdır<sup>325</sup>. Türk vergi mevzuatı uzun vadeli bir görüşe göre hazırlanmadığından sürekli değişikliklere uğramış<sup>326</sup>, anlaşılması güç, yamalı bir bohça haline gelmiştir<sup>327</sup>.

Bir ülkede uygulanan vergi mevzuatı, ülkenin ekonomik, sosyal, mali ihtiyaçlarına cevap veremiyorsa, sade kolay, anlaşılır bir yapıda değilse, sürekli değişme ihtiyacı gösteriyor ve istikrarlı bir yapı arz etmiyorsa vergi kaçağı artar. Dolayısıyla vergilendirmede basitlik ilkesi,

<sup>318</sup> Demiroğlu, a.g.e., s.64.

<sup>319</sup> Saygılıoğlu, 1990, s.14; Kırbas 1993a, s.7; Sadık Kırbas, *Kayıtdışı Ekonomi*, Tesav Yayınları, 1995b, s.18; Arıkan ve Ay, 1995a, s.86; Tosuner, 1995 b, s.65.

<sup>320</sup> İngilterede iç gelir idaresinin standart vergi rehberinin okunma yaşının 13, ABD'de 1974 yılı federal gelir vergisi beyannamesinin okunma yaşının 12,5 olduğu belirtilmiştir. (Uçak, a.g.e., s.18.)

<sup>321</sup> Demiroğlu, a.g.e., s.65; Aslan, a.g.e., s.143. Sofuoğlu, a.g.e, s.137; Williams, a.g.e., s.33.

<sup>322</sup> Karaaslan, a.g.e. s.17.

<sup>323</sup> Stiglitz, a.g.e., s.746.

<sup>324</sup> Güçlü, a.g.e., s.45.

<sup>325</sup> Sadık Kırbas, "Vergi Tasarılarını Kim hazırlamalıdır", *Vergi Dünyası*, Sayı:147, Kasım 1993b, s.32-33; Güçlü, a.g.e., s.47.

<sup>326</sup> Gülerman, 1997a, s.19.

<sup>327</sup> y.a.g.e., s.20.

özellikle hem vergi idaresi hem de mükelleflerin işini kolaylaştırma açısından büyük önem taşımaktadır<sup>328</sup>.

Yürürlüğe konulan düzenlemelerde sık sık değişikliğe gitmenin ortaya çıkardığı belirsizlikler bir tarafa, bazen yürütme bir süre önce çıkardığı ancak henüz yürürlüğe girmeyen düzenlemesini yürürlüğe girmeden de değiştirebilmiştir<sup>329</sup>. Vergilemede istikrarın sağlanması açısından, vergilemeye ilişkin sık sık değişiklik yapılmaması, yapılacak değişikliklerin kapsamlı araştırmalara dayanarak toplum tarafından konu iyice tartışıldıktan sonra, uzun vadeli bir bakış açısı içerisinde, vergilemenin önemine uygun özen gösterilerek yapılması gerekir<sup>330</sup>. Yeni bir vergi reformu oluşturmaktan sınırlı bir değişikliğe kadar vergilemeye ilişkin olarak yapılacak bütün düzenlemelerin bilimsel çalışmalara dayanması gerekmektedir<sup>331</sup>.

Vergilemeye ilişkin yapılacak düzenlemelerde, ilk olarak vergilemenin önemsenmesi<sup>332</sup>, vergilemenin teori ve uygulamayla bir bütün oluşturduğunun bilinmesi<sup>333</sup>, konunun toplumda iyice tartışılması ve rasyonel vergilemenin unsurları dikkate alınarak vergilemeye ilişkin toplumsal tercihlerin siyasal kararlara dönüştürülmesi ve vergilemeye ilişkin bu değişikliklerin istikrar ve güven ortamını zedelememesi, belirsizliğe yol açmaması bakımından sık sık yapılmaması gerekmektedir. Ayrıca ancak gerektiğinde yapılan bu değişikliklerin sistemin bütünlüğünü, sürekliliğini ve tutarlılığını bozmayacak bir çerçevede gerçekleştirilmesi gerekmektedir<sup>334</sup>. Türk vergi sisteminde vergilemeye ilişkin düzenlemelerin sık sık yapılmaktan vazgeçilmesi, sistemin tutarlılığını ve sürekliliğini kamuoyunda inandırıcı bir şekilde ortaya koyması zorunludur<sup>335</sup>.

<sup>328</sup> Kıldış, a.g.e., s.187.

<sup>329</sup> Bu çerçevede esas tarife ile ilgili ve kesinti oranları ile ilgili birer örnek belirtilebilir. 31.12.1981 tarih ve 2574 Sayılı Kanunun 31. maddesiyle GVK'na eklenen geçici 12. maddede, 1982 taifesi yanında, 1983 ve 1984 yılları için uygulanacak (dilimleri aynı oranları değişik olan) tarifeler ayrı ayrı verilmiş, ancak 1984 için öngörülen tarife 1984 yılı gelince yürürlüğe girmekle birlikte, 1983 için öngörülen tarife bir yıl sonra yürürlüğe girmeden değiştirilmiş, 31.12.1982 tarihli ve 2772 Sayılı Kanunla 1983 yılı için uygulanmak üzere daha farklı oranlar içeren bir tarife belirlenmiştir.

Bakanlar Kurulu 1.1.1984'te yürürlüğe girmek üzere mevduat ve tahvil faizleri ile faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından alınacak tevkifat oranlarının % 40 olan oranını % 20'ye indirmiştir (16.12.1983 tarihli 83/7505 Sayılı BKK). Ancak daha sonra, 1.1.1984'ten itibaren geçerli olmak üzere aynı gelir unsurları için tevkifat oranını %10 olarak belirlemiştir (Daha önce çıkarılmış olan 83/7505 Sayılı kararın yürürlük tarihi olan 1.1.1984'ten geçerli olmak üzere, 20.4.1984 tarihli 84/7648 Sayılı BKK ile). Görüldüğü gibi 35 gün içerisinde, aynı tarihten geçerli olmak üzere, vergi oranları önce % 40'tan % 20'ye, daha sonra aynı süre içerisinde % 10'a indirilmiştir. Üstelik, ilk indirim suretiyle % 20'ye inen oran uygulanmaya fırsat bulamadan çıkarılan diğer Bakanlar Kurulu Kararı, ilk indirimin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren geçerli sayılmıştır.

<sup>330</sup> Taş, 1996, s.466.

<sup>331</sup> Usta, 1994b, s.73. Güçlü, a.g.e., s.47.

<sup>332</sup> Ahıska, a.g.e., s.21.

<sup>333</sup> y.a.g.e., s.21.

<sup>334</sup> Temizel, 1996b, s.56; Demiroğlu, a.g.e., s. 65; Güçlü, a.g.e., s.45, 47.

<sup>335</sup> Temizel, 1996 b, s.56.

#### 2.5.4. Tarifelerin Gelişiminin İstikrar İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

"Vergi kanunları sosyal uzlaşmalardır ve bunların sık sık değiştirilmeleri de doğru değildir"<sup>336</sup>. Üstelik aceleci, yetersiz ve hatta bazen yanlış içerikli değişikliklerle daha kötü sonuçlara yol açılmaktadır. Üretim ve yatırım kararlarının alınmasında belirsizliğin olumsuz etkisi bulunmaktadır. Sık sık değişen vergi yasaları karşısında ekonomik faaliyetlerde gerileme olacaktır. Bakanlar kurulunun vergilemeye ilişkin olarak sık sık değişiklikler yapması sonucu, yatırımcıların geleceğe yönelik karar alabilmeleri engellenmiş, enflasyondan kaynaklanan belirsizliklere bir de sık sık değişen vergi mevzuatı eklenince, mükellefler, verimli ve uzun vadeli yatırımlar yerine kısa dönemli ve spekülasyon yatırımlarına yönelmiştir<sup>337</sup>.

Vergi sisteminin istikrar bir vergi sisteminin değerlendirilmesi açısından önem taşıyan temel unsurlardandır. Hatta vergi sisteminde uzun dönemde basitliği sağlayacak değişiklikler bile, kısa dönemde, mükelleflerin yeni kanunları öğrenmesi ve uygulamaya geçebilmesi gibi nedenlerle uyum maliyetlerini artırır<sup>338</sup>.

Gelişmiş ülkelerde küçük bir vergisel değişiklik için bile bilim adamlarının uzun bir süre tartışırken<sup>339</sup>, Türk vergi mevzuatında, vergi oranlarına ilişkin yapılan bir değişiklik yürürlüğe bile girmeden yeni oranlar belirlenmesi oldukça dikkat çekicidir. Vergilemeye ilişkin yapılan çok sık değişikliklere yönelik çok yoğun eleştiriler yapılmaktadır. Türk vergi mevzuatının karmaşıklık bakımından adeta dipsiz bir kuyu olduğu mali idarenin bile içinden çıkamayacağı bir yapıda olduğu belirtilmektedir<sup>340</sup>.

Türkiye'de 21 bin mükellefi bulunan bir vergi dairesinde, tahakkuk fişi, ödemeler, taksitler, geçici vergiler, fonlar ve diğerleriyle birlikte her bir mükellef için iki ay içinde yaklaşık 15 işlem den toplam 300 bin civarında işlem yapıldığı, bu kadar yoğun çalışan vergi dairelerinden daha fazla hizmet beklemenin yersiz olacağı<sup>341</sup> ifade edilmiştir. Bu örnek, basitlik ilkesinden uzaklaşan bir vergi sisteminin maliyetlerinin artacağı ve etkinliğinin azalacağı görüşlerinin haklılığını göstermek bakımından dikkat çekicidir.

<sup>336</sup> Akalın, 1982, s.710.

<sup>337</sup> Şener, 1990a, s.22.23.

<sup>338</sup> Slemrod, 1997, s.363. Nitekim sık sık değişikliklerle oldukça karmaşık hale gelen Türk vergi sisteminin etkinliği açısından vergi dairesi personeli için yapılmakta olan eğitim ve seminerler ek olarak eğitim ve seminerler yapılması ve bu çerçevede yeni eğitim merkezi ve ders sınıflarının oluşturulması önerilmektedir. (Asım Gezer, "Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Yönelik Yasal ve İdari Tedbirler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:60, Mayıs-Haziran 1992, s. 28.)

<sup>339</sup> Örneğin Almanya'da (birleşme nedeniyle KDV % 16'dan % 18'e çıksın mı diye) küçük bir değişiklik için 200 bilimadamı 2 yıl tartıştıkları ifade edilmiştir. (Şanver, 1994, s.24.)

<sup>340</sup> Akdoğan, 1994, s.52. Şenyüz, 1994, s.129; Nadaroğlu, 1997, s.6; Doğan, 1991, s.19; Gerçek, 1997, s.292.

<sup>341</sup> Ahmet Esen, "Çağdaş Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi", *Türkiye III. Vergi Kongresi, Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Boyutları 1996*, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF Mezunları Derneği, İstanbul, (Kongre Tarihi)1996, s.43; Üstelik bu ifadelerin sahibi Ahmet Esen, eski bir gelirler Genel Müdürüdür.



Tarife politikasının ve aşın formalite içeren vergi sisteminin, kişilerin vergi yükümlülüklerine ilişkin görevlerini yerine getirmelerinde, mali idarenin vergilemeye ilişkin mevzuatı takip etmesinde önemli sıkıntılar ortaya çıkaracağı açıktır. Türk gelir vergisi tarifelerinin özellikle üniterlikten uzaklaşması sonucu ve sık sık yapılan değişikliklerle oranlarının gelişimini takip etmek oldukça zordur. İstikrarsız bir tarife politikası ile ekonomik etkinlik ve verimlilik sağlanması kolay değildir.

#### **2.5.5. Tarifelerin En Az Geçim İndirimi ve Ayırma Kuramı Çerçevesinde Değerlendirilmesi**

1950-2001 dönemi içerisinde, tutarları yıllar itibarıyla değişmekle birlikte genel olarak düşük miktarlarda da olsa bir en az geçim indirimi uygulanmış, 1986 itibarıyla yürürlükten kaldırılmış sadece ücretler açısından özel indirim uygulamasına devam edilmiştir. Bu dönemin tamamı gelir vergisi tarifi açısından temel bir unsur olan en az geçim indirimini tam anlamıyla içermeme sorunu taşımaktadır. İlk bölümde de ortaya konulduğu üzere en az geçim indirimi, hem teorik dayanakları güçlü olan hem de uygulamada genel kabul görmüş rasyonel vergilemenin temel bir unsuru niteliği taşımaktadır.

Özel indirim uygulaması ücretler açısından en az geçim düzeyini vergi dışı bırakmayı sağlayacak tutarlarda belirlenmemiş ancak sınırlı da olsa diğer gelirlerle göre ücret gelirlerinin vergi yükünü azaltma işlevi görmüştür. Ancak bu işlevin de gerçek anlamda diğer gelirlerle göre yüklenilen vergi yükünü azalttığı tartışmalıdır. Çünkü diğer bazı gelir unsurları ücret gelirlerine göre indirilen giderler açısından bazı üstünlükler içermektedir. Diğer taraftan ücret gelirleri ve diğer gelirler, özellikle 1986-1993 dönemi bazı sermaye gelirleri gibi kesinti suretiyle nihai olarak düşük oranlı vergilendirilen gelirlerle göre daha ağır vergilendirilmiştir.

Özellikle 1980 sonrası vergi sisteminde çok sık değişikliklerin yapılması vergi sisteminin verimliliğini azaltmıştır. Ücretler gibi düşük gelirli vergi mükellefleri artan oranlı tarifeye tabi tutulurken, yüksek gelirli mükellefler, çeşitli dönemlerde, faiz gelirleri gibi bir takım gelirlerin % 0 veya düşük kesinti oranına tabi tutulması nedeniyle ödeme gücü ilkesi ve dolayısıyla vergi adaleti zedelenmiştir<sup>342</sup>. Gelir vergisinde ücretler esas tarifeye tabi tutulmak suretiyle yaygın olarak 1985 sonrasında % 25 oranında vergilendirilirken, sermaye gelirleri nihai nitelikte stopaj yoluyla % 10 oranına veya daha düşük orana tabi tutulmak suretiyle ayırma ilkesi hiçbir dönemde bu kadar tersine döndürülmemiştir<sup>343</sup>.

1999'dan itibaren ücretler dışındaki diğer gelir unsurları için, her bir dilimde % 5 ek oran içeren tarife, adalete ulaşmak için ayırma kuramına yönelik bir adım olarak

<sup>342</sup> Şener, 2001, s.224-225.

<sup>343</sup> Oyan, 1989, s.148.

değerlendirilmektedir<sup>344</sup>. Ancak bu uygulama ücretlerin daha hafif vergilendirilmesi amacıyla değil, ek finansman ihtiyacını karşılamak için 2002'ye kadar geçici olarak getirilmiştir. Türk vergi sisteminde emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha hafif vergilendirilmesinin öngörüldüğünün söylenmesi oldukça zordur<sup>345</sup>. Ücretlerin vergilendirilmesinde yatay adaletin zedelendiği, bu durumun gelir dağılımındaki dengesizliği daha da artırdığı belirtilmektedir<sup>346</sup>. Ücretlerin kesinti yoluyla artan oranlı tarifeye göre vergilendirildiği, ücretler dışındaki gelir unsurlarının ise vergilerini gelir elde ettikten 1-1,5 yıl sonra ödedikleri, bazı gelir unsurlarına kesinti yoluyla düşük ve tek oranlar uygulandığı, ekonomik amaçlı teşvikler ve vergi kaçırma dikkate alındığında ise ayırma kuramının tersine uygulandığı hatta vergi yükü bakımından azalan oranlı etkili dolaylı vergiler dikkate alındığında bu görüşün daha da güçlendiği söylenebilir.

1950-2001 döneminde, genel tarife olarak artan oranlı tarifenin seçilmesi rasyonel vergileme bakımından temel sorunların ortaya çıkmasının belki de temel kaynağı olmuştur. İlk olarak, artan oranlı tarifenin genel tarife olarak seçilmesine rağmen, genel olmayan nitelikte bazı gelir unsurları için ayrı tarifelerin belirlenmesi (istisna ve muafiyetlerle toplama ve yıllık beyanname dışında bırakılıp kesinti suretiyle vergilendirilme) dönemin başlarında bir dar kapsamlı ve istisna niteliğinde iken, giderek bazı yüksek gelirler için düşük ve düz oranlı vergilemenin yolu olmuş, normal biçimiyle bile eleştirilen ayırma kuramı hiç kabul edilemeyecek tersine bir biçimde uygulanmıştır<sup>347</sup>. Sporcuların transfer ücretinin GV'den istisna edilerek sadece kesinti yoluyla % 10 olarak vergilendirilmesi, "*adil bir uygulama değildir*" ve "*dünyanın hiçbir yerinde böyle bir uygulama mevcut değildir*"<sup>348</sup>. Asgari ücret üzerinden bile vergi alınan bir ülkede, çok yüksek kazançları ifade eden transfer ücretlerine söz konusu ayrıcalığın tanınmasının altında yatan sosyal amacı anlamak çok zordur<sup>349</sup>. Transfer ücretlerinin düşük ve düz oranlı vergilendirilmesi artan oranlılık sistemi ile tutarlı değildir<sup>350</sup>. Ayırma kuramı Türkiye'de,

<sup>344</sup> Halit Çiçek, "Vergilemede Genellik, Eşitlik, Adalet İlkesi ve Türk Gelir Vergisi", *Maliye Yazıları*, Sayı.67, Nisan-Haziran 2000b, s.118.

<sup>345</sup> y.a.g.e., s.118.

<sup>346</sup> y.a.g.e., s.119.

<sup>347</sup> Ayırma kuramının normal biçimi, özellikle emek gelirleri gibi bazı gelir unsurlarının, sermaye geliri gibi diğer gelir unsurlarına göre daha az ödeme gücüne sahip olduğunu ileri sürerek düşük oranlı vergilenmesini öngörürken, Türkiye'de çeşitli dönemlerde bazı faiz gelirlerine düşük oran uygulaması söz konusu olmuştur. Diğer taraftan asgari ücret artan oranlı tarifeye tabi tutulurken, çok yüksek tutarlarda dolaşan sporcu transfer ücretleri çeşitli dönemlerde düşük ve düz oranlı olarak vergilendirilmiştir.

<sup>348</sup> Arkan, 1998, s.99.

<sup>349</sup> y.a.g.e., s.99.

<sup>350</sup> Nuray Arslanhan, "Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi ile Spor Kulüplerinin Faaliyetlerinin KDVK açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı.94, Temmuz 1996, s.50-51.

teoridekinin aksine sermaye lehine uygulanmıştır. Faiz gelirleri ile sporcu transfer ücretlerinde düşük ya da sıfır oran uygulanması bunu göstermektedir<sup>351</sup>.

Emek geliri elde edenlerle diğer gelirler arasında, vergi ödeme sürelerinden kaynaklanan farklılığın giderilmesi için, emek geliri elde edenlerin maaş ve ücreti yıllık peşin olarak verilmesi önerisi getirilmiştir<sup>352</sup>. Ayrıca, özel indirim miktarlarının artırılması, asgari ücret düzeyinin vergi dışı bırakılması ve ücretler için ayrı ve daha yumuşak artan oranlılık içeren bir tarifenin uygulamaya konulması ve bu unsurların enflasyona endekslenmesi de önerilmiştir<sup>353</sup>.

Ayırma kuramı hiç dikkate alınmasa sadece yatay eşitlik dikkate alınsa bile ya da başka bir ifadeyle tersine ayırma kuramı uygulamasının bir kısmına son vermek için, ücretlerde vergi ödeme sürelerinden kaynaklanan farklılığın giderilmesi gerekmektedir. Bunun için ücretlerin de kendilerinin beyanname vererek vergilerini takip eden yılda diğer gelirlerle benzer taksitler halinde ödemeleri şeklinde bir düzenleme yapılabilir. Ücretlerin vergilendirilmesinde aşamalı olarak stopaj usulünden beyan usulüne geçilerek vergi bilincinin güçlendirilebileceği de ifade edilmiştir<sup>354</sup>. Bu uygulamanın idarenin basitlik ve idari maliyetlerini fazla artıracak artıracak varsayıldığında ise, diğer gelir elde edenlere göre, çok önce vergisi alınan ücretliler için, en azından cari ve tahmin edilen enflasyon ve faiz oranları dikkate alınarak tarifiede ya da ödenecek vergide indirimle gidilmelidir. Ücretlerin ayrı bir tarife ile vergilendirilmesinin vergi idaresi yönünden zor olduğu belirtilerek, ücretlerin genel tarife içerisinde vergilendirilmesi, ancak özel indirim tutarlarının yükseltilmesi<sup>355</sup> de önerilmiştir.

Diğer taraftan ücretlerde söz konusu olan özel indirim tutarlarının artırılması ve özel gider indirimi için toplanan belgelerin üçte birinin değil tamamının gider kabul edilmesi gerekmektedir. Bu şekildeki değişiklik de ayırma kuramının uygulanmasına değil yine yatay adaletin gerçekleşmesine yöneliktir. Bu uygulama, ücretler dışındaki diğer gelirler için matrahtan indirilmesi kabul edilen çeşitli giderlerin, ücret gelirlerinde kabul edilmemesi sonucu ortaya çıkan farklılığı gidermek niteliği taşımaktadır.

Türkiye’de ücretler üzerinde son derece ağır bir vergi yükünün olması, vergi adaletsizliğini ortaya çıkarırken diğer taraftan işletmelerin maliyetlerini de etkilemek suretiyle vergi kayıp ve

<sup>351</sup> Metin Taş, "Vergi Kayıp ve Kaçakları", VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, 1994, s.53.

<sup>352</sup> Şener, 1990 b, s.85.

<sup>353</sup> Şenatalar ve Diğerleri, a.g.e., s.152.

<sup>354</sup> Cesur ve Yetkiner, 1994, s.78. Arıkan ve Ay, 1995a, s.90.

<sup>355</sup> Mehmet Pamak, "(Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler" tebliği Hakkında) Yorum", Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri, 17-18 Nisan 1978, İstanbul, (Seminer Tarihi)1978, s.21.

kaçaklarına da yol açtığı<sup>356</sup> gibi Türk işletmelerinin uluslar arası düzeyde rekabet gücü açısından da savunulabilir değildir<sup>357</sup>.

1981-1985 dönemi tarifeleri 1963 tarifesine kıyasla yumuşak bir artan oranlılık içerirken, 1986 tarifi ise daha da yumuşak bir artan oranlılık taşıyor hale getirilmiştir<sup>358</sup>. 1986'da gelir vergisi tarifesinin ilk dilimlerinde vergi oranı indirimi beklenirken son diliminde yapılmıştır<sup>359</sup>. 1986 tarifesinde oranlar % 25 ile % 50 arasında değişirken 1963 tarifesinde % 10 ile % 68 arasında değişmekteydi. 1963 tarifesinin, enflasyon nedeni ile yapısı bozulmadan önceki şekli ile vergi sistemimizin en adil tarifi olma özelliğine sahip olduğu belirtilmiştir<sup>360</sup>. 1986 ve 1988 tarifeleri görünüşte 6 dilimli olmakla birlikte mükelleflerin çoğunluğu ilk dilime girdiğinden ilk dilim dışındaki dilimlerin sadece görüntüde kaldığı ifade edilmiştir<sup>361</sup>.

Ücret gelirleri, elde edilirken kesinti yoluyla vergilendirildiği için hiçbir kaçak olmadan ve cari faiz haddine göre belirli düzeyde daha fazla vergilendirildiğinden, ücret gelirlerinin diğer gelirlerle birleştirilmeden vergilendirilmesi, ücret gelirlerine diğer gelirlere göre bir avantaj sağlamaktan çok daha ağır vergilendirilmelerini önlemek açısından önem taşıdığı<sup>362</sup> belirtilmiştir.

Asgari ücretin vergi dışı bırakılmasına, vergi mükellefi bilincini yok edeceği<sup>363</sup>, maliye teorisi açısından desteklenebilir olmadığı<sup>364</sup>, mükellef sayısını azaltarak bütçe açıklarına ve enflasyona yol açacağı, asıl korunması gerekenlerin asgari ücretliler değil işsizler olduğu<sup>365</sup> ifade edilerek karşı çıkmıştır. Vergi kayıp ve kazaklarını önlemek için gerekli tedbirleri almak yerine, gelir kaybı olacak gerekçeyle, asgari ücreti vergilendirmeye devam etmek sosyal devlet anlayışıyla bağdaştırılmaz<sup>366</sup>. Ücretlerdeki ağır vergi yükünü gidermek açısından kısa vadede maaş ve ücretlerin asgari ücret kadarkı kısmının özel indirim yoluyla vergi dışı bırakılması, orta

<sup>356</sup> Bilici, a.g.e., s.119; Korkut Boratav, "(Kayıtdışı Ekonomi ve İstihdam Panelindeki Tebliğ)", **Kayıtdışı Ekonomi ve İstihdam**, Özçelik-İş Sendikası, İstanbul, 1994, s. 102; Akalın, 1996a, s.35-36.

<sup>357</sup> Bilici, a.g.e., s.122.

<sup>358</sup> Oyan, 1989, s.153.

<sup>359</sup> y.a.g.e., s.150.

<sup>360</sup> y.a.g.e., s.153.

<sup>361</sup> y.a.g.e., s.166.

<sup>362</sup> İzzettin Önder, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler", **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, 17-18 Nisan 1978, İstanbul, 1978, s.12; Halil Nadaroğlu, "(Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler Tebliği Hakkında) Genel Tartışma", **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, 17-18 Nisan 1978, İstanbul, 1978, s.16.

<sup>363</sup> Temizel, 1996b, s.57.

<sup>364</sup> Akalın, 1990a, s.7.

<sup>365</sup> y.a.g.e., s.8.

<sup>366</sup> İnci Kuzgun, "Türkiye'de Asgari Ücret Uygulaması Sorunlar-Öneriler", **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, c.9, 1991, s.145.

vadede tüm emek gelirlerinin, uzun vadede de bütün gelirlerin en az geçim indirimi kadarlık kısmının vergi dışı bırakılması<sup>367</sup> veya asgari ücretin gelir vergisi dışında bırakılması gerekir<sup>368</sup>.

Gerek tarife teorisinde, gerek rasyonel vergileme kriterleri açısından gerekse gelişmiş ülke uygulamaları, sıfır oranlı dilimin rasyonel vergileme açısından önem taşıdığını ortaya koymaktadır. Türk gelir vergisi tarifelerinde 1985'e kadar düşük miktartlı bir genel indirim uygulaması ile yürütülen sıfır oranlı dilim daha sonra sadece ücretliler açısından düşük miktartlı olarak devam etmiştir. Ancak Türk gelir vergisi tarifelerinin tarihi gelişiminin tüm dönemlerinde sıfır oranlı dilim, hiçbir şekilde yeterli düzeyde söz konusu olmamıştır. Türk Gelir vergisi tarifelerini gelişimi incelendiğinde başlangıcından günümüze kadar sıfır oranlı dilim sorununun olduğu açıkça görülmektedir.

Gelişmiş ülkelerde genellikle ilk dilim oranı doğrudan sıfır oranına tabi tutulmakta ya da en az geçim indirimi gibi indirimlerle dolaylı olarak sıfır oranına tabi tutulmaktadır. Türkiye'de ise en az geçim indirimi uygulanmadığı gibi ilk dilim oranı yüksek bir oran olarak belirlenmiştir<sup>369</sup>.

Rasyonel bir gelir vergisi tarifi ile en az geçim düzeyi sıfır vergi oranına tabi tutulmalı ya da başka bir ifadeyle ilk pozitif oran en az geçim düzeyinden sonraki gelir için söz konusu olmalıdır. Hiçbir gerekçe bireyin kendisi ve ailesinin yaşamını sürdürebileceği gelirden vergi alınmasını haklı gösteremez. Türk Gelir vergisi tarifelerinde 1985'e kadar düşük de olsa yıllar itibarıyla değişen miktartlarda en az geçim indirimi uygulanmış ancak 1986'dan beri uygulanmamaktadır. En az geçim indirimi sağlam teorik gerekçelere dayandığı gibi günümüzde örneğin OECD ülkelerin tamamına yakınında değişik şekillerde uygulanmaktadır. Türk Gelir vergisi tarifesinde, herkes için geçerli, kişinin kendisi ve ailesini geçindirebilecek gelir miktarının vergi dışı bırakılmasına hemen geçilmelidir. En az geçim düzeyi asgari ücret tespit komisyonu gibi ya da daha tarafsız bir biçimde belirlenecek bir komisyonun önerileri de dikkate alınarak yasa ile belirlenmeli ve enflasyona endekli olmalıdır. Vergi reform çalışmalarında % 10'un üzerinde enflasyon olan ülkelerde vergi sisteminin enflasyona endekslenmiş olması üzerinde durulmaktadır<sup>370</sup>.

İlk gelir diliminden vergi alınmamasının ya da tam bir en az geçim indiriminin uygulanmasının uygun olacağı<sup>371</sup> ve bunun özel indirimle desteklenmesi gerektiği<sup>372</sup> ifade

<sup>367</sup> Sadık Kırbaş, "Çağdaş Bir Vergi Sistemine Yaklaşım", *Yaklaşım*, Yıl:3, Sayı:30, Haziran 1995a, s.65.

<sup>368</sup> TİSK, XVIII. Olağan Genel Kurul Çalışma Raporu, Ajans Türk Mat., Ankara, 1992, s.22; Ahmet Burçin Yereli, "İşveren Üzerindeki Ücret Yüğü Ücret Üzerindeki Devlet Yüğü", *Vergi Sorunları Dergisi*, Yıl:10, 1991/6, s.50; Arkan ve Ay, 1995a, s.90; Kazgan ve diğerleri, a.g.e., s.124; TOBB, 1992, s.70.

<sup>369</sup> Şener, 1990 b, s.77.

<sup>370</sup> Thrisk, a.g.e., s.25.

<sup>371</sup> Ocakçıoğlu, 1994, s.44; Akalın, 1990a, s.8; Bilici, a.g.e., s.120; Pehlivan, 1992, s.53; Taş, 1996, s.466; Akgüç, a.g.e., s.24; TOBB, 1992, s.69; Yener Kalyoncu, "Gelir Vergisi Tarifesinin Ücretliler Lehine İyileştirilmesi Sorunu",



edilmektedir. En az geçim düzeyinin vergi dışı bırakılması, sosyal açıdan gerekli olduğu gibi kişinin insanca yaşaması açısından ve ekonomik kalkınma bakımından da gerekli görülmektedir<sup>373</sup>. Türkiye’de uygulanmış olan en az geçim miktarlarının oldukça düşük olduğu bunların anlamlı bir düzeye çıkarılması gerektiği ve bunun gelir dağılımını düzeltme açısından da önemli olduğu<sup>374</sup> belirtilmiştir. En az geçim indiriminin sebep olacağı gelir kaybı, vergi adaletinin sağlanmasıyla azaltılacak olan vergiye karşı tepkilerle telafi edilebilecektir<sup>375</sup>.

---

İktisat ve Maliye, C.24, Sayı:5, Ağustos 1977, s.181; nder, 1978, s.12; şener, 1990a, s.2-3; Seviç, 1994, s.65; Tosuner, 1989, s.50; şener, 1998, s.20; Söyler, a.g.e., s.75. Türkoğlu, a.g.e., s.58.

<sup>372</sup> Akalın, 1990a, s.8.

<sup>373</sup> şener, 1990a, s.5.

<sup>374</sup> Shoup, 1972, s. 19.

<sup>375</sup> Taş, 1996, s.466.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN ANALİZİ

Bu bölümde Türk gelir vergisi tarifelerinin, dilim, marjinal oran, ortalama oran ve artan oranlılık yapılarının gelişimi ve değerlendirilmesi yapıldıktan sonra ile tarifelerin etkileri ve tarifeleri yönelik öneriler ortaya konularak değerlendirilmesi yapılacaktır.

#### 3.1. GELİR VERGİSİ TARİFE DİLİMLERİNİN ANALİZİ

Bu kısımda, 1950-2001 dönemi mevzuatla belirlenen tarifelerle birlikte, mevzuatın değişmediği yıllarda enflasyon nedeniyle dilimlerin reel olarak değişmesi nedeniyle ortaya çıkan gelir vergisi tarifelerinin dilimleri çeşitli açılardan incelenecektir. Bu çerçevede, dilimler açısından 1950-2001 dönemi içerisinde incelenen tarife sayısı 58'dir<sup>1</sup>. Ancak dilimlerin incelenmesi açısından bazı değerlendirmeler için oranların da dikkate alınması gerektiğinden söz konusu tarife sayısının 62 olarak ele alınması gerekmiştir<sup>2</sup>.

Tarifelerin dilimlerini inceleyen bu kısmın tamamında 1950-2001 dönemi mevzuatla belirlenen ya da enflasyon nedeniyle söz konusu olan tarife dilimleri, 2000 Ağustos fiyatlarına çevrilerek inceleme ve karşılaştırmalar yapılmıştır.

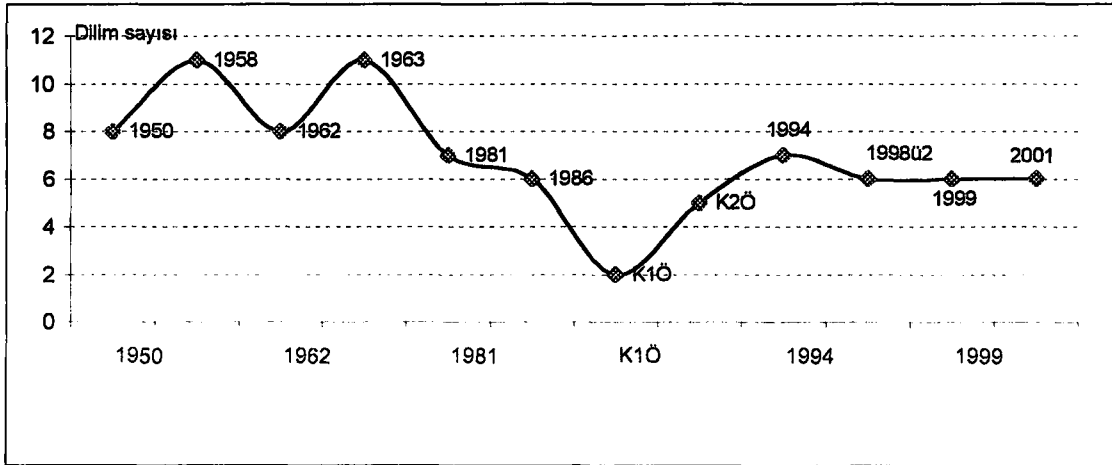
##### 3.1.1. Gelir Vergisi Tarifelerinin Dilim Sayısı

Dilim genişliği ve oranlarla birlikte daha anlamlı analizler yapılmasına yardımcı olmakla birlikte<sup>3</sup>, tarifenin dilim sayısı, artan oranlılığı da etkilemesi bakımından vergileme açısından önem taşır. 1950-1980 döneminde 9 yıl 8 dilimli, 21 yıl 11 dilimli tarife uygulanmıştır. 1981-2001 döneminde en yüksek dilim sayısı 7 olmuştur. 1981-1985 ile 1994-1998 dönemlerinde 7 dilimli tarife uygulanırken, 1986-1993 ile 1998-2001 dönemlerinde 6 dilimli tarife uygulanmıştır. 1950-2001 döneminde 1991-1993 arası uygulanan kalkınmada öncelikli tarifeler ise, 1. derecede öncelikliler 2, ikinci derecede öncelikliler 5 dilimlidir.

<sup>1</sup> 1950-2001 dönemi, oran açısından 62 tarife olmasına rağmen, tarife sayısının dilim çerçevesinde 58 olarak alınmasının iki nedeni vardır. Birincisi, 1999-2001 dönemi ücretler için (aynı dilim) farklı oran uygulamasıdır. Bu nedenle dilim açısından tarifeler 3 eksiktir. İkincisi, 1951 yılı oran açısından bir tarife olarak sayıldığı halde, enflasyon olmaması nedeniyle 1950'ye göre dilimlerde bir değişme olmadığından dilim çerçevesinde ayrı bir tarife olarak sayılmamıştır. Böylece dilim çerçevesinde tarife sayısı 58 olurken oran çerçevesinde 62 olmaktadır.

<sup>2</sup> Tarife (ya da tarifelerin ilk dilim) sayılarının 58 – 62 arasında farklı olarak kullanılmasının nedeni çeşitli değerlendirmeler açısından değerlendirmeye katılması gereken tarifelerle ilgilidir.

<sup>3</sup> Oranlar ve dilim genişlikleri de dikkate alınarak daha kapsamlı bir analiz, artan oranlılığın ölçümü kısmında yapılmıştır.



Şekil 1 : 1950-2001 Dönemi Tarifelerin Dilim Sayılarının Gelişimi

1950-2001 döneminde tarifelerin dilim sayısı 2 ile 11 arasında değişmiştir. Mevzuata dayalı olarak belirlenen tarife dilim sayıları, 1950'den itibaren tarihi seyri içerisinde 10 defa değiştirilmiştir. 1950 tarifesinde 8 olan dilim sayısı, 1958 tarifi ile 11'e çıkarılmış ve 1962 tarifi ile tekrar 8'e indirilmiştir. 1963'te dilim sayısında artış yapılarak 11'e çıkarıldıktan sonra 1981 tarifi ile tekrar azaltma yapılmış ve dilim sayısı 1950-1981 döneminin en düşük seviyesi olan 7'ye inmiştir. 1986 tarifi ile dilim sayısı tekrar azaltılarak 6'ya inmiştir. 1991-1993 döneminde uygulanan kalkınmada birinci derecede öncelikli tarifelerde 2'ye inen dilim sayısı, kalkınmada 2. derecede öncelikli tarifelerde 5 olmuştur. 1994 yılı tarifi ile tekrar yükseltlen dilim sayısı 1998'e kadar 7 olmuştur. 1998 ücretler için yılın ikinci dönemi uygulamaya konan tarife ile dilim sayısı 6'ya inmiştir. Diğer gelir unsurları için dilim sayısı, 1999 tarifi ile 1999 yılı başı itibarıyla 6'ya inmiştir. 1999'dan sonra tarifelerde değişiklik yapılmakla birlikte dilim sayısında bir değişiklik yapılmamıştır<sup>4</sup>.

Tarihi gelişim itibarıyla, kalkınmada öncelikli tarifeler hariç, tarife dilim sayısı politikasının belli ölçüde dalgalanan yapısına rağmen, Türk gelir vergisi tarifelerinin belirli bir gelişme eğilimi gösteren unsuru olduğu söylenebilir. Artan oranlı bir tarife tercihi ile birlikte dilim sayısının az olması yerine, aynı yükseklik farkında dilim sayısının fazla olması, artan oranlılığın teorik dayanakları bakımından vergi adaletine daha uygundur. Ancak artma oranlarında bir değişiklik olmadan dilim sayısının azalması, tarife türü bakımından tercihin değiştiğini gösterir. Türk gelir

<sup>4</sup> 1950-2001 dönemi, bütün tarifelerin (1998 ü2 dahil diğer ücretler için farklı olanlar hariç) nominal dilim sayıları toplamı 166'dır. Tarifelerin reel dilimleri toplamı ise 411 iken, 1999-2001 yıllarındaki farklı oranlı tarifelerin dilimlerinin (1999-2001 için olan toplam 15 dilimin) de dikkate alınması halinde dilim sayısı 426 olmaktadır. Son bir önceki dilimlerin sonu ile son dilimin başlangıç düzeyinin aynı olması nedeniyle sayılmayan son dilim başlangıç düzeylerinin (62 dilimin) dikkate alınması halinde dilim sayısı 488 olmaktadır. Enflasyon olmadığından 1950 ile aynı olan 1951 dilimleri de (7 dilim) eklendiğinde toplam 495 dilim olmaktadır. Bu dilim sayılarından her biri farklı analizler için elverişli olabilmektedir. Dolayısıyla her analizde gereken sayı kullanılabilir.

vergisi tarifelerinde, OECD ülkelerinde olduğu gibi, artan oranlılığın azaltılması yönünde bir tercih olduğu görülmektedir.

### **3.1.2. Dilim Genişliklerinin Gelişimi ve İncelenmesi**

Bu kısımda 1950-2001 dönemi uygulanmış olan tarifelerin 2000 Ağustos fiyatlarıyla dilim değerleri esas alınarak ayrı ayrı dilimler ve bütün dilimler çerçevesinde değerlendirme yapılmıştır. Ayrıca dilim genişlikleri, karşılaştırmalar açısından genel olarak her bir dilimin kendi genişliği çerçevesinde değil, kendinden önceki dilimlerle toplamı<sup>5</sup> açısından ele alınmıştır. Ancak her bir dilimin kendi genişliği ile ilgili olarak da (bu husus belirtilerek) bazı değerlendirmeler yapılmıştır.

#### **3.1.2.1. Tarifelerin Dilimlerinin Ayrı Ayrı Analizi**

Burada dilimlerin (ödt) gelişimi ve analizi, dilimlerin miktar sınırları, gelişimi, artış oranları, tarihi gelişimi, yoğunlaşma aralığı, bazı ölçütler açısından değerlendirilmesi ve oranlar da dikkate alınarak dilimlerin incelenmesi çerçevesinde ortaya konulacaktır.

##### **3.1.2.1.1. Tarife Dilimlerinin Miktar Sınırları**

Ayrı ayrı dilimlerin, dilim sınırları incelendiğinde, aynı sınıftaki dilimlerin oldukça farklı değerler arasında değiştiği görülmektedir. Burada 1950-2001 dönemi ilk dilimler ve diğer dilimlerin miktar sınırları üzerinde durulacaktır.

1950-2001 döneminde ilk dilimler, 28 milyon ile 8 milyar 234 milyon TL arasındaki neredeyse bütün değerleri almıştır. En yüksek ilk dilim en düşük ilk dilimin 294 katıdır. İkinci dilim sonları, 55 milyon lira ile 24 milyar 680 milyon lira arasında, üçüncü dilim sonları 110 milyon lira ile 41 milyar 133 milyon lira arasında, dördüncü dilim sonları 275 milyon lira ile 82 milyar 265 milyon lira arasında, beşinci dilim sonları 606 milyon lira ile 123 milyar 398 milyon lira arasında, altıncı dilim sonları 1.267 milyon lira ile 205 milyar 663 milyon lira arasında, yedinci dilim sonları 2 milyar 919 milyon lira ile 142 milyar 407 milyon lira arasında, sekizinci dilim sonları 5 milyar 398 milyon lira ile 129 milyar 273 milyon lira arasında, dokuzuncu dilim sonları 7 milyar 876 milyon lira ile 188 milyar 633 milyon lira arasında, son dilim başlangıç düzeyleri 7 milyar 668 milyon lira ile 263 milyar 823 milyon lira arasında değişmiştir.

İlk dilimden sonraki dilimlerin, en yükseklerinin en düşüğüne oranı, ikinci dilim sonları için 448, üçüncü dilim sonları için 373, dördüncü dilim sonları için 299, beşinci dilim sonları için 203, altıncı dilim sonları için 162, yedinci dilim sonları için 49, sekizinci, dokuzuncu ve onuncu dilim sonları için 24'tür. En yüksek son dilim başlangıç düzeyi, en düşük son dilim başlangıç düzeyinin

<sup>5</sup> Bundan sonra, dilimlerin kendisi ve kendinden önceki dilimlerle toplamı anlamında (ödt) yazılacaktır.

24 katıdır. Reel fiyatlarla en yüksek ilk dilimle en düşük ilk dilim arasındaki oran, sadece 1963 tarifi son diliminin başlangıç düzeyi ile ilk diliminin genişliği oranından düşüktür. 1963 tarifi hariç bırakılırsa, 52 yıllık dönemde, en yüksek ilk dilimin en düşük ilk dilime oranı, her tarifenin kendi son dilim başlangıç düzeyinin ilk dilimine oranından çok daha fazla olmuştur. Başka bir ifadeyle 52 yıl içerisinde 1963 tarifi hariç, her bir tarifenin son dilimi/ilk dilimi oranı, bu dönemdeki en yüksek ilk dilim/en düşük ilk dilim oranından büyüktür. İlk dilim genişliğinin 52 yıl içerisinde bu kadar büyük değişiklikler göstermesini rasyonel vergileme açısından açıklayabilmek oldukça zordur. Bu durum, Türk gelir vergisi tarifelerinde dilimlerin belirlenmesinde geçerli bir bilimsel kriterin söz konusu olmadığını, artan oranlı tarifenin önemli bir unsuru olan dilimlerin belirlenmesinin yüzeysel ve ilkesiz olduğunu göstermek bakımından önem taşımaktadır.

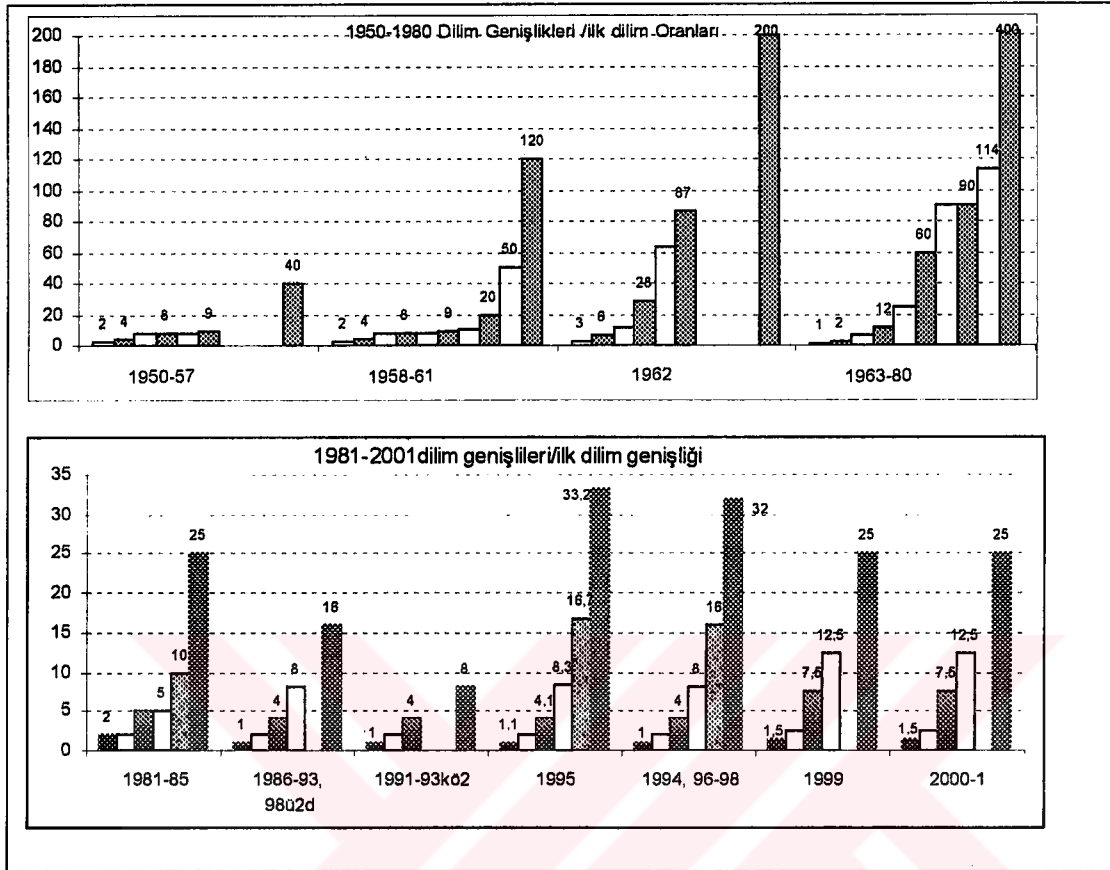
### 3.1.2.1.2. Dilim Genişliklerinin Artış Oranları

Dilim genişlikleri 1950-2001 döneminde çok farklı miktar ve oranlarda artmıştır. 1950-2001 dönemi uygulanmış olan tarifelerin dilimlerinin artış oranları, her tarifenin dilimleri açısından incelenmiş ve bu incelemede, her tarifenin her bir dilimi kendi ilk dilimine<sup>6</sup> oranlanmıştır. Buna göre ikinci dilimlerin ilk dilimlere oranı, 1 ile 3 arasında değişmiştir. Başka bir ifadeyle bu dönemde uygulanan tarifelerden ikinci dilimi en fazla artan tarife ikinci dilim, ilk dilimin 3 katı iken, ikinci dilimi en az artan tarife 2. dilim, ilk dilimin 1 katı olmuştur. (3 kat artış sadece 1962 tarifesinde vardır.)

Üçüncü dilimin 2. dilime oranı 2 ile 6 arasında, dördüncü dilimin ilk dilime oranı 4 ile 12 arasında, beşinci dilimin ilk dilime oranı 5 ile 28 arasında, altıncı dilimin ilk dilime oranı 8 ile 63 arasında, yedinci dilimin ilk dilime oranı 9 ile 87 arasında, sekizinci dilimin ilk dilime oranı 10 ile 90 arasında, dokuzuncu dilimin ilk dilime oranı 20 ile 90 arasında, onuncu dilimin ilk dilime oranı 50 ile 114 arasında değişmiştir. Son dilim başlangıç düzeyinin ilk dilime oranı 1950-57 arasında 40 iken, 1958-61 arasında 120'ye, 1962'de 200'e ve 1963-80'de 400' çıkmıştır. 1981-85 arası 25'e inen oran, 1986-93 arası 16'ya inmiştir. 1994'te tekrar yükselerek 32'ye çıkan oran, 1995'te 33'e çıktıktan sonra tekrar düşüşe geçerek 1996-1998 arası 32, 1999-2000'de 25 olmuştur. 1998'de ücretlerin 2. dönem tarifesinde bu oran 16 iken kalkınmada 2. derecede öncelikli tarifelerde bu oran 8 olmuştur. En düşük oran ile en yüksek oranın uygulandığı gelir düzeyleri arasındaki farkı gösteren bu oranlar bir yönüyle artan oranlılığın yapısını da ortaya koymaktadır. Bu veriler artan oranlılıkta 1950'den itibaren, önce bir yükselme olduktan sonra devamlı düşüş gerçekleştirildiğini göstermektedir.

<sup>6</sup> Buradaki dilimler, dilimin kendisi ile kendinden önceki dilimler toplamı olarak değil sadece dilimin kendi miktarı olarak alınmıştır.





Şekil 2: 1950-2001 Dönemi Dilim Genişlikleri / İlk Dilim Oranları

Her bir dilimin kendinden önceki dilimler dikkate alınmadan genişliği ile ilk dilim genişliği oranının giderek artması, bir bakımdan artan oranlılığın yumuşadığını göstermektedir. Buna göre 1950 tarifi ile 1980 sonrası tarifelerinde artan oranlılık daha yumuşaktır.

Tablo 42: Dilim Genişliklerinin Artış Oranları

|               | Dilim genişliklerinin/ilk dilim genişliği |       |       |       |       |       |       |       |        |                   |
|---------------|-------------------------------------------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|-------------------|
|               | 2.dilim/1.dilim                           | 3./1. | 4./1. | 5./1. | 6./1. | 7./1. | 8./1. | 9./1. | 10./1. | Son dilim/1.Dilim |
| 1950-57       | 2                                         | 4     | 8     | 8     | 8     | 9     |       |       |        | 40                |
| 1958-61       | 2                                         | 4     | 8     | 8     | 8     | 9     | 10    | 20    | 50     | 120               |
| 1962          | 3                                         | 6     | 12    | 28    | 63    | 87    |       |       |        | 200               |
| 1963-80       | 1                                         | 2     | 6     | 12    | 24    | 60    | 90    | 90    | 114    | 400               |
| 1981-85       | 2                                         | 2     | 5     | 5     | 10    |       |       |       |        | 25                |
| 1986-93       | 1                                         | 2     | 4     | 8     |       |       |       |       |        | 16                |
| 1994          | 1                                         | 2     | 4     | 8     | 16    |       |       |       |        | 32                |
| 1995          | 1,06                                      | 2,07  | 4,13  | 8,2   | 16,6  |       |       |       |        | 33,2              |
| 1996-98       | 1                                         | 2     | 4     | 8     | 16    |       |       |       |        | 32                |
| 1999-2001     | 1,5                                       | 2,5   | 7,5   | 12,5  |       |       |       |       |        | 25                |
| 1991-93kÖ2    | 1                                         | 2     | 4     |       |       |       |       |       |        | 8                 |
| 1998Ü2        | 1                                         | 2     | 4     | 8     |       |       |       |       |        | 16                |
| Yılların Ort. | 1,3                                       | 2,5   | 6     | 10    | 18    | 42    | 75    | 77    | 102    | 343               |

Dilim genişliklerinin artış oranlarının gelişimi de, dilimlerin belirlenmesinde geçerli bir ölçütün olmadığı sonucunu destekler niteliktedir.

### **3.1.2.1.3. Dilimlerin Sıralanması ve Tarihi Gelişimi**

Burada 1950-2001 dönemi tarifeleri ilk dilimler ve diğer dilimlerin kendi içlerinde küçükten büyüğe sıralaması yapılacak ve dilimlerin tarihi gelişim seyri ortaya konulacaktır.

#### **3.1.2.1.3.1. Dilimlerin Sıralanması**

1950-2001 dönemi reel (2000 Ağustos fiyatlarıyla) dilimlerle birlikte toplam 58 ilk dilim içinde en küçük ilk dilimler, 1963 tarifesinin uygulandığı 1963-1980 dönemi geçerli olan dilimlerdir. Söz konusu 18 yıl içerisinde uygulanan reel fiyatlarla ilk 18 dilim 52 yıl içerisinde uygulanan ilk dilimlerin en düşüklüğüdür. Bu dilimlerin kendi içinde de büyük farklılıklar vardır. Reel fiyatlarla, 1963'te uygulanan ilk dilim, 1980'de uygulanan ilk dilimden 70 kat fazladır.

Mevzuata dayanan tarifelerden 1963 tarifesinden sonra en küçük dilime sahip olan sıradaki tarife 1962 tarifesidir. 1962 tarifesinin ilk dilimi reel birinci dilimler içerisinde en küçük 19. dilimdir. Mevzuata dayanan tarife dilimlerinden büyüklük sıralamasında üçüncüsü olan 1958 tarifesinin ilk dilimleridir. 1958-1961 döneminde uygulanan 1958 tarifesinin dilimlerinden sonra en küçük ilk dilime sahip olan 1950 tarifesinin uygulandığı 1952-1957 dönemi uygulanan ilk dilimlerdir. Reel dilimlerden 24.-29. sıralamada 1957-1952'nin ilk dilimleri gelmiş ancak 30. sırada 1950'nin ilk dilimi değil 1998'in ilk dilimi yer almıştır. 1950'nin ilk dilimi ise 31. ilk dilimdir. Büyüklük sıralamasında küçükten büyüğe 32.-48. sıralar arasında kanşık olarak 1990-2001 arası tarifelerin ilk dilimleri ile 1985 ve 1989'un ilk dilimleri yer almıştır. 49. sıra ile son sıra olan 58. sıra arasında ise kanşık olarak, 1981-1984, 1986-1987 dilimleri ve kalkınmada 1. derecede öncelikli tarifelerin ilk dilimleri yer almıştır. Tarifelerin diğer dilimleri de benzer yapıda bir sıralama içerisinde. Tarife dilimlerinin küçükten büyüğe sıralamasından anlaşıldığı kadıyla, dilim genişlikleri, yıllar itibarıyla belirli bir gelişme eğilimi göstermemektedir.

#### **3.1.2.1.3.2. Dilim Genişliklerinin Tarihi Gelişimi**

İlk dilimlerin gelişimi tarihi seyir içerisinde tek bir eğilime sahip değildir. Grafikten de görüleceği üzere sürekli yükselip alçalan ve büyük farklılıkların söz konusu olduğu bir dilim gelişimi söz konusudur. İlk dilim genişlikleri tarihi seyri içerisinde 1950 yılından itibaren 1981'e kadar her yıl (gerek yasal tarifelerle belirlenen reel dilimler, gerekse yasal değişiklik olmasa bile enflasyon sonucu değerini kaybetmek suretiyle belirlenmiş olan) reel dilimler devamlı azalmış, 1950'de 2000 ağustos fiyatlarıyla 1.867 milyon TL olan ilk dilim genişliği 1980'de 28 milyona inmiştir.

1950 ilk dilim genişliği 1980 ilk dilim genişliğinin 66,7 katıdır. 1980'in 7. dilim genişliği bile 1950 ilk diliminden küçüktür. 1981'de bir önceki yıla göre ilk dilim genişliği 293,8 kat artış göstererek 1950 düzeyinin de 4 katına çıkmış, daha sonra, 1985'e kadar tekrar bir azalma eğilimi sürekli devam etmiş ve 1985'e kadar 1981 ilk dilimine göre % 70 azalma göstermiştir.

1991-1993 arasında uygulanmış olan kalkınmada 1. derecede öncelikli tarifelerin ilk dilim miktar, en büyük dilim miktarına sahip olan 1981 tarifesinin ilk dilim miktarına yakındır. Kalkınmada 2. derecede öncelikli tarifelerin ilk dilim miktarı ise, 1981 sonrası tarifelerin birçoğundan düşüktür. 1950-2001 dönemindeki en yüksek ilk dilim genişliği 1991 Kalkınmada 1. derecede öncelikli ücretlerin tarifi ile 1981 tarifesinde yer alan ilk dilimlerdir. 2000 Ağustos fiyatlarıyla 8.234 milyon TL ve 8.227 milyon TL olan söz konusu dilim miktarları, reel fiyatlarla, 1980'de uygulanan son dilim başlangıç düzeyinden 2,6 kat fazladır. Bu veriler, uygulanan vergi tarifi gelir dilimleri politikasının değerlendirilmesi bakımından önem taşımaktadır. 2000 yılı ilk dilim genişliği 1950 yılı düzeyinden % 33 fazladır. Ancak dönem içerisinde 1950 düzeyinden 66 kat küçük ilk dilim genişliği de, 4.4 kat büyük dilim genişliği de söz konusu olmuştur.

Genel olarak tarifelerin ilk dilimlerinin tarihi seyrine ilişkin olarak, 1950'den itibaren bir düşme eğiliminin olduğu ancak dönem içerisinde düşüş ve yükselişlerin birbirini izlediği, 1981 sonrasında da düşüş ve yükselişlerle birlikte, 1950 düzeyinin üzerinde kalan bir düşüş izlendiği ancak dilim genişliğinin asgari geçim düzeyinin yansının altında bir düzeyde yoğunlaştığı söylenebilir. İlk dilim genişliklerinin gelişiminin tarihi gelişimi de, ilk dilim genişliklerinin belirlenmesinde ciddiye alınan bir bilimsel ölçüt olmadığını, dilim genişliklerinin yüzeysel ve ilkesiz belirlendiğini göstermektedir.

1950'den 1980'e kadar 1962 yılı hariç, ikinci, üçüncü ve dördüncü dilim genişlikleri de her yıl bir önceki yıla ve önceki yıl değerlerine göre azalma göstermiş, beşinci ve altıncı dilimde 1962 yılı hariç bir önceki yıla göre devamlı azalma görülmekle birlikte, beşinci dilimde 1962-1968 arası değerleri 1961 değerinden yüksek, altıncı dilimde 1962-1973 arası değerleri 1961 değerinden yüksektir. Yedinci, sekizinci, dokuzuncu ve onuncu dilimler de 1950'den 1962'ye kadar her yıl devamlı azalma göstermiş, 1962'de bir yükselme olduktan sonra da her yıl bir önceki yıla göre azalma göstermiş ancak yedinci dilimlerin giderek azalan 1977'ye kadarki değerleri 1961 değerinden, sekizinci dilimin giderek azalan 1978'e kadar ki değerleri 1961 değerinden dokuzuncu dilimin 1962'den sonra giderek azalan 1976'ya kadarki değerleri 1961 değerinden, onuncu dilimin 1962'den itibaren 1972'ye kadarki değerleri 1961 değerinden yüksektir.

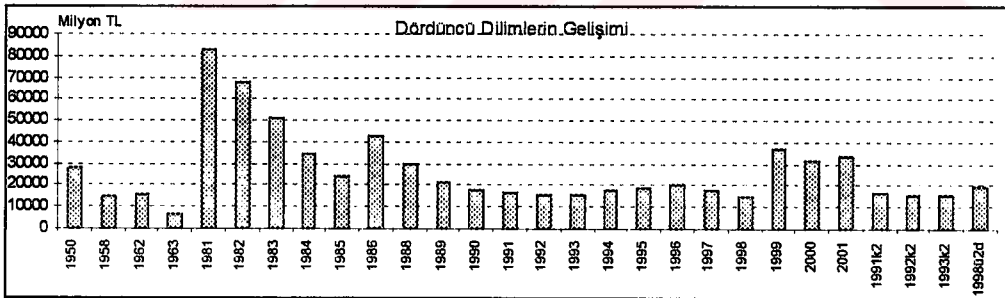
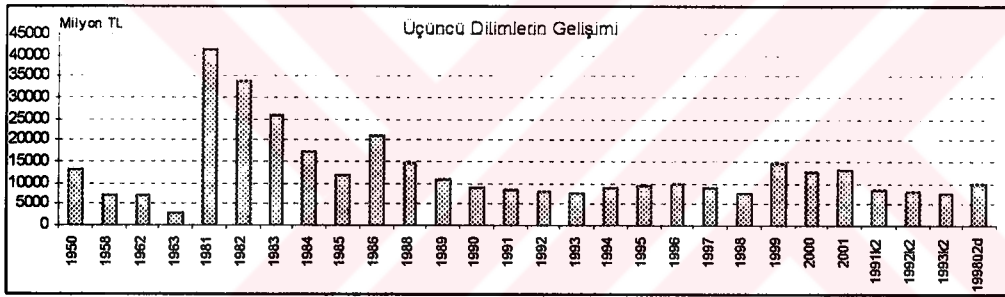
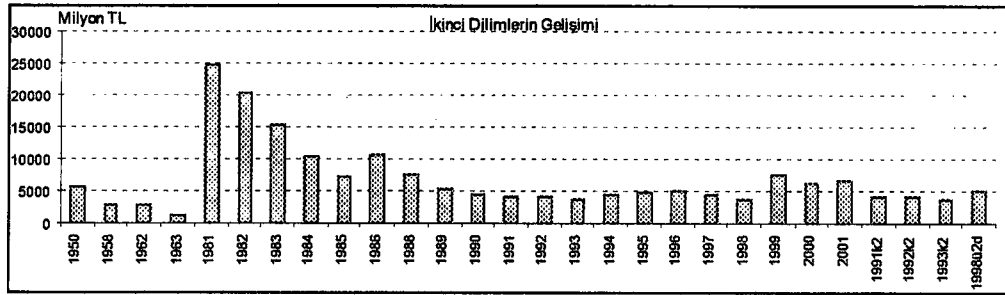
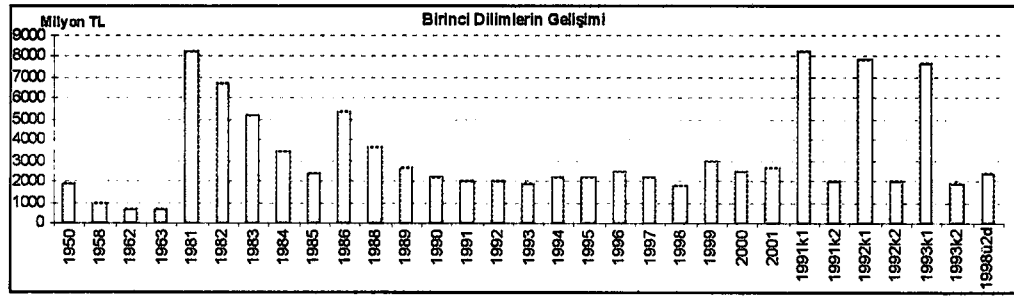
1980 sonrası, dönemlere ayrılabilir. 1981-1985 arası bütün dilim değerleri reel olarak her yıl azalma göstermiştir. 1986'da 2,2 kat artan ilk dilim genişliği 1993'e kadar sürekli azalış göstererek 1986 düzeyinin % 63'üne inmiştir. 1994'te % 13 artan ilk dilim genişliğindeki artış

eğilimi 1996'ya kadar devam etmiş, 1996'da 1993'e göre % 30 artış gerçekleşmiş ve 1997'de tekrar ilk dilim genişliğinde 1998'de de devam eden bir düşüş başlamıştır. 1998'de 1996'ya göre % 27 düşüş olduktan sonra 1999'da bir önceki yıla göre % 61 artış olurken, 2000'de tekrar bir önceki yıla göre % 15 azalış olmuştur. 2001'de ise tekrar küçük bir artış olmuştur.

1950-2000 dönemi gelir vergisi tarifelerinin son dilim başlangıç düzeylerinin<sup>7</sup> birbirleriyle karşılaştırmalı incelenmesi ve tarihi gelişimi de ilk dilimle ilgili sonuçları destekler niteliktedir. Bu dönemde son dilim başlangıç düzeyi, dilimlerin reel (2000 Ağustos fiyatlarıyla) değerlerine göre, 11 milyar 16 milyon TL ile 263 milyar 823 milyon TL arasında değişmiştir. En yüksek son dilim başlangıç düzeyinin en düşük son dilim başlangıç düzeyine oranı 242'dir. Son dilimin (ödt) ilk dilime oranının 8 olduğu tarifeler varken, son dilimin (ödt) başka bir son dilime (ödt) oranının 242 olması yukarıda belirtilen sonucu destekleme bakımından oldukça anlamlıdır.

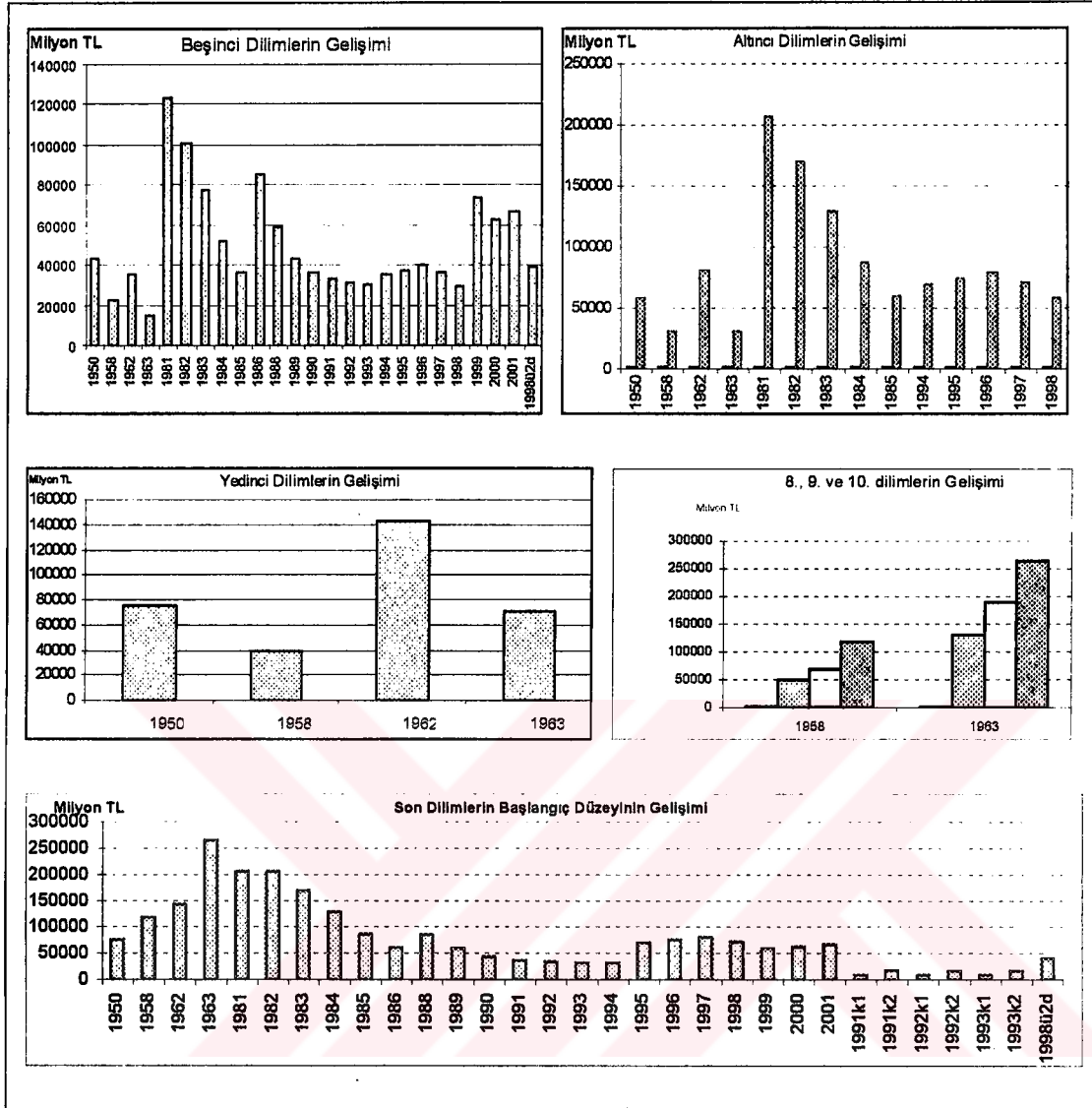
Son dilim başlangıç düzeyi, 1950'den itibaren 1957'ye kadar düşmüştür. 1958'de 1950 düzeyinin 1,5 katına çıkan son dilim başlangıç düzeyi 1961'e kadar düşmüş, 1962'de 1958 düzeyinin 1,2 katına çıkmış, 1963'te de 1958 düzeyinin 2,2 katına çıkmıştır. 1963'ten sonra 1981'e kadar son dilimin başlangıç düzeyi reel olarak düşmüş ve 1980'de 1950-2000 döneminin en düşük düzeyine inilmiştir. 1981'de son dilimin başlangıç düzeyi bir önceki yılın son dilim başlangıç düzeyinin 18 katına çıkmıştır. 1985'e kadar son dilim başlangıç düzeyi her yıl düşmüş, 1986'da tekrar yükseliş gösterdikten sonra 1993'e kadar düşüş olmuştur. 1994'te bir önceki yılın son dilim başlangıç düzeyinin 2,25 katına çıkmış ve 1999'a kadar her yıl düşüş gerçekleşmiştir. 1999'da bir önceki yıla göre son dilim başlangıç düzeyi artarken 2000'de bir önceki yıla göre azalış göstermiştir.

<sup>7</sup> Son dilimlerin başlangıç düzeyi zaten kendinden önceki dilim miktarını içerdiğinden ayrıca ödt kısaltması kullanılmamıştır.



Şekil 3: Sabit Fiyatlarla Birinci, İkinci Üçüncü ve Dördüncü Dilimlerin (ödt) Genişlikleri





Şekil 4: Sabit Fiyatlarla 5., 6., 7., 8., 9., 10. Dilimlerin Genişlikleri ve Son Dilim Başlangıç Düzeyleri

1950-2001 döneminde uygulanan tarifelerin dilimlerinin reel fiyatlarla dilim genişliklerinin birbirinden yukarıda ayrıntılan verildiği şekilde aşın derecede farklı olması dikkat çekmektedir. Yukarıda belirtilen farklar, nominal fiyatlarla dilimlerin genişlikleri arasındaki farklar değildir. Söz konusu farklar, belirli bir eğilim de izlememektedir. Örneğin, ilk dilim, 1950'de 1.867 milyon iken 1980'e kadar bazı farklı oranlarda olsa da azalma göstererek 28 milyona inmiş, 1981'de bir önceki yıla göre 293 kat artış göstererek 52 yıllık dönemin (1991 kalkınmada 1. derecede öncelikli tarifesi hariç) en üst değeri olan 8 milyar 227 milyona çıkmış ve sonra tekrar azalma göstererek 1981 ilk dilim genişliğinin dörtte birine yaklaşmış, 1986'da tekrar bir önceki yılın iki katına çıktıktan sonra başlayan düşüş sonucu ilk dilim genişliği 1 milyar 917 milyona inmiştir.

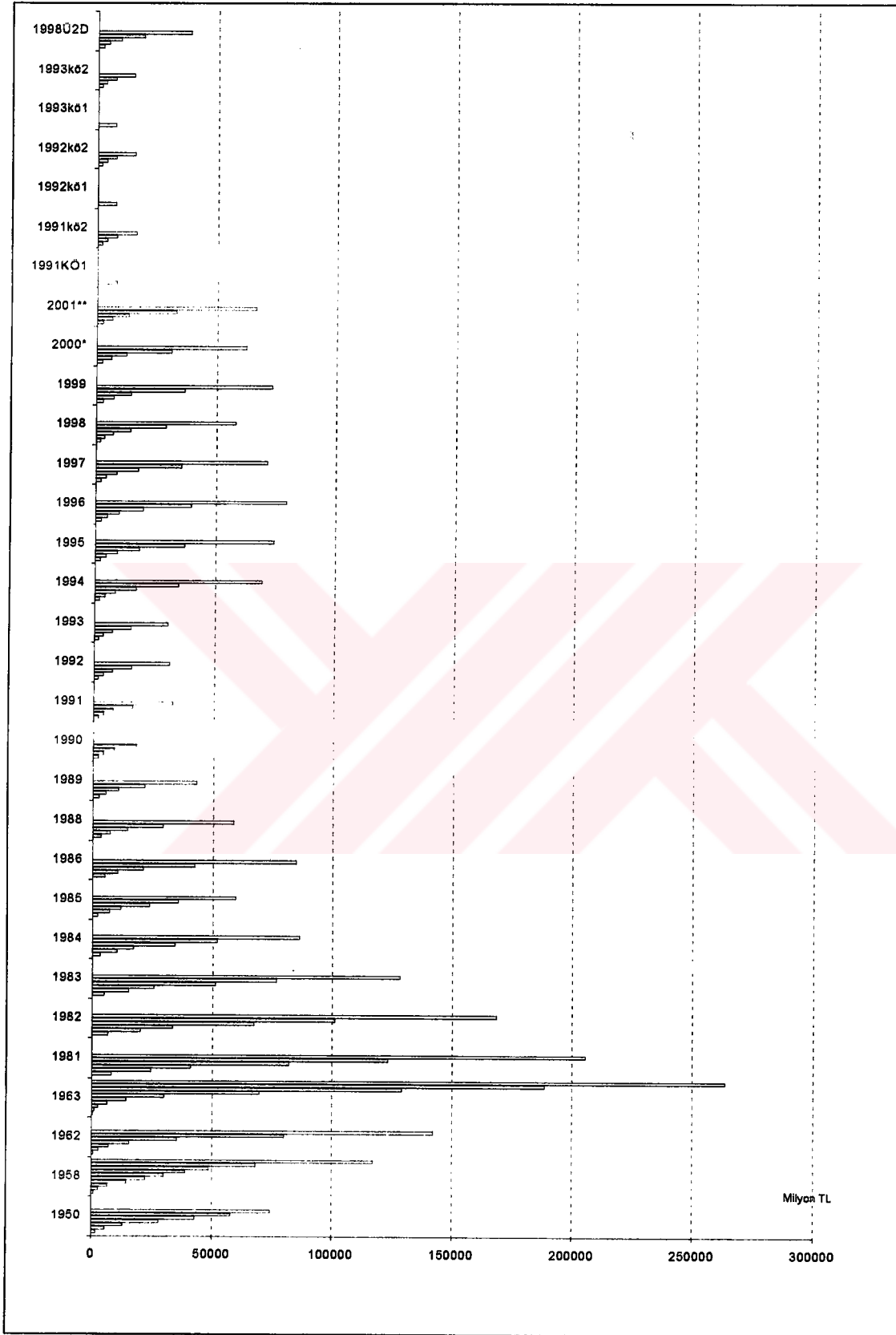
Daha sonra da ilk dilim genişliklerinde önceki dönemdeki kadar olmasa da önemli yükseliş ve azalışlar olmuştur.

52 yıl içerisinde uygulanmış tarifelerin dilim miktarlarının sınırları herhangi bir yaklaşımla açıklanamayacak derecede büyüktür. İlk dilim genişlikleri içerisinde en geniş (ilk) dilim, uygulanmış en düşük (ilk) dilimin 294 katıdır. Başka bir ifadeyle, bir dönem uygulanan ilk dilim miktarının 294 katı başka bir dönem yine ilk dilim olarak uygulanmıştır. Oysa tarifelerde, ilk dilimle son dilim arasında bile bu kadar farka rastlamak ender görülmektedir. Nitekim 52 yıllık Türk gelir vergisi tarihinde (1963 tarifesini hariç) hiçbir tarifenin kendi son dilim başlangıç düzeyi kendi ilk diliminin 294 katı olmamıştır. Bu çerçevede, 52 yıllık bir dönemde ilk dilimin reel fiyatlarla bir yıl uygulandığı tutanın bir yıl sonra 293 kat arttırılmasını, ikinci dilimin 448 kat arttırılmasını, diğer dilimlerin de 373, 299, 203 ve 162 kat arttırılmasını rasyonel bir vergi politikası ile bağdaştırmak büyük güçlükler taşır.

1963'te belirlenen vergi tarifesini enflasyona rağmen 18 yıl hiç değiştirmeden bırakmak ve reel fiyatlarla dilimlerin değerinin 24 kat azalmasını sağlamak ve böylece 1980 itibarıyla bir kişinin sadece kendisini geçindirebileceği bile tartışmalı olan asgari ücret düzeyinin yedinci dilime girmesini sağlamayı açıklayabilecek bir yaklaşımı ortaya koymak oldukça zordur. Devleti her şeyden üstün ve önemli görerek, yaşamsal harcamaların başında devlete verilecek vergilerin olması gerektiğini belirtenlerin bile bu durumu, hayretle karşılayacağını söylemek mümkündür. 1950-2001 dönemi tarifelerinin dilim genişliklerinin gelişimini, ekonomik ve mali yapıdaki şartlara bağlı olarak rasyonel gelir dilimleri politikası çerçevesine oturtmak oldukça zordur.

Sadece 1980 sonrası dönem esas alınsa bile ne ilk dilim ne de sonraki dilim miktarlarındaki devamlı iniş çıkışların açıklamasını yapmak kolay değildir. Kaldı ki, 1950-2001 dönemi esas alındığında, tarife dilimleri politikasının keyfiliği açıkça görülmektedir. 1950-2001 döneminde reel fiyatlarla dilim genişlikleri arasındaki aşırı farklara dayanak olabilecek nitelikte ekonomik ve mali yapıda bir değişiklik olmadığı gibi tarife teorisinde de söz konusu farkları açıklamaya dayanak teşkil edecek bir değişiklik olmamıştır.

Türk gelir vergisi tarifelerinin ilk dilim genişliklerinin incelenmesi, tarifelerin ilk dilim miktarlarını belirlemede herhangi bir bilimsel dayanağın olmadığını, tarife dilimleri politikasının keyfi ve ilkesiz olduğunu göstermektedir. Vergi teorisinde oldukça farklı teoriler ve yaklaşımlar ortaya konulabilmektedir. Ancak, kişi başına gelir düzeyi çok yavaş artan bir ekonomide, yukarıda ortaya konulan gelir vergisi tarife dilimleri politikası için, vergi teorisi ile ilgili gelişmeler ve farklı yaklaşımlar ya da ekonomik koşullardaki değişimler açıklayıcı gerekçe olarak kabul edilemez.



Şekil 5:Sabit Fiyatlarla Tarifelerin Dilim Genişlikleri

### 3.1.2.1.4. Dilim Genişliklerinin Yoğunlaşma Aralıkları

1950-2001 dönemi aynı yıl dilimlerin sayısal olarak yoğunlaştığı gelir aralıkları aşağıdaki grafiklerde de görüldüğü üzere farklı gelir aralıklarıdır. Her bir dilimin yoğunlaştığı gelir aralığı vardır. İlk dilimler açısından en geniş anlamda bu aralık 0 ile 3 milyar TL arası olarak belirtilebilir. 0 milyon ile 8 milyar 230 milyon lira arasındaki 58 ilk dilimin 23'ü, 2000 Ağustos fiyatlarıyla 1 milyanın altında, 12 tarifenin ilk dilim genişliği 1 milyar ile 2 milyar arasında, 14 tarifenin ilk dilim genişliği de 2 milyar ile 3 milyar arasındadır. 3 milyar ile 4 milyar arasında ilk dilim genişliği olan 3 tarife, 4 milyar ile 5 milyar arasında 1 tarife, 5 milyar ile 6 milyar arasında 3 tarife, 6 milyar ile 7 milyar arasında 1 tarife, 7 milyar ile 8 milyar arasında 2 tarife ve 8 milyanın üzerinde 2 tarife vardır.

İlk dilim genişliği, 1950-2001 döneminde, 3 milyanın üzerine çok az çıkmıştır. 3 milyanın üzerinde, 200 milyon gelir aralığı ile var olan tarife sayısı sadece 8.200 ile 8.400 milyon arasında 2'ye çıkmıştır. 3 milyanın üzerindeki 200 milyonluk aralıklarda var olan tarife sayısı 0 ile 1 arasındadır. Ancak 3 milyanın altındaki 200 milyonluk gelir aralıklarında var olan tarife sayısı 1 ile 7 arasındadır. 1950-2001 döneminde 1. dilimlerin yoğunlaştığı ve en az geçim düzeyinin yansından biraz fazla olan bu gelir düzeyi için uygulanan oranlar ise % 10 ile % 25 arasında değişmiştir.

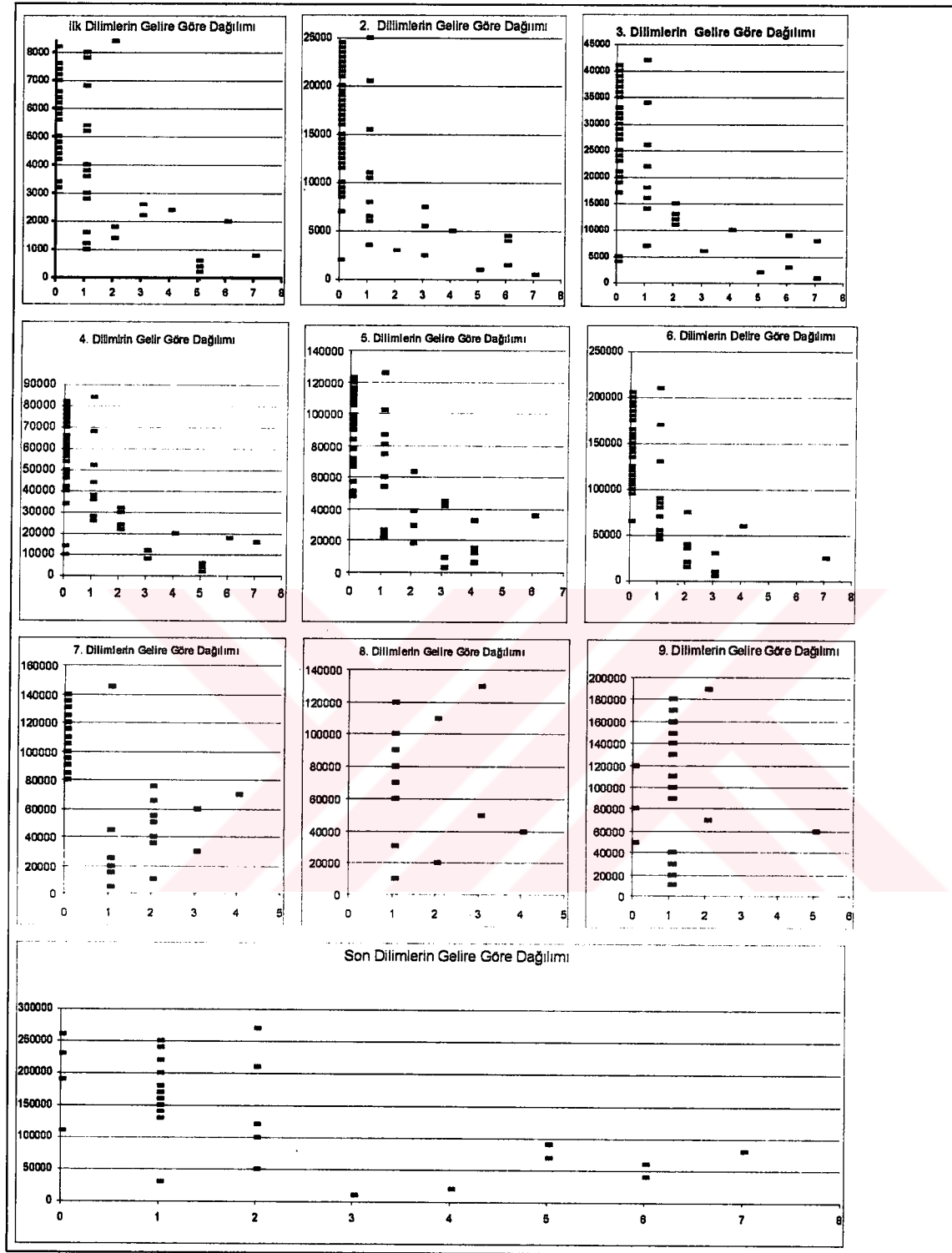
İkinci dilimler (ödt), 55 milyon TL ile 24 milyar 680 milyon lira arasında değişmekle birlikte, ikinci dilimlerin yoğunlaştığı aralık olarak 0 ile 8 milyar arası belirtilebilir. 1950-2000 dönemindeki 57 ikinci dilimin (ödt), 8 milyara kadar olan gelir aralığında 49'u bulunurken, diğer 5'i de 8 milyar ile 24 milyar lira arasında bir değer almıştır. 500 milyon liralık gelir aralıkları ile bakıldığında 55 milyon lira ile 8 milyar arasındaki 500 milyon liralık gelir aralıklarında var olan 2. dilimler (ödt) 0 ile 6 arasında değişirken, 8 milyardan sonra 0 ile 1 arasında değişmektedir. İkinci dilimlerin (ödt) yoğunlaştığı ve en az geçim düzeyinin 1,5 katına yakın olan 8 milyara kadar olan bu gelir aralığının ikinci pozitif oranlı gelir dilimi olması, tarife teorisi çerçevesinde önemli bir sorun olarak belirtilebilir.

Üçüncü dilimler (ödt), 110 milyon lira ile 41.133 milyon lira arasında değişmiş ve toplam (enflasyondan dolayı değişenler dahil) 54 dilimin 52'si 110 milyon ile 25 milyar lira arasında bulunmaktadır. Diğer ikisi de 25 milyar ile 41 milyar arasında bulunmaktadır. Dördüncü dilimler (ödt), 275 milyon ile 82,2 milyar arasında değişmiş ve toplam 54 dilimden 48'i 0-32 milyar aralığında diğer 6'sı 32-82,2 milyar aralığında yer almıştır. Beşinci dilimler (ödt), 606 milyon ile 123,3 milyar arasında değişmiş ve toplam 51 dilimden 43'ü, 0-45 milyar aralığında diğer 8'i de 45-123,3 milyar aralığında yer almıştır. Altıncı dilimler (ödt), 1.267 milyon ile 205,6 milyar arasında değişmiş ve toplam 40 dilimden 31'i 0-60 milyar aralığında diğer 9'u da 60-205,6 milyar

aralığında yer almıştır. Yedinci dilimler (ödt), 2.919 milyon ile 142,4 milyar arasında değişmiş ve toplam 30 dilimden 29'u 0-75 milyar aralığında 1'i de 75-142,4 milyar aralığında yer almıştır. Sekizinci dilimler (ödt), 5.398 milyon ile 129,2 milyar arasında değişmiş ve toplam 22 dilimden 11'i 0-50 milyar arasında, 5'i 50 ile 100 milyar arasında ve diğer 6'sı da 100 ile 129,2 milyar arasında yer almıştır. Dokuzuncu dilimler (ödt), 7.876 milyon ile 188,6 milyar arasında değişmiş ve toplam 22 dilimden 11'i 0-70 milyar aralığında diğer 11'i de 70-188,6 milyar aralığında yer almıştır. Sondan bir önceki dilimin sonu ya da son dilimin başlangıç düzeyi bakımından tüm dilimler değerlendirildiğinde, 57 tarifenin 41'inin son dilim başlangıç düzeyleri 100 milyanın altında iken diğer 16'sı 100 milyar ile 263 milyar arasında yer almıştır. Aşağıda dilimlerin (ödt) gelir aralıklarına göre dağılımlarının grafikleri gösterilmiştir.







Şekil 6:Dilimlerin (ödt) Gelir Aralıklarına Göre Dağılım Grafikleri

### 3.1.2.1.5. Dilimlerin Bazı Ölçütler Açısından Değerlendirilmesi

Dilim genişliklerinin değerlendirilmesi açısından burada üç ölçüt kullanılmıştır. Bunlar, asgari ücret düzeyi ölçütü, gıda harcaması ölçütü ve en az geçim düzeyi ölçütüdür. Bu ölçütlerin dilim genişlikleri ile anlamlı bir karşılaştırmasının yapılabilmesi bakımından diğer tüm karşılaştırmalarda olduğu gibi bütün veriler 2000 Ağustos fiyatlarına çevrilmiştir. Çeşitli yıllarda belirlenmiş hatta bazı yıllarda iki kere belirlenmiş olan asgari ücret miktarları ile ilgili olarak bütün yıllar için belirlenmiş ayni asgari ücret değerleri olmadığından, olanları 2000 Ağustos değerine çevirip diğerleri ile ilgili tamamlamalar yapmak yerine, bütün yıllar için asgari ücret değeri olarak 2000 Ağustosunda belirlenen 16 yaşından büyükler için asgari ücret değeri alınmıştır<sup>8</sup>.

Kişinin ailesini dikkate almadan sadece kendisinin yaşamını sürdürebilmesi için gerekli olan ihtiyaçlarını karşılamaya yetecek en az ücret seviyesi<sup>9</sup> olarak belirlenen asgari ücret düzeyi ile gelir vergisi tarifesindeki dilimlerin karşılaştırılması önem taşımaktadır. Yukarıda belirtilen tanımdan açıkça anlaşılacağı gibi asgari ücret miktarının kişinin ailesini dikkate almaması ve asgari ücret miktarının diğer bazı kanunların uygulanması ile olan ilişkileri ve özellikle işverenlerin maliyetlerini etkileyen yönleri<sup>10</sup> nedeniyle içeriğine uygun seviyede belirlenmediğine ilişkin tartışmalar bir yana, mevcut seviyesinin gelir vergisi tarife dilimleri çerçevesindeki yeri önemlidir. 1950-2001 dönemi uygulanmış gelir vergisi tarifelerinden 1950-1956 ile 1981 sonrası tarifeler dışındaki 24 yılın tarifelerinin 1. dilim genişliği<sup>11</sup>, 2000 Ağustos itibarıyla hesaplanan asgari ücret<sup>12</sup> düzeyinden düşüktür.

1950-2001 dönemi 2000 ağustos fiyatlarıyla tarifelerin 24'ünün ilk dilimlerinin asgari ücret seviyesinden düşük olması, 24 yıl uygulanan gelir dilimleri politikası ile asgari ücret düzeyindeki gelirlerin bir kısmının birinci dilim oranından yüksek oranlara tabi tutulduğunu göstermektedir. Bir kişinin ailesini hiç dikkate almadan sadece kendisinin yaşamını en az seviyede sürdürebileceği geliri (uygulamada) ifade ettiği bile tartışmalı olan gelir düzeyinin, 24 yıl ikinci dilim oranına tabi tutulması şeklindeki artan oranlılık, vergi adaletine ve gelir dağılımı amacına dayandırılamaz.

<sup>8</sup> Alınan asgari ücret değeri buna göre 1.425.600 olmaktadır. Asgari ücretin belirlenmeye başladığı 1969'dan itibaren belirlenmiş asgari ücret miktarlarının, yıl içindeki en son aylık değerinin 12 katı olan yıllık değerinin 2000 ağustos fiyatları ile (en düşük 1981'de) 987 milyon TL ile (en yüksek 1997'de) 1.904 milyon TL arasında gerçekleşmiştir.

<sup>9</sup> İş Kanununun 33. maddesi gereğince 1968'de çıkarılan ve 1972 yılında yapılan değişiklikle (14097 sayılı ve 12.12.1972 tarihli Resmi gazete) son şeklini alan Asgari Ücret yönetmeliğinin 1. maddesi.

<sup>10</sup> Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Kuzgun, a.g.e., s.142-144.

<sup>11</sup> Genel indirim ve özel indirim tutarları toplamı da dikkate alınmıştır. Söz konusu tutarlar dikkate alınmadığında asgari ücret düzeyinden daha düşük ilk gelir dilimli tarife sayısı 26 olmaktadır.

<sup>12</sup> Bu karşılaştırmada tarife dilimlerinin tamamı 2000 Ağustos fiyatlarına çevrilmiş ve asgari ücret düzeyi olarak da 2000 Ağustos'unda geçerli aylık asgari ücretin 12 katı yıllık asgari ücret olarak alınmıştır. Asgari ücretin çeşitli nedenlerle tam olarak içeriğine uygun belirlenemediği de göz önünde tutulduğunda, her yıl için geçerli asgari ücret tutarlarının esas alınması ve bunların 2000 Ağustos fiyatlarına çevrilmesi sonucu ulaşılabilecek değerleri kullanmanın sonucu önemli derecede etkilemeyeceği açıktır.

Tarife dilimlerinin dört kişilik bir ailenin sadece gıda harcamaları miktarı<sup>13</sup> ile karşılaştırması yapıldığında, 27 yıl uygulanan ilk dilim genişliklerinin dört kişilik ailenin sadece gıda harcaması toplamı olan miktardan daha düşük olduğu görülmektedir.

Dört kişilik bir ailenin insan onuruna yaraşır bir şekilde geçinebilmesi için gerekli en az (harcama ya da) geçim düzeyi<sup>14</sup> ile gelir vergisi tarife dilimlerinin karşılaştırılması yapıldığında ise tarife dilimleri politikası ya da artan oranlılık uygulamasının daha net değerlendirmesi yapılabilecektir. 1950-2001 dönemi uygulanan tarifelerin birinci dilimlerinden dört kişilik bir ailenin geçinebileceği miktardan düşük olmayan ilk dilime sahip 1981,1982, 91-93k1 tarifeleri dışında bir tarife yoktur. Dikkat çeken asıl önemli husus, 1950-2001 dönemi tarife dilimlerinin sadece birinci dilimleri değil diğer dilimlerden de önemli bir kısmı söz konusu miktardan düşüktür. 1950-1980 arası tarifelerin birinci ve ikinci dilimleri, 1959-1980 arası üçüncü dilimler, 1967-1980 arası dördüncü dilimler, 1974-1980 arası beşinci dilimler, 1978-1980 arası tarifelerin altıncı dilimleri, dört kişilik ailenin toplam yaşamını sürdürebileceği harcamadan düşük bir geliri içermektedir. Ayrıca 1983-2000 birinci dilimleri ve 1989-1998 arası tarifelerin ikinci dilimleri de söz konusu miktardan düşüktür.

Aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi, (uygulamadaki en az geçim indirimi de dikkate alınarak) 1950-2001 döneminde reel dilimler çerçevesinde toplam 58 tarifenin 24'ünün ilk dilimi, asgari ücretin altında iken 27'si gıda harcama düzeyinin altında ve 53'ü en az geçim düzeyinin altındadır.

Asgari ücret miktarı, 1980 yılı ilk diliminin 50,8 katı iken 1963 ilk diliminin de 2,15 katıdır. Asgari ücret miktarı 1962 ilk diliminin de 2 katıdır. 1958 tarifesinin 1958-1961 yıllarında uygulanan ilk dilimleri de asgari ücret düzeyinden düşük iken, 1950 tarifesinin uygulandığı 1950-1957 yılları ilk dilimlerinden (uygulamadaki en az geçim ya da genel indirim miktarı eklendiğinde) sadece 1956-1957 yılları dilimleri asgari ücretten düşüktür. İlk dilimlerin küçükten büyüğe sırlanmasında 30. ve 31. sıralarda yer alan 1950 ve 1998 ilk dilimleri ise asgari ücretten yüksek olmakla birlikte (uygulamadaki en az geçim eklenmezse) yıllık asgari gıda harcaması toplamı miktarından düşüktür. İlk dilimler içerisinde 32. sırada yer alan 1993 tarifi ilk dilimi gıda harcaması düzeyinden yüksek olmakla birlikte en az geçim düzeyinden düşüktür. Sıralamada 53. olan 1982 tarifi ilk dilimi ve bu dilimden düşük olan bütün dilimler de en az geçim

<sup>13</sup> Dört kişilik bir ailenin Eylül itibarıyla sadece gıda harcamaları miktarı Türk-İş'in Eylül 2000 gıda harcamaları hesaplamasına göre 158.668.000 TL'dir. Türk-İş, "Eylül 2000 Gıda Harcaması", (<http://www.turkis.org.tr/gidahar2.htm> (16.11.2000)).

<sup>14</sup> DİE'nin hane halkı tüketim harcamaları anketi sonuçlarına göre hanelerin toplam harcamaları içerisinde gıda harcamalarının % 32,9 oranında olduğu ve Türk-İş'in hesapladığı dört kişilik ailenin Eylül 2000 gıda harcaması miktarının 158.498.000 TL olduğu dikkate alınarak dört kişilik bir ailenin toplam zorunlu ihtiyaçlarını karşılayabilecek harcama miktarı olarak yıllık 5.787.000.000 TL miktarına ulaşılmaktadır (y.a.g.e.). Yukarıdaki karşılaştırmada bu rakam kullanılmıştır.

düzeyinden düşüktür. 1982 yılı ilk dilimi, ilk dilimi en az geçim düzeyinden yüksek olan 5 tarifieden biridir. Diğerleri 1981 tarifesine ile kalkınmada 1. derecede öncelikli tarifelerdir. En az geçim düzeyinin yansından düşük ilk dilime sahip olan mevzuata dayalı tarifeler, 1963, 1962, 1958, 1998, 1950, 1993, 1993 k2, 1992, 1992k2, 1994, 1997, 1990, 1995, 1985, 1998ü2, 1996, 2000 ve 1989 tarifeleridir. En az geçim düzeyinin yansından büyük tamamından küçük ilk dilime sahip olan tarifeler, 1999, 1984, 1988, 1983, 1986 tarifeleridir.

İkinci dilimi olan 55 tarifieden 18'inin birinci ve ikinci dilimi toplamı, asgari ücretin ve harcama düzeyinin, 37'si de en az geçim düzeyinin altındadır. Üçüncü dilimi olan 55 tarifieden, 8'inin üçüncü dilimi (ödt) asgari ücretin, 10'unun üçüncü dilimi (ödt) gıda harcamasının ve 21'inin üçüncü dilimi (ödt) en az geçim düzeyinin altındadır. Dördüncü dilimi olan 55 tarifieden, 3'ünün dördüncü dilimi (ödt) asgari ücretin, 5'inin dördüncü dilimi (ödt) gıda harcamasının ve 14'ünün dördüncü dilimi (ödt) en az geçim düzeyinin altındadır. Beşinci dilimi olan 52 tarifieden, 2'sinin beşinci dilimi (ödt) asgari ücretin ve gıda harcamasının altında iken, 7'sinin beşinci dilimi (ödt) en az geçim düzeyinin altındadır. Altıncı dilimi olan 43 tarifieden, 1'inin altıncı dilimi (ödt), asgari ücretin ve gıda harcamasının altında iken 3'ünün altıncı dilimi (ödt) en az geçim düzeyinin altındadır. Yedinci dilimi olan 31 tarifieden yedinci dilimi (ödt) asgari ücretin ve gıda harcaması düzeyinin altında olan yokken, 1'ininki en az geçim düzeyinin altındadır. Sekizinci dilimi olan 22 tarifieden, sekizinci dilimi (ödt), asgari ücretin ve gıda harcaması düzeyinin altında olan yokken, 1'ininki en az geçim düzeyinin altındadır. Dokuzuncu dilimi olan 22 tarifieden ise, dokuzuncu dilimlerin (ödt) tamamı, asgari ücretin, gıda harcamasının ve en az geçim düzeyinin üzerindedir.

Tablo 43: Bazı Ölçütlere Göre Tarife Dilimlerinin Değerlendirilmesi

|                 | Asgari ücretin <sup>1</sup> |         | Gıda harcamasının <sup>2</sup> |         | En az geçim düzeyinin <sup>3</sup> |         |        |
|-----------------|-----------------------------|---------|--------------------------------|---------|------------------------------------|---------|--------|
|                 | Altında                     | Üstünde | Altında                        | Üstünde | Altında                            | Üstünde | Toplam |
|                 | olan tarife sayısı          |         | olan tarife sayısı             |         | olan tarife sayısı                 |         | Toplam |
| İlk dilimi      | 24                          | 34      | 27                             | 31      | 53                                 | 5       | 58     |
| 1+ 2. dilimi    | 15                          | 40      | 18                             | 37      | 43                                 | 11      | 55     |
| 3. dilim (ödt)  | 8                           | 47      | 10                             | 45      | 21                                 | 34      | 55     |
| 4. dilim (ödt)  | 3                           | 52      | 5                              | 50      | 14                                 | 51      | 55     |
| 5. dilim (ödt)  | 2                           | 50      | 2                              | 50      | 7                                  | 45      | 52     |
| 6. dilim (ödt)  | 1                           | 39      | 1                              | 39      | 3                                  | 37      | 40     |
| 7. dilim (ödt)  | 0                           | 30      | 0                              | 30      | 1                                  | 29      | 30     |
| 8. dilim (ödt)  | 0                           | 22      | 0                              | 22      | 1                                  | 21      | 22     |
| 9. dilim (ödt)  | 0                           | 22      | 0                              | 22      | 0                                  | 22      | 22     |
| 10. dilim (ödt) | 0                           | 22      | 0                              | 22      | 0                                  | 22      | 22     |
| Toplam          | 53                          | 342     | 63                             | 348     | 143                                | 277     | 411    |

<sup>1</sup>Asgari ücret, gıda harcaması düzeyi ve en az geçim düzeyi miktarı olarak alınan değerlere ilişkin açıklamalar için bkz. dn. 8, 13, 14. \* Tarife dilimlerinin yukarıdaki ölçütler açısından değerlendirilmesinde genel indirim ve özel indirim miktarları dikkate alınmamasının nedeni bunlardan kaynaklanabilecek farkın dönem içerisinde değişen asgari ücret miktarları arasındaki faktörün büyük olmamasıdır. Örneğin, dönem içerisinde 2000 fiyatlarıyla en yüksek genel indirim miktarı, 403 milyon liradır. Ancak yukarıdaki tablonun hazırlanmasında esas alınan asgari ücret miktarı, dönem içerisinde uygulanmış en yüksek asgari ücret miktarından 479 milyon lira daha azdır.

1950-2001 döneminde en düşük ilk dilim asgari ücret düzeyinin 0,019'u, gıda harcaması düzeyinin 0,014'ü, en az geçim düzeyinin 0,005'i kadar iken, en yüksek ilk dilim, asgari ücretin 5,7 katı, gıda harcamasının 4,3 katı, en az geçim düzeyinin 1,42 katıdır.

1950-2001 arası uygulanmış toplam 411 dilimden (ödt), 53'ü asgari ücret düzeyinin altında bir seviyede, 63'ü 'yılık asgari gıda harcaması düzeyinin' altında ve 143'ü '4 kişilik bir ailenin insan onuruna uygun bir düzeyde yaşaması için gereken asgari geçim düzeyinin' altında bir seviyededir.

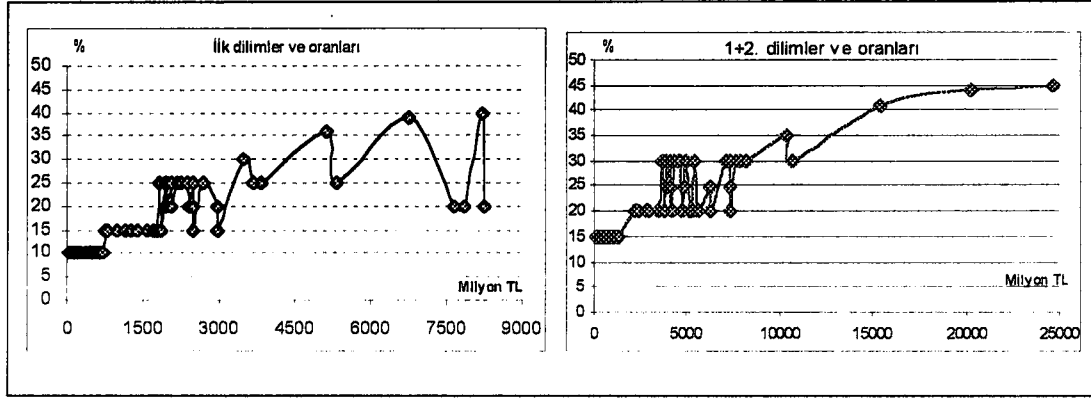
1980-2001 dönemine ilişkin olarak tarifelerin tamamına yakınında, ilk dilim genişliğinin yeterli düzeyde olmadığı, hatta ilk dilime ilave olarak ikinci, üçüncü, dördüncü, beşinci, altıncı, yedinci ve sekizinci dilimlerin (ödt) bile yukarıda ayrıntılı olarak verildiği üzere dilim genişliklerinin önemli bir kısmının yeterli olmadığı, bu nedenle, tarifelerin söz konusu dilimlerinin (ödt), aslında birinci dilime bile girmemesi gereken gelir düzeyinden düşük olduğu görülmektedir. Buna göre, söz konusu tarifelerdeki artan oranlılık yoluyla sadece yaşamını sürdürebilecek ya da bu gelire yakın geliri elde edenlerin gelirlerinin belirli kısımlarının ikinci, üçüncü, dördüncü, beşinci, altıncı, hatta az da olsa yedinci ve sekizinci orana tabi tutulmuştur. Bu şekliyle artan oranlılığın adaleti değil adaletsizliği gerçekleştirecek bir teknik olarak rol oynadığı görülmektedir.

1950-2001 dönemi uygulanan tarifelerin büyük bir kısmı için birinci ve ikinci dilimin, önemli bir kısmında birinci, ikinci ve üçüncü dilimin (ödt), hatta 22 tarifiede birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü dilimlerin toplamı olan gelirin, gereksiz (ve hatta yanlış) olarak dilimlere bölünmek suretiyle artan oranlı tarife uygulandığı anlaşılmaktadır. En az geçim düzeyine tekabül eden gelirin bu şekilde vergilendirilmesi adaletsizdir.

#### **3.1.2.1.6. Ayn Ayn Tarife Dilimlerinin Oranlarla Birlikte Analizi**

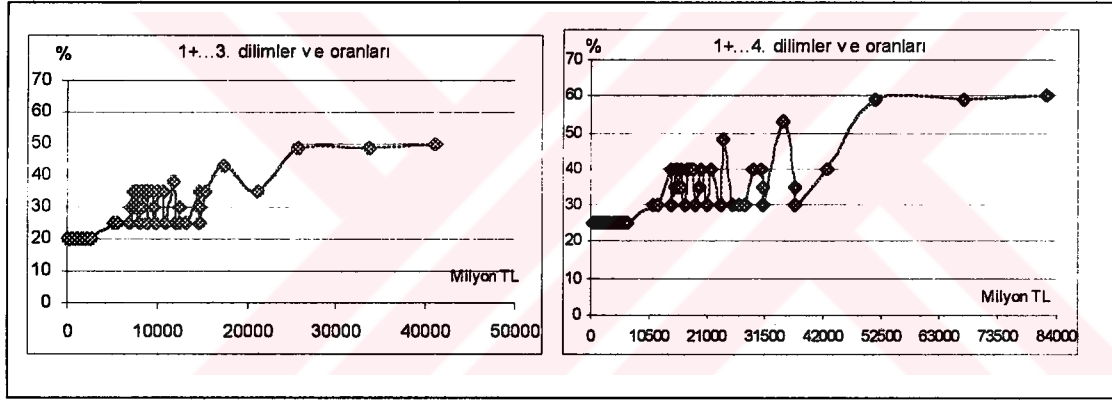
En yüksek miktan en düşük miktandan 294 kat yüksek olan ilk dilimlerin oranları 1950-2000 döneminde % 10 ile % 40 arasında değişmiştir. 1950-2000 dönemi, ilk dilimler küçükten büyüğe sıralanarak incelendiğinde, 28 milyon lira ile 712 milyon lira arasındaki ilk 19 dilimin oranı % 10 iken, 20. ile 29. arasındaki ilk dilimlerin oranları % 15'tir. 30. sıradaki ilk dilim 1998 yılının ilk dilimidir ve oranı ise % 25'tir. 31. sıradaki dilimin oranı % 15 iken, 1993'ün ilk dilim oranı olan 32. dilim % 25 oranına tabi tutulmuştur. Daha büyük ilk dilimlerde oranlardaki artış ve azalışlar devam etmiştir.





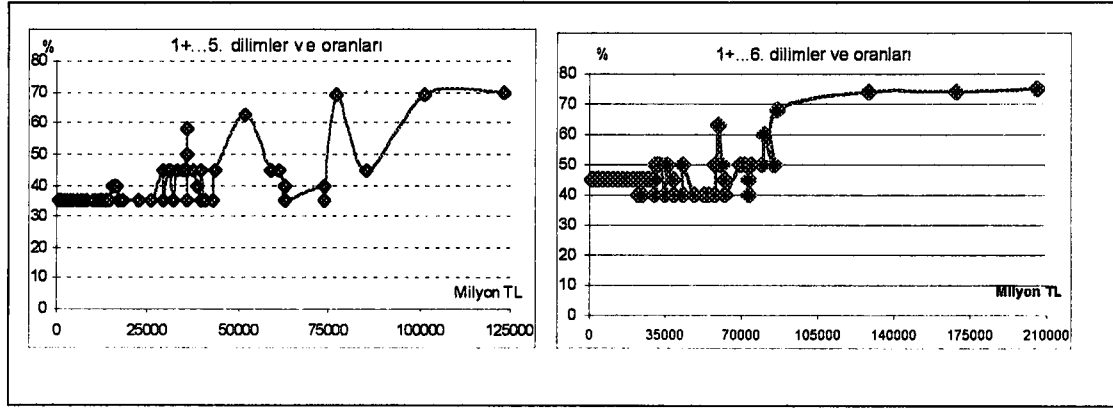
Şekil 7: İlk ve İkinci Dilimler (ödt) ve Oranlarının Grafikleri

İkinci dilimlerin oranları da % 15 ile % 45 arasında değişmiştir. Özellikle 3.638 milyon ve üzerindeki ikinci dilimlerin oranları 6.250 düzeyine kadar, % 20 ile % 30 arasında değişirken, bu düzeyden sonra 8.234 milyona kadar oranlar 25 ile 30 arasında değişmiş, 8234 milyondan sonra ikinci dilim oranları % 30 ile % 45 arasında değişmiştir.



Şekil 8: Üçüncü ve Dördüncü Dilimler (ödt) ve Oranlarının Grafikleri

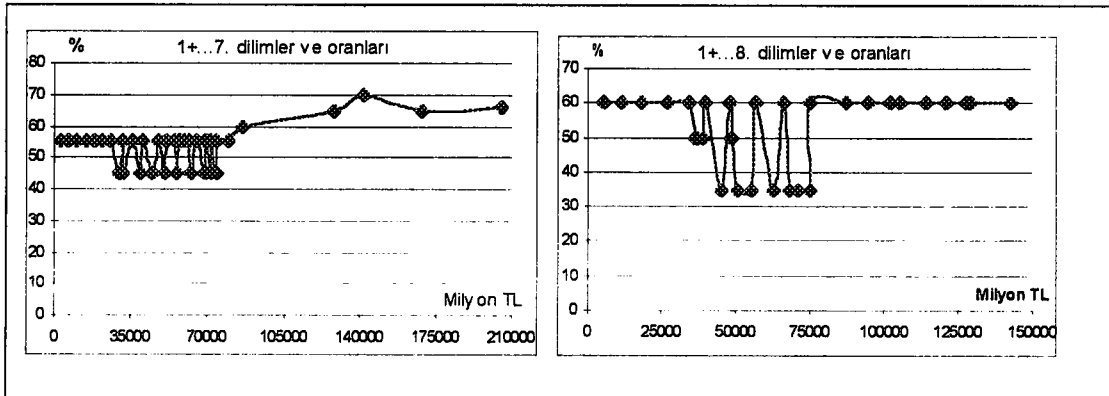
Üçüncü dilimlerin oranları, % 20 ile % 50 arasında değişmiştir. Üçüncü dilimlerin oranları, 110 milyondan 2.638 milyona kadar % 20 iken, 2.638 milyondan 7.120 milyona kadar % 25 olmuştur. 7.125 milyondan 14.709 milyona kadar üçüncü dilimlerin oranları % 25 ile % 35 arasında dalgalanmıştır. 15 milyar ile 21 milyar arasında da üçüncü dilimlerin oranları % 35 ile % 43 arasında değişmiş ancak 25 milyardan sonraki gelir dilimleri için sadece % 49 ve 50 oranları söz konusu olmuştur. Dördüncü dilimlerin oranları, % 25 ile % 60 arasında değişmiştir. 11 milyardan altı ve 42 milyardan üstü dışında dördüncü dilim oranları, genelde % 30 ile % 40 arasında, bazen de 30 ile % 53 arasında sürekli dalgalanmıştır.



Şekil 9: Beşinci ve Altıncı Dilimler (ödt) ve Oranlarının Grafikleri

1950-2000 dönemi 5. dilimlerin tabi tutulduğu oranlar, % 35 ile % 70 arasında değişmiştir. Genel olarak, beşinci dilimler % 35 ile % 58 arasında gidip gelmiştir. Ancak bu dönemde, 77 milyar düzeyindeki gelir, beşinci dilim kapsamında 1983 yılında % 69 oranına tabi tutulurken, bu düzeyin oldukça üzerindeki 85 milyar düzeyindeki gelir, 1986'da altıncı gelir dilimi içerisinde ele alınarak % 45 oranına tabi tutulmuştur.

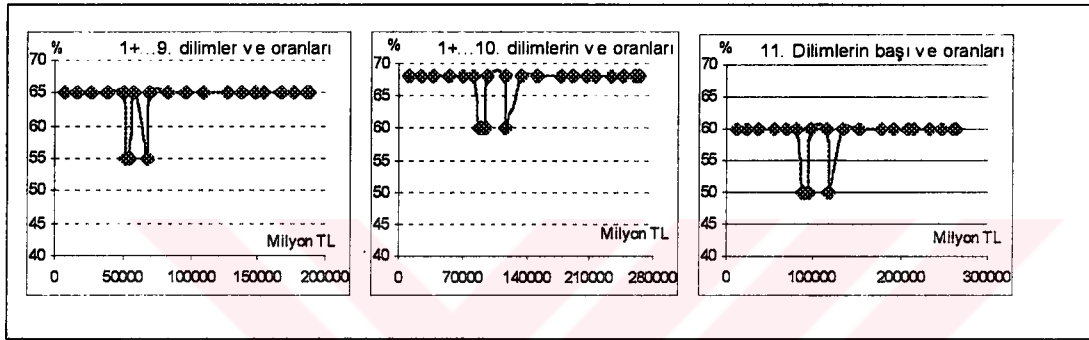
Altıncı dilime giren gelirler, %40 ile % 75 arasında değişen oranlara tabi tutulmuşlardır. 1.267 milyon ile 205.663 milyon arasında çok farklı gelir düzeyini kapsayan altıncı gelir dilimlerinin en yükseği en düşüğünün 162 katıdır. En düşük altıncı gelir dilimlerine % 45 oranı uygulanırken (1.267 milyon ile 22.250 milyon arasındaki en düşük ilk 12 altıncı dilime), daha yüksek dilimlere uygulanan oranlar sürekli, 40, 45, 50 arasında değişmiş hatta % 63 oranı uygulanan gelir düzeyinden daha yüksek gelir düzeyine bir başka yıl % 40 oranı uygulanmıştır. (59.690 milyon için 1985'te % 63 oranı uygulanırken 62.500 milyon TL için 2000 ücretler tarifesinde % 40 oranı uygulanmıştır.)



Şekil 10: Yedinci ve Sekizinci Dilimler (ödt) ve Oranlarının Grafikleri

Yedinci gelir dilimleri, 2.919 milyon ile 205.663 milyon arasında değişmiş ve bu dilimlere uygulanan oranlar da % 45 ile % 70 arasında değişmiştir. En düşük ilk 7 yedinci dilim % 55 oranına tabi tutulurken, daha yüksek gelir dilimleri % 45 ile % 55 arasında devamlı değişen oranlara tabi tutulmuştur. 74.699 milyon düzeyinden sonra ise yedinci dilim oranları 55, 60, 65, 66, 70 arasında dalgalanmıştır.

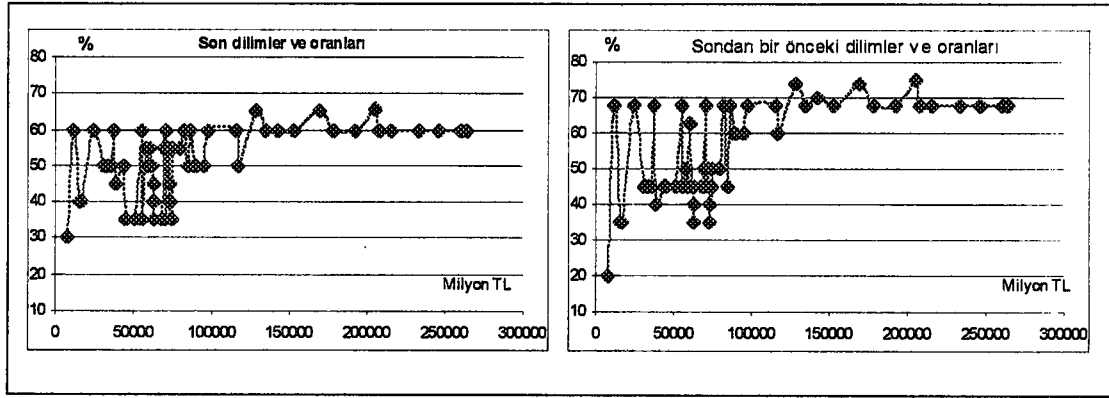
Sekizinci dilimler, 5.398 milyon ile 142.407 milyon arasında değişmiş ve bu değerler arasındaki dilimlere % 60 ile % 35 arasındaki oranlar uygulanmıştır. En düşük ilk beş ve en yüksek 10 '8. dilime', % 60 oranı uygulanırken, aradaki 15 dilim in oranları % 35 ile % 60 arasında dalgalanmıştır.



Şekil 11: Dokuzuncu, Onuncu ve Onbirinci Dilimler (ödt) ile Oranlarının Grafikleri

22 dokuzuncu dilimin, en düşük beşi ve en yüksek 12'si % 65 oranına tabi tutulurken aradaki 5'i 55 ile 65 arasında değişen oranlara tabi tutulmuştur. Dokuzuncu dilimler, diğer dilimlere göre daha homojen bir orana yapısına sahip olmasının nedeni, bu dilimlerin sadece 1958 ve 1963 tarife dilimlerinden oluşmuş olması ve her iki tarifiede de son dilime yaklaşılmış olmasıdır. Onuncu ve onbirinci<sup>15</sup> dilimler de aynı iki tarifenin dilimleridir ve bu dilimlerin tabi olduğu oranlar arasındaki farklılık da aynı nedenlerle oldukça azdır. Onuncu dilimlerin tabi olduğu oranlar % 68 ile % 60 arasında, 11. dilimlerin tabi olduğu oranlar da % 50 ile 60 arasında değişmiştir.

<sup>15</sup> Onbirinci dilim, sadece 1958 ve 1963 tarifelerinde ve son dilim başlangıç düzeyleri anlamında belirtilmiştir. Daha önce de ifade edildiği gibi son dilim miktarı diye bir miktar olmadığından (sadece son dilim başlangıç düzeyi olabilir) ancak son oran olduğundan analizlerde 11. orandan söz edilmiş fakat 11. dilimden söz edilmemiştir. Burada dilim ve oranlar birlikte verildiğinden 11. dilimin başlangıç düzeyi ve buna uygulanan oran anlamında verilmiştir.



Şekil 12: Sondan Bir Önceki ve Sonuncu Dilimler (ödt) ile Oranlarının Grafikleri

Sondan bir önceki dilimlerin tabi olduğu oranlar, kalkınmada öncelikli yöreler hariç bırakıldığında % 35, % 40, % 45, % 50, % 60, % 63, % 68, % 74, % 75 oranları arasında değişmektedir. Kalkınmada öncelikli tarifeler dahil edildiğinde, % 20 oranının da söz konusu olduğu görülmektedir. Sondan bir önceki dilimlerin, 7.668 milyon ile 263823 milyon arasında değişmekte ve en yüksek dilim en düşük dilimin 34 katıdır. Sondan bir önceki dilimlerin oran yapısı tarifelerin değerlendirilmesi açısından önem taşır. Bu dilimler içerisinde en düşük oranlar, kalkınmada öncelikli tarifelerden sonra, % 35 oranı ile 1999ü, 2000ü; % 40 oranı ile 1998ü, 1999, 2000ü; % 45 oranı ile 1986-1994, 1950 tarifeleridir. Sondan bir önceki dilimin oranının % 50 ve yukarı olduğu tarifelerin sayısı 33'tür. Sondan bir önceki dilimin oranı % 60 olan tarife sayısı 4 iken, % 63 olan tarife sayısı 1, % 68 olan tarife sayısı 19, % 74 olan tarife sayısı 2 ve % 75 olan tarife sayısı 1'dir.

Son dilimlerin başlangıç düzeylerinin tabi olduğu oranlar, kalkınmada öncelikli yöreler hariç bırakıldığında % 35, % 40, % 45, % 50, % 55, % 60, % 65, % 66 oranları arasında değişmektedir. Kalkınmada öncelikli tarifeler dahil edildiğinde, % 30 oranının da söz konusu olduğu görülmektedir. Son dilimlerin, 7.668 milyon ile 263823 milyon arasında değişmekte ve en yüksek dilim en düşük dilimin 34 katıdır. Son dilimlerin oran yapısı tarifelerin değerlendirilmesi açısından önem taşır. Bu dilimler içerisinde en düşük oranlar, kalkınmada öncelikli tarifelerden sonra, % 35 oranı ile 1950-1957 döneminde uygulanan 1950 tarifesinin son oranıdır. İkinci olarak en düşük oran % 40 oranıdır. Bu oran da, kalkınmada 2. derecede öncelikli 1991-1993 tarifeleri ile, 1999-2000 ücretlerin tarifelerinde yer almaktadır. Üçüncü en düşük son oran olan % 45 oranı, 1998ü2, 1999, 2000 tarifelerinde yer almaktadır. Son dilimlerin tabi tutulduğu diğer bir oran % 50 oranıdır ve bu oran, 1958 ile 1986-1993 tarifelerinde yer almaktadır. 1950-2000 döneminde uygulanan tarifelerin çoğunun son dilimlerinin oranı ise % 55 veya üzerinde bir orandır. 59 son dilimden 29'unun oranı % 55 veya daha yüksektir. Son dilim oranı % 60 olan tarife sayısı, 20 iken, son dilim oranı % 65 olan tarife sayısı 2 (1982 ve 1983 tarifeleri) ve 66 olan

tarife (1981) de 1 tanedir. 1950-2001 döneminde en düşük dilim miktar ile en yüksek dilim miktar ve 2001 tarifi arasındaki dilim ve oran yönünden ilişkiler aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo 44: En Düşük ve En Yüksek Dilimlerle 2001 Dilimleri ve Oranları**

| Dilimler (ödt) | Ed miktar* | oran % | Uyg. yıl | Ey*    | Uyg. yıl | Oran % | Ey/ Ed | 2001* (A) | oran | A/Ed | A/Ey |
|----------------|------------|--------|----------|--------|----------|--------|--------|-----------|------|------|------|
| 1. dilim       | 28         | 10     | 1980     | 8234   | 1991k1   | 20     | 294    | 2657      | 20   | 95   | 0,32 |
| 2. dilim       | 55         | 15     | 1980     | 24680  | 1981     | 45     | 448    | 6644      | 25   | 121  | 0,26 |
| 3. dilim       | 110        | 20     | 1980     | 41133  | 1981     | 50     | 373    | 13287     | 30   | 120  | 0,32 |
| 4. dilim       | 275        | 25     | 1980     | 82265  | 1981     | 60     | 299    | 33218     | 35   | 120  | 0,40 |
| 5. dilim       | 606        | 35     | 1980     | 123398 | 1981     | 70     | 203    | 66436     | 40   | 110  | 0,54 |
| 6. dilim       | 1267       | 45     | 1980     | 205663 | 1981     | 75     | 162    | 66347     | 45   |      |      |
| 7. dilim       | 2919       | 55     | 1980     | 142407 | 1962     | 70     | 49     |           |      |      |      |
| 8. dilim       | 5398       | 60     | 1980     | 129273 | 1963     | 60     | 24     |           |      |      |      |
| 9. dilim       | 7876       | 65     | 1980     | 188633 | 1963     | 65     | 24     |           |      |      |      |
| 10. dilim      | 11016      | 68     | 1980     | 263823 | 1963     | 68     | 24     |           |      |      |      |

\* (milyon TL), Ey: en yüksek miktar; Ed: en düşük miktar ; Uyg: uygulanan : Sadece bu tabloda 2001 yılı A ile kısaltılmıştır.

Tabloda da görüldüğü gibi dilim miktarlarının ve bu dilimlere uygulanan oranların belirli bir ölçüsü yoktur. 7.876 milyon TL, 9. dilim kapsamında % 65 oranına tabi tutulurken, 8.234 milyon TL, birinci dilim kapsamında % 20 oranına veya 6.644 milyon TL, 2. dilim kapsamında % 25 oranına tabi tutulabilmekte, birinci dilim olarak 28 milyon TL % 10 oranına tabi tutulurken 1.267 milyon TL de, 6. dilim kapsamında % 55 oranına tabi tutulabilmektedir. Örneğin altıncı dilim olarak 1.267 milyon lira belirlenip % 55 oranına tabi tutulduğu gibi, 205 milyar TL'de belirlenip % 75 oranına tabi tutulabilmekte ya da çok düşük bir tutar yüksek bir dilim olarak belirlenirken yüksek bir tutar düşük bir dilim olarak belirlenebilmektedir. Türk gelir vergisi tarifelerinde görüldüğü kadıyla, neredeyse çok farklı miktarlar her tür dilim olabilmekte ve her tür orana tabi tutulabilmektedir.

### 3.1.2.2. Tarifelerin Bütün Dilim Genişliklerinin Analizi

Burada 1950-2001 dönemi uygulanmış bütün tarifelerin bütün dilimleri, tarife dilim genişliği politikasına ilişkin bir sonuca ulaşmak bakımından, küçükten büyüğe sıralanarak çeşitli aralıklardan gelir aralıklarına göre değerlendirilecektir.

#### 3.1.2.2.1. Tarifeler ve Dilim Sırasına Göre Gelir Aralıklarına Giren Dilimler

Bütün dilimler dikkate alındığında, 1950-2001 dönemindeki Türk gelir vergisi tarifelerinin dilimlerinin 28 milyon lira ile 263 milyar lira arasında değiştiği görülmektedir<sup>16</sup>. En büyük dilim, 1963 tarifesinin son diliminin başlangıç düzeyinin 1963 yılındaki miktarının 2000 Ağustos fiyatları ile değeri iken, en küçük dilim de aynı tarifenin ilk diliminin enflasyon sonucu 1980 yılında aldığı

<sup>16</sup> Bu başlıkta dilimlerin analizi oranlar ile ilgili bir değerlendirme içermediğinden, bütün dilim sayıları 411 dilim çerçevesinde ele alınacaktır.



reel değerdir. Buna göre 52 yıl uygulanan dilimler içinde, aynı tarifiede yer alan en yüksek dilim (ödt), en düşük diliminin 9422 katıdır. 1963 tarifi hariç bırakılırsa en küçük dilim 712 milyon TL ile 1962 tarifesinin ilk dilimi ve en yüksek dilim, 205.663 milyon TL ile 1981 tarifesinin son dilim başlangıç düzeyidir.

Dilimlerin küçükten büyüğe sıralamasında, 411 dilim içerisinde en küçük 35 dilimin tamamı 1963 tarifesine (1963-1980 döneminde uygulanan dilimler) aittir. Bu 35 dilim, 28 ile 701 milyon TL gelir aralığı içerisinde yer almaktadır. Bu aralık içerisinde 18 birinci dilim, 9 ikinci dilim(ödt), 5 üçüncü dilim (ödt), 2 dördüncü dilim (ödt) ve 1 beşinci dilim (ödt) bulunmaktadır. Bu gelir düzeyi, en son dilim genişliğinin 376 da biridir ve toplam dilim sayısı bu gelir aralığındaki dilim sayısının 12 katıdır.

Toplam dilim sayısının % 11,5'i düzeyini ifade eden ilk 48 dilim, 0-1.077 milyon TL gelir aralığındadır ve bu gelir aralığındaki tüm dilimler de, 1963, 1962 ve 1958 tarifelerine aittir. Toplam dilim sayısının % 16'sı düzeyinde olan ilk 66 dilim, 28 milyon ile 1.782 milyon lira arasındadır ve bu gelir aralığında da, 1981 öncesi tarife dilimleri bulunmaktadır. Ayrıca bazı tarifelerin ilk diliminden düşük olan bu gelir aralığında, 1. dilimden 6. dilime (ödt) kadar dilimler bulunmaktadır. İlk 67. dilim 1998 ilk dilim genişliğidir. İlk 100 dilim içerisinde, 1981-1984, 1986-1988 yılları arasındaki tarifeler ile 1999 tarifesinin ilk dilimleri dışındaki diğer bütün tarifelerin çeşitli dilimleri yer almıştır.

Reel fiyatlarla 411 tarife dilimi içerisinde, 1980'de uygulanan ilk dilim, en küçük birinci dilimdir. 1963'te uygulanan ilk dilim, sıralamada 33. iken, 1962'de uygulanan ilk dilim, 36. dilimdir. 1958'in ilk dilimi, 45. dilim iken 1998'in ilk dilimi 67. dilim, 1950'nin ilk dilimi 68. dilimdir. 2000 yılı tarifesinin ilk dilimi, 93. dilim, 1999'un ilk dilimi 102. dilimdir. 1950-2000 dönemi tarifelerinin küçükten büyüğe dilimler sıralaması içerisinde en sonda yer alan (172. ve 173.) 1981 tarifesinin ilk dilimi ile 1991 kalkınmada 1. derecede öncelikli tarifenin ilk dilimi, 411 tarife dilimi içerisinde en yüksek ilk dilimlerdir.

Toplam sayısı 55 olan 2. dilimlerin 50'si 1981 ilk dilim düzeyinden daha düşüktür. Yine, 1981 tarifesinin ilk dilim sonu, toplam sayısı 55 olan üçüncü dilimlerin(ödt) 23'ünden, 1963-1980 dönemi uygulanan bütün dördüncü dilimlerden(ödt), 1971-1980 arası uygulanan beşinci dilimlerden (ödt) ve hatta 1980 yılı 9. diliminden (ödt) büyüktür.

En düşük ilk dilimin sonu olan 28 milyondan sonra, ilk ikinci dilim(ödt) 55 milyon, ilk üçüncü dilim (ödt) 110 milyon, ilk dördüncü dilim (ödt) ise 275 milyon TL'dir. İlk 275 milyonluk gelir aralığında birinci, ikinci (ödt), üçüncü (ödt) ve dördüncü (ödt) dilimlerin yer aldığı görülmektedir. Asgari ücret düzeyinin yaklaşık beşte birini ifade eden bu aralıkta döneme ait tarifelerden ilk dört dilimin (ödt) olması dikkat çekicidir. 411 dilimin son yüz dilimi içerisinde,

1956-1957, 1979, 1980, 1989-1993, 1998 ve kalkınmada öncelikli yöreler tarifelerinin, sondan bir önceki diliminin sonu (ödt) yer almamaktadır.

#### 3.1.2.2.2. Ortalama Dilim Sayısı Ayrımına Göre Gelir Aralıklarına Giren Dilimlerin Değerlendirilmesi

Toplam 411 olan dilim sayısı, ortalama dilim sayısına bölünerek belirlenen gelir aralıklarına göre<sup>17</sup>, küçükten büyüğe doğru ilk 68 dilim, 1. dilim genişliği olarak, ilave her 68 dilim de izleyen dilim genişlikleri olarak alınmak suretiyle bir değerlendirme yapılabilir. Buna göre, 2000 ağustos fiyatlarıyla 1.867 milyon TL'ye kadar olan gelirler ilk dilim aralığı olmaktadır. 4 kişilik bir ailenin en az gıda harcaması tutarı olan 1.904 milyon TL'den bile az olan bu gelir aralığına sıfır oran uygulanabilir. Ancak 1950-2001 döneminde bu gelir aralığı içerisinde 1. dilimden 6. dilime kadar çeşitli dilimler yer almış, uygulanmış olan en az geçim miktarı biçimindeki indirimler ise oldukça düşük olarak belirlenmiştir<sup>18</sup>. Yine 1962'den itibaren sadece ücret gelirleri için en az geçim indirimine ek olarak uygulanan özel indirimler de oldukça düşük miktarlar olmuştur<sup>19</sup>. 1.867 milyona kadarki gelir aralığında dilimi olan tarifeler 1981 öncesi tarifeler ile 1998 tarifesidir. Bu gelir aralığında 2. dilim ile 6. dilim arasında dilimleri olan tarife sadece 1963 tarifesidir.

68 dilim ayrımına göre, 2. gelir dilimi (69. dilim ile 136. dilim arası) 1.917 milyon ile 5.236 milyon arasındadır. En az geçim düzeyi olarak alınan 5.787 milyon TL'den düşük olan bu gelir aralığının da sıfır oranlı dilim aralığı olarak belirlenmesi gerekirken, bu aralıkta, 1981-2001 dönemi uygulanan çoğu tarifenin 1. ve 2. dilimleri yer almış hatta 1963 tarifesinin diğer uygulandığı yıllarla birlikte ilk yedi dilimi yer almıştır. 1963 tarifesinin 17 yıl değişmeden bırakılmış dilimleri nedeniyle yüksek dilimler ve dolayısıyla yüksek oranlardan vergilendirilen en az geçim düzeyinin altındaki bu gelir aralığında, 1981 öncesi diğer tarifelerin de 2. ve 3. dilimleri yer almıştır. Ancak 1981 sonrası tarifelerin ilk dilim oranları bile, 1981 öncesi tarifelerin 2. ve 3. dilim oranlarından daha yüksek olduğundan, bu gelir aralığında, 1981 sonrası tarifelerin 1. veya 2. dilimlerinin bulunması, 1981 öncesi tarifelerin bu aralıkta daha yüksek dilimlerinin bulunmasına göre daha az şaşırtıcı değildir.

<sup>17</sup> Bütün tarifelerin küçükten büyüğe dilimleri sıralandığında toplam 411 dilim, 1950-2001 dönemi dilim sayısı genel ortalaması olarak 6'ya bölündüğünde, her bir 68 dilimlik gelir aralığı bir dilim olarak değerlendirilebilir.

<sup>18</sup> 1950'den 1985'e kadar uygulanan en az geçim indirimi tutarları ise 2000 Ağustos fiyatları ile en az gıda harcaması düzeyinin oldukça altındadır. 1950'de 403 milyon olan en az geçim miktarı her yıl azalarak 1957'de 245 milyona inmiş, 1958'de 317 milyon olan en az geçim miktarı her yıl azalarak 1964'te 211 milyona inmiş, 1965'te 266 milyon olan en az geçim miktarı her yıl azalarak 1967'de 233 milyona inmiş, 1968'de 374 milyon olan en az geçim miktarı her yıl azalarak 1980'de 20 milyona inmiş, 1981'de 59 milyona çıkan en az geçim miktarı her yıl azalarak 17 milyona inmiş ve 1986'da yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>19</sup> Bu dönemde uygulanan özel indirim miktarlarının en düşüğü, (2000 Ağustos fiyatlarıyla) 20 milyon iken en yüksek 444 milyon olmuştur.

68 dilim ayrımına göre, bütün tarife dilimlerinin 3. gelir dilimi aralığı olan 137. dilim ile 204. dilim arası gelir, 5.321 milyon ile 12.500 milyon arasındır. Yaklaşık olarak en az geçim düzeyi ve üzerindeki ilave en az geçim miktan kadar gelir düzeyini içeren bu gelir aralığı ilk pozitif oranlı gelir aralığı olabilirdi. Ancak 1950-2001 dönemi uygulanan tarifelerden bu gelir aralığında ilk dilimi olan sadece 1981, 1982 ve 1986 tarifeleri ile kalkınmada 1. derecede öncelikli tarifelerdir. Ancak bu tarifelerden 1981 ve 1982'nin ilk pozitif oranları, örneğin 1950 tarifesinin son dilim oranından bile yüksektir. 1980 öncesi tarifelerden bu gelir aralığında 2. dilimi olan sadece 1950, 1952 tarifeleri iken, 1981 sonrası bu gelir aralığında 2. dilimi olan tarifeler 1984-1989 dönemi tarifeleri ile 1992 ve 2001 tarifeleridir. Bu aralıkta diğer tarifelerin ise 3. dilimden 11. dilime kadar çeşitli dilimleri yer almıştır.

68 dilim ayrımına göre, 4. dilim aralığı olan 205. dilim ile 273. dilim arası, 12.831 milyon ile 29.451 milyon arasındır. Bu gelir aralığı 2. pozitif oran için kabul edilebilir bir gelir dilimi aralığı olabilir. Ancak bu gelir aralığında, 1981, 1982 ve 1983 dışında hiçbir tarifenin 2. dilimi yoktur. Diğer tarifelerden 8 tarifenin bu gelir aralığında 3. dilimi varken geri kalanının bu gelir aralığındaki dilimleri 4 ile 11 arasında değişmiştir.

Beşinci ve son dilim aralıkları, gelir düzeyi olarak artan oranlı bir tarifede çeşitli dilimlere konulabilir ancak 52 yıl gibi uzun sayılamayacak bir dönemde, yakın gelir düzeylerinin bir yıl 4. dilime girerken başka bir yıl 5., 6, 7., 8., 9. ve hatta 10. dilime girmesi, dilim politikasının rasyonellikten uzaklığının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir<sup>20</sup>.

#### **3.1.2.2.3. Bazı Ölçütler Çerçevesinde Tarife Dilimlerinin Değerlendirilmesi**

411 dilim, sıfır ile asgari ücret miktan arasındaki gelir aralığına giren tarife dilimleri, asgari ücret miktan ile en az geçim düzeyinin yansı miktanına giren tarife dilimleri, en az geçim düzeyi yansı ile en az geçim miktan arasına giren tarife dilimleri ve en az geçim miktanından yüksek tarife dilimlerini içerecek şekilde de ayrılarak değerlendirilebilir.

Söz konusu ayrımda 1-60 dilimi kapsayan ilk grupta 1963-1980, 1962, 1958-1961 ve 1955-1957 tarifelerinin ilk dilimleri girmektedir. Reel fiyatlarla 411 dilimden birinci grupta yer alan 60 dilimden 18'i ikinci dilim, 9'u üçüncü dilim, 4'ü dördüncü dilim, 2'si beşinci dilim, ve 1'i altıncı dilimdir. 60 ile 98. dilimler arasını kapsayan 2. grup, 1950-1954, 1998, 1991-1993 ve bu yılların kalkınmada öncelikli tarife dilimleri, 1994, 1997, 1990, 1995, 1985, 1998ü2, 1996, 2000, 1989 tarifelerinin ilk dilimleridir. 98 ve 144. dilimleri kapsayan üçüncü grup içerisinde 1999, 1984, 1988, 1987, 1983, 1986 tarifelerinin dilimleri yer almaktadır. İkinci ve üçüncü grubun toplamı en az geçim düzeyindeki gelir aralığını ifade eder. Bu aralıkta, 26 ikinci dilim, 12 üçüncü dilim, 11

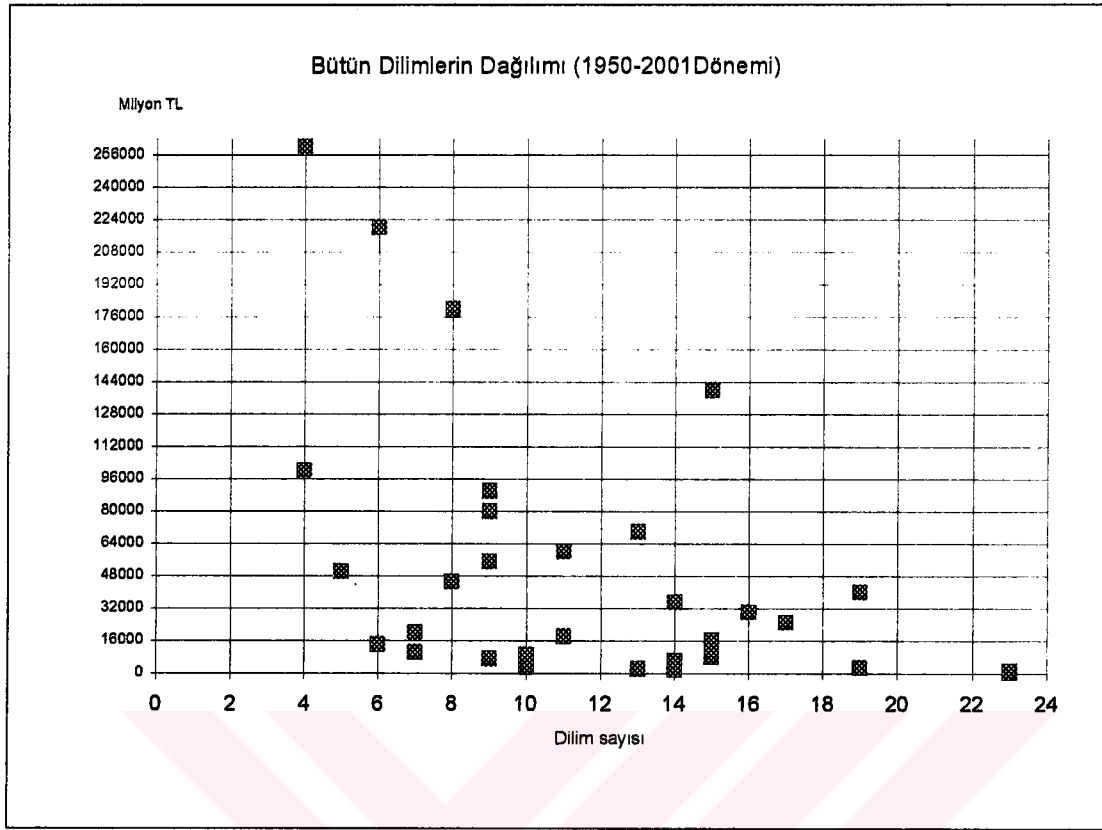
<sup>20</sup> Bu çerçevede oranlarla birlikte dilimlerin daha ayrıntılı analizleri, oranlarla birlikte dilim analizleri kısmında yapılmıştır.

dördüncü dilim, 5 beşinci dilim, 2 altıncı dilim, 1 yedinci dilim ve 1 sekizinci dilim yer almaktadır. 145 ve sonraki dilimleri kapsayan dördüncü grupta sadece 1981-1982 ve 1991-1993 kalkınmada öncelikli tarifelerinin ilk dilimleri yer almaktadır.

#### 3.1.2.2.4. Dilim Genişliklerinin Yoğunlaşma Aralıkları

Bütün tarifelerin bütün dilimleri (ödt) tarife ve dilim farkı gözetilmeksizin küçükten büyüğe sıralandığında, 411 dilimden, 500 milyonun altında 23, 1 milyanın altında 46, 1,5 milyanın altında 60, 2 milyanın altında 73, 2,5 milyar ve altında 92, 3 milyanın altında 103, 4 milyanın altında 117, 5 milyanın altında 131, 6 milyanın altında 145 dilim vardır. 6 ile 7 milyar arasında 10 dilim, 7 ile 8 milyar arasında 15, 8 ile 9 milyar arasında 9, 9 ile 10 milyar arasında 5 dilim vardır. 16 milyanın altındaki gelir aralığında toplam 224 dilim bulunurken, 16 milyar ile 32 milyar arasındaki gelir aralığında 59 dilim, 32 milyar ile 48 milyar aralığında 37 dilim, 48 milyar ile 64 milyar arasında 23 dilim, 64 milyar ile 80 milyar arasında 18 dilim, 80 milyar ile 96 milyar arasında 12 dilim bulunmaktadır. Devam eden 16 şar milyar liralık gelir aralıklarında bulunan dilim sayısı giderek azalmaktadır. Son 16 milyar liralık (247 milyar ile 263 milyar arasındaki ) gelir aralığında, 2 dilim bulunmaktadır.

1950-2001 dönemi reel fiyatlarla bütün tarifelerin 411 dilimi itibarıyla, çeşitli gelir aralıklarında bulunan dilim sayılarının grafiğinde de görüldüğü gibi, dilimlerin en yoğun olduğu bölge 0-16 milyar aralığıdır. 16 milyardan sonraki gelir aralıklarında dilim sayısı azalmakla birlikte 90 milyardan sonra dilimlerin oldukça seyrekleştiği söylenebilir. 90 milyara kadar olan gelir aralığında bulunan toplam dilim sayısı 374'tür.



Şekil 13: Bütün Dilimlerin Gelir Düzeyine Göre Dağılımı

### 3.1.2.2.5. Oranlarla Birlikte Bütün Tarife Dilimlerinin Sıralama ve Sınırlar Yönünden Analizi

Bütün tarife dilimleri en küçükten en büyüğe doğru sıralandığında, sıralamadaki ilk dilimin oranı % 10'dur. İkinci farklı oran aynı zamanda sıralamada ikinci dilimin oranıdır ve % 15'tir. İkinci dilimin iki katı düzeyindeki dördüncü dilimin oranı ise yine % 10'dur. Hatta % 15 oranlı ikinci dilimin 13 katı olan 36. dilimin oranı da % 10'dur. Aynı sıralamada 3. farklı oran 5. sıradaki dilimin oranıdır ve % 20'dir. Dördüncü farklı oran 14. sıradaki dilimin oranıdır ve % 25'tir. Yukarıda belirtilen % 10 oranlı 36. dilim miktarı, % 25 oranlı 14. dilim miktarının iki katından daha yüksektir.

Beşinci farklı oran 30. sıradaki dilimin oranıdır ve % 35'tir. Altıncı farklı oran % 45 oranıyla 54. sıradaki dilimin oranıdır. Yedinci farklı oran 101. sıradaki dilimin oranıdır ve % 55'tir. Bu dilimden daha yüksek bir dilimde örneğin 104. sıradaki dilimde oran % 15'tir. Sekizinci farklı oran % 60'tır ve bu oran 142. dilimin oranıdır. 1980 tarifesinin 8. dilimi olarak uygulanmış olan bu dilim ve oranı yanında, bu dilimden daha yüksek gelirler için 1989'da % 30, 1959'da % 25, 1950'de % 20, 2000'de % 25 oranları uygulanmıştır.



9. farklı oran 173. dilimin oranı olan % 65 oranıdır. 7.876 milyon lira gelir için söz konusu olan bu oran 1980 yılında 9. dilimin oranı olarak uygulanırken, başka yıllarda daha yüksek gelirlere çok daha düşük oranlar uygulanmıştır. Örneğin 7.933 milyon için 1957'de % 25, 8.234 milyon için 1991'de % 20, 1991'de % 35, 8.862 milyon için 1956'da % 25, 9.702 milyon için 1998'de % 30 oranları uygulanmıştır.

Onuncu farklı oran, 1980'de onuncu dilim oranı olan % 68 oranıdır. 11.016 milyon için bu oran söz konusu iken, daha yüksek gelirler için başka yıllarda daha düşük oranlar uygulanmıştır. 11.016 milyonluk gelir seviyesi ve sonrasındaki gelir düzeyi, 10. dilimin (ödt) gelir miktarını gösterirken başka bir yıl aynı ya da daha yüksek bir gelir düzeyi 2. dilimin sonunu gösterebilmektedir. Başka bir ifadeyle, 1950-2000 döneminde bir yıl 10. dilime giren bir gelir, başka bir yıl 2. dilim içerisinde düzenlenebilmiştir.

11 milyar TL düzeyinden sonraki gelirlere, 1950-2000 dönemi itibarıyla bir yıl % 68 oranı uygulanırken başka yıllarda % 25 oranı uygulanabilmektedir. Eğer söz konusu gelir düzeyi yüksek oranlı bir vergilemeyi gerektiriyorsa ve bundan dolayı örneğin 1980 yılı bu gelir düzeyine % 68, 1979'da % 60 uygulanıyorsa, neden 1999'da ya da 2000'de % 25 oranı uygulanmıştır? Eğer söz konusu gelir düzeyi düşük vergilemeyi gerektiriyorsa ve bundan dolayı örneğin 1961 % 30 ya da 1952'de % 25 veya 2000'de % 30 oranı uygulanıyorsa neden başka yıllarda örneğin 1998'de ya da 1993'te % 40 veya 1973'te % 45, 1977'de % 55, 1979'da % 60 ve 1980'de % 68 oranı uygulanmıştır. Bu tür çelişkilere ilişkin çeşitli gelir düzeylerinden başka örnekler göstermek mümkündür. Bu kısımda verilen grafikler de bu yapıyı net bir şekilde ortaya koymaktadır. Bu durum 1950-2001 dönemi artan oranlılık uygulamasının rasyonel bir temelden yoksun olduğunu ve artan oranlılığa karşı ileri sürülen teorideki görüşlerin büyük ölçüde doğru olduğunu, Türkiye'nin 52 yıllık tarife tarihi uygulamasıyla göstermek bakımından önem taşır.

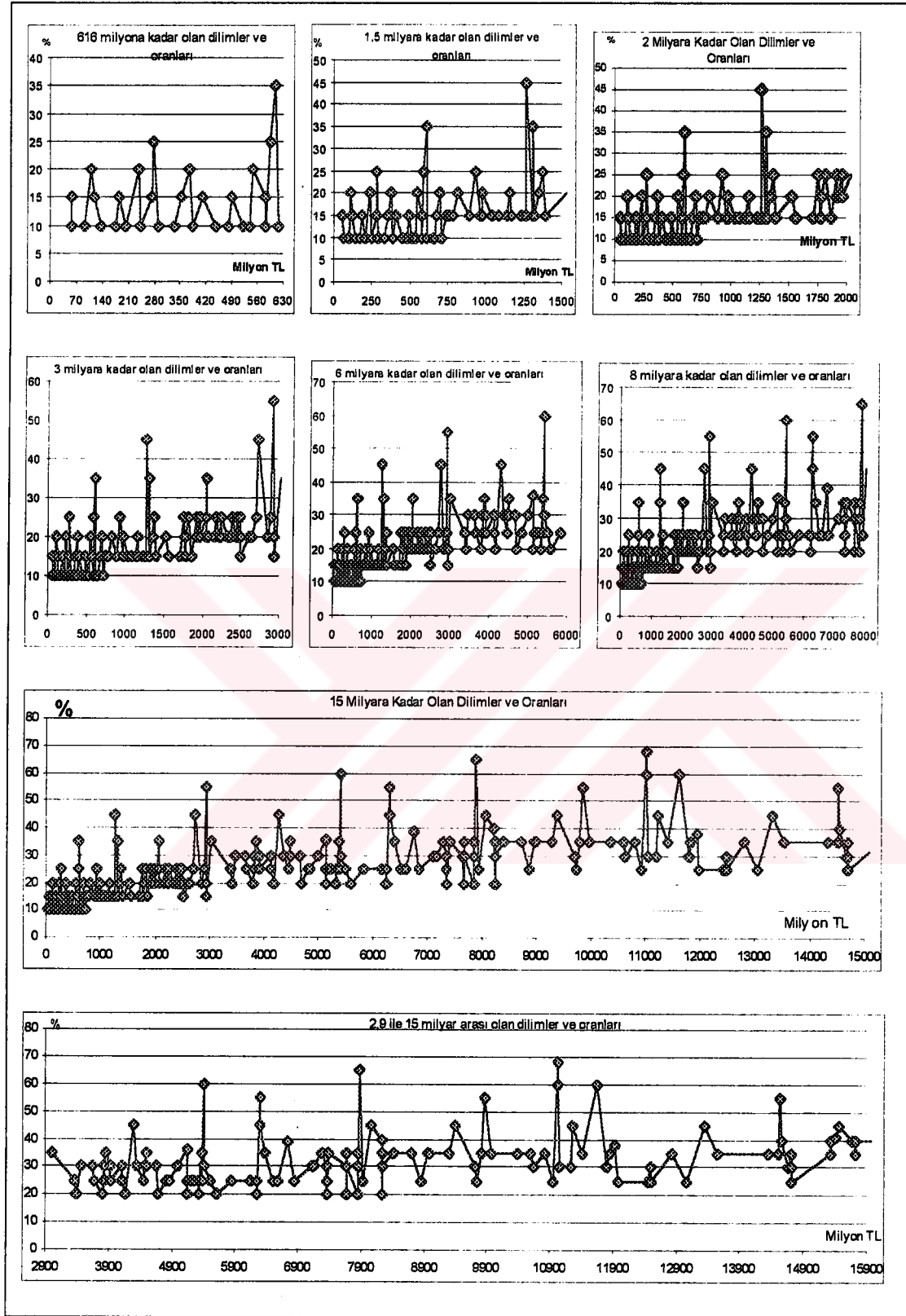
Dilimlerin oranları da dikkate alınarak gelişimi bütün dilim ve oranlar grafiğinde genel olarak diğer grafiklerde de çeşitli gelir aralıkları itibarıyla gösterilmektedir (şekil 14-16'da). Söz konusu şekillerdeki grafiklerin incelenmesinden görüleceği üzere, asgari ücretin yansı değerinden de az olan ilk 606 milyona kadar olan tarife dilimlerinin yer aldığı gelir aralığındaki dilimlerin oranları, % 10 ile % 35 aralığında değişmiş ve yıllar itibarıyla özellikle % 10 ile % 20 arasında sürekli dalgalanmıştır.

Grafikler gelir düzeyi arttıkça vergi oranının dalgalandığı aralığın değişimini ve gelişimini açık bir şekilde göstermektedir. Asgari ücrete kadar olan gelir aralığındaki dilimlerin oranları, çeşitli yıllarda % 10 ile % 45 arasında değişen oranlar çerçevesinde dalgalanmıştır.

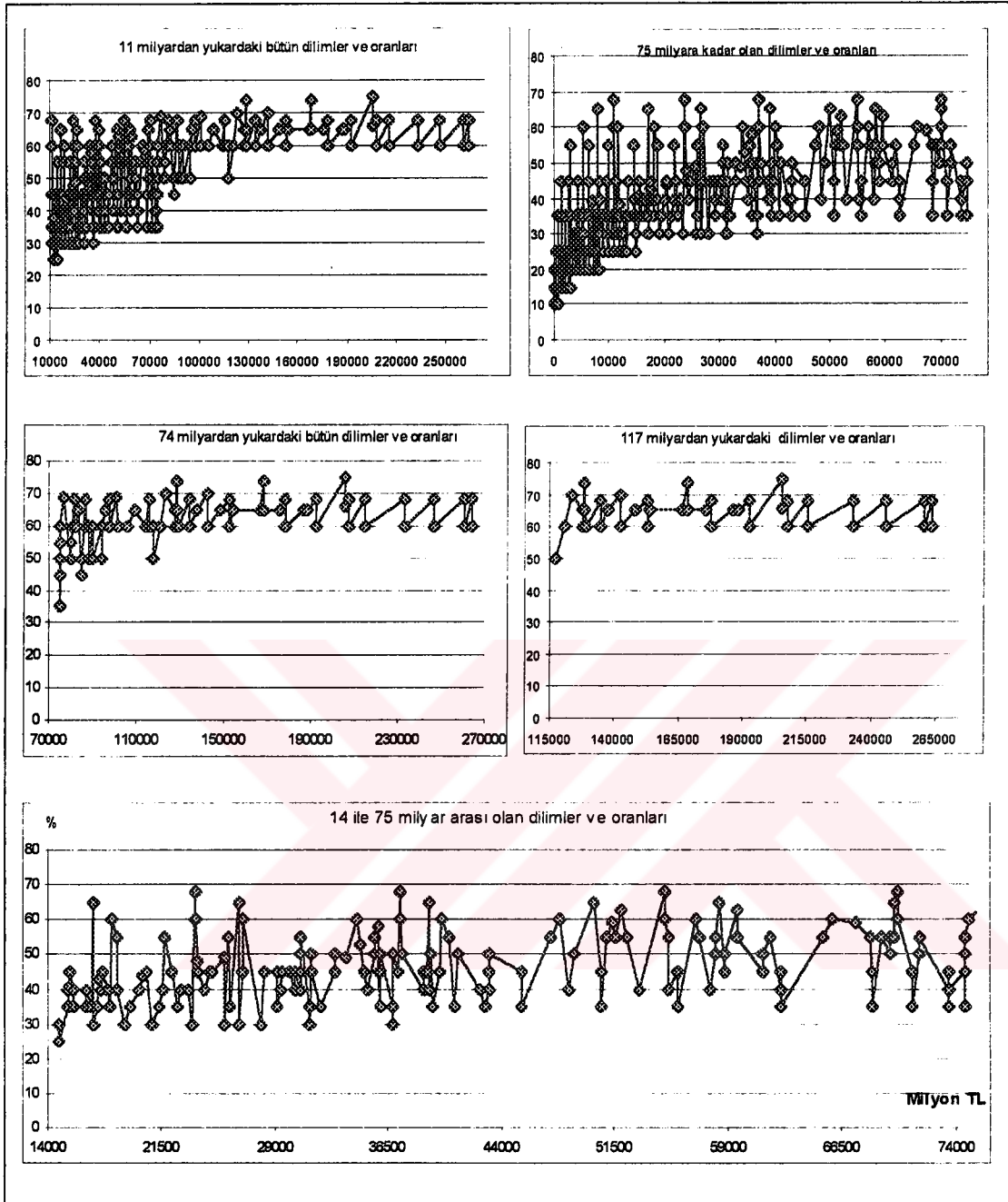
619 milyondan 2 milyara kadar olan gelir aralığındaki dilimlerin oranları % 15 ile % 45 arasında değişen oran aralığında dalgalanmıştır. 3 milyara kadar olan gelir aralığında uygulanmış dilim oranlarının dalgalanma aralığı % 10 ile % 55 oranları arasında değişmiş, 2 milyar ile 3 milyar arasındaki oranların dalgalanma aralığı % 15 ile % 55 olmuştur. 3 milyardan 6 milyara kadar olan gelir aralığındaki dilimlerin oranları % 20 ile % 60 arasında dalgalanmıştır. En az geçim düzeyine yakın olan 6 milyara kadarki gelir aralığında bazı yıllar düşük oran (% 10) uygulanırken bazı yıllar yüksek oran (% 60) uygulanmıştır.

2000 ağustos fiyatlarına çevrilen bütün tarifelerin dilimleri ve bu dilimlere uygulanan oranları gösteren grafiklerden de görüleceği üzere, 5,3 milyarda % 60 oranı uygulanırken, 275 milyarda da bu oran uygulanabilmektedir. Bu tutar en az geçim düzeyinin biraz altındadır. Özellikle en az geçim düzeyinin biraz üzerinden sonra, hemen her gelir düzeyinde hem % 30, hem % 70 ve hem de % 30 ile % 70 arasındaki oranlar uygulanması, hatta biraz daha yüksek gelir seviyelerinden sonra hemen her gelir düzeyinde, hem % 50, hem % 70 ve hem de % 50 ile % 70 arasındaki oranlar uygulanmış olması, söz konusu grafikte ortaya konan (1950 ile 2001 arasındaki bütün tarife dilim ve oranlarından oluşan) tarifenin, artan oranlı bir tarifeden çok, bir takım çekincelere rağmen yüksek düz oranlı bir tarife olduğunu gösterecek nitelikte değerlendirilebilir. Ancak grafiğin çok açık bir şekilde gösterdiği özellik, oranlarla birlikte dilim politikasının rasyonel bir temelden yoksun olduğu ve keyfi bir yapı taşıdığıdır. Bu noktada Artan oranlı tarife yapının eleştirileri, Türkiye'nin tarife tarihinin incelenmesinin haklı çıkardığı tekrar belirtilebilir.

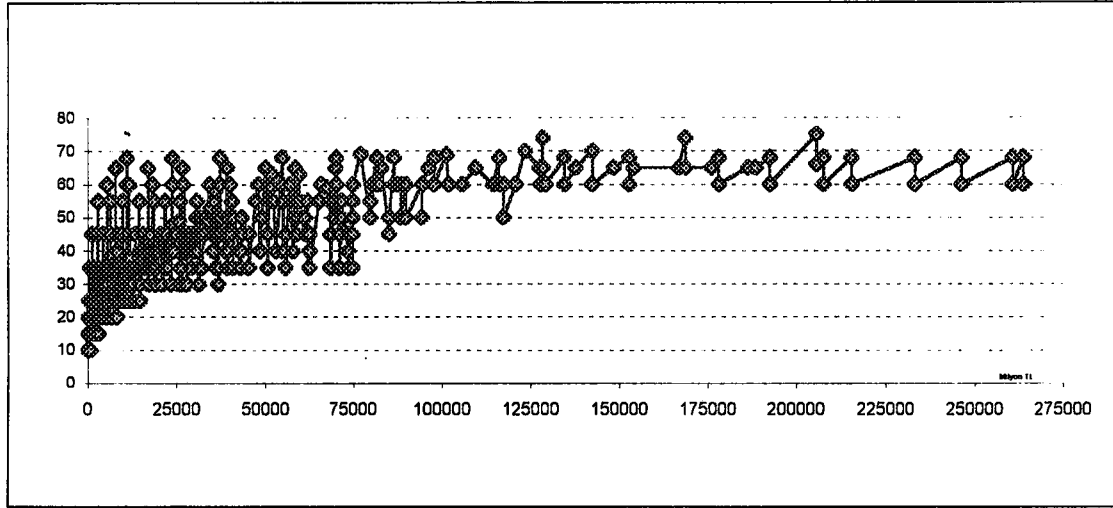
6 milyardan sonra ise, oranların % 20 ile % 55 ve hatta % 65'e varan sınırlar arasında dalgalandığı görülmektedir. Aynı zamanda gelir arttıkça dilimlerin tabi tutulduğu oranların dalgalandığı alt sınırın yükseldiği de görülmektedir. Oranların dalgalanan alt sınırın önce % 10 iken, gelir yükseldikçe % 15'e sonra da % 20'ye çıkmıştır. 15 milyara kadar dilimler ve oranları grafiğinden de görüleceği üzere oranların dalgalanma alt ve üst sınırlarındaki artış devam etmektedir. 8 milyar gelir düzeyinden sonra % 25'e çıkan oranların dalgalanma alt sınırının yanında üst sınır da % 70'e çıkmaktadır. En az geçim düzeyinin biraz üzerindeki gelir düzeyinden sonra, hemen her gelir seviyesinde hem % 25 hem de % 70 ve arasındaki oranların çeşitli yıllarda uygulanması dikkat çekicidir. 11 milyar gelir düzeyinden sonra, oranların dalgalanma aralığının % 30 ile % 70 olduğu, bu sınırların, gelir 45 milyara çıktığında % 35 ile % 70 olduğu, 75 milyardan sonra % 50 ile % 70 arasında olduğu, 117 milyardan sonra ise dalgalanma aralığının küçülerek alt ve üst sınırların % 60 ile % 70 olduğu görülmektedir. Tarife aynı yapılmadan bütün (495 dilime) bakıldığında, dilimlere uygulanan oranlar açısından 495 dilimli tarifenin vergi adaleti açısından savunulabilir bir artan oranlı tarife olmadığını görülmektedir.



Şekil 14: 2,9 milyar ile 15 Milyar Arasındaki Dilimlerin Grafikleri



Şekil 15: 14 Milyar ile 75 Milyar Arasındaki Dilimler ve Oranlarına İlişkin Grafikler



Şekil 16: Tarifelerin Bütün Dilimleri ve Oranlarına İlişkin Grafik

### 3.1.3. Dilim Genişliklerinin Gelişiminin Değerlendirilmesi

Dilim genişliklerinin hem ayrı ayrı dilimler halinde, hem de bütün dönem içerisinde uygulanan bütün dilimlerin birlikte ele alınması halinde, çeşitli yönlerden gelişimi ve incelenmesi ise dilimlerin belirlenmesinde rasyonel vergileme açısından bir ölçünün olmadığını göstermektedir.

1950-2001 dönemi dilim genişliklerinin belirlenmesinde rasyonel vergileme açısından bir ölçünün olmadığı sonucuna ulaşılmasının dayanağı, tarife dilimlerinin miktarlarının ve artış oranlarının gelişimi ve değişiminde, dilimlerin ayrı ayrı veya bütün tarifeler açısından ele alınarak sıralanmasında herhangi bir eğilim veya ölçünün ya da belirleyici kriterin esas alınmamasıdır. Bu çerçevede rasyonel vergileme açısından dilimler için bir ölçü olabilecek en az geçim düzeyine ilişkin ve düşük gelir düzeyine ilişkin göstergelerin dikkate alınmamış olması, dilim genişliklerinin çeşitli dilim sınırlarını aşmış olması ve neredeyse her tür gelirin her dilim için söz konusu olması yukarıda ifade edilen sonuca ulaşılmasında etkili olmuştur.

Tarife dilimlerinin çeşitli açılardan gelişimi ve karşılaştırılması, dilimlerin belirlenmesinde herhangi bir vergileme ölçüsüne ya da ilkesine uyulması ya da teorik yaklaşımlara dayandırılması kaygısının bile olmadığı izlenimi vermektedir. Bunun doğal bir sonucu olarak dilimlerin belirlenmesinde keyfiliğin tipik uygulamaları gerçekleştirilebilmiş, bir dönem ilk dilim olarak belirlenip ilk orana tabi tutulan reel gelir düzeyi, başka bir dönem en yüksek dilim ya da en yüksek dilimlerden biri olarak belirlenerek en yüksek ya da en yüksek oranlardan birine tabi tutulabilmiştir.

1950-2001 dönemi dilim genişliklerinin çeşitli açılardan reel rakamlarla incelenmesi, artan oranlı bir tarife için büyük önem taşıyan dilim genişliklerinin belirlenmesinde, gereken özenin



% 15'e çıkmıştır<sup>22</sup>. İlk oranı % 15 olan kazanç ve iratların ilk ve son oranına 1943'te % 46 zam yapılarak ilk oran % 21,9'a ve son oran da % 44'e çıkarılmıştır.

Tablo 45 : Bazı Gelirler İçin Kazanç Vergisinin İlk ve Son Oranları

|                          | İlk oran | Son oran |
|--------------------------|----------|----------|
| 1926*                    | 6        | 10       |
| 1927-1928**              | 6        | 15       |
| 1927-1928***             | 3        | 7,5      |
| 1929-1934**              | 7        | 15       |
| 1929-1934***             | 12       | 30       |
| 1934-1936 <sup>(1)</sup> | 12       | 30       |
| 1937-1950 <sup>(2)</sup> | 12       | 30       |
| 1937-1950 <sup>(3)</sup> | 15       | 30       |

\*755 sayılı kazanç vergisi ücretler dışındaki gelirlerin tarifi. \*\*Ücretler dışındaki safi kazançlar için kazanç vergisi tarifi.

\*\*\*Ücretler dışındaki gayrisafi kazançlar için kazanç vergisi tarifi. <sup>(1)</sup> Ücretler dışındaki kazançlar için 2395 sayılı kazanç vergisi tarifi. <sup>(2)</sup> Ücretler dışındaki bazı kazançlar için kazanç vergisi tarifi, 1940'ta bu tür kazançlara uygulanmak üzere kazanç vergisine değişik oranlarda ve 1943'te bu tür kazançlara uygulanmak üzere her bir dilimin kazanç vergisine değişik oranlarda zam yapılmıştır. Bu tür kazançlara uygulanmak üzere her bir dilimin kazanç vergisine değişik oranlarda zam yapılmıştır. <sup>(3)</sup> Ücretler dışındaki diğer bazı kazançlar için kazanç vergisi tarifi, 1943'te bu tür kazançlara uygulanmak üzere her bir dilimin kazanç vergisine değişik oranlarda zam yapılmıştır.

### 3.2.1.2. Ücretlerden Alınan Vergilerin İlk ve Son Oranları

Ücretlerden 1931'e kadar sadece kazanç vergisi alınmıştır ve bunun ilk oranı % 4 iken son oranı % 5'ti. 1931-1934 dönemi ücretler üzerinden kazanç ve iktisadi buhran vergisi alınıyordu ve bunların ilk oranlar toplamı % 14 iken son oranlar toplamı % 29 oldu. 1934'ten itibaren kamuda ve özel kesimde çalışanlara uygulanan vergilerin oranlarında bazı farklılıklar yapıldı.

Tablo 46: Ücret Gelirlerine 1950 Öncesi Uygulanan Vergilerin İlk Ve Son Oranları

|               | İlk dilim oranı | Son oran |
|---------------|-----------------|----------|
| 1926-1930     | 4               | 5        |
| 1931-1934     | 14              | 29       |
| 1934-1935*    | 17              | 33       |
| 1934-1935**   | 15              | 33       |
| 1936-1939***  | 27              | 43       |
| 1936-1939**** | 25              | 42       |
| 1940-1951*    | 29              | 45       |
| 1940-1951**   | 27              | 45       |

\* Genel, katma ve özel bütçeli dairelerden ücret alanlar için kazanç vergisi tarifi ile iktisadi buhran vergisi tarifeleri ilk ve son oranları toplamı. \*\* Genel, katma ve özel bütçeli daireler dışındaki gerçek ve tüzel kişilerden alınan ücretler için kazanç vergisi tarifi ile iktisadi buhran vergisi tarifeleri ilk ve son oranları toplamı. \*\*\* Genel, katma ve özel bütçeli dairelerden ücret alanlar için kazanç vergisi tarifi, iktisadi buhran vergisi tarifi, muvazene vergisi tarifi ile hava kuvvetlerine yardım vergisi tarifi ilk ve son oranları toplamı. \*\*\*\* Genel, katma ve özel bütçeli daireler dışındaki gerçek ve tüzel kişilerden alınan ücretler için kazanç vergisi tarifi ile iktisadi buhran vergisi tarifi, muvazene vergisi tarifi ile hava kuvvetlerine yardım vergisi tarifi ilk ve son oranları toplamı. (Muvazene vergisi kazanç ve iktisadi buhran vergileri çıktıktan sonra kalan matrihtan alındığından yaklaşık matrihin 1934-35'te % 83'ü, 1936-39'da özel kesim için % 75-kamu kesimi için 77'si, üzerinden alınan % 10' luk bir vergi olması bakımından yaklaşık % 8 olarak eklenmiştir.)

<sup>22</sup> Bkz. İkinci bölüm ilgili kısım.

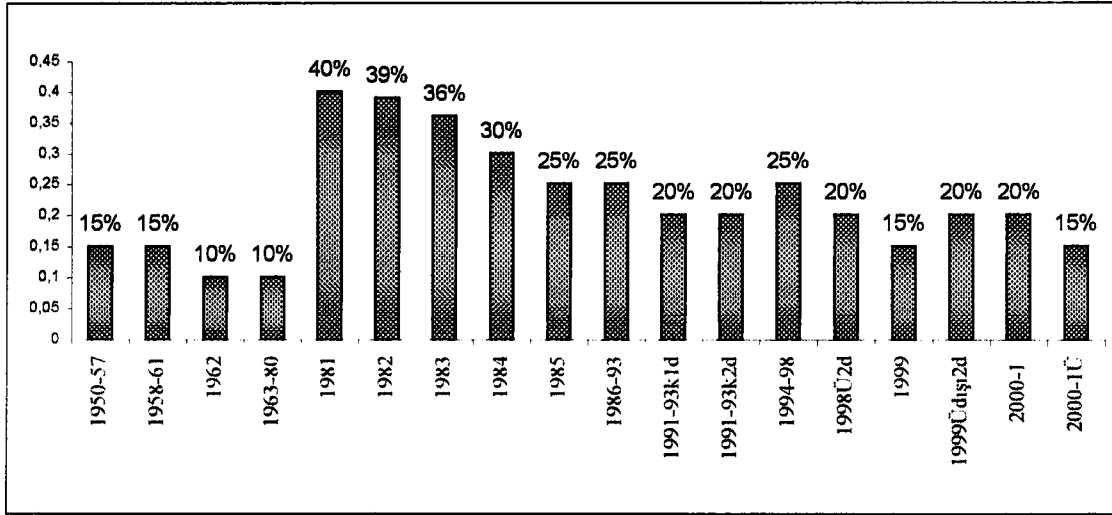
1934-1935 dönemi kamuda çalışanlardan alınan ve iktisadi buhran vergilerinin ilk oran toplamı % 17 iken son oran toplamı % 33'tü. Aynı yıllarda özel kesimde çalışanların ilk ve son oran toplamı % 15 ve % 33'tü. 1936-1939 dönemi kamuda çalışanların üzerinden alınan kazanç vergisi, iktisadi buhran vergisi, muvazene vergisi ve hava kuvvetlerine yardım vergilerinin ilk oran toplamı % 27, özel kesimdekilerin % 25 iken, her iki kesimdekilerin son oran toplamı % 43 oldu. 1940-1951 dönemi kamuda çalışanların üzerinden alınan kazanç vergisi, iktisadi buhran vergisi, muvazene vergisi ve hava kuvvetlerine yardım vergilerinin ilk oran toplamı % 29, özel kesimdekilerin % 27 iken, her iki kesimdekilerin son oran toplamı % 45 oldu. Gelir vergisinin uygulamaya girmesine kadar bu oranlar uygulanmaya devam etti.

### **3.2.2. Gelir Vergisi Oranlarının Dilimler Çerçevesinde Gelişimi ve İncelenmesi**

Bu kısımda 1950-2001 dönemi gelir vergisi tarifelerinin marjinal oranlarının tarihi seyri içerisinde gelişimi, dilimlere göre marjinal oranların sıralan ve sıralaması, marjinal oranların sıklık aralıkları ve ortalaması ile marjinal oranların artış oranları ve artış puanlarının gelişimi incelenecektir.

#### **3.2.2.1. Marjinal Oranların Tarihi Seyri İçinde Gelişimi**

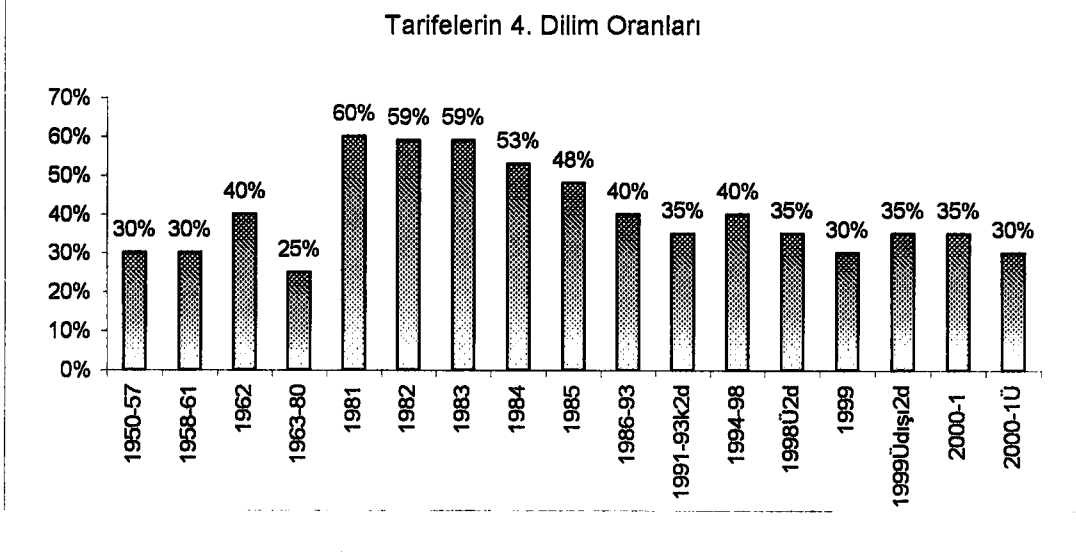
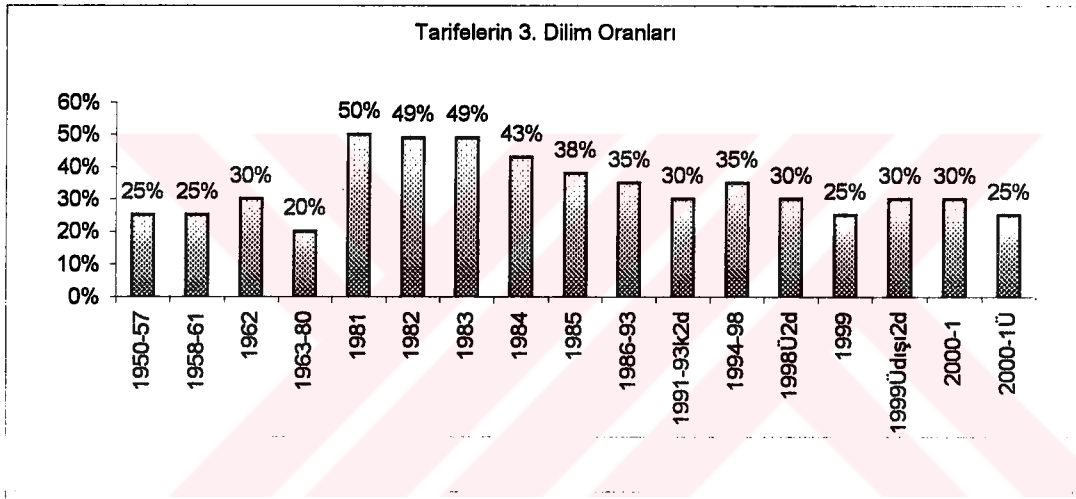
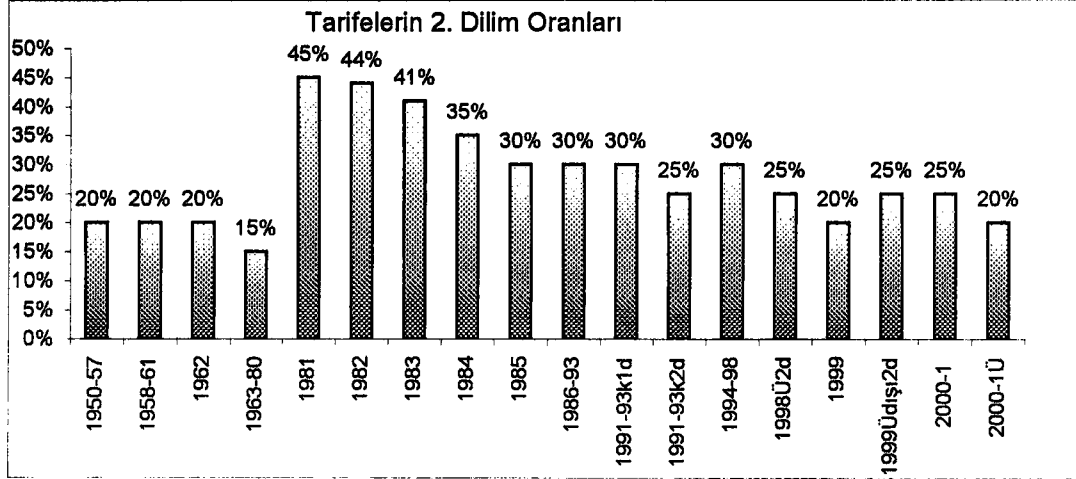
Gelir vergisi tarifelerinin yürürlüğe girmesinden itibaren 2001 yılına kadar geçen 52 yıllık dönemin tamamında uygulanan tarife yapısı içerisinde ilk dilime uygulanan oranlar tarihi seyri içerisinde belirli bir eğilim izlememiştir. Oranların tarihi gelişme eğilimi, dalgalanan bir yapıda, azalan, sonra artan, sonra azalan ve sonra artan şeklinde bir eğilim çerçevesinde ifade edilebilir. Ancak bu eğilim bütün dilim sınıfı oranları için de aynı yönde bir dalgalanma niteliğinde değildir. Daha açık bir ifadeyle örneğin ilk dilim oranlarının tarihi gelişim eğilimi aynen 3. dilim oranları için geçerli değildir. (Dilim oranlarının her birinin gelişim eğilimi -bazıları aynı olmakla birlikte hepsi-birbiriyle aynı değildir.) Bu kısımda 1950-2001 dönemi tarifelerin dilimlerinin oranları tarih seyri çerçevesinde ortaya konulmuştur.



Şekil 17: Tarifelerin İlk Dilim Oranlarının Gelişimi

1950'de % 15 ile başlayan ilk dilim oranı, 1962'de % 10'a düşmüş, daha sonra 1981'de % 40'a çıkmıştır. 1981'den sonra ilk dilim oranı giderek düşmüştü ve kalkınmada öncelikli bölgeler hariç 1998 Ü2 tarifesi ile % 20'ye ve 1999'da % 15'e kadar indikten sonra bazı gelir unsurları açısından birinci dilim oranı 1999 ikinci dönemi (2003'e kadar geçici bir dönem için olsa da<sup>23</sup>) 25'e çıkmıştır. Ancak söz konusu oran (bir değişiklik olmazsa) 2003 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 2004 yılında % 5 puan azalarak tekrar % 15'e inecektir.

<sup>23</sup> 4444 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile eklenen geçici 57.maddeye göre ücretler dışındaki gelirler için ek % 5 puan uygulaması (bir değişiklik olmazsa) son olarak 2002 yılı gelirlerine uygulanacaktır.



Şekil 18 : Tarifelerin İkinci, Üçüncü ve Dördüncü Dilim Oranlarının Gelişimi

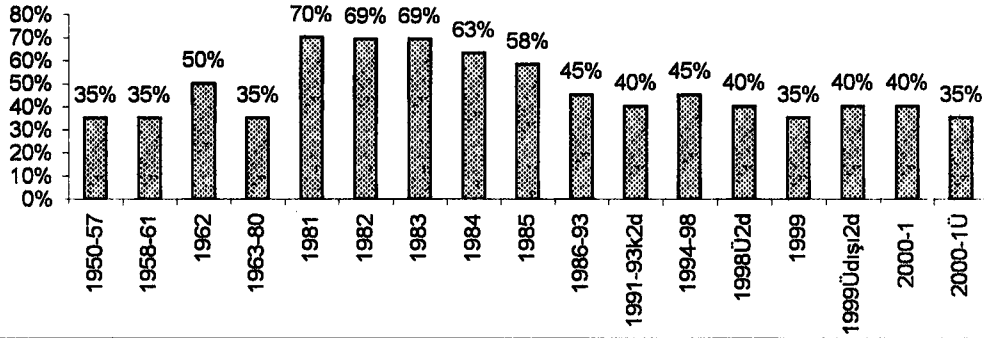
İkinci dilimler için, 1950'de % 20 ile başlayan oranlar, 1963'de % 15'e düşmüş, daha sonra 1981'de % 45'e çıkan oranlar giderek inmiş ve kalkınmada öncelikli bölgeler hariç 1998 ü2 tarifi ile % 25'e ve 1999'da % 20'ye kadar indikten sonra bazı gelir unsurları açısından birinci dilim oranı 1999 ikinci dönemi (2003'e kadar geçici bir dönem için) % 25'e çıkmıştır. Ancak söz konusu oran (bir değişiklik olmazsa) 2003 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 2004 yılında % 5 puan azalarak tekrar % 20'ye inecektir.

Tarihi gelişimi içerisinde üçüncü dilim oranları, 1950'de % 25 ile başlamış, ancak önceki dilim oranlarında olduğu gibi tarihi gelişimi içerisinde ilk düşük oran uygulamasından sonra 1962'de bir düşüş değil, üçüncü dilim oranında yükseliş olmuş ve üçüncü dilim oranı 1962'de % 30'a yükselmiştir. 1963'te % 20'ye düşen oran 1981'de % 45'e kadar çıktıktan sonra giderek azalmış ve 1998ü2 tarifi ile üçüncü dilim oranı % 30 olmuştur. Ayrıca 1981-1998 dönemi içerisinde 1998'den önce de kalkınmada 2. derecede öncelikli yörelerde üçüncü dilim oranı % 30 olmuştur. 1999'da ise % 25'e düşen üçüncü dilim oranı sonra ücretler dışındaki gelir unsurları açısından (2003'e kadar geçici bir dönem için) tekrar % 30'a çıkmıştır. Ancak söz konusu oran (bir değişiklik olmazsa) 2003 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 2004 yılında % 5 puan azalarak tekrar % 25'e inecektir.

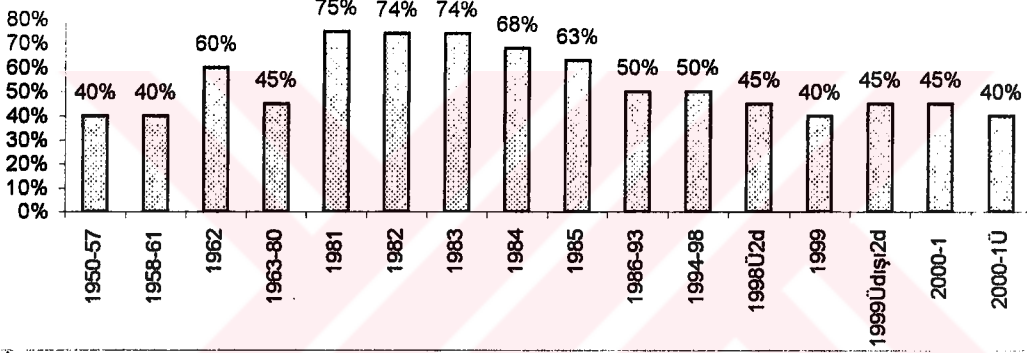
Dördüncü dilim oranları, % 30 ile başlamış, ancak ilk düşük oran uygulamasından sonra bir yükseliş olmuş ve dördüncü dilim oranı 1962'de % 40'a yükselmiştir. 1963'te % 25'e düşen oran 1981'de % 60'a kadar çıktıktan sonra giderek azalmış ve dördüncü dilim oranı % 30 olmuştur. Ayrıca 1981-1998 dönemi içerisinde 1998'den önce de kalkınmada 2. derecede öncelikli yörelerde dördüncü dilim oranı % 30 olmuştur. 1999'da ise % 25'e düşen üçüncü dilim oranı sonra ücretler dışındaki gelir unsurları açısından (2003'e kadar geçici bir dönem için) tekrar % 35'e çıkmıştır. Ancak söz konusu oran (bir değişiklik olmazsa) 2003 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 2004 yılında % 5 puan azalarak tekrar % 30'a inecektir.



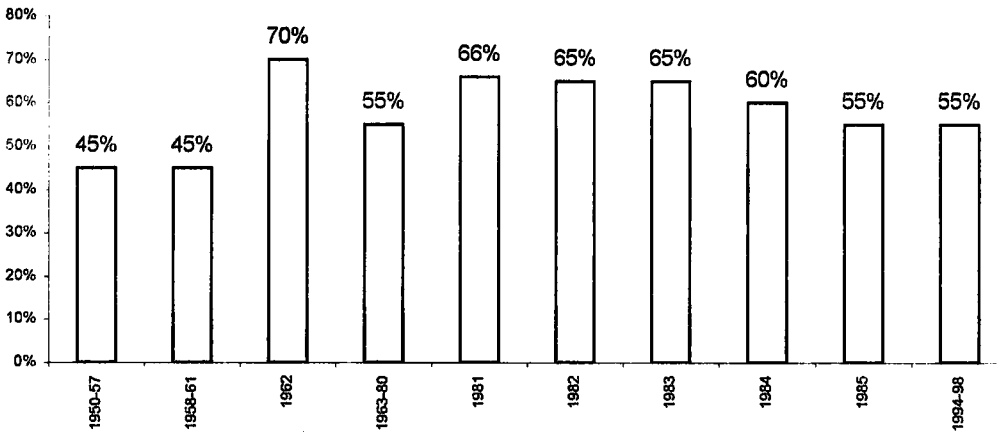
Tarifelerin 5. Dilim Oranları



Tarifelerin 6. Dilim Oranları



Tarifelerin 7. Dilim Oranları



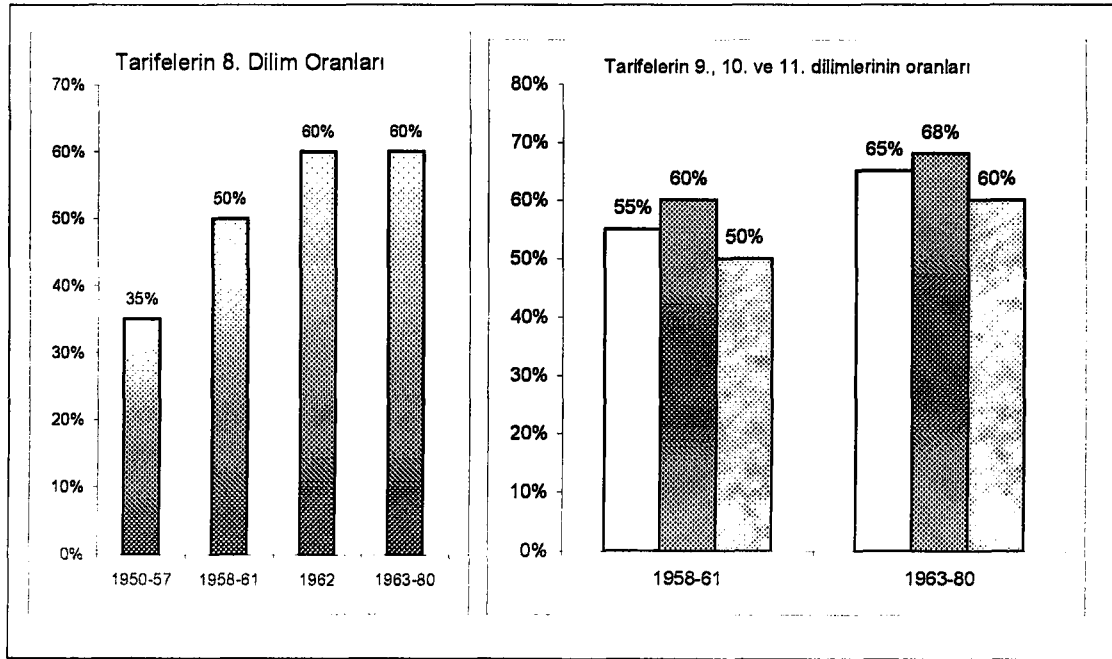
Şekil :19 Tarifelerin Beşinci, Altıncı ve Yedinci Dilim Oranlarının Gelişimi

Beşinci dilim oranları, 1950'de % 35 ile başlamış, ancak sonra bir yükseliş olmuş ve beşinci dilim oranı 1962'de % 50'ye yükselmiştir. 1963'te % 35'e düşen oran 1981'de % 70'e kadar çıktıktan sonra giderek azalmış ve beşinci dilim oranı 1999'da % 35 olmuştur. 1999'da % 35'e düşen beşinci dilim oranı, sonra ücretler dışındaki gelir unsurları açısından (2003'e kadar geçici bir dönem için) tekrar % 40'a çıkmıştır. Ancak söz konusu oran (bir değişiklik olmazsa) 2003 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 2004 yılında % 5 puan azalarak tekrar % 35'e inecektir.

Altıncı dilim oranları, 1950'de % 40 ile başlamış, ancak sonra bir yükseliş olmuş ve altıncı dilim oranı 1962'de % 60'a yükselmiştir. 1963'te % 45'e düşen oran 1981'de % 75'e kadar çıktıktan sonra giderek azalmış ve beşinci dilim oranı 1999'da % 40 olmuştur. Aynı zamanda 1999 ve sonraki yıllar için son oran olan altıncı dilim oranı, ücretler dışındaki gelir unsurları açısından (1999 2. döneminden itibaren 2003'e kadar [geçici] bir dönem için) tekrar % 45'e çıkmıştır. Ancak söz konusu oran (bir değişiklik olmazsa) 2003 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 2004 yılında % 5 puan azalarak tekrar % 40'a inecektir.

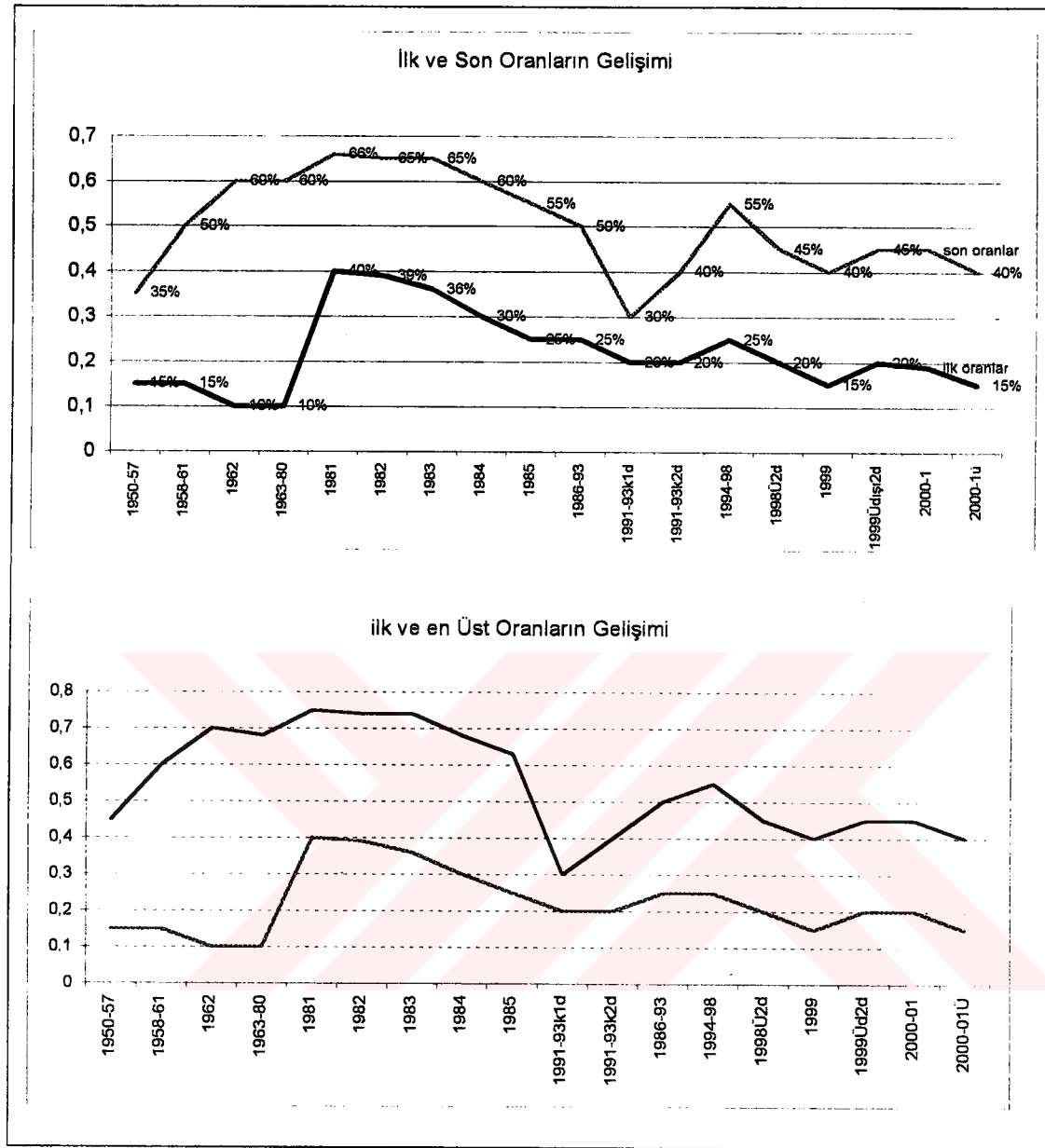
Yedinci dilim oranları, 1950'de % 45 ile başlamış, ancak sonra bir yükseliş olmuş ve yedinci dilim oranı 1962'de % 70'e yükselmiştir. 1963'te % 55'e düşen oran 1981'de % 66'ya kadar çıktıktan sonra giderek azalmış ve altıncı dilim oranı 1985'te % 55 olmuştur. 1998'e kadar yedinci dilim oranları % 55 olarak kalmıştır. 1998'den sonra ise yedinci dilim oranı yoktur.

Sekizinci dilim oranları, 1950'de % 35 ile başlamış, sonra bir yükseliş olmuş ve sekizinci dilim oranı 1958'de % 50'ye yükselmiştir. 1962'te % 60'a çıkan oran 1963'te de % 60 olarak kalmış ve bu oran 1980'e kadar uygulanmıştır. 1980 sonrasında ise hiçbir tarifiede sekizinci dilim ve oranı söz konusu değildir.



Şekil :20 Tarifelerin 8.,9.,10. ve 11. Dilim Oranlarının Gelişimi

1950-2001 dönemi uygulanmış olan tarifelerin dokuzuncu, onuncu ve onbirinci dilim oranları sadece 1958 ve 1963 tarifeleri ile uygulanmıştır. Dokuzuncu oranlar, 1958 tarifesinde % 55 iken, 1963 tarifesinde % 56 olmuştur. Onuncu oranlar 1958 tarifesinde % 60 iken, 1963 tarifesinde % 68 olmuş ve on birinci oranlar 1958 tarifesinde %50 iken 1963 tarifesinde % 60 olmuştur.



Şekil :21 Tarifelerin İlk Oranları ile En Üst ve Son Oranlarının Gelişimi

İlk ve son dilim oranlarının 1950-1963 dönemi tarihi gelişimi yukarıdaki şekilden de görüleceği gibi paralel bir eğilim içinde değildir. 1950'den 1963'e ilk oranlarda düşüş olurken, son oranlarda yükseliş olmuştur. 1982 ve 1983'te son oranlarda bir değişiklik olmazken ilk oranlarda bir düşüş olmuştur. 1983'ten sonra ilk ve son oranlarda düşüş olmuş kalkınmada öncelikli tarifeler hariç düşüş 1999'a kadar devam etmişken, son oranlardaki düşüş 1986'ya kadar devam etmiş, 1993'e kadar sabit kalan son oranlar, 1994'te artmış ve tekrar 1998'e kadar sabit kalan oranlar, 1998Ü2 tarifesıyla düşmeye başlamış ve en düşük seviyesine 1999'da gelmiştir. 1999 sonrası ilk ve son oranların tarihi gelişme eğilimi paralel olmuştur.

İlk ve son oranlar yanında 1950-1985 dönemi tarifelerde en üst oranlardan da söz edilebilir. En üst oranların tarihi seyir içerisinde gelişimi son oranlarla paralel bir eğilim taşımaktadır. 1950-2001 dönemi tarifelerin ilk, son ve en üst oranları grafiği incelendiğinde bazı yılların ilk dilim oranlarının, başka bazı yılların en üst oranlardan da yüksek olduğu görülmektedir.

Tarifelerin ilk oranları ve son dilimlerinin oranlarının grafiğinde de görüldüğü gibi bazı yıllar uygulanan ilk dilim oranları oldukça yüksektir. Hatta bazı ilk dilim oranlarının son dilim oranlarından bile yüksek olduğu yıllar vardır. İlk oranın % 40 olarak uygulandığı 1981 tarifi yanında, aynı dönemde 8 yıl yürürlükte kalan başka bir tarife ise son oran % 35'tir. Bir ekonomide, artan oranlı tarife uygulandığı iddia ediliyor ve bir dönem en düşük oran % 40 olarak uygulanırken başka bir dönem en yüksek oran % 35 uygulanıyorsa, böyle bir ekonomide, söz konusu vergide var olduğu söylenen artan oranlılığın, adaleti gerçekleştiriminin temel aracı olduğunun kabul edilmesi oldukça zordur. Gerçekte bu uygulama, artan oranlılığın, vergi adaletinin bir aracı olmadığını belirtmek bakımından önemli bir gösterge olarak değerlendirilebilir.

Diğer taraftan, bir ekonomide bir dönem uygulanan ilk oran, başka bir dönem uygulanan son oranla aynı ya da daha düşük olabiliyorsa, artan oranlılığı savunabilecek gerekçelerin önemli bir kısmı geçerlilikten yoksun kalmış demektir. 52 yıllık bir dönemi kapsayan bu uygulama sonuçları, artan oranlılığın teorik gerekçelerine yöneltilen eleştirilerin haklılığını göstermek bakımından önemlidir. Başka bir ifadeyle, yıllar ve oranların sabitliği ortadan kaldırıldığında uygulanan tüm oranlar dikkate alınırsa, aynı vergide, ilk oranın son oran olabildiği hatta ilk oranın son orandan yüksek olarak belirlendiği, 2., 3., 4. ve diğer oranların ilk orandan düşük olarak belirlenmesinin doğal, adaletli kabul edilebileceği bir ekonomide, artan oranlılığın vergi adaletini gerçekleştirmek bakımından anlamlı olduğunu savunmak oldukça zordur.

51 yıllık tarife tarihi döneminde, ikinci dilimin oranı % 45 olarak belirlenirken, son oran % 35 olarak belirlenen yıl da vardır. Tersine, 18 yıl ikinci dilim oranı % 15 uygulanırken başka bir yıl ilk dilim oranı % 40 olarak uygulanabilmiştir. Üstelik söz konusu yıllar arka arkaya gelmiştir. Buna benzer örnekler çoğaltmak mümkündür.

Eğer vergileme ilkeleri açısından başka zamanlarda en son oran olarak konulması gerekli görülerek konulan bir oranın, daha başka zamanlarda ilk oran olarak konulabilmesi savunulabiliyor ve uygulanabiliyorsa, farklı gelir düzeyine göre farklı oran uygulamasının adalet açısından öneminden yada artan oranlılığın adalet açısından öneminden söz edilmesinin anlamı azalmaktadır. 52 yıllık dönemde birden fazla (dalgalanan bir oran artış ve azalışını içeren) oranların devrevi hareketi gerçekleşiyor ve dolayısıyla her devrede ilk oranlar takip eden



devrenin son veya sona yakın oranları ile aynı ya da çok yakın oluyorsa, böyle bir artan oranlı tarife politikası, artan oranlılığa yöneltilen 'keyfi ve indii olduğu' ve dolayısıyla adaletin değıil adaletsizliğıin aracı olabileceğıi eleştirisini büyük ölçüde doğrulamaktadır.

### 3.2.2.2. Marjinal Oranların Sınırları

Gelir vergisi tarifelerinin marjinal oranlarının sınırları, her bir dilimin oranlarının gelişimi ve bu oranlarla birlikte yükseklik farklarının sıralanarak karşılaştırılması çerçevesinde ortaya konulacaktır.

#### 3.2.2.2.1. Her Bir Dilimin Oranlarının Gelişimi ve Sınırları

1950-2001 döneminde tarifelerin her bir dilim oranları, aşağıdaki tablo ve grafikte de birbirleriyle karşılaştırmalı olarak gösterildiğıi gibi yıllar itibarıyla oldukça geniş bir bant içinde dalgalanarak değıışen bir yapıya sahiptir.

Tablo 47 : Gelir Vergisi Tarifelerinde Oranların Topluca Gelişimi

|                | İlk oran | 2. oran | 3. Oran | 4. oran | 5. oran | 6. oran | 7. oran | 8. oran | 9. oran | 10. oran | 11. or. |
|----------------|----------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|----------|---------|
| 1950-1957/ Evİ | 15       | 20      | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      | 35      |         |          |         |
| 1950-1957/ Bek | 15,75    | 21      | 26,25   | 31,5    | 36,75   | 42      | 47,25   | 36,75   |         |          |         |
| 1958-1961/ evİ | 15       | 20      | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      | 50      | 55      | 60       | 50      |
| 1958-1961/ Bek | 15,75    | 21      | 26,25   | 31,5    | 36,75   | 42      | 47,25   | 52,5    | 57,75   | 63       | 52,5    |
| 1962           | 10       | 20      | 30      | 40      | 50      | 60      | 70      | 60      |         |          |         |
| 1963-1980      | 10       | 15      | 20      | 25      | 35      | 45      | 55      | 60      | 65      | 68       | 60      |
| 1981           | 40       | 45      | 50      | 60      | 70      | 75      | 66      |         |         |          |         |
| 1982           | 39       | 44      | 49      | 59      | 69      | 74      | 65      |         |         |          |         |
| 1983           | 36       | 41      | 49      | 59      | 69      | 74      | 65      |         |         |          |         |
| 1984           | 30       | 35      | 43      | 53      | 63      | 68      | 60      |         |         |          |         |
| 1985           | 25       | 30      | 38      | 48      | 58      | 63      | 55      |         |         |          |         |
| 1986-1993      | 25       | 30      | 35      | 40      | 45      | 50      |         |         |         |          |         |
| 1994-1998      | 25       | 30      | 35      | 40      | 45      | 50      | 55      |         |         |          |         |
| 1998/Ü2        | 20       | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      |         |         |         |          |         |
| 1999           | 15       | 20      | 25      | 30      | 35      | 40      |         |         |         |          |         |
| 1999/Üdış/2d   | 20       | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      |         |         |         |          |         |
| 2000-01        | 20       | 25      | 30      | 35      | 40      | 45      |         |         |         |          |         |
| 2000-01 Ücret  | 15       | 20      | 25      | 30      | 35      | 40      |         |         |         |          |         |
| K1.D.1991-93   | 20       | 30      |         |         |         |         |         |         |         |          |         |
| K2.D.1991-93   | 20       | 25      | 30      | 35      | 40      |         |         |         |         |          |         |

Kaynak: İkinci bölüm

İlk oranlar % 10 ile % 40 arasında dalgalanan bir yapıda değıışim gösterirken, ikinci dilim oranları % 15 ile % 45 arasında, üçüncü dilim oranları % 20 ile % 50 arasında, dördüncü dilim oranları % 25 ile % 60 arasında, beşinci dilim oranları % 35 ile % 70 arasında, altıncı dilim oranları % 40 ile % 75 arasında dalgalanan bir yapıda değıışim göstermiştir. 1986-1993 dönemi tarifeleri ile 1998 sonrası tarifelerinde olmayan yedinci dilim oranları % 45 ile % 70 arasında, 1980 sonrası hiçbir tarifiede olmayan sekizinci dilim oranları % 35 ile % 60 arasında, sadece

1958 ve 1963 tarifelerinde bulunan 9., 10. ve 11. dilim oranları, % 55-65, % 60-%68, % 50-% 60 arasında dalgalanan yapıda değişim göstermiştir.

1950-2001 dönemi bütün tarifelerin son oranları dikkate alındığında, son oranların dalgalanma alt ve üst sınırlarının % 30 ile % 65 arasında olduğu görülmektedir. Daha önce de belirtildiği gibi ilk oranların dönemdeki dalgalanma alt ve üst sınırları da % 10 ile % 40 arasındadır. Son dilim oranları ile ilk dilim oranlarının dalgalanma alt ve üst sınırlarının ortak noktalarının fazlalığı tarifelerin rasyonel yapıdan uzaklığını gösterme bakımından önem taşımaktadır.

#### **3.2.2.2.2. Tarifelerin İlk, Son, En Üst ve Yükseklik Farklarının Sıralaması ve Sınırları**

Tarifelerin ilk, en üst ve son oranları ile yükseklik farklarının sıralaması yapıldığında da ilginç sonuçlar ortaya çıkmaktadır. 1950-2001 dönemi mevzuata dayanan tarifelerin tamamını gösteren grafikte ve aşağıdaki tabloda da görüldüğü gibi, bu dönemde en düşük ilk oran olan % 10 oranı, 1962 ve 1963 tarifelerinde uygulanmıştır. En yüksek ilk oran olan % 40 oranı ise 1981 tarifesinde uygulanmıştır. Bu dönemde uygulanan en düşük son oran, % 30 oranının uygulandığı kalkınmada 1. derecede öncelikli 1991-1993 tarifelerinde yer almıştır. En yüksek son oran % 66 ile 1981 tarifesinde uygulanmıştır. En yüksek üst oran da % 75 oranı ile yine 1981 tarifesinde uygulanmıştır.

Tablo 48 : Tarifelerin ilk, en üst ve son oranları ile yükseklik farklarının gelişimi

| I.O. | Yıl   | S.O. | Yıl   | E.Ü.O. | yıl   | SO-IO | Yıl   | E.Ü.O.-I.O. | Yıl   |
|------|-------|------|-------|--------|-------|-------|-------|-------------|-------|
| 10   | 1962  | 30   | 91k1  | 30     | 91k1  | 10    | 91k1  | 10          | 91k1  |
| 10   | 1963  | 35   | 1950  | 40     | 1999  | 20    | 1950  | 20          | 91k2  |
| 10   | 1980  | 35   | 1957  | 40     | 2000ü | 20    | 1957  | 25          | 1986  |
| 15   | 1950  | 40   | 1999  | 40     | 2001ü | 20    | 91k2  | 25          | 1988  |
| 15   | 1957  | 40   | 2000ü | 40     | 91k2  | 25    | 1986  | 25          | 1989  |
| 15   | 1958  | 40   | 2001ü | 45     | 1950  | 25    | 1988  | 25          | 1990  |
| 15   | 1961  | 40   | 91k2  | 45     | 1957  | 25    | 1989  | 25          | 1991  |
| 15   | 1999  | 45   | 2000  | 45     | 2000  | 25    | 1990  | 25          | 1992  |
| 15   | 2000ü | 45   | 2001  | 45     | 2001  | 25    | 1991  | 25          | 1993  |
| 15   | 2001ü | 45   | 98ü2  | 45     | 98ü2  | 25    | 1992  | 25          | 1999  |
| 20   | 2000  | 50   | 1958  | 50     | 1986  | 25    | 1993  | 25          | 2000  |
| 20   | 2001  | 50   | 1961  | 50     | 1988  | 25    | 1999  | 25          | 2000ü |
| 20   | 98ü2  | 50   | 1986  | 50     | 1989  | 25    | 2000  | 25          | 2001  |
| 20   | 91k2  | 50   | 1988  | 50     | 1990  | 25    | 2000ü | 25          | 2001ü |
| 20   | 91k1  | 50   | 1989  | 50     | 1991  | 25    | 2001  | 25          | 98ü2  |
| 25   | 1985  | 50   | 1990  | 50     | 1992  | 25    | 2001ü | 30          | 1950  |
| 25   | 1986  | 50   | 1991  | 50     | 1993  | 25    | 98ü2  | 30          | 1957  |
| 25   | 1988  | 50   | 1992  | 55     | 1994  | 26    | 1981  | 30          | 1994  |
| 25   | 1989  | 50   | 1993  | 55     | 1995  | 26    | 1982  | 30          | 1995  |
| 25   | 1990  | 55   | 1985  | 55     | 1996  | 29    | 1983  | 30          | 1996  |
| 25   | 1991  | 55   | 1994  | 55     | 1997  | 30    | 1984  | 30          | 1997  |
| 25   | 1992  | 55   | 1995  | 55     | 1998  | 30    | 1985  | 30          | 1998  |
| 25   | 1993  | 55   | 1996  | 60     | 1958  | 30    | 1994  | 35          | 1981  |
| 25   | 1994  | 55   | 1997  | 60     | 1961  | 30    | 1995  | 35          | 1982  |
| 25   | 1995  | 55   | 1998  | 63     | 1985  | 30    | 1996  | 38          | 1983  |
| 25   | 1996  | 60   | 1962  | 68     | 1963  | 30    | 1997  | 38          | 1984  |
| 25   | 1997  | 60   | 1963  | 68     | 1980  | 30    | 1998  | 38          | 1985  |
| 25   | 1998  | 60   | 1980  | 68     | 1984  | 35    | 1958  | 45          | 1958  |
| 30   | 1984  | 60   | 1984  | 70     | 1962  | 35    | 1961  | 45          | 1961  |
| 36   | 1983  | 65   | 1982  | 74     | 1982  | 50    | 1962  | 58          | 1963  |
| 39   | 1982  | 65   | 1983  | 74     | 1983  | 50    | 1963  | 58          | 1980  |
| 40   | 1981  | 66   | 1981  | 75     | 1981  | 50    | 1980  | 60          | 1962  |

Kaynak: İkinci Bölüm. I.O.: İlk Oran, S.O.: Son oranlar, E.Ü.O.:En üst oranlar.

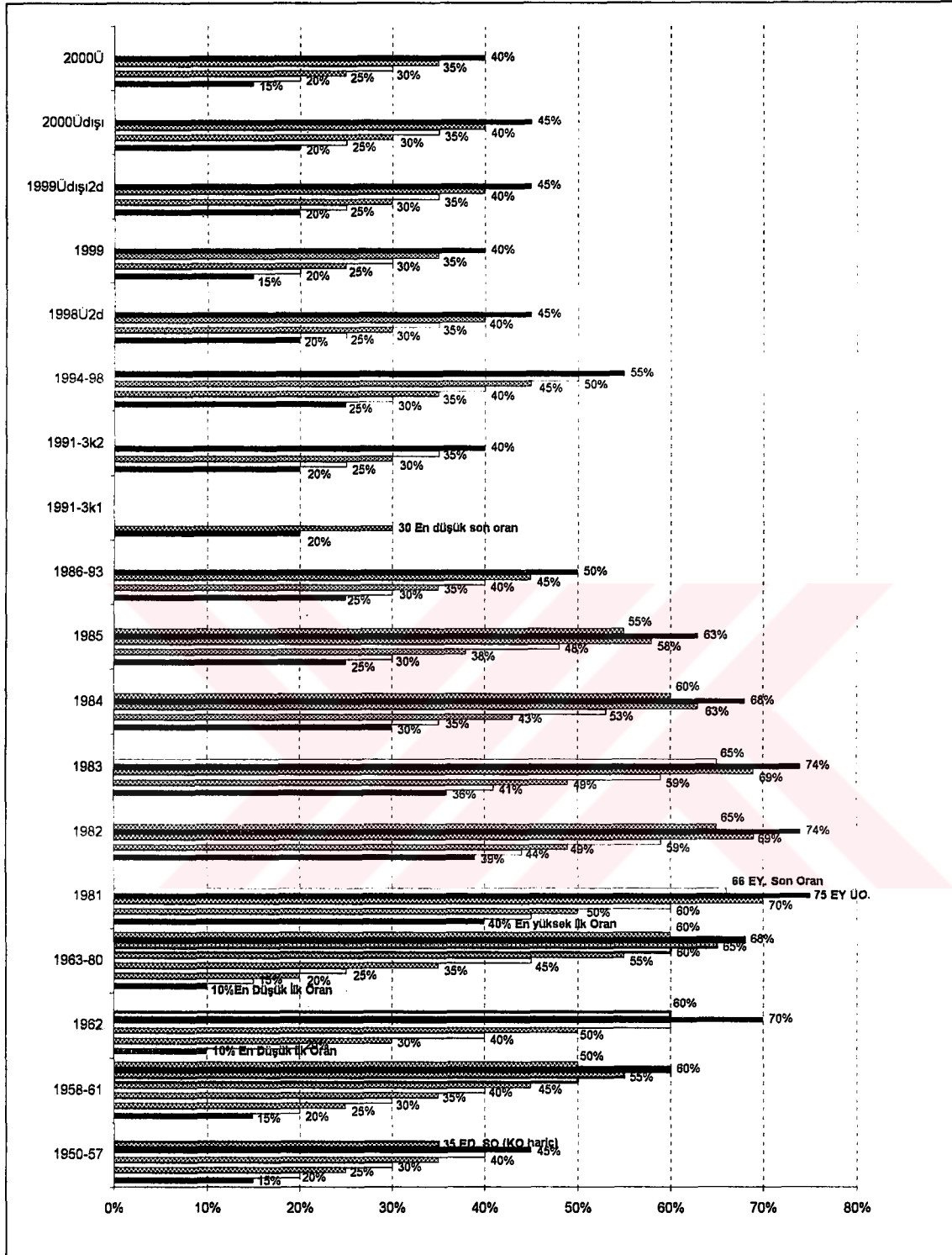
Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, en düşük ilk oran % 10 olarak 1962 tarifi ve 1963-1980 dönemi tarifelerinde toplam 19 yıl uygulanmıştır. En yüksek ilk oran ise, en düşük ilk oranın en son uygulandığı 1980 yılını izleyen yıl olan 1981 yılı tarifesinde uygulanmış ve % 40'tır. En düşük ilk oranın ilk uygulamasından 19 yıl, son uygulamasından 1 yıl sonra, en düşük ilk oranın 4 katı büyüklüğünde en yüksek ilk oran uygulanmıştır. En yüksek ilk orandan 19 yıl sonra da ikinci en düşük oran olan % 15 oranı 1999'da uygulanmıştır.

En düşük son oran, kalkınmada 1. derecede öncelikli tarifelerden sonra % 35 olarak 1950-1957 arasında uygulanmıştır. En düşük en üst oran, kalkınmada birinci derecede öncelikli tarifelerden sonra kalkınmada 2. derecede öncelikli tarifelerde, 1999 tarifesinde ve 2000-2001 ücretlerin tarifelerinde % 40 olarak uygulanmıştır. En yüksek en üst oran % 75 olarak 1981 tarifesinde uygulanmıştır.

En düşük yükseklik farkı, kalkınmada birinci derecede öncelikli tarifelerden sonra, 1950-1957 arası ve kalkınmada 2. derecede öncelikli tarifelerde, %20'dir. En yüksek yükseklik farkı, 1962 ve 1963 tarifelerinde 50'dir. En üst ve son oranı en yüksek olan 1981 tarifesinin yükseklik farkı ise 26'dır.

En üst oran ile ilk oranın farkı biçiminde yükseklik farkı en düşük olan tarife, kalkınmada öncelikli tarifelerden sonra 1986-1993 dönemi ve 1999-2001 dönemi tarifeleridir. En yüksek olan ise, 1962 Tarifesinden sonra 1963 tarifesidir. 1962 tarifesinin bu anlamda yükseklik farkı 60 iken 1981 tarifesinin yükseklik farkı 35'tir.

Gerek çeşitli dilimlerdeki marjinal oranların sınırları ve yıllar itibarıyla gelişimlerdeki dalgalanma aralığının aşırı geniş olması ve gerekse ilk oranların bazen son oranlardan bile yüksek belirlenmesi, artan oranlılığın teorik gerekçeleriyle uyumlu olmayan bir artan oranlı tarife yapısının uygulandığını göstermektedir. İlk oranın diğer dilim oranlarından hatta bazı yıllarda son orandan yüksek olmasının başka bir açıklamasını yapabilmek oldukça zor görünmektedir. Bu yapı, Türk gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulamasının, teoride iddia edildiği gibi, düşük gelirlilerin düşük orana, yüksek gelirlilerin yüksek orana tabi olmasını sağlamadan çok, yönetime yüzeysel ve ilkesiz bir biçimde oranlar üzerinde oynama yetkisini sağladığını göstermektedir.



Not 2000 ile 2001 yılı marjinal oranları aynıdır.

Şekil 22: 1950-2001 Dönemi Türk Gelir Vergisi Tarifelerin Marjinal Oranları

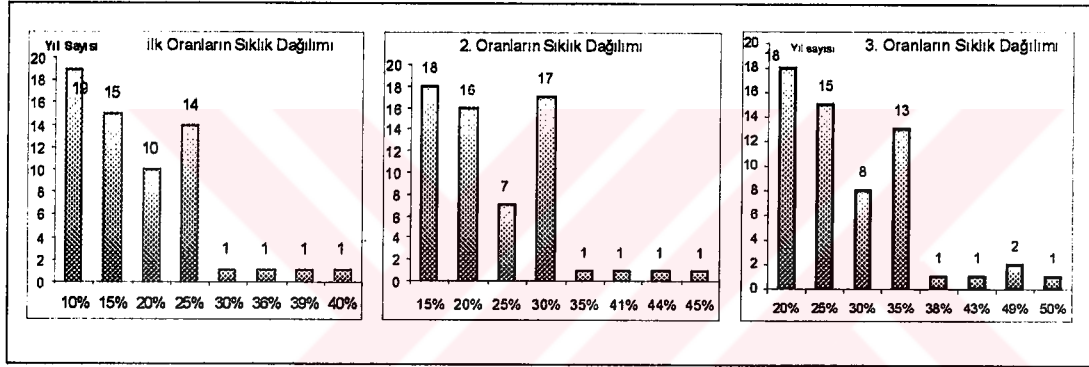


### 3.2.2.3. Oranların Sıklık Dağılımı ve Ortalamaları

Burada, 1950-2001 dönemi her bir yıl uygulanan tarife oranlarının (bazı yıllarda uygulanan birden fazla tarifeler de aynı yıl olarak sayıldığına), her bir dilim oranının yıl sayısı olarak sıklık dağılımı, yoğunlaşma aralığı ve ortalamaları incelenmiştir. 52 yıllık dönemde her bir yıl uygulanan tarife yanında bazı yıllarda uygulanan birden fazla tarife de aynı yıl sayıldığına, 62 tarifeden söz edilebilir.

#### 3.2.2.3.1. Oranların Sıklık Dağılımı

Aşağıdaki grafiklerde tarifelerin her bir dilim için yıllar ve tarifeler itibarıyla uygulanan oranların, yukarıda belirtilen anlamda yıl sayısı olarak sıklık dağılımları verilmiştir.

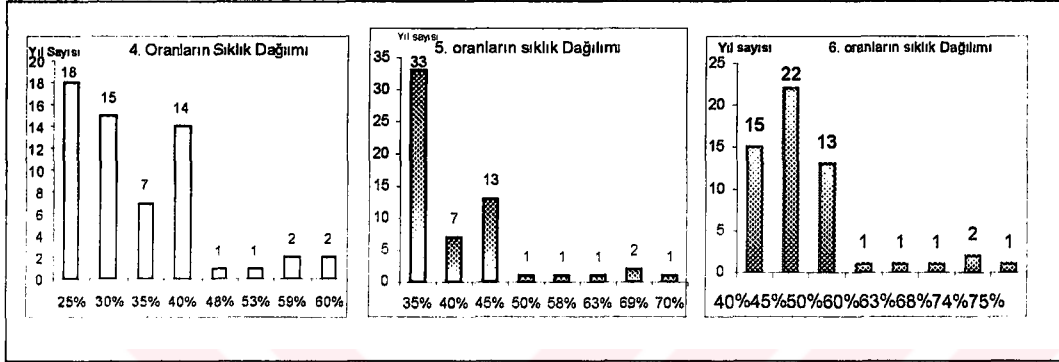


Şekil 23: Birinci, İkinci ve Üçüncü Oranların Sıklık Dağılımları

Uygulanan yıl sayısına göre (bir yılda birden fazla tarife uygulandığında her biri ayrı ayrı olarak) tarifelerin marjinal oranlarının sıklık dağılımlarına ilişkin yukarıdaki grafiklerde de görüldüğü gibi gelir vergisi tarifi tarihinde, ilk oranın % 10 olarak uygulandığı yıl sayısı 19 iken, % 15 olarak uygulandığı yıl sayısı 15, % 20 oranının uygulandığı yıl sayısı (kalkınmada öncelikli ücretlerin tarifeleriyle birlikte) 10, % 25 oranının uygulandığı yıl sayısı 14'tür. İlk dilime uygulanan diğer % 30, % 36, % 39 ve % 40 oranları ise sadece bir yıl uygulanmıştır. Aralık olarak, ilk dilim oranı olarak 34 yıl % 15 ve aşağı oranlar, 24 yıl % 20-%25 oranları arasında, 4 yıl % 25- %40 oranları arasındaki oranlar uygulanmıştır.

1950-2001 dönemi uygulanmış olan tarifelerin ikinci dilim oranları % 15 ile % 45 arasında değişmiştir. En düşük ikinci dilim oranı olan % 15 oranı 18 yıl (sadece 1963 tarifesinde) uygulanmıştır. İkinci dilim oranı % 20 olarak 16 yıl, % 25 olarak 7 yıl, % 30 olarak 17 yıl, % 35 olarak 1 yıl, % 41, % 44 ve % 45 olarak 1'er yıl (veya tarife) uygulanmıştır.

1950-2001 dönemi uygulanmış olan tarifelerin üçüncü dilim oranları % 20 ile % 50 arasında değişmiştir. En düşük ikinci dilim oranı olan % 20 oranı 18 yıl (sadece 1963 tarifesinde) uygulanmıştır. Üçüncü dilim oranı % 25 olarak 15 yıl, % 30 olarak 8 yıl, % 35 olarak 13 yıl, % 38 olarak 1 yıl, % 43 olarak 1 yıl, % 49 olarak 2 yıl ve % 45 olarak 1 yıl (veya tarifiede) uygulanmıştır.

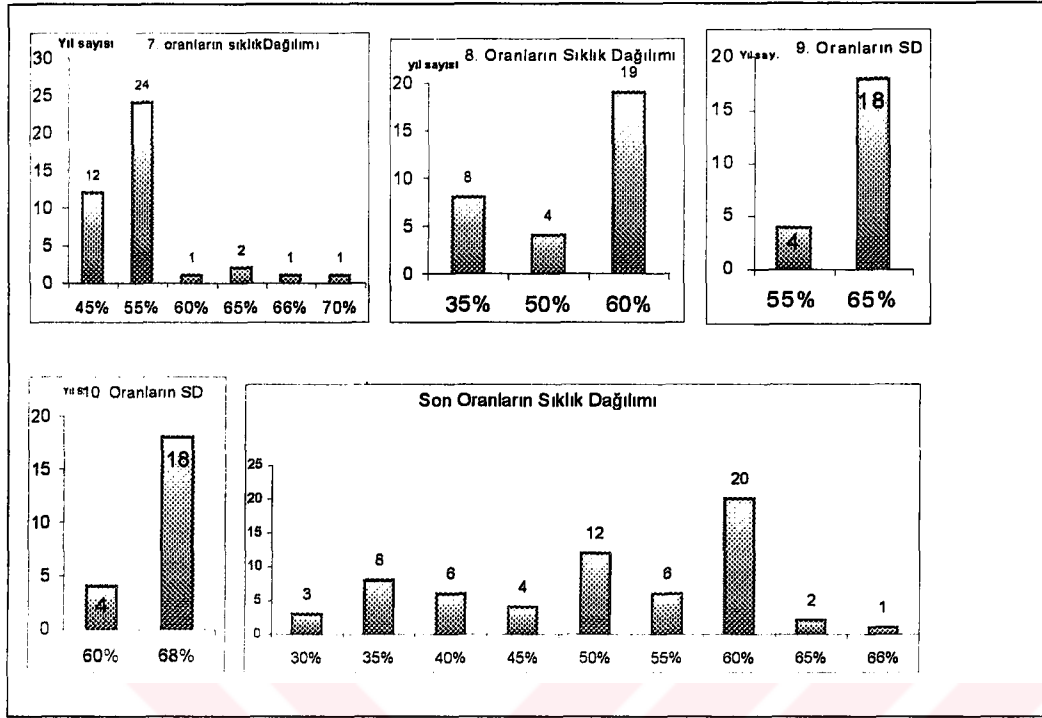


Şekil 24: Dördüncü, Beşinci ve Altıncı Oranların Sıklık Dağılımları

1950-2001 dönemi uygulanmış olan tarifelerin dördüncü dilim oranları % 25 ile % 60 arasında değişmiştir. En düşük dördüncü dilim oranı olan % 25 oranı 18 yıl (sadece 1963 tarifesinde) uygulanmıştır. Dördüncü dilim oranı % 30 olarak 15 yıl, % 35 olarak 7 yıl, % 40 olarak 14 yıl, % 48 olarak 1 yıl, % 53 olarak 1 yıl, % 59 olarak 2 yıl ve % 60 olarak 1 yıl (veya tarifiede) uygulanmıştır.

1950-2001 dönemi uygulanmış olan tarifelerin beşinci dilim oranları % 35 ile % 70 arasında değişmiştir. En düşük beşinci dilim oranı olan % 35 oranı 33 yıl (1950, 1958, 1963, 1999, 2000ü ve 2001ü tarifesinde) uygulanmıştır. Beşinci dilim oranı % 40 olarak 7 yıl, % 45 olarak 13 yıl, % 50 olarak 1 yıl, % 58 olarak 1 yıl, % 63 olarak 1 yıl, % 69 olarak 2 yıl ve % 70 olarak 1 yıl (veya tarifiede) uygulanmıştır.

1950-2001 dönemi uygulanmış olan tarifelerin altıncı dilim oranları % 40 ile % 75 arasında değişmiştir. En düşük altıncı dilim oranı olan % 40 oranı 15 yıl uygulanmıştır. Altıncı dilim oranı % 45 olarak 22 yıl, % 50 olarak 13 yıl, % 60 olarak 1 yıl, % 63 olarak 1 yıl, % 68 olarak 1 yıl, % 74 olarak 2 yıl ve % 75 olarak 1 yıl (veya tarifiede) uygulanmıştır.



Şekil 25: Yedinci, Sekizinci, Dokuzuncu Onuncu ve Son Oranların Sıklık Dağılımları

1950-2001 dönemi uygulanmış olan tarifelerin yedinci dilim oranları % 45 ile % 70 arasında değişmiştir. Yedinci dilim oranlarının dalgalanma üst sınırı, altıncı dilim oranının dalgalanma üst sınırından 5 puan düşüktür. En düşük yedinci dilim oranı olan % 45 oranı 12 yıl uygulanmıştır. Yedinci dilim oranı % 55 olarak 24 yıl, % 60 olarak 1 yıl, % 65 olarak 2 yıl, % 66 olarak 1 yıl, % 68 olarak 1 yıl ve % 70 olarak 1 yıl (veya tarifiede) uygulanmıştır. 1950-2001 dönemi uygulanmış olan tarifelerin sekizinci dilim oranları ise % 35 ile % 60 arasında değişmiştir. Sekizinci dilim oranının dalgalanma alt ve üst sınırları önceki bir kaç dilim oranının dalgalanma alt ve üst sınırından düşüktür. En düşük sekizinci dilim oranı olan % 35 oranı 8 yıl (sadece 1950 tarifi ile) uygulanmıştır. Sekizinci dilim oranı % 50 olarak 4 yıl ve % 60 olarak 19 yıl (veya tarifiede) uygulanmıştır.

En düşük dokuzuncu oran olan % 55 oranı, en düşük onuncu oran olan % 60 oranı ve en düşük on birinci oran olan % 50 oranı 4 yıl, en yüksek dokuzuncu oran olan % 65 oranı, en yüksek onuncu oran olan % 68 oranı ve en yüksek on birinci oran olan % 60 oranı da 18'er yıl uygulanmıştır. Dokuzuncu dilim oranlarının dalgalanma alt ve üst sınırları % 55 ile % 65 arasında değişirken, onuncu dilim oranlarının dalgalanma sınırları, % 60 ile % 68 arasında, on birinci dilim oranının dalgalanma alt ve üst sınırları ise % 50 ile % 60 arasında değişmiştir. Diğer bazı dilimlerde de olduğu gibi daha yüksek olduğu halde on birinci dilimlerin dalgalanma alt ve üst sınırlarının önceki bazı dilimlerin dalgalanma alt ve üst sınırlarından düşük olmasının nedeni, 1985 ve öncesinde son oranlar ile en üst oranların aynı olmamasıdır.

En düşük son oran olan % 30 oranı 3 yıl (kalkınmada 1. derecede öncelikli yöreler için 1991-1993 arası) uygulanmıştır. Son oran olarak % 35 oranı 8 yıl, % 40 oranı 6 yıl, % 45 oranı 4 yıl, % 50 oranı 12 yıl, % 55 oranı 6 yıl, % 60 oranı 20 yıl, % 65 oranı 2 yıl, % 66 oranı ise 1 yıl (ya da tarife ile) uygulanmıştır. % 40 ve altındaki oranlar son oran olarak 16 yıl uygulanmış, aynı ekonomide söz konusu % 40 oranı ilk oran olarak da uygulanmıştır. Aşağıdaki tabloda her dilim için geçerli olan oranların uygulandığı yıl ve tarife sayısı ile toplamları verilmiştir.

Tablo 49 : Her Dilim İçin Geçerli Olan Oranların Uygulandığı Yıl/Tarife Sayısı

| Oranlar (%) | 10 | 15 | 20 | 25 | 30 | 35 | 36 | 38 | 39 | 40 | 41 | 43 | 44 | 45 | 48 | 49 | 50 | 53 | 55 | 58 | 59 | 60 | 63 | 65 | 66 | 68 | 69 | 70 | 74 | 75 | T   | A  | B  |
|-------------|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|----|-----|----|----|
| 1. Oran     | 19 | 15 | 10 | 14 | 1  |    | 1  |    | 1  | 1  |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | 62  | 18 | 27 |
| 2. Oran     |    | 18 | 16 | 7  | 17 | 1  |    |    |    |    | 1  |    | 1  | 1  |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | 62  | 23 | 32 |
| 3. Oran     |    |    | 18 | 15 | 8  | 13 |    | 1  |    |    |    | 1  |    |    |    | 2  | 1  |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | 59  | 28 | 36 |
| 4. Oran     |    |    |    | 18 | 15 | 7  |    |    |    | 14 |    |    |    |    | 1  |    |    | 1  |    |    | 2  | 1  |    |    |    |    |    |    |    |    | 59  | 34 | 44 |
| 5. Oran     |    |    |    |    |    | 33 |    |    |    | 7  |    |    |    | 13 |    |    | 1  |    |    | 1  |    | 1  |    |    |    |    | 2  | 1  |    |    | 59  | 41 | 54 |
| 6. Oran     |    |    |    |    |    |    |    |    |    | 15 |    |    |    | 22 |    | 13 |    |    |    |    |    | 1  | 1  |    |    | 1  |    |    | 2  | 1  | 56  | 47 | 59 |
| 7. Oran     |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | 12 |    |    |    |    | 24 |    |    | 1  |    | 2  | 1  |    |    | 1  |    |    | 41  | 53 | 60 |
| 8. Oran     |    |    |    |    |    | 8  |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | 4  |    |    |    |    | 19 |    |    |    |    |    |    |    |    | 31  | 52 | 48 |
| 9. Oran     |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | 4  |    |    |    |    | 18 |    |    |    |    |    |    | 22  | 63 | 60 |
| 10. Oran    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | 4  |    |    |    | 18 |    |    |    |    | 22  | 67 | 64 |
| 11. Oran    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    |    | 4  |    |    |    |    | 18 |    |    |    |    |    |    |    |    | 22  | 58 | 55 |
| Son Oran    |    |    |    |    | 3  | 8  |    |    |    | 6  |    |    |    | 4  |    |    | 12 | 6  |    |    |    | 20 | 2  | 1  |    |    |    |    |    |    | 62  | 50 | 50 |
| Toplam      | 19 | 33 | 44 | 54 | 44 | 70 | 1  | 1  | 1  | 43 | 1  | 1  | 1  | 52 | 1  | 2  | 35 | 1  | 34 | 1  | 2  | 64 | 2  | 22 | 2  | 19 | 2  | 2  | 2  | 1  | 557 |    |    |

T:Toplam olarak oranın uygulandığı yıl/tarife sayısı, A:Oranların ağırlıklı ortalaması, B:Oranların Ağırlıksız ortalaması

Yukarıdaki şekil ve tabloda da görüldüğü gibi çeşitli dilimler için çok farklı oranlar oldukça uzun sürelerde uygulanmıştır. Bu çerçevede, 52 yıllık dönemin tarife yapısının incelenmesi, özellikle dilimler açısından yüzeysel ve ilkesiz bir biçimde tarifelerin belirlendiği izlenimini vermesine rağmen, uygulamadaki gelişmelerin oran yapısının gelişme yönüne de işaret ettiği söylenebilir. Buna göre, oranlar, 1981-1998 dönemine göre azalma eğilimindedir. Türk gelir vergisi tarife uygulamasında, 1981 öncesi düşük ilk ve son oranlar yanında düşük ilk ve yüksek oranlar uygulandıktan sonra, 1981 den itibaren yüksek ilk ve yüksek son oranların uygulanması ve daha sonraki yıllarda belirli bir düşme eğilimine rağmen yüksek ilk ve belli ölçüde yüksek son oranlar uygulamasına devam edilmesi sonrası, 1998 den itibaren ilk ve son oranlarda 1980 öncesi yapının düşük ilk ve son oran modeline dönülmesi, 52 yıllık tarife uygulamasının oranlarda düşme eğilimine işaret ettiğini göstermektedir.

Daha önceki analizlerdeki sonuçlarda da görüldüğü gibi, 1950-1998 döneminde, Türkiye'de oranlar açısından çeşitli modeller denenmiştir. Bu modeller, tarihsel uygulama sırasıyla, düşük ilk oran ve düşük son oran modeli, düşük ilk oran ve yüksek son oran modeli, yüksek ilk oran ve yüksek son oran modeli, yüksek ilk oran ve ılımlı yüksek son oran modelidir. 1998'de iç ve dış ekonomik şartların da baskısıyla, bu modellerden birine yönelik tercih

yapılmıştır. Tercih, 1950'den itibaren uygulanan tarife modellerinden ilk model olan (1950'deki) düşük ilk oran ve düşük son oran modeline yöneliktir.

#### **3.2.2.3.2. Marjinal Oranların Ortalamaları**

Yukandaki tabloda da görüldüğü gibi ilk oranların toplam 62 yıl/tarife sayısının her yıl/tarife dikkate alınarak ortalaması % 18'dir. İlk oranların ağırlıksız ortalaması 27'dir. Sadece mevzuatla belirlenen ve uzun yıllar uygulansa bile sadece uygulandığı ilk yıl dikkate alınarak hesaplanan ilk oranların ortalaması % 22,5'tir. İkinci dilim oranlarının ağırlıklı ortalaması % 23, ağırlıksız ortalaması % 32, sadece mevzuata dayanan ve ilk uygulandıkları yıl dikkate alınarak hesaplanan ortalaması % 28'dir. 4. ile 11. oran ve arasındaki dilim oranlarının ağırlıklı ortalamaları sırasıyla, % 34, % 41, % 47, % 53, % 52, % 63, % 67, % 58'dir. Aynı dilim oranlarının ağırlıksız ortalamaları ise sırasıyla, % 34, % 41, % 47, % 53, % 52, % 63, % 67, % 58'dir. En yüksek ağırlıklı ortalama % 67 ile 10. oranların ortalamasıdır. 10. oranların ağırlıksız ortalaması ise 64'tür. Bütün tarifelerin bütün yıllardaki uygulamaları dikkate alınarak son oranlarının ağırlıklı ve ağırlıksız ortalaması % 50'dir. Mevzuata dayanan ve sadece uygulandıkları ilk yıl için son oranların hesaplanan ortalaması ise % 49'dur. 1950-2001 dönemi tarifelerin bir kısmı ortalamalara yakın bir kısmı ortalamaların üzerinde iken özellikle dönemin ilk tarifeleri ile son tarifelerinin ortalamaların altında olduğu görülmektedir.

Uygulamalardaki gelişmeler, dönemin ilk oran ortalamasından yüksek ilk oran ve dönemin son oran ortalamasından yüksek son oran yapısından vazgeçildiğini, 1950'de getirilen tarife modelinin izleyen yıllarda uygulamaya konan modellere göre daha üstün olduğunun anlaşıldığını gösterdiği şeklinde değerlendirilebilir.

#### **3.2.2.4. Oranların Artış Oranları ve Puanları**

Her bir tarifenin ilk dilim oranından itibaren izleyen dilim oranlarının arasındaki artış puanları ve oranları 1950-2001 döneminde birbirinden oldukça farklıdır. Son oranların ilk orana göre artış oranları ve puanları da tarifelere göre önemli farklılıklar içermektedir. Burada tarifelere göre, tarifelerin dilim oranlarının kendinden önceki dilime göre artış oranlarının ve puanlarının gelişimi incelenmiştir.

##### **3.2.4.4.1. Oranların Artış Oranları**

Oranların artış oranları, tarifelere göre oranların artış oranları ve dilimler arası karşılaştırmalar çerçevesinde oranların artış oranları şeklinde iki kısma ayrılarak ortaya konulacaktır.



#### 3.2.2.4.1.1. Tarifelere Göre Artış Oranlarının Gelişimi

1950-2001 dönemi tarifelerinin büyük bir kısmının, bir önceki orana göre dilim oranlarının artış oranı, dilim sırası arttıkça azalmaktadır. Bunlar, 1950-1962 dönemi tarifeleri ile 1986-2001 dönemi tarifeleridir. Buna göre sadece oranların artış oranları açısından bakıldığında, bu tarifelerin giderek azalan bir artan oranlılığa sahip oldukları söylenebilir. 1963-1985 dönemi tarifelerinin ise artış oranları, dilim sırası arttıkça devamlı azalan bir eğilim izlememiştir. Bu tarifelerden 1963-1982 dönemindekiler için oranların artış oranı önce azalan, sonra artan, sonra tekrar azalan bir eğilim izlemiştir. Bu tarifelere sadece oranların artış oranları açısından bakıldığında, alt dilimlerde artan oranlılığın azalan bir yapı, orta dilimlerde artan bir yapı, üst dilimlerde ise azalan bir yapı izlediği söylenebilir. 1983-1985 dönemi tarifelerde ise oranların artış oranları önce artan, sonra azalan bir eğilim izlemiştir. Bu tarifeler ise aynı açıdan bakıldığında, alt dilimlerde giderek artan bir artan oranlılık içerirken üst dilimlerde azalan bir artan oranlılık içermektedir.

1950-1957 döneminde uygulanan 1950 tarifesinde, kendinden önceki orana göre ikinci dilim oranının artış oranı, % 33 ile tarifiedeki en yüksek artış oranıdır. Yükselen dilimlerin oranlarının artış oranları giderek düşmekte ve son dilim oranı ise bir önceki dilime göre % 22 azalış göstermektedir. 1958 tarifesinin ikinci diliminin kendinden önceki dilime göre artış oranı da % 33 iken, ilerleyen dilimlerde artış oranı giderek düşmüş ve 10. dilimde % 9 olmuştur. Son dilimin oranı ise bir önceki dilime göre % 17 azalmıştır. 1962'de de aynı eğilim daha keskin bir biçimde görülmüştür. 1962 tarifesinin ikinci diliminin bir önceki dilime göre artış oranı % 100 iken bu oran ilerleyen dilimlerde sürekli azalarak sondan bir önceki dilimde % 17'ye inmiştir. Son dilim oranı ise bir önceki dilime göre % 14 azalış göstermiştir.

1963'te, kendinden önceki orana göre, ikinci dilimin artış oranı % 50 iken, dördüncü dilime kadar düşerek 4. dilimde % 25 olmuş, beşinci dilimde ise artış oranı % 40'a çıkmıştır. Altıncı dilimde artış oranı beşinci dilimden az olmakla birlikte dördüncü dilimden yüksek olmuş, ilerleyen dilimlerde artış oranındaki düşüş devam ederek 10. dilimde % 4,6'ya inmiştir. Sonuncu dilim oranı ise kendinden önceki dilim oranından % 12 daha düşüktür. 1981 ve 1982 tarifelerinde de, artış oranlarının, önce düşen sonra artıp tekrar düşen, son dilimde ise azalış şeklindeki eğilimi devam etmiştir. 1983 ve 1984 yıllarında ise oranların artış oranları 2., 3. ve 4. dilimlerde bir önceki dilime göre devamlı artış göstermiş, 5. ve 6. dilimlerde artış oranlarında bir önceki dilime göre düşüş olurken, son dilim oranında bir önceki dilime göre azalış (veya başka bir ifadeyle son dilimin oranının bir önceki dilim oranına göre artış oranıeksi) olmuştur.

1985 yılında, ikinci dilimin artış oranı % 20 iken üçüncü dilimde artış oranı artmış ve takip eden dilimlerde ise düşerek altıncı dilimde % 9'a inmiş, son dilim oranı ise azalış göstermiştir.

1986'dan sonraki yıllarda son dilim oranının bir önceki dilim oranına göre azalış göstermesi söz konusu olmamıştır. Son oranı bir önceki orana göre azalış gösteren tarifeler, 1950-1985 dönemi tarifeleridir. Bu tarifelerde son dilimde marjinal oran yönünden, azalarak artan oranlılık değil, azalan oranlılık veya başka bir adlandırma ile tersine artan oranlılık vardır. 1986-2001 dönemi tarifelerinin son oranları ise bir önceki orandan az olmakla birlikte artış gösteren bir yapıdadır. Başka bir ifadeyle 1986 ve sonraki yıllardaki tarifelerde azalarak artan oranlı bir yapı olmakla birlikte, marjinal oran yönünden, azalan oranlı bir yapı yoktur.

Tablo 50: Tarifelerin Oranlarının bir Önceki Orana Göre Artış Oranları

|                 | Bir Önceki Dilim Oranına Göre Oranların Artış Oranları (%) |         |         |         |         |         |         |         |          |          |             |
|-----------------|------------------------------------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|----------|----------|-------------|
| Tarifeler       | 2. oran                                                    | 3. oran | 4. oran | 5. oran | 6. oran | 7. oran | 8. oran | 9. oran | 10. oran | 11. oran | Son oranlar |
| 1950-57         | 33                                                         | 25      | 20      | 17      | 14      | 13      | -22     |         |          |          | 133         |
| 1958-61         | 33                                                         | 25      | 20      | 17      | 14      | 13      | 11      | 10      | 9,09     | -17      | 233         |
| 1962            | 100                                                        | 50      | 33      | 25      | 20      | 17      | -14     |         |          |          | 500         |
| 1963-80         | 50                                                         | 33      | 25      | 40      | 29      | 22      | 9       | 8       | 5        | -12      | 500         |
| 1981            | 13                                                         | 11      | 20      | 17      | 7       | -12     |         |         |          |          | 65          |
| 1982            | 13                                                         | 11      | 20      | 17      | 7       | -12     |         |         |          |          | 67          |
| 1983            | 14                                                         | 20      | 20      | 17      | 7       | -12     |         |         |          |          | 81          |
| 1984            | 17                                                         | 23      | 23      | 19      | 8       | -12     |         |         |          |          | 100         |
| 1985            | 20                                                         | 27      | 26      | 21      | 9       | -13     |         |         |          |          | 120         |
| 1986-93         | 20                                                         | 17      | 14      | 13      | 11      |         |         |         |          |          | 100         |
| 1991-3k1        | 50                                                         |         |         |         |         |         |         |         |          |          | 50          |
| 1991-3k2        | 25                                                         | 20      | 17      | 14      |         |         |         |         |          |          | 100         |
| 1994-98         | 20                                                         | 17      | 14      | 13      | 11      | 10      |         |         |          |          | 120         |
| 1998Ü2          | 25                                                         | 20      | 17      | 14      | 13      |         |         |         |          |          | 125         |
| 1999            | 33                                                         | 25      | 20      | 17      | 14      |         |         |         |          |          | 167         |
| 1999Üdış2d      | 25                                                         | 20      | 17      | 14      | 13      |         |         |         |          |          | 125         |
| 2000-2001 Üdışı | 25                                                         | 20      | 17      | 14      | 13      |         |         |         |          |          | 125         |
| 2000-2001 Ü     | 33                                                         | 25      | 20      | 17      | 14      |         |         |         |          |          | 167         |

1986-1993 dönemi tarifeleri ile (ilave bir dilim hariç) 1994-1998 dönemi tarifelerinin, bir önceki dilim oranına göre artış oranları aynıdır. Bu tarifelerin tamamının, kendinden önceki dilime göre, ikinci dilimlerinin artış oranı % 20 iken, ilerleyen dilimlerde düşüş olmuş ve 6. dilim oranlarının artış oranları % 11'e inmiştir. 1994-1998 dönemi tarifelerinde olan 7. dilim oranının artış oranı % 10 olmuştur.

1991-1993 döneminde kalkınmada 2. derecede öncelikli tarifeler, 1998Ü2, 1999Üd2d ve 2000-2001 tarifelerinin, kendinden önceki dilim oranına göre oranlarının artış oranları da birbirine eşittir. Bu tarifelerin, kendinden önceki dilim oranına göre, ikinci dilimlerinin artış oranı % 25, üçüncü dilimlerinin artış oranı % 20, dördüncü dilimlerinin artış oranı % 17, beşinci dilimlerinin artış oranı % 14, altıncı dilimlerinin artış oranı % 12,5'tir. (bu tarifelerden sadece 1991-1993 kalkınmada öncelikli tarifelerin dilim sayısı 5'tir.)

#### 3.2.2.4.1.2. Dilimler Arası Karşılaştırma Bakımından Artış Oranları

Kendinden önceki dilim oranına göre, ikinci dilimler arasında en yüksek artış oranına sahip olan tarife % 100 oranıyla 1962 tarifesidir. İkinci en yüksek artış oranına sahip olan, % 50 oranıyla, 1963 tarifi ile 1991-1993 dönemi kalkınmada 1. derecede öncelikli tarifeleridir. Üçüncü en yüksek artış oranı, 1950, 1958, 1999 ve 2000-2001 ücretlerin tarifelerinde bulunmaktadır. En düşük artış oranları ise, sırasıyla, % 12,5 ile 1981 tarifesinde, % 12,8 oranıyla 1982 tarifesinde, % 13,8 ile 1983 tarifesinde, % 16,6 ile 1984 tarifesinde bulunmaktadır. 1985-1993 dönemi tarifeleri ile 1994-1998 tarifelerinde söz konusu artış oranı % 20 iken diğer tarifelerde (1991-1993 k2, 1998ü2, 1999ü2d ve 2000-2001ü2d) bu oran % 25'tir.

Son oranların ilk oranlara göre artış oranı bakımından, en yüksek artış, % 500 oranı ile 1962 ve 1963 tarifelerinde söz konusudur. Artış yüksekliği bakımından yüksekten küçüğe doğru sıralama yapıldığında, % 233 ile 1958 tarifi, % 167 ile 1999 tarifi ve 2000-2001ü2d tarifeleri gelmektedir. Son oranların ilk oranlara göre artış oranının en düşük olduğu tarifeler, 1981-1983 dönemi tarifeleridir ve bunlarda söz konusu oran %65 ile % 81 arasındadır. Bu çerçevede yüksek dilimlere daha yüksek bir artan oranlılığı adaletin gerçekleşmesi bakımından dayanak olarak gösteren artan oranlılık yapısı, bu yönüyle 1981-1983 dışındaki tarifelerde daha çok gerçekleşmektedir. Bu durum artan oranlılık ile yüksek oranlılık arasındaki fark yanında diğ artan oranlılık ile yumuşak artan oranlılık arasındaki farkı göstermek bakımından da önemli bir örnek niteliğindedir.

#### 3.2.2.4.1.3 Oranların Artış Puanları

1950-2001 dönemi tarifelerinin, 1962 ile 1991-93k1 tarifeleri hariç, ikinci dilim oranlarının, artış puanı % 5'tir. 1950-2001 dönemi 10'ar puanlarla oranları artış gösteren sadece 1962 ve 1991-93k1 tarifeleridir. Ancak bu tarifelerden 1962 tarifesinin son oranı kendinden önceki dilim oranına göre 10 puan azalış gösterirken, 1991-93k1 tarifelerinin son oranı da kendinden önceki orandan 10 puan fazladır.

Tablo 51: Tarifelerin Marjinal Oranların Artış Puanları ve Yükseklik Farkları

|             | 2. oran | 3. oran | 4. oran | 5. oran | 6. oran | 7. oran | 8. oran | 9. oran | 10. oran | 11. oran | yükseklik farkı |
|-------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|----------|----------|-----------------|
| 1950-57     | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | -0,1    |         |          |          | 0,20            |
| 1958-61     | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05     | -0,1     | 0,35            |
| 1962        | 0,1     | 0,1     | 0,1     | 0,1     | 0,1     | 0,1     | -0,1    |         |          |          | 0,50            |
| 1963-80     | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,1     | 0,1     | 0,1     | 0,05    | 0,05    | 0,03     | -0,1     | 0,50            |
| 1981        | 0,05    | 0,05    | 0,1     | 0,1     | 0,05    | -0,1    |         |         |          |          | 0,26            |
| 1982        | 0,05    | 0,05    | 0,1     | 0,1     | 0,05    | -0,1    |         |         |          |          | 0,26            |
| 1983        | 0,05    | 0,08    | 0,1     | 0,1     | 0,05    | -0,1    |         |         |          |          | 0,29            |
| 1984        | 0,05    | 0,08    | 0,1     | 0,1     | 0,05    | -0,1    |         |         |          |          | 0,30            |
| 1985        | 0,05    | 0,08    | 0,1     | 0,1     | 0,05    | -0,1    |         |         |          |          | 0,30            |
| 1986-93     | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    |         |         |         |          |          | 0,25            |
| 1991-3k1    | 0,1     |         |         |         |         |         |         |         |          |          | 0,10            |
| 1991-3k2    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    |         |         |         |         |          |          | 0,20            |
| 1994-98     | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    |         |         |          |          | 0,30            |
| 1998Ü2      | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    |         |         |         |          |          | 0,25            |
| 1999        | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    |         |         |         |          |          | 0,25            |
| 1999Üdışı2d | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    |         |         |         |          |          | 0,25            |
| 2000-1Üdışı | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    |         |         |         |          |          | 0,25            |
| 2000-1Ü     | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    | 0,05    |         |         |         |          |          | 0,25            |

1950-1985 dönemi tarifelerinin tamamının son oranları, kendilerinden önceki dilim oranına göre 10 puan azalış göstermiştir. 1950-1961 dönemi, dilim oranlarının artış puanları, son dilim hariç, 5'tir. 1963 tarifesinde, artış puanları ilk dilimlerde (2., 3. ve 4. dilimlerde) 5 puan iken, orta dilimlerde (5., 6. ve 7. dilimlerde) 10 puan, yüksek dilimlerde (8. ve 9. dilimlerde) 5 puan, 10. dilimde 3'tür. 1981-1985 dönemi tarifelerinin, ikinci dilim oranlarının artış puanları 5 iken, 4. ve 5. dilim oranlarının artış puanları 10, 6. dilim oranlarının artış oranları 5'tir. 1981-1982 tarifelerinin 3. dilim oranlarının artış puanları 5 iken, 1983-1985 tarifelerinin 3. dilim oranlarının artış puanları 8'dir. 1986-2001 dönemi tarifelerinin ise tamamının, oranlarının bir önceki dilime göre artış puanları 5'tir.

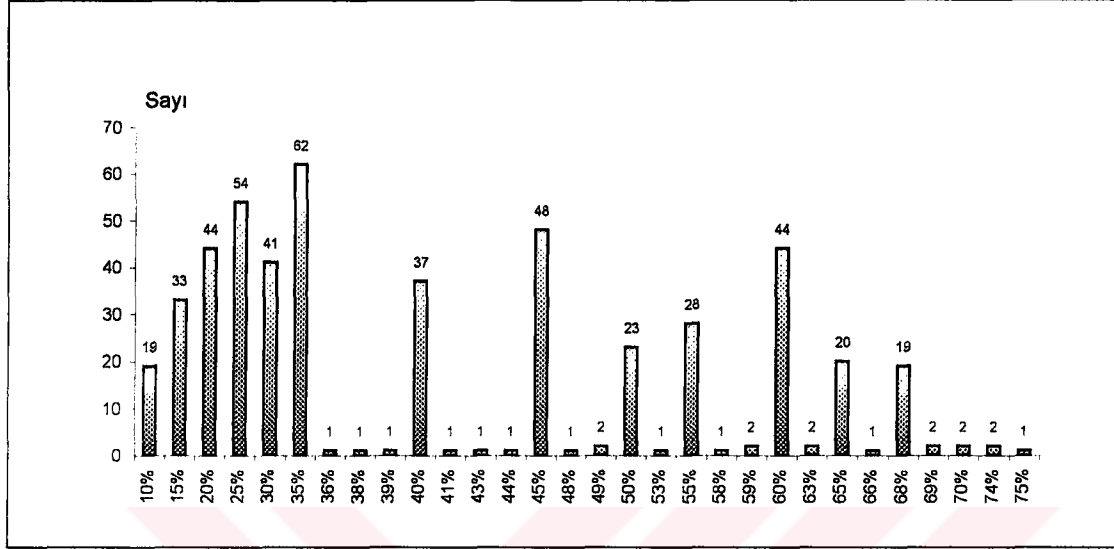
### 3.2.3. Gelir Vergisi mvo'nun Değerine Göre Analizi

Burada 1950-2001 dönemi uygulanmış bütün tarifelerin bütün oranları birlikte ele alınarak değerlendirme yapılacaktır.

#### 3.2.3.1. Büyüklük Sırası ve Yoğunluk Aralığına Göre Oranların Gelişimi ve Sınırları

1950-2001 döneminde dilimlere, farklı yıllarda toplam 30 farklı oran uygulanmıştır. % 10 ile % 75 arasında değişen bu oranların toplam sayısı 495'tir. Bütün tarifelerin bütün oranları itibarıyla 1950-2001 dönemi tarifelerinde 19 adet % 10 oranı varken, 33 adet % 15 oranı, 44 adet % 20 oranı, 54 adet % 25 oranı, 41 adet % 30 oranı, 62 adet % 35 oranı, 37 adet % 40 oranı, 48 adet % 45 oranı, 23 adet % 50 oranı, 28 adet % 55 oranı, 44 adet % 60 oranı, 20 adet

% 65 oranı, 19 adet % 68 oranı; 2'şer adet % 49, % 59, % 63, % 69, % 70 ve % 74 oranları, 1'er adet % 36, % 38, % 39, % 41, % 43, % 44, % 48, % 53, % 58, % 66 ve % 75 oranları vardır.



Şekil 26: Tarifelerin Bütün Oranlarının Dağılımı

Bu dönemde, bütün dilim oranları dikkate alındığında, en fazla uygulanan oran (62 tarifede) % 35 oranı, sonra (54 tarifede) % 25 oranı, sonra (48 tarifede) % 45 oranı, sonra (44 tarifede) % 20 oranı ve % 60 , sonra (41 tarifede) % 30, sonra (37 tarifede) % 40, sonra (33 tarifede) % 15, sonra (28 tarifede) % 55, sonra (23 tarifede) % 50, sonra (20 tarifede) % 65, sonra (19 tarifede) % 10, ve % 68 oranlarıdır. 1 er ve 2 şer adet olan oranlar sayılmazsa en az olan 19 tarifede (1963 tarifesinde) uygulanan % 10 ve % 68 oranlarıdır.

Bu dönemde çeşitli tarifelerde yer almış toplam 495 oran içerisinde, küçükten büyüğe doğru sıralama yapıldığında, ilk 52 oran % 10 ve % 15 oranları, ilk 96 oran % 10, % 15, ve % 20 oranları, ilk 150 oran % 10, % 15, % 20 ve % 25 oranları, ilk 191 oran % 25 ve % 25'e kadar olan oranlardır. Bu dönemde uygulanmış 30 farklı oran içerisinde, en yoğun aralık, % 10 ile % 35 arasındaki oranlardır. % 10 ile % 35 arasındaki oranların toplam sayısı 253'tür. İlk 293 oran % 40 ve önceki oranlardan, ilk 344 oran % 45 ve önceki oranlardan, ilk 370 oran % 50 ve % 50'ye kadar olan oranlar, ilk 399 oran % 55 ve % 55'e kadar olan oranlardır. Geri kalan 196 oran içerisinde % 50'ten % 75'e kadar olan oranlar bulunmaktadır. 1950-2001 dönemi içerisinde yoğunlaşmanın dar bir çerçevede % 10 ile % 35 daha geniş bir çerçevede % 10 ile % 45 arasında olduğu söylenebilir. 33 farklı tarifede uygulanmış oranların altındakiler dahil edilmezse, oranların % 15 ile % 60 arasında yoğunlaştığı ifade edilebilir.

### 3.2.3.2. Sabit Oranın Uygulandığı Yıl Bileşimlerine Göre Tarifeler

1950-2001 döneminde çeşitli oranlar çeşitli dilimler için söz konusu olmuştur. Bu dönemde farklı dilimler için uygulanmış dilim oranlarının hangi dilime ait olduğuna dokunmadan, sadece zaman unsuru ortadan kaldırılarak, farklı sabit oranlı tarifeler ortaya çıkarılabilir. Bu dönemde, % 25, % 30, % 35, % 40 ve % 45 oranları farklı yıllarda farklı tarifelerde çeşitli dilim oranları için uygulanmıştır. Bu durum dikkate alındığında oranların sabit olduğu tarifelerden söz edilebilir. Başka bir ifadeyle, yıllar değiştirildiğinde, her birinde % 25'ten % 45'e kadar değişik oranları almış çeşitli düz oranlı tarifeler ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, % 25 oranı, 1985-1998 arası birinci dilim için uygulanırken, aynı oran 1998ü2, 1999ü2, 2000-1, 1991-93k2 tarifeleri için 2. dilim oranı olarak uygulanmıştır. Bu oran, 1950-57 dönemi, 1958-61 dönemi, 1999 ve 2000-2001ü tarifelerinde 3. dilim oranı olarak uygulanırken, 1963-80 dönemi 4. dilim oranı olarak uygulanmıştır. Böylece farklı yıllarda farklı tarifelerin aynı (%25) oranı uygulandığı 4 dilimli bir düz oranlı tarifieden söz edilebilir. Aynı şekilde 5 dilimli % 30 oranına ve ayrıca % 45 oranına sahip düz oranlı tarifelerden, 6 dilimli % 35 sabit oranına ve ayrıca % 40 sabit oranına sahip tarifelerden söz edilebilir.

% 25 oranına sahip tarife aşağıdaki tabloda da görüldüğü gibi farklı yıllarda farklı dilimler için uygulanan dilim oranlarının birleşiminden oluştuğu gibi diğer oranlara sahip tarifeler de aynı şekilde farklı yıllarda farklı dilimler için uygulanan dilim oranlarının birleşiminden oluşmaktadır. Aşağıdaki tabloda 1950-2001 döneminde uygulanmış olan bütün tarife dilim oranları dikkate alınarak ve tarifelerde hangi dilim oranı olarak yer alıyorsa burada da aynı sıradaki dilim oranı olacak şekilde sadece zaman unsuru ortadan kaldırılarak, bütün dilimler için aynı oranın uygulandığı 'özel tarife'ler gösterilmiştir.

Tablo 52'de görüldüğü gibi, 1950-2001 dönemi tarifelerinin çeşitli dilim oranları incelendiğinde, %25, % 30, % 35, % 40 ve hatta (birinci dilim oranı hariç) % 45 oranını bütün dilim oranları için uygulandığı yıllar ve tarifeler bulunmaktadır. Bu çerçevede dönemin en düşük düz oranlı tarifi % 25 oranlıdır. Dönemin en yüksek düz oranlı tarifi olarak % 40 oranlı (veya birinci dilimi olmayan % 45 oranlı) tarife gösterilebilir. Tablo 52'de % 25, %30, % 35, %40 ve % 45 sabit oranlarına sahip tarifeler verilmiştir.



Tablo 52 :Zaman Unsuru Kaldırıldığında Sabit Oran Uygulanan Tarifeler

| Tarifeler                  | 1.dilim oranı | 2.dilim oranı                    | 3. dilim oranı                              | 4. dilim oranı                           | 5. dilim oranı                                    | En üst oran                         | En son oran                |
|----------------------------|---------------|----------------------------------|---------------------------------------------|------------------------------------------|---------------------------------------------------|-------------------------------------|----------------------------|
| %25 oranlı yıl             | 1985-1998     | 1998Ü2, 99Üdış2, 2000-1, 91-93k2 | 50-57, 58-61, 99, 2000-1Ü                   | 63-80,                                   |                                                   |                                     |                            |
| %30 oranlı yıl (5 dilimli) | 1984          | 1985-1998, 1991-93k1             | 1962, 1998Ü2, 1999Üdış2, 2000-1, 1991-93 k2 | 1950-57, 1958-1961, 1999,2000-1Ü         |                                                   | 1985-1998, K1.Ö1991-93              | 1985-1998, K1.Ö1991-93     |
| %35 oranlı yıl (6 dilimli) | 1983**        | 1984                             | 1986-1998                                   | 1998Ü2, 1999Üdış2D, 2000-1, 1991-93 K2.Ö | 1950-1957, 1958-1961, 1963-1980, 1999, 2000-1Ücr, |                                     | 1950-1957,                 |
| %40 oranlı yıl(6 dilimli)  | 1981, 1982**  | 1983**                           | 1985**                                      | 1962, 1986-1998                          | 1998Ü2, 1999Üdış2D, 2000-1, 1991-93 K2.Ö          | 1999, 2000-1Ü, 1991-93K2            | 1999, 2000-1Ü, 1991-93K2   |
| %45 oranlı yıl             | yok           | 1981, 1982,                      | 1984                                        | 1985***                                  | 1986-1998                                         | 1950-57, 1998Ü2, 1998Üdış2d, 2000-1 | 1998Ü2, 1998Üdış2d, 2000-1 |

\*\*+-2 puan ihmal edilmiştir. \*\*\*+-3 puan ihmal edilmiştir.

% 25'ten % 45'e kadar olan oranların bütün dilimler için uygulanmış olmasının, özellikle adalet açısından savunulabilmesi oldukça zor görünmektedir. Düşük gelir dilimlerinde düşük, yüksek gelir dilimlerinde yüksek oranların uygulanmasının vergi adaletini sağlayacağını öngören artan oranlılığın, 1950-2001 dönemi tarife oranları incelendiğinde geçerliliğini devam ettirdiğini söylemek oldukça güçtür. Aksi takdirde, 1950-2001 dönemi tarifelerinin ilk dilim oranlarının düşük, son dilim oranlarının yüksek olması gerekirdi. En son dilim oranlarının ilk dilime, ilk dilim oranlarının son dilime uygulanabildiği, hem de bu yelpazenin tablo 52'de gösterildiği gibi oldukça geniş olduğu (% 25 ile % 45 arasında aynı oranın bütün dilimler için geçerli olduğu) bir yapı, artan oranlılığın adalet gerekçesiyle savunulmasının geçersizliğini ortaya koymak bakımından önem taşımaktadır.

### 3.3. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN ORTALAMA VERGİ ORANI AÇISINDAN ANALİZİ

Bu kısımda Türk gelir vergisi tarifelerinde çeşitli dilimler için uygulanan marjinal vergi oranları sonucu hesaplanan vergilerin gelir içerisindeki paylarını ifade eden ortalama vergi oranları ile ilgili incelemeler yapılacaktır. Ortalama vergi oranları açısından tarifelerin değerlendirilmesi, mevzuattaki oranlar ile fiili oranlar arasındaki farkı göstermek yanında, vergi matrahı dışı bırakılan gelirler ile artan oranlılığın fiili vergi oranına etkisini de gösterir. Ortalama vergi oranları kullanılarak yapılan değerlendirmeler suretiyle, çeşitli gelir düzeylerinde tarifelerin

yol açtığı vergi yükleri ortaya konulmuş olacaktır. Diğer taraftan, ortalama vergi oranlarındaki gelişimini seyri, tarifelerdeki dilim ve oran politikasını değerlendirmek bakımından da önem taşır.

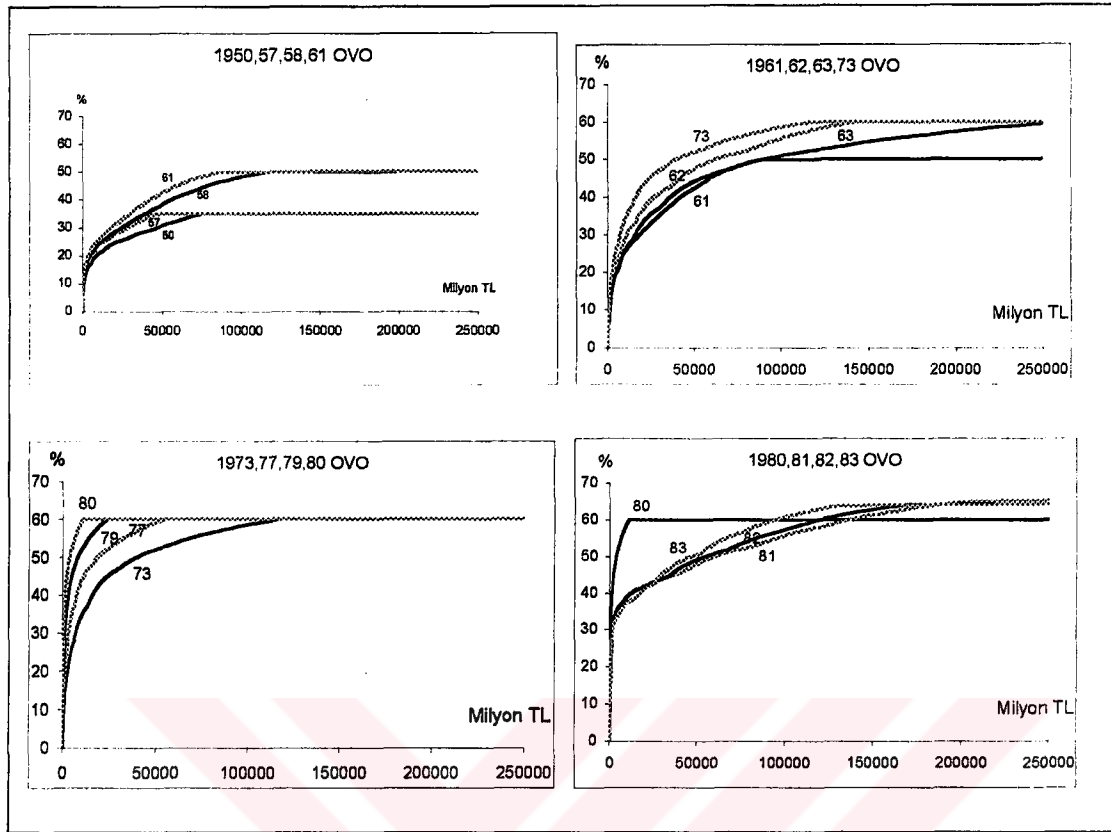
Türk gelir vergisi tarifelerinin ortalama vergi oranları, nominal kanuni tarifeler için hesaplanabilir. Ancak birbiriyle karşılaştırma yapmak açısından ve enflasyonun tarifeler üzerindeki etkilerini belirleme açısından reel fiyatlarla tarifelerin ortalama vergi oranlarının incelenmesi de gerekmektedir. Bu bakımdan daha önceki incelemelerde olduğu gibi burada da 2000 Ağustos fiyatlarıyla tarife dilimleri ve oranları dikkate alınarak tarifelerin ortalama vergi oranları incelenecektir.

### **3.3.1. Tarifelerin Ayn Ayn Ortalama Vergi Oranlarının Gelişimi**

Her tarifenin tek bir ortalama vergi oranı (ovo) yoktur. Her tarife için çeşitli gelir düzeylerine ait farklı ovo'lar söz konusudur. 1950-2001 dönemi tarifelerinden 1985'e kadar olan tarifelerde bu tarifelerde son dilim oranı, sondan bir önceki dilim oranından düşük ve sondan bir önceki dilimin sonunun ovo denk ya da çok yakın olduğundan- ovo son dilime kadar artış gösterdikten sonra son dilimden itibaren sabit kalmakta (veya çok düşük bir azalış göstermekte) iken, 1986 ve sonraki tarifelerde her bir tarifiede, gelir düzeyi arttıkça belirli bir seviyeye kadar ovo belirgin olarak artmakta, söz konusu seviyeden sonra ise gelir arttıkça ovo'nda düşük de olsa artışlar devam etmektedir. Burada özel olarak (belirli gelir düzeyleri ve bunlara ilişkin) ovo'lannın belirtildiği yerler dışında her tarifenin kendi gelir dilimleri açısından söz konusu olan en yüksek ovo'ları dikkate alınarak değerlendirmeler yapılacaktır.

Tarifelerin ortalama vergi oranları, tarifelerin değişmediği uzun yıllar uygulandığı yıllarda, reel olarak dilimlerin değişmesi nedeniyle de önemli değişiklikler göstermektedir. Bu durum enflasyonun ovo'ları üzerindeki etkisini de göstermek bakımından önem taşımaktadır. Bu çerçevede burada verilen değerlendirmeler dışındaki hususlar, tarifelerin ovo'lannın bazı ölçütler açısından incelenmesi kısmında verilmiştir. Tarifelerin ovo'larına ilişkin olarak değişimler, tarifelerin ovo grafiklerinde de görülmektedir.

Yukarıda da kısmen değinildiği gibi 1985'e kadar olan tarifelerde son dilim başlangıcı ve sonrasında ortalama vergi oranı düz orana dönüşürken, diğer tarifelerde son dilim başlangıç düzeyinden çok daha yüksek gelir düzeylerinde düz orana yaklaşılmaktadır. Aşağıda gelir dilimleri 2000 Ağustos fiyatları ile sabitlenen 1950-2001 dönemi Türk gelir vergisi tarifelerinin gruplar halinde ovo grafikleri verilmiştir.



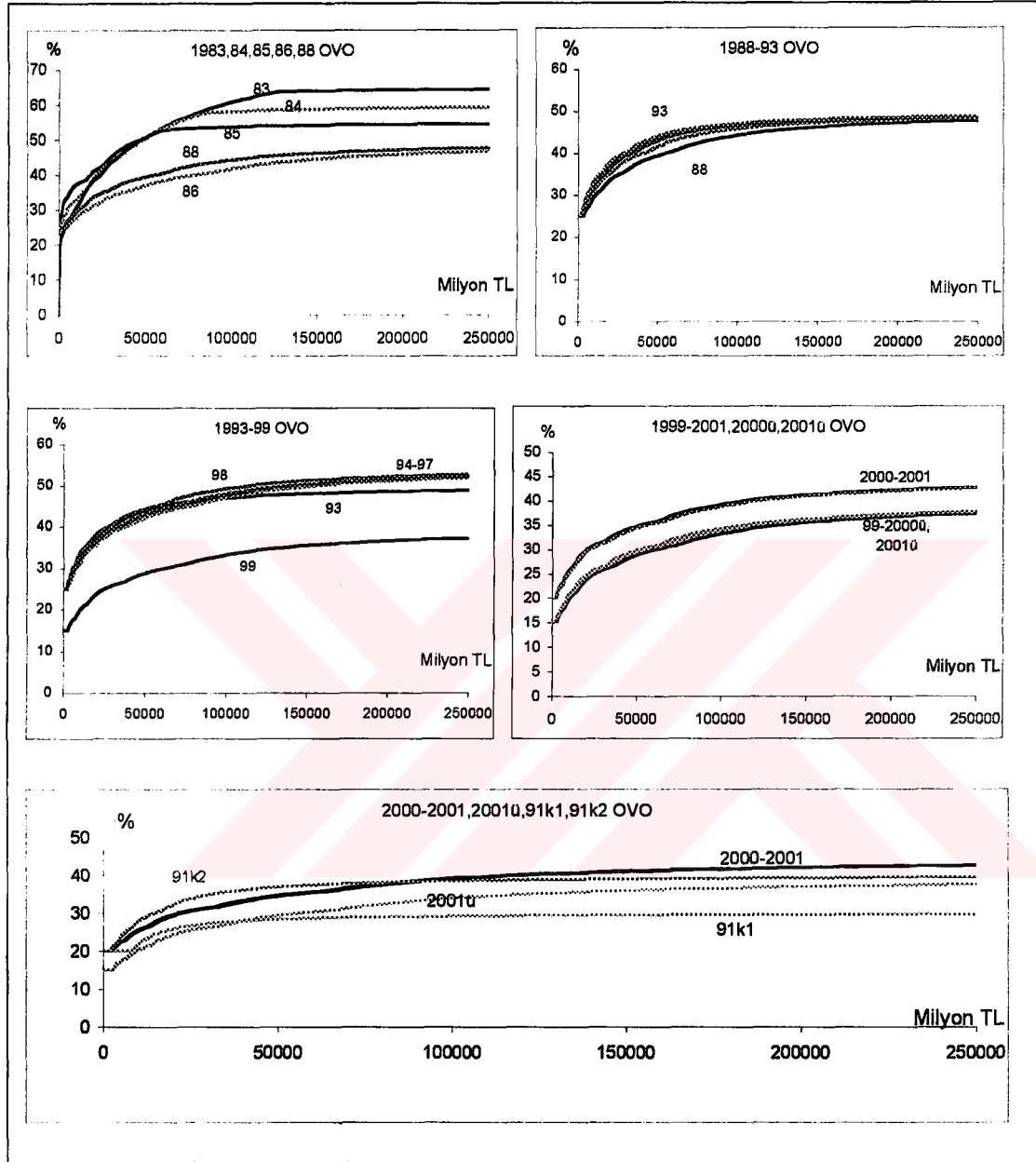
Şekil 27: 1950-1983 Dönemi Tarifelerin Ortalama Vergi Oranları Grafikleri

1950-2001 dönemi, tarifelerinin (her birinin kendi içinde ovo'nun en yüksek olduğu gelir düzeyindeki rakam itibarıyla ovo'ları dikkate alındığında) ovo'ları % 30 ile % 66 arasında değişmiştir. Dönemin en düşük ortalama vergi oranlarına sahip tarifeler, % 30 ve % 40 ile kalkınma öncelikli tarifeler, % 35 ile 1950 tarifi (ve bu tarifenin geçerli olduğu yıllar), % 40 ile 1999 tarifi, 2000ü ve 2001ü tarifeleridir. Dönemin en yüksek ortalama vergi oranları ise % 60 ile 1963-1980 dönemi ve 1984 tarifi, % 66 ile 1981 tarifi, % 65 ile 1982-1983 tarifelerinde söz konusu olmuştur.

Ortalama vergi oranının sıfır olduğu dilim en az geçim indirimi nedeniyle veya ücretler açısından özel indirim nedeniyle söz konusu olmuştur. 2000 ağustos fiyatları ile 1950-1973 arasında genel indirim, dolayısıyla ovo'nun sıfır olduğu gelir düzeyi, 209 milyon ile 403 milyon arasında değişmiştir. Aynı dönemde ücret gelirleri açısından genel indirim ve özel indirim toplamları, dolayısıyla ücretler için ovo'nun sıfır olduğu gelir düzeyi, 239 milyon ile 747 milyon arasında değişmiştir. 1974 ve sonrasında ise bazı yıllardaki istisnai artışlar dışında ovo'nun sıfır olduğu gelir düzeyleri daha düşük olmuştur<sup>24</sup>. Genel olarak bu dönem için 1.425 milyon liranın

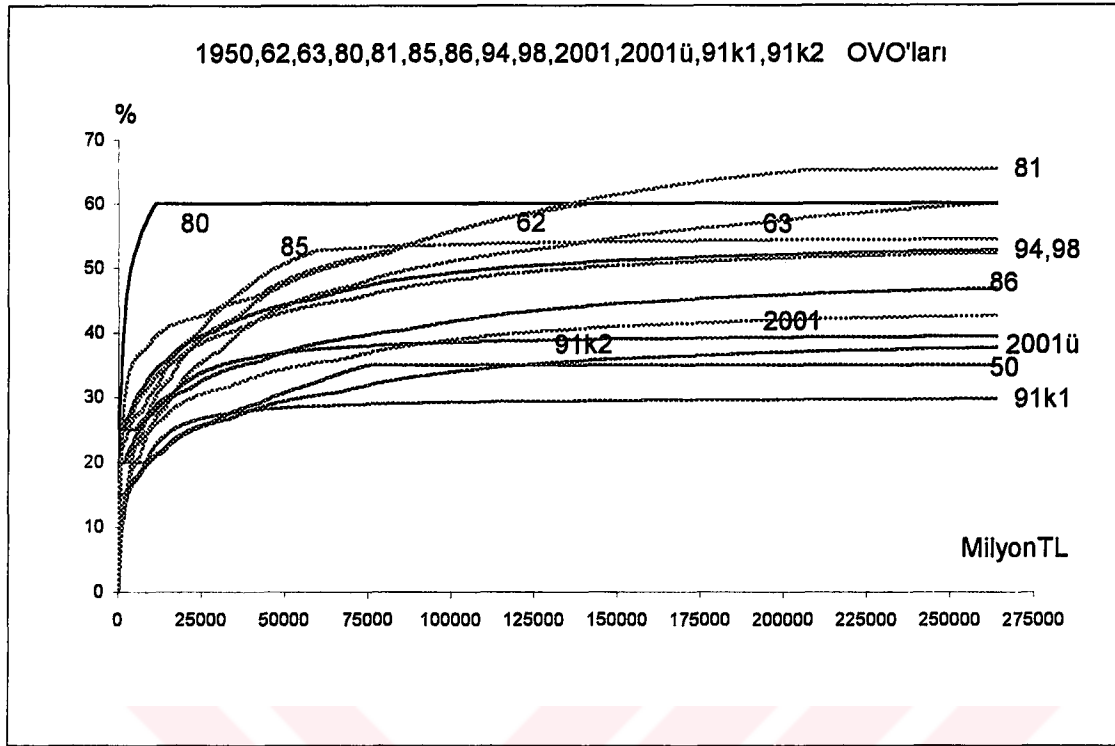
<sup>24</sup> Genel indirim uygulaması 1985'e kadar devam etmiştir. 1974'te (2000 Ağustos fiyatlarıyla) 176 milyon olan genel indirim miktarı, (2000 Ağustos fiyatlarıyla) her yıl azalarak 1985'te 17 milyon düzeyine inmiştir. 2001 yılı itibarıyla halen devam eden özel indirim miktarları ise 1974 yılında (2000 Ağustos fiyatları ile) 352 milyon iken 1980'e kadar reel olarak azalış göstermiş ve 40 milyona inmiş, 1981'de 444 milyona çıkan özel indirim miktarı 1987'ye kadar her yıl reel

asgari ücret düzeyi olarak dikkate alındığı göz önünde tutulduğunda, ovo'nun sıfır olduğu gelir düzeylerinin açık bir şekilde yetersiz olduğu görülmektedir.



Şekil 28:1983-2001 Dönemi Tarifelerin Ortalama Vergi Oranları Grafikleri

fiyatlarla azalış göstererek 92 milyona inmiş, takip eden yıllarda yıllar itibarıyla dalgalanan bir şekilde 106 ile 275 milyon arasında değişmiştir. Özel ve genel indirim miktarları ikinci bölümde incelenmiştir.



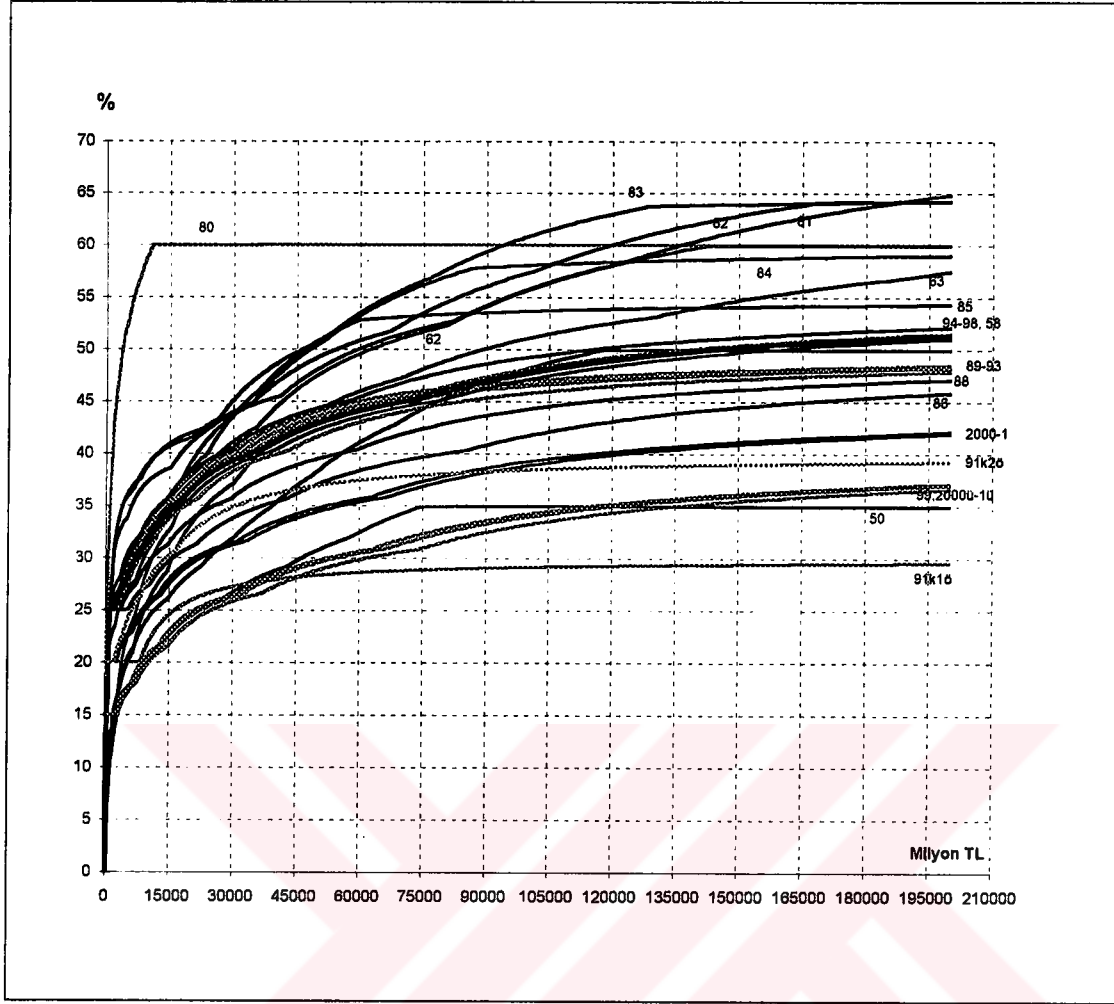
Şekil 29: 1950-2001 Dönemi Bazı Tarifelerin Ortalama Vergi Oranları Grafiği

Yukandaki grafiklerde de görüldüğü gibi enflasyon nedeniyle tarifelerin ovo'ları yükselmektedir.

### 3.3.2. Tarifelerin Toplu Olarak Ortalama Vergi Oranlarının Gelişimi

Bu kısımda 1950-2001 dönemi tarifelerinin tamamının ovo'larının karşılaştırmalı olarak değerlendirilecektir.

1950-2001 dönemi gelir vergisi tarifelerinin ortalama vergi oranlarının gelişimi birbiriyle karşılaştırmalı olarak yukandaki grafikte görülmektedir. Grafiğin incelenmesinden, bütün tarifelerin ortalama vergi oranlarının en hızlı yükseldiği dilim aralığının 10 milyarın altı olduğu görülmektedir. 10 milyardan sonraki gelir düzeyindeki ovo yükselişi önceki dilime göre oldukça az ve yavaştır. Başka bir ifadeyle 10 milyarlık dilim uzunluğu farkı için % 20'den % 60'a varan yükseklik farkı karşısında, 10 milyardan sonraki, 200 milyarlık uzunluk farkı için % 5 ile % 25 arasında bir yükseklik farkı olduğu görülmektedir. Buna göre, tarifelerin genel olarak çok düşük gelir düzeylerinde çok yüksek artan oranlılığa sahipken, yüksek gelir dilimlerinde oldukça düşük bir artan oranlılığa sahip olduğu söylenebilir.



Şekil 30: 1950-2001 Dönemi Tarifelerin Topluca Ortalama Vergi Oranları Grafiği

Şekil 30'da da görüldüğü üzere, 1950-2001 dönemi tarifelerinin ortalama vergi oran yapılan tarihi seyri içerisinde oldukça büyük dalgalanmalar göstermiştir. Başka bir ifadeyle, ovo yapısı tarihi seyri içerisinde belirli bir yönde gelişme eğilimi göstermemiş, yıllar itibarıyla artış ve azalışlar (dalgalanmalar) göstermiştir. Örneğin 1950'de düşük olan ovo yapısı 1962'de oldukça yüksek bir seviyeye gelirken, 1988-1993 arası 1962-1963'e göre önemli ölçüde düşerken, 1994-1998'de tekrar yükselebilmiş, 1999-2000'de ise 1950 ve 1991k1 tarifeleri dışında en düşük yapıya tarifeler olabilmektedir. En düşük ovo yapısına sahip tarifeler, 1991k1, 1950, 1999, 2000-2001 iken, en yüksek ovo yapısına sahip tarifeler, 1962, 1963, 1980, 1981-1985 tarifeleridir.



### 3.3.3. Bazı Ölçütler Çerçevesinde Tarifelerin Ortalama Vergi Oran Yapısının Değerlendirilmesi

Bu kısımda, asgari ücret düzeyi, en az geçim düzeyi, düşük gelir dilimi düzeyi ve bunların birer katı açısından ovo'lannın seyri incelenmiştir.

#### 3.3.3.1. Asgari Ücret Düzeyinde Tarifelerin OVO'lannın Gelişimi ve Sınırları

1950-2001 dönemi tarifelerinin asgari ücret düzeyinde ortalama vergi oranları, % 11 ile % 39 arasında değişmiştir. Asgari ücret düzeyinin ovo'ı, uygulamadaki tarifeler ile, 1950'de % 11 iken, 1961'e kadar yükselerek % 15'e çıkmış, 1963'te tekrar % 11'e düşmüştür. Asgari ücret düzeyinin ovo'ı, -1980'e kadar 1963 tarifesinde enflasyona rağmen bir değişiklik olmaması nedeniyle- 1980'de dönemin en yüksek seviyesi olan % 39'a çıkmıştır.

1981'de % 26 olan asgari ücret düzeyinin ovo'ı, 1982 ve 1983'te % 28'e çıkmış 1984 ve 1985'te ise % 28'e çıktıktan sonra, 1984 ve 1985'te ovo'ı % 22'ye kadar düşmüştür. Ancak 1986'da % 25'e çıkan asgari ücret düzeyinin ortalama vergi oranı, 1998'e kadar % 25'te kalmıştır. 1999'da söz konusu oran % 25'e düşmüş, 2000 ve 2001 yıllarında ise asgari ücret düzeyinin ortalama vergi oranı ücretler için % 15'te kalırken diğer gelir unsurları için % 25 olmuştur.

1950-2001 dönemi tarifelerinin tamamının, asgari ücret düzeyinde sıfır olması gereken ortalama vergi oranları pozitifdir. Üstelik, asgari ücret düzeyindeki ortalama vergi oranı bu dönemde uygulanan tarifelerden 5'inde, % 25'ten yüksek, 12'sinde % 25, 5'inde % 20-22 olmuştur. En düşük oranlar bu dönemdeki 4 tarifiede, % 11-% 15 arasında gerçekleşmiştir. Ancak, 1963 tarifesinin enflasyona rağmen 18 yıl yürürlükte kalması nedeniyle 1980 ve öncesi birkaç yıl, asgari ücret düzeyinde ortalama vergi oranı çok fazla yükselmiş ve 1980'de % 39'a çıkmıştır. Bu oran ise örneğin 1950 tarifesinin en yüksek gelir düzeyinde gerçekleşen ortalama vergi oranı olan % 35 oranından bile 4 puan daha yüksektir. Asgari ücret düzeyine ilave asgari ücret düzeyinde ek oran yükselişi ise % 0 ile % 8 arasında değişmiştir. Bu durum asgari ücret düzeyinden sonra artan oranlılıkta çok önemli bir azalma olduğunu göstermektedir.

Asgari ücret düzeyindeki oran yükselişini, ilave olarak sağlayan gelir düzeyi 1980 ve 1991 kalkınmada 1. derecede öncelikli tarifesinde yoktur. Diğer tarifelerde ise söz konusu gelir düzeyi, asgari ücretin 4 ile 1158 katı arasında değişmektedir. Başka bir ifadeyle, bazı tarifelerde, ilk asgari ücret düzeyinde gerçekleşen ortalama vergi oranı, ilave olarak asgari ücretin 4 katı gelirden gerçekleşirken bazı tarifelerde 1158 katında bazıları ise hiç gerçekleşmemektedir. Buna göre, artan oranlılık bazı tarifelerde daha çok asgari ücret düzeyi açısından işleve sahiptir.

Bu şekliyle artan oranılığın vergi adaletine dayandırılması mümkün değildir. Hatta bu şekliye artan oranlılık vergi adaletsizliğinin en önemli nedeni olarak ifade edilmelidir.

1986 tarifesinde, asgari ücret düzeyinde gerçekleşen ortalama vergi oranı ilave olarak asgari ücretin 1158 katında gerçekleşirken, 1988 tarifesinde 800 katında, 1989 tarifesinde 597 katında, 1990 tarifesinde 491 katında, 1991-1992 tarifelerinde 456 katında, 1993 tarifesinde 421 katında, kalkınmada 2. derecede öncelikli 1991 tarifesinde 210 katında, 1996 tarifesinde 101 katında, 1995 tarifesinde 95 katında, 1994 tarifesinde 90 katında, 2001 tarifesinde 80 katında, 2000 ve 1998 tarifelerinde 73 katında, 1981-1982, 1893, 1984, 1999, 2000ü, 2001ü tarifelerinde 34 ile 50 kat arası, diğerlerinde 20 katın altında gerçekleşmiştir.

Asgari ücret düzeyindeki ortalama vergi oranı, tarifelerin en yüksek ortalama oranları ile karşılaştırıldığında, tarifelerin asgari ücret düzeyindeki ortalama vergi oranlarının kendi en yüksek ortalama vergi oranlarının % 18'i ile % 66'sı arasında değiştiği görülmektedir. Söz konusu oran % 43 ve üzeri olan tarifeler, 1980, 1982, 1983, 1984, 1986-1998, 2000, 2001, kalkınmada 1. derecede öncelikli 1991 tarifesidir. Söz konusu oran % 30'un altında olan tarifeler, 1958, 1962, 1963, 1973, tarifeleridir. En yüksek oran, 1963 tarifesinin uygulandığı 1980 yılında geçerli olan % 65 oranıdır. Buna göre 1980 yılı uygulamasında, asgari ücret düzeyindeki ortalama vergi oranı 1980 yılı en yüksek ortalama vergi oranının % 65'i kadardır. Tarifelerin büyük bir kısmında asgari ücret düzeyindeki ortalama vergi oranının en yüksek ortalama vergi oranının yansına yakın olduğu görülmektedir.

Tarifelerin asgari ücret düzeyindeki oranlarının tarifelerin 1950-2001 dönemi gerçekleşen en yüksek oranları ile karşılaştırılması da ilginç sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Örneğin, 1980 yılı asgari ücretin ortalama vergi oranı, 1950-1957 dönemi, 1991k1 tarifi en yüksek ortalama vergi oranlarından 4 puan daha yüksektir. Yine 1982-84 dönemi asgari ücretin ortalama vergi oranları ile 1991k1 tarifesinin en yüksek ortalama vergi oranı arasında % 2 fark varken, 1950-1957 dönemi tarifelerinin en yüksek ortalama vergi oranları arasındaki fark da % 7'dir. Bu durumu artan oranlılık açısından değerlendirmeden önce en az geçim düzeyi açısından da ortalama vergi oranlarının incelenmesi önem taşımaktadır.

Tablo 53: Tarifelerin OVO'lanna ilişkin bazı göstergeler

|       | A1 | AA | A2 | A3   | A4 | B1 | bb | B2 | B3  | B4 | C1 | cc | C2 | C3 | C4  | D  |
|-------|----|----|----|------|----|----|----|----|-----|----|----|----|----|----|-----|----|
| 1950  | 11 | 15 | 4  | 9    | 31 | 18 | 21 | 3  | y   | 51 | 22 | 26 | 4  | y  | 63  | 35 |
| 1957  | 13 | 17 | 4  | 11   | 37 | 20 | 24 | 4  | y   | 57 | 25 | 29 | 4  | y  | 71  | 35 |
| 1958  | 13 | 17 | 4  | 9    | 26 | 21 | 25 | 4  | 11  | 42 | 25 | 30 | 5  | 5  | 50  | 50 |
| 1961  | 15 | 19 | 4  | 13   | 30 | 22 | 26 | 4  | 9   | 44 | 27 | 33 | 6  | y  | 54  | 50 |
| 1962  | 12 | 16 | 4  | 4    | 20 | 23 | 30 | 7  | 7   | 38 | 31 | 39 | 8  | y  | 52  | 60 |
| 1963  | 11 | 16 | 5  | 5    | 18 | 20 | 27 | 7  | 6   | 33 | 28 | 35 | 7  | 13 | 47  | 60 |
| 1973  | 14 | 20 | 6  | 4    | 23 | 27 | 36 | 9  | 10  | 45 | 36 | 45 | 9  | y  | 60  | 60 |
| 1979  | 30 | 38 | 8  | 16   | 50 | 46 | 53 | 7  | y   | 77 | 54 | 60 | 6  | y  | 90  | 60 |
| 1980  | 39 | 47 | 8  | y    | 65 | 54 | 60 | 6  | y   | 90 | 60 | 60 | 0  | y  | 100 | 60 |
| 1981  | 26 | 33 | 7  | 46   | 39 | 37 | 40 | 3  | y   | 56 | 40 | 46 | 6  | y  | 61  | 66 |
| 1982  | 28 | 33 | 5  | 49   | 43 | 36 | 40 | 4  | y   | 55 | 40 | 43 | 3  | y  | 62  | 65 |
| 1983  | 28 | 32 | 4  | 50   | 43 | 35 | 38 | 3  | y   | 54 | 38 | 43 | 5  | y  | 58  | 65 |
| 1984  | 26 | 28 | 2  | 38   | 43 | 31 | 34 | 3  | y   | 52 | 34 | 42 | 8  | y  | 57  | 60 |
| 1985  | 22 | 25 | 3  | 21   | 40 | 27 | 32 | 5  | 8   | 49 | 33 | 41 | 8  | y  | 60  | 55 |
| 1986  | 25 | 25 | 0  | 1158 | 50 | 25 | 28 | 3  | 285 | 50 | 29 | 33 | 4  | y  | 58  | 50 |
| 1988  | 25 | 25 | 0  | 800  | 50 | 27 | 30 | 3  | y   | 54 | 31 | 35 | 4  | y  | 62  | 50 |
| 1989  | 25 | 25 | 0  | 596  | 50 | 28 | 32 | 4  | y   | 56 | 32 | 37 | 5  | y  | 64  | 50 |
| 1990  | 25 | 26 | 1  | 491  | 50 | 29 | 33 | 4  | y   | 58 | 34 | 38 | 4  | y  | 68  | 50 |
| 1991  | 25 | 26 | 1  | 456  | 50 | 29 | 34 | 5  | y   | 58 | 34 | 39 | 5  | y  | 68  | 50 |
| 1992  | 25 | 27 | 2  | 456  | 50 | 30 | 34 | 4  | y   | 60 | 34 | 39 | 5  | y  | 68  | 50 |
| 1993  | 25 | 27 | 2  | 421  | 50 | 30 | 34 | 4  | y   | 60 | 35 | 39 | 4  | y  | 70  | 50 |
| 1994  | 25 | 26 | 1  | 90   | 45 | 29 | 33 | 4  | y   | 53 | 34 | 38 | 4  | y  | 62  | 55 |
| 1995  | 25 | 26 | 1  | 95   | 45 | 29 | 33 | 4  | y   | 53 | 34 | 38 | 4  | y  | 62  | 55 |
| 1996  | 25 | 26 | 1  | 102  | 45 | 29 | 32 | 3  | y   | 53 | 33 | 38 | 5  | y  | 60  | 55 |
| 1997  | 25 | 26 | 1  | 90   | 45 | 29 | 33 | 4  | y   | 53 | 34 | 38 | 4  | y  | 62  | 55 |
| 1998  | 25 | 27 | 2  | 74   | 45 | 30 | 34 | 4  | y   | 55 | 35 | 40 | 5  | y  | 64  | 55 |
| 1999  | 15 | 15 | 0  | 40   | 38 | 17 | 21 | 4  | 18  | 43 | 21 | 25 | 4  | y  | 53  | 40 |
| 2000ü | 15 | 16 | 1  | 34   | 38 | 18 | 21 | 3  | 22  | 45 | 22 | 26 | 4  | y  | 55  | 40 |
| 2000  | 20 | 21 | 1  | 74   | 44 | 23 | 26 | 3  | y   | 51 | 27 | 31 | 4  | y  | 60  | 45 |
| 2001ü | 15 | 15 | 0  | 36   | 38 | 18 | 21 | 3  | 23  | 45 | 21 | 25 | 4  | y  | 53  | 40 |
| 2001  | 20 | 20 | 0  | 81   | 44 | 23 | 26 | 3  | y   | 51 | 26 | 30 | 4  | y  | 58  | 45 |
| 91K1  | 20 | 20 | 0  | y    | 67 | 20 | 23 | 2  | y   | 67 | 23 | 27 | 4  | y  | 77  | 30 |
| 91K2  | 20 | 21 | 1  | 211  | 50 | 25 | 29 | 4  | y   | 63 | 29 | 34 | 5  | y  | 73  | 40 |

A1: asgari ücret düzeyindeki ovo, AA: ilave asgari ücret düzeyi sonuna karşılık gelen ovo, A2: ikinci asgari ücret miktarı dilimdeki ek oran yükselişi A3: asgari ücret düzeyindeki oran yükselişini sağlayan asgari ücretten sonraki gelir düzeyi asgari ücretin kaç katı A4: asgari ücret düzeyindeki ovo en yüksek ovo'nun kaç katı, B1: en az geçim düzeyindeki ovo, BB: ilave en az geçim düzeyi sonuna karşılık gelen ovo, B2: ilave 6,7 milyarlık gelirdeki oran yükselişi, B3: en az geçim düzeyindeki oran yükselişini sağlayan en az geçimden sonraki gelir düzeyi en az geçimin kaç katı, B4: en az geçim düzeyindeki ovo en yüksek ovo'nun kaç katı, C1: Düşük gelir düzeyindeki ovo, CC: ilave düşük gelir dilimi sonuna karşılık gelen ovo, C2: ikinci düşük gelir düzeyindeki ek oran yükselişi, C3: Düşük gelir düzeyindeki oran yükselişini sağlayan düşük gelirden sonraki gelir düzeyi düşük gelirin kaç katı, C4: Düşük gelir düzeyindeki ovo en yüksek ovo'nun kaç katı D: en yüksek ovo; D: en yüksek ovo,

### 3.3.3.2. En Az Geçim Düzeyi Açısından Tarifelerin OVO'larının Gelişimi ve Sınırları

1950-2001 dönemi tarifelerin en az geçim düzeyindeki ortalama vergi oranı % 17 ile % 54 arasında değişmiştir. En az geçim düzeyinde en düşük ortalama vergi oranları, % 17 ile 1999, % 18 ile 1950, 2000ü ve 2001ü tarifeleri, % 20 ile 1991k1, 1963 tarifeleridir. En az geçim düzeyinde en yüksek vergi oranları, 1963 tarifesinin son yıllarında (özellikle 1978-1980 yıllarında) gerçekleşmiştir. En az geçim düzeyinin ovo 1978'de % 42 iken 1979'da % 46 ve

1980'de % 54 olmuştur. Halbuki 1963 tarifesinin en az geçim düzeyindeki ortalama vergi oranı % 20'dir.

En az geçim düzeyinde ortalama vergi oranı 1981 tarifesinde % 37 iken, 1982'de % 36, 1983'te % 35, 1984'te % 31, 1991-1993'te % 30, 1990, 1994-1997 yıllarında 5 29'dur. En az geçim düzeyinde ovo % 25 ve üzeri olmayan tarifeler, 1950, 1958, 1962, 1963, 1999, 2000ü, 2000, 2001ü, 2001 ve 1991k1 tarifeleridir. Buna göre, 1950-2001 dönemi ilk ve son birkaç tarife hariç tarifelerin çoğunluğunun en az geçim düzeyinde ovo % 25 ve daha yukarı düzeydedir.

İlave en az geçim düzeyinde tarifelerin ilave ovo yükselişi, % 2 ile % 9 arasında değişmektedir. Buna göre ortalama vergi oranının sıfır olması gereken gelir düzeyinde, tarifelerin ortalama vergi oran yükselişi pozitif olması gereken düzeyden çok daha fazladır. Bu durum artan oranlılığın en az geçim düzeyinde daha sert iken daha yüksek gelir düzeyinde daha yumuşak olduğunu göstermektedir.

1950, 1981-1984, 1986-1998, 2000, 2001 ve kö tarifelerde söz konusu oran % 50'nin üzerindedir. Söz konusu oranın % 40'ın altında olduğu tarifeler sadece 1962 ve 1963 tarifeleridir. % 40 ile % 50 arasında olan 1958, 1985, 1999, 2000ü ve 2001 ü tarifeleridir. Buna göre ovo'nın sıfır olması gereken gelir düzeyinde 1950-2001 dönemi uygulanan tarifelerin çok azında ovo'lannın en yüksek ovo'nın yansına yakın olduğu, çoğunda ise yansından yüksek olduğu görülmektedir. Bu şekilde artan oranlılık vergi adaletine aykındır.

Örneğin 1963 yılında, en az geçim düzeyindeki ovo aynı yılki en yüksek ovo'nın % 20'si iken, yine 1963 tarifesinin 1980 yılındaki uygulaması sonucu en az geçim düzeyindeki ortalama vergi oranı 1980 yılı en yüksek ortalama vergi oranının % 90'ı düzeyindedir. 1980 öncesi birkaç yılda da söz konusu oran 1980'den biraz daha az olmakla birlikte çok yüksektir. Buna göre 1980 yılındaki uygulamasıyla 1963 tarifesinde ovo, en az geçim düzeyine kadar hızla (toplam yüksekliğin % 90'ı kadar) yükselirken, en az geçim düzeyinden sonra çok az (toplam yüksekliğin % 10 kadar) yükselmiştir. Diğer tarifelerde de ovo en az geçim düzeyine kadar hızla yükselmiştir. En az geçim düzeyi için etkili bir artan oranlılık uygulanırken asıl vergilendirilebilecek gelir düzeyi için hafif bir artan oranlılık uygulanmıştır. Bu şekildeki bir artan oranlılık vergi adaletine dayandırılmaz.

En az geçim düzeyinde gerçekleşen ovo'nın ilave olarak gerçekleştiği ek gelir düzeyi, 1950-1973-1980, 1981-1984, 1988-1998, 2000, 2001 ve kö tarifelerde yoktur. Başka bir ifadeyle hiç vergilenmemesi gereken en az geçim düzeyine kadar gerçekleşen ovo seviyesini, ilave ovo yükselişi olarak söz konusu tarifelerden hiçbirisi hiçbir gelir düzeyinde sağlayamamaktadır.

En az geçim düzeyinin 1980 yılındaki ovo, 1950-1957, 1958-1961, 1986-1993, 1999-2001 yılları tarifelerinin en yüksek ovo'larından daha yüksektir. 1980'de en az geçim düzeyinde gerçekleşen ovo, sadece, 1962-1985, 1994-1998 yılları tarifelerinin en yüksek ovo'larından düşüktür. Yine 1981-1982 tarifelerinin en az geçim düzeyindeki ovo'ları, 1950-1957 dönemi uygulanan tarifelerin ve 1991k1 tarifesinin en yüksek ovalarından yüksektir.

### 3.3.3.3. Düşük Gelir Düzeyinde Tarifelerin OVO'larının Gelişimi ve Sınırları

1950-2001 döneminde, düşük gelir diliminde ovo, % 21 ile % 60 arasında değişmiştir. Düşük gelir düzeyinde % 30'dan düşük ovo, 1950, 1958, 1962, 1963, 1986, 1999-2001 ve kö tarifelerle gerçekleşmiştir. 1973-1998 arası uygulanan tarifelerin tamamında (1986 hariç) ovo düşük gelir düzeyinde % 30'un üzerindedir. 1998, 1993, 1980-1983 ve 1977-80 yıllarında uygulanan tarifelerde düşük gelir diliminin ovo % 35'in üzerindedir. Söz konusu oran, 1981-82 tarifelerinde % 40 iken, 1977-1980 döneminde uygulanan tarifelerde % 45'in üzerindedir. 1980 yılında uygulanan 1963 tarifi ile düşük gelir diliminde gerçekleşen ovo, 1980 yılında gelir vergisinde gerçekleşen en yüksek ortalama vergi oranı ile aynı iken, 1950-1961, 1985-2001 dönemi uygulanan bütün tarifelerin en yüksek gelir vergisi ortalama vergi oranından yüksektir.

İlave düşük gelir düzeyinde ortaya çıkan ovo yükselişi, % 0 ile % 9 arasında değişmektedir. Bu yapı artan oranlılığın düşük gelir düzeyinde oldukça sert, daha yüksek gelirlerde ise düşük olduğunu göstermektedir. Düşük gelir düzeyinde gerçekleşen ovo'nı, ilave olarak sağlayan gelir düzeyi, 1958 ve 1963 tarifeleri dışında hiçbir tarifede yoktur. Başka bir ifadeyle, 1958 ve 1963 tarifeleri dışındaki hiçbir tarifenin hiçbir gelir düzeyinde, düşük gelir düzeyinde gerçekleşen ovo'nı ilave olarak sağlanamamaktadır.

Düşük gelir dilimindeki ovo, tarifelerin en yüksek ortalama vergi oranının, %47'si ile % 100'ü arasında değişmiştir. 1963 tarifesinin düşük gelir düzeyindeki ovo, 1963 tarifesinin en yüksek ovo'nın % 47'sidir. Diğer tarifelerde ise bu oran % 50'nin üzerindedir. 1958 tarifesinde % 50 olan bu oran, 1962 tarifesinde, % 52, 1999 ve 2001'de % 53, 2000'de % 55, 1984'te % 57, 1986 ve 2001'de % 58, 1983'te % 59'dur. Diğer tarifelerde söz konusu oran genellikle % 60 ile % 70 arasında değişmekle birlikte, 1991k1 ve 1991k2'de oranlar % 77 ve % 72 iken, 1980'de uygulanan 1963 tarifi ile söz konusu oran % 100 olarak gerçekleşmiştir. Başka bir ifadeyle düşük gelir düzeyinin ovo, 1980'de gerçekleşen en yüksek ortalama vergi oranı ile aynıdır. Buna göre, düşük gelir diliminde uygulanan oran ile yüksek ve çok yüksek gelir dilimlerinde uygulanan ovo'lar değişmemiştir. Bu bakımdan söz konusu tarifenin düz oranlı bir yapı taşıdığı ifade edilebilir.



### 3.4. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN ARTAN ORANLILIK AÇISINDAN ANALİZİ

Burada artan oranlılığın ölçümü ve yöntemleri açıklandıktan sonra, Türk gelir vergisi tarifelerinin artan oranlılık dereceleri hesaplanarak karşılaştırılacak ve tarifelerin artan oranlılık seviyeleri ortaya konularak değerlendirme yapılacaktır.

#### 3.4.1. Artan Oranlılığın Ölçümü

Farklı şekillerde düzenlenebilen artan oranlı tarifelerin hem hangisinin daha artan oranlı olduğunu hem de hangi gelir seviyelerinde artan oranlılığın ne kadar olduğunu belirleyebilmek, artan oranlılığın ölçümü ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Tarifelerin artan oranlılığını ölçme ihtiyacının temelinde ise, artan oranlı tarifenin, artan oranlılığın teorik dayanakları ile uyumluluğunun değerlendirilebilmesi de bulunmaktadır. Çeşitli artan oranlı tarifeler arasında karşılaştırmalar yapılabilmesi yanında artan oranlılığın türü ve yapısına ilişkin değerlendirmeler için de artan oranlılığın ölçümü gereklidir. Diğer taraftan artan oranlılığın ölçümü, vergi yükü dağılımı politikası ve tarife politikasına ilişkin yapılabilecek değişikliklere yol göstermek açısından gerekli olduğu gibi mevcut tarifelerin vergi yükü dağılımına ilişkin etkilerini ortaya koymak bakımından da önem taşımaktadır<sup>25</sup>. Bu çerçevede artan oranlılığın ölçümü üzerinde vergi reformlarının değerlendirilmesi açısından da durulmaktadır<sup>26</sup>. Ayrıca artan oranlılığın ölçülmesinin umulan vergi hasılatı artışını belirlemek ve mali açıdan adaletin sağlanmasına yönelik politikalara yol göstermek açısından da yararlı olduğu ifade edilmektedir<sup>27</sup>.

Vergilerin artan oranlılığının ölçümü üzerinde literatürde uzun zamandan beri yoğun bir şekilde durulmaktadır<sup>28</sup>. Artan oranlılık derecelerinin ölçümüne ilişkin olarak günümüze kadar farklı yöntemler geliştirilmiştir<sup>29</sup>. Ancak üzerinde görüş birliği sağlanmış, artan oranlılığı tam

<sup>25</sup> Pollak, a.g.e., s.246

<sup>26</sup> James E. Long, "Progressivity and the Tax Reform Act of 1986: A Reexamination and Additional Evidence", *Public Finance Review*, V:25, Nu:1, January 1997, s. 44.

<sup>27</sup> Tekin, a.g.e., s.46.

<sup>28</sup> R.A Musgrave ve Tun Thin, "Income Tax Progression 1929-1948", *Journal of Political Economy*, V.56, N.6, December 1948, s.498-514; D.B. Suits, "Measurement of tax progressivity" *American Economic Review*, V:67, September, 1977, s.747-752; N.C. Kakwani, "Measurement of Tax Progressivity: An International Comparison", *Economic Journal*, V:87, March 1976, s.71-80; Jacques Silber, "Income Distribution, Tax Structure, and The Measurement of Tax Progressivity", *Public Finance Quarterly*, V:22, N.1, January 1994, s.86-87.; Valentino Dardanoni ve Peter J. Lambert, "Progressivity Comparisons, The Institute For Fiscal Studies", WP 0018, <http://www1.ifs.org.uk/workingpapers/wp0018.pdf> (03.02.2001).

<sup>29</sup> John Formby, James Smith ve David Sykes, "Intersecting Tax Concentration Curves and the Measurement of Tax Progressivity", *National Tax Journal*, V.39, No.1, March 1986, s.115-118; Thomas W. Calmus, "Intersecting Tax Concentration Curves and the Measurement of Tax Progressivity: A Comment", *National Tax Journal* V.39, N.1, March 1986, s.119; Anthony B. Atkinson ve Joseph E. Stiglitz, *Lectures on Public Economics*, McGraw-Hill Book, London, 1980, s.37; Rosen, a.g.e., s.278;



olarak ölçülebilen bir yöntem yoktur<sup>30</sup>. Farklı ölçüm yöntemleri değişik amaçlar için kullanışlı olmak<sup>31</sup> ve artan oranlılığın farklı yönlerden değerlendirilebilmesine imkan sağlayabilmek bakımından yararlı olabilir<sup>32</sup>. Tarifelerin artan oranlılığın ölçümüne ilişkin olarak çeşitli dönemlerde yapılan çalışmalarda ortaya konulan çeşitli yöntemler üç yaklaşım çerçevesinde sınıflandırılabilir.

Artan oranlılığın ölçümüne ilişkin olarak önerilen yöntemlerden bazıları, çeşitli gelir düzeylerinde bir tarifenin ya da tarifelerin ortaya çıkardığı artan oranlılık derecelerinin hesaplanmasına ilişkindir. Tarifelerin artan oranlılığının ölçümüne ilişkin ilk yaklaşım olarak ifade edilebilecek bu yaklaşımdaki yöntemler, artan oranlılığın genel olmayan ölçümü ya da yapısal veya lokal ölçümleri olarak adlandırılmaktadır<sup>33</sup>. Genel veya yapısal artan oranlılığın ölçümüne ilişkin bu yaklaşımda, artan oranlılık derecelerinin hesaplanmasına ilişkin farklı yöntemler geliştirilmiştir<sup>34</sup>. Bu çerçevede Musgrave ve Thin tarafından önerilen 4 farklı ölçüm yöntemi üzerinde durulmaktadır. Bunlar, ortalama oran artan oranlılığı ( $OVO_T = OVO_0(Y_T - Y_0)$ ), marjinal oran artan oranlılığı ( $MVO_2 - MVO_1(Y_2 - Y_1)$ ), mükellefiyet artan oranlılığı ( $MVO/OVO$ ) ve bakiye gelir artan oranlılığı ( $(1 - MVO)/(1 - OVO)$ )dır<sup>35</sup>.

Farklı yöntemlerin herbirinin artan oranlılığı başka bir yönünü ortaya koyma bakımından kullanışlı olduğu ifade edilmekte ve bu yöntemlerden herhangi birinin diğerlerinden daha doğru olduğuna ilişkin bir delil olmadığı belirtilmektedir<sup>36</sup>. Diğer taraftan bu ölçüm yöntemlerinin farklı sonuçlar verdiği de ifade edilmektedir<sup>37</sup>. Bu ölçümlerde, tarife için çeşitli gelir düzeylerindeki artan oranlılık dereceleri hesaplanabilmekle birlikte tarifenin tümüne ilişkin artan oranlılık derecesini tek bir rakamda göstermek söz konusu değildir. Bununla birlikte bu ölçümler, artan

<sup>30</sup> John Norregaard, "The Progressivity of Personal Income Tax Systems" *Tax Policy Handbook*, Ed. Parthasarathi Shome, IMF, Washington, 1995, s.131.

<sup>31</sup> Pollak, a.g.e., s.247.

<sup>32</sup> D.Wan Wart ve G. C. Ruggeri, "Tax Reform and The Progressivity of The Personal Income Tax In Canada", *Public Finance*, V:46, N.1, 1991, s.134.

<sup>33</sup> Wart ve Ruggeri, a.g.e., s.134-135; Norregaard, a.g.e., s. 131.

<sup>34</sup> Musgrave ve Thin, a.g.e., s.499-509; Atkinson ve Stiglitz, a.g.e., s.37. Söz konusu dört yöntem dışında da yapısal ölçüm yöntemi önerileri bulunmaktadır. Örneğin Harvey Rosen'in belirttiği bir diğer yöntem, 'vergi borcundaki nisbi değişikliğin gelirdeki nisbi değişikliğe oranı' 
$$v_2 = \frac{T_1 - T_0}{T_0} \div \frac{I_1 - I_0}{I_0}$$
 dır (Rosen, a.g.e., s.278-279).

Uluatam tarafından da efektif vergi oranının eğrisinin eğimi tanımına dayalı olarak [ $m$ =marjinal vergi oranı,  $e$ =efektif vergi oranı ve  $g$ =gelir olduğunda] ( $m-e$ )/ $g$  formülü (Uluatam, 1971, s.105) ile ifade edilen 'ortalama oran artan oranlılığının' ölçümü bu çalışmada da tercih edilmiştir. Artan oranlılığın diğer ölçüm yöntemleri ve Türkiye açısından hesaplamalara ilişkin olarak ayrıca bkz. İlhan Onur, "Gelir Vergisinde Müterakiliğin Ölçülmesi", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, Onikinci Seri Sene 1966, Sermet Mat., İstanbul, 1966, s.94-96; Tekin, a.g.e., s. 46-60.

<sup>35</sup> Musgrave ve Thin, a.g.e., s. 499-507.

<sup>36</sup> Pollak, a.g.e., s.247-248.

<sup>37</sup> Atkinson ve Stiglitz, a.g.e., s.37. Bu yöntemlerin herbiri çeşitli yıllar tarifelerine uygulanarak bazı yönlerden farklı sonuçlar verebildiği görülmüştür. Tayfun Moğol ve Tufan Çakır, "Artanoranlılık Derecesinin Ölçülmesi", *Prof. Dr. Güneri Ergülen'in Hatırasına Armağan*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2000, s.450-456.

oranlı bir tarifenin yapısal durumunu göstermek, artan oranlılığının seyrini ortaya koymak bakımından önem taşımaktadır. Tarifelerin çeşitli matrah düzeylerindeki artan oranlılık derecesini ölçen bu yöntemler, tarife içerisinde artan oranlılığın seyri hakkında yeterli bilgi vermesi açısından önemli bulunmaktadır<sup>38</sup>. Gelir dilimlerinin aynı yıl ölçümünün belirlenmesi nedeniyle artan oranlılığın dilim ölçümleri olarak da ifade edilebilecek olan bu ölçümler, bir tarifenin kendi içinde değerlendirilmesi bakımından önem taşımaktadır. Özellikle bu tür ölçümler, tarifelerin vergi adaleti ve gelir dağılımı açısından değerlendirilmesinde yardımcı olur.

Tarifelerin artan oranlılığının ölçümüne ilişkin ikinci yaklaşım, artan oranlılığın marjinal vergi oranlarına dayanarak ölçümünü yaparken, üçüncü yaklaşım olarak ifade edilebilecek ve çeşitli şekilleri geliştirilen bu yaklaşımda, artan oranlılığın uygulanması sonrası ve öncesi gelir dağılımındaki değişikliklere dayalı olarak ölçümü esas alınmaktadır. Tarifelerin artan oranlılığının ölçümüne ilişkin ikinci ve üçüncü yaklaşımdaki yöntemlerin her ikisi de, tarifelerin herbiri için tarifenin bütün artan oranlılığını tek bir rakamda ifade edecek şekilde geliştirilen artan oranlılık ölçümleridir. Bu yaklaşımlar artan oranlılığın genel veya ortalama ölçümleri olarak da adlandırılmaktadır<sup>39</sup>.

İkinci yaklaşım olarak ifade edilen artan oranlılığın genel ölçümü çerçevesinde Bracewell-Milnes tarafından ortaya konulan ölçüm yöntemi belirtilebilir<sup>40</sup>. Bracewell-Milnes'in önerdiği artan oranlılığın genel ölçüm yöntemi, tarife ya da tarifelerin doğrudan artan oranlılık derecesini ölçmeye yönelik olmakla birlikte bu yöntem ile artan oranlılığın ölçümünün tarifenin içerisindeki artan oranlılık seyri hakkında çok sınırlı ve yetersiz bilgi vermesi<sup>41</sup> yanında artan oranlılık derecesini (tam olarak ya da her yönüyle) iyi bir şekilde yansıtmadığı söylenebilir.

Bu çalışmada artan oranlılığın ölçüm yöntemlerinin tasnifinde üçüncü yaklaşım çerçevesinde belirtilen ölçüm yöntemleri de tarifenin artan oranlılığını tek bir rakamda ifade eden ortalama veya genel ölçüm yöntemlerinden olmakla birlikte, artan oranlılığı, tarifenin gelir dağılımına ilişkin sonuçları ile bağlantılı olarak ölçtüğünden, dolaylı bir ölçüm yöntemi olarak değerlendirilebilir. Artan oranlılığın dağıtımsal ölçüm yöntemleri olarak da ifade edilen bu genel veya ortalama ölçüm yöntemleri, lorenz eğrisi ve gini katsayısı hesaplamalarına dayanmakta ve dağıtımsal endeksler olarak da adlandırılmaktadır<sup>42</sup>. Artan oranlılığın dağıtımsal

<sup>38</sup> Pollak, a.g.e., s.247.

<sup>39</sup> Wart ve Ruggeri, a.g.e., s. 134-135.

<sup>40</sup> J.B. Bracewell-Milnes, "The Concept of Intension, A new Approach to the Progressiveness of Taxes", **Public Finance**, V:22, 1967, s.520-528.

<sup>41</sup> Pollak, a.g.e., s.247.

<sup>42</sup> Norregaard, a.g.e., s. 131; Wart ve Ruggeri, a.g.e., s. 134-135.

ölçümlerine ilişkin olarak da oldukça fazla sayıda yöntem geliştirilmiştir<sup>43</sup>. Dağıtımsal endeksler, üzerine dayandıkları eşitsizlik ölçümüne göre sınıflandırılabilir<sup>44</sup>. Artan oranlılık düzeyi ölçümlerinin gelir dağılımı eşitsizlikleri ölçümleri ile ifade edilmesinin temelinde, artan oranlılık düzeyinin vergi sonrası gelir eşitsizliğine yansımaları bulunmaktadır<sup>45</sup>.

Artan oranlılığın (dağıtımsal) genel ölçümüne ilişkin olarak, Musgrave ve Thin vergi öncesi ve vergi sonrası gelir için gini katsayılarının karşılaştırmalarına dayanan ve efektif artan oranlılık diye adlandırdıkları bir ölçüm yöntemi geliştirmiştir<sup>46</sup>. Artan oranlılığın dağıtımsal ölçümüne ilişkin olarak yaygın biçimde kullanılan yöntemlerin başında, Lorenz-Gini metodolojisine dayanan Suits ve Kakwani'nin ölçüm yöntemleri gelmektedir<sup>47</sup>.

Genel artan oranlılık ölçümleri farklı sonuçlar verebilmektedir. Örneğin Kakwani ve Suits ölçümlerine göre 1962-1976 dönemi için yapılan hesaplamalara göre, artan oranlılık değişimlerinde farklılıklar vardır. Hatta söz konusu dönemin 3 yılında Kakwani ve Suits endeksleri zıt yönlerde sonuçlar göstermiştir<sup>48</sup>. Gini temeline dayanan artan oranlılığın genel ölçüm yöntemlerine yönelik eleştiriler yanında bu ölçümlerin dayandığı gini katsayısına yönelik eleştiriler<sup>49</sup> de bulunmaktadır. Ancak söz konusu ölçüm yöntemleri ve bu yöntemlere göre

<sup>43</sup> Tarifelerin genel artan oranlılık derecelerinin hesaplanmasına ilişkin olarak Silber, a.g.e., s.86'da 'H. Dalton, *Principles of Public Finance*, London, Routledge and Sons Ltd, 1936' kitabına dayanarak Dalton'un 1936 tarihli kitabındaki artan oranlılık endeksi tanımından söz etmektedir. Yine Pollak (a.g.e., s.247'de), genel artan oranlılık ölçümü önerileri geliştirenlerden biri olarak E. Wenk'ten (1947 tarihli bir makalesinden) söz etmektedir. Tarifelerin genel artan oranlılık derecelerine ilişkin olarak 1967'de J.B. Bracewell-Milnes'in 1967'de geliştirdiği doğrudan artan oranlılık derecesinin ölçümüne ilişkin yoğunluk katsayısından uzun bir süre sonra yeniden yoğunlaşmaya başlayan artan oranlılık ölçümleri yine gelir dağılımı ile ilgili verileri içeren yöntemlerdir. Bu çerçevede artan oranlılığın ölçüm yöntemlerinden olarak Suits'in indeksi ile Kakwani'nin endekslerinden yaygın bir şekilde söz edilmektedir (Norregaard, a.g.e., s. 132). 1976-77'de ortaya konulan bu endekslerden sonra da artan oranlılığın ölçümleri üzerindeki çalışmalar devam etmiştir. 1992'de Ebert tarafından 1992'de bir artan oranlılık ölçümü geliştirilmiştir. (Udo Ebert, "Global Tax Progressivity", *Public Finance Quarterly*, V.20, N.1, January, 1992, s:77-92). Silber tarafından (a.g.e., s.86-103), Suits ve Kakwaninin vergi artan oranlılığının ölçümlerindeki bazı eksiklikleri gideren yeni bir yöntem geliştirilerek 1985 yılı için Kanada ve ABD'nin vergi artan oranlılıkları karşılaştırmalı olarak ölçülmüştür. Artan oranlılığın ölçümüne ilişkin olarak oldukça geniş olan literatüre son bir örnek olarak Dardanoni ve Lambert (2001) tarafından önerilen yeni ölçüm yöntemi gösterilebilir.

<sup>44</sup> Norregaard, a.g.e. 131. Musgrave ve Thin'in efektif artan oranlılık endeksinin içerisinde yer aldığı grup ile Kakwaninin ölçüm yönteminin içerisinde yer aldığı gruplar arasında artan oranlılık ölçümleri, artan oranlılığı ölçülen verginin GSMH içerisindeki payının boyutlarına veya vergilendirilen mükelleflerin gelir düzeylerine göre oldukça farklı sonuçlar çıkarabilmektedir. Norregaard, a.g.e., s. 132.

<sup>45</sup> Norregaard, a.g.e., 131; Wart ve Ruggeri, a.g.e., s. 135.

<sup>46</sup> Tarifelerin genel artan oranlılık derecelerinin hesaplanmasına ilişkin önemli ölçüm yöntemlerinden biri Musgrave ve Thin tarafından 1948'de meşhur makalelerinde ortaya konulmuştur (a.g.e., s. 510-514). Efektif artan oranlılık olarak adlandırılan söz konusu artan oranlılık endeksi (M), vergi öncesi gelir (Gb) ve vergi sonrası gelir (Ga)lerin Gini katsayısı karşılaştırmalarına dayanır.  $M = (1 - G_a) / (1 - G_b)$

<sup>47</sup> Formby, Smith ve Sykes, a.g.e., s. 115.

<sup>48</sup> John P. Formby, Terry G. Seaks ve W. James Smith, "A Comparison of The new Measures of Tax Progressivity", *The Economic Journal*, V.91, Devenber, 1981, s. 1015. Bu çalışmaya göre ABD'de 1964'ten 1965'e geçildiğinde Kakwani ölçümüne göre artan oranlılık düşerken, Suits ölçümüne göre yükselmekte, 1966'dan 1967'ye ve 1969'dan 1970'e geçildiğinde Kakwani ölçümüne göre artan oranlılık artarken Suits'e göre azalmaktadır. Bu sonuçlar, Suits ve Kakwani formülasyonlarının önemli ölçüde farklı ölçüm yaptıklarını göstermektedir. (Formby, Seaks ve Smith, s.1019). OECD, üç farklı yöntemle gelir vergisinde artan oranlılığın ölçümlerini yapmıştır (OECD, *The Personal Income Tax Base*, OECD, Paris, 1990, s.66).

<sup>49</sup> Norregaard, a.g.e., s. 132-133.

yapılan hesaplamalardaki farklılıklar yanında artan oranlılığın farklı yazarlar tarafından farklı yönlerine önem verilmesi<sup>50</sup> dağıtımsal endeksler olarak da ifade edilen bu tür ölçüm yöntemleri alanında yeni yöntemlerin geliştirilmesinin de gerekçesi olmaktadır. Tarifelerin artan oranlılık derecelerinin ölçülmesine ilişkin genel ölçümler, her tarifenin tek bir ölçüm değerini vermesi açısından farklı tarifeleri karşılaştırabilmek için önem taşımaktadır.

Dağıtımsal ölçüm yöntemlerinin tarifenin uygulandığı ekonomideki gelir dağılımı verilerinden etkilenmesi, farklı gelir dağılımı yapısına sahip ülkelerarası karşılaştırmalar bakımından yanıltıcı sonuçlara neden olabilir. Diğer taraftan bazı dağıtımsal ölçüm yöntemlerinin artan oranlılığı ölçülen verginin ekonomideki boyutları nedeniyle değişik sonuçlar verebilmesi de söz konusu olabilmektedir. Yine bu ölçüm yöntemleri dolaylı bir ölçüm yöntemi olması nedeniyle de eleştirilmektedir<sup>51</sup>.

Bu çalışmada genel olmayan, yapısal olan ölçüm yöntemlerinden 'ortalama oran artan oranlılığı' ile genel ölçüm yöntemlerinden Bracewell-Milnes'in yöntemi kullanılarak tarifelerin artan oranlılık derecelerinin hesaplanması ve değerlendirilmesi yapılmıştır. Diğer taraftan, yükseklik ve uzunluk farkları açısından da tarifelerin reel dilimleri dikkate alınarak artan oranlılık hesaplamaları da yapılmıştır.

### 3.4.2. Türk Gelir Vergisi Tarifelerinde Artan Oranlılık Dereceleri

Bu kısımda ilk olarak tarifelerin artan oranlılık derecelerinin ortalama oran artan oranlılığı yöntemiyle hesaplanması yapılmış daha sonra tarifelerin genel artan oranlılık dereceleri Bracewell-Milnes yöntemiyle hesaplanmıştır. Son olarak tarifelerin yükseklik ve uzunluk farkları açısından da artan oranlılık dereceleri değerlendirilmiştir.

Dilimlerin oratanoranlılık derecelerinin hesaplanmasında ortalama oran artan oranlılığı yöntemi kullanılmıştır. Musgrave ve Thin ortalama oran artan oranlılığını, gelir düzeylerinin  $Y_0$  ve  $Y_1$  durumlarında vergi miktarlarının  $T_0$  ve  $T_1$  olması halinde ( $v$ =artan oranlılık derecesi),

$$v = \left( \frac{T_1}{Y_1} - \frac{T_0}{Y_0} \right) \div (Y_1 - Y_0) \text{ formülü}^{52} \text{ ile hesaplanabileceğini ifade etmiştir.}$$

<sup>50</sup> Y.a.g.e., s.132.

<sup>51</sup> Bracewell-Milnes, a.g.e., s.523-524; Norregard, a.g.e., s.132.

<sup>52</sup> Musgrave ve Thin, a.g.e., s.498-514; Rosen, a.g.e., s.278; Atkinson ve Stiglitz, a.g.e., s.37.

Ancak Ortalama vergi oranı eğrisinin eğimine dayalı olarak artan oranlılık tanımlandığında, artan oranlılığın  $v = \frac{m - e}{g}$  formülü<sup>53</sup> ile de ölçülmesi mümkündür<sup>54</sup>. Bu çalışmada yukarıda verilen formül çerçevesinde ortalama oran artan oranlılığı ölçülmüştür.

#### 3.4.2.1. Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Dilimlerinin Ortalama Oran Artan Oranlılıklar

Ortalama oran artan oranlılığı bakımından Türk gelir vergisi tarifelerinin artan oranlılık dereceleri aşağıdaki grafikler ve tabloda gösterilmiştir. Tarifelerin ortalama oran artan oranlılıklar belirtilen formüle göre hesaplanmış ancak çok küçük değerler olduğundan karşılaştırmayı kolaylaştırmak bakımından hepsi 1 milyon ile çarpılmıştır<sup>55</sup>.

Tarifelerin artan oranlılık derecelerinin gelişiminin incelenmesinden ortaya çıkan sonuçlar şunlardır. İlk olarak 1950-2001 dönemi tarifelerinin tamamında artan oranlılık derecelerinin gelir arttıkça azalan bir seyir izlediği görülmüştür. Düşük gelir seviyelerinde yüksek artan oranlılık dereceleri söz konusu olurken, yüksek gelir seviyelerinde artan oranlılık dereceleri daha düşüktür. Bu genel yapı tarifelerin azalarak artan oranlı bir yapıda olduğunu göstermektedir. Tarifelere göre değişmekle birlikte belirli bir gelir düzeyinden sonra artan oranlılık sona ermekte ve söz konusu seviyeden sonra tarifeler düz oranlı bir yapıda devam etmektedir.

Dilim usulünün bir sonucu olarak gelir seviyesi arttıkça azalan artan oranlılık eğilimi, dalgalı bir seyir göstermektedir. Dilim başlarında önceki dilim sonuna göre yükseldikten sonra azalmaya devam eden bir artan oranlılık derecesi yapısı söz konusudur. En düşük dilimin en düşük düzeyinde en yüksek artan oranlılık söz konusudur. Her bir dilimin başı düzeyindeki artan oranlılık derecesi bir önceki dilimin sonundaki artan oranlılık derecesinden önemli ölçüde yüksek olmakla birlikte dilim ortası ve dilim ortası ile dilim başı arasındaki artan oranlılık derecesinden düşüktür.

En az geçim düzeyinin söz konusu olduğu tarifelerde artan oranlılık derecesi en düşük gelir düzeyinde en yüksek olmakla iken en az geçim düzeyinin olmadığı tarifelerde artan oranlılık derecesi ikinci dilim ile başlamaktadır.

<sup>53</sup> Uluatam, 1971, s.105.

<sup>54</sup>  $(m-e)/g$  formülüne dayanan ortalama oran artan oranlılığı ölçümü, bazı yönlerden diğerine göre daha kullanışlı olduğundan, bu çalışmada ortalama oran artan oranlılığının ölçümünde söz konusu formül tercih edilmiştir.

<sup>55</sup> Bu çalışmada ortalama oran artan oranlılığı, formülünün gereği çok küçük bir rakam olduğundan, bulunan sonuçlar 1 milyon ile çarpılmıştır. Bu şekildeki sonuçlar da virgülden sonra 3 hane'ye kadar alınmıştır.



Tablo 54: 1950-1963 Dönemi Tarifelerinin Ortalama Oran Artan Oranlık Dereceleri

|           |      | 1950    |        | 1957   |        | 1958   |        | 1961   |        | 1962   |        | 1963   |         |
|-----------|------|---------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|
|           |      | Gelir i | aod    | Gelir  | aod    | Gelir  | aod    | Gelir  | aod    | Gelir  | aod    | Gelir  | aod     |
|           | baş  | 1       | 150000 | 1      | 150000 | 1      | 150000 | 1      | 150000 | 1      | 100000 | 1      | 100000  |
| 1. Dilim  | orta | 934     | 69,3   | 567    | 114,3  | 489    | 198,9  | 368    | 264,7  | 356    | 280,9  | 330    | 303,0   |
|           | son  | 1867    | 17,3   | 1133   | 28,6   | 978    | 49,8   | 736    | 66,2   | 712    | 75,7   | 660    | 81,8    |
|           | baş  | 1868    | 44,1   | 1134   | 72,6   | 979    | 100,7  | 737    | 133,8  | 713    | 216,2  | 661    | 157,2   |
| 2. Dilim  | orta | 3734    | 11,0   | 2267   | 18,2   | 1955   | 25,3   | 1472   | 33,5   | 1780   | 34,7   | 989    | 70,2    |
|           | son  | 5601    | 4,9    | 3400   | 8,1    | 2933   | 11,2   | 2209   | 14,9   | 2848   | 13,5   | 1319   | 39,5    |
|           | baş  | 5602    | 13,8   | 3401   | 22,8   | 2934   | 28,2   | 2210   | 37,5   | 2849   | 48,6   | 1320   | 77,3    |
| 3. Dilim  | orta | 9336    | 5,0    | 5667   | 8,2    | 4888   | 10,2   | 3682   | 13,5   | 4984   | 15,9   | 1979   | 34,4    |
|           | son  | 13070   | 2,5    | 7933   | 4,2    | 6843   | 5,2    | 5154   | 6,9    | 7120   | 7,8    | 2638   | 19,4    |
|           | baş  | 13071   | 6,4    | 7934   | 10,5   | 6844   | 12,5   | 5155   | 16,6   | 7121   | 21,8   | 2639   | 38,3    |
| 4. Dilim  | orta | 20539   | 2,6    | 12467  | 4,3    | 10753  | 5,1    | 8099   | 6,7    | 11393  | 8,5    | 4617   | 12,5    |
|           | son  | 28007   | 1,4    | 17000  | 2,3    | 14663  | 2,7    | 11044  | 3,6    | 15665  | 4,5    | 6596   | 6,1     |
|           | baş  | 28008   | 3,2    | 17001  | 5,2    | 14664  | 6,1    | 11045  | 8,1    | 15666  | 10,9   | 6597   | 21,3    |
| 5. Dilim  | orta | 35476   | 2,0    | 21534  | 3,3    | 18573  | 3,8    | 13989  | 5,1    | 25633  | 4,1    | 10553  | 8,3     |
|           | son  | 42945   | 1,3    | 26067  | 2,2    | 22483  | 2,6    | 16934  | 3,5    | 35602  | 2,1    | 14510  | 4,4     |
|           | baş  | 42946   | 2,5    | 26068  | 4,1    | 22484  | 4,8    | 16935  | 6,4    | 35603  | 4,9    | 14511  | 11,3    |
| 6. Dilim  | orta | 50413   | 1,8    | 30600  | 3,0    | 26393  | 3,5    | 19879  | 4,7    | 58031  | 1,9    | 22425  | 4,7     |
|           | son  | 57882   | 1,4    | 35134  | 2,3    | 30304  | 2,7    | 22824  | 3,5    | 80460  | 1,0    | 30340  | 2,6     |
|           | baş  | 57883   | 2,2    | 35135  | 3,7    | 30305  | 4,3    | 22825  | 5,7    | 80461  | 2,2    | 30341  | 5,9     |
| 7. Dilim  | orta | 66284   | 1,7    | 40234  | 2,8    | 34703  | 3,3    | 26138  | 4,4    | 111433 | 1,2    | 50126  | 2,2     |
|           | son  | 74687   | 1,3    | 45334  | 2,2    | 39101  | 2,6    | 29451  | 3,4    | 130000 | 0,8    | 69913  | 1,1     |
|           | baş  | 74688   | 0,0108 | 45335  | 0,02   | 39102  | 3,9    | 29452  | 5,1    | 142407 | 0,7    | 69914  | 1,8     |
| 8. Dilim  | orta | 80000   | 0,0094 | 50000  | 0,02   | 43989  | 3,1    | 33133  | 4,1    | 142408 | 0,002  | 99593  | 0,9     |
|           | son  | 400000  | 0,0004 | 280000 | 0,0005 | 48877  | 2,5    | 36814  | 3,3    | 285000 | 0,0005 | 129273 | 0,5     |
|           | baş  |         |        |        |        | 48878  | 3,5    | 36815  | 4,6    |        |        | 129274 | 0,9     |
| 9. Dilim  | orta |         |        |        |        | 58652  | 2,4    | 44176  | 3,2    |        |        | 158953 | 0,6     |
|           | son  |         |        |        |        | 68428  | 1,8    | 51539  | 2,4    |        |        | 188633 | 0,4     |
|           | baş  |         |        |        |        | 68429  | 2,5    | 51540  | 3,3    |        |        | 188634 | 0,6     |
| 10. Dilim | orta |         |        |        |        | 92866  | 1,4    | 69946  | 1,8    |        |        | 226228 | 0,4     |
|           | son  |         |        |        |        | 117304 | 0,9    | 88353  | 1,1    |        |        | 263823 | 0,3     |
|           | baş  |         |        |        |        | 117305 | 0,003  | 88354  | 0,005  |        |        | 263824 | -0,0011 |
| 11. Dilim | orta |         |        |        |        | 310000 | 0,0005 | 270000 | 0,0005 |        |        | 395000 | -0,0005 |

Artan oranlık derecelerinin hesaplanmasında, tarifelerin 2000 ağustos fiyatlarına çevrilmiş dilim değerleri kullanılmıştır. Artan oranlık derecesi, aod olarak kısaltılmıştır.

Tarifelerin, dilimler ilerledikçe artan oranlık derecesi düşmekle birlikte, her bir diliminin başında önceki dilimin sonuna göre artan oranlık derecesi yükselmektedir. Bu bakımdan tarifelerin dilim başı, ortası ve sonlarının artan oranlık derecelerinin gelişimi incelenmiştir. Tarifelerin dilim başı, ortası ve sonları, reel değerler olarak önemli farklılıklar gösterdiğinden ulaşılan sonuçlar, dilim başı, ortası ve sonları karşılaştırmasına ilişkindir.



Tablo 55: 1973-1982 Dönemi Tarifelerinin Ortalama Oran Artan Oranlılık Dereceleri

|           |      | 1973   |         | 1977  |         | 1979  |         | 1980  |        | 1981    |        | 1982    |        |
|-----------|------|--------|---------|-------|---------|-------|---------|-------|--------|---------|--------|---------|--------|
|           |      | Gellr  | aod     | Gellr | aod     | Gellr | aod     | Gellr | aod    | Gellr   | aod    | Gellr   | aod    |
|           | baş  | 1      | 100000  | 1     | 100000  | 1     | 100000  | 1     | 100000 | 1       | 400000 | 1       | 390000 |
| 1. Dilim  | orta | 145    | 689,7   | 69    | 1449,3  | 30    | 3333,3  | 14    | 7142,9 | 4113    | 11,9   | 3374    | 14,1   |
|           | son  | 290    | 344,8   | 137   | 729,9   | 59    | 1694,9  | 28    | 3571,4 | 8227    | 3,0    | 6748    | 3,5    |
|           | baş  | 291    | 515,5   | 138   | 1087,0  | 60    | 3583,3  | 29    | 5172,4 | 8228    | 9,1    | 6749    | 10,9   |
| 2. Dilim  | orta | 435    | 344,8   | 206   | 696,3   | 89    | 1628,6  | 41    | 3569,3 | 16453   | 2,3    | 13496   | 2,7    |
|           | son  | 580    | 186,4   | 274   | 393,6   | 119   | 911,0   | 55    | 1983,5 | 24680   | 1,0    | 20244   | 1,2    |
|           | baş  | 581    | 272,5   | 275   | 571,9   | 120   | 1305,6  | 56    | 2869,9 | 24681   | 3,0    | 20245   | 3,7    |
| 3. Dilim  | orta | 870    | 121,5   | 411   | 256,0   | 178   | 593,4   | 83    | 1306,4 | 32906   | 1,7    | 26992   | 2,1    |
|           | son  | 1160   | 68,4    | 548   | 144,0   | 238   | 331,9   | 110   | 743,8  | 41133   | 1,1    | 33740   | 1,3    |
|           | baş  | 1161   | 111,3   | 549   | 235,6   | 239   | 534,0   | 111   | 1176,9 | 41134   | 3,5    | 33741   | 4,3    |
| 4. Dilim  | orta | 2030   | 36,4    | 959   | 77,2    | 416   | 176,2   | 193   | 389,3  | 61699   | 1,6    | 50610   | 1,9    |
|           | son  | 2900   | 17,8    | 1371  | 37,8    | 594   | 86,4    | 275   | 191,7  | 82265   | 0,9    | 67480   | 1,1    |
|           | baş  | 2901   | 52,3    | 1372  | 110,4   | 595   | 253,9   | 276   | 554,6  | 82266   | 2,1    | 67481   | 2,6    |
| 5. Dilim  | orta | 4640   | 20,4    | 2193  | 43,2    | 950   | 99,6    | 441   | 217,2  | 102831  | 1,3    | 84350   | 1,6    |
|           | son  | 6380   | 10,8    | 3015  | 22,9    | 1306  | 52,7    | 606   | 115,0  | 123398  | 0,9    | 101220  | 1,1    |
|           | baş  | 6381   | 26,5    | 3016  | 56,0    | 1307  | 129,2   | 607   | 278,7  | 123399  | 1,3    | 101738  | 1,6    |
| 6. Dilim  | orta | 9859   | 11,1    | 4660  | 23,5    | 2019  | 54,1    | 936   | 117,2  | 164530  | 0,8    | 134960  | 0,9    |
|           | son  | 13339  | 6,1     | 6305  | 12,8    | 2731  | 29,6    | 1267  | 64,0   | 205663  | 0,5    | 168700  | 0,6    |
|           | baş  | 13340  | 13,6    | 6306  | 28,7    | 2732  | 66,2    | 1268  | 143,0  | 205664  | 0,04   | 168701  | 0,1    |
| 7. Dilim  | orta | 22039  | 5,0     | 10417 | 10,5    | 4513  | 24,3    | 2093  | 52,5   | 1925000 | 0,0005 | 1740000 | 0,0005 |
|           | son  | 30738  | 2,6     | 14529 | 5,4     | 6294  | 12,5    | 2919  | 27,0   |         |        |         |        |
|           | baş  | 30739  | 4,2     | 14530 | 8,8     | 6295  | 20,4    | 2920  | 44,0   |         |        |         |        |
| 8. Dilim  | orta | 43788  | 2,1     | 20697 | 4,4     | 8966  | 10,1    | 4159  | 21,7   |         |        |         |        |
|           | son  | 56837  | 1,2     | 26865 | 2,6     | 11638 | 6,0     | 5398  | 12,9   |         |        |         |        |
|           | baş  | 56838  | 2,1     | 26866 | 4,4     | 11639 | 10,3    | 5399  | 22,2   |         |        |         |        |
| 9. Dilim  | orta | 69886  | 1,4     | 33033 | 2,9     | 14310 | 6,8     | 6637  | 14,7   |         |        |         |        |
|           | son  | 82936  | 1,0     | 39201 | 2,1     | 16982 | 4,8     | 7876  | 10,4   |         |        |         |        |
|           | baş  | 82937  | 1,3     | 39202 | 2,9     | 16983 | 6,6     | 7877  | 14,2   |         |        |         |        |
| 10. Dilim | orta | 99465  | 0,9     | 47014 | 2,0     | 20366 | 4,6     | 9446  | 9,9    |         |        |         |        |
|           | son  | 115994 | 0,7     | 54827 | 1,5     | 23751 | 3,4     | 11016 | 7,3    |         |        |         |        |
|           | baş  | 115995 | 0,00003 | 54828 | -0,0003 | 23752 | -0,0007 | 11017 | 0,005  |         |        |         |        |
| 11. Dilim | orta |        |         |       |         | 29000 | -0,0005 | 35000 | 0,0005 |         |        |         |        |

1986 yılına kadarki tarifelerde yapılan hesaplamalarda özel ve genel indirim tutarları da dikkate alındığından, bu tarifelerde artan oranlılık ilk dilimden başlarken, 1986 ve sonraki tarifelerde artan oranlılık ikinci dilim başından itibaren başlamaktadır. Bu çerçevede 1986 ve sonrası dönem için ücretler için söz konusu olan özel indirim dikkate alınırsa artan oranlılığın ücretler için 1986 sonrasında da ilk dilimin başından itibaren başladığı söylenebilir.

Tablo 56: 1983-1989 Dönemi Tarifelerinin Ortalama Oran Artan Oranlilik Dereceleri

|          |      | 1983    |        | 1984    |        | 1985    |        | 1986    |        | 1988    |        | 1989    |        |
|----------|------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|
|          |      | Gelir   | aod    | Gelir   | aod    | Gelir   | aod    | Gelir   | aod    | Gelir   | aod    | Gelir   | aod    |
|          | baş  | 1       | 360000 | 1       | 300000 | 1       | 250000 | 1       | 0      | 1       | 0      | 1       | 0      |
| 1. Dilim | orta | 2568    | 17,1   | 1730    | 21,3   | 1194    | 25,6   | 2660    | 0      | 1838    | 0      | 1351    | 0      |
|          | son  | 5136    | 4,3    | 3461    | 5,3    | 2388    | 6,4    | 5321    | 0      | 3677    | 0      | 2702    | 0      |
|          | baş  | 5137    | 14,0   | 3462    | 19,8   | 2389    | 27,4   | 5322    | 9,40   | 3678    | 13,6   | 2703    | 18,5   |
| 2. Dilim | orta | 10272   | 3,5    | 6922    | 4,9    | 4775    | 6,8    | 7981    | 4,18   | 5515    | 6,0    | 4054    | 8,2    |
|          | son  | 15408   | 1,6    | 10382   | 2,2    | 7163    | 3,0    | 10641   | 2,35   | 7354    | 3,4    | 5405    | 4,6    |
|          | baş  | 15409   | 6,8    | 10383   | 9,9    | 7164    | 14,2   | 10642   | 7,05   | 7355    | 10,2   | 5406    | 13,9   |
| 3. Dilim | orta | 20544   | 3,8    | 13843   | 5,6    | 9550    | 8,0    | 15962   | 3,13   | 11031   | 4,5    | 8107    | 6,2    |
|          | son  | 25679   | 2,4    | 17304   | 3,6    | 11938   | 5,1    | 21283   | 1,76   | 14707   | 2,6    | 10810   | 3,5    |
|          | baş  | 25680   | 6,3    | 17305   | 9,3    | 11939   | 13,5   | 21284   | 4,11   | 14708   | 5,9    | 10811   | 8,1    |
| 4. Dilim | orta | 38519   | 2,8    | 25956   | 4,2    | 17907   | 6,0    | 31924   | 1,83   | 22061   | 2,6    | 16214   | 3,6    |
|          | son  | 51359   | 1,6    | 34608   | 2,3    | 23876   | 3,4    | 42566   | 1,03   | 29415   | 1,5    | 21619   | 2,0    |
|          | baş  | 51360   | 3,5    | 34609   | 5,2    | 23877   | 7,6    | 42567   | 2,20   | 29416   | 3,2    | 21620   | 4,3    |
| 5. Dilim | orta | 64199   | 2,3    | 23260   | 11,6   | 29845   | 4,8    | 63849   | 0,98   | 44122   | 1,4    | 32429   | 1,9    |
|          | son  | 77038   | 1,6    | 51912   | 2,3    | 35814   | 3,4    | 85132   | 0,55   | 58829   | 0,8    | 43238   | 1,1    |
|          | baş  | 77039   | 2,2    | 51913   | 3,3    | 35815   | 4,8    | 85133   | 1,14   | 58830   | 1,6    | 43239   | 2,2    |
| 6. Dilim | orta | 102718  | 1,2    | 69217   | 1,8    | 47752   | 2,7    | 4100000 | 0,0005 | 3400000 | 0,0005 | 2900000 | 0,0005 |
|          | son  | 128397  | 0,8    | 86521   | 1,2    | 59690   | 1,7    |         |        |         |        |         |        |
|          | baş  | 128398  | 0,1    | 86522   | 0,3    | 59691   | 0,4    |         |        |         |        |         |        |
| 7. Dilim | orta | 1795000 | 0,0005 | 1970000 | 0,0005 | 1630000 | 0,0005 |         |        |         |        |         |        |

Tablo 57: 1990-1995 Dönemi Tarifelerinin Ortalama Oran Artan Oranlilik Dereceleri

|          |      | 1990    |        | 1991    |         | 1992    |        | 1993    |        | 1994    |        | 1995    |        |
|----------|------|---------|--------|---------|---------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|
|          |      | Gelir   | v      | Gelir   | v       | Gelir   | v      | Gelir   | v      | Gelir   | v      | Gelir   | v      |
|          | baş  | 1       | 0      | 1       | 0       | 1       | 0      | 1       | 0      | 1       | 0      | 1       | 0      |
| 1. Dilim | orta | 1124    | 0      | 1029    | 0       | 982     | 0      | 959     | 0      | 1089    | 0      | 1125    | 0      |
|          | son  | 2248    | 0      | 2059    | 0       | 1964    | 0      | 1917    | 0      | 2178    | 0      | 2250    | 0      |
|          | baş  | 2249    | 22,2   | 2060    | 24,2954 | 1965    | 25,4   | 1918    | 26,1   | 2179    | 23,0   | 2251    | 22,2   |
| 2. Dilim | orta | 3372    | 9,9    | 3088    | 10,8120 | 2947    | 11,3   | 2876    | 11,6   | 3267    | 10,2   | 3450    | 9,5    |
|          | son  | 4496    | 5,6    | 4117    | 6,0827  | 3929    | 6,4    | 3834    | 6,5    | 4356    | 5,7    | 4650    | 5,2    |
|          | baş  | 4497    | 16,7   | 4118    | 18,2186 | 3930    | 19,1   | 3835    | 19,6   | 4357    | 17,2   | 4651    | 16,0   |
| 3. Dilim | orta | 6744    | 7,4    | 6176    | 8,0998  | 5787    | 8,8    | 5751    | 8,7    | 6534    | 7,7    | 6975    | 7,1    |
|          | son  | 8991    | 4,2    | 8234    | 4,5568  | 5893    | 8,5    | 7668    | 4,9    | 8712    | 4,3    | 9300    | 4,0    |
|          | baş  | 8992    | 9,7    | 8235    | 10,6259 | 7859    | 11,1   | 7669    | 11,4   | 8713    | 10,0   | 9301    | 9,4    |
| 4. Dilim | orta | 13487   | 4,3    | 12351   | 4,7238  | 11787   | 4,9    | 11502   | 5,1    | 13068   | 4,5    | 13950   | 4,2    |
|          | son  | 17983   | 2,4    | 16468   | 2,6571  | 15716   | 2,8    | 15337   | 2,9    | 17424   | 2,5    | 18600   | 2,3    |
|          | baş  | 17984   | 5,2    | 16469   | 5,6926  | 15717   | 6,0    | 15338   | 6,1    | 17425   | 5,4    | 18601   | 5,0    |
| 5. Dilim | orta | 26974   | 2,3    | 24702   | 2,5304  | 23574   | 2,7    | 23005   | 2,7    | 26136   | 2,4    | 27900   | 2,2    |
|          | son  | 35965   | 1,3    | 32936   | 1,4233  | 31432   | 1,5    | 30673   | 1,5    | 34847   | 1,3    | 37199   | 1,3    |
|          | baş  | 35966   | 2,7    | 32937   | 2,9414  | 31433   | 3,1    | 30674   | 3,2    | 34848   | 2,8    | 37200   | 2,6    |
| 6. Dilim | orta | 2700000 | 0,0005 | 2600000 | 0,0005  | 2500000 | 0,0005 | 2500000 | 0,0005 | 52271   | 1,2    | 55949   | 1,2    |
|          | son  |         |        |         |         |         |        |         |        | 69695   | 0,7    | 74699   | 0,6    |
|          | baş  |         |        |         |         |         |        |         |        | 69696   | 1,4    | 74700   | 1,3    |
| 7. Dilim | orta |         |        |         |         |         |        |         |        | 3800000 | 0,0005 | 3900000 | 0,0005 |

Tablo 58: 1996-2000 Dönemi Tarifelerinin Ortalama Oran Artan Oranlilik Dereceleri

|          |      | 1996    |        | 1997    |        | 1998    |        | 1999    |        | 2000    |        | 2000ü   |        |
|----------|------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|
| Gelir    |      | Gelir   | aod    | Gelir   | aod    | Gelir   | aod    | Gelir   | aod    | Gelir   | aod    | Gelir   | aod    |
|          | baş  | 1       | 0      | 1       | 0      | 1       | 0      | 1       | 0      | 1       | 0      | 1       | 0      |
| 1. Dilim | orta | 1247    | 0      | 1119    | 0      | 910     | 0      | 1471    | 0      | 1250    | 0      | 1250    | 0      |
|          | son  | 2494    | 0      | 2239    | 0      | 1819    | 0      | 2942    | 0      | 2500    | 0      | 2500    | 0      |
|          | baş  | 2495    | 20,0   | 2240    | 22,3   | 1820    | 27,5   | 2943    | 17,0   | 2501    | 20,0   | 2501    | 20,0   |
| 2. Dilim | orta | 3742    | 8,9    | 3358    | 9,9    | 2729    | 12,2   | 5148    | 5,6    | 4375    | 6,5    | 4375    | 6,5    |
|          | son  | 4989    | 5,0    | 4477    | 5,6    | 3638    | 6,9    | 7355    | 2,7    | 6250    | 3,2    | 6250    | 3,2    |
|          | baş  | 4990    | 15,0   | 4478    | 16,7   | 3639    | 20,6   | 7356    | 9,5    | 6251    | 11,2   | 6251    | 11,2   |
| 3. Dilim | orta | 7483    | 6,7    | 6716    | 7,4    | 5457    | 9,2    | 11032   | 4,2    | 9375    | 5,0    | 9375    | 5,0    |
|          | son  | 9978    | 3,8    | 8955    | 4,2    | 7277    | 5,2    | 14709   | 2,4    | 12500   | 2,8    | 12500   | 2,8    |
|          | baş  | 9979    | 8,8    | 8956    | 9,8    | 7278    | 12,0   | 14710   | 5,8    | 12501   | 6,8    | 12501   | 6,8    |
| 4. Dilim | orta | 14966   | 3,9    | 13432   | 4,3    | 10915   | 5,3    | 25741   | 1,9    | 21875   | 2,2    | 21875   | 2,2    |
|          | son  | 19955   | 2,2    | 17910   | 2,4    | 14553   | 3,0    | 36773   | 0,9    | 31250   | 1,1    | 31250   | 1,1    |
|          | baş  | 19956   | 4,7    | 17911   | 5,2    | 14554   | 6,4    | 36774   | 2,3    | 31251   | 2,7    | 31251   | 2,7    |
| 5. Dilim | orta | 29933   | 2,1    | 26865   | 2,3    | 21830   | 2,9    | 55159   | 1,0    | 46875   | 1,2    | 46875   | 1,2    |
|          | son  | 39911   | 1,2    | 35820   | 1,3    | 29106   | 1,6    | 73545   | 0,6    | 62500   | 0,7    | 62500   | 0,7    |
|          | baş  | 39912   | 2,4    | 35821   | 2,7    | 29107   | 3,3    | 73546   | 1,3    | 62501   | 1,5    | 62501   | 1,5    |
| 6. Dilim | orta | 59866   | 1,1    | 53730   | 1,2    | 43659   | 1,5    | 3700000 | 0,0005 | 3400000 | 0,0005 | 3400000 | 0,0005 |
|          | son  | 79821   | 0,6    | 71640   | 0,7    | 58212   | 0,8    |         |        |         |        |         |        |
|          | baş  | 79822   | 1,2    | 71641   | 1,4    | 58213   | 1,7    |         |        |         |        |         |        |
| 7. Dilim | orta | 4000000 | 0,0005 | 3800000 | 0,0005 | 3400000 | 0,0005 |         |        |         |        |         |        |

Tablo 59: 2001 ve 1991 Kalkınmada Öncelikli Tarifelerinin Ortalama Oran Artan oranlilik Dereceleri

|          |      | 2001    |        | 2001ü   |        | 91k2    |        | 91k1    |        |
|----------|------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|
|          |      | Gelir   | aod    | Gelir   | aod    | Gelir   | aod    | Gelir   | aod    |
|          | Baş  | 1       | 0      | 1       | 0      | 1       | 0      | 1       | 0      |
| 1. Dilim | Orta | 1329    | 0      | 1329    | 0      | 1029    | 0      | 4117    | 0      |
|          | Son  | 2657    | 0,0    | 2657    | 0      | 2059    | 0      | 8234    | 0      |
|          | Baş  | 2658    | 18,9   | 2658    | 18,7   | 2060    | 24,3   | 8235    | 12,1   |
| 2. Dilim | orta | 4651    | 6,2    | 4651    | 6,1    | 3088    | 10,8   | 1285000 | 0,0005 |
|          | son  | 6644    | 3,0    | 6644    | 3,0    | 4117    | 6,1    |         |        |
|          | baş  | 6645    | 10,5   | 6645    | 10,5   | 4118    | 18,2   |         |        |
| 3. Dilim | orta | 9965    | 4,7    | 9965    | 4,7    | 6176    | 8,1    |         |        |
|          | son  | 13287   | 2,6    | 13287   | 2,6    | 8234    | 4,6    |         |        |
|          | baş  | 13288   | 6,4    | 13288   | 6,4    | 8235    | 10,6   |         |        |
| 4. Dilim | orta | 23253   | 2,1    | 23253   | 2,1    | 12351   | 4,7    |         |        |
|          | son  | 33218   | 1,0    | 33218   | 1,0    | 16468   | 2,7    |         |        |
|          | baş  | 33219   | 2,5    | 33219   | 2,5    | 16469   | 5,7    |         |        |
| 5. Dilim | orta | 49827   | 1,1    | 49827   | 1,1    | 1760000 | 0,0005 |         |        |
|          | son  | 66436   | 0,6    | 66436   | 0,6    |         |        |         |        |
|          | baş  | 66437   | 1,4    | 66437   | 1,4    |         |        |         |        |
| 6. Dilim | orta | 3500000 | 0,0005 | 3500000 | 0,0005 |         |        |         |        |

Bazı gelir seviyelerindeki artan oranlilik dereceleri aşağıda gösterilmiştir. Buna göre, 2000 ağustos fiyatları ile en az geçim düzeyi olarak alınan yıllık 5.787 milyon TL'lik gelir düzeyinde artan oranlilik derecesi, en yüksek olan tarife 1980 yılı uygulanan 1963 tarifi iken en düşük olan 2000 yılı tarifeleridir. Düşük gelir diliminin başı olarak değerlendirilebilecek 12.500 milyon düzeyinde artan oranlilik derecesi en yüksek tarife 1985 tarifi iken en düşük tarife, artan

oranlılık derecesi sıfır olan 1980 tarifesinden sonra, yine 2000 tarifeleridir. 25 milyar lira düzeyinde en yüksek artan oranlılık derecesi yine 1985 tarifi ile gerçekleşirken en düşük derece 1991k1, 1950 ve 2000 tarifelerinde gerçekleşmiştir.

Tablo 60: Çeşitli Gelir Düzeylerinde Tarifelerin Artan oranlılık Dereceleri

| Yıllar   | Gelir düzeyleri (milyon TL)ne göre artan oranlılık dereceleri |      |       |       |       |        |        |
|----------|---------------------------------------------------------------|------|-------|-------|-------|--------|--------|
|          | 1425                                                          | 5787 | 12500 | 25000 | 50000 | 100000 | 500000 |
| 1950     | 30                                                            | 13   | 3     | 2     | 2     | 0      | 0      |
| 1957     | 46                                                            | 8    | 4     | 2     | 0     | 0      | 0      |
| 1958     | 48                                                            | 7    | 4     | 4     | 3     | 1      | 0      |
| 1961     | 36                                                            | 13   | 6     | 5     | 3     | 0      | 0      |
| 1962     | 54                                                            | 12   | 7     | 4     | 2     | 1      | 0      |
| 1963     | 66                                                            | 8    | 6     | 4     | 2     | 1      | 0      |
| 1973     | 74                                                            | 13   | 7     | 4     | 2     | 1      | 0      |
| 1977     | 102                                                           | 15   | 7     | 3     | 2     | 0      | 0      |
| 1979     | 109                                                           | 15   | 9     | 0     | 0     | 0      | 0      |
| 1980     | 113                                                           | 19   | 0     | 0     | 0     | 0      | 0      |
| 1981     | 99                                                            | 6    | 4     | 3     | 2     | 1      | 0      |
| 1982     | 79                                                            | 5    | 3     | 2     | 2     | 1      | 0      |
| 1983     | 56                                                            | 11   | 2     | 3     | 2     | 1      | 0      |
| 1984     | 31                                                            | 7    | 7     | 4     | 3     | 0      | 0      |
| 1985     | 18                                                            | 5    | 12    | 7     | 2     | 0      | 0      |
| 1986     | 0                                                             | 8    | 5     | 3     | 2     | 1      | 0      |
| 1988     | 0                                                             | 5    | 4     | 2     | 1     | 1      | 0      |
| 1989     | 0                                                             | 12   | 6     | 3     | 2     | 0      | 0      |
| 1990     | 0                                                             | 10   | 5     | 3     | 1     | 0      | 0      |
| 1991     | 0                                                             | 9    | 5     | 2     | 1     | 0      | 0      |
| 1992     | 0                                                             | 9    | 4     | 2     | 1     | 0      | 0      |
| 1993     | 0                                                             | 9    | 4     | 2     | 1     | 0      | 0      |
| 1994     | 0                                                             | 10   | 5     | 3     | 1     | 1      | 0      |
| 1995     | 0                                                             | 10   | 5     | 3     | 1     | 1      | 0      |
| 1996     | 0                                                             | 11   | 6     | 3     | 2     | 1      | 0      |
| 1997     | 0                                                             | 10   | 5     | 3     | 1     | 1      | 0      |
| 1998     | 0                                                             | 8    | 4     | 2     | 1     | 1      | 0      |
| 1999     | 0                                                             | 4    | 3     | 2     | 1     | 1      | 0      |
| 2000     | 0                                                             | 4    | 3     | 2     | 1     | 1      | 0      |
| 2000ü    | 0                                                             | 4    | 3     | 2     | 1     | 1      | 0      |
| 2001     | 0                                                             | 4    | 3     | 2     | 1     | 1      | 0      |
| 2001ü    | 0                                                             | 4    | 3     | 2     | 1     | 1      | 0      |
| 91k1     | 0                                                             | 0    | 5     | 1     | 0     | 0      | 0      |
| 91k2     | 0                                                             | 9    | 5     | 2     | 1     | 0      | 0      |
| Ortalama | 28,3                                                          | 8,8  | 4,8   | 2,7   | 1,46  | 0,56   | 0,02   |

Ortalama oran artan oranlılık hesaplanan 34 tarifeden, sadece 1991k1'de en az geçim düzeyinde artan oranlılık derecesi sıfırdır. En az geçim düzeyinde tarifelerin artan oranlılık derecelerinin ortalaması 9'dur. Aynı tarifelerin artan oranlılık derecelerinin asgari ücret düzeyindeki ortalaması ise (artan oranlılık derecesi sıfır olan 19 tarife de dahil) 28'dir. Düşük gelir düzeyinin başlangıç seviyesi olarak kabul edilebilecek 12.500 milyon düzeyinde tarifelerin

artan oranlık derecelerinin ortalaması 5 iken, 25 milyar düzeyinde ortalama 3, 50 milyar düzeyinde 1.46, 100 milyar düzeyinde 0.56, 500 milyar düzeyinde ise 0,02'dir.

1.425 milyon düzeyinde 1986 ve sonrası tarifelerin artan oranlılık derecesi sıfırdır. Bu gelir düzeyinde en yüksek artan oranlılık enflasyon nedeniyle reel olarak değişen 1963 tarifesinin uygulandığı 1977-1980 yılları tarifelerinde gerçekleşmiştir. Bu gelir düzeyindeki en düşük artan oranlılık ise sırasıyla 1985, 1950, 1984 tarifelerinde gerçekleşmiştir.

5.787 milyon gelir düzeyinde 1991k1 tarifesinin artan oranlılık derecesi sıfırdır. Bu gelir düzeyinde en yüksek (12 ile 19 arasında) artan oranlılık derecesi (büyükten küçüğe sırasıyla) 1977-1980, 1950, 1961, 1973, 1961, 1962 ve 1989 yıllarında gerçekleşirken, en düşük artan oranlılık derecesi, (4 ile) 1999-2001, (5 ile) 1982, 1985 ve 1988 yıllarında gerçekleşmiştir.

Bu çalışmada düşük gelir diliminin başlangıç düzeyi olarak alınmış 12.500 milyon gelir düzeyinde, en yüksekten küçüğe doğru, artan oranlılık derecelerine göre tarifeler, (12 ile) 1985, (9 ile) 1979, (7 ile) 1962, 1973, 1977 yıllarında uygulanmış tarifelerdir. En düşük artan oranlılık dereceleri, (3 ile) 1950, 1982, 1998-2001 tarifelerinde gerçekleşmiştir. Bu gelir seviyesinde 1980 yılında uygulanan 1963 tarifesinin enflasyon nedeniyle artan oranlılık derecesi ise sıfırdır. Halbuki bir önceki yıl uygulanan şekli bile tarifeler içerisinde bu gelir seviyesinde en yüksek artan oranlılığın gerçekleştiği ikinci tarifiedir.

25 milyar gelir düzeyinde, en yüksek artan oranlılık derecesi (7 ile) 1985'te, (5 ile) 1961'de gerçekleşmiştir. en düşük artan oranlılık derecesi ise, (1 ile) 1991k1'de gerçekleşmiştir. 50 milyar düzeyinde artan oranlılık derecesi 3 olan sadece 1958, 1961 ve 1984 tarifelerinde gerçekleşirken, en düşük (1 ile) artan oranlılık derecesi 1988, 1990-1995, 1997-2001 tarifelerinde gerçekleşmiştir. Bu gelir düzeyinde artan oranlılık derecesi sıfır olan tarifeler, 1979-1980 ve 1991k1'dir. 100 milyar gelir düzeyinde 1958, 1962-1973, 1984-1985, 1989-1993, 1991k1ve 1991k2 tarifelerinin artan oranlılık dereceleri sıfır iken diğerlerinin artan oranlılık dereceleri 1'dir. 5000 milyar düzeyinde ise tüm tarifelerin artan oranlılık dereceleri (virgülden sonraki rakamlar dikkate alınmadığında) sıfırdır.

Dilim ortalamının artan oranlılık dereceleri küçükten büyüğe sıralandığında, 1986 ve sonrası tarifelerin ilk dilimleri ile 1985<sup>56</sup> ve öncesi tarifelerin son dilim başlarında artan oranlılığın sıfır olduğu görülmektedir. 1986 ve sonrası tarifelerin son dilim başlarının artan oranlılık dereceleri ise 1,1 ile 5,7 arasında değişmiştir.

<sup>56</sup> 1985 ve öncesi tarifelerde son dilim başlangıcından itibaren artan oranlılığın sıfır olmasının nedeni, söz konusu tarifelerde son dilim oranının, sondan bir önceki dilim oranından düşük olmasıdır. Daha ayrıntılı bir ifade ile son dilim oranının, sondan bir önceki dilimin sonunun efektif vergi oranı düzeyinde veya bu düzeye çok yakın olması, son dilim başlangıcından itibaren artan oranlılığın sıfır olmasını veya sıfıra çok yakın olmasını sağlamıştır.

Dilim ortalan itibarıyla en yüksek artan oranlılık derecesi 1980 yılında uygulanan 1963 tarifesinin ilk dilim ortasında gerçekleşmiştir. Söz konusu ilk dilim ortası, 2000 ağustos fiyatlarıyla 14 milyon liradır ve ortalama oran artan oranlılığı 7142,9'dur. En yüksek artan oranlılık derecesine sahip 12 dilim ortasının tamamı 1963 tarifi ve bu tarifenin 1973, 1977, 1979, 1980 yıllarında uygulamalarında gerçekleşmiştir. (1963 tarifesinin uygulandığı diğer yıllar için artan oranlılık dereceleri hesaplansaydı yukarıda verilen sayı çok daha fazla olacaktı.) En yüksek dilim ortası artan oranlılık derecesine sahip 50 tarifeden 32'si de 1963, 1973, 1977, 1979 ve 1980 tarifelerine aittir. Söz konusu artan oranlılık dereceleri, belirtilen tarifelerin ilk diliminden 9. dilimine kadar olan dilimlerine ilişkindir.

Gelir düzeyi açısından bakıldığında en yüksek artan oranlılık derecesine sahip dilim ortalarından 50'si içerisinde 14 milyondan 23.260 milyona kadar çeşitli düzeylerde gelirler için en yüksek artan oranlılık dereceleri uygulanmıştır. En yüksek dilim ortası artan oranlılık derecesine sahip 6 tarifenin söz konusu dilim ortalan 100 milyonun altında, en yüksek 25 tarifenin 934 milyonun altında, en yüksek 49 tarifenin 5 milyanın altında iken 50. dilim ortası artan oranlılık derecesinin gelir miktarı ise 23.260 milyondur.

İlk 50 dilim ortası artan oranlılık dereceleri 7143 ile 11,6 arasında iken, diğer 198 dilim ortası artan oranlılık dereceleri 11,3 ile 0 arasındadır. Bu dönemde uzun yıllar değişmeyen tarifelerin artan oranlılık derecelerinin enflasyon nedeniyle daha da düşük gelir düzeylerinde yoğunlaştığı görülmüştür. Artan oranlılık derecelerinin sona erdiği ve düz orana dönüştüğü gelir düzeyi tarifelere göre çok büyük farklılıklar göstermektedir. Söz konusu gelir düzeyi 1950-2001 döneminde, 2000 ağustos fiyatlarıyla 11 milyar ile 4 trilyon arasında değişmiştir.

2000 ağustos fiyatlarıyla asgari ücret düzeyindeki artan oranlılık dereceleri (ortalama oran artan oranlılığı rakamı x 1 milyon itibarıyla), 1950 Tarifesinde 29,769 iken 1957'de 45,996'ya çıkmıştır.

Artan oranlılık derecesi, 1950-2001 döneminde, uygulanan farklı tarifeler yoluyla 2000 ağustos fiyatlarıyla, örneğin 1980 yılında 11 milyara kadar devam edip 11 milyardan sonra düz orana dönüşürken, başka bir yıl uygulamasıyla 407 milyar düzeyine kadar devam ettikten sonra düz orana dönüşmektedir. Grafiklerde ve tablolarda diğer örneklerinin görüldüğü gibi artan oranlılığın uygulandığı gelir alanlarındaki ancak anlamsız olarak yorumlanabilecek farklılık ve değişim, artan oranlılığa ilişkin rasyonel kabul edilebilecek bir politikanın olmadığını göstermektedir.

Artan oranlılık derecelerinin gelirler arttıkça azalması ve üst gelir dilimlerinde sıfıra ulaşması, bu tarifelerin yatırım ve tasarruf arzusunun köklü bir şekilde engelleyecek yapıda



olmadığını gösterdiği ifade edilmiştir<sup>57</sup>. Ancak, artan oranlılık derecesinin azalarak artan bir yapıda olması söz konusu yorumu bir gerekçe olamaz. Artan oranlı tarifelerin sınırlı bir artan oranlılık içerecek yapıda olması, artan oranlılık derecelerinin en üst dilimlere yaklaştıkça zorunlu olarak artan oranlılık derecelerinin düşmesini ve son dilimde sıfır olmasını gerektirir.

#### 3.4.2.2. Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Genel Artan Oranlılık Dereceleri

1950'den 2001'e kadar uygulanmış Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin B-M yöntemine göre genel artan oranlılık dereceleri hesaplanarak<sup>58</sup>, en yüksekten en düşüğe doğru aşağıda gösterilmiştir. B-M yönteminde tarifenin artan oranlılık derecesine ilişkin hesaplanan rakam ne kadar düşükse, tarifenin artan oranlılık derecesinin o kadar yüksektir. Aşağıdaki tabloda da görüldüğü üzere, 34 tarifeden en yüksek artan oranlı tarifenin 1963 tarifi iken en düşük artan oranlı tarife kalkınmada öncelikli tarifelerden sonra 1950 tarifesidir. 1994-1998 dönemi tarifeleri 1963 tarifesinden sonra artan oranlılığı en yüksek tarifelerdir. 2000 ve 2001 tarifelerinin artan oranlılığı sıralamada 15. ve 16. olmuştur. B-M ölçümüne göre, 1981-1983 dönemi tarifelerinin artan oranlılık dereceleri, 2000 ve 2001 tarifelerinden düşüktür. Oldukça yüksek orandan başlayan ve 2000-2001 tarifelerinden daha çok yükseklik farkına sahip olan 1981-1983 dönemi tarifelerinin artan oranlılık derecelerinin daha düşük çıkmasının en önemli nedeni bu tarifelerin uzunluk farklarının 2000-2001'e göre önemli derecede büyük olmasıdır.

Tablo 61: 1950-2001 Tarifelerinin B-M Artan oranlılık Dereceleri

| Tarife (yılı)    | AO derecesi |
|------------------|-------------|
| 1963             | 0,163       |
| 1994-98          | 0,176       |
| 1986-93          | 0,193       |
| 2000-01          | 0,204       |
| 1998ü2           | 0,215       |
| 1981             | 0,217       |
| 1982             | 0,220       |
| 1983             | 0,228       |
| 1999,2000ü,2001ü | 0,230       |
| 1991-93k62       | 0,234       |
| 1984             | 0,249       |
| 1962             | 0,252       |
| 1985             | 0,268       |
| 1958             | 0,285       |
| 1950             | 0,286       |
| 1991-93k61       | 0,333       |

Yukandaki ölçümlerde de görüldüğü gibi B-M ölçümü, tarifelerin son oran ve en yüksek oranının farklı olması durumunu dikkate almamaktadır. Bu ölçüme çeşitli açılardan eleştiriler

<sup>57</sup> Uluatam, 1971, s.109.

<sup>58</sup> B-M katsayısına göre Türkiye'de 1950, 1958 ve 1963 ve 1981 tarifelerinin artan oranlılık dereceleri daha önce İzzettin Önder tarafından da hesaplanmıştır. Bkz. Önder, 1982, s.504.

yöneltilmektedir. Artan oranlılığın doğrudan ölçümlerinin diğer unsurlar dikkate alınmadan tek başına tarife politikasına ilişkin önemli sonuçları göstermede belirleyici olamayacağı açıktır.

### **3.4.2.3. Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Artan Oranlılığının Yükseklik ve Uzunluk Farkları Açısından İncelenmesi**

Burada 1950-2001 dönemi Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin, artan oranlılığının seyri ve bu artan oranlılığın getirdiği vergi yükü dağılımı açısından değerlendirilmesi için yükseklik ve uzunluk farkları açısından dilim ve oran yapısı incelenecektir. Söz konusu incelemede tarifelerin dilim değerleri 2000 ağustos fiyatlarına çevilerek enflasyon nedeniyle ortaya çıkabilecek farklılıklar giderilmiştir. Tarifelerin yükseklik farkları ve uzunluk farkları, klasik şeklindeki gibi en yüksek oran ile en küçük oran arasındaki fark olarak gösterileceği gibi, tarifenin ortaya çıkaracağı vergi yükü ağırlığını da gösterebilmesi bakımından en yüksek oran ile sıfır arasındaki ve en son oran ile sıfır arasındaki fark olarak da gösterilecektir. Uzunluk farkı da aynı çerçevede gösterilecektir. Daha sonra uzunluk farkı (veya diğer versiyonları) ile yükseklik farkı (ve diğer versiyonları) arasındaki oranlar tarifelere göre hesaplanarak sıraya dizilmiştir.

Aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi, tarifelerin uzunluk farkı/son oran değeri açısından sıralamasında en düşük olan tarifeler 1980 ile kalkınmada 2. derecede öncelikli tarifelerdir. Söz konusu oranın en yüksek olduğu tarife 4386 ile 1963 tarifesidir. İkinci olarak da 2991 değeri ile 1981 tarifi gelmektedir. İlginç olan husus, en yüksek değer 1963 tarifesine ait olduğu gibi en düşük değer de yine 1963 tarifesinin en son uygulandığı 1980 yılına aittir. Söz konusu oran açısından 1950-2001 dönemindeki bütün tarifelerden daha büyük farklılık mevzuatla değişmeyip enflasyonla değişen tarifeler arasındadır.

Farklı biçimlerde belirlenen uzunluk ve yükseklik farkları oranları içerisinde en düşük değer, yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi bütün durumlarda 1980 yılı ve kalkınmada 2. derecede öncelikli tarifelerdir. Ancak, en yüksek değer, uzunluk farkı/ son oran, uzunluk farkı/ en üst oran, son dilim genişliği/ son oran, son dilim genişliği/ en üst oran formüllerinde 1963 tarifi çıkarken, uzunluk farkı/yükseklik farkı, uzunluk farkı/(en üst oran-ilk oran), son dilim genişliği/yükseklik farkı, son dilim genişliği/(en üst oran-ilk oran) formüllerinde sırasıyla 1981, 1982 ve 1963 tarifeleri çıkmaktadır. Genel olarak 1981 ve 1963 tarifelerinin, artan oranlılığın seyri bakımından oldukça sert veya dik oldukları anlaşılmaktadır.

Tablo 62: Yükseklik ve Uzunluk Farkına Göre Tarifelerin Artan oranlılık Açısından Sıralaması

| Yıllar | H/C  | Yıllar | H/D  | Yıllar | H/E  | Yıllar | H/F  | Yıllar | I/C  | Yıllar | I/D  | Yıllar | I/E  | Yıllar | I/F  |
|--------|------|--------|------|--------|------|--------|------|--------|------|--------|------|--------|------|--------|------|
| 1980   | 183  | 1980   | 162  | 1980   | 220  | 1980   | 189  | 1980   | 184  | 1980   | 162  | 1980   | 220  | 1980   | 190  |
| 91k2   | 360  | 91k2   | 360  | 91k2   | 720  | 91k2   | 720  | 91k2   | 412  | 91k2   | 412  | 91k2   | 823  | 91k2   | 823  |
| 1993   | 575  | 1993   | 575  | 1993   | 1150 | 1993   | 1150 | 1993   | 613  | 1993   | 613  | 1993   | 1227 | 1993   | 1227 |
| 1992   | 589  | 1992   | 589  | 1992   | 1179 | 1992   | 1179 | 1992   | 629  | 1992   | 629  | 1992   | 1257 | 1992   | 1257 |
| 1991   | 618  | 1991   | 618  | 1991   | 1235 | 1991   | 1235 | 1991   | 659  | 1991   | 659  | 1991   | 1317 | 1991   | 1317 |
| 1990   | 674  | 1990   | 674  | 1990   | 1349 | 1990   | 1349 | 1990   | 719  | 1990   | 719  | 1990   | 1439 | 1990   | 1439 |
| 98ü2   | 809  | 98ü2   | 809  | 98ü2   | 1455 | 98ü2   | 1455 | 98ü2   | 862  | 98ü2   | 862  | 98ü2   | 1552 | 1957   | 1511 |
| 1989   | 811  | 1989   | 811  | 1989   | 1621 | 1957   | 1473 | 1989   | 865  | 1989   | 865  | 1989   | 1730 | 98ü2   | 1552 |
| 1998   | 1025 | 1985   | 910  | 1998   | 1880 | 1985   | 1508 | 1998   | 1058 | 1985   | 947  | 1998   | 1940 | 1985   | 1571 |
| 1985   | 1042 | 1957   | 982  | 1985   | 1910 | 1989   | 1621 | 1985   | 1085 | 1957   | 1007 | 1985   | 1990 | 1989   | 1730 |
| 1988   | 1103 | 1998   | 1025 | 1988   | 2206 | 1998   | 1880 | 1988   | 1177 | 1998   | 1058 | 1957   | 2267 | 1998   | 1940 |
| 1994   | 1228 | 1988   | 1103 | 1957   | 2210 | 1961   | 1947 | 1994   | 1267 | 1988   | 1177 | 1994   | 2323 | 1961   | 1963 |
| 1997   | 1262 | 1984   | 1221 | 1994   | 2251 | 1984   | 2186 | 1957   | 1295 | 1994   | 1267 | 1988   | 2353 | 1984   | 2277 |
| 1957   | 1263 | 1994   | 1228 | 1997   | 2313 | 1988   | 2206 | 1997   | 1303 | 1984   | 1272 | 1997   | 2388 | 1994   | 2323 |
| 1995   | 1317 | 1997   | 1262 | 2000   | 2400 | 1994   | 2251 | 1995   | 1358 | 1997   | 1303 | 1995   | 2490 | 1988   | 2353 |
| 2000   | 1333 | 1995   | 1317 | 2000ü  | 2400 | 1997   | 2313 | 2000   | 1389 | 1995   | 1358 | 2000   | 2500 | 1962   | 2373 |
| 1984   | 1384 | 2000   | 1333 | 1995   | 2415 | 1962   | 2362 | 1984   | 1442 | 2000   | 1389 | 2000ü  | 2500 | 1997   | 2388 |
| 1996   | 1406 | 1996   | 1406 | 1961   | 2503 | 2000   | 2400 | 1996   | 1451 | 1996   | 1451 | 1961   | 2524 | 1950   | 2490 |
| 2001   | 1417 | 2001   | 1417 | 2001   | 2551 | 2000ü  | 2400 | 2001   | 1476 | 1961   | 1473 | 2001   | 2657 | 1995   | 2490 |
| 2000ü  | 1500 | 1961   | 1460 | 2001ü  | 2551 | 1995   | 2415 | 2000ü  | 1563 | 2001   | 1476 | 2001ü  | 2657 | 2000   | 2500 |
| 2001ü  | 1594 | 2000ü  | 1500 | 1996   | 2578 | 1950   | 2427 | 2001ü  | 1661 | 2000ü  | 1563 | 1996   | 2661 | 2000ü  | 2500 |
| 1986   | 1596 | 2001ü  | 1594 | 1984   | 2769 | 2001   | 2551 | 1986   | 1703 | 1950   | 1660 | 1962   | 2848 | 1958   | 2607 |
| 1961   | 1752 | 1986   | 1596 | 1999   | 2824 | 2001ü  | 2551 | 1961   | 1767 | 2001ü  | 1661 | 1984   | 2884 | 2001   | 2657 |
| 1999   | 1765 | 1950   | 1618 | 1962   | 2834 | 1996   | 2578 | 1999   | 1839 | 1986   | 1703 | 1999   | 2942 | 2001ü  | 2657 |
| 1983   | 1896 | 1983   | 1666 | 1986   | 3192 | 1958   | 2585 | 1983   | 1975 | 1983   | 1735 | 1958   | 3352 | 1996   | 2661 |
| 1950   | 2081 | 1999   | 1765 | 1958   | 3324 | 1999   | 2824 | 1950   | 2134 | 1999   | 1839 | 1986   | 3405 | 1999   | 2942 |
| 1958   | 2327 | 1958   | 1939 | 1950   | 3641 | 1986   | 3192 | 1958   | 2346 | 1958   | 1955 | 1950   | 3734 | 1983   | 3379 |
| 1962   | 2362 | 1962   | 2024 | 1983   | 4250 | 1983   | 3244 | 1962   | 2373 | 1962   | 2034 | 1983   | 4427 | 1986   | 3405 |
| 1982   | 2492 | 1982   | 2189 | 1963   | 5263 | 1963   | 4537 | 1982   | 2595 | 1982   | 2280 | 1963   | 5276 | 1963   | 4549 |
| 1981   | 2991 | 1981   | 2632 | 1982   | 6229 | 1982   | 4627 | 1981   | 3116 | 1981   | 2742 | 1982   | 6488 | 1982   | 4820 |
| 1963   | 4386 | 1963   | 3870 | 1981   | 7594 | 1981   | 5641 | 1963   | 4397 | 1963   | 3880 | 1981   | 7910 | 1981   | 5876 |

H=Son Dilim Başlangıcı-İlk Dilim Genişliği, I=Son Dilim Başlangıç Miktarı, C= Son Oran, D= İlk Oran, E=Son Oran – İlk Oran (Yükseklik Farkı), F= En Üst Oran-İlk Oran.

### 3.4.3. Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Artan Oranlılığının Değerlendirilmesi

1950-2001 Türk gelir vergisi tarifelerinin artan oranlılığının, ortalama oran artan oranlılığı ölçümü, genel artan oranlılık ölçümü ve yükseklik farkları ile uzunluk farklarının gelişimi açısından yukarıda ortaya konulan incelemesi, artan oranlılık uygulamasının teorik gerekçeleriyle uyumlu olmadığını göstermektedir.

Teoride artan oranlılık daha yüksek gelirlilerden daha yüksek oranda vergi alınması suretiyle adaletin sağlanacağı görüşüne dayanırken, Türkiye uygulamasında, yukarıda da

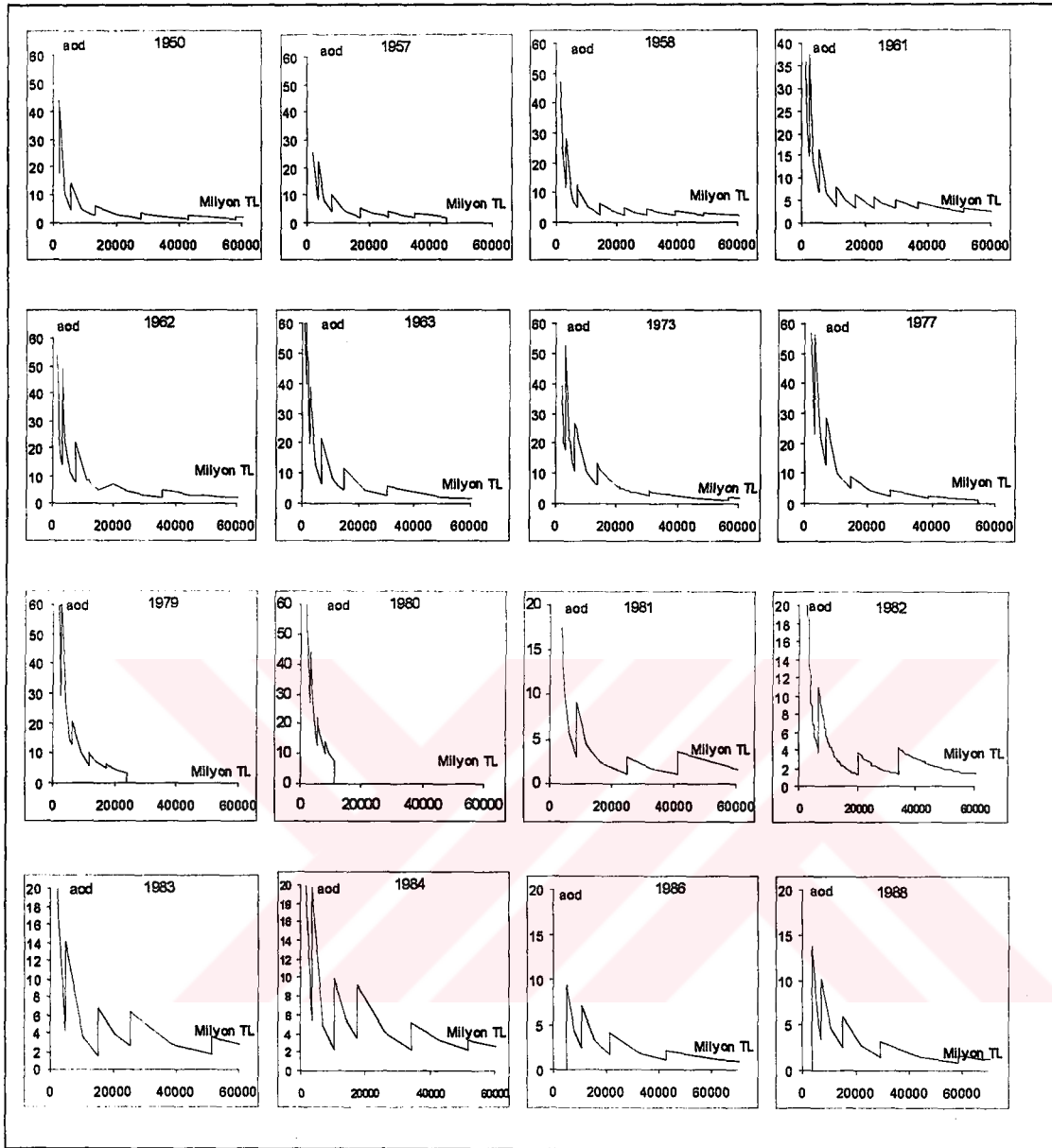
verildiği gibi, artan oranlılığın bazı yıllarda sadece düşük gelirler için söz konusu olduğu yüksek gelirlerde düz oran uygulandığı görülmektedir. Diğer taraftan, artan oranlılık derecelerinin gelir düzeyine göre gelişimi de düşük gelirlerde artan oranlılık derecelerinin daha yüksek, yüksek gelirlerde ise oldukça düşük olduğunu ortaya koymaktadır.

Dilimli artan oranlılığın kaçınılmaz bir sonucu olarak artan oranlılık dereceleri, gelir arttıkça giderek azalmakla birlikte, her gelir diliminin başında yüksek olan artan oranlılık derecesinin dilim sonuna kadar azaldığı ancak izleyen dilimin başında artan oranlılık derecesinin önceki dilim ortası artan oranlılık derecesinin bile üstüne çıktığı görülmektedir.

Artan oranlılık dereceleri çoğunlukla en az geçim ve düşük gelir düzeyine yakın olan 20 milyar gelir aralığında yüksekken 20 milyardan sonra oldukça düşük gerçekleşmiştir. Hatta bazı yıllarda 20 milyardan düşük düzeylerde artan oranlılık sıfıra inmiştir. Özellikle 1963 tarifesinin enflasyon yoluyla artan oranlılığı sadece düşük gelirlere uygulayacak bir yapı gösterdiği görülmektedir.

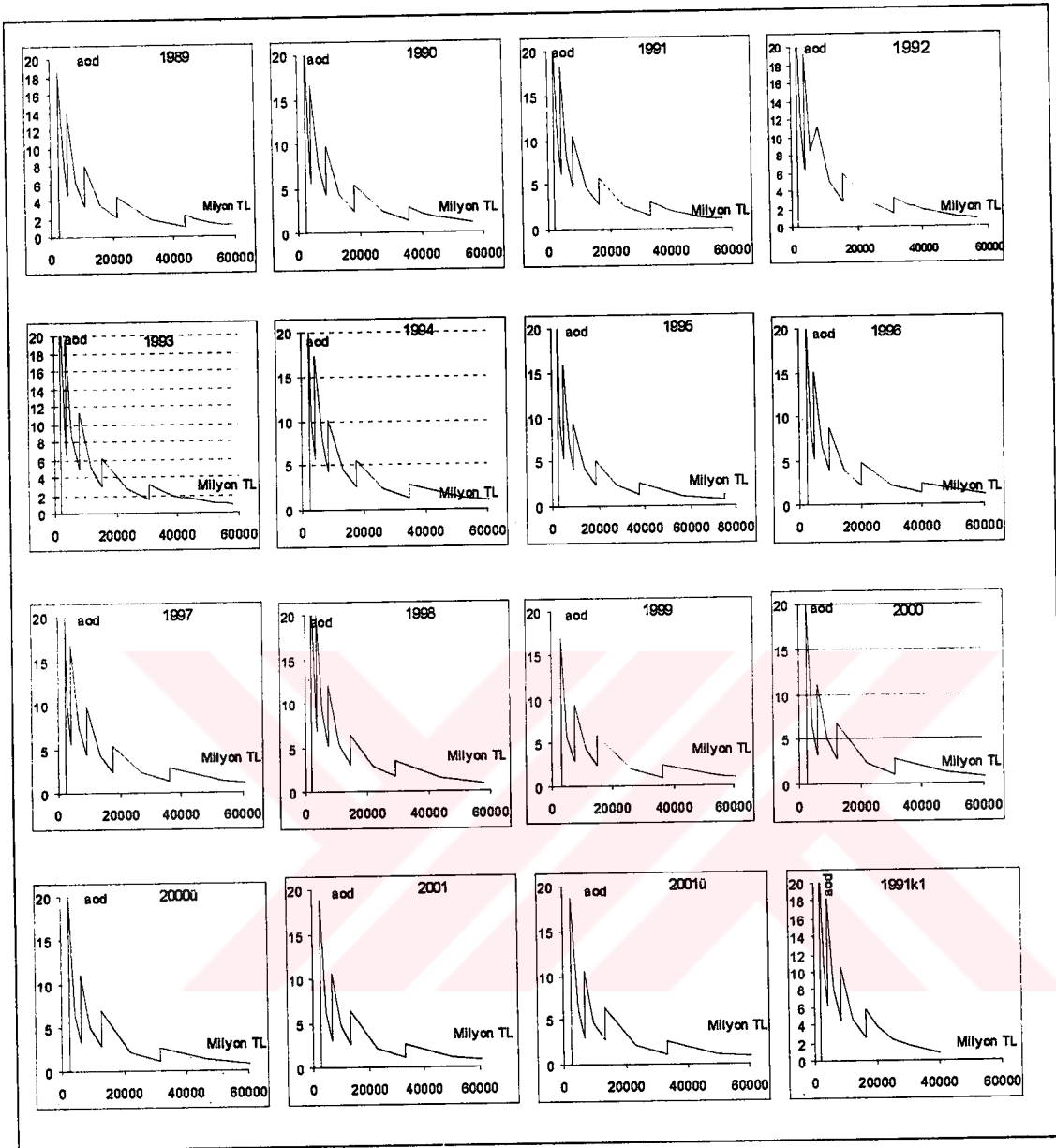
Diğer kısımlarda belirtildiği gibi, oldukça geniş bir dilim ve oran değişimi hatta dalgalanması yaşayan gelir vergisi tarife politikası, artan oranlılık açısından belirgin bir benzerlikle ifade edilebilecek bir yapı içerisinde bulunmuştur. Bunun nedeni, yukarıda da belirtildiği gibi tarife biçimidir. Dilimli tarife biçimi ile artan oranlılık derecesinin gelişimi, grafiklerin tamamında görüldüğü gibi genel olarak azalan bir eğilimle birlikte kendi içerisinde zikzaklı bir biçimde dalgalanan bir yapıyı ortaya çıkarır. Gelir artışı karşısından artan oranlılık derecesinin bu tür bir değişim geçimesi eleştirilere açıktır. Hatta artan oranlı tarifenin bu biçimi ve uygulamasıyla gerçekten yüksek gelirler için düz oranlılığa büründüğü dönemler bile olmuştur. Söz konusu yapının ortaya çıkmasını önlemek için uygulanabilecek tarife biçimi asıl olarak formül tarifiedir. Formül tarife yukarıda belirtilen zikzaklı yapıyı ortaya çıkarmayacak ve gelir düzeylerine göre artan oranlılık derecesine ilişkin ayarlamalar yapılabilecek şekilde düzenlenebilir. Diğer taraftan dolaylı artan oranlı tarife de söz konusu zikzaklı yapıyı ortaya çıkarmayacağı gibi düşük gelirlerin daha düşük oranda vergi ödemesini sağlamak açısından da etkili olabilir.

1950-2001 dönemi tarifelerinin ortalama oran artan oranlılık yönünden artan oranlılık derecelerinin gelişimi grafikler halinde aşağıda gösterilmiştir.



Kaynak: Grafikler bu kısmın başında da belirtilen, ortalama oran artan oranlılığı yöntemiyle, bütün tarifelerin dilim değerleri 2000 ağustos fiyatlarına çevrilmiş sabit fiyatları kullanılarak hesaplanmış ve grafikleri çizilmiştir.

Şekil 31:1950-1988 Dönemi Tarifelerin Artan Oranlılık Derecelerinin Grafikleri



Kaynak: Grafikler bu kısmın başında da belirtilen, ortalama oran artan oranlılığı yöntemiyle, bütün tarifelerin dilim değerleri 2000 ağustos fiyatlarına çevrilmiş sabit fiyatları kullanılarak hesaplanmış ve grafikleri çizilmiştir.

Şekil 32:1989-2001 Dönemi Tarifelerin Artan Oranlılık Derecelerinin Grafikleri

### 3.5. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN ETKİLERİ AÇISINDAN ANALİZİ

Bu kısımda Türk gelir vergisi tarifelerinin, işgücü arzı, tasarruf, yatırım, vergi adaleti, gelir dağılımı ve vergi gelirleri üzerine etkilerine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.



### 3.5.1. Tarifelerin Emek Arzı Üzerindeki Etkileri

Türkiye’de Gelir vergisi tarifelerinin uygulandığı bütün dönem boyunca ücret düzeyinin düşük, işsizlik düzeyinin ise yüksek olduğu dikkate alındığında gelir vergisi tarifelerinin yüksek olduğu dönemlerde emek arzının artması yönünde bir etkinin ortaya çıkması oldukça zordur. Türkiye’de gelir vergisi tarifelerinin ücret düzeyinin düşük olması nedeniyle gelir etkisinin olduğunun ifade edilmesi<sup>59</sup> işsizlik düzeyinin yüksek olduğunun dikkate alınması ile geçerliliğini önemli ölçüde yitirecektir.

Türkiye’de ücretlerin genel olarak asgari geçim düzeyinin altında olması ve gelir vergisi tarifi yoluyla alınan vergilerin de ücret düzeyini daha da düşürmesi, kişilerin daha çok çalışma isteğinin ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu bakımdan emek arzını artıncı bir etkiden söz edilebilir. Bu durumda işgücü talebinde bir değişiklik olmadığından ücretleri daha da düşürücü bir etkiden söz edilebilir. Ancak, ikinci işe girenler de olabileceğinden işsizlerin sayısında bir artış ortaya çıkabileceği şeklindeki bir etkiden de söz etmek mümkündür. Bu durumun, emeklilerin başka bir işte çalışması şeklinde ki görünümü oldukça yaygındır.

Türkiye’de emekliliğe ayrılma sayısındaki artış, gelir vergisinin ikame etkisi çerçevesinde de yorumlanmıştır<sup>60</sup>. Gelir vergisinin ikame etkisi emekliliğe ayrılma şeklinde ortaya çıkabilirken, gelir etkisinin de emeklilikten sonra başka bir işte resmi veya gayri resmi olarak devam etmesi şeklinde de kendini gösterdiği söylenebilir.

Diğer taraftan yüksek oranlı tarifelerin, çalışmaktan vazgeçme şeklinde vergiden kaçınma yerine, vergi kaçınma ya da baskı grupları yoluyla vergi sığınakları oluşturma şeklinde tepkilere de neden olabilecektir. Bu çerçevede özellikle bazı yüksek ücretlere yönelik istisna ve/veya düşük oran uygulamalarından söz edilebilir. Buna ilişkin olarak çeşitli dönemlerde sporcu transfer ücretlerine yönelik düşük gelir vergisi tarifeleri uygulamaları örnek verilebilir. Ancak bu tür uygulamalar vergi sisteminin, rasyonel vergilemenin en önemli unsurlarından olan, vergi adaletinden uzaklaşmasına yol açmaktadır. Bazı yüksek gelir unsurlarına yönelik düşük ve düz oranlı vergileme ile normal içeriği ile bile yoğun eleştiriler yönetilen ayırma kuramının yüksek gelirli lehine ve düşük gelirli aleyhine tersine uygulanmasını açıklayabilmek ve savunabilmek bilimsel açıdan mümkün değildir. Yüksek gelirli için ağır olan ve ağırlığının etkisiyle söz konusu kesimlerin güçlerini kullanmaları sonucu çeşitli dönemlerde hafifletilmek zorunda kalan vergi tarifelerinin düşük ya da orta seviyede gelirler için öncelikle hafifletilmesi gerekir. En azından tersine ayırma kuramı uygulamasından vazgeçilmelidir.

<sup>59</sup>Tekin, a.g.e., s. 157.

<sup>60</sup>y.a.g.e., s. 157.

### 3.5.2. Tarifelerin Tasarruf ve Yatırımlar Üzerine Etkisi

Enflasyonist baskılara karşı artan oranlılığın yükseltilmesinin uygun olacağı görüşü, vergi yükü artan, orta ve yüksek gelirlielerin tüketimlerini kısımdan çok tasarruflarını kısımlayacağından başanlı olamayabilir<sup>61</sup>. Vergi yükünün ağır olması, tasarruf ve yatırımları düşürdüğü gibi vergiye karşı tepkileri artırmaktadır<sup>62</sup>.

Tarifelerin tasarruflar üzerindeki etkilerine ilişkin olarak genel bir değerdendirmeye temel gösterge olarak marjinal ve efektif vergi oranları kullanılabilir<sup>63</sup>. Özellikle yüksek oranların tasarruf ve yatırımları azaltabileceği yönündeki yaklaşımlar esas alındığında, 1950-2001 arası uygulanan tarifelerin dönemlere göre farklı etkilerinden söz edilebilir.

Yüksek marjinal oranların özel kesimin yatırıma ayıracağı fonlarda meydana getireceği azalışın düzeyi, uygulanan gelir vergisinin yol açtığı gelir ve ikame etkilerinden hangisinin daha güçlü olduğuna, vergilenen gelir gruplarının tasarruf eğilimlerine, yüksek marjinal oranların mükelleflerin ne kadarnı kapsadığına ve mükelleflerin uygulanan marjinal oranları algılama biçimlerine bağlı olarak değişecektir.

1963 tarifi döneminde ilk dilimlerde oranların düşük olması nedeniyle düşük gelirlieler açısından tasarrufları etkilemediği, orta ve yüksek gelir dilimlerinde ise etkilediği ancak 1980'e yaklaştıkça enflasyon sonucu bütün gelir düzeylerinde tasarrufları etkilediği belirtilmiştir<sup>64</sup>. 1970'li yılların ortalarından itibaren enflasyon sonucu tarifelerin aldığı reel yapının yatırımları da etkilediği ifade edilmiştir<sup>65</sup>. 1958-1998 dönemi tarifelerinin tamamının ya da özellikle 23 yıl uygulanan ve son oranları % 60-66 arasında olan (1963-1984) gelir vergisi tarifelerinin tasarrufları azaltma yönünde etkili olabilecek bir yapıda olduğu söylenebilir.

Marjinal vergi oranlarının değerdendirmesi ve efektif vergi oranlarının değerdendirilmesi bölümlerinde ayrıntılı olarak ifade edildiği gibi, 1950'den 2001'e kadar ki 52 yıl içerisinde, son oran olarak<sup>66</sup>, 1 yıl % 66, 2 yıl % 65, 20 yıl % 60, 6 yıl % 55, 12 yıl % 50, 4 yıl % 45, 6 yıl % 40, 8

<sup>61</sup> Fernando Rezende, "Maliye Politikası, Enflasyon ve Ekonomik Kalkınma", (Çev. Turgay Berksoy), Nihad S. Sayar'a Armağan: Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Varkı Yay. Met/Er Mat, İstanbul, 1980, s.296-297.

<sup>62</sup> Özkan ve Altıparmak, a.g.e., s.128.

<sup>63</sup> Bazı çalışmalarda (Moğol ve Çakır, a.g.e., s.465-466'da olduğu gibi) tarifelerin tasarruf ve yatırımlar üzerindeki etkilerinin değerdendirmesine ilişkin olarak (lokal) artan oranlılık derecelerinin gelişimi kullanılmıştır. Ancak (lokal) artan oranlılık dereceleri, tarifelerin tasarruflar üzerindeki etkilerini değerdendirmek bakımından tek başına bir gösterge olamaz. Artan oranlılık derecelerinin marjinal ve ortalama vergi oranlarıyla birlikte yardımcı bir unsur olarak kullanılması mümkün olabilir. Artan oranlılık derecesi sıfır olan (örneğin % 95 oranına sahip düz oranlı) bir tarife tasarrufları tamamen engelleyici olabileceği gibi (örneğin % 5 oranına sahip düz oranlı bir tarife de) engelleyici olmayabilir.

<sup>64</sup> Şafak, 1988a, s.58.

<sup>65</sup> y.a.g.e., s.60.

<sup>66</sup> İlgili kısımda ayrıntılı olarak belirtildiği üzere, 1986'ya kadarki son oranlar, en üst orandan küçük ve son dilim başlangıcının efektif vergi oranına eşit (ya da çok yakın) dir. 1986 ve sonrası son oranlar ile en üst marjinal oranlar

yıl % 35 ve 3 yıl/(tarife) % 30 oranları uygulanmıştır<sup>67</sup>. 1958-1998 döneminin tamamında<sup>68</sup> uygulanan tarifelerin son oranları % 50 ile % 66 arasındadır<sup>69</sup>. Dolayısıyla yüksek gelirler açısından bu yüksek oranların tasarrufu etkilemiş olabileceği söylenebilir.

Tarifelerin tasarruf ve yatırımlara olan etkilerine ilişkin olarak, tarifelerin marjinal oranlarının yanında ortalama oranları ve artan oranlılık derecelerinin gelişimi, dikkate alınacak temel unsurlardır. Bunların dikkate alınmasında en önemli ek unsur olarak oranların uygulandığı çeşitli gelir düzeylerindeki mükellef sayısı ve bunların matrah toplamıdır. Bu verilerin de sağlıklı olarak değerlendirilmede kullanılabilmesi için, söz konusu gelir gruplarının tüketim eğilimlerine ilişkin sağlıklı verilerinin bulunması gerekmektedir.

1950-2001 dönemini kapsayan, tarifelerdeki gelir dilimlerine giren mükellef sayıları ve matrah toplamlarına ilişkin tam bir veri setine bir türlü ulaşılamamasının yanında gelir gruplarının tasarruf eğilimlerine ilişkin ise hiçbir verinin olmaması, tarifelerin tasarruf ve yatırımlara olan etkilerini net bir şekilde değerlendirilememesinin temel nedenleridir.

Bu dönemdeki tarifelerin tamamında (lokal) artan oranlılık dereceleri azalarak artan bir yapıyı göstermektedir. Ancak bu bölümün 4. kısmında da belirtildiği gibi dilim başlarında artan oranlılık dereceleri önceki dilim sonuna göre önemli yükselişler gösterip tekrar azalmakta ve son dilimden itibaren ortalama oran artan oranlılık dereceleri 1986'ya kadarki tarifelerde sıfır olurken, 1986 ve sonrasında çok düşük olarak ve giderek azalarak devam etmektedir. Türk gelir vergisi tarifelerinin azalarak artan oranlı bir yapıya sahip olmasından yola çıkarak, tasarruf ve yatırımlar üzerinde çok belirgin bir etki yapmayacağı ifade edilmektedir<sup>70</sup>. Ancak, 1950-2001 tarifelerinin sadece azalarak artan oranlı bir yapıya sahip olmasından yola çıkılarak, tarifelerin tasarruf ve yatırım kararlarını engelleyebilecek bir yapıda olmadığı görüşüne ulaşılması yanıltıcı olabilir. Çünkü tasarruf ve yatırım kararlarını etkileyen temel unsur artan oranlılık derecesinden önce marjinal ve efektif oranların yüksekliğidir. Artan oranlılık dereceleri marjinal oranların yüksekliğini göstermez. Halbuki tasarruf edilecek fonları etkileyen, gelirden azalışın seviyesini belirleyen marjinal oranların yüksekliğidir.

---

aynı olmakla birlikte, son dilimin başlangıcındaki marjinal oranlar aynı gelir düzeyindeki efektif vergi oranından düşüktür. Son dilimin marjinal oranı ile efektif vergi oranındaki fark, son dilimin başlangıcından itibaren gelir düzeyi arttıkça azalır.

<sup>67</sup> Daha önce de belirtildiği gibi aynı yıl birden fazla tarife uygulanması halinde her bir tarife ayrı yıl sayılmıştır. Örneğin 1991-1993 döneminde hem kalkınmada birinci derecede öncelikli yöreler için bir tarife, hem ikinci derecede öncelikli yöreler için bir tarife hem genel tarife uygulandığından bu tarifelerin üçünün de analize dahil edilebilmesi için her biri sayılmıştır.

<sup>68</sup> 1950-1957 döneminde (8 yıl) % 35 son oranı uygulanmış ve 2000-2001 döneminde % 45 son oranları uygulanmıştır.

<sup>69</sup> Bu dönemde belirtilen son oranlardan daha yüksek marjinal oranlar, 1986'ya kadarki son dilim öncesi dilime uygulanan oranlar çerçevesinde, % 68, % 74 ve % 75 olarak gerçekleştiği daha önce de belirtilmişti.

<sup>70</sup> Uluatam, 1971, s.109; Tekin, a.g.e. s. 156.

Diğer taraftan, gelir vergisi tarifesinin yaygın vergi kaçırma nedeniyle cari oranlardan çok daha düşük bir artan oranlılığa sahip olması, tasarruflar ve yatırımlar üzerinde gelir vergisi tarifelerinin önemli bir etki yapmadığını<sup>71</sup> açıklamaktan çok belki de gelir vergisi tarifesinin oranlarının dayanılmaz düzeylerde olduğunun göstergesi olabilir. Ancak son oranın yüksek olmadığı tarifelerin, daha çok vergi idaresinin etkin olmamasından kaynaklanan vergi kaçırma da hesaba katıldığında *"tarifelerin tasarruf ve yatırımları belirgin bir düzeyde etkilemediği"*<sup>72</sup> görüşünde haklılık payı bulunabilir. Son oranı % 60 olan 1963 tarifesinin 'gelir vergisi tarifesinin özellikle yüksek gelir gruplarında, tasarruf etme, dolayısıyla yatırımları teşvik etme amacıyla düzenlenmiş olduğu' görüşüne katılmak oldukça zordur. Özellikle üretim faktörlerinin akışkanlığının arttığı günümüzde, düşük vergi oranlı ülkelere yönelen büyük sermaye hareketleri vergi tarifelerinin içerdiği oranların tasarruf ve yatırımları önemli düzeyde etkilediğinin önemli göstergeleridir. Küreselleşme ile tasarruf ve yatırım kararlarının gelir vergisi tarifeleri karşısında duyarlılığının daha da arttığı söylenebilir. Aşağıda ayrıntılı sonuçları verilen regresyon analizinde 1960-2000 dönemi gelir vergisi ilk ve son oranlarının azaltılmasının yatırımları ve son oranların azaltılmasının tasarrufları artırabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

### 3.5.3. Tarifelerin Vergi Adaletinin Sağlanması Üzerindeki Etkileri

Tarifeler vergi adaletinin sağlanması açısından önem taşırlar. Bu çerçevede tarifelerin vergi adaletine uygun bir yapıda düzenlenmiş olmasının yanında vergi yükü dağılımında adaletin sağlanmasına yönelik etkileri ile gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yönelik etkileri de önemlidir. 1950-2001 dönemi uygulanan tarife politikasının vergi adaletine uygun bir yapı taşımadığı açıktır. Söz konusu tarife politikasının vergi adaletini sağlamaktan çok vergi adaletsizliğinin kaynağı olduğu belirtilebilir. Bu sonuca ulaşılmasının temel dayanakları, gelir vergisi tarife politikasının, keyfi ve indî olması, vergi adaletinin temel unsurlarından en az geçim indirimi tam olarak içermemesi, bazı yüksek gelir unsurları için düşük oranlı vergi içerirken diğer gelir unsurlarını artan oranlı vergilemeye tabi tutmak suretiyle ayırma kuramının tersine uygulanması ve 1963-1980 dönemi tarifelerin hiç değiştirilmeyerek enflasyon sonucu çok düşük gelirlerin en yüksek oranlara tabi tutulmasına yol açılması olarak belirtilebilir.

Ayrıca vergi adaleti açısından vergi ödeme süreleri de önemlidir. Vergi ödeme süreleri çeşitli gelir grupları bakımından farklılık gösterebilmektedir. Özellikle, ücretlerle diğer gelir unsurları arasında mevcut olan farklılık bu gelir unsurlarının elde edilişlerindeki nitelik farklılığı ile açıklanmaya çalışılmaktadır. Ancak söz konusu farklı ödeme süreleri enflasyonun önemli boyutlara çıktığı hallerde fiilen gelir vergisi tarifesinde bir farklılığa neden olmaktadır. Bu farklılık

<sup>71</sup> Tekin, a.g.e., s.156-157.

<sup>72</sup> Uluatam, 1971, s.109; Tekin, a.g.e. s.156.

enflasyon oranı ve cari faiz oranının yüksekliği ölçüsünde artmaktadır. Tarifeler aynı olsa bile vergi ödeme sürelerinin ortaya çıkardığı fiili farklı tarife uygulaması vergi adaletini açıkça zedelemektedir.

Tarife dilimleri ve indirimlerin enflasyona endeksli olmaması, reel olarak gelirleri değişmeyen düşük ve orta gelirli mükellefleri daha yüksek oranlardan vergileme sonucunu doğurarak adaletsizliğe yol açar. Türk gelir vergisi tarifelerinin mevzuatla değişmediği, uzun süre yürürlükte kaldığı, 1950-1957, 1958-1961 ve özellikle 1963-1980 döneminde enflasyon dilim sürüklenmelerine yol açmış ve tarifenin ilk konulduğu yılda ilk dilime girebilecek gelir düzeyindekilerin yüksek dilimler çerçevesinde yüksek oranlara tabi olmasına neden olmuştur.

1981 sonrasında (1987 hariç) her yıl tarifeler veya dilimler mevzuat ile yeniden düzenlendiğinden, tarifelerde enflasyon nedeniyle dilim sürüklenmesi söz konusu olmamıştır. Ancak bu defa, zaten rasyonel vergileme açısından sorunlu olan tarife dilimlerinin, yasama organı yerine yürütme tarafından hatta bakanlık tebliği ile bile düzenlenmesi, tarife dilimlerinin enflasyon etkilerinin, genellikle bir politika olarak tamamen giderilmemesi durumuyla karşılaşmasına yol açmıştır. Bu nokta dikkate alınarak, tarife dilimlerinin enflasyon karşısında düzenlenmesi yürütmeye bırakılmayıp, otomatik endeksleme yönteminin getirilmesi gerekir. Bu öneri aynı zamanda yasalık ilkesine uyulması açısından da önem taşımaktadır. Aksi takdirde, Anayasanın 73/4 ile zedelenmiş şekli açısından bile yasalık ilkesi çiğnenmiş olacaktır.

Enflasyonun tarifelerdeki dilimlerin aşınmasına yolaçarak, tarifeleri fiilen değiştirdiği ve bu durumun özellikle Türk gelir vergisi tarifelerinin tarihi gelişim seyri içerisinde yasal tarifelerin değişmediği yıllarda çok önemli etkileri olduğu, daha önce reel tarifelerin verildiği kısımda da gösterilmişti. Türk gelir vergisi tarifelerinin tarihi gelişiminin incelendiği kısımda açık bir şekilde gösterildiği gibi, 1980 öncesi dönemde tarifeler uzun yıllar değişmeden kalmıştır. 1950 tarifesini 1957'ye kadar değişmeden, 1958 tarifesini 1962'ye kadar, 1963 tarifesini 1980'e kadar değişmeden kalmıştır. Söz konusu tarifelerden özellikle 1963 tarifesini en uzun süre (18 yıl) değişmeden yürürlükte kalan ve enflasyon nedeniyle dilimleri reel olarak en çok değişen Türk gelir vergisi tarifesidir.

1980 yılı da dahil 17 yıl yürürlükte kalan 1963 tarifesinin dilimleri 25 kat küçülmüştür. Diğer bir ifadeyle 1963 tarifesinin, 1963 yılında uygulanan dilimlerinin reel değeri, 1963 tarifesinin 1980 de uygulanan dilimlerinin reel değerinin 25 katıdır.

Yürürlükte 7 yıl değişmeden kalan 1950 tarifesinin dilimlerinin reel değeri, 1957 yılında uygulanan 1950 tarifesinin dilimlerinin reel değerinin yaklaşık iki katıdır. Yürürlükte 4 yıl değişmeden kalan 1958 tarifesinin dilimlerinin reel değeri, son yürürlükte olduğu 1961 yılı



dilimlerinin reel değerinin 1,4 katıdır. Türk gelir vergisi tarifelerinden 2 yıl değişmeden yürürlükte kalan 1986 tarifesinin dilimleri de 1987'de uygulanan dilimlerinin reel olarak 1,4 katıdır.

Türk gelir vergisi tarifelerinin dilimlerinin rasyonel vergilemeye uygun olarak belirlendiği varsayıldığında enflasyon nedeniyle yapıların bozulduğu, özellikle 1963 tarifesinin tamamen yapısının bozulduğu görülmüştür.

#### 3.5.4. Tarifelerin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri

Artan oranlı gelir vergisinin gelir dağılımını düzeltmesi beklenirken, artan oranlılık nedeniyle vergiye karşı tepkilerin de ortaya çıkması sonucu uygulamada gelir dağılımının düzeltildiği söylenemez<sup>73</sup>. Özellikle yüksek oranların uygulandığı dönemlerde artan oranlı gelir vergisi uygulaması ile piyasa müşevviklerinin kındığı, kalkınmanın geciktirildiği belirtilmektedir<sup>74</sup>.

İkinci bölümde ayrıntılı olarak açıklandığı gibi 1980 sonrasında çeşitli dönemlerde bazı faiz gelirleri ve yüksek ücretlere düşük ve düz oranlar hatta faiz gelirlerine 0 oranlar uygulanırken, asgari ücret dahil bütün diğer gelir unsurları artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmiştir. Üstelik 1980-1984 dönemi ilk dilim oranları % 40 ile % 30 arasındadır ve 1985-1998 dönemi % 25'tir. Bu tarife politikasının gelir dağılımını bozucu etkileri açıktır.

Kesinti suretiyle nihai olarak vergilendirilenler dışındaki gelirler, artan oranlı tarifeye tabi tutulmuştur. Artan oranlı tarife gelir dağılımındaki eşitsizlikleri giderici özelliği açısından savunulmaktadır. Ancak artan oranlı tarifelere çeşitli nedenlerle gelir dağılımını düzeltmede başansız olduğu yönünde eleştiriler yapılmaktadır. Türk gelir vergisi artan oranlı tarifelerin gelir dağılımına etkisi bakımından 2000 ağustos fiyatlarıyla en az geçim düzeyi olarak alınan 5.787 milyon liraya kadar olan gelir ile bu miktarın üzerindeki geliri hangi oranlara tabi tuttuğuna ve bu seviyelerdeki mükellef sayıları ile ödedikleri vergilere bakılabilir.

1950'de 1. ve 2. dilim en az geçim düzeyinin altındadır ancak; bu gelirlere % 15 ve % 20 oranları uygulanmış en az geçim düzeyinin üzerindeki gelirlere %25-35 arası oranlar uygulanmıştır. Takip eden yıllarda 1957'ye kadar dilimlerde bir miktar aşınma olmuştur. 1954 yılında gelir vergisi mükelleflerinin % 68'i en az geçim düzeyinin altındadır<sup>75</sup>. Buna göre vergileme yoluyla düşük gelirlerin durumu daha da bozulmakla birlikte yüksek gelirler biraz daha yüksek oranda vergilendirilerek gelir dağılımına olumlu bir katkı da sağlanmıştır.

1958 tarifesinde en az geçim düzeyindeki gelir 3. dilime kadar gelmiştir. 1958'de bu gelir düzeyine % 15, % 20 ve % 25 oranları uygulanmıştır. 1958'de gelir vergisi, mükelleflerinden, 1.,

<sup>73</sup> Akalın, 2000, s.341.

<sup>74</sup> y.a.g.e., s.341.

<sup>75</sup> Arsan, 1975, s.142.



2., ve 3. dilime girenlerin oranı % 84'tür. Bu mükelleflerin hesaplanan gelir vergisi toplam hesaplanan gelir vergisinin % 19'udur<sup>76</sup>. En az geçim düzeyindeki gelirlere ise % 25'ten % 50'ye kadar ulaşan oranlar uygulanmıştır. Bu dönemde 1950'ye göre düşük gelirler daha çok vergilendirildiği gibi yüksek gelirler de daha yüksek oranlarda vergilendirilmiştir. 1961'e kadar gelir dilimlerinde bir aşınma olmuş ve en az geçim düzeyindeki gelir 4. dilime kadar girmiş böylece enflasyon yoluyla düşük gelirlerin tabi olduğu vergi oranı % 30'a kadar çıkmıştır.

1962 tarifi ile en az geçim düzeyindeki gelir, 3. dilime kadar gelmiş ve bunun tabi tutulduğu oran % 30 olurken yüksek gelirlerin tabi tutulduğu oranlar % 30 ile % 60 arasında değişmiştir. 1962'de gelir vergisi mükelleflerinden, 1., 2., ve 3. dilime girenlerin oranı % 86,1'dir. Bu mükelleflerin hesaplanan gelir vergisi toplam hesaplanan gelir vergisinin % 18,6'sıdır<sup>77</sup>.

1963 tarifesinin dik artan oranlı yapısının gelir dağılımı eşitsizliklerini giderecek bir yapıda olduğu ifade edilmiştir<sup>78</sup>. 1963 tarifi ile en az geçim düzeyindeki gelir 4. dilime kadar girmiş ve tabi olduğu oran % 25 olmuş, yüksek gelirlerin oranları ise % 35 ile % 60 arasında değişmiştir. 1963'te gelir vergisi mükelleflerinden, 1., 2., 3. ve 4. dilime girenlerin oranı % 91,3'tür. Bu mükelleflerin hesaplanan gelir vergisi, toplam hesaplanan gelir vergisinin % 22'sidir<sup>79</sup>. 1963 tarifi 1963 yılında, 1962'ye göre düşük gelirleri daha düşük vergilendirirken orta gelirleri daha yüksek vergilendirmiş ancak yüksek gelirler uygulanan en yüksek oran aynıdır. 1963'ten 1980'e kadar tarife dilimleri her yıl enflasyonla aşındırılmaya bırakılmıştır. Bu durumda otomatik istikrarlılık gereği enflasyonun giderilebileceği öngörülmekteydi. Ancak bu dönemde enflasyon ortadan kalkmadı ama gelir dağılımını iyice bozucu bir gelir vergisi tarife politikası gerçekleştirilmiş oldu. En az geçim düzeyindeki gelir, 1967'de 5. dilime girerek % 35 oranına tabi tutulmuştur. 1966'da gelir vergisi mükelleflerinden, 1., 2., 3., 4. ve 5. dilime girenlerin oranı % 95'tir. Bu mükelleflerin hesaplanan gelir vergisi, toplam hesaplanan gelir vergisinin % 33,5'idir<sup>80</sup>. En az geçim düzeyindeki gelir, 1974'te 6. dilime girerek % 45 oranına tabi tutulmuştur. 1976'da gelir vergisi mükelleflerinden, 1., 2., 3. 4., 5. ve 6. dilime girenlerin oranı % 88,39'dur. Aynı yıl, bu mükelleflerin hesaplanan gelir vergisi, toplam hesaplanan gelir vergisinin 1-6. dilim için % 29,9'udur<sup>81</sup>.

En az geçim düzeyindeki gelir, 1978'de 7. dilime girerek % 55 oranına ve 1980'de ise 9. dilime girerek % 65 oranına tabi tutulmuştur. 1978'de gelir vergisi mükelleflerinden, 1.- 7. dilime

<sup>76</sup> Arsan, 1975, s.142.

<sup>77</sup> Arsan, 1975, s.179.

<sup>78</sup> Şafak, 1988a, s.62.

<sup>79</sup> Arsan, 1975, s.179.

<sup>80</sup> y.a.g.e., s.143.

<sup>81</sup> Maliye Bakanlığı, Bütçe Gelirleri Yıllığı 1977-1978, DİE Mat., Ankara, 1979, s. 66

girenlerin oranı % 91,5'dir. Aynı yıl, bu mükelleflerin hesaplanan gelir vergisi, toplam hesaplanan gelir vergisinin % 43,2'sidir. 1980'de gelir vergisi mükelleflerinden, 1- 9. dilime girenlerin oranı % 97,6'dır. Aynı yıl, bu mükelleflerin hesaplanan gelir vergisi, toplam hesaplanan gelir vergisinin % 69,8'idir<sup>82</sup>. Bu tarife yapısının gelir dağılımındaki eşitsizlikleri giderici yönünden değil düşük gelirleri artan oranlı tarifeye tabi tutmak suretiyle daha da kötü duruma sokucu etkisinden ve adaletsiz bir vergilemeden söz etmek daha yerindedir.

1980 sonrası tarifelerin gelir dağılımında eşitsizlikleri gidermeye uygun bir yapıda düzenlenmemiş olduğu belirtilmiştir<sup>83</sup>. 1981 ve 1982'de en az geçim düzeyindeki gelir ilk dilime girmiştir ancak ilk dilimin oranı 1981'de % 40, 1982'de % 39'dur. 1981'de gelir vergisi mükelleflerinden, 1. dilime girenlerin oranı % 95'tir. Aynı yıl, bu mükelleflerin ödenen gelir vergisi, toplam gelir vergisinin % 50'sidir. 1982'de gelir vergisi mükelleflerinden, 1. dilime girenlerin oranı % 97,2'dir. Aynı yıl, bu mükelleflerin ödenen gelir vergisi, toplam gelir vergisinin % 48,4'üdür<sup>84</sup>. 1983 ve 1984'te en az geçim düzeyi 2. dilime girmiş ve tabi tutulduğu oran 1983'te % 41 1984'te % 35 olmuştur. 1983'te gelir vergisi mükelleflerinden, 1. ve 2. dilime girenlerin oranı % 98'dir. Aynı yıl, bu mükelleflerin ödenen gelir vergisi, toplam ödenen gelir vergisinin % 64'üdür. 1984'te gelir vergisi mükelleflerinden, 1. ve 2. dilime girenlerin oranı % 96'dır. Aynı yıl, bu mükelleflerin ödenen gelir vergisi, toplam ödenen gelir vergisinin % 58'idir<sup>85</sup>. En az geçim düzeyindeki gelir, 1985'te üçüncü dilime girmiş ve tabi tutulduğu oran % 38 olmuştur. 1985'te gelir vergisi mükelleflerinden, 1.-3. dilime girenlerin oranı % 95'tir. Aynı yıl, bu mükelleflerin ödenen gelir vergisi, toplam gelir vergisinin % 47'sidir<sup>86</sup>.

1986 -1988'de en az geçim düzeyindeki gelir 2. dilime girerek % 30 oranına tabi tutulmuştur. 1986'de gelir vergisi mükelleflerinden, 1. ve 2. dilime girenlerin oranı % 97'dir. Aynı yıl, bu mükelleflerin ödenen gelir vergisi, toplam gelir vergisinin % 67'sidir<sup>87</sup>.

En az geçim düzeyi, 1989-1998 arası en az geçim düzeyindeki gelir 3. dilime girerek % 35 oranına tabi tutulmuştur. 1990'da gelir vergisi mükelleflerinden, 1.-3. dilime girenlerin oranı % 94,1'dir. Aynı yıl, bu mükelleflerin ödedikleri gelir vergisi, toplam gelir vergisinin % 64,7'sidir. 1993'te gelir vergisi mükelleflerinden, 1.-3. dilime girenlerin oranı % 92'dir. Aynı yıl, bu mükelleflerin ödenen gelir vergisi, toplam gelir vergisinin % 64,3'üdür. 1996'da gelir vergisi mükelleflerinden, 1.-3. dilime girenlerin oranı % 94,7'dir. Aynı yıl, bu mükelleflerin ödenen gelir

<sup>82</sup> Maliye Bakanlığı, *Bütçe Gelirleri Yıllığı 1979-1983*, byy, ty., s. 80-83

<sup>83</sup> Şafak, 1988a, s.62.

<sup>84</sup> Oyan, 1989, s.192.

<sup>85</sup> y.a.g.e., s.192.

<sup>86</sup> y.a.g.e., s.192.

<sup>87</sup> y.a.g.e., s.192.

vergisi, toplam gelir vergisinin % 61,9'udur. 1998'de gelir vergisi mükelleflerinden, 1.-3. dilime girenlerin oranı % 69,5'dir. Aynı yıl, bu mükelleflerin ödenen gelir vergisi, toplam gelir vergisinin % 28,8'idir. 1999'da gelir vergisi mükelleflerinden, 1.-2. dilime girenlerin oranı % 47'sidir. Aynı yıl, bu mükelleflerin ödenen gelir vergisi, toplam gelir vergisinin % 4,5'idir<sup>88</sup>.

En az geçim indirimi 1999'da ikinci dilime girmiş ancak % 20 oranına, 2000 –2001 yıllarında da ikinci dilime girmiş ancak ücretler açısından % 20 oranına tabi tutulurken diğer gelirler açısından % 25 oranına tabi tutulmuştur.

En az geçim düzeyindeki gelir ile daha yüksek gelirlerin tabi tutulduğu oran açısından 1950-2001 dönemine ilişkin olarak 1963 tarifesinin uygulandığı son birkaç yıl hariç bırakılırsa, düşük gelirlere de yüksek oranlar uygulanmış olmakla birlikte yüksek gelirlere daha yüksek oran uygulandığından, vergisiz bir duruma göre gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltıcı bir tarife politikasından söz edilebilir. Ancak, bu politika aynı zamanda düşük gelirli ve daha da yoksul yapmıştır. Başka bir ifadeyle Gelir vergisi tarifleri yüksek gelirli ile düşük gelirli arasındaki farkı azaltmakla birlikte bazı orta gelirli ve yoksul bazı yoksulları daha da yoksul yapmıştır.

Mükellef sayılan açısından bakıldığında, gelir vergisi mükelleflerinin büyük bir kısmının en az geçim düzeyindeki mükelleflerden ya da gelirini bu düzeyde beyan edenlerden oluştuğu görülmektedir. Sadece yaşamın sürdürülebileceği gelirden gelir vergisi alınmaktan vazgeçilirse önemli bir vergi toplama maliyeti de ortadan kalkacaktır. Diğer taraftan en az geçim düzeyinin vergi dışı bırakılmasının sonucu olarak vergi gelirlerinde ise bir azalış ortaya çıkabilir. Ancak bu azalış, vergi toplama maliyetlerinde ortaya çıkacak azalış ve mali idarenin küçük gelirlerle uğraşmak yerine daha verimli alanlara zaman harcaması ile ulaşacağı etkinlik sonucu belirli ölçüde azalabilir. Ayrıca en az geçim indirimi içeren bir gelir vergisi sistemi ile toplumda adaletli bir vergilemenin gerçekleştiğine ilişkin düşüncelerin yaygınlaşmasıyla ve vergi idaresinin de etkinliği ölçüsünde vergi kayıp ve kaçaklarında azalışlar olabilir. Bütün bunlardan önce, yaşamını sürdürebilecek kadar gelire sahip olanlardan vergi alınmasının yaşam haklarına müdahale olduğu ve bundan vazgeçilmesi için yeterli bir gerekçe olduğu belirtilmelidir.

### 3.5.5. Tarifelerin Gelir Vergisi Hasılatına Etkileri

Gelir vergisi hasılatını etkileyen temel unsurlardan birisi vergi tarifesidir. Türk gelir vergisi tarifelerinin gelişimi ve gelir vergisi hasılatı ile ilişkisi, tarihi seyri içerisinde incelenerek vergi hasılatı üzerinde gelir vergisi tarifelerinin rolüne ilişkin değerlendirmeler yapılabilir. Bu konuya ilişkin olarak yapılan çeşitli çalışmalarda ulaşılan sonuçlarla da karşılaştırmalı olarak değerlendirmelerin yapılması önem taşımaktadır.

<sup>88</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü.

1950-2001 dönemi tarifeleri içerisinde en ağır ve adaletsiz tarifeler olarak, 1963 tarifesinin enflasyon sonucu dilimlerinin aşın aşınması sonucu aldığı şekille 1975-1980 dönemi uygulaması ve 1981-1984 dönemi tarifeleri belirtilebilir. Nitekim Türkiye’de Gelir vergisi ortalama oranları ile gelir vergisi hasılatı arasındaki optimal oranı belirlemeye yönelik yapılan bir çalışmanın sonuçları da bu sonucu desteklemektedir. Söz konusu çalışmaya göre, Türkiye’de 1960-1990 dönemi içerisinde, 1977-1983 dönemi vergi yönetimlerinin Laffer eğrisinin etkin olmayan bölgesinde bulundukları belirlenmiştir<sup>89</sup>. Diğer bir ifadeyle 1977-1983 dönemi uygulanan tarife yapısı optimal tarife yapısına göre daha yüksek oran içermektedir. Buna göre söz konusu dönemde vergi tarifelerinde yer alan oranların düşürülmesi halinde vergi gelirleri artabilecekti. Nitekim aşağıda ayrıntılı olarak sonuçları verilen, gelir vergisi oranları ile gelir vergisi hasılatı arasındaki adımsal regresyon analizinde de gelir vergisi ilk oranlarının düşürülmesi halinde gelir vergisi hasılatının artacağı sonucuna ulaşılmıştır.

### 3.5.6. Tarifelerin Tam Bir En Az Geçim İndirimi Uygulamasının Vergi Gelirlerine Etkileri

Türk gelir vergisi tarifelerinde 1985’e kadar değişen düzeylerde uygulanan düşük miktarlı en az geçim indirimi yerine tam bir en az geçim indirimi veya bu düzeye yakın bir en az geçim indirimi uygulanması halinde ortaya çıkacak gelir kaybı tam olarak hesaplanamaz. Çünkü, en az geçim indirimi nedeniyle vergi yükü hafifleyen bireylerin, diğer etkenlerde bir değişiklik olmazsa, vergi kaçırma eğilimlerinde bir düşüş olabilir ve matematiksel olarak hesaplanacak tutardan daha az bir gelir kaybı ortaya çıkabilir. Burada bu eğilimin etkisi dikkate alınmadan gerçekleşen gelir vergisi hasılatlarından, bütün tarifeler için 2000 Ağustos fiyatlarıyla 5.787 milyon liralık gelir düzeyi için söz konusu olan gelir vergisi miktarları hesaplanarak her bir yıl için gelir kaybı ölçülmüştür. Hesaplamalarda düşük de olsa uygulanan en az geçim miktarları da dikkate alınmıştır. Gelir vergisi iadesi de dikkate alınmıştır.

En az geçim düzeyindeki gelirin vergi dışı bırakılmasının diğer etkenler dikkate alınmadan gelir vergisi gelirlerinde ortaya çıkaracağı azalış hesaplanmıştır. Buna göre 2000 fiyatlarıyla 5.787 milyon lira yıllık olarak gelir vergisi dışı bırakılırsa ya da sıfır orana tabi tutulursa gerçekleşmiş vergilere göre, diğer etkenler dikkate alınmadan ortaya çıkacak azalış, 1990 için toplam gelir vergisinin % 5’i, 1992 için % 6’sı, 1994 ve 1996 için % 5’i, 1997 için % 3’ü, 1998 için % 2’si, 1999 için ise % 0,4’ü kadardır. Buna göre diğer etkenler dikkate alındığında gelir vergisi hasılatında azalış olmayabileceğinden hatta ek önlemlerle olumlu etkileyebileceği bile söylenebilir.

<sup>89</sup> Nebiye Yarnak ve Rahmi Yarnak, “Türkiye’nin Vergi Türlerine Göre Laffer Eğrisi”, *Ekonomik Yaklaşım*, C.6, Sayı.18-19, Sonbahar, 1995, s.58.

Tablo 63: En Az Geçim İndiriminin Gelir Vergisinde Ortaya Çıkaracağı Azalma Oranları

| Yıllar | En az geçim indirimi nedeniyle Gelir Vergisindeki azalışın toplam Gelir Vergisine oranı |
|--------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| 1990   | % 5                                                                                     |
| 1992   | % 6                                                                                     |
| 1994   | % 5                                                                                     |
| 1996   | % 5                                                                                     |
| 1997   | % 3                                                                                     |
| 1998   | % 2                                                                                     |
| 1999   | % 0,4                                                                                   |

Kaynak: Gelir vergisi dilimlerine giren mükellef sayıları ve bunların ödediği vergilere ilişkin bilgiler Maliye Bakanlığı GGM'nden alınmıştır. Hesaplamada En az geçim düzeyi olarak her yıl için 2000 Ağustos fiyatlarıyla 5.787 milyon lira alınmıştır. Tarifelerin dilim değerleri 2000 Ağustos fiyatlarına dönüştürülerek kullanılmıştır. Gelir vergisi miktarları vergi iadesinden sonra kalan net miktarlar üzerinden değerlendirilmiştir.

Gerçekçi bir gelir dağılımı değerlendirmesi için gelir dağılımı açısından eleştirilen düz oranlı ancak en az geçim indirimli bir tarife ile karşılaştırma yapılmalıdır. 1950-2001 döneminde artan oranlı değil de en az geçim indirimi içeren bir düz oranlı gelir vergisi tarifi uygulanmış olsaydı, en az geçim düzeyindeki kişilerin gelirleri % 0 oranında vergilendirilirken, örneğin % 20 veya % 30'luk bir düz oranlı tarife ile ortalama oran yönünden orta gelirler bu oranların altında, yüksek gelirlerde bu oranlara yakın vergilendirilerek gelir dağılımındaki eşitsizlikler giderilecek ancak; bu arada en az geçim düzeyinde ya da daha az gelir elde edenler, daha da yoksullaşmayacaktı.

Diğer taraftan; bu dönemde tam bir en az geçim indirimi içeren ılımlı bir artan oranlı tarife uygulansaydı gelir dağılımındaki eşitsizlikleri gidermede daha da etkili olabilirdi. Ancak bu tür tarifelerin şekli olarak bile yürürlükte olması yüksek gelirli olanların vergiden kaçınma eğilimlerini artırarak, yasama üzerinde baskı yapmalarına hatta ekonomik istikrar ve gelişme için yürütmeye vergilemeye ilişkin yetki verilen ülkelerde yürütme organlarına daha kolay baskı yaparak vergi sığınakları oluşturmalarına ve filli vergi oranlarını düşürmelerine yol açmakta ancak; aynı zamanda vergi sistemine olan güveni sarstığı gibi adaletsiz olduğu yönündeki kanaatlerin de yaygınlaşmasına yol açabilmektedir. İkinci bölümde bu çerçevede değerlendirilebilecek örnekler bulunmaktadır. Bu bakımdan gelir dağılımı dengesizliklerini gidermek için bile en az geçim indirimi içeren düz oranlı vergi savunulabilir.

### 3.5.7. Tarifelerin Ekonomik Büyüme, Tasarruf, Yatırım ve Gelir Vergisi Hasılatına Etkisine İlişkin Regresyon Analizi

Verilerin mevcudiyeti, serbestlik derecesi, teorik ve uygulamaya ilişkin yaklaşımlar dikkate alınarak belirlenen değişkenlere göre GSMH'daki artış (büyüme oranı),

Tasarruflar/GSMH, Yatırımlar/GSMH ve Gelir vergisi gelirleri/GSMH üzerindeki etkilerine ilişkin adımsal regresyon yapılmıştır<sup>90</sup>.

Tablo 64:Büyüme Oranı Adımsal Regresyon sonuçları

| Bağımsız Değişkenler | İlk Orana Göre VO <sub>1</sub>    | Son Orana göre VO <sub>2</sub>    |
|----------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|
| Sabit                | 10,005***<br>(1,597)<br>[6,261]   | 10,005***<br>(1,597)<br>[6,261]   |
| Trend                | -0,122<br>(0,128)<br>[-0,958]     | -0,122<br>(0,128)<br>[-0,958]     |
| FO <sub>t</sub>      | 0,121***<br>(0,038)<br>[3,174]    | 0,121<br>(0,038)<br>[3,174]       |
| M2 <sub>t</sub>      | -19,629***<br>(6,432)<br>[-3,051] | -19,629***<br>(6,432)<br>[-3,051] |
| ENF <sub>t</sub>     | -13,522**<br>(5,705)<br>[-2,369]  | -13,522**<br>(5,705)<br>[-2,369]  |
| ENF <sub>t-1</sub>   | 14,315**<br>(6,443)<br>[2,221]    | 14,315**<br>(6,443)<br>[2,221]    |
| R <sup>2</sup>       | 0,445                             | 0,445                             |
| $\bar{R}^2$          | 0,361                             | 0,361                             |
| D-W                  | 2,164                             | 2,164                             |

Not: parantez içi değerler ilgili katsayının standart hatasını, Köşeli parantez içi değerler ise t istatistiğini gösterir.  
\*:% 10, \*\*:% 5, \*\*\*:% 1 anlamlılık düzeylerini gösterir.

$$(1) EB_t = f(\text{Sabit, Trend, FO}_t, \text{FO}_{t-1}, M2_t, M2_{t-1}, ENF_t, ENF_{t-1}, VO_t, VO_{t-1}, EB_{t-1})$$

Tablo 64, Büyüme oranı adımsal regresyon denkleminin adımsal regresyon tahmin sonuçlarını özetlemektedir. Gerek ilk, gerekse son vergi oranlarının t ve t-1 dönem değerleri, başlangıçtaki regresyon modellerine katılmış olmasına rağmen sonuç denkleminde yer almamışlardır. Bunun anlamı, her iki değişkenin herhangi bir şekilde ekonomik büyüme üzerinde etkisinin bulunmadığıdır.

<sup>90</sup> Regresyon analizinde kullanılan veri seti Ek 1 ve Ek 2'de verilmiştir.



Tablo 65: Tasarruf Oranı Adımsal Regresyon sonuçları

| Bağımsız Değişkenler | İlk Orana Göre                 | Son Orana göre                  |
|----------------------|--------------------------------|---------------------------------|
| Sabit                | 3,898**<br>(1,786)<br>[2,181]  | 14,477***<br>(5,043)<br>[2,870] |
| Trend                | 0,025<br>(0,027)<br>[0,940]    | -0,049<br>(0,063)<br>[-0,779]   |
| Vot                  |                                | -0,149**<br>(0,067)<br>[-2,213] |
| FO <sub>t</sub>      |                                | 0,047*<br>(0,025)<br>[1,885]    |
| FO <sub>t-1</sub>    |                                | -0,036<br>(0,027)<br>[-1,316]   |
| BO <sub>t</sub>      | 0,101<br>(0,065)<br>[1,558]    | 0,089<br>(0,063)<br>[1,401]     |
| BO <sub>t-1</sub>    | 0,183***<br>(0,065)<br>[2,776] | 0,127*<br>(0,069)<br>[1,829]    |
| TO <sub>t-1</sub>    | 0,713***<br>(0,098)<br>[7,237] | 0,0684***<br>(0,097)<br>[7,017] |
| R <sup>2</sup>       | 0,726                          | 0,771                           |
| R <sup>2</sup>       | 0,694                          | 0,719                           |
| D-W                  | 1,788                          | 1,852                           |

Not: parantez içi değerler ilgili katsayının standart hatasını, Köşeli parantez içi değerler ise t istatistiğini gösterir.  
\*:% 10, \*\*:% 5, \*\*\*:% 1 anlamlılık düzeylerini gösterir.

Tablo 66: Yatırım Oranı Adımsal Regresyon Sonuçları

| Bağımsız Değişkenler | İlk Orana Göre V0t              | Son Orana göre                  |
|----------------------|---------------------------------|---------------------------------|
| Sabit                | 6,466***<br>(2,223)<br>[2,908]  | 8,205*<br>(4,084)<br>[2,008]    |
| Trend                | 0,146***<br>(0,047)<br>[3,069]  | 0,142**<br>(0,053)<br>[2,687]   |
| V0t-1                | -0,094**<br>(0,036)<br>[-2,567] | -0,084<br>(0,050)<br>[-1,673]   |
| F0t                  | 0,027<br>(0,017)<br>[1,544]     |                                 |
| F0t-1                |                                 | -0,033**<br>(0,015)<br>[-2,194] |
| M2                   | -5,481**<br>(2,107)<br>[-2,600] |                                 |
| B0t                  | 0,135**<br>(0,059)<br>[2,297]   | 0,210***<br>(0,054)<br>[3,864]  |
| B0t-1                | 0,177***<br>(0,054)<br>[3,253]  | 0,195***<br>(0,052)<br>[3,731]  |
| YATt-1               | 0,614***<br>(0,110)<br>[5,561]  | 0,675***<br>(0,099)<br>[6,787]  |
| R <sup>2</sup>       | 0,876                           | 0,862                           |
| R <sup>2</sup>       | 0,848                           | 0,836                           |
| D-W                  | 1,591                           | 1,992                           |

Not: parantez içi değerler ilgili katsayının standart hatasını, Köşeli parantez içi değerler ise t istatistiğini gösterir.

\*:% 10, \*\*:% 5, \*\*\*:% 1 anlamlılık düzeylerini gösterir.

$$(3) \text{ YO}_t = f(\text{Sabit, Trend, BO}_t, \text{BO}_{t-1}, \text{FO}_t, \text{FO}_{t-1}, \text{ENF}_t, \text{ENF}_{t-1}, \text{VO}_t, \text{VO}_{t-1}, \text{YO}_{t-1})$$

Tablo 66, yatırım oranı, regresyon denkleminin adımsal regresyon tahmin sonuçlarını özetlemektedir. Burada tasarruf oranının aksine, hem ilk hem de son vergi oranı yatırımlar üzerinde etkili bulunmuştur. Regresyon sonuçlarına göre, ilk ve son vergi oranı arttıkça yatırım oranları ters yönde değişmektedir.

Tablo 67: Gelir Vergisi Gelirlerindeki Artış Adımsal Regresyon Sonuçları

| Bağımsız Değişkenler | İlk Orana Göre                  | Son Orana göre                  |
|----------------------|---------------------------------|---------------------------------|
| Sabit                | 0,152***<br>(0,054)<br>[2,827]  | 0,095*<br>(0,052)<br>[1,802]    |
| Trend                | -0,008**<br>(0,003)<br>[-2,366] | -0,009**<br>(0,003)<br>[-2,393] |
| VO <sub>t-1</sub>    | -0,006**<br>(0,002)<br>[-2,545] |                                 |
| FO <sub>t-1</sub>    | 0,003***<br>(0,001)<br>[2,933]  | 0,002**<br>(0,001)<br>[2,422]   |
| BO <sub>t</sub>      | 0,010***<br>(0,003)<br>[2,712]  | 0,010**<br>(0,004)<br>[2,422]   |
| GV <sub>t-1</sub>    | 0,346***<br>(0,086)<br>[3,992]  | 0,397***<br>(0,091)<br>[4,370]  |
| R <sup>2</sup>       | 0,527                           | 0,434                           |
| R <sup>2</sup>       | 0,455                           | 0,367                           |
| D-W                  | 1,718                           | 1,565                           |

Not: parantez içi değerler ilgili katsayının standart hatasını, Köşeli parantez içi değerler ise t istatistiğini gösterir.

\*,% 10, \*\*,% 5, \*\*\*,%1 anlamlılık düzeylerini gösterir.

$$(4) \text{GV}_t = f(\text{Sabit, Trend, BO}_t, \text{BO}_{t-1}, \text{FO}_t, \text{FO}_{t-1}, \text{ENF}_t, \text{ENF}_{t-1}, \text{VO}_t, \text{VO}_{t-1}, \text{GV}_{t-1})$$

Tablo 67, Vergi oranlarının Gelir Vergisi gelirleri üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla oluşturulmuş yukarıdaki denklemin adımsal tahmin sonuçlarını göstermektedir. Buna göre gelir vergisi hasılatındaki artış sadece ilk vergi oranına karşı negatif yönde duyarlıdır. Regresyon sonuçlarına göre, ilk vergi oranı arttıkça Gelir vergisi hasılatındaki büyüme oranı azalmaktadır.

### 3.6. GELİR VERGİSİ TARİFESİNE İLİŞKİN ÖNERİLERİN ANALİZİ VE RASYONEL VERGİLEMeye UYGUN TARİFE ÖNERİSİ

Tarife açısından rasyonel vergilemenin unsurları dikkate alındığında, çeşitli açılardan vergi teorisi ile uyumlu olacağı ileri sürülen bazı tarife önerileri olmakla birlikte, üzerinde görüş birliği sağlanmış, rasyonel vergilemeye uygun, her zaman geçerli tek bir tarifeden söz edilemez. Vergi teorisinde, uygulanması mutlaka gerekli olan ve başka bir şekilde uygulanırsa teoriyi ihlal edeceği kesin olan bir tarife ortaya konulamamıştır.

Ancak, rasyonel vergilemeye uygun bir tarifede bulunması gereken nitelikler ve bulunmaması gereken nitelikler üzerinde önemli ölçüde görüş birliği sağlandığı söylenebilir. Bu nedenle burada da gelir vergisi tarifesine ilişkin öneriler değerlendirilecek ve Türk Gelir Vergisi tarifesi açısından kesin uygulanması gereken bir rasyonel tarifeden değil, rasyonel vergilemeye uygun bir tarifeyi belirleyebilmek bakımından dikkate alınması gereken unsurlardan söz

edilecektir. Son olarak çeşitli yaklaşımlar çerçevesinde rasyonel vergilemeye uygun bir tarife dizisi önerisi ortaya konulacaktır.

### 3.6.1. Gelir Vergisi Tarifesine İlişkin Öneriler

Gelir vergisi tarifelerine ilişkin olarak bakış açısındaki değişiklikler, tarifelerin artan oranlılık yapısına ilişkin farklı değerlendirmelere yol açmaktadır. Aynı tarife yapısı çok düşük artan oranlı bulunurken çok yüksek oranlı olarak da değerlendirilebilmektedir<sup>91</sup>.

Artan oranlı tarifenin biçimi, ülkelerin sosyal adalet konusundaki değer yargılarına ilişkin eğilimlere, tercih edilen devlet sistemi ve devletin sınırlarına ilişkin görüşlere bağlı olarak belirlenir. Artan oranlı tarifenin yapısı gelir dağılımındaki dengesizliği giderecek biçimde belirlendiğinde tasarruflar, yatırımlar ve üretim üzerinde olumsuz etkiler yapacak bir nitelik taşıyabilir. Başka bir ifadeyle gelir dağılımındaki eşitsizlikleri giderecek bir tarife yapısı ekonomik etkinliği olumsuz etkileyecek bir yapıda olabilir. Bu konuda toplumsal ve siyasi tercihler belirleyici olacaktır.

Tarife teorisinin unsurları, gelir vergisi tarifesinin yapısı ve biçimini belirlemede yol gösterici olmakla birlikte kesin olarak biçimini göstermekte yeterli değildir. Ne ödeme gücü ilkesi ne de gelir ve servet eşitsizliğini azaltma düşüncesi, gelir vergisinin ne kadar artan oranlı olması gerektiği sorununa sayısal bir çözüm sunmaz. Tarifenin son şeklini vermede siyasi kararlar belirleyici olacaktır<sup>92</sup>. Vergi teorisinin yol gösterici olmadaki yetersizliğinin yanında, bugünkü ve gelecekteki mükelleflerin çatışan taleplerinin de etkisiyle vergi tarifesine ilişkin olarak ya da artan oranlılığın yapısına ilişkin olarak tam bir uzlaşmanın oluşması hiçbir zaman mümkün değildir<sup>93</sup>.

Gelir vergisi tarifesine ilişkin öneriler, yüksek artan oranlı tarife önerileri, ılımlı artan oranlı tarife önerileri ve düz oranlı tarife önerileri olmak üzere üç grup altında toplanabilir. Artan oranlı tarife önerileri, gelir dağılımındaki eşitsizlikleri gidermeye dayanırken, düz oranlı tarife önerilerinin, gelir dağılımındaki eşitsizliği gidermeyi çok sınırlı olarak dikkate aldığı ancak basitlik ve ekonomik etkinliğe öncelik veren bir yaklaşıma dayandığı belirtilebilir. Ayrıca, ayırma kuramı açısından ya da sisteminin yapısı gereği emek gelirlerini daha ağır vergilendirmeye gidişinin kaçınılmaz bir

<sup>91</sup> Eyüpgiller, a.g.e., s.73.

<sup>92</sup> Pollak, a.g.e., s.258.; Alan T. Peacock, "Maliye Teorisi ve Vergi Reformu Piyasası", (Çev. Ömer Faruk Batırel), Nihad N. Sayar'a Armağan :Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yay. Met/Er Mat., İstanbul, 1980. s.10; Goode, 1990, s.73, 75; Klaus Tipke ve Joachim Lang, *Steuerrecht*, 14. Auf., Verlag Dr. Otto Schmidt, KG, Köln, 1994, s.401.

<sup>93</sup> Joel Slemrod, "Do We Know How Progressive The Income Tax System Should be?", *National Tax Journal*, Vol.XXXVI, No.3, 1983, s.367.

eğilim olduğu dikkate alınarak, emek gelirlerinin daha hafif vergilendirilmesi amacıyla ücretler için ayrı tarife uygulanması<sup>94</sup> da önerilmiştir.

Kaldor'a göre etkin bir gelir vergisi sisteminde gelir vergisi tarifesini basit olmalıdır. Bu çerçevede, ilk oran % 10 olmalı ve % 5'lik artma oranlarıyla en fazla % 40-45'e kadar çıkmalıdır. Yüksek vergi oranları vergi matrahının çeşitli ayrıcalık ve bağışıklıklarla yontulmasına yol açar<sup>95</sup>. Pechman ABD için, % 4 ile % 48 arasında derecelendirilen bir artan oranlı tarifeli gelir vergisi önermektedir<sup>96</sup>. Gephardt önerisinde ise, en az geçim indirimi yanında, ilk dilim oranı % 10, ikinci dilim oranı % 20, üçüncü dilim oranı % 26, dördüncü dilim oranı % 32, beşinci ve son dilim oranı % 34 olarak yer almıştır<sup>97</sup>.

Türkiye'de, çeşitli kesimler ve uzmanlar tarafından, artan oranlı gelir vergisi tarifesini oranlarının, % 1 ile % 20 arasında olması<sup>98</sup>, % 5 ile % 25 arasında olması<sup>99</sup>, % 10 ile % 20 arasında olması<sup>100</sup>, % 10 ile % 25 arasında olması<sup>101</sup>, % 12,5 ile % 25 arasında olması<sup>102</sup>, % 10 ile % 30 arasında olması<sup>103</sup>, % 10 ile % 40 arasında olması<sup>104</sup>, % 15 ile % 30 arasında olması<sup>105</sup>, % 15 ile % 40 arasında olması<sup>106</sup>, % 5 ile % 45 arasında olması<sup>107</sup>, % 5 ile % 50 arasında olması<sup>108</sup>, % 5 ile % 55 arasında olması<sup>109</sup>, % 10 ile % 50 arasında olması<sup>110</sup>, % 15 ile

<sup>94</sup> İlhan İl, "Gelir Vergisi Kanunu'nda Vergi Adaleti ve Gelir Dağılımını Etkileyen Başlıca Müesseseler ve İşleyişleri", **Vergi Dünyası**, Sayı:77, Ocak 1988, s.88; Şükrü Kızılot, "Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları**, Sayı:111, Aralık 1997b, s.75. Kızılot'un bu önerisinde ücretlere uygulanacak gelir vergisi oranlarının % 10 ile % 35 arasında olması gerektiği belirtilmiştir. Mehmet Şafak, "Gelir Vergisi Tarifemiz ve bir Öneri", **Vergi Dünyası**, Sayı:113, Ocak 1991, s.13; Veysi Seviğ, "Vergi Reform Tasansı Üzerine Düşünceler", **Ekonomide Durum**, Kitap 5, Bahar 1998, s.138.

<sup>95</sup> Nicholas Kaldor, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergileme", (Çev. Ziyaettin Bildirici), **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.I, Sayı:2, Haziran 1983, s.26-27.

<sup>96</sup> Pechman, 1997, s. 343. (% 4, % 8, % 14, % 23, % 24, % 29, % 33, % 48). Pechman daha önce ise % 7 ile % 44 arasında değişen oranlara sahip bir gelir vergisi tarifesini önermiştir. Joseph A. Pechman, "Vergi Yükü Dağılımında Milletlerarası Temayüller Vergi Politikası İçin Varılacak Sonuçlar", (Çev. Yücel Ergün), **Maliye Dergisi**, Sayı:21, Mayıs-Haziran 1976, s.105.

<sup>97</sup> Türkan, a.g.e., s.26-27.

<sup>98</sup> Akalın, 1997a, s.96.

<sup>99</sup> Akalın, 1990 b, s.179.

<sup>100</sup> Akalın, 1997a, s.96.

<sup>101</sup> Bilici, a.g.e., s.122; Şekip Avdagiç, "2000'li Yıllara Giren Türk Vergi Politikasında Strateji Arayışları", **Türkiye II. Vergi Kongresi**, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Mezunları Derneği, İstanbul, 1996, s.33.

<sup>102</sup> Yazıcı, a.g.e., s.17.

<sup>103</sup> Bildirici, 1997, s.77.

<sup>104</sup> TESK, Vergi Raporu, **Vitrin**, yıl:9, Sayı:78, 1993, s.7; Bildirici, 1997, s.77

<sup>105</sup> Gökhan Çapoğlu, "(Vergi Reformu Panelindeki Konuşma)", **Vergi Reformu**, İktisat Dergisi Özel Sayısı, Byy, ty, s. 58.

<sup>106</sup> Bildirici, 1997, s.80; Kızılot, 1997b, s.76; Mecit Eş, "Türkiye'de Vergi Politikalarını Başarısız Kılan En Önemli Etken Vergi Kaçaklığıdır", **Hak-İş Dergisi**, Sayı:19, Mayıs-Temmuz 1992, s.11.

<sup>107</sup> Şener, 1991, s.182.

<sup>108</sup> Doğan, 1991, s.49.

% 50 arasında olması<sup>111</sup>, % 15 ile % 60 arasında olması<sup>112</sup>, % 20 ile % 45 arasında olması<sup>113</sup>, % 20 ile % 55 arasında olması<sup>114</sup>, % 30 ile % 50 arasında olması<sup>115</sup> önerilmiştir.

Türk Gelir Vergisi tarifesinin düz oranlı olması gerektiği<sup>116</sup> ve oranının % 15 olması<sup>117</sup>, % 17 veya % 18 olması<sup>118</sup>, % 19 olması<sup>119</sup> ve % 20'yi aşmaması<sup>120</sup> önerilmiştir. Tarifenin en çok iki dilimli olması da önerilmiştir<sup>121</sup>.

### 3.6.1.1. İlimli Artan Oranlı Tarife Önerileri

Bu önerilerde artan ilk dilim oranlarının oldukça düşük olması son dilim oranlarının da fazla yüksek olmaması söz konusudur. Buna göre, dilim oranları % 5 ile % 40 arasında değişmelidir. Yüksek marjinal vergi oranlarının ekonomik etkilerine ilişkin değerlendirmelerin de etkisiyle vergi reformlarında üst marjinal oranlarda düşüşlerin gerçekleştirilmesi göstermektedir ki, dik artan oranlılık için siyasal destek azalmıştır<sup>122</sup>. Ayrıca optimal vergi analizleri dik oranlı tarifenin uygun olmadığını<sup>123</sup>, optimal vergi yapısının oldukça düşük marjinal vergi oranına sahip olduğunu<sup>124</sup> göstermiştir. Optimal vergi yapısında oran % 20 ile % 30 arasındadır ve hemen hemen her zaman % 40'ın altındadır<sup>125</sup>.

<sup>109</sup> Orhan Morgil, "2000'li Yıllara Girerken Türk Vergi Politikasında Strateji Arayışları", **Türkiye II. Vergi Kongresi**, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Mezunları Demeği, İstanbul, 1996, s.19.

<sup>110</sup> DPT, 1996, s.111; Kazgan ve Diğerleri, a.g.e., s.124; Tosuner, 1989, s.50; Taş, 1998, s. 25; Fevzi Devrim, Mehmet Tosuner ve Zeynep Ankan, "Vergi Sistemi", **Hak-İş Dergisi**, Sayı:19, Mayıs-Temmuz 1992, s.16-17.

<sup>111</sup> Kazgan ve Diğerleri, a.g.e., s.124. Tosuner, 1989, s.50; Oyan ve Aydın, a.g.e., s.175.

<sup>112</sup> Şener, 1990 b, s.85-86.

<sup>113</sup> Oyan, 1998, s.122.

<sup>114</sup> Şafak, 1991, s.14.

<sup>115</sup> Sami Kazıcı, "Vergi Reformlarından Alınacak Dersler", **Vergi Dünyası**, Sayı:144, Ağustos 1993a, s.17.

<sup>116</sup> A. Kurtcebe Alptemoçin, "İdeal Vergi Reformu", **Türkiye II. Vergi Kongresi**, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Mezunları Demeği, İstanbul, 1996, s.92; Aktan, 1998b, s.17; Aktan, 2000, s.34; Ali Rıza Gökbnar, "Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği", **Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 1997, s.319; Güneri Akalın, "Türkiyede Kamu Ekonomisi ve Mali Buhran", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:108, Eylül 1997b, s.19; Aktürk ve Gökbnar, a.g.e., s.151; Dileyici ve Özkıvrak, a.g.e., s.107; Vural Fuat Savaş, "Yeni Anayasa İçin Ekonomik Anayasa Öneriler", **Anayasa Yargısı**, Ankara, 1995, s.219; Ebiçlioğlu, 1998b, s.36.

<sup>117</sup> Gökbnar, 1997, s.319; İsmail Aktürk ve Ali Rıza Gökbnar, "Genel Bir Yaklaşımla Türk Vergi Sisteminde Reform Arayışlarının Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:173, Ocak 1996, s.151; Gökbnar ve Gökbnar, a.g.e., s.80.

<sup>118</sup> Aktan 1999, s.53.

<sup>119</sup> Ebiçlioğlu, 1998b, s.36.

<sup>120</sup> Aktan, 1998b, s.17; Akalın, 1997b, s.20; Güneri Akalın, "Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Yasa Tasarısı (II)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 179, Temmuz, 1996 b, s.14.

<sup>121</sup> Alptemoçin, a.g.e., s.92.

<sup>122</sup> Goode, 1990, s.75.

<sup>123</sup> Michael P. Devereux, "Introduction", **The Economics of Tax Policy**, Ed. Michael P. Devereux, Oxford University Press, 1997s.16.

<sup>124</sup> Siemrod, 1990, s.162.

<sup>125</sup> y.a.g.e., s.162.



Artan oranlı tarifenin tek başına uygulanması, gelir vergisinde artan oranlılığı sağlama bakımından yeterli değildir. Hatta yüksek marjinal oranlar içeren artan oranlı tarifenin uygulanması, yüksek gelir gruplarının çabalarıyla kendilerinin yararlandığı muafiyet ve istisna gibi çeşitli vergiden kaçınma yollarının oluşturulmasına ya da vergi kaçakçılığına yol açabilmesine böylece artan oranlılığın etkisinin giderilmesi ile karşı karşıya kalınmasına sebep olmaktadır<sup>126</sup>. Artan oranlılık bu unsurlar da dikkate alınarak belirli bir düzeyde sınırlı tutulmalı ve gelir vergisi, sistem olarak artan oranlı düzenlenmelidir.

Gelir vergisi tarifesinin adaleti gerçekleştirmek için artan oranlı olması gerekliliğine ve artan oranlılığın, artan marjinal oranlar olarak ele alındığı yaklaşıma karşı çıkmıştır. Artan oranlılığın en az geçim indiriminden sonra uygulanan tek bir oranla da sağlanabileceği ifade edilmiştir<sup>127</sup>. Ayrıca optimal gelir vergisi tartışmalarından daha az artan oranlılığın daha iyi olduğu sonucunun çıkarılabileceği<sup>128</sup> ifade edilmiştir.

Ekonomik etkinliği sağlayıcı tarifenin, dilim sayısının az ya da tek olması, tarifedeki oran ya da oranlarının düşük olması, ilk dilimlerde marjinal oranlarının düşük olması, orta dilimlerde yükselmesi ve son dilimlerde düşmesi üzerinde durulmaktadır<sup>129</sup>. Diğer taraftan özellikle amacına hizmet edememesi gerekçesiyle literatürde artan oranlılık ciddi bir biçimde tartışılır hale gelmiştir<sup>130</sup>.

Artan oranlı tarifenin düzenlenmesinde, vergi ödeme gücü olmayanların adalet açısından ve yönetim maliyetleri açısından vergi dışı bırakılması gerekmektedir<sup>131</sup>. Belirli bir vergi dışı bırakılmış gelirden sonraki ilk dilimin temel fonksiyonunun gelir sağlamak olduğu ve gelir ihtiyacı ölçüsünde belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir<sup>132</sup>. Gelir dağılımında eşitlik açısından önem taşıyan artan oranlı tarifedeki üst oranların gelir sağlamak bakımından etkisi oldukça azdır. Üst dilim oranları gelir dağılımında eşitlik düşüncesine bağlı olarak belirlenir<sup>133</sup>. Vergi reformlarında son dilim oranlarının düşürülmesi üzerinde bazı tartışmalar yapılmıştır ancak, genellikle son dilim oranlarına tabi olan mükellef sayısı oldukça düşüktür<sup>134</sup>.

<sup>126</sup> OECD, 1993, s.37.

<sup>127</sup> Devereux, a.g.e., s.15; Hall ve Rabushka, 1983, s.25-26; Dilnot, a.g.e., s.10-11.

<sup>128</sup> Haveman, a.g.e., s.247.

<sup>129</sup> Şener, 2001, s.230.; TOBB, 1992, s.48.

<sup>130</sup> TOBB, 1992, s.48.;

<sup>131</sup> Tanzi, 1991, s.169.

<sup>132</sup> y.a.g.e., s.169.

<sup>133</sup> y.a.g.e., s.169.

<sup>134</sup> Cnossen ve Messere, a.g.e., s.55. (OECD ülkelerinde birkaç ülke dışında son orana tabi olan mükellefler vergi mükelleflerinin % 0,3'ünden azdır.)

### 3.6.1.2.Yüksek Artan Oranlı Tarife Önerileri

Bu önerilere göre, ilk dilim oranlarının düşük ancak son dilim oranlarının yüksek olması gerçek ve etkili bir artan oranlılık için önem taşır. Buna göre dilim oranları % 10 ile % 60 arasında olmalıdır. Bu çerçevedeki çeşitli önerilerde daha adil bir vergileme ve daha dengeli bir gelir dağılımı için, gelir vergisi tarifesinin daha dik artan oranlı olması, dilim sayısının artırılması gerektiği<sup>135</sup> belirtilmiştir.

Artan oranlılık, piyasanın oluşturduğu gelir dağılımındaki büyük eşitsizlikleri giderek bakımından bir adalet yaklaşımı çerçevesinde savunulmuştur. Vergilemenin gelir dağılımındaki eşitsizlikleri giderici bir fonksiyon içermesi, toplumsal barış ve huzur açısından önemli görülmektedir. Üniter bir sistem içerisinde, gerçek bir artan oranlı tarife dışında adil bir vergilemenin gerçekleşmeyeceği belirtilmiştir<sup>136</sup>.

Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin türünün seçimine ilişkin olarak artan oranlılığın teorik dayanaklarında belirtilen amaçlar çerçevesinde bazı unsurlardan söz edilebilir. Gelir vergisi tarifesinin gelir dağılımını düzeltici etkide olabilmesi, tarifenin dik olması gerekmektedir. Bu çerçevede alt dilimlerde oranların düşük, üst dilimlerde yüksek olması yanında, alt dilimlerin dar, üst dilimlerin daha geniş olması gerekmektedir<sup>137</sup>.

### 3.6.1.3. Ücretler İçin Farklı Artan Oranlı Tarife Önerisi

Bu yaklaşımda gelir dağılımını düzeltmek, vergi adaletini sağlamak ve hatta ekonomik gelişmeyi artırmak bakımından, ücretlerin diğer gelirlere göre daha düşük oranlı vergilendirilmesi üzerinde durulmakta ve ılımlı artan oranlılık savunulmaktadır.

### 3.6.1.4. Düz Oranlı Tarife Önerileri

Düz oranlı tarifeler, basitlik, etkinlik, adalete dayalı olarak savunulmaktadır. Bu önerilerde genellikle en az geçim içeren tek oranlı bir tarife savunulmakta iken hiç indirimsiz bir düz oranlı tarife de savunulmuştur. Bu önerilerde yer alan oran, % 15 ile % 20 arasında değişmektedir<sup>138</sup>.

Ortalama oran yönünden artan oranlı, marjinal oran yönünden düz oranlı tarifenin optimal gelir vergisi tarifi olabileceği, sabit oranlı tarifenin uygulama maliyetlerini ve vergilemenin sapıncı etkilerini azaltacağı<sup>139</sup> belirtilmiştir. Optimal vergileme literatürü çerçevesinde düz oranlı

<sup>135</sup> İl, 1988, s.88.

<sup>136</sup> Halil Nadaroğlu, "Türkiye'deki Vergi Reformlarının Genel bir Değerlendirilmesi", *Vergi Reformları Kongresi Tebliği ve Yorumları*, İTİA, İstanbul, 1981, s.144.

<sup>137</sup> Şener, 2001, s.230.

<sup>138</sup> Türkan, a.g.e., s.15-20, 29; Hall ve Rabushka, 1996, s.53. Ahmet Kesik, "ABD Vergi Sistemi ve Reformu Üzerine" (K. L. Klesen'in Makalesinin Kısaltılmış Çevirisi), *Maliye Dergisi*, Sayı:126, Eylül-Aralık 1997, s.87; Aydın, a.g.e., s.14.

<sup>139</sup> James Alm, "What is an Optimal Tax System?", *National Tax Journal*, Vol:49, N.1, Mart 1996, s.129-130; Haveman, a.g.e., s.251

vergi yaklaşımı; devletin, gelirin yeniden dağıtımındaki rolünün azaltılması düşüncesine paralel olarak gelişmiştir. Optimal gelir vergisi tartışmalarının en önemli sonucuna göre, optimal gelir vergisi tarifesi düz oranlılığa yakın olmalıdır<sup>140</sup>.

Gelir vergisi tarifelerinin belirlenmesinde keyfiliği önlemek için keyfilik yapılabilecek unsurları en aza indirmek de önem taşır. Örneğin artan oranlı bir tarife hem dilimin belirlenmesi hem oranının belirlenmesi bakımından keyfiliğe açıktır, düz oranlı bir tarife sadece oranının belirlenmesi bakımından keyfiliğe açıktır. Bu çerçevede düz oranlı bir tarife artan oranlı bir tarifeye göre keyfilikten daha uzaktır.

Türkiye'de 1990 sonrası itibarıyla, yürürlükteki gelir vergisi tarifeleri ile elde edilen gelir vergisini sağlayacak, aynı mactraha uygulanacak düz oran, ödenecek gelir vergisi çerçevesinde % 12 ile % 24 arasında değişirken, hesaplanan gelir vergisi çerçevesinde % 27 ile % 36 arasında değiştiği belirlenmiştir. Buna göre diğerlerinde bir değişiklik yapılmasa bile, % 25 veya % 30 oranlı bir gelir vergisi tarifesi, elde edilecek gelir vergisini önemli ölçüde artıracaktır. Hatta bütün gelirler için önemli bir en az geçim düzeyi vergi dışı bırakıldığında bile belirtilen düz oranlardan her biri elde edilen gelir vergisini artıracaktır.

Tablo 68:Yürürlükteki Gelir Vergisi Tarifesi ile Elde Edilen Geliri Sağlayan Düz Oranlar

|             | 1990  | 1992  | 1995   | 1997    | 1998    | 1999    |
|-------------|-------|-------|--------|---------|---------|---------|
| GV mactrahi | 19275 | 46917 | 365035 | 1453834 | 2231051 | 2790842 |
| HGV         | 5921  | 14310 | 117936 | 520720  | 804969  | 769955  |
| ÖGV         | 4484  | 11208 | 77932  | 320920  | 543317  | 338135  |
| HGV/M       | 0,30  | 0,30  | 0,32   | 0,35    | 0,36    | 0,27    |
| ÖGV/M       | 0,23  | 0,23  | 0,21   | 0,22    | 0,24    | 0,12    |

Kaynak: Gelir vergisi mactrah toplamı ile hesaplanan ve ödenmesi gereken gelir vergisi toplam miktarları Maliye Bakanlığından temin edilerek hesaplamalar yapılmıştır. Hesaplanan gelir vergisi ile ödenmesi gereken gelir vergisi arasındaki fark iade edilen vergi tutarlarıdır. GV:Gelir Vergisi, HGV: Hesaplanan gelir vergisi, ÖGV: Ödenmesi gereken gelir vergisi anlamında kısaltılmıştır.

1998 yılı için 1 milyar liraya kadar olan gelirler, 1999 yılı için de 2 milyar liraya kadar olan gelirler vergi dışı bırakıldığında, aynı vergi miktarı elde edilebilmesi için oranlar sırasıyla % 26,8 ve % 13,7 olmaktadır.

1999 yılı için 4 milyara kadar olan gelirler vergi dışı bırakıldığında oran % 15 olmaktadır. Bu durum düz oranlı bir tarife ve en az geçim indiriminin birlikte uygulanması halinde gelir vergisi hasılatında büyük azalışlar olabileceği tahminlerinin dayanaksız olduğunu göstermektedir.

<sup>140</sup> Haveman, a.g.e., s.251.

### **3.6.2 Rasyonel Gelir Vergisi Tarifelerinin Belirlenmesinde Dikkate Alınması Gereken Temel Özellikler**

Rasyonel bir gelir vergisi tarifesinden söz edilebilmesi için esas alınması gereken unsurlar ilk bölümde kapsamlı olarak ortaya konulmuştur. Burada rasyonel vergileme açısından tarifelerin belirlenmesinde dikkate alınması gereken özellikler kısaca ortaya konulacak ve ayrıca tarifelerin türünün, yapısının ve oran seviyesinin belirlenmesine ilişkin olarak ileri sürülen yaklaşımlar belirtilecektir.

#### **3.6.2.1. Tarife Dilimlerinin Keyfi Olarak Belirlenmemesi**

İndirimsiz düz oranlı tarife dışında, hangi tarife türü tercih edilirse edilsin, tarife dilimleri keyfi biçimde, ilkesiz olarak belirlenemez. İster açık artan oranlı tarife, ister formül tarife, isterse indirimli düz oranlı tarife seçilsin, bunların hepsinde dilim ya da indirim miktarının belirlenmesinde, rasyonel vergilemenin ilkelerine uyulmaya özen gösterilmesi gerekir.

##### **3.6.2.1.1. Tarifenin Dilim Yapısının Dikkate Alacağı Unsurlar**

Dilim yapısında dikkate alınacak temel unsurlardan biri, sıfır oranlı dilim ya da en az geçim indirimidir. Bir diğer unsur olarak dilimli artan oranlı tarife seçilmişse, dilimlerin yüksek gelirlerle düşük gelirleri ayıracak bir yapıda olması gerekir.

Ayrıca yüksek artan oranlı bir tarife tercih edilmişse bu tercihle tutarlı olarak, artan oranlılığın düzenli seyri ve artan oranlılığın etkinliği için, dilim sayısının fazla olması ya da formül tarife uygulaması tercih edilebilir.

Gelir dilimleri sayısının fazlalığı, farklı ödeme güçlerinin farklı vergilendirilmesi yoluyla vergi adaletini gerçekleştirme bakımından önem taşıdığından, gelir dilimleri sayısındaki azalışın vergi adaletinin gerçekleşmesine olumsuz etki yapacağı söylenebilir<sup>141</sup>.

##### **3.6.2.1.1.1. En Az Geçim Düzeyinin Vergi Dışı Bırakılması**

Hangi tarife türü tercih edilirse edilsin, tarife, sıfır oranlı dilim ya da en az geçim indirimi içermelidir. Anlamına uygun düzeyde en az geçim indirimi ya da sıfır oranlı dilim içermeyen ve dolayısıyla adalet ilkesini, yaşama hakkını dikkate almayan bir gelir vergisi tarifi, rasyonel vergileme açısından savunulamaz.

<sup>141</sup> Şener, 1990 b, s.70; Gülerman, 1997a, s.21; Giray, a.g.e., s.94.

### **3.6.2.1.1.2. Vergilenebilir Gelirin Çok Yüksek Gelirli İle Çok Düşük Gelirliyi Bir Tutmaması**

Özellikle açık artan oranlı tarife tarifede dilimlerin belirlenmesinde, dilimlerin düşük gelirler ile yüksek ve çok yüksek gelirleri ayırabilmesi gerekir. Çok düşük gelirlerle yüksek gelirleri kapsayacak şekilde ilk dilimin geniş tutulması, ya da ilk dilimlerin çok dar tutularak düşük gelirlerin yüksek dilimlere girmesi, tercih edilen artan oranlılığın amacına aykırıdır.

Artan oranlı bir vergi tarifesinde matrahın belirlenmesi kadar her matrah seviyesinde matraha uygulanan oranın hakkaniyete uygun olması<sup>142</sup> önem taşımaktadır. Artan oranlılığın düşük gelirler için uygulanması, teorik gerekçesiyle uyumlu değildir. Vergileme ile gelir dağılımına müdahale edilmemesi tercih edilmişse, açıkça düz oranlı tarife seçilmelidir.

### **3.6.2.2. Oran Yapısında Dikkate Alınacak Unsurlar**

#### **3.6.2.2.1. İlk Dilimin Sıfır Oranlı Olması**

Vergi ödeme gücü olmayan gelir düzeyinin vergi dışı bırakılması veya % 0 oranına tabi olması gerekir. Kişinin ancak yaşamını sürdürebileceği gelirinden vergi alınamaz.

#### **3.6.2.2.2. Oranın Keyfi Olarak Belirlenmemesi**

Vergi oranının belirlenmesinde temel unsur olarak finansman ihtiyacının seviyesinden söz edilmiştir. Ancak finansman ihtiyacının seviyesi tek başına belirleyici olamaz. Bunun dışında tarife teorisinde ortaya konulan vergilemenin sınırları, vergiye karşı tepkiler gibi diğer unsurlar da dikkate alınmalıdır.

Diğer taraftan vergi oranının belirlenmesinin rasyonel vergileme bakımından şekli unsuru olarak, yasallık ilkesi önem taşımaktadır. Ayrıca aynı çerçevede, gelir vergisi tarifesinin belirlenmesinde ciddi ve dikkatli bir hazırlık yapılması, tarife teorisinin maddi unsurlarının dikkate alınması gerekmektedir<sup>143</sup>.

#### **3.6.2.2.3. Ayırma Kuramının Tersine Uygulanmaması**

Ayırma kuramı genel olarak emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük vergilendirilmesini öngörür. Toplumsal ve siyasal tercih emek gelirleri ile sermaye gelirleri arasındaki gelir dağılımına müdahale edilmemesi yönünde olabilir, ancak sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesi, adalet ilkesi açısından kabul edilebilir değildir. Bu durum tüketim tipli gelir vergisinin de önemli bir zayıf noktası olarak önemini korumaktadır.

<sup>142</sup> Eyüpgiller, a.g.e., s.73.

<sup>143</sup> Bora Ocakçıoğlu, "Gelir Vergisi Tarifesi Sorunu", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:1, 1978, s.91.

#### 3.6.2.2.4. Vergilemenin Sınırlarının Dikkate Alınması

Vergi oranının belirlenmesinde vergilemenin ekonomik ve psikolojik sınırları etkilidir. Ekonomik ya da psikolojik sınırları aşan bir vergi oranı ancak kağıt üzerinde belirlenebilir. Söz konusu orana göre vergilendirme vergiye karşı tepkiler nedeniyle gerçekleştirilemez.

Diğer taraftan oranın belirlenmesinde, (içerdiği varsayımlar nedeniyle önemli eksiklikleri olmasına rağmen) çeşitli modellere göre tahmin edilen vergi kapasitesi oranları da değerlendirilmelidir. Vergiye karşı tepkilerin türü, derecesi ve yaygınlığı vergi oranlarının seviyesini belirlemek bakımından dikkate izlenmelidir.

#### 3.6.2.2.5. Vergilemenin Ekonomik Etkilerinin Dikkate Alınması

Vergilemenin, üretim, yatırım, çalışma arzusu, ekonomik büyüme üzerindeki değişen etkileri vergi oranının belirlenmesi bakımından dikkate alınacak temel göstergelerdendir. Yukarıda ilgili kısımda ayrıntıları açıklandığı gibi, Türkiye’de 1960-2000 dönemi için, gelir vergisi ilk oranında yapılacak indirimin, tasarruf ve gelir vergisi gelirlerinde, gelir vergisi son oranlarında yapılacak indirimlerin de tasarruflarda artışa yolaçacağı belirlenmiştir.

#### 3.6.2.2.6. Vergileme İlkelerinin Dikkate Alınması

Vergi oranlarının belirlenmesi bakımından, özellikle vergileme oranının belirlenmesinde şekli unsur olarak dikkate alınacak temel ilke, yasalık ilkesidir. Vergi oranlarının belirlenmesi değiştirilmesi yasa ile olabilir. Yürütmeye vergi oranlarını belirleme yetkisi verilemez.

Yaklaşık aynı durumda olanların aynı vergilemeye tabi tutulması önemlidir. Vergi ödeme gücü bakımından aynı durumdakilerin farklı bir orana tabi tutulması vergi ahlakını ve vergilemenin adalete uygun olmadığı kanaatinin yaygınlaşmasına yol açar.

Tarifede ortalama vergi oranının gelişimi, tercih edilen tarifenin teorik amacıyla uyumlu olmalı, belirli bir seyir izlemelidir<sup>144</sup>. Özellikle çok küçük matrah değişimleri karşısında artan oranlılık derecesindeki aşırı değişimler haklı görülmez<sup>145</sup>. Ayrıca, tüm diğer vergi politikası araçlarında olduğu gibi tarife yapısında da basitliğe dikkat edilmelidir<sup>146</sup>.

Az dilimli ve dilim usulüne göre belirlenmiş bir tarife, formül tarifeye göre basitlik açısından üstün olmakla birlikte, tarifede artan oranlılığın ve ortalama vergi oranının seyri

<sup>144</sup> Pollak, a.g.e., s.259.

<sup>145</sup> y.a.g.e., s.259.

<sup>146</sup> y.a.g.e., s.259.



açısından olumsuzluklar taşımaktadır<sup>147</sup>. Bu tarife her dilim sonunda düşen ve dilim başında sıçrama gösteren artan oranlılık dereceleri içerecektir.

Adalet açısından, artan oranlı vergi, düz oranlı vergi ve miktar şeklinde belirlenen vergi arasında bazı farklar vardır. Gelir düzeyi arttıkça daha yüksek oranlar uygulanması gelir dağılımını düzeltici olması açısından savunulabilir. Gelir dağılımı gerekçesine dayanılarak savunulabilecek bu tarife, ekonomik etkinlik açısından eleştirildiği gibi adalet açısından da eleştirilmektedir. Düz oranlı tarife, adalet açısından savunulabilir ancak, gelir dağılımını düzeltme açısından eleştirilebilir. Gelir düzeyi ne olursa olsun herkesten aynı miktar vergi alınması ise hiçbir adalet yaklaşımına göre kabul edilemez. Dolayısıyla ekonomik etkinlik açısından ya da başka bir açıdan çok üstün bile olsa bu tür bir vergi konulması savunulamaz. Çünkü bu açıkça adaletsizliktir. Varlık nedeni adalet olan devlet, kesin adaletsizlik olarak nitelendirilen bir uygulamanın kaynağı olamaz. Bu durumda devlet varlık nedenini kaybeder.

#### 3.6.2.2.7. Tarifelerin Gelişme Eğilimlerinin Dikkate Alınması

Çeşitli ülkelerde gelir vergisi tarifelerinin uygulamasındaki genel gelişim eğilimleri, gelir vergisi tarifesine ilişkin çeşitli kesimlerin talep ve önerileri ile araştırma sonuçlarının ortaya koyduğu ya da konuyla ilgilenen uzmanların önerileri de rasyonel bir tarifeye yaklaşmak bakımından önem taşımaktadır.

Bir vergi sistemi üretim ve yatırımları teşvik edici olmalı, sermayenin kaçmasına yol açmayan, vergi sistemindeki karmaşık yapıyı giderme önceliğine sahip olmalıdır<sup>148</sup>. Türkiye’de, sermaye girişi sağlayabilmek bakımından vergi oranlarını belirlenirken diğer ülke tarifeleriyle uyuma dikkate etmelidir<sup>149</sup>. Bu çalışmanın birinci bölümünde ayrıntıları belirtildiği gibi, uygulamada, gelir vergisi tarifelerinin son oranlarında ve artan oranlılık yapılarında bir azalma eğilimi söz konusudur.

#### 3.6.2.2.8. Oranların Belirlenmesine İlişkin Yaklaşımlar

Vergi oranlarının şekillenmesi, siyasal süreç içerisinde ve finansal ihtiyaçlara bağlı olarak gerçekleşmektedir<sup>150</sup>. Maliye alanında, vergi tarifesinin belirlenmesine ilişkin çerçeveyi ortaya koymada, vergileme sürecinin bir çok unsuruna göre daha az bir ilerleme sağlanmıştır. Gerçekte, iktidarın politik hayat süresini uzatmak için, toplumdaki ekonomik güç dengelerini

<sup>147</sup> y.a.g.e., s.260-261.

<sup>148</sup> Ebiçlioğlu, 1998b, s.37; Öcal, a.g.e., s.168

<sup>149</sup> Önder, 1994, s.10

<sup>150</sup> Lang, a.g.e., s.9.

yansıtan sosyo-politik amaçların belirlendiği vergisel düzenlemelerde, vergileme ilkelerinin geçerli olmadığı belirtilmiştir<sup>151</sup>.

Tarifelerde yer alacak oranın belirlenmesine ilişkin olarak tarife teorisi görüş birliğine ulaşılmış kesin bir ölçü geliştirmemiştir. Ancak, birinci bölümde vergilemenin sınırları kısmında da belirtildiği gibi bazı yaklaşımlarda vergi oranının ne olması gerektiği konusunda öneriler geliştirilmiştir. Söz konusu oranlar, her zaman her toplumda geçerli olabilecek ve genel kabul görmüş oranlar değildir. Amerikan Yüksek Mahkemesi, vergi oranlarının ağırlığına ilişkin olarak 1935 yılında aldığı bir kararda, bunların belirlenmesinin yasamanın takdirine kalmış bir konu olduğunu belirtmiştir<sup>152</sup>.

Vergi oranı, kamu finansman ihtiyacı, vergilemenin amaçlarına, vergileme ilkelerine, vergilemenin sınırlarına, vergiye karşı tepkilere, uygulamadaki gelişme ve eğilimlere, uluslararası uyum ölçütüne ve bu unsurlara toplumsal ve siyasal süreç çerçevesinde verilen önemin derecesine göre belirlenir. Vergi oranlarının belirlenmesine ilişkin yaklaşımlar, oranların düşük belirlenmesini öngörenler, yumuşak artan oranlılığı öngörenler ve dik artan oranlılığı öngörenler çerçevesinde ortaya konulabilir.

Çeşitli ülkelerde yapılan vergi reformlarında gelir vergisi oranları düşürülmekte, dilim sayıları azaltılmaktadır. Yüksek vergi oranları bir yandan vergiden kaçınmayı özendirirken bir yandan da gelir dağılımının vergilenmeyen kesimleri lehine değişmesine yol açmaktadır<sup>153</sup>. Gelir vergisi oranları dünyada son zamanlarda izlenen gelir vergisi oranlarını indirerek vergiyi yaygınlaştırma eğilimi ile tutarlı olmalıdır<sup>154</sup>.

Vergi yükü % 35 veya % 40'ı geçince vergiye karşı sessiz ayaklanma başlayacağı, üretim ve vergi gelirlerinin düşeceği<sup>155</sup> belirtilmiştir. Devletin ekonomiye ciddi bir zarar vermeden ya da toplumdaki birlik ve beraberliği zayıflatmadan toplayabileceği gelirlerin sınırının % 40'a yakın olduğu<sup>156</sup>, gelir vergisinde son oranın % 50'yi aşmaması yönünde bir uzlaşma olduğu<sup>157</sup> belirtilmektedir. Vergi oranının sınırına ilişkin bir ölçü olarak ise, Hayek'in, gelir vergisi oranının, hiçbir zaman gerçekleşen vergi yükü oranını aşmamasını, önerdiği belirtilmiştir<sup>158</sup>.

<sup>151</sup> Önder, 1982, s.512

<sup>152</sup> US Supreme Court, Fox v. Standart Oil Co. Of New Jersey, 294 U.S. 87 (1935) (Soydan, a.g.e., s. 11'den naklen).

<sup>153</sup> Tufan, a.g.e., s.6-7.

<sup>154</sup> Uluatam, Taş, ve Kayıran-Dikmen, a.g.e., s.66.

<sup>155</sup> Drucker, a.g.e., s.75

<sup>156</sup> y.a.g.e., s.75.

<sup>157</sup> Tanzi, 1991, s. 169.

<sup>158</sup> Akalın, 2000, s.339, 342.

Türkiye'de, gelir vergisi oranlarının yüksek olduğu ve düşürülmesinin gerekliliği üzerinde<sup>159</sup> büyük ölçüde görüş birliği olduğu görülmektedir. GSMH'ya oranla vergi gelirlerinin düşüklüğünden ve artırılması gerekliliğinden söz edenler bile oranların düşürülmesini savunmaktadır<sup>160</sup>. Uygulamadaki yüksek oranlar<sup>161</sup> yatırım ve üretim hevesini kırdığı gibi toplanan kaynakların etkin kullanılmaması suretiyle de ekonomide etkinliği, gelir ve kaynak dağılımını bozmakta, vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaı artırmaktadır. Vergi oranlarının indirilmesinin, mevcut mükelleflerin ağır vergi yükünü düşürerek adaletsizliği gidereceği ve istihdamı artıracığı dikkate alınarak vergi gelirlerine olumlu katkıda bulunabileceği, kısa dönemde vergi gelirlerini azaltsa bile uzun dönemde artıracığı belirtilmiştir<sup>162</sup>.

Yüksek marjinal oranların, teşviklerin artmasına ve önemli etkinlik kayıplarına yol açtığı ve verimlilik artışında yavaşlamaya neden olduğu belirtilmektedir<sup>163</sup>. Vergiden kaçınma planları, vergi tarifesinin artan oranlılığından ve gelir türlerinin farklı oranlarda vergilenmesinden etkilendiğinden, marjinal vergi oranlarının düşürülmesi, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma eğilimlerini azaltacaktır<sup>164</sup>.

Gelir vergisi ilk dilimlerine yüksek oranların uygulanması<sup>165</sup>, emek gelirlerinin ağır bir vergi yükü ile karşılaşmasına ve gelir dağılımının daha da bozulmasına yol açtığı gibi vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı özendirir<sup>166</sup>. Gelir vergisi tarifesinin başlangıç oranlarının düşürülmesi, vergilemenin adalete uygun olduğu kanaatini yaygınlaştırarak vergiye karşı olan tepkiyi azaltabilir<sup>167</sup>.

Türkiye'de gelir vergisi tarifesinin oranlarına ilişkin değerlendirme ve önerilerde gelirler üzerindeki diğer vergisel yüklerin de dikkatten uzak tutulmaması gerekmektedir. Mükelleflerin gelirlerinden, gelir vergisine ek olarak, fon kesintisi, sosyal güvenlik kesintisi gibi kesintiler yanında dolaylı vergiler ödenmektedir. Gelir üzerindeki ek yükler de dikkate alınırsa gelir vergisi oranlarının yüksek olduğu düşüncesinin haklılık payının arttığı görülmektedir. Gelir vergisi

<sup>159</sup> 2. bölüm dn.226.

<sup>160</sup> TUSIAD, a.g.e., s. 3.7.

<sup>161</sup> Gelir vergisinde oranların yüksek olma nedeninin, muafiyet, istisna ve kaçaklarla azalan vergi hasılatındaki azalışı önlemek olduğu belirtilmiştir. Kemal Kurdaş, "Türk Vergi Sistemi ve Ekonomik Kalkınma", **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri**, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul, 1970, s.60.

<sup>162</sup> Alkin, 1994, s.7, 9, 10. Tosuner, 1995b, s.66; Sofuoğlu, a.g.e., s.134; Ahmet Cesur ve Erkan Yetkiner, "Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilebilmesine Yönelik Öneriler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:159, Kasım, 1994, s. 76 ; Arkan ve Ay, 1995a, s.86; Bildirici, 1997, s.77; Aroğlu, a.g.e., s.21; Güngör, a.g.e., s.97; Kıldış,a.g.e., s.185; Bilici, a.g.e., s.121; Kazıcı, 1993b, s.28; Şengül, 1997a, s.12; Kırkulak, a.g.e. s.159; Pehlivan, 1992, s.54; Özdemir, a.g.e., s.17; Usta, 1994a, s.25.

<sup>163</sup> Stiglitz, a.g.e., s.745.

<sup>164</sup> y.a.g.e., s.751.

<sup>165</sup> Akgüç, a.g.e., s.14, 16.

<sup>166</sup> Bildirici, 1997, s.76-77; Çiçek, 2000b, s.118; Ahıska, a.g.e., s.22; Söyler, a.g.e., s.75.

<sup>167</sup> Doğanıyigit, a.g.e., s.86-87; TUSIAD, 1992, s.3.7.

tarifesinin rasyonel bir çerçevede belirlenmesi bakımından söz konusu yüklerin de aynı çerçevede belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi sistemlerinin temel sorunlarından biri vergi oranını belirlemektir. Makul vergi oranı, ekonomik yapıyı teşvik eden, uluslararası yatırımları cezbeden, vergilemede eşitlik ve adalet ilkesini destekleyen bir oran olmalıdır<sup>168</sup>. Türkiye’de siyasal ve ekonomik istikrarsızlıkların yol açtığı risklerin büyük olması yanında tasarrufların vergilendirilmesi ve gelir vergisi oranlarının yüksek olmasının sermaye ihracına yol açabileceği<sup>169</sup> belirtilmiştir. Türkiye açık bir ekonomi olarak, vergi sistemi ile de rakipleriyle rekabet etmelidir<sup>170</sup>. Gelir vergisi tarifi belirlenirken tasarruf açığı, işsizlik düzeyi ve kayıt dışı ekonominin büyüklüğü dikkate alınmalıdır<sup>171</sup>. Yüksek marjinal vergi oranları ekonomik kararları olumsuz yönde etkilemektedir<sup>172</sup>.

Vergi oranı öyle tespit edilmelidir ki; devletin finansman ihtiyacı karşılanabilmeli ve bireylerin katlanabileceği düzey aşılmamalıdır<sup>173</sup>. Ancak devlet anlayışlarına göre devletlerin ihtiyaç duyduğu finansman miktarı değiştiği gibi, toplanan kamu gelirlerinin etkin ve verimli kullanılıp kullanılmamasıyla da finansman ihtiyacı değişebilmektedir.

Diğer taraftan mükelleflerin katlanabileceği vergi yükü oranı olan vergi kapasitesi oranı da çeşitli faktörler tarafından etkilenmektedir. Tek bir vergi kapasitesi oranı söz konusu olmadığı gibi vergi kapasitesi zamana göre de değişebilmektedir. Vergi kapasitesi, vergi ahlakı, gelir düzeyi, ülkenin sosyal ve ekonomik yapısı, idari ve teknik nedenler gibi unsurlardan etkilenebilmektedir. Vergi gelirlerini en yükseğe çıkarabilecek optimal bir oranın uygulanması vergi adaleti ve vergilemenin etkililiğini açısından önem taşıdığı gibi vergiye karşı tepkileri de en aza indirecek bir yapı içermesi bakımından önem taşımaktadır. Ancak, vergi kapasitesi ve optimal vergi noktası konusunda net bir sonuca ulaşamamaktadır.

Türkiye’de bütün vergiler açısından 1960-1988 dönemine ilişkin yapılan bir çalışmada maksimum vergi geliri sağlayan oranın, 1988 yılı itibarıyla % 26,9 ile % 27,9 arasında olduğu daha yüksek oranların vergi hasılatını azalttığı ve % 60-65 oranlarında vergi hasılatının sıfır olacağı sonucuna ulaşılmıştır<sup>174</sup>. Türkiye’ye ilişkin başka çalışmalarda vergi gelirini maksimuma

<sup>168</sup> Ebiçlioğlu, 1998b, s.37.

<sup>169</sup> Akalın, 1990b, s.178.

<sup>170</sup> Akalın, 1997a, s.98.

<sup>171</sup> Akalın, 2000, s.342.

<sup>172</sup> Jeffrey Owens, "Vergi Reformu: Uluslararası Bakış", (Çev. S. Kazıcı), *Vergi Dünyası*, Sayı:106, Haziran 1990, s.35.

<sup>173</sup> Sakıp Şeker, *Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükü*, Türk Harb-İş Sendikası, Ankara, 1994, s. 9.

<sup>174</sup> Türkmən Derdiyok, "Türkiye'nin Laffer eğrisi", *Maliye Dergisi*, Sayı.112, Mart-Nisan 1993, s. 35-36.

ulaştıran oran olarak, % 16 oranı yanında % 13 ile % 17,5 oranları<sup>175</sup> bulunmuştur. 1951-1997 dönemi gelir vergisi hasılatları ve oranları kullanılarak yapılan bir çalışmada da vergi gelirlerini en yüksek yapan oranın % 38 olduğu<sup>176</sup> bulunmuştur<sup>177</sup>.

Türkiye'de çeşitli kesimlerin ve uzmanların gelir vergisi tarifesine ilişkin olarak ilk oranın % 1 olması gerektiği<sup>178</sup>, % 5 olması gerektiği<sup>179</sup>, % 10 olması gerektiği<sup>180</sup>, % 15 olması gerektiği<sup>181</sup>, % 17 veya % 18 olması gerektiği<sup>182</sup>, % 20 olması gerektiği<sup>183</sup>, % 30 olması gerektiği<sup>184</sup> önerileri bulunmaktadır.

Son orana ilişkin olarak ise, % 25 olması gerektiği<sup>185</sup>, % 30 olması gerektiği<sup>186</sup>, % 35 olması gerektiği<sup>187</sup>, % 40 olması gerektiği<sup>188</sup>, % 45 olması gerektiği<sup>189</sup>, % 50 olması gerektiği<sup>190</sup>, % 55 arasında olması gerektiği<sup>191</sup>, % 60 arasında olması gerektiği<sup>192</sup> de belirtilmiştir. Bu önerilerde, ilk ve son oranlara ilişkin, düşük oran önerileri de yüksek oran önerileri de bulunmaktadır.

Rasyonel bir gelir vergisi tarifesinde hangi oranların seçileceği büyük ölçüde toplumsal ve siyasal tercih çerçevesinde belirlenecektir. Ancak söz konusu tercih ile tarife türü, yapısı ve

<sup>175</sup> Rahmi Yamak, "Türkiye'nin Laffer Eğrisi: Kalman Filtre Tahmin Tekniği", *Ekonomik Yaklaşım*, C.7, sayı.21, 1996b, s. 27, 32.

<sup>176</sup> Halit Çiçek, "Optimal Vergileme, Laffer ve Türkiye'de Gelir Vergisi", *Vergi Dünyası*, Yıl:20, Sayı:230, Ekim 2000a, s.25.

<sup>177</sup> İngiltere'ye ilişkin olarak ise, 1979 yılı için vergi gelirlerini maksimize eden oranın bir çalışmada % 57, başka bir çalışmada % 60 olarak hesaplandığı belirtilmiştir. Derdiyok, a.g.e., s.31.

<sup>178</sup> Akalın, 1997a, s.96.

<sup>179</sup> Doğan, 1991, s.49; Şener, 1991, s.182; Akalın, 1990a, s.8; Akalın, 1998, s.26; Morgil, a.g.e., s.19; Şener, 1998, s.20; Şevki Özbilen, "Bir Mali Sistem Reform Önerisi", *Finans Dünyası*, Sayı:97, Ocak 1998, s.62.

<sup>180</sup> Bilici, a.g.e., s.122; Avdagiç, a.g.e., s.33; Akalın, 1997a, s.96; Bildirici, 1997, s.77; İşveren, *Üretime Yönelik Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler*, İşveren, C:XXXVI, Sayı:2, Kasım 1997, s.22; Kazgan ve Diğerleri, a.g.e., s.124; TESK, a.g.e., s.7; Taş, 1998, s.25; Usta, 1994a, s.25; Şener, 1998, s.20; Salih Özel, "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Önerilerimiz", *Yaklaşım*, yıl:5, Sayı:56, Ağustos 1997, s.23; Uluatam, Taş, Kayıran-Dikmen, a.g.e., s.66; Mustafa Özyürek, "Vergi Reformu İçin Öneriler", *Ekonomik Forum*, Yıl:4, Sayı:8, Ağustos, 1997, s.16; Kurdaş, a.g.e., s.60; Tosuner, 1989, s.50; Kaldor, 1983, s.26-27; DPT, 1996, s.111; Kızılot, 1997, Sayı:111, s.75.

<sup>181</sup> Kazgan ve Diğerleri, a.g.e., s.124; Gökbunar ve Gökbunar, a.g.e., s.80; Aktürk ve Gökbunar, a.g.e., s.151; Kurdaş, a.g.e., s.64; Tosuner, 1989, s.50;

<sup>182</sup> Aktan, 1999, s.53; Aydın, a.g.e., s.17; Ebiçlioğlu, 1998b, s.36.

<sup>183</sup> Akalın, 1996, s.14; Aktan, 1999, s.53.

<sup>184</sup> Kazıcı, 1993a, s.17.

<sup>185</sup> Bilici, a.g.e., s.122; Avdagiç, a.g.e., s.33; Akalın, 1990a, s.8; Akalın, 1998, s.26.

<sup>186</sup> Bildirici, 1997, s.77.

<sup>187</sup> Kızılot, 1997, s.75.

<sup>188</sup> Bildirici, 1997, s.80. TESK, a.g.e., s.7; Özel, 1997, s.23; Uluatam, Taş, Kayıran-Dikmen, a.g.e., s.66; Kaldor, 1983, s.26-27.

<sup>189</sup> Şener, 1991, s.182; Kaldor, 1983, s.26-27.

<sup>190</sup> Taş, 1998, s.25; Kazıcı, 1993a, s.17; DPT, 1996, s.111.

<sup>191</sup> Şafak, 1991, s.14.

<sup>192</sup> Şener, 1990b, s.85-86.



biçiminin tutarlı olması rasyonel bir yapıya yaklaşmasını sağlamak bakımından önemlidir. Vergi oranlarının belirlenmesinde, adalet, ekonomik etkinlik, basitlik, istikrar, verimlilik, uluslararası uyumluluk ilkelerinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu ilkelerin vergi oranlarını somut olarak gösterme bakımından belirsizlik taşıması, dikkate alınmaması için bir gerekçe olamaz. Bu ilkeler, gereken özen gösterilirse, toplumsal anlayış ve eğilimler çerçevesinde siyasal kararlarla bir ölçüde tarife yansıtılabilir.

### 3.6.2.3. Tarife Dilimleri ve İndirimlerin Enflasyona Endekslenmesi

Enflasyon nedeniyle tarife dilimleri ve indirimlerin yapısının bozulmaması açısından bunların enflasyona endekslenmesi ya da gerektiğinde yeniden belirlenmesi gerekmektedir. Endeksleme, saydamlık ve dürüstlük açısından savunulduğu gibi vergilerdeki artışı sınırlamak bakımından da savunulmaktadır. Enflasyonun çok yüksek ve sürekli olduğu ülkelerde gelir vergisi sisteminin aşırı yozlaşmasını ve önemli adaletsizliklere yol açmasını önlemek için endeksleme önemlidir<sup>193</sup>.

### 3.6.3. Türkiye’de Rasyonel Vergilemeye Uygun Gelir Vergisi Tarife Önerisi Dizisi

Türkiye’de 1950-2001 arasında ılımlı artan oranlı tarife de yüksek artan oranlı tarife de uygulanmıştır. Ancak genellikle hangi yaklaşım savunulursa savunulsun mevcut tarifeler, hem gerçek ve etkili bir artan oranlılık içermediği, hem de aşırı yüksek artan oranlılık içerdiği yönünden eleştirilmiştir.

Tarife önerilerini belirleyen temel etkenler arasında, devlet sistemlerine, devletin ekonomideki rolüne ilişkin tercihler ve vergilemenin amaçlarına ilişkin önceliklere ait tercihler ve bunlar çerçevesinde tarifenin unsurlarına verilen biçim etkili olabilmektedir.

Buna göre, genel olarak belirtilirse bir yaklaşım, gelir dağılımındaki eşitsizlikleri gidermeye büyük öncelik verip, vergileme ilkeleri çerçevesinde, adaleti ödeme gücü ilkesine ve ödeme gücü ilkesini de yüksek bir artan oranlılığa bağlı görerek, vergilemenin sınırlarını geniş yorumlayabilmekte, vergiye karşı tepkileri vergi oranının yüksekliğinden çok vergi idaresinin etkin olamaması gibi unsurlara bağlayabilmektedir.

Diğer bir yaklaşım, devletin ekonomideki yerinin küçülmesinin, bireysel refahı yükselteceğini, devletin kaynakları etkin kullanmadığını benimseyip, vergileme ilkeleri çerçevesinde ekonomik etkinliğe, basitliğe, istikrara ağırlık vermekte, adaleti ödeme gücü ilkesine dayandırırsa da ödeme gücü ilkesini düz oranlılığa bağlı görmekte ve vergilemenin sınırlarını daha dar yorumlarken, vergiye karşı tepkileri yüksek oranlara bağlayabilmektedir.

<sup>193</sup> OECD, 1993, s.34.



Yukanda da işaret edildiği gibi, vergi tarifesi belirleyen unsurlar iki farklı çerçevede belirtilebilir. Bu çerçevelerin belirlenmesinde genel olarak tercih edilen vergi politikası etkilidir. Burada her iki çerçevede, rasyonel gelir vergisi tarifesi tür ve yapı bakımından ortaya konulacaktır. Her çerçeve rasyonel vergilemenin temel unsurlarına farklı önem atfetmeye bağlıdır.

Rasyonel gelir vergisi tarifesi, tercih edilen politikalara göre farklılık gösterecektir. Gelir dağılımındaki eşitsizlikleri gidermeye ağırlık veren bir tercihle artan oranlı tarifenin seçilmesi savunulabilirken, vergilemenin gelir dağılımına fazla müdahale etmemesi, gelir dağılımındaki eşitsizliklerin giderilmesinin harcama politikalarına bırakılmasını öngören bir yaklaşımla da düz oranlı tarife önerisi rasyonel gelir vergisi tarifesi olarak önerilebilir.

Tarifenin rasyonel vergileme çerçevesinde, düzenli bir artan oranlılık içermesini dikkate alıp, bir ölçüde basitlikten fedakarlık ederek formül tarife seçilebilir. Artan oranlılığın düzenli gelişimi ve gelir arttıkça farklı gelir düzeylerine farklı marjinal oranların uygulanması bakımından ve gelir dağılımı amacı yanında ekonomik etkinlik arasında bir uzlaşma çabasını içeren bir tercih ile çok dilimli düşük artan oranlı tarife tercih edilebilir. Son olarak en az geçim içeren, düz oranlı tarife tercih edilebilir. Bu tarifelerin her biri farklı vergi politikası tercih bileşimine dayanır.

#### **3.6.3.1. Gelir Dağılımını Düzeltme Tercih ile Uyumlu Formül Tarife Önerisi**

Gelir dağılımı eşitsizliklerini giderme amacı bakımından çok dilimli ve yüksek artan oranlı bir tarife de kullanılabilir. Birlikte, yükseklik farkının büyüklüğü nedeniyle dilim sayısının oldukça fazla olmasına yol açacağı ve bu yapıyla (bile formül tarife kadar), artan oranlılığın seyrinin düzenli olmasını sağlayamayacağı için formül tarife tercih edilmelidir.

Hem gelir dağılımındaki eşitsizlikleri gidermek amacını içeren yüksek artan oranlılığı sağlamak, hem de artan oranlılığın düzenli ve istenen gelir düzeylerinde istenildiği seviyede olmasını sağlamak bakımından formül tarife kullanılabilir. Formül tarife, artan oranlı tarife tercihi halinde, artan oranlılığın düzenli gelişimi ve marjinal oranlarda sıçrama olmasını önlemek bakımından üstünlük taşır. Formül tarife, hem artan oranlılık, hem marjinal oranlar hem de ortalama oranlar sıçrama göstermez, gelir arttıkça düzenli olarak gelişir. Formül tarife ile, gelir arttıkça gelirin artışına göre artan oranlılığın derecesi, ortalama ve marjinal oranlar, artarak artan, azalarak artan ya da düz artan yapıda ya da çeşitli gelir düzeylerinde farklı yapıda olması sağlanabilir.

Türkiye’de gelir vergisi tarifesi, (esas tarife olarak) 1981’e kadar dilimli 1980’den sonra uç tarife şeklinde düzenlenmiş artan oranlı tarifiedir. Bu tarife, yapısı gereği, dilim başlarında yüksek artan oranlılık içerirken, dilim sonlarına doğru artan oranlılık derecesi azalmaktadır. 1950-2001

tarifelerinin tümünün ortalama oran artan oranlılık derecelerinin gelişim eğilimi, dilim başında yüksek, dilim ortasında bir sonraki dilimin başındaki artan oranlılık derecesine yakın, dilim sonunda ise düşük olmuştur.

Formül tarife yoluyla artan oranlılığın istenilen gelir düzeyinde yükselmesi, istenilen gelir düzeyinde düşük olması sağlanırken, artan oranlılığın gelişim eğilimindeki dalgalanmalar da giderilir. Ancak formül tarifelere basitlik yönünden eleştiri getirilebilir. Türk gelir vergisinde, sınır oranı % 40 olan bir formül tarife gelir dağılımına öncelik veren bir anlayış çerçevesinde tercih edilebilir.

### **3.6.3.2. Gelir Dağılımına Sınırlı Müdahale Tercihi Halinde Rasyonel Gelir Vergisi Tarife Önerileri**

Gelir dağılımına sınırlı müdahale, ekonomik etkinlik ve sınırlı devlet hizmetleri sunulması tercihi ile vergilemenin mali amacına öncelik veren bir yaklaşıma göre, rasyonel gelir vergisi tarifesini önerileri, ılımlı artan oranlı ve düz oranlı tarife olarak belirtilebilir.

#### **3.6.3.2.1. İlimli Artan Oranlı Tarife Önerisi**

Gelir vergisinde artan oranlılığa yöneltilen yoğun eleştiriler ve vergilemenin gelir dağılımına müdahalede başarısızlığına ilişkin görüşler karşısında, gelir vergisi tarifelerinin gelişim eğilimi yanında ekonomik etkinlik de dikkate alındığında uluslararası uyumluluk açısından da tarifelerin ılımlı bir artan oranlılık içermesi tercih edilebilir.

Bu çerçevede, artma oranları, ilk ve son oranları düşük dilim sayısı fazla olan bir artan oranlı tarife yapısı önerilebilir. Artma oranlarının düşük ve dilim sayısının fazlalığı gelir düzeyi arttıkça, artan gelir seviyelerinde daha yüksek marjinal oranların uygulanmasını sağlar. Bu durum artan oranlılığın teorik çerçevesiyle uyumludur. Aynı yükseklik farkıyla daha az dilim sayısının, artan oranlılık tercihi ile uyumlu olmadığı gibi basitlik açısından da ciddi bir önemi olduğu belirtilemez. Bu çerçevede bütün tarifeler için olduğu gibi bu tarife için de sıfır oranlı ilk dilimden sonra, % 5'ten başlayan, artma oranı 2 olan ve son oranı % 30 veya en fazla % 35 olan bir tarife önerilebilir.

#### **3.6.3.2.2. En Az Geçim İndirimi İçeren Düz Oranlı Tarife Önerisi**

Bu tarife, marjinal oranının tek olması açısından tek oranlı, ortalama oranının gelir arttıkça artması nedeniyle dolaylı artan oranlı, matrahtan en az geçimi indirdikten sonraki gelire marjinal oran uygulandığından basit formül tarife ya da dolaylı formül tarife olarak da adlandırılabilir. Rasyonel bir gelir vergisi tarifesini Türkiye için, daha önceki bölümlerde ortaya konulan hususlar dikkate alındığında, indirim içeren tek oranlı tarife, bu tarifenin dayandığı teorik bileşim tercihi altında seçilebilir.

Bu tarifiede, bir kişinin kendisinin ve ailesinin geçimini sağlayacak gelirin % 0 oranında vergilendirilmesi veya vergi dışı bırakılması gerekir. Buna göre, her yıl kişinin ve ailesinin asgari geçinebileceği tutan ifade eden en az geçim düzeyinin belirlenmesi ve bu belirlenen düzeyin otomatik olarak ilk 0 oranlı dilimi oluşturması sağlanmalıdır. Bu gelir düzeyi, herkes için vergi dışı bırakılacak gelir düzeyidir.

En az geçim düzeyinin vergi dışı kalması vergide adalet açısından büyük önem taşıdığı gibi vergide verimlilik ve idari maliyetlerin düşürülmesi açısından da önem taşımaktadır. En az geçim indirimi, düşük gelirlerin vergilendirilmesinin maliyetinin yüksekliği nedeniyle bir takım gelir unsurları ya da mükellef grupları açısından bir çok eleştiriye neden olan, gruplar ve gelir türleri açısından ayrıcalığa yol açan istisna ve muafiyetleri de ortadan kaldırarak, tarafsız ve herkes için kabul edilebilir bir uygulama olarak önem taşımaktadır.

En az geçim düzeyinin vergi dışı bırakılması, vergi adaleti açısından sadece yaşamını sürdürecekt olanlara devletin müdahale etmemesine dayanmaz. Aynı zamanda vergi adaleti için yüksek gelirli bireyler daha yüksek oranların uygulanmasını savunan görüşler açısından da dolaylı artan oranlılık içermesi nedeniyle önem taşır. Diğer taraftan açık bir artan oranlılığı adaletsizlik olarak gören yaklaşımlarla da kanuni olarak düz oranlı olması ancak fiili olarak ılımlı bir artan oranlılık içermesi nedeniyle, uzlaşma noktası niteliği taşır.

Ekonomik etkinlik ilkesi açısından da düz oranlı tarife üstünlükler taşımaktadır. Nitekim, son yıllarda özellikle ekonomik etkinlik açısından düz oranlı tarifeler savunulmaktadır. Rasyonel vergilemenin bir çok unsuru açısından önem taşıyan basitlik ilkesine de uygundur. Düz oranlı tarife, artan oranlılığın geçerli olduğu durumlarda gerek adalet amaçlarıyla gerek gelir dağılımı amaçlarıyla ve gerekse vergi toplama masrafları açısından uygulanmak zorunda kalınan birçok vergisel kolaylıkların ve bunlara ilişkin mevzuat karmaşasının ortadan kalkmasını sağlayacaktır.

En az geçim düzeyini de içeren tek oranlı gelir vergisinde oran, toplumsal ve siyasal eğilimler çerçevesinde belirlenir. Türkiye için düz oranlı tarifeyle ilişkin öneriler genellikle % 15 ile % 20 arasında öngörülmektedir. Özellikle en az geçim indiriminin olmaması ya da gerçek anlamına uygun belirlenmemesi halinde bu oranlar bile düşük gelirler için yüksek görünebilir. Ancak gerçek anlamıyla bir en az geçim indirimiyle birlikte çeşitli ülkelerdeki gelir vergisi oranlarının gelişme eğilimi de dikkate alındığında % 25 veya % 30 oranı önerilebilir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmanın amacı 1950-2001 dönemi uygulanmış olan Türk gelir vergisi tarifelerinin rasyonel vergileme açısından değerlendirilmesidir. Bu amaçla, gelir vergisi tarifesi açısından rasyonel vergilemeyi ortaya koyma çerçevesinde, tarifeyle ilişkin teorik açıklamalar yapılmış ve gelir vergisi tarifesine ilişkin uygulamadaki gelişmeler incelenmiştir. Ortaya konulan teorik çerçeve ve uygulamadaki gelişmeler dikkate alınarak 1950-2001 dönemi Türk gelir vergisi tarifelerinin gelişimi ve rasyonel vergileme açısından sorunları belirlenmiştir. Gelir vergisi tarifeleri, dilim yapısı, marjinal oran yapısı, ortalama oran yapısı ve artan oranlılık dereceleri çerçevesinde de incelenerek, uygulanan gelir vergisi tarifelerinin etkilerine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır. Daha sonra tarifelere ilişkin geliştirilmiş öneriler değerlendirilerek rasyonel vergilemeye uygun tarifelerin unsurları ve bir tarife dizisi önerisi ortaya konulmuştur.

Bu çalışmada, 1950-2001 arası uygulanan Türk gelir vergisi tarifelerinin çeşitli dönemlerde farklı boyutlarda ve farklı yönlerde rasyonel vergileme çerçevesinde önemli sorunlar taşıdığı sonucuna ulaşılmış ve bu sorunların giderilmesi için gelir vergisi tarifesi açısından rasyonel vergilemenin unsurlarının dikkate alınarak tarifelerin düzenlenmesi gerektiği ortaya konulmuştur. Türk gelir vergisi tarifelerinin rasyonel vergileme açısından taşıdığı sorunların giderilerek gelir vergisi tarifesinin rasyonel bir yapıya kavuşturulması, vergilemenin etkinliği bakımından önem taşımaktadır.

Gelir vergisi tarifelerinin belirlenmesinde keyfilikten kaçınılması, rasyonel vergilemenin gerçekleşmesinin başlıca unsurlarından biridir. Ancak Türk gelir vergisi tarifelerinin incelenmesi, tarifelerin belirlenmesinde önemli bir keyfilik sorunu olduğunu göstermektedir. Keyfilik sorununun ortaya çıkmasında, mevzuatta sık sık değişiklikler yapılarak bir karmaşaya yol açılması etkili olmuştur. İstikrar ilkesinin dikkate alınmaması yanında, tarifeler açısından mevzuattaki değişikliklerin önemli bir bölümünün yasa dışında düzenleyici işlemlerle yapılmış olması ise keyfiliğin vergilemede yasallık ilkesi boyutunu göstermektedir. Anayasa ile mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle, oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu'na verilebileceğinin öngörülmesi suretiyle çerçevesi çizilmiş olan yumuşatılmış yasallık ilkesine bile tam olarak uyulmamıştır.

Vergi oranlarının, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmesi ya da gerçek anlamda sınır olmayan, şekli sınırlar içerisinde Bakanlar Kuruluna yetkiler verilerek düzenlenmesi, yasallık ilkesinin yürürlükteki yumuşatılmış yapısını bile zedelemiştir. Vergi oranının alt sınırı olarak, daha aşağısı olmayan sıfır oranının belirlenmesi suretiyle Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi ve

Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisini kullanarak bazı gelir unsurlarına uygulanan nihai oranı sıfıra indirmesi, yasallık ilkesinin mevcut biçimine bile uygun değildir. Mevcut şekliyle yasallık ilkesine uygun olarak, yasanın belirlediği alt ve üst sınırlar arasında Bakanlar Kuruluna yetki verilebilmesi için, alt ve üst sınırların şekli sınır değil gerçek sınır olması gerekir. Konulmasa bile daha aşağı inilemeyecek bir sınırın gerçek anlamda sınır olmadığı açıktır. Üst sınırın da gerçek bir sınır olması için konulabilecek en yüksek oran olmaması gerekir. Ancak yumuşatılmış yasallık ilkesine uyulsa bile keyfiliklerin önlenmesi oldukça zor görünmektedir. Bu sorunun çözümü bakımından ilk olarak yasallık ilkesinin istisnasız bir çerçevede ya da yumuşatılmamış bir çerçevede anayasada düzenlenmiş olması önem taşımaktadır.

Vergileme süreci, temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşımasına rağmen, vergi tarifelerine ilişkin düzenlemelerin teorideki ve uygulamadaki gelişmeler dikkate alınmadan, kamuoyunda konu ile ilgili tartışmalar yapılmadan, yasalarla ya da yürütmenin düzenleyici işlemleriyle sık sık değiştirilmesi keyfiliğe yol açtığı gibi, vergilemede basitlikten uzaklaşılmasına ve büyük bir karmaşaya yol açmış, vergi mevzuatını izlemeye uzmanlar bile güçlük çekmeye başlamıştır. Vergilemenin temel haklara ilişkin bir konu olması dikkate alınarak, yasalara ilişkin değişikliklerin teorideki ve uygulamadaki gelişmeler dikkate alınarak, toplumda yeteri kadar tartışıldıktan sonra, uzun vadeli bakış açısıyla konunun gerektirdiği özen ve duyarlılık gösterilerek yapılması gerekmektedir.

Vergilemenin temel hak ve özgürlükleri sınırlayıcı niteliği nedeniyle vergilemeye ilişkin diğer unsurlarda olduğu gibi tarifelerin belirlenmesinde de yasallık ilkesi önem taşımaktadır. Türk gelir vergisi tarifelerinin 1950-2001 dönemi gelişimi de, tarife çerçevesinde keyfiliğin boyutlarını ortaya koymak ve keyfiliği ortadan kaldırmak için yasallık ilkesinin önemini göstermektedir. Tarife politikasındaki keyfiliğin vergi adaletini olumsuz etkilemek yanında, piyasayı, üretim ve ekonomik gelişmeyi de olumsuz etkilediği açıktır. Önemli ölçüde yaygınlaşan anayasal iktisat yaklaşımı da vergilerin değil yürütmeye tanınan yetkilerle belirlenmesini, anayasal sınırlamalarla yasal düzenlemelerin alanının bile daraltılmasını, keyfiliği ve yozlaşmayı önlemek bakımından kaçınılmaz görmektedir. Yürütmeye tarifelere ilişkin yetki verilmesi, Türkiye'de, özellikle kesinti oranları uygulamasında açıkça görüldüğü gibi, ekonomik şartların gerektirdiği hızlı değişiklikleri gerçekleştirmek gibi gerekçelerle açıklanabilecek nitelikte değildir.

'1950-2001 dönemi Türk gelir vergisi tarifelerinin gelişimi göstermiştir ki, yürütmeye vergi tarifelerinde değişiklik yapılması yetkisinin verilmesi, yasallık ilkesini, basitlik ilkesini, istikrar ilkesini, adalet ilkesini ve ekonomik etkinlik ilkesini ihlal etmek suretiyle rasyonel vergilemeyi ortadan kaldırılabılır. Yasallık ilkesinin yumuşatılması için getirilen gerekçeler, yürürlüğe bile



girmeden vergi oranlarına ilişkin değişiklikler yapılmasını ve vergi mevzuatının uzmanların bile takip etmekte güçlük çektiği bir yapıya dönüştürölmesini açıklamada yetersiz kalmaktadır. İnsanların temel hak ve özgürlüklerine ilişkin konularda, varlık nedeni insanlara hizmet olan devletin, düzenleme yaparken ciddiyet göstermesini sağlamak için yasallık ilkesine özen gösterilmesi önem taşımaktadır. Yasallık ilkesinin parlamentoya karşı sorumlu olmayan idarelerin keyfilliğini önlemek için önem taşıdığı, demokrasinin geliştiği günümüzde yasallık ilkesinin öneminin önceki kadar kalmadığı, işlevini tamamladığı' iddialarının geçerli olmadığı da anlaşılmıştır.

1950-2001 dönemi uygulanan gelir vergisi tarifelerinin dilim, marjinal oran, ortalama oran ve artan oranlılık derecelerinin gelişimi, tarifelerin belirlenmesinde rasyonel vergilemenin unsurlarının dikkate alınmadığını, tarifelerin dilim ve oranlarının belirlenmesinin herhangi bir teorik yaklaşıma dayandırılabilir yapıda olmadığını ortaya koymaktadır. 1950-2001 dönemi Türk gelir vergisi tarife politikası ve uygulamasının vergi adaleti, verginin yasallığı, vergide basitlik, en az geçim indirimi, ayırma kuramı, ekonomik etkinlik, istikrar, uluslararası uyumluluk açılarından önemli sorunlara yol açacak içerikte olduğu görölmüştür.

Bir vergi sistemi için geçerli olduğu gibi, tarife açısından da adaletin gerçekleştirilmesi ve adaletin gerçekleştirildiği kanaatinin toplumda yaygınlaşması önemlidir. Türk gelir vergisi tarifeleri, vergi adaleti açısından önemli ve yoğun eleştirilerle karşı karşıyadır. Gelir türlerine çeşitli dönemlerde değişmekle birlikte nihai olarak % 0 ile % 55- % 40 arasında değişen farklı oranlar uygulanması, üstelik tartışmalı da olsa hafif vergilendirilmesi savunulan emek gelirleri artan oranlı tarifeye tabi tutulurken, bazı sermaye gelirlerine düşük ve düz oranların uygulanması, vergilemede adalet ilkesini zedelemiştir.

Özellikle 1980 sonrasında gelir vergisi tarifesi yanında, kesinti yöntemi bazı gelir unsurları için nihai vergileme haline getirilmiş ve yürütmeye vergi oranları ve dilimlerine ilişkin verilen yetki çok sık kullanılmıştır. Çeşitli gelir türleri için çeşitli düz oranların nihai nitelikte ya da bazı gelir türleri için nihai olmayan vergileme haline getirilmesi ve bu oranlarda çok sık değişiklikler yapılması, hatta bazen yapılan değişiklik yürürlüğe girmeden tekrar değişiklik yapılması, rasyonel vergilemenin temel unsurlarından basitlik, istikrar, adalet ve etkinlik ilkelerini zedelemiş, vergi sistemine güveni sarsmıştır. Diğer taraftan, vergi ödeme sürelerinin de etkisiyle emek gelirleri sermaye gelirlerine göre daha ağır bir fiili vergi tarifesine tabi tutulmuştur.

1981'e kadar olan tarifelerde yer alan cetvel uygulaması, sınırlı bir biçimde de olsa gerçek gelirin değil, cetvelden bulunacak ortalama gelirin matrah olarak belirlenmesini esas alan bir



yaklaşımına dayanmaktadır. Sınırlı da olsa gerçek gelirin vergi matrahı olarak alınmasını önleyen söz konusu cetvel uygulamasının kaldırılması yerinde olmuştur.

1950-2001 döneminde gelir dağılımındaki dengesizlikleri gidermeye dayanan artan oranlı tarife uygulanmış olmakla birlikte, bu tarife yapısının teorik dayanağı ile uyumlu olmadığı görülmüştür. Bu dönemde, bir yıl ilk oran olarak belirlenen düzey başka bir yıl son oran olarak uygulandığı gibi, ilk dilim olarak belirlenen gelir miktarı, sabit fiyatlarla başka bir yıl sondan bir önceki dilim olarak belirlenebilmiştir. 1950-2001 döneminde asgari ücret düzeyindeki hatta daha geniş kapsamlı olan en az geçim düzeyindeki gelirin 2., 3., 4., 5., 6., 7., 8., ve hatta 9. dilim oranlarında vergilendirildiği yıllar olmuştur. Bu durum, özellikle en az geçim düzeyi içeren bir düz oranlı tarifeye göre bile mevcut artan oranlı tarifelerin gelir dağılımındaki dengesizlikleri giderecek nitelikte olmadığını hatta bazı dönemlerde gelir dağılımındaki dengesizliği artıracak bir nitelikte olduğunu göstermektedir.

Gelir vergisi için esas tarife olarak 1981'e kadar dilimli 1980'den sonra uç tarife şeklinde düzenlenmiş artan oranlı tarife seçilmiştir. Bu tarife, yapısı gereği, dilim başlarında yüksek artan oranlılık içerirken dilim sonlarına doğru artan oranlılık derecesi azalmaktadır. 1950-2001 tarifelerinin tümünün ortalama oran artan oranlılık derecelerinin gelişim eğilimi, dilim başında yüksek, dilim ortasında bir sonraki dilimin başındaki artan oranlılık derecesine yakın, dilim sonunda ise düşük olmuştur. Her dilim başında artan oranlılık derecesinde ortaya çıkan bu ani artışlar nedeniyle oluşan artan oranlılık gelişim eğilimindeki dalgalanmayı gidermek, artan oranlılık seyrini düzgün bir yapıya çevirmek bakımından formül tarifeler ve dolaylı artan oranlı tarifelerden söz edilebilir. Her iki artan oranlı tarife tipi, artan oranlılık derecesinin seyrinin düzenli gelişim eğilimi göstermesini sağlaması bakımından artan oranlılık tercihi ile uyumludur.

Türk gelir vergisi tarifesinin önemli sorunlarından bir tanesi de, vergi oranlarının yüksekliğidir. Türk vergi sistemine ilişkin değerlendirmelerde yaygın bir şekilde gelir vergisi oranlarının yüksek olduğu ve düşürülmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. Gelir vergisi oranlarının yüksek olmasının vergi kayıp ve kaçaklarına neden olduğu, düşürülmesinin vergi kayıp ve kaçaklarında azalışa, ekonomik büyümede ve vergi gelirlerinde artışa yol açacağı belirtilmiştir.

Vergi oranının belirlenmesinde, devletin finansman ihtiyacının seviyesi ile bireylerin katlanabileceği vergi yükü etkilidir. Ancak, devlet anlayışlarına göre devletlerin ihtiyaç duyduğu finansman miktarı değiştiği gibi, toplanan kamu gelirlerinin etkin ve verimli kullanılıp kullanılmamasıyla da finansman ihtiyacı değişebilmektedir. Diğer taraftan mükelleflerin katlanabileceği vergi yükü oranı da çeşitli faktörler tarafından etkilenmektedir. Rasyonel

vergilemeye uygun tek bir vergi oranı söz konusu olmadığı gibi vergi kapasitesi, vergi ahlakı, gelir düzeyi, ülkenin sosyal ve ekonomik yapısı, idari ve teknik nedenler gibi unsurlar rasyonel vergilemeye uygun olabilecek vergi oranını değiştirebilmektedir.

Vergi adaletini ve vergilemenin etkinliğini sağlayabilecek, tarife teorisinin unsurlarını dikkate alan bir oranın belirlenmesi rasyonel vergileme bakımından önem taşımaktadır. Ancak, söz konusu oranı belirleyebilme konusunda vergi tarife teorisinin ortaya koyduğu unsurlar kesin bir sonuca ulaştırmada yeterli olamamıştır. Türkiye’de gelir vergisi ilk oranın % 1 ile % 20 arasında, son oranın ise % 25 ile % 60 arasında değişen oranlarda olabileceğine yönelik öneriler yapılmıştır. Ayrıca ücretleri için farklı bir gelir vergisi tarifesinin belirlenmesi önerisi yapıldığı gibi gelir vergisi tarifesinin tek oranlı olması ya da tarifenin en çok iki dilimli olması da önerilmiştir. Rasyonel vergileme bakımından, hiçbir şart ve kayıt olmadan, gelir vergisi tarifesinin tek bir biçimi ya da türü savunulamaz. Bu çerçevede, gelir vergisi tarifesinin düz oranlı olmazsa rasyonel vergilemeye uygun olamayacağını ya da artan oranlı olmazsa veya başka bir tarife olmazsa rasyonel vergilemeye uygun olamayacağı savunulamaz. Farklı devlet anlayışları, vergi politikaları, vergilemenin amaçlarına ilişkin tercihler, vergileme ilkeleri ve tarife açısından rasyonel vergilemenin unsurlarına atfedilen önem derecesi, belirli sınırlar içerisinde, rasyonel vergilemeye uygun farklı tarifelerin olabileceğini gösterir.

Gelir dağılımındaki dengesizlikleri gidermeyi, ekonomik etkinlikten bir ölçüde vazgeçmek uğruna önemli gören, kamu hizmetlerinin sınırlarını daha geniş çizen bir anlayış ve eğilimin geçerli olduğu toplumlarda ve siyasal süreçte, uluslararası uyumluluk ilkesini dikkate alarak ve artan oranlılığa yönelik eleştiriler ile vergilemenin gelir dağılımına müdahalede sınırlı başarısı olduğunu ortaya koyan görüşleri tamamen yok saymamak şartıyla, önemli ölçüde artan oranlılık içeren bir tarife tercih edilmesi rasyonel vergilemeye uygun görülebilir.

Bu tarifenin, rasyonel vergilemeye uygun değerlendirilmesi bakımından gelir dağılımı tercihi ile tutarlı bir tarife türü ve yapısı içermesi önem taşımaktadır. Bu çerçevede, tarifenin, gelir düzeyi arttıkça, artan oranlılıkta ani sıçrama ve inişler göstermeyen düzenli bir yapıda olması gerekmektedir. Bunu sağlamada formül tarifenin etkinliği açıktır. Ayrıca en az geçim düzeyinin vergi dışı bırakılması da önem taşımaktadır. Gelir dağılımına müdahale etmeyi öngören bir tarife tercihi, uluslararası uyumluluk, vergilemede ekonomik etkinlik, vergilemenin sınırları, vergiye karşı tepkiler, globalleşme sürecinde gelir ve sermaye hareketlerinin vergiye karşı duyarlılığı gibi unsurları da dikkate almalıdır.

Gelir dağılımındaki eşitsizlikleri gidermeyi harcama politikasına bırakarak vergileme ile gelir dağılımına müdahale etmemeyi ya da çok sınırlı müdahaleyi öngören, kamu hizmetlerinin

sınırlı olmasını tercih eden bir toplumsal ve siyasal yapıda en az geçim indirimi içeren düz oranlı bir tarife ya da ılımlı artan oranlı tarife rasyonel vergileme açısından savunulabilir. Türkiye'de anlamına uygun bir en az geçim indirimi içeren bir düz oranlı tarife % 25-30 oranı ile uygulamaya konulabilir. Bu uygulamanın gelir vergisi hasılatında artışlara yol açabileceği de söylenebilir. Türkiye'de 1998 yılı itibarıyla ücretler için % 15 ile % 40 arasında, diğer gelirler için % 20 ile % 45 arasında ve nihai nitelikteki kesinti oranları ile toplam gelir vergisi matrahı üzerinden ödenmesi gereken vergi miktarının, % 12 tek oranlı vergi ile toplanabileceği belirlenmiştir. Bu oran 1990 için % 23, 1995 için % 22'dir. 1998 yılı için 1 milyar liraya kadar olan gelirler, 1999 yılı için de 4 milyar liraya kadar olan gelirler vergi dışı bırakıldığında, geçerli tarifelerle elde edilen aynı vergi miktarını elde etmek için, oranlar sırasıyla % 26,8 ve % 15 olmaktadır. Mevcut tarifeden vazgeçilerek en az geçim indirimi içeren düz oranlı vergi tarifesine geçilmesi ve oranın düşürülmesi halinde vergi gelirlerinde büyük azalışlar ortaya çıkacağı endişelerinin sağlam bir dayanağı bulunmamaktadır.

Rasyonel gelir vergisi tarifesinin taşınması gereken nitelikler ve tarifenin belirlenmesinde dikkate alınacak genel unsurlar çerçevesinde ilk olarak tarifelerin keyfilikten uzak bir yapıda belirlenmesinin önem taşıdığı belirtilebilir. Tarifelerin keyfilikten uzak bir yapı taşınması açısından düz oranlı tarife, artan oranlı tarifeye göre üstünlük taşımaktadır. Artan oranlı tarife hem dilimlerin hem de oranların belirlenmesi sorunu bulunurken, düz oranlı tarife sadece oranın belirlenmesi sorunu bulunmaktadır. Tarife dilimlerinin belirlenmesinde ilk dilim olarak en az geçim düzeyindeki geliri karşılayacak sıfır oranlı dilimin bulunması, buna ek olarak düşük gelirliyle yüksek gelirliyi ayıracak bir dilim yapısının ortaya konması gerekir.

Mevcut tarife bir değişiklik yapılmadan, 2000 fiyatlarıyla 5,7 milyar lira vergi dışı bırakıldığında gelir vergisi hasılatında 1990 için % 5, 1998 için % 2 oranında azalış olduğu belirlenmiştir. En az geçim indiriminin vergi dışı bırakılmasının gelir vergisi gelirlerinde büyük bir azalışa yol açacağı endişesinin sağlam bir dayanağı bulunmadığı anlaşılmıştır. En az geçim düzeyindeki gelirin vergi dışı bırakılması, bunun üzerindeki gelirin vergi oranının belirlenmesinde rasyonel vergileme unsurlarının dikkate alınması gerekir. Bu çerçevede vergilemenin sınırları, vergileme kapasitesi, vergiye karşı tepkiler, vergilemenin ekonomik etkileri, vergileme psikolojisi ve vergi ahlakı, gelir vergisi tarifelerinin gelişme eğilimleri, ekonomik ilişkide bulunan ülkelerin gelir vergisi tarife yapıları, vergilemeye ilişkin toplumsal tercihin belirlediği politikalar, vergi adaleti, yasallık ve etkinlik ilkesinin dikkate alınması gerekir.

Gelir dağılımını düzeltici niteliği açısından savunulan ve uygulanan artan oranlı tarifelerin, Türkiye'deki uygulama biçimi ve yapısı ile bunu sağlamaktan uzak olduğu hatta gelir dağılımını

bozabilecek bir yapıda uygulandığı anlaşılmıştır. Gelir vergisi tarifelerinin gelişiminin incelenmesi tarifelerin belirlenmesinde rasyonel verilemeye ilişkin ilkelerden uzak bir tarife politikası izlendiğini göstermektedir. Bu durum, teoride artan oranlılığa yöneltilen, keyfiliğin kaynağı olacağı eleştirisini destekler niteliktedir.

Rasyonel vergilemeye uygun tek bir gelir vergisi tarifi bulunmamaktadır. Ancak, rasyonel vergilemeye uygun bir tarifenin farklı yaklaşımlara göre taşınması gereken nitelikler bulunmaktadır. Gelir vergisi tarifesinin ve tarife politikasının belirlenmesinde, vergilemede yasallık, basitlik, istikrar ve adalet ilkelerine uyulması gerekir. İçeriği tam olarak ortaya konulmasa da, en azından açıkça adaletsiz olduğu kabul edilen düzenlemelerin yapılmaması bu çerçevede sadece yaşamını sürdürecekt kadar gelir elde edenlerin vergilendirilmemesi gerektiği gibi aynı vergi ödeme gücünde olanların aynı oranda vergilendirilmesi gerekir. Vergi tarifelerinin sık sık değiştirilmemesi, vergiye ilişkin değişikliklerin teorideki ve uygulamadaki gelişmeler ciddi bir biçimde incelenerek, kamuoyunda yeteri kadar tartışma yapıldıktan sonra yapılması gerekir.

Özellikle etkinlik bakımından eleştirilse de gelir dağılımındaki dengesizlikleri giderecek bir politik tercihe uygun olarak artan oranlı gelir vergisi tarifi belirlenebilir. Ya da gelir dağılımı amaçları bakımından eleştirilse de, ekonomik etkinlik ve adaleti sağlayacak bir politik tercihe uygun olarak düz oranlı tarife uygulanabilir. Ancak gelir dağılımı açısından artan oranlı tarife tercih edilmişse, gelir dağılımı bakımından olumsuzlukları içermeyecek bir artan oranlı tarife şekli belirlenmelidir. Bu çerçevede, en uygun tarife formül tarifiedir. Bunun yerine formül tarifeye göre bazı sakıncalar içermekle birlikte çok dilimli bir tarife getirilebilir ancak bütün artan oranlı tarifeler için dilimlerin ve oranların belirlenmesinde bir keyfilik sorunundan kurtulmak mümkün değildir.

Ekonomik etkinlik açısından düz oranlı tarife tercih edilirse, bu tarifenin de mutlaka en az geçim indirimi içermesi gerekir. Kişinin sadece geçinebilecek kadar olan gelirinden vergi alınması savunulamaz. Ayrıca en az geçim indirimi dolaylı bir artan oranlılık sağlayarak gelir dağılımı açısından da önemli bir işlev görür. Hem sınırlı olarak gelir dağılımı hem de ekonomik etkinlik açısından en az geçim indirimi içeren bir düz oranlı tarife tercih edilebilir. Düz oranlı bir tarife ise, dilim bakımından olmasa da oran bakımından keyfilik sorununu artan oranlılıktaki kadar olmasa da taşır. İster artan oranlı, isterse düz oranlı tarife seçilsin, her ikisinde de tarifenin belirlenmesinde uluslararası gelişmeler önem kazanmıştır. Tarifelerin belirlenmesinde uluslararası uyumluluk kriterinin etkili olması, oranların belirlenmesindeki keyfiliği azaltmak bakımından da yararlı olabilir.

Rasyonel vergilemeye uygun olarak belirlenen gelir vergisi tarifesinin, enflasyonun söz konusu olması halinde, yapısının bozulmaması için enflasyona endekslenmesi önem taşımaktadır. Bu konuda yürütmeye yetki verilmemesi yasallık, basitlik, istikrar ve vergi adaleti açısından önem taşımaktadır. Nitekim yürütme, enflasyon karşısında tarifelerin yapısının bozulmamasını sağlamada yeterli etkinliği göstermemiştir.

Bu çalışmada, Türkiye’de 1960-2000 dönemi uygulanan ilk ve son gelir vergisi oranlarının ekonomik büyüme tasarruf, yatırım ve gelir vergisi hasılatı üzerine etkisine ilişkin yapılan adımsal regresyon analizi sonucunda, ilk ve son oranların ekonomik büyüme üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunmadığı ancak, yatırım üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve negatif, gelir vergisi hasılatı üzerinde ise sadece ilk oranların, tasarruf üzerinde de sadece son oranların negatif etkisinin olduğu görülmüştür. Buna göre, bu dönem içerisinde uygulanmış olan ilk oranların düşürülmesinin gelir vergisi hasılatını artıracığı, son oranlarda yapılacak indirimlerin tasarrufları artıracığı, ilk ve son oranlarda yapılacak indirimlerin de yatırımları artıracığı söylenebilir.

Türkiye için de rasyonel vergilemeye uygun tarifeyi belirlemede, halkın siyasal mekanizma ile tercih edeceği yaklaşım etkili olacaktır. Ancak, nasıl bir eğilim olursa olsun rasyonel vergileme açısından uyulması gereken kriterler bulunmaktadır. Teoriye ve uygulamaya ilişkin analizler dikkate alınarak, 1999 itibarıyla uluslararası eğilim ve uygulamalara uygun olarak en az geçim indirimi içeren % 25 veya % 30 oranlı bir gelir vergisi tarifesine ya da en az geçim indirimi içeren ve sınır oranı % 40 olan formül tarife veya son oranı % 30 ya da %35 olan, en az geçim indirimi içeren, ilk pozitif oranı % 5 olan, artma oranları ise %2 olan ılımlı bir artan oranlı tarife tercih edilebilir.

Rasyonel vergilemeye uygun tek bir tarifeden söz edilmese bile, toplumsal tercihlerin belirlediği yaklaşımlara göre rasyonel vergilemeyi gerçekleştirecek bir tarifenin özellikleri ve yapısından söz edilebilir. Özellikle etkinlik bakımından eleştirilen gelir dağılımındaki dengesizlikleri giderecek bir vergi politikasına ilişkin bir politik tercih çerçevesinde artan oranlı tarife söz konusu olabilir. Ancak, bu tarifenin teorik dayanakları ile uyumlu bir içerikte belirlenmesi ve uygulanması önem taşımaktadır. Gelir dağılımındaki dengesizlikleri giderecek artan oranlı bir vergi tarifesinin gelir arttıkça her bir gelir düzeyinde çok düşük de olsa düzenli bir artan oranlılık içermesi bakımından formül tarife, diğer artan oranlı tarifelere göre açık bir üstünlük taşımaktadır. İkinci olarak çok dilimli tarife, az dilimli tarifeye göre üstünlük taşımaktadır. Gelir dağılımındaki dengesizlikleri gidermek açısından tam bir en az geçim indirimi içeren düz oranlı tarife de tercih edilebilir. Ancak, her ikisi de tam bir en az geçim indirimi içermesi halinde artan oranlı tarife düz oranlı tarifeye göre gelir dağılımındaki dengesizlikleri gidermede daha etkilidir.

Ekonomik etkinlik açısından ise düz oranlı tarife seçilebilir. Ancak bu tarifenin de adalet açısından en az geçim indirimi içermesi gerekir. Bu durumda düz oranlı tarife gelir dağılımındaki dengesizlikleri giderme bakımından da işlev görecektir.

Bu tezde, 1950-2001 dönemi Türk gelir vergisi tarifelerinin, rasyonel vergilemeye uygun bir yapıda olmadığı, gelir vergisi tarifesini açısından rasyonel vergilemenin temel unsurlarından, yasallık, adalet, basitlik, istikrar ve etkinlik ilkelerini ihlal eden bir yapıda olduğu belirlenmiştir. Türk gelir vergisi tarifelerinin belirlenmesinde, vergilemenin sınırları, vergiye karşı tepkiler, vergilemenin amaçları, ve vergilemenin etkilerinin belirleyici olmadığı, uygulamadaki artan oranlı tarifelerin teorik dayanaklarıyla uyumlu olmadığı, artan oranlılık tercihiyle rağmen gelir dağılımını düzeltme amacını gerçekleştirmek bir tarafa, tam tersine tarife yapısı ve politikasının önemli ölçüde gelir dağılımında dengesizliği artırıcı bir nitelik taşıdığı görülmüştür. Türk vergi sisteminin etkinliği açısından, gelir vergisi tarifesinin rasyonel vergilemenin temel unsurları dikkate alınarak, toplumsal ve siyasal tercihin belirlediği amaçlar çerçevesinde, teorik unsurlar ve uygulamadaki gelişmelerle uyumlu bir yapıya kavuşturulması gerekmektedir. Bu bakımdan gelir vergisi tarifesine ilişkin dolaylı ve doğrudan öneriler ortaya konulmuştur.



## KAYNAKLAR

- ADAM, J.H., **Longman Metro Dictionary of Business English**, (Çev. İzzettin Önder ve Diğerleri), Metro Kitap Yay. Pazarlama, İstanbul, 1990.
- AHİSKA, Aydın., "Türk Vergi Sisteminde Verimliliğin Artırılması", **Vergi Dünyası**, Sayı:34, Haziran 1984, ss.15-32.
- AKALIN, Güneri., "Gelir Vergisinin Kuramsal Temelleri ve Yeni Eleştiriler", **Seha L. Meray'a Armağan**, AÜ SBF Yay., Ankara, 1982, ss.695-710.
- AKALIN, Güneri., "Ücretliler Üzerindeki Aşırı Vergi Yükü Piyasa Mekanizmasına Haksız Müdahaledir (İşveren'in Görüşmesi)", **İşveren**, C.XXVIII, Sayı:9, Haziran 1990a, ss.5-9.
- AKALIN, Güneri., "Türkiye'de Gelir Dağılımı ve Vergi Yükü", **Çeşitli Açılardan Vergileme Sorunları**, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, HÜ İİBF Maliye Bölümü, Şafak Mat., Ankara, 1990b, ss.169-183.
- AKALIN, Güneri., "Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Yasa Tasansı", **Vergi Dünyası**, Sayı:178, Haziran 1996a, 33-34.
- AKALIN, Güneri., "Kayıt Dışı Ekonomi Sorunu ve Yasa Tasansı (II)", **Vergi Dünyası**, Sayı:179, Temmuz 1996b, ss.10-16.
- AKALIN, Güneri., "VII. Beş Yıllık Plan Döneminde Vergi ile İlgili Yapısal Düzenlemeler", **XI. Türkiye Maliye Sempozyumunda Sunulan Tebliğ**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, Anadolu Mat., İzmir, 1997a, ss.93-103.
- AKALIN, Güneri., "Türkiye'de Kamu Ekonomisi ve Mali Buhan", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:108, Eylül 1997b, ss.15-24.
- AKALIN, Güneri., "Maliyenin İflası Tartışmaları, Mali Reform ve Çıkış Yolları", **Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan**, MÜ Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yay. No:10, İstanbul, 1998, ss.19-31.
- AKALIN, Güneri., **Kamu Ekonomisi**, Akçağ Yayınları, No:314, Ankara, (Önsöz Tarihi) 2000.
- AKBAY, Mehmet., "Batı Ülkelerinde 80'li Yıllar Vergi Reformları", **1990-1991 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II**, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991, ss.29-40.
- AKDENİZ, Gıyas., "Türkiye'de Devlet Fonksiyonlarının Gelişme Seyri ve Devlet Faaliyetlerinin Finansmanında Bazı Problemler", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Dokuzuncu Seri-Sene 1963, Sermet Mat., İstanbul, 1964, ss.1-18
- AKDOĞAN, Abdurrahman., **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, AİTİA Maliye Fakültesi, Oğun Kardeşler Mat., Ankara, 1980.
- AKDOĞAN, Abdurrahman., **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, GÜ Yayın No: 135, Ankara, 1989.
- AKDOĞAN, Abdurrahman., "Vergi Kayıp ve Kaçakları", **VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Bursa, 1994, ss.50-53.

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Yayın No:165, 2. Baskı, Ankara, 1996.

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998a

AKDOĞAN, Abdurrahman, "Verginin Amaç ve Fonksiyonlarının Güncelleştirilmesi, Yaklaşım ve Tanımlamalarda Değişim Sorunu", **Ekonomide Durum**, Kitap 5, Bahar 1998b, ss.176-183.

AKGÜÇ, Öztin (Haz.), **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, Friedrich Ebert Vakfı, FES Yay. İstanbul, 1994.

AKSOY, Şerafettin ., **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991.

AKTAN, Coşkun Can., "Vergi İndirimleri Ekonomik Büyüme İlişkisi", **DEÜ İİBF Dergisi**, C.6, Sayı:2, 1991a, ss. 50-70.

AKTAN, Coşkun, Can., "ABD'nde Vergi İndirimleri Politikası ve Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı:118, Haziran 1991b, ss. 45-62.

AKTAN, Coşkun Can., **Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat**, Takav Mat, Ankara, 1994.

AKTAN, Coşkun Can., "Arz Yönlü İktisat ve Haldun-Laffer Etkisi", **Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan**, MÜ Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yay. No:10, Dünya Yay., İstanbul, 1998a, ss.39-51.

AKTAN, Coşkun Can., "Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:118, Temmuz, 1998b, ss.13-17.

AKTAN, Coşkun Can., **Anayasal İktisat**, İz Yayıncılık, İstanbul, 1998c.

AKTAN, Coşkun Can., "Ağır Vergi Yüğü ve Yeraltı Ekonomisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:125, Şubat 1999, ss.51-54.

AKTAN, Coşkun Can., **21. Yüzyıl İçin Radikal Bir Vergi Reform Önerisi: Düz Oranlı Vergi**, TOSYÖV Yay., Ankara, 2000.

AKTAN, H. Basri., "Toplumda Vergi Bilinci, Vergi Kültürü ve Vergi Ahlakının Önemi", **Yaklaşım**, Yıl:5, Sayı:52, Nisan 1997, ss. 11-16.

AKTÜRK, İsmail ve GÖKBUNAR, Ali Rıza., "Genel Bir Yaklaşımla Türk Vergi Sisteminde Reform Arayışlarının Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:173, Ocak 1996, ss.139-158.

ALİFENDİOĞLU, Yılmaz, "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **Vergi Dünyası**, Sayı:33, Mayıs 1984, ss. 3-24.

ALKİN, Erdoğan., "Vergilemenin Ekonomik İlikelerine de Özen Göstermek Gerekir", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:72, Mayıs-Haziran 1994, ss. 7-10.

ALKİN, Kerem., "Büyüelim mi Vergilenelim mi?", **Finans Dünyası**, Sayı:86, Şubat 1997a, ss.74-77.

ALKİN, Kerem., "Globalleşme Vergi Gelirlerine Karşı", **Finans Dünyası**, Sayı:91, Temmuz 1997b, ss.64-66.

ALLAN, Charles M., **The Theory of Taxation**, Penguin Books Ltd, Baltimore, 1971.

ALM, James., "What is an Optimal Tax System?", **National Tax Journal**, Vol:49, N.1, March 1996, ss.117-133.

ALPAY, Yurdakul., "Mevcut Vergilerin Yükümlüler ve Teşebbüs Unsuru Üzerindeki Etkileri Açısından Değerlendirilmesi", **Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerine Etkileri**, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, Yılmaz Ofset, İstanbul, 1991, ss.116-124.

ALPTEMOÇİN, A. Kurtcebe., "İdeal Vergi Reformu", **Türkiye II. Vergi Kongresi**, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF Mezunları Demeği, İstanbul, 1996, ss.89-92.

ALTUĞ, Osman., **Kayıtdışı Ekonomi**, İkinci Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 1999.

ARCHER, Bill., "Goals of Fundamental Tax Reform", **Frontiers of Tax Reform**, Ed. Michael J. Boskin, Hoover Inst. Press, 1996, ss. 3-9.

ARIKAN, Vural., "Vergi Sistemimiz Sistemsize Dönüştü mü? Bunu Tartışmaya Açıyorum (1)", **Vergi Dünyası**, Sayı:100, Aralık 1989, ss.3-10.

ARIKAN, Zeynep., "Vergi Kaçağının Nedenleri ve Çözüm Yolları", **Maliye Yazıları**, Sayı:44, Temmuz-Eylül 1994, ss.76-80.

ARIKAN, Zeynep., "Vergilendirme Hizmeti", Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 1997, ss.117-123.

ARIKAN, Zeynep., "Vergilendirmede Demokrasi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:115, Nisan 1998, ss. 92-103.

ARIKAN, Zeynep ve AY, Hakan., "Vergiye Karşı Başkaldırı Nedenleri ve Çözüm Yolları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:83, Ağustos 1995a, ss.83-92.

ARIKAN, Zeynep ve AY, Hakan., "Kayıt Dışı Ekonominin Boyutları ve Sonuçları", **Maliye Yazıları**, Sayı:48, Temmuz-Eylül 1995b, ss. 49-61.

ARIN, Tülay., "Anayasal İktisat ve Refah Devleti: TİSK ve TÜSİAD'ın Asgari Devlet Raporlarının Eleştirisi", **Ekonomide Durum**, Bahar-Yaz 1997, ss.41-106.

ARIOĞLU, Osman., "Yeni Vergi Kanunu ve Son Ekonomik Kararlara Bakış", **Yaklaşım**, Yıl:6, Sayı:69, Eylül 1998, ss.21-24.

ARNOTT, Richard, "Reflections on Optimal Tax Theory", **Modern Public Finance**, Ed. John M. Quigley ve Eugene Smolensky, Harvard University Press, Cambridge, 1994, ss.257-281.

ARSAN, H. Üren, **Vergi Yükü Üzerinde Bir İnceleme**, 2. baskı, AÜ Basımevi, Ankara, 1975.

ARSAN, H. Üren., "Vergi Yükü ve Gelir Dağılımı", **Türkiye'de Vergi Yükü**, Maliye Müfettişleri Demeği Yay., Sevinç Mat., 1977, ss.36-48.

ARSLANHAN, Nuray., "Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi ile Spor Kulüplerinin Faaliyetlerinin KDVK Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:94, Temmuz 1996, ss.41-51.

ASLAN, Sinan., "Vergi Kaybının Sebepleri ve Sonuçları, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.98, Kasım 1996, ss.124-134.

ATKINSON, Anthony B. ve STIGLITZ, Joseph E., **Lectures on Public Economics**, McGraw-Hill B.C., London, 1980.

AUERBACH, Alan J. ve KOTLIKOFF, Laurence J., **Dynamic Fiscal Policy**, Cambridge University Press, Cambridge, 1988.

AUERBACH, Alan J. ve SLEMROD, Joel., "The Economic Effects of The Tax Reform Act of 1986", **Journal of Economic Literature**, Vol:XXXV, June 1997, ss.589-632.

AVDAGIÇ, Şekip., "2000'li Yıllara Girerken Türk Vergi Politikasında Strateji Arayışları", **Türkiye II. Vergi Kongresi**, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Mezunları Demeği, İstanbul, 1996, ss.32-35.

AY, Hakan., "Baskı Gruplarının Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri", **Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 1997, ss.125-135.

AYDEMİR, Şinasi ., "Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine (II)", **Vergi Dünyası**, Sayı:162, Şubat 1995, ss.35-49.

AYDEMİR, Birol., (Çev.), "Kaybolan Vergiler", **İşletme ve Finans**, Yıl:13, Sayı:142, Ocak 1998, ss.50-58.

AYDIN, Fazıl., "Amerika Birleşik Devletlerinde Tek Oranlı Vergi Uygulaması (Flat Tax) Tartışmaları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:94, Temmuz, 1996, ss.13-19.

BAILEY, Stephen J., **Public Sector Economics**, Macmillan Press, London, 1995.

BAKER, Samuel, H. ve ELLIOT, Catherine, S., **Readings in Public Sector Economics**, D.C. Heath and Company, Lexington, 1990.

BARLETT, Bruce., "Vergi İndirimleri Sorunu", (Çev. Metin Taş), **Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.XIII, Sayı:1-2, Mart-Kasım 1992, ss.265-274.

BATIREL, Ömer Faruk., "Vergi İdaresinde Etkinlik ve Mükellef Psikolojisi", **İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Dergisi**, Sayı.1, 1973, ss.39-46.

BATIREL, Ömer Faruk., **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, 2. Baskı, İstanbul, 1979.

BATIREL, Ömer Faruk., **Maliye Politikası ve Gelişmekte Olan Ülkeler**, Garanti Mat, İstanbul, 1984.

BATIREL, Ömer Faruk., "Gelişmiş Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergilemesindeki Yeni Yaklaşımlar", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuz İkinci Seri-Yıl, 1988/1989, İstanbul, 1990, ss.19-28.

BATIREL, Ömer Faruk., "Vergi Verilmez Alınır", **Görüş**, Mayıs 1992, ss.54-56.

BATIREL, Ömer Faruk., "Vergi Reformu: Niçini ve Nasılı?", **Görüş**, Sayı:13, Ocak 1994, ss.56-58.

BATIREL, Ömer Faruk, "Enflasyon ve Vergi Sistemi İlişkisi Üzerine", *Vergi Dünyası*, Sayı:172, Aralık 1995, ss.24-31.

BATIREL, Ömer Faruk, "Vergi Kaçakçılığı ve Vergiye Gönüllü Uyum", *Vergi Dünyası*, Sayı:175, Mart 1996, ss. 52-55.

BATIREL, Ömer Faruk, "Amerikan Federal Gelir Vergisi (1997)", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:103, Nisan 1997, ss.13-18.

BATIREL, Ömer Faruk, "Türk Vergilemesinin Çağdaşlığına Uymayanlar", *Vergi Dünyası*, Yıl:20, Sayı:230, Ekim 2000, ss.4-10.

BATIREL, Ömer Faruk ve UÇKUN, İlhan., *Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü*, İTO, Gren Ajans Reklamcılık ve Mat., 1991.

BELLEK, İ. Bahri., "Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:105, Haziran 1997, ss.70-83.

BENLİKOL, Sabahattin ve MÜFTÜOĞLU, Hilal., *Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliğine Uyum*, İTO Yay., İstanbul, 1995.

BENLİKOL, Sabahattin ve MÜFTÜOĞLU, Hilal., *Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar*, İTO Yay., İstanbul, 1997.

BENLİKOL, Sabahattin ve MÜFTÜOĞLU, Hilal., *Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (1998)*, İTO Yay., İstanbul, 2000.

BENNETT, James T. ve JOHNSON, Manuel H., "Devletin Büyümesi Teorileri", (Çev. Aytaç Eker), *Kamu Ekonomisinin Genişlemesi ve Özelleştirme*, Haz.Aytaç Eker ve Coşkun Can Aktan, Takav Mat., İzmir, 1993, ss.2-37.

BERKSOY, Turgay., *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Kapasitesi ve Vergi Gayreti*, (Doktora Tezi), MÜ Yayın., No:411, İstanbul, 1984.

BICKEL,W., "Steuertariflehre", *Handwörterbuch der Sozialwissenschaften*, 4. Aufl, Bd.8, Jena, 1928.

BİLDİRİCİ, Ziyaettin., "Ülkemizde ve Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergi Yükünü Etkileyen Çeşitli Faktörlerin Karşılaştırılması", *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi*, C.VI., Sayı:2, Kasım 1988, ss.355-371.

BİLDİRİCİ, Ziyaettin., "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Vergisel Boyutları", *XI. Türkiye Maliye Sempozyumu*, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, Anadolu Mat., İzmir, 1997, ss.67-81.

BİLİCİ, Nurettin., "Türk Vergi Sisteminin Genel Bir Değerlendirilmesi", *Yaklaşım*, Yıl:5, Sayı:58, Ekim 1997, ss.117-125.

BİLİCİ, Nurettin ve ÇOŞKUN, Neslihan., "İspanya Gelir Vergisi Reform Yasası", *Yaklaşım*, Yıl:8, Sayı:91, Temmuz 2000, ss.244-248.

BİRD, Richard M., *Tax Policy and Economic Development*, The John Opkins University Press, Baltimore, 1992.

BLAKEY, Roy G., **Maliye Ders Notları**, (Çev.Reşat Aktan), AÜ SBF Yayınları No: 38-20, 1. Fasikül, Ankara 1953.

BLUM, Walter J. ve KALVEN, Harry Jr., **The Uneasy Case for Progressive Taxation**, The University of Chicago Press, Chicago, 1966.

BRACEWELL-MILNES, J.B., "The Concept of Intension, A New Approach to The Progressiveness of Taxes", **Public Finance**, V:22, 1967, ss.520-528.

BORATAV, Korkut, "Kayıtdışı Ekonomi ve İstihdam Paneli", **Kayıtdışı Ekonomi ve İstihdam**, Özçelik-İş Sendikası, İstanbul, 1994, ss.100-109.

BRAUER, K., **Umriss und Untersuchungen Zueiner Lehre von Steuertarif**, Jena, 1927.

BRAUER, K., "Steurtarife", **Handvörterbuch der Staatswissenschaften**, 4. Aufl., Bd. 8, Jena 1928.

BROCHIER, Hubert ve TABATONI, Pierre., **Mali İktisat**, (Çev. Adnan Erdaş), Fakülteler Mat., İstanbul, 1971.

BROCHIER, H., Liou, P. ve MICHALET, CH.-A., **Maliye Ekonomisi**, Ankara İTİA, 1. Baskı, Ankara, 1981.

BROWN, C.V. ve JACKSON, P.M., **Public Sector Economics**, Fourth Edition, Basil Blackwell Ltd., Cambridge, 1990.

BROWN, H. G. , "Criteria For a Rational Tax System", **American Journal of Economics and Sociology**, Vol:XXI, 1961, ss.443-447.

BROWNLEE, O.H. ve ALLEN, Edward D., **Economics of Public Finance**, Prentice-Hall, Inc., New York, 1954.

BRUCE, Neil., **Public Finance and The American Economy**, Washington, 1997.

BUCHANAN, James M., "Saf Maliye Teorisi Bir Yaklaşım", (Çev. S. Yenal Öncel), **Maliye Teorisi ve Politik İktisat**, İÜ Yay., Fakülteler Mat., İstanbul, 1966, ss.5-20.

BUCHANAN, James M., **The Public Finance**, Richard D. Irvin, Inc., Third Edition, Homewood, 1970.

BUCHANAN, James M. ve FLOWERS, Marilyn R., **The Public Finance**, Fourth Edition, Richard D. Irvin Inc., Homewood, 1975.

BUCHANAN, James M. ve LEE, Dwight R., "Politika, Zaman ve Laffer Eğrisi", (Çev. Coşkun Can Aktan), **Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat**, Haz. Aytaç Eker ve Coşkun Can Aktan, İzmir, 1991, ss.97-104.

BUCHANAN, James M., "Devlet Niçin Büyümektedir", (Çev. Mustafa Sakal), **Kamu Ekonomisinin Genişlemesi ve Özelleştirme**, Haz. Aytaç Eker ve Coşkun Can Aktan, Takav Mat., İzmir, 1993, ss.38-62.

BUEHLER, Alfred G., **Public Finance**, Third Edition, McGraw Hill Book Company, New York, 1948.



BULLOCK, Charles J., "Justice in Taxation: Proportional vs. Progressive Taxation", **Selected Readings in Public Finance**, Ed. C.J. Bullock, Third Edition, Ginn and Company, 1924, ss.234-268.

BULUTAY, Tuncer, TEZEL Yahya S. ve YILDIRIM, Nuri., **Türkiye Milli Geliri (1923-1948)**, Sevinç Mat, Ankara, 1974.

BULUTOĞLU, Kenan., "Vergiye Karşı Tipik Bir Reaksiyon; Paujade Hareketi", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 4. Seri-Sene 1958, İstanbul, 1959. ss.173-197.

BULUTOĞLU, Kenan., **Vergi Politikası**, Sermet Mat., İstanbul, 1962.

BULUTOĞLU, Kenan., "Türk Vergi Sisteminde Reform Meselesi", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Yedinci Seri-Sene 1961, Sermet Mat., İstanbul, 1963, ss.67-101.

BULUTOĞLU, Kenan., **Kamu Ekonomisine Giriş**, Sermet Mat., İstanbul, 1977.

BULUTOĞLU, Kenan., **Türk Vergi Sistemi**, C:1, Altıncı Baskı, Fakülteler Mat., İstanbul, 1978.

BULUTOĞLU, Kenan., "Siyasal Süreçte Vergi Reformu", **Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları**, İİTİA, İstanbul, 1981, ss.67-86.

BUTLER, Eamon., **Hayek**, (Çev. Y.Ziya Çelikkaya), Liberal Düşünce Topluluğu Yayınları, Ankara, 1996.

CALMUS, Thomas W ., "Intersecting Tax Concentration Curves and the Measurement of Tax Progressivity:A Comment", **National Tax Journal**, Vol:39, N.1, March 1986, ss.119-121.

CAMERON, David R., "Kamu Ekonomisinin Genişlemesi:Karşılaştırmalı Bir Analiz", (Çev. Asuman Altay), **Kamu Ekonomisinin Genişlemesi ve Özelleştirme**, Haz.Aytaç Eker ve Coşkun Can Aktan, Takav Mat., İzmir, 1993, ss.63-102.

CAN, Engin, "Optimal Tüketim Vergilemesi", **MÜ İİBF Dergisi**, C.XII, Sayı:1-2, 1997, ss.113-149.

CANGİR, Niyazi., "Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi –I ", **Yaklaşım**, Yıl:6, Sayı:69, Eylül 1998, ss.52-63.

CANGİR, Niyazi., "Vergide Rekabet ya da Vergi Politikasının Değişen İşlevi-I", **Yaklaşım**, Yıl:8, Sayı:91, Temmuz 2000, ss.104-112.

CESUR, Ahmet ve YETKİNER, Erkan., "Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilebilmesine Yönelik Öneriler", **Vergi Dünyası**, Sayı:159, Kasım 1994, ss.73-79.

CLARK, Colin, "Public Finances and Changes in The Value of Money", **Economic Journal**, Vol:55, December, 1945, ss.371-389.

CNOSSEN, Sijbren ve MESSERE, Ken., "Personel Income Tax in OECD Member Countries", **The Personel Income Tax**, Ed. Sijbren Cnossen ve Richard M. Bird, Elsevier Science Publishers B.V., Amsterdam, 1990, ss.17-60.

COŞKUN, İsa., "Vergi Cennetleri", **Vergi Dünyası**, Sayı:126, Mart 1999, ss.75-84.

ÇAĞAN, Nami., **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

ÇAĞAN, Nami., "Yeni Sağın Ekonomik Anayasa Yaklaşımı", **Ekonomide Durum**, Bahar-Yaz 1997, ss.124-130.

ÇAPOĞLU, Gökhan., "(Vergi Reformu Panelindeki Konuşma)", **Vergi Reformu**, İktisat Dergisi Özel Sayısı, byy, ty, ss. 54-59.

ÇELEBİ, Kemal., "Mali Reformun Davranışsal Boyutu", **Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 1997, ss.177-183.

ÇETİN, Mehmet Ali., "Vergi Sistemimizde İstikrar ve Reform İlişkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:143, Ağustos 2000, ss.102-113.

ÇİÇEK, Halit., "Optimal Vergileme, Laffer ve Türkiye'de Gelir Vergisi", **Vergi Dünyası**, Yıl:20, Sayı:230, Ekim 2000a, ss.120-127.

ÇİÇEK, Halit., "Vergilemede Genellik, Eşitlik, Adalet İlkesi ve Türk Gelir Vergisi", **Maliye Yazıları**, Sayı:67, Nisan-Haziran 2000b, ss.107-120.

DALTON, H., **Principles of Public Finance**, Routledge and Sons Ltd, London, 1936.

DARDANONI, Valentino ve LAMBERT, Peter J., "Progressivity Comparisons", **The Institute for Fiscal Studies**, <http://www1.ifs.org.uk/workingpapers/wp0018.pdf>. 03.02.2001.

DAVIE, Bruce F. ve DUNCOMBE, Bruce F., **Public Finance**, Rinehart and Winston Inc., New York, 1972.

DAVIS, J.Ronnie ve MEYER, Charles W., **Principles of Public Finance**, Prentice-Hall Inc., New Jersey, 1983.

DEMİROĞLU, Mehmet., "Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası** , Sayı:229, Eylül 2000, ss.62-65.

DERDİYOK, Türkmen., "Türkiye'nin Laffer Eğrisi", **Maliye Dergisi** , Sayı.112, Mart-Nisan 1993, ss.26-39.

DEVEREUX, Michael P., "Introduction", **The Economics of Tax Policy**, Ed. Michael P. Devereux, Oxford University Press, 1997, ss.1-22.

DEVİRİM, Fevzi., **Kamu Maliyesine Giriş**, Rem Ltd. Şti, İzmir, 1995.

DEVİRİM, Fevzi., TOSUNER, Mehmet ve ARIKAN, Zeynep., "Vergi Sistemi", **Hak-İş Dergisi**, Sayı:19, Mayıs-Temmuz 1992, ss.7-19.

DILNOT, Andrew , "The Income Tax Rate Structure", **Key Issues in Tax Reform**, Ed. C. Sandford, Fiscal Publications, Wiltshire, 1993, ss.9-21.

DİE, **İstatistik Göstergeler 1923-1995**, Ankara, 1996.

DİE, **Temel Ekonomik Göstergeler Ocak 2001**, Ankara, 2001.

DİKMEN, Orhan., **Asgari Geçim İndirimi**, İstanbul, 1956.

DİKMEN, Orhan., **Maliye Dersleri**, 3. Baskı , İstanbul, 1969.

DİLEYİCİ, Dilek ve ÖZKIVRAK, Özlem., "Yeni Yüzyılda Mali ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma", **DEÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, C.2, Sayı:2, 2000, ss.80-109.

DOĞAN, Aykon., "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemine İlişkin İlkeler", **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, İstanbul, 1978, ss.29-55.

DOĞAN, Aykon., "1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **1983'de Türk İktisat Politikası Sempozyumu ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası Semineri**, Fatih Yayınevi, Mat., İstanbul, 1984, ss. 93-119.

DOĞAN, Aykon., "Ülkemizdeki Vergi Sistemi ve Uygulamasının Ekonomi Politikaları Açısından Değerlendirilmesi (Oturuşu)", **Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerine Etkileri**, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, Yılmaz Ofset, İstanbul, 1991, ss.48-50.

DOĞANYİĞİT, Sadettin., "Vergi Kaybının Önlenmesinde Mükellefle Olan İlişkilerin Önemi", **Yaklaşım**, Yıl:4, Sayı:41, Mayıs 1996, ss.85-88.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin., **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme**, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 1992.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin., "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumuna Sunulan Tebliğ**, Mayıs, 1998, ss.1-22.

DOĞU, Ahmet Senvar., "Son Vergi Düzenlemelerinin Gerekçeleri ve Bu Düzenlemelerden Beklenenler", **Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları**, İİTİA, İstanbul, 1981, ss.407-444.

DOWNES, John ve GOODMAN, Jordan Elliot., **Dictionary of Finance and Investment Terms: English-German**, Gabler GmbH, Wiesbaden 1993.

DOWNS, Anthony., **An Economic Theory of Democracy**, Harper and Row, New York, 1957.

DPT, **Vergi**, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı ÖİKR, DPT Yay., Ankara, 1996.

DPT, **Ekonomik ve Sosyal Göstergeler 1950-1998**, Ankara, 1997.

DRUCKER, Peter F., **Yeni Gerçekler**, (Çev. B. Karanakçı), Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 1992.

DUE, John F. , **Maliye**, (Çev. Sevim Görgün, İzzettin Önder), Fakülteler Mat., İstanbul, 1967.

DURA, Cihan., "Kayıt Dışı Ekonomi Kavramı, Sebep ve Etkileri, Ölçülmesi, Mücadele Yolları ve Türk Ekonomisindeki Yeri", **Maliye Dergisi**, Sayı:124, Ocak-Nisan, 1997, ss.3-12.

DUVERGER, M., **Amme Maliyesi**, (Çev. İ.H. Ülkmen), Ankara, 1955.

EBERT, Udo., "Global Tax Progressivity", **Public Finance Quarterly**, V:20, N.1, January, 1992, ss:77-92.

EBİÇLİOĞLU, F. Kemal., "Vergi Sisteminin Basitleştirilmesinden Ne Amaçlanmalıdır", **Vergi Dünyası**, Sayı:197, Ocak 1998a, ss.60-63.

EBİÇLİOĞLU, F. Kemal., "Geniş Tabanlı, Düşük ve Tek Oranlı Vergi Sistemi", **Vergi Dünyası**, Sayı:198, Şubat 1998b, ss.31-39.

ECKSTEIN, Otto., **Public Finance**, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1964.

EDİZDOĞAN, Nihat., **Kamu Maliyesi**, C.2, 4. Baskı, Bursa, 1998.

EGESÖY, Muzaffer., **Cumhuriyet Döneminde Vasıtasız Vergiler**, SBF Maliye Enstitüsü Yay., Ankara, Şubat, 1962.

EKER, Aytaç., "Anayasal İktisat Açısından 1982 T.C. Anayasası", **Ekonomik Anayasa Sempozyumu**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, Takav Mat , Ankara, 1992, ss.32-52.

EKER, Aytaç, ALTAY, Asuman ve SAKAL, Mustafa., **Maliye Politikası**, Ankara, 1994.

EKER, Aytaç ve TÜĞEN, Kamil., **Kamu Maliyesine Giriş**, 6. Baskı, Ankara, 1995.

ENCYCLOPEDIA OF BUSINESS FINANCE, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, 1962.

ENGİNDENİZ, Sait., "Türkiye'de Gelir Vergisi Açısından Kayıt Dışı Ekonomi ve Tanımsal Gelirlerin Vergilendirilmesinin Önemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:92, Mayıs 1996, ss.118-130.

ERGİN, Feridun., "(Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler' Tebliği Hakkında) Yorum", **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, 17-18 Nisan 1978, İstanbul, (Seminer Tarihi) 1978, ss.17-18.

ERGİNAY, Akif., **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.

ERGİNAY, Akif., **Kamu Maliyesi**, 16. Baskı, Ankara, 1998.

ERİMEZ, Rüştü., "Ücretin Vergi Düzeni", **İSO Dergisi**, Yıl:15, Sayı:179, Ocak 1981, ss.7-12.

ESEN, Ahmet., "Çağdaş Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi", **Türkiye III. Vergi Kongresi, Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Boyutları 1996**, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF Mezunları Demeği, İstanbul, (Kongre Tarihi) 1996, ss.40-45.

ESER, Uğur., "Anayasal İktisat ya da Yeni Liberal Siyasal İktisat'ın Ekonomik Anayasa Önerisi Üzerine", **Ekonomide Durum**, Bahar-Yaz 1997, ss.131-146.

ESİAD, **Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış**, ESİAD Yay., İzmir, 1992.

EŞ, Mecit., "Türkiye'de Vergi Politikalarını Başsırsız Kılan En Önemli Etken Vergi Kaçakçılığıdır", **Hak-İş Dergisi**, Sayı:19, Mayıs-Temmuz 1992, ss.10-11.

EYÜPGİLLER, S. Saygın., "Türk Gelir Vergisi Tarifeleri:Zaman İçindeki Gelişimi ve Bazı Tespitler", **Yaklaşım**, Yıl:1, Sayı:3, Mart 1993, ss.73-79.

FELD, Alan L., "Living with The Flat Tax", **National Tax Journal**, Vol:48, No:4, December 1995, ss.603-617.

FELDSTEIN, Martin., "Behavioral Responses to Tax Rates:Evidence From the Tax Reform Act of 1986", **Readings in Public Finance**, Second Edition, South-Western College Publishing, Cincinnati, 1997, ss.353-360.

FORMBY, John P., SEAKS, Terry G. ve SMITH, W.James., "A. Comparison of The New Measures of Tax Progressivity", **The Economic Journal**, V:91, December, 1981, ss.1015-1019.

FORMBY, John, SMITH, James ve SYKES, David., "Intersecting Tax Concentration Curves and the Measurement of Tax Progressivity", **National Tax Journal**, 39, N.1, March 1986, ss.115-118.

FRIEDMAN, Milton., **Kapitalizm ve Özgürlük**, (Çev. D. Erberk ve N. Himmetoğlu), Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul, 1988.

FRIEDRICH, Schneider, "Batı Avrupa Ülkelerinde Gölge Ekonomilerinin Boyutları", (Çev. Yusuf Kıldış), **Maliye Yazıları**, Sayı. 63, Nisan-Haziran 1999, ss.67-80.

GEDİKLİ, Bülent, "Vergi Sistemimizin Parametrelerine Genel Bir Bakış", **Vergi Dünyası**, Sayı:182, Ekim 1996, ss.46-52.

GERÇEK, Adnan., "Rasyonel Vergi Sistemi Kriterleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", **Nezih Sönmez'e Armağan**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 1997, ss.281-296.

GERÇEK, Adnan., "ABD'de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi", **DEÜ İİBF Dergisi**, C.14, Sayı:1, 1999, ss.125-136.

GEZER, Asım., "Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Yönelik Yasal ve İdari Tedbirler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:60, Mayıs-Haziran 1992, ss.27-36.

GIRAY, Filiz, "Türk Gelir Vergisi Uygulamasında Vergi Tarifesinin Yapısı", **Yaklaşım**, Yıl:3, Sayı:29, Mayıs 1995, ss.91-94.

GOLOB, John E., "How Would a Flat Tax Affect Small Businesses?", **Federal Reserve Bank of Kansas City Economic Review**, Vol.81, No:3, Third Quarter 1996, ss.5-19.

GOODE, Richard., "Vergilemenin Sınırları", (Çev. Ömer Faruk Batrel), **Nihad N. Sayar'a Armağan : Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler**, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yay. Met/Er Mat, İstanbul, 1980. ss. 249-272.

GOODE, Richard., "Vergilemenin Sınırları", (Çev. Ziyaettin Bildirici), **Eskişehir AÜ İİBF Dergisi**, C:II, Sayı:1, Ocak 1984a, ss.17-25.

GOODE, Richard., **Government Finance in Developing Countries**, The Brookings Institution, Washington, 1984b.

GOODE, Richard., "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu Engelleri", (Çev.Turgay Berksoy), **MÜ İİBF Dergisi**, C:3, Sayı:3, 1986, ss.195-206.

GOODE, Richard., "Key Issues in Tax Reform of Personal Income Tax", **The Personal Income Tax**, Ed. S. Crossen ve R. M. Bird, Elsevier Science Publishers B.V., Amsterdam, 1990, ss.61-80.

GÖKBUNAR, Ali Rıza., "Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği, Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 1997, ss.301-324.

GÖKBUNAR, Ali Rıza., "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", Yönetim ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Yıl:1998a, Sayı:4, ss.177-201.

GÖKBUNAR, Ramazan., "Anayasal İktisadın Vergi Reform Önerisi", Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan, MÜ Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yay. No:10, Dünya Yay., İstanbul, 1998b, ss.233-246.

GÖKBUNAR, Ali Rıza ve GÖKBUNAR, Ramazan., "Türk Vergi Sisteminde Vergi Yükünün Bölüşümü Yönünden Reform Gereği", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.89, Şubat 1996, ss.73-83.

GÖRGÜN, Sevim., "1983-1989 Dönemi Vergi Uygulamasının İktisadi Sonuçları", Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerine Etkileri, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, Yılmaz Ofset, İstanbul, 1991, ss.31-40.

GROVES, Harold M. ve BISH, Robert L., Financing Government, Seventh Edition, Holt Inc., New York, 1973.

GÜÇLÜ, Süleyman., "Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeyi Etkileyen Faktörler", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:145, Ekim 2000, ss.43-54.

GÜLERMAN, Adnan., "Vergi Reformu-Mali Reform", Yaklaşım, Yıl:5, Sayı:60, Aralık 1997a, ss. 19-23.

GÜLERMAN, Adnan "Türkiye ve AB İlişkileri İçinde Vergi Politikası", Yaklaşım, Yıl:5, Sayı:56, Ağustos 1997b, ss.43-45.

GÜNAYDIN, İhsan., "Vergi Cennetlerinin Özellikleri ve Kullanımları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:126, Mart 1999, ss.75-84.

GÜNER, Ayşe., "Başarısız Devlet ve Çözüm Önerileri", MÜ İİBF Dergisi Özel Sayı, Prof. Dr. Halil Nadaroğlu'na Armağan, Cilt:XIV, Sayı:1, Yıl:1998, ss.193-200.

GÜNEŞ, Gülsen., Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 1998.

GÜNGÖR, A. Feridun., "Vergi Reform Kanunu'nun Gelir Vergisi İle İlgili Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi -I", Yaklaşım, Yıl:6, Sayı:69, Eylül 1998, ss.96-107.

GÜNŞOY, Bülent., "Ekonomik Gücün Anayasal Sınırları", Prof. Dr. Güneri Ergülen'in Hatırasına Armağan, AÜ Yayınları, Eskişehir, 2000, ss.389-402.

GÜRDAL, Temel., "Türkiye'de Ücretlerin Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), HÜ SBE, Ankara, 1994.

HACIOSMANOĞLU, M.Çetin., "Vergi Sistemleri Etkinliklerini Yitiriyorlar mı?", Vergi Dünyası, Sayı:191, Temmuz 1997, ss.3-17.

HAKKIO, Craig S., RUSH, Mark ve SCHMIDT, Timothy J., "The Marginal Income Tax Rate Schedule from 1930 to 1990", Journal of Monetary Economics, Vol:38, 1996, ss.117-178.



HALL, Robert E. ve RABUSHKA, Alvin., **Low Tax, Simple Tax, Flat Tax**, McGraw-Hill, New York, 1983.

HALL, Robert E. ve RABUSHKA, Alvin., **The Flat Tax**, Second Edition, Hoover Institution Press, California, 1995.

HALL, Robert E. ve RABUSHKA, Alvin., "The Flat Tax: A Simple, Progressive Consumption Tax", **Frontiers of Tax Reform**, Ed. Michael J. Boskin, Hoover Inst. Press, 1996, ss.27-53.

HALLER, Heinz., "Rationale Steuersysteme und Bestimmungsgründe Empirischer Steuerverfassungen", **Handbuch der Finanzwissenschaft**, Hrsg: Fritz Neumark, Bd.II, J.C.B. Mohr, Tübingen, 1980, ss.174-201.

HALLER, Heinz., **Maliye Politikası**, (Çev. Salih Turhan), Der Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 1990.

HARRIS, C. Lowell., "İşletmelerin Vergilendirilmesi ve İktisadi Kalkınma", (Çev. İzzettin Önder), **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Ondokuzuncu Seri-Sene 1969, Fakülteler Mat., İstanbul, 1969, ss.23-44.

HAVEMAN, Robert H., "Optimal Taxation and Public Policy", **Modern Public Finance**, Ed. John M. Quigley ve Eugene Smolensky, 1994. ss.247-256.

HEADY, Christopher ., "Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy", **The Economics of Tax Policy**, Ed. Michael P. Devereux, Oxford University Press, 1997, ss.24-27.

HEMMING, Richard ve KOCHHAR, Kalpona., "Formulating a Growth-Oriented Fiscal Policy", **Finance and Development**, Vol:27, N.4, December, 1990.

HERBER, Bernard P., "Gelir Vergisi Reformu", (Çev. Ömer Faruk Batırel), **Nihad N. Sayar'a Armağan :Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler**, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Varkı Yay. Met/Er Mat., İstanbul, 1980. ss.15-39.

HEREKMAN, Aykut, **Genel Vergi Kuramı**, Kalite Mat., Ankara, 1976.

HEREKMAN, Aykut, **Kamu Maliyesi**, C:II., Sevinç Mat., Ankara, 1990.

HESAP UZMANLARI KURULU, **Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu**, Acar Mat., İstanbul, 1995.

HILLS, John., **Changing Tax**, CPAG Ltd., London, 1988.

HINRICHS, Harley H., "Oyun Teorisi ve Rasyonel Vergi Kaçakçısı", (Çev. İzzettin Önder), **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Ondokuzuncu Seri-Sene 1969, Fakülteler Mat., İstanbul, 1969, ss.133-143.

HIRAO, Teruo ve AQUIRRE, Carlos A., "Maintaining the Level of Income Tax Collections Under Inflationary Conditions", **IMF Staf Papers**, 17/1970, ss.277-325.

HORSMAN, George., "A New View of Equity in Taxation", **Metu Studies in Development**, Vol.19, N.4, 1992, ss.479-495.

HUNTER, Merlin H. ve ALLEN, Harry K., **Principles of Public Finance**, Harper and Brothers Publishers, New York, 1940.

HYMAN, David N., **Public Finance**, Second Edition, The Dryden Press, Chicago, 1987.

İKTİSADİ KALKINMA VAKFI, **Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Uyum Çalışmaları**, İKV Yay., 2. Baskı, İstanbul, 1995.

İRİŞ, Manan D. ve PROTHRO, James W., **The Politics of American Democracy**, Third Edition, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1965.

ITO, Hanya., **Studies in Public Finance and Taxation**, The Science Council of Japan Division of Economics, Tokyo, 1966.

İL, İlhan., "Gelir Vergisi Kanunu'nda Vergi Adaleti ve Gelir Dağılımını Etkileyen Başlıca Müesseseler ve İşleyişleri, **Vergi Dünyası**, Sayı:77, Ocak 1988, ss.68-89.

İSO, **Vergi Potansiyelimiz Kayıplarımız ve Görüşlerimiz**, Cem Ofset Mat., İstanbul, 1997.

İŞVEREN, "Üretime Yönelik Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler", **İşveren**, C:XXXVI, Sayı:2, Kasım 1997, ss.21-23.

İÜ İKTİSAT FAKÜLTESİ MALİYE ENSTİTÜSÜ RAPORU, **Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri**, İÜ İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü, İstanbul, 1976.

JAMES, Simon ve NOBES, Christopher., **The Economics of Taxation**, Third Edition, Philip Allan Publishers Ltd, Oxford, 1988.

JEZE, Gaston., **Finans İlimi**, (Çev. Alaettin Tırtoğlu), Yeni Cezaevi Mat., Ankara, 1939.

JEZE, Gaston **Maliye İlimi**, (Çev. Mehmet Ertuğruloğlu), Yeni Mat. Ankara, 1957.

KAKWANI, N.C., "Measurement of Tax Progressivity:An International Comparison", **Economic Journal**, Vol:87, March 1976, ss.71-80.

KALDOR, Nicholas., **Türk Vergi Sistemi Hakkında Rapor**, DPT Yay. Ankara, 1962.

KALDOR, Nicholas., "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergileme", (Çev. Ziyaettin Bildirici), **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, C.I, Sayı:2, Haziran 1983, ss.19-29.

KALYONCU, Yener., "Gelir Vergisi Tarifelerinin Ücretler Lehine İyileştirilmesi Sorunu", **İktisat ve Maliye**, C.24, Sayı:5, Ağustos 1977, ss.176-181.

KANETİ, Selim., **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KANTARCI, H. Bülent, "Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde ve Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesi ve Hesaplama Oranlarının Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:110, Kasım 1997, ss.114-120.

KARAASLAN, Ali., "Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Bazı Öneriler", **Yaklaşım**, Yıl:4, Sayı:44, Ağustos 1996, ss.14-18.

KARACA, Yüksel., "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları", **Yaklaşım**, Yıl:8, Sayı:93, Eylül 2000, ss.95-107.

KARAKAŞ, Eser ve SONSUZOĞLU, Elif., "Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumuna Sunulan Tebliğ, (Sempozyum Tarihi) Mayıs 1998, ss.1-37.

KAY, J. A. ve KING, M. A., **The British Tax System**, Fifth Edition, Oxford Uni. Press, Oxford, 1990.

KAZGAN, Gülten ve Diğerleri, **Türkiye'de Gelir Bölüşümü**, TOBB Yay., Sevinç Mat., Ankara, 1992.

KAZICI, Sami., "Vergi Reformlarından Alınacak Dersler", **Vergi Dünyası**, Sayı:144, Ağustos 1993a, ss.11-18.

KAZICI, Sami., "Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım Türkiye'de Vergi Denetimi ve Vergi İstihbarat Arşivi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı:146, Ekim, 1993 b, ss.27-43.

KELECİOĞLU, M. Aykut., "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda Vergilerin Kanuniliği Prensibinden Sapmalar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:118, Temmuz 1998, ss.47-55.

KELEŞ, Birgen., "Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri", **Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerine Etkileri**, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, Yılmaz Ofset, İstanbul, 1991, ss.22-25.

KESİK, Ahmet "ABD Vergi Sistemi ve Reformu Üzerine" (Kevin L. Kliesen'in Makalesinin Kısaltılmış Çevirisi), **Maliye Dergisi**, , Sayı:126, Eylül-Aralık 1997, ss.84-89.

KILDİŞ, Yusuf., "Kayıt Dışı Ekonominin Ulusal-Uluslararası Boyutu ve Çözüm Önerileri", **DEÜ SBE Dergisi**, C:2, Sayı:2, 2000, ss.182-210.

KILIÇDAROĞLU, Kemal., "Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi", **Maliye Dergisi**, Sayı:88, Kasım 1987-Şubat 1988, ss.36-51.

KILIÇDAROĞLU, Kemal., "Saklı Ekonominin Boyutları ve Daraltma Önlemleri", **Vergi Dünyası**, Sayı:228, Ağustos, 2000, ss.4-10.

KIRBAŞ, Sadık., "Vergi Tasarılarını Kim Hazırlamalıdır", **Vergi Dünyası**, Sayı:147, Kasım 1993 b, ss.31-33.

KIRBAŞ, Sadık., "Türkiye'de Vergi Kaçağı Sorunu", **Mali Hukuk**, Sayı:43, Ocak-Şubat, 1993a, ss.3-14.

KIRBAŞ, Sadık., "Çağdaş Bir Vergi Sistemine Yaklaşım", **Yaklaşım**, Yıl:3, Sayı:30, Haziran 1995a, ss.61-65.

KIRBAŞ, Sadık., **Kayıtdışı Ekonomi**, Tesav Yayınları, Ankara, 1995b.

KIRBAŞ, Sadık., "Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Öneriler", **Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan**, MÜ Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yay. No:10, Dünya Yay., İstanbul, 1998a, ss.291-299.

KIRBAŞ, Sadık., **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Ankara 1998b.

KIRKULAK, Bema., "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:132, Eylül 1999, ss.153-165.

- KIZILOT, Şükrü., **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Ankara, 1989.
- KIZILOT, Şükrü., "Ücretlilerin Gelir Vergisi Yüğü ve Azaltılması", **İşveren**, C:XXXVI, Sayı:2, Kasım 1997a, ss.10-14.
- KIZILOT, Şükrü., "Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 1997b, Sayı:111, ss.65-79.
- KIZILYALLI, Hüsnü., **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi**, A.Ü. SBF Yayınları, Sevinç Mat. Ankara, 1969.
- KIRMANOĞLU, Hülya., "Türkiye'de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 36. Seri, Yıl 1994, ss.55-82.
- KIRMANOĞLU, Hülya., "Anayasal İktisat Kimin İçin", **Ekonomide Durum**, Bahar-Yaz 1997, ss.147-154.
- KLEPPER, S., NAGIN, D., ve Spurr, STEPHEN., "Tax Rates, Tax Compliance, and The Reporting of Long-Term Capital Gains", **Public Finance**, Vol.XXXXVI, No:2, 1991, ss.236-251.
- KOLMS, H., **Finanzwissenschaft (II)**, 3. Aufl., Etc.Göschel Bd. 391, Berlin, 1966.
- KORKMAZ, Esfender., **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, Gür-Ay Mat., İstanbul, 1982.
- KOYUTÜRK, Serdar., "Ekonomik Globalleşme Sürecinde Elektronik Ticarete Vergilendirme", **Vergi Dünyası**, Sayı:203, Temmuz 1998, ss.13-16.
- KRIGER, Ronald A., "Arz Yönlü İktisat", (Çev. Coşkun Can Aktan), **DEÜ İİBF Dergisi**, C:7, Sayı:1, 1992, ss.419-431.
- KURDAŞ, Kemal., "Türk Vergi sistemi ve Ekonomik Kalkınma", **Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri**, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul, 1970, ss.47-77.
- KUZGUN, İnci., "Türkiye'de Asgari Ücret Uygulaması Sorunlar-Öneriler", **HÜ İİBF Dergisi**, C:9, 1991, ss. 139-148.
- KÜTÜKÇÜ, Abdullah., "Gelir Vergisinin Tarife Yapısı ve Uygulamadaki Teknik Bir Yanlışlık", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:128, Mayıs 1999, ss.96-101.
- LANG, Joachim., "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", (Çev. Funda Başaran), **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumuna Sunulan Tebliğ**, Mayıs, 1998, ss.1-21.
- LAUFENBURGER, Henry., **Mukayeseli Maliye**, (Çev. Bedi N. Feyzioğlu ve S. Barda), Sermet Mat., İstanbul, 1956.
- LAUFENBURGER, Henry., **Mali İktisat ve Mali Kanunlar**, (Çev. İsmail Özü), Ajans-Türk Mat. Ankara, 1961.
- LAUFENBURGER, Henry., **Maliyenin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi**, (Çev. İ. Hakkı Ülkmen), Sevinç Mat., Ankara, 1967.
- LONG, James E., "Progressivity and The Tax Reform Act of 1986: A. Reexamination and Additional Evidence", **Public Finance Review**, V.25, N.1, January 1997, ss.44-57.

- MALİYE BAKANLIĞI, **Bütçe Gelirleri Yıllığı 1977-1978**, DİE Mat., Ankara, 1979.
- MALİYE BAKANLIĞI MUHASEBAT GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, **Kamu Hesapları Yıllığı 1995**.
- MALİYE BAKANLIĞI GELİRLER GENEL MÜDÜRLÜĞÜ, **Vergi İstatistikleri 1969-1999**, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 2000.
- MALİYE BAKANLIĞI, **Bütçe Gelirleri Yıllığı 1977-1978**, DİE Mat., Ankara, 1979
- MALİYE BAKANLIĞI, **Bütçe Gelirleri Yıllığı 1979-1983**, byy, ty., ss. 80-83.
- MALİYE BAKANLIĞI, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Cilt I, 1987.
- MALİYE BAKANLIĞI, **Mali Kanunlar Külliyesi Türk Vergi Kanunları**, C.I (1920-1934), C.II (1934-1946), C.III (1947-1960), Ankara, 1996.
- MALİYE BAKANLIĞI, **2000 Yıllık Ekonomik Rapor**, Ankara, 2000.
- MALİYE BAKANLIĞI, **2001 Yılı Bütçe Gerekçesi**, Ankara, 2000.
- MANASSE, Paolo., "Are Taxes too Low", **Journal of Economic Dynamics and Control**, Vol:20, 1996, ss.1263-1288.
- MARSDEN, Karl., "Vergiler ve Büyüme", (Çev. Mehmet Akbay), **Vergi Dünyası**, Sayı:31, Mart 1984, ss.3-13.
- MAZUR, Mark J., "Optimal Linear Taxation with Stochastic Incomes", **Public Finance**, Vol:XXXIV, No:1, 1989, ss.31-50.
- MC DANIEL, Paul R., "Identification of the Tax in Effective Tax Rate Tax Reform and Tax Equity", **National Tax Journal**, Vol:XXXVIII, N.3, September 1985, ss.273-279.
- MCLURE, Charles E., JR. ve ZODROW, George R. "The Study and Practice of Income Tax Policy", **Modern Public Finance**, Ed. John M. Qigley ve Eugene Smolensky, 1994, Harvard University Press, Cambridge, 1994, ss.165-209.
- MEHL, Lucien., **Sciences et Techniques Fiscales**, Paris, 1956.
- MILLER, Presten J. ve STRUTHERS, Allan., "Vergi Oranları ile Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki Ve Laffer Etkisinin Belirsizlikleri", (Çev. Coşkun Can Aktan), **DEÜ İİBF Dergisi**, C:8, Sayı:1, 1993, ss.299-301.
- MIRLEES, J.A., "An Exploration in The Theory of Optimum Income Taxation", **Review of Economic Studies**, Vol:38, April 1971, ss.175-208.
- MITCHELL, Daniel., **The Flat Tax:Freedom, Fairness, Jobs and Growth**, The Heritage Foundation, Regnery Publishing, Washington, 1996.
- MOĞOL, Tayfun ve ÇAKIR, Tufan., "Artanoranlılık Derecesinin Ölçülmesi", **Prof. Dr. Güneri Ergülen'in Hatırasına Armağan**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2000, ss.445-467.
- MORGİL, Orhan., "2000'li Yıllara Giren Türk Vergi Politikasında Strateji Arayışları", **Türkiye II. Vergi Kongresi**, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Mezunları Demeyi, İstanbul, 1996, ss.17-20.

MORRISON, Christian., "Vergilemenin Gelir Dağılımı ve Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri", **MÜ İİBF Dergisi**, C:3, Sayı:3, 1986. ss.181-194.

MUSGRAVE, Richard A., **Kamu Maliyesi Teorisi (I)**, (Çev. Orhan Şener), MÜ İİBF Yay., Fatih Yayınevi Mat., İstanbul, 1987.

MUSGRAVE, R. A. ve MUSGRAVE, P., **Public Finance in Theory and Practice**, Third Edition, McGraw Hill, 1980.

MUSGRAVE, R.A. ve THIN, T., "Income Tax Progression 1929-1948", **Journal of Political Economy**, V.56, N.6, December 1948, ss.498-514.

MUTEN, Leif., **Türk Vergi Sistemi Hakkında Not**, (Çev. Muharrem Durubal), byy, 1972.

MÜEZZİNOĞLU, Ziya., "Türkiye'de Vergi Yapısı ve Toplam Vergi Yükü", **Türkiye'de Vergi Yükü**, Maliye Müfettişleri Demeği Yay., Sevinç Mat., 1977, ss.3-18.

NADAROĞLU, Halil., "(Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler' Tebliği Hakkında) Genel Tartışma", **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, 17-18 Nisan 1978, İstanbul, 1978, ss.15-17.

NADAROĞLU, Halil., "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu", (Çev. Yalçın Alganer), **Nihad S. Sayar'a Armağan:Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler**, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Varkı Yay. Met/Er Mat., İstanbul, 1980, ss.273-288.

NADAROĞLU, Halil., "Türkiye'deki Vergi Reformlarının Genel bir Değerlendirilmesi", **Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları**, İTİA, İstanbul, 1981, ss.131-145.

NADAROĞLU, Halil., "Maliye Politikası ve Türkiye'deki Uygulama", **1983'de Türk İktisat Politikası Sempozyumu ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası Semineri**, Fatih Yayınevi Mat., İstanbul 1984, ss.45-79.

NADAROĞLU, Halil., **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayın, 8. Baskı, İstanbul 1992.

NADAROĞLU, Halil., "(İşverenle Görüşme)", **İşveren**, C:XXXVI, Sayı:2, Kasım 1997, ss.3-6.

NEMLİ, Arif., **Kamu Maliyesine Giriş**, İÜ. İktisat Fakültesi Yayınları No:441, Y.Güryay Mat., İstanbul, 1979a.

NEMLİ, Arif., **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası**, Y. Güryay Mat., İstanbul, 1979b.

NEUMARK, Fritz., **Gelir Vergileri**, (Çev.Orhan Dikmen), Milli Mecmua Basımevi, İstanbul, 1945.

NEUMARK, Fritz., **Maliyeye Dair Tetkikler**, İsmail Akgün Mat., İstanbul, 1948.

NEUMARK, Fritz., **Vergi Politikası**, (Çev. İdal [Feyzioğlu] Cankorel), Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975.

NEUVEAUX, Sismondi., **Principes d'Economie Politique**, C.II, Geneve-Paris, 1917.

NEWCOMER, Mabel., **Taxation and Fiscal Policy**, Columbia University Press, New York, 1940.



- NEWMAN, Herbert E., **Public Finance**, John Wiley and Sons Inc., New York, 1968.
- NORREGAARD, John., "The Progressivity of Personal Income Tax Systems", **Tax Policy Handbook**, Ed.Parthasarathi Shome, IMF, Washington, 1995, ss.129-133.
- NOVOTNY, Ewald., "Inflation and Taxation: Rewiewing The Macroeconomics Issues", **Journal of Economic Literature**, Vol:XVIII, September, 1980, ss.1025-1049.
- NÖLL VON DER NAHMER, R., **Lehrbuch der Finanzwissenschaft**, Bd. I, Köln, 1964.
- OCAKÇIOĞLU, Bora., "Gelir Vergisi Tarifesi Sorunu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:1, 1978, ss.89-98.
- OCAKÇIOĞLU, Bora., "Vergi Kayıp ve Kaçakları", **VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Bursa 1994, ss.41-44.
- OECD, **The Tax/Benefit Position of Production Workers 1979-1983**, OECD, Paris, 1984.
- OECD, **The Tax/Benefit Position of Production Workers 1984-1987**, OECD, Paris, 1988.
- OECD, **The Personal Income Tax Base**, OECD, Paris, 1990.
- OECD, **OECD Ülkelerinde Vergileme**, (Çev. Nevzat Saygılıoğlu), Yaklaşım Yay., Ankara, 1993.
- OECD, **The Tax/Benefit Position of Production Workers 1990-1993**, OECD, , Paris, 1994.
- OECD, **The Tax/Benefit Position of Employees 1995-1996**, OECD, , Paris, 1998.
- OECD, **The Tax/Benefit Position of Employees 1997**, Paris, 1999.
- OECD, **Taxing Wages 1998/1999**, OECD, Paris, 2000.
- OKER, Nazif ., **Türkiye'de Vergi Yüğü**, Emel Mat., Ankara, 1955.
- ONUR, İlban., "Gelir Vergisinde Mütterakiliğin Ölçülmesi", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Onikinci Seri Sene 1966, Sarmet Mat., İstanbul, 1966, ss.87-100.
- OWENS, Jeffrey., **Vergi Reformu:Uluslararası Bakış**, (Çev. Sami Kazıcı), **Vergi Dünyası**, Sayı:106, Haziran 1990, ss.32-43.
- OYAN, Oğuz., **Dışa Açılma ve Mali Politikalar, Türkiye:1980-1989**, V Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 1989.
- OYAN, Oğuz., **Türkiye Ekonomisi Nereden Nereye**, İmaj Yay., 2. baskı, Ankara, 1998.
- OYAN, Oğuz ve AYDIN, Ali Rıza., **Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları**, Adım Yay., 1. Baskı, Ankara, 1991.
- ÖCAL, Erdoğan., "AB Vergi Politikasındaki Gelişmeler ve Türkiye Uygulaması", **Türkiye III. Vergi Kongresi, Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Boyutları 1996**, İstanbul Yüksek Ticaret ve MÜ İİBF Mezunları Demeği, İstanbul, (Kongre Tarihi)1996, ss.166-169.

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet ve Nami ÇAĞAN., **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Ankara, 1997.

ÖNDER, İzzettin., "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler", **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, 17-18 Nisan 1978, İstanbul, 1978, ss.9-14.

ÖNDER, İzzettin., "Japonya'da ve Türkiye'de Vergi Sistemlerinin Gelişimi", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Yırmialtıncı Seri-Sene 1979/1980, Y.Günyay Mat., İstanbul, 1980, ss.1-35.

ÖNDER, İzzettin "Gelir Vergisi Tarife Yapısı Politikası", **Prof. Dr. Cavit Orhan Tütengil'in Anısına Armağan**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, I.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, Özel Sayı:1, İstanbul, 1982, ss.499-518.

ÖNDER, İzzettin., "Türk Vergi Sistemi Yapısının Ekonomik Analizi", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 29. Seri-Yıl 1983-1984, Gür-Ay Mat., İstanbul, 1985, ss.139-147.

ÖNDER, İzzettin., "Vergi Düzeni ve Reformu", **Maliye Yazıları**, Sayı:42, Ocak-Mart, 1994, ss.7-11.

ÖNDER, İzzettin., "Vergi Sistemi Zorunlu Olarak Karmaşık", **Asomedy**, Şubat 1997a, ss.9-9.

ÖNDER, İzzettin., "Anayasal İktisat", **Ekonomide Durum**, Bahar-Yaz 1997b, ss.107-123.

ÖNDER, İzzettin., "Vergi Tasarısına Bakış", **Ekonomide Durum**, Kitap 5, Bahar 1998, ss.118-121.

ÖNDER, İzzettin., "Konsolide Bütçenin Gelişimi", **97-99 Petrol-İş**, Petrol-İş Yayın 58, İstanbul, 2000, ss.227-240.

ÖNGEOĞLU, Mehmet., "Türkiye'de Vergi Adaleti ve Yeni Paket", **İşletme ve Finans**, Sayı:50, Mayıs 1990, ss.50-53.

ÖZBAKAN, A. Nil., "Artan Oranlı Gelir Vergisinin Teorik Temellerine Eleştiriler", **Yaklaşım**, Yıl:5, Sayı:55, Temmuz 1997, ss.107-110.

ÖZBAKAN, A. Nil., "Vergide Yatay Eşitlik İlkesinin Eleştirisi", **Vergi Dünyası**, Sayı:202, Haziran 1998, ss.100-103.

ÖZBİLEN, Şevki., "Bir Mali Sistem Reform Önerisi", **Finans Dünyası**, Sayı:97, Ocak 1998, ss.57-64.

ÖZBUDUN, Ergun., "Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa", **Ekonomik Anayasa Sempozyumu**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, Takav Mat, Ankara, 1992, ss.1-9.

ÖZDEMİR, Biltekin., "Kamu Maliyesinde Reform Gereği", **Yaklaşım**, Yıl:5, Sayı:60, Aralık 1997, ss. 16-18.

ÖZEL, Salih., "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Önerilerimiz", **Yaklaşım**, Yıl:5, Sayı:56, Ağustos 1997, ss.19-24.

ÖZEN, Kadri., "Vergi Reformu Çalışmalarında Ana Amaçlar Neler Olmalıdır", **Vergi Dünyası**, Sayı:146, Ekim 1993, ss.18-25.

ÖZKAN, Azzem ve ALTIPARMAK, Aytekin., "Vergi Yükünün İşletmelerin Yatırım Kararları Üzerine Etkisi", **Yaklaşım**, Yıl:5, Sayı:55, Temmuz 1997, ss.123-128.

ÖZMUCUR, Süleyman., "Vergi İadesi ve Vergi Adaleti", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuzuncu Seri-Sene 1984/1985, Gür-Ay Mat., İstanbul 1986, ss.63-70.

ÖZYÜREK, Mustafa., "Vergi Reformu İçin Öneriler", **Ekonomik Forum**, Yıl:4, Sayı:8, Ağustos 1997, ss.16-17.

ÖZYÜREK, Mustafa., "Vergicilikte Yeni Dönem", **Yaklaşım**, Yıl:6, Sayı:69, Eylül 1998, ss.9-12.

PAMAK, Mehmet., "(‘Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler’ Tebliği Hakkında) Yorum", **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri**, 17-18 Nisan 1978, İstanbul, (Seminer Tarihi)1978, ss.20-21.

PEACOCK, Alan T., "Maliye Teorisi ve Vergi Reformu Piyasası", (Çev. Ömer Faruk Batırel), **Nihad N. Sayar’a Armağan :Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler**, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yay. Met/Er Mat., İstanbul, 1980. ss.1-14.

PECHMAN, Joseph A., "Vergi Yükü Dağılımında Milletlerarası Temayüller Vergi Politikası İçin Varılacak Sonuçlar", (Çev. Yücel Ergün), **Maliye Dergisi**, Sayı:21, Mayıs-Haziran 1976, ss.97-108.

PECHMAN, Joseph A., "Tax Reform:Theory and Practice", **Economic Perspectives**, Vol:1, N.1, Summer 1987, ss.11-28.

PECHMAN, Joseph A., "The Future of the Income Tax", **Readings in Public Finance**, Ed. Samuel H. Baker ve Diğerleri, Second Edition, South-Western College Publishing, Cincinnati, 1997, ss.325-353.

PECHMAN, Joseph A., ve MAZUR, Mark J., "The Rich, The Poor, and The Taxes They Pay: An Update", **Stiglitz’s Economics of The Public Sector**, Ed.Edward C. Kierzle, Second Edition, W.W. Norton and Company, Newyork, 1989, ss.233-237.

PEHLİVAN, Osman., "Vergi Politikasının Etkin Kaynak Kullanımı ve İstikrarlı Büyüme Amaçları Üzerindeki Rolü", **Vergi Dünyası**, Sayı:136, Aralık 1992, ss.43-57.

PEHLİVAN, Osman., "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi", **Vergi Dünyası**, Sayı:137, Ocak 1993, ss.44-60.

PEHLİVAN, Osman ve ÇETİN, Murat., "Enflasyon Vergisi Olgusunun Türkiye Açısından İncelenmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:198, Şubat 1998, ss.104-112.

PETREİ, Amalio Humberto., "Enflasyon ve Şahsi Gelir Vergisi", (Çev. Uygur Gülle), **Maliye Dergisi**, Sayı:15, Mayıs-Haziran 1975, ss. 71-79.

POLLACK, Sheldon D., **The Failure of Tax, U.S. Tax Policy**, The Pennsylvania State University Press, Pennsylvania, 1996.

POLLAK, Helga., "Steuertarife", **Handbuch der Finanzwissenschaft**, Hrsg: Fritz Neumark, Bd.II, J.C.B. Mohr, Tübingen, 1980, ss.239-266.

PRATT, James W. ve Diğerleri (Ed.), **Individual Taxation**, R.D.Irwin Inc, Homewood, 1991.

PREST, A.R., **Public Finance in Under-Developed Countries**, Weidenfeld and Nicolson, 1972.

PREST, A.R., **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, The Trinity Press, London, 1975.

REYNOUD, P. L., **Vergi Karşısında Mükellefin Ruh Hali**, (Çev. Celal Erçoklu), İdeal Mat, Ankara, 1955.

REYNAUD, Pierre-Louis., "İktisadi Psikoloji ve Maliye", (Çev. Nafia Somel), **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Onikinci Seri-Sene 1966, Sermet Mat., İstanbul, 1966, ss.19-26.

REZENDE, Fernando "Maliye Politikası, Enflasyon ve Ekonomik Kalkınma", (Çev. Turgay Berksoy), Nihad S. Sayar'a Armağan:Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yay. Met/Er Mat., İstanbul, 1980, ss.290-302.

ROODMAN, David Malin., "Çevre İçin Pazardan Yararlanmak", (Çev. Sinem Gül), **Dünyanın Durumu**, Tübitak-Tema Vakfı Yayınları, Kılıçaslan Mat., Ankara, 1996, ss.205-229.

ROSEN, Harvey., **Public Finance**, Third Edition, Richard D. Irwin Inc., Homewood, 1992.

ROWLEY, Charles K. "Devletin Temel Görevini Yerine Getirmedeki Başarısızlığı", (Çev. Zeynep Ankan), **Kamu Ekonomisinin Genişlemesi Ve Özelleştirme**, Haz.Aytaç Eker ve Coşkun Can Aktan, Takav. Mat., İzmir, 1993, ss.103-136.

SANDFORD, C. T., **The Economics of Public Finance**, 2. Edition, Pergamon Press, 1978.

SARAÇ, Özgür., "Baskı Gruplarının Vergi Mevzuatının Oluşumuna Etkileri-1", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:145, Ekim 2000, ss.173-183.

SAVAS, E.S., **Daha İyi Devlet Yönetiminin Anahtarı**, (Çev. Ergun Yener), MPM Yayınları, Ankara, 1994.

SAVAŞ, Fuat Vural., **Keynezyen İktisat Yıkılırken**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 2. Baskı, İstanbul 1986.

SAVAŞ, Vural Fuat., **Anayasal İktisat**, 2. baskı, Takav Mat., İzmir, 1993.

SAVAŞ, Fuat Vural., **Politik İktisat**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., 2. Baskı, İstanbul, 1994.

SAVAŞ, Vural Fuat., "Yeni Anayasa İçin Ekonomik Anayasa Öneriler", **Anayasa Yargısı**, Ankara, 1995, ss. 215-226.

SAVAŞ, Vural Fuat., "Mali Anayasa", **Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan**, MÜ Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yay. No:10, Dünya Yay., İstanbul, 1998, ss.359-395.

SAYAR, Nihad S., **Kamu Maliyesi**, C.1, 4. Baskı, İstanbul, 1970.

SAYGILIOĞLU, Nevzat., "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği (I)", **Vergi Dünyası**, Sayı:107, Temmuz, 1990, ss.12-19.

SAYGILIOĞLU, Nevzat., "Vergide Nereden Nereye", **Yaklaşım**, Yıl:6, Sayı:65, Mayıs 1998, ss.27-30.

SCHMÖLDERS, Günter "Vergi Sistemi ve Vergi Sistematiği", (Çev. Salih Turhan), **Maliye Enstitüsü Tercümeleeri**, Üçüncü Seri 1967, Fakülteler Mat., İstanbul, 1967, ss.43-66.

SCHMÖLDERS, Günter., "Mali Psikoloji", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Onbeşinci Seri Sene-1968, Sermet Mat., İstanbul, 1968, ss.11-18.

SCHMÖLDERS, Günter., **Genel Vergi Teorisi**, (Çev. Salih Turhan), 4. Baskı, Fakülteler Mat., İstanbul, 1976.

SCHNEIDER, Friedrich., "Batı Avrupa Ülkelerinde Gölge Ekonomilerinin Boyutları", (Çev. Yusuf Kıldış), **Maliye Yazıları**, Sayı:63, Nisan-Haziran 1999, ss.67-80.

SELÇUK, M. Rıdvan., **Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Ücretli Kesimdeki Vergi Yükü**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, Ankara, 1981.

SELIGMAN, Edwin R.A., **Progressive Taxation in Theory and Practice**, 2 . Edition, American Economic Association, Princeton University Press., Princeton, 1908.

SELIGMAN, Edwin R. A., **The Income Tax**, Augustus M. Kelley Publishers, New York , (2. Edition 1914, Reprinted) 1970.

SEVİÇ, Veysi., "Nasıl Bir Vergi Reformu?", **Görüş**, Sayı:13, Ocak 1994, ss.60-67.

SEVİÇ, Veysi., "Ücretlerin Vergilendirilmesi ve Kayıtdışılık", **93-94 Petrol-İş**, Mart Mat., 1995, ss.165-182.

SEVİÇ, Veysi., "Vergi Reform Tasansı Üzerine Düşünceler", **Ekonomide Durum**, Kitap 5, Bahar 1998, ss.122-141.

SHARP, Ansel M. ve SLIGER, Bernard F., **Public Finance**, The Dorsey Press, Homewood, 1964.

SHOME, Parthasarathi., "Latin Amerikada Vergi Reformu", (Çev. Ahmet Cangöz), **Vergi Dünyası**, Sayı:168, Ağustos, 1995, ss.54-61.

SHOUP, Carl S., **Türkiye'de Vergi Reform Planlaması**, byy., 1972.

SHUTZ, William J. ve HARRIS, C. Lowell., **American Public Finance**, Prentice Hall Inc., New Jersey, 1965.

SILBER, Jacques., "Income Distribution, Tax Structure, and The Measurement of Tax Progressivity", **Public Finance Quarterly**, V:22, N.1, January 1994, ss.86-102.

SIMONS, H.C., "The Case for Progressive Taxation", **Public Finance**, (Selected Readings), Ed. R.W. Houghton, Penguin Books Ltd. , Hamondsworth, 1970, ss.17-38.

SISMONDI, J. C., **Neuveaux Principes d'Economie Politique**, C:II, Geneve-Paris, 1917.

SLEMROD, Joel., "Do We Know How Progressive The Income Tax System Should be?", **National Tax Journal**, Vol.XXXVI, No:3, 1983, ss.361-369.

SLEMROD, Joel., "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems", **Journal of Economic Perspectives**, Vol.4, Issue:1, Winter 1990, ss.157-177.

SLEMMOD, Joel., "Did The Tax Reform Act of 1986 Simplify Tax Matters", **Readings in Public Finance**, Second Edition, South-Western College Publishing, Cincinnati, 1997, ss.361-374.

SMITH, Adam., **Milletlerin Zenginliği**, (Çev. Haldun Derin), Maarif Vekaleti Yayını, Ankara, 1955.

SOFUOğLU, Ahmet., "Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yolları", **Vergi Dünyası**, Sayı:191, Temmuz 1997, ss.132-142.

SOYDAN, Billur Yaltı., "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta:Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumuna Sunulan Tebliğ**, (Sempozyum Tarihi) Mayıs 1998, ss.1-18.

SÖYLER, İlhami., "Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu", **Maliye Dergisi**, Sayı:126, Eylül-Aralık 1997, ss.66-83.

STERN, Nicholas H., "On the Specification of Models of Optimum Income Taxation", **Journal of Public Economics**, Vol. 6, 1976, ss.123-162.

STIGLITZ, Joseph E., **Kamu Kesimi Ekonomisi**, (Çev. Ömer Faruk Batirel), İstanbul, 1994.

STOTSKY, Janet., "The Base of The Personal Income Tax", **Tax Policy (Handbook)**, Ed. Parthasarathi Shome, Washington, 1995a, ss.121-124.

STOTSKY, Janet., "The Choice of Taxable Unit", **Tax Policy Handbook**, Ed. Parthasarathi Shome, Washington, 1995b, ss.124-129.

SUITS, D.B., "Measurement of Tax Progressivity", **American Economic Review**, Vol:67, September, 1977, ss.747-752.

ŞAFAK, Mehmet., "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı:86, Ekim 1988a, ss.55-67.

ŞAFAK, Mehmet., "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı:87, Kasım 1988b, ss.43-66.

ŞAFAK, Mehmet., "Gelir Vergisi Tarifemiz ve Bir Öneri", **Vergi Dünyası**, Sayı:113, Ocak 1991, ss.10-15.

ŞAHİN, Selahattin., **Kamu Harcamaları 1993 Yılı Rehberi**, Ankara, 1993.

ŞANVER, Salih., **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi**, İstanbul İTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınevi İşletmesi, Hüsnüabat Mat, İstanbul, 1972.

ŞANVER, Salih., "I. Oturum İstikrar Aracı Olarak Vergi (Üzerinde Tartışmalar)", **VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Bursa 1994, ss.23-24.

ŞEKER, Sakıp., **Türkiye'de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü**, Türk Harb-İş Sendikası, Ankara, 1994.

ŞENATALAR, Burhan., "1980'lerde Gelişmiş Kapitalist Ülkelerde Kamu Maliyesi Alanında Gelişmeler", **IV. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, İzmir, 1989.



ŞENATALAR, Burhan ve Diğerleri, **Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Politikası**, TÜSES Araştırma Raporu, İstanbul, 1990.

ŞENATALAR, Burhan., “Enflasyon ve Vergileme(Yorum)”, **Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları**, VI. Maliye Eğitimi Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990 Antalya), HÜ İİBF Maliye Bölümü, Şafak Mat. Ankara, 1990, ss.34-40.

ŞENER, Orhan., “Kamu Ekonomisi İlkeleri Yönünden Çevre Kirliliğinin Önlenmesi”, **MÜ İİBF Dergisi**, C:3, Sayı:3, 1984, ss.23-38.

ŞENER, Orhan (Haz.), **Türk Vergi Sistemi**, Friedrich Ebert Vakfı, FES Yayını, İstanbul, 1990a.

ŞENER, Orhan., “AET ve OECD Ülkelerindeki Reform Eğilimleri Yönünden Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi”, **Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları**, VI. Türkiye Maliye Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990 Antalya), HÜ İİBF Maliye Bölümü, Şafak Mat., Ankara, 1990b, ss.66-86.

ŞENER, Orhan., “Değerlendirme ve Çözüm Yolları (Oturumu)”, **Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerine Etkileri**, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, Yılmaz Ofset, İstanbul, 1991, ss.180-183.

ŞENER, Orhan., “Vergi Reformu”, **Maliye Yazıları**, Sayı:59, Nisan-Haziran 1998, ss.13-22.

ŞENER, Orhan., **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, Beta Basım Yay., 7. Baskı, İstanbul, 2001.

ŞENGÜL, Selami, “Vergi Ödemek İçin Çalışıyoruz”, **Asomedy**, Şubat 1997a, ss.11-12.

ŞENGÜL, Selami., **Bir Hurafe Kayıt Dışı Ekonomi**, Ankara, 1997b.

ŞENYÜZ, Doğan., “Türkiye’de Vergileme Sorunları ve Ekonomik İstikrar”, **VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, UÜ İİBF Maliye Bölümü, Bursa 1994, ss.129-132.

ŞENYÜZ, Doğan., **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa, 1995.

ŞİMŞEK, V. Arif ., “Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:154, Haziran 1994, ss.31-35.

TANZI, Vito., “Enflasyon, Tahsilattaki Gecikmeler ve Gelir Vergisi Varidatının Reel Değeri”, (Çev. M. Ali Özbudun), **MÜ İİBF Dergisi**, C:1, Sayı:1, İstanbul, 1984, ss.315-329.

TANZI, Vito., **Public Finance in Developing Countries**, Edward Elgar Publishing, Brookfield, 1991.

TAŞ, Metin., “Vergi Kayıp ve Kaçakları”, **VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Uludağ Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, 1994, ss.53-54.

TAŞ, Metin., “Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Yönelik Önlemler”, **Kamu Kesimi Finansman Açıkları**, X. Türkiye Maliye Sempozyumu, İÜ İktisat Fakültesi, İstanbul, 1996, ss.455-471.

TAŞ, Metin., “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumuna Sunulan Tebliğ**, Mayıs 1998, ss.1-25.

TEKELİ, Esat, **Vergi Hukukuna Giriş**, Semet Mat., İstanbul, 1961.

TEKİN, Fazıl., **Artan Oranlilik ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, Eskişehir, 1978.

TEKİR, Sabri., **Vergi Teorisi**, Anadolu Mat., İzmir 1993.

TEMİZEL, Zekeriya., "Çağdaş Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi", **Türkiye III. Vergi Kongresi, Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Boyutları 1996**, İstanbul Yüksek Ticaret ve MÜ İİBF Mezunları Derneği, İstanbul, 1996a, ss. 23-27.

TEMİZEL, Zekeriya., "Çağdaş Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi (Başlıklı Oturumda 2. Konuşma)", **Türkiye III. Vergi Kongresi, Türk Vergi Sisteminin Uluslararası Boyutları 1996**, İstanbul Yüksek Ticaret ve MÜ İİBF Mezunları Derneği, İstanbul, (Seminer Tarihi) 1996, ss.55-57.

TESK, Vergi Raporu, **Vitrin**, Yıl:9, Sayı:78, 1993, ss.6-7.

**THE MCGRAW-HILL DICTIONARY OF MODERN ECONOMICS**, McGraw-Hill Book Company, New York, 1973.

**THE OXFORD ENGLISH DICTIONARY.**, Clarendon Press, Oxford, Vol:III, IX ve XI, 1961.

THRISK, Wayne., "Overview: The Substance and Process of Tax Reform in Eight Developing Countries", **Tax Reform in Developing Countries**, World Bank, Washington, 1997, ss.1-32.

TİPKE, Klaus ve LANG, Joachim., **Steuerrecht**, 14. Auflage, Verlag Dr. Otto Schmidt, KG, Köln, 1994.

TİSK, XVIII. Olağan Genel Kurul Çalışma Raporu, Ajans Türk Mat., Ankara, 1992.

TOBB, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Yay., Ankara, 1992a.

TOBB, Vergi Uzlaşma Taslağı, TOBB Yay., Ankara, 1992b.

TOBB, Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyon Raporu, TOBB Yay., Ankara, 2001.

TOPRAK, Türkan., "Ücretli Kesimde Vergi Yüğü", **Maliye Dergisi**, Sayı:37, Ocak-Şubat 1979, ss.37-41.

TOSUNER, Mehmet., **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Mat., İzmir, 1989.

TOSUNER, Mehmet., "Türkiye'de 1994 Mali Bunalımı ve Vergi Reform ihtiyacı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:80, Mayıs 1995a, ss.80-92

TOSUNER, Mehmet., "Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:85, Ekim 1995b, ss.65-72.

TOSUNER, Mehmet., "Kamu Kesimi Menkul Kıymetlerinin Vergilendirilmesinin Ekonomik ve Mali Sonuçları", **Prof. Dr. Nezihe Sönmez'e Armağan**, DEÜ İİBF Maliye Bölümü, İzmir 1997, ss.515-519.

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep ve YERELİ, A. Burçin., **Türk Vergi Sistemi**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2000.

TRANDEL, Greg ve SNOW, Arthur., "Progressive Income Taxation and The Underground Economy", **Economic Letters**, V.62, 1999, ss.217-222.

TUFAN, Altan., "Vergi Sistemlerinin ve Vergiciliğin Genel Bir Değerlendirmesi", **Yaklaşım**, Yıl:3, Sayı:30, Haziran 1995, ss.5-10.

TUNCER Selahattin., **Kamu Maliyesi**, Eskişehir İTİA Yay., Eskişehir İTİA Yay., Yalkın Ofset Mat., 4. Baskı, İstanbul, 1975.

TUNÇER, Mehmet., "Türkiye'de Ulaştırma Sistemi ve Baskı Grupları", **Maliye Yazıları**, Sayı:63, Nisan-Haziran 1999, ss. 81-96.

TURHAN, Salih., "Rasyonel Vergi Politikası Açısından Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuzaltıncı Seri-Yıl 1994, İstanbul, 1994, ss.45-54.

TURHAN, Salih., **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.

TÜRK, İsmail., "Vergi Reformumuz Nasıl Olmalıdır", **AÜ SBF Dergisi**, C.XVII, No:2, Haziran 1962, ss.9-30.

TÜRK, İsmail., **Maliye Politikası**, 8. Baskı, S Yayınları, Ankara, 1989.

TÜRK, İsmail., **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992.

TÜRKAN, Ercan., **Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD'de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler**, DPT Yay., Ankara, 1997.

TÜRKER, Masum., "Değerlendirme ve Çözüm Yolları (Oturumu)", **Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerine Etkileri**, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, Yılmaz Ofset, İstanbul, 1991, ss.186-189.

TÜRK-İŞ, **Onyedinci Genel Kurul Çalışma Raporu**, Ankara, 1995.

TÜRK-İŞ, "Eylül 2000 Gıda Harcaması", <http://www.turkis.org.tr/gidahar2.htm>, 16.11.2000.

TÜRKKAN, Erdal "(Ekonomik Anayasa Panelindeki Değerlendirme)", **Ekonomik Anayasa Paneli**, TİSK, Ankara, 1997, ss.50-53.

TÜRKÖĞLU, Cemal., "Modern Vergiciliğin Felsefesi ve Hukuki Yapısı", **Vergi Dünyası**, Yıl:1, Sayı:7, 1982, ss.56-58.

TÜSİAD, **21. Yüzyıla Doğru Türkiye: Geleceğe Dönük Bir Atılım Stratejisi**, 3. Bölüm, Kasım 1992.

TVER, David F., **Dictionary of Business and Scientific Terms**, Gulf Publishing Company, Houston, 1961.

UÇAK, Cemalettin (Çev.), "Vergilendirme Psikolojisi", **Vergi Dünyası**, Sayı:189, Mayıs 1997, ss.13-37.

ULUATAM, Özhan., **Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası**, AÜ SBF Yay., Sevinç Mat., Ankara, 1971.

ULUATAM, Özhan., **Enflasyon ve Devlet Gelirleri (1963-1978)**, AÜ SBF Yay., Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1981.

ULUATAM, Özhan., **Türk Vergi Hukuku**, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990a.

ULUATAM, Özhan., "Enflasyon ve Vergileme", **Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları**, VI. Türkiye Maliye Sempozyumu (21-23 Mayıs 1990 Antalya), HÜ İİBF Maliye Bölümü, Şafak Mat, Ankara, 1990b, ss.17-33.

ULUATAM, Özhan., TAŞ, Ramazan ve KAYIRAN-DİKMEN, Meltem., **Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Bir Reform Önerisi**, Türk Harb-İş Sendikası, Ankara, 1995.

ULUATAM, Özhan., **Kamu Maliyesi**, İmaj Yay., 5. Baskı, Ankara, 1997.

USER, İnci., "Vergi Psikolojisi ve Vergilemenin Psikolojik Sınırı", **MÜ İİBF Dergisi**, Sayı:1-2, 1992, ss.63-78.

USTA, Ali Baki., "Türkiye'de Vergi Sisteminin Köklü Bir Değişikliğe İhtiyacı Var mı?", **1993 Yılı Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları IV**, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1994a, ss.1-30.

USTA, Ali Baki., "Vergi Reformu Üzerine", **Vergi Dünyası**, Sayı:150, Şubat 1994b, ss.71-75.

UYSAI, Mustafa Saim., "Gelir Vergisi Tarifesinde Yapılması düşünülen Değişiklik Ne Getirmektedir?", **Vergi Dünyası**, Sayı:47, Temmuz 1985, ss.50-53.

VARCAN, Nezi., **Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir 1987.

WART, D. Wan ve Ruggeri, G. C., "Tax Reform and The Progressivity of The Personal Income Tax In Canada", **Public Finance**, Vol:46, N.1, 1991, ss.134-156.

WHITTENBURG, Gerald E. ve ALTUS-BULLER, Martha., **Income Tax Fundamentals**, South-Western College Publishing, Cincinnati, 1999.

WIBAUT, Serge., **Tax Reform in Disequilibrium Economies**, Cambridge University Press, Cambridge, 1989.

WILLIAMS, David., "Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi Alanında Yeni Eğilimler", (Çev. Mustafa Çamlıca), **Vergi Dünyası**, Sayı: 197, Ocak 1998, ss.24-37.

WISEMAN, Jack., "Gelişmekte Olan Bir Ülke İçin Özellikle Türkiye Açısından Etkin Bir Vergi Sistemi", (Çev. Ömer Faruk Batırel), **Yeni Vergiler Yasa Tasansı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri**, İTİA, Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, Hüsnütabiat Mat., İstanbul, 1980,ss.45-63.

YAMAK, Nebiye., "Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin Büyüklüğü", **İşletme ve Finans**, Yıl.11, Sayı:126, Eylül 1996a, ss.17-29.

YAMAK, Rahmi., "Türkiye'nin Laffer Eğrisi:Kalman Filtre Tahmin Tekniği", **Ekonomik Yaklaşım**, C:7, Sayı.21, 1996b, ss.27-38.

YAMAK, Nebiye ve Yamak, Rahmi., "Türkiye'nin Vergi Türlerine Göre Laffer Eğrisi", **Ekonomik Yaklaşım**, C.6, Sayı.18-19, Sonbahar, 1995, ss.51-66.

YARAŞLI, Genç Osman., "Vergi Sistemimiz Yatay Eşitlik Prensibine Uygun mu?", **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Yıl:30, Sayı:3-4, Mart-Nisan 1993, ss.47-54.

YARAŞLI, Genç Osman ve DUMAN, Kamil., "Vergi Sistemi Üzerine Düşünceler", **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Yıl:29, Sayı:2, Şubat 1992, ss.35-43.

YAŞA, Memduh., "Devlet Faaliyetinin ve Amme Masraflarının Optimal Seviyesi", **Maliye Enstitüsü Konferansları, Beşinci Seri-Sene 1959, Sermet Mat, İstanbul, 1961, ss.23-34.**

YAŞA, Memduh., **Kamu Maliyesine Giriş**, Fakülteler Mat, İstanbul, 1973.

YAY, Turan., **F.A. Hayek'te İktisadi Düşünce**, Ezgi Kitabevi Yay. Bursa, 1993.

YAZICI, Kuddusi., **Vergi Sorunları ve Çözüm Önerileri**, DPT, 1995.

YERELİ, A. Burçin., "İşveren Üzerindeki Ücret Yüğü Ücret Üzerindeki Devlet Yüğü", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:10, 1991/6, ss.42-52.

YERELİ, A. Burçin ve MERİÇ, Metin., "Vergilendirme Yetkisi ve Kamu Kaynaklarının Kullanımı", **İşletme ve Finans**, Yıl:8, Sayı:85-86, Nisan-Mayıs 1993, ss.22-31.

YILMAZ, Kazım., "Teknolojik Gelişmeler, Vergi Sistemimiz ve Ücretlerin Gelir Vergisi", **Yaklaşım**, Yıl:5, Sayı:59, Kasım 1997, ss.74-76.

YILMAZCAN, Dilek., "Optimal Vergileme", **MÜİİBF Dergisi**, Sayı:1-2, 1992, ss.89-100.

YULUĞ, Mustafa., "Türkiye'de Vergi Yükünün Kesimlerarası Dağılımı", **Türkiye'de Vergi Yüğü**, Maliye Müfettişleri Demeği Yay., Sevinç Mat, 1977, ss.19-31.

YÜCE, Mehmet., "1980 Sonrası Türk Vergi Politikasında Ana Yönelişler", **Maliye Yazıları**, Sayı 44, Temmuz-Eylül 1994, ss.57-75.

ZEE, Howel H., "Taxation and Efficiency ", **Tax Policy (Handbook)**, Ed. Parthasarathi Shome, Washington, 1995a, ss.25-30.

ZEE, Howell H., "Taxation and Equity" , **Tax Policy (Handbook)**, Ed. Parthasarathi Shome, Washington, 1995b, ss.30-35.

ZEE, Howell H., "Personel Income Tax", **Tax Policy (Handbook)**, Ed. Parthasarathi Shome, Washington, 1995c, ss.118-121.





EK 1 Regresyon Analizi Veri Seti

| Yıllar | X1   | X2 | X3 | X4   | X5   | X6   | X7         | X8   | X9           | X10      | X11      |
|--------|------|----|----|------|------|------|------------|------|--------------|----------|----------|
| 1960   | 3,4  | 15 | 50 | 0,04 | 16   | 16,1 | 1851       | 412  | 46664        | 26       |          |
| 1961   | 2    | 15 | 60 | 0,04 |      |      | 2052       | 170  | 49535        | 69       | 69       |
| 1962   | 6,2  | 10 | 60 | 0,03 | 12,8 | 15,2 | 1912       | 145  | 57592        | 75       | 75       |
| 1963   | 9,7  | 10 | 60 | 0,03 | 15,1 | 17   | 2241       | 161  | 66801        | 79       | 79       |
| 1964   | 4,1  | 10 | 60 | 0,03 | 16,8 | 16   | 2432       | 170  | 71312        | 81       | 81       |
| 1965   | 3,1  | 10 | 60 | 0,04 | 17,7 | 17   | 2691       | 181  | 76726        | 85       | 85       |
| 1966   | 12   | 10 | 60 | 0,04 | 18,8 | 17,7 | 3315       | 209  | 91419        | 90       | 90       |
| 1967   | 4,2  | 10 | 60 | 0,04 | 20,1 | 19,3 | 3979       | 236  | 101480       | 96       | 96       |
| 1968   | 6,7  | 10 | 60 | 0,03 | 21,1 | 20,9 | 4444       | 253  | 163892       | 100      | 100      |
| 1969   | 4,3  | 10 | 60 | 0,03 | 22,1 | 22,4 | 5169       | 274  | 183356       | 107      | 107      |
| 1970   | 4,4  | 10 | 60 | 0,03 | 22,1 | 22,2 | 6597       | 321  | 207814       | 117      | 116      |
| 1971   | 7    | 10 | 60 | 0,04 | 20,8 | 19,7 | 9544       | 396  | 261072       | 138      | 137      |
| 1972   | 9,2  | 10 | 60 | 0,04 | 21,4 | 20,8 | 11663      | 435  | 314139       | 153      | 151      |
| 1973   | 4,9  | 10 | 60 | 0,04 | 21,5 | 20,4 | 16071      | 491  | 399088       | 186      | 182      |
| 1974   | 3,3  | 10 | 60 | 0,04 | 19,6 | 19   | 22432      | 534  | 537677       | 239      | 238      |
| 1975   | 6,1  | 10 | 60 | 0,05 | 19,6 | 21,5 | 33627      | 662  | 690900       | 290      | 288      |
| 1976   | 9    | 10 | 60 | 0,05 | 22,5 | 24,6 | 46589      | 797  | 868065       | 333      | 332      |
| 1977   | 3    | 10 | 60 | 0,06 | 20,4 | 25,9 | 69674      | 963  | 1108270      | 412      | 412      |
| 1978   | 1,2  | 10 | 60 | 0,07 | 17   | 22,6 | 108379     | 1022 | 1645968      | 605      | 604      |
| 1979   | -0,5 | 10 | 60 | 0,07 | 15,7 | 21   | 191780     | 1029 | 2876522      | 1063     | 1061     |
| 1980   | -2,8 | 10 | 60 | 0,07 | 16   | 19,6 | 386078     | 1101 | 5303010      | 1999     | 2012     |
| 1981   | 4,8  | 40 | 66 | 0,07 | 18,3 | 18,7 | 574246     | 1137 | 8022745      | 2879     | 2905     |
| 1982   | 3,1  | 39 | 65 | 0,07 | 17,1 | 18   | 706594     | 1091 | 10611859     | 3692     | 3727     |
| 1983   | 4,2  | 36 | 65 | 0,06 | 16,5 | 18,9 | 879616     | 1076 | 13933008     | 4661     | 4695     |
| 1984   | 7,1  | 30 | 60 | 0,05 | 16,5 | 17,9 | 1069257    | 882  | 22167739     | 6910     | 6975     |
| 1985   | 4,3  | 25 | 55 | 0,04 | 18,9 | 20   | 1323720    | 713  | 35350318     | 10576    | 10664    |
| 1986   | 6,8  | 25 | 50 | 0,04 | 21,9 | 23,1 | 2103713    | 834  | 51184759     | 14384    | 14462    |
| 1987   | 9,8  | 25 | 50 | 0,04 | 23,9 | 24,6 | 3092815    | 917  | 75019388     | 19218    | 19302    |
| 1988   | 1,5  | 25 | 50 | 0,04 | 27,2 | 26,1 | 4800886    | 841  | 129175103    | 32546    | 32761    |
| 1989   | 1,6  | 25 | 50 | 0,04 | 22,1 | 22,5 | 9870695    | 985  | 230369937    | 57110    | 57490    |
| 1990   | 9,4  | 25 | 50 | 0,05 | 22   | 22,6 | 18608989   | 1174 | 397177547    | 90382    | 90629    |
| 1991   | 0,3  | 25 | 50 | 0,05 | 21,4 | 23,7 | 33355354   | 1324 | 634392841    | 143562   | 144254   |
| 1992   | 6,4  | 25 | 50 | 0,05 | 21,6 | 23,4 | 60056090   | 1456 | 1103604908   | 235041   | 235845   |
| 1993   | 8,1  | 25 | 50 | 0,05 | 22,7 | 26,3 | 106661074  | 1542 | 1997322597   | 394329   | 394691   |
| 1994   | -6,1 | 25 | 55 | 0,05 | 23,1 | 24,5 | 181113976  | 1264 | 3888902916   | 816673   | 818194   |
| 1995   | 8,1  | 25 | 55 | 0,04 | 22,1 | 24   | 329794902  | 1269 | 7644206056   | 1481187  | 1488296  |
| 1996   | 7,1  | 25 | 55 | 0,05 | 20   | 25   | 675558000  | 1461 | 14978067000  | 2636513  | 1488296  |
| 1997   | 8,3  | 25 | 55 | 0,05 | 20,1 | 25,3 | 1500198000 | 1782 | 29393262000  | 4798453  | 2708698  |
| 1998   | 3,9  | 25 | 55 | 0,07 | 20,5 | 25,6 | 3481752000 | 2350 | 53518332000  | 8445278  | 4767308  |
| 1999   | -6,1 | 15 | 40 | 0,06 | 21,1 | 22,1 | 4936551000 | 2251 | 78282967000  | 12499011 | 7055617  |
| 2000   | 6,1  | 20 | 45 | 0,05 | 18,1 | 23,5 | 6276000000 | 1811 | 124405569000 | 19748438 | 11147874 |

Kaynak: TCMB, DPT, DİE, Maliye Bakanlığı verilerinden derlenmiştir.

X1:Sabit fiyatlarla büyüme hızı, x2:Gelir vergisi tarifesinin ilk dilim oranı, x3:Gelir vergisi tarifesinin son oranı, x4:Gelir vergisi/GSMH, x5:Toplam yurtiçi tasarrufların GSMH'daki payı, x6:Sabit sermaye yatırımlarının GSMH'daki payı, x7:Cari fiyatlarla gelir vergisi, x8:GSYİH deflatörü ile deflate edilmiş gelir vergisi, x9:Cari üretici fiyatlarıyla GSMH, x10:GSMH deflatörü,

EK 2 Regresyon Analizi Veri Seti

| Yıllar | X12        | X13        | X14         | X15         | X16   |
|--------|------------|------------|-------------|-------------|-------|
| 1960   | 69,4       | 9256       | 10044       |             |       |
| 1961   | 70,5       | 10025      | 11118       | 11866       | 6,5   |
| 1962   | 72,9       | 10964      | 12125       | 9745        | 6,5   |
| 1963   | 78,7       | 12167      | 13738       | 12442       | 6,5   |
| 1964   | 79,6       | 13999      | 15797       | 14303       | 6,5   |
| 1965   | 84,3       | 16434      | 19085       | 15420       | 6,5   |
| 1966   | 89         | 19780      | 23442       | 18226       | 6,5   |
| 1967   | 96,4       | 22682      | 27101       | 21552       | 6,5   |
| 1968   | 100        | 25968      | 31398       | 23262       | 6,5   |
| 1969   | 107,8      | 30127      | 36566       | 26715       | 6,5   |
| 1970   | 116,5      | 35400      | 44000       | 34708       | 9     |
| 1971   | 135,8      | 43600      | 57000       | 49080       | 9     |
| 1972   | 154,4      | 52900      | 71000       | 54373       | 9     |
| 1973   | 179        | 69800      | 90000       | 67525       | 7     |
| 1974   | 212,3      | 88800      | 113000      | 82275       | 9     |
| 1975   | 254,3      | 117600     | 147000      | 113000      | 9     |
| 1976   | 296        | 150400     | 181000      | 154000      | 9     |
| 1977   | 378,7      | 209200     | 244000      | 235000      | 9     |
| 1978   | 557,5      | 283700     | 328000      | 335000      | 12    |
| 1979   | 874,2      | 444400     | 528000      | 597000      | 20    |
| 1980   | 1884,8     | 704000     | 882000      | 1078000     | 33    |
| 1981   | 2523,9     | 972100     | 1637000     | 1516000     | 35    |
| 1982   | 3076,9     | 1341900    | 2554000     | 1602000     | 50    |
| 1983   | 4042,7     | 1941000    | 3288000     | 2613000     | 45    |
| 1984   | 5999,4     | 2250700    | 5179000     | 3784000     | 45    |
| 1985   | 8696,2     | 3208700    | 8145000     | 5313000     | 55    |
| 1986   | 11706,8    | 5250500    | 12173000    | 8165000     | 48    |
| 1987   | 16254,9    | 8629100    | 17648000    | 12696000    | 58    |
| 1988   | 28234,7    | 11311600   | 27194000    | 21006000    | 83,9  |
| 1989   | 46098,8    | 19557700   | 47139000    | 38051000    | 58,8  |
| 1990   | 73894,6    | 31398000   | 71570000    | 67193000    | 59,4  |
| 1991   | 121036,5   | 46793000   | 117118000   | 130263000   | 72,7  |
| 1992   | 211382,2   | 78341000   | 190736000   | 221658000   | 74,2  |
| 1993   | 346576,4   | 129087100  | 282442000   | 485249000   | 74,8  |
| 1994   | 714987,1   | 238989000  | 630348000   | 897296000   | 95,56 |
| 1995   | 1384215    | 396047000  | 1256632000  | 1710646000  | 92,32 |
| 1996   | 2497123,86 | 831415000  | 2801675000  | 3940162000  | 93,77 |
| 1997   | 4637159,01 | 1378604000 | 5264529000  | 8052000000  | 96,2  |
| 1998   | 8560195,53 | 2284174000 | 10856763000 | 15614441000 | 95,5  |
| 1999   | 14115762,4 | 4931262000 | 22596061000 | 28084685000 | 46,7  |
| 2000/8 | 20762875   |            | 26625000000 | 46713341000 | 32,1  |

Kaynak: TCMB, DPT, DİE, Maliye Bakanlığı verilerinden derlenmiştir.

X12:1968=100 TÜFE, x13:m1, x14:m2, x15:Konsolide bütçe harcamaları, x16:Faiz oranları