

VERGİLEMEDE ADALET VE GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

Mehmet Cahit GÜRAN

*(Öğr. Gör. Dr., Hacettepe Üniversitesi, Maliye Bölümü, 06800, ANKARA)
guran@hacettepe.edu.tr*

Özet:

Vergilemede adalet iyi bir vergi sisteminin en temel özelliklerinden birisidir. Adil vergi sistemleri, mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırır ve sosyal huzurun korunmasına yardımcı olur. Bu noktada adil vergi sistemlerinin özellikleri önem kazanır. Bu çalışmada öncelikle adalet kavramı ele alınacak ve gelir vergisi uygulaması açısından vergilemede adaleti gerçekleştirmek için kullanılacak araçlar incelenecektir. Son olarak, Türk gelir vergisi uygulamasının adalet perspektifi açısından bir değerlendirmesi yapılacaktır.

Abstract:

Fairness of Taxation and Income Taxation Practice

The fairness of taxation is one of the main peculiarities of a good tax system. Fair tax systems facilitate the adaptation of taxpayers and help the protection of the social harmony. In this point, the characteristics of the fair tax systems gain importance. In this study, the fairness concept will be discussed first and then, instruments to be used to fulfil the fairness of taxation will be examined in terms of the income tax practice. Finally, an evaluation of the Turkish income tax practice will be presented with respect to fairness perspectives.

Anahtar Sözcükler: Vergilemede adalet, vergilemede eşitlik, sosyal adalet, gelir vergisi.

Keywords: Fairness of taxation, equity of taxation, social justice, income tax.

GİRİŞ

Dünyada yaşanan son yirmi yıllık gelişmeler, her alanda olduğu gibi vergileme alanında da çok önemli değişimlere neden olmaktadır. Yaşanan gelişmeler farklı vergi otoriteleri arasında vergi rekabeti kavramını ön plana çıkarırken, aynı zamanda etkin ve adil vergi yapılarının gerekliliği ve önemini de gündeme getirmektedir. Son dönemde yaşanan bu tür gelişmeler, geçmişi Adam Smith'e kadar giden ve iyi bir vergi sisteminde bulunması gereken özellikleri içeren vergileme ilkelerini, vergi idareleri ve ülkelerin ekonomileri açısından hayati hale getirmektedir.

A.Smith tarafından; adalet, öngörülebilirlik, uygunluk ve iktisadilik olarak sayılan vergileme ilkelerini daha sonra başka iktisatçı ve maliyecilerin de; verimlilik, esneklik, şeffaflık, basitlik gibi yeni ilkelerle genişlettiğini görmekteyiz. Bu ilkeler hiç şüphesiz tümüyle iyi işleyen ve toplum açısından her yönüyle yararlı sonuçlar yaratacak bir vergi sisteminin taşıması gereken özellikleri ifade etmektedir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 216). Bu çalışmada sözünü ettiğimiz ilkelerin en önemlilerinden birisini oluşturan vergilemede adalet ilkesi Türk Gelir Vergisi uygulaması açısından değerlendirilecektir. Bu amaçla ilk olarak vergilemede adaletin önemi, tanımı ve kapsamı ele alınacak, ikinci ve üçüncü kısımda vergilemede eşitlik ve adaletle ilgili teknik konulara girilecek, dördüncü kısımda farklı sosyal adalet kuramları ve bunların vergileme ile ilgili yaklaşımları değerlendirilecek ve son kısımda ise, Türk Gelir Vergisi uygulamasının hem şeklen hem de fiilen yaratmış olduğu sonuçlar analiz edilecektir.

I. İYİ BİR VERGİ SİSTEMİNDE BULUNMASI GEREKEN ÖZELLİKLERDEN BİRİSİ OLARAK: VERGİLEMEDE ADALET

I.1. Vergilemede Adalet Kavramının Tanımı

Adalet kavramı öznel bir kavram olup kişiden kişiye, toplumdaki topluma değişebilen ve esas alınan değer sistemine göre anlamlandırılabilir olacak şekilde soyut bir kavramdır. Bireylerin değer yargılarının kaynağını oluşturan çok farklı değer sistemleri vardır. Bunlar arasında din, ideoloji, gelenek ve görenekler, ahlaki değerler, yasal ve idari düzenlemeler sayılabilir. Dolayısıyla bireylerin ya da toplumların referans aldıkları değer sistemine bağlı olarak çeşitli konulardaki adalet değerlendirmeleri ya da “adil” ve/veya “adil değil” nitelendirmeleri değişecektir. Vergilemede adalet kavramı da adalet kavramının taşıdığı öznel niteliğe benzer bir özellik sergilemektedir. Hatta bu durum vergilemede

adalet (justice/fairness) ve vergilemede *eşitlik (equity)* kavramlarının karıştırılmasına neden olmaktadır. Vergilemede adalet kavramı, tıpkı adalet kavramında olduğu gibi aslında tanımlanmaya ihtiyaç duyan, tek başına genel ve soyut bir anlam ifade eden, nötr bir kavramdır. Bu nedenle birey ya da toplum açısından adalet tanımlamasına bağlı olarak vergilemede adalet anlayışı da değişecektir. Vergilemede eşitlik ise vergi ödeyen bireylerin benzer-eşit muameleye tabi tutulması anlamına gelen daha somut ve tartışmasız bir kavramdır¹. Çünkü vergilemede adalet, vergilemede eşitliğin sağlanmasını da kapsayan çok daha geniş bir anlam taşımaktadır. Ancak çoğunlukla vergilemede adalet, vergilemede eşitlik kavramı ile aynı anlamda kullanılarak hata yapılmaktadır.

A.Smith'e göre bir devletin vatandaşlarının herbiri, devletin devamını sağlamak üzere elde ettiği gelire orantılı olarak vergi vermelidir. Devlet toplumdaki bireylerin katılımı ile oluşturulmuş bir organizasyondur ve bireyler bu organizasyonun varlığı sayesinde elde ettikleri menfaatlere uygun bir şekilde bu organizasyonun finansmanına katkı sağlamalıdır. Böylece vergilemede adalet sağlanmış olacaktır (Nadaroğlu, 1983: 352). A.Wagner ise vergilemede adaletin yerine gelmesi için genelliğin ve eşitliğin sağlanması gerektiğini vurgulamaktadır. Buna göre, toplumdaki herkes genel olarak vergi yükümlülüğüne tabi olmalıdır. Dolayısıyla genelliğin mutlak olarak ve her vergi konusu ile ilgili olarak sağlanabilmesi için, hiç bir vergi muafiyet ve istisnasının bulunmaması gerekmektedir. Wagner'in eşitlikten kastettiği ise, mükellefin gelirleriyle orantılı bir vergi yüküyle karşı karşıya olmasıdır. Prensip olarak sabit oranlı bir vergi yapısı ile bunu yapmak mümkündür. Ancak bireylerin ödeme gücünün gelirdeki artıştan daha hızlı arttığı ve bu nedenle ödeme gücünü daha iyi tesbit edebilmek için artan oranlı vergilerin benimsenmesi gerektiğini savunan görüşler de vardır. Neumark ise bu konudaki tasnifi çok daha geliştirerek aşamalı bir sınıflandırmaya gitmiştir. Buna göre sosyal ve ahlaki vergileme ilkeleri iki grup altında ele alınabilir. Birincisi vergilemede adalet ilkesi, ikincisi ise yeniden dağıtım ilkesidir. Vergilemede adalet ilkesinin ise genellik, eşitlik ve nispi olmak üzere üç bileşeni vardır. Genellik ilkesinden daha önce yaptığımız açıklamalar çerçevesinde ne kastedildiği anlaşılmaktadır. Eşitlik ilkesinden ise, benzer konumda olanların benzer muameleye tabi tutulması kastedilmektedir. Nispiikten kastedilen ise; vergi mükelleflerinin şahsi durumlarını dikkate alarak, vergileme öncesinde bireyler arasında varolan nispi ilişkinin vergiler sonrasında da korunmasıdır. Dolayısıyla bireyler açısından vergiler eşit bir nispi fedakarlığa yol açmalıdır. Yeniden dağıtım ilkesi ise, piyasanın yaratmış olduğu birincil dağılım sonuçlarının, toplumun sahip olduğu adalet anlayışına uygun olarak vergiler aracılığıyla yeniden şekillendirilmesini ifade etmektedir (Turhan, 1987: 233-235). Vergilemede adalet ilkesinin içeriği ile ilgili bu farklı bakış açıları aslında büyük bir ölçüde birbirlerini tekrarlar niteliktedir. Günümüzde vergilemede adalet kavramı denildiğinde iki kavram

üzerinde durulmaktadır. Bunlar; yatay eşitlik (horizontal equity) ve dikey eşitlik (vertical equity) kavramlarıdır (Stiglitz, 2000: 468-469; Marlow, 1995: 423-424).

I.1.1. Yatay Eşitlik

Vergilemede yatay eşitlik, ilgili tüm yönleri açısından benzer özelliklere sahip olan bireylerin benzer muameleye tabi olması olarak tanımlanabilir (Stiglitz, 2000: 468). Yatay eşitlik, hukuk devletinin sağlanabilmesi için vatandaşların kanun önünde eşit muameleye tabii olması anlamına gelmektedir (Öncel vd. 2002: 41). Dolayısıyla vergilemede yatay eşitliğin sağlandığı bir durumda, vergi öncesinde benzer konumda olan bireylerin, vergisel açıdan benzer muameleye maruz kalacakları için vergi sonrasında da konumlarının benzer olması gerekir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 223). Ancak bu tanımlama oldukça basit ve kolay uygulanabilir bir tanımlama olarak görünse de uygulama açısından çok büyük zorlukları vardır. Herşeyden önce vergileme açısından bireylerin hangi özelliklerinin ilgili olduğuna karar vermek oldukça güçtür. Örneğin gelir vergisi uygulaması açısından ödeme gücünü etkileyen özellikler nelerdir? Yaş, medeni durum, çocuk (eğitim öncesi ve eğitim aşamasında) sahibi olmak, hasta, sakat ya da sağlıklı olmak, bakıma muhtaç bir aile üyesine sahip olmak gibi bir çok özelliği değerlendirmemiz ve bu özelliklerin ödeme gücü açısından etkisinin ne olduğuna karar vermemiz gerekmektedir. Eğer bunlar farklı vergileme açısından kabul edilebilir özellikler ise, acaba kabul edilebilecek başka özellikler de var mıdır? Örneğin, farklı gelir kaynaklarından elde edilen gelirin vergilendirilmesinin, bireylerin iktisadi kararları üzerinde yarattığı sapmalar ve bunların yolaçtığı etkinlik kayıpları, farklı gelir tiplerinin farklı şekilde vergilendirilmesini haklılaştırabilir mi? (Stiglitz, 2000: 468-469). Aynı gelir düzeyindeki iki aile, ailevi özellikleri, elde ettikleri gelirin kaynağı, tüketim ve tasarruf eğilimleri ya da vergileme rejimi farklılıkları nedeniyle (vergileme şekli ve zamanı) farklı vergi yüklerine maruz kalabilmektedirler (Gravelle, 1991: 36).

Vergi sistemi içinde yer alan; vergi konusunun tanımlanması, indirim, istisna, muafiyetlerin tasarımıyla mükelleflere tanınan iktisadi ve sosyal nitelikli müşevvikler, vergi tarifesi yapısı, vergi alacağının güvence altına alınmasının bir uygulaması olarak verginin kaynakta kesilmesi (stopaj) usulü gibi uygulamaların, vergi mükelleflerinin farklı vergilendirilmesine yol açan en temel nedenleri oluşturduğunu belirtebiliriz. Dolayısıyla bütün bu uygulamalar, vergilemede genellikle sapılması ve benzer konumda olanların farklı muameleye tabi tutulması yoluyla yatay eşitlikten uzaklaşılan bir sonucu yaratmaktadır. O halde vergi uygulamalarında genellikle sapılmadığı sürece, yatay eşitliğin de korunacağını ifade edebiliriz.

Yatay eşitliğin sağlanması ile ilgili ikinci zorluk; benzer mükelleflerin benzer muameleye tabi olmasından ne anlaşıldığıdır. Örneğin çalışma yükümlülükleri ve sağlanan yararlar açısından düşünüldüğünde, aynı süre çalışarak ve prim ödeyerek emekli olan bir erkek ile bir kadının almış oldukları yıllık emeklilik maaşlarının aynı olması durumunda bile aynı muameleye tabi tutulduklarını iddia etmek mümkün değildir. Çünkü genel olarak kadınlarda ortalama ömrün, erkeklerden yaklaşık 2-3 yıl daha fazla olduğu düşünülürse, kadının elde ettiği toplam yararın şimdiki değeri, erkeğin elde ettiğinden daha fazla olacaktır (Stiglitz, 2000: 469). Yine benzer şekilde artan oranlı bir gelir vergisi sistemi içinde çalışma süresi 5-10 yıl arasında değişen bir sporcu ya da sanatçının dönemsel olarak elde ettiği yüksek kazancın artan oranlı olarak vergilendirilmesi durumunda, bu mükellefin ödediği verginin ömür boyu elde ettiği gelirin şimdiki değerine oranı, nisbi olarak aynı ömür boyu geliri 35-40 yılda elde etmiş bir bireyin vergi yükünden daha yüksek olacaktır. Dolayısıyla ilgili yönleri itibariyle benzer konumda olan bireylerin taşımış olduğu vergi yükleri farklılaşacak ve yatay eşitlik bozulmuş olacaktır.

Sonuç olarak teorik açıdan yatay eşitlik basit ve uygulaması kolay bir ilke olarak gözüke de, uygulama da *mutlak* olarak yatay eşitliği sağlamak imkansızdır. Dolayısıyla vergi uygulamaları ancak nisbi olarak yatay eşitliği sağlayabilir.

I.1.1. Dikey Eşitlik

Dikey eşitlik (vertical equity), nitelikleri itibariyle farklı konumda olan bireylerin farklı vergi vermeleri anlamına gelmektedir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 228; Stiglitz, 2000: 469). Örneğin tüketim vergileri açısından düşünürsek, daha çok mal tüketenin daha fazla vergi vermesi ya da aynı tür ürün olmakla birlikte, daha pahalı olan ürünü tüketen bireyin daha fazla vergi vermesi gibi. Gelir vergisi açısından düşündüğümüzde de dikey eşitlik, daha yüksek gelir düzeyine sahip olanların daha fazla vergi vermesi olarak ifade edilebilir. Dikey eşitlik, yasal otoritenin tercihlerine ve referans alınan devlet anlayışına göre şekillenir.

Dikey eşitliğin sağlanabilmesi için de bazı kritik sorulara cevap verilmesi gerekmektedir. Herşeyden önce daha yüksek vergi ödemesi gerekenler kimlerdir ve bunu tesbit ederken elimizdeki kriter ne olacaktır? İkinci olarak, bunu nasıl uygulayacağız? Son olarak daha yüksek vergi ödemesi gereken bireyler ne kadar daha fazla vergi vereceklerdir (Stiglitz, 200:469)? Bu soruları biraz daha açacak olursak, hangi özellikleri taşıyan bireylerin daha fazla vergi ödemesi gerekir? Daha çok tüketen mi? Devlet tarafından üretilen kamu hizmetlerinden daha fazla faydalananlar mı? Daha çok servete sahip olanlar ya da daha fazla gelir elde edenler mi? Bu sorular vergilemenin temelini ne

olması gerektiğine ilişkin farklı bakış açıları ya da yaklaşımlarla ilgilidir. Bu konu ile ilgili meseleler ilerleyen başlıklarda ayrıntılı şekilde ele alınacaktır. Dikey eşitliğin sağlanması açısından ikinci önemli husus ise, vergilemenin temelini oluşturduktan sonra bunun nasıl uygulamaya geçirileceğidir? Teorik olarak dikey eşitlik açısından iyi bir vergileme temeli seçilmiş olabilir. Ancak uygulama açısından yapılan seçim uygun olmayabilir ve dikey eşitlik hedeflerinden taviz verilmek zorunda kalınabilir.

Son olarak daha fazla vergi vereceklerin kimler olduğuna ve bu uygulamanın nasıl yapılacağına karar verdikten sonra, fazla vergi vermesi gerekenlerin ne oranda daha fazla vergi vereceklerinin tesbit edilmesi gerekir ki, bu da ilerideki başlıklar altında ele alacağımız sosyal adalet kuramlarının konusunu oluşturmaktadır.

II. VERGİLEMEDE ADALET VE VERGİLEMENİN TEMELİ

Vergilemenin temelini neyin oluşturması gerektiği ve buna bağlı olarak, neyin vergilendirmeye esas olarak alınması durumunda dikey eşitliğin, dolayısıyla adaletin sağlanmasının mümkün olacağı, vergilemede adalet ile ilgili tartışmaların içinde önemli bir yer tutmaktadır. Vergilemede neyin temel alınması gerektiğine ilişkin iki yaklaşımdan söz edebiliriz. Bunlardan birincisi, yararlanma yaklaşımı (benefit approach) ve diğeri ise ödeme gücü yaklaşımı (ability to pay approach) dır.

II.1. Yararlanma Yaklaşımı

Yararlanma yaklaşımı, piyasa sisteminde varolan gönüllü mübadele ilişkisini devlet ve vatandaşlar arasında kurmaya çalışan ve vergileri tıpkı piyasadaki mübadelede ödenen bedel gibi tanımlayan bir yaklaşımdır. Bazı iktisatçılar tarafından devlet ve birey arasındaki sosyal mukavele teorisiyle, bazı iktisatçılar tarafından ise gönüllü mübadele teorisiyle açıklanan bu yaklaşıma göre; bireylerin devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinden yararlanma derecesine göre ve kamu hizmetlerinden yararlanmanın bir karşılığı olarak vergi alınmalıdır (Musgrave ve Musgrave, 1989: 219). Bazı iktisatçılar vergileme açısından adil olan anlayışın, bireylerin vergisinin bu bireylerin toplumun ürettiği değerlerden ne kadarını tükettiğine bağlı olarak belirlenmesi gerektiğini düşünmektedir. Dolayısıyla kamu sektörü tarafından üretilen değerlerin tüketilmesi de bu kapsamda düşünülmekte ve kamu hizmetlerinin finansmanın da bu mantıkla karşılanması gerektiği savunulmaktadır (Marlow, 1995:416-417; Stiglitz, 2000: 473).

Yararlanma yaklaşımının kamu sektörünün ürettiği özel mallarla ilgili olarak uygulanabileceği açıktır. Bu nedenle kamu sektörünün ürettiği özel mal ya da hizmetleri tüketenler bu hizmetin bedeli olarak vergileri (kullanıcı harçları-user fees) öderler. Örneğin kara yollarından faydalananlar, köprülerden faydalananlar, hava alanlarından faydalananlar bunun karşılığı olarak kullanım bedellerini öderler. Dolayısıyla bu türden bir uygulama tıpkı piyasalar tarafından üretilen malların bedelinin tüketenler tarafından ödenmesinde olduğu gibi hem etkin hem de adildir. Ancak yararlanma yaklaşımının tam kamusal mallarla ilgili olarak uygulaması bu kadar sorunsuz değildir. Bu alanda “Lindahl Dengesi” (Lindahl Equilibrium) ve “Samuelson Koşulu” (Samuelson Condition) olarak bilinen ve kamusal malların üretimi alanında Pareto etkin üretim sonucunun nasıl sağlanacağını tesbit eden teorik açıklamalar vardır. Ancak bu teorik açıklamalara rağmen uygulamada bireylerin kamu mallarına taleplerini doğru olarak açıklayarak, hizmetin kendilerine sağladığı marjinal faydaya eşit bir “vergi fiyatını” (Lindahl Fiyatı) ödemeye gönüllü olarak razı olmalarını sağlayacak hiç bir gönüllü mekanizma yoktur. Dolayısıyla tam kamusal malların tüketimde “rakip olmama” (non-rival consumption) ve “tüketimden dışlanamama” (non-exclusion consumption) özellikleri ile birlikte düşünüldüğünde bireylerin “beleşçi” (free rider) olarak kalmaları kaçınılmaz gözükmemektedir. O halde tam kamusal malların üretimi ile ilgili olarak yararlanma ilkesinin işletilebilmesi mümkün gözükmemektedir. Kamu sektörü tarafından üretilen malların finansmanında yararlanma yaklaşımının işletilmesi bir yandan adil olarak kabul edilirken, bir yandan da kamu sektörünün ürettiği malların Pareto etkin tahsisini gerçekleştireceği ifade edilmektedir. Bu malların topluma arzında bireylerin ödemeye hazır oldukları bedel bunların üretimi için katlanılan maliyetlere eşitlendiğinden, marjinal faydalarla marjinal maliyetler eşitlenmekte ve böylece Pareto etkin kaynak tahsisi gerçekleşmektedir. Dolayısıyla yararlanma yaklaşımı ile hem etkinliğin hem de adaletin bir arada gerçekleşeceği düşünülmektedir. Ancak etkinlik ve adaletin yararlanma yaklaşımı çerçevesinde her zaman bir arada gerçekleşeceğini düşünmek de yanlış olur. Çünkü, kamu sektörü tarafından üretilen ve kapasitenin altında kullanılmakta olan özel mal ve hizmetlerle ilgili olarak kullanıcı harcı uygulamalarının, eksik kapasite sorununa dolayısıyla etkinlik kaybına yol açması sözkonusu olabilir (Stiglitz, 2000: 129, 473). Yararlanma yaklaşımının uygulamasına ilişkin bir diğer eleştiri, vergi-harcama ilişkisinde vergi hizmet karşılığında elde edilen faydaya göre ödendiğine göre, devletin doğrudan bir fayda yaratmayan transfer harcamalarını ve fırsat eşitliği sağlayarak gelirin yeniden dağıtımını sağlamaya yönelik harcamalarını finanse etmesi mümkün olmayacaktır. Ayrıca vergilerin maliye politikasının bir aracı olduğu ve genişletici ya da daraltıcı maliye politikası gereğine uygun olarak vergilerin bireylerin kamu mallarına talebinden bağımsız olarak artırılıp azaltılması gereği; yararlanma yaklaşımını, kamu sektörünün fonksiyonlarından gelir

dağılımı, istikrar ve büyüme fonksiyonlarının yerine getirilememesi anlamına getirecektir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 219-221 ; Turhan, 1987: 241-242).

II.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı

Yararlanma yaklaşımı vergilemeyi taraflar arasında gönüllülüğe dayalı bir sözleşmeye, bir mübadeleye dayandırırken, ödeme gücü yaklaşımı, tümüyle devletin egemenlik gücüne dayalı olarak açıklanmaktadır. Dolayısıyla ödeme gücü yaklaşımı, organik devlet teorisinden kaynaklanan ve devletin sahip olduğu topraklar ve vatandaşlara yükümlülük getirebileceği anlayışından doğmaktadır.

Bireylerin ödeme gücüne ulaşmada sahip olunan gelir, servet ve tüketimin esas alınması mümkündür (Musgrave ve Musgrave, 1989: 224-227). Bir vergi sistemi içinde bu unsurlardan sadece birisi vergi konusu yapılabilecekken, hepsi birden de ödeme gücüne ulaşmak için vergi konusu yapılabilir. Her ne kadar bu vergilerin bir arada uygulanması bireylerin ödeme gücünün iyi şekilde yakalanması için öngörülse de, bu vergilerden gelir ve tüketim vergileri eşdeğer (equivalent) olarak nitelendirilmekte ve nihai olarak verginin ödendiği kaynak gelir olduğu için çifte vergileme olarak nitelendirilmektedir (Stiglitz, 2000: 502-504). Özellikle servet vergilerinden, servetin geliri ile ödenmesi mümkün olanları için de benzer değerlendirmeyi yapmak mümkündür.

III. GELİR VERGİSİ VE VERGİLEMEDE ADALET

Gelir vergisi sisteminin yaratmış olduğu adalet sonuçlarını iki özellik belirlemektedir. Bunlardan birincisi gelir vergisi içinde yeralan, vergi yükünün farklı sosyal sınıflar ve sektörler üzerine ne kadar yükleneceğini belirleyen araçlar. İkincisi ise, uygulama şekline ilişkin özelliklerdir.

III.1. Gelir Vergisi Açısından Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik Araçlar

Gelir vergisi uygulamaları içinde gelir dağılımını düzenlemeye yönelik olarak kullanılacak çok sayıda araç vardır. Bunlar tek tek ya da birlikte uygulanarak arzu edilen gelir dağılımı sonuçlarına ulaşılabilir. Bu çerçevede kullanılacak araçlar aşağıdaki şekilde ele alınacaktır.

III.1.1. Brüt Gelirin Tanımı, İndirim, İstisna ve Muafiyetlerin Kapsamı

Herşeyden önce gelir vergisinin konusunu oluşturan gelirin tanımlanma şekli, ulaşılabacak eşitlik ve adalet sonuçlarını belirleyecektir. Gelirin tanımlanması-belirlenmesi açısından iki yöntemin izlenmesi mümkündür. Bunlardan bir tanesi kaynak teorisi, bir diğeri ise artış teorisidir. Kaynak teorisine göre; (brüt) gelir, belirli bir kaynaktan düzenli olarak elde edilen gelirlerin tümünü kapsamaktadır. Schanz, Haig ve Simons (S-H-S) tarafından ortaya konulan artış teorisine göre ise (brüt) gelir, bireyin dönem başı serveti ile dönem sonu serveti arasındaki farktan ve dönem içinde gerçekleştirdiği tüketimden oluşmaktadır. Büyük ölçüde birbiri ile örtüşen bu iki yaklaşım, sermaye kazançları ve süreklilik göstermeyen kalemler açısından ayrılmaktadır. Artış teorisi çerçevesinde, sermaye değer artış kazançları, kumar geliri, bağışlar, hediyeler ve tüm arzi gelirler gelir kapsamı içinde yer almaktadır. Oysa kaynak teorisi açısından bu gelir türleri gelir tanımı içine dahil edilmemektedir. Dolayısıyla bu farklı iki yaklaşıma bağlı olarak tesbit edilen vergiye tabi gelir farklı olacaktır (Goode, 1991: 94).

Gelir vergileri açısından bireyin gerçek ödeme gücünü tesbit etmek için gelirin tanımının iyi yapılması gerekmektedir. Genellikle vergi uygulamaları açısından gelirin tesbiti, mükelleflerin brüt gelirini oluşturan gelir unsurlarının sayılması ve bu brüt gelirden istisna ve indirimlerin düşülerek net gelire ulaşılması şeklinde yapılmaktadır. Bu noktada brüt gelirin içerisine nelerin dahil edilmesi gerektiği meselesine, “Haig-Simons kapsamlı gelir tanımı” ışık tutmaktadır. Kapsamlı gelir; bireyin servetinde bir değişim olmaksızın tüketebileceği miktar olarak tanımlanmaktadır. Başka bir deyişle kapsamlı gelir, tüketimde kullanılan mal ve hizmetlerin piyasa değeri ile dönem başı ve dönem sonu servetin değerindeki değişimlerin toplamıdır (Kay-King, 1990: 98). Bu tanımlamadan anlaşılacağı üzere sermaye kazançları, değer artış kazançları, ikramiye, kumar gelirleri, arzi kazançlar, öz tüketim, bireyin kendi evinde oturmasının sağladığı ödeme gücü, ücretlendirilmeyen hizmetler gibi unsurların da gelir tanımı içinde yer alması sözkonusudur. Ancak bireyin ödeme gücünü tama yakın bir şekilde yakalama iddiasında olan kapsamlı gelir tanımı uygulama açısından çok pratik değildir. Dolayısıyla tüm vergi sistemlerinde az ya da çok kapsamlı gelir tanımından sapmaların olduğu görülmektedir (Goode, 1991: 94).

Brüt gelirin tanımı dışında bireylerin iktisadi faaliyetlerinin taşımış olduğu özellikler farklı olduğu ve her bireyin gelirin elde edilmesi sırasında katlandığı maliyetlerin-giderlerin de dikkate alınması gerektiği unutulmamalıdır. Bunun için brüt gelirden indirilebilecek giderlerin tesbiti gerekmektedir. Çünkü bireylerin gerçek refahının göstergesi net gelirdir.

Örneğin brüt geliri eşit (bir milyar TL) olan A ve B bireylerinin giderlerinin de 500 milyon ve 900 milyon TL olduğunu varsayalım. Bu iki bireye ait gelirin brüt olarak vergi konusu yapılması ile net olarak vergi konusu yapılması arasında eşitlik ve adalet sonuçları açısından ciddi farklar vardır.

Bu başlık altında ele alacağımız son husus istisna ve muafiyetlerdir. İstisna vergi konusu açısından, muafiyet ise mükellef itibarıyla getirilen vergi bağışıklığını ifade etmektedir. Vergi uygulamalarında bazen iktisadi nedenlerle bazen de sosyal nedenlerle vergi istisna ve muafiyetlerine yer verildiği görülmektedir. Bu tür istisna ve muafiyetlerin sayısı ve kapsamı vergilerin yarattığı eşitlik ve adalet sonuçları açısından ulaşılabilecek sonuçları etkileyecektir. Genellikle vergi sistemleri içinde çok sayıda istisna ve muafiyete yer verildiği, bu yolla ulaşılmak istenen iktisadi ve sosyal amaçlara kolayca ulaşılmaya çalışıldığı görülmektedir. Ancak bu pratik çözüm, vergi yapısının eşitlik ve adalet sonuçları açısından çok ciddi çarpıklıklara yol açabilmektedir.

III.1.2. Gelir Türlerinin Vergilendirilmesinde Farklılaşmaya Gidilmesi

Ayırma teorisi de denilen bu yaklaşım, elde edilen tüm gelirlerin aynı ödeme gücünü temsil etmediği esasına dayanır. Ücret gelirlerinden diğer faktör gelirlerini oluşturan faiz, kira ve kar gelirlerinden alımandan daha düşük vergi alınmasını sağlayan bu yaklaşımı savunanlara göre; ücret geliri elde edenlerin diğer faktör gelirlerini elde edenlere göre ödeme güçleri daha düşüktür. Tüm bireyler zamanını, bedeni gücünü ve beyin gücünü başkalarına kiralayarak ücret geliri elde edebilirler. Ancak diğer gelirler büyük ölçüde sermaye faktörüne bağlı olarak elde edilebilmektedir ve sermaye kazancı (faiz, kira ve kar) elde edebilen bir bireyin, faktör çeşitlendirmesine gidebilmiş bir birey olduğu ve bu nedenle sadece ücret geliri olan bireye göre daha yüksek ödeme gücüne sahip olduğu belirtilmelidir. Dolayısıyla vergi sistemi içinde ayırma teorisini işleterek vergilemede eşitlik ve adalet sonuçlarını etkilemek mümkün olabilir.

III.1.3. Gelir Vergisinin Tarife Yapısı

Gelir vergisi uygulaması ve adalet sonuçları açısından önem taşıyan bir başka husus, tarife yapısının taşıdığı özelliklerdir. Genel olarak üç tip tarifeden söz edebiliriz. Bunlar düz oranlı (flat-tax rate), artan oranlı (progressive tax rate) ve azalan oranlı (regressive tax rate) vergi tarifeleridir². Düz oranlı vergi uygulamasında tesbit edilen vergi oranı ile matrah arasında herhangi bir ilişki yoktur. Bu nedenle matrah ne olursa olsun marjinal vergi oranı aynıdır. Dolayısıyla böyle bir vergi için marjinal vergi oranı ile ortalama vergi oranı aynıdır. Ancak vergi oranının gelir düzeyinden bağımsız şekilde sabit-tek olması, ödenen verginin de gelir düzeyinden bağımsız olarak tek

olması anlamına gelmez. Dolayısıyla böyle bir tarife ile de yüksek gelirli olanların düşük gelirli olanlardan daha çok vergi ödediği bir vergilemenin gerçekleştirilmesi mümkündür. Artan oranlı vergi ise, marjinal vergi oranının gelir artışlarıyla paralel olarak artmasını ifade eder. Bu nedenle böyle bir tarife altında, gelir düzeyi arttıkça ortalama vergi oranında artması sözkonusudur. Özellikle eşitliği hedefleyen sosyal adalet anlayışlarının benimsediği bu tarife yapısı, başka sosyal adalet anlayışını savunan iktisatçılar tarafından, hem ahlaki hem de etkinlik üzerindeki olumsuz etkileri açısından eleştirilmiştir. Azalan oranlı vergi uygulamasında ise, marjinal ve ortalama vergi oranının gelir arttıkça azalması sözkonusudur. Bu tip bir tarife yapısı hemen hemen hiç bir sosyal adalet yaklaşımı açısından kabul edilemeyecek ve genellikle ödenen vergi miktarının sabit olduğu maktu vergi uygulamaları gibi vergiler açısından ortaya çıkmaktadır (Hyman, 1990: 361-365).

Uygulamada her zaman bu tarife yapıları ile vergilemenin fiilen yaratmış olduğu vergi yükü sonuçları arasında birebir bir ilişki yoktur. Çünkü vergi yapısının taşımış olduğu özelliklerin hepsi bir araya geldiğinde verginin fiili tarife yapısı, yasal tarife yapısından farklı olabilir. Örneğin düz oranlı bir vergi tarifesi ile en az geçim indirimi uygulaması, vergilemenin sonuçları itibarıyla artan oranlı hale gelmesine yol açabilir (Stiglitz, 2000: 548). Dolayısıyla vergi tarifelerinin açık olarak göstermiş olduğu nitelik yanında gizli nitelikleri de önemlidir. Çünkü bu vergilerin gizli artan ya da gizli azalan oranlı hale gelmesine yol açabilir. Sonuç olarak gelir vergisi uygulamasında benimsenen tarife yapısı ve ilave düzenlemeler gelir vergisinin yükünün nasıl dağılacakını ve dolayısıyla eşitlik ve adalet sonuçlarını etkileyecektir.

III.1.4. En Az Geçim İndirimi ve Negatif Gelir Vergisi Uygulaması

Bireyler açısından vergi ödeme gücünün, kendisinin ve ailesinin hayatını sürdürebilmek için gerekli gelir düzeyini aştığı andan itibaren doğacağına ilişkin genel bir düşünce vardır. Çünkü kendi ihtiyaçlarını dahi karşılayamayan bir bireyden devletin ortak ihtiyaçları finanse etmek üzere vergi alması adil olarak görülmemektedir. Dolayısıyla gelir vergisi uygulaması açısından belirli bir eşğin belirlenmesi ve bu eşğin üzerindeki gelirin vergilendirilmesi gerekmektedir. Hatta en az geçim indirimi uygulaması sosyal refah devleti uygulamaları ile birleştirilerek, devletin sadece belirli bir geçim indirimini yeterli bulmayan ve bu eşğin altında kalan gelir sahiplerine, belirlenen gelir düzeyine kadar bir gelir transferi yapılması gerektiğini savunanlar vardır (Hyman, 1999: 250; Rosen, 1995:181-184). Bu yaklaşım negatif gelir vergisi uygulaması olarak bilinmekte ve vergi sistemi aracılığıyla gelirin yeniden dağıtımının bir aracı olarak kullanılmaktadır. Hiç şüphesiz vergi sistemi içinde bu iki özelliğe yer verilmesinin ya da verilmemesinin eşitlik ve adalet sonuçları üzerindeki etkileri farklılaşacaktır.

III.1.5. Vergileme Tekniği ile İlgili Özellikler

Uygulamada mükelleflerin vergilendirme işlemlerinin yürütülmesi ile ilgili olarak, tümüyle mükellefin gerçek kayıt ve işlemlerine ilişkin sonuçlardan hareketle vergilendirmenin gerçekleştirildiği gerçek usul ve ciddi ekonomik ve sosyal sorunlar nedeniyle gerçek usulün uygulanamadığı durumlarda uygulanan götürü (basit) usul olmak üzere iki tip vergileme yönteminden bahsedebiliriz. Vergilemede bu şekilde farklı iki yöntemin benimsenmesi, mükellefler arasındaki eşitlik ve adalet sonuçlarının bozulmasına yol açabilmektedir (Neumark, 1970: 22-23).

III.2. Uygulamada Ortaya Çıkan Sonuçlar

Bir vergi düzenlemesinin kendisinden beklenen etkinlik ve adalet sonuçlarını yerine getirebilmesi açısından, verginin uygulama açısından yaratmış olduğu sonuçlar çok önemlidir. Bireyler özellikle vergiden kaçınma (tax avoidance) ve vergi kaçırma (tax evasion) diyebileceğimiz iki şekilde, vergi yükünden kurtulmaya çalışırlar. Kanunen vergi mükellefi olarak belirlenen kişiler ya piyasanın taşımış olduğu özelliklerden faydalanarak vergi yüklerini yansıtırılar ya da vergi konusu iktisadi faaliyetlerin üzerlerinde gerçekleşmemesi yönünde hareket ederler. Dolayısıyla bu tür davranışlarla vergiden kaçınılmış olurlar. Bazende bireyler, özellikle vergi yönetim ve denetimi açısından zaafıların yaşandığı ülkelerde, vergi kanunları açısından vergi mükellefi olmaları gerekirken gerekli yükümlülükleri ya tamamen ya da kısmen vergilemeden kaçırma eğilimi gösterirler. Dolayısıyla uygulama açısından ortaya çıkabilecek bu tür sonuçlar, vergilemede adalet ve etkinlik sonuçlarını da belirler.

IV. TÜRK GELİR VERGİSİNİN HUKUKİ DAYANAKLARI AÇISINDAN VERGİLEMEDE ADALET

IV.1. Anayasal Açıdan

Tüm vergi sisteminlerinin ilk kaynağı anayasadır. 1982 Anayasası'nın ikinci maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin nitelikleri sayılmış ve bunlardan biri olarak "sosyal hukuk devleti" ifade edilmiştir. Yine Anayasa'mızın onuncu maddesinde "kanun önünde eşitlik" ilkesi vurgulanmıştır. Bu genel düzenlemeler dışında vergi ödevinin düzenlediği 73. maddede; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" ifadelerine yer verilmiştir. Bu ifadelerden hareketle mevcut Anayasamızın vergileme ile ilgili olarak, kanun önünde eşitlik, genellik ve adalet ilkelerine vurgu yaptığını, ayrıca adalet anlayışı açısından da özellikle

“sosyal hukuk devleti” vurgulaması nedeniyle gelirin yeniden dağıtımını sağlayacak eşitlikçi bir adalet anlayışını benimsediği sonucuna ulaşabiliriz. Dolayısıyla kabul edilen bu çerçeve nedeniyle Türk vergi uygulamalarının, yüksek gelirli gruplar üzerindeki vergi yükünü düşük gelirli gruplar üzerindeki vergi yükünden daha fazla olacak şekilde tasarlanmış olması beklenmelidir.

Anayasanın 73. maddesinde vergilerin mali güce göre alınacağı hükme bağlanmakla birlikte, mali gücün göstergelerinin ne olduğu belirtilmemiştir. Ancak bununla birlikte daha önce anlattığımız gibi, kamu maliyesi açısından üç tip ödeme göstergesi olduğunu ve otoritenin bu üç ödeme gücü göstergesinden istediği bir tanesine yönelebileceğini söyleyebiliriz. Yine mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirebilmek için daha önce sözünü ettiğimiz en az geçim indirimi, artan oranlı vergileme, ayırma kuramı, indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları gibi araçlara da başvurulabilir (Öncel vd. 2002: 41).

IV.2. Gelir Vergisi Kanunu Açısından

Gelir vergisi uygulaması açısından gelirin tanımıyla ilgili olarak, kaynak teorisi benimsenmekle birlikte, özellikle son gelir unsuru olarak “kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar” sayılarak, çok kapsamlı bir gelir tanımı yapılmıştır. Dolayısıyla gelir tanımı açısından çok kapsayıcı, bu nedenle vergilemede genelliğin sağlanmasını mümkün kılacak bir gelir tanımlamasının yapıldığı görülmektedir. Gelir vergisinin yaratmış olduğu sonuçları belirleme açısından önemli bir başka husus, gelir vergisi kapsamında sayılmış olan muafiyet ve istisnalar. Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) ikinci kısmında düzenlenen istisna ve muafiyetler, her gelir unsuru için ayrı ayrı sayılmıştır. Bu muafiyet ve istisnalar genel olarak incelendiğinde bunların büyük bir çoğunluğunun sosyal ve iktisadi nedenlere dayalı, hasılatı açısından çok büyük bir katkı sağlamayacak mükellef ve/veya gelir türleri ile ilgili olduğu söylenebilir. Burada eşitlikçi vergileme sonuçları açısından önemli olan bir değişken de, gider indirimleridir. Gider indirimleri açısından farklı gelir unsurları farklı muameleye tabi tutulmaktadır. Buna göre ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları ile gayri menkul sermaye iratları açısından kazancın elde edilmesi ile ilgili harcamalar indirim konusu yapılabilirken, ücretler açısından gider indirimi sözkonusu değildir (GVK 37-82. maddeleri arası). Burada gelir vergisinin eşitlik anlayışından uzaklaştığı görülmektedir.

Gelir vergisi uygulamasında vergilendirilecek gelire uygulanacak vergi oranları açısından bir ayırma gidildiğini ve ücret gelirleri için belirlenen tarifenin yüzde beş daha düşük bir düzeyden başlatıldığını görmekteyiz. Bunun dışında gelir unsurlarının tabi tutulduğu rejim açısından da bir farklılaşmaya gidilmektedir. Özellikle ücret gelirleri, menkul sermaye iratları, zirai kazançlar,

tefif kazançları, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili olarak tevkifat yoluyla genellikle nihai olarak vergilendirme gerçekleştirilmektedir. Bu tevkifat uygulamasında elde edilen gelirin kaynağına göre %0, %1,...., %7, %10,....%12, %15,....%25 gibi farklı tevkifat oranları uygulanmaktadır (GVK 94.madde). ayrıca kanunda belirlenmiş bu oranları, Bakanlar Kurulu'nun % 0'a kadar düşürmeye ve bir katına kadarmaya yükseltmeye yetkisi vardır. Dolayısıyla uygulamada bazı gelir unsurları açısından gelir vergisinin en alt dilimi olan %20'nin (ücretler için %15) altındaki bir vergi oranından vergi ödemek, hatta geçici bir düzenleme ile, 26.7.2001-31.12.2004 tarihleri arasında çıkarılmış repo kazançları ve devlet tahvili-hazine bonosu faizlerinden istisna sınırlarında kaldığı takdirde gelir vergisi vermemek mümkün olabilmektedir (G.V.K. md 75, 94 ve geçici madde 59). Yine gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar açısından, kazancın cinsine göre %1-4 arasında bir gelir vergisi tevkifatıyla nihai şekilde vergilendirme sözkonusu olabilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinde gerçek usulde gelir vergisine tabi olacak zirai kazanç sahiplerini belirlemek açısından, çeşitli ürünler itibariyle işletme büyüklükleri ölçütleri tesbit edilmiştir. Tablo-1'de, bu ölçütler çerçevesinde ürün grupları itibariyle çiftçilerin hangi gelir düzeyine kadar stopaj usulüyle vergilendirilecekleri hesaplanmıştır. Buna göre yıllık brüt gelirleri yaklaşık yüz kırk milyar ile altmış milyar Lira arasında değişen gelir vergisi mükelleflerinin sadece stopaj usulü ile %1 ile %4 arasında değişen oranlarla vergilendirilmeleri sözkonusudur³. Bütün bu düzenlemeler birarada düşünüldüğünde, ücretler için ayırma ilkesinin uygulandığı sonucuna ulaşılabilir. Ancak menkul sermaye iratları ve zirai kazançlar için öngörülen istisnalar, muafiyetler ve kaynakta vergi uygulaması birlikte düşünüldüğünde, ayırma ilkesinin gerçekte tersine işlediği sonucuna ulaşmak da mümkündür.

Tablo 1. Bazı Zirai Ürünler İtibariyle İşletme Büyüklüğü Ölçütlerinin Sağladığı Brüt Gelir Düzeyleri

Ürün	Gerçek Usulde Vergi Mükellefiyetinin Tesbitinde İşletme Büyüklüğü Ölçütü	Türkiye'de Dönüm Başına Ortalama Verim	Ürünün Kilogram Piyasa Fiyatı (2003)	Toplam Hasılat
Pamuk	400 dönüm	350 kg	1.000.000	140.000.000.000
Ayçekirdeği	950 dönüm	125 kg	500.000	59.375.000.000
Buğday	1700 dönüm (kıraç arazi)	175 kg	325.000	96.687.500.000
Tütün	200 dönüm	160 kg	3.000.000	96.000.000.000

Kaynak: Türkiye Ziraat Odaları Birliği, 30/06/2004, (www.tzob.org.tr/tzob/tzob-ana-sayfa.htm) verilerinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

Gelir vergisi tarife yapısı artan oranlıdır. En düşük oranın %20'den başladığı ve en üst oranın ise 45 olarak belirtildiği altı basamaklı bir tarife sözkonusudur⁴. Dolayısıyla tarife yapısı açısından da eşitlikçi gelir dağılımı anlayışına uygun bir vergilemenin amaçlandığı belirtilebilir. Ancak bu tesbit, Türk gelir vergisinin artan oranlılık derecesi ile ABD ve İngiltere'deki vergi tarifelerinin artan oranlılığı karşılaştırıldığında geçersiz hale gelecektir. Çünkü Türkiye'deki gelir vergisi tarifesinin artan oranlılık derecesi 1.71 iken (1982, 1990 ve 2000 tarifelerinin bir ortalaması olarak), ABD'de 2.48 (1986 ve 1992 ortalaması) ve İngiltere'de 2.49 (1978 ve 1988 ortalaması) olarak gerçekleşmektedir (Karayılmazlar, 2001: 206). Dolayısıyla şeklen vergi tarife yapısı artan oranlı olsa da, efektif artan oranlık derecesi açısından yüksek değildir. Hiç şüphesiz artan oranlılığın düşük kalmasında vergi sistemimiz içinde en az geçim indirimi ve negatif gelir vergisi uygulamasının bulunmamasının çok büyük bir etkisi vardır.

Sonuç olarak, gelir vergisi sistemimiz her ne kadar şeklen bakıldığında kapsamlı bir gelir tanımı yaparak, farklı gelirler açısından farklı muafiyet-istisna ve indirimler getirerek, farklı vergileme rejimleri uygulayarak ve artan oranlılığı kullanarak, piyasa gelir dağılımını eşitlikçi bir anlayışla yeniden dağıtmayı amaçlıyor gözükse de, en az geçim indirimi ve negatif gelir vergisi uygulamasına yer vermemesi, kaynakta vergilemenin yaygınlığı ve bu uygulamanın sermaye kazançları, serbest meslek kazançları, zirai kazançlar açısından çok büyük avantajlar sağlarken özellikle ücret gelirleri açısından büyük dezavantajlar yaratması nedenleriyle, gerçek sonuçları açısından gelirin eşitlikçi amaçlarla yeniden dağıtımına hizmet etmesi mümkün gözükmemektedir.

IV.3. Gelir Vergisi Uygulamasının Sonuçları Açısından

Türkiye'de vergi yönetim ve denetiminde etkinliğin sağlandığını ve vergi yönetiminin vergi düzenlemelerini etkili şekilde yürüttüğünü kabul etmek mümkün değildir⁵. Farklı yıllar ve yöntemlerle yapılan çeşitli çalışmalarda Türkiye'deki kayıt dışı ekonominin gayri safi milli hasılaya oranı; %1.5 ile %137.8 arasında bulunmaktadır (Aydemir, 1995: 35). Dolayısıyla yapılan çalışmalarda ulaşılan sonuçlar çok geniş bir yelpazeyi sergilemektedir. Ancak toplumdaki bütün bireylerin yaşadığı ve hissettiği durum, Türkiye'de kayıt dışı ekonominin dolayısıyla kayıt dışı gelirin ya da kazancın hiç de küçük olmadığıdır. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın denetim birimleri tarafından yapılan inceleme sonuçları çok sağlıklı olmasa da bir fikir verebilir. 1985-2002 yılları arasında yapılan incelemelerde incelenen matrahın yarısından daha fazla (0,65) bir matrah farkı bulunmuştur. Bu rakam inceleme yapılan bazı yıllarda, incelenen matrahın bir buçuk katına kadar çıkmaktadır (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/0725c4269>

6982da786256aa4002edce5/20eadc4c25ed336e80256d160033109a?OpenDocument). Dolayısıyla bu sonuç Türkiye’de genel olarak tüm vergiler açısından olduğu gibi, gelir vergisi açısından da önemli boyutlara ulaşan bir kayıt dışılığın varlığını ima etmektedir. Bu durum gelir vergisinin tasarımından bağımsız olarak, vergilemenin adalet ve eşitlik sonuçları açısından ciddi sorun oluşturmaktadır.

Vergi sisteminin piyasa gelir dağılımını değiştirmek açısından ne kadar önemli bir fonksiyon üstleneceği açıktır. Avrupa’da sosyal demokrat partilerin iktidarda bulunduğu, dolayısıyla refah devleti uygulamalarının uzun süre uygulandığı ülkelerde (örneğin İsveç) vergi sonrası gelir dağılımının, eski SSCB’deki gelir dağılımından daha iyi olduğu tespit edilmiştir (Kornai, 1992: 317). Aynı şekilde AB ülkelerinde yeniden dağıtımı hedefleyen vergi ve transfer politikalarının, vergi ve transfer sonrası gelir dağılımını vergi ve transfer öncesi gelir dağılımına oranla iyileştirdiği tespit edilmiştir. Örneğin bu politikalar sonucunda gelir dağılımı; Danimarka’da %48, İsveç’te %52, Finlandiya’da %41, Belçika’da %48, İtalya’da %32 daha eşit hale gelmiştir (OECD, 1998: 39). Bu iyileşme içinde, transfer harcaması ve vergi politikalarından hangisinin daha etkili olduğu incelendiğinde de, transfer harcamalarının etkisinin sınırlı kaldığı görülürken, iyileştirici etki yapan esas değişkenin vergi politikası olduğu gözlenmiştir (OECD, 1998: 11). Bu noktada Türk gelir vergisi uygulaması açısından tarife yapısının, yüksek gelirli grupları yeterince yüksek oranlarla vergilendirmediği ve bu nedenle daha dik ve daha çok dilimli bir vergi tarifesine ihtiyaç olduğu sonucu çıkarılabilir (Çakmak, 2003: 49). Ancak devletin mevcut vergi yapısını, vergi tarifelerini nominal anlamda daha artan oranlı hale getirerek değiştirmesi, daha eşit bir gelir dağılımı açısından yeterli ve/veya ön koşul değildir. Çünkü vergileri kullanarak gelir dağılımını daha eşit hale getirmiş olan İsveç, Finlandiya, İtalya gibi ülkelerde, vergi tarifelerinin ilk dilimine ilişkin oran oldukça düşük ve dilim sayısı oldukça azdır. Hatta vergiler ile gelir dağılımını düzeltmek açısından en başarılı ülke olan İsveç’de %20’lik tek bir oran söz konusudur. Dolayısıyla sorun tarifelerin nominal anlamda artan oranlılık derecesinin düşüklüğü değildir⁶.

Tablo 2. Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Öncesi ve Vergi-Transfer Sonrası Gelir Dağılımı Sonuçları ile Gelir Vergisi Tarifesinin En Üst ve En Alt Oranları

Ülkeler	Vergi Öncesi Gelir Dağılımı	Vergi-Transfer Sonrası Gelir Dağılımı	Değişim (%)	Gelir Vergisi Oranları (1995) ⁷		
				En Üst	En Alt	Oran Farkı
Danimarka (1994)	0.42	0.213	48.3	40	22	18
İsveç (1995)	0.487	0.230	52.8	20	20	0
Finlandiya (1995)	0.392	0.231	41.1	43	9	34
Belçika (1995)	0.527	0.272	48.4	55	25	30
İtalya (1995)	0.510	0.345	32.4	50	10	40

Kaynak: Burniaux, J.M. ve diğ. (1998), *Income Distribution and Poverty in Selected OECD Countries*, Paris: OECD Economics Department Working Papers No: 189; Chan-Lee, J.H. (1998), "Tax Reform in Turkey Since 1980's", *Yapı Kredi Economic Review*, 9(1), 43-61, dan faydalanılarak hazırlanmıştır.

Türk gelir vergisi uygulamasının gelir dağılımı üzerinde olumlu etki yaratamamasının en temel nedenleri; gelirin vergilendirilmesinde gerçek usulden uzaklaşılması ve verginin kaynakta kesilmesi uygulaması ile üniter yapının bozulması (hatta sedüler yapının neredeyse genel uygulama haline gelmesi) olarak ifade edilebilir (Oyan ve Aydın, 1991: 55). Türkiye’de gelir eşitsizliğine en büyük katkıyı yapan gelir unsuru 1987 yılı için sermaye ve müteşebbis gelirleri iken, 1994 yılından itibaren faiz gelirleri hemen hemen sermaye ve müteşebbis gelirlerini geçerek en önemli faktör haline gelmiştir (TÜSİAD, 2000: 129). Ancak buna rağmen gelir vergisi uygulamasında hala faiz gelirlerinin hemen hemen hiç vergiye tabi tutulmamış olduğu da bir gerçektir. Bunun sonucunda milyarlarca Lira faiz geliri elde edebilen bir gelir vergisi mükellefi hiç vergi vermezken, diğer taraftan asgari ücretten %15 oranında gelir vergisi kesilmektedir. Bunun sonucu olarak gelir vergisi, hem adaletsiz hale gelmekte hem de neredeyse bir ücret vergisi haline dönüşmektedir.

Tablo 3. Faaliyet Grupları İtibariyle Yıllık ve Aylık Olarak Ödenen Gelir Vergisi (2003)

Faaliyet Grupları	Yıllık Ortalama Gelir Vergisi (1000 TL)	Aylık Ortalama Gelir Vergisi (1000 TL)
DETERJAN SANAYİİ (TİCARET)	349.731	29.144
ASGARİ ÜCRETLİ	387.180	32.265
DERİDEN MAMUL EŞYA İMALİ	503.366	41.947
LOKANTALAR	539.229	44.936
BAKKALİYE VE SÜPERMARKET	573.476	47.790
KÜRK İMALİ TOPTAN VE PERAKENDE	574.560	47.880
MOBİLYA	591.733	49.311
BİNA İNŞAAT	665.977	55.498
DİŞ PROTEZ VE LABORATUVARLARI	677.332	56.444
AYAKKABI İMALİ	702.005	58.500
AYAKKABI TOPTAN, PERAKENDE	724.471	60.373
MENSUCAT SANAYİİ (KUMAŞTAN YAPILAN EŞYA)	754.510	62.876
İNŞAAT MALZEMELERİ TOPTAN VE PERAKENDE	779.381	64.948
DİŞ HEKİMİ	857.086	71.424
SEYAHAT VE TURİZM İŞLETMESİ	859.519	71.627
DERİDEN MAMUL EŞYA SATIŞI	861.140	71.762
FIRINLAR	931.316	77.610
KONFEKSİYON (PERAKENDE)	935.155	77.930
ET VE ETTEN MAMUL MADDELER (İMALAT - TİCARET)	959.278	79.940
ALTIN İMALAT VE TİC.	996.636	83.053
DERİ İMALİ	1.032.880	86.073
KONFEKSİYON (TOPTAN)	1.168.145	97.345
DERİ TİCARETİ	1.239.441	103.287
MENSUCAT SANAYİİ (İPLİK VE İMALAT)	1.246.082	103.840
KONFEKSİYON (İMALAT)	1.250.876	104.240
ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ (İMALAT)	1.328.292	110.691
ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ (TOPTAN-PERAKENDE)	1.445.708	120.476
OTELLER-MOTELLER	1.542.749	128.562
UN İMALİ VE SATIŞI	1.776.931	148.078
MENSUCAT SANAYİİ (KUMAŞ)	1.784.813	148.734
DİĞER FAALİYET GRUPLARI	1.796.429	149.702
TÜM MÜKELLEFLER	1.888.447	157.371
DEMİR ÇELİK (İMALAT)	2.077.756	173.146
ÇİRCİRLAMA SANAYİİ	2.565.211	213.768
AKARYAKIT TİCARET	2.671.093	222.591
DOKTORLAR	2.760.746	230.062
MİMAR MÜHENDİS	2.886.341	240.528
İNŞAAT VE BAYINDIRLIK İŞLERİ	3.007.242	250.603
DEMİR ÇELİK (TİCARET)	4.025.758	335.480
AVUKATLAR	4.243.659	353.638
ECZA VE İLAÇ DEPOLARI	4.840.025	403.335
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER VE MUHASEBECİLER	5.103.481	425.290
TOPRAK SANAYİİ	5.969.391	497.449
İHRACAT VE İTHALAT	7.474.049	622.837
ECZANELER	9.035.807	752.984
DETERJAN SANAYİİ (İMALAT)	9.948.630	829.053
SANATÇILAR	14.338.488	1.194.874
NOTER	95.154.432	7.929.536

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, 30/06/2004,
(<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/0725c42696982da786256aa4002edce5/cb4c13bae6c0d05480256e7d004ebf89?OpenDocument>) verilerinden faydalanılarak hazırlanmıştır.

1991 yılı verilerine göre ücretlilerin milli gelirden yaklaşık %17 pay alması sözkonusu iken, tahakkuk eden gelir vergisinin %56.3'ünü ödedikleri tespit edilmiştir. Ayrıca gelir vergisinin %82.6'sı kaynakta kesinti yoluyla toplanmakta ve bunun da %68.2'si ücret gelirleri üzerinden yapılan tevkifatlardan oluşmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı, 1992: 65). Üstelik son yıllarda da durum değişmemiş aksine daha da kötüye gitmiştir. 2001 yılı için toplam gelir vergisi tahsilatının %94'ü ve 2002 yılı için %91'i stopaj usulüyle tahsil edilmiştir (<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/0725c42696982da786256aa4002edce5/6346ce22eb743071d80256d16003310e0?OpenDocument>). Dolayısıyla bu sonuçlar, gelir vergisi uygulamasının tümüyle bir tevkifat uygulamasına dönüştüğünü ve büyük oranda ücret gelirlerinin vergilendirilmesine yöneldiğini göstermektedir. Bu haliyle gelir vergisi uygulaması tümüyle genellik ve eşitlik ilkelerinin bozulmasına ve Türk anayasası ile tesbit edilmiş olan eşitlikçi sosyal adalet anlayışına ve ödeme gücü esasına göre vergilendirme ilkesine aykırı sonuçlar yaratmaktadır.

2003 yılına ait gelir vergisi beyannamelerinden çıkarılan faaliyet türleri itibariyle gelir vergisi beyanlarının ve dolayısıyla gelir vergisi yüklerinin incelenmesi de oldukça ilginç sonuçlar vermektedir. Tablo 3.'de buna ilişkin rakamlar yer almaktadır. Tablonun incelenmesinden görüleceği gibi gelir düzeyi ve hayat standartları asgari ücretli gelir vergisi mükelleflerine göre çok yüksek olan bir çok faaliyet kolundaki mükelleflerin ödediği aylık gelir vergisi, asgari ücretlilerin ödediği aylık gelir vergisine çok yakındır. Ayrıca tabloda dikkati çeken bir husus da, kayıt dışı kalması mümkün olmayan (noterler gibi) ya da özel olarak vergi denetimleri sırasında inceleme konusu edilen (sanatçılar gibi) faaliyet kollarındaki aylık gelir vergilerinin nisbeten yüksek olmasıdır. Dolayısıyla bu tablodan çıkarılabilecek sonuçlar da gelir vergisi uygulamasının adil ve etkin olmadığı şeklindedir.

Devletin vergi sistemi aracılığı ile ulaşmayı amaçladığı sonuçlardan birisi de, vergi sonrası gelir dağılımını daha kabul edilebilir hale getirmektedir. Türkiye'de (vergi öncesi) piyasa gelir dağılımı sonuçları hemen hemen AB ülkelerinin piyasa gelir dağılımı sonuçlarına paraleldir. Örneğin Türkiye için 1994 yılında hesaplanan vergi ve transfer öncesi Gini katsayısı 0,474 iken, AB ülkelerinde önceki Tablo 2.'de verdiğimiz gibi 0,40 ile 0,527 arasında değişmektedir. İlginç olan, piyasa gelir dağılımı sonuçları açısından en kötü durumda olan İsveç'in, vergi ve transfer sonrasında en iyi gelir dağılımına sahip ülkeler arasında yer almasıdır (TÜSİAD, 2000: 133-134). Her ne kadar Türkiye için vergilerin gelir dağılımı üzerinde ne tür bir etkisinin olduğunu hesaplamak mümkün olmasa da, gelir vergisi uygulamasına ilişkin buraya kadar anlatılanlar, en azından gelir vergisinin gelir dağılımı bozukluklarını daha kabul edilebilir hale getirmekten uzak olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla Türkiye açısından esas sorun; vergi sisteminin gelirin yeniden dağıtımını açısından etkin

şekilde kullanılmamasıdır. Nitekim bu durumu yaratan olgulardan birisi de vergi sistemi içinde var olan uzlaşma uygulaması ve sık sık getirilen vergi aflarıdır. Bu tip uygulamaların aslında vergisini dürüstçe ödeyen ya da ödemek zorunda kalan vergi mükelleflerini cezalandırmak, vergisini dürüstçe ödemeyen ya da ödeyemeyen mükellefleri ise ödüllendirmek olduğu açıktır. Bu tür uygulamalar zaten oldukça adaletsiz olan vergi sistemini çok daha çarpık ve savunulamaz hale getirmektedir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Türk gelir vergisi uygulaması mevcut hali ile ne etkinlik ne de adalet sonuçlarına hizmet edebilecek yapıya sahip değildir. Bu nedenle toplumsal talepler sonucunda ortaya çıkacak adalet yaklaşımına uygun bir vergi yapısının tasarımı gerekli görülmektedir. Bu amaçla mevcut anayasamızda tanımlanan eşitlikçi dağılım hedeflerine daha etkili şekilde ulaşılmaya çalışılırken, aynı zamanda bireylerin iktisadi kararları üzerinde minimum etkinlik kaybına yol açacak ve mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırarak devletin ihtiyaç duyduğu vergi gelirlerine ulaşmasını mümkün kılacak bir gelir vergisine ihtiyaç vardır. Söz konusu gelir vergisinin tasarımında mevcut uygulama ve sonuçları da dikkate alarak şu özelliklere vurgu yapılması uygun görülmektedir. Her şeyden önce vergi tasarımı ne olursa olsun eşitlik ve etkinlik sonuçları açısından en önemli husus, kayıt düzeninin yaygınlaştırılması ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınarak vergi tabanının genişletilmesidir. Dolayısıyla genellik ilkesinin taviz verilmeksizin uygulanmasının hayati olduğu unutulmamalıdır. Bu ön koşulun dışında, anayasamızda belirtilen ve mevcut gelir vergisi yapısı ile de sağlanamayan, vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılmasını sağlayacak nominal tarife yapısının düz oranlı olarak tesbiti, bu düz oranlı tarifeyi artan oranlı hale getirebilmek için ve sosyal devlet ilkesiyle de tutarlı olarak en az geçim indirimi uygulamasına yer verilmesi uygun görülmektedir. Ayrıca gelir vergisinde tevkifat uygulamasından vazgeçilmeli ve bütün mükelleflerin beyanname vererek vergilendirme işlemlerini yürütmesi sağlanmalıdır. Devletin iktisadi ve sosyal nitelikli transferlerini gelir vergisiyle değil, bütçeye koyduğu transfer harcamaları ile yapması daha doğru gözükmektedir. Böylece hem gelir vergisi uygulamasının basit, etkin ve daha eşit hale gelmesi sağlanabilir hem de mevcut sistemde vergi harcaması olarak yapıldığı için siyasi sorumluluğu (şeffaflığı) sağlayamayan gelir vergisi transferlerinin siyasi sorumluluğu sağlanmış olabilir.

Hiç şüphesiz getirilen öneriler Türkiye'nin ve maliye teşkilatının mevcut şartları ve imkanları düşünüldüğünde bir miktar teorik bulunabilir. Ancak bilimsel doğrular şartlara bağlı olarak ele alınmaz ve olması gerekeni tesbit

etmeye yöneliktir. Devlet yönetiminin elindeki imkanlar, devlete öncelikleri ve buna bağlı olarak uygulamaları değiştirme gücünü vermektedir. Maliye teşkilatının alt yapı, personel, eğitim ve kaynak sorunları aşıldığı taktirde, dile getirilen öneriler de daha uygulanabilir hale gelecektir. *Unutulmamalıdır ki, devletin varlığının en temel sonucu olan vergilendirme görevini iyi yapamayan ve yetkisini iyi kullanmayan bir devletin, hiç bir hizmeti başarılı şekilde yürütmesi mümkün değildir.*

NOTLAR

- ¹ Tıpkı genel olarak eşitlik kavramının içeriği gibi.
- ² Vergilere ilişkin tarife yapısı, marjinal gelire ait vergi oranı ya da ortalama gelire ilişkin ortalama vergi oranı açısından ele alınabilir. Vergilemenin gerçek yükü açısından ortalama vergi tarifesinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü görünüşte sabit oranlı olan bir vergi tarifesinin bile gerçekte artan oranlı olabilmesi mümkündür.
- ³ Bu zirai hasılatın brüt tutarı üzerinden gider indirimi yapılmaksızın yapılan bir stopaj olduğu için yeterli olduğu söylenebilir. Ancak aynı durumun ücretliler açısından da geçerli olduğu unutulmamalıdır.
- ⁴ Ücret gelirleri açısından tarife yapısı yine altı basamaklı, en düşük oran %15 ve en yüksek oran %40 olarak uygulanmaktadır.
- ⁵ Vergi idairelerinde etkinlik arayışlarına yönelik olarak Tosun ve Güran (2003)'a bakılabilir.
- ⁶ Türkiye açısından vergilerin gelir dağılımı üzerinde yaratmış olduğu etkileri bu şekilde değerlendirmek hane halkı gelir tahminleri vergi öncesi ve vergi sonrası için ayrı ayrı tesbit edilmediğinden mümkün değildir.
- ⁷ Bu oranlar 2004 yılı için ilgili ülkelerde aşağıdaki gibidir: (International Bureau of Fiscal Documentation, 30 Haziran 2004, www.ibfd.nl /).

Ülkeler	Gelir Vergisi Oranları (1995)		
	En Üst	En Alt	Oran Farkı
Danimarka (1994)	6	5.5	0.5
İsveç (1995)	25	20	5
Finlandiya (1995)	34	11	23
Belçika (1995)	50	25	25
İtalya (1995)	45	23	22

KAYNAKÇA

- Akalın, G. (2000), *Kamu Ekonomisi*, Ankara: Akçağ Yayınları.
- Aydemir, Ş. (1995), *Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Burniaux, J.M. vd. (1998), *Income Distribution and Poverty in Selected OECD Countries*, Paris: OECD Economics Department Working Papers, No: 189.

- Chan-Lee, J.H. (1998), "Tax Reform in Turkey Since 1980's", *Yapı Kredi Economic Review*, 9(1), 43-61.
- Çakmak, Ş. (2003), "Türkiye'de Uygulanan ve Uygulanması Gereken Vergi Politikaları", *Vergi Dünyası*, 22(262), 38-50.
- Goode R. (1991), "Changing Views of The Personal Income Tax", L. Eden (der.), *Retrospectives on Public Finance* içinde, Durham: Duke University Press, 93-117.
- Hamitoğulları, B. (1986), *Çağdaş İktisadi Sistemler*, Ankara: Savaş Yayınları.
- Hyman, D.N. (1990), *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*, Chicago: The Dryden Press.
- Karayılmazlar, E. (2001), *Düz Oranlı Gelir Vergisi ve Alternatiflerinin Türkiye Açısından Tartışılması*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara: Hacettepe Üniversitesi SBE.
- Kay, J.A. ve M.A. King (1990), *British Tax System*, New York: Oxford University Press.
- Kornai, J. (1992), *The Socialist System: The Political Economy of Communism*, Princeton: Princeton University Press.
- Marlow, M.L. (1995), *Public Finance: Theory and Practice*, Orlando: The Dryden Press.
- Musgrave, R.A. ve P.B. Musgrave (1989), *Public Finance in Theory and Practice*, New York: Mc.Graw Hill Book Company.
- Nadaroğlu, H. (1983), *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Okan Yayıncılık.
- Neumark, F. (1970), "Gelişmiş Ülkelerin Maliye Politikasında Yeni Eğilimler", *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerinde Etkileri* içinde, İstanbul: Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti Yayınları.
- Oyan, O. ve A.R. Aydın (1991), *Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları Alternatif Yönelişler*, Ankara: Adım Yayıncılık.
- Öncel, M., A. Kumrulu, N. Çağan (2002), *Vergi Hukuku*, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Stiglitz, J.E. (2000), *Economics of the Public Sector*, New York: W.W. Norton&Company.
- T.C. Maliye Bakanlığı, (1992), *Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-1991*, Ankara.

- T.C. Maliye Bakanlığı, (2004), 30 Haziran, Ankara,
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/0725c42696982da786256aa4002edce5/20eadc4c25ed336e80256d160033109a?OpenDocument>.
- T.C. Maliye Bakanlığı, (2004), 30 Haziran, Ankara,
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/0725c42696982da786256aa4002edce5/6346ce22e743071d80256d16003310e0?OpenDocument>.
- T.C. Maliye Bakanlığı, (2004), 30/06/2004, Ankara,
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/0725c42696982da786256aa4002edce5/cb4c13bae6c0d05480256e7d004ebf89?OpenDocument>.
- Tosun, U. ve M.C. Güran (2003), “Vergi İdarelerinde Etkinlik Arayışları: Vergi Dairelerinde Etkinlik Ölçümüne Yönelik Bir Deneme”, *Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 20 (2), 187-215.
- Turhan, S. (1987), *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul: Der Yayınları.
- TÜSİAD, (2000), *Türkiye’de Bireysel Gelir Dağılımı ve Yoksulluk*, İstanbul: Tüsiad Yayınları.
- Türkiye Ziraat Odaları Birliği, (2004), 30 Haziran, Ankara, www.tzob.org.tr.
- International Bureau of Fiscal Documentation, (2004), 30 Haziran, Netherland, www.ibfd.nl/.