

**T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
2017-YL-080**

**TÜRKİYE’DE KİŞİSEL GELİR VERGİSİNİN
GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİLERİ**

**HAZIRLAYAN
Hande KARAKAŞ**

**TEZ DANIŞMANI
Yrd. Doç. Dr. Şansel ÖZPINAR**

AYDIN- 2017

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE
AYDIN

Maliye Anabilim Dalı öğrencisi Hande KARAKAŞ tarafından hazırlanan “Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisinin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri” başlıklı tez 23.08.2017 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

Ünvanı,	Adı Soyadı	Kurumu	İmzası
Başkan :	Prof. Dr. Ayla OĞUŞ BİNATLI	İEÜ
Üye :	Yrd. Doç. Dr. Şansel ÖZPINAR	ADÜ
Üye :	Yrd. Doç. Dr. Aynur UÇKAÇ	ADÜ

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu Yüksek Lisans Tezi, Enstitü Yönetim Kurulunun Sayılı kararıyla tarihinde onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ahmet Can BAKKALCI
Enstitü Müdürü

T.C.
ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralları gereği olarak eksiksiz bir şekilde uygun atıf yapıldığını ve kaynak göstererek belirtildiğini beyan ederim.

...../...../2017

Hande KARAKAŞ

ÖZET

TÜRKİYE'DE KİŞİSEL GELİR VERGİSİNİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİLERİ

Hande KARAKAŞ

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Şansel ÖZPINAR
2017, 123 sayfa

Gerek Türkiye’de gerekse dünya genelinde, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere bakıldığında gelir dağılımı eşitsizliği görülmektedir. Türkiye’de hemen her dönem gelir dağılımındaki düzensizlik sorunu; uygulanan yanlış politikalar, ekonomik ve politik istikrarsızlık sebebiyle, üzerinde önemle durulması gereken bir sorun halini almıştır.

Bu çalışmada gelir ve gelir dağılımı kavramları teorik olarak açıklanmaya çalışılmış, iktisat ve maliye biliminin önemli temsilcilerinin görüşlerine yer verilmiştir. Türkiye’deki kişisel gelir vergisinin gelir dağılımına etkileri incelenmiştir. Çalışmada Türkiye’deki gelir dağılımının eşit olmadığı, düşük gelirli nüfusun milli gelirden aldığı payın çok düşük, yüksek gelirli nüfusun ise aldığı payın çok yüksek olduğu görülmüştür.

Gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının düşük olması ve gelir vergisinin önemli bir kısmının stopaj yoluyla ücretlilerden alınması gelir dağılımını olumsuz yönde etkilemiştir. Ayrıca, vergi gelirlerinin büyük bir bölümünün gelir dağılımına olumsuz etki eden dolaylı vergilerden karşılanması da vergi politikasının gelir dağılımına olumsuz yönde etki ettiğinin kanıtıdır.

ANAHTAR SÖZCÜKLER: Gelir, Gelir Vergisi, Gelir Dağılımı, Türkiye’de Gelir Vergisi.

ABSTRACT

INCOME DISTRIBUTION EFFECTS ON PERSONAL INCOME TAX IN TURKEY

Hande KARAKAŞ

M.sc. Thesis, at Finance

Supervisor: Yrd. Doç. Dr. Şansel ÖZPINAR

In Turkey and throughout the world, when looking at the underdeveloped and developing countries are observed the inequality of income distribution. Almost every period the problem of irregularity in the distribution of income in Turkey; due to applied the wrong policies, economic and political instability have become a problem to be underscored.

In this study, income and income distribution concepts tried to explain theoretically, the views of important representatives of the Science of Economics and finance have been given. In Turkey, the effects on the income distribution of personal income taxes were investigated. In the study in Turkey income distribution is not equal the low-income population the share of national income is very low, the high income share of population is very high has been seen.

Low share of total tax revenues of income tax and a significant portion of the income tax through withholding to get paid had a negative effect on income distribution. Moreover a large part of the tax revenues from indirect taxes which have a negative impact on the distribution of income is evidence of tax policy that are having a negative effect on income distribution.

KEY WORDS: Income, Tax of Income, Distribution of Income, Tax of Income in Turkey.

ÖNSÖZ

Çalışmanın her aşamasında görüş ve önerileriyle bana yol gösteren ve desteğini esirgemeyen değerli danışmanım Yrd. Doç. Dr. Şansel ÖZPINAR'a, emeğini eksik etmeyen mesleki bilgileriyle bize katkıda bulunan Prof. Dr. Sacit Hadi AKDEDE'ye, Prof. Dr. Ayla OĞUŞ BİNATLI'ya, Yrd. Doç. Dr. Aynur UÇKAÇ'a ve diğer tüm hocalarıma ayrıca eğitim hayatım boyunca bana maddi-manevi destek olan aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Hande KARAKAŞ

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI	iii
BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI	v
ÖZET.....	vii
ABSTRACT.....	ix
ÖNSÖZ	xi
SİMGELER DİZİNİ.....	xviii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xix
ÇİZELGELER DİZİNİ	xxi
GİRİŞ..	1
1. ARAŞTIRMA HAKKINDA AÇIKLAMALAR	2
1.1. Çalışmanın Konusu	2
1.2. Çalışmanın Amacı.....	2
1.3. Çalışmanın Önemi.....	2
1.4. Çalışmanın Varsayımları.....	2
1.5. Materyal ve Yöntem.....	3
1.6. Literatür Özeti	3
1.7. Kapsam ve Sınırlılıklar	4
2. KURAMSAL VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	5
2.1. GELİR VERGİSİ	5
2.1.1. Vergilendirilebilir Gelir Kavramı.....	5
2.1.1.1. Dar Anlamda Gelir (Kaynak Kuramı).....	5
2.1.1.2. Geniş Anlamda Gelir (Safi Artış Kuramı)	6
2.1.2. Gelir Vergisinin Özellikleri.....	8
2.1.3. Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi	9
2.1.4. Gelir Vergisine Yöneltilen Eleştiriler	11
2.1.4.1. Negatif Gelir Vergisi Uygulaması.....	11

2.1.4.2. Tek Oranlı Vergileme Yaklaşımı	11
2.1.5. Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmak İçin Kullanılan Teknikler	19
2.1.5.1. En Az Geçim İndirimi	20
2.1.5.2. Tarifelerden Yararlanılması	22
2.1.5.3. Ayrırma İlkesinden Yararlanılması	25
2.1.5.4. Muhafiyet ve İstisnalar	27
2.1.6. Gelir Vergisinin Yansıtılması	27
2.1.6.1. Tam Rekabet Koşullarında Yansıma	29
2.1.6.2. Monopol Koşullarında Yansıma	33
2.1.6.3. Oligopol Koşullarında Yansıma	35
2.2. GELİR DAĞILIMI KAVRAMI VE TEORİK TEMELLERİ	36
2.2.1. Gelir Dağılımı Kavramı	36
2.2.2. Gelir Dağılımının Teorik Temelleri	37
2.2.2.1. Klasik İktisatçılara Göre Gelir Dağılımı	37
2.2.2.2. Gelir Dağılımının Teorik Temelleri	37
2.2.2.3. Neo-Klasik İktisatçılara Göre Gelir Dağılımı	41
2.2.2.4. Keynesyen Gelir Dağılımı	43
2.2.3. Gelir Dağılımının Sınıflandırılması	45
2.2.3.1. Fonksiyonel Gelir Dağılımı	45
2.2.3.2. Kişisel Gelir Dağılımı	45
2.2.3.3. Sektörel Gelir Dağılımı	45
2.2.3.4. Bölgesel Gelir Dağılımı	45
2.2.4. Gelir Dağılımındaki Eşitsizliklerin Nedenleri	48
2.2.4.1. Emek Faktörünün Dağılım Fonksiyonu	48
2.2.4.2. Servet Dağılımı	48
2.2.4.3. Faktör Fiyatları	48
2.2.5. Kişisel Gelir Dağılımı Eşitsizliğinin Nedenleri	49
2.2.6. Kişisel Gelir Dağılımındaki Eşitsizliklerin Ölçülmesi	51

2.2.6.1. Lorenz Eğrisi.....	51
2.2.6.2. Gini Katsayısı.....	51
2.2.6.3. Kuzey Eğrisi.....	61
2.2.7. Kişisel Gelir Dağılımının Önemi	62
2.2.8. Gelirin Yeniden Dağılımı Ve Önemi	63
2.2.8.1. Gelirin Yeniden Dağılımı Ve Önemi	63
2.2.8.2. Devletin Borçlanma Politikası	65
2.2.8.3. Kamu Harcamaları Politikası	66
3. TÜRKİYE’DE KİŞİSEL GELİR VERGİSİNİN GELİRDAĞILIMINA ETKİLERİ.....	69
3.1. Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisi’nin Tarihsel Gelişimi.....	69
3.1.1. 1923-1960 Dönemi.....	69
3.1.2. 1980 Sonrası Dönemde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Gelişimi.....	70
3.2. Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu’nda Yapılan Düzenlemeler	73
3.3. Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisi’nde Ayırma İlkesi.....	77
3.4. Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisi’nde EAGİ	81
3.5. Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisi’nde Sosyal Amaçlı Muafiyet ve İstisnalar..	84
3.5.1. Ücret Gelirinin Vergilendirme Şekli Ve Ücret İstisnaları.....	84
3.6. Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesi.....	94
3.7. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Gelir Vergileri ve Gelir Dağılımı İlişkisi	108
3.8. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Gelir Vergileri ve Vergi Yüğü İlişkisi	111
3.9. Türkiye’de 2016 Yılı Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri.....	112
TARTIŞMA VE SONUÇ	113
KAYNAKLAR	115
ÖZGEÇMİŞ	123

SİMGELER DİZİNİ

- AB : Avrupa Birliği
- AGİ : Asgari Geçim İndirimi
- DİE : Devlet İstatistik Enstitüsü
- DPT : Devlet Planlama Teşkilatı
- EAGİ : En Az Geçim İndirimi
- GAG : Garanti Edilmiş Asgari Gelir
- GDP : Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
- GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı
- GSYİH : Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
- GVK : Gelir Vergisi Kanunu
- NGV : Negatif Gelir Vergisi
- OECD : Ekonomik ve Kalkınma İşbirliği Örgütü
- TÜFE : Tüketici Fiyat Endeksi
- TÜİK : Türkiye İstatistik Kurumu
- VDK : Vergi Denetim Kurulu

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 2.1. Tam Rekabette Firma Bazında Gelir Vergisinin Yansıması-I	29
Şekil 2.2. Tam Rekabette Firma Bazında Gelir Vergisinin Yansıması-II.....	30
Şekil 2.3. İşgücü Bazında Yansıma (Arz Eğrisinin İnelastik Olduğu Durum)	31
Şekil 2.4. İşgücü Bazında Yansıma (Arz Eğrisinin Esnek Olduğu Durum)	32
Şekil 2.5. Monopol Piyasada Gelir Vergisinin Yansıması.....	34
Şekil 2.6. Lorenz Eğrisi (Kişisel Yansımanın Ölçülmesi)	52
Şekil 2.7. Kuznets Eğrisi.....	61
Şekil 3.8. OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Gini Katsayısı ile Toplam Gelir Vergisi - Gelir Vergisi Payı İlişkisi	111

ÇİZELGELER DİZİNİ

Çizelge 1.1. Literatür Özeti.....	3
Çizelge 2.1. Negatif Gelir Vergisinin Kuramsal Yapısı.	13
Çizelge 2.2. Garanti Edilmiş Asgari Gelir	14
Çizelge 2.3. Vergi Oranları ile Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki	17
Çizelge 2.4. Tek Oranlı Gelir Vergisi Uygulayan Ülkeler ve Vergi Oranları.....	18
Çizelge 2.5. 2016 Gelir Vergisi Tarifesi	24
Çizelge 2.6. Türkiye’de Hanehalkı Gelirine Göre Sıralı Yüzde 20’lik Gruplar	54
Çizelge 2.7. Türkiye’de Kişisel Gelir Dağılımı (1963-2005)	55
Çizelge 2.8. Türkiye’de Kişisel Gelir Dağılımı (2006-2015)	57
Çizelge 2.9. AB Ülkeleri Gini Katsayısı Değişimi ve Türkiye Karşılaştırması.....	58
Çizelge 2.10. Vergi ve Transferler Öncesi ve Sonrası Gini Katsayıları	60
Çizelge 3.1. Asgari Geçim İndirimi Miktarları (2017)	84
Çizelge 3.2. Ücret Gelirinde Engellilik İndirimi (2017)	91
Çizelge 3.3. Gelir Vergisi Tarifesindeki En Düşük ve En Yüksek Oranlar ile Dilim Sayısındaki Değişmeler	95
Çizelge 3.4. 2005 ve 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	96
Çizelge 3.5. 2016 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	98
Çizelge 3.6. 2017 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	98
Çizelge 3.7. Türkiye’de İller Bazında Beyan Edilen Gelir Matrahı ve Tahakkuk Tutarları (2015).....	99
Çizelge 3.8. 2015-2016 Yılları İllere Göre Gelir Vergisi Mükellef Sayısının İl Nüfusuna Oranları	102
Çizelge 3.9. Gelir Vergisi Tahsilatının Nominal ve Reel Artış Oranları (2015-2016).....	105
Çizelge 3.10. Gelir Vergisi Tahakkuk-Tahsilat Sonuçları (Brüt) (2015-2016)....	105
Çizelge 3.11. Vergi Gelirleri İçinde Gelir Vergisinin Payı.....	106

Çizelge 3.12. Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH) Vergi Gelirleri ve VergiYükü	107
Çizelge 3.13. 2005-2015 Yılları Ülkelerin Toplam Vergi Gelirleri (Bin USD, GDP)	108
Çizelge 3.14. 2005-2015 Yılları Ülkelerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Kişisel Gelir Vergisi Payı (%).....	109

GİRİŞ

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin ekonomik büyüme ve kalkınmalarını engelleyen sorunların başında gelir dağılımı adaletsizliği gelmektedir. OECD ülkelerine baktığımızda gelir dağılımı ölçütü olan Gini katsayısı 0.25 ile 0.30 arasında seyir ettiğini görmekteyiz. Bu da gelirin adaletli dağıldığını göstermektedir. Dünya ülkeleri karşılaştırmasında Türkiye'nin de üyesi olduğu OECD ülkeleri arasında en kötü Gini katsayısına sahip üç ülke sırasıyla; Türkiye 0,40, Meksika 0,48 ve Şili 0,50 gelmektedir. Buradan da anlaşılıyor ki, az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde gelirin dağılımı adil değildir.

İkinci bölümde gelirin tanımı yapılarak, gelir vergisinin özellikleri açıklanmış ve gelir vergisinin tarihsel sürecinden bahsedilmiştir. Vergiyi ödemede kullanılan teknikler yardımıyla gelir vergisinin hangi tarifelerden yararlandığı açıklanmıştır. Gelir vergisinin yansıtılması kavramına değinilmiş, grafikler üzerinde piyasalardaki durum gösterilmiştir. Yine gelir dağılımının teorik temelleri üzerinde durularak gelir dağılımı kavramı anlatılmış, gelir dağılımı türleri üzerinde durulmuştur. Kişisel gelir dağılımı eşitsizlik nedenleri ve ölçüm yöntemleri grafikler yardımıyla anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde ise; Türkiye'de kişisel gelir vergisinin tarihsel gelişim süreci, ne tür düzenlemeler getirildiği üzerinde durulmuş, gelir vergisi tarifesinin yıllar itibarıyla değişimi anlatılmıştır. Türkiye ve OECD ülkelerinde kişisel gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payı hesaplanmış ve vergi yükü bakımından karşılaştırmalar yapılmıştır.

1. ARAŞTIRMA HAKKINDA AÇIKLAMALAR

1.1. Çalışmanın Konusu

“Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisinin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri” isimli çalışmada öncelikle gelir vergisiyle alakalı tanım ve kavramlara değinilerek gelir vergisinin tarihsel gelişimi, eleştirileri ve gelir vergisine yönelik uygulanan teknikler anlatılmıştır. Ardından gelir dağılımı açıklanarak iktisadi yaklaşımlara göre gelir dağılımı üzerinde durulmuştur. Son bölümde ise Türkiye’de gelir vergisiyle alakalı verilerden yararlanılarak gelir vergisinin gelir dağılımı üzerinde nasıl bir etkiye sahip olduğu analiz edilmiştir.

1.2. Çalışmanın Amacı

Türkiye’de gelir vergisi ile gelir dağılımı arasındaki ilişkiyi tablo analizi yaparak ortaya koymak ve bu verilerin OECD üyesi ülkelerle karşılaştırarak gelir vergisinden doğan gelir dağılımı adaletsizliğinin giderilmesine yönelik çözüm önerileri geliştirmek, çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır.

1.3. Çalışmanın Önemi

Günümüzde gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülke grubuna dahil olmasını sağlayabilecek zorunlu kriterlerden biri, ülke içinde refahı sağlamaktır. Dolayısıyla çalışma, Türkiye’de gelir vergisinden dolayı oluşan gelir dağılımı adaletsizliğini ortadan kaldırmak ve refah seviyesini artırmak açısından büyük önem arz etmektedir.

1.4. Çalışmanın Varsayımları

Çalışmanın varsayımları;

Gelir vergisi ile gelir dağılımı arasında doğrudan bir ilişki bulunmaktadır.

Türkiye’de gelir vergisinin gelir dağılımı üzerinde olumlu ve olumsuz etkileri bulunmaktadır.

1.5. Materyal ve Yöntem

Çalışmada mevcut durumun ortaya konması açısından veriler, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) ve Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) vb. resmi kaynaklardan alınarak düzenlenmiştir. Sonuçların daha sağlıklı olması açısından materyal olarak literatür taraması ve yöntem olarak ise tümevarım kullanılmıştır.

1.6. Literatür Özeti

Aşağıda çalışmada genel olarak yararlanılan kaynaklar tablo halinde verilmiştir.

Çizelge 1.1. Literatür Özeti

Yazar	Dönem	Çalışmanın Adı	Değerlendirme
Tanrıverdi, Pınar	Ekim, 2007	Gelir Dağılımı ve Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri	Vergilerin, gelir dağılımının üzerindeki etkisi ülkelere göre farklı sonuçlar vermektedir.
Uzun, Ali Emin	2007	Türkiye’de Gelir Vergisi ve Gelir Dağılımı	Türkiye’de düşük gelirli nüfus milli gelirden düşük bir pay alırken yüksek gelirli nüfusun daha yüksek bir pay aldığı saptanmıştır.
Saraçoğlu, Fatih	2001	Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi	Ayırma ilkesinin gereklerinin uygulanmadığı sonucuna varılmıştır.
Birinci, Nagihan ve Akyazı, Haydar	2007	Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri	İki tarifenin de kendine özgü sorunları bulunmakta ve artan oranlı tarifenin doğru belirlenmesiyle ekonomik faktörlerin oluşturduğu sorunların hafifletileceği gözlenmiştir.
Cural, Mehmet	Ekim, 2009	OECD Ülkelerinde Gelir Dağılımının 1980 Sonrası Gelişimi ve Eşitsizliği Azaltıcı Müdahaleler	1985-2005 döneminde OECD ülkelerinde gelir eşitsizliği ortalama iki puan artış gösterse de gerçekte bu eşitsizlik daha ciddi bir sorun teşkil etmektedir.

Çizelge 1.1. Literatür Özeti (devamı)

Yazar	Dönem	Çalışmanın Adı	Değerlendirme
Armağan, Ramazan	2006	Gelir Vergisinde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme	Gelir ve Kurumlar Vergisi gibi çeşitli vergi oranlarının düşürülmesinin vergi yükü, kayıt dışı ekonomi, vergi geliri vb. ulusal ve uluslararası veriler üzerindeki etkileri karşılaştırma yapılarak değerlendirilmiştir.
Bilgiç, Ayşegül	2015	Türkiye’de Uygulanan Vergilendirme Politikalarının Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri: 1990-2013 Dönemi	1990-2013 döneminde dolaysız vergilerin gelir dağılımını düzeltici etkiye sahip olduğu belirlenmiştir.
İnaltong, Ceyhan	Mayıs, 2012	Vergi Yükü: Türkiye’de ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması	Vergi yükü, kısa vadede mevcut durumunu koruyacağı, orta ve uzun vadede ise yapılacak düzenlemelere bağlı olarak değişim göstermesi tespit edilmiştir.
Yücel, Duygu	2011	Gelir Dağılımı Teorileri ve Politikaları: Türkiye’de Gelir Dağılımı-Yoksulluk Sorunu	İktisadi beklentilerle uyumlu olarak kamu sosyal transfer harcamalarının yoksulluğu azaltıcı bir etkiye sahip olduğu belirlenmiştir.
Serakibi, İzzet Onur	2012	Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi’nin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri	2010 yılı verilerine göre OECD ülkeleri arasında Gini katsayısı %40.9 oranıyla gelir dağılımında en adaletsiz ülke Türkiye olmuştur.
Vural, İstiklal Yaşar	Ocak-Haziran 2010	Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri	Düz oranlı gelir vergisi reformundan dolayı kamu gelirlerinde diğer vergi gelirleriyle telafi edildiğinden büyük bir gerileme yaşanmamıştır.
Doğan, Aysel	2016	İkili Gelir Vergisi, Türkiye’deki Durumu ve Uygulanabilirliği	Türkiye’de ikili gelir vergisinin uygulanmasıyla 2006 yılı sonrası sermaye gelirinden elde edilen vergi matrahı genişletilemediği belirlenmiştir.

1.7. Kapsam ve Sınırlılıklar

Çalışmanın kapsamı, OECD ülkelerinin gelir vergisi yapısı ve özelliklerinden yararlanılarak Türkiye’de gelir vergisinin teorik çerçevesi, yapısı, özellikleri ve gelir dağılımı üzerindeki etkilerinden oluşmaktadır. Çalışmanın sınırlılığını ise Türkiye’de gelir vergisiyle ilgili ekonomik göstergeler oluşturmaktadır. Yani çalışmanın özünde gelir vergisi ve gelir dağılımı arasındaki ilişki araştırılmaktadır.

2. KURAMSAL VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Gelir Vergisi

2.1.1. Vergilendirilebilir Gelir Kavramı

Gelir vergisi uygulamasında verginin konusunu da oluşturan gelirin tanımı vergilemenin sonuçları açısından oldukça önemlidir. Bu yüzden geliri vergilemeye yönelik her girişimde çözümü gereken ilk sorun, gelirden ne anlaşıldığının belirlenmesidir. En genel anlamıyla bir ekonomik kavram olarak geliri nitelendirmek gerektiğinde bunu, belli bir dönemde alım gücünde ortaya çıkan artış şeklinde ifade etmek mümkündür. Yine de bu tanım yeterince açıklayıcı olmamaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014: 238). Çünkü gelir vergi ödeme gücüne ulaşmak için çeşitli vergileme tekniklerini bünyesinde uygulamaya olanak sağlamasına rağmen kapsam ve sınırlarının belirlenmesi açısından bazı güçlükleri bünyesinde taşımaktadır. Vergiye esas alınacak gelirin neler olacağı, vergileme bakımından gerekli nitelik ve iç tutarlılığı gerçekleştirebilmek için, gelirin ne olduğunu belirleyecek tam bir tanım yapmanın mümkün olup olmadığı, hangi nakit akımları gelir olarak değerlendirilip, vergi ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edileceği gibi konularda sorunlar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca uygun bir gelir kavramı tanımıyla ilgili ortaya çıkan sorunlar, modern ekonomik toplumlardaki gelişme ve ortaya çıkan yeni problemlere paralel olarak da artmaktadır. Bu sorunlardan da anlaşıldığı üzere gelirin tanımıyla ilgili tam bir görüş birliği yoktur. Aksine gelir vergisi yasalarında vergi konularının belirlenmesine kaynaklık eden temel yaklaşımlar vardır. Bu yaklaşımları dar ve geniş anlamda gelir olmak üzere iki alt başlıkta açıklamak mümkündür.

2.1.1.1. Dar Anlamda Gelir (Kaynak Kuramı)

Dar anlamda gelir, belli bir dönemde elde edilen ücret, maaş, faiz ve kar gibi iktisadi değerlerin safi tutarı toplamından oluşur (Kafaoğlu, 1971: 79). Literatürde kaynak kuramı olarak bilinen bu kuram, ilk olarak Alman iktisatçılardan Von Herman tarafından ortaya atılmış ve daha sonra Fuisting tarafından geliştirilmiştir (Turhan, 1993: 117). Gelirin dar anlamda tanımlanmasının sebebi kolaylık sağlamasıdır. Çünkü geliri hesaplarken varlığın değerinde meydana gelen yıllık değişimin dikkate alınmaması idari açıdan daha basittir. Ancak, gelirin dar anlamda tanımı, idari açıdan kolaylık sağlamasının

yanında, vergi yapısında adaletsizliğe yol açmaktadır (Edizdoğan ve elikkaya, 2012: 5).

Klasik kaynak kuramcılarının ileri sürdüğü bu görüşe göre; gelir beşeri veya maddi bir kaynaktan ortaya çıkması, yeteri ölçüde uzunca bir zaman devresi içinde tekrarlanması, kaynağın devamlı olması gibi bazı özellikler taşımaktadır (Türk, 1961: 72).

Kaynak kuramına göre bu gelirlerin vergi bakımından ödeme gücünün belirlenmesinde dikkate alınması için, belirli kaynaktan düzenli ve sürekli bir şekilde sağlanması gerekmektedir. Bu sürekliliğe ise zaman zaman ortaya çıkan kesilmeler zarar vermez. Örneğın menkul ya da gayrimenkul sermaye iradı, sahibi için devamlı bir gelir kaynağıdır. Bir meslek ya da teşebbüse sahip olan kimse de bunlardan devamlı bir gelir sağlayabilir. Ancak piyango, miras gibi kalemlerle sermaye değeriindeki artışlar dolayısıyla elde edilen gelirler devamlı değildir; arızı bazı sebepler dolayısıyla elde edilmektedir. Bu sebeple, bu sonuncuların, kaynak teorisine göre gelir vergisine tabi tutulmamaları gerekir (Nadaroğlu, 2000: 341). Ayrıca burada gelir getiren üretim faktörlerinin devamlılığı esas alındığı için, elde edilen gelirin safi bir kavram olarak hesaplanması, yani geliri elde etmek için yapılan giderlerin de düşülmesi gerekir (Uluatam, 2012: 364).

Kaynak kuramında; tüm üretim faktörlerinin üretime katılmalarından dolayı ne kadar yıprandığını hesaplayarak, gelir akımından düşülmesi uygulamada zorluklara neden olmakta, öz tüketimin hesaplanarak gelir akımına dahil edilmesi vergilemede çeşitli sorunlar yaratmaktadır. Ödeme gücünün açıkça artışına neden olan piyango, ikramiye vb. bazı arızı ödemelerin kapsam dışında tutulması vergi eşitliğini bozarken gelirin sürekliliği de tam olarak tanımlanamamaktadır. Örneğın bir yıl içinde kaç kez aynı kaynaktan gelir sağlanmış ise, sürekli sayılır? Zaman bakımından düzenlilik aranacak ise, bir kaç kez iş yeri değiştirmiş olan bir ücretlinin ya da faaliyet biçimini değiştirmiş olan bir tüccar ya da serbest meslek erbabının durumu düzenlilik ölçüsünü olumsuz etkileyecektir (Edizdoğan, 2007: 271).

2.1.1.2. Geniş Anlamda Gelir (Safi Artış Kuramı)

Gelirin geniş anlamda tanımlanmasının amacı, tarafsızlığa teşvik etmektir. Çünkü bazı gelirler vergiden istisna tutulduğu sürece kaynak dağılımında sapmalar

olacaktır. Böyle bir durumda, kaynaklar vergiye tabi olmayan alanlara kayacak ve vergi sisteminin tarafsızlığı bozulacaktır. Bir diğer nedeni, daha düşük vergi oranları ile daha yüksek gelir elde etmektir. Çünkü vergi oranları düştükçe işgücü arzı, tasarruflar ve yatırım olumlu yönde etkilenecektir. Bu durum ekonomik büyümenin artmasına ve yaşam standartlarının iyileşmesine neden olacaktır. Bir üçüncü neden ise, vergilemede yatay ve dikey adaleti sağlamaktır. Geniş bir vergi tanımından uzaklaştıkça, ödeme gücü ilkesini uygulamak zorlaşmaktadır. Günümüzde ödeme gücünü, mükellefin genel iktisadi durumu belirlemektedir. Gelirin ödeme gücünün temel belirleyicisi olarak kabul edilmesi halinde mümkün olduğunca mükellefin refahına katkı sağlayan tüm kaynakları kapsar nitelikte tanımlanmış olacaktır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 6-7).

Alman iktisatçı G. Schanz'ın öncüsü olarak kabul edilen ve gelirin en geniş tanımını açıklayan, safi artış kuramı geliri, bir kişinin dönem başındaki serveti ile aynı dönem sonundaki serveti arasındaki olumlu fark olarak açıklamaktadır (Erginay, 1973-1974: 97, Akdoğan, 1997: 209, Turhan, 1993: 117). Günümüzde bu tanıma en yakın olan ve en çok kullanılan gelir tanımı Haig-Simons'un gelir tanımıdır. Haig-Simons'a göre; geniş anlamda vergilendirilecek gelir, kişinin bir dönem boyunca tüketiminde ve özel servetinde oluşan net artışın toplamını ifade etmektedir.

Bu kurama göre, gelirin vergi hukuku bakımından gelir sayılabilmesi için belli bir kaynaktan sürekli ve düzenli bir şekilde sağlanması şart değildir (Nadaroğlu, 2000: 341). Buna göre; bir mükellefin belirli bir dönem başındaki servet değeri ile yılın sonundaki servetin değeri arasındaki fark esas alınacak, buna yıl içerisindeki tüketim eklenecek, bulunan olumlu fark, o yıl içerisinde elde edilmiş gelir sayılarak vergilendirilecektir (Akdoğan, 2013:259).

Dikkat edilecek nokta, tanımında tüketilen ya da servete katılan unsurların nasıl elde edildiği üzerinde durulmamasıdır. Bunlar, bireyin sahip olduğu üretim faktörlerini üretim sürecine almasıyla gerçekleşmiş olabileceği gibi rastlantılara bağlı zenginleşenlerden, iktisadi koşulların yarattığı servet artışlarından ya da devletin transferlerinden vs. doğmuş olabilir (Uluatam, 2012: 361).

2.1.2. Gelir Vergisinin Özellikleri

Gelir vergisi kanunu ilk maddesine göre gelir; “Gerçek bir kişinin bir takvim yılı içinde elde etmiş olduğu kazanç ve iratların safi tutarıdır” (G.V.K. Madde:1). Bu tanım aynı zamanda gelir vergisinin özelliklerini de kapsamaktadır. Buna göre:

Gelir vergisi mükellefi gerçek kişilerdir. Kişilerin şahsi ve ailevi durumları dikkate alınarak bazı indirimler yapılması sağlanır. Bunlardan en önemlisi aile büyüklüğüdür. Aile bireylerinin sayısına bakılarak kişilere özel indirimler yapılmaktadır. Gelir vergisi, çocuk sayısına göre de teşvikler sunmaktadır (Buchanan, 1960: 255). Ayrıca kişinin şahsi durumuna veya yaşına bakarak, çalışma olanaklarında bir azalmaya yol açan yaşlılık, sakatlık gibi durumlarını vergi yükünü azaltıcı birer faktör olarak kabul etmektedir (Çelikkaya, 1998: 9).

Gelir vergisinde genellik ilkesi geçerlidir. Gelir vergisinin en önemli özelliklerinden biri de gelir elde eden herkesi vergilendirmesidir. Gelir vergisinin bu kriteri, asgari geçim sınırı altında bir gelire sahip olan kimselerin vergiden muaf tutulmasını sağlamaktadır. Bunun yanı sıra, sübjektif ve objektif vergi yükümlülüğüne ilişkin istisnalara da engel olmaktadır. Uygulamada, hemen her yerde genellik ilkesi bu şekilde uygulandığı görülmektedir (Çelikkaya, 1998: 9).

Gelir vergisi beyana dayalı bir vergidir. Beyan sisteminde mükellefe güven esastır. Vergi matrahı ile ilgili bilgileri en iyi mükellef bileceği varsayımından yola çıkılır. Bu sayede hem vergi, mükellefin özelliklerine göre kişiselleşir, hem de çeşitli teşvik önlemlerinin uygulanmasına olanak sağlar (Şener, 1995: 171, Çelikkaya, 1998: 10). Ancak, Türkiye’de zaman içinde beyan esasının yerini kaynakta vergi kesintisine (stopaj) bıraktığı görülmektedir. Gelir vergisinin ortalama %90-93’ü stopaj yoluyla tahsil edilmektedir.

Gelir vergisinde dönemsellik ilkesi esastır. İşletmenin sınırsız kabul edilen ömrü belli dönemlere ayrılarak her dönemin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak vergilendirilmektedir (Arpacı, 2004: 29-36, Gencer, 2004: 13-28, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, Aralık 2004). Kişiler, işletmelerini sınırsız süreli kursalar bile kazançlarını belirli bir süre ile sınırlayıp, beyan etmek zorundadırlar. Ülkemizde hesap dönemi 1 Ocakta başlar 31 Aralıkta sona erer. Bu süreye normal hesap dönemi denir. Ancak, Maliye Bakanlığı her mükellefin işe

başlama ve işin bitiş tarihlerinin aynı olmayacağını göz önünde bulundurarak, özel hesap dönemleri belirlemektedir.

Gelir vergisi, gelirin gerçek ve net tutarından alınır. Gelirin net tutar üzerinden alınması, gelirin elde edilmesiyle sonrasında yapılan harcamalar düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden vergiye tabi tutulmasını ifade etmektedir. Bu sebeple, gelir vergisinde götürü usul kabul edilmemekte, yükümlü tarafından fiilen elde edilmiş tutarlar hesaplanmaktadır. Bunun yanı sıra, çeşitli kaynaklarda meydana gelen kar ve zararların da birbirinden mahsup edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, gerçekte gelir olmayan değerler üzerinden de vergi alınmış olur. Bu da vergilemenin mantığına terstir (Özbalcı, 1995: 79, Çelikkaya, 1998: 10).

Gelir vergisi ödenmesi için gelirin elde edilmesi şarttır. Gelir Vergisi Kanununda gelirin elde edilmesi ile ilgili üç farklı yöntem benimsenmiştir. Bunlardan en yaygın olanı tahakkuk esasıdır. Bu sistemde önemli olan gelirin ve giderin kesinleşmesi, kişiselleşmesi ve hukuken istenebilir duruma gelmesini sağlayan işlemin (teslim ya da ifa) gerçekleşmesidir (Özel, 2005: 9-13). Ticari ve zirai kazançlarda geçerlidir. Ancak kanun koyucu, şüpheli alacaklar için karşılık ayrılmasına imkân tanımıştır (Bilgiç, 2004: 152). Böylece tahakkuk eden ancak tahsil edilemeyen alacaklar karşılık ayrılmak şartıyla gider yazılmış ve tahakkuk esasına işlerlik kazandırılmıştır (Yeşilyurt, 2004: 99-108). İkinci yöntem tahsil esasıdır. Burada verginin ödenebilmesi için alacağın mutlaka tahsil edilmiş olması şarttır. Ücretler, serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iradı buna örnektir. Son yöntem ise, hukuki ve ekonomik tasarruftur. Verginin ödenebilmesi için gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi gerekmektedir. Menkul sermaye iratları buna örnektir.

Vergileme için her zaman tahsil şartının aranmasının mümkün olmaması, gelirin vergilendirilmesinde üç farklı sistemin benimsenmesine neden olmuştur (Özbalcı, 1995: 80).

2.1.3. Gelir Vergisinin Tarihsel Gelişimi

Gelir vergisi ilk olarak 1799 yılında İngiltere’de uygulanmıştır. Başlangıçta Fransa ile yapılan savaşın masraflarını karşılamak üzere geçici olarak alınan vergi, 1815 yılına kadar her yıl yenilenmiş olup, savaşın bitmesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak 1842 yılında serbest ticaret rejimine geçilmesiyle

birlikte g m ruk vergisi gelirlerinin azalmasından dolayı, Robert Peel'in talimatıyla gelir vergisi bir daha kaldırılmamak üzere y r rl ge girmiştir. İngiltere ile birlikte İsviçre, Almanya, Fransa, ABD gibi ülkelerin de kabul ettiği gelir vergisi zamanla tüm dünyaya yayılmıŐtır.

Türkiye'de modern anlamda gelir vergisi Cumhuriyet döneminde uygulanmaya baŐlanmakta olup, kökeni Osmanlı Devletinin uyguladığı 1863 tarihli Temettü Vergisine dayanmaktadır. Temettü vergisi, sanat, ticaret ve emek erbabını vergilendiren dağıtma usulüne dayalı bir vergidir. Kapitülasyonlar nedeniyle başlangıçta yabancı tüccarlar bu vergiden muaf tutulmuştur. 1907 yılında Temettü Vergisi Nizamnamesi kabul edilmiş ve vergi; nispi ve maktu olarak iki kısım halinde uygulanmıştır. Nispi vergileme karine esasına göre uygulanmış ve iŐyerinin emlak vergisi değeri esas alınmıştır. Maktu vergilendirmede ise mükellefler özel komisyonlarca sınıflara ayrılmıŐtır. Bu nizamname de ihtiyaçlara cevap vermeyince 1914 yılında Fransız "patente" vergisinden ilham alınarak yeni bir sistem getirilmiştir. Menkul ve gayrimenkul sermaye iradını vergi dışı tutan bu sistemde mükellefler; iŐyerinin safi iradının belli bir oranı üzerinden vergilendirilenler, ciro üzerinden belli bir oranda vergi ödeyenler ve belli bir iŐyeri olmayan gelir sahipleri Şeklinde üç gruba ayrılmıŐtır (Kafaoğlu, 1971: 80-81).

1923 yılında İzmir İktisat Kongresinde alınan bir karar ile tarım sektörünün gelişmesini engellediği d Ő nencesiyle AŞar vergisi 1925 yılında uygulamadan kaldırılmıştır ( nder, 1985: 139-147, Kurdaş, 1971: 54). Böylece ekonomide etkin olan tarım kesimi büyük  l de vergi dışı bırakılmıştır.

AŐarın kaldırılmasıyla birlikte, temettü vergisi de yerini 1926 yılında kazanç vergisine bırakmıştır. Bu vergide mükellefler iki büyük gruba ayrılmış büyük bir grup beyana tabi tutulurken, azınlıkta kalan grup karine usulüne göre vergilendirilmiŐ ancak uygulamada tam tersi sonuçlar çıkmıştır.

1934 yılında Fransız sedüler vergi sisteminden esinlenilerek kazanç vergisi kanununda düzenlemeler yapılmıştır (Kafaoğlu, 1971: 82-84). Ancak kazanç vergisi karinelere dayalı bir vergi olmaktan ileri gidememiŐ, verginin bütün yükü gelirleri kaynahta vergilendirilen ücretli ve maaŐlı kesim üzerinde kalmıştır. Bugün dahi gelir vergisinin bu yapısından kurtulamadığı ve vergi yükünün büyük kısmının ücretliler üzerinde kaldığı bilinen bir gerçektir (Kurdaş, 1971: 55-61).

Kazanç vergisinin uygulanamaz bir hal alması üzerine 03.06.1949 tarih ve 5421 sayılı kanun ile 1 Ocak 1950 tarihinden itibaren, Alman Gelir Vergisi'nden esinlenerek hazırlanan 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kabul edilmiştir (Önder, 1985: 143-145). 5421 sayılı Kanunun kabulü ile birlikte, kazançlar arasındaki ayırım kalkmış, sedüler sistemden üniter sisteme geçilmiştir (Kafaoğlu, 1971: 85). Ardından 1961 yılında 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu kabul edilmiştir.

1980'li yılların başlarında vergi sistemimizde önemli düzenlemeler yapılmıştır. Vergi gelirlerinde önemli artışlar sağlanarak bütçe açıklarının kapatılmasına, şirketlerin büyümesine ve ihracatın arttırılmasına yönelik politikalara öncelik verilmiştir. 1980-1983 yılında çıkarılan kanunların çoğu vergiye yönelik olmuş, bu dönemde vergi yükü büyük ölçüde azaltılmıştır.

1998 yılında 4369 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanununda önemli düzenlemeler yapılmış, hayat standardı esas ve götürü usul kaldırılmış, yerine basit usul getirilmiştir. Ancak dünyada yaşanan ekonomik krizler bu kanunun uygulanmasını zorlaştırmıştır. Bunun üzerine 14 Ağustos 1999 tarihinde kabul edilen 4444 sayılı kanun ile 4369 sayılı kanunun getirdiği bazı düzenlemeler 31.12.2002 tarihine kadar ertelenmiştir. Bütün bu açıklamalarda dikkat çeken en önemli nokta gelirin tanımını genişleten düzenlemedir. Sözü edilen düzenleme, yürürlüğe girmeden yürürlükten kalkmış ve gelirin tanımında kaynak kuramına geri dönmüştür.

2.1.4. Gelir Vergisine Yöneltilen Eleştiriler

Son yıllarda vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınma eğilimlerinin artmasıyla birlikte, gelir vergisinin ödeme gücünü yansıtan en iyi vergi olduğu fikri tartışmalara yol açmıştır. Bu durumda harcama ve servet vergilerinin gelir dağılımında adaleti sağlamada daha etkili olacağı görüşü ileri sürülmüştür. Bazı ülkelerde artan oranlı vergilemeyi desteklemek için negatif gelir vergisi uygulanırken, bazı ülkelerde ise bunun yerine tek oranlı gelir vergisi uygulamasına geçilmiştir.

2.1.4.1. Negatif Gelir Vergisi Uygulaması

Sosyal refah devleti anlayışının gelişimine paralel olarak, gelir dağılımının düzeltilmesi devletin öncelikli görevi haline gelmiştir. Başlangıçta vergi politikasından sadece gelir ve servetin belirli yerlerde toplanmasını önleyecek bir

araç olarak yararlanılmış, bireylerin gelirlerini artırma görevi kamu harcamalarına bırakılmıştır. Ancak daha sonraları vergi sisteminden de gelir düzeyi düşük bireylerin gelirlerini artırmada bir araç olarak yararlanma yolları araştırılmaya başlanmıştır. Bunlardan ilki negatif gelir vergisi uygulamasıdır. Burada amaç, vergi sisteminin artan oranlılığını güçlendirmektir. Bu düşünce ilk olarak Milton Fredman tarafından 1962 yılında “Capitalism and Freedom” isimli kitabında ileri sürülmüştür (Akalin, 1981: 284).

Negatif Gelir Vergisi, “toplumsal olarak minimum kabul edilen gelirin altında geliri olan herkese para yardımı yaparak minimum geliri garanti eden bir tekniktir” (Öncel, 1982:5). Bir başka ifadeyle, Negatif Gelir Vergisi mükelleflerin belirli bir gelir seviyesinin (açlık sınırı veya yoksulluk sınırı) üzerindeki gelirlerini vergiye tabi tutarken bu seviyenin altında gelire sahip olan kişilere bu düzeydeki geliri garanti edecek şekilde nakdi yardım yapılmasını sağlayan bir mali araçtır. Negatif Gelir Vergisi gelir bölüşümünü daha adil bir hale getirmeyi ve belirli bir gelir düzeyinde vergiyi negatif yaparak yoksullukla mücadeleyi amaçlayan bir politika aracıdır (Aktan ve Vural, 2002: 3).

Negatif gelir vergisi uygulamasında, gelir ve servetin dağılımını eşitlemek ve fırsat eşitsizliğini gidermek için gelir vergisinden yararlanılmaktadır. Ekonomik kalkınma ile birlikte teşvik önlemlerinin ve vergiden kaçınma olanaklarının artması, artan oranlı gelir vergisi tarifelerini düz ya da azalan oranlı bir hale dönüştürmüş ve gelirin dağılımı düşük gelirlerin aleyhine bozulmaya başlamıştır. Negatif gelir vergisi bu adaletsizliği gidermek için bir araç olarak kullanılmaktadır.

Aşağıdaki kuramsal tabloda, dört kişilik bir aile için, ailenin gelirine bağlı olarak yapılacak transfer miktarının nasıl değiştiği yer almaktadır. Ailenin transfer öncesi geliri sıfır ise, transfer miktarı 5.000 TL olmaktadır. Daha yüksek gelir seviyelerinde miktar azalmakta ve 10.000 TL’lik gelir düzeyinde transfer sıfırlanmaktadır.

Çizelge 2.1. Negatif Gelir Vergisinin (NIT) Kuramsal Yapısı

Kişisel Gelir (Milyon TL)	Vergiye Tabi Gelir (Milyon TL)	Vergi Oranı	Vergi (Milyon TL)	Vergi Sonrası Gelir (Milyon TL)
0	-900	%50	-450	450
150	-750	%50	-375	525
300	-600	%50	-300	600
450	-450	%50	-225	675
600	-300	%50	-150	750
750	-150	%50	-75	825
900	0	%50	0	900
1050	150	%50	75	975
1300	400	%50	200	1100
1450	550	%50	275	1175
1600	700	%50	350	1250

Kaynak: Aktan, Coşkun Can (ed.), 2002.

Negatif Gelir Vergisini simgeleyen yukarıdaki tabloda vergileme sınırını oluşturan gelir düzeyi aylık olarak 900 milyon TL olarak belirlenmiştir. Vergi oranı vergileme sınırının üstünde ve altında kalan gelir düzeyleri için % 50 olarak tespit edilmiştir. İlk sütunda kişisel gelir yer almaktadır. İkinci sütunda yer alan vergiye tabi gelir kişisel gelirden vergileme sınırını oluşturan tutarın (900 milyon TL) çıkarılması ile elde edilmektedir. Vergi matrahı pozitif ise hesaplanan vergi devlete ödenir; negatifse hesaplanan miktar kadar devlet negatif vergi öder. Son sütun, vergi sonrası geliri (kişisel gelir artı/eksi vergi alacağı/borcu) meydana getirir.

Negatif gelir vergisi, yoksulluk sınırı altında bir gelir düzeyine sahip olan yoksul kesimin gelirini artırmak ve vergi adaletini sağlamak amacıyla ulaşmak için üç temel unsuru bünyesinde barındırır (Kabasakal, 1995:184):

- i. Garanti edilmiş asgari gelir (ailenin geliri ve birey sayısına göre değişir),
- ii. Gelire göre vergi oranı ve

iii. Negatif gelir vergisinin sona erdiği ve pozitif vergilemenin başladığı gelirin başabaş seviyesi.

Aşağıdaki tabloda NGV'nin bir başka türü olan garanti edilmiş gelir (GAG) temsil edilmektedir. İlk sütunda kişilere ödenen aylık GAG yer almaktadır. İkinci sütun kişisel geliri, üçüncü sütun ise toplam geliri (GAG + kişisel gelir) oluşturmaktadır. Son sütun vergi sonrası geliri (toplam gelir x vergi oranı) meydana getirmektedir. Her iki tablodan da görülebileceği gibi kişisel geliri aynı olan kişilerin ödeyeceği vergi (vergi sonrası gelir) her iki yöntemde de aynıdır.

Çizelge 2.2. Garanti Edilmiş Asgari Gelir

Garanti Edilmiş Asgari Gelir (Milyon TL)	Kişisel Gelir (Milyon TL)	Toplam Gelir (Milyon TL)	Vergi Oranı	Vergi Sonrası Gelir (Milyon TL)
900	0	900	%50	450
900	150	1050	%50	525
900	300	1200	%50	600
900	450	1350	%50	675
900	600	1500	%50	750
900	750	1650	%50	825
900	900	1800	%50	900
900	1050	1950	%50	975
900	1300	2200	%50	1100
900	1450	2350	%50	1175
900	1600	2500	%50	1250

Kaynak: Coşkun Can Aktan (ed.), 2002.

Buna göre, (G) garanti edilmiş yıllık veya aylık asgari geliri, (B) başabaş gelir seviyesini ve (O) NGV oranını göstermek koşuluyla bu değişkenler arasındaki ilişki şu şekilde gösterilebilir:

$$G = O \times B, O = G / B \text{ ve } B = G / O$$

Garanti edilmiş asgari gelir için açlık sınırı ile yoksulluk sınırı arasında kalan bir tutar seçilebilir. NGV oranı ekonominin içinde bulunduğu şart ve

imkânlar ile siyasi tercih ve kararlara dayanmak ve garanti edilmiş asgari gelirin devlete yüklediği maliyeti telafi edecek bir düzeyde olmak zorundadır.

Yukarıdaki şekilde ayda asgari 450 milyon TL'lik bir mali yardım, 900 milyon TL yoksulluk sınırı ve % 50 marjinal vergi oranına dayalı basit bir NGV önerisi yer almaktadır. Öneri, dört kişilik bir aileye aylık bazda asgari (açlık sınırı ile yoksulluk sınırı arasında) gelir düzeyi sağlamaktır. Buradaki amaç kişi ve hane halkının kendi başına geçimini sağlayabilme yeteneğini ortadan kaldırmaksızın bu gelir miktarını (en az 450 milyon TL) sağlamaktır. Sistemde mali yardımla vergi birleştirilmektedir. Buna göre garanti edilen asgari gelir düzeyinin üzerinde bulunan bir başa baş düzeyde hane halkı ne devletten mali yardım alacak ne de vergi ödeyecektir. Başa baş düzeyinin (A noktası: 900 milyon TL) altında gelire sahip hane halkına devlet mali destekte bulunacaktır, yani bu düzeyde gelire sahip olanlar devlete negatif vergi ödeyeceklerdir. Bu düzeyin üzerinde gelir elde edenler ise devlete pozitif vergi ödeyeceklerdir.

2.1.4.2. Tek Oranlı Vergileme Yaklaşımı

Uzun dönem boyunca vergilemede adaletin gerçekleştirilmesine yönelik hizmet edecek en uygun vergilerin artan oranlı vergiler olduğu savunulmuştur. Keynesyen iktisatçılar artan oranlı vergi tarifesinin yapısal esneklik özelliğine sahip olduğunu ve ekonomik istikrarsızlıklara karşı otomatik stabilizatör görevi gördüğünü savunmuşlardır. Fakat 1980'li yıllardan itibaren fonksiyonel maliye anlayışının önemini kaybetmesi ile birlikte artan oranlı vergiler eleştirilmeye başlanmıştır. ABD başta olmak üzere birçok gelişmiş ülke artan oranlı vergilerin yerine düz ya da tek oranlı bir vergi uygulaması yönünde araştırmalar yapmaya başlamıştır. Bu akımın etkisiyle özellikle 1980 sonrası marjinal gelir vergisi oranlarının kademeli bir şekilde azaltılması yoluna gidilmiştir (www.canaktan.org).

Gittikçe artan küresel rekabette hareketli üretim faktörlerinin yurtdışına kaçmasını önlemek ve kapsamlı gelir vergisinin karmaşıklığının yol açtığı sorunlara çözüm bulmak amacıyla gündeme gelen düz oranlı gelir vergisi gelir ya da tüketim çerçevesinde düzenlenen ve geniş bir vergi tabanı üzerinden alınan tek oranlı vergi modeli olarak tanımlanabilir (Thorndike, 2007:203 Aktaran: Vural, 2010: 182). Teorik olarak herhangi bir vergi tabanı üzerinden alınan tek oranlı vergilerin tümü düz oranlı vergi olarak nitelenebilir. Örneğin, aralarında satış

vergileri ve baş vergilerinin de bulunduğu birçok tek oranlı vergi yüzyıllardır uygulanmaktadır; kurumlar vergisi dünyanın her yanında büyük ölçüde tek oranlı bir yapıya sahiptir ve ABD’de olduğu gibi, birçok ülkede, gelir vergisinin bazı unsurları (emek gelirleri) tek oranlı vergilemeye tabidir. Bununla birlikte günümüzde, düz oranlı gelir vergisi denildiğinde, teorik düzeyde Hall-Rabushka tarafından 1985’te önerilen vergi (Hall ve Rabushka, 2007); uygulamada ise, 1994 sonrasında Doğu Avrupa, Rusya ve bazı sanayileşmekte olan ülkelerde uygulanmaya başlanan gelir vergisi sistemleri anlaşılmaktadır (Vural, 2009:188).

İbni Haldun’a göre; “vergi konuları üzerine düşük oranlı vergiler uygulandığında çalışma isteği artar, girişim gücü artar ve neticede vergi matrahı artar. Böylece düşük oranlı vergi gelirleri artışa geçmektedir” (Aktan, 1998: 41-45). Günümüzde bu düşüncüyü savunanların başında Milton Fredman gelmektedir. Tek oranlı yapının sadece gelir vergisi için değil tüm vergiler için uygulanmasını savunan Fredman’a göre; %15 veya %16 oranında tek oranlı bir gelir vergisi uygulamasının sayılabacağı başlıca faydalar şunlardır:

- i. Tek oranlı vergilemenin uygulaması çok basittir. Mükelleflerin tek bir vergi oranına tabi tutulmaları ve yek bir sayfadan oluşan bir vergi beyannamesi doldurulması vergi uyum maliyetlerini oldukça azaltacaktır. Düz oranlı vergi planına göre, hane halkı gelirini basit bir beyanname ile beyan edecek, söz konusu gelirin vergilendirilecek kısmı bütün mükellefler için geçerli olan tek bir vergi oranı ile çarpılarak ödenecek vergi hesaplanacaktır. Ayrıca tek oranlı vergilemede bütün gelirler aynı oranda vergilendirileceği için, nisbi oranlı vergilemeye dönüşmesini engellemek amacıyla, belli bir seviyedeki gelir vergisinden istisna edilecektir. Böylece tek oranlı vergiye artan oranlılık kazandırılmış olacaktır (Miller, 2004: 106, Aktaran: Edizdoğan, Çelikkaya, 2012: 113).
- ii. Düz oranlı vergi yatay adaleti sağlamada daha etkindir. Vergi oranı düşük olduğundan, belli kesimlere muafiyet tanımak ya da belli konulara istisna uygulamak doğru olmayacak ve buna gerek kalmayacaktır.
- iii. Düz oranlı vergi sisteminde dar bir vergi tabanına oldukça yüksek marjinal vergi oranlarının uygulanmasına gerek kalmayacaktır. Artan oranlı vergi yapısında uygulanan yüksek marjinal vergi oranları işgücü ve sermaye arzını azaltarak toplam üretimi kısımaktadır. Düz oranlı bir vergi bu

maliyetleri tam olarak gideremese de düşük marjinal vergi oranları sayesinde olumsuz etkileri azaltacaktır. Geniş bir matrah üzerinden alınacak olan tek oranlı bir vergi, refah kaybının azalmasında önemli bir etkiye sahip olacaktır. Bu sayede ekonomide toplam tasarruflar ve yatırımlar artacak, dolayısıyla vergileme potansiyeli genişleyerek, vergi geliri artacaktır.

- iv. Tek oranlı bir gelir vergisi kaçakçılığı azaltacaktır. Bir başka deyişle tek ve düşük oranlı bir vergileme sayesinde yüksek oranlı vergilemenin neden olduğu ve aynı zamanda vergi sisteminin en önemli sorunu olan kayıt dışı ekonomi ortadan kalkacaktır. Bu da vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlayacaktır.
- v. Tek oranlı vergileme sayesinde siyasal iktidarların tarifeleri keyfi ve sübjektif olarak belirlemeleri ortadan kalkmış olacaktır. Artan oranlılık mükellefler arasında eşitlik problemlerinin doğmasına ve çoğunluk kuralının çarpıtılmasına neden olmaktadır. Bu da vergi yükünün adil dağılımını engellemektedir.
- vi. Tek oranlı vergileme, enflasyon dönemlerinde çok daha iyi bir performans sergiler. Tam tersine artan oranlı tarife, gelir dilimi sürüklenmesine neden olmakta ve daha yüksek oranda vergi ödemesine yol açmaktadır.

Çizelge 2.3. Vergi Oranlarının Ekonomik Büyümeyle İlişkisi

Yüksek Vergi Oranına Sahip Ülkeler	En Üst Dilimin G.V. Oranı	Kişi Başı GSYH Büyüme Hızı	Düşük Vergi Oranlı Ülkeler	En Yüksek Dilimin G.V. Oranı	Kişi Başı GSYH'da Yıllık Büyüme Hızı
İran	75	-1,2	Hong-Kong	25	5,7
Fas	87	1,4	Endonezya	35	3,7
Zambiya	75	-2,9	Mauritius	35	3,7
Dominik Cumhuriyeti	73	-0,1	Singapur	33	4,2
Tanzanya	50	-0,3	Malezya	45	2,6
Zimbabve	60	-0,5			
Zaire	60	-1,4			
Kamerun	60	-0,7			
Gana	55	-0,7			

Kaynak: C.C. Aktan, Düz Oranlı Vergiler, 1998.

Yapılan araştırmalar en üst gelir dilimine uygulanan gelir vergisi oranının yüksek olduğu ölkelerde kişi başına reel GSYİH büyüme hızının düşük olduğunu, tam tersine gelir vergisi oranının düşük olduğu ölkelerde ise kişi başına reel GSYİH büyüme hızının yüksek olduğunu göstermektedir (Aktan, 1998: 41-45).

• Günümüzde Tek Oranlı Vergi Uygulamaları:

ABD’de tek oranlı vergi uygulamalarına yer verilirken, Avrupa’da düz oranlı vergileme konusunda hızla ilerleme kaydedilmiştir. Avrupa bölgesinde düz vergiyi uygulayan ilk ölkeler Estonya, Letonya ve Litvanya olmuştur. Estonya’da tüm gelirler, hiçbir farklılık olmadan tek bir orana tabi tutulmaktadır. Estonya’yı Letonya ve Litvanya takip etmiştir. Ardından Rusya 2000 yılında üç oranlı vergi sistemini terk ederek düz oranlı bir vergi sistemine geçmiştir. Bu ölkeleri aynı trendi takip eden ölkeler izlemiş ve birçok ölkeler tek oranlı vergi sistemine geçmiştir. Son eklenen ölkelerle birlikte orta ve doğu Avrupa ölkeleri, düşük vergi oranları nedeniyle yatırımcıların ilgisini çekmiştir. Bugün AB’de giderek yaygınlaşan eğilim tüm üye ölkelerin düz oranlı vergilemeye geçmesi yönündedir (Giray, 2006).

Çizelge 2.4. Tek Oranlı Gelir Vergisi Uygulayan Ölkeler ve Vergi Oranları

Ölkeler	Geçiş Yılı	Reform Türü	Reform Öncesi Kişisel Gelir Vergisi Oranları		Reform Sonrası Kişisel Gelir Vergisi Oranları	
			Oran Sayısı	En Yüksek Oran (%)	İlk Oran (%)	2012 Yılı Oranı (%)
Jersey	1940	1	-	-	20	20
Hong Kong	1947	0	-	-	16	15
Guernsey	1960	1	-	-	20	20
Jamaika	1986	-	-	33,3	25	25
Estonya	1994	1	3	33	26	21
Litvanya	1994	0	5	33	33	15
Letonya	1995	1	2	25	25	25
Rusya	2001	0	3	30	13	13
Sırbistan	2003	1	3	20	14	15
Irak	2004	1	11	75	15	8,3
Slovakya	2004	2	5	38	19	19

Çizelge 2.4. Tek Oranlı Gelir Vergisi Uygulayan Ülkeler ve Vergi Oranları
(devamı)

Ukrayna	2004	0	5	40	13	17
Türkmenistan	2004	0	7	25	10	10
Gürcistan	2005	0	4	20	12	20
Romanya	2005	1	5	40	16	16
Kırgız Cumhuriyeti	2006	1	2	20	10	10
Trinidad ve Tobago	2006	1	2	30	25	25
İzlanda	2007	0	2	39,7	35,7	46,2
Kazakistan	2007	0	6	40	10	10
Makedonya	2007	1	3	24	12	10
Moğolistan	2007	0	3	30	10	10
Karadağ	2007	0	3	24	15	9
Mauritius	2007	1	2	22,5	15	15
Arnavutluk	2008	1	5	30	10	10
Bulgaristan	2008	1	3	24	10	10
Çek Cumhuriyeti	2008	0	4	32	15	15
Beyaz Rusya	2009	0	5	30	12	12
Belize	2009	1	5	45	25	25
Bosna Federasyonu	2009	1	2	15	10	10
Paraguay	2010	0	0	0	10	10
Seyşeller	2010	1	0	0	18,8	15
Macaristan	2011	0	2	32	16	16

Kaynak: Birinci ve Akyazı, 2017: 49.

2.1.5. Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmak İçin Kullanılan Teknikler

Vergi ödeme gücünün göz önünde bulundurulması konusunda görüş birliği olmasına karşın, vergi ödeme gücüne ulaşmanın nasıl olacağı konusu önemli bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergiyi ödeme gücü net bir şekilde belirlenmesi ve ona göre vergi uygulanması imkanı bulunmamakla birlikte, günümüzde çeşitli tekniklerden yararlanarak vergi ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmaktadır. Özellikle gelir vergisi uygulaması açısından etkili olan bu teknik veya araçlar; en az geçim indirimi uygulaması, artan oranlı vergi tarifeleri ve gelirin kaynağının göz önünde bulundurulması yani ayırma ilkesinin

uygulanmasıdır. Buna ek olarak muafiyet ve istisnalardan da yararlanılmaktadır. Teorisyenler; vergi ödeme gücünün anlamı ve içeri konusunda tam anlaşamamakla beraber, kişinin geliri ve vergi ödeme gücü arasındaki yakınlık konusunda görüş birliği içindedirler. Gelirin vergilendirme açısından, üzerinde fazla durulmasının bir nedeni de yalnızca bir kişinin vergi ödeme gücünü belirlememesi, ayrıca ailevi yükümlülüklerinin de göz önünde bulundurulmasıdır (Pechman, 1967: 50, Aktaran: Pehlivan, 2016: 87). Vergi ödeme gücüne ulaşabilmek amacıyla uygulanan araç ya da teknikleri incelemek yararlı olacaktır.

2.1.5.1. En Az Geçim İndirimi

En az geçim indirimi; kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli gelirin vergilendirilmemesini ifade etmektedir. Günümüzün tüm vergi sistemleri içinde değişik uygulamalarıyla yer alan bu indirim, ülkemizde de 1980 yılında yapılan değişikliklerinden önce ‘en az geçim indirimi’ adı altında uygulanmış, 1981 takvim yılı başından itibaren ‘genel indirim’ adını almış, 3239 sayılı Kanun ile 1.1.1986’den itibaren uygulamadan kaldırılmıştır. 28.3.2007 tarih ve 5615 sayılı Kanunla yapılan düzenleme gereğince 1.1.2008 tarihi itibari ile geçerli olarak asgari geçim indirimi (AGİ) uygulamasına yer verilmiştir (Akdoğan, 2016: 234).

Vergi teorisinin dayandığı ilkelerin başında gelen vergi ödeme gücü ilkesinin bir sonucu olarak, herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi gerekir. Sahip buldukları olanakları, ancak yaşamlarını sürdürmeye yeterli olabilecek düzeyde bulunan kişilerin, vergi ödeme güçlerinden söz edilemez dolayısıyla bu kişilerin vergi yükümlülüğünün dışında tutulmaları vergi adaleti bakımından zorunludur (Dikmen, 1973: 227).

Mali ve ekonomik gelişmelerini yeterince sağlayamamış ülkelerde, yalnızca asgari yaşam düzeyini sürdürebilmek için gerekli gelirin vergilendirilmemesi yoluna gidilerek vergi adaleti gerçekleştirilmeye çalışılırken, gelişmiş ülkelerde; insanca yaşamak kavramı öne çıkmakta olup ödeme gücüne ulaşabilmek için, herkes açısından geçerli olan sosyal ve kültürel ihtiyaçlar dikkate alınmaktadır (Akdoğan, 1980: 26-27).

İndirimler; yalnızca düşük gelirlilere mi uygulanmalıdır? sorusu üzerine tartışma çeken bir konudur. Gelir düzeyine bağlı olmaksızın her bireyin elde ettiği

gelir göz önüne alındığında, vergi ödeme gücü içerisine girmeyen bir kısım bulunduğu kabul edilmesiyle birlikte; günümüzde çağdaş gelir vergisi yasalarında, tüm mükelleflere uygulanmak suretiyle çözüme kavuşmuştur.

En az geçim indirimi, başlıca üç şekilde uygulanmaktadır. Bunlar; matrahtan indirim sistemi, vergiden indirim (dekot) sistemi ve bölme (katsayı) sistemidir. Kısaca açıklayacak olursak:

➤ **Matrahtan İndirim Sistemi:** Mükellefin gelirinden, en az geçim indirimi tutarının düşülmesi ve kalan kısmının vergilendirilmesi şeklindeki uygulamadır. En az geçim indirimiyle düşülen gelir, matrah gibi düşünüldüğünden, matrah tanımı ve niteliğine ters işlem yapılmaktadır. Matrah; verginin hesaplanması için vergi konusuna esas olan değer ya da tutarıdır. Oysa burada dikkat çeken konu, indirimden sonra kalan tutarın vergi hesabına esas alınacağıdır. Günümüzde yaygın bir şekilde uygulanan matrahtan indirim sistemi, yapı olarak en az geçim indirimi tanımına, niteliğine ve amaçlarına daha uygundur (Akdoğan, 2016: 238).

➤ **Vergiden İndirim (Dekot) Sistemi:** Önce mükellefin vergilendirilmesi gereken geliri, vergi tarifesine göre vergilendirilmekte daha sonra en az geçim indiriminin tarifeye göre bulunan vergisi, toplam vergiden düşülmektedir. Kalan kısım, mükelleflerin ödemesi gereken vergiyi oluşturmaktadır. Ülkemizde en az geçim indirimi uygulaması 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile başlamış, daha sonra bu tutarlar, 1957 tarih ve 6908 sayılı Kanunla %50 arttırılmıştır. 1960 tarih ve 193 sayılı Kanunla yeniden düzenlemeye giren indirim tutarları, bütçe olanaklarının yetersizliğinden iki kez ertelendikten sonra 1968 yılında uygulamaya konulmuştur. Ancak, 28.12.1967 tarih ve 980 sayılı Kanunla, yeni indirim tutarlarının sebep olacağı büyük gelir kayıplarını önlemek amacıyla matrahtan indirim sistemi yerine, vergiden indirim (dekot) sistemi getirilmiştir (Mutluer, 1975: 62-63, Bulutoğlu, 1978: 199, Akdoğan, 1980: 76). Vergiden indirim sistemi; 1980 yılı sonuna kadar uygulanmış ve 1981 yılı başından itibaren matrahtan indirim sistemine geçilmiştir. 28.3.2007 tarih ve 5615 sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiş olan Gelir Vergisi Kanunu ile 1.1.2008 tarihi itibari ile geçerli olmak üzere; ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulamasına yer verilmiştir.

• **Asgari Geçim İndirimi (AGİ):** Sadece ücretler gelir kriteri olarak getirilmiş bir düzenleme olarak vergi ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan araçlardan olan ayırma ilkesinin bir uygulaması niteliğindedir. AGİ, asgari ücretin miktarına ve ücretlinin medeni ve ailevi durumuna bağlı olarak farklı düzeylerde uygulanmamaktadır. Buna göre mükellefin kendisi için söz konusu asgari ücretin yıllık brüt tutarının %50'si, herhangi bir gelire sahip olmayan ve çalışmayan eşe %10'u, çocukların her birine ayrı ayrı olacak şekilde, ilk iki çocuğa %7,5'u, diğer çocuklara %5'i esas alınmaktadır (Akdoğan, 2016: 240).

➤ **Bölme (Katsayı) Sistemi:** Aile gelirin aile bireyleri sayısında bölünmesinden sonra vergilendirilmesini öngören bir sistemdir. Bu sistemde; artan oranlı vergi tarifesinin gelir dilimleri üzerindeki etkisinden yararlanılmaktadır. Aile gelirin bölünmeden toplam gelir üzerinden vergilendirilmesi durumunda gelir; vergi tarifesinin üst oranlarına girecektir. Fakat gelirin bölünmesi halinde, her bir gelir kısmının ayrı ayrı vergisi hesaplanacağından, tarifinin daha düşük oranlarına tabi olmasından dolayı ailenin toplam vergi yükü azalacaktır. Mevcut vergi, toplam gelirin bölünen aile birey sayısı ile çarpılarak ödenecek olan toplam vergi hesaplanmış olmaktadır (Akdoğan, 2016: 242).

2.1.5.2. Tarifelerden Yararlanılması

Vergi tarifesi, ödenmesi gereken vergi tutarını belirlemek için vergi matrahına uygulanan oranı ifade etmektedir. Verginin teknik unsurlarından olması dolayısıyla, vergileme açısından oldukça önemlidir. Özellikle benzer durumlara sahip olan mükelleflerin farklı vergi yüküne tabi olmamaları veya tam tersi farklı durumlara sahip olan mükelleflerin aynı vergi yüküne tabi olmaması yönündeki görüşler, vergi tarifelerinin önemini artırmıştır. Yalnızca en az geçim indirimi ile ayırma ilkesi aracılığıyla vergi ödeme gücüne ulaşmaya çalışmanın yetersiz kalması, vergi tarifelerini ortaya çıkarmıştır. Bu tarifeler; eşit oranlı vergi tarifeleri, artan oranlı vergi tarifeleri ve azalan oranlı vergi tarifeleridir.

➤ **Eşit (Tek) Oranlı Vergi Tarifeleri:** Eşit oranlılık, vergi matrahındaki değişmelere rağmen, vergi oranının aynı kalmasına denilmektedir. Sabit oranlı ya da tek oranlı vergiler de denilen bu uygulama, vergi matrahı ne olursa olsun, marjinal birimin yarattığı faydanın aynı kalması esasına

dayanır. Eşit oranlı vergi tarifelerinin; adil gözükmemesi, hesaplama ve uygulama kolaylığı nedeniyle mükellefleri zorlamaması, ekonomik olması, tarh, tahakkuk, tahsil ve denetim bakımından kolaylık sağlayıcı etkisinin olması olumlu yanlarını oluşturmaktadır (Yılmaz, 2012: 13).

➤ **Artan Oranlı Vergi Tarifeleri:** Vergi matrahındaki artma veya azalmaya bağlı olarak vergi oranının da aynı oranda artması veya azalmasını öngörmektedir. Vergi matrahı arttığında, efektif ortalama vergi oranı artıyorsa, vergi artan oranlıdır. Günümüzde, vergi ödeme gücüne ulaşmak için önemle üzerinde durulan artan oranlı vergi tarifeleri, vergi konusu ve mükelleflerin özelliklerinin dikkate alınması şartıyla değişik şekillerde artan oranlara yer verilmektedir. Vergi adaletini daha etkin bir biçimde sağlamak için uygulanan artan oranlı vergi tarifeleri, günümüzde genel olarak savunulan bir uygulamadır (Sayar, 1975: 119-121, Aktaran: Akdoğan, 2016: 245).

Artan oranlılığın ölçüsünün ne olacağı, kapsam ve sınırlarının belirsiz olduğu vergi kaybına yol açacağı, uygulamasının karmaşık ve masraflı olduğu, etkin bir vergileme yapılsa dahi tasarrufu engelleyeceği, keyfi nitelikte olduğu, israfı özendirileceği, suistimallere açık olması ve servet düşmanlığı yaratacağı şeklinde çeşitli yönlerden; Hobbes, Mac Culloch, Vauban, Turgot, Paul Leroy Beaulieu tarafından eleştirilmiştir (Sayar, 1975: 120-121, Aktaran: Akdoğan, 2016: 245). Artan oranlı vergi tarifeleri, sınıf usulü artan oranlılık, dilim usulü ve gizli artan oranlılık gibi türleri vardır.

• **Sınıf Usulü Artan Oranlılık:** Düz veya katı artan oranlılık da denilen bu tarifede, vergi oranı matrah diliminin değişmesine bağlı olarak azalmakta veya yükselmektedir. Her oran, sadece karşısındaki matrah dilimine değil, dilimin kapsamına girecek tüm matraha uygulanmaktadır.

• **Dilim Usulü Artan Oranlılık:** Düz ya da sınıf usulü artan oranlılığın sakıncalarını gidermek için geliştirilmiş bir tarife şeklidir. Dilim usulü artan oranlılık; belirli matrah dilimleri için o dilime özgü vergi oranlarının uygulanmasını gerektirmektedir. Bu tarife şekli günümüzde geniş bir uygulama alanına sahiptir. Dilim usulü artan oranlılıkta, matrah; tarifenin öngördüğü dilimlere bölünmekte, her dilim için ayrı bir vergi oranının uygulanması yoluna gidilmektedir.

Dilim usulü artan oranlı tarifelere, ülkemizde uygulanan gelir vergisi tarifesi örnek olarak gösterilebilir (Akdoğan, 2016: 249-251). Gelir Vergisi Kanunu'muzun 103.maddesinde düzenlenmiş olan tarife şöyledir:

Çizelge 2.5. 2016 Gelir Vergisi Tarifesi

Matrah	Oran
0 - 12.600 TL	% 15
30.000 TL'de 12.600 TL için 1.890 TL ve fazlası	% 20
69.000 TL'de 30.000 TL için 5.370 TL ve fazlası	% 27
69.000 TL ve fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, fazlası	% 35

Kaynak: Veriler GİB resmi sitesinden alınarak düzenlenmiştir.

- **Gizli Artan Oranlilik:** Gizli artan oranlilik bir tarife olmaktan çok, uygulama sonucu vergi oranlarındaki değişimin sonucudur. Vergi gerçekte tek oranlıdır ve matrahtaki değişmenin etkisi altında değildir.

- **Tersine Artan Oranlilik:** Gizli artan oranlilikta olduğu gibi tersine artan oranlilik da bir vergi tarifesi değildir. Katlanılan nihai vergi yükü ile toplam gelir düzeyi arasında karşılaştırma yapılması sonucu kurulan ilişkidir kaynaklanmaktadır.

➤ **Azalan Oranlı Vergi Tarifeleri:** Temel olarak iki görünüme sahip olmaktadır. Bunlardan ilki, matrah azalırken vergi oranının da düşme göstermesi, ikincisi ise matrahın artmasına rağmen vergi oranlarının gittikçe azalma eğilimi göstermesidir.

- **Matrah ve Vergi Oranının Aynı Doğrultuda Azalması:** Vergi oranı, en yüksekten başlaması koşuluyla, vergi matrahındaki düşüşe uyumlu bir şekilde azalış göstermesidir. Matrah azaldıkça, vergi oranının da düşmesini amaçlayan bu uygulama, artan oranlı tarifinin tersini ifade etmektedir.

- **Matrahın Artması – Vergi Oranının Azalması:** Matrah, belli bir rakamdan sonra artışa geçmektedir. Buna karşın, ilk dilimin vergi oranı yüksek olmasına rağmen sonraki matrah dilimlerine ait oranlar gittikçe azalış göstermektedir.

2.1.5.3. Ayırma İlkesinden Yararlanılması

Gelirin sağlandığı kaynağın göz önünde bulundurulması suretiyle, vergi bakımından farklı işleme tabi tutulmaktadır. Bunun nedeni; gelirin sağlandığı kaynağa göre vergi ödeme gücü itibarıyla dayanıklılığının değişik olduğundan kaynaklanmaktadır. Emek faktöründen elde edilen gelirin, sermaye gelirlerine kıyasla korunması varsayımından hareket ederek emek gelirlerinde, servet ile sermaye gelirlerine oranla daha düşük oranlı vergi alınması, ayırma ilkesini ifade etmektedir. XIX. yüzyılda ileri sürülen bu görüş, günümüzde de hala önemli bir husustur (Akdoğan, 2016: 256).

Vergi ödeme gücü, mükelleflerin gelir düzeylerine, kişisel ve ailevi durumlarına bağlı olduğu kadar, gelirin niteliği ve kaynağı ile de ilgilidir. Gelirler, bazen miktar açısından aynı olsalar dahi nitelik ya da kaynağında bulunan farklılıktan dolayı ait oldukları mükelleflerin vergi ödeme güçleri aynı olmayabilir. Emek gelirleri ve sermaye gelirlerinin arasında bu açıdan bir farkın bulunması, emek gelirinin sermaye gelirinden güçsüz olduğu varsayılarak vergi eşitliğinin sağlanması ve korunması açısından vergi oranlarında, gelirin kaynak ve niteliğine bağlı olarak farklılaştırma yapılmasının gerekli olduğu kabul edilmektedir (Akdoğan, 1980: 32).

Ayırma ilkesinin dayandığı görüşler aşağıdaki gibidir:

- i. Sermaye veya servet güçlü bir gelir kaynağı olup, bu yapısı gereği vergiye daha dayanıklıdır.
- ii. Sermaye sahiplerinin gelir sağlamak için sarfettikleri çaba ile emeği karşılığı gelir sağlamaya çalışanların karşılaştıkları risk birbirinden farklı olup, emek gelirlerinin zahmeti ve güçlüğü daha fazladır.
- iii. Sermaye geliri, emek gelirlerine kıyasla daha düzenli ve süreklidir. Sermaye, sahibine sürekli getiri sağlar. Oysa hastalık, ihtiyarlık, ölüm, işsizlik gibi nedenler emek gelirlerine süreksiz ve daha az güvenilir bir yapı kazandırır.
- iv. Emeğe kıyasla, sermayenin gelir yaratma kapasitesi ve olanağı daha yüksektir.

- v. Sermaye gelirleri ile emek gelirleri arasında gelirin büyüklüğü bakımından da sermaye gelirleri lehine fark vardır.
- vi. Servet veya sermaye, sahibine toplum içerisinde sağladığı itibarın sonucu olarak yeni gelir fırsatları yaratabilir.
- vii. Emek gelirleri kural olarak kaynakta vergilendirildiğinden, vergi kaçırma olanağı bulunmadığı halde, sermaye gelirleri sahibinin beyanı dahilinde vergilendirildiğinden vergi kaçağı daha fazla olabilir.
- viii. Verginin ekstra fiskal fonksiyonları dolayısıyla, servet ve sermaye sayılabilecek bazı gelir kaynaklarına özendirici ve koruyucu uygulamalar yapılabilmesi, bu kaynakları daha güçlü kılar (Akdoğan, 2016: 256-257).

Ayırma ilkesi; günümüz vergi sistemlerinde çeşitli şekillerde uygulama alanı bulmuştur. Bunlar kısaca şöyledir:

➤ **Gelir Kaynaklarının Sınıflandırılması ve Farklı Vergi Oranları**

Uygulanması: Gelir, elde edildiği kaynaklara göre emek gelirleri, emek-sermaye gelirleri ve sermaye gelirleri şeklinde sınıflandırılır. Sınıflandırma yapıldıktan sonra, ayırma ilkesinin gereğine uygun olarak, her grup için farklı oranlar uygulanır. Bu sistem, İtalya’da uygulanmıştır (Erginay, 1987: 63).

➤ **Sermaye Gelirlerinden Ek Vergi Alınması:** Mükellefin geliri, önce herhangi bir ayrıma gidilmeksizin genel gelir vergisi tarifesine göre vergilendirilir. Daha sonra sermayeden sağlanmış olan gelir kısmı üzerinden ek bir vergileme yapılır. Bu ek vergileme, tek oranlı ya da artan oranlı olabilir. Bu sistem, İngiltere’de uygulanmıştır (Yılmaz, 2012: 19).

➤ **Emek Gelirlerine İndirim Uygulanması:** Emek ve sermayeden doğan gelirler aynı tarife üzerinden vergilendirileceği gibi, emek gelirlerinin bir kısmı vergi dışında bırakılabilir. Böylece ödenen vergi tutarları, indirim öncesi gelir tutarları ile kıyaslandığında, emek gelirleri korunmuş olacaktır.

➤ **Vergi Tarifesine Sınırlama Konulması:** Gelir vergisi tarifesinin; tüm dilim ve oranlarının sermaye gelirlerine uygulanmasına karşın, emek

gelirlerine; tarifelerin yalnızca belirli bir orana kadar olan kısmının uygulanması koşuluyla, emek gelirleri yüksek vergi oranlarından korunabilir. Bu sistem, Amerika Birleşik Devletleri'nde uygulanmıştır (Yılmaz, 2012: 23).

2.1.5.4. Muafiyet ve İstisnalar

Ekonomik, sosyal ve hukuki nedenlerle bir kısım vergi konuları ya da vergi mükelleflerinin vergi karşısında korunmaları yoluna gidilmesi, vergi ödeme gücü ile ilgili yaklaşımları ilgilendirmektedir. Vergi ödeme gücüne ulaşabilmek açısından hizmet edebildiği ölçüde vergi adaletine yararlı olan bu muafiyet ve istisna uygulamaları, bir kısım mükelleflerin az vergi ödemesine fırsat sağlıyor ise olumsuz yönde etkilenir. Günümüzde, değişik boyutlarda muafiyet ve istisna uygulamaları görülmektedir. Yapılacak uygulamaların sınırlarının ne olacağı konusunda muafiyet ve istisnaların boyutu, yasama organı tarafından belirlenmektedir. Önemli olan aşırı ve gereksiz boyuttaki uygulamalardan kaçınmaktır. Aksi takdirde vergi adaletini bozucu etkiler yaratabilir. Dikkatli uygulandığı sürece muafiyet ve istisnalar, artan oranlı vergi tarifelerine en az geçim indirimine ve ayırma ilkesine yardımcı fonksiyon görülebilmektedir (Akdoğan, 2016: 260).

2.1.6. Gelir Vergisinin Yansıtılması

Gelir vergisinin gelir dağılımına etkisi, fiilen kim tarafından ödendiği ile yakın ilişkilidir. Çünkü gelir vergisinin yansıdığı kişi bilinmediği takdirde gelir dağılımının ne şekilde değiştiğini bilmek imkânsızlaşır. Dolayısıyla, gelir vergisinin başarılı olup olmaması, vergilendirilmesi gereken kişilerin gerçek anlamda vergilendirilmesine bağlıdır. Eğer yansıma sonrasında ödeme, vergi ödemesini yapacak olan kişi tarafından ödenmiyorsa, verginin adaletli olması beklenememektedir. Dolayısıyla gelir vergisi, gelir dağılımının adil olmasının sağlanmasına en uygun olabilecek vergilerden biri olarak görülmektedir. Çünkü gelir üzerinden alındığı için, vergi yükünün gerçekte geliri azalan kişi üzerinde kalacağı, yani verginin yansıtılamayacağı savunulmaktadır (Batirel, 1979: 126-127).

Artan oranlı bir gelir vergisi sistemi geliri daha yüksek olan kişilere daha yüksek vergi oranları uygulamak şartıyla zenginleri sadece fazla vergi ödemek

zorunda bırakmaz, aynı zamanda gelirlerinin daha büyük bir kısmından da mahrum bırakır. Böylece artan oranlı bir gelir vergisi, vergi sonrası geliri vergi öncesine göre çok daha eşitlemiş olur (Schiller, 2007: 50). Alman ekonomist Wagner'in ifade ettiği gibi, vergilemenin gelir eşitsizliğini azaltmak için kullanılması gereklidir. Bu bağlamda, nispi ya da artan oranlı bir vergi sistemi tercih edilir. Artan oranlılığın derecesi arttıkça vergi sisteminin eşitsizliği azaltma eğilimi de o derece artmaktadır (Dalton, 1961: 93, Aktaran: Edizdoğan, Çelikkaya, 2012: 81).

Gelir vergisi ödeme gücünün en iyi göstergesi olan geliri esas aldığı için, vergilemede yatay ve dikey adalet ilkelerine uygun olacağı savunulmaktadır. Çünkü, farklı geliri olanların farklı vergilendirilmesi ancak gerçek anlamda artan oranlı bir gelir vergisi ile mümkündür. Bunun için de verginin yansımalarının, yani verginin gerçek yükünün kişiler arasında nasıl dağıtıldığının bilinmesi gerekmektedir (Gwartney, Stroup, 1992: 113, Aktaran: Edizdoğan, Çelikkaya, 2012: 81).

Gelir vergisi artan oranlı tarife yapısı itibarıyla kişiler arasında gelir dağılımını eşitleyici bir etkisi vardır. Artan oranlılıkta düşük gelir gruplarından ziyade yüksek gelir gruplarından alınan her bir lira toplum refahını daha az azaltmaktadır.

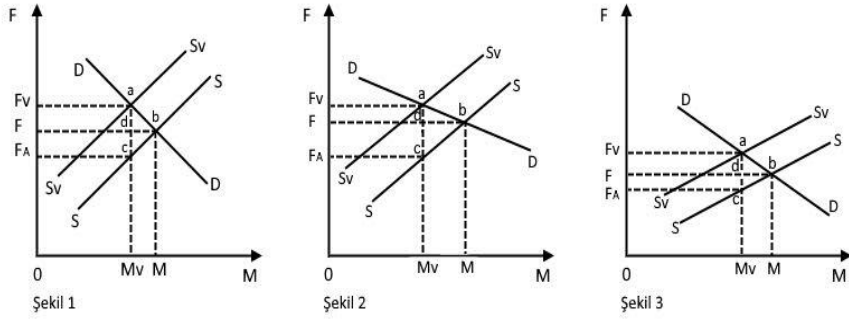
Temel yansıma kuralına göre, gelir vergisinin yansıtılması mümkün değildir. Çünkü gelir vergisi sübjektif karakterli yani vergiyi yansıtmamanın aracı olan piyasa işlemlerinden tamamen bağımsızdır. Gelir vergisi, bir takım piyasa işlemlerinden elde edilen kazançların toplamı üzerinden ödense de, vergi ile bu işlemler arasında zorunlu bir ilişki yoktur. Ayrıca gelir vergisinin ödendiği tarihte, gelirin oluşumuna yol açan işlemler çoktan bittiğinden, gelir vergisinin yansıtılması imkansızdır (Çağlayan, 1981: 52).

Gelir vergisinin yansıtılamayacağı fikri büyük buhran öncesine kadar kabul görmüş ve gelir vergisinin ürün fiyatlarını ve üretim faktörlerinin getirisini etkilemediği için ürünün toplam arzının ve toplam fiyatların değişmeyeceği kabul edilmiştir. Ancak günümüzde tüm vergilerin az ya da çok yansıtılabileceği gerçeğinden yola çıkılarak, gelir vergisinde kısa veya uzun dönemde faktör ve arz talebine bağlı olarak yansıtılabileceği kabul edilmektedir (Çağlayan, 1981: 54).

2.1.6.1. Tam Rekabet Koşullarında Yansıtma

Tam rekabet koşullarında gelir vergisinin yansıtılması, firma bazında ve işgücü bazında olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilmektedir.

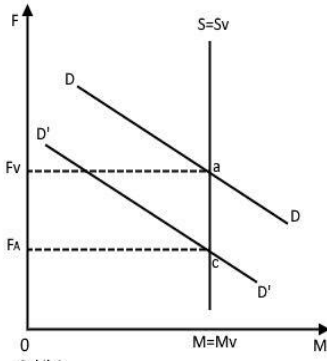
• **Firma Bazında Yansıtma:** Firma bazında gelir vergisinin etkileri arz ve talebin esnekliğine bağlı olarak değişmektedir. Bu değişimleri aşağıdaki şekillerden analiz etmek mümkündür (Akdoğan, 1997: 309-313).



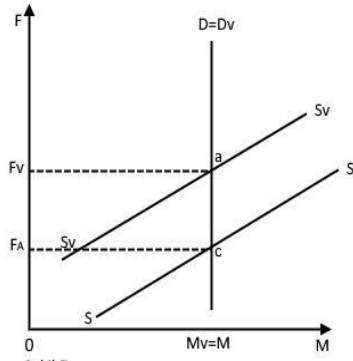
Kaynak: Akdoğan, 1997: 309-3013.

Şekil 2.1. Tam rekabette firma bazında gelir vergisinin yansıtması-I

Arz ve talebin esnekliklerinin eşit olduğu ilk şekilde konulan vergi üretici ve tüketici tarafından eşit olarak paylaşılmaktadır. İkinci şekil, talep esnekliğinin arz esnekliğini aştığını, verginin büyük bir kısmı üretici tarafından ödendiğini gösterir. Tam tersine arz esnekliğinin talep esnekliğini aştığı üçüncü şekilde verginin büyük kısmı tüketici tarafından ödenmekte, üretici yansıtma yoluyla vergiyi tüketiciye devretmektedir.



Şekil 4



Şekil 5

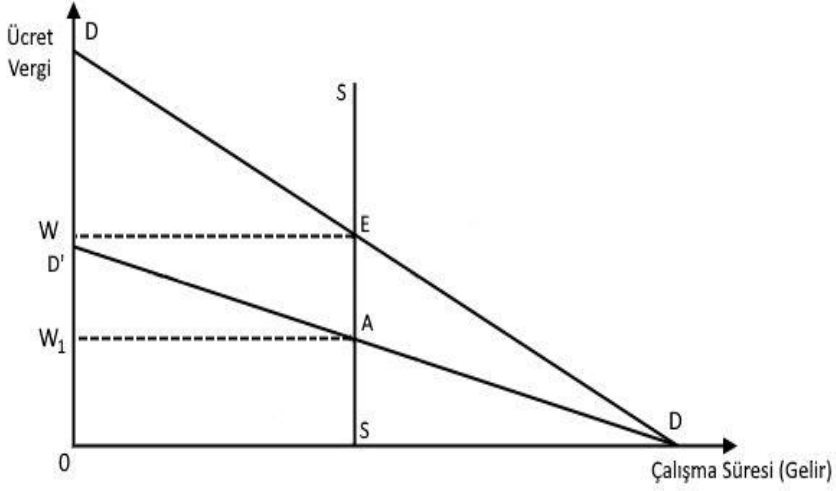
Kaynak: Akdoğan, 1997: 309-3013.

Şekil 2.2. Tam rekabette firma bazında gelir vergisinin yansımaları-II

Arz esnekliğinin sıfır olduğu dördüncü şekilde verginin tümü üretici üzerinde kalmakta, vergi yansıtılmamaktadır. Talep esnekliğinin sıfır olduğu beşinci şekilde ise, üretici ödediği verginin tamamını tüketiciye yansıtmaktadır.

- **İşgücü Bazında Yansımalar:** İşgücü bazında yansımalar, işgücü arz eğrisinin esnekliğine göre değişir. İşgücü ücretleri arttıkça işgücünün daha fazla çalışma arzusu, yani işgücü arzı artar (Schiller, 1991: 179, Aktaran: Akdoğan, 1997: 310). İşgücü arzı, gelir vergisi nedeniyle azalan ücretlerindeki değişmeye karşı duyarlı ise işgücü arzı esnek, değilse inelastik olacaktır.

Aşağıdaki şekilde işgücü arz eğrisinin tamamıyla inelastik ve esnek olduğu durumlarda, işgücünün vergiye karşı gösterdiği tepkiler verilmektedir (Şener, 1995: 253-255).

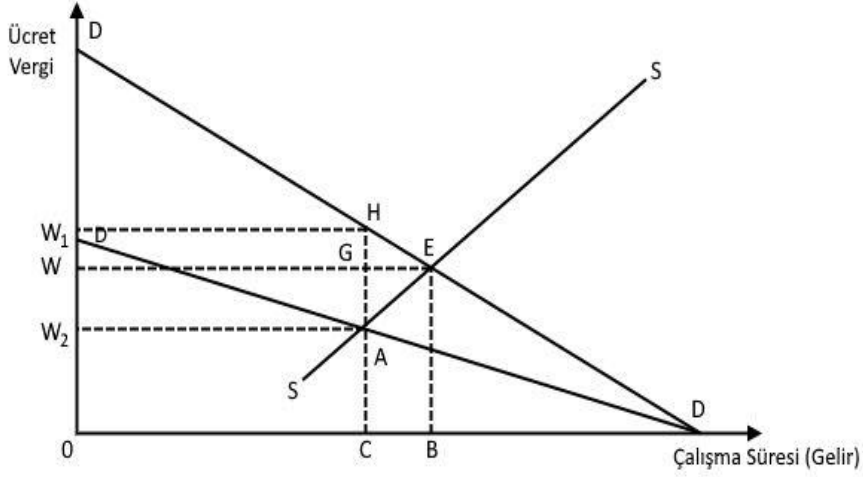


Kaynak: Şener, 1995: 253.

Şekil 2.3. İşgücü Bazında Yansımada (Arz Eğrisinin İnelastik Olduğu Durum)

İşgücü arz eğrisinin (SS) tamamen inelastik (dik) olduğu durumda, vergi sonrası ücret geliri düşmesine rağmen, çalışma saati değişmediği için gelir ve ikame etkileri birbirini nötrler. Nispi bir gelir vergisi uygulandığında, ücret geliri vergi oranı kadar düşer ve talep eğrisi aşağıya doğru (DD') kayar. Ücret geliri düşmesine karşın, işgücü arz eğrisi tamamen inelastik olduğundan çalışma süresinde herhangi bir azalma olmaz. İşgücünün vergiden önceki ücreti (w) iken, vergiden sonra (w_1)' e gerilemektedir. Aradaki fark, devlete vergi olarak ödenecektir. Şekilden de anlaşılacağı üzere, vergi çalışma saatini ve brüt ücreti değiştirmemiş, ancak işçinin eline geçen net ücret vergi nedeniyle azalmıştır. Kişi (OS) saat kadar çalışmış (WEAW1) alanına eşit vergi ödemiştir. Bu da inelastik işgücü arzı durumunda verginin tamamının işgücü tarafından katlanıldığını ve hiçbir şekilde yansıtılamayacağını göstermektedir.

İşgücü arz eğrisinin (SS) esnek olması durumunda ikame etkisi gelir etkisine baskın gelecektir. Kişiler vergi sonrası ücretlerinin düşürülmesine tepkisiz kalmayacak, çalışma saatlerini azaltarak karşılık vereceklerdir. Arz eğrisinin esnek olduğu durumlarda çalışanlar gelir vergisini öncelikle işverenlere yansıtılmaktadırlar.



Kaynak: Şener, 1995: 254.

Şekil 2.4. İşgücü Bazında Yansıtma (Arz Eğrisinin Esnek Olduğu Durum)

Şekilde görüldüğü gibi, çalışanlar vergi nedeniyle çalışma süresini (OB)'den (OC)'ye düşürürken, vergi öncesi ücreti ise (w)'den (w_1)'e yükselmektedir. Ancak gelir vergisi nedeniyle net ücret (W_2) kadar olmaktadır. İşgücü çalışma süresini azaltarak, toplam verginin ($WGAW_2$) alanına eşit kısmını kendisi ödeyecek, ($WGHW_1$) alanına eşit kısmını yansıtacaktır. Bu yansıtılan kısım ya işveren üzerinde kalmakta ya da üretilen malın maliyetine eklenerek tüketicilere ödetilmektedir (Şener, 1995: 254).

Sonuç olarak verginin ne kadarının yansıtılacağı, işgücü arz eğrisinin esnekliğine bağlıdır. Arz esnekliği arttıkça, diğerleri tarafından ödenen vergi oranı da artar. İkinci şekilde arz esnekliği birinci şekle göre daha fazla olduğundan, işverenlerin ödediği verginin oranı da artmaktadır. İşgücü arz eğrisinin nasıl gerektiğini, gelir ve ikame etkileri belirler. Eğer bu iki etki birbirini yok ederse arz eğrisi dikleşir, ikame etkisi baskın olursa arz eğrisi pozitif eğimli olur. Ancak yapılan çalışmalar işgücü arzının inelastik olduğunu ve çalışanların vergiyi diğerlerine yansıtma yeteneğinin az olduğunu ortaya koymaktadır (Marlow, 1995: 522-523, Aronson, 1985: 360).

Gelir vergisinin yansıtılmamasının bir sonucu olarak kişiler, vergiden kaçınmak için serbest mesleklere yönelirler. Öyle ki, stopaj hükümlerine tabi

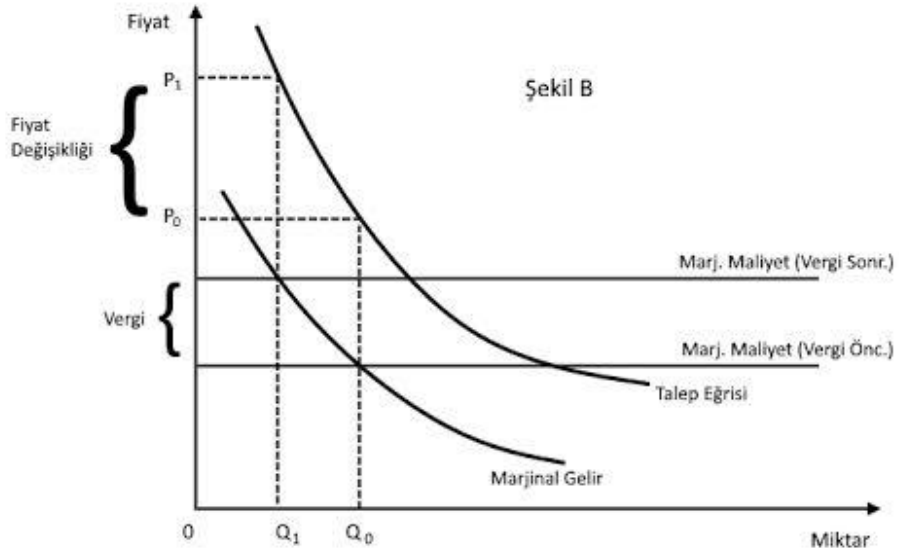
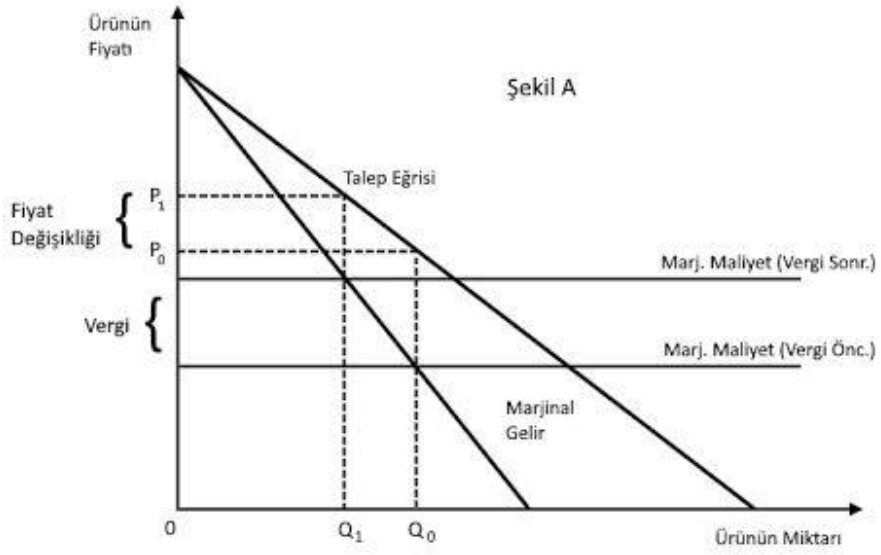
olmayan serbest meslek erbapları, ödedikleri gelir vergisini kolayca müşterilerine yansıtabilmektedir. Ticari kazanç elde edenler ise işgücü arz ve talep eğrilerinin esnekliğine bağlı olarak ödedikleri gelir vergisini hem ileriye hem de geriye yansıtabilirler (Şener, 1995: 254-255).

2.1.6.2. Monopol Koşullarında Yansıma

Monopol piyasası, yakın ikamesi olmayan bir mal ya da hizmetin tek bir üreticisinin olduğu bir piyasadır. Bu piyasada firma (monopolist) ve endüstri tek ve aynıdır. Monopolün en önemli özelliği, diğer firmaların piyasaya girmesinin serbest olmamasıdır. Monopolcünün fiyat kabullenici değil, fiyat belirleyici olması, tam rekabet piyasasından ayrılmasına neden olmuştur. Yani monopol piyasasının tam rekabet piyasasından temel farkı, monopolcünün bir piyasa gücüne sahip olması ve piyasa fiyatını belirlemesidir. Ancak tam rekabet piyasasında bu mümkün değildir (Miller, 2004: 585, Taylor, 2004: 241, Aktaran: Edizdoğan, Çelikkaya, 2012: 88).

Monopol piyasasında gelir vergisinin ilk sonucu monopolist üreticinin gelirinin ve servetinin azalmasıdır. Ancak monopolcü, ürün fiyatlarını karını maksimum kar edecek şekilde belirlediği için, gelir vergisini ürünün fiyatına ekleyerek yansıtmak isterse, karının azalmasını kabul etmiş olacaktır. Bu monopol kuramının doğal bir sonucudur (Erginay, 1973-1974: 146).

Monopol piyasasında, vergi konmasının etkisi tam rekabet piyasasının aksine daha farklı sonuçlar doğurur. Gelir vergisi konulmadan önce, monopolcü karını maksimize etmek için marjinal maliyetin marjinal gelire eşit olduğu noktada üretim yapar. Aşağıdaki şekilde, bir ürünün talep eğrisi, marjinal gelir ve marjinal maliyet eğrileri yer almaktadır (Stiglitz, 2000: 499, Aktaran: Edizdoğan, Çelikkaya, 2012: 89-90).



Kaynak: Stiglitz, 2000:499.

Şekil 2.5. Monopol Piyasada Gelir Vergisinin Yansımaları

Monopolcünün marjinal gelir eğrisi, talep eğrisinin aşağısındadır. Monopolcü için marjinal gelir, ilave ürün satışından elde edilen gelirden, diğer birimlerin zararlarının düşülmesi ile bulunur. Tam tersine tam rekabet koşulunda ise, firma piyasa fiyatını veri olarak almak zorunda kalacak ancak bu fiyattan istediği kadar satabilecektir. Dolayısıyla tam rekabette firmanın marjinal geliri piyasa fiyatına eşdeğer olacaktır (Edizdoğan, Çelikkaya, 2012: 89).

Monopolcü, üretim seviyesi olarak marjinal maliyetin marjinal geliri kestiği noktadaki (Q_0) miktarını seçerse, uygulayacağı fiyat talep eğrisi üzerindeki (P_0) olur. Burada, ürün üzerinden alınan bir vergi, ürünün maliyetini yükseltir ve marjinal maliyet eğrisi yukarı doğru kayar. Bu da monopolcünün üretimini (Q_1)'e düşürür ve fiyatı (P_1)'e yükseltir. Monopolde, marjinal maliyet eğrisi dikleştikçe, fiyattaki yükseliş azalır. Marjinal maliyet eğrisi tam dik olduğunda ise, üretimde ve fiyatta bir değişme olmayacaktır. Fiyatın yükselmemesi arzda bir artışa yol açıyorsa marjinal maliyet eğrisi tam dik olur.

2.1.6.3. Oligopol Koşullarında Yansıma

Oligopol piyasası çok az sayıda büyük firmanın bütün endüstriye hakim olduğu en önemli piyasa yapısıdır. Bu piyasalarda firmalar arasında bir rekabet söz konusu değildir. Piyasada birkaç firma olduğu için tam bir monopol durumu da yoktur.

Oligopol piyasasında az sayıda firmanın her biri piyasa gücüne sahip olup, faaliyeti piyasa fiyatlarında önemli etki doğurur. Bir başka deyişle oligopolde her üretici stratejik olarak diğer üreticiler ile karşılıklı etkileşim içindedir. Biri fiyatlarını ya da üretimini değiştirirse diğeri de aynı şekilde değiştirir.

Oligopol piyasalarında firma davranışı ile ilgili genel kabul görmüş bir teori olmadığı için verginin yansıtılması ile ilgili bir tanımlama yapmak çok zordur. Bazı ekonomistler vergi değişikliğini tüketiciye yansıtmak için oligopolcünün fiyatlarını yükseltmeyeceğini düşünmektedirler. Bu durumda her oligopolcü fiyatlarını yükselttiğinde diğer firmaların onun Pazar payını elinden alacağını bilir. Bunun tam tersine oligopolcü rakiplerinin de bir vergi konmasının ardından fiyatlarını yükselteceğine inanırsa, bu durumda fiyatını yükseltecek ve böylece vergi tüketiciye yansıtılacaktır.

2.2. Gelir Dağılımı Kavramı ve Teorik Temelleri

2.2.1. Gelir Dağılımı Kavramı

Gelir, bir bireye, bir gruba belirli zamanlarda, belirli yerlerden gelen para olarak değerlendirildiği gibi, üretim ve hizmet dönemler sonucunda elde edilen parasal ya da nesnel getiri olarak ifade edilebilir (DPT, 2001: 3). Gelir dağılımı ise bir ülkede, belirli bir dönemde elde edilen millî gelirin; bireyler, hane halkları, toplumsal gruplar, bölgeler ya da üretim faktörü sahipleri arasında paylaştırılmasıdır. Bu bağlamda, gelir dağılımı; üretim faktörleri tarafından elde edilen gelirin, toplumu oluşturan grup veya fertler arasındaki dağılımıdır (Sarı, 2005: 1).

İktisat literatüründe; “bölüşüm”, “bölüşüm ilişkileri” ve “gelir dağılımı” kavramları bazen farklı bazen de aynı anlamda kullanılmaktadır. Latince kökenli dillerde “distribution” olarak kullanılan kavram, Türkçe’ye öncelikle “inkisam” olarak yerleşmiş ve ekonomi kitaplarında bu şekilde yer almıştır. “İnkisam” sözlük anlamıyla “bölünme” ve “parçalanma” anlamı taşımakta ve bu sözcük günümüzde yerini yaygın şekilde kullanılan “dağılım” sözcüğüne bırakmıştır (Uysal, Cilt: 9, Sayı: 2, s.250).

Gelir dağılımı, gelir eşitsizlikleri ile sosyal ve ekonomik kurumlar arasında nasıl bir ilişki olduğunu; zengin ve yoksul arasındaki gelir farklılığının zaman içindeki değişimini; gelir eşitsizliğindeki değişikliklerin servet, sermaye birikimi ve büyüme üzerindeki etkilerini ve kaynak dağılımını ortaya koymaktadır. Kısaca, gelir dağılımı gelir farklılaşmalarının açıklanmasını ifade etmektedir (DPT, 2001:3).

Gelir dağılımı; bir yandan kamu maliyesi ve devlet müdahalesiyle, diğer yandan da özel bazı müesseseler aracılığıyla etkilenebilmektedir. Günümüzde kamu ekonomisinin ulaştığı boyut, kaynak ve gelir dağılımı bakımından kamu hizmetlerinin önemini ve milli ekonomideki etkisini büyük ölçüde artırmıştır (Akdoğan, 2011: 489).

Geniş anlamda gelir dağılımı ise bir ekonominin toplam gelirin, bireyler arasındaki dağılım oranını ifade eder. Bir ekonominin refahı, zenginliğinden çok gelirin dağılımıyla ölçülür. Ekonomik analiz, uzun süre gelirleri üç ana gruba

ayırarak incelemiştir. Bu üç çeşit gelir, aslında üç ana üretim faktörüdür. Emek geliri yani ücret, toprak geliri yani rant, ve sermaye geliri yani kar.

2.2.2. Gelir Dağılımının Teorik Temelleri

2.2.2.1. Klasik İktisatçılara Göre Gelir Dağılımı

Gelir dağılımı ile ilgili ilk görüş belirten klasik iktisatçılar Adam Smith ve John Stuart Mill'dir. Fakat klasik teoride gelir dağılımını bir bütün olarak ayrıntıları ile ele alan David Ricardo'dur. Bu nedenle klasik teoride bölüşümü geliştiren D. Ricardo olarak kabul edilir. Bu iktisatçılar kapitalist sisteme göre teorilerini oluşturmuşlardır.

Klasik teoride bölüşüm incelenirken fonksiyonel gelir dağılımı ele alınmış yani çeşitli sınıfların milli gelirden aldıkları paylar incelenmiştir. Klasiklere göre üç sınıf vardır. Bunlar toprak sahibi, emekçi ve sermayedardır. Toprak sahibi rant, emekçi ücret ve sermayedar kar olarak gelirden payını alır.

Smith'in zenginliğin kökeni ve değer teorisi ile milli gelirin dağılımına ilişkin görüşleri ele alınırsa; Smith zenginliğin kaynağının emek olduğunu ve zenginliği arttırmanın iki koşulu olduğunu savunur. İlk koşul emek harcanırken gösterilen ustalık ve el yatkınlığı, ikinci koşul ise yararlı işlerde çalıştırılanların sayısı ile böyle olmayan işlerde çalıştırılanların sayısının oranıdır. Bu koşullar iş bölümünün sonucudur. İş bölümü emeğin üretken güçlerinde nisbi bir artışa neden olmaktadır (Selik, 1980: 180).

Smith özellikle üretken emeğin önemine vurgu yapmaktadır. Ayrıca Smith'e göre emeğin bütün ürünü emek sahibine ait olduğu halde kapitalist sistemde bunun sermayedara kar, emek sahibine ücret ve toprak sahibine rant olarak dağılması işçilerin aleyhine gibi görünse de, emeğin verimliliğinde artış sağlayan iş bölümü ve yeni teknolojilerin kullanımı sermaye ile de ilişkilidir (Uluatam, 1978: 266).

Mill ise teorisinde milli gelirin dağılımı konusunda özel mülkiyetin doğal bir hak olmadığı, toprak rantının vergileme ile devlete aktarılması, miras hakkının sınırlandırılması, üretim kooperatiflerinin geliştirilmesi düşünceleri ile emek yanlısı görüşleri sürmüştür (Özgüven, 1983: 89).

Ricardo, klasik gelir dağılımı teorisinin büyüme ve gelir dağılımı modelini kurmuştur. Ricardo'nun hareket noktası üretim faktörlerinden toprak (tarımsal üretim) olmuş ve rantın açıklaması üzerinde durmuştur.

Ricardo toprak sahiplerinin elde ettikleri rantı azalan verimler yasasına göre açıklamaktadır. Ona göre azalan verim, toprak miktarı sınırlı olduğundan ve toprak kaliteleri birbirinden farklı olduğundan, zamanla giderek daha az verimli toprakların ekilmesi şeklinde işleyecektir. Diğer taraftan aynı miktar toprakta, artan nüfusla birlikte daha çok iş gücü kullanılacağından verimlilik azalacaktır. Yani tarımsal hasılayı daha fazla emek kullanarak elde etmek verimin azalmasına neden olacaktır (Özbek, 2001: 57).

Klasiklere göre rant ekilen toprakların farklı verimlilikte olmasından doğar. Ücret ise piyasa ücreti ve doğal ücret olarak ikiye ayrılır. Piyasa ücreti piyasada arz ve talep tarafından belirlenen ücrettir. Doğal ücret piyasa ücretinin uzun dönemde ulaşacağı düzeydir.

Klasiklere göre asgari geçim düzeyine eşit bir ücret haddi emek piyasasının "uzun dönemli denge fiyatı" olarak kabul edilmektedir. Kısa dönemde karşılaşılan ücret dalgalanmaları bu denge fiyatının çevresinde dolaşan geçici fiyatlar olarak kabul edilmektedir (Üstünel, 1988:298).

Ricardo'ya göre kar, toplam gelirden rant ve ücret ödemeleri çıktıktan sonra kalan gelire eşittir. Ricardo azalan verimler nedeniyle, azalan oranda artan toplam hasıla içinde; asgari geçim düzeyinde doğal ücretin ve rantın payının artacağını, sermayenin payının azalacağını belirtmektedir. Karın önemi sermaye birikimini sağlamasından ileri gelmektedir. Kar payı oranının azalarak sermaye birikimine engel olması sonucu büyüme duracak ve ekonomi uzun dönemli durgunluğa girecektir (Pirimoğlu, 1988: 184).

2.2.2.2. Marksist Gelir Dağılımı

Marks, klasik iktisatçılardan olan Ricardo'nun görüşlerinden yola çıkarak teorisini oluşturmuştur. Ancak Marks'ın klasik iktisatçılardan daha farklı görüşleri sürmesi, onun farklı bir kategoride ele alınmasını sağlamaktadır. Marks, gelir dağılımı teorisini emek-değer ve artık-değer teorileri ile açıklamaktadır.

Marks'ın emek-değer teorisini açıklarken ilk olarak “kullanım değeri” ve “değişim değeri” kavramlarının açıklanması gerekmektedir. Kullanım değeri, bir malın kullanılabilirdiği ölçüde yararlı olmasıdır. Değişim değeri ise malların ihtiyaç duyulan başka mallarla değiştirilmesi sonucu sağlanan yarardır. Marks'ın teorisinde önemli olan “değişim değeri” dir. Değişim değerini belirleyen ise emektir. Dolayısıyla bir malın üretiminde kullanılan emek o malın değerini belirler. Malların değeri, bu malların üretiminde kullanılan emek miktarı ile doğru orantılıdır.

Marks, artık-değer teorisini ise şöyle açıklamıştır; işgücünün ürettiği malların sadece bir kısmı ücret olarak işçilere verilmekte, geri kalanı ise kapitalistlerde kalmaktadır. Kapitalistlerde kalan bu fazlalık artık-değeri oluşturur. Artık-değer sermaye birikiminin kaynağıdır. Sermaye ile ücret arasındaki farklılıklar ise sömürü derecesinin göstergesidir.

Marks, sınıfsal ayrım üzerinde de önemle durmaktadır. Emeğin sömürülerek sermayenin giderek artırılması sonucu biriken sermaye, sanayileşmeyi ve üretim teknolojilerinin gelişmesini hızlandıracaktır. Sermaye birikimin artması ve teknolojinin gelişmesi kapitalist sistemde rekabeti arttıracak, bu rekabet ise karın giderek azalmasına sebep olacaktır. Ayrıca üretim teknolojilerindeki gelişme ile birlikte işgücü üretim süreci dışında kalacaktır. İşgücü arzı, işgücü talebini aşacak, bu ise işçiler arasında rekabeti arttıracak ve ücretleri asgari düzeye indirecektir. İşçi sınıfı böylece sefaletle sürüklenecektir.

Marks'a göre bütün bunlar sonucu emek ve sermaye sınıfları arasındaki çatışmalar artacak, sonunda işçi sınıfı ayaklanarak kapitalizmi yıkacaktır.

Marksist teoride bölüşümün temel unsurları ücret ve kardır. Sermayenin kaynağında malların değişimi yatmaktadır. Malların değişimi parayla ifade edildiğinden bu değişim sonunda ortaya çıkan fazla para sermayeyi oluşturur. Bu fazla paranın (karın) dayanağı, ‘artı (artık)-değer’dir. Kapitalist toplumlarda artı değer sermaye birikiminin kaynağını oluşturmaktadır. El konulan bu artı-değer, aynı zamanda emeğin sömürü oranını belirlemektedir. Marks artı-değer kavramı ile kapitalist ekonominin emek sömürüsü üzerine kurulduğunu göstermiştir. Ücret emeğin gerçek değeri olmasına rağmen, sermaye-ücret ilişkisi bir sömürü ilişkisidir.

$$P = C + V + S$$

P: İşçi Başına Yaratılan Değer

C: Yeniden Üretilen Sabit Sermaye

V: Değişir Sermaye

S: İşçi Başına Artı-Değer

Marks, artı-değer haddini (S/V), toplam artı-değerin (S) toplam değişen sermayeye (V) oranı olarak ifade eder. Sermayenin organik bileşimi C/V, sabit sermayenin değişir sermayeye oranıdır. Kar haddi oranı ise ($k = S/C + V$), artı değerın sermayenin organik bileşimine (C + V) oranıdır. Artı-değer ile sermayenin organik bileşimindeki değişmeler kar haddini belirler (Kazgan, 1990:304)

Marksist teoride, sermaye birikimin oluşmasında, ekonomik ve sosyal örgütlenmede niteliksel ve niceliksel değişikliklerle birlikte, teknolojik gelişmenin de sürekliliği gerekmektedir. Teknolojik gelişme, emek verimliliğini artırır, ücretleri yükseltmeden ve yeni işgücü gerektirmeden üretim artışı sağlar. Teknolojik gelişme sayesinde artan üretimin eski üretimden fazla olan kısmı da tamamen kapitalistlerin elinde olacaktır. Bu durumda emeğin sömürü oranı, ücretler aleyhine daha artacaktır. Emeğin sömürüsü arttıkça sermaye birikimi sağlanacak ve sanayi hızlanacaktır.

Sanayileşme ve teknolojik gelişme ile birlikte işgücü fazlalığı oluşacaktır. Teknolojik gelişmenin yarattığı işgücü fazlası emek arzının emek talebinden sürekli yüksek olmasına ve ücretlerin asgari geçim düzeyine inmesine neden olacaktır. Marks'a göre, kapitalistin temel amacı, kar oranını artırmak olduğu için emek sömürüsü de artmaktadır. Fakat kapitalizm geliştikçe işletmeler arası rekabet kar oranlarının düşmesine neden olacaktır. Sömürü oranı belli bir yere kadar yükseldikten sonra sabit kalmakta ve bu süreçte kar oranı azalan bir seyir izlemektedir. İşgücü arzının işgücü talebinden büyük olması sonucunda bir yandan işsizliğin artması bir yandan da ücretlerin asgari ücret düzeyinde olmasını Marks, işçi sınıfının sefaleti olarak tanımlamaktadır. Marksist teori görüldüğü üzere gelirin bölüşümünü, emek ve sermaye çatışması olarak ele almıştır (Kazgan, 1990: 311).

2.2.2.3. Neo-Klasik İktisatçılara Göre Gelir Dağılımı

Neo-klasik iktisat, klasiklere yöneltilen eleştirilere bir tepki ve Marksizme karşı teorik bir cevap olarak ortaya çıkmıştır. Neo-klasik iktisatçılar üç okul etrafında toplanmışlardır. Bunlardan ilki olan Avusturya (Viyana) okulu, marjinal fayda teorisini geliştirmiştir. Bu okulun en önemli iktisatçısı Karl Menger tüketim mallarının değerini marjinal fayda ile açıklarken, üretim faktörlerinin değerinin marjinal verime bağlı olduğunu belirtmiştir. Menger, böylece iktisat bilimine marjinal fayda ve marjinal verim kavramlarını getirmiştir. Lozan okulundan (matematiksel okul) Leon Walras genel denge teorisini geliştirmiştir. Cambridge Okulu ise kısmi denge teorisini ortaya koymuştur. Alfred Marshall, Arthur C. Pigou, John Bates Clark, Wicksell Cambridge Okulu'nun en önemli iktisatçıları sayılabilir. Gelir dağılımı konusunda en önemli katkılar, Marshall ve Clark tarafından yapılmıştır (Özgüven, 2005: 196-205-210).

Alfred Marshall talep elastikiyetini ilk defa ileri sürmüş ve talebe büyük önem vermiştir. Marshall'ın değer teorisine göre değer, emek ve maliyetlerden başka talebe de bağlıdır. Fiyat da arz ve talebe göre belirlenmektedir. Alfred Marshall analizlerinde kısa ve uzun dönem ayrımı yapmıştır. Kısa dönemde emek unsuru sınırlı olduğu için emek talebinin artması, üretim artmayacağından, faktör fiyatlarını normal durumdaki faktör fiyatlarından daha da yükseltecektir. Bu fiyat farkı benzer-rantı meydana getirmektedir. Ama uzun dönemde fiyatlar talep tarafından değil üretim ve maliyetler tarafından belirlenir. Bu durumda uzun dönemde emek arzı artacağından yüksek ücretler, tekrar normal ücret düzeyine inecektir (Özgüven, 2005: 211-212).

Alfred Marshall'a göre gelir dağılımı meselesi, üretim faaliyetlerine karışmış olan unsurlardan her birinin alacakları payların belirlenmesinden ibarettir. Üretim faktörlerinin aldıkları pay marjinal verimliliklerine göre belirlenir. Neo-klasiklerde, marjinal verimliliğe dayalı bölüşüm teorisi, J. B. Clark ile en olgun seviyeye ulaşmıştır. Clark emek, sermaye miktarı, üretim ve üretim tekniği, tüketici zevkleri değişkenlerini sabit kabul ederek statik bir toplumu incelemiştir. Clark tam rekabet varsayımları altında, ücret ve faizi marjinal verim teorisine göre açıklamıştır. Marjinal verim teorisi bir makro bölüşüm teorisi olmakla beraber marjinal verime göre bölüşüm haklı ve adildir. Buna göre emek ve sermayenin değeri marjinal birimleri tarafından belirlenir. Ücret marjinal işçinin verimine göre oluşur.

Neo-klasik iktisatçılar gelir dağılımını bir faktör fiyatlandırması sorunu olarak ele alarak fiyat teorisinin özel bir parçası olarak görmüşlerdir. Tam rekabet ve tam serbestlik şartlarının geçerli olması, fiyat mekanizması ve üretim faktörlerinin marjinal verimliliği, kâr ve fayda maksimizasyonu gibi amaçlar neo-klasik iktisadın temelini oluşturmuştur. Teoriye göre bölüşüm, tamamen piyasa koşullarında belirlenmektedir. Marjinal verimlilik teorisi bölüşümü belirleyen tek unsurdur. Her üretim faktörünün üretime katılan son biriminin yaptığı katkı, o üretim faktörünün marjinal verimliliğidir. Her üretim faktörü, üretime yaptığı katkıya eşit pay almakta ve o ölçüde gelir elde etmektedir. Ücreti emeğin marjinal verimi belirler. İşçiler üretime katkıda buldukları oranda milli gelirden pay alırlar. İşgücü arzı yani işçi sayısı artınca, üretimdeki marjinal birim daha yüksek bir sayıya çıkar ve marjinal üretkenlik azalır. Ücretler de düşer. İşgücü talebi arttığı zaman ise tam tersi ücretler yükselecektir. Sermayenin marjinal verimi de kârı belirlemektedir (Üstünel, 1988: 299).

Faktör fiyatlarının marjinal ürün tarafından belirlenmesi neo-klasik iktisadın en çok eleştirilen tarafıdır. Piyasa ekonomilerinde faktör fiyatları marjinal gelirden yüksek olamaz. Fakat neo-klasiklerin dağılım teorisinde faktör fiyatlarının neden marjinal ürünlerin altında oluşamayacağını kesin olarak açıklayamamaktadır (Alkin, 1981: 199-200).

Klasik teorinin ekonominin gelişmesi ile yetersiz kalması sonucu neo-klasik iktisat ortaya çıkmıştır. Neo-klasik iktisatçılar kapitalist sistemi savunmuşlardır. Alfred Marshall ve John Bates Clark neo-klasik gelir dağılımı teorisinin oluşmasında önemli katkıları olan iktisatçılardır.

Klasik iktisatçılar gelirin sınıflar arasındaki bölüşümü üzerinde durmuştur. Neo-klasikler ise gelirin üretime katılan faktörler arasında bölüşümü ve faktör fiyatlarının oluşma biçimi üzerinde durmuşlardır. Neo-klasik iktisatçılar bölüşümü marjinal fayda teorisi ile açıklamışlardır. Yani gelir dağılımında üretim faktörlerinin marjinal verimlilikleri önemlidir. Her üretim faktörünün üretime katılan ilave biriminin üretime yaptığı katkı, o faktörün marjinal verimliliğini verir. Neo-klasik teori emek ve sermaye faktörleri üzerinde durmuştur. Emeğin marjinal verimi ücreti, sermayenin marjinal verimi ise karı belirler.

Neo-klasik iktisatçılar tam rekabet varsayımı altında her üretim faktörünün, ürüne yaptığı katkıya eşit gelir sağladığını ve bunun adil olduğunu; belirli

varsayımlar altında, milli gelir bütün faktörler arasında paylaşıldığında geriye hiçbir artık kalmadığını ve toplam hasılanın tükendiğini gösteren bir bölüşüm teorisi kurmuşlardır. Bölüşümün tamamen piyasa koşullarında belirlendiği ve marjinal verime göre bölüşümün evrensel olduğu yargısına varmışlardır (Kazgan, 1984: 165).

Neo-klasik teoriye göre her üretim faktörü üretime yaptığı katkıyla orantılı olarak milli gelirden pay aldığı için üretim faktörlerinin marjinal verimlilikleri düşünce gelirden alacakları pay da düşecektir. Örneğin, işgücü arzı artıkça her eklenen işçi marjinal verimliliği düşüreceği için ücretlerde düşecektir. İşgücü talebinin artması ise ücretleri arttıracaktır.

Neo-klasik gelir dağılımı teorisi, tam rekabet ve serbestlik, fiyat mekanizması, marjinal verimlilik, kar – fayda maksimizasyonu amaçları çerçevesinde oluşmuştur.

Neo- klasik gelir dağılımı teorisine bazı eleştiriler yöneltilmektedir. Bunlardan biri faktör fiyatlarının marjinal ürün tarafından belirlendiği görüşüdür. Piyasa ekonomisinde her hangi bir faktörün fiyatı marjinal hasıladan yüksek olamaz. Ancak, neo-klasikler faktör fiyatlarının neden marjinal ürünlerin altında oluşamayacağı hakkında kesin bir kanıt gösterememektedir. Üstelik tam istihdam sınırına ulaşıncaya kadar azalan verim durumunun geçerli olması halinde, ücret haddi emeğin marjinal ürünü tarafından belirleniyorsa toplam ücretler, toplam hasılayı aşabilir. Böyle bir durum kar payı negatif olacağı için tutarsız bir sonuç doğurur (Aklın, 1987: 119).

2.2.2.4. Keynesyen Gelir Dağılımı

John Maynard Keynes “İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi” (1936) adlı eseriyle iktisat literatürüne önemli katkılar yapmıştır. Keynes bu kitabında tam istihdam ve gelir dağılımı üzerinde durmuş, ancak gelir dağılımı konusunda bir model kurmamıştır. Buna rağmen Keynes’in gelir dağılımı ile ilgili görüşlerine ulaşılabilir.

Keynes toplam gelirlerin, tüketim ve yatırım malları üretiminden sağlanabileceğini söyler. Ayrıca gelirlerin, tüketim ve yatırım mallarına yapılan harcamalar sonucu veya tasarrufların toplamı sonucu oluşabileceğini belirtir. Yatırımların tasarruflara eşit olduğunu, gelirin bir kısmı tüketildikten sonra geriye

kalan tasarrufun yatırıma yöneleceğini, bir başka deyişle yatırımın tasarrufa eşitliğini sağlayan etkenin gelir olduğunu söyler. Ayrıca, ekonomide denge durumuna genellikle eksik istihdam düzeyinde ulaşılmaktadır. Keynesyen gelir dağılımında iki varsayım vardır. Birincisi ücretlerin parasal olarak belirlenmesi, diğeri yatırımların tasarruflardan bağımsız olarak gerçekleşmesidir. Yatırımların tasarruflara eşitliğinin sağlanması üretim miktarını arttırmak yoluyla olacaktır. Üretim arttığında gelir ve istihdam düzeyi de artmaktadır. Eksik istihdam durumunda bile olsa gelir arttığında tasarrufta artar ve yatırım tasarruf eşitliği tekrar sağlanmış olur. Bu durumda ise gelirin dağılımında bir değişiklik olmayacak, ücretler ve kar arasındaki dağılım değişmeyecektir (Özbek, 2001: 63-64).

Keynes'e göre kar üretimden sağlanan toplam gelir ile üretimin maliyeti arasındaki farktır. İşçiler gelirlerinin neredeyse tamamını tüketime harcadıklarından tasarruf yapmaları zordur. Tasarrufu yüksek gelirliler yapar. Bunların tasarrufu arttığında yatırımlar da artacaktır. Yatırımların artması fiyatlar genel düzeyini yükseltecek ve ücretlerin değişmediği bir durumda gelir dağılımını işçi sınıfı yani ücretliler aleyhine değiştirecektir. İşçilerin tüketim eğilimi azalacaktır.

Keynes, geliri yeniden dağıtıcı bir vergileme ile yüksek gelirleri azaltıp, düşük gelirleri destekleyerek tüketim eğilimi ve efektif talebin artırılması, böylece istihdam seviyesinin yükseltilmesi gerektiği görüşünü ileri sürmüştür (Turhan, 1993: 35) Yani Keynes gelir dağılımındaki dengesizliklerin vergiler ile giderilebileceğini savunur. Düşük gelirli sınıfların vergi yoluyla korunarak gelirlerinde yükselmenin sağlanması ile bu sınıfın tüketim eğiliminin artacağını ve toplam talebin genişleyeceğini düşünür.

John Maynard Keynes (1883-1946), klasik iktisat teorisinden oldukça farklı teorik yaklaşımlar ortaya koymuştur. "İstihdam, Faiz ve Para-Genel Teori" adlı yapıtı ekonomi literatüründe bir devrim olarak tanınmıştır. Keynes'e göre tam istihdam ve gelir dağılımı kapitalist ekonomilerde en önemli iki sorun olmuştur. Eserinde öncelikle tam istihdam sorunuyla ilgilenmiş, gelir dağılımı konusunda ise bir model kurmamıştır (Özgül, 2005:224-225).

Gelir akımı, tüketim malları üretiminde ve yatırım malları üretiminde kazanılan olarak ikiye ayrılabilir. Harcama akımı da tüketim mallarına olan

harcamalar ve tasarruf olarak ele alınabilir. Keynes gelirin iki şekilde oluştuğunu belirtir. Birincisi tüketim ve yatırım mallarına yapılan harcamalardır. İkincisi, tasarrufların toplamı sonucu gelirin oluşmasıdır. Tüketim mallarının üretiminden kazanılan toplam gelir ile bu mallara yapılan toplam harcamalar arasındaki fark, üreticinin kârıdır. Yatırım malları üreten kesimin kârı ise, yatırım mallarının satış değerinden bu malların üretimi sırasında oluşan maliyetler çıkarıldığındaki farktır. Maliyetler veri iken kâr, sermaye mallarının fiyatına bağlıdır. Girişimciler karının bir kısmını tüketim harcamalarında kullanırlarsa, tüketim malları kesiminde karlar bu harcamaya eşit miktarda artar. Girişimciler zarar ettikleri takdirde normal harcamalarını kısıp tasarruflarını artırırlarsa, tüketim malları kesiminde bu tasarruflara eşit bir olumsuz etki ortaya çıkacaktır. Keynes'e göre üretim faktörlerinin fiyatları değişse bile bu sonuçlar aynı kalacaktır. Para otoriteleri bu değişimleri giderecek karar almadıkça faktör fiyatlarındaki oynamalar devam edecek ve bu da aynı oranda fiyat dalgalanmaları yaratacaktır. Sonuçta karlar hep aynı kalacaktır. Toplumun parasal geliri, işçilerin tüketim kararları, girişimcilerin yatırım kararları, toplumun likidite tercihi kararları ve para otoritelerinin para politikası ile ilgili kararları ile yakından ilişkilidir (Alkin, 1981: 200-201).

2.2.3. Gelir Dağılımının Sınıflandırılması

2.2.3.1. Fonksiyonel Gelir Dağılımı

Bir ekonomi içerisinde, çeşitli üretim faktörlerinin milli gelirden aldıkları payları inceleyen bir gelir dağılımı kavramıdır (Özbilen, 1998: 215). Bu üretim faktörleri ücretler, faizler, toprak rantı ve kârıdır. Bu faktörlerin milli gelir içinde oynadıkları rol ve etkinlik sahası fonksiyonel gelir dağılımı kavramıyla açıklanır. Bu dağılım, milli gelirin çeşitli sosyal tabakalar arasında nasıl dağıldığını, milli geliri üretime katılan üretim faktörleri sayısı kadar bölerek gösterir. Fakat sosyal sınıfların kendi içlerinde olası farklılıklarını göstermez (Kuştepe ve Halaç, 2004: 146).

Milli gelirin çeşitli sosyal sınıflar arasında dağılımını tespit etmek için kullanılan ve bu amaca en uygun olan metot, fonksiyonel gelir dağılımı metodudur. Ancak, bu metot çeşitli sosyal tabakaların milli gelirden aldıkları payları kaba hatlarıyla gösterir, detaylara inmez. Çünkü, toplumdaki sosyal tabaka farklılıkları, belirli sınıflandırmaların kapsamına giremeyecek kadar geniş ve

karmaşıktır. Böyle bir ayırım, sosyal sınıfların kendi aralarında derecelendirilmesine etki edemez.

Fonksiyonel gelir dağılımı, bir ülkenin gelişmişlik seviyesi hakkında oldukça net bilgi verebilmektedir. Öyleki, gelişmiş ülkelerde iktisadi kalkınmanın başlangıç dönemlerinde tarım kesimi milli gelirden en büyük payı alırken, gelişme düzeyi arttıkça ücretlilerin milli gelirden aldıkları payın arttığı gözlenmektedir. Bununla beraber gelişmiş ülkelerde emek gelirlerinin milli gelir içindeki payı %70'e kadar çıkarken, bu oran gelişmekte olan ülkelerde %30 gibi düşük bir düzeyde kalmaktadır (Yumuşak ve Bilen, 2000: 79).

2.2.3.2. Kişisel Gelir Dağılımı

Fertlerin veya tüketici karar birimlerinin belirli bir sürede elde ettikleri gelir miktarını belirlemek için kişisel gelir dağılımı kavramı kullanılır. Bu gelir dağılımı sayesinde, tüketici grupları arasındaki gelir dağılımı dengesizliklerini tespit etmek mümkün olduğu gibi, fonksiyonel gelir dağılımıyla kişisel gelir dağılımı arasındaki farkları tespit etmek de mümkün olabilmektedir. Örneğin, bir ekonomide ücretler milli gelirin % şu kadarını, faiz, rant ve karlar % şu kadarını meydana getiriyor dendiği zaman, burada fonksiyonel gelir dağılımı söz konusudur. Buna karşın, toplumda ne kadar ücretli, ne kadar rantiyeli, faiz veya gelir karlarıyla geçinen gruplar olduğunu fonksiyonel gelir dağılımı göstermez. Bir ailede yıllık gelirin hem ücret, hem faiz, hem rant ve hem de kar bir arada bulunabileceği için fonksiyonel gelir dağılımı bireyler arası gelir farklılıklarını da göstermez. Ama bir ekonomide yaşayan fertlerin % 5'i milli gelirin % 15'ini ele geçiriyor denildiği zaman, bu dağılım şekli kişisel gelir dağılımı kavramına girer (Özbilen, 2010: 458).

Kişi başına düşen milli gelir bu dağılıma ait bir ölçüttür. Kişi başına düşen milli gelir, toplam milli gelirin ülkenin nüfusuna bölümü ile elde edilir. Diğer bir ölçüt ise, ülke nüfusunu en düşük gelir grubundan en yüksek gelir grubuna doğru beş eşit gruba ayırır ve her gruba ait milli geliri hesaplar. Gruplara ait milli gelirlerin toplam millî gelire olan yüzdesi hesaplanarak, beş grup arasında karşılaştırma yapılır. En düşük gelir gruplarının % 20'si ile en yüksek gelir gruplarının % 20'sinin milli gelirden aldıkları paylar arasında büyük farkın olması gelir dağılımındaki eşitsizliği göstermektedir (Kuştepelı ve Halaç, 2004: 147).

2.2.3.3. Sektörel Gelir Dağılımı

Sektörel gelir dağılımı tarım, sanayi ve hizmet sektörlerinin milli gelirden aldıkları payları gösterir. Bu tanım milli gelirin üretim sektörleri arasındaki dağılımı için geçerlidir. Gelirin dağılımı üretim araçlarının mülkiyeti ile ilgili olarak ise milli gelirin kamu sektörü ve özel sektör arasındaki dağılımı olarak da tanımlanabilir. Asıl önemli olan milli gelirin üretim sektörlerindeki yani tarım, sanayi ve hizmet sektörlerindeki dağılımıdır. Çünkü bu sektörler ülkenin gelişme düzeyi ile ilgili bilgi verir. Örneğin az gelişmiş ülkelerde tarım sektörünün milli gelirden en yüksek payı aldığı, gelişmiş ülkelerde ise sanayi ve hizmet sektörünün milli gelirden en çok payı aldığı görülür.

Gelişmiş ülkelerde, ekonomi sanayi ağırlıklı olduğundan tarım sektörünün milli gelirdeki payı azdır. Gelişimi az olan ekonomilerde ise ekonomi tarıma dayalı olduğu için tarım sektörünün milli gelirdeki payı fazladır. Yani, gelişimi az ekonomilerde, sanayi sektörünün milli gelirdeki payı az, gelişmiş ekonomilerde sanayi sektörünün milli gelirdeki payı fazladır. Türkiye’de bu durum tarım sektöründe devletin hissesi %1, imalat sektöründe %50 civarındadır (Özbilen, 2010: 457).

2.2.3.4. Bölgesel Gelir Dağılımı

Ekonomiler çeşitli üretim bölgelerinden meydana gelir ve her bölge kendine has ekonomik, sosyal ve demografik özellikler gösterir. Ülke, tarıma dayalı bir ekonomiye sahipse, bölgesel iklim farklılıkları üretimi doğrudan etkileyecektir. Sanayi ve ticaret ağırlıklı bir yapıya sahipse, bölgesel farklılıklardan doğan bir dengesizlik meydana gelecektir. Bu durumda denebilir ki, milli gelir bölgeler arasında eşit olarak dağıtılmamıştır.

Milli gelirin bölgesel dağılımı, bir ülkenin farklı bölgelerinde yaşayan insanların, milli gelirden ne oranda pay aldıklarını gösterir. Gelişmiş ülkelerde bölgeler arasındaki gelir dağılımı dengesizlikleri daha az, az gelişmiş ekonomilerde bu dengesizlikler daha belirgindir. Bu bağlamda, gelir dağılımı bir ekonomide gelişmiş ve az gelişmiş bölgeler arasındaki farklılaşmaları tespit etmeye yarayan bir araç olarak da kullanılabilir.

Coğrafi bölge içinde kişi başına düşen bölge geliri, kişi başına düşen milli gelirin 2/3’si ile karşılaştırılırsa, ekonomik olarak kalkınmış bölgeler içindeki

nüfusun %1,kişi başına düşen milli gelirin 2/3'ünden daha az bir gelire sahip olduğu görülür. Bu durum İngiltere ve İsviçre gibi kalkınmış ekonomilerde böyledir. Fransa ve Norveç de bu oran %10, İtalya, İspanya ve Türkiye'de %30'dur (Özbilen, 2010: 455-456).

2.2.4. Gelir Dağılımındaki Eşitsizliklerin Nedenleri

Milli gelir bir anlamda ücret, faiz, rant, kar gibi üretim faktörleri fiyatlarının toplamına eşittir. Her faktörün kendine has bir bedeli vardır. Üretim faktörlerinden emeğin fiyatı ücret, sermayenin fiyatı faiz, teşebbüsün fiyatı kar, toprağın gelir değeri ranttır. Buna göre, gelir elde etmenin yegane şartı üretim faktörlerine sahip olmak ve bunları fiilen üretimde kullanmaktır. Üretim faktörleri fiyatlarından ücretin dışında olanlara servet dersek, servetin kullanılması ve kiralanması sonucu ortaya çıkan fiyatlar gelir dağılımını belirleyen asli unsurlar olarak karşımıza çıkar. Bir ekonomide kişiler arasındaki gelir dağılımının eşitsizliği emeğin fiyatının eşitsizliğine, servet dağılımının eşitsizliğine ve faktör fiyatlarına devletin müdahale etmesi gibi nedenlere dayanır.

2.2.4.1. Emek Faktörünün Dağılım Fonksiyonu

Ücret emeğin geliridir. Bir ekonomide, farklı iş kollarında çalışan işçiler arasında işin gereği yeterli tecrübeye sahip olan işçilerle, bilgi ve beceri yönünden yeterli tecrübeye sahip olmayanlar arasında farklı ücretler uygulanmaktadır. Bunun sebebi emeğin kalitesidir. Bir iş yerinde çalışan bütün işçilerin aynı işi aynı beceri ile yapamayacaktır. Bu durumda, emek gelirinin yani ücretlerin farklı olması doğaldır. Diğer bir konu ise; emeğin arz ve talebe göre değerlendirilmesidir. Yani, ücret farklılıkları emeğe olan talepten de kaynaklanabilir. Öyle ki, ekonomik sistem içerisinde farklı iş güçlerine, farklı talepler vardır. Arzu edilen kalifiyeli emeğe olan talep fazla ise, ücret seviyesi de yüksektir. Ancak, emek arzını belirleyen tek faktör ücret değildir. Herkesin her işi yapamayacağı gerçeğinden hareket edersek, talep edilen emeğin o işi yapabilmek için sahip olduğu beceriyi elde etme koşulları ve zahmeti de emek arzı üzerinde etkili faktörlerdir. Bu nedenle, ekonomik sistem içerisindeki bütün olumsuzlukları ortadan kaldırsak dahi, emek gelirleri arasındaki farkları tamamen ortadan kaldırmak imkânsızdır. Buradan şu sonuca ulaşmak mümkündür: Arz edilen emeğin dağılımındaki eşitsizlikler, emek gelirleri arasındaki eşitsizliğin en önemli

nedenidir. Bu ise, eğitim imkânlarının eşit dağıtılmamasından kaynaklanmaktadır (Özbilen, 2010: 461-462).

2.2.4.2. Servet Dağılımı

Servet dağılımı, tüketici karar birimleri arasındaki gelir dağılımını da etkilemektedir. Çünkü, servet gelirleri, servetin birimler arasında dağılımına göre gelir elde etmesine neden olmaktadır. Yani, çok serveti olan çok gelir elde edecek, az serveti olan da az gelir elde edecektir. Servet gelirleri, emek dağılımına göre çok daha eşit olmayan bir dağılımdır.

Türkiye dahil, Batı Avrupa ülkelerinde yapılan çalışmalar, gelir getiren servetin çok büyük bir kısmının küçük bir grubun yükümlülüğünde olduğunu göstermiştir. Buna rağmen, büyük çoğunluk bu olanaklardan yoksundur. Bunun iki nedeni vardır. Birincisi, bütün olanaklara rağmen emeğin niteliğini artırabilme imkanının sınırlı olması, ikincisi de, gelir eşitsizliklerinin bir üst sınırı olmasıdır (Özbilen, 2010: 463). İnsanların gelir elde etmeden yaşaması mümkün değildir. Herkesin aynı düzeyde gelir elde etmesi ve aynı miktarda servete sahip olması da mümkün değildir.

2.2.4.3. Faktör Fiyatları

Servet ve iş gücünün dağılımını baz alarak sabit kabul edersek, faktör fiyatlarındaki değişimler tüketici birimleri arasındaki gelir dağılımını fiyatı değişen faktörün lehine veya aleyhine değiştirir. Faktör fiyatlarının sıfıra düştüğü bir ekonomide servet birikimi, tek başına gelir artışları yaratamaz. Yine, devletin faiz hadlerini durdurması, binaları kontrol altına alması, gelir dağılımını belirli bir kesim lehine önlediği gibi, belirli kesim gelirlerini de reel olarak yükseltebilir.

2.2.5. Kişisel Gelir Dağılımı Eşitsizliğinin Nedenleri

➤ **Yetenek Farklılıkları:** insanların yetenekleri farklılık gösterir. Bazıları daha hızlı koşar, daha hızlı hesap yapar, daha güzel şarkı söyler, daha doğru daktilo yazar vb. O halde, bazı insanların daha fazla gelir elde etme eğiliminde olduğunu söylemek yanlış olmaz. Buna ek olarak, hangi tür yeteneğin daha fazla gelir sağlayacağı konusu iktisatçılar, sosyologlar ve psikologlar arasında tartışma konusu olmuştur. Diğer yandan sağlık sorunlarının kazanma yeteneklerini azalttığını da söylemek mümkündür.

- **Çalışma Yoğunluğundaki Farklılıklar:** ;Bazı insanlar diğerlerine göre daha uzun saat çalışırlar. Bu durum gönüllü gelir farklılıklarıyla sonuçlanır.
- **Risk Üstlenimi:** Birçok insan risk üstlenerek daha fazla paraya sahip olabilir. Bazı insanlar paralarını belirsizliklerin fazla olduğu hisse senetlerine de yatırabilirler. Eğer, belirsizlikleri lehlerine sonuçlanırsa, diğer insanlara göre daha varlıklı olacaklardır.
- **İşin Gereği Olarak Ücret Farklılıkları:** Bazı işler diğerlerine göre daha zordur ya da daha tehlikelidir ya da daha yorucudur. İnsanların bu işleri yapmaları için bazı finansal destekler sağlanabilir. Örneğin, gece çalışan fabrika işçisine, gündüz çalışan işçiden daha yüksek ücret ödenir.
- **Okul ve Diğer Tür Eğitimler:** İnsanların okulda veya diğer şekillerde aldıkları eğitim 'beşeri sermaye yatırımı' dır. Çalışanlar gelecekteki gelirlerinin daha yüksek olması için, becerilerini ve yeteneklerini geliştirmek amacıyla cari gelirlerinden vazgeçebilirler. Öğrenim farklılıklarının gönüllü ve gönülsüz olmak üzere iki yüzü vardır. Eğer insanlar kendi iradeleriyle üniversiteye gitmemişlerse, gönüllü olarak gelirlerini etkileyecek karar almışlardır. Ancak bazı aileler çocuklarının eğitim masraflarını karşılayamayacakları için üniversiteye gitmelerine izin vermeyebilirler. Bu durumda meydana gelen gelir farklılığı gönülsüz sonucunu doğuracaktır.
- **İş Denevimi:** Bir işte diğerlerine göre daha deneyimli olanlar daha yüksek ücret elde ederler.
- **Miras Yoluyla Servet Aktarımı:** Tüm gelirler çalışma yoluyla elde edilmez. Bazı gelirler servete yapılan yatırımlar sonucu elde edilir. Böylece bu servetin bir kısmı miras yoluyla kuşaktan kuşağa geçer.
- **Piyasalardaki Rekabet Koşulları:** Bir ekonomide mal ve faktör piyasalarında tam rekabet koşullarından daha çok aksak rekabet koşulları geçerlidir. Dolayısıyla bu tür piyasalarda faaliyet gösteren firmalar üretimlerini azaltarak, fiyatlarını yükseltmek suretiyle aşırı kar elde edebilirler.

➤ **Bölgelerarası ve Yörelerearası Gelişmişlik Farkları:** Bir ekonomide ekonomik gelişme, gelişmeye en uygun koşulları taşıyan bölge ve yörelerde daha fazla olur. Örneğin ülkemizde Marmara, Ege ve Akdeniz bölgeleri, İstanbul, Bursa, Kocaeli, İzmir, Adana, Antalya, Kayseri, Gaziantep vb. şehir ve yöreler daha hızlı gelişmektedir. Bu yörelerde insanlar hem daha kolay iş bulabilmekte hem de daha yüksek gelir elde etmektedirler.

➤ **Sans Faktörü:** Örneğin, su kuyusu açmak için toprağı kazan bir çiftçi petrol ya da benzer kıymetli maden bulabilir ya da yolu olmayan dağlık bir yöreden yol geçmesi sonucu turizmin gelişmesi değersiz arazilerin değerlendirilmesine neden olabilir. O halde gelir farklılıklarının önemli bir kısmı şans faktörü sonucu oluşabilir (Başoğlu, Ölmezoğulları, Parasız, 2012: 190-191-192).

2.2.6. Kişisel Gelir Dağılımındaki Eşitsizliklerin Ölçülmesi

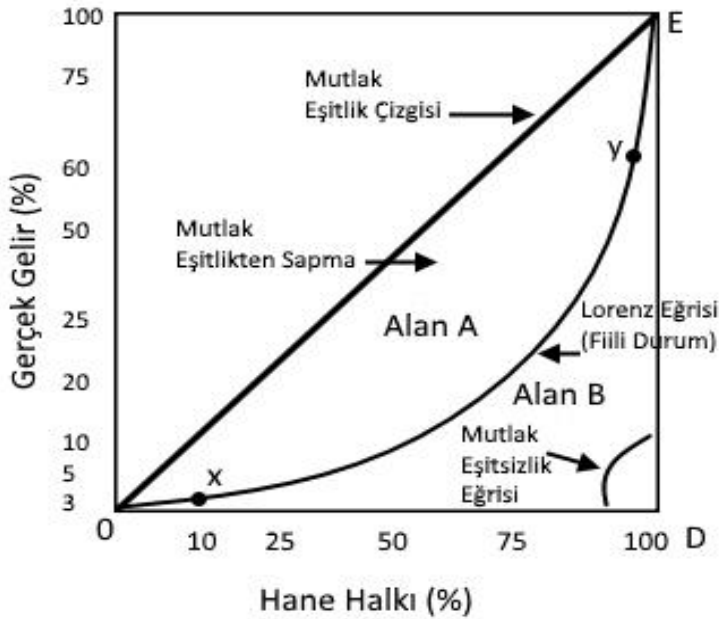
Bir kişi ya da kurumun vergilendirilmesi gelirin hem kaynağını hem de kullanımını etkileyecektir. Bu iki olası gelir değişikliğinin bileşkesi, kişisel yansımayı ölçmemize imkân sağlayacaktır. Bunun için de ya tamamen gelir sınıfları ya da Lorenz eğrisi kullanılmaktadır (Recktenwald, 1971: 40). Kişisel yansımaya, vergi yükünün zaman içindeki dağılımı açısından son derece önemlidir. Bunu ölçmenin en önemli araçlarından biri Lorenz eğrisidir. Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisi bu eğri kullanılarak gösterilebilir. Bu ilişkinin rakamsal olarak ifade edilmesi ise Gini katsayısı ile olmaktadır.

2.2.6.1. Lorenz Eğrisi

Kişisel gelir dağılımındaki eşitsizliği ilk olarak Amerikalı iktisatçı Max Otto Lorenz, 1905 yılında yayınladığı makalesinde ortaya atmış ve bunu bir eğri üzerinde göstermiştir (Miller, 2004: 720). Lorenz eğrisi olarak bilinen bu diyagram, mutlak gelir dağılımı eşitliğinden, gelirin en adaletsiz dağılımına kadar bütün ihtimalleri göstermektedir (Tuncer, 1970: 14). Başka bir ifadeyle bir ülkenin ulusal gelirin dağılımının eşit bir gelir dağılımından nasıl sapmalar gösterdiğini ortaya koymaktadır.

Aşağıdaki Lorenz eğrisinin yatay ekseninde hane halkının (nüfusun), dikey ekseninde ise hane halkı gelirlerinin (milli gelirin) kümülatif yüzdeleri yer almaktadır (Taylor, 2004: 365). Ekonomide gelir tam anlamıyla eşit olarak

dağıtıldığı durum, sol alt köşeden başlayıp, sağ üst köşede biten mutlak eşitlik doğrusu (OE) ile ifade edilmektedir. Bunu anlamak için en düşük gelirli yüzde onluk grubun milli gelirden aldığı yüzdeye bakılır. Yatay eksen ile mutlak eşitlik doğrusu arasındaki açı 45 derece olduğu için, en düşük yüzde onluk grup, milli gelirin yüzde onunu alacaktır. Yine en yüksek yüzde onluk grup da milli gelirin yüzde onunu alacak ve bu durum bu şekilde devam edecektir. Ancak gerçekte milli gelir bu şekilde eşit olarak dağılmaz. Tam tersine en düşük yüzde onluk grup milli gelirin yüzde onundan daha azını alırken, en yüksek yüzde onluk grup ise milli gelirin yüzde onundan fazlasını alır (Sloman, 1999: 283). Böyle bir durumda Lorenz eğrisi mutlak eşitlik doğrusundan uzaklaşmaya ve aşağı doğru sarmaya başlar. Diğer durumda düşük gelir grubundakilerin milli gelirin daha büyük bir kısmını, yüksek gelirin grubundakilerin ise milli gelirin daha düşük kısmını almaları halinde Lorenz eğrisi mutlak eşitlik doğrusundan yukarı doğru kaymaya başlayacaktır. Sonuç olarak her iki durumda da Lorenz eğrisi 45 derecelik doğruya yaklaştıkça gelir dağılımındaki adalet artacak, tersi durumda adalet azalacaktır (Anderson, 2003: 114).



Kaynak: Anderson, 2003: 114.

Şekil 2.6. Lorenz Eğrisi (Kişisel Yansımının Ölçülmesi)

Hiçbir ülkede gelir mutlak olarak eşit dağıtılmadığından Lorenz eğrisi de mutlak eşitlik eğrisinden uzaklaşmaktadır. Örneğin, gelir dağılımının (OxyE) şeklinde olduğu bir durumda, en düşük yüzde onluk grup milli gelirin yüzde üçünü alırken (x noktası), en yüksek yüzde onluk grup milli gelirin yüzde kırkını (y noktası) almaktadır (Hyman, 1996: 390). Burada gelirin mutlak olarak eşit dağıtıldığı ya da tamamen eşitsiz dağıtıldığı her iki durumun da göz önünde bulundurulması gerekir. Gelirin mutlak olarak eşit dağıtıldığı bir durumda nüfusu oluşturan (n) sayıdaki kişinin her biri, gelirin (1/n)'lik kısmına sahip olacaktır. Böylece Lorenz eğrisi mutlak eşitlik doğrusuna dönüşecektir. Gelirin tamamen eşitsiz dağıtıldığı durumda ise bütün geliri bir tek kişi elde edecektir. Bu kişi dışındaki herkes sıfır gelir elde etmiş olacağı için Lorenz eğrisi öncelikle yatay eksene paralel olacaktır. Buna o kişinin de geliri eklendiğinde toplam milli gelir bir anda (1.0) a yükselecek ve Lorenz eğrisi de sağ tarafa doğru dikey eksen takip ederek ters bir L harfi şeklini alacaktır. Şekilde gelirin en adaletsiz dağıtıldığı bu durum (ODE) ile gösterilmektedir (Anderson, 2003: 115).

Avrupa ülkelerinin çoğunda, bu eğri mutlak eşitlik doğrusuna daha yakındır. Bangladeş çok fakir bir ülke olmasına karşın, ABD'ye göre daha eşit bir gelir dağılımına sahip iken, Brezilya ABD'den daha kötü durumdadır. Bangladeş'te nüfusun % 60'ı, ABD'de %29.8'i ve Brezilya'da %19'u, milli gelirin %40'ını almaktadır. ABD'de en yüksek gelirliler %10 ve %1'lik grupların milli gelirden aldıkları pay (sermaye geliri hariç) 1920'lerde sırasıyla %43,6 ve %17,3 iken 2005 yılında bu oran %44,3 ve %17,4 şeklinde gerçekleşmiştir. Dünya geneline bakıldığında, dünya nüfusunun %60'ı milli gelirin sadece %5'ini aldığı görülmektedir (Taylor, 2004:366).

Türkiye, Dünya Bankasının verilerine göre gelir dağılımının adaletsizliği yönünden, en kötü durumda olan yoksul ülkeler grubunda yer almaktadır. TÜİK'in verilerine göre en yüksek gelire sahip son gruptakilerin toplam gelirden aldığı pay %46,5 iken en düşük gelire sahip ilk gruptakilerin toplam gelirden aldığı pay %6,1'dir. Buna göre son yüzde yirmilik grubun toplam gelirden aldığı pay, ilk yüzde yirmilik gruba göre (P80/P20) 7,6 kattır (bkn. Çizelge 2.6.).

Çizelge 2.6. Türkiye’de Hane Halkı Gelirine Göre Sıralı Yüzde 20’lik Gruplar

Yüzde 20'lik Fert Grupları	Türkiye	
	2014	2015
Toplam	100	100
İlk Yüzde 20	6,2	6,1
İkinci Yüzde 20	10,9	10,7
Üçüncü Yüzde 20	15,3	15,2
Dördüncü Yüzde 20	21,7	21,5
Son Yüzde 20	45,9	46,5
P80/P20 Oranı	7,4	7,6
Gini Katsayısı	0,391	0,397

Kaynak: Veriler TÜİK resmi sitesinden alınarak düzenlenmiştir.

Türkiye’de ortalama yıllık eşdeğer hane halkı kullanılabilir fert geliri bir önceki yıla göre %13,5 artarak 14 bin 553 TL’den 16 bin 515 TL’ye yükselmiştir. Toplam eşdeğer hane halkı kullanılabilir fert gelirleri içerisinde en yüksek pay %49,7 ile maaş ve ücret gelirlerine ait iken, ikinci sırayı %20 ile sosyal transferler, üçüncü sırayı ise %18,8 ile müteşebbis gelirleri almıştır. Sosyal transferlerin %92’sini emekli ve dul-yetim aylıkları, müteşebbis gelirlerinin ise %73,4’ünü tarım dışı gelirler oluşturmaktadır (Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması 2015, Sayı:21584, 21 Eylül 2016).

2.2.6.2. Gini Katsayısı

Lorenz eğrisi üzerinde incelenen gelir eşitsizliği ölçütleri arasında en bilineni ve kullanılanı Gini katsayısıdır. İtalyan istatistikçi Corroda Gini tarafından 1914 yılında ortaya konmuştur. C. Gini, gelir dağılımı eşitsizliğinin matematiksel bir katsayı ile gösterilebileceğini ifade etmiştir. Gini katsayısı, 45 derecelik mutlak eşitlik doğrusu ile Lorenz eğrisi arasında kalan alanın, mutlak eşitlik doğrusu altında kalan üçgenin alanına oranıdır (Bruce, 1998: 259). Buna göre;

Gini Katsayısı = Mutlak eşitlik doğrusu ve Lorenz eğrisi altındaki alan / Mutlak eşitlik doğrusu altındaki alan’dır. Gini katsayısı 0 ile 1 arasında bir değer alır. Katsayının 1’e yaklaşması gelir eşitsizliğinin arttığını bir başka deyişle gelir dağılımının bozulduğunu, 0’a yaklaşması ise gelir eşitsizliğinin azaldığını yani gelir dağılımının düzeldiğini göstermektedir. Gini katsayısının 0 olması toplumdaki herkesin eşit gelire sahip olduğu anlamına gelmektedir. Katsayının 1

olması durumunda ise, tüm gelirlerin tek bir kişi veya tek bir grup tarafından alındığını göstermektedir.

Türkiye İstatistik Kurumunun (TÜİK) 2015 yılı sonuçlarına göre Gini katsayısı bir önceki yıla göre 0,006 puan artış ile 0,397 olarak gerçekleşmiştir. Yani, gelir eşitsizliği bir önceki yıla göre 0,006 puan artmıştır. Dünya Bankası verilerine göre AB 25 ülkeleri içerisinde, aday ülkeler dahil, Gini katsayısı 0,40'ın üzerinde olan ülke bulunmamaktadır. Bu da Türkiye'de Gini katsayısının oldukça yüksek olduğunu göstermektedir (Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması 2015, Sayı:21584, 21 Eylül 2016).

• Türkiye'de Kişisel Gelir Dağılımı ve Yıllar İtibariyle Gini Katsayısı Değişimi

Kişisel gelir dağılımı eşitsizliğini tespit etmek için yapılan çalışmalarda çoğunlukla veri kaynağı olarak gelir dağılımı anketleri kullanılmaktadır. Hane halkı gelirini temel alan gelir dağılımı anketlerine dayanılarak Türkiye'de kişisel gelir dağılımı için yapılan çalışmalar, 1968, 1973, 1986, 1987, 1994, 2002, 2003, 2004 ve 2005 yıllarında yapılmıştır. Gelir dağılımı çalışmalarını, anketler dışında gelir vergisi beyanlarına dayanarak da yapmak mümkündür. 1963 yılında yapılan çalışma bu türden bir örnek olup gelir vergisi ödeyen mükelleflerin beyanlarına dayanmaktadır. Kişisel gelir dağılımı çalışmalarından elde edilen bulgular aşağıdaki çizelgede gösterilmiştir.

Çizelge 2.7. Türkiye'de Kişisel Gelir Dağılımı (1963-2005)

Hane Halkı Yüzdeleri	1963	1968	1973	1978	1983	1986	1987	1994	2002	2003	2004	2005
En Düşük %20	4,5	3,0	3,5	2,9	2,7	3,9	5,2	4,9	5,3	6,0	6,0	6,1
İkinci %20	8,5	7,0	8,0	7,4	7,0	8,4	9,6	8,6	9,8	10,3	10,7	11,1
Üçüncü %20	11,5	10,0	12,5	13,0	12,6	12,6	14,1	12,6	14,0	14,5	15,2	15,8
Dördüncü %20	18,5	20,0	19,5	22,1	21,9	19,2	21,2	19,0	20,8	20,9	21,9	22,6
En Yüksek %20	57,0	60,0	56,5	54,7	55,8	55,9	49,9	54,9	50,1	48,3	46,2	44,4
Gini Katsayısı	0,55	0,56	0,51	0,51	0,52	0,50	0,43	0,49	0,44	0,42	0,40	0,38

Kaynak: Veriler DPT, DİE ve TÜİK resmi sitelerinden alınarak düzenlenmiştir.

Gelir dağılımı eşitsizliği Gini katsayılarına göre yorumlandığında 1963'ten 1968'e kısmi bir kötüleşme olmuştur. Daha sonraki yıllarda ise sürekli bir iyileşme göstererek Gini katsayısı 1987'de 0,43'e kadar düşmüştür. Ancak 1994 yılında gelir dağılımında ciddi bir bozulma yaşanmıştır. 2002 yılında ise tekrar 1987 yılı seviyesine geri dönüş yaşanmıştır. 2003 yılında 0,42 ve 2004 yılında 0,40'a gerileyen Gini katsayısı, 2005 yılında 0,38'e düşerek son kırk yılın en iyi seviyesine ulaşmıştır (TÜİK)

Türkiye'de gelir dağılımı araştırmaları tartışmalara yol açtığı için düzensiz biçimde yapılıyordu. Örneğin 1994 yılından 2002 yılına kadar gelir dağılımı araştırması yapılmadı. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) 2002 yılından itibaren bu araştırmaların sonuçlarını yıllık olarak yaparak yayınlamaya başladı. 2002'den itibaren gelir dağılımının düzeliyor olmasının gerçek nedeni 2001 yılında yaşanan ağır krizdir. Krizler, üst gelir gruplarında daha fazla gelir kayıplarına yol açtığı için gelir dağılımını düzeltici etki yaparlar. Daha sonra Gini katsayısının yeniden eski düzeyine gelmiş olması bu tezi doğrulamaktadır (TÜİK).

2002 ile 2005 yılları arasında katsayının ölçümü farklı bir anket olan Hanehalkı Bütçe Araştırması anketi sonuçlarına göre yapılıyordu. O nedenle 2002-2005 yılları sonuçlarıyla 2006 – 2015 yılları sonuçları arasında bire bir kıyaslama yapılamamaktadır. Aşağıdaki tabloda son sütunda yer alan P80/P20 gelirden en fazla pay alan yüzde 20'lik grubun geliriyle en düşük pay alan yüzde 20'lik grubun geliri arasında kaç kat fark olduğunu gösteriyor. Ancak 2002-2005 yılları arasında P80/P20 oranı hesaplanamamaktadır.

Krizlerin etkisi genellikle biraz gecikmeli olarak gelir dağılımını etkilemektedir. Ekonomik krizler üst gelir gruplarının daha fazla gelir kaybına yol açtığı için gelir dağılımında düzelmeyi sağlamaktadır. Örneğin 2001 krizi birçok bankanın batmasına, geri kalanların zarar etmesine yol açmış ve üst gelir gruplarının gelirlerini azaltmıştır. Yukarıdaki tabloda 2002 – 2004 arasında yaşana gelir dağılımı düzelmesinde 2001 krizinin gecikmeli etkisi olduğunu söyleyebiliriz.

2005 yılı Türkiye için özelliği olan bir yıldır. Krizin etkisi artık kaybolmuş, buna karşılık yabancı sermaye girişinde ve yatırımlarında rekor kırılan bir yıl olmuştur. Bu gelişmenin istihdama ve alt gelir gruplarının gelirine olumlu etkisi söz konusudur.

Çizelge 2.8. Türkiye’de Kişisel Gelir Dağılımı (2006-2015)

Hanehalkı Yüzdeleri	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
En Düşük %20	5,8	6,4	6,4	6,2	6,5	6,5	6,5	6,6	6,5	6,3
İkinci %20	10,5	10,9	10,9	10,7	11,1	11,0	11,0	10,9	11,0	10,9
Üçüncü %20	15,2	15,4	15,4	15,3	15,6	15,5	15,6	15,4	15,6	15,5
Dördüncü %20	22,1	21,8	22,0	21,9	21,9	21,9	22,0	21,8	22,2	22,0
En Yüksek %20	46,5	45,5	45,3	46,0	44,9	45,2	45,0	45,2	47,4	45,3
P80/P20	9,5	8,1	8,1	8,5	8,0	8,0	8,0	7,7	7,4	7,6
Gini Katsayısı	0,43	0,41	0,41	0,42	0,40	0,40	0,40	0,40	0,39	0,40

Kaynak: Veriler TÜİK resmi sitesinden alınarak düzenlenmiştir.

Eğer Türkiye bu eğilimi sürdürebilseydi gelir dağılımı bozukluğunu düzeltme yolunda ilerliyor olacaktı. Ne var ki 2006 yılında yeniden 0.43’e çıkan Gini katsayısı 2007 ve 2008 yıllarında 0.41 oranında kalmıştır. Bu gelişim bize krizin yarattığı bir gelir dağılımı iyileşmesi yaşandığını işaret etmektedir. Yani 2002 ile 2005 arasında yaşanan gelir dağılımı düzelmesinin krizin getirdiği törpülemelerden kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Çünkü krizler yüksek gelir gruplarını daha fazla etkiliyor ve daha fazla törpülüyor. Krizin etkisi ortadan kalkmaya başladığında ise gelir dağılımı bozukluğu yeniden ortaya çıkmaya yöneliyor. 2001 krizi kadar etkili olmasa da küresel krizin etkisiyle 2009 ve sonrasında Gini katsayısında benzer düzelmeler ortaya çıkmış bulunuyor. Aşağıdaki tabloda da görüldüğü gibi, 2009 yılında 0,415’de kalan katsayı 2010 yılında 0,402’ye gerilemiş, 2011 yılında 0,404 olarak gerçekleşmiş durumda. Gelir dağılımında 2013’den 2014’e geçişte yaşanan düzelmenin 2014’den 2015’e geçişte yeniden bozulmaya dönüşmektedir. 2013’de 0,40 iken 2014 yılında 0,391’e gerileyen Gini katsayısı 2015’de 0,397’ye yükselmiş bulunmaktadır.

Son olarak tabloda P80/P20 satırında yer alan ve en yüksek gelir grubuyla en düşük gelir grubu arasındaki farkı gösteren değerlerde 2014’e kadar yaşanan düzelmenin yeniden bozulmaya başladığı görülmektedir. Aradaki fark 2014’de 7,4 kata gerilemişken 2015’de 7,6 kata yükselmiş bulunmaktadır.

Çizelge 2.9. AB Ülkeleri Gini Katsayısı Değişimi ve Türkiye Karşılaştırması

Ülkeler	2011	2012	2013	2014	2015
Avustralya	-	0,326	-	0,337	-
Avusturya	0,282	0,276	0,280	0,274	-
Belçika	0,272	0,268	0,268	0,266	-
Kanada	0,314	0,321	0,322	0,313	-
Şili	0,471	-	0,465	-	0,450
Çek Cumhuriyeti	0,259	0,256	0,262	0,257	-
Danimarka	0,251	0,249	0,254	0,256	-
Estonya	0,332	0,338	0,361	0,346	-
Finlandiya	0,264	0,260	0,262	0,257	0,260
Fransa	-	0,308	0,294	0,297	-
Almanya	0,291	0,289	0,292	0,289	-
Yunanistan	0,335	0,340	0,343	0,339	-
Macaristan	-	0,289	-	0,288	-
İzlanda	0,256	0,256	0,244	0,246	-
İrlanda	0,302	0,304	0,309	0,298	-
İsrail	0,371	0,371	0,360	0,365	0,360
İtalya	0,327	0,331	0,325	0,326	-
Japonya	-	0,330	-	-	-
Kore	-	0,307	0,302	0,302	0,290
Letonya	0,353	0,347	0,352	0,350	-
Litvanya	0,323	0,351	0,353	0,381	-
Lüksemburg	0,278	0,301	0,281	0,284	-
Meksika	-	0,457	-	0,459	-
Hollanda	0,283	0,281	0,280	0,305	0,300
Yeni Zelanda	0,323	0,335	-	0,349	-
Norveç	0,250	0,253	0,252	0,257	-
Polonya	0,301	0,298	0,300	0,298	-
Portekiz	0,338	0,338	0,342	0,338	-
Slovakya	0,262	0,250	0,269	0,247	-
Slovenya	0,245	0,250	0,255	0,251	-
İspanya	0,342	0,335	0,346	0,344	-
İsveç	0,273	0,274	0,281	0,274	-
İsviçre	-	-	0,295	0,297	-
Türkiye	0,407	0,402	0,393	0,398	-

Kaynak: <http://data.oecd.org> (Erişim: 10.07.2017)

Çizelge 2.9. AB Ülkeleri Gini Katsayısı Değişimi ve Türkiye Karşılaştırması
(devamı)

Ülkeler	2011	2012	2013	2014	2015
İngiltere	0,354	0,351	0,358	0,356	0,360
ABD	-	-	0,396	0,394	0,390
Kosta Rika	-	-	-	0,491	0,490

Kaynak: OECD (<http://data.oecd.org>) (Erişim: 10.07.2017).

Dünya ülkeleri üzerinde yapılan gelir dağılımı araştırmaları Gini katsayısının 0.25 ile 0.50 arasında yaygınlaştığını gösteriyor. İsveç, Norveç gibi sosyal demokrasi rejimi uygulayan Kuzey ülkelerinde Gini katsayısı 0,25 – 0,30 gibi oranlarda çıkıyor. Eski sosyalist ülkelerin çoğunda da buna benzer düşük Gini katsayıları söz konusu. Almanya, gelişmiş ekonomiler arasında 0,28’lik oranla gelir dağılımının en iyi olduğu ülke. İngiltere’de oran 0,34. ABD’de gelir dağılımı eşitsizliği Türkiye’deki gibi 0,41 düzeyinde.

Dünya ülkeleri üzerinde yapılan gelir dağılımı araştırmaları Gini katsayısının 0.25 ile 0.50 arasında yaygınlaştığını gösteriyor. İsveç, Norveç gibi sosyal demokrasi rejimi uygulayan Kuzey ülkelerinde Gini katsayısı 0,25 – 0,30 gibi oranlarda çıkıyor. Eski sosyalist ülkelerin çoğunda da buna benzer düşük Gini katsayıları söz konusu. Almanya, gelişmiş ekonomiler arasında 0,28’lik oranla gelir dağılımının en iyi olduğu ülke. İngiltere’de oran 0,34. ABD’de gelir dağılımı eşitsizliği Türkiye’deki gibi 0,41 düzeyinde. Türkiye’nin de üyesi olduğu OECD ülkeleri arasında en kötü Gini katsayısına sahip üç ülke şunlar: (1) Türkiye 0,40, (2) Meksika 0,48 ve (3) Şili 0,50.

2008 yılında ABD’de başlayarak tüm dünyaya yayılan küresel krizin Türkiye’ye yansımaları 2009 yılında olmuş ve bu krizin gecikmeli etkisi 2010 yılından itibaren, yukarıda değindiğim mekanizma sayesinde, gelir dağılımında düzelme olarak kendisini göstermiştir.

Türkiye, 2013 ve 2014 yıllarında büyüme potansiyelinin altına düşmüş ve yine bu anlamda krize girmiştir. Büyümedeki düşüşün etkisi gelirden ve daha çok üst gelir gruplarında kayıplar olarak karşımıza çıkmış ve yine gelir dağılımı üzerinde düzeltici etki yapmıştır.

Gelir dağılımında krizlerin veya eksik büyümenin yarattığı düzeltmeler sağlıklı düzeltme değildir. Gelir dağılımında sağlıklı ve anlamlı düzeltme yapabilmenin yolu üst gelir gruplarının doğru vergilendirilmesi ve alt gelir gruplarının gelirlerinin artırılmasından geçmektedir. Ki bu da ayrı bir yapısal reform meselesidir.

Çizelge 2.10. Vergi ve Transferler Öncesi ve Sonrası Gini Katsayıları

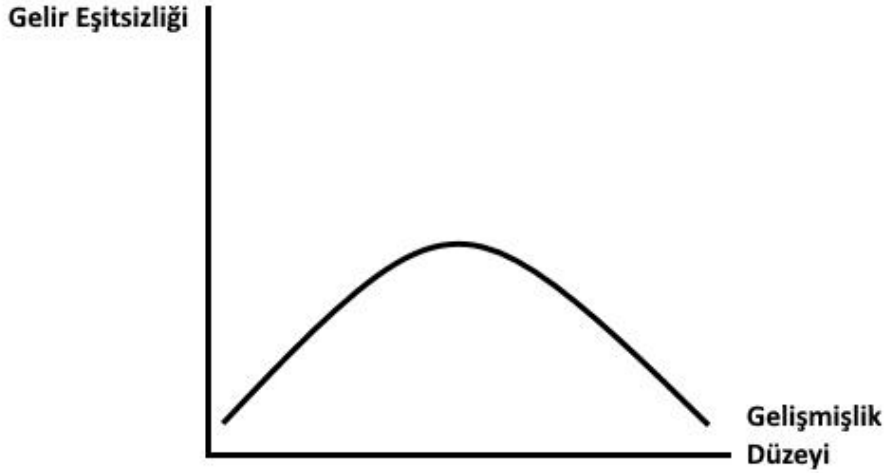
Ülkeler	Vergi ve Transfer Öncesi Gini Katsayısı	Vergi ve Transfer Sonrası Gini Katsayısı	Eşitsizlikteki Değişim (%)
Norveç	0,423	0,250	-41
Danimarka	0,431	0,253	-41
Finlandiya	0,486	0,261	-46
Belçika	0,483	0,264	-45
İsveç	0,435	0,273	-37
Hollanda	0,424	0,278	-34
Avusturya	0,496	0,282	-43
İsviçre	0,368	0,289	-21
Almanya	0,506	0,293	-42
İrlanda	0,568	0,302	-47
Fransa	0,512	0,309	-40
Kanada	0,438	0,316	-28
İtalya	0,502	0,321	-36
Yeni Zelanda	0,453	0,323	-29
Avustralya	0,460	0,324	-30
Portekiz	0,537	0,341	-36
İspanya	0,520	0,344	-34
İngiltere	0,525	0,344	-34
ABD	0,506	0,389	-23
Türkiye	0,474	0,412	-13

Kaynak: OECD'den aktaran Çelik, 2014: 81.

Kamu müdahalesinin gelir dağılımındaki eşitsizliği azaltmadaki rolü, özellikle İskandinav ülkelerinde belirgindir. Türkiye'de ise kamu müdahalesinin eşitsizliği azaltıcı etkisi en azdır.

2.2.6.3. Kuznets Eğrisi

Simon Kuznets tarafından ortaya konan Kuznets katsayısı, gelir dağılımındaki eşitsizliği gösteren ve sektörlere göre sınıflandırılmış bir Lorenz eğrisi ölçütüdür. Katsayı sadece iki sektörlü bir ekonomi için uygulanabilmektedir. Kuznets, gelir dağılımı ve ekonomik büyüme arasında bir ilişki olduğu savını ileri sürmüştür. Gelir düzeyi arttıkça, gelir dağılımındaki eşitsizlik önce artmakta sonra ise azalmaktadır. Bu ilişki “Ters U Savı” olarak bilinmektedir. Gelir düzeyini ve gelir dağılımını gösteren eğriye de Kuznets eğrisi denilmektedir (Özmucur, 1996: 5).



Kaynak: Özmucur, 1996: 5

Şekil 2.7. Kuznets Eğrisi

Kuznets'e göre, gelişmekte olan ülkelerde tarım dışı sektör tarım sektörüne oranla gelir dağılımı açısından çok daha dezavantajlı durumdadır. Tarım dışı sektördeki verimlilik ve ücretler, tarım sektöründen daha yüksek olması nedeniyle, tarım dışı sektörde daha büyük gelir eşitsizliği ortaya çıkmaktadır. İki sektörlü ekonomilerde uygulanan model, sektörlerden biri olan tarım sektöründen başlamaktadır. Tarım sektöründe istihdam yüksek, verimlilik ve gelir ise düşüktür. Bu kesim görece olarak daha eşit bir gelir dağılımına sahiptir. Ekonomik ve teknolojik gelişmeye bağlı olarak, tarım dışı sektör daha yüksek verimliliğe ve

gelire sahip olduğu için, gelir dağılımı eşitsizliği de daha büyük olmaktadır. Bu nedenle tarım sektöründen, diğerine işgücü akışı olacaktır. Tarım sektöründen tarım dışı sektöre doğru gelir ve istihdam transferiyle birlikte, tarım dışı sektörün ekonomide ağırlığı artmaya başladıkça, gelir dağılımındaki eşitsizlik önce artacak, tarım dışı sektörün istihdam payı belirli bir düzeye ulaştıktan sonra ise eşitsizlik giderek azalacak ve sınırlanacaktır. Bu şekilde ters U eğrisi oluşmaktadır. Kuznets bu savı ile gelirin sektörel açıdan dağılımını incelemiştir.

Kuznets katsayısı 0 ile 1 arasında bir değer almaktadır. Eğer sektörel ortalama ülke ortalamasına eşitse Kuznets katsayısı 0'a eşit olacaktır; eğer toplam çıktı tek bir sektör tarafından üretiliyorsa ve bu sektörün istihdam içindeki payı önemsiz derecede küçükse katsayı 1'e eşit olacaktır.

2.2.7. Kişisel Gelir Dağılımının Önemi

Ekonomik kalkınma ile sosyal kalkınmayı sağlamanın en yaygın ölçütlerinden biri milli gelirin kişiler arasındaki dağılımının eşitlenmesidir. Çünkü piyasa ekonomisi, kişiler arasındaki gelir dağılımını aşırı dengesizliklere ve eşitsizliklere sebep olacak derecede bozmaktadır. Bu nedenle, günümüzde iktisadi kalkınma planlarının sosyal kalkınmaya yönelik bölümleri de kişisel gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesi ve ekonomik kalkınmanın kişisel gelir dağılımında eşitsizliklere imkan vermemesi konuları üzerinde durulmaktadır. Kişisel gelir dağılımında adalete ulaşabilmek aşağıdaki maddeler açısından önemlidir.

• **Adaletli Bir Gelir Dağılımı Toplumda Sosyal Barışı Sağlar.**

Toplumsal dengesizliklerin en önemli nedenlerinden biri, sosyal gruplar arasındaki gelir dağılımında meydana gelen eşitsizliklerdir. Gelir dağılımı ne derece adil olursa veya gelirler arasındaki eşitsizlik ne kadar az olursa, kişiler arasındaki sosyal refah farkları da doğru orantılı olarak azalır ve toplumsal refah düzeyi yükselir. Kişiler arasında gerçekleştirilecek adil bir gelir dağılımı kişilerin, dolayısıyla, toplumun sosyal refahını sağlayacak, eşitsizlikleri giderecek, ekonomik güç dengesini sağlayacaktır. Ayrıca, çalışmadan sadece toprak veya sermaye rantıyla geçinen grupların oluşmasına engel olacaktır.

• **Kişisel Gelir Dağılımı Ekonomide İstikrar Sağlayıcı Bir Rol Oynar.**

Gelir dağılımı eşitsizliğinin hakim olduğu piyasalarda tasarruf yatırım dengesi

bozulmuştur. Ekonomide dengelerin bozulması piyasalarda istikrarsızlıklara sebep olur. Tüketici birimleri arasında adil olarak gerçekleştirilecek gelir dağılımı, tasarruf yatırım dengesini tasarrufların teşviki yönünde bozmasına imkan vermez. Böyle bir durumda, tasarrufların teşviki nedeniyle talep azalacak, talebin azalması arzı etkileyecek ve ekonomide bunalımlara, durgunluklara sebep olacaktır. Adil bir gelir dağılımının ekonomide fiyat istikrarını koruma ve tam çalışmayı gerçekleştirme fonksiyonu vardır (Samuelson, 1975: 562).

• **Kişisel Gelir Dağılımı Toplumun Refah Düzeyini Yükseltir.** Ekonomi içerisinde kişisel gelir dağılımının adil bir şekilde yapılabilmesi, yüksek gelirli sosyal gruplardan, az gelirli gruplara devlet eliyle yapılacak transferler ile mümkündür. Yapılacak transferler ile az gelirli grubun gelirine yapılacak katkı gelir eşitsizliklerini telafi edebilecektir. Marjinal fayda teorisine göre bir kişinin geliri ne kadar artarsa o kişinin gelirinin son birimine kattığı değer o kadar az olacaktır (Samuelson, 1975: 714). Dolayısıyla, az gelirli sosyal sınıflar lehine yapılan gelir transferleri yüksek gelir elde eden sosyal grupların yaşam biçimlerinde herhangi bir değişiklik yaratmayacak, gelir seviyelerini etkilemeyecek fakat, dar gelirli grubun sosyal refah düzeyini iyileştirici etki yapacaktır.

2.2.8. Gelirin Yeniden Dağılımı ve Önemi

Bir ekonomide gelirin hükümetler tarafından transfer ödemeleri yoluyla belli kişi, kesim, bölge veya meslek grupları lehine ya da aleyhine yeniden dağıtılmasına gelirin yeniden dağılımı denmektedir. Gelir dağılımında köklü değişiklikler yapmanın yolu gelirin oluşma aşamasında birincil dağılıma müdahale etmekten geçmekte olup, hükümetler dikkat çekmemek adına daha çok ikincil gelir dağılımı yani maliye politikası araçlarıyla müdahale etmeyi tercih etmektedirler. Bu araçlar temel olarak kamu gelirleri (vergiler), borçlanma ve kamu harcamaları politikalarıdır.

2.2.8.1. Vergi Politikası

Vergi sisteminin kişisel gelir dağılımı eşitsizliğine nasıl etkide bulunduğu hangi vergilendirme tekniklerinin kullanıldığına bağlıdır. Dolayısıyla verginin dolaylı veya dolaysız özellik taşıması; gelire göre artan, azalan veya sabit oranlı

olması, muafiyet ve istisnaların kapsam ve büyüklükleri gibi faktörler gelir dağılımını olumlu veya olumsuz etkilemektedir.

Vergilerin çoğunlukla dolaylı (tüketim vergileri) olması durumunda vergi yükünü düşük gelirliilerin, dolaysız olması (gelir ve servet üzerinden alınan vergiler) halinde ise yüksek gelirliilerin taşıdıkları konusunda görüş birliği vardır. Mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenerek alınan, vergi yükümlüsünün şahsi durumunu dikkate almayan dolaylı vergiler zorunlu tüketim mallarından alınıyorsa marjinal tüketim eğilimleri üst gelir grubundaki tüketicilerden daha fazla olan düşük gelirli kesimler üzerinde satın alma gücünü ve refah seviyesini azaltarak gelir dağılımındaki eşitsizliği artırırılar. Özellikle spesifik karakterli (birim mal üzerinden alınan) dolaylı vergiler gelir düzeyine kıyasla tersine artan oranlı özellik taşır. Bu durumda kişilerin geliri arttıkça tükettikleri mal ve hizmetler üzerinden ödedikleri verginin gelirlerine oranı küçülür, dolayısıyla yüklendikleri vergi yükü azalır (Akdoğan, 2002: 436). Öte yandan, tersine artan oranlılığı ortadan kaldıracak zorunlu ihtiyaç maddelerinin lüks tüketim maddelerine göre daha düşük bir biçimde vergilendirilmesi gibi tedbirler tüketim vergilerinin gelir dağılımı eşitsizliğini artırmasını kısmen engeller (Aktan ve Vural, 2002: 11-12).

Dolaysız vergilerin ise, gelir ve kurumlar vergisinde olduğu gibi, artan oranlı tarifeler üzerinden alınabilmeleri, muafiyet ve istisnaların uygulanabilmesi gibi özellikleri nedeniyle gelir dağılımını iyileştirmede etkin bir araç olduğu genel olarak kabul edilmektedir (Akdoğan, 2002: 437). Örneğin gelir vergisi ile gelir seviyesi farklı mükellefler arasında artan oranlı tarife aracılığıyla farklı vergilemeye gidilip geliri oluşturan çeşitli unsurların vergi ödeme güçlerinin aynı olmadığı kabul edilerek emek ve sermaye gelirleri ayırma ilkesine göre farklı bir biçimde vergilendirilir. Bu tip bir vergileme ile çok kazananın çok az kazananın az vergi alınması hedeflenir. Öte yandan, uygulamada vergiye tabi kazanç ve iratların kapsamının dar tutulması; vergi sistematığı açısından haklılık taşımayan indirimlere imkân tanınması gibi yüksek gelir gruplarının avantajına olan çeşitli faktörler gelir vergisinin dağılım politikasına ilişkin etkinliğini azaltmaktadır (Aktan ve Vural, 2002: 7-8).

Gelir dağılımı eşitsizliğini gelir, kurumlar ve tüketim vergileri ile tam olarak giderebilmek pek mümkün değildir. Bu vergilerin yanı sıra, yansıtılmayan servet vergileri gelir dağılımının düzeltilmesinde kullanılabilecek en önemli araçlardan biridir. Servet vergileri; gelir vergisinin vergilendirmediği, ancak büyük

önem taşıyan bazı iktisadi değerleri de vergilendirebildiği için gelir dağılımının denkleştirilmesinde gelir vergisini tamamlayıcı bir özellik taşır. Servet vergilerinin temel amacı servet dağılımındaki eşitsizliğin sebep olduğu adil sayılmayan gelir dağılımının kısmen düzeltilmesidir. Servetteki değer artışları veya miras üzerinden alınabildiği gibi seferberlik, savaş, savaş sonrası imar dönemlerinde de istisnai olarak alınabilen servet vergileri ile servet dağılımı ne derece eşit hale gelirse, servet dağılımındaki eşitsizlikler neticesinde ortaya çıkan gelir dağılımı eşitsizliği de o ölçüde azalır. Klasik maliyeciler servet vergilerini serveti kemirdiği ve servet birikimlerine engel olduğu için eleştirirler. Fakat servet vergilerinin yan etkileri ne olursa olsun ilk etkisinin servet ve gelir eşitsizliğini azalttığı yönünde yaygın bir kanı vardır (Türk, 2003: 336-338).

2.2.8.2. Devletin Borçlanma Politikası

Karşılıklı olması, genel olarak rızaya dayanması ve kesin olmaması yönleriyle devlet için vergiden farklı bir gelir türü olan borçlanma ilk etkisi itibariyle sadece tasarruf sahiplerinin servetlerinin terkiğini değiştirir, gelir ve servet dağılımını değiştirmez. Cebri borçlanmalar ise gönüllü borçlanmalarda olduğu gibi kişilerin tasarruflarından değil gelirlerinden alındığı için gelir dağılımını vergiye benzer şekilde etkilerler. Dolayısıyla cebri borçlanmalar, gelir vergisinde olduğu gibi, artan oranlı olarak gerçekleştirilirse gelir eşitsizliğini azaltıcı sonuçlar meydana getirebilir. Borçlanma yapıldığında gelir dağılımı değişmemekle birlikte borç faiz ödemeleri gelir dağılımını etkileyebilir. Faiz ödemelerinin gelir dağılımını nasıl etkileyeceği devletin borçlandığı kaynağa göre değişir. Örneğin, kamu kurumlarına veya devlet bankalarına yapılan faiz ödemeleri gelir dağılımını doğrudan etkilemezken, kişilere veya özel bankalara yapılan faiz ödemeleri gelir dağılımı eşitsizliğini artırır (Türk, 2003: 342-344). Borçlanma faizlerinin etkileri üzerinde transfer harcamaları konusunda tekrar değinilecektir.

Devlet borçlarının verimli ve kısa sürede gelir oluşturan hizmet ve yatırımlarda kullanılması durumunda hem ortalama gelirlerdeki artıştan hem de ilgili hizmet ve yatırımlardan düşük gelirli gruplar da yararlanabileceği için gelir dağılımı söz konusu gruplar lehine değişebilir (Aktan ve Vural, 2002: 21).

2.2.8.3. Kamu Harcamaları Politikası

Kamu maliyesi yolu ile gelirin yeniden dağılımı temel olarak bir taraftan vergi yükünün yüksek gelir grupları üzerine yüklenmesi, diğer taraftan da kamu harcamaları aracılığı ile düşük gelir gruplarına nispeten daha fazla fayda sağlanması yolu ile gerçekleştirilmektedir (Nadaroğlu, 2000: 168). Kamu harcamalarının gelir dağılımı eşitsizliğine etkilerini devletin reel harcamaları ve transfer harcamaları ayırımına göre incelemek mümkündür.

Devletin geleneksel (askeri, idari, bayındırlık hizmetleri vb.) fonksiyonlarını yerine getirmek için mal ve hizmet satın aldığı harcamalar olarak tanımlanan reel harcamaların gelir dağılımı eşitsizliğini nasıl etkilediği bu harcamalarla sunulan hizmetlerden kimlerin hangi şartlar altında yararlandığına bağlıdır. Ekonomik konjonktürün normal olduğu dönemlerde reel harcamalar yeni gelir akımlarının ortaya çıkmasına, böylece efektif talebin, milli gelirin ve istihdam düzeyinin artmasına yol açar. Devletin piyasadan mal ve hizmet satın almak ve istihdam ettiği kesimlerin ücretlerini reel olarak artırması suretiyle üretim ve istihdamı artırması halinde reel harcamaların gelir dağılımı eşitsizliğini iyileştireceği veya en azından artırmayacağı ileri sürülebilir. Toplumdaki her grubun kamu hizmetlerinden eşit olarak parasız veya maliyetin altında bir fiyatla yararlandıkları ve bu hizmetlerin daha çok dolaysız ve artan oranlı vergilerle finanse edildiği durumda reel harcamalar alt gelir grupları lehine bir yeniden dağıtım etkisine sebep olabilir (Aktan ve Vural, 2002: 25-26).

Herhangi bir mal veya hizmet karşılığı olmaksızın yapılan ve satınalma gücünün kişiler veya gruplar arasında el değiştirmesine neden olan transfer harcamaları verimli bir şekilde, toplam üretimi (ve dolayısıyla istihdamı) ve üretim kapasitesini artırıcı yönde kullanılmaları ve bu harcamalardan yararlanan kesimlerin düşük gelirli olması halinde gelir dağılımı eşitsizliğini azaltıcı sonuçlar meydana getirebilir. Transfer giderleri devlet borçları faizleri, sübvansiyonlar ve sosyal transferler olmak üzere üç başlıkta incelenebilir.

Gelir dağılımı devlet tahvil ve senetlerinden elde ettikleri faiz gelirleriyle sahip oldukları varlıkları artıran yüksek gelirli gruplar lehine değişir. Devlet borçlarının faizlerinin vergiler ile finanse edilmesi durumunda özellikle tüketim vergileri yoluyla gelirlerine oranla önemli düzeyde vergi yükü altına giren düşük gelirli gruplar bu durumdan olumsuz bir biçimde etkilenir ve gelir yoksullardan

zenginlere doğru yeniden dağıtılır. Bu tür bir transfer harcamasının geliri yeniden dağıtıcı etkisi, içinde bulunulan konjonktürel duruma ve vergi sisteminde uygulanan artan oranlılığın derecesine bağlıdır. Müdahaleci maliye politikasını savunan iktisatçı ve maliyecilere göre borç faizlerinin vergi ile finansmanı halinde artan oranlı bir vergileme yapısı gelir dağılımı eşitsizliğini azaltabilir. Öte yandan devlet borçlanması enflasyona yol açarsa, paranın satın alma gücünün azalması nedeniyle gelir dağılımı devlet tahvillerine sahip olmayan, dolayısıyla da faiz ödemelerinden yararlanamayan düşük gelirli kesimler aleyhine bozulur (Aktan ve Vural, 2002: 21).

Devlet tarafından üretici ve tüketicilere dolaylı veya dolaysız bir şekilde ölçülebilen belirli bir faydanın sağlanması olarak tanımlanan sübvansiyonlar, tüketicilerin reel gelirlerini artırmak için fiyatları düşürmek, üreticilerin (örneğin çiftçilerin) gelirlerini artırmak, bazı sektörleri korumak ve geliştirmek, yeni sanayi dallarını teşvik etmek, bölgelerarası ekonomik dengesizlikleri ortadan kaldırmak (yatırım teşvikleri vb.), ödemeler dengesi açıklarını gidermek (ihracat üzerinden alınan vergilerle ilgili istisnalar vb.), işsizliği önlemek ve gelir ve servet dağılımını adil bir hale getirmek gibi amaçlarla uygulanmaktadır. Sübvansiyonlar, vergi ödeyenlerden sübvansiyonlardan yararlananlara gelir transferi yoluyla gelir dağılımını değiştirir. Sübvansiyonların finansman şekline bağlı olarak ekonomik istikrarsızlığın ve vergi yükünün artması ya da gelir ve servet dağılımının bozulması (dolaylı vergilerin artırılması veya kamu harcamalarının bileşiminin değiştirilmesi ile) sonuçları ortaya çıkabilir. Öte yandan iktisadi amaçlı bir mali yardım olan sübvansiyonlar aktif yeniden dağıtım araçlarından biri de olabilir. Yaşamak için gerekli olan asgari gelire sahip olmayan kişilerin temel ihtiyaç mal ve hizmetlerinden daha fazla tüketebilmeleri amacıyla bu tip mal ve hizmetlerin fiyatları sübvansiyonlar sayesinde ucuzlatılarak düşük gelirli kişilerin satın alma güçleri arttırılır ve dolayısıyla gelir dağılımı eşitsizliği azaltılmış olur. İhracatın ve üretimin artırılmasına yönelik olarak verilen sübvansiyonlardan ise genelde gelir düzeyi yüksek kesimler yararlınsa da üretimin, istihdamın ve genel olarak milli gelirin artışına yol açan tüm harcamalar kişi başına düşen ortalama geliri artırdığı için düşük gelirli grupların da refah düzeyini artırıcı sonuçlar ortaya çıkabilir. Bununla birlikte sübvansiyon uygulaması, sübvansiyondan yararlanan kesimleri devlet yardımlarına bağımlı hale getirdiği için eleştiri konusu olmaktadır.

Devletin korunması gereken ya da yardıma muhtaç kişilere (çalışmayanlara veya işsizlik, sakatlık ve yaşlılık gibi nedenlerle çalışmayıp

geçimleri için yeterli bir gelir düzeyine sahip olmayanlara vb.) sosyal devlet anlayışının bir sonucu olarak karşılıksız yardımda bulunması gelir dağılımını bu kesimlerin lehine değiştirir. Kendi kusurları olmadan çeşitli sebeplerle yeterli gelir elde edemeyen kesimlere devamlı olarak vergi gelirleri ile finanse edilen yardımlarda bulunulabileceği gibi (primsiz rejim), bu kişilere yönelik zorunlu bir sosyal sigortalar sistemi (işsizlik, yaşlılık veya sağlık sigortası v.b.) oluşturularak da (primli rejim) düşük gelirli kesimlerin lehine gelir yeniden dağıtılabilir. Birinci yöntem, kendi kusurları olmaksızın düşük gelir grubunda kalan kesimlere yapılan transferlerin finansmanına tüm gelir gruplarının katılmasını temin ettiği için gelir dağılımı adaleti açısından uygun olmasına rağmen, yardım talebinde bulunacak kişilerin bu imkândan her fırsatta yararlanmak istemelerine yol açabileceği ve sermaye birikiminin yanı sıra iktisadi verimliliği de olumsuz yönde etkileyebileceği ihtimalleri nedeniyle eleştiri konusu olabilmektedir. İkinci yöntemde ise gelir seviyesi görece daha yüksek olan işverenlerin sistemin finansmanına yaptıkları katkıyı fiyat mekanizması yoluyla tüketiciye yansıtılmaları durumunda bu yöntemin gelir dağılımı eşitsizliğini giderici etkisi azalmaktadır. Benzer şekilde, vergi sistemi daha çok dolaylı vergilere dayanıyorsa bu transferlerden yararlanan düşük gelirli kesim de bunların finansmanına katılacağı için transferlerin gelir dağılımında adaleti sağlama amacı tam olarak istenen neticeyi vermeyecektir.

Türkiye'deki sosyal transfer harcamaları yukarıda bahsedilen iki yöntem de (primli ve primsiz rejim) uygulanarak gerçekleştirilmektedir. Emeklilere yapılan ödemeler, ölüm, malullük ve iş göremezlik aylıkları, gebelik, doğum ve emzirme yardımları, aile yardımı ve işsizlik ödenekleri, sağlık sigortası gibi uygulamalar primli rejim kapsamında; sosyal hizmet ve yardımlar ise primsiz rejim kapsamında yer almaktadır.

3. TÜRKİYE’DE KİŞİSEL GELİR VERGİSİNİN GELİR DAĞILIMINA ETKİLERİ

3.1. Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisi’nin Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de gelir dağılımdaki bozukluğun giderek artması ve vergilerin adaletsiz şekilde toplanması, vergi politikasının etkin olmadığına göstergesidir. Bu olumsuzlukların nedenini, sonuçlarını ve bunlara karşı ne gibi önlemler alınması gerektiğini anlayabilmemiz için ülkemizdeki vergi politikasının tarihçesini de bilmemiz gerekmektedir. Buna göre dönemlere ayırarak inceleyecek olursak:

3.1.1. 1923-1960 Dönemi

1925’te Aşar vergisinin kaldırılmasıyla ortaya çıkan vergi boşluğu bu dönem başında dolaylı vergilerle karşılanmaya çalışılmıştır (DPT,1996: 95). Bu dönemden sonra 1927’de çıkarılan Teşvik-i Sanayi Kanunu ile sanayiciler desteklenmiştir. Ancak 1923 yılında İktisat Kongresi’ndeki bazı kararlar ve Teşvik-i Sanayi Kanunu’nun bazı maddeleri hariç, 1960 yılına kadar vergi politikaları ekonomideki kaynak dağılımında fazla bir değişim yaratmamıştır.

Ülkemizde, 1929 Ekonomik Buhranı ile birlikte yeni vergiler uygulanmaya başlanmıştır. Bu vergiler dolaylı ve dolaysız vergilerden oluşmuştur ve ilk defa ücretler üzerinden alınan vergi, bu dönemdeki “İktisadi Buhran Vergisi”dir.

1929-1939 döneminde uygulanan vergi politikası daha çok mali amaçlı olmuştur. Ancak İktisadi Buhran Vergisi, Muvazene Vergisi, Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi ve Kazanç Vergisi çalışanların vergi yükünü ağırlaştırmıştır.

1940-1950 döneminde ise her ne kadar 2.Dünya Savaşı’na girmesek de ülkemiz bu durumdan olumsuz etkilenmiş ve yeni vergi kanunları çıkartılmıştır. Ayrıca, var olan vergiler de arttırılmıştır. Varlık Vergisi, Toprak Mahsulleri Vergisi, Ayni Muamele Vergisi gibi vergiler bu dönemde uygulanan vergilerdir. 1949 yılında Kazanç Vergisi kaldırılıp yerine Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergisi konulmuş; fakat 1950-1960 yılları arasında bu vergilerin uygulanmasında başarı sağlanamamıştır (DPT,1990:96).

3.1.2. 1980 Sonrası Dönemde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Gelişimi

24 Ocak 1980 iktisat politikalarında temelli bir dönüşümün gerçekleştiği bir tarihtir. Bu tarihten sonra önceki dönemin ithal ikameci ve dışa kapalı modelinin yerine piyasa mekanizmasına dayalı, iç talebi kısıcıcı ve dış rekabete dönük bir iktisadi model benimsenmiştir. Dışa açılmaya yönelik olarak ithalat serbest bırakılmış, sermaye akımları üzerindeki kontrol kaldırılmış, özel kesim ihracata teşvik edilmiş, kamu kesimi ise altyapı yatırımlarına yönlendirilmiştir. İç talebin daraltulmasını sağlamak üzere ücretlerin baskı altında tutulduğu, ayrıca önceki dönemlerde politik nedenlerle desteklenen tarım kesiminin artık desteklenmediği görülmektedir (Kirmanoğlu, 1994: 73).

1980 sonrası dönemde yapılan ilk vergisel değişiklik 1970’li yılların aşınmış gelir vergisi tarifesinin yeniden düzenlenmesi olmuştur. İlk vergi dilimi yükseltirken taban oran %10’dan %40’a çıkarılmış, ilk dilimin vergi oranının bu denli yüksek tutulması ve bu dilimin, toplam mükelleflerin %99’unu kapsar duruma getirilmesi, düşük gelirli kesimin vergi yükünü dikey adalet ilkesine ters düşen bir şekilde arttırmıştır. Bu uygulama ile gelir vergisi düz oranlı niteliklerine benzer bir tarife yapısı ile uygulanır duruma getirilmiştir (Oyan, 1987: 61).

1981–1985 yılları arasında dilimler sabit tutulurken oranlarda indirime gidilmiş, 1985 yılında %25 olarak belirlenen ilk dilimin vergi oranı, dünya standartlarının üzerinde belirlenmiştir. 1986’dan itibaren ise vergi dilimlerinin, sabit tutulan oranlara karşılık her yıl arttırıldığı, bunun da enflasyonun gelir dilimlerinde meydana getirdiği aşınmayı gidermek amacıyla yapıldığı belirtilmiştir. Ancak sabit fiyatlarla ifade edildiği zaman gelir dilimlerinin giderek daha yüksek vergi oranlarına karşılık geldiği ortaya çıkmaktadır (Kirmanoğlu, 1994: 75).

1980 sonrası yılların diğer bir önemli değişikliği, menkul sermaye iradı türündeki gelirlerin beyanname dışına alınmasıdır. Bu değişiklik ile bir yandan gelir vergisinin üniter yapısı bozulmuş, bir yandan da ayırma ilkesi emek gelirleri lehine kullanılması gerekirken sermaye gelirleri lehine kullanılmıştır. Faiz gelirleri, bu uygulama ile en düşük gelirli kesimden daha düşük oranlarda vergiye tabi tutulmuştur (Kirmanoğlu, 1994: 76).

1980'lerde vergi gelirleri reel olarak devamlı azalmış, yani vergi gelirlerindeki artışlar fiyat artışlarının gerisinde kalmıştır. Bütçe açıkları yüksek faizli borçlanmalar ve emisyon ile karşılanmış, gayri safi milli hasılaya göre vergi gelirlerinin esnekliği birimin altına düşmüş, 1984 yılında vergi yükü %13 gibi oldukça düşük bir seviyeye gerilemiştir. Ancak çeşitli sosyal gruplardaki mükellefler için (ücretliler gibi) bu durum söz konusu olmamıştır (Oyan, 1987: 56).

Dönemde gelirleri en çok artan kesim olan ihracatçıların vergi teşvikleri ile korunması, gelir bölüşümünün ücretliler aleyhine bozulması bu kaynaklardan vergi geliri elde etme imkanını sınırlamıştır. Bu nedenlerle bu yıllarda uygulamaya konulan KDV, kamu gelirlerine katkıda bulunmak yönünden iyi bir kaynak olarak görülmüştür. KDV uygulaması ile birlikte dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payında önemli bir artış olmuştur (Kirmanoğlu, 1994: 77).

1980 yılında gelir vergisi tarifesinin ilk diliminin 400 kat arttırılmasına rağmen herkes için tek oranlı bir tarife olma özelliği değişmemiştir. Nitekim ücretlilerin tamamı bu ilk dilime girerken ücretliler dışındaki gelirin unsurlarından elde eden beyannameli mükelleflerin sadece 27.000'i (toplam mükelleflerin binde 5,5'i) bu tarife dışında kalmıştır. Bu duruma göre 1963 yılından beri değiştirilmeyen gelir vergisi tarifesinin tek oranlı olma niteliğinde bir değişiklik sağlanamamıştır (Oyan, 1987: 60-61).

1980'li yıllarda kurumlar vergisinde de bazı değişikliklere gidilmiştir. 1980– 1986 yılları arasında kurumlar vergisi oranı sermaye şirketleri ve kooperatifler için %50, diğer şirketler ve KİT'ler için %35, 1986'da ise her iki grup için de %46 olarak değiştirilmiştir. Ayrıca 1986 yılında kâr payları vergi dışı bırakılmıştır. Kurumlar vergisinde de ihracata yönelik kurumlar, bankacılık ve turizm sektörlerine yönelik istisna ve indirimler getirilmiştir. Özellikle finans kesimi, kurumlar vergisi istisnaları, finansal kazançların düşük stopaja tabi tutulması gibi uygulamalarla yoğun bir şekilde teşvik edilmişlerdir. Bunun sonucunda da ciddi vergi kayıpları meydana gelmiştir (Kirmanoğlu, 1994: 77).

Bu dönemde uygulanan iktisat politikalarının bütçeye getirdiği önemli yükler bulunmaktadır. Bunların başında ihracatta vergi iadesinin yoğun bir şekilde kullanılması gelmektedir. Anti-enflasyonist politika uygulaması olarak kullanılan borçlanma ile bütçe açıklarının finanse edilmesi, faiz hadlerindeki artış ile birlikte

kamu bütçesine ciddi bir yük getirmiştir. Vergileme uygulamaları KDV hariç büyük ölçüde vergi kaybına neden olmuştur. Bazı kesimlere sağlanan geniş istisna ve muafiyetler sonucu vergilerin toplam kamu gelirleri içindeki payında ciddi bir düşüş yaşanmıştır (Kirmanoğlu, 1994: 73-74).

Tahsil edilemeyen vergi alacaklarının gerçekleştirilmesi, vergi uyumsuzluklarının çözümlenmesi, kara servetlerin kayıtlara alınmasını teminen çeşitli vergi afları getirilmiş, vergi alacaklarının ve gecikme zamlarının bir kısmından (1/4'ü) vazgeçilmiş, matrahların belli oranlarda arttırılması halinde inceleme yapılmaması garantisi verilmiş, böylece vergi kaçakçılığına göz yuman bir anlayış yasallaştırılmıştır. Hayali ihracata ve sermayeye tavizkâr bir politika olarak kabul edilen bu uygulama ile üretim ve yatırımların desteklendiğini ifade edenler olmuştur.

1983-1987 yılları arasında ücretli kesim ve tarım kesimi, uygulanan vergi politikalarından gelir bölüşümü açısından olumsuz etkilenmişlerdir. 1987-1991 yılları arasında ise ücretli kesimin daha fazla desteklendiği, bunun sonucunda toplam vergi yükü ve vergi gelirleri içinde doğrudan vergilerin payının arttığı görülmektedir. Ücretlerdeki artış sonucunda bütçe açıklarında 1990 sonrası bir sıçrama yaşandığı görülmektedir (Kirmanoğlu, 1994: 74).

Vergileri kaynakta kesilen gelirlerde mevduat faizi ve repo gelirlerinin payında önemli artışlar olmuştur. Mevduat faizlerinden alınan verginin payı 1995'te %4,5'ten 2001'de %23,7'ye, repo gelirlerinin payı ise 1998'de %0,5'den 2001'de %10,9'a yükselmiştir. Ücretlilerin ödediği vergilerin payı 2001 yılında diğer yıllara nazaran düşmüşse de %39 ile en yüksek paya sahip olma özelliğini korumuştur (Akkoyunlu, 2003: 43-44).

2001 yılında toplam vergi gelirlerinin %28,1'ini ücretliler öderken kurumlar vergisinin payı %9,3 olmuştur. Esasen gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisi ihdası sermaye ortaklığı statüsüne hukuki ayrıcalıklar sağlanması amacına yöneliktir. 245 3.3.1'deki tablodan görüleceği üzere 2005 yılında toplam vergi gelirlerinin %20,1'i gelir vergisinden elde edilirken, gelir vergisi tevkifatının payı %17,7 ve kurumlar vergisinin payı %9,7 olmuştur. Beyana dayalı gelir vergisinin %1,5, beyana dayalı kurumlar vergisinin %1 gibi çok düşük paya sahip olmaları, vergi kayıp ve kaçığının varlığına işaret etmektedir.

1998 tarihli 4369 sayılı kanunla değiştirilen ancak uygulamaya konulamayan gelir tanımı, halen de yürürlükte olan, GVK m. 1’de yer aldığı gibi “Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklindedir.

4369 Sayılı Kanun ile gelirin konusu “Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamalarına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı” şeklinde değiştirilmişse de, önce 4444 Sayılı Kanun ile 2003 yılı gelirlerine uygulanmak üzere ertelenmiş, 4783 Sayılı Kanun ile bu değişiklik 1.1.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

4369 Sayılı Kanun ile, gelirin en geniş anlamı ile tarifi ve her türlü kazanç ve iradın vergisel olarak kavranması amaçlanmıştı. Bu tanım değişikliğine paralel olarak 2. maddede tanımlanan 7. gelir unsuru “Sair Kazanç ve İratlar” ifadesi “Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar” şeklinde düzenlenmişti (Öztürk, 1998: 3).

Yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanunu’nda 7 adet gelir unsuru sayılmıştır. Bunlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardır.

3.2. Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu’nda Yapılan Düzenlemeler

09.08.2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 12, 13,14, 15, 16 ve 17. Maddelerinde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile ilgili bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

• Gelir Vergisi Kanunu 23/1-11 Maddesinde Yapılan Düzenleme

Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisnadır.

6728 Sayılı Kanun ile birlikte; yukarıda belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

• **Gelir Vergisi Kanunu 23/1-14 Maddesinde Yapılan Düzenleme**

Dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler istisna olacaktır.

• **Gelir Vergisi Kanunu 25/1-3 Maddesinde Yapılan Düzenleme**

Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar gelir vergisinden istisna olacaktır.

6728 Sayılı Kanun ile birlikte; yukarıda belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler, en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınacaktır.

• **Gelir Vergisi Kanunu 89/1-9 Maddesinde Yapılan Düzenleme**

Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik, araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak Ar-Ge indirimi uygulaması Gelir Vergisi kanunundan kaldırılmıştır. Ancak AR-GE indirimi hakkı 5746 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiştir. Dolayısıyla Gelir Vergisi mükellefleri Ar-Ge indirimlerini artık 5746 sayılı kanuna göre yapacaklardır.

• Gelir Vergisi Kanunu 89/1-13 Maddesinde Yapılan Düzenleme

Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan; mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim, alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’si indirim olarak dikkate alınacaktır.

• Gelir Vergisi Kanunu 98/A Maddesinde Yapılan Düzenleme

Vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile 5510 sayılı kanuna göre verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesi “Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi” altında birleştirilecektir.

Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile; kesilen vergilerin matrahları, sigortalının sigorta primi ve kazançları toplamı, sigortalının prim ödeme gün sayıları, bildirilecektir.

Muhtasar ve Prim hizmet beyannamesinin verilmesinde Gelir Vergisi Kanunu’nun 98. Maddesinde belirtilen yer ve süreler dikkate alınacaktır. Maliye Bakanlığı; bölge, il, ilçe, mahal ve sektörler göre yetkili vergi dairesini ve beyannamenin verilme zamanını belirlemeye yetkilidir.

Muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek verilmesi hususunda zorunluluk getirmeye veya kaldırmaya, kapsama girecekleri gruplar, sektörler, gayrisafi iş hasılatları, istihdam edilen işçi sayıları, gelir unsurları, il ve ilçe sınırları itibarıyla ayrı ayrı veyabirlikte tespit etmeye, muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri ile ilgili olduğu dönemi ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı müştereken yetkilidir. Bu Kanunda ve diğer kanunlarda, muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesine yapılmış olan atıflar, bu iki belgenin tek bir beyanname olarak birleştirildiği durumlarda, muhtasar ve prim hizmet beyannamesine yapılmış sayılacaktır.

• Gelir Vergisi Kanunu Geçici Madde 67/17’de Yapılan Düzenleme

Bakanlar Kurulu; Geçici Madde 67’de yer alan oranları her bir sermaye piyasası aracı, kazanç ve irat türü ile bunların vadesi, elde tutulma süresi ve bunları elde edenler itibarıyla, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iade edilmesinden veya diğer şekillerde elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar için fonun portföy yapısına göre, ayrı ayrı sifra kadar indirmeye veya % 15’e kadar artırmaya yetkilidir.

• Gelir Vergisi Kanunu 33. Maddesinde Yapılan Düzenleme

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu 89/1-13 Maddesi ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 10/1-ğ maddelerinde yer alan faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, bu faaliyetleri ile ilgili olarak istihdam ettikleri ve fiilen bu işlerde çalışan hizmet erbabına ödedikleri ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisi indirimini uygulanacaktır (G.V.K. Madde:33).

İndirimden faydalanma şartları aşağıda belirtilmiştir.

- İndirimden destek personelleri yararlanamayacaktır.
- İşverenin yukarıda belirtilen kanun maddeleri kapsamındaki faaliyetlerinden sağladığı gelirin %85’inin yurt dışından elde edilmiş olması gerekmektedir.
- İşverenin yukarıda belirtilen kanun maddeleri kapsamındaki faaliyetlerinde çalışan her bir personel için, faaliyetin yapıldığı dönemin Ocak ayına ait net asgari ücret rakamı ile gelir vergisi tarifesinin birinci diliminde yer alan %15’lik oranın çarpılması şeklinde indirim tutarı hesaplanacak, hesaplanan vergiden indirilebilecektir.
- İndirim, yıl içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla tahsil edilen vergilerin, maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, yıllık gelir vergisi veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle uygulanacaktır.

3.3. Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisi’nde Ayırma İlkesi

Ülkemizde genellikle asgari geçim düzeyinde olan ücretler yüksek oranda vergilendirilmekte, dolayısıyla boş zaman maliyeti azalmaktadır. Bu nedenle emek arzının azalması olasılığı olmakla birlikte, yeterince iş alanı olmadığından, çalışanlar işlerinden ayırlanamamakta (Şafak, 1988, 61), yüksek vergi oranlarına katlanmaktadır. Bu durum ayırma ilkesinin gereklerinin yerine getirilemediğini göstermektedir.

Gelir Vergisi Kanununda 4444 sayılı Kanun öncesinde özel indirim şeklinde karşımıza çıkan ayırma ilkesi; 4444 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 57. madde ile yeni bir boyut kazanmıştır. Dolayısıyla gelir vergisi sistemimizde ayırma ilkesinin uygulama alanı iki şekildedir.

• 2005 Yılı ve Öncesinde Ücretlerin Vergilendirilmesi

2005 yılı öncesinde gelir vergisi sistemimizde ayırma ilkesinin iki şekilde uygulandığı görülmektedir. Bunlardan birincisi 3239 sayılı Kanun ile 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren uygulamaya konulan özel indirimdir. Özel indirim sadece ücretler için, ücret gelirlerinin korunmasına yönelik olarak getirilmiş bir uygulamadır. Elde ettikleri gelir ücret olmayanlar özel indirimden yararlanamaz iken; ücretlerinin yanında başka gelirleri olanlar ise, ücret gelirinden dolayı özel indirimden yararlanabilmiştir.

Özel indirim tutarları; 2003 yılında elde edilen ücretlere uygulanmak üzere, günde "1.500.000", ayda "45.000.000", yılda "540.000.000" lira olarak tespit edilmiştir. Özel indirim, gelir unsuruna değil, gelirin sahibine bağlı olduğundan; hizmet erbabının birden fazla yerden ücret alması durumunda, özel indirim bu ücretlerden en yüksek olanına uygulanmıştır. Aynı kişi, birden fazla ücreti dolayısıyla özel indirimden bir defadan fazla yararlanamamıştır.

Ücretlilerin vergilendirilmesinde özel indirim uygulamasının yanında sakatlık indirimi uygulamasına da yer verilmiş ve böylece sakat olan ücretlilerin ilave korunması amaçlanmıştır. Sakatlık indirimi tutarları, sakatlık derecesine göre özel indirim tutarının belli katları olarak belirlenmiş, özel indirim tutarına eklenmiş ve indirim aynı koşullar çerçevesinde uygulanmıştır.

Özel indirim uygulaması 4842 sayılı Kanun ile 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılmıştır. Özel indirimin kaldırılmasının yaratmış olduğu boşluğu doldurmak üzere, aynı Kanun ile 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren “ücretlerde vergi indirimi” uygulamasına geçilmiştir. Daha sonra ise 5615 sayılı Kanun ile 1 Ocak 2008 tarihinden sadece ücretliler için “asgari geçim indirimi” müessesesine geçilerek ayırma ilkesinin uygulanmasına devam edilmiştir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde yapılan en önemli değişikliklerden birisi, 4369 sayılı Kanun ile 1998 yılının ikinci yarısında elde edilen ücretleri kapsamak üzere uygulanan vergi tarifesinin değiştirilmesi olmuştur. Getirilen bu düzenleme ile ücretlilerin vergi yükünde %5 oranında bir azalma sağlanmıştır. Daha sonra 4444 sayılı Kanun ile benzeri bir uygulamaya devam edilerek, ücret dışındaki gelir unsurlarının vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yer alan tarifinin gelir dilimlerine karşılık gelen oranları 5 puan artırılarak uygulanması benimsenmiştir.

Böylece gelir vergisi sistemimizde ayırma ilkesinin uygulama şekillerinden biri olan ücretlilere farklı vergi tarifesi uygulaması ülkemizde hayata geçirilmiştir. Bunun sonucunda toplam gelir vergisi içinde ücretlilerin payı %50’ler üzerinden % 40’lara kadar düşmüştür.

2005 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, 5281 sayılı Kanun ile gelir vergisi tarifesindeki basamak sayısının azaltılmasına gidilmiştir. Bu düzenleme ile;

1) İlk dilime giren vergi mükelleflerinin vergi yükü ve gelir durumlarının aynı kalması,

2) İkinci ve üçüncü dilime girip ilgili dilim oranlarına tabi olacak gelirlerin dördüncü dilime girip daha yüksek orandan vergilendirilmesi ve böylece bu gruba giren mükelleflerin vergi yüklerinin artırılması,

3) Yüksek gelirlilerin marjinal vergi oranının düşürülmesi suretiyle vergi yükünün hafifletilmesi, sağlanmıştır.

2005 yılı sonuna kadar ücret gelirlerine 5 puan düşük olan gelir vergisi tarifesi uygulamaya devam edilmiş ve 5479 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yapılan değişiklik ile gelir vergisinde iki ayrı tarife

uygulaması sona erdirilmiştir. Böylece ülkemizde ayırma ilkesinin hayata geçirilmesine yönelik en etkin yöntem son verilmiştir.

• 5479 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Ve Anayasa Mahkemesinin İptal Kararı

5479 sayılı Kanun ile ücretliler ile diğer gelir unsurlarının farklı tarifeye göre vergilendirme anlayışından vazgeçilerek, ücret gelirleri de diğer gelir unsurlarıyla aynı nitelikte kabul edilmek suretiyle, tek tarife uygulamasına geçilmiş ve gelir vergisi tarifesindeki dilim sayısı beşten dörde indirilmiştir. Bu düzenleme ile;

- Gelir vergisindeki başlangıç vergi oranı % 20'den % 15'e düşürülmüştür. Ücretlilerin vergi oranında bir değişiklik yapılmaz iken, diğer gelir unsurlarının vergi oranında 5 puanlık bir düşüş sağlanmıştır.

- Üçüncü dilimde ücret gelirleri yönünden önceki tarifede %25 olan vergi oranı %27'ye çıkarılmış, ücret dışı gelirler yönünden ise %30'dan %27'ye indirilmiştir.

- Dördüncü dilimde ise ücret gelirleri yönünden önceki tarifede %30 olan vergi oranı %35'e çıkarılmış, ücret dışı gelirler yönünden ise %35 oranı korunmuştur. Değişiklikten önce ücretlilerin, yıllık 78000 YTL'yi aşan gelirleri % 35 oranında, bunun altındakiler daha düşük oranda vergilendirilir iken, yeni tarifede 40000 YTL'yi aşan gelirlerin % 35 oranında vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Bu durumda, ücretlilerde orta ve yüksek gelir grubunun gelir vergisinin artırıldığı açıktır. Getirilen yeni tarife, eskisi ile kıyaslamalı olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Gelir vergisi tarifesinde, dilim sayısı ve vergi oranları azaltılıp, dilimlerdeki gelir tutarları artırılmak suretiyle yapılan değişikliğin amacı, gelir üzerindeki vergi yükünün azaltılıp vergi tahsilâtının artırılması olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla, böyle bir düzenlemeye gidilmesi, ülkemizde vergileme konusunda adalet ile ilgili kaygıların önemini kaybettiğini, bunun yerine etkinlik ilkesinin ön plana çıkarılmaya çalışıldığını göstermektedir.

• 6009 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme Ve Değerlendirilmesi

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu iptal kararının 6 ay sonra yürürlüğe girmesini kararlaştırmışsa da, 8 Temmuz 2010 tarihinde dolan bu süre içerisinde yasa koyucu tarifeyi yeniden düzenlememiştir. Ücretliler yönünden tarife ancak 6009 sayılı Kanun ile düzenlenebilmiştir. Buna göre ücret gelirlerinin uygulanmasında geçerli olacak olan yeni tarife şu şekilde belirlenmiştir:

Ücret ödemelerinde vergi kesintilerine uygulanacak tarifenin, aynı zamanda yıllık Gelir Vergisi tarifesi olması sebebiyle, ücretliler açısından geçerli bu yeni tarifenin de 1 Ocak 2010'dan geçerli olarak yürürlüğe konulması öngörülmüştür. Böylece ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ücret dışındaki gelir unsurlarının vergilendirilmesinde tekrar farklı gelir vergisi tarifesinin uygulanmasına geçilmiştir. Ancak bu defa gelir vergisi tarifesindeki fark ücret gelirlerinin 5 puan daha düşük oranda vergilendirilmesi değil, üçüncü ve dördüncü gelir dilimlerinin uzunluğunun artırılması şeklinde yapılmıştır. Yapılan düzenlemeden sonra 2010 yılı gelir vergisi tarifesi aşağıdaki hali almıştır.

6009 sayılı Kanun ile getirilen bu yeni tarife, yıllık brüt ücreti 50.000 TL'yi aşmayanlar için bir anlam ifade etmez iken, 50.000 TL ile 76.200 TL arasında olanlar için olumlu bir etki yaratacak, ancak 76.200 TL'yi aşanlar için yine olumsuz bir sonuç doğuracaktır. Geliri 50.000 TL ile 76.200 TL arasında olanların sağlayacakları vergi avantaj tutarı 2.096 TL'dir. Çünkü, matrahı 76.200 TL olan ücretliler yeni tarifeye göre 18.594 TL Gelir Vergisi ödemekle yükümlü iken, ücretliler dışında kalan mükellefler aynı miktar için 20.690 TL Gelir Vergisi ödeyeceklerdi. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin iptal etmiş olduğu "... fazlası % 35 oranında ..." ibaresi hala ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin tarifede yer almaktadır. Dolayısıyla 6009 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemede Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesinin karşılandığını söylemek mümkün değildir. Bu nedenle, özellikle brüt ücretleri 76.200 TL'yi aşanlar açısından, Anayasa Mahkemesi'ne yeniden başvuru yapılması halinde bu düzenlemenin de tekrar iptal edilmesi muhtemeldir. Çünkü Anayasa Mahkemesi iptal gerekçesinde mali gücü dikkate alan ve ücret gelirinin özellikli ve ayırık durumunu gözetilen düzenleme yapılması "mali güç" ve "adalet" ilkesi açısından gerekli olduğunu belirtmiş ve bu gerekliliğe ulaşmada en etki araç olarak vergi oranı farklılaştırılmasına işaret etmiştir.

Burada aslında Anayasa Mahkemesi, zımni olarak literatürdeki ayırma ilkesinin etkin bir şekilde hayata geçirilmesi gerektiğinden bahsetmektedir. Yukarıda da açıklandığı üzere, ülkemizde ayırma ilkesinin en etkin şekilde hayata geçirilmesine yönelik olarak ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre 5 puan düşük bir gelir vergisi tarifesi ülkemizde uygulanmıştır. Anayasa Mahkemesi'ne iptal başvurusu da bu farklı tarifieden vazgeçilmesi üzerine yapılmıştır. Ancak, yasa kuyucu önüne gelen yasal düzenlemeyi yaparken anayasal vergileme ilkeleri olan “mali güç” ve “adalet” ilkesinin yanı sıra sosyal devlet anlayışını da tekrar hayata geçirmek yerine, gelir kaybına yol açacağı endişesiyle olsa gerek Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesini adeta dolanmaya yönelik bir düzenleme yapma yoluna gitmiştir. Bunun için 5479 sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önceki tarifiede mevcut olan vergi yükünün ücret gelirleri yönünden korunacak şekilde sadece 3 ve 4. dilimlerinin tutarlarının yeniden belirlenmesi yoluna gidilmiştir. Oysa Anayasa Mahkemesi, iptal kararında vergi tarifesi dilim tutarlarından değil, vergi tarifesi oranlarından bahsetmiş ve son dilime uygulanan vergi oranını iptal etmiştir. Bu nedenle, yeni yapılan düzenleme ile son dilimdeki ücretlilere uygulanan % 35 vergi oranlarının ortadan kaldırılması veya vergi tarifesindeki tüm oranların 5 puan düşürülmesi yerine, sadece son iki dilimde yer alan tutarların artırılması yoluna gidilmesi ile Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesinin karşılanmadığı ortaya çıkmaktadır.

Bu konu ile ilgili sadece Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararına uygun bir düzenleme yapılmak isteniyorsa, ücret gelirleri açısından vergi tarifesindeki son dilim ortadan kaldırarak en yüksek oran olarak % 27'nin uygulanması sağlanabilirdi. Veya Anayasa Mahkemesi'nin iptal gerekçesinin yanı sıra ayırma kuramının gerekleri de tekrar hayata geçirilmesi için ücret gelirleri açısından vergi tarifesindeki tüm oranların 5 puan düşürülmesi gerekir.

3.4. Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisi’nde EAGİ

Ülkemizde en az geçim indirimi ilk olarak literatürde yer alan tanıma uygun şekilde, 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile matrahtan indirim yöntemi çerçevesinde uygulama alanı bulmuştur. Ancak 1967 tarihli ve 980 sayılı Kanun ile matrahtan indirim yerine vergiden indirim yöntemi benimsenmiş, 1981 yılı başından itibaren ise tekrar matrahtan indirim yöntemine dönmüştür. En az geçim indirimi yapılan bu düzenleme sonucu genel indirim olarak adlandırılmış, 1986 yılında bu uygulama da sona ermiştir (Akdoğan,

2006:226; Edizdoğan, 2000:151). 3239 sayılı Kanun ile 01.01.1986 tarihinden itibaren sadece ücretler için ücretlilerin korunmasına yönelik bir uygulama olan “özel indirim” yürürlüğe konulmuştur (Gerçek, 2011). Özel indirim müessesesi ayırma ilkesini hayata geçirmeye yönelik bir uygulamadır (Gerçek, 2000). Öte yandan özel indirim uygulaması 01.01.2004 tarihinden itibaren 4842 sayılı Kanunla kaldırılmıştır. Oluşan boşluğu gidermek amacıyla aynı Kanun ile 01.01.2005 tarihinden itibaren “ücretlerde vergi indirimi” uygulaması başlatılmıştır (Gerçek, 2011). Vergi indirimi uygulaması gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarı üzerinden hesaplanacak indirimin, ücretlinin ertesi yılda ödenecek gelir vergisinden mahsup edilmesi esasına dayanmaktadır. Daha sonra 5615 sayılı Kanunla “ücretlerde vergi indirimi”ne son verilerek 01.01.2008 tarihinden itibaren sadece ücret geliri elde edenler bakımından “asgari geçim indirimi” müessesesi uygulamaya konulmuştur.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 32’nci maddesi 01.01.2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere 04.04.2007 tarih ve 5615 sayılı Kanunun 2’nci maddesi ile değiştirilmiş ve ücret geliri elde edenler için asgari geçim indirimi düzenlemesine yer verilmiştir. 193 sayılı GVK’nin 32’nci maddesine göre ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulanır. Asgari geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5 diğer çocuklar için %5’idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgari geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103’üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz. İndirimin uygulamasında “çocuk” tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup, 25 yaşını doldurmamış çocukları, “eş” tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder. İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde

edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirin e uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır...”

Yukarıdaki madde hükmünden anlaşıldığı üzere ülkemiz uygulamasında “asgari geçim indirimi” adı verilen uygulama sadece gerçek usulde vergilendirilen ücretliler açısından geçerlidir. İndirimin miktarı kişinin medeni haline ve çocuk sayısına göre belirlenmektedir. Kişinin bu indirimden faydalanabilmesi için gelirin belli bir tutarı aşmaması gibi bir şart yoktur. Dolayısıyla gelir düzeyi ne olursa olsun gerçek usulde vergilendirilen tüm ücretliler bu uygulamadan yararlanabilecektir.

İndirim tekniği olarak vergiden indirim tekniği benimsenmiştir. Bu tekniğe uygun olarak öncelikle hiç indirim yokmuş gibi kabul edilerek ücretlinin gelirin safi tutarı üzerinden vergi hesaplanır. Bu şekilde hesaplanan vergi miktarından ücretlinin durumuna uygun düşen asgari geçim indirimi miktarına göre hesaplanan vergi düşülür. Bu kapsamda indirilecek vergi aşağıdaki formüle uygun olarak hesaplanacaktır (Şenyüz vd., 2012:73):

İndirilecek Vergi= $\text{Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı} \times \text{Asgari Geçim İndirimi Oranı} \times \text{Vergi Tarifesi İlk Dilim Oranı} (\%15)$

Yukarıdaki formüle göre bulunan tutar ücretlinin bir yıl süresince yararlanacağı net menfaati ifade etmektedir. Ücret ödemelerinin aylık yapılması durumunda asgari geçim indirimi yıllık olarak hesaplanan tutarın 12'ye bölünmesiyle elde edilir (Şenyüz vd., 2012:73).

Çizelge 3.1. Asgari Geçim İndirimi Miktarları (2017)

Medeni Durum	Aylık AGİ Tutarı (TL)
Bekâr	133,31 TL
Evli, Eşin Geliri Olan,	133,31 TL
Evli, Eşin Geliri Olan, 1 Çocuk	153,31 TL
Evli, Eşin Geliri Olan, 2 Çocuk	173,31 TL
Evli, Eşin Geliri Olan, 3 Çocuk	199,97 TL
Evli, Eşin Geliri Olan, 4 Çocuk	213,30 TL
Evli, Eşin Geliri Olan, 5 Çocuk	226,63 TL
Evli, Eşin Geliri Olmayan,	159,98 TL
Evli, Eşin Geliri Olmayan, 1 Çocuk	179,97 TL
Evli, Eşin Geliri Olmayan, 2 Çocuk	199,97 TL
Evli, Eşin Geliri Olmayan, 3 Çocuk	226,63 TL
Evli, Eşin Geliri Olmayan, 4 Çocuk	226,63 TL
Evli, Eşin Geliri Olmayan, 5 Çocuk	226,63 TL

Kaynak: <http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/asgarigecimind.htm>

Hesaplama 2017 yılı brüt tutar alınmıştır. (01/01/2017 tarihinden itibaren asgari ücretin brüt tutarı 1.777,50 TL olarak belirlenmiştir.)

3.5. Türkiye’de Kişisel Gelir Vergisi’nde Sosyal Amaçlı Muafiyet ve İstisnalar

3.5.1. Ücret Gelirinin Vergilendirme Şekli ve Ücret İstisnaları

Ücret gelirleri iki şekilde vergilendirilmektedir:

- Gerçek ücretler
- Diğer ücretler

Ücret gelirleri, Gelir Vergisi Kanununun 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29 uncu maddeleriyle kısmen veya tamamen istisna edilmiş olup, istisna uygulamasında ücret geliri elde eden kişilerin durumu da etkili olmaktadır.

Ücret istisnasına ilişkin Gelir Vergisi Kanununda yer verilen hükümler aşağıda yer almaktadır.

• GVK'nın 23. Maddesinde Yer Alan Ücret İstisnaları

Aşağıda yazılı ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir:

1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;

2. Gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;

3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;

4. Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;

5. Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir);

6. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler;

7. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (4369 sayılı Kanununun 28 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 29.7.1998) 800 000 lirayı (296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2017 yılında uygulanmak üzere 14 TL.) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir.);

8. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz);

9. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri;

10. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna (6728 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük 01.09.2016) çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil); 11. 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri;

12. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları;

13. (6728 sayılı kanunun 12 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük 01.09.2016)

a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

14. Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla) (www.gib.gov.tr).

• Gider Karşılıklarında İstisnalar

Gelir Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinde yer alan gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir.

1. Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler;

2. Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur);

3. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil);

4. Sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları.

• Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar

Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinde yer alan aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar gelir vergisinden müstesnadır:

1. Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar;

2. Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler);

3. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna (6728 sayılı kanunun 12 nci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük 01.09.2016) çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tâbi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.);

4. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar Devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.);

5. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);

6. Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;

7. 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz);

8. Genel olarak nafakalar (Alanlar için);

9. Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar;

10. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar.

• Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar

Gelir Vergisi Kanununun 26 ncı maddesinde yer alan aşağıdaki yazılı vatan hizmetleri yardımları Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. Harp malullüğü zamları;

2. Harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri;

3. Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler (Bu hükmün tatbikinde hususi kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenlerle harp, isyan, eşkıya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkûmların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır.);

4. Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükâfatlar.

• Teçhizat ve Tayın Bedellerinde İstisnalar

Gelir Vergisi Kanununun 27 nci maddesinde yer alan aşağıda yazılı teçhizat ve tayın bedelleri Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler;

2. Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası);

3. Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri.

• Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar

Gelir Vergisi Kanununun 28 inci maddesinde yer alan tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

1. Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen

paralar (özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir);

2. Resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrenci iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar;

3. Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler tarafından verilen paralar.

• Teşvik İkramiye ve Mükâfatlarında İstisnalar

Gelir Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinde yer alan teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükâfatlar Gelir Vergisi’nden müstesnadır:

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar;

2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;

3. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler;

4. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler.

• Engellilik İndirimi

Gelir Vergisi Kanununa göre çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve elde ettikleri ücret gelirlerinden aşağıda belirtilen aylık engellilik indirimi tutarları indirilir.

2017 yılında elde edilecek ücret gelirlerinde dikkate alınacak engellilik indirimi aylık tutarları şöyledir:

Çizelge 3.2. Ücret Gelirinde Engellilik İndirimi (2017)

1. Derece Engelliler İçin	900 TL
2. Derece Engelliler İçin	470 TL
3. Derece Engelliler İçin	210 TL

Kaynak: Resmi Gazete, Sayı:29931 (27.12.2016)

Ücretli kişinin kendisi engelli ise engellilik indirimi tutarı gelir vergisi kesintisi yapılırken ücret matrahından indirilerek uygulanır. Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da yararlanır.

Ayrıca ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da engellilik indiriminden yararlanabilecektir.

Ücret geliri yıl içinde kesintiye tabi olmadığı için gelir vergisi beyanamesi veren hizmet erbapları da bu indirimi yıllık olarak hesaplayıp beyanname üzerinden indirebilirler. Ancak, yıl içinde ücret matrahından indirim konusu yapılan engellilik indirimi tutarının ikinci kez yıllık beyannameye indirim konusu yapılması mümkün değildir.

• Yıllık Beyannameye Dahil Edilen Gelirlerden Yapılacak İndirimler

Yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere ilişkin indirimler Gelir Vergisi ile diğer kanunlarda belirtilmiştir. Gelir vergisi matrahının belirlenmesinde gelir vergisi beyanamesinde bildirilecek gelirlere aşağıda sayılan indirimlerin

yapılabilmesi için yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması ve yapılacak indirimlerin ilgili mevzuatta belirtilen şartları taşıması gerekmektedir.

Buna göre indirim konusu yapılabilecek bazı hususlar şunlardır:

1. Şahıs sigorta primleri
2. Eğitim ve sağlık harcamaları,
3. Bağış ve yardımlar,
4. Sponsorluk harcamaları,
5. Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Ayni ve Nakdi Bağışlar,
6. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
7. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi (6327 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 82. maddeye göre yapılacak indirim)
8. EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve ayni bağış ve yardımlar,
9. Diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar.

Asgari Geçim İndiriminden Yararlanacak ve Yararlanamayacak Olan Ücretliler Asgari geçim indirimi uygulamasından, ücretleri gerçek usulde vergilendirilenler yararlanabilir. Ancak;

- Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı,
- Ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler,
- Başka bir kanun hükmü (4490 Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu, 4691 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu vb.) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayanlar,

- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler, asgari geçim indiriminden yararlanamazlar.

Asgari geçim indirimi, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarına;

- Mükellefin kendisi için % 50'si,
- Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10' u,
- Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5'i,
- Üçüncü çocuk için %10'u,

- Diğer çocuklar için % 5'i, olmak üzere ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak hesaplanan indirim oranlarının uygulanması sonucu bulunacak tutarın gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine karşılık gelen %15'lik oranla çarpımı sonucunun 12'ye bölünmesiyle her aya isabet eden tutar hesaplanır. Hesaplanan bu tutar ise ödenecek gelir vergisinden mahsup edilir. Hesaplama kullanılan formül şöyledir:

A.G.İ. Yıllık Tutarı = (Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı x A.G.İ. Oranı) x %15
2017 yılında ödenecek AGİ tutarının hesaplamasında 2017 takvim yılı başından itibaren geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı olan (1.777,50 x 12) 21.330 TL dikkate alınacaktır.

Asgari geçim indiriminin yıllık tutarı, her ücretli için asgari ücret üzerinden hesaplanan yıllık vergi tutarını aşmayacak ve yıl içerisinde asgari ücret tutarında meydana gelen değişiklikler, asgari geçim indirimi uygulamasında dikkate alınmayacaktır.

Asgari Geçim İndiriminde, Aile Fertlerinin, Emekli Maaşı Olanların ve Boşananların Durumu, Asgari geçim indirimi uygulamasında;

- Asgari geçim indirimi, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı hesaplanacaktır.

- Sadece ücret geliri elde eden eş, “çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş” kapsamında değerlendirilmeyecektir. Bunlar dışındakiler ise çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş kapsamında değerlendirilecek olup, münhasıran emekli maaşı alanlar da çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş olarak kabul edilecektir.

- Eşlerin her ikisinin de ücretli olması halinde çocuklar yalnızca sosyal güvenlik yönünden tabi oldukları eşin bildirimine dahil edilecektir.

- Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınacaktır.

Engellilik İndiriminden Faydalanan Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması Engellilik indiriminden yararlanan ücretlinin gelir vergisi matrahı hesaplanırken engellilik indirimi düşülecek, kalan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından da yıllık asgari geçim indirimi tutarının 1/12’si mahsup edilecektir. İndirilecek tutar, kalan gelir vergisi tutarını aşamayacak ve asgari geçim indirimi farkı diğer dönemlerde de değerlendirilmeyecektir.

3.6. Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesi

Türkiye’de modern gelir vergisi uygulamasına 1950 yılında geçilmiştir. Bu tarihe kadar uygulanan kazanç vergisi, ihtiyaçları karşılayabilecek bir yapıya ve verimliliğe sahip olmadığından bahisle, 1950 yılında 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kabul olunmuş ve on yıllık bir uygulamadan sonra bazı değişiklikler geçirse de günümüze kadar gelen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. 5421 sayılı Kanunda uygulamaya konulan en düşük gelir dilimi 2500 TL ve buna karşılık gelen oran %15 idi. Tarife yedi gelir diliminden oluşuyordu ve en yüksek oran %45’ti. Vergi oranları %15’ten başlamak suretiyle beşer puan artarak %45’e kadar yükselmekteydi. Bu tarife 1957 yılına kadar uygulanmıştır.

1958 yılından 1961 yılına kadar 6908 Sayılı Kanunla uygulamaya konulan ve 10 farklı gelir dilimine ayrılmış gelir vergisi tarifesi uygulanmıştır. Bu tarifedeki ilk dilim 2500 TL den ve oran olarak %15’ten başlıyor ve son dilim 125000 TL ve %60’a kadar devam ediyordu. Yani yükseklik farkı %45 ve uzunluk farkı 122500 TL olan bir tarifeydi.

1950-1963 yılları arasında tarifinin en üst dilimleri hariç aynı gelir vergisi tarifesi uygulanmıştır. 1963 yılından itibaren, 202 sayılı Kanunla kabul edilen gelir vergisi tarifesi 1980 yılına kadar herhangi bir değişime uğramadan aralıksız 18 yıl uygulanmıştır. Bu durum, gelir vergisi tarifesinin özellikle yüksek enflasyon sebebiyle artan oranlılık özelliğini kaybederek düz oranlı tarife haline dönüşmesine neden olmuştur. Bu dönemde vergi oranı herkes için % 50-60 oranları arasında değişir duruma gelmiştir. 1981 yılından sonra yapılan değişikliklerde dilim sayılarında fazla bir değişiklik yapılmamış sadece gelir dilimleri değiştirilmiştir.

Birinci dönem, 1950-1980 yılları arası sabit tarifeler dönemi, ikinci dönem, 1981-1985 yılları arası değişken vergi oranları dönemi, üçüncü dönem ise, 1986'dan günümüze kadar değişken vergi dilimli tarifeler dönemi şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutmak mümkündür. Çizelge 3.3.'de Türk Gelir Vergisi Tarifesinin tarihsel gelişimi yıllar, dilimler ve oranlar bazında verilmektedir.

Çizelge 3.3. Gelir Vergisi Tarifesindeki En Düşük ve En Yüksek Oranlar ile Dilim Sayısındaki Gelişmeler

Yıllar	Dilim Sayısı	En Düşük Oran (%)	En Yüksek Oran (%)
1950-1957	7	15	45
1958-1961	10	15	60
1962	7	10	70
1963-1980	10	10	68
1981-1985	6	40-39-36-30-25	75-74-74-68-63
1986-1993	6	25	50
1994-1997	7	25	55
1998*	7	25	55
1999	6	15	40
2000	6	15	40
2001	6	15	40
2002	6	15	40
2003	6	15	45
2004	6	15	45

Kaynak: Halit ÇİÇEK, "Vergilemede Genellik, Eşitlik, Adalet İlkesi ve Türk Gelir Vergisi", Maliye Yazıları Dergisi, S: 67, Nisan-Haziran 2000, s. 113. ve GVK 103. maddeden yararlanılarak hazırlanmıştır.

* 01. 07. 1998- 31. 12. 1998 tarihleri arasında dilim sayısında değişiklik yapılmadan ve en düşük oranı %20, en yüksek oranı %45 olmak üzere ücret gelirlerine

ayrı bir vergi tarifesi uygulanmıştır. 4444 Sayılı Kanun gereği 1999-2002 yılları arasında da ücretliler, normal vergi tarifесinden beş puan aşağı vergilendirilmişlerdir.

30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yapılan değişiklik ile gelir vergisinde iki ayrı tarife uygulaması sona erdirilmiştir. Yeni tarife, eskisi ile kıyaslamalı olarak aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Çizelge 3.4. 2005 ve 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

2005 YILI TARİFESİ			2006 YILI TARİFESİ			
	ÜCRET GELİRLERİ (YTL)	%	ÜCRET DIŞI GELİRLER (YTL)	%	ÜCRET GELİRLERİ DAHİL (YTL)	%
1	0 – 6600	15	0 – 6600	20	0 – 7000	15
2	6600 – 15000	20	6600 - 15000	25	7000 - 18000	20
3	15000 – 30000	25	15000 - 30000	30	18000 - 40000	27
4	30000 – 78000	30	30000 - 78000	35	40000 - FAZLASI	35
5	78000 FAZLASI	35	78000 - FAZLASI	40		

Kaynak: Resmi Gazete, 8 Ocak 2010, Sayı: 27456.

30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile yapılan yeni düzenlemeye göre;

- Ücretlilerin dışındaki kesimin, başlangıç vergi oranı % 20'den % 15'e düşürülmüştür.

- Ücretlilerde, oran indirimi yapılmamıştır. Başlangıç yine % 15'dir.

- Değişiklikten önce ücretlilerin, yıllık 78000 YTL'yi aşan gelirleri % 35 oranında, bunun altındakiler daha düşük oranda vergilendiriyordu.

- Yeni tarifede 40000 YTL'yi aşan gelirlerin % 35 oranında vergilendirilmesi öngörülmüştür. Bu durumda, ücretlilerde orta ve yüksek gelir grubunun gelir vergisinin artırıldığı açıktır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Yasası'nın 31 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde gayrisafi ücret tutarından indirim konusu yapılan özel indirim uygulaması, anılan maddede

4842 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Yapılan bu son düzenleme ile de ücretlilerin gelir vergisi artırılarak vergi yükünün, adaletli ve dengeli dağıtılması ve vergide eşitlik ilkeleri zedelenmiştir.

Vergide genellik ilkesi, ayırım gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar. Malî güce göre vergilendirme ise, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. “Malî güç”, Anayasada tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin malî güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır.

73 üncü maddenin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayrıklık (istisna) ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.”

İptali istenen ibare ile ücretlilerin vergi yükü, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı ilkesine aykırı olarak artırıldığından Anayasanın 73 üncü maddesine aykırı düşmektedir.

Öte yandan, 30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun yürürlük maddesi olan 15 inci maddesinin (1) numaralı bendinde, bu Kanunun 1 inci maddesinin 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği hükme bağlanmıştır. Diğer bir anlatımla, ücretlilerin vergi yükü geriye dönük arttırılmakta, kazanılmış hakları ortadan kaldırılmaktadır. Böyle bir düzenleme, bir hukuk devletinin yaşama geçirilmesinde olmazsa olmaz iki temel ilkeye, “hukuki güvenlik” ve “hukuki istikrar” ilkelerine de aykırıdır.

Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, hukuki istikrar ilkesi ise bu kurallara

dayanılarak kazanılan hakların korunacağı güvencesinin kişilere verilmesi şeklinde tanımlanabilir.

2006 yılından itibaren gelir vergisi oranları değişmemiş olup; G.V.K.'nın 103 üncü maddesi uyarınca 2017 takvim yılı gelirlerine uygulanan vergi tarifesi şöyledir (G.V.K. Madde:103):

Çizelge 3.5. 2016 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

2016 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (Ücret Gelirleri İçin)						
12.600	TL'ye kadar					15%
30.000	TL'nin	12.600	TL'si için	1.890	TL, fazlası	20%
110.000	TL'nin	30.000	TL'si için	5.370	TL, fazlası	27%
110.000	TL'den fazlasının	110.000	TL'si için	26.970	TL, fazlası	35%

Kaynak: Veriler GİB resmi sitesinden alınarak düzenlenmiştir.

G.V.K.'nın 103 üncü maddesi uyarınca 2017 takvim yılı gelirlerine uygulanacak vergi tarifesi şöyledir (G.V.K. Madde:103):

Çizelge 3.6. 2017 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

2017 YILI GELİR VERGİSİ TARİFESİ (Ücret Gelirleri İçin)						
13.000	TL'ye kadar					15%
30.000	TL'nin	13.000	TL'si için	1.950	TL, fazlası	20%
110.000	TL'nin	30.000	TL'si için	5.350	TL, fazlası	27%
110.000	TL'den fazlasının	110.000	TL'si için	26.950	TL, fazlası	35%

Kaynak: Veriler GİB resmi sitesinden alınarak düzenlenmiştir.

Yukarıdaki verilere göre 2016 yılında uygulanan gelir vergisi tarifesi %15 oranı 12.600 TL iken, 2017'de 13.000 TL ye yükselmiştir. Diğer dilimlerin alt limitleri değişmemiştir.

Çizelge 3.7. Türkiye’de İller Bazında Beyan Edilen Gelir Vergisi Matrahı ve Tahakkuk Tutarları (2015)

İL KODU	İL ADI	MÜKELLEF SAYISI	MATRAH	TAHAKKUK EDEN
001	ADANA	63.286	919.376.609,16	227.708.516,14
002	ADİYAMAN	7.992	77.387.175,18	15.498.171,98
003	AFYON	19.691	244.395.385,49	57.043.469,84
004	AĞRI	4.394	41.347.659,69	8.934.945,69
005	AMASYA	11.641	105.246.577,30	22.876.391,81
006	ANKARA	310.716	5.256.772.209,76	1.386.472.387,86
007	ANTALYA	130.366	1.762.003.594,68	429.234.175,34
008	ARTVİN	6.621	59.583.367,64	12.834.340,85
009	AYDIN	44.240	600.849.467,56	142.030.873,84
010	BALIKESİR	53.413	706.040.845,07	165.220.373,19
011	BİLECİK	7.835	99.997.247,53	24.503.629,70
012	BİNGÖL	3.411	27.377.485,69	5.971.561,84
013	BİTLİS	3.806	36.715.910,24	8.067.940,11
014	BOLU	13.184	165.808.822,64	38.655.276,75
015	BURDUR	10.814	125.060.169,80	30.460.172,31
016	BURSA	131.078	2.422.924.590,00	624.188.117,13
017	ÇANAKKALE	25.016	301.664.138,22	68.855.931,40
018	ÇANKIRI	6.243	50.839.622,38	11.062.878,57
019	ÇORUM	17.759	172.010.807,49	38.841.690,39
020	DENİZLİ	42.333	604.921.142,50	144.942.746,94
021	DİYARBAKIR	16.903	215.517.190,75	50.007.463,57
022	EDİRNE	16.304	195.772.599,44	46.011.742,14
023	ELAZIĞ	13.927	127.277.003,75	28.650.000,55
024	ERZİNCAN	7.311	79.465.827,64	17.724.664,91
025	ERZURUM	15.566	166.672.644,90	37.455.109,11
026	ESKİŞEHİR	46.343	615.044.012,00	151.732.443,10
027	GAZİANTEP	50.526	742.614.624,50	185.524.092,22
028	GİRESUN	11.767	133.184.675,78	28.924.066,77

Kaynak: Veriler GİB resmi sitesinden alınarak düzenlenmiştir.

Çizelge 3.7. Türkiye’de İller Bazında Beyan Edilen Gelir Vergisi Matrahı ve Tahakkuk Tutarları (2015) (devamı)

029	GÜMÜŞHANE	3.531	33.362.481,63	7.090.628,91
030	HAKKARİ	1.517	13.342.652,65	2.865.790,91
031	HATAY	32.660	418.775.747,42	100.836.830,90
032	ISPARTA	17.009	177.586.288,36	40.330.680,13
033	MERSİN	56.888	688.178.460,73	160.591.415,04
034	İSTANBUL	1.014.195	27.374.763.542,95	7.697.380.723,93
035	İZMİR	243.401	4.117.147.632,58	1.053.552.821,23
036	KARS	4.311	56.450.653,74	11.191.437,63
037	KASTAMONU	15.362	161.883.733,03	35.658.189,94
038	KAYSERİ	47.477	646.108.059,51	164.880.815,64
039	KIRKLARELİ	14.709	163.123.197,67	36.988.306,00
040	KIRŞEHİR	6.694	74.945.665,16	16.046.282,46
041	KOCAELİ	71.912	1.060.898.733,67	260.387.998,70
042	KONYA	81.241	912.903.520,78	210.622.515,18
043	KÜTAHYA	18.127	175.762.922,57	39.178.315,20
044	MALATYA	18.167	192.580.693,59	43.350.638,68
045	MANİSA	51.187	663.535.717,94	148.441.742,74
046	K.MARAŞ	22.209	278.304.795,33	62.413.178,21
047	MARDİN	7.514	47.490.827,61	10.169.645,96
048	MUĞLA	58.517	957.518.845,21	229.622.586,66
049	MUŞ	3.605	23.982.955,00	4.912.960,25
050	NEVŞEHİR	11.323	100.077.115,86	22.342.673,33
051	NİĞDE	8.273	76.621.068,37	17.444.246,33
052	ORDU	18.750	241.620.343,10	54.628.889,32
053	RİZE	12.810	145.623.638,47	33.141.992,60
054	SAKARYA	32.034	495.707.501,48	120.424.188,94
055	SAMSUN	40.651	507.463.734,86	120.026.375,96
056	SİİRT	3.238	32.083.865,28	7.255.659,34
057	SİNOP	7.441	79.653.345,07	17.412.469,37
058	SİVAS	17.109	183.904.840,21	42.864.310,04
059	TEKİRDAĞ	36.537	504.964.326,44	122.132.641,37
060	TOKAT	15.160	147.426.242,94	31.882.230,08
061	TRABZON	28.402	376.802.155,91	88.972.799,19
062	TUNCELİ	2.457	20.671.134,42	4.271.802,34

Kaynak: Veriler GİB resmi sitesinden alınarak düzenlenmiştir.

Çizelge 3.7. Türkiye’de İller Bazında Beyan Edilen Gelir Vergisi Matrahı ve Tahakkuk Tutarları (2015) (devamı)

063	Ş.URFA	27.451	243.870.228,02	51.044.570,05
064	UŞAK	12.710	138.258.393,60	31.219.645,94
065	VAN	6.554	70.981.587,88	16.586.964,78
066	YOZGAT	11.110	83.279.752,59	16.650.513,46
067	ZONGULDAK	20.247	236.829.636,69	55.010.859,49
068	AKSARAY	9.849	76.311.241,49	16.440.949,61
069	BAYBURT	1.960	19.153.804,09	4.002.501,66
070	KARAMAN	6.671	75.727.686,29	17.558.582,22
071	KIRIKKALE	8.681	72.713.020,31	16.692.296,23
072	BATMAN	5.815	49.141.718,32	10.803.898,33
073	ŞIRNAK	2.442	11.547.781,96	2.364.675,41
074	BARTIN	6.166	85.173.070,76	19.567.911,53
075	ARDAHAN	1.639	16.883.988,05	3.704.008,02
076	İĞDIR	2.726	23.935.665,96	5.241.854,56
077	YALOVA	11.503	146.039.064,85	34.171.320,40
078	KARABÜK	10.940	138.098.435,97	32.694.808,50
079	KİLİS	2.474	31.780.625,68	7.560.507,74
080	OSMANIYE	10.212	118.602.626,67	25.703.323,52
081	DÜZCE	10.434	147.581.208,94	36.220.150,67

Kaynak: Veriler GİB resmi sitesinden alınarak düzenlenmiştir.

Yukarıdaki tabloda 2015 yılı iller bazında beyan edilen gelir vergisinin matrah ve tahakkuk tutarları verilmiştir. Görüldüğü üzere, en çok mükellefe sahip olan il İstanbul olup, mükellef sayısı 1.014.195 kişidir. İstanbul ilinin 2015 yılı gelir vergisi matrahı 27.374.763.542,95 TL’dir. Bu tutarın ödenecek (tahakkuk eden) tutarı ise, 7.697.380.723,93 TL’dir. İstanbul’u Ankara takip etmektedir. Ankara’nın mükellef sayısı 310.716, 2015 yılı gelir vergisi matrahı 5.256.772.209,76 TL, olup tahakkuk eden tutarı ise, 1.386.472.387,86 TL’dir. Mükellef sayısı bakımından 3.sırada İzmir gelmektedir. İzmir’in mükellef sayısı 243.401, gelir vergisi matrahı 4.117.147.632,58 TL ve tahakkuk eden tutarı ise, 1.053.552.821,23 TL’dir.

Çizelge 3.8. 2015-2016 Yılları İllere Göre Gelir Vergisi Mükellef Sayısının İl Nüfusuna Oranları

İL KODU	İL ADI	2015 YILI			2016 YILI		
		İL NÜFUSU	GELİR VERGİSİ MÜKELLE F SAYISI	ORAN	İL NÜFUSU	GELİR VERGİSİ MÜKELLE F SAYISI	ORAN
1	ADANA	2.183.167	63.286	3%	2.201.670	60.259	3%
2	ADİYAMAN	602.774	7.992	1%	610.484	8.937	1%
3	AFYON	709.015	19.691	3%	714.523	17.109	2%
4	AĞRI	547.210	4.394	1%	542.255	5.675	1%
5	AMASYA	322.167	11.641	4%	326.351	8.377	3%
6	ANKARA	5.270.575	310.716	6%	5.346.518	216.139	4%
7	ANTALYA	2.288.456	130.366	6%	2.328.555	107.543	5%
8	ARTVİN	168.370	6.621	4%	168.068	5.098	3%
9	AYDIN	1.053.506	44.240	4%	1.068.260	32.489	3%
10	BALIKESİR	1.186.688	53.413	5%	1.196.176	34.324	3%
11	BİLECİK	212.361	7.835	4%	218.297	5.489	3%
12	BİNGÖL	267.184	3.411	1%	269.560	4.290	2%
13	BİTLİS	340.449	3.806	1%	341.225	4.585	1%
14	BOLU	291.095	13.184	5%	299.896	9.089	3%
15	BURDUR	258.339	10.814	4%	261.401	9.267	4%
16	BURSA	2.842.547	131.078	5%	2.901.396	108.046	4%
17	ÇANAkkALE	513.341	25.016	5%	519.793	17.269	3%
18	ÇANKIRI	180.945	6.243	3%	183.880	3.700	2%
19	ÇORUM	525.180	17.759	3%	527.863	12.835	2%
20	DENİZLİ	993.442	42.333	4%	1.005.687	31.043	3%
21	DİYARBAKIR	1.654.196	16.903	1%	1.673.119	21.525	1%
22	EDİRNE	402.537	16.304	4%	401.701	11.763	3%
23	ELAZIĞ	574.304	13.927	2%	578.789	12.339	2%
24	ERZİNCAN	222.918	7.311	3%	226.032	5.168	2%
25	ERZURUM	762.321	15.566	2%	762.021	13.187	2%
26	ESKİŞEHİR	826.716	46.343	6%	844.842	28.645	3%
27	GAZİANTEP	1.931.836	50.526	3%	1.974.244	53.762	3%
28	GİRESUN	426.686	11.767	3%	444.467	8.886	2%
29	GÜMÜŞHANE	151.449	3.531	2%	172.034	2.496	1%

Kaynak: Veriler GİB ve TÜİK resmi sitelerinden alınarak düzenlenmiştir.

Çizelge 3.8. 2015-2016 Yılları İllere Göre Gelir Vergisi Mükellef Sayısının İl Nüfusuna Oranları (devamı)

30	HAKKARİ	278.775	1.517	1%	267.813	2.777	1%
31	HATAY	1.533.507	32.660	2%	1.555.165	34.143	2%
32	ISPARTA	421.766	17.009	4%	427.324	12.108	3%
33	MERSİN	1.745.221	56.888	3%	1.773.852	53.966	3%
34	İSTANBUL	14.657.434	1.014.195	7%	14.804.116	760.986	5%
35	İZMİR	4.168.415	243.401	6%	4.223.545	173.181	4%
36	KARS	292.660	4.311	1%	289.786	4.368	2%
37	KASTAMONU	372.633	15.362	4%	376.945	10.038	3%
38	KAYSERİ	1.341.056	47.477	4%	1.358.980	41.483	3%
39	KIRKLARELİ	346.973	14.709	4%	351.684	10.717	3%
40	KIRŞEHİR	225.562	6.694	3%	229.975	4.384	2%
41	KOCAELİ	1.780.055	71.912	4%	1.830.772	61.379	3%
42	KONYA	2.130.544	81.241	4%	2.161.303	69.745	3%
43	KÜTAHYA	571.463	18.127	3%	573.642	12.971	2%
44	MALATYA	772.904	18.167	2%	781.305	15.697	2%
45	MANİSA	1.380.366	51.187	4%	1.396.945	35.876	3%
46	K.MARAŞ	1.096.610	22.209	2%	1.112.634	20.156	2%
47	MARDİN	796.591	7.514	1%	796.237	11.407	1%
48	MUĞLA	908.877	58.517	6%	923.773	44.060	5%
49	MUŞ	408.728	3.605	1%	406.501	4.938	1%
50	NEVŞEHİR	286.767	11.323	4%	290.895	10.078	3%
51	NİĞDE	346.114	8.273	2%	351.468	7.822	2%
52	ORDU	728.949	18.750	3%	750.588	14.219	2%
53	RİZE	328.979	12.810	4%	331.048	8.740	3%
54	SAKARYA	953.181	32.034	3%	976.948	26.461	3%
55	SAMSUN	1.279.884	40.651	3%	1.295.927	32.967	3%
56	SİİRT	320.351	3.238	1%	322.664	3.097	1%
57	SİNOP	204.133	7.441	4%	205.478	5.043	2%
58	SİVAS	618.617	17.109	3%	621.224	13.089	2%
59	TEKİRDAĞ	937.910	36.537	4%	972.875	31.838	3%
60	TOKAT	593.990	15.160	3%	602.662	11.316	2%
61	TRABZON	768.417	28.402	4%	779.379	19.800	3%
62	TUNCELİ	86.076	2.457	3%	82.193	1.421	2%
63	Ş.URFA	1.892.320	27.451	1%	1.940.627	33.939	2%

Çizelge 3.8. 2015-2016 Yılları İllere Göre Gelir Vergisi Mükellef Sayısının İl Nüfusuna Oranları (devamı)

64	UŞAK	353.048	12.710	4%	358.736	9.461	3%
65	VAN	1.096.397	6.554	1%	1.100.190	15.836	1%
66	YOZGAT	419.440	11.110	3%	421.041	9.196	2%
67	ZONGULDAK	595.907	20.247	3%	597.524	12.903	2%
68	AKSARAY	386.514	9.849	3%	396.673	10.385	3%
69	BAYBURT	78.550	1.960	2%	90.154	1.333	1%
70	KARAMAN	242.196	6.671	3%	245.610	6.133	2%
71	KIRIKKALE	270.271	8.681	3%	277.984	6.124	2%
72	BATMAN	566.633	5.815	1%	576.899	8.300	1%
73	ŞIRNAK	490.184	2.442	0%	483.788	6.454	1%
74	BARTIN	190.708	6.166	3%	192.389	4.333	2%
75	ARDAHAN	99.265	1.639	2%	98.335	1.576	2%
76	İĞDIR	192.435	2.726	1%	192.785	3.465	2%
77	YALOVA	233.009	11.503	5%	241.665	8.923	4%
78	KARABÜK	236.978	10.940	5%	242.347	6.656	3%
79	KİLİS	130.655	2.474	2%	130.825	2.710	2%
80	OSMANİYE	512.873	10.212	2%	522.175	10.585	2%
81	DÜZCE	360.388	10.434	3%	370.371	9.423	3%

Kaynak: Veriler GİB ve TÜİK resmi sitelerinden alınarak düzenlenmiştir.

Yukarıdaki tabloya baktığımızda, İstanbul ili 2015 yılı nüfusu 14.657.434 iken 2016 yılında 14.804.116 olmuştur. 2015 yılında gelir vergisi mükellef sayısı 1.014.195 iken 2016 yılında bu rakam 760.986 olmuştur. İl nüfusu artmasına rağmen gelir vergisi mükellef sayısını il nüfusuna böldüğümüzde %2'lik bir azalma olmuştur. Ankara ili 2015 yılı toplam nüfusu 5.270.575 iken 2016 yılı toplam nüfusu 5.346.518'dir. 2015 yılı gelir vergisi mükellef sayısına baktığımızda 310.716, 2016 yılı mükellef sayısı 216.139 gerileyerek mükellef sayısının il nüfusuna oranının % 6'dan % 4'e düşmesine neden olmuştur. Üçüncü il olarak İzmir'e geldiğimizde 2015 yılı toplam nüfusu 4.168.415'ten 2016 yılında 4.223.545' yükselmesine rağmen gelir vergisi mükellef sayısı 2015 yılında 243.401 iken 2016 yılında 173.181'e düşmüştür. Üç ile baktığımızda bir önceki yıla göre toplam il nüfusu artmasına karşın, gelir vergisi mükellef sayısında gözle görülür düşüş yaşanmıştır. Bu düşüşün sebeplerinden bazıları mükellef üzerine düşen sorumlulukların fazla oluşu, denetim yetersizliği vb. olumsuzlar olabilir.

Çizelge 3.9. Gelir Vergisi Tahsilatının Nominal ve Reel Artış Oranları 2015-2016

GELİRİN ÇEŞİDİ	2015 (BİN TL)	2016 (BİN TL)	Nominal Artış (%)	Reel (Yi-Ofe) (%)	Reel (Tüfe) (%)
GELİR VERGİSİ	105.395.330	123.683.017	17,4	12,5	8,9
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	4.445.469	5.427.144	22,1	17,0	13,3
Basit Usulde Gelir Vergisi	359.465	380.351	5,8	1,4	-1,8
Gelir Vergisi Tevkifatı	98.751.492	115.893.142	17,4	12,5	8,9
Gelir Geçici Vergisi	1.838.904	1.982.380	7,8	3,4	0,0

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü.

2015 yılı gelir vergisi toplam tutarı 105.395.330 TL'den 18.287.687 TL artarak 2016 yılında 123.683.017 TL olmuştur. 2015 yılı tutarının 4.445.469 TL'si beyana dayanan gelir vergisi iken kaynaktan kesinti tutarı (tevkifat) 98.751.492 TL olmuştur. 2016 yılında beyana dayanan gelir vergisi tutarı 981.675 TL artarak 5.427.144 TL olmuştur. 2016 yılında gelir vergisi tevkifat tutarı 17.141.650 TL artarak 115.893.142 TL'ye ulaşmıştır.

Çizelge 3.10. Gelir Vergisi Tahakkuk - Tahsilat Sonuçları (Brüt) 2015-2016

GELİRİN ÇEŞİDİ	TAHAKKUK			TAHSİLAT		
	2015 (BİN TL)	2016 (BİN TL)	DEĞİŞİM (%)	2015 (BİN TL)	2016 (BİN TL)	DEĞİŞİM (%)
GELİR VERGİSİ	127.590.573	153.114.283	20,0	105.395.330	123.683.017	17,4
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	9.957.409	13.777.101	38,4	4.445.469	5.427.144	22,1
Basit Usulde Gelir Vergisi	725.395	781.627	7,8	359.465	380.351	5,8
Gelir Vergisi Tevkifatı	114.036.145	135.418.566	18,8	98.751.492	115.893.142	17,4
Gelir Geçici Vergisi	2.871.623	3.136.989	9,2	1.838.904	1.982.380	7,8

Kaynak: Muhasebat Genel Müdürlüğü

2015 yılı Gelir Vergisi ödenecek tutar 127.590.573 TL hesaplanmasına karşın, ödenen tutar 105.395.330 TL olmuştur. Aradaki fark 22.195.243 TL kadardır. 2015 yılı beyana dayanan gelir vergisi tahakkuk tutarı 9.957.409 TL iken

ödenen tutar 4.445.469 TL olmuştur. Ödenen tutar hesaplanan tutardan 5.511.940 TL eksiktir. 2015 yılı gelir vergisi tevkifatı 114.036.145 TL tahakkuk etmiş ve bu tutarın sadece 98.751.492 TL'si alınmıştır.

2016 yılı gelir vergisi tahakkuk tutarı bir önceki yıla göre 25.523.710 TL artarak 153.114.283 TL olmuştur. Bu tutarın 123.683.017 TL'si tahsil edilmiştir. 2016 yılında bir önceki yıla göre tahakkuk değişim oranı % 20,0 iken tahsilat oranı % 17,4 olmuştur. Beyana dayanan gelir vergisi tutarı 2016 yılında 13.777.101 TL olarak tahakkuk etmiş ancak bunun 5.427.144 TL'si tahsil edilmiştir. Tahakkuk değişim oranı % 38,4 iken tahsilat oranı %22,1'e gerilemiştir. Gelir vergisi tevkifatı tahakkuk tutarı 135.418.566 TL, tahsilat oranı ise 115.893.142 TL'dir. Tahakkuk değişim oranı bir önceki yıla göre % 18,8 iken tahsilat değişim oranı %17,4 olmuştur.

Çizelge 3.11. Vergi Gelirleri İçinde Gelir Vergisinin Payı

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ (BİN TL.) (1)	GELİR VERGİSİ (BİN TL) (2)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)(2/1)
2002	59.631.868	13.717.660	23,0
2003	84.316.169	17.063.761	20,2
2004	101.038.904	19.689.593	19,5
2005	119.250.807	22.817.529	19,1
2006	151.271.701	31.727.644	21,0
2007	171.098.466	38.061.543	22,2
2008	189.980.827	44.430.339	23,4
2009	196.313.308	46.018.360	23,4
2010	235.714.637	49.385.289	21,0
2011	284.490.017	59.885.000	21,1
2012	317.218.619	69.671.645	22,0
2013	367.517.727	78.726.008	21,4
2014	401.683.956	91.063.306	22,7
2015	464.886.790	105.393.946	22,7
2016	529.263.765	123.683.017	23,4

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016 Faaliyet Raporu.

Yukarıdaki çizelgede de görüldüğü gibi yıllar itibariyle toplam vergi gelirleri artarken gelir vergisi de artmıştır. Ancak gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı pek değişmemiştir. 2002 yılında % 23,0 olan oran 2004-2005 yıllarında % 19'lara kadar düşmüş, 2008-2009 yıllarında tekrar yükselişe

geçmiştir. 2016 yılına gelindiğinde oranın yine % 23 civarı olduğu görülmüştür. Bu da gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının dalgalı seyir halinde olduğunu göstermekte, artışa geçmediği anlaşılmaktadır.

Çizelge 3.12. Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYH), Vergi Gelirleri ve Vergi Yükü

YILLAR	GSYH (2009 BAZLI) (1) (BİN TL)	BRÜT VERGİ GELİRLERİ (* (2) (BİN TL)	VERGİ YÜKÜ (%) (2/1)	NET VERGİ GELİRLERİ (**) (3) (BİN TL)	VERGİ YÜKÜ (%) (3/1)
2002	359.358.871	65.188.479	18,1	59.644.416,0	16,6
2003	468.015.146	89.893.112	19,2	81.783.798,0	17,5
2004	577.023.497	111.335.368	19,3	100.373.326,0	17,4
2005	673.702.943	131.948.778	19,6	119.627.198,0	17,8
2006	789.227.555	151.271.701	19,2	137.480.292,0	17,4
2007	880.460.879	171.098.466	19,4	152.835.111,0	17,4
2008	994.782.858	189.980.827	19,1	168.108.960,0	16,9
2009	999.191.848	196.313.308	19,6	172.440.423,0	17,3
2010	1.160.013.978	235.714.637	20,3	210.560.388,0	18,2
2011	1.394.477.166	284.490.017	20,4	253.809.179,0	18,2
2012	1.569.672.115	317.218.619	20,2	278.780.848,0	17,8
2013	1.809.713.087	367.517.727	20,3	326.169.164,0	18,0
2014	2.044.465.876	401.683.956	19,6	352.514.457,0	17,2
2015	2.337.529.940	465.229.389	19,9	407.818.455,0	17,4
2016	2.590.517.030	529.263.765	20,4	458.657.754,0	17,7

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016 Faaliyet Raporu

Yukarıdaki çizelgede brüt ve net vergi gelirlerinin GSYH içindeki oranları yıllar itibariyle verilmiştir. Brüt vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı % 18,1 ile % 20,4 arasında değişmektedir. Çok fazla dalgalanma yaşanmamaktadır, yıllar geçtikçe oran da artmıştır. Ancak net vergi gelirlerinin GSYH'ya oranlanmasında daha az değişim söz konusudur. Bu oranlar % 16,6 ile % 18,2 arasında değişmekte olup, yıllar geçtikçe sürekli artmamıştır. Net vergi yükünün daha az olmasının nedenleri arasında ücret geliri elde edenlerden kesilen SGK, vergi ve kesintilerin düşülmesinden sonra ödenen ücretleri etkilidir.

3.7. Türkiye ve OECD Ülkelerinde Gelir Vergileri ve Gelir Dağılımı İlişkisi

Çizelge 3.13. 2005-2015 Yılları Arası Ülkelerin Toplam Vergi Gelirleri (Bin USD, GDP)

ÜLKELER	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ABD	11,490	12,381	12,839	12,434	10,818	11,365	11,897	12,379	13,533	14,115	14,794
Almanya	11,744	12,577	14,591	16,150	15,056	14,628	16,559	16,021	16,954	17,533	15,304
Avustralya	11,286	11,826	14,062	13,393	12,044	15,025	18,092	18,995	18,222	17,146	-
Avusturya	15,648	16,331	18,890	21,235	19,526	19,057	20,987	20,157	21,505	22,076	19,190
Belçika	15,941	16,699	18,973	20,905	19,016	18,873	20,585	19,766	20,970	21,187	17,899
Çek Cum.	4,588	5,153	6,273	7,558	6,348	6,413	7,232	6,659	6,793	6,533	5,886
Danimarka	23,429	24,188	27,157	28,789	26,159	25,988	27,722	26,639	28,236	30,630	24,527
Estonya	3,104	3,851	5,183	5,663	5,127	4,848	5,471	5,492	6,021	6,528	5,814
Finlandiya	16,395	17,340	20,042	21,966	19,286	18,850	21,364	20,247	21,642	21,857	18,580
Fransa	15,399	16,273	18,219	19,758	17,778	17,657	19,548	18,718	19,913	20,067	17,026
Hollanda	14,689	16,180	18,464	20,682	18,348	18,167	19,201	17,826	18,840	19,511	16,684
İngiltere	13,666	14,838	16,708	15,518	12,169	12,761	13,964	13,808	13,960	15,119	14,393
İrlanda	15,042	16,913	18,746	17,411	14,238	13,169	14,245	13,524	14,672	15,960	14,630
İspanya	9,352	10,297	11,948	11,465	9,685	9,689	10,015	9,298	9,769	10,063	8,749
İsrail	6,918	7,463	8,501	9,423	8,254	9,407	10,384	9,751	11,132	11,669	11,166
İsveç	20,081	21,277	23,983	24,509	20,373	22,526	25,348	24,338	25,848	25,198	21,800
İsviçre	14,535	15,129	16,528	19,053	18,879	19,653	23,790	22,401	22,960	23,493	22,809
İtalya	12,368	13,379	15,475	16,640	15,273	14,707	15,738	14,942	15,309	15,213	12,762
İzlanda	22,434	22,791	26,652	19,343	12,855	13,899	15,826	15,668	17,184	20,418	18,783
Japonya	9,803	9,619	9,720	10,576	10,709	11,788	13,318	13,714	11,784	11,674	-
Kanada	11,883	13,254	14,492	14,551	13,203	14,693	16,021	16,345	16,255	15,671	13,771
Kore	4,205	4,928	5,725	5,051	4,364	5,184	5,840	6,063	6,317	6,882	6,873
Letonya	2,100	2,770	3,951	4,525	3,401	3,191	3,795	3,926	4,205	4,425	3,861
Lüksemburg	30,321	32,074	38,263	41,810	39,423	39,254	42,893	40,921	47,830	50,131	42,655
Macaristan	4,095	4,182	5,478	6,197	5,082	4,883	5,128	4,951	5,189	5,373	4,854
Meksika	1,022	1,142	1,256	1,362	1,076	1,297	1,417	1,411	1,554	1,637	-
Norveç	28,450	31,737	35,882	40,096	32,972	36,779	42,336	42,179	41,073	37,682	30,138
Polonya	2,645	3,038	3,901	4,776	3,597	3,876	4,342	4,147	4,391	4,597	-
Portekiz	5,783	6,213	7,249	7,859	6,899	6,853	7,501	6,542	7,365	7,547	6,613
Slovakya	3,637	3,841	4,678	5,390	4,750	4,645	5,191	4,883	5,481	5,784	5,156

Çizelge 3.13. 2005-2015 Yılları Arası Ülkelerin Toplam Vergi Gelirleri (Bin USD, GDP) (devamı)

Slovenya	6,889	7,424	8,833	9,982	8,909	8,645	9,117	8,292	8,509	8,760	7,572
Şili	1,567	2,070	2,376	2,289	1,771	2,506	3,090	3,277	3,149	2,884	2,782
Türkiye	1,715	1,877	2,227	2,495	2,106	2,626	2,911	2,907	3,167	2,985	2,770
Yeni Zelanda	10,106	9,599	11,141	10,269	8,644	10,322	11,811	12,882	13,550	14,327	12,393
Yunanistan	6,967	7,450	8,899	9,797	9,111	8,653	8,721	7,860	7,500	7,405	6,301
OECD - Ort.	11,123	11,889	13,637	14,255	12,493	12,911	14,326	13,912	14,594	14,916	-

Kaynak: Veriler OECD resmi sitesinden alınarak düzenlenmiştir.

Çizelge 3.14. 2005-2015 Yılları Arası Ülkelerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Kişisel Gelir Vergisi Payı (%)

ÜLKELER	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
ABD	9,17	9,71	10,23	10,19	7,90	8,18	9,27	9,27	9,94	10,17	10,74
Almanya	7,81	8,36	8,71	9,38	9,09	8,50	8,83	9,32	9,50	9,63	9,88
Avustralya	11,88	11,02	10,87	10,14	9,63	9,83	10,31	10,69	10,75	11,43	-
Avusturya	9,00	9,01	9,12	9,59	9,14	9,20	9,25	9,55	9,76	10,12	10,55
Belçika	12,53	12,04	11,88	12,31	12,04	12,04	12,15	12,30	12,85	12,88	12,61
Çek Cum.	4,23	3,97	4,00	3,54	3,47	3,33	3,54	3,57	3,66	3,56	3,61
Danimarka	23,97	23,88	24,49	24,17	25,29	23,40	23,35	23,43	25,50	26,78	25,40
Estonya	5,53	5,52	5,76	6,12	5,57	5,28	5,08	5,17	5,42	5,68	5,78
Finlandiya	12,90	12,77	12,54	12,70	12,71	12,05	12,28	12,51	12,79	13,40	13,30
Fransa	7,72	7,53	7,23	7,35	7,13	7,17	7,42	8,04	8,43	8,52	8,58
Hollanda	6,21	6,46	6,75	6,61	7,80	7,76	7,45	7,00	6,87	7,03	7,75
İngiltere	9,44	9,59	9,88	9,90	9,59	9,35	9,38	8,98	8,98	8,79	9,06
İrlanda	8,56	9,11	9,19	8,56	8,34	8,13	8,43	8,90	8,99	9,18	7,50
İspanya	6,47	6,93	7,45	6,98	6,59	6,89	7,17	7,43	7,48	7,56	7,22
İsrail	7,34	7,50	7,65	6,87	5,81	5,50	5,54	5,35	5,47	5,80	6,14
İsveç	14,71	14,65	13,88	13,10	12,69	12,04	11,70	11,93	12,18	12,24	12,47
İsviçre	8,65	8,30	8,28	8,22	8,61	8,45	8,37	8,46	8,38	8,37	8,67
İtalya	9,94	10,27	10,70	11,19	11,15	11,23	11,02	11,61	11,59	11,31	11,34
İzlanda	13,78	13,65	13,20	12,69	12,10	12,19	12,97	13,21	13,77	13,60	13,33
Japonya	4,99	5,18	5,58	5,68	5,38	5,13	5,26	5,47	5,83	6,06	6,10
Kanada	11,44	11,52	11,91	11,95	11,59	10,73	11,02	11,29	11,21	11,35	11,75
Kore	3,00	3,58	4,15	3,70	3,35	3,33	3,55	3,72	3,73	4,00	4,40

Çizelge 3.14. 2005-2015 Yılları Arası Ülkelerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Kişisel Gelir Vergisi Payı (%) (devamı)

Letonya	5,40	5,61	5,71	6,00	5,37	6,23	5,62	5,77	5,80	5,93	5,93
Lüksemburg	7,27	7,62	7,28	8,06	8,04	7,99	8,40	8,49	8,73	8,88	9,04
Macaristan	6,57	6,68	7,20	7,65	7,34	6,54	5,05	5,67	5,36	5,30	5,01
Meksika	2,08	2,08	2,10	2,33	2,32	2,36	2,43	2,55	2,65	2,99	3,37
Norveç	9,45	8,86	9,35	8,90	9,92	9,90	9,72	9,72	9,91	9,82	10,43
Polonya	4,31	4,63	5,18	5,33	4,56	4,35	4,33	4,46	4,48	4,58	-
Portekiz	5,08	5,14	5,34	5,41	5,53	5,36	5,96	5,81	7,71	7,68	7,32
Slovakya	2,98	2,90	2,89	3,07	2,81	2,66	2,84	2,93	2,90	3,01	3,17
Slovenya	5,42	5,66	5,46	5,75	5,71	5,57	5,57	5,68	5,15	5,11	5,15
Şili	1,07	0,95	1,09	1,22	1,30	1,34	1,39	1,47	1,43	1,43	1,47
Türkiye	3,57	3,82	4,08	4,00	4,04	3,68	3,76	3,99	4,07	4,23	4,39
Yeni Zelanda	14,80	14,36	14,26	13,38	12,44	11,43	11,27	12,08	11,87	12,55	12,50
Yunanistan	4,56	4,46	4,65	4,66	4,47	3,98	4,76	6,95	5,97	5,88	-
OECD - Ort.	8,05	8,10	8,23	8,19	7,97	7,75	7,84	8,08	8,26	8,42	-

Kaynak: Veriler OECD resmi sitesinden alınarak düzenlenmiştir.

2005-2015 yılları arasında OECD ülkelerinde toplam vergi gelirleri ve bu vergi gelirleri içinde kişisel vergi gelirlerinin payının yer aldığı tablolar yukarıda verilmiştir. İlk tabloya baktığımızda, Lüksemburg 2015 yılı toplam vergi geliri 42,655 USD ile en yüksek vergi geliri elde eden ülkedir. Ancak ikinci tabloda toplam vergi geliri içinde kişisel gelir vergisi oranlarına baktığımızda Lüksemburg'un kişisel gelir vergisi oranı % 9,04'tür. Yine Norveç'in toplam vergi gelirlerine baktığımızda 2015 yılında 30,138 USD, aynı yıl kişisel vergi geliri oranı % 10,43'tür. Danimarka 2015 yılında 24,517 USD toplam vergi geliri elde etmiş, ve bu gelirin % 25,40'ını kişisel gelir vergisinden sağlamıştır. Buradan anlaşılacağı üzere, gelişmiş ülkelerde kişisel gelir vergisi oranı toplam gelir içindeki payı yüksektir. Gelir dağılımı adaleti açısından daha adildir. Yine Şile, Türkiye, Meksika gibi ülkelerde toplam vergi geliri içindeki kişisel gelir vergisi oranı düşüktür. Az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde gelir dağılımı etkisizliği hakimdir.

Aşağıda OECD ülkeleri ve Türkiye'de toplam vergi gelirleri içinde gelir vergisi oranları ile gini katsayısı grafiksel olarak gösterilmiştir.

birikimi kullanılarak yaratılacağından, dolaysız vergilerin esas kaynağı sermaye birikimidir. Ülkemizde kişi başına düşen sermaye birikimi gelişmiş ülkelere göre düşüktür. Dolayısıyla gelir üzerinden alınan vergilerin payının yükselmesi ekonomik gelişmişlikle paralel bir yapı gösterecektir (Dokuzuncu Kalkınma Planı, 2007-2013: 11-15).

Sonuç olarak, vergi yükünün kısa vadede bugünkü yapısını koruyacağı, orta ve uzun vadede ise bu yapıyı değiştirmeye yönelik bir iradenin oluşmasına ve yapılacak düzenlemelerin uygulamadaki etkinliğine bağlı olarak değişim göstereceği anlaşılmaktadır.

3.9. Türkiye’de 2016 Yılı Vergi Türlerine Göre İnceleme Verileri

2016 yılında Vergi müfettişlerince yürütülen vergi incelemeleri sonucunda 165.421 adet rapor düzenlenmiştir. Bu raporlardan iade ve kabul raporları dahil 122.245 adedi vergi inceleme raporu, 25.706 adedi vergi tekniği raporu, 10.380 adedi vergi suçu raporu, 6.371 adedi görüş ve öneri raporu, 719 adedi ise diğer raporlardan oluşmaktadır (Vergi Denetim Kurulu (VDK), 2016 Faaliyet Raporu).

2016 yılında incelenen mükellef sayısı, tarhı istenen vergi tutarı ve kesilmesi önerilen ceza tutarı bir önceki yıla göre azalmıştır. Bu azalışın temel nedeni, 19.08.2016 tarihli ve 29806 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun hükümlerine uygun olarak matrah ve vergi artırım başvurusunda bulunan 82.807 mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemelerine devam edilememesidir (VDK, 2016 Faaliyet Raporu).

2016 yılında Vergi müfettişleri tarafından yürütülen vergi incelemelerinde; Gelir Vergisi’nde bulunan matrah farkı 372.531.672 TL, tarhı istenilen vergi tutarı 112.173.299 TL, kesilmesi önerilen ceza 236.287.853 TL’dir.

Gelir Vergisi Stopajında bulunan matrah farkı 2.242.658.313 TL, tarhı istenilen vergi tutarı 310.362.356 TL, kesilmesi önerilen ceza ise 409.559.492 TL’dir.

TARTIŞMA VE SONUÇ

Tüm dünyada en önemli ekonomik sorunlardan biri tartışmasız gelir dağılımı adaletsizliğidir. Devlet, bu gelir eşitsizliğini gidermek için çeşitli politikalarından yararlanmaktadır. Bu amaçla devlet, oluşan birincil gelir dağılımına politika araçlarıyla müdahale ederek ikincil dağılımı oluşturmaktadır. Gelirin yüksek gelirli kesimden düşük gelirli kesime doğru yeniden dağılımının sağlanması, alt gelir gruplarının gelirlerinde bir artış meydana getirecek ve yaşam standartlarının iyileşmesini sağlayacaktır. Uygulanan bu ekonomik ve sosyal politikaların etkileri olumlu veya olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir.

Türkiye’de kişi başına düşen milli gelir dünya ortalamasının altında, gelişmiş ülkelerle karşılaştığımızda oldukça düşüktür. Gelir dağılımında da düşük gelirli kesimin milli gelirden aldığı pay daha düşük, yüksek gelirli kesimin aldığı pay daha yüksektir. Gini katsayıları da Türkiye’de yüksek olup, gelir dağılımının adil olmadığını göstermektedir. . Türkiye’nin de üyesi olduğu OECD ülkeleri arasında en kötü Gini katsayısına sahip ülkeler arasında ilk üç sırada yer almaktayız. Bu ülkeler daha adil olandan en adaletsiz olana doğru sırasıyla: Türkiye 0,40,Meksika 0,48 ve Şili 0,50 şeklindedir.

Türkiye’de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payında yıllar itibariyle önemli azalışlar olmuştur. Ayrıca gelir vergisi içinde beyana dayalı gelirlerin oranının çok düşük, gelir vergisi tevkifat oranının çok yüksek olması, vergilerin ödeme gücüne göre alınmadığını, büyük bir kesimin vergi kaçırdığını veya vergi ödemekten kaçındığını göstermektedir. Bu durumda gelir vergisi politikasıyla hem ekonominin istikrarlı büyümesinde hem de gelir dağılımının iyileştirilmesi uygulamalarında bunları etkileme oranı oldukça sınırlıdır.

KAYNAKLAR

- Akalın, Güneri (1981) *Kamu Ekonomisi*, AÜ. SBF. Yayın No: 486, AÜ. Basımevi, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (1980) *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, A.İ.T.İ.A. Maliye Fakültesi, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, No. 137/1-9, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (1997) *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 6. Baskı, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (2002) *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (2008) *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 8. B., Gazi Kitabevi Ltd. Şti. Yayınları, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (2011) *Kamu Maliyesi*, 14.Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akdoğan, Abdurrahman (2016) *Kamu Maliyesi*, 17.Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akkoyunlu, Pınar (2003) “*Türkiye’de Ücretlilerden Alınan Verginin Gelir Vergisi İçindeki Yeri ve Önemi*”, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 43.-44. Seri, İstanbul.
- Akılın, Erdoğan (1987) *Gelir ve Büyüme Teorisi*, Gür-Ay Matbaası, İstanbul.
- Aktan, Coşkun Can (2002) *Yoksullukla Mücadele Stratejileri*, Hak-İş Konfederasyonu Yayınları, Ankara.
- Aktan, Coşkun Can (2012) “*İdeal Vergi Sistemi Tasarımı ve Optimal Vergileme*”, “Yeni” Maliye-Değişim Çağında Kamu Maliyesi, Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler, (Ed: Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik, Dilek Dileyici), M.B. Strateji Geliştirme Başkanlığı, No. 2012/420, Ankara.
- Aktan, Coşkun Can (Temmuz 1998) *Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 203.
- Aktan, Coşkun Can ve Vural, İstiklal Yaşar (2002) “*Makro-Ekonomik Politikalar, Gelir Dağılımı Ve Yoksulluk*”, s.11-12 <http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/birinci-bol/aktan-vural-makroekonomi.pdf>.
- Aktan, Coşkun Can, *Artan Oranlı Vergi ve Eleştirisi*, www.canaktan.org.

- Arpacı, Altar Ömer (Aralık 2004) “*Ticari Kazancın Tespitinde Tahakkuk ve Dönemsellik İlkelerinin Dönem Sonu İşlemlerine Etkisi*”, Vergi Soruları Dergisi.
- Başoğlu, U., Ölmezoğulları, N., Parasız, İ. (2012) *Gelir Bölüşümü Teori ve Politika*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Batirel, Ömer Faruk (1979) *Kamu Maliyesi Teorisine Giriş*, 2. Baskı, Mert/Er Matbaası, İstanbul.
- Batirel, Ömer Faruk (1990) *Kamu Maliyesi Teorisine Giriş*, M.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, No. 492-388, M.Ü. Teknik Eğitim Fakültesi Dön. Ser. İşl. Matbaası, İstanbul.
- Bilgiç, Rıza (Aralık 2004) “*Şüpheli Alacaklar Karşılığı Uygulaması*”, Vergi Sorunları Dergisi.
- Bruce, Neil (1998) *Public Finance and The American Economy*, Massachusetts, Addison-Wesley Com.
- Buchanan, James M. (1960) *The Public Finances*, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois.
- Bulutoğlu, Kenan (1978) *Türk Vergi Sistemi*, C. 1, 6. B., Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Çelik, Aziz (2014) *Avrupa Birliği Sosyal Politikası ve Türkiye*, Kitap Yayınevi, İstanbul.
- Çelikkaya, Ali (Nisan 1998) “*Türk Gelir Vergisi Kanununun Ticari Kazanca İlişkin Hükümlerinin Yeniden Gözden Geçirilmesi*” Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Danıştay Kararları, *Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı* (Karar No: 25791, Esas No: 2004/1, RG Tarihi: 19/04/2005).
- Dikmen, Orhan (1973) *Maliye Dersleri - Giriş ve Genel Vergi Teorisi*, 4. B., Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- DPT (2001) *Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele*, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.
- DPT (2007-2013) *9. Kalkınma Planı*, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu.

- Due, John F. (1967) *Maliye Bir İktisadi Analiz*, (Çevirenler; Sevim Görgün, İzzettin Önder), Üçüncü Baskı, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, No. 1241/206-27, İstanbul.
- Eckstein, Otto(1973) *Public Finance*, Third Edition, Prentice-Hall, Inc, New Jersey.
- Edizdoğan, Nihat ve Çelikkaya, Ali (2012) *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Dora Yayınları, Bursa.
- Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (www.oecd.org)
- Erdoğan, Alkin (1981) *Gelir ve Büyüme Teorisi*, Güryay Matbaası, İstanbul.
- Erginay A.(1973-1974) *Kamu Maliyesi*, Sevinç Matbaası, Ankara.
- Erginay, Akif (1990) *Kamu Maliyesi, Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi, Maliye Politikası*, 10. B., Turhan Kitabevi Yayınları, Olgaç Matbaası, Ankara.
- Erginay, Akif (1998) *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınları, Ankara.
- Fisher, Ronald C. (1996) *State and Local Public Finance*, Irwin Inc.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (www.gib.gov.tr)
- Gencer, Çağlan Ahmet (Aralık 2004) “*Özel Maliyet Bedelinde Dönem Sonu İşlemleri*”, Vergi Sorunları Dergisi.
- Giray, Filiz (Mayıs 2006). *Düz Oranlı Vergi ve Uygulamaları*, E-Yaklaşım, Sayı:34.
- Herekmen, Aykut (1976) *Genel Vergi Teorisi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara.
- Jéze, Gaston (Çeviri: Tiritioğlu Alaettin, 1939), *Finans İlmi*, Yeni Cezaevi Matbaası, Ankara.
- Kafaoğlu, Adnan Başer (1971) “*Türk Gelir Vergisi Sistemi*” *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri*, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferansı, Çeltüt Matbaacılık, İstanbul.
- Kay, J.A. and King, M.A. (1978) *The British Tax System*, Oxford University Press, Oxford.

- Kazgan, Gülten (1984) *İktisadi Düşünce ya da Politik İktisadın Evrimi*, Remzi Kitabevi, 3.Baskı, İstanbul.
- Kazgan, Gülten (1990) *Türkiye’de Gelir Bölüşümü Dün ve Bugün*, Friedrich Ebert Vakfı Yayını, İstanbul.
- Keynes, J.M. (1972) “*The Collected Writings of John Maynard Keynes*”, Macmillan, Cambridge University Press, London.
- Kirmanoglu, Hülya (1994) “*Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları*” , İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 36. Seri, İstanbul.
- Kurdaş, Kemal (1971) “*Türk Vergi Sistemi ve Ekonomik Kalkınma*”, *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri*, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferansı, Çeltüt Matbaacılık, İstanbul.
- Kuştepelı, Yeşim ve Halaç, Umut (2004) “*Türkiye’de Genel Gelir Dağılımının Analizi ve İyileştirilmesi*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Musgrave, Richard A. (Çev. Orhan Şener – Yaşar Methıbay, 2004) *Kamu Maliyesi Teorisi*, Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Ankara.
- Mutluer, M. Kamil (1975) “*Türk Gelir Vergisinde Dar ve Orta Gelirlilerin Ana Sorunları*”, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, C. XI, S. 1, E.İ.T.İ.A. Basımevi, Eskişehir.
- Nadaroglu, Halil (1986) *Kamu Maliyesi Teorisi*, 8. B., Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., Met/er Matbaası, İstanbul.
- Nadaroglu, Halil (2000) *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Basım A.Ş., Kırklareli.
- Neumark, Fritz (1971) “*Gelişmiş Ülkelerin Maliye Politikalarında Yeni Eğilimler*”, *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri*, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferansı, Çeltüt Matbaacılık, İstanbul.
- Oyan, Oğuz (1987) *24 Ocak Ekonomisinde Dışa Açılma ve Mali Politikalar*, V Yayınları, Ankara.
- Önder, İzzettin (1985) “*Türk Vergi Sistemi Yapısının Ekonomik Analizi*”, Maliye Enstitüsü Konferansları, 29 uncu Seri, Güney Matbaası, İstanbul.

- Özbalcı, Yılmaz (1995) *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar*, Ankara.
- Özbek, Orkun (2001) *Dünyada ve Türkiye’de Gelir Yoksulluğu ve İnsani Yoksulluğun Analizi ve Çözüm Önerileri*, İzmir, (Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Özbilen, Şevki (1998) *Maliye Politikası*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa.
- Özbilen, Şevki (2010) *Maliye Politikası*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Özel, Salih (Ocak 2005) *Vergiye Doğuran Olay Kavramı*, Yaklaşım Dergisi.
- Özgüven, Ali (1983) *İktisat Bilimine Giriş*, 5.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Özgüven, Ali (2005) *İktisadi Düşünceler-Doktrinler ve Teoriler*, 3. Bs., Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Özgüven, Ali (2005) *İktisat Bilimine Giriş*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Bs., Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Özmutur, Süleyman (1996) *Türkiye’de Gelir Dağılımı, Vergi Yükü ve Makroekonomik Göstergeler*, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Öztürk, Bünyamin (1998) *4369 Sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Pehlivan, Osman (2016) *Kamu Maliyesi*, Celepler Matbaacılık, Trabzon.
- Pelin, İ. Fazıl (1945) *Finans İlmî ve Finansal Kanunlar*, Birinci Kitap, 3. B., İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- Robinson, M.E. (1922) *Public Finance*, Nisbet and Co. Ltd., London.
- Sabine, B.E.V. (1966) *A History of Income Taxation*, George Allen and Unwin Ltd., London.
- Salanie, Bernard (2003) *The Economics of Taxation*, The MIT Press, Cambridge, Massachusetts, London.
- Samuelson, P. (1975) *Economics*, USA.
- Sandford, Cedric (1992) *Economics of Public Finance*, Fourth Edition, Pergamon Press, England.
- Sandford, G.T. (1978) *The Economics of Public Finance*, Second Edition, Pergamon Press, William Clowers and Sons Ltd., London.

- Sarı, Ramazan (2005) *Düzce İl Gelişme Planı: Gelir Dağılımı, Yoksulluk ve İstihdam*, Düzce Valiliği, Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Düzce Ticaret ve Sanayi Odası, Düzce Belediyesi Ortak Yayını, Düzce.
- Sayâr Nihad S. (1975) *Kamu Maliyesi, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri*, C. I, 5. B., İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayâr, Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, No. 256, Sermet Matbaası, İstanbul.
- Schiller, Bradley R. (2007) *Essentials of Economics*, Sixth Edition, McGraw-Hill International Edition, New York.
- Selik, Mehmet (1980) *İktisadi Doktrinler Tarihi*, 3.Baskı, Gerçek Yayınevi, İstanbul.
- Sloman, John (1999) *Economics*, Third Edition, Prentice Hall Europe, Hertfordshire.
- Smith, Adam (1776) *The Wealth of Nations*, Adam Smith Institute. <http://www.adamsmith.org/smith/won-b5-c2-pt-2.htm>.
- Smith, G. Armitage (1920) *Principles and Methods of Taxation*, Seventh Edition, The Edinburg Press, London.
- Stiglitz, Joseph E. (2000) *Economics of the Public Sector*, Third Edition, W.W. Norton Company, Newyork/London.
- Şener, Orhan (Kasım 1995) *Kişisel Gelir Vergisi*, Kamu Ekonomisi Ünite, 12, Açık Öğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir.
- Taylor, John B. (2004) *Economics*, Fourth Edition, Houghton Mifflin Company, USA.
- Tingley, Kenneth (1980-1981) *Income Tax Guide*, Associated Newspapers Group Ltd.
- Toper, Çağlayan (Eylül-Ekim 1981) *Vergi ve Gelir Dağılımı*, Maliye Dergisi.
- Tuncer, Selahattin (1970) *Gelirin Yeniden Dağılımı*, İktisadi Araştırmalar Vakfı, Yayın No:23, İstanbul.
- Turhan, Salih (1993) *Vergi Teorisi ve Politikası*, Beşinci Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Turhan, Salih (1993), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.

- Tüğen, Kamil (2009) “*Türkiye’nin Ekonomik Kalkınma Süreci İçinde Uygulanan Vergi Politikalarının Değerlendirilmesi*”, www.canaktan.org/erişim, 14/04/2009.
- TÜİK Haber Bülteni, ‘*Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması, 2015*’ (Sayı:21584 21 Eylül 2016).
- Türk, İsmail (2003) *Maliye Politikası*, Turhan Kit. Yayınları, Ankara.
- Türkiye İstatistik Kurumu (www.tuik.gov.tr)
- Uluatam, Burhan (1978) *İktisadi Doktrinler Tarihi*, Ötüken Yayınları, İstanbul.
- Uluatam, Özhan (1978) *Kamu Maliyesi*, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No. 413, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara.
- Uysal, Yaşar (2007) “*Gelir Dağılımı Türleri Arasındaki İlişkiler Perspektifinde Türkiye’de Gelir Dağılımının Düzenlenmesine Yönelik Öneriler*”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 2, s. 250.
- Üstünel, Besim (1988) *Ekonominin Temelleri*, 5. Bs., İstanbul.
- Üstünel, Besim (1988) *Ekonominin Temelleri*, 5.Baskı, İstanbul.
- Üstünel, Besim (1989) “*Para ve Maliye Politikalarının Gelir Dağılımına Etkisi*”, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti, İstanbul.
- Vergi Denetim Kurulu (2016) *Faaliyet Raporu*.
- Wagner, Richard E.(1973) *The Public Economy*, Markham Publishing Company, Chicago.
- Wiseman, Jack (1971) “*Az Gelişmiş Ülkelerde Vergi Politikası ve Ekonomik Kalkınma*”, *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri*, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferansı, Çeltüt Matbaacılık, İstanbul.
- Yeşilyurt, Eren (Aralık 2004) “*Alacak ve Borçları Değerleme ve Reeskont Uygulaması*”, Vergi Sorunları Dergisi.
- Yumuşak, İbrahim Güran ve Mahmut Bilen (2000) “*Gelir Dağılımı - Beşeri Sermaye İlişkisi ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme*”, K. Ü. Sosyal Bilimler Dergisi, Yıl: 1, Sayı: 1.

ÖZGEÇMİŞ

KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Hande KARAKAŞ

Doğum Yeri ve Tarihi : Silivri/İSTANBUL, 11.04.1988

EĞİTİM DURUMU

Lisans Öğrenimi : Adnan Menderes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye.

Bildiği Yabancı Diller :İngilizce.

İLETİŞİM

E-posta Adresi : hande.karakas.88@gmail.com

Tarih :