

# TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ ÖDEME GÜCÜNE ULAŞMA TEKNİKLERİ

**Şerif Emre GÖKÇAY**

(Araş. Gör. Dr., İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü Mali Hukuk ABD,  
Tel: 0532 608 04 54, E-mail: emregokcay@gmail.com )

## **ÖZET**

*Mali güce göre vergilendirme vergi hukukunun temel anayasal ilkelerinden biridir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında yer alan “herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” ifadesi ile vergilemede mali güç ilkesi anayasal bir vergileme ilkesi niteliği kazanmaktadır. Çalışmada, mali güç ile ödeme gücü kavramları karşılaştırılmakta, Türk vergi sisteminde mali güç ilkesi ve mali güce ulaşma teknikleri incelenmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Mali Güç, Geçim İndirimi, Artan Oranlılık, Ayırma İlkesi

**Jel Sınıflandırması:** K34, E62, H24

## **METHODS TO ACCESS ABILITY TO PAY PRINCIPLE IN TURKISH TAX SYSTEM**

### **ABSTRACT**

*Taxation according to the ability to pay is one of the basic constitutional principles of tax law. With the provision in Turkey Constitution paragraph 1 of Article 73 “Everyone, to meet the public expenditure according to his financial power, is obliged to pay taxes.” the ability to pay is defined as a constitutional principle of taxation. The study will be composed of; comparison of concepts of ability to pay and economic – fiscal power, inspection of the principle of ability to pay and techniques to realize the ability to pay principle in the Turkish tax system.*

**Key Words:** Ability to Pay Principle, Minimum Living Allowance, Progressive Taxation, Discrimination Principle

**Jel Classification:** K34, E62, H24

## 1. GİRİŞ

Gelişen ekonomik koşullarla birlikte devletin işlevlerinin gelişmesi ve buna bağlı olarak harcamalarının artması, mali kaynak ihtiyacını artırmıştır. Artan mali kaynak ihtiyacının bir sonucu olarak vergi olağan ve sürekli bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Verginin sürekli bir gelir kaynağı haline gelmesiyle birlikte niteliği de değişmiştir. Tarihsel süreçte ilk çağlarda; ihtiyari olan, aynı olarak ödenen ve ahlaki – dini yaptırımları olan vergi, günümüzde zorunlu, nakdi ve hukuki yaptırımlara tabi bir niteliğe bürünmüştür (Neumark, 1975: 44).

Verginin niteliğindeki bu değişim kişilerin vergiye karşı tepkilerini de şekillendirmiştir. Bu tepkiler üzerinden kişiler ile devlet arasında vergi üzerinden oluşan mücadele sonucunda oluşan vergileme ilkeleri anayasal meşruiyet kazanmıştır. Böylece kanunsuz ve temsilsiz vergilendirmenin yapılamayacağı ilkesi, eşitlik ilkesi ve mali güç – ödeme gücü ile orantılı vergilemenin yapılacağı ilkesi anayasalarda yerlerini almaya başlamıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında yer alan “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” hükmü ile vergilemede mali güç ilkesi anayasal bir vergileme ilkesi olarak belirlenmiştir.

Vergilemede mali güç ilkesi, vergileme ile kişinin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin sınırlarını çizmektedir (Öncel ve diğ. 2015: 15). T.C. Anayasa m.73-1 ile vergilemede mülkiyet hakkına müdahale kişilerin mali gücü ile sınırlandırılmaktadır.

Vergi ödeme gücünün tespitinde mali güç ve ödeme gücü farklı ekonomik büyüklükleri kapsamaktadır. Ödeme gücü, kişilerin en az geçim indiriminin üstünde kalan gelirlerini kapsamaktadır. Bu açıdan ödeme gücü kişilerin gelirlerini kavramakta ancak tüketim ve servet vergi ödeme gücü dışında değerlendirilmektedir. Mali güç ise kişinin gelir, tüketim ve servetini kapsamaktadır. Bu çerçevede mali gücün, ödeme gücüne göre daha geniş kapsamlı olması nedeniyle sosyal devlet ilkesine uygun düştüğü savunulmaktadır. Mali gücün ödeme gücüne göre daha geniş bir ekonomik kapsamının olması vergilemede adalet ve etkinlik açısından da daha uygun sonuçlar ortaya çıkarabilmektedir.

Kişilerin vergi ödeyebilme güçlerinin tespitinde farklı görüşler mevcuttur. Anayasamızda yer alan mali güç ifadesi ile kişilerin vergi ödeyebilme güçlerinin kişilerin gelir, servet ve harcamaları ile ilişkilendirildiği şeklindedir.

Anayasamızda yer alan mali güç ilkesinin uygulanmasına ilişkin vergi kanunlarımızda kişilerin mali güçlerine ulaşılmasını ve kişilerin mali güçleri doğrultusunda vergilendirilmesini sağlamaya yönelik pek çok düzenleme yer almaktadır.

Çalışmanın amacı Anayasamızda yer alan mali gücün tanımının yapılması, mali gücün göstergelerinin belirlenmesi ve mali güce ulaşmada vergi kanunlarında hangi tekniklerden yararlanıldığına saptanmasıdır.

## 2. MALİ GÜÇ KAVRAMI

Kişilerin vergi ödeme güçlerinin bir göstergesi olarak mali güç<sup>1</sup> ve ödeme gücü kavramları kullanılmaktadır. Mali güç kavramına ilişkin maliye ve hukuk doktrininde kabul görmüş ortak bir tanım yoktur. Mali güç ile ödeme gücü kavramları birbirlerine yakın kavramlar olarak görünmekle birlikte içerdikleri iktisadi unsurlar açısından birbirlerinden ayrılmaktadırlar.

### 2.1. Mali Gücün Tanımı

Mali güç kavramı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddenin 1. fıkrasında yer almaktadır. Anayasa'nın ilgili maddesine göre kanun koyucu, vergileri kişilerin mali güçlerine göre belirlemek, vergi mükellefleri de mali güçlerine göre vergi ödemekle yükümlüdürler. İlgili madde ile vergileme ile kişilerin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin sınırı kişinin mali gücü ile çizilmektedir. Fakat Anayasa'da mali güç ile neyin kastedildiği veya mali gücün ne olduğu ile ilgili bir tanım veya ölçüt yer almamaktadır (Budak, 2010: 1).

Mali gücün neyi ifade ettiği konusunda çeşitli görüşler vardır.

Adam Smith'e göre kişilerin vergi ödeme güçlerinin göstergesi devletin himayesi altında elde ettikleri gelirdir. Kişiler gelirleri itibariyle devlet masraflarına katılmalıdır. (Tekir, 1993: 39).

Adolph Wagner'e göre, bir kişinin gelirinin kendi ve ailesinin geçimini sağlayabilecek olan gelirden fazla olan kısmı, kişinin vergi ödeme gücünü oluşturmaktadır. (Aksoy, 2010: 239 – 240).

Neumark (1975) mali güce göre vergileme ilkesine eş anlamlı olarak, nispiyet prensibi – şahsi ödeme gücüne göre vergileme prensibi – iktidar prensibi kavramlarını kullanmıştır. Neumark'a (1975) göre mali güce göre vergileme ilkesi vergilemede adaletin önemli bir koşuldur. Şöyle ki; *“bireylerin vergisel malî güçleri vergi ölçüsünün en önemli kistası olduğu müddetçe bu durum bugün - fakat daha evvelden de – âdil sayılır”*. Neumark (1975) mali güç kavramının kapsamına, kişilerin gelirlerini, servetlerini ve kısmen de olsa tüketimlerini dâhil etmektedir. Bu anlamda kişilerin gelir, servet ve tüketimleri vergi ödeme güçlerinin temel bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Neumark'a (1975) göre vergilemede mali güç ilkesinin iki sonucu vardır. İlki kişilerin vergi mükellefiyetlerini kişilerin mali güçleri ile sınırlandırmasıdır. İkincisi ise vergi yükünün kişiler arasındaki göreceli dağılımı ile ilgilidir.

Kaneti'ye (1989) göre mali güç kişilerin iktisadi gücü ile eşdeğer olup bireylerin vergi ödeyebilme gücünü ifade etmektedir. Kaneti'ye (1989) göre mali güç, iktisadi güçle aynı anlamdadır ve çeşitli unsurları içermektedir. Gelir, varlık, zenginleşme ve harcamalar mali gücün unsurlarıdır. Söz konusu unsurların ileride gerçekleşeceği varsayımı kişilerin mali güçlerini etkilememektedir, çünkü mali güç kişinin o anki fiili durumu ile ilişkilidir. Kaneti'ye (1989) göre kişilerin mali güçlerinin artması sonucu vergi yüklerinin de artması gerekmektedir. Fakat artan oranlı vergileme mali güce göre vergileme ilkesinin değil sosyal devlet ilkesinin bir sonucudur. Mali güce göre vergilendirme ilkesi mali gücü fazla olanın daha az mali gücü orana kıyasla daha fazla vergi vermesini gerektirmektedir.

---

<sup>1</sup> Bir sıfat tamlaması olan mali güç terimi, İngilizce ability to pay ve Fransızca capacite d'imposition kelimeleri ile ifade edilmektedir. İngilizce ability to pay ise hem mali güç hem de ödeme gücü anlamlarında kullanılabilir.

Şanver'e (1982) göre mali güç, edim gücünü ifade etmektedir. Bu anlamda en az geçim indirimi ve artan oranlılık sosyal devlet ilkesinin gerekleri olarak ortaya çıkmaktadır (Şanver, 1982: 400).

Öncel – Kumrulu – Çağan'a (2015) göre ise mali güç kişilerin ekonomik ve şahsi durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Bu anlamda; *“Mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak için çeşitli araçlardan ve tedbirlerden yararlanılabilir. Bunlar, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, ayırma kuramı, sosyal amaçlı vergi muaflik ve istisnaları ile vergi indirimleri, veraset ve intikal vergisi, zorunlu ihtiyaç maddelerinin hafif, lüks tüketim maddelerinin ağır vergilendirilmesi olarak sayılabilir. Bu tedbirlerle amaçlanan sonuçların elde edilebilmesi için yansımının olmaması gerekir. Vergilendirme sosyal amaç taşıyan muaflik, istisna ve indirimlerin sosyal devlet ilkesine bağdaşabilmesi için tek ölçüt mali güçtür.”* (Öncel ve diğ. 2015: 55).

Aksoy (2010) ise kişilerin vergi ödeme gücü, kişinin fizyolojik yaşam ve varlığını devam ettirebilmesi için gereken asgari ekonomik imkânlarının verginin kapsamı dışında bırakılması ile ilişkilendirmektedir. Bu amaç için de vergilemede mükelleflerin vergi ödeme güçlerini belirleyen subjektif unsurlarının hesaba katılması gerekmektedir.

Vergi ödeyebilme gücünü ifade eden mali güç tarihsel perspektif içinde de değişen ekonomik koşullara bağlı olarak değişmiştir.

İlk çağlarda kişilerin mali gücünün göstergesini kişilerin mülkleri – işledikleri arazinin büyüklüğü ifade etmekteydi (Dikmen, 1969: 66). Aynı ekonomiden nakdi ekonomiye geçiş ile birlikte kişilerin geliri mali güçlerinin bir göstergesi olarak kabul edilmiştir (Smith, 1997: 237). Kapitalist ekonomik sistemin ilerleyen aşamalarında sermaye birikiminin artması ile birlikte servet de mali gücün kapsamına girmiştir (Nadaroğlu, 1998: 308; Öncel ve diğ. 2015: 53; Turhan, 1993: 320).

Ödeme gücü kişinin gelirinin en az geçim düzeyini aşan kısmı olarak tanımlanmaktadır. Mali güç kavramı ise ödeme gücü kavramına göre daha geniş bir kavramı ifade etmektedir. Ödeme gücü ile kişinin geliri vergi ödeyebilme gücünün bir sınırı olarak kabul edilmekte, mali güçte ise kişinin gelir, servet ve tüketim harcamaları kişinin vergi ödeyebilme gücünü belirlemede dikkate alınmaktadır.

## **2.2. Mali Güç ile Ödeme Gücü Kavramları**

Mali güç kavramının açıklanmasında ödeme gücü kavramından da yararlanılabilir. Zira 1961 ve 1982 Anayasalarının yapım süreçlerinde bu iki kavram sık sık karşılaştırılmış ve tartışılmıştır.

Ödeme gücü ilk olarak 1957 İtalya Anayasası'nda bir ilke olarak yer almıştır. 1957 tarihli İtalya Anayasası'nın 53. maddesinde; *“Herkes kendi ödeme gücüne göre kamu harcamalarına katılmak zorundadır ve vergi sistemi artan oranlılık esaslarına göre kurulur.”* İfadesi yer almaktadır (Gürbüz, 1981: 140).

1961 Anayasası'nın Temsilciler Meclisi'nde görüşülmesi sırasında Bedii Feyzioğlu mali güç kavramı yerine ödeme gücü kavramının kullanılmasını önermiştir. Vergilendirmede ödeme gücü ilkesinin benimsenmesi ile gelirin vergilendirilip servetin vergi kapsamı dışında bırakılacağını belirtmiş ve ödeme gücü ilkesi ile kişilerin en az geçim indiriminin üstünde kalan gelirlerinin vergilendirileceğini belirtmiştir. Başkan Necip Bilge ise, mali güç kavramının nakit ve nakdi temsil eden değerleri içerdiğini ifade ederek Bedii Feyzioğlu ile aynı görüşü paylaştığını açıklamıştır. Anayasa Komisyonu sözcüsü Muammer Aksoy ise,

ödeme gücünün daha dar, mali gücün ise daha geniş kapsamlı olmasından ötürü mali güç kavramının kullanılması taraftarı olduğunu belirtmiştir<sup>2</sup> (Öztürk, 1966: 2204 – 2209).

Söz konusu tartışmalardan sonra 1961 Anayasası'nda “mali güç” ilke olarak kabul edilmiştir. (Öztürk, 1966: 2228 – 2229).

1982 Anayasası'nın görüşmelerinde ise, Beşir Hamitoğulları mali gücün sosyal devlet ilkesine uygun düştüğünü savunmuştur. Akif Erginay ise mali güç kavramı ile kişinin gelir ve servetinin, ödeme gücü ile kişinin nakdi varlığının veya vergi kapasitesinin anlaşılacağını ileri sürmüştür (Danışma Meclisi Tutanak Dergisi, 1982: 541).

Söz konusu 1961 ve 1982 Anayasalarının hazırlıkları sırasındaki tartışmalardan yola çıkarsak ödeme gücü kişilerin gelirini temel alan vergileme kapasitesi; mali güç ise daha geniş anlamda kişilerin gelir, servet ve tüketimlerini temel alan vergilendirme kapasitesi olarak tanımlanabilir.

Tüm bu tartışmaların bir sonucu olarak 1961 ve 1982 Anayasalarında daha kapsamlı bir ölçüt olan mali güce göre vergilendirme ilkesi benimsenmiştir.

### 3. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MALİ GÜÇ İLKESİ

Vergilemeye ilişkin ilkeler ilk olarak 1876 Anayasası'nda yer bulmuştur (Kumrulu, 1981: 149). 1876 Anayasası'nın 20. maddesinde yer alan; “*Kararlaştırılan yükümler kendi kanunlarına göre tüm uyruklar arasında herkesin kudreti oranında salınır ve bölüştürülür*” maddesi ile verginin kişilerin kudreti – gücü oranında alınacağı anayasal teminat altına alınmıştır. (Tanör, 2006: 136). 1876 Anayasası mali güce göre vergilendirme ilkesine ilişkin hükümleri içeren ilk anayasa olması bakımından önem taşımaktadır (Varcan, 1987: 4).

1921 Anayasası ise vergilendirme ile ilgili herhangi bir hüküm içermemektedir.

20 Nisan 1924 yılında kabul edilen 1924 Anayasasında (Teşkilatı Esasiye Kanunu) vergilendirme ile hükümler Anayasanın 84. ve 85. maddelerinde düzenlenmiştir. 84. maddede “*Vergi devletin umumi masarifine halkın iştiraki demektir*” hükmü ile verginin tanımına yer verilmiştir. 85. maddede ise verginin kanuniliği ilkesine yer verilmiştir.

1961 Anayasası'nda “Vergi Ödevi” başlıklı 61. maddede yer alan “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” hükmü ile mali güç vergilemede bir anayasal ilke olarak kabul edilmiştir (Erginay, 1964: 21 – 28).

1982 Anayasası'nın “Temel Hak ve Ödevler” kısmının “Siyasi Hak ve Ödevler” başlıklı bölümünde yer alan “Vergi Ödevi” başlıklı 73. madde ile mali güç ilkesi anayasal bir ilke olarak korunmuştur.

1876, 1961 ve 1982 anayasalarında mali güç bir anayasal ilke olarak belirlenmesine rağmen, söz konusu anayasalarda mali gücün tanımı yapılmamış ve hangi unsurları içerdiği belirtilmemiştir. Bu açıdan mali gücün tanımı ve unsurları Anayasa Mahkemesi'nin kararları ile kapatılmaya çalışılmıştır.

Anayasa Mahkemesi'nin 06.07.1995 tarih ve E.1994/80, K.1995/27 sayılı kararında mali güç ilkesi, genellik ilkesi ile birlikte vergilemede adalet ve eşitliği sağlamak üzere

---

<sup>2</sup> Bir şahsın tüm parasını gayrimenkule yatırıp ödeme gücünün olmadığını iddia edebileceğini bu nedenle daha geniş kapsamlı olan mali güç kavramını tercih ettiğini belirtmiştir.

değerlendirilmektedir. Kararda kişilerin mali güçleri oranında vergi yüküne tabi olmalarının vergide eşitlik ilkesinin bir sonucu olduğuna yer verilmektedir<sup>3</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin 18.07.1995 tarihli ve E.1994/84, K.1995/33 sayılı kararına göre mali güç vergi yükümlülüğünün bir ölçütüdür ve vergilemede kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarının dikkate alınmasını ifade etmektedir. Mali güce göre vergilendirme ilkesinin bir sonucu olarak mali gücü fazla olanın, az olana kıyasla daha fazla vergilendirilmesi gerekmektedir. Kararda kişilerin gelir, sermaye ve harcamalarının mali gücün unsurları olduğu belirtilmektedir.

Anayasa Mahkemesi'nin 23.07.2003 tarih ve E.2003/48, K20.03/76, sayılı kararlarında ise; mali gücün ödeme gücünün kaynağı olduğu belirtilmiş ve mali güç ilkesinin vergilemede eşitlik ilkesinin uygulanmasında bir araç olduğu ifade edilmiştir<sup>4</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin 06.07.1995 tarihli, E.1995/4, K.1995/28 sayılı kararı; 05.01.1965 tarih, E.1963/198, K.191965/1 sayılı kararı; 06.07.1995 tarih, E.1995/4, K.1995/28 sayılı kararında mali gücün göstergelerine yer verilmiştir. Kararlarda mali gücün hangi ölçülerde belirleneceği konusunda kanun koyucuya bir sınır çizilmediği belirtilmiştir. Kararlarda mali gücün göstergeleri olarak; gelir sağlayacak araçların, gelir, servet ve harcamaların kabul edilebileceği belirtilmiştir.

#### 4. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA MALİ GÜCÜNÜN GÖSTERGELERİ

Anayasalarımızda mali gücün tanımına yer verilmemiş olmasına rağmen gerek 1961 ve 1982 Anayasalarının yapım sürecinde yaşanan tartışmalar gerekse Anayasa Mahkemesi'nin kararları doğrultusunda, gelir ve servet ve harcamaların mali gücün göstergeleri olarak kabul edilebileceği sonucu çıkmaktadır. Bu sebeple Türk vergi hukukunda mali güç kavramı ile anlaşılması gereken kişilerin gelir, servet ve harcamalarını içeren geniş anlamda bir ödeme gücüdür. Gelir, servet ve harcamalar hem kişinin mali gücünün hem de vergi matrahının bileşenlerini oluşturmaktadır<sup>5</sup>.

##### 4.1. Gelir

Gelir, esas olarak iktisadi bir kavramdır (Neumark, 1946: 21). İktisat biliminde gelir, üretim sürecine katılan faktörlerin oluşturulan hâsıladan aldıkları paylar biçiminde tanımlanmaktadır (Turhan, 1993: 221).

Alman maliyeci Neumark gelir kavramını açıklarken -iktisadi bakımdan gelir kavramı üzerinde tam bir kararlılık olsa da- mali bakımdan da gelirin tanımlanmasının ayrıca gerekli olduğunu belirtmiştir. Çünkü vergi hukukunun kendi sistematığı içerisinde gelir kavramını bazı noktalarda farklı düşünüp buna göre değerlendirebileceği görüşünü savunmuştur. Öyleyse mali bakımdan gelir yorumlanırken daha çok vergi kanunları ile paralel hareket edilmelidir. Bu açıdan baktığımızda iktisadi anlamda her gelir vergiye tabi olmayabilecektir. Vergi hukuku açısından gelir ilgili vergi kanunlarında belirtilen ve yargı kararları ile belirginleşen değerler toplamıdır (Neumark, 1946: 21).

Gelir, kişinin mali gücünün büyük bir bölümünü temsil eden bir bileşendir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda gerçek kişilerin gelirleri, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da esas olarak tüzel kişilerin gelirleri kişilerin vergi ödeyebilme güçleri ile ilişkilendirilmiştir.

<sup>3</sup> Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995, E.1994/80, K.1995/27, (Resmi Gazete: 02.02.1996, 22542).

<sup>4</sup> Anayasa Mahkemesi, 23.07.2003, E.2003/48, K20.03/76, (Resmi Gazete: 11.09.2004,25580).

<sup>5</sup> Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995, E.1994/ 80, K.1995/ 27, (RG: 02.02.1996,22542).

193 sayılı kanunda gelir; “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı” olarak tanımlanmıştır. Kanunda tanımlanan kazanç ve iratların safi tutarı ise gelir vergisinin matrahını oluşturmaktadır.

Gelir elde edildiği kaynağa göre farklı düzeylerde mali gücü temsil edebilmektedir. Vergilendirmenin mali güç oranında yapılabilmesi için emek üretim faktörü temelli gelirler ile sermaye üretim faktörü temelli gelirlerin safi tutarlarının farklı usullerde belirlenmesi gerekmektedir (Dikmen, 1969: 339). Nitekim Türk vergi sisteminde G.V.K.’nın 2. maddesinde, vergilendirilecek gelir türleri; ticari, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar olarak sıralanmış ve her bir gelir unsurunun kendi özel durumu içinde değerlendirilmesi öngörülmüştür (Öncel ve diğ. 2015: 245). Emek ve sermaye temelli gelirlerin vergilendirilmesinde emek lehine üstünlüklerin tanınması ise ayırma ilkesi olarak tanımlanmaktadır.

Gelirin niteliğinin yanı sıra gelirin toplandığı ailenin nüfusu da mali gücün bir belirleyicisidir. Zira aynı miktarda gelir farklı nüfustaki aileler açısından farklı mali güçleri temsil edebilmektedir. Bu açıdan özellikle ailenin mali gücünün bir ölçütü olarak aile gelirin yanı sıra ailenin nüfusu veya ailedeki çocuk sayısı da dikkate alınmalıdır.

Gelirin subjektif bir yapısının olmasından dolayı vergilendirilmesinde en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesi gibi mali güce ulaşmada kullanılan tekniklerin uygulanması diğer vergi türlerine göre daha kolaydır (Turhan, 1993: 222).

#### 4.2. Servet

Mali gücün tespitinde sadece gelirin dikkate alınması, kişinin vergi ödeyebilme gücünün eksik kavranması sonucunu doğurabilir (Nadaroğlu, 1998: 309). Bu açıdan kişilerin gelirin yanı sıra kişilerin servetleri de mali güçlerini temsil etmektedir (Turhan, 1993: 222). Bu nedenle kişilerin mali gücünün tespitinde gelirlerinin yanı sıra servetleri de dikkate alınmalıdır.

Servet, gelirin birikmiş şeklidir (Budak, 2010: 109). Gelirin aksine servet dinamik (akım) değil statik (stok) bir büyüklüktür (Türk, 2005: 146). Servet gelirlerinin emek gelirlerine kıyasla daha güvenli ve sürekli olması nedeniyle aynı değerde emek gelirinden daha yüksek bir mali gücü içerdiği savunulmaktadır (Budak, 2010: 109 – 110).

Servetin vergilendirilebilecek bir mali gücü içermesi, servetin gelir sağlaması veya sağlamamasından bağımsızdır (Edizdoğan, 2000: 140 – 141). Fakat servetin vergilendirilmesi genellikle servetin gelir sağlaması veya değerinin artması ile birlikte gerçekleşmektedir (Turhan, 1993: 222).

Mali güce ilişkin vergilemelerde vergi matrahı genellikle söz konusu ekonomik birimin veya değer gelir getirebilme kabiliyeti ile ilişkilendirilmektedir. Bu anlamda gelir getiren servetin vergilendirilmesi gelir getirmeyen servetin vergilendirilmesine göre teknik açıdan daha uygundur. Gelir getirmeyen servetin vergilendirilmesinin teknik zorluklarının yanı sıra, mükelleflerin iktisadi faaliyetleri üzerindeki olumsuz etkileri de dikkate alınmalıdır (Başaran, 1998: 71). Ancak servet gelir sağlaması veya sağlamasının belli bir vergi ödeme gücünü içermektedir. Bu anlamda mali güç kapsamında servetin vergilendirilmesi gerekmektedir.

Genellikle servetin vergilendirilmesi, periyodik olarak, değer artış kazancı biçiminde veya servetin el değiştirmesi sırasında gerçekleşmektedir. Emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi gibi vergilerde servet periyodik olarak vergilendirilmektedir.

Servet vergileri gerçek servet vergiler ve görünürde (itibari) servet vergileri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Servetin getirisinin vergi matrahı olması halinde söz konusu vergiler görünürde (itibari) servet vergileri olarak tanımlanmaktadır (Nadaroğlu, 1998: 349). Vergi matrahının servetin değeri olması halinde gerçek servet vergilerinden söz edilebilir. Gerçek servet vergilerine örnek olarak Türkiye’de 1942 yılında yürürlüğe konulan ve 1944 yılında kaldırılan Varlık Vergisi ile halen yürürlükte bulunan Veraset ve İntikal Vergisi örnek olarak gösterilebilir (Tuncer, 1966: 46).

### 4.3. Tüketim

Gelir ve servetin yanı sıra kişilerin tüketimleri de mali güçlerini belirlemektedir. Kişinin tüketim gücü aynı zamanda kişinin vergi ödeyebilme gücünün yani mali gücünün bir bileşenidir.

Tüketim mali gücün unsurlarından biri olmakla birlikte tüketim vergileri nitelikleri itibariyle şahsileştirilmeye elverişli değildir (Neumark, 1950: 55). Tüketim vergilerinde matrah genellikle satın alınan mal – hizmetin fiyatıdır. Kişilerin gelirlerinden tüketime ayırdıkları pay arttıkça ödedikleri tüketim vergisinin mali güçlerine olan oranı da artmaktadır. Düşük gelirli kişilerin yüksek gelirli kişilere göre gelirlerinin daha büyük bir oranını tüketime yönlendirdiği varsayımı altında tüketim vergilerinin mali güçle ters oranlı bir ilişkisi olduğu kabul edilebilir (Kaneti, 1989: 92). Bu nedenle mali güce ulaşma konusunda objektif tüketim vergilerinin ne derece sağlıklı sonuçlar vereceği tartışmalıdır.

Lüks tüketim mallarının – hizmetlerinin vergilendirilmesi veya temel ihtiyaç mallarına ilişkin tüketim vergisi oranının düşük tutulması tüketim vergilerinin mali gücü daha sağlıklı bir biçimde kavramasına imkân sağlamaktadır.

Türkiye’de uygulanmakta olan başlıca tüketim – harcama vergileri; katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, damga vergisi ve gümrük vergisidir.

## 5. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MALİ GÜCE ULAŞMA TEKNİKLERİ

Türk vergi sisteminde mali güce göre vergilendirme anayasal bir ilke olarak yer almasına karşın mali güce ulaşmada hangi tekniklerin uygulanacağı belirtilmemiştir. Anayasa Mahkemesi’nin 06.07.1995 tarih, E.1995/6, K.1995/29 sayılı kararında mali gücün tespiti için; en az geçin indirimi, artan oranlı vergilendirme, sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi tekniklerinin uygulandığı belirtilmiştir<sup>6</sup>.

Konuyu bu karar kapsamında ele alacak olursak Türk vergi sisteminde mali güce ulaşma bakımından, geçim indirimi artan oranlılık ve ayırma ilkesi tekniklerinin uygulandığını ileri sürmek mümkündür. Söz konusu üç tekniğin dışında mali güce ulaşmada; sosyal amaçlı muaflik, istisna ve vergi indirimleri; servetlerin vergilendirilmesi ve zorunlu tüketim mallarının düşük oranda lüks tüketim mallarının ise yüksek oranda vergilendirilmesi teknikleri de eklenebilir (Öncel ve diğ. 2015: 53 – 55).

<sup>6</sup> Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995, E.1995/6, K.1995/29, (RG: 22.04.1996,22619).



### 5.1. En Az Geçim İndirimi

En az geçim indirimi, kişinin kendi veya ailesinin asgari ihtiyaçlarını karşılayacak bir tutarın vergiden veya matrahtan indirilmesidir. Bu yöntemde kişilerin vergi ödeyebilme mali gücü, kişinin kendisinin veya ailesinin en az geçimini sağlayacak gelir düzeyinden sonra başlamaktadır. Bu nedenle kişilerin en az geçim düzeylerine kadarlık olan geliri vergilendirilmemektedir (Dikmen, 1969: 373).

En az geçim indiriminin belirlenmesine yönelik yaklaşımlar; fizyolojik, kültürel ve medeni (sosyal) yaklaşımlar şeklinde sınıflandırılabilir. (Dikmen, 1958: 42; Akdoğan, 2007: 222; Oktar, 2016:26).

Fizyolojik yaklaşımda en az geçim düzeyini kişinin fizyolojik varlığını sürdürmesi için gereken imkânlar belirlemektedir. Buna göre en az geçim düzeyi, fizyolojik varlığın sürdürülmesine yetecek düzeydir. Söz konusu yaklaşımda kişinin vergi ödeme gücü fizyolojik varlığını sürdürmesi için gereken koşulların sağlanmasından sonra ortaya çıkmaktadır (Dikmen, 1958: 42).

Kültürel yaklaşımda en az geçim düzeyi sosyal sınıfların yaşam düzeylerine göre belirlenmektedir. Söz konusu yaklaşımda en az geçim düzeyi farklı meslek gruplarına veya farklı sosyal durumlara göre değişmektedir. Örneğin en az geçim düzeyi köylü ve şehirli; işçi, esnaf, memur, serbest meslek erbabı, tacir ve benzerleri için farklı olarak tespit edilmektedir. Burada en az geçim düzeyinin temel ölçütü kültürel ihtiyaçların karşılanmasıdır (Dikmen, 1958: 44).

Medeni (sosyal) yaklaşımda ise en az geçim düzeyi belirli bir toplumun belirli bir zamanda ulaştığı medeniyet düzeyine göre belirlenmektedir. (Neumark, 1956:149) Bu yaklaşımda en az geçim düzeyi, refah ve beşerî değer in asgarî seviyesi olarak ifade edilmektedir (Dikmen, 1958: 45).

#### 5.1.1. En Az Geçim İndirimi Yöntemleri

En az geçim indirimi yöntemi; gelirden indirim, vergiden indirim ve bölme yöntemi olmak üzere üç biçimde uygulanmaktadır.

Gelirden indirim yönteminde mükellefin gelirinden en az geçim indirimi tutarı düşülmekte ve gelirin kalan kısmı vergilendirilmektedir (Tekir, 1993: 60). Bu yöntemde gelirin en az geçim düzeyinin üzerindeki kısmı vergi matrahını oluşturmaktadır.

Ödenecek vergi miktarı = Vergi oranı x (Gelir – En az geçim indirimi) (Akdoğan, 2007: 225).

Türkiye’de 1968 yılından önce ve 1981 – 1986 arası olmak üzere iki dönem gelirden indirim yöntemi uygulanmıştır (Akdoğan, 2007: 225; Oktar, 2016: 26).

Vergiden indirim yönteminde ise kişinin en az geçim düzeyi vergilendirmeden sonra dikkate alınmaktadır. Yöntemde kişinin geliri en az geçim indirimi yapılmaksızın matrah olarak dikkate alınmakta ve vergilendirme yapılmaktadır. Vergilendirmeden sonra en az geçim gelir düzeyine isabet eden vergi miktarı toplam vergiden indirilmektedir (Nadaroğlu, 1998: 319).

Ödenecek vergi miktarı = (Gelir x Vergi oranı) – (En az geçim düzeyi x Vergi Oranı)

Vergiden indirim yöntemi 1968 – 1980 yılları arasında Türkiye’de uygulanmıştır (Akdoğan, 2007: 225).

Bölme (katsayı) yönteminde ise kişinin geliri eşi ve çocuklarının sayısına ve belli katsayılara göre bölünmekte ve daha sonra vergilendirilmektedir (Nadaroğlu, 1998: 319) Bu yöntemde matraha konu olacak ailenin geliri eş ve çocukların sayısına bölüneceğinden ve gelirin bölünen her bir kısmı da ayrı ayrı vergilendirileceğinden dolayı matraha konu olacak gelire alt tarifelerdeki oranlar uygulanacak ve ailenin vergi yükü aile bireyleri sayısı oranında hafifleyecektir (Akdoğan, 2007: 228 – 229).

### 5.1.2. Türk Vergi Sisteminde En Az Geçim İndirimi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan indirim, istisna ve muaflıkların bir kısmı mali güce ulaşma amacını taşımakta iken bir kısmı sosyal, siyasi ve ekonomik amaçlıdır (Sonsuzoğlu, 1997: 135). GVK m. 23 kapsamında düzenlenen istisnalar çoğunlukla sosyal amaç taşımakta iken bir kısmı da mali güce ulaşılmasına yöneliktir<sup>7</sup>. Bunun dışında örneğin GVK m. 16'da yer alan istisna siyasal amaç taşımaktadır<sup>8</sup>.

En az geçim indirimi uygulaması Türk vergi mevzuatında ilk olarak 1950 yılında 5421 sayılı kanun ile yer almış ve uygulamasına 1968 yılında 980 sayılı kanunla yapılan değişiklik ile başlanmıştır. 1521 sayılı kanun 1960 tarihinde 193 sayılı kanun ile yeniden düzenlenmiştir. En az geçim indirimi uygulaması 01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. (Oktar, 2016: 26; Budak, 2010: 193).

En az geçim indirimi uygulaması ile gelirin kişinin geçimini sağlamaya yetecek miktarının vergi dışı bırakılması ve bununla birlikte kişinin ailevi durumunun da dikkate alınması amaçlanmıştır (Sonsuzoğlu, 1997: 127). En az geçim indiriminin ilk uygulanma biçimi matrahtan indirim biçiminde olmuştur (Dikmen, 1956: 99). 1968 yılında en az geçim indiriminde, matrahtan indirim yerine vergiden indirim uygulamasına geçilmiştir<sup>9</sup>. (Bulutoğlu, 2004: 61).

2361 sayılı kanun ile 01.01.1981 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere en az geçim indiriminin kanundaki adı genel indirim olarak değiştirilmiş ve daha önce beş çocuk olan üst sınır üç çocuk olarak değiştirilmiştir (Sonsuzoğlu, 1997: 128 – 129). En az geçirimi uygulamasına 3239 sayılı kanunla da 01.01.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak son verilmiştir.

En az geçim indirimi uygulamasına 04.04.2007 tarihinden itibaren 01.01.2008 yılından sonra sadece ücret gelirlerinde uygulanmak üzere 5615 sayılı kanun ile tekrardan vergi mevzuatında yer verilmiştir.

En az geçim indirimi uygulaması, “Asgarî geçim indirimi” başlığı altında GVK'nın 32. maddesinde yer almaktadır<sup>10</sup>.

<sup>7</sup> Sonsuzoğlu'na (1997) göre; “Anılan maddede başkaca, istisnalar da düzenlenmiş olup, 1997 yılı için hizmet erbabına işyerinde verilen ve günlük 300.000.TLYi aşmayan yemek bedelleri, işveren tarafından hizmetlinin işe geliş gidişi için işverenin yaptığı taşıma giderleri, maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memur ve müstahdemlere, konut tedariki ile bunun ısıtma, aydınlatma ve su giderleri ile brüt alanı 100 metrekareyi aşmamak kaydıyla mülkiyeti işverene ait olan konutların sağladığı menfaatler de istisna edilmiştir. Söz konusu istisnaların ödeme gücünü kavramaktan ziyade sosyal amaçlı oldukları kanaatindeyiz.”

<sup>8</sup> GVK m.16: Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15'inci maddeye girmeyen memur ve hizmetlerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi'nden istisna edilir.

<sup>9</sup> Söz konusu sistem değişikliği, Halil Nadaroğlu tarafından "siyasi, mali hile" olarak nitelendirilmiştir.

<sup>10</sup> İlgili madde;

Yeni düzenleme ile birlikte en az geçim indirimi yönetiminin sadece adı korunmuştur. Çünkü en az geçim indirimi yeni düzenleme ile birlikte tüm gelir unsularında değil sadece ücret gelirlerinde uygulanabilecek özel bir indirim niteliğine bürünmüştür. Ayrıca ücret geliri elde eden tüm kişiler de söz konusu indirimden yararlanamamakta, sadece gerçek usulde vergilendirilen kişilere yararlanma imkânı tanınmaktadır (Budak, 2010: 198). Mevcut haliyle söz konusu uygulama en az geçim indirimi yönteminden ziyade ayırma ilkesi çerçevesinde değerlendirilebilecek niteliktedir.

## 5.2. Artan Oranlık

Vergi oranı, mükellefin gelir veya servetinin tarhiyata tabi tutulacak yüzdesini ifade etmektedir (Tekir, 1993: 66). Verginin hesaplanması sırasında vergi oranı matraha uygulanır.

Vergilemede artan oranlık, vergi matrahının artması / azalması ile birlikte uygulanacak vergi oranının da artmasını / azalmasını ifade eder (Nadaroğlu, 1998: 257). Matrah arttıkça uygulanacak vergi oranının da artması, vergilemenin mali güç ile orantılı bir şekilde gerçekleşmesini sağlamaktadır. Buna göre mali gücü yüksek olanlardan yani matrahı yüksek olanlardan daha fazla vergi alınmaktadır (Akdoğan, 2007: 232).

### 5.2.1. Artan Oranlığın Uygulanma Teknikleri

Artan oranlık; sınıf usulü, dilim usulü, gizli ve tersine artan oranlık olmak üzere dört biçimde uygulanabilmektedir (Turhan, 1993: 55).

#### 5.2.1.1. Sınıf Usulü (Katı) Artan Oranlık

---

*“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. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.*

*İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.*

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

*Ücretlerin vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınır.*

*Bakanlar Kurulu, indirim konusu yapılacak toplam tutarın asgarî ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartıyla ikinci fıkra da belirtilen asgarî geçim indirimi oranlarını arttırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir.*

*Asgarî geçim indiriminin uygulama dönemleri ve mahsup şekli ile diğer hususlara ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”* şeklindedir.

Sınıf usulü artan oranlılıkta matrah dilimlerinin değişmesi ile vergi oranı değişmektedir (Akdoğan, 2007: 234 – 235). Bu yöntemde gelirin bulunduğu matrah diliminin yükselmesi halinde uygulanacak vergi oranı da artmaktadır. Matrahın sınıf değiştirmesi halinde yeni vergi oranı tüm matraha uygulanmaktadır.

#### **5.2.1.2. Dilim Usulü (Global - Adi) Artan Oranlık**

Dilim usulü artan oranlılıkta vergi matrahı dilimlere bölünmekte ve öngörülen vergi oranları söz konusu dilimlere uygulanmaktadır (Nadaroğlu, 1998: 259). Tarifede öngörülen her bir dilime uygulanacak vergi oranları artan bir seyir izlemektedir.

Örneğin; gelirin

13.000 TL'ye kadar olan kısmı için % 15

30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası için % 20

70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, fazlası için % 27

70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, fazlası % 35 oranında vergilendirileceğini ön gören bir tarife, dilim usulü artan oranlı bir yapıdadır. Artan vergi oranı matrahın tümüne değil, tarifede belirtilen dilime uygulanmaktadır.

Söz konusu gelir vergisi tarifesinin şu şekilde olduğunu varsayarsak;

13.000 TL'ye kadar % 15

13.000 TL - 30.000 TL arası % 20

30.000 TL - 70.000 TL arası % 27

70.000 TL ve fazlası % 35 oranında vergilendirilir.

Bu durumda tarife sınıf usulü artan oranlı bir yapıya kavuşmaktadır. Çünkü matrah dilimlerinin değişmesi ile vergi oranı değişmektedir. Değişen (artan) vergi oranı tüm matraha uygulanmaktadır.

Türk gelir vergisi sisteminde dilim usulü artan oranlılık tarifesi (GVK m.103) uygulanmaktadır.

#### **5.2.1.3. Gizli Artan Oranlık**

Gizli artan oranlılık bir tarifeden ziyade vergiden indirim yöntemidir. Gizli artan oranlı vergi matrahından yapılan indirimler neticesinde bireylerin vergi dilimlerinin değişmesi sonucu ortaya çıkmaktadır (Schmölders, 1976: 92). Bu yöntemde düz oranlı tarife uygulanmakta olup yapılan indirim veya eklemeler neticesinde kişilerin vergi yükü değişmektedir (Neumark, 1950: 156).

#### **5.2.1.4. Tersine Artan Oranlık**

Tersine artan oranlılık da gizli artan oranlılık gibi bir vergi tarifesi değildir (Budak, 2010: 139). Tersine artan oranlılık özellikle tüketim üzerinden alınan vergilerde yer almakta ve kişinin gelir düzeyinin artması ile vergi yükünün azalması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Turhan, 1993: 57). Özellikle tüketim üzerinden alınan vergilerde, düşük gelir düzeyindeki kişilerin tüketim eğilimlerinin yüksek olması sebebi ile ödedikleri vergilerin gelirlerine oranla yüksek olması tersine artan oranlılık olarak ifade edilmektedir (Akdoğan, 2007: 240). Tersine artan oranlılıkta mali güç ile ödenecek vergi arasında bir ilişki bulunmamaktadır.

## **5.2.2. Türk Vergi Sisteminde Artan Oranlık**

### **5.2.2.1. Gelir Vergisinde Artan Oranlık**

Gelir vergisine ilişkin vergi tarifeleri GVK m.103'te “*Esas Tarife*” başlığı altında düzenlenmiştir.

1999 - 2006 yılına kadar ücret gelirleri dışındaki gelirlerin vergilendirilmesinde GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranları beş puan artırılarak uygulanmıştır. 5479 sayılı kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ücret dışı gelirlere uygulanan farklı vergi tarifesi uygulamasına son verilmiştir (Budak, 2010: 219).

GVK'nın 103. Maddesinde, 284 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2017 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki tutarlar belirlenmiştir.

*“Gelir vergisine tabi gelirler;*

*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*

*oranında vergilendirilir.”*

GVK'nın 103. maddesinde, dilim usulü artan oranlık esası benimsenmiştir. Tüm gelir unsurlarına 103. maddedeki tarife uygulanmakla birlikte ücret dışındaki bazı gelir unsurlarının bir kısmı ise değişik oranlarda tevkifat usulüyle vergilendirilmektedir. Hangi gelir unsurlarının vergi tevkifatı usulüyle vergilendirileceği GVK m. 94'te belirtilmiştir.

5479 sayılı kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ücret dışı gelirlere uygulanan farklı vergi tarifesi uygulamasına son verilmesi ile birlikte, ücretliler üzerindeki vergi yükü artırılmıştır.

### **5.2.2.2. Kurumlar Vergisinde Artan Oranlık**

1949 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, kurumlar vergisi oranı iki ayrı oran olmak üzere sermaye şirketleri ve kooperatifler için %20 ve diğer kurumlar için %35 olarak belirtilmiştir. 1969 yılında 1137 sayılı Kanun ile sermaye şirketleri ve kooperatiflere uygulanan vergi oranı % 25'e yükseltilmiş diğer kurumlara uygulanan kurumlar vergisi oranı % 35'te kalmıştır.

İlerleyen dönemlerde ikili kurumlar vergisi oranı uygulamasına son verilmiştir. Kurumlar vergisi oranı 1986 yılında % 46, 1999 yılından itibaren geçerli olmak üzere de % 30 olarak belirlenmiştir (Budak, 2010: 226). 2006 yılından itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile birlikte kurumlar vergisi oranı % 20 olarak belirlenmiştir.

### **5.2.2.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Artan Oranlık**

Motorlu taşıtlar vergisinin artan oranlı bir yapıya sahip olup olmadığı öğretide tartışmalı bir konudur. Motorlu taşıtlar vergisi servet üzerinden alınan bir vergi türüdür ve spesifik matrahlı bir yapıya sahiptir. Motorlu taşıtlar vergisinde tarifeler araçların cinsi, yaşı,

silindir hacmi, oturma yeri, azami toplam ağırlığı, motor gücü ve kalkış ağırlığı gibi ölçütler esas alınarak düzenlenmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 5. ve 6. maddelerinde dört tarife yer almaktadır. Tarifelerde yaş ve motor hacmi ölçütleri yer almaktadır. Hesaplanan vergi miktarı araçların yaşı arttıkça ve motor hacmi azaldıkça azalmaktadır. Vergi oranındaki bu değişme farklılaştırılmış oran uygulaması olarak kabul edilebilir. (Turhan, 1993:100; Karakoç, 2013:1287; Ulusoy ve Akdemir, 2013:104; Budak, 2010: 232 – 233)

#### **5.2.2.4. Emlak Vergisinde Artan Oranlılık**

Motorlu taşıtlar vergisi gibi emlak vergisi de bir tür servet vergisidir. Emlak vergisinde verginin matrahı binanın ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir

Emlak vergisinde oranlar 01.01.2002 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, bina vergisinde, meskenlerde %0.1, diğer binalarda %0.2; arazi vergisinin %0.1, arsalarda ise %0.3 olmak üzere sabit oranlıdır Söz konusu oranlar büyük şehir belediye sınırları ve yakın - komşu alanlar içinde % 100 artırılarak uygulanmaktadır. Emlak vergisindeki tarife değişimi de motorlu taşıtlar vergisinde ifade edildiği gibi farklılaştırılmış oran uygulaması olarak değerlendirilebilir.

#### **5.2.2.5. Katma Değer Vergisinde Artan Oranlılık**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinde vergi oranı %10 olarak belirlenmiştir. Aynı maddede Bakanlar Kuruluna bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dâhilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etme yetkisi verilmiştir.

Söz konusu yetki dâhilinde Bakanlar Kurulu genel ve indirimli oran olmak üzere iki tür oran belirlemiştir. Genel oran ise %18'dir. İndirimli oran ise %1 ve %8 olmak üzere kendi içinde ikiye ayrılmaktadır.

### **5.3. Ayırma İlkesi**

Mali güce ulaşmada kullanılan bir diğer yöntem ayırma ilkesidir. En az geçim indirimi ve artan oranlılık yöntemlerinde gelirin niceliği itibariyle farklı mali güçleri temsil ettiği üzerinde durulmuştur (Akdoğan, 2007: 242). Ayırma ilkesinde ise gelirin niteliği itibariyle de farklı mali güçleri temsil ettiği fikri temel dayanak olarak alınmaktadır.

Ayırma ilkesine göre, emekten ve sermayeden elde edilen gelirler farklı mali güçleri temsil etmektedir (Şener, 2001: 219). İlkede bir birikimden kaynaklanan sermaye gelirlerinin emek gelirlerine nazaran daha yüksek bir mali güç içerdiği savunulmaktadır (Saraçoğlu, 2001: 61). Bu nedenle emek gelirleri sermaye gelirlerine kıyasla daha düşük bir vergi yüküne tabi tutulmalıdır.

Ayırma ilkesinde gelir salt emek ve salt sermaye geliri olarak ele alınmamaktadır. Gelir emek, sermaye ve emek ile sermayenin değişik oranlardaki birleşimleri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Budak, 2010: 141). Bu yöntemde gelirin miktarından ziyade gelirin elde edildiği kaynak önem taşımaktadır. Emekten doğan gelirlerin daha düşük bir mali gücü temsil etmesi sebebiyle sermayeden elde gelirlere göre daha az vergilendirilmesi gerekmektedir (Akdoğan, 2007: 242 – 243).

### **5.3.1. Ayırma İlkesinin Uygulanması**

Vergi sistemlerinde ayırma ilkesi; gelir kaynaklarının sınıflandırılması ve farklı vergi oranların uygulanması, sermaye gelirleri üzerinden ilave vergi alınması, emek gelirlerine vergisel indirimler ve vergi tarifelerine sınırlama konulması olmak üzere dört biçimde uygulanmaktadır (Budak, 2010: 143).

#### **5.3.1.1. Gelir Kaynaklarının Sınıflandırılması ve Farklı Vergi Oranların Uygulanması**

Gelirin kaynağı; emek, sermaye ve emek – sermayenin çeşitli bileşimleri olmak üzere üçe ayrılmaktadır (Tekir, 1993: 93). Bu sınıflandırmaya göre gelirler; emek gelirleri, sermaye gelirleri ve emek ile sermayenin çeşitli oranlarda bileşimlerinden doğan gelirler olmak üzere üç gruba ayrılır. Bu üçlü sınıflandırmaya ilaveten emek ve sermayenin çeşitli bileşimlerinden doğan gelirler de içerdikleri emek – sermaye oranına göre alt gruplara ayrılabilir (Akdoğan, 2007: 242).

Gelir kaynaklarının içerdikleri emek ve sermaye miktarına göre sınıflandırılmasından sonra her grup için farklı vergi oranları uygulanmaktadır (Neumark, 1950: 165). Farklı vergi oranları emek gelirleri lehine tespit edilmektedir.

#### **5.3.1.2. Sermaye Gelirlerinden İlave Vergi Alınması**

Bu yöntemde gelirler kaynaklarına göre herhangi bir ayırma tutulamadan vergilendirilmekte fakat sermaye gelirleri üzerinden ilave bir vergileme işlemi daha yapılmaktadır (Budak, 2010: 143).

#### **5.3.1.3. Emek Gelirlerine Vergisel İndirimler**

Söz konusu yöntemde emek ve sermaye kaynaklı gelirler aynı oran üzerinden vergilendirilmekte fakat emek kaynaklı gelirlerin bir kısmı indirim yöntemiyle vergi dışı bırakılmaktadır (Budak, 2010: 144). Vergisel indirimler yoluyla emek kaynaklı gelirlerin sermaye kaynaklı gelirlere göre vergi yükü daha düşük olmakta ve korunmaktadır (Tekir, 1993: 78).

#### **5.3.1.4. Vergi Tarifelerine Sınırlama Konulması**

Bu yöntemde, gelir vergisi tarifesi dilim ve oranları sermaye gelirlerine eksiksiz bir biçimde uygulanmakta, emek gelirlerine ise sınırlı olarak uygulanmaktadır (Akdoğan, 2007: 246). Böylece emek kaynaklı gelirler sermaye kaynaklı gelirlerle kıyaslandığında daha düşük vergi oranları üzerinden vergilendirilmektedir.

### **5.3.2. Türk Vergi Sisteminde Ayırma İlkesi**

#### **5.3.2.1. Gelir Vergisinde Ayırma İlkesi**

Gelir vergisi kanununda gelirin unsurları içerdikleri emek – sermaye bileşimine göre; ticarî kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları olmak üzere altı unsura ayrılmıştır. Yedinci unsur olan diğer kazanç ve iratlar ise safi artış kuramı kapsamında değerlendirilmektedir.

Gelir unsurlarından ücret salt emeğin geliri olarak kabul edilmektedir. Ticarî kazançlar, ziraî kazançlar ve serbest meslek kazançları emek ve sermayenin çeşitli bileşimlerinden doğan kazançlardır. Gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları ise salt sermayeden doğan kazançlardır.

Ayırma ilkesine göre emeğin geliri olan ücretler diğer gelir unsurlarına göre daha zayıf kabul edildiğinden vergisel açıdan korunması gerekmektedir. Bu amaç altında GVK'da çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. Bunlar; en az geçim indirimi, farklı vergi tarifesi uygulaması, sakatlık indirimi ve sermaye gelirlerine ek vergi uygulamasıdır. Bunlardan en az geçim indirimi uygulamasına çalışmanın önceki bölümünde yer verildiğinden ötürü bu başlık altında detaylı açıklamaya yer verilmeyecektir.

#### **5.3.2.1.1. Farklı Vergi Tarifesi Uygulaması**

1999 - 2006 yılına kadar ücret gelirleri dışındaki gelirlerin vergilendirilmesinde GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranları beş puan artırılarak uygulanmıştır. Ücret dışı gelirlere vergi oranlarının artırılarak uygulanması sonucu emek gelirlerinin sermaye gelirleri karşısında korunması sağlanmıştır. Fakat 5479 sayılı kanun ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ücret dışı gelirlere uygulanan farklı vergi tarifesi uygulamasına son verilmiştir (Budak, 2010: 219).

01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ücret dışı gelirlere uygulanan farklı vergi tarifesi uygulamasına son verilmesi ile birlikte, ücretliler üzerindeki vergi yükü göreceli olarak artırılmıştır. Ayırma ilkesine aykırı bu durum sonucu ücret gelirlerinin vergilendirilmesi açısından mali güç ile gelirin niteliği ve kişisel durum arasındaki bağlantı zayıflamıştır.

#### **5.3.2.1.2. Engellilik İndirimi**

Ayırma ilkesi çerçevesinde uygulanan bir diğer yöntem engellilik indirimidir. 1981 yılına kadar engellilerin elde ettikleri ücretleri tam istisna kapsamında hükme bağlayan GVK m.31; izleyen yıllarda engellilik indirimini özel indirim kapsamında hükme bağlamıştır (Sonsuzoğlu, 1997: 142).

27. 12. 1980 tarihli 2361 sayılı Kanun ile engellilik indirimi özel indirim olarak kabul edilmiştir. Engellilik indirimi ile ilgili son düzenlemeler 03.05.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6462 sayılı kanunla yapılmıştır<sup>11</sup>.

GVK'nın 31. maddesi ile düzenlenmiş olan engellilik indirimi uygulamasında, çalışma gücünün en az %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, en az %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, en az % 40'ını kaybetmiş bulunan

---

<sup>11</sup> GVK m.31'in son hal şu şekildedir:

*“Engellilik indirimi*

*Madde 31*

*Çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve aşağıda engellilik dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.*

*Engellilik indirimi;*

*- Birinci derece engelliler için 440.000.000 lira, (296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2017 yılı için 900 TL.)*

*- İkinci derece engelliler için 220.000.000 lira, (296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2017 yılı için 470 TL.)*

*- Üçüncü derece engelliler için 110.000.000 liradır. (296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2017 yılı için 210 TL.)*

*Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir.”*



hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat olarak belirtilmiştir. Maddede sakatlık dereceleri ile ilintili aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilmektedir. Burada matrahtan indirim söz konusudur. Buna göre 2013 takvim yılında uygulanmak üzere sakatlık indirimi, birinci derece saktalar için 900,-TL, ikinci derece sakatlar için 400,-TL, üçüncü derece sakatlar için 210,-TL olarak uygulanmaktadır.

#### **5.3.2.1.3. Sermaye Gelirlerine Ek Vergi Uygulaması**

Kurum kazançlarında uygulanan gelir vergisi stopajı sermaye gelirlerine uygulanan ek bir vergi niteliğindedir. Kurum kazançlarında uygulanan gelir vergisi stopajı ile kişilerin kurum karından elde ettiği kar payları gelirleri hem kurumlar vergisine hem de gelir vergisine tabi tutulmakta böylece sermaye gelirleri ek vergi alınmak suretiyle emek gelirlerine göre daha ağır bir vergi yükü ortaya çıkmaktadır (Sonsuzoğlu, 1997: 144).

Kurum karı kurumlar vergisi kapsamında %20 oranında vergilendirilmekte daha sonra bu kardan dağıtılan kar payından gelir elde edilen gelir de gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Böylece sermaye gelirlerine ek bir vergi uygulanmış olmaktadır.

#### **5.3.2.2. Kurumlar Vergisinde Ayırma İlkesi**

1949 tarihli Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, kurumlar vergisi oranı iki ayrı oran olmak üzere sermaye şirketi ve kooperatifler için %20 ve diğer kurumlar için %35 olarak belirlenmiştir (Bulutoğlu, 2004: 170). 1969 yılında 1137 sayılı kanun ile sermaye şirketleri ve kooperatiflere uygulanan vergi oranı % 25'e yükseltilmiş diğer kurumlara uygulanan kurumlar vergisi oranı % 35'te kalmıştır. Söz konusu uygulamanın ayırma ilkesine aykırı olduğu söylenebilir. Çünkü şahıs şirketleri olan kollektif ve komandit şirketler, sermaye şirketlerinden olan anonim şirketlere oranla daha yüksek bir oranda vergilendirilmektedir. Ayırma ilkesi uyarınca, emek faktörü oranı daha yüksek olan şahıs şirketlerinin sermaye temelli sermaye şirketleri karşısında vergisel açıdan korunması gerekmektedir.

#### **5.3.2.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Ayırma İlkesi**

Motorlu taşıtlar vergisinde mükellefin niteliğinden ziyade taşıtların niteliği dikkate alındığından ayırma ilkesinin uygulanması söz konusu değildir (Budak, 2010: 232).

Motor gücü yüksek ve yaşı düşük araçları mali gücü üst seviyede olan kişilerin satın almasının olasılığı daha yüksek olsa da kullandıkları araçların motor güçleri veya yaşları ile kişilerin mali güçleri veya gelirlerinin emek – sermaye kaynaklı olması arasında bir bağlantının varlığını söylemek çok güçtür.

#### **5.3.2.4. Emlak Vergisinde Ayırma İlkesi**

Emlak vergisinde ikametgâh niteliğindeki meskenler ile diğer binalara ilişkin uygulanan vergi oranlarının farklı olması bir ayırma ilkesi uygulaması olarak kabul edilebilir (Budak, 2010: 239). Zira kişilerin ikametgâh olarak kullandıkları meskenlere uygulanacak vergi oranı diğer binalara ilişkin uygulanacak vergi oranından daha düşük olarak tespit edilmiştir. Buna benzer bir şekilde emeğe dayalı gelirin elde edildiği araziler üzerindeki vergi oranı da sermayeye dayalı gelirin elde edildiği arsalarla göre daha düşük bir oranda belirlenmiştir. Bu sebeple emlak vergisinde ayırma ilkesinin varlığından söz etmek mümkündür.

#### **5.3.2.5. Katma Değer Vergisinde Ayırma İlkesi**

Ayırma ilkesi elde edilen gelirin kaynağı ile ilgili olduğundan tüketim üzerinden alınan vergilerde uygulanması emek kaynaklı gelir ile ilişkilendirildiği sürece mümkündür.

Emek kaynaklı gelir elde eden kişilerin (örneğin; zanaatkârların) kullandıkları üretim araçlarının veya hammaddelerinin vergilendirilmemesi veya düşük oranda vergilendirilmesi ayırma ilkesinin bir uygulanma alanı olarak gösterilebilir (Nadaroğlu, 1998: 382). Ancak katma değer vergisinin objektif niteliği verginin şahsileştirilmesini güçleştirmekte bu nedenle de ayırma ülkesinin uygulanması güçleşmektedir.

## 6. SONUÇ

Gelişen ekonomik koşullarla birlikte devletin işlevlerinin gelişmesi ve buna bağlı olarak devlet harcamalarının artması, devletin mali kaynak ihtiyacını artırmıştır. Artan mali kaynak ihtiyacının bir sonucu olarak vergi olağan ve sürekli bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Verginin devlet açısından olağan ve sürekli bir gelir haline gelmesi sonucu kişilerin üzerindeki vergi yükü artmıştır. Kişilerin üzerindeki vergi yükünün artması kişilerin vergiye karşı tepkilerinin doğmasına neden olmuştur. Böylece kanunsuz ve temsilsiz vergilemenin yapılamayacağı ilkesi, eşitlik ilkesi ve ödeme gücü ile orantılı vergilemenin yapılacağı ilkesi anayasalarda yerlerini almaya başlamıştır.

Türkiye Cumhuriyeti'nin Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrası ile vergilemede mali güç ilkesi anayasal bir vergileme ilkesi olarak belirlenmiştir.

Vergilemede mali güç ilkesi, vergileme ile kişinin mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin sınırlarını çizmektedir. Anayasa'nın ilgili maddesi kapsamında kanun koyucu, vergileri kişilerin mali güçlerine göre belirlemek, vergi mükellefleri de mali güçleri dâhilinde vergi ödemekle yükümlüdürler. Fakat Anayasa'da mali güç ile neyin kastedildiği veya mali gücün ne olduğu ile ilgili bir tanım veya ölçüt yer almamaktadır.

Vergi ödeme gücü kişinin gelirinin en az geçim düzeyini aşan kısmı olarak tanımlanmaktadır. Mali güç kavramı, ödeme gücü kavramına göre daha geniş bir kavramı ifade etmektedir. Ödeme gücü ile kişinin geliri vergi ödeyebilme gücünün bir sınırı olarak kabul edilmekte, mali güçte ise kişinin gelir, servet ve tüketim harcamaları kişinin vergi ödeyebilme gücü belirlenirken dikkate alınmaktadır. İlk çağlarda kişilerin mülkleri – işledikleri arazinin büyüklüğü vergi ödeme gücünün ölçütü olarak kabul edilmiştir. Aynı ekonomiden nakdi ekonomiye geçiş ile birlikte ise kişilerin geliri mali güçlerinin bir göstergesi olarak kabul edilmiştir. Sermayeye ve ücretli emeğe dayalı ekonomik sistemin ilerleyen aşamalarında sermaye birikiminin artması ile birlikte servet de mali gücün kapsamına girmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin kararları doğrultusunda; mali gücün göstergeleri olarak gelir ve servet ve harcamaların kabul edilebileceği sonucu çıkmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin kararlarında mali gücün tespiti için; en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi tekniklerinin uygulandığını belirtilmiştir. Yürürlükteki mevzuat açısından mali güç ilkesi incelendiğinde; en az geçim indirimi yöntemine yer verilmediği, artan oranlı vergilemenin mali güç kavramaktan uzaklaştığı ve ayırma ilkesine de kısmen yer verildiği gözlemlenmektedir.

Türk vergi sisteminde ödeme gücü yerine daha geniş bir ekonomik içeriği kapsayan mali güç ilkesinin benimsenmesi sosyal devlet ilkesi ile vergilemede adalet ve etkinliğin sağlanması açısından uygundur. Ancak anayasal mali güç ilkesinin kanuni düzeyde desteklenmesi ve uygulanmasında çeşitli aksamalardan söz etmek mümkündür.

Gelir, kişinin mali gücünün büyük bir bölümünü temsil eden bir bileşendir. Ancak Türk vergi sistemini inceldiğimizde gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının harcamalar üzerinde alınan vergilerin gerisinde kaldığı görülmektedir. Bu durum mali güç ilkesinden bir sapma niteliği taşımaktadır. Türk vergi sistemini mali güç ilkesi ile uyumlu hale getirmek için sistemde gelir vergilerinin (gelir ve kurumlar vergisi) payının artırılması gerekmektedir. Bu artışın sağlanması ise vergilemede adalet ve etkinlik arasında adalet lehine bir tercihin yapılmasını gerektirmektedir.

Gelirin vergilendirilmesi ile ilgili olarak ikinci bir sonuç ayırma ilkesi temelinde oluşmaktadır. Mali güç ilkesi gereği gelir elde edildiği kaynağa göre farklı şekillerde vergilendirilmelidir. Sosyal devlet ilkesi ve mali güç ilkesi birlikte ele alındığında emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük bir vergi yüküne tabi olmaları gerekmektedir. Bu çerçevede Türk vergi sisteminde gelirden veya matrahtan indirim şeklinde en az geçim indirimi, ücret gelirlerine indirimli vergi tarifesi (%5 civarında), engellilik istisnası ve şahıs şirketlerinin sermaye şirketlerine oranla daha düşük oranlı kurumlar vergisine tabi olması uygulamalarına yer verilmesi mali güç ve sosyal devlet ilkelerine uygundur.

Harcama vergilerinde ise lüks tüketim mallarının – hizmetlerinin yüksek oranda vergilendirilmesine ve temel ihtiyaç mallarına ilişkin vergi oranının düşük tutulmasına yönelik kanuni düzenlemeler tüketim vergilerinin mali gücü daha sağlıklı bir biçimde kavraması sonucuna neden olabilecektir.

## KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, ABDURRAHMAN., 2007, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKSOY, ŞERAFETTİN., 2010, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- BAŞARAN, FUNDA., 1998, Alman Anayasa Mahkemesinin -Vergi Hukukuna Önemli Gelişmeler Getiren- Varlık Vergisi Kararı, Kararın Değerlendirilmesi ve Türk Vergi Sistemine Yansımaları, *MÜ İİBF Dergisi Özel Sayı, Prof. Dr. Halil Nadaroğlu'na Armağan*, C. XIV, S. 1, 71 – 91.
- BUDAK, TAHİR., 2010, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul.
- BULUTOĞLU, KENAN., 2004, *Türk Vergi Sistemi*, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul.
- Danışma Meclisi Tutanak Dergisi*, 1982, 137-146, Yasama Yıl 1, C.9, Ankara.
- DİKMEN, ORHAN., 1956, *Asgari Geçim İndirimi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 693, Maliye Enstitüsü No: 3, Sermet Matbaası, İstanbul.
- DİKMEN, ORHAN., *Asgari Geçim Haddi Üzerine Düşünceler*, Maliye Enstitüsü Konferansları, 2. Seri, 1958, 41 – 64.
- DİKMEN, ORHAN., 1969, *Maliye Dersleri Giriş ve Genel Vergi Teorisi*, Fakülteler Kitabevi, İstanbul.
- EDİZDOĞAN, NİHAT., *Kamu Maliyesi II*, İstanbul, Ekin Kitabevi, Bursa.
- ERGİNAY, ARİF., 1964, Anayasamızın Mali Hükümleri, *Maliye Enstitüsü Konferansları Dergisi*, 9. Seri, 21 – 28.
- GÜRBÜZ, YAŞAR, 1981, *Anayasalar*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- KANETİ, SELİM., 1989, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- KARAKOÇ, YUSUF., Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15, Özel Sayı, 2013, 1259 – 1308.
- KUMRULU, AHMET., 1981, Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XXXIV, S.1-4, 147 – 162.
- NADAROĞLU, HALİL., 1998, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayıncılık, İstanbul.
- NEUMARK, FRITZ., 1946, *Gelir Vergileri, Teori ve Pratik*, (çev. Orhan Dikmen), HAK Kitabevi, İstanbul.
- NEUMARK, FRITZ., 1950, *Maliyeye Dair Tetkikler*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Neşriyatı, No: 9, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- NEUMARK, FRITZ., 1975, *Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, (çev. İclâl (Feyzioğlu) Cankorel), Filiz Kitabevi, İstanbul.
- OKTAR, SALİM ATEŞ., 2016, *Türk Vergi Sistemi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- ÖNCEL, MUALLA. KUMRULU, AHMET. ÇAĞAN, NAMİ., 2015, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ÖZTÜRK, KAZIM., 1966, *T.C. Anayasası, C.2, Mad.1-75*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara.

- SARAÇOĞLU, FATİH., 2001, Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 40. Seri, 59 – 68.
- SCHMÖLDERS, GÜNTER., 1976, *Genel Vergi Teorisi*, (çev. Salih Turhan), İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 2149, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- SMITH, ADAM., 1997, *Ulusların Zenginliği*, (çev. Ayşe Yunus ve Mehmet Bakırcı), Alan Yayıncılık, İstanbul.
- SONSUZOĞLU, ELİF., 1997, *Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- ŞANVER, SALİH., 1982, Vergi Ödevi, *Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler Uluslararası Semineri*, İstanbul, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, 1982.
- ŞENER, ORHAN., 2001, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, Beta Yayınları, İstanbul.
- TANÖR, BÜLENT., 2006, *Osmanlı – Türk Anayasal Gelişmeleri*, YKY, İstanbul.
- TEKİR, SABRİ., 1993, *Vergi Teorisi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir.
- TUNCER, SELAHATTİN., 1966, *Teoride ve Pratikte Servet Vergileri*, Eskişehir İTİA Yayınları, İstanbul.
- TURHAN, SALİH., 1993, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- TÜRK, İSMAIL., 2005, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- ULUSOY, AHMET. AKDEMİR, TEKİN., Yerel Yönetimlerin Finansman Sorunlarının Çözümünde Motorlu Taşıtlar Vergisi Önerisi, *Sosyo Ekonomi*, Ocak-Haziran 2013-1, 87 – 116.
- VARCAN, NEZİH., 1987, *Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)*, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları No: 43, Eskişehir.