

T.C.  
DİCLE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE VE EKONOMİ ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ ÖDEME GÜCÜNÜN AÇIKLANMASI, VERGİ ÖDEME GÜCÜ  
GÖSTERGELERİNİN BELİRTİLMESİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Ahmet ARSLAN

Danışman  
Prof.Dr.Selim ERDOĞAN

DİYARBAKIR  
2011

## ÖZET

Vergi ödeme gücünün tespiti ve ödeme gücü göstergelerinin belirtilmesi kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamada en önemli kaynak olan vergiler için önem arz etmektedir.

Ayrıca ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçların belirtilmesi, ödeme gücünün açıklanması vergi adaletini sağlama açısından büyük bir öneme sahiptir.

Türkiye açısından vergi ödeme gücünün belirtilip, bu konuda Türkiye'nin katettiği yolun ortaya konulması Türk Vergi Sistemi'nin modern bir yapıya kavuşması açısından çok önemlidir.

'Vergi Ödeme Gücünün Açıklanması, Vergi Ödeme Gücü Göstergelerinin Belirtilmesi: Türkiye Örneği' isimli çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde vergi kavramı, vergi ödeme gücü kavramı ile birlikte ele alınıp açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda verginin tanımı, özellikleri ve ilkelerine değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde vergi ödeme gücü göstergeleri vergi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçlar ile birlikte ayrıntılı bir şekilde tanıtılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Türk Vergi Sisteminin genel olarak tanıtılmasından sonra ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçların Türk Vergi Sistemi açısından ne derece uygulanabilir olduğu tartışılmış ve ödeme gücü kuralına ulaşmadaki başarısı belirtilmiştir.

Sonuç kısmında ise Türk Vergi Sisteminde vergi ödeme gücü ilkesine aykırı sorunlar saptanmaya çalışılmış ve bu ilkeye ulaşmak için öneriler geliştirilmiştir.

## **ABSTRACT**

Defining ‘ Tax paying ability’ and establishing ‘paying power indicators’ has crucial importance on taxes which are a great source in financing public services . Additionally means used in establishing paying power are important in explaining paying power and providing tax equality.

For modernization of Turkish Tax System it is a prerequisite to state Tax paying ability and to consider the improvements in this context

Explanation of tax paying ability and determination of it is indicators: Turkey samples’ as a case study consists of three chapters

in the first chapter, the concepts of tax and tax paying ability are analyzed and explained together. In this context, the characteristics and principles of tax are mentioned whereas the rule of tax paying power is explained. In the following chapter; the indicators of paying power used in determination of paying power are analyzed.

in the third chapter, after a brief overview of Turkish Tax System, we checked the aplicability of the tools used in determination of paying power on Turkish Tax System. We also analyzed the success of Turkey on tax paying power.

in the conclusion, the problems which are contrary to tax paying power rule, possible solutions and suggestions mantioned.

## TUTANAK

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Bu çalışma jürimiz tarafından.....

.....  
Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS/ olarak kabul edilmiştir.

Başkan (imza)  
:.....  
(Akademik Ünvanı, Adı-Soyadı )

Üye (imza)  
:.....  
(Akademik Ünvanı, Adı-Soyadı )

Üye (imza)  
:.....  
(Akademik Ünvanı, Adı-Soyadı )

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçene öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

İmza

.....  
Akademik Unvan, Adı Soyadı  
Enstitü Müdürü  
(Mühür)

## TEŞEKKÜR

“Vergi Ödeme Gücünün Açıklanması, Vergi Ödeme Gücü Göstergelerinin Belirtilmesi: Türkiye Örneği” adlı tez çalışmam boyunca verdiği bilgi ve desteklerden dolayı tez danışmanım Prof.Dr.Selim Erdoğan’a ayrıca Yrd.Doç.Dr. Abdullah Mutlu’ya, Arş.Gör.M. Burak Buluttekın’e ve Yrd.Doç.Dr. İrfan Türkoğlu’na özel olarak teşekkürü bir borç bilirim.

Çalışmalarım sırasında manevi desteğini hiç esirgemeyen başta annem Şakire Arslan olmak üzere tüm aileme, nişanlım Rukiye Öcal’ a teşekkürlerimi sunarım.

**Ahmet ARSLAN**

# İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖZET.....	ii
ABSTRACT .....	iii
TUTANAK.....	iv
TEŞEKKÜR.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ.....	ix
KISALTMALAR.....	x
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ VE VERGİ ÖDEME GÜCÜ KAVRAMI

1.1. VERGİ KAVRAMI.....	3
1.1.1 Verginin Tanımı ve Temel Özellikleri .....	3
1.1.2. Vergileme İlkeleri.....	5
1.1.3. Vergilemenin Temel Amaçları .....	8
1.1.3.1. Mali Amaç .....	8
1.1.3.2. Ekonomik Amaç .....	10
1.1.3.3. Diğer Amaçlar .....	12
1.2. VERGİYİ AÇIKLAYAN TEMEL TEORİLER .....	13
1.2.1 Faydalanma Teorisi .....	14
1.2.2. Ödeme Gücü Teorisi .....	15

## İKİNCİ BÖLÜM

### ÖDEME GÜCÜNÜN TESPİTİ VE ÖDEME GÜCÜNE ULAŞILMASI

2.1 VERGİ ÖDEME GÜCÜNÜ BELİRLEYEN FAKTÖRLER .....	21
2.1.1. Mükellefin Geliri .....	21
2.1.1.1. Kaynak Teorisi .....	22

2.1.1.2. Net Artış Teorisi.....	22
2.1.2. Ülkenin Siyasi Yapısı.....	24
2.1.3. Yönetim Şekli.....	25
2.1.4. Ekonominin İçinde Bulunduğu Konjonktürel Durum.....	26
2.1.5. Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı .....	26
2.2. VERGİ ÖDEME GÜCÜNÜN GÖSTERGELERİ.....	29
2.2.1. Gelir.....	30
2.2.2. Servet.....	30
2.2.3. Tüketim Harcamaları.....	32
2.2.4. Üretim potansiyeli .....	34
2.2.5. Lüks tüketim.....	35
2.3. VERGİ ÖDEME GÜCÜNE ULAŞMADA YARARLANILAN ARAÇLAR.....	355
2.3.1. Asgari Geçim İndirimi.....	355
2.3.2. Ayırma ilkesi .....	41
2.3.3. Tarife Yapısı.....	44
2.3.3.1. Düz Oranlı Vergiler.....	46
2.3.3.2. Artan Oranlı Tarifeler.....	47
2.3.3.2.1. Sınıf usulü.....	47
2.3.3.2.2. Dilim Usulü Artan Oranlılık.....	48
2.3.3.2.3. Gizli Artan Oranlılık.....	50
2.3.4. Muafiyet Ve İstisna Uygulamaları .....	51

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'NİN VERGİ ÖDEME GÜCÜNÜ YAKALAMA YAKLAŞIMLARI

3.1.TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GENEL YAPISI .....	52
3.1.1. Gelirden Alınan Vergiler.....	54
3.1.1.1. Gelir Vergisi .....	54
3.1.1.2. Kurumlar Vergisi.....	61
3.1.2. Servetten Alınan Vergiler.....	62
3.1.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	63

3.1.2.1.1. (I)Sayılı Tarife.....	64
3.1.2.1.2. (II)Sayılı Tarife.....	66
3.1.2.1.3. (III)Sayılı Tarife .....	68
3.1.2.1.4. (IV)Sayılı Tarife .....	68
3.1.3. Harcamadan Alınan Vergiler.....	71
3.1.3.1. Katma Değer Vergisi.....	71
3.1.3.2. Katma Değer Dışındaki Diğer Harcama Vergileri .....	71
3.2 ÖDEME GÜCÜNÜ KAVRAMA YÖNTEMİ AÇISINDAN TEMEL VERGİLERİN ANALİZİ .	72
3.2.1. Gelir Vergisinin Vergi Ödeme Gücü Açısından Değerlendirilmesi.....	72
3.2.2. Kurumlar Vergisinin Vergi Ödeme Gücü Açısından Değerlendirilmesi .....	84
3.2.3. Emlak Vergisinin Ödeme Gücü Açısından Değerlendirilmesi.....	85
3.2.4. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Ödeme Gücü Açısından Değerlendirilmesi.....	86
3.2.5. Katma Değer Vergisinin Ödeme Gücü Açısından Değerlendirilmesi.....	90
3.2.5.1. Damga Vergisi Açısından Ödeme Gücü İlkesi.....	96
3.2.5.2.Özel Tüketim Vergisi Açısından Vergi Ödeme Gücünün Değerlendirilmesi .....	97
3.3. EKONOMİK KAYNAKLARINA GÖRE VERGİ GELİRLERİNİN ANALİZİ.....	99
<b>SONUÇ.....</b>	<b>106</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>110</b>



## TABLolar LİSTESİ

**Tablo 1:** Vergi Ödeme Gücünün (İhtiyaçları Tatmin Olanaklarının)

Temel Göstergesi Olarak Toplam Geliri Oluşturan Unsurlar

**Tablo 2:** Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi

**Tablo 3:** Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisinin

Artan Oranlı Olarak Uygulanış Şekli

**Tablo 4:** Gizli Artan Oranlılık Rakamsal Gösterimi

**Tablo 5:** Vergi Gelirlerinin Yıllar İtibariyle Görünümü

(Toplam Vergi Gelirlerinin Oranı Olarak)

**Tablo 6:** Asgari ücret (Brüt, 16 yaşından Büyükler)

**Tablo 7:** Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü

**Tablo 8:** Motorlu Araçlar Vergi Tarifesi (I Sayılı Tarife)

**Tablo 9:** II Sayılı Motorlu Taşıtlar Tarifesi

**Tablo 10:** Motorlu Taşıtlar Vergisi (IV) Sayılı Tarife

**Tablo 11:** Dört Kişilik Bir Ailenin Gıda Harcaması (TL/Ay)

**Tablo 12:** 2005 Yılı Gelir Vergisi Tarife Yapısı

**Tablo 13:** 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarife Yapısı

**Tablo 14:** AB Ülkelerinde Motorlu Taşıtlar

Akaryakıt Özel Tüketim Vergi Hadleri (2010-Euro/Litre)

**Tablo 15:** Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı

**Tablo 16:** Gelir Dilimlerine Göre Tüketim Harcamalarının Dağılımı

## KISALTMALAR

<b>ABD</b>	:Amerika Birleşik Devletleri
<b>AYM</b>	:Anayasa Mahkemesi
<b>BKK</b>	:Bakanlar Kurulu Kararı
<b>Cm3</b>	:Santimetre Küp
<b>EAGİ</b>	:En Az Geçim İndirimi
<b>EVK</b>	:Emlak Vergisi Kanunu
<b>GVK</b>	:Gelir Vergisi Kanunu
<b>KDV</b>	:Katma Değer Vergisi
<b>KVK</b>	:Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>m.</b>	:Madde
<b>MTV</b>	:Motorlu Taşıtlar Vergisi
<b>OECD</b>	:Organization Of Economics Cooperation And Development(İktisadi ve Kalkınma Teş.)
<b>ÖİV</b>	:Özel İletişim Vergisi
<b>ÖTV</b>	:Özel Tüketim Vergisi
<b>RG</b>	:Resmi Gazete
<b>TVS</b>	:Türk Vergi Sistemi
<b>V.İ.V.</b>	:Veraset ve İntikal Vergisi
<b>Vb.</b>	:Ve Benzeri

## GİRİŞ

Devlet ya da devredilmiş yetkilere sahip kamu tüzel kişileri üstlenmiş oldukları fonksiyonları sağlıklı bir şekilde ifa edebilmeleri için, devamlı ve istikrarlı bir gelir kaynağına ihtiyaç duyarlar. Bu özelliğe sahip tek kaynak ise vergilerdir.

Ancak sosyal devlet anlayışında ihtiyaç duyulan verginin toplanması kadar vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da önem arz etmektedir. Diğer bir ifadeyle, devlet vergiyi tahsil ederken, göz önünde bulundurması gereken bazı ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkelerden en önemlisi verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır ki, bu durum Anayasada ‘mali güç’ kavramı ile ifade edilmiştir.

Nitekim Anayasası’nın 73. maddesinde, ‘herkes , kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.’ Şeklinde yasalaştırılmıştır. Bu anayasa hükmü ile çağdaş vergi hukuku anlayışına göre devletin zorla vergi alma erkine karşılık, alınan vergilerin de devletin bireylere sunacağı kamusal hizmetleri yerine getirme de kullanılacak şekilde bir karşılığının olduğu vurgulanmıştır.

Verginin mali güce göre alınması, bir taraftan vergi yükünün adil dağılımını sağlarken, diğer taraftan da vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı işlevi görmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi’nin Kararı’nda mali güce göre vergilendirme, sosyal devletin vergilendirme ile ilgili temel ilkesi olduğu ve bununla vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı sağlanacağı ifade edilmiştir

Tanımlı Anayasa’da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılan mali güç, genel anlamda, kişinin, kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmeye yetecek gelir miktarının üzerindeki gelir kısmını ifade etmektedir. Bireylerin ödeme gücünü teşkil eden başlıca unsurlar ise gelir, servet ve harcamadır.

Bu çalışmanın amacı Vergi ödeme gücü’nün tespit edilmesi ve vergi ödeme gücüne uygun olmayan durumların saptanıp önlem alınmasını sağlamaktır.

.Bu çalışmada, vergilemenin temel taşı olan ödeme gücü ilkesine Türk Vergi Sistemi’nin ne derece dayanıp dayanmadığına yönelik açıklama ve eleştiriler yer alacaktır.

Vergi ödeme gücü ilkesine uygunluk sağlandığı sürece vergi adaleti ve sosyal devlet ilkesi de yerine getirilmiş olacaktır.Bu bağlamda çalışmanın Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesine de hizmet edeceği düşünölmektedir.Bu alışma daha fiziksel ihtiyaçlarını bile karşılayamıyorken vergi vermek zorunda kalanların tespiti ve ödeme gücü çok yüksek olanlarla az olanların aynı şekilde vergilendirilmemesi gerekliliğini ortaya koymasından açısından önemlidir.

Veri toplama amacıyla literatür taraması tekniğinden yararlanmıştır.literatür taramasında, kitap, tez, süreli yayın ve internet ortamından veri toplanmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ VE VERGİ ÖDEME GÜCÜ KAVRAMI

#### 1.1. VERGİ KAVRAMI

Vergi kavramının anlaşılabilmesi için tanımı ve temel özellikleri üzerinde durulduktan sonra vergileme ilkeleri ve verginin temel amaçları da ele alınacaktır.

##### 1.1.1 Verginin Tanımı ve Temel Özellikleri

Vergiler, devlet ya da devredilmiş yetkiye dayanan diğer bazı kamu tüzel kişilerince bireylerden, tüzel kişilerden hatta tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı kurumlardan zorunlu olarak alınan ve direk bir karşılığı olmayan iktisadi değerdir.<sup>1</sup> Vergiler kamu hizmetlerinin görülmesi amacı ile belirli bir hizmet karşılığı olmadan alınır. Elbette devlet topladığı vergiler ile hizmet üretmektedir. Ancak somut bir karşılık ortaya koymamaktır. Bir vatandaş “devlet benim ne iç ya da dış güvenlik, sağlık, adalet ve eğitim hizmetini görsün ve ne de ben den vergi alsın” diyemediği gibi, devletten verdiği vergi tutarı kadar kendi sine hizmet yapılmasını da isteyemez<sup>2</sup>

Vergiler mükelleflerden zorunlu olarak alınan bir kamu gelirdir. Devlet otoritesini kullanarak vergi almayı mecburi hale getirir. Devletin var olması için de vergi gibi bir zorlayıcı gelirin olması şarttır. Vergi bilinci yeterince gelişmemiş toplumlarda insanlar vergi vermeyi istemezler. İşte böyle bir toplumda vergiler zorunlu olmadıkça kimse vergi vermeye yanaşmaz.. Günümüzde toplumlar anayasalarını, kendi seçtikleri insanların yapmasını isterler ve seçtikleri kişilerin kendilerini yasayla bağlı kılmalarına da razı olurlar. Kimi diktatörlükle yönetilen ülkelerde de bir süreliğine de olsa kendini lider olarak belirleyen kişinin, bizzat kendisinin veya yakın çevresinin görüşünü alarak çıkardığı yasaları uygulatma gücü bulunmaktadır. Devlet kendi vatandaşlarından ve şirketlerinden vergi aldığı gibi kendi ülkesi ile ilgili olan yabancı gerçek ve tüzel kişilerden de yer yer vergi alabilmektedir.

---

<sup>1</sup> Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul, 1976,s. 213.

<sup>2</sup> Nihat EDİZDOĞAN, **Kamu Maliyesi 2**, Ekin Kitabevi,.5. Baskı , Bursa 2000,s 10-11.

Bir ülke sınırları içerisinde sunulan kamu hizmetleri, hiçbir ayırım gözetmeksizin tüm gerçek ve tüzel kişilere yöneliktir. Bu durum, özellikle bölünmez nitelikteki mal ve hizmetler geçerlidir. Söz konusu hizmetlerin katlanılan yük ve sıkıntılara, ayırım yapılmaksızın herkesin katılması, vergide genellik ilkesinin bir gereğidir. Gerçek kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi esas kuraldır. Tüzel kişiler de birden fazla kişinin çeşitli amaçlarla oluşturduğu ve varlığını hukuk kurallarından alan kişiliklerdir. Çok sayıda kişinin ekonomik gücünü bir araya getirerek belirli ortak amaçlara yönelmeleri, bu kuruluşları gerçek kişilerinkinden farklı olarak daha güçlü kılmaktadır. Gerek rekabet, gerekse kapasite ve başarı şansı itibarıyla, şahıs kuruluşlarına kıyasla daha güçlü olan söz konusu kişilikler de; güvenlik, asayiş, adalet vb. hizmetler ile sosyo-ekonomik hizmetlerden yararlanabilmektedirler. Bu nedenle, tüm topluma yönelik olan hizmetlerin maliyetine gerçek kişiler yanında, tüzel kişilerin de katılması doğaldır. Kuşkusuz, vergi mükelleflerinin nitelikleri dikkate alınmak suretiyle farklı yapıdaki vergi uygulamaları ile amaçlanan sonuca ulaşılabilir. <sup>3</sup>

Vergilerin günümüzde en önemli niteliklerinden birisi de nakdi olmasıdır. Devletin ihtiyaçlarını aynı olarak, yani mal ve hizmet şeklinde uyguladığı vergilerle karşılaması, günümüzde çok istisnai bir uygulama haline gelmiştir. Devlet yüklenmiş olduğu görevleri, kural olarak para şeklinde sağladığı kamu gelirleriyle finanse etmektedir. Bunu yaparken devlet, bazı mali, ekonomik, sosyal ve hukuki olayların ve sorunların da ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. <sup>4</sup>

Vergilerin en önemli özelliklerinden birisi de vergilerin karşılıksız oluşudur. Bir kişi ben devlete şu kadar vergi ödedim bana bu ödediğim vergi kadar kamu hizmeti sunulması gerekir gibi bir beklenti içine giremez. Akdoğanın ifadesiyle vergi devletin yüklendiği tüm görevleri gerçekleştirmek üzere alınır. <sup>5</sup>

Yine Sayar'a göre herhangi bir vergiyi ödeyen kimsenin, ödemiş olduğu verginin karşılığı olarak, kendisine yönelik bir hizmeti devletten istemesi olanağı yoktur. Devlet, vergi ile bireysel ihtiyaçları değil, toplumsal nitelikteki ihtiyaçları karşılamaktadır <sup>6</sup>

---

<sup>3</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007 s.133-134.

<sup>4</sup> AKDOĞAN,2007,s.134.

<sup>5</sup> AKDOĞAN,2007,s.131.

<sup>6</sup> Nihad S. SAYAR,**Kamu Maliyesi-Kamu gider Ve Gelirleri Prensipleri, C.I,5.Baskı,İ.İ.T.İ.A.** Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları,No.256,Sermet Matbaası,İstanbul,1975,s.85.

Vergiler ülkelerin anayasalarının çizdiği sınırlar içerisinde ve yetkili kıldığı kuruluşlar tarafından alınan bir mali yükümlülüktür. Kural olarak vergilendirme yetkisi, egemenlik gücüne sahip tek kuruluş olan devlete aittir. Devlet, ilgili yasal kuruluşları aracılığıyla vergi ile ilgili gerekli düzenlemeleri yapar. Kamu hizmetlerinin başarılı olabilmesi için devlet, vergilendirme yetkisini belirli ölçütler dahilinde diğer kamu kuruluşlarına devredebilir. Bu hükümler hakkının devri olmayıp, gerek mali ve gerekse idari vesayet devletin elindedir. Kendilerine yetki devredilmiş olan kuruluşlar, yetki sınırları içerisinde kalmak suretiyle ve yöresel ihtiyaçları karşılamak üzere vergi vb. mali yükümlülükler getirebilmektedirler.<sup>7</sup> Ancak hukuki vergileme yetkisi devletin tekelinde olsa bile vergilemenin bir de ekonomik sınırı vardır. İnsanların hayata tutunmaları kadar gerekli olan gelirden vergi almak fiilen mümkün olmayabilir. Mevcut yasalara uygun olduğu müddetçe vergilendirme yetkisi devletin elindedir. Kamu harcamalarının finansmanı için değişik kaynaklardan vergi geliri elde edilebilir. Ancak vergilerin siyasi riskleri, ekonomik gelişme açısından taşıdıkları önem ve gelir dağılımı üzerindeki etkileri nedeniyle vergi sisteminin oluşturulmasında belirli ilkelerin göz önünde bulundurulması zorunludur. Mutlaki rejimlerden demokratik sistemlere geçişte en önemli değişikliklerden birisi vergi sisteminin sınırlandırılması olmuş ve tipik demokrasilerde vergileme harcamalara göre daha zor değişebilen anayasal kurallara bağlanmıştır.<sup>8</sup>

### 1.1.2. Vergileme İlkeleri

Adam Smith ve Adolf Wagner ve diğer bazı iktisat ve maliyeciler vergileme ilkeleri üzerinde durmuşlardır. Adam Smith; adalet, kesinlik, uygunluk ve iktisadilik ilkelerini ortaya koyarken, Wagner; vergilemede mali ve iktisadi ilkeleri açıklamıştır.<sup>9</sup>

İktisadi ilkelerden ekonomik etkinlik, iktisadilik ve esneklik ilkeleri, mali ilkelerden de basitlik ve adalet ilkesi, hesap verilebilirlik ilkesi üzerinde durulacaktır. Çünkü vergilerin hem mali, hem mükellef hem de ekonomik boyutları olduğu için bu ilkelerin ele alınması daha uygun olacağı düşünülmüştür. Ekonomik etkinlik ilkesinin ifade ettiği anlam; ekonomide etkinliğin gerçekleşmiş olması durumunda vergilerin bu etkinliği bozmaması

---

<sup>7</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU ve Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi, Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s.33-69.

<sup>8</sup> Tamer BUDAK, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, Oniki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s.18.

<sup>9</sup> BUDAK, s.28-32.

diğer taraftan ekonomik etkinlikten uzaklaşmış ise vergiler in ekonomik etkinliği sağlayıcı etki yapması anlamına gelir. Bu ilke iki biçimde ele alınabilir.

Başlangıçta etkin bir kaynak dağılımı varsa, vergilerin bu dağılımı bozmaması gerekir. Diğer yandan kaynak dağılımında etkinsizlik varsa, ikinci en iyi(second best) teorisine göre vergilerin bu dağılımı etkinliğe yaklaştıracak biçimde düzenlenmesi gerekir. Kaynak dağılımını bozan vergilere saptırıcı (distortionary) vergiler denmektedir. Genel geçer bir ölçüt belirlemek zor olmakla birlikte, genellikle kaçınılması zor olan vergilerin daha etkin olduğu varsayılır. Vergi mükellefi değişik yöntemlerle davranışını değiştirerek bir vergiden kaçınabiliyorsa, bu vergiler saptırıcı vergiler olarak değerlendirilir.<sup>10</sup>

Basitlik ilkesi ise, vergilerin düşük ve kolay maliyetle uygulanabilir olmasıyla ilgilidir. Vergi düzenlemelerinin vergi mükellefi tarafından kolay anlaşılabilir ve vergi idaresi tarafından da kolay ve düşük maliyetle uygulanabilir olması gerekir. Vergi idaresinde etkinlik kavramı da bu ilkeyle ilgilidir. Karmaşık bir vergi sistemi, vergini tarafları açısından daha zor anlaşılacak ve uygulamada sıkıntılara neden olacaktır. Diğer yandan uygulama ve denetim zorluğu yönetim maliyetlerini artıracığından beklenen vergi geliri elde edilemeyecektir.<sup>11</sup>

Esneklik ilkesi, vergilerin ekonominin değişen koşullarına rahat uyum sağlayabilmesi ile ilgilidir. Vergi düzenlemeleri belirli dönemlerde yapılır ve kaçınılmaz olarak günün koşullarına uymak zorundadır. Ekonomik ve sosyal gelişmeler vergi düzenlemelerinin zamanla ihtiyaçlara yanıt verememesi sonucunu doğurduğundan, her ülkede belirli dönemlerde vergi reformları gündeme gelir. Bu yüzden herhangi bir vergi düzenlemesinin her koşulda ideal olması mümkün değildir. Ancak vergi reformu zaman alan bir süreçtir ve sık aralıklarla yapılması imkansızdır. Bu yüzden kısa ve orta dönemde vergi sistemine bazı esneklikler kazandırılarak vergi düzenlemelerinin daha uzun ömürlü olması sağlanabilir. Özellikle otomatik stabilizatör olarak ekonomik dalgalanmaları olumlu etkileyecek vergi yapılarının tercih edilmesi önerilmektedir.<sup>12</sup>

Hesap verilebilirlik ilkesi demokratik devletlerde önem arz etmektedir. Bir seçmen olarak kamu harcamalarının belirlenmesi sürecine katılan vatandaş, bir vergi mükellefi olarak da bu harcamaların finansmanına vergi vererek katkıda bulunur.

---

<sup>10</sup> Abuzer PINAR, **Kamu Maliyesi Ve Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, 6. Bası, Ankara, 2010, s.52-54.

<sup>11</sup> PINAR, s.52-54.

<sup>12</sup> PINAR, s.52-54.



Demokratik sürecin sağlıklı olarak işleyebilmesi için, harcama ve vergi kararlarının seçmen tercihi doğrultusunda alınması ve seçmenin bu kararların öngörülen şekilde uygulanıp uygulanmadığının hesabının sorabilmesi gerekir. Hesap verme günümüzde sadece seçimler aracılığı ile değil devamlı olarak saydam bir şekilde mükelleflere yönelik yapılmamıştır. Verginin toplanması ve harcanması ile ilgili kararlara mükellefler dâhil edilmelidir. Bu kararlarda kendi tercihinin hiç dikkate alınmadığını gören vergi mükellefin vergi ödememe direnci artacaktır. Bu durumda mükellefe hesap sorma hakkı doğmaktadır<sup>13</sup>

Adalet ve eşitlik ilkesi, kavramları tartışmalı bir kavramdır. Burada ödeme gücüne paralel bir vergilemenin yapılmasının daha adil olacağı varsayımı altında konu ele alınacaktır. Yatay adalet ödeme gücü aynı olanların aynı şekilde vergilendirilmesi iken dikey adalet ödeme gücü farklı olanların farklı şekilde vergilendirilmesi anlamına gelir. Vergi sistemi bu ilke gereği gelir dağılımını düzeltici etki yapmalıdır.<sup>14</sup>

Genellik ilkesi ise vergilerin topluma ait olan herkesten, din, dil ve ırk gibi herhangi bir ayırım gözetmeksizin alınmasıdır. Kanunda<sup>15</sup> bu tür farklılıklar gözetmeksizin herkes eşittir. Dolayısıyla genellik ilkesine uyulmaması, ‘kanun önünde eşitlik’ ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkelerinin gerçekleşmemesi anlamına gelmektedir. Akan’a<sup>16</sup> göre hem genellik hem de eşitlik ilkesinin gerçekleşebilmesi için öncelikle vergiler düz oranlı olmalıdır, istisna ve muafiyetlere yer verilmemelidir.

Klasik iktisatçıların benimsediği bir ilkede tarafsızlık ilkesidir. Bu ilkeye göre vergiler gelir dağılımını değiştirmemeli aynı zamanda kişilerin verecekleri ekonomik kararlarda etkili olmamalıdır. Bu ilkeye uygun bir vergileme için vergi oranları düşük ve sabit oranlı olmalıdır. Tarafsızlık ilkesi müdahale ilkesinin zıddını oluşturur. Müdahaleci vergi politikası araç ve teknikleri, asgari geçim indirimi, vergi istisna ve muafiyetleri, özel indirimler(Eğitim ve Sağlık harcamalarının, bağış ve yardımların matrahtan düşürülmesi), artan oranlı tarife, ayırma kuramı şeklindedir.<sup>17</sup>

---

<sup>13</sup> PINAR,s.52-54.

<sup>14</sup> PINAR,s.52-54.

<sup>15</sup> Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası, Birinci Kısım, Madde 10,Beta Cep Kanunları,2009,s.6.

<sup>16</sup> Coşkun Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ ve İstiklal Y. VURAL, **Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayınları, Ankara, 2006, s.15.

<sup>17</sup> AKTAN ve Diğerleri,s.16.

Vergi ödemek bir yurttaşlık borcudur. Bu nedenle her yurttaş vergi ödemek zorundadır. Aslında bu, yurttaşların yasalar önünde eşitliği prensibinin de bir sonucudur.<sup>18</sup>

Dolayısıyla verginin zorunlu olması belli bir yasaya göre alınmasından kaynaklanır. Devlet vergi ödemeye kanunen mecbur ettiği kişilerin vergi ödemediğini tespit ederse gereken cezayı yine yasada belirtilen şekilde o kişiye ödetir.

### **1.1.3. Vergilemenin Temel Amaçları**

Birinci Dünya Savaşı'nda kamu harcamalarında olağanüstü artışların görülmesi klasik maliye anlayışını sarsmıştır. 1929'da başlayan Büyük Buhran ile birlikte tarafsız devlet anlayışından uzaklaşmaya başlanmış ve devletler mali araçlarını ekonomik ve sosyal amaçla da kullanarak müdahaleci devlet anlayışının ortaya çıkmasına neden olmuşlardır<sup>19</sup>

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra ortaya çıkan refah devleti anlayışı ise, devlete fakirlikle mücadele etmek şeklinde yeni bir görev yüklemiş ve bunun sonucu olarak vergilerin gelir dağılımında adaleti sağlamak amacıyla da kullanımı yaygınlaşmıştır. Yine İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra, iktisaden az gelişmiş ülkelerin kalkındırılması çabaları vergilerin bu amaçla da kullanılabilmesini ortaya koymuştur.<sup>20</sup>

Devlet anlayışında ortaya çıkan bu değişikliklerin sonucu olarak, vergilemenin amaçları da değişmiştir. Klasik devlet anlayışına göre sadece kamu harcamalarını karşılamak amacıyla yani mali amaçla vergi toplanırken, refah devleti anlayışında vergileme ile mali amaçların yanında, mali olmayan amaçların da gerçekleştirilmesine çalışılmaktadır.<sup>21</sup>

#### **1.1.3.1. Mali Amaç**

Mali amaç denince vergilerin sadece devletin ürettiği sosyal mal ve hizmetlere finansman sağlanması demektir.

Sosyal mal denince faydası bölünemeyen ve tüm toplum tarafından birlikte tüketilen adalet, güvenlik ve diplomasi gibi hizmetlerdir. Zaten Klasik devlet anlayışı tarafsız maliye

---

<sup>18</sup> Bülent SOYLAN, **Vergiye Anlamak** , İstanbul, Altan Basım Ltd, Şubat 2008, s.24.

<sup>19</sup> BEYHAN Ataç ve Diğerleri, **Kamu Maliyesi**, TC Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:949/519, Eskişehir, 2000, s.131.

<sup>20</sup> ATAÇ , s.131.

<sup>21</sup> Mehmet ÖZKARA, **Türk Vergi Sisteminde Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, 2004, s.7.

anlayışına sahip olduğu için tarafsız vergilemeyi savunurlar. Diğer bir ifadeyle vergilemenin mali amacı; kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak için vergi ödeme gücü olan kişilerden bu güç oranında, piyasa mekanizmasının yapısını bozmayacak şekilde, vergi tarh ve tahsilinin maliyetinin minimize edilmesi kuralına uyularak, makroekonomik göstergeler ve milli gelirdeki değişimlerle zıtlık göstermeden vergi geliri elde edilmesidir.<sup>22</sup>

Mali nitelikte rasyonel bir vergilemeyi gerçekleştirebilmek için birinci olarak vergiler gelir dağılımını etkilememelidir. Birincil gelir dağılımı ile ikincil gelir dağılımı arasında fark olmamalıdır.<sup>23</sup>

İkinci olarak vergilerin tarh ve tahsil giderleri asgari seviyede tutulmalıdır. Buna, veri bir vergi hasılatının elde edilmesi için katlanılması gereken objektif veya reel vergi yükünü en düşük düzeyde tutma ilkesi yani vergi tarh ve tahsilinin ucuza mal edilmesi ilkesi denilmektedir.<sup>24</sup>

Üçüncüsü ise vergileme piyasada rekabet bakımından tarafsız olmalıdır. Tarafsız vergi, genellikle bireyleri baskı altında tutmayan ve yükümlülerin bir şeyi yapmalarına ya da yapmamalarına sebep olmayan, tercihlerini etkilemeyen vergiler biçiminde tanımlanabilir.<sup>25</sup>

Son olarak vergilerin piyasada etkinliği bozmaması, yani yatırımlar, iş gücü arzı ve tasarruf kararlarını olumsuz bir şekilde etkileyerek milli gelirin azalmasına yol açmaması gerekmektedir.<sup>26</sup>

Vergilemenin mali amacı denildiği zaman, devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere herkesten mali gücüne göre, tam rekabet koşullarını ve piyasa mekanizmasını aksatmayacak şekilde, veri bir vergi hasılatını asgari tarh ve tahsil masrafı yapmak suretiyle elde etmesi anlaşılmaktadır.<sup>27</sup>

---

<sup>22</sup> Mehmet YÜCE , **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 2009 sayı:252,s,138.

<sup>23</sup> Salih TURHAN,**Vergi Teorisi ve Politikası**,Filiz Kitabevi,İstanbul,1993,s.34, Şerafettin AKSOY,**Kamu Maliyesi(Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri -Devlet Borçları- Bütçe- Maliye Politikası** Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3.Baskı,Filiz Kitabevi,İstanbul,1998,s.71.

<sup>24</sup> TURHAN, s.34 , AKSOY,s.71.

<sup>25</sup>Metin ERDEM, **Ve Diğerleri, Kamu Maliyesi**, Hünkar Matbaası,Bursa,1998,s.190.

<sup>26</sup> ATAÇ, ve Diğerleri,s.132.

<sup>27</sup> ÖZKARA, s.8.

### 1.1.3.2. Ekonomik Amaç

Verginin mali olmayan amaçlarından söz edileceği zaman ekonomik ve diğer amaçlar akla gelir. Ekonomik amaç denilince de verginin ekonomik kalkınmaya ve gelir dağılımının yeniden sağlanmasına yönelik etkileri anlaşılır. Her şeyden önce devletler kalkınma için gereken yatırım ve benzeri kararlarını bir plan dâhilinde yapmak isterler. Bu planlarda, verginin payı büyüktür ve alınan kararların uygulanmasında en önemli finans kaynağıdır. Öncelikle verginin teorik kuralları yasalar çerçevesinde kalkınmayı destekleyecek bir yapıya kavuşturulmaya çalışılır. Vergilerin bu yönde kullanılması makro vergi planlaması olarak tanımlanmaktadır. Daha sonra da elde edilen kaynaklar kalkınmayı sağlayacak alanlara harcanır. Fakat olması gereken bu durumun aksine gelirler genelde siyasi kaygının sonucu olarak daha çok oy getirici alanlara aktarılmak istenmektedir. Bunun önüne geçilebilmesi için vergilerin gerekli yerlere aktarılırken performans esasına dayalı olarak en çok verimli alanlara aktarılması sağlanmalıdır.<sup>28</sup>

Verginin bir diğer ekonomik amacı ise gelir dağılımının dengeli bir şekilde dağılmasını sağlamadaki etkisidir. Her şeyden önce günümüzde modern devletlerin en önemli özelliklerinden biri de sosyal devlet olma fonksiyonudur. Devletler çeşitli kanunlarla bu fonksiyonu yasal bir statüye sokarlar. Nitekim Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında yerini bulan Türkiye'nin sosyal bir hukuk devleti olduğu ibaresi bunun en çarpıcı göstergesidir. Devlet sosyal devlet olması gereği maddi açıdan iyi durumda olan kişilerden yüksek oranda vergi alıp daha düşük maddi imkâna sahip olan kişilere yönelik harcama yapar. Böylece ekonomik olarak farklı bu iki zümrenin arasındaki uçurumu kapatma yoluna gider.<sup>29</sup>

İşte vergilerin bu yönü oldukça etkilidir. Zira yasalarla bu durum garanti altına alınmamış olsa insanların birbirlerine maddi açıdan destek olması kişilerin vicdanlarına bırakılmış olacaktı.

Vergiler yasalara göre cebren alındığı için insanlar ister istemez birbirine dolaylı da olsa destek olmuş olurlar. Gelir dağılımını iyileştirme amacının gerçekleştirilmesinde ihdas edilen vergi sisteminin ve bunun uygulamasının başarısı çok önemlidir. Söz gelimi gelirin yeniden dengeli bir biçimde dağılımı amaçlanırken bu durumun aksine öyle bir vergi sistemi kurulabilir ki ekonomik durumu zayıf olanı daha çok fedakârlık yapmaya zorlayabilir. Böyle

---

<sup>28</sup> MUTLUER ve Diğerleri,s.230-232.

<sup>29</sup> MUTLUER ve Diğerleri ,s.230-232.

bir durumda amaçlananın aksine gelir dağılımı daha çok bozulabilir. Bazen de sistem olarak gelir dağılımını dengeleyecek bir vergileme kuralı getirilebilir fakat ekonomik durumu zayıf olanın belirlenme kriterleri yanlış olduğu için kaynak transferi yanlış olabilir. Burada da devletlere düşen vergilendirmeye tabi tuttuğu insanlara ait ekonomik istihbaratın devletlerce iyi bilinmesi veya iyi bilinmesini sağlayacak sistemler geliştirmeye yönelik olmalıdır. Enflasyon ve para kısıtlaması gibi durumlarda ekonomik istikrar çabuk bozulabilir. İşte vergiler zaman zaman meydana gelen bu istikrarsız durumun düzeltilmesi amacıyla araç olarak kullanılabilir. Bu tür istikrarsız durumlarda vergiler araç olarak kullanıldığında öncelikli olarak vergi sistemindeki bir kısım vergilerden yararlanır. Ancak bu şekilde bir faydalanma istikrarı sağlamada yetersiz görülürse bütün olarak vergi sisteminin bir araç olarak<sup>30</sup>. Öte yandan enflasyonist ve deflasyonsa eğilimler ekonomilerde tam çalışmayı da bozar. Devletin alacağı diğer önlemlerle beraber vergi de tam çalışmayı gerçekleştirme ve sürdürmede önemi bir rol oynamaktadır. Yatırımları teşvik için alınan vergi temelde ekonomik yapıyı değiştirmek amacını gütmektedir. Belli hukuki statüye göre kurulan sermaye ortaklıkları, kooperatifler, kamu teşebbüsleri gibi işletme türlerine vergi avantajları tanınması, bazılarının vergi yoluyla cezalandırılması, gelişmesi önlenmek istenen sektör ya da alt sektörler için ağır vergilerin konulması, büyük ya da küçük teşebbüslerin gelişmesini teşvik ya da önlemek için vergi avantajları tanınması ya da ağırlaştırılması yoluna gidilmesi ekonomik yapıyı değiştirmek amacını güden vergi politikası yollarından bazılarıdır.<sup>31</sup>

Vergi politikası vasıtasıyla ekonomik kalkınmada lokomotif görevi yapan ve özel önem atfedilen alanlarda çalışan işçilerin verimliliğini artırmak ve çalışma isteklerini kamçulamak amacıyla ekonominin diğer alanlarında çalışan işçilere nazaran daha ağır olmayan bir vergileme yoluna gidilebilir.<sup>32</sup> Devlet yine vergiler aracılığıyla, ekonomik büyüme için önem arz eden yatırımların yatırım yapılması öncelikli alanları belirledikten sonra bu alanlarda yatırımların maliyetlerini azaltmak suretiyle ya da yatırımların finansmanın kolaylaşması amacıyla hem yatırımlar hem de tasarrufların teşvikini sağlayabilir. Yatırımdan sağlanacak kar olanaklarını arttırmak, yatırımla üretilecek malları

---

<sup>30</sup> Derya, YAYMAN ve Ali ÇİMAT, Vergi Raporu Dergisi' **Vergi Sisteminin Sosyo Ekonomik Açından İncelenmesi**' Temmuz 2008,sayı106,s.35-36.

<sup>31</sup> YAYMAN,ÇİMAT,s.35-36.

<sup>32</sup> ÖZKARA, s.12.

dış rekabete karşı korumak, çalışmayı olumlu yönde etkilemek suretiyle yatırımlar teşvik edilebilir ve geliştirilebilir<sup>33</sup>

### 1.1.3.3. Diğer Amaçlar

Bir vergi sistemini oluşturan vergilerin ve bunlarla ilgili uygulamaların etkinliğine bağlı olarak ortaya çıkan etkilerin, ülkenin sosyal ve ekonomik yapısı üzerinde önemli sonuçları söz konusudur. İzlenen vergi politikası ile bir taraftan ekonomik, sosyal ve mali sorunlara çözüm bulunmasına çalışılırken, diğer taraftan özellikle vergiler açısından ortaya çıkacak yük dağılımının vergide adalet ilkesinin gerekleri göz önünde bulundurulmak suretiyle yapılmasına çaba gösterilmektedir.<sup>34</sup>

Vergiler doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak üretilen malın maliyetine ya da satış fiyatına girerek karı azaltırlar ve malın üretimini etkilerler. Örneğin, ithalat muamele vergileri ithalatı engelleyerek iç üretimin artmasına yardımcı olurlar. Vergi miktarı üretim miktarıyla aynı yönde gelişmediği zaman üretimi teşvik edici bir rol oynayabilir. Boş tutulan ya da gereği gibi kullanılmayan üretim unsurlarını daha ağır bir yükümlülüğe tabi tutan bir vergi üretimi teşvik eder. Teşebbüs varlıklarını, üretken olup olmamalarına göre farklı oranda vergilendiren bir vergi de üretimin artırılmasında aynı etkiyi gösterir. Vergi rekabetini güçlendirmek amacıyla vergiler araç olarak kullanılabilir. Vergi oranlarında indirimler yapılmak suretiyle ya da bazı malların üretiminde sıfır vergi alınmak suretiyle vergi rekabetinde hareketli üretim faktörleri iktidar alana çekilebilir.<sup>35</sup>

Ayrıca yurt içi mükellefleri kapsam dışında tutacak şekilde ve sadece yabancı mükelleflere yönelik olarak sadece bir ya da birkaç firmanın yaralanabildiği vergi teşvikleri uygulanabilir.<sup>36</sup>

İhraç edilen malların vergiye tabi tutulmaması bu mallara ihraç gücü kazandırarak üretimlerinin artmasına yol açabilir. Aksi halde üretimi kısıtlayıcı bir etki doğurur. Tüketimi

---

<sup>33</sup> YAYMAN,ÇİMAT,s.35-36.

<sup>34</sup> Abdurrahman, AKDOĞAN, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Fakültesi,Yayın No;137-1/9,Ongun Kardeşler Matbaacılık Sanayi, Ankara,1980,s.25.

<sup>35</sup> Özgür SARAC, **Küresel vergi rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları:Türkiye Değerlendirmesi**,Maliye Ve Hukuk Yayınları,Ağustos,2006,s.126.

<sup>36</sup> Thomas F. FIELD, **Tax Competition İn Europe and America**,Tax Notes,Vol:98,No:14,March 31,2003,s.2045-2051.

teşvik aynı zamanda üretimi de teşvik eder. Toplam tüketimin kısıtlanması, tasarrufları ve dolayısıyla yatırımları artırma sonucunu doğurabilir ve böylece tekrar bir üretim yapılabilir.

Sermaye darboğazının giderilmesinde hem sermaye ve kredi hem de teknik bilgi ve teşebbüs yönetim tekniğinden yararlanmak için yabancı sermayeden yararlanma yoluna gidilmektedir. Bu bakımdan vergi politikaları, ihracatı ve döviz kazandırıcı işlemleri ve yabancı sermayenin girişini teşvik, ithalatı ve döviz kaybettirici diğer işlemleri kısıtlayıcı yönde düzenlenmektedir. Zorunlu tasarrufların normal, sağlam ve devamlı kaynağını vergiler meydana getirir. Devlet vergilerle topladığı fonları, ülkede enfrastrüktür yatırımlarla beşeri sermayenin getirilmesine harcaabileceği gibi, kendine ait kuruluşlara sermaye olarak verebilir ya da özel sektör ile kuracağı karma teşebbüslere yatırabilir. Gönüllü tasarruflardan teşebbüsler bünyesindeki fonları teşkil eden oto finansman kaynakları, teşebbüslerin yatırımlarının ve işletme faaliyetlerinin finansmanında önemli bir rol oynar. Vergi önlemleriyle tasarruf yapılması, yapılan tasarrufların işletilmesi ya da milli ekonomi bakımından istenilen alanlara yatırılması teşvik edilebilir. Gider vergilerinin tüketimi kısarak tasarrufu teşvik etmesi, sosyal sigorta fonlarını beslemek üzere alınan vergilerin bu yönde etkili olması gibi. Kullanılan kapasite için normalin üstünde sağlanan kazançların vergilendirilmesi, boş kapasitenin kullanılmasını teşvik etmek için önerilen bir vergi politikası aracı olmuştur. Spekülasyonları önlemek amacıyla, düşünlü kazançlar ağır bir vergiye tabi tutulabilir.

Normalin üstündeki stokların vergilendirilmesi de, teşebbüslerin varlıkları arasında denge sağlamak ve mali amaç yanında spekülasyonu önlemek amacı gütmektedir.<sup>37</sup>

## **1.2. VERGİYİ AÇIKLAYAN TEMEL TEORİLER**

Siyasal iktidar, bütçe için para toplarken, kamusal giderlere hangi yurttaşların hangi işlem ve varlıklardan, ne kadar ödeme yapacaklarını yasalarla belirler. Bu ödemeler iktidarın felsefesine göre değişen bir takım ödeme gücü ilkelerine dayanır. Tarih boyunca, iktidarlar kendilerini destekleyenlerin vergilerini hafifletmiş, siyasal gücü olmayanları ve kendisinden destek esirgeyenleri ezmiştir. Aksi yönde yapılan bütün çabalara rağmen, yirminci yüzyıl dâhil, bunu önlemek ve azınlıkta kalanları korumak için anayasalara vergilemenin hangi ilkelere göre alınacağına dair hükümler konulmuştur. Toplumlarda siyasal iktidarlar

---

<sup>37</sup> YAYMAN ve ÇİMAT, s.35-36.

dayandıkları sınıfları korumaya çalışarak vergileri hizmetten yararlanma ve ödeme gücüne(vergi iktidarına) dayandırırılar.<sup>38</sup>

Kamu kesimi tarafından verilen hizmetlerin önemli bir kısmı bölünemez ve birim başına fiyatlandırılmaz olduğundan finansmanı vergi yolu ile sağlanır. Bu durumda karşımıza vergilemenin hangi ölçütlere göre yapılacağı sorusu çıkar. Vergi yükü vergi mükellefleri arasında nasıl bölüştürülecektir? Bir kısım maliyeciler yararlanma ölçütünü savunmakta ve vergiyi kamu hizmetinden yararlananların ödemesi gerektiğini ileri sürmektedirler. Diğer bir kısım maliyeciler ise bölünemeyen ve fiyatlandırılmayan kamu mallarının yarara göre vergi vermesi gerektiğini savunmuşlardır. Büyük ölçüde 1900‘ lirin ilk çeyreğine kadar hâkimiyetini sürdürmüş klasik maliye anlayışında faydalanma ölçütü ön plandadır. Daha ziyade koruyucu bir devlet anlayışının etkisiyle savunulan bu görüşlere göre demokratik bir süreçte kamu hizmetleri seçmen tercihi doğrultusunda belirlendiğine göre bu hizmetlerin maliyetini de yararlananların ödemesi doğru olacaktır. Ancak başlangıç bölüşüm rejimi kişilerin seçimini etkileyebileceğinden, kamu hizmetlerine yönelik tercihlerin doğru saptanıp saptanamayacağı bir tartışma konusu olagelmıştır. Kamu hizmetinden sağlanan yararın her zaman kişi başına belirlenemeyeceği gerçeği yararlanma ölçütünün en zayıf taraflarından birisi olmuş ve bir grup maliyeci tarafından ödeme gücü ilkesinin daha pratik bir ölçüt olabileceği savunulmuştur.<sup>39</sup>

### **1.2.1 Faydalanma Teorisi**

Faydalanma teorisine göre, kişilerin devlet hizmetlerine katılmaları, kamu hizmetlerinden yararlanma ile orantılı olmalıdır. Bu ilke, piyasada geçerli olan “verirsen veririm, yaparsan yaparım” ilkesinin kamu ekonomisine yansıtılmasıdır. Bu ilke daha çok 19. yüzyılda, Kara Avrupası ülkelerinde savunuluyordu. Bu düşünce, hiçbir hizmet götürmeksizin halktan ağır vergiler alan iktidarlara karşı öne sürüldüğü zaman, açıkça ilerici ve kişilik haklarını koruyucu nitelikteydi.

---

<sup>38</sup> Kenan BULUTOĞLU, **Kamu Ekonomisine Giriş-Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, Yapı Kredi Kültür Sanat Yayıncılık,İstanbul Mart,2003,s.342 .

<sup>39</sup> PINAR,2010,s.55.



Yurttaşlara vergi karşılığı hükümetten bir hizmet beklemeye hakları olduğu düşüncesini veriyor, siyasal bilinçlenme açısından, Ortaçağ ve sonrasında despot devletin yurttaşı ezmesini önleyici bir görüş olarak savunuluyordu.<sup>40</sup>

Bu teoriye göre kişilerin kamu hizmetlerinden elde ettikleri faydalar göz önünde bulundurularak faydalanma derecelerine göre bir vergilemeye gitme anlayışını benimser. Faydalanma teorisi piyasa ekonomisi anlayışından hareket eder. Piyasada hiçbir mal ve hizmet bedelsiz değildir<sup>41</sup>

### 1.2.2. Ödeme Gücü Teorisi

Çağdaş toplumlar mali anlamda pek çok sorun barındırır. Bu sorunlara devlet çözüm ararken yararlanma ilkesi bu konuda devlete yeterince yol gösterici olamamıştır. Onun yerine ödeme gücü ilkesi istenen bir vergi politikasının esas aldığı dayanak olmalıdır.<sup>42</sup> Bu başlıkta ödeme gücü teorisi anlatılırken faydalanma teorisi ile karşılaştırmalara da gidilecektir. Bu konuda Adam Smith'in Milletlerin zenginliği eserindeki ifadesi takdire değer şekildedir, Smith<sup>43</sup> der ki:

*“Bir devletin uyrukluğunda bulunan kişiler, mümkün mertebe kendi güçleriyle orantılı olarak, yani devletin himayesi altında kazandıkları gelir oranında, hükümetin masraflarına katılmalıdır.*

*Kişiler açısından, bir milletin masrafları, büyük bir mülkün sahiplerinin o mülkten sağladıkları yararlar ölçüsünde katlanmak zorunda oldukları idare masraflarına benzer. Vergide hakkaniyet veya haksızlık denilen şey de bu ilkenin gözetilmesinden ibarettir. Şurası açıklıkla belirtmelidir ki yukarıda belirttiğimiz üç gelirden (mülk gelirleri, kar ve ücret) yalnızca birine yüklenen diğer ikisini etkilemeyen vergi, ister istemez eşitliğe aykırıdır...”*

Burada Smith kişilerin ödeme güçleri oranında vergi vermeleri gereğine değinmiş ve bunu adalet ilkesi içerisinde açıklayarak adalet açısından ödeme gücünün önemine vurgu yapmıştır. Ayrıca Adam Smith vergi ödeme gücü göstergesi olarak gelir mülk veya servetin

---

<sup>40</sup> BULUTOĞLU,2003,s.342.

<sup>41</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi,6. Baskı, 1997, Ankara, s. 173.

<sup>42</sup> Özhan ULUATAM,**Kamu Maliyesi**,İmaj Yayınevi, 10. Baskı,Ankara,2009,s.286.

<sup>43</sup>( Adam SMİTH, **Milletlerin Zenginliği**, (Çev.Haldun DERİN), Maarif Vekaleti Yayını,Ankara,1955,s.183-187 den değiştirilerek ve bugünkü dile çevrilerek alınmıştır)den Aktaran, ULUATAM. s.291.

tek başına yetmeyeceğini ancak birlikte ele alınırsa ödeme gücü için eşitlik açısından bir anlam ifade edeceğini açıklamaya çalışmıştır.<sup>44</sup>

Orhan Şener'e<sup>45</sup> göre Ödeme gücü ilkesi, fayda ilkesinden daha önce, ilk kez İtalyan ekonomist Guicciardini tarafından ele alınmıştır. Guicciardini ödeme gücü ilkesini, artan oranlı bir vergilemenin gereği olarak ele almış ve savunmuştur. Daha sonraki yüzyıllarda özellikle, müdahaleci görüşü savunan ekonomistler, bu ilkeyi vergi adaletinin sağlanması yönünden yorumladılar. Diğer bazı yazarlar da ödeme gücü ilkesini sosyal adaleti sağlamada kullanılacak etki bir araç olarak kabul ettiler. Örneğin, bunlar arasında kiliseden Bodin, hümanist Rousseau, ütopyist Sismondi, liberal Say ve Mill ile New Deal'ci (Yeni bir toplum düzeninin savunucusu) Roosevelt, ödeme gücü ilkesini sosyal adaletin bir göstergesi olarak savunmuşlardır. Jon S. Mill, vergilemede eşitliği, vergi ödemekle mükelleflerin katlandıkları özveride eşitlik anlamında kullanmıştır. Mill'in bu yaklaşımı günümüzde Pigou ve Dalton tarafından refah ekonomisinin ilkeleri yönünde değerlendirilmiştir.

Gelir ile ihtiyaçları tatmin olanağı arasında bir korelasyon olmakla beraber azalan marjinal fayda ilkesi gereğince gelir arttıkça mükellefin gelirin son dilimine atfettiği değer düşmektedir. Dolayısı ile ödeme gücü gelir arttıkça artan oranlı bir şekilde artabilmektedir.

Faydalanma ilkesi piyasa mekanizması anlayışını çağrıştıırken, ödeme gücü teorisinde devlet vergi alırken sunduğu faydadan daha çok kendi egemenliğine dayanmakta ve mükelleflerin ödeme gücünü esasa almaktadır. Faydalanma teorisinde ise devlet sunduğu faydaya paralel bir vergileme yapmaya çalışmaktadır.<sup>46</sup>

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında bu ilke "mali güç" ifadesiyle yer almaktadır. Anayasada geçen ve kişilerin mali güçleri oranında vergilendirilmesi gerektiğini belirten bu ifade yatay ve dikey eşitlik kavramlarına da atıfta bulunmaktadır.

Zira aynı ekonomik güce sahip olanların aynı oran veya miktarlarda vergilendirmesi olan yatay adalet ile farklı ekonomik güce sahip olanların farklı oran veya miktarlarda

---

<sup>44</sup> SMİTH,s.183-187.

<sup>45</sup> Orhan ŞENER, **Teoride Ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, İstanbul Beta Yayınları,2001,s.210.

<sup>46</sup> AKDOĞAN,s.174.

vergilendirilmesi olan dikey adalet kavramları ortak bir mali gücün farklı statülerde vergilendirilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>47</sup>

99/51 esas sayılı kararda ‘mali güç kavramının ödeme gücü anlamına geldiği kuşkusuzdur’ denilmek suretiyle, bu iki kavramın aynı anlama geldiği şeklinde yorumlanmıştır. Başka bazı kararlarda ise AYM’nin mali güç ile ödeme gücü arasındaki ilişkiyi farklı bir yaklaşımla ele aldığı görülmektedir. Buna göre; mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur.( 89/6,01/36,02/133,03/48 esas sayılı kararlar.) Bu anlayışa göre, vergide asıl olan ödeme gücü olup, mali güç ödeme gücünü belirlemektedir. ‘Mali güç’ ile ‘ödeme gücü’nün aynı anlamda algılanmasının sonucu olarak, kararlarda oldukça çelişkili ifadeler yer verilmiştir. Böyle bir kararda(91/7 esas sayılı karar) ‘hiçbir zaman gelir kanunları ile geliri olmayan veya menfi geliri olan (zarar eden) bir yükümlünün vergi ödemesinin zorunlu hale getirilemeyeceği’, ‘geliri olmayan bir yükümlüden vergi alınmasının verginin mali gücüne göre alınması ilkesine ters düşeceği’ belirtilerek mali güç kavramı ödeme gücü yerine kullanılmıştır.

Ancak aynı kararda, bu iki ifadenin arasında, vergilerin ‘kazanç, servet ve harcamalar üzerinden alınacağı’ belirtilerek mali gücün ölçütlerine değinilmiştir. Bu durumda geliri olmamakla birlikte, serveti bulunan ve serveti ile harcamada bulunan bir yükümlünün mali gücünün bulunduğu ve AYM’ne göre bu servet ve harcamalar üzerinden vergi ödeyemeyeceği ortadadır.<sup>48</sup>

Herkes mali gücüne göre vergi ödeyecektir, ancak bir kimse mali gücünün altında vergi ödeyecekse, aynı durum, aynı statüdeki diğer kimseler için de geçerli olacak şekilde düzenlenecektir. Böylece vergilendirmede mutlak eşitlikten farklı bir adalet anlayışının kabulü gerekmektedir. Bu farklı adalet anlayışını gerektiren şey sosyal devlet anlayışıdır.

Çünkü sosyal devlet, kendi amaçları doğrultusunda serbest piyasa ekonomisinin oluşturduğu bazı olumsuzlukları ortadan kaldırmalıdır.<sup>49</sup> Bu da ancak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında maliye politikasının sosyal amaçlarının da göz önüne alınmasıyla mümkün olabilecektir.

---

<sup>47</sup> Metin ERDEM , Doğan ŞENYÜZ ve İsmail TATLIOĞLU, **Kamu Maliyesi** , Ekin Kitabevi 2. Basım, Bursa, 1998,s:109.

<sup>48</sup> TEKBAŞ Abdullah, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi:Türkiye Değerlendirmesi**, Ankara 2009,s.302.

<sup>49</sup> Hasan Hüseyin BAYRAKLI, **Vergi hukukunun Temel İlkeleri**,A.K.Ü.Yayın No:8,Afyon,1997,s.36.

Mali güce göre vergilendirme ilkesini sosyal devlet ilkesiyle bağlantılı görerek, bu ilkenin sosyal devletin en etkin uygulama aracı oluşturduğunu belirtmekten kararlar vardır. (89/6,91/7,95/7 esas sayılı kararlar) Bu anlayışa göre, Anayasada belirtilen mali güce göre vergilendirme ilkesi, genel bir ilke olan sosyal devlet ilkesini vergilendirme alanında daha somut duruma dönüştüren, sosyal devlet ilkesinin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. AYM, doktrindeki baskın görüşe göre; vergi ödeme gücü kısaca kanunlara göre vergilendirmeye uygun olan mükelleflerin eğer gerçek bir kişi ise kendisini ve ailesini; tüzel bir kişi ise tüzel kişiliğin varlığını en alt düzeyde, sınırdan devam ettirebilmesi için gerekli olan gelirinin üzerindeki kazandığı miktar olarak anlaşılabilir. ( 89/6,91/7,95/7 esas sayılı kararlar) Demek ki kişilerin varlıklarını asgari düzeyde idame ettirecekleri bir sınır vardır ve bu sınır aşılmaya artık kişiler vergi ödeme gücüne ulaşmış demektir. Nitekim bu asgari sınırı aşan miktar, kişilerin elde ettikleri gelir olabileceği gibi sahip oldukları servet de olabilir.<sup>50</sup>

Verginin ödenmesi, yükümlülerin gelir, tüketim veya tasarruflarında azalmaya neden olmaktadır. Gelir grupları açısından bakıldığında vergiler, yüksek gelir gruplarında lüks tüketim ve tasarruflardan, düşük gelir gruplarında ise zorunlu tüketime giden kısımdan sağlanır. Bu nedenle düşük gelirlerden alınan vergiler, yüksek gelirlilerden alınan vergilere oranla daha subjektif yüke yol açar.<sup>51</sup>

Vergiye karşı tepkilerin minimum düzeyde tutulabilmesi için yükümlülerin ödeme gücüne uygun vergilendirilmeleri bu yüzden önem kazanmaktadır.<sup>52</sup>

Ödeme gücü ilkesini haklı göstermek için ileri sürülen en önemli neden vergi ödemenin yol açtığı refah kaybının, fedakârlığın kişiler arasında eşit olarak dağıtılması gerektiği fikridir. Şayet gelirin marjinal faydası, gelir arttıkça azalıyorsa kişilerin ödeme güçleri büyüdükçe belli bir vergi ödemenin doğurduğu refah kaybı küçülecektir.<sup>53</sup>

Teoride eşit fedakârlık kavramı; eşit mutlak fedakârlık, eşit oransal fedakârlık, eşit marjinal fedakârlık şeklinde üç farklı biçimde ele alınmaktadır. Bunlardan eşit mutlak fedakârlık, gelirleri ne olursa olsun, zengin, fakir herkesin vergi nedeniyle, aynı mutlak faydadan (gelirden) vazgeçmesi gerektiğini belirtir. Bir başka deyişle, devletin almaya karar

---

<sup>50</sup> Emine ORHANER , **Kamu Maliyesi, Gazi kitabevi**, 3. Baskı Ankara, 2000, s.156.

<sup>51</sup> Halit ÇİÇEK, Mehmet K. ve Abdunnur Y, **Güneydoğu Anadolu Belgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama Ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara, 2008, s.29.

<sup>52</sup> ÇİÇEK, s.29.

<sup>53</sup> Özhan ULUATAM, s.288-290.

verdiği belli bir vergi tutarı gelir ne olursa olsun mükellefler arasında eşit olarak paylaştırılacaktır. Bu görüşün dayandığı düşünce devletin giderleri karşılama mükellefler arasında ayrımcılık yapmayıp herkesin eşit miktarda vergi ödenmesini sağlamasıdır. Gelirin marjinal faydasının gelir arttıkça azaldığı ve kişilerin fayda fonksiyonlarının da az çok birbirine benzediği kabul edilirse, eşit mutlak fedakârlık ilkesi, zengin kişinin fakirden daha ağır vergilenmesi (dikey hakkaniyet), benzer mali güçtekilerin ise aynı vergiyi ödemesi gerektiğini (yatay hakkaniyet) gösterir. Eşit oransal fedakârlık yaklaşımına göre düzenlenecek bir vergi sisteminin amacı ise geliri yüksek olanların daha yüksek vergi ödemelerini sağlamaktır. Ancak bu yaklaşımda oranın sabit kalması eşitlik mantığına daha uygun olduğu ileri sürülmektedir. Eşit marjinal fedakârlık kavramı ise yalnız zengin kişinin fakirden daha çok vergi ödemesini değil aynı zamanda vergi sonrasında kalan gelirin marjinal faydasının herkeste eşit olmasını önerir. Buna göre, vergi yükü öyle paylaşılacaktır ki,

$$dU(Y-T)$$

-----

$$d(Y-T)$$

Teriminin değeri herkes için aynı olmalıdır. Eşit marjinal fedakârlık kavramında, bireylerin fayda fonksiyonlarının benzeştiği varsayımı ile zenginin fakirden daha fazla vergi ödemesi, gelirin marjinal faydasındaki azalmanın doğal sonucudur.

Ancak, bu tür bir fedakârlık kavramına göre düzenlenecek tarifelerin, bir önceki anlayışa göre düzenlenecek olana göre, zengin kişileri daha fazla vergi yükü altına sokacağı söylenebilir. Bu nedenle, kişisel gelir farklılıklarını azaltmakta en ileriye gittiğini, tüm gelir farklılıklarını ortadan kaldırma sonucu verdiğini söyleyebiliriz.<sup>54</sup> Vergilendirmede eşitliği basit bir denklem şeklinde değerlendirmek, AYM kararları çerçevesinde pek mümkün görünmemektedir.<sup>55</sup>

Kanun koyucu mali gücü gösteren ekonomik değerleri çeşitli yollardan ve değişen yoğunluklarda kavrayarak<sup>56</sup> vergi sistemini oluşturacaktır. Bu yapılırken, vergi sisteminin tümü dikkate alınmalı ve alınacak tedbirlerin ekonomik sonuçları dikkatlice

---

<sup>54</sup> ULUATAM,288-290

<sup>55</sup> Billur SOYDAN ve Y.ALTI, Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta:Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik,Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak',Anayasal Mali Düzen,XIII.Türkiye Maliye Sempozyumu,14-16 Mayıs 1998,İstanbul,1982 ,s.87

<sup>56</sup>,Metin TAŞ, Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi,Anayasal Mali Düzen,XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu,14-16 Mayıs 1998,İstanbul,2000,s.279

değerlendirilmelidir.<sup>57</sup> Buna göre, mali güce göre vergilendirme ilkesi, yasama organına ve yetki devredilmesi halinde yürütme organına, bir yandan vergi sistemini bu ilke doğrultusunda düzenleme direktifi (yapma ödevi) verirken, diğer yandan da mali gücü aşan ölçüde vergi koymama(yapmama ödevi) yükümlülüğü getirmektedir. Bu ikinci ödev açısından ilke pozitif anayasa hukukunda değer taşımaktadır.<sup>58</sup>

---

<sup>57</sup> Nami, ÇAĞAN, **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme** ,Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:XXXVII,Sayı:1-4,1980,s.145,Taş,2000,s.279

<sup>58</sup> Nami ÇAĞAN, **Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler**,Vergi Dünyası Dergisi,Sayı 13,Eylül 1982,s.33

## İKİNCİ BÖLÜM

### ÖDEME GÜCÜNÜN TESPİTİ VE ÖDEME GÜCÜNE ULAŞILMASI

#### 2.1 VERGİ ÖDEME GÜCÜNÜ BELİRLEYEN FAKTÖRLER

Vergi kişisel ya da kurumsal ekonomilerden kamu ekonomisine yapılan bir aktarma olduğuna göre, verginin kimde daha fazla güç (para, servet) varsa ondan alınmak istenmesi doğru bir kural gibi görünür. Ancak uygulamada, eğer ülkedeki gelir ya da servet dağılımında ekonomik gücü oransal olarak zayıf olmasına karşılık alt gelir guruplarının biraz daha vergilendirilme imkânı varsa, herkesten ekonomik gücüne göre vergi alınacağı prensibine pek aldırış edilmeyeceği, vergilendirilebilecek olanların biraz daha zorlanacağı açıktır.

Vergi almak bir güç göstermekle mümkün olduğundan, bu gücün etkileneceği kesim olmak durumundadır.<sup>59</sup> Mali güce göre vergilendirme ilkesi, verginin salınması sırasında vergi yükümlüsünün yaşı, geçiminden sorumlu olduğu aile bireylerinin adedi, sağlık durumu gibi özelliklerin de dikkate alınmasını gerekli kılmaktadır<sup>60</sup>. Ancak Tekbaş'a göre bütün bu unsurların esas olarak sosyal devlet ilkesi ile ilgilidir ve bu özellikleri dikkate alacak biçimde tesis edilecek vergi sisteminin mali güce göre vergilendirme ilkesinden uzaklaşma sonucunu doğurur.<sup>61</sup>

Burada vergi ödeme gücünü belirleyene ve etkileyen faktörler ele alınacaktır.

##### 2.1.1. Mükellefin Geliri

Gelir, kişi ya da ailenin ekonomik gücünü belirleyen en önemli faktörlerden biridir. Çünkü birey ya da ailenin ne kadar geliri varsa elde ettiği gelire faydalanabileceği değerler o kadar fazladır. Aynı zamanda insanlar gelirlerinin bir kısmını tüketirken bir kısmını da tasarruf etme eğilimi içine girerler. Ancak aile nüfusunun az veya çok olması da vergi ödeme güçlerini etkiler. Zira aynı işi yapan iki aile reisinden daha çok çocuklu olanı gelirin daha büyük bir kısmını kendisi ve bakmakla yükümlü olduğu ailesine harcayacağı için az nüfuslu

---

<sup>59</sup> Bülent SOYLAN, **Vergiye Anlamak**, İstanbul, Altan Basım Ltd, Şubat 2008. s.22-23.

<sup>60</sup> Yılmaz, ALİFENDİOĞLU, **Anayasa Yargısı ve Türk Anayasa Mahkemesi**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1996. s.76.

<sup>61</sup> TEKBAŞ, s.236.

bir ailenin reisine göre daha az vergi ödeme gücüne sahip olacaktır. Gelirin nereden kaynaklandığı da ödeme gücünü belirler. Emek gelirleri sermaye gelirlerine göre elde edilmeleri daha zor olduğundan, elde ettiği gelir dolayısıyla sağladığı faydanın kaynağını emek gelirinden alan bir kişinin ödeme gücü kaynağını sermaye gelirlerinden alan kişiye nazaran vergi ödeme gücü daha azdır<sup>62</sup>

Vergilendirilebilir gelirle bir kişinin bir dönem içinde kendi mal varlığını tüketmeksizin veya borçlanmaksızın nasıl bir iktisadi güce sahip olduğu ve elinde bulundurduğu imkânlar kast olunur. Bu hususun tespiti konusunda iki kuram geliştirilmiştir. Bu kuramlardan birisi Kaynak kuramı diğeri servetteki net artış kuramıdır. Şimdi bu kuramları açıklayalım.

#### **2.1.1.1. Kaynak Teorisi**

Kaynak kuramını ortaya atan maliyeciler Gustav Cann, Adolph Wagner, Hermann, Neumann, Philippovich; mükelleflerin ellerine geçirdikleri gelirlerin vergilendirilebilir bir gelir olabilmesi için bu gelirlerin beşeri veya maddi bir kaynaktan hasıl olmasını kayda değer bir zaman aralığında sürekli gelirin kazanılmasını, gelirin kazanılması için var olan sebebin devamlılık göstermesini ifade etmişlerdir. Kaynak kuramı gelirin belli kaynaklardan ve sürekli olmasını ister. Belli kaynaklar tabiri ile üretim faktörleri kastedilmektedir. Servet, emek, müteşebbis ve toprak faktörlerinden en az birine gelir dayanmalıdır. Aynı zamanda bir defa, iki defa gibi geçici olarak elde edilmemesi gerekir.

#### **2.1.1.2. Net Artış Teorisi**

Amerikalı Haig ile Alman maliyecisi Georg Schanz gibi bilim adamları vergilendirilebilir gelirin hesaplanabilmesi için net artış teorisini ortaya koymuşlar ve bunu matematiksel bir formüle dönüştürmüşlerdir. Buna göre vergilendirilebilir gelir; dönem sonu servetinden dönem başı servetin çıkarılıp dönem içi tüketiminin eklenmesinden ibarettir<sup>63</sup>

Gelir, sadece belirli bir kaynaktan sürekli olarak elde edilen ve üretim etkenlerine atfedilen iktisadi faydaların toplamı olmayıp, ‘bir kimsenin belli bir dönemde varlıklarının

---

<sup>62</sup> EDİZDOĞAN, s.144-145.

<sup>63</sup> İsmail TÜRK, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi 7.baskı, 2008, s.145.



dönem başı değerini aynı düzeyde tutmak kaydıyla, kullanabileceği parayla ölçülebilir nitelikte olan (ve ölçülen) faydaların tümüdür.<sup>64</sup>

Haller, böyle bir toplam gelir kavramının kapsamını aşağıdaki tabloda belirtmiştir<sup>65</sup>

**Tablo 1: Vergi Ödeme Gücünün (İhtiyaçları Tatmin Olanaklarının) Temel Göstergesi Olarak Toplam Geliri Oluşturan Unsurlar**

1. Bağımlı ve bağımsız emek karşılığı elde edilen gelirler
2. Servetten elde edilen gelirler
3. İhtiyaçları tatmininde kullanılan aynı değerler -- Ev Hizmetleri (örneğin, ev kadınının çalışması) -- Öz tüketim (örneğin, Tarım Sektöründe) -- Parasız iâşe ve ikamet -- Dayanıklı tüketim mallarının hizmetleri (örneğin, otomobil) -- Bir kimsenin kendi evinde oturması
4. Servet unsurlarında meydana gelen değer artışları ve kumar, milli piyango yolları ile sağlanan iktisadi değerler
5. Miras ve bağış yolu ile sağlanan iktisadi değerler

Kaynak: Salih TURHAN, **Vergi Teorisi**, İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1977, s.332

Yukarıdaki tabloda ‘boş zaman’ dolayısıyla onun sağladığı fayda yer almamaktadır. Bir kimsenin aylıklığa daha fazla zaman ayırması kazançta bir azalmaya sebebiyet verdiği takdirde, isteyerek sebebiyet verilen bu azalmanın toplam gelire ilave edilmesi gerekirdi.

<sup>64</sup> Kenan BULUTOĞLU, **Kamu Ekonomisine Giriş**, Yapı Kredi Yayınları, 2. Baskı, İstanbul 1977 s.285.

<sup>65</sup> (H HALLER, **Die Steuern**, Tübingen 1964, s.39.) den aktaran TURHAN, 330-333

Fakat boş zamandan sağlanan faydanın ölçülmesi çok güçtür; bu nedenle uygulamada dikkate alınmaz.<sup>66</sup>

### 2.1.2. Ülkenin Siyasi Yapısı

Vergi kanunla alındığına göre parlamentodan geçmesi şarttır. Öyleyse uygulamaya geçirilmek istenen verginin kanunlaşması için siyasal gücü elinde bulunduran otoritenin etkisi büyük önem taşımaktadır. Şu halde hükümetlerin tek parti veya koalisyon partili dediğimiz çoklu partili siyasi bir yapıya sahip olması vergilerin mecliste kanunlaşması ve kabul edilme sürecinde çok etkilidir. Yani tek parti hükümeti isen kanunlaştırmak istenilen vergiler için yeterli çoğunluğu sağlamak daha rahat, koalisyon hükümetinde ise istenilen çoğunluğu sağlaman daha zordur. Çünkü partilerin politikaları birbirine uymayabilir hatta taban tabana zıt dahi olabilir söz gelimi bir parti düşük vergi almayı bunun mukabilinde düşük kamusal hizmet sunmayı ilke edinmiş bir politikayı uygulamak isterken, bir diğer hükümet daha çok vergi toplayıp daha çok kamusal hizmet sunma politikasını uygulamak isteyebilir. Böyle bir politika çatışmasının olması vergi ödeme gücü üzerinde etkileme sağlar. Bazen de hükümet halkın büyük desteğini alarak siyasal iktidarı ele geçirmiş olabilir. Fakat hükümeti yönetme kabiliyetinden kaynaklanan zorluklar dolayısıyla halkın nezdinde değer kaybetmeye başlamış olabilir. Böyle bir hükümet kaybettiği itibarını tekrar kazanmak için ağır ve yük getiren vergi politikasını vergi ödeme gücünde olanlar lehine hafifletmesi siyasal olgunun kaçınılmaz gerçeğidir. Buradan çıkaracağımız sonuç bize şunu göstermektedir ki siyasal gücü elinde bulunduranlar vergi ödeme gücü üzerinde çok yeterli bir etkiye sahiptirler.<sup>67</sup>

Ülkenin siyasi yapısı kadar siyasal iktidara bakış da vergi ödeme gücünü belirler. Siyasal iktidarların aldıkları kararların bir kısmının vergilerle ilişkili olması nedeniyle, kuşkusuz tüm toplumu az veya çok etkilemektedir. Burada da en büyük belirleyici unsur vergi yükleridir. İktidarlar, vergi yükünü, yeni vergiler koymak, var olan bir vergiyi kaldırmak suretiyle, vergi oranlarını artırarak ya da azaltarak, istisna ve muafiyetlerin

---

<sup>66</sup> TURHAN,1977,s.333.

<sup>67</sup> TÜRK, s.144.

miktarını ve kapsamalarını değiştirerek, sıkı olmayan denetimleri tercih ederek ve vergiden kaçınmayı özendirecek tedbirleri benimseyerek etkileyebilmektedirler.<sup>68</sup>

Kelley Eğilimi olarak adlandırılan bir davranış biçimine göre, siyasi eğilimimize uygun bir iktidar yönetiminde ise, bu siyasi eğilim ile vergi adaletinin mutlaka birlikte sağlanacağına inanılır.<sup>69</sup>

### 2.1.3. Yönetim Şekli

Yönetim şekli de aslında vergi koyma dolayısıyla da koyulan vergilerin ödeyicisi olarak vergi ödeme gücüne sahip olanlar üzerinde belirleyici bir role sahiptir. Nitekim yöneticileri sosyalist mi, federal mi cumhuriyetçi mi teokratik mi yönetim şekillerini benimsediği vergileme açısından da önem arz etmektedir. Söz gelimi kapitalist bir yönetim biçimini benimsenen bir ülkede ülkeyi yönetenler bireysel sermaye gücü olmadığından bu gücü vergileyemeyeceğinden emek geliri elde eden kişilere yönelik bir vergi yapısına sahip olur. Bu da emek geliri elde edenlerin vergi ödeme güçlerinin zorlaşacağı anlamına gelir. Tam tersine sosyalist bir yönetim biçimini savunan ülkede ise durum tam tersinedir. Tüm yük bu sefer sermaye geliri elde edenlerin üzerinde olur. Liberal yönetim biçiminde ise daha özgürlükçü ve eşitliğe dayanan vergi sistemi ülkede hakim olacağından vergi ödeme gücünün halk arasında dağılımı daha dengeli bir görünüm arz eder. Cumhuriyetçi bir yönetim biçiminde ise halkın büyük çoğunluğu hangi tür vergileme sistemini kendisine daha yakın bulursa o sistemi benimseyen liderler seçeceklerinden verginin ödeme gücü daha çok çoğunluğun olmasını istediği şekildedir.

Yani eğer halkın büyük çoğunluğu emek geliri elde ediyor ve emek geliri elde edenlerin üzerindeki vergi yükünü ağır buluyorsa, iktidara geldiği zaman emek geliri elde edenlerin vergi yüklerinin hafifleteceğini söyleyen lider seçimleri kazanır. Eğer sözünde durursa emek geliri elde edenlerin vergi ödem güçlerini de artırmış olur.

---

<sup>68</sup>Turgay BERKSOY ve İDEMİR, **Politik Vergi Çevrimleri:Türkiye’de Vergi Yükü Üzerine Politik Etkiler,Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçakları,Önlenmesi Yolları,19.Türkiye Maliye Sempozyumu**,Antalya,10-14 Mayıs 2004,s.520.

<sup>69</sup> ÜNSAL,s.36.

#### 2.1.4. Ekonominin İçinde Bulunduğu Konjonktürel Durum

Vergi ödeme gücünü belirleyen faktörlerden birisi de ekonominin içinde bulunduğu durumdur. Canlanma durumunda ülkenin milli geliri (Y) artacağı için bireysel gelirlerde artar. Dolayısı ile bireyleri ödeme gücü artar. Ekonomi durgunluğa geçmeye başladığı zaman milli gelir düşmeye başlar ödeme gücü azalmaya başlar.

#### 2.1.5. Vergi Bilinci ve Vergi Ahlakı

Bir ülkede vergi ödeme gücünü belirleyen etkenlerden biri de vergi bilinci ve ahlakıdır. Eğer bir ülkede insanlar vergi vermekten mutlular vergi verdikleri zaman onun karşılığını fazlasıyla alacaklarına dair inançları yüksekse vergi ödeme istekleri de o oranda artmaktadır. Vergi ödeme isteğinin artması insanların gelirlerinden vergi kadar pay verme güçlerinin de artması demektir. Kayıt dışı ekonomi mükellefin vergi bilincinin yükselmesi ile azalacaktır. Bu da var olan ama kayıt dışında tutulan ödeme gücünü ortaya çıkaracaktır.

Vergi ahlakı; gelir sahiplerinin vergilerini mevzuata uygun olarak istenilen zamanda ve miktarda ödemeleri konusunda hal, tavır, inanç ve değer yargıları bütünüdür<sup>70</sup>

Yükümlülerin vergi ödemekten dolayı duymuş oldukları bu tazyike 'subjektif vergi yükü' denmektedir. Ödenen vergilerle, kazanılan gelir arasındaki oransal ilişkiye ise 'objektif vergi yükü' denmektedir. Verginin alınmasıyla birlikte, subjektif vergi yükünün (vergi tazyikinin) yükümlü tarafından nasıl algılandığı ve hangi ölçekte algılandığı ise, yükümlünün psikolojik yapısına ve o yapıyı etkileyen etkenlere bağlıdır.<sup>71</sup>

Eşit ekonomik şartlar altında bulunan bireyler, eşit objektif vergi yükü altında kalsalar dahi, vergi tazyiklerini farklı farklı hissedebilmektedirler. Yani subjektif vergi yükünün bireylerin algı derecelerine göre farklı ağırlıklarda hissedilmesi söz konusudur.<sup>72</sup>

Sübjektif vergi yükü, vergi sisteminin yapısına bağlı olarak değişebileceği gibi, vergi mükellefinin zihni seviyesine göre de değişiklik arz edebilir. Eğer yükümlüler çok akılcı iseler, yani rasyonel davranışları sergileyebiliyorlarsa, subjektif vergi yükü objektif vergi yüküne yaklaşacak, bunu da daha çok verginin iyi tanıtılması belirleyecektir. Açık bir şekilde

---

<sup>70</sup> SEYİDOĞLU,s.949.

<sup>71</sup> Esfender KORKMAZ, **İktisadi Gelişme Ve Mali Sistem**, İstanbul,Lebib Yalkın Matbaası,2003,s.39; Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul,Beta Yayınları, 1992, s.270.

<sup>72</sup> ÇİÇEK , KARAKAŞ veYILDIZ,s.30.

belli olan, miktarı fiyatlardan soyutlanmış olan bir defada ödenen geniş tabanlı bir vergiye, fiyatlara katılmış olan, birkaç taksitte ödenen birkaç vergiye oranla daha zor katlanılmaktadır.<sup>73</sup>

Kişi başına düşen gelirin yüksek olduğu bir ülke ile düşük olan bir ülkede vergi yüklerinin oran olarak aynı olması, yükümlülerin aynı oranda vergi yükü hissettikleri anlamına gelmemektedir.<sup>74</sup> Bireylerin gelirinin en az geçim seviyesinin neresinde oldukları çok önemlidir. Bu seviyenin altında bir geliri olan mükelleften örneğin %3 bile vergi alınsa subjektif vergi yükü, en az geçim seviyesinin üzerinde geliri olandan örneğin % 20 vergi alınması durumuna göre daha fazla hissedilecektir.

Yükümlülerin vergiye karşı sergileyeceği davranışlarda, ailede kişi başına düşen gelir düzeyinin de önemi vardır. Örneğin; aynı gelir düzeyinde bulunan fakat aile ölçeği farklı olan iki vergi yükümlüsü aynı oranda vergiye tabi tutulursa (farz edelim ki %20 olsun), her ikisinin de bu vergi ödemediği dolayı yaşam standartlarının %20 oranında düşeceği söylenemeyebilir. Çünkü yükümlünün evli/bekâr olması, çocuklu ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin bulunup bulunmaması ölçütlerine göre ödenen vergiler nedeniyle aile bireylerine düşen harcanabilir gelirden azalma olacağı, dolayısı ile de vergiyi algılaması farklı olacağı söylenebilir. Bu yüzden, bekârken ya da çocuk sayısı azken yeterli gelir nedeniyle bir fedakârlık olarak kabul edilmeyen vergi, evlendikten sonra ya da çocuk sayısı arttıkça elde edilen gelirin yetmemeye başlaması durumunda, ciddi bir fedakârlık olarak algılanmaya başlanacaktır.<sup>75</sup>

Bir araştırmada, ABD’de 2003 yılında 2097 vergi yükümlüsü üzerinde yapılan anket sonuçlarına göre, kasıtlı olarak vergi kaçırarak vergi yükümlülerinden orta gelir düzeyindeki grupta yer alanların vergi kaçırma eğilimi daha yüksek bulunmuştur.<sup>76</sup>

Yeterli sağlam temellere dayanmasa bile, bazı kimselerin yeterli vergi ödemedikleri halde toplum içerisindeki yaşam standartlarının yüksek olması, en azından dürüst

---

<sup>73</sup> Şamil ÜNSAL, **Vergi Kaçaklığında Sosyal Etkiler**,(Yayınlanmamış Doktora Tezi)İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,1987,s.36.

<sup>74</sup> Ayşegül MUTLU, **Türkiye’de Liberalizasyon Sürecinde Özel Kesimin Vergi Yükü, XI. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Gazi Magosa, KKTC,1996,s.48.

<sup>75</sup> Doğan ŞENYÜZ, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**, Bursa,1995,s.30-31.

<sup>76</sup> RITHSAMA ve Diğerleri, Aktaran: H.Hüseyin, BAYRAKLI, N.Tolga SARUÇ ve İsa SAĞBAŞ, ‘Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi Ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları’, Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya, 10-14 Mayıs 2004, s.252.

yükümlülerin bu şekilde bir yaygın kaniya sahip olması, hissettikleri verginin artmasına bağlı olarak tepkilerin sertleşmesine neden olmaktadır.<sup>77</sup>

Yükümlüler vergiye karşı davranışlarını belirlerken, diğer yükümlülerin davranışlarını dikkate almalarının yanında toplumun değer yargılarını da dikkate alırlar. Eğer içinde yaşadıkları toplumda, vergiye karşı bir olumsuz tavır mevcutsa, başka bir deyişle eksik vergi ödeme alışkanlığı yaygınsa ve de cezasız kalabiliyorsa, bu durum dürüst yükümlüleri de olumsuz etkileyerek olumsuz tavır takınmalarına neden olmaktadır. Bu tavır ilk başta vergi ödeme şevkinin kırılması şeklinde olmaktadır.<sup>78</sup>

Yükümlüler ödedikleri verginin adil olması gerektiğini düşünüp, gelirleriyle orantılı ve yükü ağır olmayan bir vergi arzu ederler. Yükümlü, kendisini ağır vergi yükü altında hissettiği, adaletsiz bir vergilemeye tabi tutulduğunu ve vergi yüklerinin yükümlülere eşitsiz bir şekilde dağıtıldığına inandığı zaman çeşitli davranış tarzlarını benimseyecektir.<sup>79</sup>

Örneğin, Bayraklı, Saruç ve Sağbaş'ın Afyon'daki 477 vergi yükümlüsü üzerindeki çalışmalarının sonuçlarına göre<sup>80</sup> katılımcıların %75'i gelirlerinin kendilerinden fazla olanların kendilerinden fazla vergi ödemediklerini düşünmektedirler ki, bu da adalet algılamasının oldukça olumsuz olduğunun göstergesi olarak gösterilebilir.<sup>81</sup>

Uygulamada, vergi yükümlülerinin tümünün aynı ahlaka sahip olması beklenemez. Ayrıca birçok mükellef, ödemesi gereken vergi borcunun tutarını, kanunun öngördüğü miktar yerine, kendi vicdanını tatmin eden miktar olarak kabul etme eğilimindedir. Vergi kaçakçılığını sadece vergi ahlakı ile açıklamak mümkün değildir. Psikolojik yaklaşımın diğer hareket noktasını vergi mantalitesi oluşturmaktadır. Vergi mantalitesi; vergi mükellefinin yürürlükteki vergi sistemine bakışı ve vergi sistemini değerlendirmesidir. Vergi mükellefinin bir birey olarak vergi sistemi hakkındaki düşünceleri, onun vergi ödeme konusundaki düşüncelerini yönlendirir. Psikolojik yaklaşıma göre, vergi kaçakçılığı ile ilgili bireyin davranışlarını yönlendiren kamu gelirleri ve harcamaları, vergi yükü ve kamu harcamalarından elde edilen fayda olmak üzere üç unsur bulunmaktadır. Vergi mükellefi

---

<sup>77</sup>ŞENYÜZ,s.40-41 ;BAYRAKLI Ve Diğerleri,s.220-223.

<sup>78</sup>Adnan GERÇEK, Mehmet YÜCE ,**Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**,Bursa Ticaret Ve Sanayi Odası Yayınları,Bursa,1998,s.24.

<sup>79</sup> Henry, LAUFENBURGER, **Maliye'nin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi**(Çev. ÜLKMEN İ.Hakkı,Maliye Enstitüsü Yayınları,No:25,Ankara,Sevinç Matbaası,1967,s.276.

<sup>80</sup> BAYRAKLI Ve Diğerleri, s.917.

<sup>81</sup> ÇİÇEK, KARAKAŞ Ve YILDIZ, s.43.

kamunun ne kadar gelir elde edip, ne kadar harcama yaptığını bilmek ister. Vergi mükellefinde, toplanan vergilerinin israf edildiği izlenimi uyandığı zaman, vergi ödeme konusunda isteksizleşip, vergi kaçırmaya çalışacaktır. Bu konuda kamu harcamalarının, kamu gelirlerinin fazla olması yeterince ikna edici değildir. Önemli olan vergi veren mükellefin ödemiş olduğu vergilerle verimli alanlara yatırım yapmış olmasıdır. Vergi ödeyen mükellef, devlete olan inancını ve güvenini yitirmiş ise vergi kaçırmaya çalışacak ve vergisini ödemeyecektir.<sup>82</sup>

Vergi afları dürüst mükellefleri olumsuz etkileyerek doğru beyanda bulunmakla kendilerinin hem hatalı hem de zararlı çıktıkları kanısına varmalarına neden olur. Vergi afları sık yapıldığı zaman mükelleflerin vergisini zamanında ödemeyen mükellefleri ödüllendirdiği kanaatini oluşturur.<sup>83</sup>

## 2.2. VERGİ ÖDEME GÜCÜNÜN GÖSTERGELERİ

Her ne kadar 18. Yüzyılda bazı fizyokrat düşünürler, zenginliğin kaynağı olarak tarımı kabul etmişler ve yine Henry George, toprak ve gayrimenkullerin değerindeki artışları üzerinden tek bir getirim vergisi alınmasını savunmuş olsa da günümüzde verginin tek kaynak üzerinden alınması düşüncesi maliyeciler arasında fazla benimsenen bir görüş değildir. Tek vergi her ne kadar özellikle vergilemede basitlik açısından en uygun bir vergi gibi görünse de günümüz açısından bu tür bir verginin uygulanmasında ciddi bazı güçlükler bulunmaktadır.

Ancak önemle belirtilmesi gereken bir nokta da eski krallık döneminden günümüzdeki temsili demokrasilere kadar tüm yönetim sistemlerinde vergileme yetkisinin sürekli suiistimal edilmesi ve keyfi olarak pek çok konu üzerinden vergi alınması ‘çok vergi’ sisteminin de bazı sakıncalarını ortaya çıkarmaktadır.<sup>84</sup> Günümüzde vergi ödeme gücü birden fazla kaynaktan aranmaktadır.

---

<sup>82</sup> Ahmet Fazıl ÖZSOY, **Türkiyede Kamu Sektörü**, Ankara, Nobel Yayınevi, 2005, s.112-113.

<sup>83</sup> A.Rıza AKBULUT, **TaxCompliance(Vergiye Gönüllü Uyum)**, Vergi Dünyası, Sayı:266, Ekim 2003, s.97.

<sup>84</sup> AKTAN ve Diğerleri, s.25.

### 2.2.1. Gelir

Vergi ödeme gücü göstergelerinin başında gelir gelmektedir. Gelir bir gerçek veya tüzel kişinin belli bir vergilendirme döneminde elde ettiği kazançtır.

Gerçek veya tüzel kişilik vergilendirilmesi gereken gelirini hesaplarken vergilendirme dönemine kadar yapmış olduğu hasılatı, o hasılatı elde edebilmek için katlanmış olduğu giderlerini ve varsa kendisi için uygun ve kanunun da öngördüğü muafiyet ve istisnaları çıkarır böylece geriye vergilendirilecek gelirini bulur. Aslında birazdan belirteceğimiz vergi ödeme gücü göstergelerinden servet, tüketim harcamaları, üretim potansiyeli ve lüks tüketim hepsi gelire bağlıdır. Gelir akım bir kavramdır. Üretim faktörleri üretime sokularak gelir elde edilir. Teşebbüs faktörünün sahibi kar, emek faktörünün sahibi ücret, toprak faktörünün sahibi getirim(kira), parasal sermaye sahibi de faiz ya da kar payı elde eder. Dolayısı ile gelirler kaynağı üretimin de kaynağı olan üretim faktörleridir. Gelir olmadan bu gelire bağlı unsurların hiçbiri oluşmaz. İnsanın geliri varsa bir kısım harcamalar yapabilir veya harcamak yerine o gelirin bir kısmını tasarruf edebilir, yatırıma dönüştürebilir lüks veya sıradan bir yaşam biçimi kendisine çizebilir.

### 2.2.2. Servet

Gelirin biriktirilmiş şekline servet denir. Hiç kuşkusuz kişinin servetinin büyüklüğü o kişinin vergi ödeme gücü hakkında da bilgi vermektedir. Aynı iş şartlarına sahip ve aynı geliri elde eden kişilerden serveti çok olan bir şahsın ödemesi gereken vergi serveti az olana göre vergi ödeme gücü açısından daha fazladır. Vergi hesaplanırken bir kişinin yıl boyunca elde ettiği gelir ve servetinin toplamı matraha esas tutar olarak ele alınır.

Kişiler elde ettiği gelirlerinin bir kısmını harcayıp bir kısmını tasarruf etme seçeneklerinden birinin seçerler. Böylece ister gelirinin tamamını harcasın isterse bir kısmını harcayıp bir kısmını tasarruf etsin gelir ve tasarruf her ikisi de vergiye tabi olurlar.<sup>85</sup>

Servet vergileri, verginin konusunu oluşturan servet unsurlarının kapsamının genişliğine göre 'genel servet vergileri' ve 'özel servet vergileri' olarak ikiye ayrılmaktadır. Genel servet vergilerinde vergi yükümlülerinin sahip oldukları tüm servet unsurları

---

<sup>85</sup> T.C. Milli Eğitim Bakanlığı **Mesleki Eğitim Ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi** ,Muhasebe Finansman , Vergi,Ankara,2007,s:4-5.



vergilendirmeye tabi tutulurken, özel servet vergilerinde yükümlülerin sadece belirli servet unsurları vergilendirilmektedir. Örneğin emlak vergisi özel servet vergisi niteliğindedir.<sup>86</sup>

Servet vergileri zaman kriteri esas alınmak suretiyle ‘devamlı’ ve ‘geçici’ servet vergileri olarak ikiye ayrılır. Devamlı servet vergisi uygulamasında belirli aralıklarla devamlı olarak servetin vergilendirilmesi söz konusu iken, geçici servet vergisinde servet unsuru bir defaya mahsus vergilendirilmektedir. Geçici servet vergileri literatürde olağanüstü servet vergileri olarak da bilinmektedir.<sup>87</sup>

Servet vergilerinin lehinde görüşü olanların düşüncesine göre bu vergilerin uygulanması halinde kişilerin vergi ödeme gücünün daha kolay belirlenebilmesi mümkündür. Gelire ek olarak servet birikimi, servet sahiplerine geleceğine dair güvence ve ekonomik bağımsızlık gibi bazı avantajlar sağlar. Servet birikimi kişilerin vergi ödeme gücünü artırarak yatay ve dikey vergi adaletinin sağlanmasına yardımcı olur.<sup>88</sup>

Eğer bir servetin getirisi varsa bu da bir gelirdir. Bu gelir dolayısıyla da vergiye tabi olmaktadır. Ve vergi ödeme gücünü bu gelir belirler. Burada belirtmemiz gereken şu ki kişi emek geliri elde ediyorsa gelirinin bir kısmını zorunlu harcamaları için harcarken bir kısmını da olağan dışı giderlere hazırlıklı olmak için tasarruf eder. Çünkü yalnızca emek geliri elde eden kişi bilir ki geliri hemen hemen sabittir, çok fazla değişikliğe uğramaz.

Zor durumda kaldığı zaman ek geliri elde etmesi zor olacaktır. Ona nazaran emek gelirinin yanında servet geliri elde eden bir kişi bilir ki elde ettiği emek geliri bitse de ya kendisine miras kalan ya da ikramiyeye elde ettiği veya gelirin bir kısmını harcamayıp tasarruf ettiği serveti vardır geliri tükense de servetinin bir kısmından vergi ödeyebilir. Dolayısıyla servet sahibi kişinin vergi ödeme gücü daha yüksektir.

Servet vergilerinin aleyhinde olan görüşlere göre, gelirin vergilendirilmesinde kapsamlı gelir tanımının esas alınması halinde çifte vergilendirme daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Kapsamlı gelir tanımı dikkate alındığında, gelir vergisi aracılığıyla servet biriktirmede kullanılan tasarruflar ve servet unsurlarından elde edilen sermaye gelirleri de

---

<sup>86</sup> AKTAN,2006,s.59.

<sup>87</sup> Örneğin Türkiye’de 1942 yılında ‘Varlık Vergisi’adı altında uygulanan vergi, geçici servet vergisine bir örnek teşkil etmektedir.Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.,AKTAN,Coşkun Can, Dilek DİLEYİCİ ve Özgür SARAÇ, **Vergi Zulüm Ve İsyân**, Phoenix Yayınevi,Ankara,2002,s.?.

<sup>88</sup> FREEBAIRN, s.7.

vergilendirilmektedir. Bu durumda gelir vergisi ile birlikte servet vergisinin de uygulanması çifte vergilendirmeyle sonuçlanmaktadır.<sup>89</sup>

Servetin ödeme gücünü belirlediği fikrinde karar kılanların bir gerekçesi de devletin yaptığı kamu hizmetlerinin birçoğunun servet sahiplerinin işine yaradığı, servet sahiplerinin daha çok faydalandığıdır. Gerçekten de birçok kamu hizmeti (yol, park yapımı, sokak ışıklandırması vs.) bina otomobil ve arazi sahiplerinin çıkarlarına hizmet eder<sup>90</sup>

### 2.2.3. Tüketim Harcamaları

Tasarruf eden kişinin tasarruf etmeyen kişiye göre kimi zaman daha fazla gelir ve servet elde ediyor olması dolayısıyla daha fazla vergilendirilmesi, tasarruf eden bireyi cezalandırması olacağı düşüncesinden hareket ederek bazı maliyeciler gelir vergisinin tasarruf kararları üzerinde olumsuz etkide bulunduğunu ve bu nedenle gelir vergisinin adil olmadığını savunmuşlardır. Bu durum zamanla maliyecileri harcamalar üzerinden vergi almaya yönlendirmiştir.<sup>91</sup>

Bu yaklaşımlar zamanla dolaylı vergi ve dolaysız vergilerin hangisi vergi ödeme gücü göstergesi olacak tartışmasının doğmasına yol açmıştır. Ancak en uygun bir vergileme ve vergi ödeme gücü açısından hem dolaylı hem de dolaysız vergilerin varlığı yerinde bir tercih olacaktır.<sup>92</sup>

Harcamaların, ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmesini savunanlara göre tüketim için yapılan her harcama, toplumca üretilen hasıladan bir pay almak anlamına gelmektedir.<sup>93</sup> Dolayısıyla geleneksel görüş, bir kişinin ekonomiye sağladığı katkıların (tasarrufların ve yatırımların) değil, ekonomiden çıkardığı değerlerin (tüketimin) vergilendirilmesi yönündedir.<sup>94</sup>

Gelir ve servet vergi ödeme gücünün göstergeleri kabul edildiği gibi bunların harcanması da o vergi ödeme gücünün diğer bir göstergesidir. İnsan harcaabiliyorsa vergi de ödeyebilir demektir Gelir ve servet başlı başına kimseye tatmin sağlamaz. Kişiler harcama

---

<sup>89</sup> FREEBAIRN,2005,s.7.

<sup>90</sup> ULUATAM,s.352.

<sup>91</sup> AKTAN ve Diğerleri,s.27.

<sup>92</sup> AKTAN ve Diğerleri,2006,s.30.

<sup>93</sup> Özhan ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, 8.Baskı,İmajYayınevi,Ankara,2003,s.376.

<sup>94</sup>Richard A MUSGRAVE, and Peggy B.Musgrave, **Public Finance In Theory And Practice**,Second Edition,İnternational Student Edition,United States:Mc Graw-Hill Kogakusha Ltd.,1976,s.220.

yaptıkları esnada bu harcama dolayısıyla bir huzur, tatmin elde ederler. Dolayısıyla elde ettikleri bu tatmin karşılığında da bir bedel ödemeleri gerekmektedir bu ise vergidir. Gelirin bir kısmı tüketilmezse tasarrufun edilmesi kaçınılmazdır. Eğer tasarruflar yatırıma dönüşürse bu da aslında başlı başına bir ödeme gücünü ifade etmez yatırımlardan elde edilen gelir tüketime harcanmış olursa o zaman yatırımlar bireysel refah açısından bir anlam ifade eder. Vergileme açısından yukarıda ifade edilen ödeme gücü araçları tek tek araç olmasına rağmen vergi ödeme gücünün temsili bakımından eksik kalmaktadır.

Yani başlı başına geliri vergi ödeme gücü göstergesi olarak ele alınırsa bu sefer geliri az gözükp serveti çok olan kişiyi vergi ödeme gücü olmayanlar sınıfına sokarak vergide adaletsizliğe yol açmış olunur. Tersine vergi ödeme gücü göstergesi olarak sadece serveti ele alsak dolgun ücretle çalışıp pek de serveti bulunmayan, günü birlik harcayan insanları vergi ödeme gücü yok diye düşünülürse vergide adaletsizliğe yol açmış olunur. Bu iki göstergeden farklı olarak sadece harcamayı vergi ödeme gücü göstergesi saymak yine hatalı olur. Çünkü bazı insanların pek fazla geliri ve serveti olmayabilir bakıma muhtaç eşi, ailesi olabilir. Buradan hareketle her harcama ödeme gücünü göstermez. Devletten aldığı yardımı hasta eşi için harcayan mükellefin bu harcamasının çok olması vergi ödeme gücünün çok olduğu anlamına gelmez.<sup>95</sup>

Tek başına ne gelir ne servet ne de harcama vergi ödeme gücünün tam olarak göstergesi sayılamaz.

Zaten günümüzde birçok ülkede vergi ödeme gücünü esas olarak alırken bu üç göstergelyi bir arada olarak ele alıp hem geliri hem serveti hem de harcamayı vergiyeye tabi esas kaynak olarak ele almaktadır. Kişilerin ne gibi şeylerinden kısıp vergi ödediklerinden ziyade ne gibi bir fedakârlığa katlanıp vergi ödedikleri asıl önem taşıyan unsurdur. Bir kişi için servetinin bir kısmından fedakârlık etmesi ona çok kolay gelebilirken, yani o kişinin ruhsal ve maddi gücünü çok yıpratmıyorken diğer bir kişinin gelirinden aynı miktarda fedakârlıkta bulunmasını zora koşmak o kişi için üzüntü veren bir sahneye dönüşebilir.<sup>96</sup>

---

<sup>95</sup> İsmail TÜRK, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 7.Baskı, 2008, s.147-148.

<sup>96</sup> TÜRK, s.147-148.

#### 2.2.4. Üretim potansiyeli

Gelirin, servetin, harcama gücünün vergi ödeme gücünü belirleyen unsurlar olduğu günümüzde genel kabul gören bir görüştür.

Gelişmeye başlayan ekonomilerde sermaye yetersizliği olduğu için başlangıç dönemlerinde temel sektör tarım olmuştur. Tarım dışı sektörün önemi azdır.

Gelişmiş ekonomiler sanayi devrimini yaşamadan önce tarım devrimi yaşamışlar ve tarımsal üretimi artırmanın yollarını aramışlardır. Bu da gelir kaynağı tarıma dayalı olan bir ülke için verginin ne üzerinden alınacağı sorunu ortaya çıkarmıştır. Getirilebilecek bir arazi vergisinin arazinin kendisinden mi yoksa üretim potansiyeli üzerinden mi hesaplanması gerektiği konusu tartışılır olmuştur. Dünya Bankasından Kolombiya'ya gönderilen bir heyet bu sorunun cevabını üretim potansiyeli lehine çevirmiştir. Buna benzer bir durumu Filipinler de yaşamıştır. Çünkü bu memlekette daha az toprağın daha rasyonel bir şekilde işlenerek daha çok toprakla aynı ürünün elde edilebileceği görülmüştür. Buradan da toprağın öneminden çok üretim potansiyelinin önemi anlaşılmıştır.<sup>97</sup>

Türkiye'de planlı döneme geçiş aşaması sırasında finans açığını kapamak için tavsiyelerini dinlemek için İngiliz maliyeci Nicholas Kaldor davet edilmiştir. Kaldor yazdığı raporunda arazinin üretim potansiyeline göre belirlenecek ve artan oranlı olacak bir vergi sisteminin Türkiye için uygun olacağını yazmıştır. Fakat Türkiye'deki arazilerin birçoğunun kadastrounun yapılmadığı ve tarımsal üretimin herhangi bir doğal afet durumunda sigorta ve benzeri bir güvenceye sahip olmaması gibi nedenlerden dolayı üretim potansiyelini dikkate alan artan oranlı yapıda bir vergi uygulanamamıştır.

Tarımdan üretim potansiyeline göre vergi alınması, üretim teknolojisinin modernleşmesine ve üretimin artmasına yol açacak, ikinci olarak üretim teknolojisini modernleştirmeyi başaramayan üreticilerin ise bu işi başarabilecek kişilere arazilerini satmalarına neden olacaktır. Sonuç olarak ta bu arazilerin arazi vergisini ödeyecek insanların eline geçmesi tarım reformunun da daha rahat gerçekleşmesi demek olacaktır.<sup>98</sup>

---

<sup>97</sup> TÜRK, s.147-148.

<sup>98</sup> TÜRK, s.147-148.

### **2.2.5. Lüks tüketim**

Gelişen ekonomilerde kaynak açığının, yurt içi tasarruf açığının kapatılması kadar, sahip olunan kaynakların kalkınma amaçları için de kullanılması önem taşımaktadır. Halbuki zamanımızda küreselleşme ve iletişim araçları sayesinde dünyamız adeta küçülmüş, ülkeler birbiriyle her an yakın temas içerisine girer olmuşlardır.

Gelişmiş ülkelerdeki tüketim alışkanlıkları rahatça az gelişmiş ülkelere bilinip benimsenmektedir. Bu hevesin artmasında uluslararası bütünleşme hareketleri etkili olmaktadır. Gösteriş için tüketim, faydasız, yararı olmayan tüketimdir, lüks tüketim şeklinde kendilerini gösterirler. Bu tür tüketim harcamaları yurt içi tasarrufları azaltırken, ülkenin döviz rezervlerinin erimesine yol açarlar. Ayrıca yatırım malları ve ara malları ithalatını daraltarak ülkenin sanayileşmesine ve iktisadi kalkınmasına engel olurlar. İktisadi kalkınmayı yavaşlatan bu çeşit harcamalar, piyasa ekonomisinde harcama vergileri ile kontrol altına alınmaya çalışılır. Bu amaçla da gümrük vergileri, genel harcama vergileri, özel harcama vergileri uygulanır; bu vergilerin tüketimi miktar itibariyle sınırlama gibi bir özellikleri vardır. Aynı amacın gerçekleştirilmesi için ithalatta miktar tehditlerine başvurulabileceği gibi katlı kur sisteminin kabulüne de gidilebilir. Onun için, zamanımızda devletler lüks tüketimin başladığı noktada vergi ödeme gücünü başlatmakta ve vergi politikalarını buna göre düzenlemektedirler.<sup>99</sup>

Lüks tüketim yapabilenlerin subjektif olarak da aynı gelire sahip olan ve lüks tüketim yapmayana göre daha fazla ödeme gücü olduğu görülür.

## **2.3. VERGİ ÖDEME GÜCÜNE ULAŞMADA YARARLANILAN ARAÇLAR**

### **2.3.1. Asgari Geçim İndirimi**

İhtiyaçlar hiyerarşisine göre fizyolojik ihtiyaçlar, sosyal ihtiyaçlar, kültürel ihtiyaçlar vardır. Bunların en altında fizyolojik ihtiyaçlar bulunmaktadır. İnsanın kendi yaşamına idame ettirebilmesi için minimum gerekli giyim, barınma ve yeme-içme ihtiyaçlarını kapsar. Asgari geçim indiriminin felsefesi buraya dayanır. Asgari geçim indirimi ise bir ferdin bizzat kendisi veya bakmakla yükümlü olduğu ailesinin yaşamlarını en asgari şartlarla idame ettirebilmesi için gerekli olan gelirin vergi dışında tutulmasını ifade eder. Halihazırda

---

<sup>99</sup> TÜRK, s.148-149.

dünyanın değişik yerlerinde değişik şekillerde uygulanan asgari indirimiyle Türkiye 1980 yılı sonundaki değişikliklerden önce tanışmış, daha sonra 1981 yılının başından itibaren adı değiştirilerek genel indirim şekline dönüştürülmüştür. 1986 yılında bu uygulamadan vazgeçilmiştir. Kişinin geliri ancak kendi bireysel ihtiyaçlarını karşılamaya yetiyorsa bu kişi vergi ödemeye mecbur hale getirildiği zaman hayatın içerisinde kişi açlığa dolayısıyla ölüme zorlanıyor demektir. Bu da aslında vergi adaletiyle uyumsuz. Çünkü verginin adaletli olabilmesi için kişinin ödeme gücü oranında alınması gerekir. A şahsına ait gelir 1000 TL ve kendisinin ve ailesinin fizyolojik ihtiyaçları yaklaşık olarak 900 TL olsun. B şahsının ise geliri 2000 TL ve bekar olup şahsi ihtiyaçlarının da 500 TL olduğunu düşünülürse A şahsı 300 TL vergi ödemeye mecbur edilirse A şahsı vergiyi ödeyemez. Zira o şahsın vergi ödeme gücü gelirinden fiziksel ihtiyaçlarının çıkarılmış şekli olan 100 TL'dir. Aynı miktar vergileme B şahsı için konulmuş olsaydı B şahsı bu vergiyi rahatça ödeyebilecek ve vergi sonrası yaşam tarzını rahatça sürdürebilecekti. Dolayısıyla bu iki şahsın aynı miktarlarda vergilendirilmesi gayri adil bir durumdur.<sup>100</sup> Vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi için; vergi dışı bırakılması söz konusu gelir kısmının; asgari fizyolojik ihtiyaçları mı yoksa bunun yanında asgari kültürel ihtiyaçları mı karşılaması gerektiği, teoride uzunca tartışılmıştır. Amaç, insanın fizyolojik varlığını sürdürebilmesini sağlamaktır. Bunun için de gerekli gelirin belirlenmesi daha kolaydır. Kültürel ihtiyaçlara göre asgari geçim indirimi uygulansa, bu durum vergi erozyonu etkisini ortaya çıkarabilir. Uygulamada fizyolojik ihtiyaçlara göre asgari geçim indiriminin cari olduğu görülmektedir. Asgari geçim indirimi yönteminde, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürmesine yetecek gelirin üzerindeki kişilerin vergi ödemeleri gerektiği kabul edilmiştir. Ancak elde ettikleri gelirin emek veya sermaye geliri olması bir önem taşımamaktadır. Bu nedenle, ücret gelirinin niteleyici (niteliksel) özelliği değil, niceleyici (niceliksel) özelliği doğrultusunda, vergi ödeme gücüne ulaşmada, asgari geçim indirimi yöntemi önem taşımaktadır. Asgari geçim indirimi yöntemi çeşitli şekillerde uygulanmaktadır.<sup>101</sup>

Bununla birlikte, insanın sosyal bir varlık olması, insan olmaktan ve toplum içerisinde yaşamaktan doğan eğitim, spor, eğlenme gibi kültürel ihtiyaçlarını dikkate alan bir indirim uygulamasının daha doğru olacağı da ileri sürülmüştür. Asgari kültürel ihtiyaçların göz

---

<sup>100</sup> Orhan DİKMEN, **Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Teorisi**, 4.B.,Fakülteler Matbaası,İstanbul,1973,s.?.

<sup>101</sup> Elif Sibel PÜRSÜNLERLİ, **Ayırma İlkesi Açısından Ücretlerin Vergilendirilmesinde Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılmasının Etkileri Ve Analizi**, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi Ankara 2003,s.14.

önünde bulundurulması, fizyolojik ihtiyaçlardakine benzer bir şekilde, herkes için geçerliliği kabul edilebilecek ortalama değerler üzerinden uygulandığı takdirde, vergi adaleti açısından katkı sağlar.

Çeşitli toplum kesimlerinde örneğin şehirli, köylü, memur, işçi, esnaf, tacir, serbest meslek erbabı gibi farklı indirim tutarlarının uygulanması gereği düşünülecek olursa, vergi adaleti ve sosyal devlet açısından sorunlar ve olumsuzluklar yapabileceği hemen dikkati çekecektir.

Gerek fizyolojik gerekse kültürel ihtiyaçlar bakımından mükellefler arasında ayrıcalıklar oluşturmayacak, insan olmanın asgari ortak gerekleri dikkate alınarak uygulamanın gerçekleştirilmesi esas olmaktadır.<sup>102</sup>

Hem fizyolojik hem de kültürel ihtiyaçlara göre asgari geçim indirimi uygulamasına paralel bir şekilde vergilemede eşitlik ilkesine de uyumlu hale getirilmesi önem arz etmektedir. Ancak bunların gerçekleştirilmesi idari, mali bazı zorlukları bünyesinde taşımaktadır. Nitekim mali ve ekonomik gelişmelerini yeterince sağlayamamış ülkelerde, yalnızca asgari yaşam düzeyini sürdürebilmek için gerekli gelirin vergilendirilmemesi yoluna gidilerek, bazen ismen bazen de sınırlı ölçüde vergi adaleti gerçekleştirilmeye çalışılırken, gelişmiş ülkelerde insanca yaşamak kavramı daha geniş anlamda düşünülmekte ve buna bağlı olarak, ödeme gücüne ulaşabilmek için göstergeler belirlenirken, herkes açısından geçerli sosyal ve kültürel ihtiyaçlarda dikkate alınmaktadır.<sup>103</sup>

Asgari geçim indirimini savunan görüşler olduğu gibi karşısında olan düşünceler de vardır.

Vergi adaletine ulaşabilmek için asgari geçim indirimi uygulamasını gerekli görenlerin ortaya koymuş oldukları görüşlerin başında çağdaş devletçilik anlayışında devletin sosyal bir amacının da olduğu gerçeği gelmektedir. Devlet bu realiteyi gerçekleştirmek için geliri kendisini ve ailesini geçindirmeye yetemeyecek durumda olanlara ekonomik ve sosyal yardımlar yapmakla göstereceği gibi bazen de geliri ancak kendisi ve ailesini geçindirmeye yetecek olandan vergi almamak şeklinde de gerçekleştirebilir. Vergiler çoğu zaman vergi ödemek zorunda olanlar için bir baskı aracıdır. Ve kişiler verginin bu baskısından kurtulmak için vergiyi yasal olmayan yollardan ödememe yolunu seçebilecekleri gibi yasal olarak da kanunda bulunan açıklardan faydalanırlar. Her iki durumda da vergi kaybı söz konusudur.

---

<sup>102</sup> Abdurrahman, AKDOĞAN, **Gelir vergisi açısından vergi adaletine teknik bir yaklaşım**, Aİ.T.İ.A. Maliye Fakültesi, Maliye Ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, No:137/,Ongun Kardeşler Matbaacılık Sanayi, Ankara ,1980, 1-9, Kamu Maliyesi, 1997, s.184-185.

<sup>103</sup> AKDOĞAN,s.1-9,s. 184-185.

Devletin tahsil etmesi gereken vergi miktarından uzaklaşmış olur. Asgari geçim indirimi sayesinde insanlar bu tür vergi kaybına neden olacak yollara daha az başvururlar. Böylece gerçek vergi ödemek zorunda olandan dahi vergi tam alınırsa bir önceki vergi kaybına uğranılan duruma göre vergi toplayıcılarının eline daha çok para geçer. Bazen de geliri o kadar düşük kişiler olabilir ki devletin o kişilerden vergi toplamak için katlandığı maliyet eğer vergileri tam alırsa elde edeceği hasıllardan daha az olabilir. Böyle bir durumda da nasıl firmalar zarar etmeme psikolojisi içine giriyorlarsa devlet de bu kişilerden vergi almayarak deyim yerindeyse zarar etmeme yoluna gidebilir.<sup>104</sup>

Asgari geçim indirimi uygulamasının aleyhinde görüşler de vardır. Asgari geçim indirimi uygulaması çok sayıda vergi mükellefini ilgilendirmesi nedeniyle, uygulanacak tutarın düşük tespit edilmesi halinde bile, uygulama vergi idaresi için çok büyük tutarlarda vergi kaybına neden olur. Bu da, vergi gelirlerine ihtiyacı olan günümüz devletlerinin kabul edemeyeceği bir durumdur. Yukarıdaki ileri sürülmüş olan nedenler dolayısıyla günümüzde asgari geçim indirimi tutarları, ancak sembolik miktarlarda tespit edilebilmektedir. Bu nedenle, asgari geçim indiriminden beklentisi olanlar için umdukları yarar elde edememe sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Asgari geçim indirimine yöneltilen bir eleştiri de asgari geçim indiriminden faydalanan kesimin demokratik bir ülkede vergi vermemesine rağmen oy hakkına sahip olmasıdır. Bu kişilerin demokraside söz sahibi olmaları için vergilerini tamı tamına vermeleri gerektiğine inanılır. Fransız düşünür robespierre'nin veciz ifadesi ile hiç kimse vergi vermek şerefinden mahrum edilemez vergi vermek bir vatandaşlık görevi olduğu kadar bir erdemdir.<sup>105</sup>

Dolayısıyla bu kişileri vergi ödemeyen, vergi ödemediği için oy dahi kullanamayanlar sınıfına dahil etmek biraz insafsızlık olsa gerektir. Hatta bu kişiler dolaylı vergilerin artan oranlı tarife olması durumunda daha çok geliri olan kişilerle kıyaslandığında daha çok vergi ödedikleri göze çarpmaktadır.<sup>106</sup> Asgari geçim indirimi sadece dolaysız bir vergi olan gelir vergisinde uygulanabilmektedir. Dolaylı bir vergi olan KDV'de uygulamamaktadır. Oysaki düşük gelirlilerin tüketim eğilimi yüksek gelirlilerden daha büyüktür. Yani gelirin yüzdesi açısından bakıldığında KDV'de düşük gelirler daha fazla olumsuz etkilenir. Asgari geçim indiriminin uygulama biçimleri matrahtan indirim sistemi ve vergiden indirim sistemidir. Matrahtan indirim sisteminde asgari geçim indirimi olarak belirlenen tutar

---

<sup>104</sup> Akif ERGİNAY, **Kamu maliyesi**, Savaş kitap ve yayınevi 18.baskı, Ankara, 2010,s.85.

<sup>105</sup> ERGİNAY, s. 85.

<sup>106</sup> ERGİNAY, s.85.



vergilendirilmeye esas matrahtan indiririlir. Daha sonra kalan tutar üzerinden vergi oranı ne ise ona göre hesaplama yapılır. Örnek vermek gerekirse bir kişi için belirlenen asgari geçim indirim tutarı günlük 1.5 TL olsun. Bu şahsın yıllık gelirinin de 45000 TL olduğunu varsayalım. Bu kişiye ait aylık asgari geçim tutarı 450TL ve yıllık miktar ise 5400 TL dire. Vergi hesaplaması yapılırken önce yıllık geliri olan 45000 TL'den 5400 TL'si çıkarılır. Kalan 39600 TL'nin ilk 8880 TL'si için %15 ve kalan 30780TL'den de %20 oranında vergi alınır. Toplam vergi tutarı7476 olarak hesaplanır(1320+6156=7476)Finansal açıdan problem yaşamayan ve asgari geçim indirimini benimseyen ülkeler genellikle matrahtan indirim sistemini benimsemişlerdir. Nitekim ülkemizde de 1950 yılında bu sistem uygulamaya konulmuştur.<sup>107</sup>Vergiden indirim sisteminde de öncelikli olarak yıllık elde edilen ve vergiye tabi olan gelirden indirim yapılmaksızın belli olan miktar üzerinden orana göre vergi hesaplanır. Daha sonra asgari geçim indirimi kadar tutarın da vergisi hesaplanır. Hesaplanan bu vergilerden büyük olanından yani ilk elde edilen gelire ait olan miktardan küçük olan yani asgari geçim indiriminin vergisi çıkarılır. Kalan miktar ödenmesi gerekli vergi miktarı olarak bulunur. Yukarıdaki örneğimizi bu sistem açısından deneyecek olursak 45000 TL 'nin asgari geçim indirimi dahil edilmeksizin gelir vergisine göre vergisi 8544 TL 2dir.(45000-8880=36120,36120x20/100=7224 olur.45000 TL'nin ilk 8880 TL'si için vergi 1320 olduğundan vergisi 1320+7224=8544)Daha sonra yıllık asgari ücret miktarı olan 5400TL'nin vergi miktarı %15 oranından 810 TL olarak çıkar.8544 TL'lik gelir vergisinden 810 TL'lik asgari geçim indirim üzerinden hesaplanan vergi çıkarılır ve sonuç olarak toplam vergi 7734 TL olarak bulunur. Aynı örnek iki sisteme uyarlandığında açıkça görülmektedir ki ikinci sistem olan vergiden indirim sistemi vergi hasılatı konusunda üstünlük sağlamaktadır.

Bu sistem vergi idaresi açısından istenen bir sistem olmasına karşı vergi ödeyen mükellef açısından pek istenen bir sistem değildir. Bu yöntemlerin uygulanış tarihlerine baktığımızda da 1968 yılından 1980 yılına kadar olan dönemde dekot sisteminin uygulandığını daha sonra 1981 yılından itibaren matrahtan indirim sistemine dönüldüğü görülmüştür. Ancak 2007 yılında sadece ücret geliri elde edenlere mahsus olmak üzere yeniden vergiden indirim sistemine geçilmiştir.<sup>108</sup>

193 sayılı GVK'nın 32. Maddesi 01.01.2008'den itibaren geçerli olmak üzere 'asgari geçim indirimi' başlığı ile yeniden düzenlenmiş olup, GVK md32/1'e göre ''ücretin gerçek

---

<sup>107</sup>M.Kamil MUTLUER, Öner ERDOĞAN, Ahmet KESİK , **Teoride Ve Uygulamada Kamu Maliyesi** İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay.İstanbul,Ekim 2007,s.256.

<sup>108</sup> MUTLUER, Ve Diğerleri, s.256-257.

usulde vergilendirilmesinde AGİ uygulanır” denilmek suretiyle, EAGİ’nin ülkemizde sadece ücret gelirlerine uygulanmasına yönelik düzenleme yapılmıştır. Oysa ücret dışı gelir elde edenler de gelirlerinin bir bölümü EAGİ’yi oluşturmakta ve bu tutarı aşan kısım vergilendirilmelidir. Bu indirim sadece ücretliye uygulanıp, tüm mükellefleri kapsamadığından AGİ olarak nitelendirilemez. Olsa olsa ayırma ilkesini gerçekleştirmek üzere ücret lehine uygulanan bir özel indirimdir. Ancak madde başlığı yanıltıcı nitelik taşımaktadır.

GVK’nın 327/3 maddesine göre ‘Ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ... Asgari ücretin yıllık brüt tutarının ...mükellefin kendisi için %50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için %7,5,diğer çocuklar için %5 tir.<sup>109</sup>

GVK’nın 32/4 maddesinde ‘çocuk’ tabiri mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan 18 yaşını veya tahsilde olup, 25 yaşını doldurmamış çocukları ...’olarak açıklanmıştır. Bu düzenlemedeki çocuk tabirine torunlar da dahil edilerek, çocuk tabiri genişletilmiştir. Burada çocuk tabiri açıklanırken 18 ve 25 yaş yerine geliri olan ve olmayan denilmesi daha adil olabilirdi.<sup>110</sup>

Asgari geçim indirimi ile ilgili olarak dolaylı yoldan ilişkilendirilebilecek konulardan biri de negatif gelir vergisidir. Bu teklif Milton Friedman yapmıştır.

Her hangi bir yılda bir kişinin gelir asgari geçim indiriminin altında kalırsa devlet o sene mükellefe ödeme bulunsun. Kişinin geliri ile asgari geçim indirimi arasındaki fark matrah kabul edilsin ve bu matrah vergi oranı ile çarpılsın çıkan sonuç kadar devlet mükellefe destek olsun. Bu teklifin altında yatan felsefe, devlet mükelleflerin hepsine ortaktır. Devletin ortağı bir sene zor durumda kalırsa yardım etmeli ki gelecek seneler bu tür mükelleflerden daha fazla vergi alabilsin. Negatif gelir vergisi önerilerinin en önemli özelliklerinden birisi vergi ve transfer politikalarını hem çalışan hem de çalışmayan yoksul kesimi korumak için kullanabilmesidir. Herhangi bir kişi işini kaybederse negatif gelir vergisi işsizlik sigortası ile aynı işlevi görür. Öte yandan çalışan ancak kendisini ve bakmakla yükümlü olduğu kişilere asgari düzeyde de olsa karşılıksız bir transferde bulunur. Negatif gelir vergisi, yoksulların asgari gelir düzeyine ulaşmalarını, yoksulların onurlarını kırarak şekilde değil; bu kesimi

---

<sup>109</sup> [www.yaklaşım.com/mevzuat/Dergi/makaleler/20080411259.htm](http://www.yaklaşım.com/mevzuat/Dergi/makaleler/20080411259.htm)(19.02.2011)

<sup>110</sup> Elif, SONSUZOĞLU, **Ayırma İlkesinin Adı mı Değişti;Asgari Geçim İndirimi**,Yaklaşım Dergisi,Nisan 2008,Sayı:184,s.48

kamu görevlileriyle muhatap etmeden daha insani bir yolla gerçekleştirmektedir. Üstelik yoksulluğu, diğer birçok yardım programlarının potansiyel bir ikamesi olarak, çok daha az bir idari maliyetle ve birçok refah programında olan sayısız istisnalar ve bürokratik işlemler olmaksızın önlemektedir.<sup>111</sup>

Devlet kişilerin vergi ödeme güçlerini iyi tespit etmelidir. Herkesten de vergi ödeme gücü oranında yatay ve dikey adaleti sağlayacak şekilde vergi almalıdır. Hatta kimisinden hiç vergi almayıp, o kişiyi maddi olarak desteklemesi ve kişinin gelirini asgari geçim düzeyinin üstüne çıkarmasına yardım etmelidir. Nasıl ki çok kazananın çok vergi alması vergi ödeme gücü açısından gerekli bir şeyse aynı şekilde hiç vergi veremeyecek olan dolayısıyla vergi ödeme gücü negatif olan kişiden vergi alınmaması da vergi ödeme gücünün gereğidir.

### **2.3.2. Ayırma ilkesi**

Ayırma ilkesi esas olarak vergilemeye esas unsurun belirlenmesi için sadece gelir ve sadece servetin esas alınmamasını gelir veya servetin kaynağına da bakılmasını ifade eder. Bu kaynağa göre de kaynağın elde edilmesi ve kaynağın gücünün vergi ödeme gücü göstergesi olarak belirlenmesi esas alınır. Emek geliri ile sermaye geliri kaynak olarak farklılık teşkil eder. Emek geliri daha çok bedensel veya zihinsel bir çaba sonucunda elde edilir. Dolayısıyla bedensel veya zihinsel bir problemle karşılaşırsa gelirin devamı mümkün olmayabilir. Sermaye ise bu durumdan farklıdır. Zira sermaye geliri kendiliğinden var olan bir kaynaktır veya kendiliğinden olmasa bile daha önceden elde edilmiş bir gelir olarak artık hali hazırda bedensel ve zihinsel gibi fiziksel unsurlara bağlı değildir. Dolayısıyla da sermaye geliri emek gelirine nazaran daha güçlü ve güvenli bir kaynaktır. İşte bu güçlülük ve güvenilirlik sermaye gelirlerinin vergilendirmeye esas tutulurken emek gelirlerine göre daha ağır bir vergilendirmeye tabi tutulmasına neden olur. Vergi adaleti bakımından da uygun olan budur. Adaletli bir vergileme için vergi ödeme gücü şart olduğundan sermaye gelirleri emek gelirlerine nazaran daha çok vergilendirmeye tabi olur. Bazen de sermaye gelirlerinin vergi oranında veya vergileme miktarında oynama yapmaksızın emek gelirlerinin vergi miktarında indirimler yapılarak vergi oranı dolaylı yoldan hafifletilebilir. Somut bir örnekle ifade edilecek olursa aynı miktarda (15000 TL) Sermaye ve emek geliri elde eden iki kişinin vergilemeye esas tutara ait oran %20 olsun. Bu kişiler farklı vergilendirme kaynağına sahip

---

<sup>111</sup>Richard G. LIPSEY, P.O. STEINER, D.D. PURVIS, *Ekonomiks, Eighth Edition, New York, Harper, 1987, s.436.*

olduklarından belirtilen oranın uygulanmasından önce emek gelirleri için bir miktar vergi indirimi yapıldıktan sonra bu %20' lik oran uygulansa açıktır ki emek geliri elde eden kişinin ödeyeceği miktar 3000 TL'den daha az olacaktır. Ayrıma kuramını destekleyenler olduğu gibi aleyhinde olanlar da vardır. Emek ve sermaye gelirleri üniter gelir vergisi sistemine göre vergilendirilirken, emek gelirlerinin bir kısmı, gelirin toplanmasına dahil edilmeyerek vergilendirme dışında tutulur. Ülkemizde 1961 yılından beri uygulanmakta olan özel indirim bunun en iyi örneğini oluşturmaktadır.<sup>112</sup>

Gelir kaynaklarının çok çeşitlenmesi, sedüler sistemin kapsamının genişlemesine neden olmuştur. Sedüler sistemin kapsamının genişlemesi de tarife çeşitliliği sorununu gündeme getirmiştir. Sedüler sistemin uygulanmasında karşılaşılan tarife sorunu ve diğer sorunlar, mükellefin vergi ödeme gücünü kavramada gerekli olan uygulamalara (asgari geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesi uygulaması, muafiyet ve istisnalar gibi) bünyesinde kolaylıkla yer veren üniter sistemin yaygınlaşmasına neden olmuştur.<sup>113</sup>

Görüldüğü gibi, kapsamlı gelir kavramında yalnızca parasal gelirler değil, sermaye kazançları da(ister kazanç gerçekleşsin, ister tahakkuk etmiş olsun) hesaba katılır.<sup>114</sup>

Buna göre; her birey belirli bir dönem boyunca gerçekleştirdikleri tüketimleri ile net sermaye birikiminin toplamı üzerinden vergilendirilir.<sup>115</sup>

Gelir vergilerinin çalışma gayreti, tasarruflar, sermaye birikimi ve yatırımlar üzerindeki olumsuz etkileri, aynı zamanda bu vergilerin 'etkinlik ilkesi'ne uygun olmadığına da bir göstergesi olarak kabul edilmektedir.<sup>116</sup>

İşte bu saptırıcı olumsuz etkileri azaltmak amacıyla, son yıllarda giderek daha çok sayıdaki ülkede sermaye gelirlerinin daha düşük oranlarda vergilendirilmesi veya bu tür gelirlere yönelik geniş istisnalar getirilmesi uygulamalarına gidilmektedir.

Bugün giderek daha çok ülkede gelir unsurları içerisinde yer alan sermaye gelirleri gelir vergisi tarifesi dışında daha düşük bir vergi oranına tabidir.<sup>117</sup>

---

<sup>112</sup> ORTAÇ, F. Rıfat, Gelir Vergisinin Üniter Yapısı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2000, s.48.

<sup>113</sup> ÖZER, İlhan, Gelir Vergisi Politikası, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No, 104-1975, Damga Matbaası, Ankara 1975, s.38.

<sup>114</sup> Joseph E STİGLİZ, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev:Ömer Faruk BATIREL, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, 1994, s.623.

<sup>115</sup> Nicholas KALDOR, **An Expenditures Tax**, 5th Ed., Unwin University Books, London, 1969, s.222

<sup>116</sup> AKTAN, s.58.

Ayırma kuramına karşı çıkanlar ilk başta ileri sürdükleri görüş, emek ve sermaye gelirlerinin farklı vergilendirmesi adalet ilkesine aykırı olduğudur. En azından aynı geliri elde edenler aynı vergiye tabi olmalıdırlar. Günümüzde emek gelirleri de en az sermaye gelirleri kadar güvenli hale gelmiştir. Çünkü işçilere sağlanan işsizlik sigortası ve işçi sigortası ayrıca da asgari ücret gibi uygulamaların olduğu bir gerçektir. Üretimin olması üretilen mala talep kadar o malın üretimi için gereken sermayeye de bağlıdır. Eğer sermaye sürekli yüksek miktarlarda vergilendirilirse bu üretime engel teşkil edebilir.

Sermaye gelirleri sahipleri belki emek geliri sahiplerine göre fazla gelir elde ediyor olabilir. Fakat sermaye geliri sahipleri bunu çoğu kez risk alarak gerçekleştirmektedir. Riskin getirisinin olacağı gerçektir. Emek sahipleri işveren olmadıkları için bu tür riskleri taşımamaktadır. Sermaye gelirinin devamlılığı günümüzde zor hale gelmiştir. Zira enflasyon, devalüasyon gibi sermayeyi eritecek durumlar sermaye gelirini de güvensiz kılabilir. Sermayenin gelir getirme olanağı fazla olsa bile artan oranlı vergileme sayesinde sermaye gelir sahipleri daha fazla vergi ödemektedirler. Ayırma kuramıyla, sermaye geliri sahiplerinin vergi yükü daha da artmaktadır. Fayda, zahmet gibi kavramlar sübjektif bir nitelik kazanmaktadır. Dolayısıyla gelirine önem vermeyen emek gelirleri sahipleri olabildiği gibi gelirine aşırı önem veren sermaye geliri sahipleri de bulunabilir. Bu nedenle geliri fazla olan sermaye geliri sahiplerinin daha kolay vergi ödeyeceğini beklemek hata olur. Tüm bu eleştirilere rağmen ayırma kuramının uygulaması günümüz vergi sistemlerinin birçoğunda kendini göstermektedir.<sup>118</sup>

Ayırma ilkesi sadece emek ve sermaye gelirleri şeklinde ikili bir ayırıma değil, tüm gelir unsurları ile servet unsurlarına göre de yapılabilir. Gelir unsurlarından, örneğin ticari kazanç, zirai kazanç, ücretler, menkul sermaye iratları ve sair kazanç ve irat unsurlarından her birini yapılarına göre birbirinden farklı bir şekilde vergilendirmek mümkündür. Aynı şekilde emlak vergisinde, binaları dükkan ve işyeri olarak, arazileri arsa ve tarım arazisi şeklinde ayırıma tabi tutarak farklı bir biçimde vergilendirmek mümkündür. Bunun yanında harcamalar üzerinden alınan vergilerde, zorunlu tüketim mallarından düşük oranda, lüks

---

<sup>117</sup>Coşkun Can AKTAN, Dilek,DİLEYİCİ, İstiklal Y, VURAL, **Vergilemede Yeni Bir Eğilim:Gelir Vergilerinden Tüketim Vergilerine**, içinde :Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar,2004,s.137.

<sup>118</sup> Emine, ORHANER, **Kamu Maliyesi**,Gazi Kitabevi,2000,s.161.

tüketim mallarından ise yüksek oranda vergi almak suretiyle ayırma ilkesi gerçekleştirilmiş olur.<sup>119</sup>

### 2.3.3. Tarife Yapısı

Vergilemede eşitlik ilkesi; vergi miktarında mutlak eşitlik, vergide oransal eşitlik ve vergiden dolayı kaybedilen faydada eşitlik olarak ele alınabilir. Vergiden dolayı kaybedilen faydada eşitlik düşüncesi benimsenirse toplum toplamda en az fedakarlıkta bulunmuş olur. Bu düşüncesinin özü azalan marjinal fayda ilkesine dayanır. Artan oranlı vergilemede yüksek gelirler oransal olarak da daha fazla vergi verirler. Böylelikle düşük gelirlerden alınan vergiden dolayı katlandıkları fayda kaybına eşit hale gelmiş olurlar. Günümüz vergi sistemlerinde daha çok advalorem tarife, yani oranlar usulü uygulanmaktadır. Gerçekten yalnız bir kısım harçlar ve damga vergileriyle gümrük tarifelerinin küçük bir kısmında spesifik tarife uygulandığı halde başlıca gelir, kurumlar, servet katma değer vergileriyle gümrük vergilerinin büyük bir kısmında advalorem (oranlar) usulüne göre vergi alınmaktadır.

Vergi ödeme gücünün gerçekleşmesi olanağı daha açık oranlar usulünde(değer esasında) görülebilir. Onun için burada bu usulü ayrıntılı bir şekilde inceleyeceğiz.

Oranlar usulü, tek (düz) oranlı ve artan oranlı olmak üzere ikiye ayrılır. Artan oranlılığında artma derecesi farklılık gösterebilir. Zira devlet artan oranlılığı ve yeniden dağıtımı ne kadar şiddetli bir şekilde uyguluyorsa, vergi yükünün verginin mali güçle orantılı olması ilkesi ölçeğinden ayrılan eşit olmayan dağılımını eşitlik ilkesi karşısında meşrulaştırma ihtiyacı da o kadar artmaktadır.<sup>120</sup>

Amerikalı iktisatçı James Buchanan tek başına artan oranlı bir vergilemenin reel gelirin yeniden dağılımını sağlamasının mümkün olamayacağını söylemiştir. O'na göre kamu harcamalarından yapılan genel faydadan, fertlerin elde ettiği hisse ve paylar eşitse veya aşağı yukarı eşite yakınsa, artan oranlı vergileme adil bir gelir dağılımına götürecektir. Yine

---

<sup>119</sup> Osman PEHLİVAN, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon 2010, s.156.

<sup>120</sup> Joachim LANG, Metin TAŞ tarafından sunulan '**Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi**' isimli tebliğle ilgili tartışma notlarından, **Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul 2000, s.14.

Buchanan'a göre bu durum aynı esas takip edilerek düz oranlı vergiler için de söz konusu olabileceğini belirtmiştir.<sup>121</sup>

Aktan'a göre artan oranlı vergi çok çalışıp ekonomiye katkı sağlayan insanları cezalandırdığı için adil değildir. Aktan'a göre artan oranlı tarife sisteminin bilimsel bir yanı bulunmamaktadır, ayrıca zengin kesimin tarifinin yapısını ve şeklini kendi çıkarları doğrultusunda belirlemek için lobicilik girişiminde bulunabileceklerinden endişe duymaktadır.<sup>122</sup>

Anayasa 73. Maddesinin İnci Fıkrası iyi değerlendirildiğinde, mali güce göre vergilendirme ilkesinin esas itibarıyla eşitlikle ilgili olduğu ve sosyal devlet ilkesiyle ilgili olmadığı görülecektir. Bu fıkraya göre, mali güce göre alınacak vergiler 'kamu giderlerini karşılamak üzere' kullanılacaktır. Öyleyse, herkes kamu giderlerine, mali gücüne göre katlanmak zorundadır. Eğer, bazıları, diğerlerinden daha az oranda bu giderlere katılacaklarsa, bunun geçerli gerekçelerinin(ekonomik ve sosyal gerekçeler) gösterilmesi gerekir ki, bu daha az katılım, artık, daha az katılanların mali güçlerine göre vergilendirilmedikleri anlamına gelmektedir.<sup>123</sup>

Aslında, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin bir hukuki ilke olarak, vergi oranının tespiti ile hiçbir ortaklığı bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Aslında verginin mali güçle orantılı olması ilkesinden hiçbir vergi oranı çıkarılamayacağı gibi, belli bir artan oranlılık da çıkarılamaz. Aslında, bugün mevcut genel kabulün aksine, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin eşit vergilendirme ilkesi çerçevesinde artan oranlılığa değil, sabit oranlılığa götürdüğü savunulabilir.<sup>124</sup>

Sedüler sistemde artan oranlı vergi tarifesinin uyumsuzluğu görülmektedir. Sedüler sistem yapısı gereği verginin şahsileştirilmesine uygun değildir. Artan oranlı vergi tarifesi uygulaması ise mükellefin vergi ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan bir araçtır. Bu nedenle artan oranlı vergi tarifesi, vergilendirmede mükellefin birleştirilmiş net gelirini esas

---

<sup>121</sup> James M BUCHANAN, **Fiscal Theory and Political Economy**, Virginia:1960,s.19-20,(Türkçe çevirisi için bkz:Maliye Teorisi ve Politik İktisat,çev: Arif NEMLİ, S.Y Öncel, Fakülte Matbaası,İstanbul,1966.

<sup>122</sup> AKTAN,s.33-35.

<sup>123</sup> TEKBAŞ, s.234-235.

<sup>124</sup> LANG,agtn,s.302;Artan oranlı vergilemenin vergi adaletine aykırı olduğu konusunda bkz.Frank Warren HACKETT,'The Constitutionality of the Graduated Income Tax Law',The Yale Law Journal,Vol.25,no.6(Apr.,1916),s.431 vd,bkz.Dilek DİLEYİCİ,**Artan Oranlı Vergiler-Düz Oranlı Vergiler Karşılaştırması ve Düz Oranlı Vergilerin Uygulanabilirliği**(Yayımlanmamış Doktora Tezi),DEÜSBE,İzmir,2003,s.276 vd .

almak zorundadır.<sup>125</sup> Gelir vergisini savunanların ileri sürdüğü argüman, gelir vergisinde yansıma olayının oldukça güç olduğudur. Zira gelir vergisi mal ve hizmetler üzerine konulmamakta, direkt olarak şahısların gelirinden tahsil edilmektedir. Gelir vergilerinde yansımanın güç olması, vergi yükünün dağılımı açısından da önem taşımaktadır.<sup>126</sup>

Gelir vergisinin diğer vergilere (örneğin tüketim vergisi) göre artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanmasına daha uygun olduğu ve bu sayede gelir dağılımının iyileştirilmesinde de oldukça etkin olduğu ileri sürülmektedir. Kapsamlı gelir tanımına göre bir kişinin tasarruf oranları yaşam boyu elde edeceği gelire (sürekli gelir) bağlıdır. Sürekli gelir miktarı arttıkça tasarruf oranı da artar. Gelir vergisi sürekli geliri dikkate aldığı ve tasarruf oranındaki artışa bağlı olarak, gelir vergisi daha artan oranlı bir tarife yapısına sahip olacaktır.<sup>127</sup>

Simons(SIMONS, Henry C. Personal Income Taxation: The Definition Of Income As A Problem Of Fiscal Policy, Chicago: University Of Chicago Press, 1938) kişisel geliri 'bir kişinin belirli bir dönem boyunca elde ettiği kazanç' olarak geniş kapsamlı bir şekilde tanımlamıştır. Kapsamlı gelir tanımlaması aynı geliri, bağış veya miras gibi karşılıksız intikalleri ve sermaye kazançlarını da içine almaktadır. Simonsun kapsamlı geliri kişiler için uygun bir vergi tabanı olarak görmesinin nedeni, aynı oranlı tarife yapısı sayesinde gelir vergisinin milli gelirin bireyler arasında adil bir şekilde dağılımına yardımcı olmasıdır.<sup>128</sup>

Ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünü hafifletmek amacıyla, ücretlilere farklı vergi tarifesi uygulaması da, vergi ödeme gücüne ulaşmada uygulanan yöntemlerden biri olarak ortaya çıkmaktadır.<sup>129</sup>

### 2.3.3.1. Düz Oranlı Vergiler

Alınacak vergi miktarının hesaplanmasında, matraha uygulanacak oranı matrahın artması halinde dahi değişmeyen vergilere tek oranlı(düz oranlı) vergiler denir. Türkiye'de Kurumlar Vergisi oranı %20'tir. Örneğin (A) anonim şirketinin Kurumlar vergisine tabi

---

<sup>125</sup> ÖZER, s.51.

<sup>126</sup> AKTAN, 2006, s.55.

<sup>127</sup> Daniel N. SHAVIRO, Replacing **The Income Tax With a Progressive Consumption Tax**, **Tax Notes, Tax Analyst Special Report**, (April 5, 2004, s.97) <http://www.americantaxpolicyinstitute.org/pdf/Shaviro PCT.pdf>.

<sup>128</sup> NAKAZATO, M. Yoshihiro, **Personal Income Taxation**, Encyclopedia of Law and Economics, Volume IV, The Economics Of Public and Tax Law, Bouckaert, Boudewijn and De Geest, Gerrit (ed.s), 2000, s.141), Cheltenham: Edward Elgar, <http://encyclo.findlaw.com/6050book.pdf>.

<sup>129</sup> PÜRSÜNLERLİ, s.15.



kazancı (matrah)100000 ve (B) anonim şirketinin 200000 lira ise bunların ödeyecekleri vergi miktarı sırasıyla  $20000(100000 \times \%20=20000)$  ve  $40000,(200000 \times \%20=40000)$  liradır. Türkiye’de düz oranlı vergilemeye bir başka örnek % 18 oranlı KDV’dir. Bir kurumun kazancı veya katma değer vergisine tabi malın fiyatı ne olursa olsun, bunlara ait vergi oranları değişmemektedir. Ancak vergi oranı değişmemekle birlikte, vergi matrahının artması nispetinde alınacak vergi miktarının da artacağı açıktır.

### **2.3.3.2. Artan Oranlı Tarifeler**

Alınacak vergi miktarlarının hesaplanmasında, matraha uygulanacak oranın bu matrahın artmasıyla yükseldiği vergilerdir.

Türkiye’de artan oranlı vergilemeye örnek olarak Şahsi Gelir Vergisi gösterilebilir. Oranlar % 15 ile % 35 arasında değişmektedir. Matrah arttıkça oran arttığı için matrahtaki artma hızından daha yüksek bir hızla ödenmesi gereken vergi artmaktadır. Hemen fark edileceği üzere, bu usul, şekil olarak tek oranlı usulden ayrılır. Tek oranlı usulde vergi matrahının artması vergi oranında bir artış gerektirmediği halde, artan oranlı usulde matrahın artışına göre, vergi oranları da artmaktadır. Artan oranlı vergilemenin lehinde ve aleyhinde olan düşüncelere geçmeden önce artan oranlı vergileme usulleri ele alınacaktır.

#### **2.3.3.2.1. Sınıf usulü**

Mükellefin geliri hangi dilime denk geliyorsa gelirin tümü dilimle ilgili oran ile çarpılır. Bu usulde, vergi matrahları belirli miktarlara göre sınıf veya kısımlara ayrılır ve bir üst sınıf veya kısıma geçildikçe vergi oranı da artar. En son dilimde artık üst sınır yoktur ve oran bundan sonra sabitlenmiş olur. Varsayımca bir artan oranlı tarife üzerinde sınıf usulü artan oranlılık örneği gösterilecektir.

**Tablo:2: Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi**

Sınıf	Matrah	Oran(%)
1	0-1000	10
2	1001-2000	20
3	2001-4000	25
4	4001-10000	40

Tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

A şahsının geliri 3.000 TL olsun. Bu gelir 3. sınıf dilimine denk gelmektedir. Oran olarak % 25 alınacaktır. Buradan ödenecek vergi 750TL çıkacaktır. 1000 gelir olan 100 TL vergi öder. Ancak 1001 TL geliri olan % 20 den 200TL'den fazla vergi öder.

İlave 1 TL gelirin artması vergiyi yaklaşık 100 TL artırdı. Bundan dolayı bu yapı haksız sonuçlar doğurabilir. Zira matrah bir üst sınıfa girdiği takdirde, bir alttaki sınıfın matrahı da üst sınıfın vergi oranına tabi olmaktadır.

Burada dilim usulü artan oranlı tarife de ele alınacak ve böylelikle sınıf usulü ile kıyaslama imkanı da doğacaktır.

#### **2.4.3.2.2. Dilim Usulü Artan Oranlılık**

Bu usulde vergi matrahları, birinci usulde olduğu gibi sınıf veya dilimlere ayrılmakla birlikte her dilimin vergisi bir üst veya bir alt dilime bakılmaksızın kendi oranına göre ayrı ayrı hesaplanmakta ve alınacak vergi miktarı tutarı, dilimlere isabet eden vergilerin toplamı yapılarak bulunmaktadır. Yani matrah kanundaki tarifeye göre dilimlere ayrılmakta ve vergi hesap edilirken alt dilimlere alt oranlar, orta dilimlere orta oranlar üst dilimlere yüksek oranlar uygulanmaktadır. Sınıf usulünde aynı gelir bir de dilim usulüne göre hesap edelim. Gelir 30.000 olduğuna göre, birinci dilim 1.000 ve oranı % 10, ikinci dilim yine 1000 ve oranı % 20 üçüncü dilimden ise sadece 1000 TL gelir elde etmiştir. Oran ve matrahlar çarpılır ve sonuçlar toplanır, böylece ödenecek vergi bulunmuş olur. Birinci dilimin vergisi 100, ikincinin 200 ve üçüncünü 250 olduğuna göre genel toplam 450TL'dir. Aynı gelir sınıf

usulüne göre 750TL’lik bir vergilemeyi gerektirmekteydi. Türkiye’de uygulanan Şahsi Gelir Vergisinde dilim usulü artan oranlılık söz konusudur.

**Tablo3: Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisinin Artan Oranlı Olarak Uygulanış Şekli**

Gelir vergisine tabi gelirler;	Oran(%)
9400 TL’ye kadar	15 (1410 TL yapar)
İzleyen 13600 TL için	20 (2720 TL yapar)
İzleyen 30000 TL için	27 (8100 TL yapar)
53000 TL için 12230, Fazlası	35

Kaynak: Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık,26.Baskı, Ek.8,2011,s.301

Oranında vergilendirilir.

2011 yılı gelirleri açısından, ilk üç dilimde toplam 53000 TL’nin vergisi alınmış olmaktadır. Bu miktara karşılık gelen vergi toplamı ise 12230 TL olmaktadır. Yani 53000 TL geliri olan bir kişi, yaklaşık ortalama %23 vergi ödemiş olmaktadır. 53000 TL’nin üzerinde geliri olanların vergisi ise bir çırpıda %35’e yükselmektedir.<sup>130</sup>Görüldüğü üzere dilim usulünde belirli dilimler arasında oranlar artmakta ve böylece her bir dilim yalnız belirli bir orana göre vergilendirilmektedir. Sınıf usulüne nazaran adaletli olan dilim usulü, günümüzde ülkeler tarafından daha çok tercih edilmektedir. Türkiye’de uygulanan artan oranlı vergilemede eleştiriye tabi tutulabilmektedir. Artan oranlı tarifeleri yapısı itibariyle dilimlere göre oranların farklı olması ve artan oranlı vergilemenin çeşitli şekillerde uygulanıyor olması gibi nedenlerle karmaşık bir vergi yapısına yol açması ve dolayısıyla hesaplanmasındaki güçlükler ve belirttiğimiz karışıklık nedeniyle herkes tarafından hemen anlaşılamadığından yönetim ve uyum maliyetlerinin ortaya çıkması, yüksek sermayeli kişiler aleyhinde olması dolayısıyla ekonomi üzerinde olumsuz etkileri olması, sermaye gelirlerinin çifte

<sup>130</sup> Nurettin, BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 26.Baskı, Ek.8, 2011, s.301.

vergilenmesi, kaynakların etkin dağılımını önlemesi nedenleriyle eleştiriye tabi tutulmakta ve artan oranlı vergi sistemlerinde reforma ihtiyaç olduğu belirtilmektedir.<sup>131</sup>

### 2.3.3.2.3. Gizli Artan Oranlılık

Yapısı bakımından dilim usulüne benzeyen bu şekilde tek vergi oranı bulunmasına rağmen vergi matrahlarında belirli indirimler yapılması nedeniyle, matrahlar azaldıkça, verginin gerçek oranları, tek orana göre, ters bakışta gittikçe artmaktadır.

Aşağıdaki örnekte olduğu gibi, tek vergi oranının %10 indirimin, her mükellef için eşit olarak, 50 TL olduğunu varsayalım.

**Tablo 4: Gizli Artan Oranlılık Rakamsal Gösterimi**

Matrah	İndirimin miktarı	Vergiye tabi matrah	Vergi	Fiili (Gerçek)VO
100	50	50	5	5
1000	50	950	95	9.50
5000	50	4950	495	9.90
10000	50	9950	995	9.95

Tablo tarafımızca oluşturulmuştur

Gizli artan oranlılık aslında sabit oranlı bir vergilemedir. Ancak tüm mükelleflere sabit bir indirim hakkı tanındığı zaman (asgari geçim indiriminin herkese uygulanması söz konusu olabilir) bu indirim düşük gelirler için büyük öneme sahiptir ve onların gelirleri içinde ödemiş oldukları verginin oranını düşürür. Yani fiili vergi oranı normalde uygulanan orandan daha düşük hale gelir. Ancak yüksek gelir gruplarında fiili vergi oranı çok az normal orandan aşağıya iner. Dolayısı ile görelilik bakış açısı ile bakılacak olursa Tablo 3' de görüldüğü gibi gizli bir artan oranlılık kendiliğinden doğar. Bu durumda ödeme gücü ilkesinin uygulanması açısından bir olumluluk arz eder. Görüldüğü gibi, ödeme gücüne göre

<sup>131</sup> Filiz GİRAY, **Düz Oranlı Vergi Ve Uygulamaları**, E –Yaklaşım ,mayıs 2006,sayı,34,s.?.

vergilendirme ilkesini gerçekleştirmek için asgari geçim indirimi ve artan oranlılık ile ayırma ilkesini birlikte dikkate almak gerekir.

#### 2.3.4. Muafiyet Ve İstisna Uygulamaları

Bir vergi konunu ile vergi dahiline alınan mükelleflerinin bir kısmının aynı kanunun bir alt maddesi veya başka bir kanunu ile vergi dışına itilmesine muafiyet denir.

Şayet dışarı itilen verginin konusunun bir bölümü ise buna da istisna denir. İstisna vergilemenin objesi (konusu) ile ilgili iken muafiyet vergilemenin subjesi (öznesi) ile ilgilidir. Bu kavramlar vergi konusuna ve yükümlüsüne konulmuş sınırlamalar ile ilgilidir.

Bilindiği gibi her vergi, konusu üzerinde objektif bir yükümlülük, yükümlü kıldığı kimseler bakımından subjektif bir yükümlülük sayılmaktadır. Bu bakımdan her vergi bir taraftan konusuna giren mal, hizmet ve çeşitli işlemleri; öte yandan yükümlü tuttuğu kimseleri yakından ilgilendirmektedir. Ancak vergi yükümlülüğü gerek objektif, gerekse subjektif olsun, hiçbir zaman mutlak değildir. Çeşitli iktisadi sosyal düşüncelerle konu ve yükümlülük zaman ve yere göre daraltılmakta ya da genişletilebilmektedir. Bunun doğal sonucu olarak bir kısım konu ya da kişiler vergileme alanının dışında kalmaktadır. Muafiyet ve istisnalar, dikkatli uygulandıkları takdirde, vergi ödeme gücüne ulaşmada, asgari geçim indirimine, ayırma ilkesi ve artan oranlı vergi tarifelerine yardımcı bir nitelik taşıyabilmektedirler. Ancak, muafiyet ve istisnaların dikkatsiz uygulanması, önemi bir kaynak israfına ve vergi adaletinin bozulmasına neden olabilecektir.<sup>132</sup>

Vergi muafiyeti ise subjektif vergi yükümlülüğünü kaldırıcı hükümlerdir. Vergi muafiyeti kişiye tanınır. Muafiyetler vergi yükümlüsünü sınırlamaktadır. Böylece yükümlü durumunda bulunması gereken bir kısım bireylerin vergi ile ilişkilerini keser.<sup>133</sup>

---

<sup>132</sup> Jean-Luc MATHIEU , *La Politique Fiscale*, Paris:Sirey,1997,s.46

<sup>133</sup> EDİZDOĞAN,s.77-80

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE’NİN VERGİ ÖDEME GÜCÜNÜ YAKALAMA YAKLAŞIMLARI

#### 3.1.TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GENEL YAPISI

Vergi teorisinde vergiler; genel–özel vergiler, şahsi–gayrişahsi vergiler, dolaylı-dolaysız vergiler şeklinde çeşitli sınıflandırmalara tabi tutulabilmektedirler. Türk Vergi Sisteminin temel iktisadi kaynaklarının gelir, servet ve harcamalar olduğu görülmektedir. Bunlardan gelir üzerinden alınan vergiler grubunda; gelir vergisi ile kurumlar vergisi yer almaktadır. Gelir vergisinin toplam vergi hasılatındaki payı %20 civarındadır. Kurumlar vergisi ise, vergi gelirlerinin yaklaşık olarak %10’unu oluşturmaktadır. Servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler grubunda motorlu taşıtlar vergisi ile veraset ve intikal vergisi yer almaktadır. Motorlu taşıtlar vergisinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise %1’in altındadır. Harcamalar üzerinden alınan yani dolaylı vergiler, toplam vergi gelirlerimizin yaklaşık yüzde 70’ini oluşturmaktadır. Bunlardan KDV’nin, vergi gelirleri içindeki payı 1/3 civarındadır. Özel tüketim vergisi ise toplam vergi gelirlerinin ¼ civarındaki bölümünü karşılamaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerden; Banka Ve Sigorta Muamele Vergisinin payı %2’ye yakın, özel iletişim vergisinin payı %2,5; Şans Oyunları Vergisinin payı %0,2 kadardır. Damga vergisinin payı %2’nin,gümrük vergisinin payı ise %1’in biraz üzerinde bulunmaktadır. Türkiye’de dolaylı vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payı yüksek olması sürekli eleştiri konusu olup, bu eleştiri; gelişmiş ülkelerle kıyaslamalar bakımından isabetlidir.<sup>134</sup>

---

<sup>134</sup> Nurettin BİLİCİ, *Verginizi Dolaylı mı Alırsınız? Dolaysız mı?*, Terazi Dergisi, Ekim 2006, Sayı2, s.79-82.

**Tablo 5: Vergi Gelirlerinin Yıllar İtibariyle Görünümü(Toplam Vergi Gelirlerinin Oranı Olarak)**

VERGİ ÇEŞİDİ	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Gelir Vergisi	33,35	23,44	29,14	23,00	20,24	19,49	20,35	20,97	22,25	23,39
Kurumlar Vergisi	10,47	8,89	9,25	9,35	10,25	9,52	10,29	8,23	9,19	9,82
Motorlu Taşıtlar Vergisi	0,85	0,76	1,00	1,17	1,43	1,76	1,94	2,01	2,08	2,11
Ver. Ve İnt. Vergisi	0,07	0,05	0,06	0,05	0,07	0,06	0,07	0,08	0,08	0,08
Katma Değer Vergisi	28,13	31,62	31,30	34,21	32,06	33,97	32,03	33,53	32,42	31,62
Özel Tüketim Vergisi	0	0	0	22,89	26,45	26,02	25,48	24,53	23,00	22,09
Banka Ve Sigorta Muamele Vergisi	3,15	3,24	3,80	1,65	1,38	1,41	1,51	1,74	1,86	1,96
Özel İletişim Vergisi	0	1,57	1,49	1,43	1,24	1,88	2,31	2,38	2,47	2,40
Şans Oyunları Vergisi	0	0	0	0	0	0,22	0,24	0,24	0,19	0,20
Damga Vergisi	2,40	2,66	2,10	2,20	2,02	1,90	1,95	2,09	2,15	2,10
Gümrük Vergisi	1,58	1,44	0,96	0,99	1,05	1,20	1,17	1,38	1,43	1,47
Harçlar	1,69	1,71	1,89	1,92	1,89	20,09	2,58	2,67	2,84	2,72

Kaynak: [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/KBG/Tablo\\_32.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/KBG/Tablo_32.xls.htm)(26.08.2006)<sup>135</sup>

<sup>135</sup> [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/User\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_46.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/User_upload/VI/CVI/Tablo_46.xls.htm)(14.09.2007);

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/User\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_32.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/User_upload/VI/GBG/Tablo_32.xls.htm)(14.09.2007);

<sup>140</sup>devam, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/User\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_51.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/User_upload/VI/CVI/Tablo_51.xls.htm)(04.09.2008)'den ve [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/User\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_24.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/User_upload/VI/GBG/Tablo_24.xls.htm)(29.09.2009)'dan yararlanmak suretiyle tarafımızca düzenlenmiştir.

### 3.1.1. Gelirden Alınan Vergiler

#### 3.1.1.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi vergi teorisi açısından genel, şahsi ve dolaysız bir vergidir. Günümüzde uygulanan Gelir Vergisi, Türk Vergi Sistemine 1950 yılında 123 sayılı Kanun’la girmiştir. 2008 yılı itibariyle, gelir vergisi sağladığı hasılat bakımından vergi gelirleri içerisinde KDV ve ÖTV’den sonra üçüncü sırada yer almaktadır Gelir vergisinin konusu ‘gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerdir. Bu anlamda tüzel kişilerin kazançları gelir vergisine tabi değildir. Gelir, kişilerin fiili olarak herhangi bir mal veya hizmetin üretimine katılmaları sonucu elde edilen kazançtır.<sup>136</sup>

GVK md. 1’de gelir, “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanarak gelirin özellikleri ortaya konmuştur. Gerçek kişilik ise tam ve sağ doğumla birlikte başlar. Gelir aynı zamanda fiilen elde edilmiş olmalıdır. Gelirin elde edilmesi Şenyüz’ün ifadesiyle ‘herhangi bir iktisadi değer mükellefin bilfiil malvarlığına dahil olmasını’ ifade etmektedir.<sup>137</sup> Gelir safi kazanç ve irattan oluşmalıdır. Safi tutar; brüt gelirden, gelirin elde edilmesi ile ilgili giderlerin ve kanunun izin verdiği diğer indirimlerin (muafiyet, istisna ve bazı indirimler gibi) düşülmesi ile bulunmaktadır. Gelir kanunda sayılan kazanç ve iratların toplamından oluşur. Kazanç kavramı; fikri ve bedeni bir çalışma sonucu elde edilen gelirdir. Örneğin ticari faaliyet, mesleki faaliyet ve emekle çalışma sonucu elde edilen gelirler kazançtır. İrat kavramı; menkul ve gayrimenkullerin getirisidir. Örneğin kira geliri, faiz geliri, kar payı birer irattır. Yedi gelir unsurunun dışında kalan ancak mükellefin servetini artıran değerler gelir kabul edilmemektedir. Örneğin miras, hediye, kumar kazancı gibi kazançlar yedi gelir unsurundan birisinin kapsamına girmediği için Gelir Vergisi Kanunu’na göre gelir kabul edilmez ve vergilendirilmez.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 2.maddesinde gelirin unsurları şu şekilde sıralanmaktadır.<sup>138</sup>

---

<sup>136</sup> Ufuk SERDAROĞLU, **Milli Gelirin Ölçülmesi: Milli Muhasebe, İktisadın İlkeleri, içinde** Ed:Ömer Faruk Çolak, Alkım Yayınevi, Ankara, 1996, 391.

<sup>137</sup> Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2000, s.10.

<sup>138</sup> Vergi Kanunları, **Gelir Vergisi Kanunu**, Madde 2-(Değişik: 7/1/2003-4783/1 md.), Adalet Yayınevi, 2011, s.1.



- 1.Ticari Kazançlar
- 2.Zirai Kazançlar.
- 3.Ücretler
- 4.Serbest Meslek Kazancı
- 5.Gayrimenkul Sermaye Kazançları
- 6.Menkul Sermaye İratları
- 7.Diğer Kazanç ve İratlar

Sayılan bu gelir unsurlarının dışında herhangi bir şekilde meydana gelen servet artışları gelir kapsamına dâhil değildir.

GVK'ya göre her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.<sup>139</sup> Ticari faaliyet kavramı, Türk Ticaret Kanunu'nda açıklanmıştır. Bu madde hükmüne göre bir ticarethane, fabrika veya ticari şekilde işletilen bir müesseseyi ilgilendiren muamele, fiil ve işler,'ticari işler' olarak kabul edilmektedir. Sınai faaliyet ise üretim faaliyetleridir. Bu bilgiler ışığında ticari ve sınai faaliyetler üretim, inşaat, pazarlama, dağıtım gibi birçok faaliyeti kapsamaktadır.

Bazı ticari kazançlar muafiyet ve istisna kapsamına alındıkları için vergilendirilmemektedirler. Bu muafiyetlerden birisi esnaf muafılığıdır. Küçük esnafların, ancak kendilerine yetecek kadar hatta daha az gelir elde ettikleri kabul edilmekte ve vergi ödeme güçlerinin olmadığı varsayılmaktadır. Bu nedenle sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak vergi dışına çıkartılmışlardır. Gelir vergisi mükelleflerine ayrıca bir takım istisnalar da tanınmıştır. Örneğin sergi ve panayır kazançları istisnası, PTT acenteleri kazanç istisnası, eğitim öğretim işletmelerinde kazançların ilk 5 yıl istisna tutulması ve dar mükelleflere tanınan ihracat istisnası gibi istisnalardır. Muafiyet ve istisna kapsamına girmeyen ticari kazançlar vergilendirilmektedir. Vergilendirme yapılırken, net ticari kazanç esas alınmaktadır.Net ticari kazancın tespiti için mükelleflerin özelliklerine göre farklı usuller belirlenmiştir.<sup>140</sup>

---

<sup>139</sup> 193 Sayılı G.V.K. Madde 37.

<sup>140</sup>Hilmi ÜNSAL, **Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi**, detay yayıncılık, Ankara, 2009, s.115-140.

Net Ticari Kazanç, Gerçek usul (Bilanço veya İşletme hesabı esası) veya basit usule göre tespit edilmektedir.Esnaf muaflığına tabi olanlar beyanname vermek zorunda değildirler. Basit usul ise defter tutmaz, alış ve satış belgelerinin saklamak zorundadır.Satışlar toplamı ile alışlar toplamı arasındaki fark o dönemde ticari kazancı verir ve bu miktarı beyan etmesi gerekir. Gerçek usule gelince birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına tabidir, yevmiye, defteri kebir ve envanter defterlerini tutmak zorundadırlar. Buradan hareketle dönem sonu öz sermayeden dönem başı öz sermaye çıkarılarak ticari kazanç bulunur. Elbette dönem içinde başka yerden ekleme yapılmış ise bu değerler çıkarılır, tersi durumda çekilen değerler ticari kazançta eklenir. İkinci sınıf tüccar işletme hesabı esasına tabidirler işletme defteri tutarlar ve dönem sonunda gelirler toplamından giderler toplamı çıkarılarak ticari kazanç bulunur.<sup>141</sup>

“ Zirai faaliyetlerden doğan kazanç zirai kazançtır.(GVK m.52)4369 sayılı kanunla; zirai kazançların tespiti konusunda önemli değişiklikler yapılmış, zirai kazançların vergilenme rejimi önemli ölçüde sadeleştirilmiştir. Bu doğrultuda, bu vakte kadar uygulanan; küçük çiftçi muaflığı, satış tutarı ölçüleri ve götürü gider indirimi uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır. Bu düzenleme ile zirai kazançların vergilendirilmesinde stopaj esas, temel vergileme yöntemi olarak öngörülmüştür. Yasanın belirlediği bazı büyüklüklerin aşılması durumunda ise stopaja ilave olarak gerçek usulde vergileme de söz konusu olmaktadır. Yükümlülükleri, stopaj yoluyla alınan vergilerle sınırlı kalan çiftçiler, yasada belirlenen şartları taşıyan çiftçilerdir. Bu şartlardan biri işletme büyüklüğü, diğeri ise işletmede kullanılan motorlu araçlarla ilgilidir. Halen yürürlükte olan bu büyüklüklere örnek olarak;

▪ Tahıl ziraatı ile uğraşılıyorsa ekili arazinin yüzölçümü toplamı, taban arazide 900, kıraç arazide 1700 dönümü geçmemelidir.

▪Bu miktarlar, pamuk ziraatında 400 dönüm; pancar ziraatında 300 dönüm olarak öngörülmüştür.

▪Hayvanlar açısından ise büyükbaş hayvan sayısının 150'yi küçükbaş hayvan sayısının 750'yi aşmaması gereklidir.

İşletmede kullanılan motorlu araçla ilgili şarta gelince, bu konuda da yine yasanın belirlediği büyüklüklerin aşılmaması gerekir. Bu şarta göre mükellef hakkında beyan yoluyla vergilemenin doğmaması için;

---

<sup>141</sup> ÜNSAL, s.115-140.

▪ Bir biçerdövere (veya bu mahiyette bir motorlu araca) veya

▪ On yaşından küçük ikiden fazla traktöre sahip olunmaması gereklidir. Ancak çiftçiye ait olmakla beraber zirai işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler, zirai kazanç hükümlerine göre değil; ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.<sup>142</sup> Yapılacak stopajın oranları GVK m.94/11’de açıklanmıştır. Buna göre, çiftçilerden satın alınan zirai mahsul ve hizmetler için yapılan ödemelerden:

Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %1(ticaret borsalarında tescil ettirilerek satılıyorsa) veya %2(diğerlerinden),Diğer zirai mahsullerden %2 (ticaret borsalarında tescil ettirilerek satılıyorsa) veya %4 (diğerlerinden),

Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerden;

▪ Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için %2,Diğer hizmetler için %4 oranında tevkif at yapılacaktır.Yukarıdaki açıklanan şartlara uymayan çiftçilerin kazançları, gerçek usulde zirai işletme hesabı esasına göre tespit olunur.<sup>143</sup>Bu usulde zirai kazanç, hesap dönemi içinde para olarak tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu farktır.Ücretlerin vergilendirilmesinde temel yöntem, stopaj usulü ile verginin alınmasıdır. Ücret gelirlerinin çok önemli kısmının vergisi, bu şekilde, ödemenin yapılmasından önce kaynakta kesilmektedir. Genel kural, ücretlerin stopaj yoluyla vergilendirilmesidir. Stopaj oranı %15 ile %35 arasında değişmektedir.Stopaj, gerçek ücret (safı ücret) üzerinden yapılmaktadır. Safı ücret, işveren tarafından verilen para ve diğer maddi menfaatler toplamından, 63. Maddede yazılı indirimlerin yapılması suretiyle bulunur.

GVK m. 63’ te sayılan, safı ücrete ulaşmak için yapılabilecek indirimlere şu örnekleri verebiliriz:

▪Emekli aidatı veya sosyal sigorta primleri,

▪Mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocukları için özel nitelikte yaptırılan;

---

<sup>142</sup> GVK m.53,f.1,son cümle.

<sup>143</sup> GVK m.53,f.1.

Hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık gibi şahıs sigortalarına hizmet erbabı tarafından ödenen primler,

Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları(Prim ve katkı payı indiriminin yapılabilmesi için, sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye’de kaim ve merkezi Türkiye’de bulunan bir sigorta ve emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması gerekir.)

Sendikalar kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,

Diğer taraftan, GVK’nın 32. maddesi ücretlilere asgari geçim indirimi uygulamasından yararlanma hakkı vermektedir. Asgari geçim indirimi, ilgili takvim yılı başında geçerli olan brüt asgari ücretin %50’si tutarındaki kısmına tekabül etmektedir.’’<sup>144</sup>

**Tablo 6: Asgari ücret(Brüt,16 yaşından Büyükler)**

Uygulama dönemi	Miktar(TL)
01.10.2000	109,80
01.01.2005-31.12.2005	488,70
01.07.2008-31.12.2008	638,70
01.07.2008-31.12.2009	693,00
01.07.2010-31.12.2010	760,50
01.01.2011-31.06.2011	796,50
01.07.2011-31.12.2011	837

Kaynak: Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 26.Baskı, Ek.8,2011,s.303

“ Ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisine ilave olarak;

- Sosyal güvenlik prim kesintisi:(ücretli payı:%14;işveren payı:%19,5),
- İşsizlik sigortası primi: İşçi payı:%1, işveren payı:%2,devlet katkı payı:%1 ve,
- Damga vergisi (binde 6,6 oranında) kesintisi de yapılmaktadır.<sup>145</sup>

Aşağıda bu kesintiler toplu olarak görülmektedir.(Bekar ücretli vergi mükellefi)(TL):

<sup>144</sup> BİLİCİ, s.140-165

<sup>145</sup> BİLİCİ,s.303

**Tablo 7: Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Yükü**

	2011 İlk 6 ay	2011 İkinci 6 Ay
BRÜT ASGARİ ÜCRET	796,50	837
SSK primi (işçi hissesi %1)		
İşsizlik sigortası(İşçi hissesi %1)		
Asgari geçim indirimi		
Gelir vergisi matrahı(1)-(2+3+4)		
-Gelir vergisi(5×%15)		
-Damga vergisi:(1×Binde 6,6)		
6.Çalışandan yapılan kesintiler toplamı(2+3+5)	629,96	655,57
7.Net Asgari Ücret		
8.İşveren prim ödemeleri		
-SSK primi (İşveren hissesi %19,5)		
-İşsizlik sigortası(İşveren hissesi %2)		
İşverenin toplam prim yükü	967,75	1016,95
9.İŞVERENE TOPLAM MALİYETİ(1+8)	%34,90	(%30,04 sigorta primi,%4,86 vergi)
Kesintilerin işverenin cebinden çıkan paraya oranı (6+8)/9		

**Kaynak:**BİLİCİ, Ek.8,2011,s.303

Ücretlinin maaşının asgari ücretin %50'si tutarındaki kısmı, asgari geçim indirimi adı altında vergi matrahından düşülmektedir. Evli ve çocuklu olan ücretlilerde bu miktar, belli oranlarda artırılmaktadır. Tabloda bekar bir ücretli örnek alınmıştır. Asgari geçim indiriminin

ücretliye somut aylık getirisi 2011 yılının ilk 6 ayında 60 TL ile 96 TL arasında değişmektedir.<sup>146</sup>

Bu şekilde asgari ücret üzerindeki vergi ve prim kesintisi yükü, 2011 yılı ilk yarısında %34,9'u bulmaktadır. Yani 2011'in ilk 6 ayında işverenin cebinden çıkan toplam 967,75 TL'nin 629,96 TL'si işçiye asgari ücret olarak ödenmekte 337,79 TL ise devlete vergi ve prim kesintisi olarak aktarılmaktadır (337,79/967,75=%34,90).5763 sayılı 'İstihdam Paketi' olarak adlandırılan kanunla, işverenden yapılan sosyal güvenlik primi kesintilerinin 5 puanlık kısmının 1.10.2008 tarihinden itibaren Hazine tarafından karşılanması uygulamasına başlanmıştır. 5 puanlık indirim düşüldüğü vakit 2011 yılı başında asgari ücretin işverene maliyeti 927,73(2011 yılının ikinci yarısında 975,10)TL'ye düşmektedir. Bu arada bir de işçi çalıştıranların 'kıdem tazminatı' yükünden bahsetmek gereklidir. Kıdem tazminatının işverene maliyeti her bir yıl için bir aylık ücrete tekabül etmektedir.<sup>147 148</sup>

Asgari ücretin üzerinde kalan tutarlar üzerindeki vergi ve işçi-işveren prim yükü (Vergi ve prim toplamının işgücü maliyetine oranı-ailevi vergi destekleri dahil) AB 15 ortalaması %31,3, OECD ortalaması %26,Japonya %23,7;ABD %13,7,seviyesindedir.<sup>149</sup>

2011 yılında Ücretlilere yönelik, üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayacak (GVK'den istisna):

- Yemek parası(günlük):10,70 TL,
- Çocuk Zammı (aylık):İlk 6 ay 15 lira ile 62 lira arasında ödenen çocuk zamları vergiden istisna edilmiştir.(GVK,25/4),

2011 Yılı için sosyal güvenlik ile ilgili

- Kıdem Tazminatı Tavanı:(1.1.2011-30.12.2011 tarihleri arasında 2623,23'tür)
- Üzerinden Sosyal güvenlik primi kesintisi yapılmayacak Aile yardımı(aylık) ilk 6 ay 79,65'tir ikinci 6 ayda 83,70 TL, Yemek parası(günlük) ilk 6 ay 1,59 TL'dir, İkinci 6 ay günlük 1,67 TL, çocuk zammı ise aylık 16-17 TL'dir.

---

<sup>146</sup> Bilici,s.304.

<sup>147</sup> Avrupa ülkelerinin çoğunda asgari ücret vergiden istisna edilmiştir.

<sup>148</sup> BİLİCİ,s.304.

<sup>149</sup> OECD, taxing Wages 2008-2009,Şubat 2010;den TİSK,2009 Yılı çalışma istatistikleri ve İşgücü Maliyeti'nin TİSK Araştırma Servisince Değerlendirilmesi, Yayın No:309,27.12.2010.

Sosyal Güvenlik primine esas kazançların 1.1.2011 tarihinden itibaren alt sınırı 796,5 TL, üst sınırı ise 5.177,40 TL.

▪İşveren tarafından ödenen bireysel emeklilik, özel sağlık sigortası prim ödemelerinde asgari ücretin %30'una tekabül eden kısmı üzerinden prim kesintisi yapılmaz''<sup>150151</sup>

Asgari ücretin vergi dışı bırakılması halinde, asgari ücretin saptanması, işveren açısından da büyük önem taşımaktadır. Asgari ücretin vergi dışı bırakılması işverenlerin üretim maliyetlerini düşüreceğinden dolayı, işverenler, asgari ücretin mümkün olduğu kadar az artırılması için çaba sarf edeceklerdir. Bu şekilde işveren üretimde rekabet gücünü artıracaktır.Türkiye'de özellikle sigortalı işçiler, işverenle 'net ücret' üzerinden anlaşmaları için, işçilerin vergi ve sigorta kesintileri genellikle işveren tarafından üstlenilmektedir.İşveren ise, ödediği vergi ve primleri gider yazabilme hakkına sahiptir. Bu durumda, işveren, akraba veya tanıdıklarını işyerinde çalıştırmış gibi gösterip, asgari ücretten sigortalayabilmek ve bu kişiler adına kestiği vergi ve diğer yükümlülükleri gider yazmak imkânına kavuşmaktadır. Bu yolla, işveren önemli bir vergi avantajı elde etmiş olacaktır. Dolayısıyla, işveren, gerçeğin üzerinde işçi çalıştırıyor görünecektir.<sup>152</sup>

### **3.1.1.2. Kurumlar Vergisi**

Kurumlar vergisi; gelir üzerinden alınan vergilerin ikincisidir. Kurumlar vergisi dolaysız bir vergidir. Kurumlar vergisinin konusunu kurum kazançları oluşturmaktadır. Buna göre; kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.<sup>153</sup>

Kurumlar vergisinin mükellefleri Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadi kamu müesseseleri, Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıklarıdır.

Aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

·Türkiye'de Kurulu,

---

<sup>150</sup> 5510 sayılı Sosyal Sig. Ve Genel Sağlık Sig. Kanunu,2011,s.303-304.

<sup>151</sup> BİLİCİ,s.303-304.

<sup>152</sup> PÜRSÜNLERLİ,s.179.

<sup>153</sup> ÜNSAL,s.209.

·Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları

·Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları

·Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları

·Emeklilik yatırım fonlarının kazançları

·Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları

### 3.1.2. Servetten Alınan Vergiler

Servetten alınan vergiler, kendi içinde servetin var olması(mülkiyetin sürmesi)nedeniyle alınan vergiler ile servetin el değiştirmesi nedeniyle alınan vergiler olarak ikiye ayırabilir.<sup>154</sup> Bunlardan Veraset ve İntikal Vergisi sonuncu gruba girerken diğer servet vergileri ilk gruba girer. “ Türk bütçesinde Veraset ve İntikal Vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı çok düşüktür. Bununla birlikte, bu vergi sistemimizde yer alır. Nisbi önemsizliğine karşın bu verginin alınmasını, ödeme gücü ile açıklayabiliriz. Ödeme gücünün göstergesi olarak kullanılan çeşitli ölçülerden biri olması işleviyle servet unsuru burada analize girmektedir. Kişilerin ivazsız yollardan iktisapları, onların malvarlığında, dolayısıyla ödeme güçlerinde bir artış meydana getirir; öyle ise devlet burada araya girerek, servetteki çoğalma nedeniyle ortaya çıkan ödeme gücü artışını yükümlendirmelidir. İvazsız intikallerin vergilendirilmesinin temelindeki bu düşünce biçimi, özellikle intikalın gerçekleşme şekli, başka bir deyişle ivazsız olma özelliği dikkate alındığında, daha güçlenmektedir. Kişilerin, herhangi bir yüküm, edim külfeti, karşılık verme gibi bir yüke katlanmaksızın, malvarlıklarında ortaya çıkan artışı vergi kapsamına almak kolaydır.Diğer vergilerden farklı olarak devletin, ivazsız iktisaplar nedeniyle vergilendirme yoluna gitmesinin gerekçesi daha güçlüdür. Kişi hiçbir fedakarlığa katlanmaksızın bir iktisapta bulunmaktadır bundan dolayı devlet de bu noktada ilişkiye vergilendirme süreci ile katılmalıdır.”<sup>155</sup>

Kişiler bu vergiye esas teşkil eden servetleri elde ederken herhangi bir çaba sarf etmemişlerdir. Dolayısıyla bu kişilerden vergi alınmak istendiği zaman tepkileri daha düşük

---

<sup>154</sup> Mulla ÖNCEL,Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi,19. Bası, Ankara, 2010, s.371.

<sup>155</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN,s.372.



olur. Kişilerin ödeme güçleri artarken bu ödeme gücü artışını kendi zevk ve kişisel ihtiyaçlarından fedakarlık ederek kazanmamışlardır. Bu da demektir ki kişilerin fiziksel ihtiyaçları dışında elde ettiği gelirini ifade eden vergi ödeme gücü hayli fazlalaşmıştır. Bu durumda devletin vergi ödeme gücü fazla olandan çok, az olandan az vergi alması vergi adaletinin ve anayasanın da bir gereği olduğu için veraset ve intikal vergisinin kaynağı vergi ödeme gücü için anlamlı olmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi ivazsız yollardan edinilen tüm servet unsurlarını kapsadığından genel bir servet vergisidir. Türk vergi sisteminde böyle geniş kapsamlı başka servet vergisi türü bulunmamaktadır. Servet vergileri içinde, Veraset ve İntikal Vergisi aynı zamanda bir olağanüstü genel servet vergisidir. Mükellef bu vergiyi nadiren kendisi açısından olağanüstü dönemlerde öder. Servet vergileri vergini nereden ödendiği noktasından hareket edildiği zaman gerçek ve görünüşlü servet vergisi olarak da ikiye ayrılır. Örneği Emlak Vergisi emlak görünüşte bir servet vergisidir. Çünkü Emlak Vergisi mükellefi bu vergiyi emlakın bir kısmını satarak ödemez onun getirisinden öder. Veraset ve İntikal Vergisi ise servetin bir kısmı ile ödenir ve servet azalır. Bundan dolayı V.İ.V gerçek servet vergisi olarak değerlendirilir. “ Bir irdeleme yapmak gerekirse, normal ölçüdeki intikal tutarları için itibari servet vergisi irdelemesi geçerli olur. Buna karşılık çok yüksek matrah miktarlarında, örneğin büyük miras paylarında, yükümün yerine getirilmesi için, intikal eden servetin cüzi bir miktarının elden çıkartılması gerekebilir. Ne var ki kanunda tanınan, üç yılda ve toplam altı taksitte ödeme olanağı da, bu olasılığı azaltmaktadır.”<sup>156</sup>

### 3.1.2.1. Motorlu Taşıtlar Vergisi

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu(RG:23.02.1963,11342)(MTVK)İlk kez 29.07.1970 tarih 1318 sayılı Finansman kanunu(RG:13575)İle yürürlüğe girmiştir. Motorlu taşıtlar vergisi yeni taşıtların alımında olduğu gibi eski taşıtlardaki mülkiyet değişimini de kapsadığı için, KDV türü harcama vergilerinden farklı bir niteliğe sahiptir.1980 sonrasında yapılan değişikliklerle bir yandan vergi tarifesi yükselmiş, diğer yandan da deniz ve hava taşıtlarının kapsamına alınmıştır.<sup>157</sup>

“ Motorlu Taşıtlar Vergisi Spesifik matrahlı bir yapıya sahiptir. Tarifeler araçların cinsi, yaşı, silindir hacmi, oturma yeri azami toplam ağırlığı, motor gücü, kalkış ağırlığı

<sup>156</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN,s.372.

<sup>157</sup> Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**,5.baskı,İmaj yayıncılık,Ankara,2001,s.421

kriterleri esas alınarak düzenlenmiştir. Böylelikle tarifeler birden fazla kriteri esas alan çifte elemanlı(karma) hale getirilmiştir. Kanunda (I) sayılı,(II) sayılı ve(III) sayılı olmak üzere dört tarife düzenlenmiştir(MTVK md.5 ve 6).Tüm tarifelerde yaş elemanına ortaklaşa yer verilmiştir. Araçların yaşı arttıkça vergi miktarı azalan seyir göstermektedir. Motorlu taşıtlarda yaş, model yılına göre geçen süre olup, takvim yılı itibarıyla tespit olunur. Taşıtların tescil belgesinde yazılı olan model yılında bir yaşında olduğu kabul edilir.<sup>158</sup>Tarifelerin içerik ve vergi miktarlarının kanun tarafından belirlenmesi esas olmakla birlikte tarifelerde her yıl için belirlenen vergi miktarlarının yıllar itibarıyla artışı belli esaslara bağlanarak otomatik artar hale getirilmiştir.<sup>159</sup>

#### **3.1.2.1.1. (I) Sayılı Tarife**

I sayılı tarife otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletleri kapsamına almıştır. Vergi, tarifede belirtilen araçların yaş ve silindir hacmi esas alınarak maktu tutarlar olarak belirlenmiştir. Tablo aşağıda verilmiştir.

---

<sup>158</sup> ŞENYÜZ, vd., 2011, s.371.

<sup>159</sup> MTVK md.10.

**Tablo 8:Motorlu Araçlar Vergi Tarifesi(I Sayılı Tarife)**

Motor Hacmi(cm3)	Silindir	Taşıtların yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı(TL)				
		1-3 yaş	4-6 yaş	7-11 yaş	12-15 yaş	16 ve yukarı yaş
1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri						
1300 cm3e kadar		436	304	172	129	48
1301-1600 cm3 e kadar		697	523	304	215	84
1601-1800 cm3e kadar		1227	961	566	346	136
1801-2000 cm3e kadar		1931	1490	876	523	208
2001-2500 cm3 e kadar		2897	2105	1315	787	313
2501-3000 cm3 e kadar		4038	3513	2196	1183	436
3001-3500 cm3 e kadar		6150	5534	3334	1666	613
3501-4000 cm3 'e kadar		9667	8348	4918	2196	876
4001 cm3 ve yukarısı		15820	11863	7027	3160	1227
2.Motobisikletler						
100-250 cm3 'e kadar		84	65	48	31	14
251-650 cm3e kadar		172	129	84	48	31
651-1200 cm3' e kadar		436	260	129	84	48
1201 cm3ve yukarısı		1052	697	436	346	172

**Kaynak:**Doğan ŞENYÜZ,Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK,Türk Vergi Sistemi Dersleri,Ekin Basım Yayım,Bursa,2011,s.371.

Sadece I sayılı tarifede yer alan araçların(otomobil, kaptı kaçı, arazi taşıtları vb.)vergi tutarlarının Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği'nce her takvim yılının ocak ayında ilan edilen kasko sigorta değerinin %5 ini aşması halinde Bakanlar Kurulu'na vergiye bir sınır getirme yetkisi verilmiştir. O da araca ait vergi tutarını aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara ait vergi tutarının bir alt kademeye isabet vergi tutarı olarak belirleme yetkisidir. Böyle bir düzenlemeyle verginin araçla uyumlu olmayabilecek şekilde ortaya çıkan vergi yükünün aşağı çekilmesi hedeflenmiştir.<sup>160</sup>

Motor silindir hacim 4100 cm<sup>3</sup> olan 15 yaşında bir otomobilin kasko sigortasına esas olan değerinin 22000 olduğunun kabulü halinde, ödenmesi gereken motorlu taşıtlar vergisi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Taşıtların kasko sigortasına esas değeri .....22000 lira

Taşıtların kasko sigortası değerinin %5'i(22000x%5).....1100 lira

Taşıtların tarifedeki normal MTV tutarı.....3190 lira

Tarifedeki bir alt kademeye isabet eden vergi.....2196 lira

Örnekte görüldüğü üzere; motorlu taşıtlar vergisi tutarı kasko sigortası değerinin %5'ini aştığından; taşıtların yer aldığı 12-15 yaş grubundaki 4000cm<sup>3</sup> ve yukarısı motor silindir hacmine isabet eden vergi değil,12-15 yaş grubunun bir alt kademesinde yer alan3500-4000cm<sup>3</sup> 'e isabet eden vergi ödenecektir.<sup>161</sup>

### 3.1.2.1.2. (II) Sayılı Tarife

II sayılı tarife, daha çok ticari amaçlı kullanımlara yönelik, (I) sayılı tarifenin dışında kalan diğer kara taşıtlarına ilişkin düzenlenmiştir. Bu tarifede minibüs, panel Van ve motorlu karavanlar, otobüs ve benzerleri ile kamyonet, kamyon çekici ve benzerleri yer almaktadır. Tarifede aracın yaşı ile cinsine göre silindir hacmi, oturma yeri ve azami toplam ağırlıklar dikkate alınarak iki elemanlı olacak şekilde belirleme yapılmıştır.

---

<sup>160</sup> ŞENYÜZ, vd., s.372.

<sup>161</sup> ŞENYÜZ, vd., 372.

**Tablo 9: II Sayılı Motorlu Taşıtlar Tarifesi**

Taşı cinsi ve oturma yeri/Azami toplam Ağırlık			
	1-6 yaş	7-15 yaş	16 ve yukarı yaş
1)Minibüs	523	346	172
2)Panel van ve motorlu karavanlar(Motor Silindir Hacmi)			
1900 cm3 ve aşağısı	697	787	346
1901 cm3 ve yukarısı	1052	697	523
3)Otobüs ve benzerleri(oturma yeri)			
25 kişiye kadar	1315	787	346
26-35 kişiye kadar	1578	1315	523
36-45 kişiye kadar	1755	1490	697
46 kişi ve yukarısı	2105	1755	1052
4)Kamyonet, kamyon, çekici ve benzerleri(Azami Toplam Ağırlık)			
1500 kg'a kadar	470	313	155
1501-3500 kg'a kadar	946	550	313
3501-5000 kg'a kadar	1420	1183	470
5001-10000 kg'a kadar	1578	1340	630
10001-20000 kg'a kadar	1894	1578	946
20001kg ve yukarısı	2369	1894	1102

**Kaynak:**Doğan ŞENYÜZ,Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK,Türk Vergi Sistemi Dersleri,Ekin Basım Yayım,Bursa,2011,s .372.

Bu tarife göre motorlu taşıtlardan 40 Kişilik oturma kapasitesine sahip 1990 model otobüs 16 ve yukarı yaş grubuna girdiğinden vergisi 697 lira olacaktır.

### 3.1.2.1.3. (III) Sayılı Tarife

(III) sayılı tarifede yat, kotra ve her türlü motorlu özel teknelerin yer aldığı deniz araçlarının vergilerine yer verilmişti.5897 sayılı Kanunun 2. Maddesinin (c) bendiyle 30.06.2009 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

### 3.1.2.1.4. (IV) Sayılı Tarife

(IV) sayılı tarifede uçak ve helikopterlerden (Türk Kuşu ve Türk Hava Kurumuna ait olanlar hariç) oluşan motorlu hava araçlarının ne kadar vergi ödeyeceği belirtilmiştir. Vergi miktarı aracın yaşı ve azami kalkış ağırlığına göre belirlenmiştir. Yaş arttıkça vergi azalmakta, azami kalkış ağırlığı arttıkça vergi artmaktadır.

**Tablo 10: Motorlu Taşıtlar Vergisi (IV) Sayılı Tarife**

Cinsi ve Azami Kalkış Ağırlığı				
	1 ve 3 yaş	4-5 yaş	6-10 yaş	11 ve yukarı yaş
Uçak ve helikopterler				
1150kg'a kadar	8787	7027	5270	4216
1151-1800kg'a kadar	13183	10544	7908	6326
1801-3000kg'a kadar	17517	14062	10544	8436
3001-5000kg'a kadar	21974	17577	13183	10544
5001-10000 kg'a kadar	26369	21094	15820	12654
10001-20000 kg'a kadar	30764	24611	18456	14762
20001kg ve yukarısı	35159	28126	21904	16875

**Kaynak:**Doğan ŞENYÜZ,Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK,Türk Vergi Sistemi Dersleri,Ekin Basım Yayım,Bursa,2011,s.373.

Zirai ilaçlama amacıyla kullanılmak üzere kayıt ve tescil edilmiş uçaklar için (IV) sayılı tarifede yer alan vergi tutarları %25 oranında uygulanır.”<sup>162</sup>

Her fert bazı mali baskılara hedef olur; ona ait olan iktisadi kaynaklar, yüklenmiş olduğu vergi miktarı kadar azalır. Reel geliri ise devlet hizmetlerinden sağlamış olduğu fayda vasıtasıyla artar.<sup>163</sup>

“ M.T. V de mali bir baskı olarak kişiler üzerinde yük oluşturmalarına rağmen, motorlu taşıt sahiplerinin devletin sunmuş olduğu karayolları gibi ulaşım ağları hizmetleri neticesinde tazyikin nispeten azaldığı bir vergi çeşididir denilebilir.

Tarifelerde yapılan vergileme ölçü ve hadleri şunlardır:

- Motor gücü: Taşıtların motorlarını imal eden fabrikalarca uluslararası normlara göre tespit olunan ve kanunlarda (BG) olarak ifade olunan devamlı beygir gücüdür.
- Motor silindir hacmi: Taşıtların motorlarını imal eden fabrikalarca uluslararası normlara göre tespit olunarak teknik belgelerinde gösterilen ve ilgili mevzuatları gereğince cm<sup>3</sup> cinsinden ifade olunan motor hacmidir.
- Azami toplam ağırlık: Taşıtların karayollarında güvenle ve yapıya zarar vermeden geçebilmeleri için saptanan toplam ağırlıktır.

Azami kalkış ağırlığı: Bir uçak veya helikopterin; azami yakıt, yük, yolcu ve teçhizatı dahil kalkışı için özel teknik emirlerinde izin verilen ve yazılı olan kilogram cinsinden ağırlığıdır.

▪Yaş: Motorlu taşıtlarda model yılına göre geçen süredir. Bu süre takvim yılı itibarıyla tespit edilir.<sup>164</sup>

Motorlu taşıtlar arasında farklılıklar ve ayırım yapılması nedeniyle, bu verginin vergi adaleti yönünden kolaylıkla savunulmasına imkan vermektedir.”<sup>165</sup>

M.T. V Kanunu'nun 4.maddesinde yazılı motorlu taşıtlar, vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnalara örnek olarak:

---

<sup>162</sup> ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, s.372-373.

<sup>163</sup> James BUCHANAN, Saf Maliye Teorisi: Bir Yaklaşım', Maliye Teorisi ve Politik İktisat Seçilmiş Makaleler, Çev: Yenal Öncel, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1966, s.9.

<sup>164</sup> Ertan Şafak ÇOMAKLI, **Türk Vergi Sistemi Genel esaslar ve mevzuat**, Savaş Yayınevi, Ankara, 2010, s.264-266.

<sup>165</sup> (İlhan ÖZER, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, TODAİE Yayın No.163, Ankara, 1977, s.89)'den aktaran ÇOMAKLI, s.266.

- Genel ve özel bütçeli daireler ile belediyelere ait taşıtları,
- Karşılıklı olmak şartıyla elçilik ve konsolosluklara ve o devletin uyruğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına ait taşıtları ve
- Sakatlık dereceleri %90 ve daha fazla olan malul ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile malul ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtları verebiliriz.<sup>166</sup>

Dikkat edildiğinde malullüğe bağlı olarak iki farklı durum düzenlenmiştir. Bunlardan biri sakatlığın %90'dan fazla, diğeri %90'dan az olma durumudur.Sakatlığın %90'dan fazla olduğu durumda, bu kişilerin ağır sakatlık hali içinde buldukları kabul edilmiş ve bu durumdakilerin özel tertibatlı olsa dahi araçlarını kendilerinin kullanmalarının mümkün olmayacağı düşünülmüştür. Bu nedenle ağır sakat olanlar araçlarını fiilen kendileri kullanmasalar bile adlarına kayıtlı araçlardan dolayı vergi ödemeyeceklerdir. Sakatların, kendi üzerlerine kayıtlı araçlardan başkalarının fiilen kullanımı yoluyla yararlanmalarını sağlamak amaçlanmıştır.Muaflığın ikinci tipinde sakatlık derecesi %90'dan az olan malullerin korunması amaçlanmıştır. Bu kapsamdaki araçların sakatların bizzat kullanmasına imkan verecek şekilde özel tertibatlı olması gerekir. Aracın sakat olmayanlarca kullanımının engellenmesini teminen özellikle araçla malul arasındaki sıkı ilişkinin varlığı aranmaktadır.<sup>167</sup>

Bankalar Kanunu'na göre temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya payları kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara ve tasfiyeleri bu fon eliyle yürütülen müflis bankaların iflas dairelerine ait taşıtlar da vergiden müstesna tutulmuştur.<sup>168</sup>(m.4/d) MTVK M.4,istisnalar başlığı altında düzenlemeleri içermektedir. Ancak yapılan düzenlemelerde araçların özelliklerine değil, mükelleflerin özellikleri vurgulandığından esas itibarıyla bu istisnaların muafiyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.<sup>169</sup>

---

<sup>166</sup> BİLİCİ, 2011, s.272.

<sup>167</sup> Doğan, ŞENYÜZ, M.YÜCE, A.Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ekin Kitabevi, 5.Baskı, Bursa, 2011,s.370.

<sup>168</sup> ŞENYÜZ, vd.s.370.

<sup>169</sup> Doğan, ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi**,Yaklaşım Yayıncılık,Ankara:2004,s.456.



### **3.1.3. Harcamadan Alınan Vergiler**

Harcamadan alınan vergileri Katma Değer Vergisi ve diğer harcama vergileri olarak iki alt başlıkta ele alınacaktır.

#### **3.1.3.1. Katma Değer Vergisi**

KDV'nin konusunu ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler oluşturmaktadır. Ayrıca her türlü mal ve hizmet ithalatı ve posta, telefon vb. hizmetler, spor toto oynanması, profesyonel sanatçı ve sporcuların aktiviteleri gibi diğer faaliyetlerden doğan teslimler de KDV'nin konusuna girmektedir. Mükellefler mal teslimi ve hizmet ifasında bulunanlardır. Aslında bu verginin fiili mükellefi tüketicilerdir.

Satıcılar ancak vergi dairesi ile muhatap olurlar. KDV'den dolayı verginin fiyatları yükselmiş olur. Satıcının zararı fiyatları yükseldiği için talebin azalması şeklindedir.

KDV'nin kanuni oranı %10'dur. Bakanlar kurulu bu oranı %1'e kadar indirilebilir ve %40'a kadar çıkarabilir. Bu da bakanlar kuruluna verilen ileri seviyede bir yetkidir. Adeta bakanlar kurulu yeni bir vergi ihdas etmiş olmaktadır. Yani %1'i yüzde 40'a çıkarırsa bu iktisadi olarak yeni bir vergi anlamına gelmektedir. KDV'nin istisnalarına gelince; ihracat istisnası, araçlar, kıymetli maden ve petrol aramalarıyla ulusal güvenlik harcamaları ile yatırımlarda istisna, taşımacılık istisnası, diplomatik istisnalar, ithalat istisnası, sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ve diğer istisnalar şeklindedir.<sup>170</sup>

#### **3.1.3.2. Katma Değer Dışındaki Diğer Harcama Vergileri**

KDV dışındaki diğer harcama vergileri Özel Tüketim Vergisi, Banka Ve Sigorta Muamele Vergisi, Damga Vergisi, Gümrük Vergisi ve Harçlardır. Burada ileriki bölümde vergi ödeme gücüyle alakalı olarak ÖTV ve damga vergisi üzerinde durulacaktır. Bunlardan ÖTV tek aşamalı bir vergidir. Hem maktu (miktarla göre düzenlenmiş) hem de oransala bir vergileme yapılmaktadır. ÖTV'nin istisnalarına gelince; ihracat istisnası, diplomatik istisna, askeri amaçlı istisna, sakatlara yönelik özel araç istisnası şeklindedir. Diğer bir harcama vergisi ise Gümrük Vergisidir. Konusu Türkiye'ye ithal edilen eşyalardır. Mükellef ise ithal edilen eşyanın sahibidir. Matrah olarak eşyanın vergiyi doğuran olay tarihindeki normal fiyatı

---

<sup>170</sup> ÖNCEL, vd. s.413-414.

alınır. Denizden ithal edilen mallarda Gümrük Vergisine ilave olarak bir de Rihtım Resmi düzenlenmiştir. Deniz üzerinden ithal edilen malın, maliyet, sigorta ve taşıma fiyatları toplanarak matrah bulunur ve matrah üzerinden % 5 'lik Rihtım Resmi alınır. Damga vergisi de tıpkı ÖTV gibi hem maktu hem de nisbi olarak ödenebilir. Damga Vergisinin konusu; akitler ile ilgili kağıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar, makbuz ve diğer bazı kağıtlar, ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar, beyannameler şeklindedir.<sup>171</sup>

## **3.2 ÖDEME GÜCÜNÜ KAVRAMA YÖNTEMİ AÇISINDAN TEMEL VERGİLERİN ANALİZİ**

### **3.2.1. Gelir Vergisinin Vergi Ödeme Gücü Açısından Değerlendirilmesi**

Gelir Vergisi kişisel gelirlerden alınan, artan oranlı, şahsi karakterli, genel bir vergidir. Günümüzdeki gelir vergisi, vergiye tabi matrahı bulmadan önce gelirden bazı indirim ve istisna tutarlarının düşülmesine olanak tanımaktadır. Uygulanan temel standart indirim, mükelleflerin medeni durumu, ailevi durumlarını, ilave standart indirimi ise mükelleflerin yaş ve sağlık durumlarını ve şahsi ve bakmakla yükümlü olduğu çocuk sayısı ve mükelleflerin yaşlı anne ve babalarının bakıma katkıda bulunma durumlarını dikkate alan matrahtan indirim kalemleridir. Türkiye’de uygulanan Gelir Vergisi mükelleflerin bu özel durumlarını dikkate alması ödeme gücü ilkesine uygunluk arz etmektedir.<sup>172</sup>

Gelir Vergisinin ödeme gücünü daha anlamlı kavrayabilmesi için bazı önerilen yeni uygulamalar da vardır. Bu mekanizma ise düzeltilmiş vergi matrahlarına oranlar uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinden bir takım vergi mahsuplarının (Tax Credits) yapılmasıdır. Belli başlı vergi mahsupları Çocuk Ve Yakınlarına Bakım Masrafları Kredisi, yaşlılık ve sakatlık kredisi, eğitim kredileri, emeklilik tasarruf katkı kredisi, evlat edinme kredisi, çocuk vergi kredisi ve ilave vergi çocuk kredisidir. Bu vergi mahsupları sırayla ailelerin çocuklarının ve yaşlı anne ve babalarının bakımında katlandıkları giderlere devlet katkısı sağlamak, yaşlı ve sakatlara mali katkı sağlamak, ailelerin çocukları için yaptığı eğitim harcamalarına devlet desteği sağlamak, mükelleflerin emekli olmak için açmış oldukları emeklilik tasarruf hesaplarına devlet desteği sağlamak, evlat edinen ailelere mali

---

<sup>171</sup> ÇOMAKLI,s.275-286.

<sup>172</sup> ATEŞ, Adil ve çağdaş bir gelir vergisi tarife modeli,E-yaklaşım,Mart 2005,s.20.

destek sağlamak ve çocuk sahibi ailelere çocuk sahibi olmanın getirdiği mali yükü azaltmak için devlet desteği sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Bu uygulama ile mükellefler, daha az bir vergi yüküne katlanmaktadır. Hesaplanan vergiden bir takım vergi mahsuplarının yapılmasının önemli bir özelliği de mükellefin herhangi bir vergi yükümlülüğü çıkmasa dahi belirli vergi mahsup tutarlarının mükellefe para iadesi şeklinde yapılıyor olmasıdır.<sup>173</sup>

Teorik olarak, vergi ödeme gücü en az geçim indirimi sınırından sonra başlamaktadır. Dolayısıyla, asgari geçim indiriminin içinde kalacak gelirlerin vergilendirilmesi her şeyden önce, toplumsal açıdan haksız bir uygulama olur. Üstelik böyle küçük gelirleri elde eden kişiler, yaşamaları için gerekli tutardan fedakarlık edemeyeceklerine, dolayısıyla konan vergiyi mutlaka yansıtmaya çalışacaklarına göre, bu kişileri vergilemeye çalışmak iktisadi açıdan da fazla anlamlı olmayan bir çaba olur.<sup>174</sup>

Günümüzde gelir vergisi uygulayan hemen her ülke, belli bir tutarın altındaki gelirleri vergi dışında tutma zorunluluğunu duymaktadır. Ancak, doğal olarak, indirim miktarları ülkeden ülkeye çok değişmektedir. Bazı ülkelerde, bu hususta, belli tip ailelerin yaşayabilmesi için gerekli asgari geliri saptamaya yönelik anket- araştırma sonuçlarına göre bir toplumsal asgari uygulanırken, çoğunda yalnızca mali kaygılarla belirlenen ve gerçek bir geçim asgarisine karşılık olmayan keyfi değerlerin esas alındığı görülmektedir. Bu konudaki uygulamaların, toplumun gelişmişlik derecesine, kamuoyunun baskısına ve kamu kesiminin gelir gereksinimlerine göre belirlendiğini söylenebilir.<sup>175</sup>

Asgari geçim indirimi kurumunun oluşturulmasındaki temel düşünce, bir kişinin yaşaması için gerekli asgari geliri vergi dışı tutmak olduğuna göre, bu miktarın kişilerin özel durumlarına göre ayarlanması mantıklı olur. Nitekim çeşitli ülkelerin gelir vergisi kanunlarında en az geçim indirim tutarının kişiye bağlı koşullara göre değişik saptandığı görülüyor. Ancak, kişiyi etkileyen tüm etkenleri dikkate almak imkanı da yoktur. Bu hususta herzeyi dikkate almaya yönelik çabalar uygulamada kolaylıkla kötüye kullanmalara ya da mükellefle vergi idaresi arasında uyuşmazlıklara yol açabilir. Bu nedenle asgari geçim indirimi için, genellikle, çok sınırlı sayıda değişkeni dikkate almakla yetinilmektedir. Bu hususta hesaba katılan başlıca hususlar kişinin evli olup olmadığı, evli ise çocuklarının sayısı, bakmakla yükümlü olduğu aile bireyleridir. Bu unsurların dikkate alınış biçimi de bir ülkeden

---

<sup>173</sup> ATEŞ, s.20.

<sup>174</sup> ULUATAM,s.322.

<sup>175</sup> ULUATAM,s.324.

diğerine değişmektedir. Bazen ailenin her bireyine eşit indirim uygulanırken bazen eşe ya da çocuklara aile reisinden daha düşük indirim uygulanabilmektedir. Hatta belli bir sayıdan sonra ek çocuk ya da aile bireyleri için herhangi bir indirim tanınmaması da mümkündür. Asgari geçim indirimi tutarının aile bireylerinin sayısı ile orantılı olarak arttırılmaması yolundaki uygulama, temel gerekçesini, ailenin her tür harcamasının birey sayısına bağlı olarak artmaması gerçeğinde bulur.<sup>176</sup>

Kira, aydınlatma, ısıtma, mobilya v.s. gibi harcamalar aileler için bir tür ‘sabit gider’ niteliği taşır. Yani, bu tür giderler, aile küçük de büyük de olsa fazla değişmez. Dolayısıyla, aile harcamalarının toplamı aile bireylerinin sayısı ile orantılı olarak artmaz. Gerek kişisel indirimler, gerekse asgari geçim indirimi iki değişik biçimde uygulanabilir. Bunlardan birincisinde, kabul edilen indirim tutarı doğrudan doğruya safi gelirden düşölür; kalan değer vergiye esas olacak matrahı verir. Diğer yöntemde ise indirim yapılmadan safi gelirin vergisi hesaplanır; daha sonra, bundan indirime karşılık olan vergi düşölür<sup>177</sup>

Bu iki yöntem, değişik gelir gruplarındaki kişilere değişik yarar sağlar. Gelirden indirimde, indirimin her mükellef için ifade ettiği değer mükellefin vergi tarifesindeki yerine göre farklıdır. Zira düşük gelir elde eden, dolayısıyla artan oranlı bir tarifeye göre düşük oranlı vergi ödemek durumundaki kişi için safi gelirden indirim ancak bu düşük oranda vergi kazancı doğurur. Oysa mükellef yüksek gelir dilimlerinde bulunduğu için daha yüksek oranlı vergiye tabi ise aynı indirim tutarının doğurduğu vergi kazancı, vergi oranı büyüdüğu için daha büyük olacaktır. İndirime karşılık olan verginin hesaplanan gelir vergisinden düşölmesi yöntemi ise, mükellefin geliri ne olursa olsun, aynı tutarda parasal yarar sağlayacaktır. Zira bu yöntemde, indirimin vergisi tüm mükellefler için aynı oranda hesaplandığından, çeşitli kişilerin değişik vergi borçlarından hep aynı miktarda indirim yapılmış olacaktır. Anlaşılacağı üzere, birinci yöntem yüksek gelirliler lehine bir sapma doğururken ikinci de, herkesin indirimsiz hesaplanan vergi borcundan sabit bir tutarda düşöleceğinden bu tür bir ayırıcı etki bahis konusu değildir.<sup>178</sup>

Türkiye’de asgari ücretten yapılan kesintilerin kısaca asgari ücretin vergilendirilmesinin vergi adaletine uygun olmadığını göstermektedir. Ayrıca tespit edilen asgari ücret tutarlarının da son derece yetersiz olduğunu göstermektedir. Ayrıca tespit edilen

---

<sup>176</sup> ULUATAM,s. 324.

<sup>177</sup>ULUATAM,s. 324.

<sup>178</sup> ULUATAM,s.324.

asgari ücret tutarlarının da son derece yetersiz olduğunu göstermektedir. Çünkü yapılan çeşitli araştırmalar asgari ücret tutarlarının ne kadar yetersiz olduğunu ortaya koymaktadır.<sup>179</sup>

Aşağıdaki tabloda verilen rakamlar da asgari ücret tutarlarının düşüklüğünü doğrulamaktadır.

**Tablo 11: Dört Kişilik Bir Ailenin Gıda Harcaması(TL/Ay)**

	Aralık 2010	Ocak 2011	Şubat2011
Yetişkin İşçi	238,10	238,60	247,41
Yetişkin Kadın	201,90	202,34	207,00
15-19 Yaş Grubu	255,50	255,80	260,71
4-6 Yaş Grubu	172,80	173,63	174,42
Açlık Sınırı	867,80	870,37	889,54
Yoksulluk Sınırı	2826,70	2835,08	2897,54

Kaynak:[http://www.turkis.org.tr/index.dyn?wslt=CD5EE825-6253-4E90-A592-924CFE24A1F1\(04.05.2011\)](http://www.turkis.org.tr/index.dyn?wslt=CD5EE825-6253-4E90-A592-924CFE24A1F1(04.05.2011))

Yukarıdaki tabloda Türk-iş araştırma merkezince yapılan çalışmada dört kişilik bir ailenin aylık gıda harcaması tutarları verilmektedir. Tablodaki verilerden de anlaşılacağı gibi dört kişilik bir ailenin aylık sadece gıda harcaması Şubat 2011’de 889,54 TL’dir.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta belirtilen bu tutar, sadece ailenin gıda harcamasını yani açlık sınırını oluşturmaktadır. Fakat bir ailenin gıda harcaması dışında kira, ulaşım, elektrik, su, yakacak, giyim, eğitim, iletişim ve kültür harcaması gibi vazgeçilemeyecek temel nitelikte bazı harcamaları da vardır. Bu harcama tutarlarını da dikkate alırsak dört kişilik bir ailenin yoksulluk sınırına ulaşmış oluruz. Yoksulluk sınırı da tablodaki rakamlarda Şubat 2011’de 2897,54 olarak tespit edilmiştir. Türkiye’de 16 yaşından büyükler için uygulanan asgari ücret tutarlarının dört kişilik bir ailenin sadece 10-11 günlük gıda harcamasını karşıladığını görmekteyiz. Yani asgari ücret tutarının dört kişilik bir ailenin

---

<sup>179</sup> RAKICI,s.121.

bir aylık gıda harcamasına yetmediği gibi yoksulluk sınırının da oldukça altında olduğunu ifade edebiliriz. Yapılan bu tespitlerden sonra asgari ücret üzerine vergi ve diğer mali yükümlülüklerin konmasının vergi adaletine uygun olmadığı söylenebilir.<sup>180</sup>

Çünkü vergi adaleti teorisinde yer alan asgari geçim indirimi uygulamazsı bir kişinin insan onuruna yaraşır bir şekilde yaşayabilmesi için kendisi ve ailesi için gerekli olan tutarın vergi dışım bırakılmasını öngörmektedir. Burada iki nokta göze çarpmaktadır. Birincisi, kişinin ve ailesinin insanca yaşayabilmesi için gerekli olan tutarın tespit edilmesi, ikincisi ise tespit edilen bu tutarın vergi dışı bırakılmasıdır. Ama Türkiye'deki uygulamaya bakılacak olursa bu iki temel noktanın göz ardı edildiği görülmektedir. Bu durum bir yandan sosyal devlet ilkesi ile çeliştiği gibi Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan mali güce göre vergilendirme ilkesi ile de uyuşmamaktadır.<sup>181</sup>

Vergi sistemi içinde mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olduğu halde varlığını sürdüren uygulamalar tamamen ortadan kaldırılmış değildir. Geçmiş dönemlerde de bunun örnekleri mevcut olmuştur. 26.12.1993 tarih ve 3946 sayılı Kanun'la getirilen net aktif vergisi bilançonun aktif toplamından veya işletmenin gayrisafi hasılatı üzerinden alındığından mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık oluşturmaktayken<sup>182</sup>AYM yaptığı denetimde sadece gayrisafi hasılat esasını anayasaya aykırı bulmuş, bilançonun aktif toplamı üzerinden vergi alınmasını Anayasaya aykırı bulmamıştır.<sup>183</sup>

Mali güce göre vergilendirme ilkesi bakımından tartışılması gereken bir konu da, vergi tevkifat oranlarının nihai vergi oranlarından yüksek belirlenmesi halidir. Tevkifat yoluyla alınan vergiler kural olarak dönem sonunda hesaplanan vergilerden mahsup edilmekteyken, bazen nihai vergi olarak işlev görmektedir. Örneğin, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin gelirleri üzerinde tevkif edilen vergiler bu çiftçiler bakımından nihai vergi olarak işlev görmektedir. Örneğin, gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin gelirleri üzerinde tevkif edilen vergiler bu çiftçiler bakımından nihai vergi olarak işlev görmektedir.

---

<sup>180</sup> RAKICI,s.121-123.

<sup>181</sup> RAKICI, s.122.

<sup>182</sup> Mehmet,TOSUNER,Vergi Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi, Yaklaşım Dergisi, sayı:20,yıl:2 Ağustos 1994:s.49.Ayrıca bkz. Yılmaz, ALİFENDİOĞLU, Türk Anayasa'sı Açısından Vergilemenin sınırları, Danıştay Dergisi,Atatürk'ün Doğumunun 100.Yılı Özel Sayısı,Ankara,1981,s.87.

<sup>183</sup> TEKBAŞ,s.312.

Tevkifat yoluyla alınan verginin nihai vergi olmadığı durumlarda ise, tevkifat oranının dönem sonu vergi oranından yüksek olması halinde mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık ortaya çıkabilmektedir <sup>184</sup>.

Bakanlar Kurulu tarafından tevkifat oranları çeşitli gerekçelerle %50 olarak belirlenirse, ilgili kararın dava konusu yapılması ve bu dava sırasında Anayasaya aykırılık iddiasında bulunması halinde, bu üst limitin AYM tarafından incelenmesi söz konusu olabilecektir. Verilen yetki doğrultusunda GVK 94' üncü maddede sayılan gelir unsurlarından bazıları hakkında vergi tevkifat oranının %50 olarak belirlenmesi halinde, gelir vergisi tarifesindeki azami vergi oranının %35 olduğu göz önüne alındığında, yükümlülerin mali güçlerinin üstünde vergi ödemeleri söz konusu olacaktır. Yükümlüden dönem içinde alınan ve dönem sonu ödeyeceği vergi miktarına göre çok daha fazla olan vergi devlet tarafından karşılıksız kredi olarak kullanılacak, dönem sonunda aynı miktar geri ödeneceği için, devlet tahvili ve hazine bonosu faizi oranında ek vergi yükümlülerden tahsil edilmiş olacaktır. Bu durum, diğer yükümlüler karşısında gelirleri yüksek tevkifat oranına tabi tutulan yükümlülerin mali güçlerinin üzerinde vergi ödemeleri söz konusu olacaktır. Eşitlik ilkesine aykırı olan bu durum dolayısıyla ödeme gücü ilkesine de aykırılık oluşturacaktır. <sup>185</sup>

Gelir vergisi kamu kesiminin finansmanında büyük önem taşımaktadır. Her verginin sosyo ekonomik etkileri olduğu gibi gelir vergisinin de, ekonomik istikrar, gelir dağılımı, büyüme ve kalkınma üzerinde etkileri olmaktadır. Kurumsal olarak gelir vergisi bireyin ekonomik gücünün en temel ve belirleyici endeksidir. Gelir vergisinde gelir arttıkça oranın da buna bağlı olarak artması dolayısıyla gelirin artmasıyla, gelirin marjinal faydasının da azaldığı görülmektedir. Ve gelir vergisinin eşit gelir dağılımı olması durumunda toplumsal faydayı da maksimize ettiği görülmektedir. <sup>186</sup>.

Vergi sistemi içinde özellikle yüksek gelirliilerin yararlandığı vergi bağışıklıkları, vergi yükünün düşük gelirliiler üstünde kalması sonucunu doğurarak, mali gücü düşük olanların yüksek oranlarda vergilendirilmesi sonucunu doğurarak bu ilkeye aykırılık oluşturmaktadır.

---

<sup>184</sup> TEKBAŞ,s.304.

<sup>185</sup> TEKBAŞ,2009,s.304-305.

<sup>186</sup> YAYMAN, ÇİMAT,s.43.

Benzer şekilde, işçilere ödenen ücretlerin neredeyse tamamı gelir vergisine tabi tutulmaktayken, devlet memurlarının ücretlerine dahil olan makam tazminatı, görev tazminatı, özel hizmet tazminatı, mali sorumluluk tazminatı, uçuş tazminatı, dil tazminatı, gelir idaresini güçlendirme fonu, aile yardımı vb. pek çok ödeme kalemi vergi dışında tutulmuştur. Bunun sonucu olarak, özel sektörde çalışan bir asgari ücretlinin gelir vergisi yüküyle karşılaştığında, çok daha fazla miktarda ücret elde eden devlet memurlarında gelir vergisi yükünün daha az olması mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık oluşturmuştur.<sup>187</sup> Bu vergi gereği gibi uygulandığı zaman mutlaka gelir dağılımında da iyileştirici bir etkiye sahip olduğu genel bir kanıdır. Böyle olmasına sebep olarak gelir vergisinin kişiye has bir vergi olması dolayısıyla asgari geçim indirimi, istisna ve muafiyet gibi kişinin şahsına ve ailesine münhasır birçok durumu verginin tarh ve tahsil işlemleri sırasında dikkate alması gösterilmektedir. Vergileme birimi olarak ise aile esaslı olması vergi ödeme gücünü etkileyebilecek şekilde ailenin içerisinde olabilecek yaşlılık sakatlık ve hastalık gibi unsurları barındırması önem arz eder. Bu bakış açısı sayesinde bu saydığımız durumları vergi yükünü azaltan unsurlar olarak görür.

Aslında gelir vergisinin artan oranlı gibi bir yapıya tabi olması durumunda ayırma ilkesi açısından da vergi ödeme gücünü dikkate aldığı söylenebilir Zira emek gelirleri daha az yıllık gelire sahip olacağı için genellikle daha az gelir vergisi oranına tabi olurken sermaye gelirlerinin emek gelirlerine göre daha fazla yıllık gelire sahip olmaya münasip olmasıyla da daha yüksek oranda vergilemeye tabi tutulmuş olacak bu sebepten de vergi ödeme gücüne uygun bir yapı için zemin hazırlanmış olacaktır.<sup>188</sup>

Yine istisna ve muafiyetler konusunda da gelir vergisinin kişilerin vergi ödeme gücünü dikkate alır cinsten olduğu söylenebilir. Öte yandan, farklılaştırılmış bir gelir vergisinin yansıtılması gittikçe güçleşeceğinden yeniden dağıtımına uygun düşmeyen gelişmelerin ortaya çıkması ihtimali de güçleşir. Müdahaleci devlet yapısını dolayısıyla maliye politikasını savunan Keynezyen iktisatçılara göre artan oranlı vergileme gelirin yeniden dağıtımını için en önemli araçlardan biri olarak görülmektedir.<sup>189</sup>

---

<sup>187</sup> Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, Abdullah TEKBAŞ, **Türk Vergi Sisteminde Esnaf Ve Sanatkarların Sorunları ve Çözüm Önerileri**, İESOB Yayınları, Yayın No:6, İzmir, 2004, s.109-126.

<sup>188</sup> YAYMAN, ÇİMAT, s.43.

<sup>189</sup> ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, ÇAĞAN, Ahmet Nami, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül, 2006, s.308.



Bu tip bir vergilemede az kazananın az çok kazananın ise çok vergi alınması sistemi uygun görüldüğünden devlet çok kazanan mükelleften aldığı geliri daha az kazanan kişiye ya direk ya da kamu hizmetleri vs. gibi dolaylı yollarla aktarma yoluna gider.

GVK m.70 ile gayrimenkul sermaye iratlarını ayrıntılı olarak tanımlanırken, m.21 ile gayrimenkul ve haklara yönelik istisnalara yer verilmiştir. İstisna sadece konutları kapsamına alacak şekilde düzenlendiğinden konut istisnası olarak değerlendirilebilir.<sup>190</sup><sup>191</sup>GVK m.70'e göre, istisnadan yalnızca kiracılığa bağlı olarak yararlanılmaktadır. Nitekim aynı gayrimenkul bir dönem konut olarak kiraya verildiğinde istisnadan yararlanılmakta, işyeri olarak kiraya verildiğinde ise istisnadan yararlanma imkanı ortadan kalkmaktadır. İstisnanın gelirin miktarına değil de kiracının kimliğine bağlı olarak değerlendirilmesi mali gücün kavranmasına yönelik tekniklere aykırı bir durum oluşturmaktadır.<sup>192</sup>

Gayrimenkul sermaye iratlarında konutlarda maktu bir indirim tutarı uygulanmaktadır. Dolayısıyla konut kira geliri sahipleri vergisel yüklerini azaltabilmektedir. İşyeri kira gelirlerinde de stopaj yoluyla vergilendirilmekte ve sabit bir oran uygulanmaktadır. Götürü gider uygulaması da pratik anlamda belge toplama zorunluluğunu ortadan kaldırmakta ve bu yolla mükellef şekli ve maddi anlamda vergi yükünü azaltmaktadır. Ayırma ilkesi açısından gelir vergisine bakıldığı zaman emek gelirleri ile sermaye gelirleri bakımından yapılan değerlendirmede emek gelirleri lehine uygulanan uygulamalara ek olarak sermaye(kurum) kazançlarına vergi uygulaması sermaye gelirleri aleyhinedir. Uygulama ile kişinin kurumdan aldığı kar paylarının hem kurumlar vergisine hem de gelir vergisine tabi tutularak emek gelirlerine nazaran sermaye gelirlerinin daha ağır vergilendirilmesi yolu ile ayırma ilkesinin gerçekleştirilmesidir.<sup>193</sup>

Gelir vergisi mükellefleri içerisinde yükü en fazla olanlar başta ücretler olmak üzere ticari kazanç ve serbest meslek kazanç sahipleridir. Çünkü zirai kazançlarda mükelleflerin çoğunluğu sadece stopaj yöntemiyle vergilendirilmektedir.<sup>194</sup>

---

<sup>190</sup> ŞENYÜZ,Doğan,**Türk Vergi Sistemi**,Yaklaşım Yayıncılık,Ankara,2004,s.178.

<sup>191</sup> ÖNCEL, vd.s.308.

<sup>192</sup>Elif SONSUZÖĞLU, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**,İÜSBE Mali Hukuk Anabilim Dalı,Yayınlanmamış Doktora Tezi,İstanbul,1997,s.134.

<sup>193</sup> SONSUZÖĞLU,s.144.

<sup>194</sup>KILDİŞ, Yusuf, **Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sistemine Bakış**,Vergi Dünyası Dergisi,mayıs 2008,sayı 321,s.130.

Bu stopaj oranı en fazla %4'tür. Menkul sermaye iratlarında stopaj oranı düşük buna ilaveten hazine bonusu ve devlet tahvili faiz oranlarında ise stopaj tam mükelleflerde %10 dar mükelleflere %0'dır. Yani faiz gelirlerinde de vergi yükü ücret gelirleri ile ticari ve serbest meslek kazançlarına göre düşüktür. Diğer kazanç ve iratlarda ise diğer gelir unsurlarında olmayan dikkate değer bir istisna tutarı vardır. Hem değer artış kazançlarında hem de arazi kazançlarında olmayan istisna tutarları uygulanmaktadır. Ücretler, Ticari kazanç ve serbest meslek kazançları gelir vergisinin en aktif kazançlarıdır. Ekonominin canlı tutulmasında da bu kazançların çok büyük önemi vardır. Bunlar içerisinde de özellikle ücret gelirlerinin sosyal boyutu sebebiyle ayrı bir yönü vardır. Menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar gibi pasif kazançlarda ise vergi yükü daha hafiftir. Bu durum, TVS'ne ödeme gücü ilkesi açısından tekrar gözden geçirilme olanağı sunmaktadır.<sup>195</sup>

Ücret kavramı, değişik dönemlerde değişik kapsamda ele alınmış ve özellikle çeşitli bilim dallarına göre incelenerek, belirli yaklaşım biçimleri oluşturulmuştur. Ekonomik açıdan ücret 'emeğin fiyatı', sosyal siyaset açısından iş görenin geçim aracıdır. İş hukuku açısından ise 'iş görenin fikri ve bedeni faaliyetlerinin karşılığıdır.'

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda ücretin tanımına açıkça yer verilmemiş olmasına karşın 'ücret Adaletinin Sağlanması' başlığı altında 55.maddede, 'ücret emeğin karşılığıdır' şeklinde bir açıklamaya yer vermiştir. Maddenin devamında, 'devlet çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alır. Asgari ücretin tespitinde çalışanların geçim şartları ile ülkenin ekonomik durumu da göz önünde bulundurulur.' açıklamalarına yer verilerek, ücretin tespitinin tamamen piyasa arz – talep koşullarına bırakılmayacağı belirtilmektedir.<sup>196</sup>

Türkiye'de toplanan gelir vergisinin önemli bir bölümünü oluşturan ücretler gerek yapısı gerek vergilendirme tekniği bakımından diğer gelir unsurlarından farklı bir yapıya sahiptir.<sup>197</sup> Gelir vergisi Kanunu'ndaki gelir unsurları; teşebbüs gelirleri, emek gelirleri, servet gelirleri ve sair gelirler olmak üzere dört grupta toplanabilir. Ücret bunlardan emek gelirleri grubuna girmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. Maddesinde ücret; 'işverene tabi ve

---

<sup>195</sup> KILDİŞ, s.130.

<sup>196</sup> Mehmet YÜCE, **Ücretin Tanımı Niteliği ve Tespiti**, www.ikademi.com/ucret-yonetimi/805-ucretin-tanimi-niteliği-ve-tespiti.html-41k(03.03.2011).

<sup>197</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergilerin incelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Yayını, Ankara 1991, s.127.

belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para veya ayın olarak sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.’ Şeklinde tanımlanmaktadır.<sup>198</sup>

Ücret gelirleri de diğer gelir unsurlarında olduğu gibi safi tutar üzerinden vergilendirme amaçlanmıştır.GVK, ücretlerin vergilendirilmesi konusunda ikili bir düzenleme yapmıştır.Bunlardan birincisi götürü usulde vergilendirmenin bir türü olan vergi karnesi uygulaması yöntemidir.Diğeri ise kaynakta kesme(tevkif, stopaj usulü) yöntemiyle vergilemedir.Kaynakta kesme uygulamasında işveren çalışanlar için bordro hazırlar ve GVK’nın 63. Maddesinde belirtilen indirimleri yaptıktan sonra kalan miktar üzerinden (gerçek ücret) ücretlinin vergisini kesip kalan net tutarı hak sahibine ödemektedir.Belirtilen indirimlerin diğer gelirlerden yapılan indirimlerle kıyaslanması halinde ücret gelirleri için öngörülen indirimlerin diğer gelir unsurlarında indirilmesine izin verilenlerden daha az olduğu görülebilecektir. Örneğin, serbest meslek gelirlerinde serbest meslek erbabının kullandığı aracın giderleri, evini hem işyeri hem mesken olarak kullananların ev kirasının tümü ile konuta ait giderlerin yarısını gelirinden indirebilmesi gibi uygulamalar gösterilebilir.

Ayrıca ücret gelirlerinden ödenen vergiyi sermaye kazançlarına kıyasla ağırlaştırıcı bir etken de dayanıklı malların aşınma ve yıpranma paylarını kaba gelirden indirebilmeleri, buna karşılık işçilerin gelir elde ederken emek güçlerinin yıpranmasını karşılayan böyle bir indirimin olmamasıdır.<sup>199</sup>

Diğer taraftan, emekçi işgücünü sunarken makine amortismanları gibi sağlık, koruma, tedavi giderlerini indirim konusu yapamamaktadır. Yine makine teçhizat yenileme fonu gibi uygulamalarla kıyaslanabilecek olan ücret sahibi kişinin kendisini ve yetiştirmekte olduğu yeni emeğin( çocuklarının) eğitimi için yapılan giderler de indirilememektedir. Belirtilen bu eğitim harcamaları Avrupa Birliği’nde Vergi dışı teşvikler adı altında karşılıksız yardımlar olarak verilmektedir.<sup>200</sup>

Türk gelir vergisi uygulamasında, gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin, matrahlarını tespit ederken gerçek gider veya götürü gider usulünü seçme imkanları, bu bakış açısıyla mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı görünmektedir.

---

<sup>198</sup> GVK md.61,(Değişik:24/12/1980-2361/43 md.).

<sup>199</sup> Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**,8. Baskı,Batı Türkelî Yayıncılık,İstanbul 2004,s.50.

<sup>200</sup>Sebatî,BENLİKOL, H MÜFTÜOĞLU, **Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvikler**,İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul 1997,s.16.

Çağdaş bir gelir vergisi tarife yapılarına kıyasla mükellefleri medeni durum ve ailevi durumlara göre gruplara bölmekte ve her grup için farklı matrah aralıkları belirlemektedir. Çağdaş bir gelir vergisi tarifesinde sosyal ve ailevi durumlar dikkate alındığı için daha çok vergi adaleti gerçekleştirilmektedir.

193 sayılı Gelir vergisi Kanununun gerekçesinde vergilerin adalete uygun olarak tatbik edilmeleri için gerekli olan şartlardan bir tanesinin üniter yapı içerisindeki artan oranlılık olduğu vurgulanmıştır. Kanun tasarısında sekiz gelir dilimli %15-45 arasında değişen oranlarda vergi oranı öngörülmüştür.<sup>201</sup>

Ancak yedi gelir dilimli %10-70 oranlı vergi tarifesi kabul edilmiştir.<sup>202</sup> Vergi tarifeleri gerek oran gerekse basamak nezdinde ekonomik ve sosyal nedenlerle yıllar itibariyle değişikliklere uğramıştır.

GVK md.103 vergi tarifelerini düzenlemekte olup, 5281 sayılı Kanun'un (31.12.2004 tarih ve 25687(3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)29. maddesiyle değiştirilen ve 01.01.2005'ten itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere gelir vergisine tabi gelirler,

**Tablo 12: 2005 Yılı Gelir Vergisi Tarife Yapısı**

6600 YTL'ye kadar			%20
15000 YTL'nin	6600 lirası için	1320 lira, fazlası	%25
30000 YTL'nin	15000 lirası için	3420 lira, fazlası	%30
78000 YTL'nin	30000 lirası için	7920 lira, fazlası	%35
78000 YTL fazlası	78000 lirası için	24720 lira, fazlası	%40

Kaynak:Tamer Budak,**Tarifsiz tarife:GVK md.103**,Yaklaşım Dergisi,Ekim 2010,Sayı 214,s.187

Tarifeye tabi olup; ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, yukarıdaki tarifede yer alan vergi oranları beş puan indirilmek suretiyle uygulanmıştır. Böylece 1999'dan itibaren ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde diğer gelir unsurlarına, her gelir dilimi itibariyle uygulanan

<sup>201</sup> Başbakanlık Muamelet Genel Müdürlüğü,Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı,GVK Geçici Kom.Raporu,Ankara 1947,s.9.

<sup>202</sup> Bedri GÜRSOY, **Kamu Gelirleri**, Ankara 1963,s.89.

oranlardan 5 puan daha düşük oranların uygulanmasına ilişkin düzenlemenin yapılmasıyla ayırma ilkesi gerçek anlamda uygulanır hale gelmiştir.<sup>203</sup>

Budak'a göre "5479 sayılı Kanun<sup>204</sup> ile kaynağına bakılmaksızın, yani ücret ve ücret dışı gelir olarak ayırma tabi tutulmaksızın vergiye tabi tüm gelirler için tek tarife uygulamasına geçilmiş, tarifede 5 olan dilim sayısı, 4'e indirilip tarifenin dilim ve oranları yeniden belirlenmiştir. Düzenlemeyle ayırma ilkesinin bir uygulaması olan ücretliler için farklı(indirimli) vergi tarifesi uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır. Kanun'un 1. Maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere gelir vergisine tabi gelirler;

**Tablo 13: 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarife Yapısı**

7000 YTL'si için			% 15
18000 YTL'si için	7000 YTL'si için	1050 YTL, fazlası	% 20
40000 YTL'nin	18000 YTL'si için	3250 YTL, fazlası	% 27
40000 YTL'den fazlasının	40000 YTL, fazlası	9190 YTL, fazlası	% 35

Kaynak:BUDAK,s.188

Tarifeye göre vergilendirilmiştir. Yapılan düzenleme ile ücret dışı gelir elde edenler ücret geliri elde ediyormuş ve ücret geliri elde etmenin zorluğuna katlanıyormuş gibi ücret geliri elde edenlerin tarifesiyle vergilendirilmeye başlanmıştır.

Oysa Anayasa'nın 55.maddesindeki adaletli bir ücret elde etme ilkesi ve 73. Maddesi bir arada ele alındığında, ücret geliri elde edenlerin ücret dışında gelir elde edenlerle aynı tarifeye tabi olması özellikle ayırma ilkesiyle birlikte sosyal devlet ve adalet anlayışına aykırılık oluşturmaktadır. Yeni gelir vergisi tarifesi ile eski gelir vergisi tarifesi karşılaştırmasını yapan Anayasa Mahkemesi'ne göre,

"karşılaştırma, ücretliler ile ücret dışı gelir elde eden diğer yükümlüler arasında yapıldığında, bu dilimde ücretlilerin üzerindeki yükün diğer gelir vergisi yükümlülerine göre

<sup>203</sup> Gülay Akgül Yılmaz,'Türkiyede Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet Bakımından Değerlendirilmesi',Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi,2006,Sayı:1,s.253.

<sup>204</sup> 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yükseldiği, yeni tarife ile ücretlilerin vergi yükü artırılırken diğer gelir vergisi yükümlülerinin yükünün azaldığı ortaya çıkmaktadır... Ücret geliri elde edenlerin mali gücü ile gelirin niteliği ve kişisel durum arasında bağlantı kurulamamıştır... Oran, verginin asli unsurlarından olup mali gücü etkileyen en önemli ölçütlerden biridir. Vergi oranı ile vergiye tabi gelirin niteliği arasında doğrudan bağlantı vardır. Vergilendirmede farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulması, vergi adaletinin sağlanması için gereklidir... Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre salt emeğe dayalı olarak elde edilen gelir niteliğinde olması ve vergi baskısının yüksekliği nedeniyle özellikle bu geliri elde edenlerin ekonomik durumları ile vergi oranları arasında doğrudan bir bağlantının kurulamaması ve ücretlilerden vergi alınırken mali gücün göz ardı edilmesi düşünülemez... Anayasa'nın 73. Maddesindeki 'mali güç' ilkesi ile 55. Maddesindeki 'adaletli bir ücret elde etme' ilkesi bir arada değerlendirildiğinde, ücret gelirlerinin ücret dışında elde edilen gelirler ile aynı oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesi, adalet ilkesini de zedeler.<sup>205</sup>

Ayırma ilkesinin kaldırıldığı yeni vergi tarifesi, ücret geliri elde eden mükelleflerin daha ağır vergi yüküne maruz kalmalarına neden olmuş; yapılan düzenlemede yer alan 40000 YTL'den fazlasının 40000 YTL'si için 9190 YTL, İbaresinden sonra gelen '...fazlası %35 oranında...' ibaresi, 'ücret gelirleri yönünden sosyal hukuk devletine ve mali güce göre vergilendirmeye aykırılık içermektedir.'

### **3.2.2. Kurumlar Vergisinin Vergi Ödeme Gücü Açısından Değerlendirilmesi**

Kurumlar vergisinin kaynağı kurum kazancıdır. Kurumlar vergisi gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. GVK.'nun 2'nci maddesinde yedi bent halinde sayılan gelir unsurlarından herhangi birisi kurumlar vergisi mükellefi tarafından elde edildiğinde kurumlar vergisinin konusuna girer. KVK.'nda gelir deyimi kazanç ve iratları da kapsayacak biçimde kullanılmıştır. Bunu nedeni kurumların irat olarak elde ettikleri gelirin de bilanço bakımından 'kazanç' niteliğinde kabul edilmesidir. Kurumlar nereden, nasıl elde etmiş olurlarsa olsunlar elde ettikleri safi karın tamamını kurum kazancı olarak adlandırmaktadır.<sup>206</sup>

---

<sup>205</sup> Anayasa Mahkemesi'nin, 15.10.2009 tarih ve E.2006/95,K.2009/144 sayılı Kararı(08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>206</sup> Abdurrahman, AKDOĞAN, **Türk Vergi Sistemi**.Ankara , 1987,s.57-58.

Kurumlar Vergisi, objektif nitelikli bir vergi olduğundan Gelir Vergisi'ndeki gibi mali gücü ölçme tekniklerinden artan oranlı bir tarife; kurum kazancı sadece sermaye iradı olduğundan ayırma ilkesi; kurumun kişisel yapısı dolayısıyla asgari geçim indirimi uygulaması söz konusu değildir.<sup>207</sup>

1949 tarihli KVK'nun ilk şeklinde kurumlara uygulanacak olan vergi oranına yönelik ikili yapı ayırma ilkesinin kısmen uygulanması olarak değerlendirilebilir. Nitekim sermaye şirketlerine ve kooperatiflere yönelik olarak %20; diğer kurumlar için %35 olarak tespit edilmiş olan vergi oranları sermaye şirketlerine ve kooperatiflere yönelik avantajlar sunmaktaydı. Bu ikili yapının amacı şirketleşmeyi özendirerek ülkedeki sermaye birikimini çoğaltmaktır. Ancak 5520 sayılı KHK'da %20 olarak tek vergi oranı tespit edilmiştir. Dolayısıyla kurumlar vergisinde ayırma ilkesine yer verilmemiştir<sup>208</sup>

### 3.2.3. Emlak Vergisinin Ödeme Gücü Açısından Değerlendirilmesi

Bakanlar Kurulu'na, ödenecek emlak vergisi miktarını ilgili belediye meclislerinin kararı ve belediye başkanının teklifi üzerine, mahalleler, köyler veya cadde, sokak yahut farklı bölgeler itibariyle birlikte veya ayrı ayrı olmak üzere 1986 yılı için % 40'tan, 1987 yılı için %20'den fazla olmamak üzere indirebilme yetkisini veren EVK'nun geçici 14 üncü maddesini incelemiş ve bu hükmü Anayasaya aykırı bulmadığı gibi, farklı yerlerde oluşacak değer farklılıklarına göre emlak vergisi miktarlarının ayarlanabilmesi imkanının getirilmesini mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerinin uygulanabilmesi için gerekli görmüştür.<sup>209</sup>

Emlak vergisi servet üzerinden alınan bir vergi olup bu verginin mükellefi tapuda üzerine bina, arazi veya arsa kayıtlı olan gerçek veya tüzel kişilerdir. Bununla birlikte uygulamada önemli bir sorun olan ev sahibi kiracı ilişkisinde ise kiracıların emlak vergisi ile ilgili sorumlulukları yoktur.

EVK'nin muafiyetlerine gelince; kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar, köylere ve köy birliklerine ait soğuk hava depoları, içmeler, kaplıcalar, kazanç amacıyla işletilmeyen hastane, dispanser, sağlık, teşhis ve tedavi merkezleri, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler ve kreşler şeklindedir. İlaveten belediye ve mücavir alan

---

<sup>207</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.329; TUNCER, Selahattin *Vergi Uygulamaları*, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984, s.267, Şerafettin AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.280.

<sup>208</sup> BUDAK, s.227.

<sup>209</sup> TEKBAŞ, 2009, s.308-309.

sınırları dışında bulunan, ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılmayan arsa ve araziler ile basit usulde vergilendirilen mükelleflerin işyeri olarak kullandıkları arsa ve araziler için Emlak vergisi ödenmez. Sit alanı ve doğal Sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmazlar için de emlak vergisi söz konusu değildir.<sup>210</sup>

Bina vergisine yönelik daimi muafiyetler topluca değerlendirildiğinde kurum ve kuruluşların bina, eklenti ve diğer yapılara yönelik sağlanan muafiyetlerden hiç biri mali güce göre vergilendirmeyi esas alınarak yapılmamıştır. Bu muafiyetlerden bir kısmı askeri, bir kısmı siyasi ve diğerlerinin ise politik amaçlı olduğu görülmektedir.<sup>211</sup>

EVK'da bina vergisine yönelik istisna düzenlenmemiş iken, arazi vergisine yönelik düzenlenen tek istisna EVK m.16 ile yapılmıştır. Buna göre, mükelleflerin bir belediye ve bu belediyenin mücavir alan sınırları içinde bulunan arazisinin(arsalar hariç) toplam vergi değerinin 10000 TL'si Arazi Vergisinden istisnadır.<sup>212</sup>

Emlak vergisinde ikili vergi oranı uygulanması, aslında bir ayırım olarak nitelendirilebilir. Nitekim ikametgah olarak kullanılan meskenler ile diğer binaların vergi oranı farklılaştırılmış, mükelleflerin yaşamlarını idame ettirdikleri meskenlerin bina vergisi oranı düşük tutulmuştur. Aynı şekilde ağırlıklı olarak emek faktörünü kullanarak arazisinden gelir elde eden mükelleflerin ödeyeceği arazi vergisi oranı, daha ziyade sermaye unsurunu yansıtan arsalara göre nispeten düşük tutulmuştur. Dolayısıyla emlak vergisi uygulamasında hukuksal olarak bir ayırma ilkesinin mevcudiyetinden söz edilebilir.<sup>213</sup> Ayırma ilkesi vergi ödeme gücünün göstergelerinden sayıldığına göre emlak vergisinin bu yönü itibariyle vergi ödeme gücüne uygun olduğu söylenebilir.

#### **3.2.4. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Ödeme Gücü Açısından Değerlendirilmesi**

Motorlu Taşıtlar Vergisinin spesifik olarak alınması nedeniyle aynı güce, lükse, yaşa ve hatta değere sahip olmayan ama aynı ağırlığa sahip araçların aynı ölçüde vergilendirilmesine neden olabilmektedir. Varsayımsal olarak, 500 bin TL değerindeki bir

---

<sup>210</sup> ÇOMAKLI, s.273-274.

<sup>211</sup> BUDAK,s.239.

<sup>212</sup> BUDAK,s.238.

<sup>213</sup> BUDAK,s.239.



otomobilin vergisi, 50 bin TL değerindeki otomobilin vergisinden(motor silindir hacminin düşük olması nedeniyle) daha az olabilmektedir.<sup>214</sup>

Ödenen ÖTV' de vergi değerine eklenir ve bu değer KDV matrahı olarak kabul edilir. Böylece KDV matrahına dahil edilen ÖTV nedeni ile ÖTV'nin de katma değer vergisi alınmış olur. Bu durum otomobil üzerindeki vergi yükünün ağırlaşmasına neden olmaktadır. Örneğin motor silindir hacmi 2000 cc olan bir aracın değeri 20.000 TL varsayalım, bu araç için ÖTVK'nın II Sayılı Ek cetveline göre değeri üzerinden % 84 ÖTV ödemesi gerekir, ayrıca %18'de KDV ödenir. Aracın toplam maliyeti 20.000 TL bir araç için 23.424 TL ÖTV ve KDV ödenir, toplam vergi yükü %117.1'dir.<sup>215</sup>

Sorunun çözümü olarak araç alımına uygulanan ÖTV indirilerek AB seviyesine çekilmesi ve araç alımı üzerinden alınan KDV'nin matrahına ÖTV'nin dahil edilmemesi ödeme gücü ilkesine daha uygun olur.<sup>216</sup> Motorlu taşıtlar üzerindeki vergilemede motorlu taşıtın lüks bir mal sayılması görüşü güdülmüştür ve ancak maddi olarak yukarı seviyedeki vatandaşların taşıt alabileceği düşünülmüştür. Ancak 2000'li yıllarla birlikte taşıtlar lüks olmaktan çıkmış, ihtiyaç maddesine dönüşmüştür. Artık orta ve alt kesimdeki vatandaşlar taşıt alabilmektedir. Bu nedenle taşıtların vergilemesi kuralları tekrar ele alınırsa ödeme gücü ilkesine daha uygun hale getirilebilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. Maddesine göre Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları, gider olarak kabul edilmez.<sup>217</sup>

Ayrıca MTVK'nın 14. Maddesinde<sup>218</sup> 'Bu Kanunun b) fıkrasının (I), (II) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan (Ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir. Kısaca bilançoda yer alan bir otomobil ya da uçak işle ilgili ticari araç değilse ödenen MTV'si gider kabul edilmiyor.

---

<sup>214</sup>Şükrü, KIZILOT,'Otomobillerle ilgili vergilendirme ve sorunlar'Yaklaşım Dergisi,Kasım 2008,Sayı 191,[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081113157.htm\(02.04.2011\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081113157.htm(02.04.2011)).

<sup>215</sup> KIZILOT,(02.04.2011).

<sup>216</sup> KIZILOT, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081113157.htm\(05.04.2011\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081113157.htm(05.04.2011)).

<sup>217</sup> GVK.md.41,**Gider Kabul Edilmeyen Giderler**,EK:24/6/1994-4008/25 md.

<sup>218</sup> GVK.md.14, **Gider Kaydedilmeme Hali**,Değişik:29/11/1984-3088/9 md.

MTV mükellefin niteliğini göz önünde tutmadığından, vergilendirmeye yönelik maktu değerler araçların yaşına ve motor hacmine bağlı olarak değişmesinden dolayı MTV uygulamasında ayırma ilkesi söz konusu değildir. Nitekim aynı yaş ve motor gücüne sahip aracı satın alan mali gücü üst düzeydeki A kişisi ile mali gücü çok alt düzeyde olan B kişisi MTVK karşısında aynı vergiye tabi tutulmaktadır. Her ne kadar motor gücü yüksek, yaş düşük araçları daha ziyade mali gücü üst seviyede olanlar alıyor gibi görünse de bu kişiler kendileri eşleri ve aile fertleri için motor gücü daha düşük araçları satın almaları olasıdır.<sup>219</sup> Ödeme gücü ilkesine daha uygun bir vergileme kasko değerinin matrah olarak alınması ile gerçekleşebilir. Piyasada her mal ve hizmet mübadele değeri ile ölçülür. Buna en yakın değer kasko değeridir.

MTVK'nın 5. maddesindeki 1. Sayılı tarifede sayılan araçlar için yıllar itibariyle uygulanacak olan MTV tutarları Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği tarafından her yılın ocak ayında ilan edilen kasko sigortası değerlerinin % 6'sını aşması halinde, aynı yaş grubunda bulunan taşıtlara ait vergi tutarlarını, bir alt kademedeki taşıtlara isabet eden vergi tutarları olarak belirlemeye, bu oranı %4'e kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.<sup>220</sup> Halen yürürlükte olan ve MTV indirimi olarak uygulamaya geçen bu BKK ile yapılan kabulünü yaygınlaştırılması gerekmektedir. Bu uygulamaya geçiş devlet için bir fikir değişikliğine gidildiği anlamına gelmeyeceği gibi mevcut uygulamayı da kolaylaştıracaktır. Değer olarak alınan tutarın esas alınması birden çok tarafın vergilemeye katılımını sağlayacağından uygulamaya geçiş ve vergilemeye uyum kolaylaşacaktır. Değer üzerinden vergileme yapıldığı zaman oranlarda belirlenmelidir. MTV'de ödeme gücü de dikkate alınarak gerekli hallerde oran farklılaştırması yapılabilir.

Bununla birlikte Danıştay<sup>221</sup> LPG yakıtı kullanan taşıtlardan, diğer yakıt kullanan taşıtlara göre farklı oranlarda ek motorlu taşıtlar vergisi alınmasının eşitlik ve vergilemede adalet ilkesine aykırı olduğu konusunda verdiği kararda vergi konusu olan unsurun kullanım alanlarına göre ayırma tabi tutulabilmesini ve bu yönde vergilendirilmesini Anayasa'nın 73 maddesi hükümlerine aykırı bir uygulama olmadığını değerlendirmiştir.<sup>222</sup>

ÖTVK'nın 9. Maddesine göre, Özel tüketim vergisine tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığı'nca

---

<sup>219</sup> BUDAK,s.233.

<sup>220</sup> MTVK.md.5, **Vergileme Ölçü ve Hadleri** (Değişik:25/12/2003-5035/23 md).

<sup>221</sup> Danıştay 7.D.,11.06.2001,E.2001/1,K.2001/2124.www.danistay.gov.tr.

<sup>222</sup> BUDAK,s.233.

belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir. Ancak aynı listede yer almayan malların birbirinin imali için kullanılması halinde ödenen ÖTV, tahsil edilen ÖTV'den indirilemez. Kısacası, örneğin araca konan müzik seti için ödenen ÖTV, aracın satılması sonucu tahsil edilecek ÖTV'den düşülemiyor. Çünkü müzik seti IV sayılı cetvelde, otomobil II sayılı cetvelde, aynı cetvelde yer almayan ve birbirinin üretiminde kullanılan mallar için ödenen ÖTV indirim konusu yapılamaz. Bu durum otomotiv sektöründe bir sıkıntı, üretimde kullanılan ağır yağ, müzik seti vb. donanım eğer başka bir firmadan alınıyorsa ödenen ÖTV indirim konusu yapılamıyor.<sup>223</sup>

---

<sup>223</sup> KIZILOL, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081113157.htm>(05.04.2011).

### 3.2.5. Katma Değer Vergisinin Ödeme Gücü Açısından Değerlendirilmesi

Türkiye’de 1.1.1985 tarihinden günümüze kadar olan zaman diliminde %0,%1,%3%.6%,%8,%10,%11,%12,%13,%13,5,%15,%17,%18,%20,%23,%25,%26 ve% 40 olmak üzere 19 farklı KDV oranı uygulanmıştır.<sup>224</sup>

Uygulanan KDV oranları, Bakanlar Kurulu’nun 2002/4480 sayılı kararı ile tespit edilmiştir. Buna göre, dört olan KDV listesi ikiye, beş olan KDV oran sayısı üçe düşürülmüştür. Bu uygulama ile KDV sistemindeki çok oranlı yapı sadeleştirilmiştir.<sup>225</sup>

Dolaylı bir vergi olan KDV, vergi mükelleflerinin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almayan, objektif nitelikli bir vergi yükümlülüğü olması nedeni ile vergi ödeme gücü kavramı ile bağdaşan bir yapıya sahip değildir. KDV’nin vergi adaletini bozma yönündeki etkisi, dikey vergi adaletine yaklaşılmaması bakımından, oran farklılaştırmasına gidilmek suretiyle azaltılmaya çalışılmaktadır.<sup>226</sup>Çünkü KDV’de tek oran uygulaması bir takım idari kolaylıklar sağlasa bile, vergi adaleti açısından olumsuz bir etki oluşturmaktadır.<sup>227</sup>

KDV’de vergi adaletine yaklaşılmaması bakımından oran farklılaştırılmasında indirimli ya da yüksek vergi oranları uygulanacak mal ve hizmet gruplarının içinde bulunan vergi sisteminin ve toplumun genel ihtiyaçlarının dikkate alınmak suretiyle titiz bir şekilde belirlenmesinin önemidir.<sup>228</sup>Bu anlamda KDV’de oran farklılaştırması yoluyla tersine artan oranlı yapısı törpülenmek isteniyorsa, farklılaştırılmış oranların uygulanacağı mal ve hizmet kategorileri dikkatli bir şekilde tespit edilmeli, düşük gelir gruplarının harcamalarını yoğunlaştırdıkları, mücevher, kürk, ileri teknoloji ürünü kamera ya da tamamen özel zevklere dayanan yat, kotra gibi mallar daha yüksek oranda vergilendirilmelidir.<sup>229</sup>

KDV oranlarının vergi adaletini sağlama noktasında yapılan bir başka tespit de oranların belirlenmesi aşamasında, zorunlu-lüks mal ve hizmet ayırımına paralel olarak, yapılması gereken oran farklılaştırmasında birtakım aksaklıkların ortaya çıkmasıdır.<sup>230</sup>

---

<sup>224</sup> KARABAĞ, s.183.

<sup>225</sup> KARABAĞ, s.184.

<sup>226</sup> KARABAĞ, s.114.

<sup>227</sup> İzzetin ÖNDER Katma Değer Vergisinin Ekonomik Etkileri’İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,30.seri,Yıl:1984-1985,s.12.

<sup>228</sup> KARABAĞ, s.115.

<sup>229</sup> KARABAĞ, s.116.

<sup>230</sup> KARABAĞ, s.124.

Bu aksaklıklar, genel anlamda oranların tespiti sırasında ekonomik ve sosyal bazı gerçeklerden uzaklaşılmasından kaynaklanmakta, bu durum vergi adaletini zedeleyen etkiler oluşturmaktadır.<sup>231</sup>

Örneğin, günümüzde lüks olarak nitelendirilemeyecek buzdolabı, televizyon ve bazı bölgeler için zorunlu bir tüketim malı olma niteliği taşıyan klimalar, ülkemizde %18 oranında vergiye tabi tutulmakta; ancak zümrüt, pırlanta, yakut gibi daha çok yüksek gelir grubuna dahil bireylerin kullanımına yönelik olarak yapılan teslimler yüzde '0' sıfır oranında KDV'ye tabi olmaktadır.<sup>232</sup>

1.Hizmet sektöründe faaliyet gösteren lokantalar, toptan olarak aldıkları et, un, pirinç, kuru fasulye, mercimek, patates, kuru soğan, sebze ve meyve için yüzde 1 oranında KDV öderken sundukları yemek hizmeti nedeniyle yüzde 18 oranında KDV hesaplamaktadırlar. Dolayısıyla bu durum KDV açısından alış – satışlarda ciddi bir uçurumun doğmasına neden olmaktadır.<sup>233</sup>

2.Gazete ve dergiler yüzde 1 oranında KDV'ye tabi tutulurken, bu yayınların hazırlanmasında kullanılan kağıtları ise yüzde 8 oranında KDV'ye tabidir.<sup>234</sup>

3.Net alanı 150 metrekareye kadar olan konutların teslimi yüzde 1 oranında KDV'ye tabi iken,150 metrekareyi aşan konutlar, 10 santimetrekare aşmış olsa bile tamamı yüzde 18 oranında KDV'ye tabi tutulmaktadır.<sup>235</sup>

4.Kitap ve benzeri nitelik taşıyan yayınlar yüzde 8 oranında KDV'ye tabi tutulmakta iken, aynı kitapların bilgisayar ortamına aktarılarak CD şeklinde satılması durumunda KDV'si yüzde 18 oranında uygulanmaktadır.<sup>236</sup>

5.Sinemada film seyredilmesi yüzde 8, aynı filmin evlerimizde DVD ya da VCD'den izlenmesi halinde yüzde 18 oranında KDV ödenmektedir.<sup>237</sup>

---

<sup>231</sup> SARIOĞLU,s.226.

<sup>232</sup> KARABAĞ,s.125.

<sup>233</sup> (Şükrü, KIZILOT, **Ne Olacak Bu Büfeci Ve Lokantacının Hali** Hürriyet Gazetesi, 08.02.2005) 'den aktaran KARABAĞ,s.107.

<sup>234</sup> (Şükrü, KIZILOT, **Bakın Şu Trajikomik Oranlara** Hürriyet Gazetesi, 08.11.2004) 'den aktaran KARABAĞ,s.107.

<sup>235</sup> (Şükrü, KIZILOT, **KDV inmeyecek Bari şu oranlar insin**, 04.11.2004 tarihli hürriyet gazetesinde yayımlanmıştır.)'den aktaran KARABAĞ,s.107.

<sup>236</sup> (Şükrü, KIZILOT **'KDV İndiriminde bir hamle daha'**,11.01.2005 tarihli hürriyet gazetesinde yayımlanmıştır.)'den aktaran KARABAĞ,s.107.

7.Kuru üzüm, kuru kayısı, kuru incir, ceviz, fındık, gibi ürünlerin toptan satışlarında uygulanan KDV oranı yüzde 1 iken, bu ürünlerin nihai tüketicilere perakende satışında uygulanan KDV oranı ise yüzde 8'dir.<sup>238</sup>

8.Günlük yaşantımızda sıklıkla tükettiğimiz sebze ve meyvelerin taze olanları, konserveleri, turşuları, salamuraları ve kurutulmuşları yüzde 8 oranında KDV'ye tabi iken, dondurulmuş olanları bu kapsamın dışında tutularak yüzde 18 oranında KDV'ye tabi olmaktadır. Şükrü Kızılot, Zeytin, Peynir, Süt ve yumurta 06.01.2005 tarihli Hürriyet Gazetesinde yayımlanmıştır.

9.Hastane ve yurtlarda kalmak için ödenen bedeller yüzde 8 oranında KDV'ye tabi iken, yaşlı insanların barındığı, sosyal amaçlı kuruluşlar olan huzur evleri açısından ise söz konusu hizmet bedeli üzerinden yüzde 18 KDV'si alınmaktadır.<sup>239</sup>

Türkiye'de temel gıda maddeleri ve zorunlu bir takım mal ve hizmetler düşük oranda (%1 ve %8) KDV'ye tabi tutulmuştur. Bu durum özellikle, düşük gelir grubuna dahil bireyler açısından, vergi adaletine uygun bir yaklaşım olarak görülmektedir. Ancak söz konusu mal ve hizmetleri yüksek gelir grubuna dahil bireylerinde tükettiği göz ardı edilmemelidir. Dolayısıyla söz konusu durum, düşük gelir grubuna dahil bireyler açısından adaletsizliğe yol açmaktadır.<sup>240</sup>

3065 sayılı KDVK'nın birçok maddesinde yapılan düzenlemelerle çeşitli kurum ve kuruluşlara çeşitli amaçlar dahilinde yaptıkları işlemler dolayısıyla KDV'den muafiyet tanınmıştır.

Vergi hasılatının yapılan idari giderleri karşılayamayacağı kadar küçük işleri olan esnaflar, basit usulde vergilendirilenler ve küçük çiftçiler, verimli olmadığı için ve vergilendirmenin güçlüğü nedeniyle katma değer vergisinden muaf tutulmuşlardır.<sup>241</sup>

---

<sup>237</sup> (Şükrü, KIZILOT, **Turizm KDV'si iniyor Sıra spora geliyor.**'23.03.2005 tarihli hürriyet gazetesinde yayımlanmıştır.) 'den aktaran KARABAĞ, s.107 -108.

<sup>238</sup> Abdullah, TOLU, **KDV Oranlarında Yapılan Son Değişiklikler** Yaklaşım, Yıl:13, Sayı:146, Şubat, 2005, s.206.

<sup>239</sup> (Şükrü, KIZILOT, **İşsizlere ve ev hanımlarına emlak vergisi avantajı,** 26.03.2005 tarihli Hürriyet Gazetesi'nde yayımlanmıştır.) 'den aktaran KARABAĞ, s.107-109.

<sup>240</sup> KARABAĞ, s.125-128.

<sup>241</sup> (Şükrü, KIZILOT, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması,** 2.B., Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1996, s.810; Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi,** Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004, s.217) den aktaran KARABAĞ, s.107.

KDV m.17/4-g ile yapılan düzenleme ile 01.08.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar, döviz, para, damga pulu, değerli kağıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıkları teslimi KDV'den istisna edilmiştir. İstisna kanunda belirtilen malların sadece hurda halleriyle sınırlıdır.

Hurda mallar kullanılarak üretilen mallar KDV'ye tabidir. Üretim neticesinde KDV alınması hurda ve atıkların geriye dönüşümünü ve ekonomiye kazandırılmasını olumsuz etkileyebilir. Çünkü istisna sadece hurda ve atıkların ilk tesliminde yani henüz üretime sokulmadığı aşama için geçerlidir. Fakat petrol üretim ve arama için bulunan istisna kayda değerdir.

Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve arıtma faaliyetleri ile 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre yapılan petrol arama faaliyetlerine ilişkin olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır. Altın, gümüş ve platin ile ilgili arama, işletme, zenginleştirme ve arıtmaya yönelik faaliyetlerin icrası ile ilgili ekipman, makine, teçhizat, sarf malzemesi, yedek parça, iş makinesi, enerji, etüt, proje, müşavirlik, inşaat işleri, taşıma, her türlü kiralama (binek otomobil hariç), satın alınması veya kiralanması istisna kapsamına giren iktisadi kıymetlerin tadil, bakım ve onarım hizmetleri gibi mal ve hizmet alımları istisna kapsamında değerlendirilmektedir.<sup>242</sup>

Zorunlu tüketim malları ile çocuklar için gerekli maddelerde vergi indirimi yapılması, zanaatkarların kullandıkları alet edevatların vergi dışı bırakılması ayırma ilkesinin uygulama şekillerine örnek gösterilebilir.<sup>243</sup>

Maliyete dayalı muafiyetler, toplanan gelirlerin yapılan giderleri karşılamayacak kadar küçük düzeyde olan yükümlülere yönelik muafiyet olup, bu grupta esnaf, basit usulde vergilendirilenler ve küçük çiftçiler yer almaktadır.<sup>244</sup>

Vergi ödeme gücü araçlarından birisi de artan oranlılık olduğuna göre KDV'ni bu açıdan değerlendirmek de vergi ödeme gücü açısından yerinde olacaktır. KDV oranlarına bakıldığı zaman %1,%8 ve %18 olduğu görülmektedir. KDV bu oran yapısıyla ortalama olarak yüksek bir orana sahip olup bu durum vergi ödeme gücünü daraltıcı bir unsurdur.

---

<sup>242</sup> Katma Değer Vergisi 93 Seri No'lu Genel Tebliği, RG:19.01.2005,25705.

<sup>243</sup> Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1998, s.382.

<sup>244</sup> BUDAK, s.241.

Ayrıca oran yapısı ve bu oranlara denk gelen ürünlere bakıldığı zaman ve bu ürünleri tüketen insanların gelirleri dikkate alındığında ödeme gücü ilkesinin göz ardı edildiği göze çarpmaktadır.<sup>245</sup>

Bir diğer husus, toz- kesme şeker, yemeklik yağlar, taze sebze meyve gibi zorunlu tüketim malları %8 KDV üzerinden vergilendirilirken, kuru üzüm, kuru incir, fındık, antepfıstığı gibi zorunlu ihtiyaç malzemesi sayılmayacak bu ürünlerin sırf ihraç potansiyeli yüksek diye %1 ve %8 olarak daha düşük ve eşit vergilenmesi<sup>246</sup> vergi ödeme gücüne aykırılık teşkil etmektedir.<sup>247</sup>

Yine kitap ve benzeri yayın satışları ve okul defterleri, silgi, kalem gibi, ailesinin geçim düzeyi düşük olup okumak zorunda olan bir genç için hayati önemde olan bu araç ve gereçlerin KDV'si %8 iken, diğer yandan hiç zorunlu olmayan sırf bir hobi olsun diye keyfi vakit geçirilen sinema ve tiyatro gibi yerlerin giriş ücretlerinin de % 8 KDV'ye tabi olması<sup>248</sup> ödeme gücü ilkesine uygun gözükmemektedir.

Lokantalarda uygulanan KDV oranı da vergi ödeme gücü açısından tartışılır niteliktedir. Zira birinci sınıf ruhsatı olanlar dışındaki içkili lokantalarda KDV oranı %18 iken diğer içkisiz lokantalarda KDV oranı %8 civarındadır.<sup>249</sup> Burada her ne kadar içkili lokantalar daha çok keyfi olarak ailelerin eğlenme amaçlı yemek yiyip içki içtikleri yerler olsa da, işveren açısından vergi ödeme gücü dikkate alınarak bakıldığında içkili ve içkisiz lokantada KDV oranının %10 gibi dikkate değer derecede farklı olması eşitlik ilkesini zedeleyebilir. Toplumda içki kötü bir şey olduğu için caydırıcılık açısından çok vergilenmesi gerekir gibi bir kanı mevcuttur. Belki de devletin bu tür alışkanlıkların önüne geçme veya azaltmakla toplum sağlığını tehlikeden uzaklaştırma gibi bir gayesi de bulunabilir. Bu uygulamalar doğru bir amaç için de olabilir.

Fakat burada tartışılan konu vergi ödeme gücü olduğundan dolayı çok kazananın çok vergi, az kazananın az vergi almak gerekir prensibini ilke edinen vergi ödeme gücü açısından bakıldığında; içkili lokantalara oturan kimselerin genelde zengin insanlar olması ve oraya gelen insanların zaten bu yüksek fiyatları kabul ederek gelmesi ve lokantadan çıkarken yüksek fiyat ödemeleri o lokantacının çok kazandığına ve dolayısıyla çok vergilendirilmesi

---

<sup>245</sup> KARABAĞ, s.128.

<sup>246</sup> BİLİCİ, s.236-237.

<sup>247</sup> KARABAĞ, s.128.

<sup>248</sup> BİLİCİ, s.237.

<sup>249</sup> BİLİCİ, s.237.



gerektiği düşüncesini insanda uyandırabilir. Burada üzerinde durulması gereken husus acaba KDV oran farkının bu kadar çok olması doğru mudur? Zaten içki tüketiminde ÖTV de alınmakta ve bir de KDV oranı bu kadar yüksek olursa çifte vergileme had safhada olur. Bu %18 oranı bu yüzden biraz düşürülmelidir. Mesela %10 -%12 gibi bir oran ideal olabilir.<sup>250</sup>

Bazı eğitime yönelik hizmetlerden alınan KDV oranı yüksektir. Özel kreş, ilköğretim- lise öğretimi, özel dershaneler, okul servis araçları hizmetleri, özel öğrenci yurtları II sayılı tarifede belirtilen %8 KDV oranına tabidir. Özellikle eğitim gibi insan için hayati önem arz eden hizmetleri sunan dershanelerin bu kadar yüksek KDV'ne göre vergilenmesi Anayasanın eşitlik ve mali güce göre vergi alma kavramlarına bu hizmeti alanlar açısından aykırıdır. Günümüzde artık düşük gelir seviyesi olsun yüksek gelir seviyesi olsun herkes bir şekilde çocuğunu dershaneye gönderme zorunluluğunu kendisinde hissetmektedir. Artık bu hizmet lüks olmaktan çıkıp ihtiyaç haline gelmiştir. Dershaneler yüksek KDV'yi fiyatlara yansıttıkları için ve bu ihtiyacı da bildikleri için yüksek hizmet fiyatları istemektedirler. Orta gelir sahipleri, hele düşük gelire sahip aileler için dershaneye çocuğunu yazdırmak demek kendi fiziksel ihtiyaçlarından kısmak demektir. Bu durumu vergi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan asgari geçim indirimi bağlamında düşündüğümüz zaman insanın fiziksel ihtiyaçlarının dolaylı yönden vergilendirilmesi gibi bir durum ortaya çıkar ki bu durum vergi ödeme gücüyle bağdaşmaz.

Ayrıca tekstil ürünlerinde de bu durum benzeri uygulamalar göze çarpmaktadır. İç ve dış giyim eşyası, ev tekstil ürünleri ayakkabı, çanta, halı, kilim gibi herkeste ve her evde mutlaka bulunması gerekli olan bu ürünlerin %8' gibi bir KDV oranına tabi olması alıcı kesimi zor durumda bırakacak bir uygulamadır. İçinde yaşadığımız toplumda bu ürünler zorunlu ihtiyaç malzemeleridir. Evlenip düzenli bir hayata sahip olan her fert bu ürünlerin bir kısmını evinde bir kısmını da kendi üzerinde görmek ister. Bu oranın biraz düşürülüp %5 seviyesine gelmesi iyi olabilir. KDV oranı % 5 gibi bir noktaya indirilirse mükelleflerin faturasız mal ve hizmet alım-satımı yapmaları da engellenmiş olur. Çünkü küçük bir oranın fazla bir vergisi çıkmayacağından vergi kaçırma eğilimleri düşecektir.<sup>251</sup>

---

<sup>250</sup> Selda AYDIN, **Avrupa Birliği Yakınlaştırma Sürecinde Katma Değer Vergisi Oran Yapısının Gelir Etkisi Ve Adalet Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi**, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2009, Sayı244, s.63-64.

<sup>251</sup> AYDIN, s.64.

### 3.2.6. Damga Vergisi Açısından Ödeme Gücü İlkesi

Damga Vergisinde vergi mükellefiyeti ile mali güç arasında bir korelasyonun varlığından söz edilemez. Damga vergisi, hukuku bir işlem ve bu hukuki işlemin kağıda aktarılmasını konu edinen bir vergidir. Hukuku bir işlemin kağıda aktarılması ile ödeme gücü arasında bir sebep sonuç ilişkisi bulunmadığından dolayı söz konusu verginin de ödeme gücü ile bir ilişkisi yoktur. Örneğin işyeri kiralayan bir tacirin kiraladığı işyeri dolayısıyla damga vergisi açısından her hangi bir yükümlülüğü yoktur. Ama kira ilişkisinde tarafların yükümlülüklerini belirleyen sözleşmenin düzenlenerek imzalanması ise, damga vergisi yükümlülüğünün doğmasına neden olmaktadır. Halbuki söz konusu kişilerin sözleşme imzalama işlemleri ile ödeme güçleri arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır. Kişilerin ekonomik ve kişisel durumları da göz önünde bulundurularak mali güce göre vergi alınması aynı zamanda vergilemede yatay ve dikey eşitliğinde sağlanması demektir. Dolayısıyla damga vergisini de bu açıdan düşündüğümüz zaman damga vergisinde, biraz önce de belirtildiği gibi verginin temel yapısı gereğince mali güce göre vergilemenin yapılması mümkün olmadığından, bu vergi için, yatay ve dikey eşitlik ilkesinden söz etmek mümkün değildir. Damga vergisi, yatay eşitlik ilkesine de aykırı durum oluşturabilmektedir. Zira aynı işlemi yapan iki kişiden birisinin işlemi kağıda aktardığını diğersinin aktarmadığını varsayalım. Burada ilk durum için vergiyi doğuran olay meydana gelirken, ikinci durumda vergiyi doğuran olaydan bahsetmek mümkün değildir. Bilindiği üzere, damga vergisinin doğabilmesi için düzenlenmiş bir kağıdın varlığı şarttır. İhtiva ettiği hukuki ilişkiye bağlı olarak düzenleme serbestisi bulunan kağıdın düzenlenmemesi, taraflar arasında ilerde ortaya çıkabilecek muhtemel bir uyuşmazlıkla ilgili belgeye dayalı ispat hakkından vazgeçilmesi demektir. O halde, ispatı belgenin düzenlenmesine bağlı işlemlerde belge düzenlenmemesi halinde kişi, aleyhine doğabilecek sonuçları peşinen göz önüne almış demektir. Burada işlem belgeye bağlanmadığından vergi de söz konusu olmamaktadır.<sup>252 253</sup>

---

<sup>252</sup> Doğan Şenyüz, Adnan GERÇEK ve Mehmet YÜCE ,**Türk Vergi sistemi**, Yaklaşım Yayınları,1. Baskı,2008,s,658

<sup>253</sup>YÜCE, Mehmet ,**Mali güce göre Vergilendirme İlkesi Çerçevesinde Damga Vergisine Bakış**,Vergi Sorunları Dergisi,Eylül 2009,sayı,252,s.139-141

### 3.2.7. Özel Tüketim Vergisi Açısından Vergi Ödeme Gücünün Değerlendirilmesi

ÖTV vergisi genel olarak lüks tüketimden, akaryakıt üzerinden ve içki sigaradan alınmaktadır. Dolaylı bir vergi olduğu için kişilerin ödeme gücünü doğrudan izleyen bir vergi değildir. Türkiye, litre başına kurşunsuz benzinden AB ortalamasının % 84 fazlası özel tüketim vergisi (ÖTV) almaktadır.

**Tablo 14: AB Ülkelerinde Motorlu Taşıtların Akaryakıt Üzerine Özel Tüketim Vergi Hadleri(2010-Euro/Litre)**

Ülke Adı	Kurşunsuz Benzin	Motorin	LPG Oto Gazı
1 Almanya	0,6136	0,3862	0,1803
2 Avusturya	0,4420	0,3750	0,2610
3 Belçika	0,6136	0,4079	-
4 Bulgaristan	0,3502	0,3068	0,1738
5 Fransa	0,6069	0,4284	0,1076
6 Hollanda	0,7140	0,4211	0,1541
7 İngiltere	0,6279	0,6279	0,3352
8 İspanya	0,4247	0,3310	0,0575
9 İtalya	0,5640	0,4230	0,2278
10 Polonya	0,3935	0,3020	0,1920
11 Romanya	0,3480	0,2932	0,1283
12 Yunanistan	0,6700	0,4120	0,1250
13 AB Ortalaması	0,5051	0,3833	0,1786
14 Türkiye	0,9317	0,6426	0,6296

Kaynak:European Commission; Excise Duty Tables,2010,(Ömer Faruk Batrel,'Türkiye'de Akaryakıt Özel Tüketim Vergisine Ab Uygulamaları',Yaklaşım,Şubat,2011,S.10)

Tablo 10'da AB üyesi bazı ülkelerde; kurşunsuz benzin, motorin ve LPG oto gaz fiyatları(Euro/litre olarak) ve AB üyesi 27 ülkenin ortalaması gösterilmiştir.

İncelenmesinden de fark edileceği gibi, Türkiye’de kurşunsuz benzin, motorin ve LPG oto gazda, AB ülkelerinden daha fazla ÖTV alınıyor.<sup>254</sup>

Türkiye’de mobil iletişim üzerinden gerek ilk abonelik sırasında, gerekse izleyen süreçte çok sayıda vergi ve benzeri ücret-paylar alınmaktadır. Dolayısıyla ekonomik kalkınma açısından stratejik bir öneme sahip olan mobil hizmetler üzerindeki vergi yükü çok yüksek düzeylere ulaşmaktadır. Türkiye’de mobil iletişim üzerinden yedi farklı vergi ya da benzeri ödeme yapılmaktadır. Bunlar aşağıda da görüleceği üzere;

- 1.İlk abonelikte alınan telsiz ruhsatname ücreti,
- 2.Telsiz kullanım ücreti,
- 3.İlk abonelik kaydı yapılırken alınan maktu özel iletişim vergisi,
- 4.Aylık ve oransal olarak alınan özel iletişim vergisi,
- 5.Hazine payı
- 6.Kurum masraflarına katkı payı,
- 7.Katma değer vergisi,

Olarak sıralanmaktadır. Bunlardan ilk abonelikte alınan telsiz ruhsatname ücreti 2008 yılı için 10,72 TL.Yine her yıl eşit taksitte alınan telsiz kullanım ücreti 2008 yılı için 10.72 TL.İlk abonelikte alınan özel iletişim vergisi de 2008 yılı için 27.80 TL’dir.Hazine payı %15 oranında, kurum masraflarına katkı payı onbinde 35 oranında uygulanmaktadır.Ayrıca aylık konuşma bedeli üzerinden %25 oranında özel iletişim vergisi ve %18 oranında katma değer vergisi alınmaktadır.Türkiye’de mobil iletişim hizmetlerinden alınan vergiler açısından temel sorun, katma değer vergisinin yanı sıra, mobil hizmetlere özel vergilendirme uygulaması ve diğer ücret ve paylar olmaktadır.Çünkü bu uygulamalar dolayısıyla vergi yükü aşırı boyutlara ulaşmakta bu durum da vergi ödeme gücünü daraltıcı bir unsur olmaktadır.<sup>255</sup>

---

<sup>254</sup> Şükrü KIZILLOT, **AB ortalamasının %84 üzerindeyiz.**Hürriyet Gazetesi,07.02.2011.

<sup>255</sup> <http://www.malikilavuz.com/index.php?lang=tur&page=30&pluginAnonym v2 catID 2=0&pluginAnonym v2 itemID 2=174&pluginAnonym v2 itemPage 2=3>,**Mobil iletişim üzerindeki vergi yükünün analizi ve oluşturduğu sorunlar**(25.06.2011)

### 3.3. EKONOMİK KAYNAKLARINA GÖRE VERGİ GELİRLERİNİN ANALİZİ

Vergi yükümlülerinden doğrudan doğruya alınan vergiler dolaysız, bir aracı vasıtasıyla alınan vergilere de dolaylı vergiler denir.

Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisi dolaysız vergilerdir. Bunların dışındaki bütün vergiler dolaylı vergilerdir. Dolaylı vergilerin başlıcaları, katma değer vergisi, damga vergisi, harçlar, gümrük vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisidir. Vasitasız(dolaysız) vergilerin en önemlisi gelir vergisidir. Bu vergide yükümlülerin özel durumları da dikkate alınır. Örneğin, yükümlülerin evli olup olmadıklarına ve çocuklarının sayılarına göre gelirlerinin vergiden muaf tutulacak kısmı(asgari geçim indirimi)değişir.

Dolaylı vergiler mal ve hizmetler üzerine konur. Bireyler bu mal ve hizmetleri satın alırlarken vergiyi de ya fiyatın içinde ya da ayrıca öderler. Böylece vergiyi önce satıcılar toplar, sonra da bunları Maliye'ye devrederler. Dolaylı vergilerin en önemlisi, 1985 yılı başından beri uygulanmakta olan Katma Değer Vergisidir. Dolaylı vergiler vergi mükelleflerinin ödeme güçlerini tam olarak kavrayamadıklarından dolayı, adil olmayan bir nitelik taşımaktadırlar. Söz konusu durum, dolaylı vergilerin tersine artan oranlı (regresif), bir başka ifade ile bireylerin gelir düzeyleri arttıkça verginin yükünü azaltan, geliri azaldıkça vergi yükünü artıran bir görünüm sergilemelerine neden olmaktadır.<sup>256</sup>

Bir ülkede vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı incelenirken, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi, o ülke vergi sisteminin ne derece adaletli olduğu konusunda görüş bildirmek açısından, oldukça önemlidir.<sup>257</sup>

Şöyle ki; gelir ve kurumlar vergisi gibi vergiler; bireylerin şahsi durumlarını dikkate almaları, vergi ödeme gücüne ulaşma konusunda; artan oranda vergi tarifeleri, asgari geçim indirimi, indirim, istisna ve muafiyetler gibi çeşitli araçlar vasıtasıyla vergi ödeme gücüne ulaşmaları açısından adil vergilerdir. KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergiler ise, vergi adaleti

---

<sup>256</sup> KARABAĞ, s.108.

<sup>257</sup> KARABAĞ, s.109.

açısından taşıdıkları olumsuz özellikler nedeniyle acil olmayan vergiler olarak kabul edilmektedirler.<sup>258</sup>

**Tablo 15: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı**

1990-2004

Vergi Gelirleri

Dolaylı Vergiler

Dolaysız Vergiler

YILLAR	1000TL	%	1000TL	%	1000TL	%
1990	45399534298	100	23656790314	52	21742743984	48
1991	78642770254	100	41093677371	52	37549092883	48
1992	141602093850	100	71392139056	50	70209954794	50
1993	264272936382	100	128324179797	49	135948756585	51
1994	587760247715	100	283733274009	48	304026973706	52
1995	1084350504039	100	441787096000	41	642563408039	59
1996	2244093829920	100	884067428115	39	1360026401805	61
1997	4745484020950	100	1931968730255	41	2813515290695	59
1998	9228596187270	100	4302829162253	47	4925767025017	53
1999	14802279916274	100	6715637982320	45	8086641933954	55
2000	26503698413260	100	10849961708330	41	15653736704930	59
2001	39735928149700	100	16058048860090	40	23677879289610	60
2002	59631867852060	100	20060524607610	34	39571343244450	66
2003	84316168755700	100	27780137575950	33	3356536031179750	67

**Kaynak:**www.gelirler.gov.tr(25.03.2011)

<sup>258</sup> Şükrü, KIZILOĞLU, 'Vergiler Dolaylı Geliyor', 07.10.2004 tarihli Hürriyet Gazetesi'nde Yayımlanmıştır.

**Tablo 16:Gelir Dilimlerine Göre Tüketim Harcamalarının Dağılımı**

Türkiye	Birinci % 20'lik Dilim			Beşinci %20'lik Dilim		
	1994	2002	2003	1994	2002	2003
TOPLAM	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
1.Gıda Ve Alkolsüz İçkiler	47,7	38,7	40,6	23,0	19,0	19,5
Alkollü İç-Sigara T.	3,2	4,4	5,3	2,5	3,3	3,2
Giyim Ve Ayakkabı	6,7	5,0	4,6	9,5	7,0	6,9
Konut –Su-Elkt-Gaz	24,5	27,8	29,7	22,2	25,2	26,7
Mobilya-Ev-Al-Ev B.	5,3	5,9	4,1	10,9	9	6,2
Sağlık	2,6	2,5	2,3	2,8	2,3	2,4
Ulaştırma	3,4	4,1	4,2	12,8	11,2	14,3
Haberleşme	1,3	3,5	3,0	2,0	5,2	4,8
Eğlence Ve Kültür	1,1	0,7	0,9	3,1	4,1	3,3
Eğitim Hizmetleri	0,4	0,4	0,3	2,2	2,2	3,4
Lokanta-Yem-Otel	2,1	3,1	2,9	3,7	5,0	4,7

**Kaynak:** YÜKSELER, Zafer, 1994,2002 ve 2003 Yılları **Hane halkları Gelir Ve Tüketim Harcamaları Anketleri: Anket Sonuçlarına Farklı Bir Bakış.** İktisat İşletme Ve Finans, Yıl:20,Sayı:230,Mayıs,2005,s.18

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi, tüketim harcamaları içerisinde ilk sıraları gıda maddeleri (1.grup, giyim 3.grup ve konut 4.grup) gibi zorunlu tüketim harcamaları almaktadır.Temel gıda maddeleri Türkiye’de (%8) oranında KDV’ye tabi tutulmaktadır. Bu uygulama, vergi adaletinin sağlanması açısından olumludur. Ancak burada göz ardı edilmemesi gereken bir nokta da, kişi başına düşen milli gelir düzeyidir. Örneğin, kişi başına düşen milli gelir seviyesi 22 Bin 400\$ ile ifade edilen İngiltere, 26 Bin 400\$ olan Almanya, 24 Bin 400\$ olan Fransa, 22 Bin 900\$ olan İtalya gibi bazı AB üyesi ülkelerde, zorunlu

tüketime yönelik harcama kalemlerini oluşturan benzeri nitelikteki mal ve hizmetle, çok daha düşük oranlarda KDV'ye tabi tutulmaktadır.<sup>259</sup>

Dolaylı vergilerde mükellefin özel durumuna göre bir ayırım yapılamaz. Aynı malı alan kimseler, ister zengin ister fakir, ister evli ister bekar olsunlar, aynı miktarda vergi öderler. Bu özelliğinden ötürü dolaylı vergiler, dolaysız vergilere göre ödeme gücünü kavramada daha yetersizdir. Ancak tek tek vergilerin değil, bütün bir vergi sisteminin adaletli ya da adaletsiz oluşundan bahsetmek daha doğrudur. Çünkü bir vergi bir yönünden, diğer bir vergi de ters yönden adaletsiz olabilir, fakat ikisi birlikte, yani vergi sistemi, adaletli olabilir.<sup>260</sup>

Bazı kimseler lüks malları daha çok, normal malları daha az vergileyerek dolaylı vergilerin de müterakki, yani adaletli bir hale sokulabileceğini söylerler. Bu, ilk bakışta görüldüğü kadar geçerli bir iddia değildir. Çünkü lüks malları, birkaç istisna dışında, tanımlamak çok güçtür. Zengin ile fakiri ayıran özellik, bunlardan farklı mallar almak değil, fakat daha ziyade aynı malları zenginlerin daha çok, fakirlerin daha az almalarıdır. Örneğin herkes çikolata, kolonya alır ya da taksiye biner, ama zenginler bunları daha çok alırlar ya da kullanırlar. Diğer taraftan bu gibi mallar için dolaylı vergilerinde adaletli olması için fakirlerin hiç alamayacakları kadar pahalılaştırmak adaletsizliği artırır.<sup>261</sup>

Bireylerin refahları açısından gelir bölüşümü meselesini tüketim mallarının bölüşümü olarak düşünmemiz gerekir. Böyle olunca, yüksek gelirli kimselerin tüketimlerinin vergi yoluyla kısılamayacağı açıktır. Gerçekten, insanlar, gelirleriyle önce tüketim gereksinimlerini karşılar ve eğer geriye bir fazla kalırsa onu da tasarruf ederler. Vergiler önce bu tasarruf edilen kısımdan ödenir ve bu yetmez ise o zaman tüketimde kısılmaya başlanır.

Düşük ve orta gelirli kimseler, tasarrufları ya hiç ya da pek az olduğundan, vergilerini ödemek için tüketimlerini kısmak zorundadırlar. Yüksek gelirli kimselerse, tasarrufları büyük olduğundan, vergilerini bu kısımdan öderler ve tüketimlerini hiç kırmazlar. Örneğin, yıllık geliri 100 milyon lira olan bir kimsenin 30 milyon lira tüketim harcaması yaptığını ve 70 milyon lira da tasarrufa kaldığını varsayarsak, bu kişinin bütün vergilerini ve vergilere yapılacak zamları bu 70 milyon liralık tasarrufundan ödeyeceği ve almış olduğu geçim

---

<sup>259</sup> (European Commission, vat rates applied in the member states of european community, European Commission, DOC/2003/2004-EN, situation at 1st September 2004, s.5-6.)den aktaran YÜKSELER, s.18

<sup>260</sup> Sadun AREN, **100 Soruda Ekonomi Elkitabı**, Türkiye Ekonomisinden Örneklerle, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara, 2007, s.184-186.

<sup>261</sup> AREN, s.184-186.



düzyini düşürmeyeceği doğaldır. Demek oluyor ki tüketimlerini kısmak anlamında yüksek geliri kimseleri vergilemek olanağı yoktur. Böyle olunca, fakirlerden az, zenginlerden çok vergi alarak gelir bölüşümünü düzeltmek de söz konusu olamaz. Bu yolla elde edilebilecek en iyi sonuç, milli gelirin tüketime ayrılan kısmını büyüterek, düşük ve orta gelirliilerin tüketimlerini artırmaktır.<sup>262</sup>

Yüksek gelirli kimselerin tüketimlerini kısa dönemde sabit saymak gerekir. Bunlar tüketimlerini kısmayacakları gibi, zaten gönüllerince yüksek tutmuş oldukları için, bunu artırmak gereğini de duymazlar. Bu nedenle tüketim malları üretimi artırılınca, bundan düşük ve orta gelirli sınıf ve tabakalar yararlanırlar. Kaldı ki kapitalist bir toplumda siyasal iktidara kapitalist sınıfın daha büyük ağırlığı koymuş olduğu göz önünde tutulacak olursa, vergiler yoluyla gelir dağılımındaki adaletsizliklerin gerçekten düzeltilmek isteneceğini düşünmek biraz saflık olur. Buna karşılık vergilerin gelir dağılımındaki rastlantısal sapmaların düzeltilmesinde etkin bir rolü olabilir. Bu rastlantısal sapmaların düzeltilmesinde etkin bir rolü olabilir.<sup>263</sup>

GVK'nın 103. Maddesinde yer alan 40000 YTL'den fazlasının 40000 YTL'si için 9190 YTL,ifadesinden sonra gelen'...fazlası %35 oranında...'ibaresinin,'ücret gelirleri'yönünden iptal edilmesi nedeniyle doğacak hukuksal boşluk kamu yararını ihlal edici nitelikte görüldüğünden, ilgili yasalar gereğince iptal hükmünün, kararın Resmi Gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesine karar verilmiş olup,(Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve E.2006/95,K.2009/144 sayılı Kararı(08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)AYM'nin iptal kararı üzerine hazırlanan yasa tasarısı Plan ve Bütçe Komisyonu'nda yapılan görüşme([http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari\\_teklif\\_sd.onerge\\_bilgileri?kanunlar\\_sira\\_no=83649](http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=83649)(25.06.2010) üzerine,5479 sayılı Yasa getirilen vergi tarifesi değiştirilerek 2006 yılından önce uygulanan vergi tarifesinin uygulanması mevcut vergi yükünün ücret gelirleri yönünden korunması amaçlanmıştır.23.07.2010 tarihinde kabul edilen 6009 sayılı yasa <sup>264</sup> ile Özsoyluya göre ‘‘Türk Vergi Sisteminin Genel Olarak Değerlenmesi Sonucunda Varılan Sonuçlar Şöyle Özetlenebilir:

---

<sup>262</sup> AREN, s.187-188.

<sup>263</sup> AREN, s.188.

<sup>264</sup> 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

▪Vergi sistemimiz adil değildir. Vergi yükünün çok büyük kısmı ücretliler üzerindedir. Vergi tabanı dardır ve istisna ve muafiyetlerin yaygınlığı vergi tabanının darlığında önemli bir rol oynamaktadır. Bu durum, bir yandan vergi adaletini bozmakta, diğer taraftan dürüst mükellefin vergi yükü altında ezilmesine yol açmaktadır.

▪Vergi sistemimiz çok karmaşıktır. Türk Vergi Sistemini oluşturan mali mevzuat ve vergi kanunları anlaşılması güçtür. Çok sayıda vergi mevzuatı, kanun hükmünde kararname ve tebliğler, uzmanların bile izlemekte zorluk çektiği bir yapıya dönüşmüştür. Ayrıca vergilerin çok ve çeşitli olması vergi ödemeyi bir külfet haline getirmekte, vergiden kaçınmayı teşvik etmektedir.

▪Vergi sistemimiz giderek keyfilik kazanmaktadır. Bakanlar kuruluna tanınan vergi oranlarının tespitindeki serbesti ve vergi afları vergiyi zamanında ödemeyi anlamsızlaştırmaktadır.

▪Vergilemede kanun önünde eşitlik prensibi, yani vergilerin genelliği ilkesi çiğnenmektedir. Vergi sistemi üniter yapıdan çıkmış, gelir unsurları farklı vergilendirilmekte ve verginin tahsil usulleri de farklı uygulanmaktadır.

Bir yandan beyannameli mükellefler bulunurken, diğer yandan basit usul ve stopaj gibi yöntemlerle vergileme gerçekleşmekte, aynı geliri elde edenler, örneğin çiftçi ve esnafın vergilendirilmesi ile ücret ve kar gelirleri elde edenler farklı vergilendirilmektedir.

▪Vergi sistemimiz etkin değildir. Vergi idaresinin gerek örgütlenme biçimi, gerekse görevlerinin çokluğu vergilerin toplanmasını anlamsızlaştırmaktadır.

▪Vergi sistemimizde oto kontrolü sağlayacak herhangi bir müessese kalmamıştır. Bu durum vergi kaçağının yaygınlaşmasına yol açmaktadır.

▪Vergi sistemimiz ekonomik kalkınmayı engellemektedir. Vergi oranlarının yüksek olması ve değişik fonlar, istihdam ve kaynak kullanımını engelleyici niteliktedir.

Türk vergi sisteminin etkin olmadığı ve işlevlerini yerine getiremediği ortak görüştür. Buna neden olan süreç incelendiğinde çıkan sonuç üç temele dayanmaktadır.

1.Türk vergi sistemi uygulanan ‘piyasa ekonomisi modeli’ ile uyuşmamaktadır. Vergi sistemi ekonomik sistemin hem türevi, hem de bir işlevidir. Vergi sistemi ekonomik sistem içerisinde bu işlevini yerine getirememektedir.

2.Vergi ödeme bilinci ve alışkanlığı toplumun kültür düzeyi ile ilişkilidir. Ülkemizde vergi ahlaksızlığını toplumsal baskı altında tutacak bir bilinç düzeyi henüz oluşmamıştır. Bu gelişme gerek eğitim düzeyi gerekse de toplumsal ahlak anlayışı ile ilgilidir.

3.Vergi sisteminin etkinsizliğine neden olan en önemli unsur ise siyasetin ekonomi karşısında egemen olması yani popülist politikalarıdır. Siyasal erk popülist uygulamalar nedeniyle birçok vergisel düzenlemeyi gerçekleştirmemektedir.”<sup>265</sup>

---

<sup>265</sup> Ahmet Fazıl ÖZSOYLU, **Türkiye’de Kamu Sektörü**, Ankara, Nobel kitabevi, 2006, s.118-120.

## SONUÇ

Bir mükellefin kendi fiziksel ihtiyaçlarını karşıladıktan sonra gelirinden arta kalan kısmı olan vergi ödeme gücünün belirlenmesi vergileme açısından büyük önem arz etmektedir.

Sosyal adaletin ve sosyal refahın sağlanabilmesi için vergi ödeme gücünün açıklanması ve göstergelerinin belirtilmesi de vergi ödeme gücüne ulaşmada katkı sağlamaktadır. Türk Vergi Sistemi'nin genel yapısına bakıldığı zaman bazı vergi türleri için vergi ödeme gücüne uygun bir yapı mevcutken bazı vergi türleri için ise hiç te vergi ödeme gücüne katkı sağlayan bir yapı yoktur.

Vergi ödeme gücünü belirlemede kişinin geliri, serveti yaşam tarzı ülkenin konjonktürel yapısı vb. gibi şeyler dikkate alınırken vergi ödeme gücünün göstergesi olarak artan oranlılık, ayırma ilkesi muafiyet ve istisna gibi uygulamalardan faydalanmaktadır.

Tüm bu belirti ve göstergeler dikkate alındığı zaman ve yasalar nezdinde vergi ödeme gücünün kaynakları dikkate alındığında Türk Vergi Sistemi'nde şu gibi sorunların varlığından söz edebiliriz.

Vergi ödeme gücü göstergelerinden muafiyet ve istisnaların uygulanış biçimi ödeme gücü açısından önem taşımaktadır. Bu açıdan bakıldığında bina vergisine yönelik kanunda öngörölmüş muafiyet ve istisna uygulamaları siyasi kaygılar içerip politik amaca hizmet ettiği için vergi ödeme gücü açısından pek bir katkı sağlamamaktadır.

Ayırma ilkesi arazi vergileri açısından değerlendirildiği zaman emek gelirleri lehine bir avantajın varlığından söz edilebilmektedir. Arazi vergisinde emeğini kullanarak gelir elde eden kişiler yasalar nezdinde sermayesini koyup bu sermaye ile kazanç sağlamak isteyenlere göre daha az miktarda vergilemeye tabi tutulmuştur. Bu durum vergi ödeme gücü açısından olumlu bir durumdur.

Türkiye'de araç alımında uygulanan ÖTV çok yüksek düzeydedir. Dolayısıyla Bu oran AB standartlarına çekilmediği sürece vergi ödeme gücünü daraltıcı bir unsur olarak ortaya çıkacaktır. Ayrıca alımında KDV matrahı hesaplanırken bir de ÖTV'nin de hesaba katılması çifte vergilemeye yol açtığı için alıcıyı vergi ödeme gücü açısından zor durumda bırakmaktadır. Çözüm olarak araç alımında KDV matrahı hesaplanırken ÖTV dikkate alınmadığı sürece istenen ödeme gücü sağlanabilir.2000'li yıllarla birlikte taşıtlar lüks olmaktan çıkmış, ihtiyaç maddesine dönüşmüştür. Artık orta ve alt kesimdeki vatandaşlar taşıt alabilmektedir. Bu nedenle taşıtların vergilemesi kuralları tekrar ele alınırsa ödeme gücü ilkesine daha uygun hale getirilebilir.

MTV uygulanırken mükellefin şahsi ödeme gücü dikkate alınmadan sadece motorun hacmi veya aracın yaşı gibi nicel göstergelerin dikkate alınması MTV açısından ayırma ilkesine, dolayısıyla vergi ödeme gücü kuralına uyulmadığı sonucunu doğurmaktadır.

Ödeme gücü ilkesine daha uygun bir vergileme kasko değerinin matrah olarak alınması ile gerçekleşebilir. Piyasada her mal ve hizmet mübadele değeri ile ölçülür. Buna en yakın değer kasko değeridir.

Halen yürürlükte bulunan ve vergi ödeme gücüne katkı sağlayıcı MTV indirimi devam ettirilmeli böylece mevcut sistemin uygulanması da kolaylaştırılmalıdır. Bu durum uygulanırken devletin vergilere yönelik bakış açısının değiştiği gibi bir yanlış kanıya varılmamalıdır.

Bir ülkede dolaylı vergilerin ağırlıkta olması o ülke için vergi sistemi hakkında vergi ödeme gücü açısından olumsuz sonuçların varlığı demektir. Çünkü Dolaylı vergiler yapısı gereği vergi ödeme gücünün belirtileri sayılan sunucu ve gelir gibi önemli unsurları dikkate almaz Türkiye’de de halen Dolaylı vergilerin oranı dolaysız vergilere göre yüksektir. Dünya’da her ne kadar sermaye’nin eritilmemesi gibi bir anlayışla dolaylı vergiler üzerinden vergilemenin doğruluğu son dönemlerde öne çıksa da vergi ödeme gücü açısından bu durum bir sorun olarak görülüp sermayeyi de koruyucu uygun değer bir sistem getirilmelidir.

KDV’de oran yapısı belirlenirken oranının uygulanacağı mal ve hizmetin dikkatli seçilmesi çok önemlidir. Çünkü vergi ödeme gücü açısından mal ve hizmetin zorunlu mu keyfi mi olduğu önem arz etmektedir. Günümüzde lüks olarak nitelendirilemeyecek buzdolabı, televizyon ve bazı bölgeler için zorunlu bir tüketim malı olma niteliği taşıyan klimalar, ülkemizde %18 oranında vergiye tabi tutulmakta; ancak zümrüt, pırlanta, yakut gibi daha çok yüksek gelir grubuna dahil bireylerin kullanımına yönelik olarak yapılan teslimler yüzde ‘0’ sıfır oranında KDV’ye tabi olmaktadır.

Özellikle mücevher, kürk ileri teknoloji malzemelerinin ihtiyaçtan fazla fonksiyon görenleri daha yüksek oranlı bir KDV’ye tabi olmalıdır. Diğer zorunlu ihtiyaç sayılan her evde bulunması muhtemel eşyalar ise daha düşük oranlı bir KDV’ye tabi olmalıdır. Türkiye’de temel gıda maddeleri genel olarak %1 ile %8 arasında değişmektedir. Bu tür malları lüks yaşam tarzına sahip kişilerin de tükettiği düşünüldüğünde bir adaletsizlik olduğu söylenebilir. Kaldı ki bazı mallar için bu %8 oranı da yüksek sayılabilir.

İç ve dış giyim eşyası, ev tekstil ürünleri ayakkabı, çanta, halı, kilim gibi herkeste ve her evde mutlaka bulunması gerekli olan bu ürünlerin %8’ gibi bir KDV oranına tabi olması alıcı kesimi zor durumda bırakacak bir uygulamadır.

Yine kitap ve benzeri yayın satışları ve okul defterleri, silgi, kalem gibi, ailesinin geçim düzeyi düşük olup okumak zorunda olan bir genç için hayati önemde olan bu araç ve gereçlerin KDV’si %8 iken, diğer yandan hiç zorunlu olmayan sırf bir hobi olsun diye keyfi vakit geçirilen sinema ve tiyatro gibi yerlerin giriş ücretlerinin de % 8 KDV’ye tabi olması ödeme gücü ilkesine uygun gözükmemektedir.

Özellikle eğitim gibi insan için hayati önem arz eden hizmetleri sunan dersanelerin bu kadar yüksek KDV'ne göre vergilenmesi Anayasanın eşitlik ve mali güce göre vergi alma kavramlarına bu hizmeti alanlar açısından aykırıdır.

Bu durumu vergi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan asgari geçim indirimi bağlamında düşündüğümüz zaman insanın fiziksel ihtiyaçlarının dolaylı yünden vergilendirilmesi gibi bir durum ortaya çıkar ki bu durum vergi ödeme gücüyle bağdaşmaz.

KDV oranı % 5 gibi bir noktaya indirilirse vergi ödeme gücü açısından daraltıcı sayılan yüksek KDV oranı indiği gibi vergi sistemi de basitleşmiş olur. Ayrıca mükelleflerin faturasız mal ve hizmet alım-satımı yapmaları da engellenmiş olur. Çünkü küçük bir oranın fazla bir vergisi çıkmayacağından vergi kaçırma eğilimleri düşecektir.

Damga Vergisinde vergi mükellefiyeti ile mali güç arasında bir korelasyonun varlığından söz edilemez. Damga vergisi, hukuku bir işlem ve bu hukuki işlemin kağıda aktarılmasını konu edinen bir vergidir. Hukuku bir işlemin kağıda aktarılması ile ödeme gücü arasında bir sebep sonuç ilişkisi bulunmadığından dolayı söz konusu verginin de ödeme gücü ile bir ilişkisi yoktur.

Türkiye'de mobil iletişim üzerinden gerek ilk abonelik sırasında, gerekse izleyen süreçte çok sayıda vergi ve benzeri ücret-paylar alınmaktadır. Dolayısıyla ekonomik kalkınma açısından stratejik bir öneme sahip olan mobil hizmetler üzerindeki vergi yükü çok yüksek düzeylere ulaşmaktadır

Asgari geçim indirimi için, genellikle, çok sınırlı sayıda değişkeni dikkate almakla yetinilmektedir. Bu hususta hesaba katılan başlıca hususlar kişinin evli olup olmadığı, evli ise çocuklarının sayısı, bakmakla yükümlü olduğu aile bireyleridir. Bu unsurların dikkate alınış biçimi de bir ülkeden diğerine değişmektedir. Bazen ailenin her bireyine eşit indirim uygulanırken bazen eşe ya da çocuklara aile reisinden daha düşük indirim uygulanabilmektedir.

Türkiye'de asgari ücretten yapılan kesintilerin kısaca asgari ücretin vergilendirilmesinin vergi adaletine uygun olmadığını göstermektedir. Ayrıca tespit edilen asgari ücret tutarlarının da son derece yetersiz olduğunu göstermektedir. Türkiye'de 16 yaşından büyükler için uygulanan asgari ücret tutarlarının dört kişilik bir ailenin sadece 10-11 günlük gıda harcamasını karşıladığını görmekteyiz. Yani asgari ücret tutarının dört kişilik bir ailenin bir aylık gıda harcamasına yetmediği gibi yoksulluk sınırının da oldukça altında olduğunu ifade edebiliriz.

Vergi sistemi içinde özellikle yüksek gelirlilerin yararlandığı vergi bağışıklıkları, vergi yükünün düşük gelirliler üstünde kalması sonucunu doğurarak, mali gücü düşük olanların yüksek oranlarda vergilendirilmesi sonucunu doğurarak bu ilkeye aykırılık oluşturmaktadır. Özel sektörde çalışan bir asgari ücretlinin gelir vergisi yüküyle karşılaştığında, çok daha fazla miktarda ücret elde eden devlet memurlarında gelir vergisi yükünün daha az olması mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık oluşturmuştur.

Aslında gelir vergisinin artan oranlı gibi bir yapıya tabi olması durumunda ayırma ilkesi açısından da vergi ödeme gücünü dikkate aldığı söylenebilir.

İstisnadan yalnızca kiracılığa bağlı olarak yararlanılmaktadır. Nitekim aynı gayrimenkul bir dönem konut olarak kiraya verildiğinde istisnadan yararlanılmakta, işyeri olarak kiraya verildiğinde ise istisnadan yararlanma imkanı ortadan kalkmaktadır. İstisnanın gelirin miktarına değil de kiracının kimliğine bağlı olarak değerlendirilmesi mali gücün kavranmasına yönelik tekniklere aykırı bir durum oluşturmaktadır. Gelir vergisi mükellefleri içerisinde yükü en fazla olanlar başta ücretler olmak üzere ticari kazanç ve serbest meslek kazanç sahipleridir.

Kurumlar Vergisi, objektif nitelikli bir vergi olduğundan Gelir Vergisi'ndeki gibi mali gücü ölçme tekniklerinden artan oranlı bir tarife; kurum kazancı sadece sermaye iradı olduğundan ayırma ilkesi; kurumun kişisel yapısı dolayısıyla asgari geçim indirimi uygulaması söz konusu değildir.

Dolaylı vergiler vergi mükelleflerinin ödeme güçlerini tam olarak kavrayamadıklarından dolayı, adil olmayan bir nitelik taşımaktadırlar.

Gelir ve kurumlar vergisi gibi vergiler; bireylerin şahsi durumlarını dikkate almaları, vergi ödeme gücüne ulaşma konusunda; artan oranda vergi tarifeleri, asgari geçim indirimi, indirim, istisna ve muafiyetler gibi çeşitli araçlar vasıtasıyla vergi ödeme gücüne ulaşmaları açısından adil vergilerdir. KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergiler ise, vergi adaleti açısından taşıdıkları olumsuz özellikler nedeniyle acil olmayan vergiler olarak kabul edilmektedirler. Ancak burada göz ardı edilmemesi gereken bir nokta da, kişi başına düşen milli gelir düzeyidir.

Vergi sistemimiz adil değildir. Vergi yükünün çok büyük kısmı ücretliler üzerindedir. Vergi tabanı dardır ve istisna ve muafiyetlerin yaygınlığı vergi tabanının darlığında önemli bir rol oynamaktadır. Bu durum, bir yandan vergi adaletini bozmakta, diğer taraftan dürüst mükellefin vergi yükü altında ezilmesine yol açmaktadır.

Vergi ödeme bilinci ve alışkanlığı toplumun kültür düzeyi ile ilişkilidir. Ülkemizde vergi ahlaksızlığını toplumsal baskı altında tutacak bir bilinç düzeyi henüz oluşmamıştır. Bu gelişme gerek eğitim düzeyi gerekse de toplumsal ahlak anlayışı ile ilgilidir.

İndirimlerin diğer gelirlerden yapılan indirimlerle kıyaslanması halinde ücret gelirleri için öngörülen indirimlerin diğer gelir unsurlarında indirilmesine izin verilenlerden daha az olduğu görülebilecektir.

Vergi idaresinin zayıf olması vergi mükelleflerinin tarh zaman aşımına ilişkin incelenme kaygılarının giderilmesinin aracı ve siyasilere 'bütçeye ek gelir kaynağı' olarak değerlendirmeleri sonucunda Türkiye'de vergi affı sayılabilecek uygulamalar zaman zaman gündeme gelmiştir. Bu uygulamalar, vergi idaresinin vergi yasalarını uygulamadaki samimiyetine ilişkin kamuoyu nezdindeki güvenilirliğini zedelemekte, vergilerini tam, eksiksiz ve zamanında ödeyen vergi mükelleflerinin aleyhine bir ortam yapılması nedeniyle de mükelleflerin yasalara ve hukuka bağlılığını ciddi şekilde ortadan kaldırmaktadır.

## KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi,6. Baskı, Ankara 1997
- AKBULUT, A.Rıza, **TaxCompliance(Vergiye Gönüllü Uyum)**, Vergi Dünyası, Sayı:266,Ekim 2003
- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 2007
- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi Yayını, Ankara 1991
- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Aİ.T.İ.A. Maliye Fakültesi, Maliye Ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, No:137/,Ongun Kardeşler Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1980, 1-9, Kamu Maliyesi, 1997
- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi**. Ankara, 1987
- AKSOY Şerafettin, **Kamu Maliyesi(Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri -Devlet Borçları- Bütçe- Maliye Politikası)**Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul,1998
- AKSOY, Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul,1999
- AKTAN Coşkun Can, , DİLEYİCİ, Dilek, VURAL, İstiklal Y, **Vergilemede Yeni Bir Eğilim: Gelir Vergilerinden Tüketim Vergilerine'**, içinde: **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Ankara, Seçkin Yayıncılık,2004
- AKTAN, Coşkun Can, DİLEYİCİ, Dilek, VURAL, İstiklal Y, **Vergileme Ekonomisi Ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayınları, Ankara,2006
- AKTAN, Coşkun Can, DİLEYİCİ, Dilek ve SARAÇ, Özgür, **Vergi Zulüm Ve İsyan**, Phoenix Yayınevi, Ankara,2002
- AKTÜRK, İsmail, GÖLPINAR A. Rıza, **Genel Bir Yaklaşımla Türk Vergi Sisteminde Reform Arayışlarının Genel Bir Değerlendirilmesi**, Vergi Dünyası, Ocak 1996
- ALİEFENDİOĞLU Yılmaz, **Türk Anayasa'sı Açısından Vergilemenin sınırları**, Danıştay Dergisi, Atatürk'ün Doğumunun 100.Yılı Özel Sayısı, Ankara,1981
- Anayasa Mahkemesi 15.10.2009 tarih ve E.2006/95,K.2009/144 sayılı Karar,08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete
- AREN, Sadun, **100 Soruda Ekonomi Elkitabı**, Türkiye Ekonomisinden Örneklerle, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara,2007
- ATAÇ, Beyhan vd. **Kamu Maliyesi**, TC A Anadolu Üniversitesi Açık öğretim Fakültesi Yayınları No:949/519,Eskişehir,2000



- ATEŞ, Kamil, **Adil ve çağdaş bir gelir vergisi tarife modeli**, E-yaklaşım, Mart 2005
- AYDIN, Selda, **Avrupa Birliği Yakınlaştırma Sürecinde Katma Değer Vergisi Oran Yapısının Gelir Etkisi Ve Adalet Açısından Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi**, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2009, Sayı244
- AYYILDIZ, Yaşar, Türkiye’de Vergi Afları ve Bu Çerçeve de En Son Çıkarılan 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanununun İrdelenmesi, Yayınlanmamış Seminer Çalışması, Adapazarı-2003,
- Başbakanlık Muamelat Genel Müdürlüğü, **Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı**, GVK Geçici Kom. Raporu, Ankara 1947
- BAYRAKLI, H.Hüseyin, SARUÇ N.Tolga ve SAĞBAŞ İsa, Vergi Kaçırma yı Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi Ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları, Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları,19.Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya,10-14 Mayıs 2004
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin, **Vergi hukukunun Temel İlkeleri**, A.K.Ü.Yayın No:8,Afyon,1997
- BENLİKOL Sebati, MÜFTÜOĞLU, H. **Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvikler**, İstanbul Ticaret Odası Yayını, İstanbul 1997
- BERKSOY Turgay ve DEMİR İ. Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yüğü Üzerine Politik Etkiler’,Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları,19.Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya,10-14 Mayıs 2004
- BİLİCİ Nurettin, **Verginizi Dolaylı mı Alırsınız? Dolaysız mı?** Terazi Dergisi,Ekim 2006
- BİLİCİ, Nurettin, Vergi **Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 26.Baskı, Ek.8, 2011
- BİLİCİ, Nurettin, 5510 sayılı Sosyal Sig. Ve Genel Sağlık Sig. Kanunu,2011
- BUCHANAN, James, Saf Maliye Teorisi: Bir Yaklaşım’,Maliye Teorisi ve Politik İktisat Seçilmiş Makaleler, Çev: Yenal Öncel, Fakülteler Matbaası, İstanbul,1966
- BUDAK, Tamer, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul,2010
- BULUTOĞLU, Kenan, Kamu **Ekonomisine Giriş**, Yapı Kredi Yayınları,2.Baskı, İstanbul 1977 s.285
- BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**,8. Baskı, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul 2004
- ÇAĞAN, Nami, **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: XXXVII, Sayı:1-4,1980,s.145,Taş,2000,279
- ÇAĞAN, Nami, Anayasa Tasarısında Vergi ve Benzeri Mali Yükümlülükler’,Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 13,Eylül 1982,

ÇİÇEK Halit, K.Mehmet, Y.Abdunnur, **Güneydoğu Anadolu Belgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama Ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Ankara,2008

ÇOMAKLI, Şafak Ertan, **Türk Vergi Sistemi Genel esaslar ve mevzuat**, Savaş Yayınevi, Ankara,2010

Danıştay 7.D.11.06.2001,E.2001/1,K.2001/2124.www.danistay.gov.tr

DİKMEN, Orhan, **Maliye Dersleri, Giriş ve Genel Teorisi**, 4.B.Fakülteler Matbaası, İstanbul,1973,s.

DİLEYİCİ Dilek, **Artan Oranlı Vergiler-Düz Oranlı Vergiler Karşılaştırması ve Düz Oranlı Vergilerin Uygulanabilirliği**(Yayınlanmamış Doktora Tezi),DEÜSBE, İzmir,2003

EDİZDOĞAN, Nihat, **Kamu Maliyesi 2**, Ekin Kitabevi,5. Baskı, Bursa, 2000

Elif, SONSUZOĞLU, **Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi**, İÜSBE Mali Hukuk Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul,1997

ERDEM, Metin, ŞENYÜZ Doğan, TATLIOĞLU, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi 2. Basım, Bursa, 1998

ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi**, Savaş kitap ve yayınevi 18.baskı, Ankara,2010

European Commission,vat rates applied in the member states of european community, European Commission,DOC/2003/2004-EN,situation at 1st September 2004

FİELD, Thomas F. **Tax Competition İn Europe and America**,’Tax Notes, Vol:98,No:14,March 31,2003

GERÇEK Adnan, Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Önlenmesi Açısından Vergi İdaresinin Sorunları Ve Yeniden Yapılandırma Önerisi,’Türkiye’de Vergi Kayıp Ve Kaçakların Önlenmesi Yolları,19.Türkiye Maliye Sempozyumu Antalya,10-14 Mayıs 2004

GERÇEK, Adnan, Mehmet, YÜCE, **Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Bursa Ticaret Ve Sanayi Odası Yayınları, Bursa,1998,s.24

GİRAY, Filiz, **Düz Oranlı Vergi Ve Uygulamaları**, E –Yaklaşım, Mayıs 2006

GÜRSOY, Bedri, **Kamu Gelirleri**, Ankara 1963

HACKETT, Frank Warren, **The Constitutionality of the Graduated Income Tax Law**,The Yale Law Journal,Vol.25,no.6(Apr.,1916),

HALLER, H. **Die Steuern**,Tübingen 1964

IŞIK Kadir KARAYILMAZLAR,E.ORGAN, İ., IŞIK, H.,**Kamu Maliyesi**,Ekin Kitabevi,Bursa 2005

- KALDOR, Nicholas, **An Expenditures Tax**, 5th Ed.,Unwin University Books,London,1969
- KARABAĞ Utku, **Türkiyede Kdv Oranlarının Vergi Adaleti Açısından Analizi Ve Avrupa Birliği Karşılaştırması**,Yüksek Lisans Tezi,Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,Maliye Anabilim Dalı,Ankara,2005
- Katma Değer Vergisi 93 Seri No'lu Genel Tebliği,RG:.,25705, 19.01.2005
- KELECİOĞLU M.Aykut, **Vergilede Adalet ilkesi: Bir Örnek Olay**, Yaklaşım,Sayı:101,Yıl 9,Mayıs,2001
- Kenan BULUTOĞLU, **Kamu Ekonomisine Giriş-Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, Yapı Kredi Kültür Sanat Yayıncılık,İstanbul Mart,2003
- Kenan, BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**,Batı Türkeli Yayıncılık,İstanbul,2004
- KILDİŞ, Yusuf, **Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Vergi Sistemine Bakış**, Vergi Dünyası Dergisi,mayıs 2008,sayı 321
- KIZILOT, Şükrü , **AB ortalamasının %84 üzerindeyiz**, Hürriyet Gazetesi,07.02.2011
- KIZILOT, Şükrü, **Ne olacak bu büfeci ve lokantacının hali**,08.02.2005 t hürriyet gazetesi
- KIZILOT, Şükrü, **Bakın şu trajikomik oranlara**,08.11.2004 hürriyet gazetesi
- KIZILOT, Şükrü, **KDV İndiriminde bir hamle daha.**,11.01.2005 hürriyet gazetes
- KIZILOT, Şükrü, **İşsizlere ve ev hanımlarına emlak vergisi avantajı**, Hürriyet Gazetesi, 26.03.2005
- KIZILOT, Şükrü, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**,2.B.,Ankara:Yaklaşım Yayınları,1996
- KIZILOT, Şükrü, **Otomobillerle ilgili vergilendirme ve sorunlar**, Yaklaşım Dergisi,Kasım2008,Sayı,191,<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081113157.htm>)
- KIZILOT, Şükrü,**KDV inmeyecek Bari şu oranlar insin**,04.11.2004 hürriyet gazetesi
- KIZILOT, Şükrü,**Turizm KDV'si iniyor Sıra spora geliyor.**,23.03.2005 hürriyet gazetesi
- KIZILOT, Şükrü,**Vergiler Dolaylı Geliyor**,Hürriyet Gazetesi,07.10.2004
- KIZILOT, Şükrü,**Zeytin,Peynir,Süt ve yumurta**,Hürriyet gazetesi, 06.01.2005 76.
- KORKMAZ, Esfender, **İktisadi Gelişme Ve Mali Sistem**,İstanbul,Lebib Yalkın Matbaası,2003
- LANG, Joachim, Metin TAŞ tarafından sunulan 'Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi' isimli tebliğle ilgili tartışma notlarından,Anayasal Mali Düzen,XIII.Türkiye Maliye Sempozyumu,14-16 Mayıs 1998,İstanbul 2000

LAUFENBURGER, Henry, **Maliye'nin Ekonomik ve Psikolojik Teorisi**(Çev. ÜLKMEN İ.Hakkı,Maliye Enstitüsü Yayınları,No:25,Ankara,Sevinç Matbaası,1967

LİPSEY Richard G., STEINER,P.O.,PURVIS,D.D.,**Economics**, Eight Edition,New York,Harper,1987

M. BUCHANAN,James **Fiscal Theory and Political Economy**,Virginia:1960,s.19-20,(Türkçe çevirisi için bkz:Maliye Teorisi ve Politik İktisat,çev:Nemli Arif,Öncel S.Y.,Fakülte Matbaası,İstanbul,1966

MASUI, Yoshihiro, NAKAZATO M. **Personal Income Taxation**,**Encyclopedia of Law and Economics,Volume IV,The Economics Of Public and Tax Law**,Bouckaert,Boudewijn and De Geest,Gerrit (ed.s),2000Cheltenham:Edward Elgar,<http://encyclo.findlaw.com/6050book.pdf>

MATHIEU Jean-Luc,L ,**A Politique Fiscale** Paris:Sirey,1997

MUSGRAVE, Richard A. and Peggy B.Musgrave,**Public Finance In Theory And Practice**,Second Edition,İnternational Student Edition,United States:Mc Graw-Hill Kogakusha Ltd.,1976

MUTLU Ayşegül, Türkiye'de Liberalizasyon Sürecinde Özel Kesimin Vergi Yüğü', XI. Türkiye Maliye Sempozyumu,Gazi Magosa, KKTC,1996,s.48

MUTLUER, M.Kamil, ERDOĞAN, Öner, KESİK , Ahmet, **Teoride Ve Uygulamada Kamu Maliyesi** ,İstanbul Bilgi Üniversitesi Yay.İstanbul,Ekim 2007,s.256

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 1976, İstanbul

NADAROĞLU, Halil ,**Kamu Maliyesi Teorisi**,10.Baskı,Beta Yayıncılık,İstanbul,1998

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**,İstanbul,Beta Yayınları,1992

OECD, taxing Wages 2008-2009,Şubat 2010;den TİSK,2009 Yılı çalışma istatistikleri ve İşgücü Maliyeti'nin TİSK Araştırma Servisince Değerlendirilmesi, Yayın No:309,27.12.2010

ORHANER Emine, **Kamu Maliyesi**, Gazi kitabevi 3. Baskı Ankara, 2000

ORTAÇ,F.Rıfat, **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**,Gazi Kitabevi,Ankara,2000,s.48

ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet ve ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi, Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi,Ankara,2000

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, A, ÇAĞAN, Nami, TUNCER,Selahattin, **Vergi Uygulamaları**,Okan Yayıncılık,İstanbul,1984

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN Nami,**Vergi Hukuku**,14.Baskı,Turhan Kitabevi,Ankara, Eylül,2006

ÖNDER, İzzetin, **Katma Değer Vergisinin Ekonomik Etkileri**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,30.seri,Yıl:1984-1985. KIZILOT, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081113157.htm>

ÖZER,İlhan ,**Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**,TODAİE Yayın No.163,Ankara,1977

ÖZER,İlhan, **Gelir Vergisi Politikası**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No,104-1975,Damga Matbaası,Ankara 1975,s.38

ÖZKARA Mehmet, **Türk Vergi Sisteminde Muafiyet ve İstisna Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi**,Anadolu Üniversitesi,Eskişehir,2004

ÖZSOY, Ahmet Fazıl, **Türkiyede Kamu Sektörü**, Ankara,Nobel Yayınevi,2005

ÖZSOYLU, Ahmet Fazıl, **Türkiye’de kamu sektörü**,Ankara,Nobel kitabevi,2006

PEHLİVAN, Osman , **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi,Trabzon 2010:156

PINAR Abuzer, **Kamu Maliyesi Ve Maliye Politikası**,Turhan Kitabevi,6. Bası,Ankara,2010

PÜRSÜNLERLİ , Elif Sibel, **Ayrırma İlkesi Açısından Ücretlerin Vergilendirilmesinde Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılmasının Etkileri Ve Analizi**,Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi Ankara 2003

SARAÇ, Özgür, **Küresel vergi rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları:Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye Ve Hukuk Yayınları,Ağustos,2006

SAYAR, Nihad, **Kamu Maliyesi-Kamu gider Ve Gelirleri Prensipleri**,C.I.5.B.,İ.İ.T.İ.A.Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları,No.256,Sermet Matbaası,İstanbul,1975

SERDAROĞLU, Ufuk , **Milli Gelirin Ölçülmesi:Milli Muhasebe’.İktisadın İlkeleri,İçinde** Ed:Ömer Faruk Çolak,Alkım Yayınevi,Ankara,1996,

SHAVİRO, Daniel N. **Replacing The Income Tax With a Progressive Consumption Tax, Tax Notes, Tax Analyst Special Report**, April5,2004,

SMİTH,Adam, **Milletlerin Zenginliği**,(Çev.Haldun Derin),Maarif Vekaleti Yayını,Ankara,1955

SONSUZOĞLU, Elif, **Ayrırma İlkesinin Adı mı Değişti;Asgari Geçim İndirimi**,Yaklaşım Dergisi,Nisan 2008,Sayı:184

SOYDAN, Billur ,Yaltı, Vergi Adaletinde Soyuttan Somuta:Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik,Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak, Anayasal Mali Düzen,XIII.Türkiye Maliye Sempozyumu,14-16 Mayıs 1998,İstanbul,1982 ,s.87

- SOYLAN, Bülent, **Vergiye Anlamak** ,İstanbul,Altan Basım Ltd,Şubat 2008
- STİGLİZ,Joseph E. **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev:Ömer Faruk Batirel, İstanbul,Filiz Kitabevi,2.Baskı,1994,s.623
- ŞENER, Orhan, **Teoride Ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**,İstanbul Beta Yayınları,2001
- ŞENYÜZ, Doğan YÜCE, M.,GERÇEK A., **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ekin Kitabevi,5.Baskı,Bursa,2011
- ŞENYÜZ Doğan, **Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi**,Bursa,1995,s.30-31
- ŞENYÜZ, Doğan , **Türk Vergi Sistemi**,Ezgi Kitabevi.Bursa,2000
- ŞENYÜZ, Doğan, **Türk Vergi Sistemi**,Yaklaşım Yayıncılık,Ankara,2004,s.178). ÖNCEL, Mualla, ÇAĞAN, Nami,KUMRULU ,Ahmet , **Vergi Hukuku**,14.Baskı,Turhan Kitabevi,Ankara, Eylül,2006
- ŞENYÜZ, Doğan,GERÇEK, Adnan ve YÜCE, Mehmet,**Türk Vergi sistemi**, Yaklaşım Yayınları,1. Baskı,2008
- ŞENYÜZ,Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayıncılık,Ankara:2004
- T.C. Milli Eğitim Bakanlığı Mesleki Eğitim Ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi ,Muhasebe Finansman , Vergi,Ankara,2007,s:4-5
- TAŞ Metin, Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi',Anayasal Mali Düzen,XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu,14-16 Mayıs 1998,İstanbul,2000,s.279
- TEKBAŞ Mehmet, Vergi **Hukuku İlkeleri ve Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Net Aktif Vergisinin Değerlendirilmesi**,Yaklaşım Dergisi, sayı:20,yıl:2 Ağustos 1994
- TEKBAŞ, Abdullah, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı,**Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi:Türkiye Değerlendirmesi**,Ankara 2009
- TOLU, Abdullah, **KDV Oranlarında Yapılan Son Değişiklikler**,Yaklaşım,Yıl:13,Sayı:146,Şubat,2005
- TOSUNER Mehmet, ARIKAN, Zeynep, TEKBAŞ, Abdullah, **Türk Vergi Sisteminde Esnaf Ve Sanatkarların Sorunları ve Çözüm Önerileri**,İESOB Yayınları,Yayın No:6,İzmir,2004
- TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**,Filiz Kitabevi,İstanbul,1993
- TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi**, İktisat Fakültesi Yayınları,İstanbul, 1977
- TÜRK, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 7.Baskı, 2008
- Türkiye Cumhuriyeti 1982 Anayasası, Birinci Kısım, Madde 10,Beta Cep Kanunları,2009

ULUATAM Özhan, **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara Eylül 2009

ULUATAM Özhan,, Yaşar Methibay, **Vergi hukuku**, 5. baskı, İmaj yayıncılık, Ankara: 2001

ÜNSAL, Hilmi, **Vergi hukuku Türk vergi sistemi**, detay yayıncılık, Ankara, 2009

ÜNSAL, Şamil, **Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1987, s.36

YAYMAN, Derya, ÇİMAT, Ali, **Türk , Vergi Sisteminin Sosyo Ekonomik Açından İncelenmesi**’ Vergi Raporu Dergisi’ Temmuz 2008

YILMAZ, Gülay Akgül, **Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet Bakımından Değerlendirilmesi**, Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 1, 2006,

YÜCE Mehmet , **Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Çerçevesinde Damga Vergisine Bakış**, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2009 sayı: 252

YÜCE, Mehmet, **Ücretin Tanımı Niteliği ve Tespiti**, [www.ikademi.com/ucret-yonetimi/805-ucretin-tanimi-niteliği-ve-tespiti.html-41k](http://www.ikademi.com/ucret-yonetimi/805-ucretin-tanimi-niteliği-ve-tespiti.html-41k)

YÜCE, Mehmet, **Mali güce göre Vergilendirme İlkesi Çerçevesinde Damga Vergisine Bakış**, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül, sayı 252, 2009

YÜKSELER,, Zafer, 1994, 2002 ve 2003 Yılları Hanehalkları Gelir Ve Tüketim Harcamaları Anketleri: Anket Sonuçlarına Farklı Bir Bakış. İktisat İşletme Ve Finans, Yıl: 20, Sayı: 230, Mayıs, 2005

193 Sayılı G.V.K. Madde 37.

26133 sayılı Resmi Gazete, 5479 sayılı Kanun, 08.04.2006 ,

27659 sayılı Resmi Gazete, 01.08.2010

5281 Sayılı Kanun, 25687(3. Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete, 31.12.2004

[http://www.americantaxpolicynstitute.org/pdf/Shaviro PCT.pdf](http://www.americantaxpolicynstitute.org/pdf/Shaviro%20PCT.pdf) (April .5.2004)

[http://www.forum.oku.gen.tr\(?\)](http://www.forum.oku.gen.tr/)

[http://www.gelirler.gov.tr\(?\)](http://www.gelirler.gov.tr/)

[http://www.ntvmsnbc.com\(?\)](http://www.ntvmsnbc.com/)

[http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari\\_teklif\\_sd.onerge\\_bilgileri?kanunlar\\_sira\\_no=83649\(25.06.2010\)](http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=83649(25.06.2010))

[http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari\\_teklif\\_sd.onerge\\_bilgileri?kanunlar\\_sira\\_no=83649\(25.06.2010\)](http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_sd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=83649(25.06.2010))

<http://www.turkis.org.tr/index.dyn?wslt=CD5EE825-6253-4E90-A592-924CFE24A1F1>(04.05.2011)

[www.yaklasim.com/mevzuat/Dergi/makaleler/20080411259.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/Dergi/makaleler/20080411259.htm)(19.02.2011)

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin User\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_46.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/User_upload/VI/CVI/Tablo_46.xls.htm)(14.09.2007)

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin User\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_32.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/User_upload/VI/GBG/Tablo_32.xls.htm)(14.09.2007)

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin User\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_51.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/User_upload/VI/CVI/Tablo_51.xls.htm)(04.09.2008)

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin User\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_24.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/User_upload/VI/GBG/Tablo_24.xls.htm)(29.09.2009)

<http://www.malikelavuz.com/index.php?lang=tur&page=30&pluginAnonym v2 catID 2=0&pluginAnonym v2 itemID 2=174&pluginAnonym v2 itemPage 2=3>,**Mobil iletişim üzerindeki vergi yükünün analizi ve oluşturduğu sorunlar**(25.06.2011)