

Emek ve Sermayenin Vergilendirilmesine Yönelik Uygulamaların Analizi

Analysis of practices for taxation of labor and capital

İbrahim ORGAN ¹

Ersin YAVUZ ^{2*}

¹Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Denizli. iorgan@pau.edu.tr

²Pamukkale Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Denizli. ersiny@pau.edu.tr

*Yazışılan yazar/Corresponding author

doi: 10.5505/pjess.2017.30502

Özet

Çalışmanın amacı, Türkiye’de emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin trendler, sorunlar ve bunlara ilişkin önerilerdir. Çalışmada, emeğin vergilendirilmesi konusunda ücretliler ele alınmaktadır. Çünkü Türkiye’de tahsil edilen vergi gelirlerinin %90’dan fazlası stopaj yoluyla ücret üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Üretim faktörlerinden birisi de sermayedir. Sermayenin tüzel kişilerce kullanımı sonucu elde edilen gelir kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Gerçek kişiler açısından sermayenin getirisi bazı durumlarda menkul sermaye iradı olarak kabul edilmekte ve vergiye tabi tutulmaktadır. Sermayenin mobilitesinin artması ile ülkeler arasında vergi rekabeti artmakta ve sermayeye yönelik vergi oranlarında aşağı yönlü bir politika izlenmektedir. Dünya ortalaması analiz edildiğinde, 2006 yılında %27.5 olan kurumlar vergisi oranının, 2016 yılında %23.63 seviyesine gerilediği görülmektedir. Türkiye’de de küresel politikalara benzer biçimde kurumlar vergisinde %46 seviyesine çıkan oranın zamanla %20’ye indirildiği görülmektedir.

Anahtar kelimeler: Emek, Sermaye, Vergilendirme

JEL kodları: G30, H21

Abstract

The aim of the study is the trends, problems and suggestions related to the taxation of labor and capital incomes in Turkey. In the study, wages are handled on the taxation of labor. This is because more than 90% of the tax revenues collected in Turkey consist of the taxes on the wages by way of withholding. One of the production factors is capital. The resulting proceeds from the use of the capital by legal entities are subject to corporation tax. In terms of real persons, gain of the capital is, in some cases, accepted be earning on movable assets and subject to taxation. Tax competition between countries is increasing by growth of capital mobile and a downward policy is observed in tax rates for capital. When the world average is analyzed, it is seen that the corporate tax rate, which was 27.5% in 2006, declined to 23.63% in 2016. Similar to global politics in Turkey, it is observed that the rate of corporate tax, which is 46%, has decreased to 20% over time.

Keywords: Labor, Capital, Taxation

JEL codes: G30, H21

1. GİRİŞ

Vergilendirme, devletin anayasa ve yönetimi sayesinde bireylerin ekonomik gelirlerinin bir bölümünün, toplumun ekonomik gelirine dönüşmesini ifade etmektedir. Diğer deyişle, vergilendirme, "bireyin toplumla bütünleşmesinin ekonomik ifadesidir" (Stein, 1994: 28).

Vergiler kamu ihtiyaçlarının finansmanında kullanılan temel maliye politikası aracıdır. Hükümetler vergi politikaları ile sosyal, demografik ve ekonomik birçok rasyo üzerinde doğrudan etkili olabilmektedir. Hatta küreselleşen dünyada uluslararası boyutta da vergilerin etkileri tartışılmaktadır. Dolayısıyla büyümek ve kalkınmak isteyen ülkeler, vergi politikaları reformlarına büyük önem atfetmektedirler.

Geçtiğimiz 200 yıllık süreçte kamu rolünün önemli oranda değişime uğradığı ve sosyal devlet anlayışı ile kamu yükümlülüklerinin önemli oranda arttığı görülmektedir. Bu değişim ile kamu harcaması tutarlarının önemli oranda arttığı gözlemlenmektedir. Artan kamu harcamalarının en büyük finansman kaynağı ise sürekliliği olan vergi gelirleridir (Tanzi ve Schuknecht, 2000).

Kamu harcamalarının önemli oranda artması, vergi gelirlerinin de artmasını gerekli kılmaktadır. Vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payının geçmişten günümüze önemli ölçüde arttığı görülmektedir. 20'nci yüzyılın başlarında OECD ülkelerinde vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payı ortalama %10'lar seviyesinde iken, 1970'lerde bu oran yaklaşık %40 seviyesine yükselmiştir (Piketty ve Saez, 2012: 4). 2015 yılında ise ilgili oran %34.27'dir^a. OECD içindeki en gelişmiş ülkelerde vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payı %35 ile %50 arasında değişmektedir. Türkiye'de ise vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payı 1965'te %10 iken, 2015 yılında bu oran %30'a yükselmiştir^b.

Vergileri dolaylı ve dolaysız olmak üzere ikiye ayırmak mümkündür. Dolaysız vergiler kişi ve kurumların gelirleri, karları, sermaye kazançları ve servetleri üzerinden alınmaktadır. En çok bilinen örneği kişisel gelir vergisidir. Dolaylı vergiler ise işlemler, mallar ve hizmetler üzerinden alınmaktadır. Katma Değer Vergisi en çok bilinen dolaylı vergi türüdür (Wilkinson, 1992: 3).

Türkiye'de vergiler gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınmaktadır. Gelir ve servet vergileri dolaysız vergileri, harcama üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergileri ifade etmektedir. Literatürde dolaysız vergilerin adalete daha uygun olduğu ve payının dolaylı vergilere oranla daha yüksek olması gerektiği vurgulanmaktadır. Fakat Türkiye'de durum farklıdır. Kalkınma Bakanlığı'nın 2015 yılı verilerine göre, toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin oranı %66.55 iken, dolaysız vergilerin oranı %33.45 seviyesindedir^c

Grafik 1'de gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payları gösterilmektedir. KDV kapsamında elde edilen vergi gelirinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1988'de %29.3 iken, 2015 yılı itibarıyla %33.1'e yükseldiği görülmektedir. Bu oran,

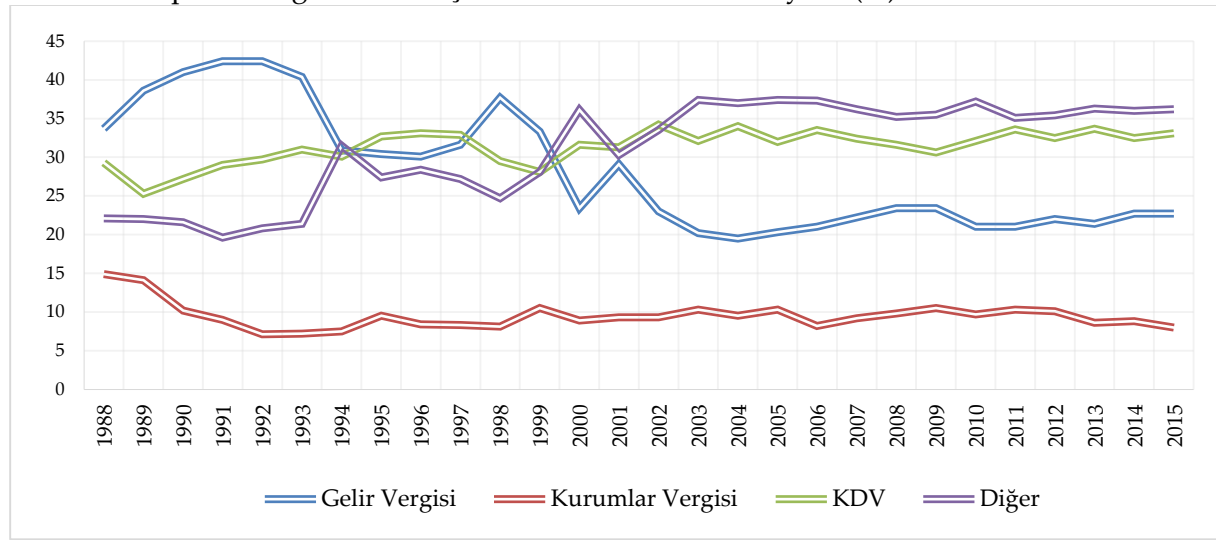
^a OECD, Tax Revenue, <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart> (Erişim Tarihi: 16.12.2016).

^b OECD, Tax Revenue, <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart> (Erişim Tarihi: 16.12.2016).

^c Kalkınma Bakanlığı, Temel Ekonomik Göstergeler, <http://www.kalkinma.gov.tr/Pages/TemelEkonomikGostergeler.aspx> (Erişim Tarihi: 14.01.2017).

dolaylı vergi olan KDV'nin toplam vergi gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip olduğunu göstermektedir. Gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının 1988 yılına göre düştüğü ve 2015 yılı itibariyle %22.7 seviyesinde olduğu görülmektedir. Kurumlar vergisinin de toplam vergi gelirleri içerisindeki payının %15 seviyelerinden 2015 yılı itibariyle %8 seviyesine gerilediği görülmektedir. 2015 yılı itibariyle kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payları bazı OECD ülkelerinde şu şekildedir: ABD %40.77, İsviçre %31.09, Danimarka %54.48, Kanada %36.8, Avustralya %41.04 (2014), Yeni Zelanda %38.15, Birleşik Krallık %27.87, Almanya %26.74, Norveç %27.4, Meksika %19.71 (2014), Slovenya %14.06, Şili %7.11 ve OECD ortalaması %24.04 şeklindedir^d. Bu veriler genel itibariyle gelişmiş ülkelerde dolaysız bir vergi olan kişisel gelir vergisi oranlarının çok yüksek seyrettiğini ve gelişmekte olan ülkelerde bu oranın çok daha düşük seviyelerde olduğunu göstermektedir.

Grafik 1. Toplam Vergi Gelirleri İçinde GV-KV-KDV'nin Payları (%)



Kaynak: GİB^e

Çalışmada bu veriler ışığında, Türkiye'de toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %30'unu oluşturan gelir vergisi ve kurumlar vergisi incelenmektedir. Gelir ve kurumlar vergisi gerçek ve tüzel kişilerin gelirleri üzerinden alınmaktadır. Kurumlar ve gelir vergisine konu olan gelirlerin elde edilmesinde üretim faktörlerinden emek ve sermayenin ön planda olduğu görülmektedir. Çalışmanın temelinde, emek ve sermayenin getirilerinin vergilendirme rejimi, vergilendirmede yaşanan sorunlar, trendler ve yaşanan sorunların çözümüne yönelik önlemler yer almaktadır.

2. TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE EMEK VE SERMAYENİN VERGİLENDİRİLMESİ

Türkiye'de vergilerin gelir, servet ve harcama üzerinden alındığına değinilmişti. Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde Gelir Vergisi'ne konu olan kazanç ve iratlar şu şekilde sıralanmaktadır:

- Ticari Kazançlar,

^d OECD Data, Tax on Personal Income, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart> (Erişim Tarihi: 12.01.2017).

^e Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_65.xls.htm (Erişim Tarihi: 15.01.2017).

- Zirai Kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayri Menkul Sermaye İratları,
- Menkul Sermaye İratları ve
- Diğer Kazanç ve İratlar.

Kanunda adı geçen **kazançlar** ile emek ve sermayenin müşterek getirisi olan gelir, **irat** ile sermayenin geliri kastedilmektedir. Kanunda sıralanan kazanç ve iratlardan ticari ve zirai kazançlar teşebbüs geliri, ücretler ve serbest meslek kazançları emek geliri, gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları servet geliri, diğer kazanç ve iratlar ise sui generis (nevi şahsına münhasır) bir gelir türüdür (Bilici, 2013: 31).

Çalışmada emek açısından ücretler, sermaye açısından da menkul sermaye iratları ve kurumlar vergisine değinilecektir.

2.1. Ücretlerin Vergilendirilmesi

Eğer bir verginin tarihi çok eskiye dayanıyorsa, o vergiye iyi bir vergi diyebiliriz. Bu bağlamda gelir vergisi, iyi vergi sınıfına girmektedir. Nitekim gelir vergisi ilk olarak 1799 yılında Napolyon Savaşlarını finanse etmek için toplanmıştır. 1842 yılında ise İngiliz vergi sisteminin bir parçası haline gelmiştir (Toch, 1985: 10; Wilkinson, 1992: 80).

Ücretler gelir vergisine tabidir. Çalışanlar açısından, emek ve ücret iki temel kavramdır. Emek kavramı Türk Dil Kurumunca, “bir işin yapılması için harcanan beden ve kafa gücü” olarak tanımlanmaktadır. Ekonomik büyümenin kaynakları sayılırken teknoloji, sermaye, doğal kaynaklar ve son olarak emek faktörüne değinilmektedir. Emek faktörünün getirisi ise ücrettir (Bocutoğlu ve Berber, 2013: 182).

Gelir Vergisi Kanununun 61’inci maddesinde ücret, “işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez” şeklinde tanımlanmaktadır. İş Kanununun 32’inci maddesinde ise ücret “genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır” şeklinde ifade edilmektedir.

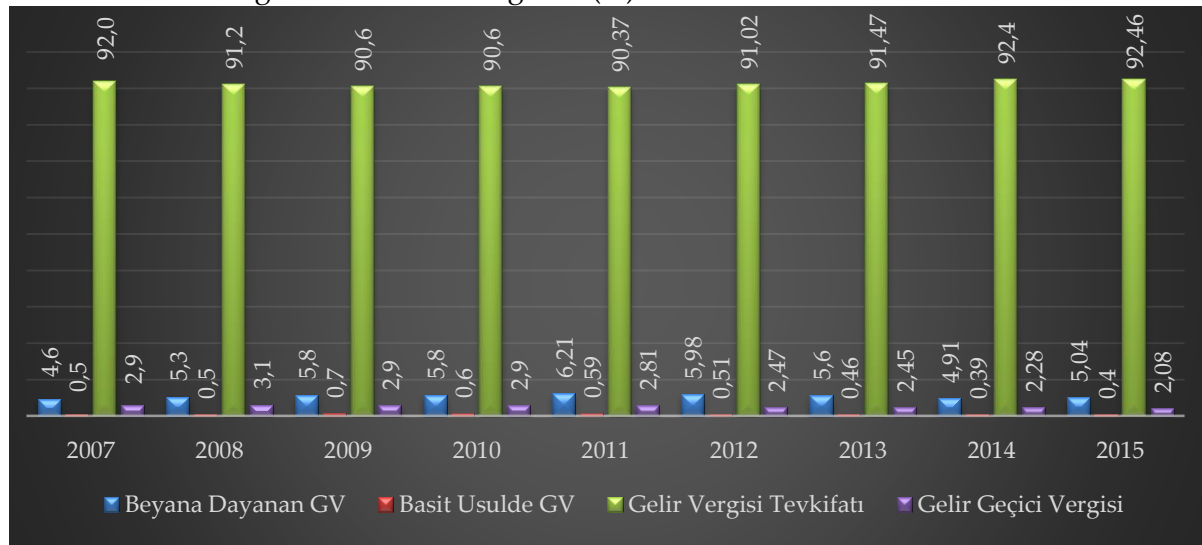
Gelir vergisine tabi ücretin özelliklerini, işverene tabi olmak, belli bir işyerine tabi olmak, ödemenin hizmet karşılığında yapılmış olması ve ödemenin para, ayın veya parayla temsil edilebilen menfaatler şekilde yapılması şeklinde sıralamak mümkündür. GVK’nın 61’inci maddesinde hangi ödemelerin ücret sayılacağı da ayrıca belirtilmektedir^f.

^f “İstisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları; Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler; Türkiye Büyük Millet Meclisi, İl genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler; Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler; Bilirkişilere, resmi

Ücretlerin vergilendirilmesi gerçek usul ve diğer ücretler usulü olarak iki kategoride yapılmakta ve ücretlilerin vergilendirilmesinde ilke olarak gerçek usul benimsenmektedir. Buna göre vergi, ücret gelirlerinin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır. Ücretin safi tutarının hesaplanmasında ücretin gayrisafi tutarı üzerinden çeşitli indirimler yapılmaktadır. Bu indirimlerin bazılarını şu şekilde sıralamak mümkündür: Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri; sosyal güvenlik destekleme primi; işsizlik sigortası primi; hayat/şahıs sigortaları primi; OYAK ve benzeri kamu kuruluşlarınca yapılan yasal kesintiler; sendikalara ödenen aidatlar (işçi ve memurlar için); engellilik indirimi. Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde ise iki yöntem mevcuttur (G.İ.B., 2016):

- **Kesinti (Tevkifat) Yoluyla Vergilendirme:** Ücretlerin ödenmesi aşamasında vergi sorumluları tarafından verginin kesilerek vergi dairelerine yatırılmasını ifade etmektedir. Gerçek usulün vergilendirilmesinde esas olarak bu yöntem uygulanmaktadır.
- **Ücretin Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmesi:** Aşağıdaki durumlarda ücretlerin vergilendirilmesi beyan yoluyla gerçekleşmektedir: Birden fazla işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde eden ücretlilerden, birinci işverenden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 30.000 TL'yi (Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar) aşan ücretliler; Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı (istisna kapsamında olanlar hariç); İstisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri; Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli görülen ücret ödemesi yapılanlar; Ücreti kesinti yoluyla vergilendirilmeyen yukarıda sayılanlar dışında kalan ücretliler.

Grafik 2: Gelir Vergisi Tahsilatının Dağılımı (%)



Kaynak: GİB⁸

arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler; Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.”

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_45.xls.htm (Erişim Tarihi: 17.11.2016).

Grafik 2'de, 2007-2015 yılları arasında tahsil edilen vergilerin dağılımı beyan esaslı, basit usul, tevkifat yöntemi ve geçici vergiler olarak gösterilmektedir. Grafik incelendiğinde, Türkiye'de tahsil edilen gelir vergisinin %90'ından daha fazlasının kaynakta kesinti (tevkifat) yöntemi ile toplandığı görülmektedir. Bu da neredeyse gelir vergisinin tevkifat yöntemine dayandığını göstermektedir. Beyana dayanan vergilerin payının ortalama %5 olduğu, diğer yöntemlerin ise kayda değer olmadığı görülmektedir.

Ücretlerin vergilendirilmesindeki bir diğer yöntem ise "**diğer ücretler**"dir. GVK'nın 64'üncü maddesine göre, "*Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar; Özel hizmetlerde çalışan şoförler; Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri; Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar; Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması nedeniyle, Danıştay'ın olumlu görüşü ve Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar*"ın ücretleri diğer ücretliler kapsamında gelir vergisine tabi tutulur. Diğer ücretliler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu ücret gelirleri toplama dahil edilmez^h.

Türkiye'de uygulanan gelir vergisi artan oranlı yapıdadır. Tablo 1'de 1992-2017 yılları arasındaki gelir vergisi oranları ve dilimleri gösterilmektedir. 1992-93 yıllarında 6 vergi dilimi varken, 1994-98 yılları arasında 7 dilim, 1999-04 yılları arası 6 dilim, 2005 yılında 5 dilim ve 2006 yılından günümüze 4 dilim bulunmaktadır. Yükseklik farkı ise 1992-93 ve 1999-04'de 25 iken, 1994-98 yılları arasında 30 ve 2005'ten günümüze 20'dir.

Tablo 1. Ücret Dışı Gelirlere Uygulanan Gelir Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Dağılımı (%)

Yıllar	1. Dilim	2. Dilim	3. Dilim	4. Dilim	5. Dilim	6. Dilim	7. Dilim
1992-93	25	30	35	40	45	50	
1994-98	25	30	35	40	45	50	55
1999-2004	20	25	30	35	40	45	
2005	20	25	30	35	40		
2006-17*	15	20	27	35			

2.2. Sermaye Kavramı ve Vergilendirilmesi

Sermaye kavramını Türk Dil Kurumu, "*bir ticaret işinin kurulması, yürütülmesi için gereken anapara ve paraya çevrilebilir malların tamamı, anamal, başmal, kapital, meta*" şeklinde tanımlamaktadır. Kaplow'a (2008) göre sermaye geliri "*bir kişinin sahip olduğu sermaye stokunda meydana gelen artış nedeniyle kişinin tüketim kapasitesindeki artmadır.*" Bu tanımlardan da görüleceği üzere sermaye servetten farklı birşeyi ifade etmektedir. Çünkü servet belirli bir malvarlığını ifade etmekten, sermaye bu malvarlığının üretim için ayrılan yani ticari bir işlem neticesinde getiri beklenen kısmıdır. Servet sabit bir stoku, sermaye ise akım bir değeri ifade etmektedir. Sermaye, üretim faktörü olarak gerçek kişiler ya da tüzel kişilerce üretim sürecine sokulmaktadır. Gerçek kişilerce üretim faktörü olarak sermayenin üretim sürecine sokulması sonucunda elde edilen gelir, menkul sermaye iradı olarak vergiye tabi

^h Diplomat muafılığı (GVK m. 15), elçilik ve konsolosluk çalışanlarının ücret istisnası (GVK m. 16) ve GVK'nın 23'üncü maddesinde yer alan istisnalar, ücretlerin vergilendirilmesindeki muafık ve istisnalar kısmını oluşturmaktadır.

tutulmaktadır. Tüzel kişilerce üretim sürecine sokulan sermayenin geliri ise kurumlar vergisine tabi olmaktadır.

GVK'nın 75'inci maddesine göre, "sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır." Tanımdan da anlaşılacağı üzere bir gelirin MSİ olarak kabul edilebilmesi için getiriye konu olan sermayenin kişinin ticari, zirai ve mesleki faaliyet kapsamının dışında kalan nakdi veya temsili değerlerden oluşan sermayenin getiri olarak elde edilmiş olması gerekmektedir.

Kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı sayılan gelirler aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilmektedir. GVK'nın 76'ncı maddesinde ise menkul kıymetin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temliki, menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyelerin menkul sermaye iradı sayılmayacağı ifade edilmektedir.

Menkul sermaye iratları genel olarak stopaj (vergi kesintisi) yöntemi ile vergilendirilmektedir. GVK'nın 94'üncü maddesi gereği, menkul sermaye iradı kapsamındaki gelirlerin büyük çoğunluğu vergi kesintisine tabidir. Yapılan kesinti nihai vergileme olup, bu gelirlerin büyük çoğunluğu için beyanname verilmesi söz konusu olmamaktadırⁱ. GVK'nın geçici 67'inci maddesinde yapılan düzenleme ile kesinti yoluyla vergilendirme, menkul sermaye iratlarının neredeyse tamamını kapsar hale getirilmiştir. Geçici 67'nci madde kapsamında yapılan tevkifatlarda oran %0-%18 arasında değişmektedir (Çalçalı ve Yılmaz, 2013: 253).

ⁱ Buna göre, "Her nevi hisse senetlerinin kar payları; İştirak hisselerinden doğan kazançlar; Kurumların idare meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları; KVK uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı; Her nevi tahvil; Her nevi alacak faizleri; Mevduat faizleri; Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller, İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar, her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri, Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları, Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler, Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından; a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları, b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları, Bireysel emeklilik sisteminden; a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler" bu kapsamdadır.

^j Örneğin, kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisnadır. İstisna sonrası tutar (2017 yılı için) 30.000 TL'nin üzerinde olması halinde beyan edilecektir. 30.000 TL'nin altında kalması halinde ise beyan edilmeyecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunan kurumlar tam mükellef olarak değerlendirilmekte ve hem Türkiye'de hem de yurt dışında elde ettikleri gelirlerin toplamı üzerinden vergilendirilmektedir. Dar mükellef kurumların ise hem kanuni merkezi hem de iş merkezi Türkiye dışında bulunmakta ve sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedirler (KVK, m. 3). Hangi kurumların kazançlarının kurumlar vergisine tabi olacağı KVK'nın 1'inci maddesinde sıralanmaktadır. Buna göre, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları kurumlar vergisine tabidirler.

Eğitim, kültür, sağlık, sosyal güvenlik, spor, teşvik amaçlı, yerel idarelere yönelik ve diğer alanlara ilişkin muafiyetler kurumlar vergisinin 4'üncü maddesinde yer almaktadır. Kurumlar vergisinin konusu, kurum kazancıdır. Kurum kazancı, gelir vergisine tabi 7 çeşit kazanç ve iratlardan ibarettir. Kurum kazancının tespitinde ise ticari kazanç hükümleri uygulanmaktadır (Bilici, 2013: 110-111).

Türkiye'de kurumlar vergisinin oranı geçmişten günümüze birçok kez değişmiştir. Tablo 2'de 1950 yılından günümüze kurumlar vergisi oranları yer almaktadır. 1950'den 1980'e kadar oran yükselme eğiliminde iken, bu tarihten günümüze dalgalanarak geldiği ve son 12 yıldır %20 olarak uygulandığı görülmektedir.

Tablo 2. Türkiye'de 1950-2017 Yılları Arasında Kurumlar Vergisi Oranları (%)

Yıllar	Sermaye Şirketleri ve Kooperatifler	Diğer Kurumlar
1950-1959	10	35
1960-1967	20	35
1968-1979	25	35
1980-1981	50	35
1982-1984	40	40
1985-1986	46	46
1987-1993	30-35-40-46	46
1994-1998	25	25
1999-2003	30	30
2004	33	33
2005	30	30
2006-2017	20	20

Kaynak: Yılmaz, 2007: 116 aktaran Çalçalı ve Yılmaz, 2013: 255, *2007-2017 yılları arası tarafımızca güncellenmiştir.

3. ÖDEME GÜCÜ İLKESİ BAĞLAMINDA EMEK VE SERMAYENİN VERGİLENDİRİLMESİ

Günümüz modern vergileme ilkelerinden en önemlisi ödeme gücü ilkesidir. Ödeme gücü ilkesinin temel amacı bireyleri ödeme güçleri ile orantılı bir şekilde vergilendirilmesini sağlamaktır. Ödeme gücü ilkesinin belirlenmesine yönelik gösterge olarak eski dönemlerde kabul edilen servetin yanı sıra modern dönemlerde gelir ve tüketim düzeyi de ödeme gücünün kriterleri olarak kabul edilmektedir. Devletlerin ödeme gücü ilkesi kapsamında vergi almasının temelinde ise sosyal adalet ilkesi yatmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasınının 73'üncü maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, **mali gücüne** göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu ve vergi yükünün adaletli ve dengeli

dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı olduğu ifade edilmektedir. Maddede yer alan mali güç kavramı ödeme gücünün yansımasıdır. Ödeme gücü ilkesinin uygulanma biçimleri ise ayırma ilkesi, en az geçim indirimi ve artan oranlılıktır (Erdem vd., 2013: 125-127).

Ayırma ilkesi, gelir kaynaklarının farklı vergi uygulamalarına tabi olması gerektiği görüşüne dayanmaktadır. Bu ilkeye göre, emek ile elde edilen gelir, sermaye ve servet ile elde edilen gelire nispeten daha çok korunmaya muhtaçtır. Dolayısıyla emek gelirleri elde edenlerin daha hafif vergilendirilmesi gerektiği esasına dayanmaktadır (Özel, 2015: 65).

Tablo 3. Ayırma İlkesiyle İlgili Görüşler

Destekler Nitelikli Görüşler	Eleştirel Nitelikli Görüşler
*Sermaye, emeğe nispeten daha güçlü bir gelir kaynağıdır ve vergiye daha dayanıklıdır. *Emek geliri elde edenler daha fazla risk ve güçlükler ile karşılaşır. *Sermaye geliri, emeğe göre daha düzenli ve sürekli dir. *Sermayenin gelir yaratma kapasitesi daha yüksektir. *Emek geliri elde edenlerin marjinal faydaları daha yüksektir. *Sermaye yeni gelir fırsatları ve olanakları oluşturabilir. *Emek gelirlerinde vergi kaçırma ihtimali, sermaye gelirlerine oranla çok düşüktür. *Sermaye gelirleri çeşitli politikalar ile teşvik edilir ve koruyu politikalar ile daha güçlü hale gelir.	*Üretimin önemli bir unsuru olan sermayenin vergilendirilmesi, üretimin düşmesine ve buna bağlı olarak sosyo-ekonomik problemlerin ortaya çıkmasına neden olur. *Ayırma ilkesi kapsamında uygulanacak olan oranların belirlenmesine ilişkin objektif kriterler bulunmamaktadır. *Emek ve sermaye, her zaman net bir biçimde birbirinden ayırt edilemez. *Sermaye geliri elde edenlerde en az emek geliri elde edenler kadar çaba gösterir ve risk alırlar. *Faydanın ölçülmesi mümkün değildir. Daha yüksek gelir elde eden biri, daha düşük gelir elde eden birisine göre, paraya daha fazla kıymet verebilir.

Kaynak: Akdoğan, 2013: 252-254.

En az geçim indirimi, vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi açısından önemli bir uygulamadır. Tanım olarak en az geçim indirimi, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari seviyede sürdürebilmesi açısından gerekli gelirin vergilendirilmemesini ifade etmektedir. Günümüzde tüm vergi sistemlerinde değişik biçimlerde yer alan bu indirim, Türkiye’de 1950 yılından günümüze çeşitli adlar altında uygulanmaktadır. 2008 yılından itibaren ise “asgari geçim indirimi” adı altında yasalaşmıştır (Tablo 4). Asgari geçim indirimi, vergi teorisinde “ayırma kuramı” şeklinde yer alan ve emek gelirleri elde edenlerin üzerindeki vergi yükünün azaltılması uygulamasının bir şeklidir. En az geçim indiriminin, matrahtan indirim sistemi, vergiden indirim (dekot) sistemi ve bölme (katsayı) sistemi olmak üzere üç farklı uygulama şekli bulunmaktadır. Matrahtan indirim sistemi, mükelleflerin gelirlerinden en az geçim indirimi tutarının düşülmesinin ardından vergilendirilmesi temeline dayanmakta iken, vergiden indirim sistemi mükellefin vergilendirilmesinin ardından en az geçim indiriminin tarifeye göre bulunan tutarının toplam vergiden indirilmesi esasına dayanmaktadır. Bölme sisteminde ise aile gelirlerinin aile bireyleri arasında bölünmesinin ardından vergilendirilmesini öngörmektedir (Akdoğan, 2013: 230-238; Sarılı, 2012: 94).

Tablo 4. En Az Geçim İndiriminin Gelişimi (1950-2017)

Müessesenin Adı	Yıllar	Kanunlar	Yöntemler
En az geçim İndirimi	1950-1967	5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu	Matrahtan İndirim
En az geçim İndirimi	1968-1980	980 sayılı Kanun	Vergiden İndirim
Genel İndirim	1981-1986	-----	Matrahtan İndirim
Özel İndirim	1986-2004	3239 sayılı Kanun	-----
Ücretlerde Vergi İndirimi	2005-2008	4842 sayılı Kanun	Vergiden İndirim
Asgari Geçim İndirimi	2008-	5615 sayılı Kanun	Vergiden İndirim

Kaynak: Akdoğan, 2013: 236; Kaplan, 2012: 381.

Türkiye’de 2008 yılından beri uygulanan asgari geçim indiriminde, vergiden indirim şekli benimsenmektedir. 193 sayılı GVK’nın 32’nci maddesine göre, “Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır. Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5’idir.” Türkiye’de 2017 yılı itibariyle asgari geçim indirimi ile ilgili olan tarife Tablo 5’te gösterilmektedir.

Tablo 5. 2017 yılı Asgari Geçim İndirimi Tutarları

Ücretlinin Medeni Durumu	Aylık Tutar	Ücretlinin Medeni Durumu	Aylık Tutar
Bekar	133,31	Evli, Eşi Çalışan	133,31
Evli, Eşi Çalışmayan	159,98	Evli, Eşi Çalışan, 1 Çocuklu	153,31
Evli, Eşi Çalışmayan, 1 Çocuklu	179,97	Evli, Eşi Çalışan, 2 Çocuklu	173,31
Evli, Eşi Çalışmayan, 2 Çocuklu	199,97	Evli, Eşi Çalışan, 3 Çocuklu	199,97
Evli, Eşi Çalışmayan, 3 Çocuklu	226,63	Evli, Eşi Çalışan, 4 Çocuklu	213,30
Evli, Eşi Çalışmayan, 4 Çocuklu	226,63	Evli, Eşi Çalışan, 5 Çocuklu	226,63
Evli, Eşi Çalışmayan, 5 Çocuklu	226,63		

Ödeme gücü ilkesinin uygulanmasında önemli enstrümanlardan bir tanesi de artan oranlı vergileme sistemidir. Artan oranlı vergilemeyle bireyin ödeme gücü ile ödenen vergi arasında bir ilişki kurulur. Bu sistem, gelirin seviyesi arttıkça marjinal faydasının azalacağına dayanmaktadır. Matrah arttıkça oranı artarsa artan oranlı, azalırsa azalan oranlı vergiler denilmektedir (Erdem vd., 2013: 137).

Türkiye’de uygulanan gelir vergisi artan oranlı tarifeye sahiptir. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın verilerine göre, 2017 yılı için gelir vergisi tarifesi Tablo 6’daki gibidir. Vergi tarifesi ayırma kuramı bağlamında incelendiğinde sadece 3’üncü ve 4’üncü vergi dilimlerinin, ücretlilerin lehine olduğu görülmektedir.

Tablo 6. Gelir Vergisi Tarifesi – 2017 (%)

13.000 TL’ye Kadar	15
30.000 TL’nin 13.000 TL’si için 1.950 TL, fazlası	20
70.000 TL’nin 30.000 TL’si için 5.350 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL’nin 30.000 TL’si için 5.350 TL), fazlası	27
70.000 TL’den fazlasının 70.000 TL’si için 16.150 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL’den fazlasının 110.000 TL’si için 26.950 TL), fazlası	35

4. EMEK VE SERMAYENİN VERGİLENDİRİLMESİNDE SORUNLAR VE TRENDLER

Emek ve sermayenin vergilendirilmesinde bugüne kadar birçok etmeden dolayı çeşitli politikalar uygulanmıştır. Bu politikalar bazen emek faktörünü korumaya yönelik olurken, bazen de vergi rekabeti bağlamında sermayenin teşvik edilmesi ve özendirilmesi temeline dayanmaktadır. Emek ve sermayenin vergilendirilmesine ilişkin politikalar ülkemiz açısından değerlendirildiğinde genel görünümün emek geliri elde edenlerin (özellikle de ücretlilerin) aleyhine geliştiği, sermayenin ülkemize çekilmesi adına uygulanan politikalardan birinin kurumlar vergisi oranını düşürmesi şeklinde olduğu görülmektedir.

4.1. Emek Faktörünün Vergilendirilmesi

Türkiye’de emek gelirleri içinde en önemli payı temsil eden ücretlilerin vergilendirilmesinde çeşitli sorunlar ve buna paralel olarak eleştiriler mevcuttur. Ücretlerin vergilendirilmesindeki temel problemler ve çözüm önerileri şu şekildedir (Biyar ve Yılmaz, 2012; Kaplan, 2012: 384-385; Organ, 2008: 175):

- **Ücretlerin vergilendirilmesinde genellikle kaynakta kesinti yöntemine odaklanılması ve harcamaların gider olarak indirilememesi:** Çağdaş ülkelerdeki vergi sistemlerinin büyük oranda beyan esasına dayanması, bu ülkelerde vergi bilincinin yüksek olmasına katkı sağlamaktadır. Fakat ülkemizde kamu görevlileri başta olmak üzere ücretlilerin büyük bölümünün ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin tevkifat usulü olduğu görülmektedir. Ücretlerin beyanname yoluyla vergilendirilmesi ise oldukça kısıtlıdır. Bu usuller ile vergilendirmenin vergi etiği, vergilendirmede eşitlik ilkesi ve vergi adaletinin sağlanması açılarından sorun teşkil ettiği söylenebilir. Nitekim tevkifat yöntemi ile vergilendirme sisteminde ücret geliri elde edenler, safi gelire ulaşabilmek için meslekleri ile ilgili yapmış oldukları harcamaları gider olarak gösteremedikleri için beyanname yöntemi ile vergilendirilenlere kıyasla adaletsizliğe uğramaktadırlar. Vergi kültürünün ve vergi bilincinin yok olması, yıllık beyanname verenler ile tevkifat yöntemi ile vergilendirilenler arasında zamansal ve finansal yönden farklılıkların olması, harcamaların gider olarak gösterilemediği için kayıt dışılığa sebep olması, tevkifat yöntemi ile vergilendirilmenin temel eleştirileridir. Bu kapsamda, ABD, Japonya, İngiltere, Avustralya ve İtalya’da olduğu gibi ücretlilerinde beyanname yöntemi ile vergilendirilmesi gerekmektedir. Çözüm olarak tevkifat yönteminin tamamen kaldırılmasının yerine tevkifat tutarının beyan yoluyla beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebildiği bir sisteme geçilmelidir. Ayrıca gerçek safi gelire ulaşılabilmesi için gider olarak gösterilebilecek harcamalarında kapsamı genişletilmelidir. Örneğin ABD ve İtalya’da ikamet edilen konuta ilişkin giderler, yine ABD’de kiracıların yapmış oldukları giderler, taşınma giderleri ve hatta dış hekimine yapılan harcamalar dahi gider olarak gösterilebilmektedir.

- **Artan oranlı vergilendirmede vergi oranlarının yüksek olması:** Türkiye’de adaletin sağlanması amacıyla uygulanan artan oranlı vergileme sisteminde oranların çok yüksek olması, ücretliler açısından sorun teşkil etmektedir. Türkiye ve çeşitli ülkelerdeki artan oranlı vergilendirme oranları Tablo 7’de gösterilmektedir. Tabloda yer alan ülkeler incelendiğinde, Avustralya, Almanya ve Fransa’nın ilk vergi diliminden vergi almadığı görülmektedir. Japonya, Avustralya, İtalya, Fransa ve ABD’nde vergi oranlarının 5 dilim, diğerlerinde 4 dilim olduğu görülmektedir. Ayrıca Japonya ve Fransa’da ikinci dilimdeki oranlar dahi Türkiye’nin birinci dilimindeki %15’lik orandan daha düşük seviyede olduğu

görülmektedir. İtalya ve ABD'nin dışındaki diğer ülkelerdeki oranlar dikkate alındığında, Türkiye'de oranların yüksek seyretmesi dikkat çekmektedir. Ayırma ilkesi kapsamında artan oranlı vergilemenin dilim sayısı artırılmalı ve ücretlileri korumak adına ilk dilimlerdeki oranlar çok daha düşük seviyelere indirilmelidir. Hatta Avustralya, Almanya ve Fransa'da olduğu gibi ilk dilimde yer alanlardan vergi alınmayabilir. Özellikle bu kapsamda toplumun en düşük gelir grubunu oluşturan asgari ücretliler korunabilir.

Tablo 7. Çeşitli Ülkelerde Artan Oranlı Vergilendirmenin Dilimlere Göre Oranları (%)

	Türkiye	Japonya	Avustralya	Kanada	İtalya	Fransa	ABD*	İngiltere	Almanya
1. Dilim	15	5	0	15	23	0	15	10	0
2. Dilim	20	10	15	22	27	5,5	28	20	14
3. Dilim	27	20	30	26	38	14	31	40	42
4. Dilim	35	23	37	29	41	30	36	50	45
5. Dilim	---	37	45	---	43	41	39,6	---	---

Kaynak: Biyan ve Yılmaz, 2012; Öz ve Akçay, 2013: 18.

*ABD'nde oranlar aynı olmakla beraber evli veya bekar durumuna göre vergi dilimlerinin tarifesi değişiklik göstermektedir.

- **Asgari geçim indirimi ve bakmakla yükümlü olunan kişilere yönelik istisnaların kapsamlarının dar olması:** Türkiye'de asgari geçim indirimi oranının belirlenmesinde, bekar, evli ve çocuk sayısı kriterleri esas alınmaktadır. Asgari geçim tutarları ise düşüktür. Asgari geçim indirim oranının tespitinde bakmakla yükümlü olunan kişiler de dikkate alınmalıdır. Böylelikle asgari geçim indirimi tutarları artacaktır. Ayrıca engellilik gibi indirimlerin kapsamı genişletilebilir. Özellikle düşük ücretlilerin bakmakla yükümlü oldukları kişilere yönelik, sosyal devlet anlayışı gereği önemli istisnalar getirilmelidir. Türkiye'de uygulanan asgari geçim indirimi ile ilgili diğer temel eleştiri ise asgari geçim indiriminin sadece ücretlilere uygulanmasının vergide adalet ve eşitlik ilkesi ile bağdaşmamasıdır. Yine de asgari geçim indirimde ayırma ilkesi muhafaza edilecekse, tüm gelir elde edenler açısından uygulanır ama ücretlilere veya belli gelir seviyesinin altında olanlar için farklı bir uygulama yoluna gidilebilir.
- **Ücretlerin kendi içindeki vergi adaletsizliği:** Ücretlilerin vergilendirilmesinde kendi içinde dahi adaletsizlikler barındırmaktadır. Örneğin ücretli olarak değerlendirilen futbolcuların %15 gibi sabit vergi oranı ile stopaj usulü vergilendirilmesi ödeme gücü ilkesini zedelemektedir. Her ne kadar ülkemize futbolcuların gelmesini teşvik etmek amacıyla bu kadar düşük ve tek oranlı vergi uygulansa da, bu durum düşük gelir elde eden ücretliler ile kıyaslandığında ciddi bir haksızlığa yol açmaktadır. Bu kapsamda futbolcular, sporcular, jockeyler ve bunun gibi ayrıcalıklı kesimlerin de diğer ücretliler ile aynı ve artan vergi oranları ile vergilendirilmesi, ücretlilerin kendi içindeki adaletsizliği giderecektir (Öz ve Akçay, 2013: 50-51).

4.2. Sermaye Faktörünün Vergilendirilmesi

Küreselleşmenin egemen olduğu günümüz dünyasında sermayenin mobilitesinin önemli oranda arttığı görülmektedir. Birçok araştırmacı, ülkeler arasındaki bu ekonomik etkileşimin tarihte görülmediği kadar ileri boyutta olduğunu ileri sürmektedir. Sermaye mobilitesinin artması ve çok uluslu şirketlerin sayısının çoğalması, devletler arasında vergi rekabetini gündeme getirmiştir. Ülkeler arasındaki vergi rekabeti, özellikle kurumlar vergisi

oranlarının azalması yönünde baskı oluşturmaktadır. Bu kapsamda birçok OECD ülkesi de kurumlar vergisinin yapısına ve oranlarına ilişkin çeşitli reformlar yapmıştır (Griffith ve Klemm, 2004).

Uluslararası vergi rekabetinin en çarpıcı özelliği, vergi avantajını sağlayan ülkeye sermaye girişini artırması ve böylece diğer ülkelerin vergi matrahlarını azaltmasıdır. Bu rekabetçi yapıdan dolayı ülkeler özellikle sermayeye ilişkin vergi oranlarını düşürmekte, hatta sıfıra indirmektedir. Ülkeler arasındaki bu rekabete “alttan yarış” (race to the bottom) hipotezi denilmektedir (Plümper ve Troeger, 2009: 761).

Sermaye ve emeğin bölgelerarası hareket imkanının artması, vergi matrahlarının mobil hale gelmesine neden olmaktadır. Vergi matrahlarını artırmak isteyen hükümetler, özellikle sermaye üzerindeki vergi yükünü hafifletirken, emek ve dolaylı vergiler üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Diğer deyişle, vergi yükü gelirden tüketime, sermayeden ücretlere kaymaktadır. Vergi rekabeti kapsamında 1980’li yıllarda İskandinav Ülkelerinde ikili gelir vergisi sistemine (Dual Income Tax) geçilmiştir^k. Sistem, gelir unsurlarını emek ve sermaye şeklinde ayırmaktadır. Ayrıca bu sistem, emek gelirleri üzerinde artan oranlı, sermaye gelirleri üzerinde ise daha düşük ve düz oranlı tarifelerin uygulanmasını öngörmektedir. 2005 yılında Birleşik Devletlerde Federal Vergi Reformu’nda da savunulan ikili gelir vergisi sistemini IMF, OECD ve Dünya Bankası da vergi rekabeti kapsamında teşvik etmektedir (Broadway, 2012: 18; Nazalı, 2007; OECD, 2006: 71).

Sermayeyi teşvik etmek için ülkeler, vergi sistemlerini de buna göre düzenlemektedir. Bu bağlamda, özellikle iş dünyasını ve sermaye akışını ilgilendiren kurumlar ve menkul sermaye iradı kapsamındaki vergilerin oranları, küresel vergi rekabetini doğrudan etkilemektedir. Dolayısıyla daha fazla doğrudan yabancı yatırım kaygısı güden ülkelerde, sermayenin vergilendirilmesinde adaletten ziyade etkinliğin tercih edildiği görülmektedir. Diğer yandan spekülasyon kısa vadeli sermaye akışlarına küçük miktarlarda küresel anlamda vergi konulması gerektiğini savunan Tobin’in görüşünün desteklenmemesi buna karşın vergi cenneti ülke sayılarının artışı, dünyadaki vergi rekabetindeki trendi gösterir niteliktedir.

Tablo 8’de, 2016 yılı itibariyle çeşitli ülkelerdeki kurumlar vergisi oranları gösterilmektedir. Genel itibariyle tabloda yer alan ülkelerde kurumlar vergisi oranlarının %20-35 arasında seyrettiği görülmektedir. Fakat tabloda yer alan Bahama ve Bahreyn gibi yedi ülkede bu oranın sıfır olduğu, Bosna Hersek ve Katar’da 10, İsviçre’de 17,82 ve ABD’de 40 olduğu görülmektedir. Kurumlar vergisinin geçmiş dönemlerdeki oranlarını incelemek, kurumlar vergisi oranlarının ne yönde hareket ettiğini anlamak açısından faydalı olacaktır. Bu bağlamda 1980 yılında bazı ülkelerdeki kurumlar vergisi oranı şu şekildedir: Avusturya 61.5, Belçika 48, Almanya 61.7, Portekiz 52.1, Birleşik Krallık 52, Kanada 42.4, Japonya 52 ve Birleşik Devletler 49.2. Bu veriler ile 2016 yılı karşılaştırıldığında, 1980’den günümüze kurumlar vergisi oranlarının dramatik şekilde düştüğü görülmektedir (Haufler, 2001: 16).

Tablo 9 ise kurumlar vergisi oranının dünyada nasıl bir trendin izlendiğini çok net göstermektedir. Tabloya göre, dünyadaki tüm bölgelerde kurumlar vergisi oranlarının 2006-2016 yılları arasında düşüş eğiliminde olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği ve OECD gibi

^k Detaylı bilgi için bkz. (Franz, 2008; Savjetovanje, 2006; Sorensen, 1988).

büyük organizasyonlarda yer alan ülkelerde de kurumlar vergisi oranlarının seyri bu yöndedir. Nitekim dünya genelinde 2006 yılı itibariyle kurumlar vergisinin oranı ortalama 27.5 iken, 2016 yılında bu oran 23.63 seviyesine gerilediği tespit edilmektedir.

OECD ülkelerinin kurumlar vergisi oranı ortalama 1980'lerin başında yaklaşık %50'ler seviyesinde iken, 2000'li yılların başında bu oranın %35'lere gerilediği görülmektedir. 2016 yılında OECD ülkelerinin kurumlar vergisi oranı ortalamasının %25 seviyesinin altına inmesi de, dünyadaki trendi destekler niteliktedir (Devereux vd., 2003).

Tablo 8. Çeşitli Ülkelerde Kurumlar Vergisi Oranları – 2016 (%)

Ülkeler	Oran	Ülkeler	Oran	Ülkeler	Oran	Ülkeler	Oran	Ülkeler	Oran
Afganistan	20	Kanada	26,5	Fransa	33,3	Japonya	32,3	Bahama	
Arjantin	35	Şili	24	Almanya	29,72	Kazakistan	20	Bahreyn	
Avustralya	30	Çin	25	Yunanistan	29	Malezya	24	Bermuda	
Avusturya	25	Kıbrıs	12,5	Hindistan	34,61	Hollanda	25	Bonaire	
Belçika	33,99	Danimarka	22	Endonezya	25	Norveç	25	Kayman Adaları	0
Bosna H.	10	Mısır	22,5	İsrail	25	Portekiz	21	Guernsey	
Brezilya	34	Finlandiya	20	İtalya	31,4	Katar*	10	Isle of Man	
İsveç	22	İsviçre*	17.92	B. Krallık	20	ABD	40	Türkiye	20

Kaynak: KPMG¹ *2015

Tablo 9. Dünya'da Ortalamalarla Kurumlar Vergisi Oranlarının Karşılaştırılması 2006-16 (%)

Ülkeler	2006	2016	Ülkeler	2006	2016
AB Ort.	24,83	22,09	OECD Ort.	27,67	24,85
Afrika Ort.	30,82	27,46	Asya Ort.	28,99	21,97
Kuzey Amerika Ort.	38,05	33,25	Latin Amerika Ort.	29,07	27,29
Avrupa Ort.	23,7	20,48	Dünya Ort.	27,5	23,63

Kaynak: KPMG^m

Türkiye'nin de kurumlar vergisi oranı değişimi, dünyadaki trend ile benzerdir. Geçmişte %46 seviyelerine çıkan bu oran 2006 yılından günümüze %20 seviyesinde sabitlenmiştir. Türkiye'de kurumlar vergisi oranı düşük olmasına karşın önce kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisinin alınması, vergi sonrası kar payının dağıtım aşamasında %15 oranında yapılan gelir vergisi stopajı, ardından kar payını elde eden gerçek kişilerin %15-%35 oranında gelir vergisine tabi olması, mükellefler üzerindeki vergi yükünü artırmaktadır. Kurumlar vergisi açısından dünya ortalamasının altında oran uygulayan ve menkul sermaye iratlarının çoğunu stopaj yoluyla vergilendiren Türkiye'nin, sermayenin vergilendirilmesinde, vergi rekabetini ön planda tutarak adaletten etkinliğe doğru yöneldiği görülmektedir.

Diğer yandan, ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını düşürmelerine karşın, kurumlar vergisi kapsamında elde ettikleri vergi gelirlerinin milli gelir içindeki payının istikrarlı olduğu görülmektedir. Toplam vergi gelirleri içindeki kurumlar vergisi payının ise giderek azaldığı görülmektedir. OECD ülkelerinin ortalaması incelendiğinde, kurumlar vergisinin milli gelir içindeki payının 1965'te %2.13, 2014'te ise %2.81 olduğu görülmektedir. Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise 2000 yılında %9.7 iken, 2014'te %8.8 seviyesine

¹ KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-ratesonline/corporate-tax-rates-table.html> (Erişim Tarihi: 17.11.2016).

^m KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-ratesonline/corporate-tax-rates-table.html> (Erişim Tarihi: 17.11.2016).

gerilemiştirⁿ. Kurumlar vergisi oranlarının rekabet anlamında düşürülmesine karşın, toplam vergi gelirleri içinde kurumlar vergisi payının giderek azalması politikacıları endişeye sevk etmektedir (Günaydın, 2005).

5. SONUÇ

Türkiye'nin vergi yapısı genel itibariyle dolaylı vergilere dayanmaktadır. Fakat vergilemede adalet ve eşitliğin sağlanabilmesi için dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artırılması gerekmektedir. Dolaysız vergilerin payının artırılmasında gelir ve kurumlar vergisi üzerinde reformlara yoğunlaşmak gerekmektedir.

Çalışmada gelir vergisi kapsamında, gelir vergisinin %90'ından fazlasını oluşturan ücretliler analiz edilmektedir. Ücretlilerin, ayırma kuramı bağlamında lehte vergilendirilmeleri gerekirken, birçok yönden sorun yaşadıkları tespit edilmektedir. Ücretlilerin vergilendirilmesinde kaynakta kesinti yönteminin uygulanması ile finansal ve zamansal yönden haksızlığa uğramaları, artan oranlı gelir vergisi dilimlerindeki tarifelerin ve oranların düşük gelir gruplarının aleyhine olması, ücretlilerin kendi içinde farklı meslek gruplarına yönelik (örneğin, futbolcular ve jokeyler) farklı oranların uygulanması ile adaletin sağlanamaması, asgari geçim indiriminin kapsamının darlığı ve indirim tutarlarının oldukça düşük seviyelerde seyretmesi, bu sorunlardan en önemli olanlarıdır. Bu sorunlar ile ilgili gerekli reformların bir an önce hayata geçirilmesi hem vergileme sisteminin düzelmesi hem de sosyal devlet anlayışı çerçevesinde düşük gelir grubundaki vatandaşlar açısından büyük önem arz etmektedir.

Sermayenin vergilendirilmesi ise küreselleşen dünyada uluslararası vergi rekabeti temelinde tartışılmaktadır. Özellikle kurumlar vergisinde dünyadaki eğilim, oranların indirilmesi yönünde seyretmektedir. Kısa vadeli ve doğrudan yabancı yatırımın çekilebilmesi için kurumlar vergisinde ve menkul sermaye iratlarındaki oranların yakın gelecekte, vergi rekabeti kapsamında düşüş eğilimine devam edileceği tahmin edilmektedir. Dünyada genel eğilim değerlendirildiğinde, özellikle sermayenin vergilendirilmesinde adaletten ziyade etkinliğin tercih edildiği görülmektedir.

Türkiye %20'lik kurumlar vergisi oranı ile dünya ortalamasının altında, Avrupa ortalamasına ise yakın seyretmektedir. Türkiye'deki kurumlar vergisi oranı her ne kadar dünya ortalamasının altında olsa da, diğer vergilerden dolayı cazibesini yitirebilmektedir. Nitekim bu kapsamdaki mükellefler, kurum üzerinden ödedikleri kurumlar vergisinin yanı sıra dağıtılan kar payı ve kişisel gelirleri üzerinden de vergilendirilmektedir. Dolayısıyla Türkiye, küresel alanda mobilitesi artan sermayeden daha fazla pay almak istiyorsa kurumlar vergisini dolaylı olarak etkileyen ve vergi yükünü artıran diğer vergi kalemleri üzerinde de gerekli düzenlemeleri yapmalıdır.

ⁿ OECD, Tax on Corporate Profits, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-corporate-profits.htm> (Erişim Tarihi: 02.01.2017).

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2013). *Kamu Maliyesi*, 15. Baskı, Gazi Kitabevi, Eylül, Ankara.
- Armağan, R. (2007). Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri, *Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 12(3), 227-252.
- Bilici, N. (2013). *Türk Vergi Sistemi*, 31. Bası, Seçkin Yayınevi, Şubat, Ankara.
- Bıyan, Ö. ve Yılmaz, G. (2012). Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü, *Maliye Dergisi*, 162, 184-218.
- Bocutoğlu, E. ve Berber, M. (2013). *Makro İktisada Giriş*, 2. Baskı, Murathan Yayınevi, Şubat, Ankara.
- Broadway, R. W. (2012). *From Optimal Tax Theory to Tax Policy: Retrospective and Prospective Views*, The MIT Press Cambridge, Massachusetts London, England.
- Çalçalı, Ö. ve Yılmaz, A. (2013). Sermayenin Vergilendirilmesinde Adaletten Etkinliğe Doğru Yaşanan Kayma: Türkiye'deki Durum, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 20(2), 243-258.
- Devereux, M., Lockwood, B., & Redoana, M. (2003). Is there a "Race to the Bottom" in Corporate Taxes? *An Overview of Recent Research*, May.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2013). *Kamu Maliyesi*, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Ekim, Bursa.
- Franz, W. (2008). *Dual Income Tax: A Proposal for Reforming Corporate and Personal Income Tax in Germany*, Physica-Verlag A Springer Company, Library of Congress Control Number: 2008922731.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2016). *Ücretler İçin Vergi Rehberi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 218, Mart.
- Griffith, R., & Klemm, A. (2004). What Has Been The Tax Competition Experience of The Last 20 Years?, *Institute for Fiscal Studies and University College London*, Working Paper: 04/05.
- Günaydın, İ. (2005). Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Uluslararası Gelişmeler Ve Türkiye'nin Kurumlar Vergisi İçin Olası Etkiler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 288, Ağustos.
- Haufler, A. (2001). *Taxation in A Global Economy*, Published by The Press Syndicate of The University of Cambridge, United Kingdom.
- Kaplan, R. (2012). En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler, *Maliye Dergisi*, 163, 367-388.
- Kaplow, L. (2008). *The Theory of Taxation and Public Economics*, Princeton University Press, Oxford, USA.
- Nazalı, E. (2007). Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenleri ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler III, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 306, Şubat.

- OECD (2006). Fundamental Reform of Personal Income Tax, OECD Tax Policy Studies, No: 13, Paris, France.
- Organ, İ. (2008). *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması – Sorunlar/Çözüm Önerileri*, Gazi Kitabevi, Ocak, Ankara.
- Öz, E. ve Akçay, F. (2013). Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 300, 35-54.
- Özel, İ. (2015). Vergilendirmede Ayırma Kuramı ve Türkiye Uygulaması, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 408, Ağustos.
- Piketty, T., & Saez, E. (2012). Optimal Labor Income Taxation, *NBER Working Paper*, No: 18521, November.
- Plümper, T., & Troeger, V. E. (2009). Why is There No Race to the Bottom in Capital Taxation?, *International Studies Quarterly*, 53, 761-786.
- Sarı, M. A. (2012). *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, 3. Baskı, Hermes Baskı Hizmetleri, Ankara.
- Savjetovanje, M. (2006). The Dual Income Tax: Implementation and Experience In European Countries, *Ekonomski Pregled*, 57 (3-4), 271-288.
- Sorensen, P. B. (1988). *Recent Innovations in Nordic Tax Policy: From the Global Income Tax to the Dual Income Tax*, Chapter: Tax Policy in the Nordic Countries, Palgrave Macmillan UK, pp. 1-27.
- Stein, L. V. (1994). *Classics in The Theory of Public Finance, Chapter: On Taxation*, Edited by Richard A. Musgrave and Alan T. Peacock, St. Martin's Press, New York.
- Tanzi, V., & Schuknecht, L. (2000). *Public Spending in the 20th Century: a Global Perspective*, Cambridge University Press.
- Toch, H. (1985). *Income Tax, Made Simple Books*, Heinemann: London.
- Wilkinson, M. (1992). *Taxation*, The Macmillan Press LTD, London.
- Yılmaz, A. (2007). Türkiye'de Vergi Sistemi ve Uygulanan Vergi Politikaları, *Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Yayınlanmamış Planlama Uzmanlığı Tezi*, Ankara.