

**GELİR DAĞILIMI VE VERGİLERİN GELİR DAĞILIMI
ÜZERİNE ETKİLERİ**

**Pamukkale Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Yüksek Lisans Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Bilim Dalı**

Pınar TANRIVERDİ


Danışman: Doç.Dr.Abdülkadir IŞIK

Ekim, 2007

DENİZLİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ ONAY FORMU

...Maliye.....Anabilim Dalı, Maliye.....Bilim Dalı
öğrencisi Pınar Tanıverdi tarafından Doç.Dr. Abdülkadir İSKY yönetiminde hazırlanan
"Gelir Dağılımı ve Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri" başlıklı tez aşağıdaki jüri üyeleri
tarafından 5.10.2007 tarihinde yapılan tez savunma sınavında başarılı bulunmuş
ve Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.


Yrd.Doç.Dr. İsmail ÇEVİŞ

Jüri Başkanı

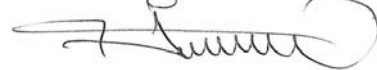
Doç.Dr. A.Kelâli İSİK

Jüri Üyesi (Danışman)



Yrd.Doç.Dr. İbrahim ARBAN

Jüri Üyesi




Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun

26/10/2007 tarih ve 21/01.. sayılı kararı ile onaylanmıştır.


Doç.Dr. Mehmet MEDER

Enstitü Müdürü

Bu tezin tasarımı, hazırlanması, yürütülmesi, araştırmaların yapılması ve bulguların analizlerinde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini; bu çalışmanın doğrudan birincil ürünü olmayan bulguların, verilerin ve materyallerin bilimsel etiğe uygun olarak kaynak gösterildiğini ve alıntı yapılan çalışmalara atfedildiğini beyan ederim.

İmza: 
Öğrenci Adı- Soyadı: Pınar TANRIVERDİ

TEŐEKKÜR

İlk olarak çalıőmam sűresince yol gűstericilięi ve nerileri ile beni destekleyen danıőmanım Doç. Dr. Abdűlkadir Iőık'a tezime yapmıő olduęu katkılardan dolayı teőekkűr ederim.

Babama, gerek mesleki tecrűbeleri ile çalıőmama yaptığı katkılardan dolayı gerekse sadece tez aőamasında deęil mrűm boyunca bana karőı gösterdięi sabır ve sevgi için teőekkűr ederim.

Kardeőim Neriman Tanrıverdi'ye gerekli kaynakları toplamamda yapmıő olduğu yardımlar için ve eőime çalıőmalarım sűresince beni yalnız bırakmadığı için teőekkűr ederim.

ÖZET

GELİR DAĞILIMI ve VERGİLERİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ

Tanrıverdi, Pınar
Yüksek Lisans Tezi, Maliye ABD
Tez Yöneticisi: Doç.Dr.Abdülkadir IŞIK

Ekim 2007, 123 Sayfa

Bu çalışmanın amacı, vergilerin gelir dağılımı üzerine etkisini araştırmaktır. Çalışmada öncelikle gelir dağılımı, bu güne kadar geliştirilen teorilerle tanımlanmış daha sonra vergi sistemleri ve yapıları araştırılarak gelir dağılımı üzerindeki etkileri Türkiye ve dünya ülkeleri baz alınarak açıklanmıştır.

Bu çalışmanın verileri, geçmiş yıllara yönelik iktisadi makalelerden, tezlerden ve iktisat ve maliye kitaplarından alınmıştır. Veriler çeşitli vergisel istatistiklerle desteklenmiştir.

Araştırma sonuçlarına göre; vergilerin gelir dağılımı üzerine etkilerinin ülkeler arasında farklılık göstermekte olduğu görülmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde kalkınmaya öncelik verilmesi neticesinde kalkınma politikaları ile adil gelir dağılımı politikalarının birbirini desteklememesi ile gelir dağılımı bozulmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Gelir, Gelir Dağılımı, Vergi Sistemleri ve Türkiye

ABSTRACT

INCOME DISTRIBUTION AND THE EFFECTS OF TAXES ON INCOME DISTRIBUTION

Tanriverdi, Pinar

M. Sc. Thesis in Finance

Supervisor: Associated Prof. Dr. Abdulkadir ISIK

October 2007, 123 Pages

The aim of this study is to investigate the effects of taxes on income distributions. First of all the income distributions was defined by means of developed theories and then by investigating taxes systems and their structures their effects on income distributions was explained in terms of Turkey and other countries.

The data of the study were obtained from the papers, thesis, dissertations, and economy and public finance books of recent years. Data were supported with miscellaneous statistics related with taxes.

According to results of the study, the effects of taxes on income distributions varied among different countries; particularly in developing countries due to giving priority to progress, the progress policies and fair income distribution do not supported each other and income distributions is being ruined.

Keywords: Income ,Income Distribution, Tax Systems and Turkey

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	vii
TABLOLAR DİZİNİ.....	viii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR DAĞILIMI VE TEORİK ÇERÇEVE

1.1.GELİR DAĞILIMININ TANIMI VE ÖNEMİ.....	3
1.2.GELİR DAĞILIMI TÜRLERİ.....	4
1.2.1.Fonksiyonel Gelir Dağılımı.....	4
1.2.2.Kişisel Gelir Dağılımı.....	5
1.2.3.Sektörel Gelir Dağılımı.....	5
1.2.4.Bölgesel Gelir Dağılımı.....	6
1.3.GELİR DAĞILIMI TEORİLERİ.....	6
1.3.1.Fizyokratlar.....	6
1.3.2.Klasiklere Göre Gelir Dağılımı.....	7
1.3.3.Neo-Klasiklere Göre Gelir Dağılımı.....	9
1.3.4.Marksist Gelir Dağılımı.....	11
1.3.5.Keynesyen Gelir Dağılımı.....	12
1.4.GELİR DAĞILIMINDAKİ EŞİTSİZLİKLERİN ÖLÇÜLMESİ.....	13
1.4.1.Lorenz Eğrisi.....	13
1.4.2.Gini Katsayısı.....	15
1.5.GELİR DAĞILIMI EŞİTSİZLİĞİNİN NEDENLERİ.....	16

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ TÜRLERİ VE VERGİ SİSTEMLERİ

2.1.VERGİ SİSTEMLERİ.....	19
2.1.1.Tek Vergi Sistemi.....	19
2.1.2.Çok Vergili Sistemler.....	20
2.2.VERGİ SİSTEMLERİNİN OLUŞUMUNU ETKİLEYEN ETKENLER.....	20
2.2.1.Ülkelerin Geleneksel ve Yönetmel Yapısı.....	20
2.2.2.Ülkenin Ekonomik Yapısı.....	21
2.2.2.1.Gelişmiş Ülkelerin Vergi Sistemleri.....	21
2.2.2.2.Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Sistemleri.....	23
2.3.GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER.....	24
2.3.1.Gelir Vergisi.....	24
2.3.2.Kurumlar Vergisi.....	28
2.4.SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER.....	29
2.4.1.Bina Vergisi.....	30
2.4.2.Arazi Vergisi.....	31
2.4.3.Veraset ve İntikal Vergisi.....	31
2.5.HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER.....	33

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ REFORMU TEMELİNDE, VERGİ SİSTEMLERİ ve GELİR DAĞILIMI İLİŞKİSİ

3.1.GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VERGİ REFORMU UYGULAMALARI	38
3.1.1.Vergi Reformunu Gerektiren Sebepler.....	38
3.1.2.Vergi Reformunun Sonuçları.....	40
3.2.ABD'DE VERGİ UYGULAMALARI.....	41
3.2.1.Gelir Vergisi.....	41
3.2.2.Kurumlar Vergisi.....	43
3.2.3.Alternatif Minimum Vergi Uygulaması.....	44

3.2.4.Emlak Vergisi.....	47
3.3.KIRGIZ CUMHURİYETİ VERGİ SİSTEMİ.....	47
3.3.1.Gelir Vergisi.....	48
3.3.2.Kurumlar Vergisi.....	50
3.3.3.Katma Değer Vergisi.....	51
3.4.ALMANYA'DA VERGİ REFORMU ÇALIŞMALARI.....	52
3.4.1.Almanya'da Vergi Gelirlerine İlişkin Veriler.....	55
3.5.DÜNYA UYGULAMALARI İÇİN GENEL BİR SONUÇ.....	58

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ SİSTEMİNİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ ve TÜRLERİNE GÖRE GELİR DAĞILIMI

4.1.TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ SİSTEMİ.....	62
4.1.1.En Az Geçim İndirimi ve Türkiye'de 1986 Yılına Kadar Mevcut Uygulamalara Bir Göz Atış.....	64
4.1.2.Artan Oranlı Vergileme.....	68
4.1.2.1.Bazı Avrupa Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları ve Tarifeleri.....	70
4.1.3.Ayırma Kuramı.....	73
4.1.4.Vergi İstisna ve Muafiyetleri.....	78
4.2.TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ HASILATI VE GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ.....	79
4.3.TÜRKİYE'DE SERVET VERGİLERİ VE GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİLERİ.....	83
4.4.TÜRKİYE'DE HARCAMALARDAN ALINAN VERGİLER, DOLAYLI VERGİLERİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI VE GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİLERİ	92
4.5.TÜRKİYE'DE VERGİ GELİRLERİNİN DAĞILIMI.....	96
4.6.BAZI ÜLKELERDE DOLAYLI VERGİ UYGULAMALARI.....	97
4.7.TÜRKİYE'DE TÜRLERİNE GÖRE GELİR DAĞILIMI.....	100
4.7.1.Fonksiyonel Gelir Dağılımı.....	100
4.7.2.Kişisel Gelir Dağılımı.....	102

4.7.3.Bölgesel Gelir Dağılımı.....	104
4.7.4.Sektörel Gelir Dağılımı.....	106
SONUÇ.....	111
KAYNAKLAR.....	117
ÖZGEÇMİŞ.....	123

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1- Lorenz Eğrisi.....	13
Şekil 1.2- Lorenz Eğrisi.....	15
Şekil 4.1- Lorenz Eğrisi (Kullanılabilir Hanehalkı Gelirine Göre, Türkiye).....	104

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 3.1- Almanya’da Kamu Bütçe Dengesi.....	56
Tablo 3.2- Almanya’da Yıllar İtibariyle Vergi Yüğü ve Vasıtasız-Vasıtalı Vergilerin Oranları.....	57
Tablo 4.1- 2008 Gelir Vergisi Kanun Tasarısına Göre Gelir Vergisi Tarifesi.....	67
Tablo 4.2-2005 Yılı Ücret Gelirleri için Gelir Vergisi Tarifesi.....	69
Tablo 4.3- 2005 Yılı Ücret Haricindeki Gelirler için Gelir Vergisi Tarifesi.....	69
Tablo 4.4- 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi.....	69
Tablo 4.5- İngiltere’de Gelir Vergisi Oranları ve Tarifesi.....	71
Tablo 4.6-Fransa’da Gelir Vergisi Oranları ve Tarifesi.....	71
Tablo 4.7- Almanya’da Gelir Vergisi Oranları ve Tarifesi.....	72
Tablo 4.8- Özel İndirimin Asgari Ücreti Karşılama Oranı.....	75
Tablo 4.9-Türkiye’de Gelir Vergisi Hasılatı ile İlgili Veriler (1980-2005).....	79
Tablo 4.10- Gelir Vergisi Hasılatının Tahsilata Göre Dağılımı % (1990-2005).....	81
Tablo 4.11- 2004/2008 Yılları Vergi Gelirlerinin, GSMH İçindeki Payı ile Vergi Gelirleri İçindeki Payı	89
Tablo 4.12- Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1965-2003).....	90
Tablo 4.13- Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı (1965-2003).....	91
Tablo 4.14- Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (1990-2005).....	93
Tablo 4.15- Vergi Gelirlerinin Dağılımı.....	97
Tablo 4.16- Genel Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1965-2003).....	99
Tablo 4.17- Gelir Türlerine Göre Yıllık Kullanılabilir Fert Gelirlerinin Oransal Dağılımı (2004-2005).....	101
Tablo 4.18- %20’lik Grupların Gelirden Aldığı Paylar (2004-2005).....	103
Tablo 4.19- Gini Katsayısı (1994-2005).....	103
Tablo 4.20- Hane Gelirlerinin, Gelire Göre Sıralı %20’lik Dilimler Ayrımında Dağılımı, 2003.....	105

Tablo 4.21- İktisadi Faaliyet Kollarına Göre Gelirin Dağılımı (1994).....	107
Tablo 4.22- İktisadi Faaliyet Kollarına Göre Gelirin Dağılımı (2002).....	108
Tablo 4.23- Sektörlerin GSMH ve İstihdam Payları (1968-2001).....	109
Tablo 4.24- Çalışan Hanehalkı Fertlerinin Esas İşteki İktisadi Faaliyet Kollarına Göre Yıllık Kullanılabilir Esas İş Gelirleri (2003-2005).....	110

GİRİŞ

Günümüzde kamu hizmetleri eskisi ile kıyaslanamayacak kadar gelişmiş ve devlet geleneksel görevleri olan güvenlik ve asayişin sağlanması dışında ekonomik ve sosyal görevler üstlenmiştir. Bu görevler ekonomik istikrarın sağlanması, kalkınmanın gerçekleştirilmesi, gelir ve servet eşitsizliklerinin giderilmesi, kaynak kullanımında etkinliğin sağlanması gibi görevlerdir. Ancak, devletin sosyal ve ekonomik refahı sağlamak için üstlendiği bu görevler bazen birbirine uyum sağlayamamaktadır. Özellikle dengeli ve adil bir gelir dağılımının sağlanması ile ekonomik kalkınma amacı arasında uyumsuzluklar ortaya çıkmaktadır.

Ekonomik kalkınma için sermaye birikimi sağlayacak tasarrufların yatırımlara yönlendirilmesi gerekir. Tasarruflarını yatırımlara dönüştürebilecek kesim ise üst gelir gruplarıdır. Öncelikli amaç ekonomik kalkınmayı sağlamak olduğu için üst gelir gruplarına tasarruflarını arttırıcı çeşitli avantajlar sağlanarak gelirleri arttırılır ve bunları yatırımlara dönüştürmeleri beklenir. Bu tür bir uygulama gelir dağılımında dengeyi bozar ve gelir eşitsizlikleri belirginleşir.

Ekonomik kalkınma amacının öncelikli olması adil bir gelir ve servet dağılımı amacını ikinci plana atmıştır. Devlet, kalkınma için gerekli olan sermaye birikiminin sağlanmasına yönelik politikalar uygulamaya başlamıştır. Bu politikalarda birisi vergi politikasıdır. Devletler yüksek gelirli kesimlerin tasarruf yapıp bu tasarrufları yatırımlara yönlendirmeleri için söz konusu kesime çeşitli vergisel istisna ve muafiyetler tanırlar.

Kalkınma amacına öncelik verilmesine karşın, kalkınmayı adil bir gelir ve servet dağılımının izlemesi gerekir. Çünkü, kalkınma sadece milli gelirin artması değil gelirin ülke halkına dengeli dağılıp onların yaşam düzeylerini iyileştirmeyi de gerektirir. Aksi halde, kalkınma sağlansa bile sosyal barış ve huzur bozulacaktır.

Bu çalışmada kamu kesiminin en temel gelir kaynaklarından olan vergi gelirlerinin gelir dağılımı üzerindeki etkileri açıklanmaya çalışılmaktadır. Bu kapsamda öncelikli olarak gelir dağılımına, gelir dağılımı teorilerine ve gelir eşitsizliklerini ölçme yöntemlerine değinilmektedir. Daha sonra, kısaca vergi sistemlerinin yapısı, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi yapısı arasındaki farklılıklar ele alınmakta, gelişmiş ülkelerdeki uygulamalara değinilmekte ve son olarak da Türk Vergi Sistemi'nin gelir dağılımı üzerindeki etkileri açıklanmaya çalışılarak genel bir değerlendirme yapılmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR DAĞILIMI VE TEORİK ÇERÇEVE

1.1.GELİR DAĞILIMININ TANIMI VE ÖNEMİ

Gelir dağılımı ile bağlantılı olan “gelir” ve “milli gelir” kavramları açıklanarak konuya başlanabilir. Gelir, bir bireye, bir topluluğa belli zamanlarda belli yerlerden gelen para olarak değerlendirildiği gibi üretim ve hizmet süreçleri sonucu elde edilen parasal yada nesnel getiri olarak da değerlendirilmektedir.¹ Milli gelir, bir ekonomide bireylerin ekonomik faaliyetleri sonucu, belli bir dönem içerisinde üretilen mal ve hizmetlerin toplamıdır. Gelir dağılımı ise milli gelirin bireyler, bireylerden oluşan sosyal gruplar ve üretim faktörleri arasında bölüşülmesi olarak tanımlanabilir.² Kısaca milli gelir belli bir dönemde, bir toplumda üretilen mal ve hizmetlerin toplamının para ile ifadesi; gelir dağılımı ise milli gelirin toplum içinde paylaşılmasıdır.

Bir ülkede gelir dağılımının durumu, o ülkenin gelişmişlik seviyesi, ülkedeki sosyal adaletin sağlanma durumu, eğitim ve sağlık imkanları için önemli bir göstergedir. Gelir dağılımı tasarruf ve tüketim hacmini etkileyen önemli bir faktördür. Gelirden tasarruf yapılabilmesi ve bu tasarrufların yatırıma yönlendirilmesi bir ülkenin büyümesinde önemli rol oynar. Dolayısıyla, gelir dağılımı ve büyüme birbiri ile bağlantılıdır.

Bir ülkede toplam hasıla az ise veya toplam hasıla artmasına rağmen artan kısım belirli faktör sahipleri arasında dağılıyor ise diğer bireyler dağılımdan çok küçük paylar alma durumunda kalacaktır. Bireylerin milli gelirden büyük paylar

¹ DPT, Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Ankara, 2001, s.3.

² Korkut Boratav, 100 Soruda Gelir Dağılımı, Kapitalist Sistemde, Türkiye’de, Sosyalist Sistemde, 4. Baskı Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1997, s.9.

almaları için milli geliri arttırmak ve artan geliri sosyal adalet ilkelerini göz önüne alarak dağıtmak gerekmektedir.

Sosyal adalet her ülke için ulaşılmak istenen bir amaçtır. Devletler imkanları ölçüsünde gelir dağılımını adaletini sağlamaya böylece sosyal çatışmaları önlemeye çalışırlar. Ancak, her ülkenin gelişmişlik düzeyinin veya kalkınma politikalarının farklı olması gelir dağılımını iyileştirmede kullanılacak araçların da birbirinden farklı olmasına neden olur. Kalkınma aşamasında olan bazı ülkeler gelir dağılımını bozucu politikalar izleme durumun da kalabilir.

Özetle, gelir dağılımının ekonomik, sosyal ve siyasal etkileri söz konusudur ve sosyal barışı sağlamanın yolu adil bir gelir dağılımıdır.

1.2.GELİR DAĞILIMI TÜRLERİ

Gelir dağılımı araştırmaları genellikle dört ana başlık altında yürütülür. Bunlar; fonksiyonel, kişisel, sektörel ve bölgesel gelir dağılımıdır.

1.2.1.Fonksiyonel Gelir Dağılımı

Milli gelirin üretim faktörleri olan emek, toprak, sermaye ve müteşebbis arasındaki dağılımı fonksiyonel gelir dağılımını verir. Yani üretimin ne kadarının emek sahibine ücret, toprak sahibine rant, müteşebbise kar ve sermayedara faiz olarak kaldığı fonksiyonel gelir dağılımının konusudur.

Fonksiyonel gelir dağılımı milli gelirin toplumdaki sosyal sınıflar arasındaki dağılımını gösterir, milli gelirin içindeki ücret, faiz, rant ve kar payları hakkında bilgi verir. Ayrıca ülkenin gelişmişlik seviyesi hakkında da bilgi verir. Örneğin ekonomik kalkınmanın başlangıcında topraktan elde edilen gelirin milli gelirden aldığı pay yüksek iken, gelişme arttıkça emeğin milli gelirden aldığı pay artar.

1.2.2.Kişisel Gelir Dağılımı

Kişisel gelir dağılımı, milli gelirin toplumu oluşturan bireyler veya gruplar arasındaki dağılımını, bireylerin ne kadarının ne miktar gelir elde ettiklerini inceler. Kişisel gelir dağılımından beklenen milli gelirin hane halkı arasındaki dağılımını eşitlik-eşitsizlik derecesinin belirlenmesidir. Bu ölçüm ekonomik incelemeler için yararlıdır.

Kişisel gelir dağılımı neo-klasik teorinin ve gelir vergisinin yaygınlaşmasıyla ortaya çıkmıştır. Gelir vergisinin buna etkisi; kişisel gelir dağılımı tespitinde gelir vergisi verilerinden yararlanılmasıdır.

Kişisel gelir dağılımı, fonksiyonel gelir dağılımına göre yeni bir kavram sayılır. Çünkü fonksiyonel gelir dağılımı fizyokratlarla, kişisel gelir dağılımı neo-klasik teoriyle ortaya çıkmıştır. Fonksiyonel gelir dağılımı ile sosyal grup ayrımı yapılabilir, ama kişisel gelir dağılımı ile yapılamaz. Gelir dağılımı incelemeleri kişisel gelir dağılımı ile sınıf düzeyinden, birey düzeyine geçmiştir. Toplam gelirin bireyler ve hane halkı arasındaki dağılımını incelerken bireylerin ve hane halkının toplumun hangi kesiminden olduğu belirsizdir. Bu ise, kişisel gelir dağılımı ile sosyal grup ayrımı yapılamayacağını gösterir. Fonksiyonel gelir dağılımında gelirin kaynağı, kişisel gelir dağılımında gelirin miktarı önemlidir diyebiliriz.

1.2.3.Sektörel Gelir Dağılımı

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

aldığı, gelişmiş ülkelerde ise sanayi ve hizmet sektörünün milli gelirden en çok payı aldığı görülür.

Sektörel gelir dağılımı, uzun dönemde tarım, sanayi ve hizmet sektörlerinin milli gelirden aldıkları payların değişimi, devlet politikalarının bu değişim üzerindeki etkisi (hangi sektörü olumlu, hangi sektörü olumsuz etkilediği), teşviklerin nasıl olması gerektiği gibi konularda yorum yapma ve karar verme imkanı sağlar.

1.2.4.Bölgesel Gelir Dağılımı

Bir ülkede milli gelirin bölgeler arasındaki dağılımına bölgesel gelir dağılımı denir. Bu dağılım ile bölgeler arasındaki refah farklılıkları bulunur. Her bir bölgenin milli gelirden ne kadar pay aldığı ortaya çıkar. Gelişmiş ve az gelişmiş bölgeler arasındaki farklılıklar görülür. Bölgeler arasındaki gelir dengesizliklerini giderecek yatırımların, teşviklerin hangi bölgelere daha çok olduğu belirlenebilir.

Gelişmiş ekonomilerde bölgeler arasındaki gelir dağılımı dengesizlikleri az, az gelişmiş ekonomilerde ise fazladır. Ayrıca, ekonomik, siyasi ve coğrafi nedenlerde bazı bölgelerin milli gelirden aldığı payı azaltabilir.

1.3.GELİR DAĞILIMI TEORİLERİ

Gelir dağılımı iktisatçılar tarafından değişik şekillerde açıklanmış ve yorumlanmıştır. Şimdi bu farklı yorumlar sonucunda ortaya çıkan teoriler genel bir çerçevede kapsamında ele alınacaktır.

1.3.1.Fizyokratlar

Bir gelir dağılımı teorisi oluşturan ilk iktisatçılar fizyokratlardır. Fizyokratların gelir dağılımı teorisini oluşturan Quesnay olmuştur. Quesnay toplumu üç sınıfa ayırmıştır. Bunlar tarımsal üretim yapan çiftçiler, toprak sahipleri ve tüccar-zanaatkar sınıfıdır.

Fizyokratlara göre toplam hasılayı topraktan elde eden verimli sınıf yani çiftçiler diğer iki sınıfı besler. Çiftçiler topraktan elde ettikleri hasıladan üretim masraflarını ve ücretlerini çıkardıktan sonra geri kalan hasılayı toprak sahibine verirler. Çiftçiler ve toprak sahipleri ise diğer sınıfın ürünlerini satın alarak onlara gelir sağlarlar. Bu para ise tarım ürünlerinin satın alınması ile tekrar çiftçilere ve toprak sahiplerine döner.

1.3.2.Klasiklere Göre Gelir Dağılımı

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

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

Smith'in zenginliğin kökeni ve değer teorisi ile milli gelirin dağılımına ilişkin görüşleri ele alınırsa;Smith zenginliğin kaynağının emek olduğunu ve zenginliği arttırmanın iki koşulu olduğunu savunur. İlk koşul emek harcanırken gösterilen ustalık ve el yatkınlığı, ikinci koşul ise yararlı işlerde çalıştırılanların sayısı ile böyle olmayan işlerde çalıştırılanların sayısının oranıdır. Bu koşullar iş bölümünün sonucudur. İş bölümü emeğin üretken güçlerinde nisbi bir artışa neden olmaktadır.³ Smith özellikle üretken emeğin önemine vurgu yapmaktadır. Ayrıca Smith'e göre emeğin bütün ürünü emek sahibine ait olduğu halde kapitalist sistemde bunun sermayedara kar, emek sahibine ücret ve toprak sahibine rant olarak dağılması

³ Mehmet Selik, İktisadi Doktrinler Tarihi, 3.Baskı, Gerçek Yayınevi, İstanbul, 1980, s.180-184.

işçilerin aleyhine gibi görünse de, emeğin verimliliğinde artış sağlayan iş bölümü ve yeni teknolojilerin kullanımı sermaye ile de ilişkilidir.⁴

Mill ise teorisinde milli gelirin dağılımı konusunda özel mülkiyetin doğal bir hak olmadığı, toprak rantının vergileme ile devlete aktarılması, miras hakkının sınırlandırılması, üretim kooperatiflerinin geliştirilmesi fikirleri nedeniyle emek yanlısı görüşler ileri sürmüştür.⁵

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

Ricardo toprak sahiplerinin elde ettikleri rantı “azalan verimler yasası”na göre açıklamaktadır. Ona göre azalan verim, toprak miktarı sınırlı olduğundan ve toprak kaliteleri birbirinden farklı olduğundan, zamanla giderek daha az verimli toprakların ekilmesi şeklinde işleyecektir. Diğer taraftan aynı miktar toprakta, artan nüfusla birlikte daha çok iş gücü kullanılacağından verimlilik azalacaktır. Yani tarımsal hasılayı daha fazla emek kullanarak elde etmek verimin azalmasına neden olacaktır.⁶

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

Klasiklere göre asgari geçim düzeyine eşit bir ücret haddi emek piyasasının “uzun dönemli denge fiyatı” olarak kabul edilmektedir. Kısa dönemde karşılaşılan

⁴ Burhan Uluatam, İktisadi Doktrinler Tarihi, Ötüken Yayınları, İstanbul, 1978, s.266-277.

⁵ Ali Özgüven, İktisat Bilimine Giriş, 5.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983, s.89-96.

⁶ Orkun Özbek, Dünyada ve Türkiye’de Gelir Yoksulluğu ve İnsani Yoksulluğun Analizi ve Çözüm Önerileri, İzmir, 2001, (Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001) s.57.

ücret dalgalanmaları bu denge fiyatının çevresinde dolaşan geçici fiyatlar olarak kabul edilmektedir.⁷

Ricardo'ya göre kar, toplam gelirden rant ve ücret ödemeleri çıktıktan sonra kalan gelire eşittir.

Ricardo azalan verimler nedeniyle, azalan oranda artan toplam hasıla içinde; asgari geçim düzeyinde doğal ücretin ve rantın payının artacağını, sermayenin payının azalacağını belirtmektedir. Karın önemi sermaye birikimini sağlamasından ileri gelmektedir. Kar payı oranının azalarak sermaye birikimine engel olması sonucu büyüme duracak ve ekonomi uzun dönemli durgunluğa girecektir.⁸ Bu noktada Ricardo gelir dağılımı ve büyümeyi birbirine bağlamaktadır.

1.3.3.Neo-Klasiklere Göre Gelir Dağılımı

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

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

⁷ Besim Üstünel, Ekonominin Temelleri, 5.Baskı, İstanbul, 1988, s.298, (4.Baskısı Mısırlı Matbaacılık A.Ş., 1983).

⁸ Baki Pirimoğlu, Özcan Dağdemir, Türkiye'de Planlı Dönemin Başlangıcından Günümüze Kadar Gelir Dağılımındaki Gelişmeler, Anadolu Ü. İİBF Dergisi, Cilt 6, Sayı 2, Eskişehir, Kasım 1988, s.184.

Neo- klasik iktisatçılar tam rekabet varsayımı altında her üretim faktörünün, ürüne yaptığı katkıya eşit gelir sağladığını ve bunun adil olduğunu; belirli varsayımlar altında, milli gelir bütün faktörler arasında paylaşıldığında geriye hiçbir artık kalmadığını ve toplam hasılanın tükendiğini gösteren bir bölüşüm teorisi kurmuşlardır. Bölüşümün tamamen piyasa koşullarında belirlendiği ve marjinal verime göre bölüşümün evrensel olduğu yargısına varmışlardır.⁹

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

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

Neo- klasik gelir dağılımı teorisine bazı eleştiriler yöneltilmektedir. Bunlardan biri faktör fiyatlarının marjinal ürün tarafından belirlendiği görüşüdür. Piyasa ekonomisinde her hangi bir faktörün fiyatı marjinal hasıladan yüksek olamaz. Ancak, neo-klasikler faktör fiyatlarının neden marjinal ürünlerin altında oluşamayacağı hakkında kesin bir kanıt gösterememektedir. Üstelik tam istihdam sınırına ulaşıncaya kadar azalan verim durumunun geçerli olması halinde, ücret haddi emeğin marjinal ürünü tarafından belirleniyorsa toplam ücretler, toplam hasılayı aşabilir. Böyle bir durum kar payı negatif olacağı için tutarsız bir sonuç doğurur.¹⁰

⁹ Gülten Kazgan, İktisadi Düşünce ya da Politik İktisadın Evrimi, Remzi Kitabevi, 3.Baskı, İstanbul, 1984, s.165.

¹⁰ Erdoğan Aklın, Gelir ve Büyüme Teorisi, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1987, s.119-200.

1.3.4.Marksist Gelir Dağılımı

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

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

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

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

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

1.3.5.Keynesyen Gelir Dağılımı

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

Keynes toplam gelirlerin, tüketim ve yatırım malları üretiminden sağlanabileceğini söyler. Ayrıca gelirlerin, tüketim ve yatırım mallarına yapılan harcamalar sonucu veya tasarrufların toplamı sonucu oluşabileceğini belirtir. Yatırımların tasarruflara eşit olduğunu, gelirin bir kısmı tüketildikten sonra geriye kalan tasarrufun yatırıma yöneleceğini, bir başka deyişle yatırımın tasarrufa eşitliğini sağlayan etkenin gelir olduğunu söyler. Ayrıca, ekonomide denge durumuna genellikle eksik istihdam düzeyinde ulaşılmaktadır. Keynesyen gelir dağılımında iki varsayım vardır. Birincisi ücretlerin parasal olarak belirlenmesi, diğeri yatırımların tasarruflardan bağımsız olarak gerçekleşmesidir. Yatırımların tasarruflara eşitliğinin sağlanması üretim miktarını arttırmak yoluyla olacaktır. Üretim arttığında gelir ve istihdam düzeyi de artmaktadır. Eksik istihdam durumunda bile olsa gelir arttığında tasarrufta artar ve yatırım tasarruf eşitliği tekrar sağlanmış olur. Bu durumda ise gelirin dağılımında bir değişiklik olmayacak, ücretler ve kar arasındaki dağılım değişmeyecektir.¹¹ Keynes’e göre kar üretimden sağlanan toplam gelir ile üretimin maliyeti arasındaki farktır. İşçiler gelirlerinin neredeyse tamamını tüketime harcadıklarından tasarruf yapmaları zordur. Tasarrufu yüksek gelirli yapar. Bunların tasarrufu arttığında yatırımlar da artacaktır. Yatırımların artması fiyatlar genel düzeyini yükseltecek ve ücretlerin değişmediği bir durumda gelir dağılımını işçi sınıfı yani ücretliler aleyhine değiştirecektir. İşçilerin tüketim eğilimi azalacaktır.

¹¹ Orkun Özbek, 2001 , s.63-64.

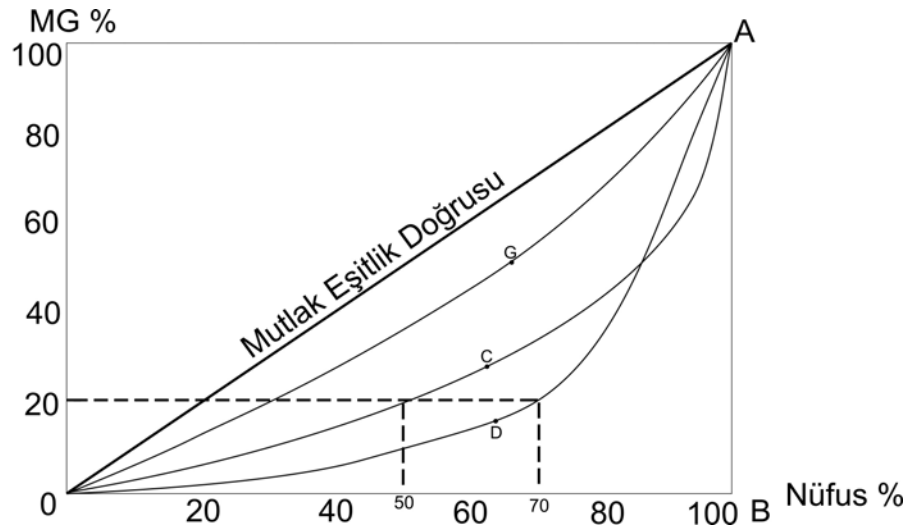
Keynes, geliri yeniden dağıtıcı bir vergileme ile yüksek gelirleri azaltıp, düşük gelirleri destekleyerek tüketim eğilimi ve efektif talebin arttırılması, böylece istihdam seviyesinin yükseltilmesi gerektiği görüşünü ileri sürmüştür.¹² Yani Keynes gelir dağılımındaki dengesizliklerin vergiler ile giderilebileceğini savunur. Düşük gelirli sınıfların vergi yoluyla korunarak gelirlerinde yükselmenin sağlanması ile bu sınıfın tüketim eğiliminin artacağını ve toplam talebin genişleyeceğini düşünür.

1.4.GELİR DAĞILIMINDAKİ EŞİTSİZLİKLERİN ÖLÇÜLMESİ

Gelir dağılımındaki eşitsizliklerin ölçülebilmesi için bir çok yöntem geliştirilmiştir. Bu yöntemlerin en iyi bilinenleri ve uluslararası alanda genel kabul görmüş olanları Lorenz Eğrisi ve Gini Katsayısıdır.

1.4.1.Lorenz Eğrisi

Mili gelirin toplum tarafından ne şekilde paylaşıldığını gösteren Lorenz Eğrisi, Amerikalı iktisatçı Max Lorenz tarafından geliştirilmiştir.



Şekil 1.1- Lorenz Eğrisi

¹² Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993, s.35.

Yukarıdaki şekilde yatay eksen nüfusun yüzdesini, dikey eksen ise gelirin yüzdesini gösterir. Şekildeki OA köşegeni, toplam gelirin toplumdaki herkese eşit olarak dağıldığını gösteren mutlak eşitlik doğrusudur. OBA eğrisi ise bütün gelirin sadece bir kişinin elinde toplandığı tam eşitsizlik durumunu gösterir. Bir toplumda düşük gelir grupları ve yüksek gelir grupları bir arada yaşadığı, herkes eşit gelire sahip olmadığı için Lorenz Eğrisi her zaman mutlak eşitlik doğrusunun altındadır. Mutlak eşitlik doğrusu (OA) ve tam eşitsizlik eğrisi (OBA) arasındaki alanda bir çok eğri oluşabilir. Bu eğriler Lorenz Eğrisinin alabileceği şekillerdir. Eğriler, mutlak eşitlik doğrusuna (OA) yaklaştıkça gelir dağılımı eşitsizlikleri azalır, tam eşitsizlik eğrisine (OBA) yaklaştıkça ise gelir dağılımı eşitsizlikleri artar. Farklı gelir dağılımı durumlarını gösteren Lorenz Eğrileri karşılaştırılırken, bu eğriler kesişmiyorsa, diğerlerine göre mutlak eşitlik doğrusuna yakın olan eğri her zaman daha adil bir gelir dağılımını gösterir. Ancak, eğriler kesişiyorsa eğrileri kısım kısım incelemek daha doğrudur. Lorenz Eğrileri ile vergilerin kişisel gelir dağılımı üzerine etkileri de ele alınabilir. OCA eğrisi, piyasada oluşan vergilemeden önceki gayri safi gelirin dağılımını gösterebilir. Vergi politikasında yapılan değişikliklerden sonra ortaya çıkan OGA eğrisi, vergiden sonraki gelir dağılımını gösterebilir. Eğer OGAB alanının OCAB alanına oranı ($OGAB/OCAB$) 1'den büyükse gelir dağılımındaki eşitsizlik daha önceye kıyasla azalmıştır. Oranın 1'e eşit olması dağılımın hiç değişmediğini, 1'den küçük olması ise dağılımdaki eşitsizliğin arttığını gösterir. Ancak, bu katsayılar Lorenz Eğrisinin belli bölümlerindeki gelir dağılımının nasıl olduğu hakkında bilgi veremezler. Örneğin, OCAB ve ODAB alanlarının eşit büyüklükte olmasına rağmen kişisel gelir dağılımı söz konusu bu alanların çeşitli kısımlarında farklı bir şekilde seyredebilir. Dolayısıyla gelir dağılımı hakkında genel değil, ayrıntılı bilgiler elde edilmek istendiğinde Lorenz Eğrilerinin kısım kısım incelenmesi gerekir.¹³ Örneğin, OCA ve ODA gibi kesişen iki Lorenz Eğrisi alındığında, gelirin %20'si, OCA eğrisine göre nüfusun %50'si tarafından paylaşılmakta, ODA eğrisine göre ise nüfusun %70'i tarafından paylaşılmaktadır. Yani OCA eğrisinin alanı ODA eğrisinin alanına eşit olmasına rağmen OCA, ODA'ya göre daha adil bir gelir dağılımı sağlar.

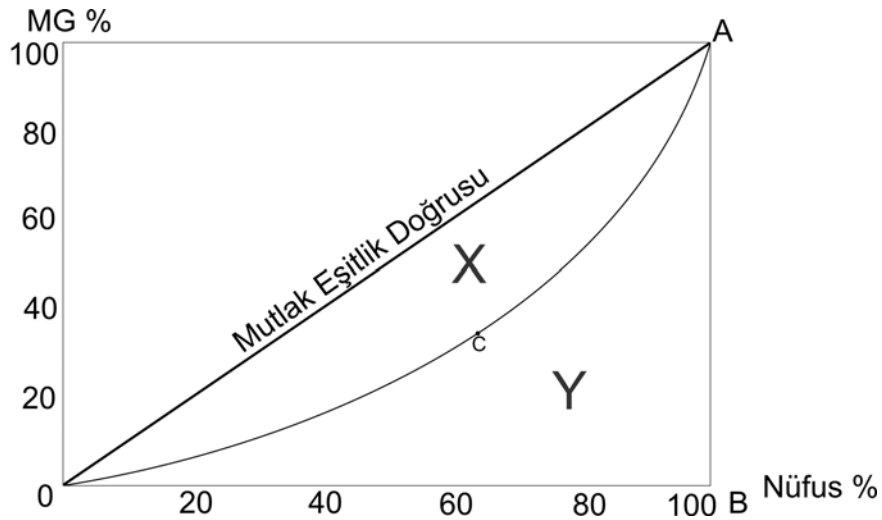
¹³ Salih Turhan, Vergi Teorisi, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul, 1982, s.346-347.

1.4.2.Gini Katsayısı

Gini katsayısı İtalyan iktisatçı Corrado Gini tarafından geliştirilmiştir. Gini katsayısı Lorenz eğrisinin gösteriminden elde edilir ve gelir eşitsizliğinin düzeyinin tek bir sayı ile ifade edilmesini sağlar.

Gini katsayısı, mutlak eşitlik doğrusu ve Lorenz eğrisi arasında kalan alanın, mutlak eşitlik doğrusunun altında kalan üçgenin alanına oranıdır. Yani X alanını X+Y alanına oranı olarak yazılabilir.

Gini katsayısı mutlak eşitlik durumunda “0”, tam eşitsizlik durumunda ise “1” değerini alır. Gelir dağılımı eşitlikten uzaklaştıkça Gini katsayısı “1” e yaklaşır.¹⁴ Yani Gini katsayısı “0” ile “1” arasında bir değer alır.



Şekil 1.2- Lorenz Eğrisi

¹⁴ Fehmi Konyar, 1980 Sonrası Dönemde Uygulanan İktisat Politikasının Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi, İzmir, 1999 (Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999), s.7.

$$0 \leq \text{Gini katsayısı (G)} \leq 1$$

$$x = 0 \text{ ise } G = X/X+Y = 0/0+Y = 0, \quad 0 \leq G \text{ (mutlak eşitlik)}$$

($x=0$, çünkü OA doğrusu ve OCA eğrisi birleşmiş)

$$y = 0 \text{ ise } G = X/X+Y = X/X+0 = 1, \quad G \leq 1 \text{ (Tam eşitsizlik)}$$

($y=0$, çünkü OCA ve OBA eğrileri birleşir)

1.5.GELİR DAĞILIMI EŞİTSİZLİĞİNİN NEDENLERİ

Gelir dağılımındaki eşitsizliğin kaynakları genel olarak, emek dağılımındaki farklılıklar, servet dağılımındaki farklılıklar ve faktör fiyatları olarak gösterilir.

Kişilerin zekaları ve fiziki yetenekleri arasında farklılıklar olduğu gibi sonradan kazandıkları yetenekler de farklıdır. Bu farklılıklar gelir dağılımındaki eşitsizliklerin nedenlerindedir. Kişilerin sonradan kazandıkları yetenekler, eğitim imkanlarından ne ölçüde yararlanabildikleri ile ilişkilidir. Eğitim imkanlarından toplumdaki herkes eşit olarak yararlanamadığı için emek sahipleri arasında nitelik farklılıkları ortaya çıkmakta ve işgücü, nitelikli ve niteliksiz işgücü olarak ayrılmaktadır. Dolayısıyla ücretler arasındaki farklılık emeğin vasfındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır.

Vasıflı işgücü yaratabilmenin en önemli koşulu eğitim olduğu için yüksek ücretli iş kollarına ve mesleklere emek arzını arttırmak, ancak eğitim olanaklarını herkese eşit olarak dağıtmakla mümkündür.¹⁵

Gelir dağılımı dengesizliklerini belki en çok etkileyen nedenlerden birisi de servet dağılımıdır. Serveti ekonomik mal ve hizmetlerin bir toplamı, geliri ise, mal ve hizmetlerin belirli bir dönem içerisinde sağladıkları net hasıla olarak

¹⁵ İsmail Türk, Maliye Politikası Amaçlar Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri, Ankara, 1997, s.312.

tanımlayabiliriz.¹⁶ Servet ve gelir birbirine kaynaklık ettiği için servetin toplumdaki küçük bir sınıfın elinde toplanması, dolayısıyla gelirin de bu küçük sınıf elinde toplanması bölüşümün adaletsiz olması sonucunu doğurur. Bu adaletsizliğin önlenmesi, servetin toplumun daha geniş bir kısmına yayılmasını sağlayıcı önlemler alınması ve servet kazançlarına uygulanan vergilerin arttırılması yoluyla sağlanabilir.

Faktör fiyatları olan ücret, faiz, rant ve kar da bölüşüm üzerinde etkilidir. Özellikle emek faktörünün fiyatını oluşturan ücretin toplumun geniş bir kısmını etkilemesi nedeniyle gelir dağılımı üzerindeki etkisi oldukça önemlidir. Gelişmemiş ülkelerde sermaye birikiminin yetersiz olması nedeniyle faiz gelirleri ve ücret gelirleri karşılaştırıldığında ücret gelirlerinin aldığı pay düşük kalmaktadır. Ayrıca rekabetin yetersiz olduğu veya dışa kapalı olan ekonomilerde kar oranlarının yüksek olduğu söylenebilir.

Teoride adil bir gelir dağılımı için gereken ölçü şudur; “Tüketici birimler arasında gelir dağılımı o şekilde olmalıdır ki, bu dağılımın sonunda bütün tüketici birimlerin marjinal gelirlerinin faydaları birbirine eşit olsun.”¹⁷ Ama marjinal fayda ölçülemeyeceği için bu ölçü kullanılamaz.

Tam bir gelir eşitliği şimdiye kadar hiç bir ileri toplumda bile sağlanamamıştır. Ancak, gelir dağılımı, gelişmemiş ülkelerde gelişmiş ülkelere göre daha eşitsizdir. Tanınmış iktisatçı Kusnetz iktisadi gelişmenin ilk önce gelir eşitsizliklerini büyüttüğünü, bir müddet sonra küçülttüğünü ileri sürmüştür. Gelişme ilk önce belirli üretim kollarında kendini gösterdiği ve bu gelişmeden nüfusun yalnız bir kısmı faydalandığı için gelir eşitsizlikleri artar. Gelişmenin ileri aşamalarında ise, kişilerin ilerlemesini engelleyen sosyal ve iktisadi engellerin ortadan kalkması,

¹⁶ Yaşar Uysal, Bölüşüm İlişkileri ve Bu İlişkilerin Düzenlenmesinde Etkili Olabilecek İktisat Politikalarının Değerlendirilmesi -Türkiye Örneği, İzmir, 1998, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998) s.10.

¹⁷ İsmail.Türk, Maliye Politikası (Amaçlar-Araçlar) ve Çağdaş Bütçe Teorileri, 2.Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969, s.285.

öğrenim imkanlarının sağlanması, kalkınmanın başka sektörler de sıçraması, sermayenin çoğalması ve iyi bir vergi sisteminin kabulü ile eşitsizlikler azalır.¹⁸

Gelirin adil dağılımından kasıt herkesin eşit gelire sahip olması değildir. Kastedilen milli gelirden sürekli bir artış sağlayacak ve sosyal adaleti güvence altına alacak bir dağılım politikasıdır. Gelirin düşük seviyede olması durumunda adil gelir dağılımı varolsa bile kişiler hayatlarından memnun olmayacağı gibi toplumsal gelişme de olmayacaktır. Bu nedenle milli geliri yükseltebilmek ve büyütme için belirli oranda gelir farklılıkları kaçınılmazdır.

¹⁸ Ömer Celal Sarc, Gelir Dağılımı-Türkiye’de ve Dışarıda, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, Çeltüt Matbaacılık Koll. Şti., İstanbul, 1970, s.23-24.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ TÜRLERİ ve VERGİ SİSTEMLERİ

2.1.VERGİ SİSTEMLERİ

Vergi sistemlerini tek vergi sistemi ve çok vergili sistemler olarak ikiye ayırabiliriz.

2.1.1.Tek Vergi Sistemi

Tek vergi sistemine göre tek bir konudan vergi alınmalıdır. Bu sistemde hangi konudan vergi alınacağı konusunda farklı görüşler olmakla beraber, görüşlerin birleştiği nokta tek verginin uygulanması ile kolay, ucuz ve adil bir biçimde en fazla hasılanın sağlanacağıdır.

Tek vergi sistemini ilk ortaya atanların Fیزیokratlar olduğu kabul edilir. Fیزیokratlar tek verginin konusunun toprak olması gerektiğini savunurlar. Yani tek vergi arazi vergisidir. Çünkü, fیزیokratlara göre temel sektör tarım sektörüdür. Ancak arazi vergisinin matrahının ne olacağı konusunda farklı görüşler vardır. Tek vergi savunucularının bir kısmı vergi matrahı olarak arazinin değerini, bir kısmı araziden elde edilen geliri, diğerleri ise arazinin gayri safi iradını önermiştir. Yani arazi üzerinden üç tür vergi alınabilecektir. Günümüzde de araziden üç tür vergi alınmaktadır; zirai kazanç olarak araziden elde edilen gelir, gayri menkul sermaye iradı olarak araziden elde edilen irat vergilendirilmekte, ayrıca emlak vergisi olarak da arazinin değeri vergiye konu olmaktadır.

Sanayi sektörünün gelişmesi ile beraber tek verginin konusunun arazi vergisi yerine hammadde vergisi veya enerji vergisi olması gerektiğini savunanlar da olmuştur. Bazı sosyalist yazarlar ise tek vergi olarak gelir vergisini önermişlerdir.

Tek vergi konusunda değişik görüşler ortaya atılmakla beraber tek vergi sistemi hiçbir devlette uygulama alanı bulmamıştır.

2.1.2.Çok Vergili Sistemler

Tek vergi sisteminin yetersizliği çok vergili sistemlerin gerekliliğini ortaya koymuştur. Özellikle günümüzde kamu kesimi hizmetlerinin artması ile çok vergili sistemler vazgeçilemez olmuştur.

Çok vergili sistemde vergi konuları çeşitlendirilerek lüks tüketim malları daha ağır şekilde vergilendirilebilmektedir. Dolaylı vergilerin uygulanması ile ise yükümlüler ödedikleri verginin farkına varmamakta dolayısı ile, vergiye tepkileri hafiflemektedir. Buna mali aneztezi denilmektedir.

Çok vergili sistemlerin bir başka avantajı da sistem içindeki bazı vergilerin olumsuzluklarını diğer vergilerin giderebilmesidir.

2.2.VERGİ SİSTEMLERİNİN OLUŞUMUNU ETKİLEYEN ETKENLER

Bir toplumun benimsediği vergi sistemi diğer bir toplum tarafından benimsenmeyebilir. Bunda toplumlar arasındaki ekonomik ve sosyal farklılıklar etkilidir. Her toplumun kendi ekonomik ve sosyal yapısına uygun vergi sistemlerini oluşturmaları gerekir.

2.2.1.Ülkelerin Geleneksel ve Yönetsel Yapısı

Vergi sistemleri toplumdan topluma farklılık gösterir. Toplumun yapısına uygun olan vergi yasaları daha kolay kabul edilir ve işlerlik kazanır.

Vergi sisteminin oluşmasında etkili olan etkenlerden birisi ülkenin geleneksel yapısıdır. Ülkede uzun süredir uygulanan vergilere toplum da vergi yönetimi de alışmış ve vergilerin toplum üzerinde oluşturduğu baskı ortadan kalkmıştır. Bu nedenle bu vergilerin kaldırılıp yerine yenilerinin konulması zordur. Ayrıca disiplinli bir vergi ahlakına sahip olan ülkelerde ve vergi ahlakı oluşmamış ülkelerde uygulanacak vergi sistemleri de farklı olmalıdır. Vergi ahlakına sahip olan ülkelerde beyana dayalı vergiler uygulanması faydalı olabilir. Ancak, bu ahlaktan yoksun ülkelerde beyana dayalı vergi alınması vergiden kaçınma veya vergi kaçırma gibi sonuçlar doğurabilir.

Yönetsel yapının gelenekçi ve eski bir yapıya sahip olması da ülkenin vergi sistemini etkilemektedir. Bu durumda vergi sistemleri zamanla pek çok değişikliğe uğramış ve karmaşık bir yapı almıştır. Bu karmaşık sistemi kavrayabilmek için meslekte eskimiş olmanın gerekliliği ileri sürülmektedir. Bu da vergi sisteminde gelenekçiliği ve tutuculuğu doğurmakta bunun sonucunda tüm vergi sistemi ile ilgili yeni hareketlere karşı konulmaktadır.¹⁹

2.2.2.Ülkenin Ekonomik Yapısı

Vergi sistemini en çok etkileyen etken ülkenin ekonomik yapısıdır. Ekonomisi gelişmiş bir ülke ile ekonomisi gelişmemiş bir ülkenin vergi sistemleri hiçbir zaman aynı olamaz.

2.2.2.1.Gelişmiş Ülkelerin Vergi Sistemleri

Gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinin ortak özelliklerinden biri dolaysız vergilerin kamu gelirleri içerisindeki payının büyük olmasıdır. Kişi ve kurum gelirlerinden alınan dolaysız vergiler içinde kurumlar vergisinin önemi, gelir

¹⁹ Aykut Herekman, Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı Cilt-II), Sevinç Matbaası, Ankara, 1989, s.120

vergisine oranla düşük olmakla beraber vergi sistemleri içerisinde en önemli vergi türlerinden biridir.

Gelişmiş ülkelerde harcama vergilerinin uygulanması ise lüks tüketim mallarından yüksek oranlı, zorunlu tüketim mallarından düşük oranlı vergi almak şeklinde uygulanmaktadır.

Gelişmiş ülkelere baktığımızda bir diğer önemli özellikte gümrük vergilerinin çok az olmasıdır.

Gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinin genel olarak bu tür özellikler göstermesinin nedenleri şunlardır;²⁰

- Bu ülkelerde sanayi kesiminin gelişmiş olması, bu kesimde çalışan ve yüksek ücret alanların çok olması stopaj yoluyla alınan gelir vergisi hasılatını arttırmaktadır. Ayrıca küçük aile şirketlerinin yerini büyük teşebbüslerin alması, muhasebe yöntemlerinin genel olarak kullanılmasına ve geniş kontrol olanaklarının sağlanmasına ortam hazırlamıştır. Bunun sonucunda vergi kaçakçılığının önüne geçilmiş ve beyana dayalı gelir vergisi uygulama olanağı kolaylaşmıştır.
- Devletin geniş mali olanakları yönetimdeki personelin niteliğine de etki etmekte ve ayrıca bol sayıda personel kullanılmasını sağlamaktadır. Böylece teknik yönden karmaşık ve belirli bir bilgi isteyen çağdaş vergi sistemlerini uygulamak kolaylaşmaktadır.
- Gelirin çekici bir vergileme kaynağı oluşu ve yeterli hasılayı sağlaması, gelişmiş ülkelerde harcama vergilerini ikinci plana atmıştır. Ayrıca harcama vergilerinin fiyatlar üzerinden alınması nedeniyle fiyatların artması hem ülke

²⁰ Aykut Herekman, 1989, s.124.

içi hem ülke dışı tam rekabet koşullarını zedeleyeceğinden geniş üretim kaynaklarına sahip bu ülkelerce olumlu karşılanmamaktadır.

- Dış ticaret alanında da gelişmiş ekonomiler arasında yaygınlaşan tam rekabet kuralları içersinde serbest değişim rejimi ve bu amaçla kurulan ekonomik birleşmeler gümrük vergilerinin önemini ortadan kaldırmıştır.

2.2.2.2.Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Sistemleri

Az gelişmiş ekonomilerin vergi sistemlerini incelediğimizde vergi gelirlerinin çok düşük olduğunu görürüz. Bunun temel nedeni ise, gelir vergisine konu olan unsurların bir şekilde iyi vergilendirilememesidir. Gelirin iyi vergilendirilememesinin sebeplerinden biri kişi başına düşen gelirin az olmasıdır. Diğer bir neden, verginin dağıtımı ve yükümlü sayısının sınırlı olmasıdır. Bu ekonomilerde tüm sektörler gelişmemiştir. Dolayısı ile kırsal kesim gibi bazı kesimler vergilenememektedir. Bunun yanında vergi kapsamına girenlere de artan oranlı tarife yumuşatılarak uygulanmakta, tavanı da sınırlandırılmaktadır. Bu da gelirden elde edilen vergiyi azaltmaktadır. Az gelişmiş ülkelerde bu uygulamanın temelinde kalkınmayı sağlama amacı vardır. Düşük bir artan oranlı tarife ve tarifinin tavanının düşük tutulması ile karların yatırıma aktarılması yoluyla kalkınma sağlanmaya çalışılmaktadır. Az gelişmiş ülkelerde gelirin iyi vergilenememesinde teknik yetersizliklerde etkilidir. Muhasebe sisteminin ve vergi yönetiminin iyi olmaması gelirin vergilenmesini zorlaştırmaktadır. Bu nedenle az gelişmiş ülkelerde toplam vergi gelirleri içersinde gelir vergisinin payı % 20-30 arasında kalmaktadır.

Az gelişmiş ülkeler geliri iyi bir şekilde vergilendiremedikleri için başka vergi kaynakları ararlar. Örneğin dış ticarete yönelirler ve ihraç maddelerinden aldıkları vergilerle kamu geliri elde etmeye çalışırlar. Petrol zengini ülkeler bu şekilde önemli bir vergi geliri elde etmektedir. İhraç maddeleri üzerinden vergi alınması vergi yükünün bir kısmının yabancı ülkelere kaydırılması bakımından yararlı olabilir. Ancak, dışa bağımlılığı arttırması, dış ülkelerdeki konjonktürel

dalgalanmaların ihraç mallarının fiyatlarını değiştirmesi kamu ekonomisini olumsuz etkilemektedir.

Az gelişmiş ũlkelerde gelir vergisinin iyi uygulanamaması nedeniyle harcama vergilerinin de önemi artmıştır. Bu ũlkelerde toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payı % 80'lere ulaşabilmektedir. Harcama vergilerine az gelişmiş ũlkelerde çok başvurulmasının diğer bir nedeni ise harcama vergisi malın fiyatı içine gizlendiği için yükümlünün vergiyi hissetmemesi yani vergi baskısı altına girmemesidir.

Az gelişmiş ũlkelerde en önemli gelir kaynağı harcama vergileri olduğu için zorunlu ihtiyaç mallarına hiç uygulanmaması veya düşük oranda uygulanması gibi bir durum söz konusu değildir. Bu da gelir dağılımını iyice bozmaktadır.

Az gelişmiş ũlkeler sanayileşme sürecini tamamlayamadıkları için emlak vergisi hala önemini korumaktadır. Gelişmiş ũlkelerde ise emlak vergisi önemini yitirmiştir.

2.3.GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Gelir üzerinden alınan vergiler, gelir vergisi ve kurumlar vergisi olarak ikiye ayrılır.

2.3.1.Gelir Vergisi

Kişilerden alınan gelir vergisi, yükümlülerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden alınır. Gelir vergisi, toplumda gelir dağılımını adaletin sağlanmasında en etkili vergi türü olarak kabul edilir.

Gelir vergisi yükümlülerin vergi ödeme iktidarı bakımından önemli olan kişisel ve ailevi durumlarını dikkate alan, verginin tarh ve tahsil işlemleri sırasında bir çok indirimde yer veren şahsi bir vergidir. Yani, bu vergi şahsi karakterli bir vergi

olup, yükümlünün özel durumuna uygun çeşitli indirim ve istisnalara veya yükümlülüklerle yer vermektedir.²¹ Ayrıca, aile üyelerinin yaşlılık, sakatlık ve hastalık gibi durumları da vergiyi azaltıcı etki yapabilmektedir.

Çağdaş gelir vergisinin bir diğer özelliği, belli bir vergi dönemi içinde vergilendirilecek gelirin hesaplanmasında götürü veya karine esasının değil, gerçek ve safi gelirin esas alınmasını şart koşmasıdır. Bunun için gelir elde edilirken yapılması zorunlu olan giderler indirilmekte ve gelir kaynaklarından zarar meydana gelmiş kaynağın zararının mahsubuna izin verilmektedir. Yükümlüye ait beyannameden vergi idaresi gerçek safi geliri tarh ve tahsil etmektedir.²²

Bu vergi türünde verginin konusu, matrahı ve kaynağı arasında tam bir özdeşliğin bulunması gelir vergisini diğer vergilerden ayıran başka bir özelliktir. Bu özelliği ile diğer vergilerle kavranamayan irat ve kazançların doğru ve kapsamlı bir şekilde kavranabilmesini sağlamaktadır.²³

Çağdaş gelir vergisi artan oranlı bir tarifeye sahiptir. Yani gelir arttıkça gelire uygulanan vergi oranında artması gerekir. Bunun yanında ayırma prensibinin gelir vergisine uygulanması ile sermaye gelirin ve emek gelirin farklı vergilendirilmesi mümkün olmaktadır. Aynı zamanda gelir vergisinde en az geçim indiriminin uygulanması ile de geliri belli bir düzeyin altında olanlara vergi uygulanmamaktadır. Bu tür uygulamalar toplumda sosyal adaleti sağlamakta oldukça etkilidir.

Saydığımız bu özellikler adil gelir dağılımında kişisel gelir vergisinin önemini gösterir. Fakat gelir vergisinin etkinliğini bozan bazı hususlar vardır. Bunlardan biri bazı yükümlülerin vergi kaçırma olanaklarının olmasıdır. Vergisi stopaj usulü ile kesilen ücretlilerin vergi kaçırma olanağı yoktur. Ancak işveren, ücretler arttığı takdirde maliyetleri yükseleceği için ücretleri düşük seviyede

²¹ Meşhure Kolçak, Türk Vergi Sistemi, Atatürk Üniversitesi Yayın No:785, Erzurum MYO, Yayın No:2, Erzurum, 1994, s.29.

²² Salih Turhan, 1993, s.113.

²³ Salih Turhan,1993, s.270.

gösterebilir. Ayrıca vergileri beyana dayalı olarak hesaplanan gelir gruplarının da vergi kaçırma olanağı yüksektir. Özellikle az gelişmiş ülkelerde mükellefiyet ahlaki ve bilinci gelişmediği için beyana dayalı gelir vergisinde gerçek gelirler vergi dışı kalmaktadır.

“Beyana dayanan tarhiyatlarda, şahısların gerçek gelirlerine dahil olan fakat beyannamelerde şahsi gelirler içinde gösterilmeyen ve vergileme dışında kalan bir takım gelir unsurları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- İş adamlarının tüketimine dahil olmasına rağmen iş gideri sayılarak vergi matrahından düşülen harcama türleri
- Şirketlerin, hisse sahiplerine dağıtılmayan karları; bunlar hissedarların tasarrufu sayılmaktadır.
- Hisse senetleri ile diğer servet tiplerinin değerlerindeki artış ve bunların satılması ile elde edilen net kazanç
- Hissedar ve yöneticilere şirketlerin yaptığı hizmet ve giderler
- Kârlar içinde görülmemesine rağmen, şirketin yıllık cirosundan bünyesinde tutabildiği ve şirketin dolayısı ile hissedarların varlığını arttıran gider türleri.”²⁴

Bunlar, gerçek gelirleri yüksek olan kişilerin gelirlerini düşük göstermelerine imkan sağladığı için artan oranlı gelir vergisi tarifelerinin etkinliği azalmakta dolayısı ile gerçekten adil bir gelir dağılımı sağlanamamaktadır.

Artan oranlı bir tarifede, gelir arttıkça vergi oranlarının artış temposuna tarifenin artış hızı denir. Eğer tarife artış hızı yüksek gelir kademelerinde düşük,

²⁴ Korkut Boratav, 100 Soruda Gelir Dağılımı, 1980, s.103-104.

düşük gelir kademelerinde ise yüksekse, yüksek gelire sahip fertler lehine bir durum yaratılmış olur.²⁵ Buradan düşük gelirliilerin gelirlerindeki artışın daha ağır bir şekilde vergilendirildiği, yüksek gelirliilerin gelirlerindeki artışların ise daha yumuşak bir şekilde vergilendirildiği hatta belirli bir sınırdan sonra yüksek gelirliilere düz oranlı bir tarife uygulanır hale geldiği anlaşılır.

Sonuç olarak gelir vergisi her zaman gelir dağılımında adaleti tam olarak sağlayamayabilir. Gelir vergisinin gelir dağılımı üzerine olumlu etkisi ancak belirli şartların varlığı ile ortaya çıkar. Bunlar;

- Kişisel gelir vergisinin gelir dağılımını eşitleyici yönde etkide bulunabilmesi için, ilk olarak gelir vergisinin genel olması yani her çeşit kazanç ve iratları aynı vergi tarifesi ile vergilendirmesi zorunludur. Vergi bütün kazançları kapsamına alarak yaygınlaşmalıdır. Dolayısı ile gelir vergisi kanununun yapısında vergiden kaçınmayı sağlayan kurumlar olamamalıdır.²⁶
- Vergilendirme tekniği bakımından her çeşit kazanç ve iratlarda vergi tarhının aynı yöntemle yapılması bir diğer şarttır. Maaş ve ücretlerin vergi tarhiyatında kaynakta kesme usulünün uygulanması vergi kaçakçılığını önler. Beyana dayanan vergi tarhiyatı ise kaçakçılığa daha elverişlidir. Bu usulde vergi idaresine yükümlülere verilen bildirimlerin doğruluğu sağlanmadıkça artan oranlılığın gelir eşitliğini sağlayıcı fonksiyonu yerine getirilemez.²⁷
- Kişisel gelir vergisinin etkinliğini koruması için bir diğer şart olarak vergi kanunlarındaki kontrol ve oto kontrol mekanizmalarının etkili kılınması ve mükellefiyet bilincinin yerleştirilmesi gereği söylenebilir.

Gelişmiş ülkelerde özellikle vergi kaçakçılığına uygulanan cezaların ağır olması vergi kaçırmayı cazip olmaktan çıkarmıştır.

²⁵ Kenan Bulutoğlu, Kamu Ekonomisine Giriş, III.Baskı, Sermet Matbaası, Filiz Kitabevi, 1981, s.492.

²⁶ İsmail Türk, 1969, s.292-296.

²⁷ İsmail Türk, 1969, s.292-296.

2.3.2.Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi, esas olarak sermaye şirketlerinin safi kurum gelirlerini vergilemeye yönelik olmakla beraber, devlete ek gelir sağlayabilmek için bu konumda olmayan, fakat kar amacıyla çalışan dernek ve vakıfları, kooperatifleri, kamu iktisadi teşebbüsleri ve iş ortaklıklarını da kapsamaktadır.²⁸

Kurumlar vergisi sabit oranlı bir vergidir. Kurumların dağıtılmayan kazançları sabit oranlı bir vergiye tabidir. Bununla beraber dağıtılan kazançlar hem sabit oranlı kurumlar vergisine hem de artan oranlı kişisel gelir vergisine tabidir. Yani kurumun ortaklarına dağıttığı kazançlar her ortağın ayrı bir ödeme gücüne sahip olması dolayısı ile kurum kazancı dışında bir nevi kişisel gelir sayılarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Bazı ülkeler artan oranlı vergi tarifelerini küçük şirketlerin büyümesini teşvik amacıyla kullanabilmektedir. Bu gibi durumlarda karları belli bir tutarın altındaki şirketler düşük, bu tutarın üstünde karı olan şirketler yüksek oranda vergilendirilebilmektedir.

Kurumlar vergisinin, gelir dağılımını ne şekilde etkilediğini incelerken hisse senetlerinin toplumun çeşitli kesimleri arasındaki dağılımına bakmak gerekir. Şirketler halka açık anonim şirketler değilse, yani hisse senetleri yüksek gelir gruplarının elinde toplanmışsa kurumlar vergisinin şahsi gelir vergisinin gelir dağılımını denkleştirici fonksiyonunu kuvvetlendirdiği söylenebilir. Bazı ülkelerde kurumlar vergisi artan oranlı tarifelerle tahsil edilmekte, bazı ülkeler halka açık anonim şirketleri açıklık durumuna göre düşük oranlarla vergilendirmektedir. Hissedarların az gelirli gruplara mensup olması söz konusu ise, bu tür uygulamalar kurumlar vergisinin gelir dağılımını denkleştirici etkisini artırır.²⁹

²⁸ Meşhure Kolçak, 1994, s.181-182.

²⁹ İsmail Türk, Maliye Politikası, Turhan Kitabevi, 9.Baskı, Ankara, 1992, s.311.

Kurumlar vergisinin gelir dağılımını bozucu bir diğer etkisi de bu verginin büyük oranda yansıtılabilmesi durumunda ortaya çıkar. Bu durumda üretici, üzerine vergi konulan tüketim malının fiyatını arttırmak yoluyla, bu vergiyi tüketiciye yansıtılmaktadır. Özellikle verginin zorunlu tüketim malları üzerine konulması halinde vergiden sonraki gelir dağılımı bozulmuş olacaktır.

2.4.SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Servet, kişinin belirli bir anda sahip olduğu tüm iktisadi mal varlığıdır ve ödeme gücünün göstergelerinden biridir. Servet vergileri ile kişinin geliri dışında sahip olduğu bu iktisadi mal varlığı vergilendirilmeye çalışılmıştır.

Servet vergileri tüm servet üzerinden alınan vergiler ve belirli servet unsurları üzerinden alınan vergiler olarak sınıflandırılabilir.

Servetin tümü üzerinden alınan vergiler de periyodik genel servet vergileri, bir kez alınan servet vergileri ve servet devri vergileri olarak ayrılabilir.

Periyodik genel servet vergileri her yıl tekrarlanan ve gerçek ve tüzel kişilerin toplam serveti üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergi kişiselleştirilmiş subjektif bir vergi özelliği gösterir. Yani en az geçim indirimi, artan oranlılık gibi araçlar bu verginin uygulanmasında kullanılabilir. Bu ise iktidar kuralının gerçekleştirilmesinde etkili bir vergi olduğunu gösterir. Bir kez alınan servet vergileri ile kastedilen olağanüstü servet vergileridir. Bu vergi ile amaçlanan savaş, ekonomik kriz gibi durumlardan yararlanarak servet edinen kişilerin servetlerinin vergilendirilmesidir. Devri servet vergilerine örnek olarak ise veraset ve intikal vergisini verebiliriz. Veraset ve intikal vergileri ölüm veya bağış gibi nedenlerle ortaya çıkan vergilerdir.

Tüm servet üzerinden değil sadece servetin belirli öğeleri üzerinden alınan vergilere örnek olarak gayrimenkul üzerinden alınan bina, arazi vergisi ve menkul mallar üzerinden alınan motorlu taşıtlar vergisi verilebilir.

Yansıtılabilmeleri söz konusu olmayan servet vergileri, gelir vergisi ile beraber gelir dağılımının denkleştirilmesi açısından kullanılabilir çok uygun araçlardır. Asgari servet indirimi, artan oranlı tarife gibi kurumları olan şahsi genel servet vergisi ile veraset ve intikal vergisi, servet ve aynı zamanda gelir dağılımını denkleştirici etki yapar.³⁰

Şimdi başlıca servet vergilerinden bina, arazi ve veraset ve intikal vergilerini inceleyelim.

2.4.1.Bina Vergisi

Bina vergisi binanın değeri üzerinden alınan bir vergidir. Emlak vergisi içerisinde yer almaktadır. Sahiplerince beyan edilen kıymetler üzerinden her yıl tahsil edilen sabit oranlı, objektif bir vergi niteliğindedir.

Ülkemizde bina vergisi ile ilgili matrah, Maliye ve Gümrük Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın ortak olarak tespit edecekleri bina metrekare birim maliyet bedellerine uygun belirlenmiş bina maliyet bedelinden düşük olmamalıdır.³¹

Bina vergisinin gelir dağılımı üzerindeki etkisi, binaların çeşitli gelir grupları arasındaki dağılımına bağlıdır. Genellikle binaların büyük bir kısmı yüksek gelir gruplarına aittir. Eğer vergiye matrah olan kanuni kira veya gayrisafi iratlar gerçek rayıçlara uygunsa, bina vergisi için yüksek ölçüde istisna ve muafıklar uygulanmıyor ve bina vergisinin gelir vergisinde mahsubu mümkün(Bina vergisi mükelleflerinin aynı zamanda gelir vergisine tabi olması durumunda) değilse, bina vergisinin gelir dağılımını eşitleyici yönde etkilediği kabul edilebilir.³²

³⁰ Salih Turhan,1993, s.272.

³¹ Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s.394.

³² İsmail Türk, 1969, s.297.

Selahattin Tuncer, Gelirin Yeniden Dağılımı, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 1970, s50-51.

2.4.2.Arazi Vergisi

Arazi vergisinde matrah sahip olunan arazinin değeri veya yüzölçümü olabilir. Arazi vergisi de bina vergisi gibi emlak vergisi içinde yer alır ve sahiplerince beyan edilen kıymetler üzerinden her yıl tahsil edilir. Tarifesi sabit oranlı ve objektif bir vergi niteliğindedir.

Eğer vergi yüzölçümü üzerinden alınıyorsa ve tarımsal işletmelerden pek çoğunun küçük işletmeler olması halinde, bir yandan küçük işletmelerin rantabl olmaması, diğer yandan ise yüzölçümü her çeşit tarımsal faaliyette ve toprakta aynı geliri temsil etmediği için alınan vergi ile gelir eşitsizlikleri daha da artabilir. Diğer taraftan, vergi arazinin değeri üzerinden alınıyorsa, bu değer arazinin sağladığı gelirden türeyen bir değer olduğu kabul edilebilir. Ancak, bu varsayımın doğru olabilmesi için arazi tahrirlerinin sıhhatli ve yakın bir tarihte yapılmış olması gerekir.³³

Bu durumda arazi vergisi dolaylı bir şekilde gelir vergisi haline dönüşür. Bu nedenle, arazinin değeri üzerinden alınan vergiler büyük işletmeleri müterakki (artan oranlı) olarak vergilendirirse gelir dağılımındaki eşitsizlikleri düzeltici etki yapar. Bu yüzden bu yapıda bir arazi vergisi, az gelişmiş ülkelerde tarım sektörü için tavsiye edilmektedir. Ancak, bu ülkelerde tarım sektöründe toprak dağılımının büyük bir dengesizlik yapısı arz etmesi ile birlikte, değer üzerinden alınan arazi vergilerinin matrahının vergi tahrirlerinde pek düşük tespit edilmiş olması, bu vergiden söz konusu ülkelerde geliri denkleştirici yönde yararlanılmadığı, aksine gelir dağılımını eşitsizlik yönünde bozduğu sonucuna varmamıza yol açmaktadır.³⁴

2.4.3.Veraset ve İntikal Vergisi

Ölen bir kişinin servetinin tamamını veya bir kısmını miras veya vasiyet yoluyla başkasına geçirmesiyle “veraset vergisi” , hayatta olan bir kişinin servetini

³³ Salih Turhan, 1982, s.94-96.

³⁴ İsmail Türk, 1992, s.312-313.

ivazsız (karşılıksız) olarak bağış yoluyla başka bir kişiye geçirmesiyle “intikal vergisi” ortaya çıkar.

Verginin yükümlüsü veraset yoluyla ve karşılıksız bir biçimde mal edinen kişidir. Veraset ve intikal vergisinin tarifesi advalorem bir tarife olup intikal eden servetin değeri yükseldikçe bu değere uygulanan oranda artmaktadır. Yani artan oranlı bir tarifedir. Ayrıca veraset yoluyla intikal eden servetin, murisin akrabalık derecesine göre değişmesi(akrabalık derecesi uzaklaştıkça matraha uygulanan oranın yükselmesi) tarifede iktidar kuralını gerçekleştirmede kullanılan ayırma aracından da yararlandığını göstermektedir.³⁵

Vergiden kaçınma imkanlarının ortadan kaldırılması bakımından bu iki verginin birlikte uygulanması zorunludur. Aksi halde, örneğin, sağ olan kişiler arasında hibede bulunmak suretiyle mal transferleri intikal vergisine tabi tutulmazsa, servetler sağ olan kişiler arasında intikal ettirilerek veraset vergisinden kaçınma mümkün olabilecek; veraset vergisinin olmaması halinde ise intikal vergisinden kaçınma imkanı söz konusu olacaktır.³⁶

Veraset vergisinin amacı, servet birikimlerini sınırlamaktır. ABD’de vergiden kaçınma fırsatlarının çokluğundan dolayı bir uzman bu vergiyi “gönüllü vergi” olarak adlandırmıştır. Uzmana göre bu vergi, ölümü için çocuklarına yeterince uygun planlar yapamayan kişilerin ödediği bir vergidir. Varlıklarını ölümden önce çocuklarına intikal ettiren kişi, bu verginin ödenmemesini sağlamış olur. Örneğin, evli bir çift her çocuğuna yılda 20.000 dolar transfer edebilir. “Çocuklar genelde ana babalarından daha düşük vergi dilimlerinde olduğundan, bu tür transferler devletin gelir vergisinden sağladığı hasılatı da azaltır. Douglas Bernheim isimli iktisatçı, gelir vergisindeki hasılat kaybının en az veraset vergisinden sağlanan toplam hasılat kadar

³⁵ Aykut Herekman, 1989, s.101.

³⁶ Şerafettin Aksoy, 1991, s.397.

büyük olduğu sonucuna varmıştır. Veraset vergisinin net geliri bu yüzden ihmal edilebilir ölçüde küçük olabilir.”³⁷

“Vergilendirme yoluyla gelir dağılımının etkilenmesinde veraset vergisi ve intikal vergisi önemli bir rol oynar. Veraset vergisi servet dağılımında bir dereceye kadar bir dengeleşme sağlar; bu ise servet hasıllarından elde edilen gelirlerin, belirli kişiler ve ailelerde tek yönlü toplanmasının biraz azalması nedeniyle, gelir dağılımı üzerinde tekrar denkleştirici bir etkiye sahip olur.”³⁸

Veraset ve intikal vergilerinin asıl amacı, devlete gelir temin etmekten çok, servet dağılımını denkleştirmektir. Verginin servet ve gelir dağılımını denkleştirici bir etki yapması için, verginin istisna hadlerinin az, vergi tarifesinin yüksek olması gerekir. Ayrıca, terekedeki gayri menkullerin değer tespitinin tapu sicilindeki kayıtlı değerler üzerinden değil, piyasadaki rayiç değerler üzerinden yapılması istenen amaca uygun düşer.³⁹

2.5.HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Kişilerin yaptığı harcamalar da mali güçlerinin bir göstergesi olarak kabul edilir. Bu nedenle, kişilerin gelir ve servetlerini harcamaları sırasında alınan bir vergi olarak, harcama vergilerine başvurulmaktadır.

Harcama vergilerine başvurulmasının bir diğer nedeni de gelir ve servet vergilerinin kişilerin vergi ödeme gücünü tam olarak ortaya koyamamasıdır. Örneğin, bu tür vergilerle, vergi matrahının düşük gösterilmesi yoluyla vergi kaçırılması; çeşitli istisnalar, muafiyetler ve indirimlerle ödenmesi gereken verginin azalması mümkündür. Bu da mükelleflerin ödeme güçlerinin bir kısmının vergilendirilememesi anlamına gelir. Gelir ve servet vergisi ile kavranamayıp vergi

³⁷ Joseph E. Stiglitz, Kamu Kesimi Ekonomisi (Çeviren Ömer Faruk Batırel), Marmara Üniversitesi Yayın No:549, İİBF, Yayın No:396, İstanbul, 1994, s.688.

³⁸ Heinz Haller, Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri, Çev: Salih Turhan, II.Baskı, Gür-Ay Matbaası, 1985, s.293.

³⁹ İsmail Türk, 1992, s.314.

dışı kalan bu vergi ödeme gücü harcama aşamasında vergilendirilmeye çalışılmaktadır.

Harcama vergileri dolaylı vergilerdir. Daha çok gelişmemiş ülkelerde rağbet görmüş ve vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturmuştur.

Harcamalar üzerinden alınan vergileri, genel harcama vergileri ve özel harcama vergileri olarak ikiye ayırabiliriz. Genel harcama vergileri gider vergisi, tüketim vergisi veya genel muamele vergisi olarak da adlandırılabilir.

Genel harcama vergileri üçe ayrılır. Bunlar; yayılı harcama vergileri (yayılı muamele vergileri), toplu harcama vergileri (toplu muamele vergileri) ve katma değer vergisidir.

Yayılı harcama vergilerinde, vergi üretimin her aşamasında alınır. İmalatçı, toptancı ve perakendecinin bu verginin yükümlüsü olması işletmelerin dikey entegrasyonuna yol açıp, rekabetin azalması ve monopollerin yaygınlaşmasına sebep olur. Üretimin her aşamasının düşük bir vergi oranı ile vergilendirilmesi vergi kaçakçılığını azaltır. Fakat mal fiyatlarının yükselmesine de yol açar. Vergi genellikle ileriye doğru (tüketiciye) yansıtılmaktadır. Bu tür bir verginin gerileyici özelliği, mallar sınıflandırılarak ve vergi oranlarının mal gruplarına göre farklılaştırılmasıyla kısmen ortadan kaldırılabilir. Bu şekilde, vergilerin gerileyici niteliği şeklen bertaraf edilse bile, bu vergilerin düşük gelirli sosyal sınıflar üzerindeki olumsuz etkisi değişmez. Ayrıca, bu tür vergiler az gelişmiş ülkelerde yapısal nedenlerden dolayı kolay uygulanamaz. Sakıncalarının daha çok olması nedeniyle yayılı harcama vergileri günümüzde pek uygulanmamaktadır.⁴⁰

Yayılı harcama vergisinde çifte vergilemeyi önlemek amacıyla bir önceki aşamada ödenen vergi bir sonraki aşamada alınan vergiden düşülür. Örneğin;⁴¹

⁴⁰ Arif Nemli, Kamu Maliyesine Giriş, İ.Ü. Yayın No:2565, İktisat Fakültesi Yayın No:441, Maliye Enstitüsü Yayın No: 62, İstanbul, 1979, s.211.

⁴¹ Aykut Herekman, 1989, s.105.

	Satış Fiyatı	Hesaplanan Vergi (%20)	Ödenen Vergi
Üretim Aşaması	100	20	20
Toptan Satış Aşaması	150	30	30-20=10
Perakende Satış Aşaması	200	40	40-30=10
Tüm Aşamalarda Ödenen Toplam Vergi			40

Toplam harcama vergileri, üretimin tek bir safhasında alınır. Üretimin tek bir safhasında alındığı için de vergi oranı yüksektir. Bu nedenle de yükümlü için vergi kaçakçılığı cazip hale gelebilmektedir. Bunların yanında ileriye doğru yansıtılması kolaydır. Dolayısıyla, toplu harcama vergileri gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir. Yayılı harcama vergisinde olduğu gibi toplu harcama vergisinde de zorunlu tüketim malları, lüks mallar ayırımına gidilip zorunlu tüketim malları vergi dışı tutularak veya düşük oranlı bir vergiye tabi tutularak; lüks mallara ise artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanarak gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri azaltılmaya çalışılabilir.

Katma değer vergisi, her aşamadaki katma değeri(eklenen değeri) vergilendirir. Çifte vergilemenin önlenmesi için üretici kendi üretimi aşamasından önce ödenen vergiyi kendi vergisinden düşer. Katma değer vergisi (K.D.V) genel muamele vergilerinin ileri bir aşamasıdır. Katma değer vergisinde de verginin son ödeyicisi tüketicidir. Yani bu vergi de ileriye doğru yansır. Verginin tarifesi mala ve hizmete göre değişir, ancak düz oranlıdır. Bu ise gelir dağılımındaki eşitsizlikleri artırır ve düşük gelirli tüketici için artan oranlı bir vergi haline gelir.

Genel harcama vergilerinin tüm ağırlığı ile düşük gelir tabakasındaki fertler üzerine çökmesinin ne demek olduğunu bir örnekle açıklayalım:⁴²

Yükümlü	Ödenen Dolaylı Vergi Tutarı	Yıllık Gelir	Ödenen Dolaylı Verginin Gelire Oranı
A	1000 YTL	10.000YTL	%10
B	10.000YTL	1.000.000YTL	%1

A'nın yıllık gelirinin 10.000 YTL olduğunu ve bir yıl içinde edindiği çeşitli mal ve hizmetlere 1000 YTL dolaylı vergi ödediğini, buna karşılık yıllık geliri 1.000.000 YTL olan B'nin ise 10.000 YTL dolaylı vergi ödediğini varsayalım. B, A'dan hem daha çok hem daha lüks mal tüketebildiğinden B, A'ya göre 10 kat fazla vergi yükü taşımaktadır. Ancak, bir yıl içinde dolaylı vergilerden A ve B'ye yansıtılan miktar onların aynı dönemde elde ettikleri gelire oranlanırsa gerileyici bir ilişki ortaya çıkar. Düşük gelirli A gelirinin % 10'unu, yüksek gelirli B ise gelirinin % 1'ini vasıtalı vergi olarak elinden çıkarmaktadır.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin ikinci grubunu oluşturan özel harcama vergileri tüm mal ve hizmetler yerine bunlardan sadece bazıları üzerinden alınır. Özel harcama vergileri; otomobil, radyo, televizyon gibi uzun süreli kullanma malları üzerinden ve tütün, çay, kahve, tuz, şeker gibi tüketim malları üzerinden alınan vergiler olmak üzere iki grupta toplanabilir. Gelişmiş ekonomilerde harcama vergileri özellikle lüks sayılabilecek mallardan alınmakta, az gelişmiş ekonomilerde ise vergi konusuna zorunlu tüketim malları da girmektedir. Özel harcama vergileri, az gelişmiş ülkelerde düşük gelirliler için ağır bir yük oluşturduğu gibi ayrıca tersine artan oranlı oluşlarından dolayı gelir dağılımındaki eşitsizlikleri arttırıcı niteliğe

⁴² Arif Nemli, Kamu Maliyesine Giriş, II.Baskı, Haşmet Matbaası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1984, s.172-173.

sahiptir. Az gelişmiş ülkeler, bir yandan uygulama kolaylığı ve bir yandan da bol gelir sağlamaları nedeniyle özellikle zorunlu mallara yönelen özel harcama vergilerine ağırlık vermekte ve esasen bozuk olan gelir dağılımını daha da eşitsiz hale getirmektedir. Özel harcama vergilerinin spesifik vergiler olmaları halinde gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri daha da artar.⁴³

Sonuç olarak, harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerin gelir dağılımını olumsuz etkilediğini söyleyebiliriz. Bu vergiler kolaylıkla fiyat mekanizması yoluyla tüketiciye yansıtılabilmektedir. Bu yansıma sonucunda da alt gelir grupları diğer gelir gruplarına göre daha ağır yük altında kalmaktadır. Harcama vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki bu olumsuz etkisini azaltmanın yolu ise zorunlu tüketim mallarını vergi dışı tutmak, lüks tüketim mallarının ise vergi oranlarını arttırmak olabilir.

⁴³ İsmail Türk, 1969, s.304 ve Selahattin Tuncer, 1970, s.53-54.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ REFORMU TEMELİNDE, VERGİ SİSTEMLERİ VE GELİR DAĞILIMI İLİŞKİSİ

Çalışmamızın bu bölümünde geliştirmekte olan ülkelerdeki vergi reformu üzerinde durulacak, ABD’de ki vergi uygulamalarına, Kırgızistan ve Almanya’da ki vergi reformu çalışmalarına değinilecektir.

3.1.GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VERGİ REFORMU UYGULAMALARI

Gelişmekte olan ülkelerde sık sık yaşanan mali dengesizlikler vergilemede reform gereğini ortaya çıkarmıştır. IMF ve Dünya Bankası tarafından da desteklenen bu reform programları gelirin dağılımını da etkilemektedir. Burada kısaca bu reform denemelerine ve gelir dağılımı üzerindeki etkilerine değinilecektir.

3.1.1.Vergi Reformunu Gerektiren Sebepler

Pek çok geliştirmekte olan ülkenin vergi sistemi sık sık değışmekte ve önemli ölçüde dağılım problemine yol açmaktadır. Dolayısıyla vergi sisteminin yeniden yapılandırılmasının, hem ekonomik hem de yapısal reform politikalarının başarısında önemli rolü vardır.

Dünya Bankası 1988 yılında başlattığı bir araştırma projesi ile geliştirmekte olan on ülkenin (Bolivya, Kolombiya, Jamaika, Endonezya, Malawi, Meksika, Fas, Kore Cumhuriyeti, Türkiye, Zimbabwe) vergi reformlarını incelemiştir. Dünya Bankası’nın inceleme sonuçları ele alındığında, bu ülkelerde vergi reformu yapılmasını gerektiren sebepler şunlardır;

- Vergi yapılarının karmaşık olması,
- Vergi yapılarının esnek olmaması (ekonomik faaliyetlerin değişen yapısına ve ekonomik büyümeye duyarsız olması),
- Vergilerin etkin olmaması (sık sık düşük gelir artışı sağlarken önemli ekonomik sapmaların ve dengesizliklerin ortaya çıkması),
- Vergi yapısının eşitsizlik sorunu (aynı durumda olan kişilere ve işletmelere farklı muamele yapılması- Yatay Eşitsizlik),
- Vergi yapısının adaletsiz olması.

Gelişmekte olan ülkelerin hemen hepsi bir dizi ortak mali sorunla karşı karşıyadır. Hala bu ülkelerde vergi hasılatını tüketim vergileri yoluyla yükseltme imkanı mevcutken, bu ülkeler dış ticaretten alınan vergilere aşırı ölçüde bağımlılık duymaktadırlar. Bu da, bu ülkelerin uzun dönem uluslararası rekabet gücünü olumsuz etkilemektedir. Bu ülkelerde tarımsal kazançlar, arazi kazançlar ve bazı ülkelerde kamu kesimi ücretleri vergilendirilmezken; kazanılmamış gelir, gayri menkuller ve servet üzerinde alınan vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payı çok düşüktür. Sonuç olarak kişisel gelir ve kurumlar vergisi dar bir vergi tabanı üzerinden yüksek oranlı olarak tahsil edilmektedir.

Ayrıca, mevcut vergi sistemleri ve vergi hasılatının arttırılması; endüstriyel ve bölgesel gelişme, tasarruflar, yatırımlar, istihdam ve ihracatın teşviki gibi ekonomik politika amaçlarıyla sık sık çatışma halindedir. Yaygın bir uygulama, ayrıcalıklı vergileri uygulamaya koymak ya da tercih edilen faaliyetler için istisnalar ya da özel indirimler sağlamaktır. Örneğin, çok sayıda ülkede gelişmemiş bölgelerde yatırımları teşvik etmek için başlangıçta vergiden muaf döneme imkan sağlanmaktadır. Bununla beraber, kötü uyum ve uygulama koşulları nedeniyle bu tip tedbirler sık sık kişisel politik çıkarlarla uyuşmamakta ve diğer faaliyetler daha yüksek oranlarda vergilendirilmek zorunda kalmakta ve bu da vergilemede artan

ölçüde eşitsizliğe ve etkinsizliğe yol açmaktadır⁴⁴. Bu gibi sebeplerle pek çok ülke vergi sisteminde reforma gitmeye başlamıştır.

3.1.2.Vergi Reformlarının Sonuçları

1. Vergi tabanını genişletilmesi ve vergi oranlarını düşürülmesi geliştirmekte olan ülkelerde yapılan her hangi bir vergi reform girişiminin en başta gelen amacı olmalıdır. Geliştirmekte olan ülkeler, dar vergi tabanı üzerine yüksek vergiler koymaktadırlar ki bu vergi kaçakçılığını teşvik etmekte ve bu da vergi sisteminin adaletine gölge düşürmektedir. Vergi tabanının genişletilmesi vergi hasılatının artmasını sağlarken aynı zamanda benzer ekonomik duruma sahip olan kişilere ve çeşitli ekonomik faaliyetlere de benzer vergi muameleleri yapılmasına ortam hazırlamaktadır. Genel olarak gelir düzeyi yüksek olanlara fayda sağlayan vergi ayrıcalıklarının ortadan kaldırılması yoluyla çeşitli gelir grupları arasındaki vergi yükünün dengelenmesi sağlanır. Vergi oranlarının düşürülmesi vergilemede tarafsızlığı sağlayarak vergilemenin olumsuz etkilerini hafifletir⁴⁵.
2. KDV, geliştirmekte olan ülkelerde satış vergileri reformunun en önemli unsuru olarak biçimlendirilmelidir. Katma değere dayanan geniş tabanlı bir tüketim vergisi, ekonomik faaliyetlerde sapmaya yol açmayan bir şekilde kamu gelirlerinde önemli miktarda artış sağlayabilir. Ayrıca bu vergi daha yüksek tasarrufları teşvik eder. Böyle bir verginin genel olarak dağılım konusunda ne ima ettiği tam olarak anlaşılmazken, ithalat üzerinden alınan KDV'nin kompozisyonunun (bileşenlerinin) kambiyo lisansı ve yüksek gelirli ithalatçılar üzerine tahakkuk ettirilen kiralari düşürmesi beklenir. KDV, üretim ve dağıtım kanalları yoluyla doğruluğu kanıtlanabilir işlem kayıtları tesis etmek suretiyle diğer vergilerin tahsilatının iyileşmesine de katkıda bulunabilir. Ancak bu potansiyeli geliştirmekte olan ülkeler kendi çıkarları için kullanamamaktadır. Geçmiş yıllarda ilave gelir elde etmede ve Endonezya, Türkiye, Brezilya,

⁴⁴ Javad Khalilzadeh-Shirazi and Anwar Shah, 'Tax Reform in Developing Countries', Finance and Development, 1991, Vol: 28, No:2, pp.44-46,(Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 2002 Sayısı, Geliştirmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu, Çeviren: Ersan Öz).

⁴⁵ Javad Khalilzadeh-Shirazi and Anwar Shah, 1991, pp.44-46

Meksika, Kore ve Malawi’de vergilemenin işlem maliyetlerinin düşürülmesinde KDV’nin benimsenmesinin başarı sağladığı görülmüştür. Tabii ki gelişmekte olan ülkelerde KDV’nin uygulanması bazı olağandışı zorlukları da ortaya çıkarmaktadır. Tipik bir gelişmekte olan ülkede KDV, kayıtdışı ekonomik sektörlerde gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin büyük bir kısmını kapsamada yetersiz kalmaktadır. Bunun yanında fakirleri vergi ağının dışında tutmak için temel gıda ve ihtiyaç maddeleri genellikle istisnaya tabi tutulmaktadır ki bu durum idari karmaşıklıklara neden olmaktadır⁴⁶.

3. Vergi sisteminin hasılat dışı amaçlar (belirli yatırımlara yönelik vergi ayrıcalıkları tanınması) için kullanılmasının önüne geçilmelidir. Bu vergi tabanını daraltmaktadır⁴⁷. Bu tür uygulamalara ancak uygulama sonucunda elde edilen kazanç katlanılan kaybı geçtiği müddetçe başvurulmalıdır.

3.2.ABD’DE VERGİ UYGULAMALARI

ABD’de gelir üzerinden alınan başlıca iki vergi bireylerin gelirlerinden alınan kişisel gelir vergisi ve kurum kazançlarından alınan kurumlar vergisidir.

3.2.1.Gelir Vergisi

ABD’de gelir vergisi, federal hükümet,eyalet hükümetleri ve bazı yerel yönetimler tarafından tahsil edilmektedir. Eyalet ve yerel yönetimlerde gelir vergisi oranları, federal oranlara göre daha düşüktür. Bunun yanı sıra birkaç eyalette (Nevada, Güney Dakota, Texas, Washington, Wyoming) sıfırdan başlayarak diğerlerinde (Connecticut, Colombia, Iowa, Kuzey Dakota ve Pensilvanya) % 10 ya da daha fazlasına kadar en üst dilim kurumlar vergisi için oldukça önemli oran farklılıkları vardır.⁴⁸

⁴⁶ Javad Khalilzadeh-Shirazi and Anwar Shah, 1991, pp.44-46

⁴⁷ Javad Khalilzadeh-Shirazi and Anwar Shah, 1991, pp.44-46

⁴⁸Tanzi V.& Zee H.H. A Point of View: Coordination of EU Tax Systems and Results of Economic and Monetary Union, s.7.

ABD’de yaşayanların % 50’ye yakını gelir vergisi ödemektedir. Gelir vergisi kanununa göre, ABD vatandaşları ve ülkede ikamet eden yabancılar ABD’de gelir elde etmeleri durumunda gelir vergisi mükellefi sayılmaktadır. Ülkede, çok düşük gelirlili kişiler, hayır işleriyle uğraşan kuruluşlar ve kiliseler vergiden muaf tutulmakta ya da çok düşük oranda vergilendirilmektedir.

ABD’de gelir vergisi mükellefleri beyan açısından dört ayrı gruba ayrılmaktadır. Beyan mükellefiyetinin, yaşa, medeni hale ve kişisel özelliklere göre değiştiği (ayırma ilkesi) ülkede vergiye tabi gelir belirlenirken, öncelikle hangi gelirlerin vergiye tabi olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Mükellefler vergiye tabi gelirlerini beyan ederlerken öncelikle ayarlanmış toplam gelirlerinden kişisel muafiyet tutarını indirmektedirler. Bu tutar ayarlanmış toplam gelirin belirli bir miktarı aşması durumunda aşamalı olarak azaltılmakta ve sıfırlanmaktadır. Kişisel muafiyet tutarı, mükellefin bekar olması durumunda kendisi için; evli ve ortak beyanda kendisi ve eşi için; bakmakla yükümlü olduğu kişiler olduğu takdirde bunlardan kanunda belirtilen özellikleri taşıyanlardan her biri için ayrı ayrı hesap edilmektedir.⁴⁹

Kişisel muafiyet tutarının yanısıra düzenlenmiş gelirlerden standart indirim tutarı da indirilmektedir. Standart indirim tutarı, verginin beyanında olduğu gibi mükelleflerin evli ya da bekar olup olmadıkları ile, evlilikte ayrı ve ortak beyana göre değişmektedir. Vergi mükellefleri standart indirimi düşebileceği gibi, bunun yerine kanunda öngörülen indirimleri de düşebilmektedirler. Bu indirim standart indirimde olduğu gibi mükelleflerin medeni durumuna göre değil, mükellefin gelirini nasıl harcadığına bağlı olarak değişmektedir.⁵⁰ Mükelleflerin toplam gelirlerinden istisna ve indirimleri düşmeleri ile vergiye tabi gelir ortaya çıkmakta ve vergi, artan oranlı bir yapıya sahip olan vergi tarifesine göre hesaplanmaktadır. Ülkede mükelleflerin medeni durumlarına, ayrı ya da ortak beyanlarına göre değişen dört ayrı tarife yapısı bulunmaktadır. Tarifede % 15-% 39,1 arasında değişen beş ayrı

⁴⁹ www.irs.gov.Publication 501, Exemptions, Standard Deduction and Filing Information

⁵⁰ Neil BRUCE, Public Finance and The American Economy, Addison-Wesley Educational Publishers, 1998, s.490.

vergi oranı yer almaktadır. En avantajlı mükellefiyet biçimi, evli ve ortak beyanda bulununlar için tanınmıştır.

ABD gelir vergisi sisteminde alternatif minimum gelir vergisinin de önemli bir yeri bulunmaktadır. Bu uygulama ile hedeflenen yüksek gelirli mükelleflerin gelirlerinin tamamını ya da önemli bir kısmını gelir vergisinden kaçırmalarının önüne geçmektir. Alternatif minimum vergiye ilerleyen kısımda daha ayrıntılı değinilecektir.

Vergiye tabi gelir = Ayarlanmış toplam gelir – kişisel muafiyetler - indirimler

Kişisel muafiyetler: 2001 yılında mükellef, eşi ve haksahibi her bir bağımlı için 2900\$

İndirimler:2001 yılı için; evli ortak beyan 7600 \$, evli ayrı beyan 3800 \$, aile reisi beyanı 6650 \$, bekar 4550 \$. **Ya da İndirimler:** hayır için yapılan bağışlar, mükellefin evi için ödediği ipotekler ve ev satın alınması için ödenen borçlar, eyalet ve yerel yönetimlere ödenen gelir vergileri ve emlak vergileri, sigortalı olmayanların sağlık giderleri, zarar, ziyan ve masraflar.⁵¹

3.2.2.Kurumlar Vergisi

ABD’de kurumlar vergisinin mükellefi tüzel kişiliğe sahip kurumlardır. Bu kurumların sadece ABD’de elde ettikleri gelirler değil, dış ülkelerdeki şubelerinden elde ettikleri gelirler de kurumlar vergisine tabidir. Vergi kanunlarında kurum gelirleri çok geniş kapsamlı olarak tanımlanmış olup, kanunlarda istisna edilmeyen ve kurumun her türlü kaynaktan elde ettiği gelirlerin toplamı olarak ifade edilmiştir. ABD vergi kanunlarında kurum kazançlarında yapılabilecek indirimler ve kurumlar vergisinin matrahının bulunması aşağıdaki gibidir⁵²

⁵¹ Neil BRUCE,a.g.e.s.490.

⁵² Selda AYDIN; ABD Kurumlar Vergisi Uygulaması, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 1999, s.15

ABD’de Kurumlar Vergisi Matrahı ve Kazançtan Yapılan İndirimler;

Brüt Gelir	Hizmet gelirleri,brüt karlar, karpayları, kira gelirleri, faizler, gayrimenkul satış gelirleri,diğer gelirler
	(-)
İndirim ve Zararlar	Gayrimenkul satış zararları, ücret giderleri, tamir-bakım giderleri, şüpheli alacaklar,kira giderleri, vergiler, faiz giderleri, amortisman giderleri, reklam giderleri, çalışanlara ait sosyal güvenlik giderleri, bağış ve yardımlar, kuruluş ve organizasyon giderlerinin finansmanı
<hr/>	
	Özel İndirimlerden Önceki Vergiye Tabi Matrah
	(-)
	Net faaliyet zararları, elde edilen kar payları toplamı
<hr/>	
	Vergiye tabi gelir (matrah)

Vergi matrahı hesaplandıktan sonra alternatif minimum verginin hesap edilmesi gerekir. Alternatif minimum vergi bulunduğundan sonra ödenecek vergi ile karşılaştırılır ve yüksek olan tutar kurumun ödeyeceği vergi olarak tespit edilir.

3.2.3.Alternatif Minimum Vergi Uygulaması

ABD’de alternatif minimum vergi uygulaması hem gelir vergisi için hem de kurumlar vergisi için geçerlidir. Bu vergi ile amaçlanan ödenecek verginin belirli bir tutarın altına inmesini önlemektir.

Mükelleflerin ödeyecekleri alternatif minimum vergi bulunurken kurumlar vergisi matrahına birtakım kalemler eklenmekte ya da çıkarılmaktadır⁵³. Bunlardan birincisi amortisman fazlalığıdır. Amortisman fazlalığı hızlandırılmış amortisman yöntemi ile bulunan amortisman miktarından normal yönteme göre bulunan amortisman miktarının indirilmesi ile bulunmaktadır. Yapılan hesaplamalar sonucu amortisman fazlalığı bulunursa (hızlandırılmış amortisman yöntemi ile bulunan miktar normal yönteme göre bulunandan yüksek çıkarsa) kurumlar vergisi matrahına eklenmekte, aksi halde matrahtan düşülmektedir.

Alternatif minimum vergilendirilebilir gelir bulunurken kurum kazancına eklenen bir başka tutar, madencilik sektörü ile ilgili olan maden amortisman fazlalığıdır. Bu tutar madenlerde yıl içinde hesaplanan amortisman miktarından, madenin yıl sonu değerinin indirilmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Amortisman fazlalığında olduğu gibi maden amortisman fazlalığında da bulunan bu tutar kurumlar vergisi matrahına eklenmektedir.

ABD’de mahalli idareler ve belediyeler tarafından çıkarılan ve vergiden istisna edilen tahvil faizleri kurum kazancına eklenen bir diğer kalemi teşkil etmektedir.⁵⁴ Alternatif minimum vergilendirilebilir gelir bulunurken kurum kazancına eklenen bir diğer tutar ise vadeli satış kazançlarıdır. Normal durumlarda kurumlar vergisi mükellefleri, vadeli satışlar yapmaları durumunda, vadeli satışın ilgili yıla isabet eden tutarını beyan etmektedirler. Ancak, alternatif vergi hesaplanırken bu tutar beyan edilmeyen geliri de kapsamaktadır.

⁵³ Selda AYDIN, ABD Vergi Sisteminde Alternatif Askeri Vergi (Alternative Minimum Tax) Uygulaması, Vergi Sorunları, Mayıs, 1997, Sayı 104, s.20-24.

⁵⁴ Selda AYDIN, a.g.e.s.22.

Kurumlar Vergisi Matrahı (+) veya (-)

Amortisman Fazlalığı
Maden Amortisman Fazlalığı
Mahalli idareler veya Belediyeler Tarafından Çıkarılan Tahvil Faizleri
Vadeli Satış Kazançları
(-)
Vergi istisnası

Alternatif minimum vergilendirilebilir gelir %20

Alternatif asgari vergi
(-)
Hesaplanan kurumlar vergisi

Ödenmesi Gereken Alternatif Asgari Vergi

Kurum kazancından yukarıda belirtilen indirimler yapıldıktan sonra, vergi istisnası düşülmekte ve istisnanın düşürülmesinden sonra bulunan bu tutarla birlikte alternatif minimum vergilendirilebilir gelir matrahına ulaşılmaktadır. Vergi matrahı bulunduktan sonra alternatif minimum vergi oranı matraha uygulanmakta ve alternatif minimum vergi miktarı bulunmaktadır. Bu tutarla kurum kazancı arasındaki fark mükelleflerin ödeyeceği alternatif minimum vergi oranını teşkil etmektedir. Mükelleflerin kendilerine sağlanan ayrıcalıklar karşılığında minimum düzeyde bir vergi ödemelerini garantiye almak amacıyla getirilen alternatif minimum veriye rağmen ABD’de kurumlar vergisi gelirlerinin toplam gelirlere oranı sürekli düşmektedir.

3.2.4.Emlak Vergisi

Emlak vergileri bina ve araziler ile vergilendirilebilir diğer mallardan alınmaktadır. Genellikle yerel idareler tarafından alınan bu vergi, malların emsal piyasa değerleri üzerinden alınmaktadır. Emsal piyasa değerinin yanı sıra emlak vergisi beyan değeri, bazı eyaletlerde, malın değerlendirilme tarihinden önceki 12 aylık değerinin ortalaması iken, bazılarında ise değerlendirilme tarihindeki değeridir. Amerikan yerel idare gelirleri içerisinde önemli bir ağırlığı olan bu vergi I.Dünya Savaşı'na kadar yerel gelirlerin % 90'ından fazlasını oluşturuyor iken , 1990'larda % 80'lerine kadar düşmüş ve 90'lı yılların sonuna gelindiğinde toplam gelirler içerisindeki payları %40'a kadar düşmüştür.⁵⁵

3.3.KIRGIZ CUMHURİYETİ VERGİ SİSTEMİ

Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu 1996 yılında yasalaşmıştır. Ancak kanun ülkenin ekonomik yapısına tam uyum gösterememiştir. Mevzuatın belirsizlikler içermesi, yapılan hukuki düzenlemelerin yeterince uygulamaya geçmemiş olması, vergi idaresi ve yarsısının henüz yeterince örgütlenememiş olması Kırgız Cumhuriyeti Vergi Sistemi'nin önemli eksiklikleri olarak sıralanabilir.⁵⁶

Merkezi plana dayalı ekonomik sistemden piyasa mekanizmasına geçiş yolunda epey mesafe alan Kırgız Cumhuriyetinde karşılaşılan en önemli sorunlardan biri, yapılan hukuki düzenlemelerin yeterince uygulamaya geçmemesidir. Bu durum sadece Kırgızistan'ın değil gelişmekte olan hemen hemen bütün ülkelerin ortak sorunudur. Yapılan araştırmalara göre geçiş dönemi yaşayan ülkelerde rastlanan hukuki eksiklikler ana başlıklar halinde şöyle sıralanabilir:⁵⁷

⁵⁵ Levent ÜNLÜ, Amerika Birleşik Devletlerinde Uygulanan Mal Vergisi, Yaklaşım , Yıl 9, Sayı 106,s.121.

⁵⁶ Mehmet Yüce, Kırgız Cumhuriyeti Vergi Sistemi s.1,(www.akademikbakis.org/pdfs/7/KCvergi.pdf, Erişim Tarihi: 30.09.2007).

⁵⁷ Şahin Yaman, 2002, "Türk Cumhuriyetlerinde Ekonomik Reformların 10 Yılı", Dış Ticaret Dergisi, Ocak Özel Sayısı, s:16.

- Hukukun üstünlüğü kuralına uyulmaması,
- Mevzuatın muğlaklığı ve belirsizlik içermesi,
- Yanlı ve tarafsızlığını koruyamayan yargı organları,
- Bürokratik kayırmacılık,
- Hukuki rejimin şeffaf olmaması,
- Hukuk ve mevzuat oluşum sürecine özel sektörün katılmaması,
- Aşırı düzenleme ve kontrol,
- Kamu görevlilerinin sorumluluk duygusu taşımamaları,
- Hukuk sistemini tahmin edilemeyen gelişmeler içermesi.

Kırgız Cumhuriyeti'nde merkezi idarece tahsil edilen temel vergilerden olan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi üzerinde durulacaktır.

3.3.1.Gelir Vergisi

Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu ilke olarak gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesi benimsemiştir.Başlangıçta altı dilim olarak tespit edilen vergi tarifesi, 14 Temmuz 2001 tarih ve 75 nolu, 7 Aralık 2001 tarih ve 105 nolu, 7 Aralık 2001 tarih ve 106 nolu kanunlarla değişerek iki dilimli tarifeye dönüşmüştür (KCVK. Mad. 89).

Bir takvim yılı içinde elde edilen ve vergiye tabi olan toplam gelir, şu tarifeye göre vergilendirilmektedir (aylık tarife). Aylık asgari ücretin 50 katına kadar ki gelir toplamından %10, aylık asgari ücretin 50 katından fazlası, 50 kat aylık asgari ücretin vergisi artı 50 katından fazlası için % 20.

Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu'nda başlangıçta altı dilim olan vergi tarifesinin iki dilimli tarifeye dönüştürülmesi ile artan oranlı tarife özelliğini yitirmiştir. Daha çok gizli artan oranlı tarife özelliği göstermeye başlamıştır. Gizli artan oranlı tarifede bazı işlemler düz oranlı gibi görünse de gerçekte artan oranlılık

vardır. Örneğin en az geçim indirimi mükellefin gelirinin bir kısmını vergi dışında bıraktığı için gizli artan oranlılık söz konusudur.

Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu'na bakıldığında en az geçim indiriminin yaygın olduğu görülmektedir. Bu durum dilim ve oran sayısı azaltılarak artan oranlılıktan uzaklaştırılan Kırgız vergi tarifesinin eksikliğini kısmen kapatmıştır. Kırgız Vergi Sistemi ücretlilere sakat muaflığı, gazi indirimi gibi bir çok vergi kolaylığı sağlamaktadır.

Artan oranlı tarifenin etkisi gelir vergisinin sedüler yada üniter sistem oluşuna göre de değişmektedir. Sedüler gelir vergisi sisteminde vergiye tabi tutulacak gelirler sedüller halinde belirlenerek, her bir sedül vergi bakımından ayrı ayrı artan oranlı tarifeye tabi tutulur. Üniter gelir vergisi sisteminde ise, her türlü kazanç ve irat toplanmakta, bu toplamdan mükellefin kişisel ve ailevi durumuna göre gerekli indirimler ve vergi ödeme gücüne ulaşılmakta kullanılan diğer araçlar uygulandıktan sonra kalan kısma artan oranlı gelir vergisi uygulanmaktadır. Böylece artan oranlı tarife etkinliğini daha iyi göstermektedir. Kırgızistan'da üniter gelir vergisi sistemi uygulanmaktadır. Bu da ödeme gücü ilkesi açısından olumlu bir tercih olmuştur.⁵⁸

Kırgız Vergi Sistemi'nde en az geçim indirimi, ayırma kuramı, artan oranlılık gibi uygulamalara yer verilmesi vergilemede ödeme gücü ilkesinin dikkate alındığını göstermektedir. Ancak ödeme gücü ilkesinin etkinliği toplumsal disiplin ile mümkün olacaktır. Toplumsal disiplinin oluşması ise, toplumu oluşturan bireylerin ve yetkili kimselerin kendilerine düşen yükümlülükleri yerine getirmeleri, yasaları uygulamada titiz davranmaları ile mümkün olacaktır. Kırgızistan'da toplumsal disiplinin olduğunu söylemek pek doğru olmayacaktır. Vergi idaresi ve yargısının örgütlenmede yetersiz kalması ödeme gücü ilkesinin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Bunlara rağmen Kırgızistan'da gelir vergisi beyana dayalı olarak toplanmaktadır. Vergi idaresinin etkin çalışmadığı, mükellefiyet bilincinin tam

⁵⁸ Mehmet Yüce, s:15, (www.akademikbakis.org/pdfs/7/KCvergi.pdf, Erişim Tarihi: 30.09.2007).

olarak oluşmadığı, kayıt ve belge sisteminin yetersiz kaldığı düşünüldüğünde Kırgızistan’da vergilemenin beyan esasına dayandırılması gelir vergisinin etkinliğini azaltmaktadır. Toplam vergi gelirleri içinde gelir vergisinin payının % 10’larda kalması bunun bir kanıtıdır.

3.3.2.Kurumlar Vergisi

Kayıt sistemleri daha sağlıklı olması, ortaklarından bağımsız bir şahsiyete sahip olmaları dolayısıyla vergiye karşı daha az reaksiyon göstermeleri, denetlenmelerinin nispeten kolay olması gibi nedenlerle tüzel kişilerin gelirlerini hedef alan kurumlar vergisi aslında gelişmekte olan ülkeler açısından uygun bir yükümlülük şeklidir. Buna rağmen Kırgızistan’da toplam vergi gelirleri içinde kurumlar vergisinin payı oldukça düşük kalmıştır. Bundan bir taraftan ekonomik krizden etkilenen birçok yerli işletmenin üretimini durdurmuş olmasının diğer taraftan yabancı sermayenin teşviki için yabancı sermayeli kurumlara tanınan bir takım vergisel kolaylıklarının payları büyük olduğu kanısındayım.⁵⁹

Gerçekten, bir taraftan ulusal yatırımların yok denecek kadar az olması diğer taraftan milli imkanların yokluğu nedeniyle ekonomik büyümenin yabancı sermayeye bağlı olması, Kırgız hükümetinin bir takım kolaylıklar sağlayarak ülkeyi yabancı sermayeye için cazip bir merkez haline getirmeye zorlaşmıştır. 1996 yılında Kırgızistan’da yapılan toplam sermaye yatırımında yabancı kredi ve yatırımların payı % 67.6, 1997 yılında %76.3, 1998 yılında %46.6, 1999 yılında %54.2, 2000 yılında ise % 51.9 olmuştur.⁶⁰ Yabancı yatırımların “Yabancı Yatırımlar Hakkında Kanun” çerçevesinde tanınan vergisel teşvikler göz önüne alındığından toplam vergi gelirleri içinde kurumlar vergisinin payının düşük olması en önemli nedeni ortaya çıkmaktadır.

⁵⁹ Mehmet Yüce, s:16, (www.akademikbakis.org/pdfs/7/KCvergi.pdf, Erişim Tarihi: 30.09.2007).

⁶⁰ Turar Koyçiyev, “Kırgızistan Ekonomisi: Durum, İşbirliği, Küçük ve Orta İşletmecilik”, I.Avrasya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Kongresi (23-26 Haziran 2001 Bişkek-Kırgızistan), Ankara:Tika Yayınlar 2001: 350

Kırgızistan'da kurumlar vergi oranı makul bir seviyede olup (%20), kurumsallaşmayı teşvik etmektedir. Kurumlar vergisinin dikkat çeken bir yönü de genel anlamda istisna ve muafiyetlere çok az yer verilmiş olmasıdır. Bu da verginin genellik ilkesine uyum açısından olumlu bir göstergedir. Çalışanların % 50'inden fazlasını kör ve sağırın oluşturduğu kurumların (KCVK mad. 106) vergiden muaf tutulması, kurumlar vergisi objektif karakterinin yumuşatarak vergiye sosyal bir anlam kazandırmıştır. Son olarak, K.C.V.K.'nu kurumlar vergisine fazla yer ayırmamış, bu vergiye ilişkin düzenlemelerde teferruata girmemiş ve yasal düzenlemelerde bir çok muğlak ifadeler yer vermiştir. Tüm bu olumsuzluklara rağmen, K.C.V.K. tüzel kişileri ağır bir vergilendirmeye tabi tutmamış, aksine kurumsallaşmayı teşvik etmiştir.⁶¹

3.3.3.Katma Değer Vergisi

Gelişmekte olan ülkelerde Katma Değer Vergisi'nin faydalı olması bazı koşullara bağlıdır. Bu koşullar muhasebe kayıtlarının düzenli ve güvenilir olması, belge düzeninin olması, toplumda vergi bilincinin yerleşmesi, denetim elemanlarının yeterli sayıda olması olarak kısaca sıralanabilir.

Henüz piyasa ekonomisine adapte olmaya çalışan, sosyalist bir ekonomik sistemin mirasını tamamen bünyesinde bulunduran bir idari yapılanmaya sahip, kayıt ve belge sisteminin yaygın olmadığı, vergi denetimlerinin etkin yapılmadığı, imalat sektörünün henüz yeterli gelişme göstermediği, perakende ticaretin dağınık bir şekilde köşe başlarında ve yol kenarlarında yapıldığı Kırgızistan'da Katma Değer Vergisi'nin etkin bir şekilde uygulandığı söylemek mümkün değildir. Buna rağmen, ülkede toplam vergi gelirleri içinde Katma değer Vergisi payı oldukça yüksektir. Bu paradoksal durum gelir ve kurumlar vergisinin yapısı ve sağlıklı bir şekilde

⁶¹ Mehmet Yüce, s.16, (www.akademikbakis.org/pdfs/7/KCvergi.pdf, Erişim Tarihi: 30.09.2007).

işlememesiyle açıklanabilir. Öncelikle gelir vergisinde matrah hesaplanırken, verginin mali fonksiyonu göz ardı edilircesine gelişmiş ülkelerde bile uygulamasına ender rastlanacak şekilde cömertçe bir takım indirimlere yer verilmiş olması, bağımsızlık sonrası meydana gelen ve hala etkisini sürdüren ekonomik kriz sonucu sanayinin çökmesi, tarım ve hayvancılıkta üretimin gerilemesi, ülkeye yabancı sermaye'nin gelişini sağlamak amacıyla yabancı sermayeli kurumlara tanınan vergisel kolaylıklar gibi bir takım uygulamaların gelir ve kurumlar vergisinin hasılatını önemli ölçüde azaltması, doğal olarak toplam vergi gelirleri içinde oransal olarak KDV'yi ön plana çıkarmıştır. Buna rağmen KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı göz önüne alındığından, tüm olumsuz şartlara karşın, Kırgızistan'ın bu verginin uygulaması konusunda göstermiş olduğu başarıyı görmek gerekir. Diğer taraftan vergi yükünün tamamını nihai tüketici üzerinde bırakan ve dolaylı vergilerin vergi adaleti açısından taşıdığı olumsuz tüm yanlarını bünyesinde barındıran Katma Değer Vergisi'nde -zorunlu tüketim maddeleri dahil olmak üzere- sabit oran (%20) kabul edilmiş olması, gelir dağılımının bozuk ve yoksulluğun %50 üzerinde olduğu ülkede bilhassa gelir düzeyi düşük kesimler üzerine yoğun vergi baskısının oluşmasına ve kayıt dışı ekonominin yaygınlaşmasına neden olmaktadır.⁶²

3.4.ALMAN YA'DA VERGİ REFORMU ÇALIŞMALARI

Vergi sistemleri, toplumdaki gelişmelere, ekonomik ve sosyal politikadaki değişmelere paralel olarak zaman zaman reform ihtiyacı duymaktadır. Almanya'da da bu gelişme ve değişmeler nedeniyle vergi sisteminin reforma tabi tutulduğu görülmektedir.

Günümüz Alman vergi sisteminin oluşumu ile ilgili olarak, 1995 yılında Federal Maliye Bakanlığı organizasyon yapısında gerçekleştirilmeye başlayan değişiklikler 2000'li yıllarda vergilerdeki değişikliklerle devam etmiş, 2001 yılının

⁶² Mehmet Yüce, s.17, (www.akademikbakis.org/pdfs/7/KCvergi.pdf, Erişim Tarihi: 30.09.2007).

sonunda eyaletlerin orta seviyeli yönetimlerinin başına atamalarla ilgili olarak Anayasa değişikliği de yapılmıştır.⁶³

“Modern Devlet – Modern Yönetim” programına paralel olarak, “geleceğin güvence altına alınması için değişim” adı verilen reform çalışmaları çerçevesinde Temmuz 2000’de kabul edilen “Vergi Reformu 2000” ile 2005 yılına kadar vergi mükelleflerinin vergi yükünün kademeli bir şekilde indirilmesi öngörülmüştür. İndirimler üç aşamada 2002, 2003 ile 2005 yıllarında yapılacak ve 1998 yılındaki duruma göre mükelleflerin vergi yükü 93 milyar mark azalacaktı. Vergi reform çalışmalarına paralel olarak federal bütçede de orta vadeli mali planlama ile 2000 yılından itibaren dört yıl içinde 160 milyar marktan fazla tasarruf sağlanması öngörülmüştür.⁶⁴ Yine, 2000’li yıllardan itibaren başlatılan çeşitli reform projeleri arasında yer alan “Ekolojik Vergi Reformu” ile emeklilik sigortasının finansmanına katkıda bulunmak suretiyle, iş piyasasının yükünü azaltarak uluslar arası rekabet yeteneğinin artırılması ve sosyal sigorta primlerinin düşürülmesi hedeflenmiştir.⁶⁵

Vergi reform paketi ile istihdamın sürekliliği ve artırılması sağlanmak istenilmiş; vergiye gönüllü uyumun temini amaçlanmıştır.⁶⁶

Daha sonra vergi reform uygulamasının ilk aşaması öne çekilerek 2001 yılından başlatılmıştır.⁶⁷ Ancak, sel felaketi nedeniyle, 2003 yılı uygulamaları 2004 yılına ertelenmiştir. 2003 yılı sonuna doğru Alman ekonomisi ile ilgili olarak “The Economist” dergisi aşağıdaki yorumu yapmaktadır,⁶⁸

⁶³ Das Bundesministerium der Finanzen, Aufgaben und Organisation, Bonn, 1995.

⁶⁴ Federal Hükümet, İşte Almanya, Societatsverlag, 2000, s.139.

⁶⁵ İsmail Can, “Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri” <http://193.255.144.134/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, s.46, (Erişim Tarihi: 16.09.2007).

⁶⁶ Ali Değirmendereli, “Vergi Reformu 2000 (Steuerreform 2000) Vergi İndirimleri Konusunda Almanya’daki Gelişmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği, Sayı 181, Ekim 2003, s.121.

⁶⁷ Bundesministerium der Finanzen, Innenansichten-Die Steuerreform 2000, Berlin, 2001, s.4.

⁶⁸ The Economist, “A Long, Hard Climb”, October 18th-24th.2003,s.28.

“Ekonomi, bürokrasinin fazlalığı, kural çokluğu ve sayısız vergilerle kötüleşti. Yaklaşık üç milyon civarındaki kamu personeli sayısı oldukça yavaş bir tempoda azaltılıyor. Vergi tevkifatları düşürülmesine rağmen, kurumlar ve gelir vergisi hala bu ülkede yaşamayı ve iş yapmayı pahalı hale getirmekten alıkoyamıyor. Ortalama büyüme oranında 1970’den bu yana her 10 yılda bir önemli düşüş meydana geldi.”

Yine aynı derginin 2004 yıllığında yer alan bir grafikte “Avrupanın hasta adamı” başlığı altında, İngiltere, Fransa Almanya ile Avrupa Birliği’ndeki “Reel Gayri Safi Yurtiçi Hasıla” seyri yıllar itibariyle gösterilmekte ve 1998’den sonra en düşük gelişmenin Almanya’da olduğu belirtilmektedir.⁶⁹

Almanya ekonomisindeki olumsuz gelişmeler üzerine yeni bir reform paketi “Gündem 2010” uygulamaya konulmuştur. Bu yeni reform paketinde “Düşük vergiler- büyümeyi birlikte finanse” hedefine yönelik olarak şu esaslara yer verilmiş bulunmaktadır,⁷⁰

- Çalışanlar ve iş yerleri üzerindeki vergi yükü vergi reformu ile getirilen indirimlerle azaltılacaktır.
- Vergi kaçırانlarla vergi ahlakı arasında bir köprü kurulacaktır.

Ücretli kesim için 1998’de %25,9 olan ve 2003’te %19,9 olarak uygulanan oran 1 Ocak 2004’ten itibaren %16’ya çekilmektedir. En yüksek vergi oranı ise 1998’de %53 iken 2004’de %45’e indirilmektedir. Bu oranlar 2005’te sırasıyla %15 ve %42’ye indirilmiştir. Vergi indirimlerinin toplam tutarının 2004’te 15 milyar Euro, 2005’te de 6,5 milyar Euro’yu bulması hedeflenmiştir.⁷¹

⁶⁹ The Economist, The World in 2004, London, 2003, s.37.

⁷⁰ The Federal Government, Annual Report of the Federal Government of Germany 2002/2003 Germany is Taking Action”, Berlin, August 2003, s.11.

⁷¹ The Federal Government, Agenda 2010 Questions and Answers, Berlin, February, 2004, s.9.

Mahalli idarelere daha fazla kaynak sağlanması da “Gündem 2010” un hedefleri arasında bulunmaktadır. Bu amaçla 19 Aralık 2003’te yürürlüğe konulan yasa ile yerel yönetimlerin çeşitli vergilerden aldıkları paylar arttırılmaktadır.⁷²

Vergi kaçırınlarla vergi ahlakı arasında kurulmak istenen köprü çerçevesinde 23 Aralık 2003 tarihinde yürürlüğe konulan bir yasa ile vergi affı öngörölmüş bulunmaktadır. Yasadan yararlanılabilmesi için 1993-2002 yılları beyan dönemlerine ilişkin olarak yurt içinde kara para kazanıp yüksek faiz karşılığı çalıştıran ve özellikle Almanya dışına vergilendirilmemek için kaçırılan paranın ülkeye getirilmesi ve belli süreler içinde hesaplanacak verginin ödenmesi gerekmektedir. Yasaya göre beyan dışı bırakılan gelir, kurumlar, veraset ve katma değer vergilerinin “Cezai Yaptırımlardan Arındırıcı Beyan” adı verilen beyanname ile 2004 yılı içinde beyanı halinde %25, 2005 yılının üçüncü ayı sonuna kadar bildirimde bulunulması durumunda da %35 oranında vergi alınacak; ilgililer hakkında cezai takibat yapılmadığı gibi vergilere gecikme faizi uygulanmayacaktır.⁷³

3.4.1.Almanya’da Vergi Gelirlerine İlişkin Veriler

Almanya da kamu harcamalarının karşılanmasında vergi gelirlerinin önemli bir yeri bulunmaktadır. Ancak son yıllarda büyük ölçüde borçlanma trendine de girilmiş bulunmaktadır. Aşağıda tablo-3.1’in incelenmesinde de görüleceği üzere 2000 yılına göre 2004 yılında toplam kamu kesimi harcamalarında %42’lik bir artış olacağı tahmin edilmesine rağmen toplam gelirlerde %2’lik bir azalış ortaya çıkacağı

⁷² www.bundesfinanzministerium.de, “Gemeindefinanzreformgesetz”, Januar, 2004; The Federal Government, Annual Report of the Federal Government of Germany 2002/2003 Germany is Taking Action, Berlin, August, 2003, s.11.

⁷³ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht 01.2004, Berlin, 2004, s.63; <http://www2.dw-world.de/turkish/wirtschaft>; Bundesministerium der Finanzen, “Merkblatt zur - Anwendung des Gesetzes über die strafbefreiende Erklärung- Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG)”, 3 Februar 2004; Bundesministerium der Finanzen, “Strafbefreiende Erklärung”, Berlin.

hesaplanmaktadır. Bu duruma göre de toplam mali açığın %100'e yakın bir oranda artış göstermesi beklenmektedir.⁷⁴

Söz konusu tabloda görülen mali açığın 0,3 milyar €'luk kısmı ufaklık para ihtiyacının karşılanması için madeni para basılmak suretiyle emisyon yoluyla sağlanacağı tahmin olunmaktadır. Yine tabloda 2004 yılı ile ilgili olarak , 227 milyar €'luk Federal Devlet gelirlerinin 197 milyar €'luk bölümü vergi, 30 milyar €'luk bölümü de ekonomik faaliyetler, faiz gelirleri ve kredi geri dönüşümleri gibi diğer gelirlerden oluşmaktadır.⁷⁵

Tablo 3.1-Almanya'da Kamu Bütçe Dengesi (Milyar €)

Türü	Masraflar		Gelirler		Mali Açık	
	2000	2004*	2000	2004*	2000	2004*
Federal devlet	244,4	257,0	220,5	227,0	-23,9	-29,0
Eyaletler	250,7	258,0	240,4	228,0	-10,4	-30,0
Mahalli idareler	146,1	148,0	148,0	142,0	1,9	-6,0
Kamu kesimi toplamı	599,1	623,0	565,1	554,0	-34,0	-69,0

(*)2004 yılı tahmin

Kaynak: Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht des BMF April 2004, Berlin, 2004, s.92

Alman Anayasası'na göre eyaletler ve mahalli idareler kendileri tarafından toplanan vergilerin oranlarını belirleyebilmekte, ancak müşterek olup da paylaşılan vergiler yönünden alacakları payları tespit imkanları bulunmamaktadır. Bu itibarla, mali bakımdan güçlü eyaletlerle daha güçsüz eyaletler arasındaki farklılığın giderilmesi çeşitli yöntemlerle idareler arası transferlerle sağlanmaktadır. Bunun için üç yöntem bulunmaktadır,⁷⁶

⁷⁴ İsmail Can, s.48, (<http://193.255.144.134/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, Erişim Tarihi: 16.09.2007).

⁷⁵ Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht des BMF April 2004, Berlin, 2004, s.92.

⁷⁶ Ülkü Arıkboğa, Yönetimler Arası Mali İlişkiler, Yaylacık Mat. İstanbul, 2004, s.76.

- Katma değer vergisinden eyaletlere ayrılan kısmının üçte ikisi nüfusa göre eyaletlere paylaştırılmakta, kalan üçte biri de transfer yoluyla daha güçsüz eyaletlere dağıtılmaktadır.
- Tespit edilen eyaletlerin “kişi başına mali kapasite ortalaması” na göre “standart eşleşme ölçütü” altındaki eyaletlere, diğerlerinin yardımıyla bulunması sağlanmaktadır.
- Federal devlet, yukarıda belirtilen transferlere rağmen gelir yetersizliği içinde olan eyaletlere “tamamlayıcı yardım” veya bunların özel ihtiyaçları için doğrudan yardım yapmaktadır.

Tablo 3.2- Almanya’da Yıllar İtibariyle Vergi Yükü ve Vasıtasız-Vasıtalı Vergilerin Oranı

Yıl	Vergi Gelirleri	Mali Yükümler*	Vasıtasız Vergiler	Vasıtalı Vergiler
1970	23,5	35,6	53,6	46,4
1980	24,5	40,7	58,5	41,5
1990	22,1	38,2	56,7	43,3
2000	24,6	43,2	52,1	47,9
2001	23,0	41,5	49,0	51,0
2002	22,6	41,1	47,9	52,1
2003**	22,0	41,0	47,4	52,6
2004***	22,0	40,0	48,1	51,9

(*) Genel vergi yükü olup, ulusal düzeydeki kamu gelirlerine göre hesaplanmıştır.

(**) Kasım 2003 itibariyle geçici rakamlar.

(***) Tahmin.

Kaynak: Bundesministerium der Finanzen, Monatsbericht 03.2004, s.96.

Almanya’da yıllar itibariyle vergi yükü ile vergi yapısının vasıtasız ve vasıtalı vergiler itibariyle oranları tablo-3.2’de gösterilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı üzere

2001 yılından itibaren denge vasıtasız vergiler aleyhine bozulmuştur.⁷⁷ Almanya'da verginin yapısı, 1980 yılında %58,5 vasıtasız vergilerden oluşurken, bu oran 2003 yılında %47,4'e düşmüştür. Vergi yükü de 2003 yılı itibariyle %22'dir.⁷⁸

Almanya'da halen 37 değişik ad altında vergi bulunmaktadır. Günümüze kadar da 27 çeşit verginin yürürlüğü sona erdirilmiş veya süreleri dolduğu için uygulama imkanı kalmamıştır.⁷⁹

3.5.DÜNYA UYGULAMALARI İÇİN GENEL BİR SONUÇ

1. Vergi reformuna giden ülkeler uluslar arası rekabet güçlerini artırmak için dış ticaretten aldıkları yüksek vergileri düşürmekte, tüketim vergilerini yükselterek vergi hasılatını artırma yoluna gitmektedirler. Tüketim vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki etkileri düşünüldüğünde bu uygulama adil gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir.
2. Gelişmekte olan ülkeler yatırımları teşvik etmek, bölgesel gelişme sağlamak ve istihdam gibi nedenlerle sık sık vergi muafiyetleri ve istisnaları sağlamaktadırlar. Ancak, kötü uygulamaları yüzünden yarardan çok zarar getirebilen bu uygulamalar diğer faaliyetlerin yüksek oranla vergilendirilmesine sebep olmakta vergi adaletini ve gelir dağılımını bozmaktadır.
3. Vergi reformlarının başlıca amacı vergi tabanını genişletmek ve vergi oranlarını düşürmek olmalıdır. Vergi tabanının genişletilmesi ve vergi oranlarının düşürülmesi hem vergi kaçakçılığını engelleyecek hem vergi

⁷⁷ İsmail Can, s.50, (<http://193.255.144.134/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, Erişim Tarihi: 16.09.2007).

⁷⁸ İsmail Can, s.55, (<http://193.255.144.134/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, Erişim Tarihi: 16.09.2007).

⁷⁹ İsmail Can, s.54, (<http://193.255.144.134/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, Erişim Tarihi: 16.09.2007).

hasılatını arttıracak hem de gelir dağılımına vergilerin olumsuz etkilerini azaltacaktır.

4. Gelişmekte olan ülkelerde vergi reformlarının en önemli unsuru Katma Değer Vergisi olarak görülmektedir. Katma Değer Vergisi geniş tabanlı bir tüketim vergisi olması, tasarrufları teşvik etmesi, doğruluğu kanıtlanabilir işlem kayıtları yoluyla diğer vergilerin tahsilatını iyileştirmesi özellikleri ile kamu gelirlerinde artış sağlamaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerde Katma Değer Vergisi kayıtdışı ekonomik faaliyetleri kapsamada yetersiz kalmaktadır. Ayrıca düşük gelirli vergi ağı dışında tutmak için temel gıda ve ihtiyat malzemelerini vergilendirmemek veya düşük vergilendirmek gerekmektedir ki bu da uygulamada zorluklar çıkarmaktadır.
5. ABD’de vergi uygulamalarına baktığımızda verginin tarafsızlığını sağlayıcı ilkelerden olan “ayırma ilkesi”nin gelir vergisi uygulamalarında çok önemli yeri olduğunu görürüz. ABD’de gelir vergisi mükellefleri gelirlerini beyan ederken gruplara ayrılır; medeni hale, yaşa, kişisel özelliklere göre ödenen vergi değişir. Bu şekilde bir vergi uygulaması gelir dağılımı eşitsizliklerini giderme de etkilidir.
6. ABD gelir vergisi uygulamalarında vergi indirimleri de önemli yer tutar. Mükellefler vergiye tabi gelirlerini beyan ederken öncelikle toplam gelirlerinden kişisel muafiyet tutarını indirirler. Bu kişisel muafiyet tutarı kişinin geliri belirli bir tutarın üstüne çıktığında kademe kademe azaltılmakta ve sıfırlanmaktadır. Bu tür uygulamalar düşük gelirli üzerindeki vergi yükünü hafifletmektedir. Ayrıca kişisel muafiyet tutarı mükelleflerin bekar olması, evli olması, evli-ortak beyanda bulunmaları veya evli-ayrı beyanda bulunmalarına göre değişmektedir.

ABD’de kişisel muafiyetin yanı sıra, gelirlerden standart indirimde yapılmaktadır. Standart indirimde mükelleflerin evli, bekar olmalarına, evlilikte ayrı veya ortak beyana göre değişmektedir. Mükelleflerin

gelirlerinden istisna ve indirimler düşüldükten sonra ortaya çıkan gelir artan oranlı bir vergi tarifesi ile vergilendirilmektedir.

7. ABD’de vergi sisteminde alternatif minimum verginin de önemli bir yeri vardır. Bu uygulama ile yüksek gelirli mükelleflerin gelirlerini gelir vergisinden ve kurumlar vergisinden kaçırmaları engellenmeye çalışılır. Yüksek gelirlileri vergilendiren bu vergi gelir dağılımı adaletini sağlamada önemlidir.
8. ABD vergi sisteminin bir diğer özelliği de emlak vergilerinin yerel idare gelirleri içinde önemli bir yerinin olmasıdır. Emlak vergileri yerel gelirlerin % 40’ını oluşturur. Genelde emlak sahiplerinin yüksek gelir grupları olduğu düşünüldüğünde bu vergi gelir dağılımını olumlu etkilemektedir.
9. Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu, serbest piyasa ekonomisi ile uyum içine olan çağdaş bir kanun olmakla beraber, ülke serbest piyasa ekonomisine tam olarak geçiş yapamadığı için vergi mevzuatı ile ekonomik yapısı arasında uyumsuzluklar mevcuttur.
10. Ülke vergi mevzuatı ile ekonomik yapısı arasındaki kopukluğu gidermek için bazı yasalar çıkarmış, ancak bu yasalar bir bütünlük içerisinde olmadığı için birbiri ile çelişir hale gelmiştir.
11. Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu, vergilemede ödeme gücü ilkesi üzerinde önemle durmuştur. Ancak, vergi idaresi ve yargısı yeterince örgütlenemediği için yasada gösterilen özen uygulamada gösterilmemektedir.
12. Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu’nda, kurumlar vergisi ile ilgili düzenlemelere yeterince yer verilmemiş ve kurumlar vergisinin oranı düşük kalmıştır.

13. Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu, kayıt ve belge düzeni henüz yerleşmemiş olmasına rağmen KDV'nin uygulaması konusunda oldukça başarılı olmuştur.
14. Kırgız vergi sisteminin sadece vergi kanunu açısından değil, vergi idaresi ve vergi yargısı açısından da yeniden yapılandırılması gerekmektedir.
15. Almanya'da toplumsal gelişme ve değişimleri dikkate alarak vergi sisteminde düzenlemeler yapmıştır. Hazırlanan “ Modern Devlet-Modern Yönetim” programına paralel olarak “geleceğin güvence altına alınması için değişim” adıyla anılan reform çalışmaları çerçevesinde gerçekleştirilen “Vergi reformu 2000” ile 2005 yılına kadar vergi mükelleflerinin vergi yükünün kademeli bir şekilde indirilmesi öngörülmüştür. Yine bu reform paketi ile istihdamın sürekliliği ve artırılması ile vergiye gönüllü uyumun temini de amaçlanmıştır. Ancak, sel felaketiyle birlikte ortaya çıkan ekonomik olumsuzlukların programı aksatması üzerine 2003 yılında “ Gündem 2010” adıyla yeni bir reform paketi ortaya konulmuştur. Bununla, düşük vergilerle büyümeyi finanse ederek, yatırımları hızlandırmak suretiyle istihdamı arttırmak ve işsizliği azaltmak hedeflenmiştir. Bu arada, 1993-2002 beyan dönemine ilişkin vergilendirilmemiş kazançlar için vergi affi niteliğinde bir düzenleme de yapılmıştır.⁸⁰

⁸⁰ İsmail Can, s.55, (<http://193.255.144.134/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, Erişim Tarihi: 16.09.2007).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ SİSTEMİNİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ ve TÜRLERİNE GÖRE GELİR DAĞILIMI

4.1.TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

Türkiye’de 1925’te Aşar vergisi kaldırılmış ve yerine 1926-1949 yılları arasında uygulanan Kazanç Vergisi getirilmiştir. Ancak tarım sektörünün ağırlıklı olduğu o dönemde aşar vergisinin kaldırılıp çağdaş bir vergicilik denemesi olan kazanç vergisinin getirilmesi verginin amacını yerine getirmesini engellemiştir. Kazanç vergisini uygulanması sırasında ortaya çıkan olumsuzluklar şunlardır;

- Ekonomik yapı ve vergi sistemi arasındaki ilişki kopmuş,
- Vergi karine usulüne ve ücrete endeksli vergi yapısına dönüşmüştür.

1949 yılında Kazanç Vergisi kaldırılıp yerine gelir vergisi, kurumlar vergisi ve esnaf vergisi getirilmiştir. Bu vergilerin getirilmesi ile çağdaş bir vergi sistemine geçilmesi amaçlanmış, gelir vergisine artan oranlı bir yapı kazandırılması, kurum kazançlarından ayrı bir vergi alınması ve karine usulünün terk edilmesi yoluna gidilmiştir. Esnaf vergisi 1955 yılında yürürlükten kaldırılarak gelir vergisi içine yerleştirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu 1960’ta tekrar ele alınmış ve kapsamlı değişikliklere uğramıştır. Bu değişiklikler ana hatlarıyla şöyle sıralanabilir;⁸¹

- Tarım kazançları vergi sistemine dahil edilmiş,

⁸¹DPT Vergi, (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu), DPT Yayınları, Ankara, 1996, s.30.

- Yatırım indirimi ve hızlandırılmış amortisman kurumu sisteme yerleştirilmiş,
- Düşük gelirli grupların vergi yükünü azaltmaya yönelik olarak vergi tarifelerinin yeniden düzenlenmesi ve en az geçim indiriminin değerinin artırılması yoluna gidilmiş,
- Sistemin işleyişi açısından önemli olan servet beyanı esası getirilmiş, ayrıca ortalama kar haddi esasına işlevsellik kazandırılmıştır.

Tarım kazançları vergi sistemine dahil edilmekle beraber ilerleyen yıllarda zirai kazançlardaki muafiyet ve istisnalar genişletilmiştir. 1980'lerden sonra uygulamaya konulan politikalar özel sektörü teşvik edici, rekabete dayanan politikalar olmuş, devlet öncülüğünde sermaye birikimi sağlamaya yönelik politikalar terk edilmiştir. Uygulanan politikaların değişmesi vergi kanunlarında da değişiklikler yapılmasını gerektirmiştir.

Vergi kanunlarında yapılan değişiklikleri yönlendiren siyasal felsefenin uygulamaları aşağıdaki şekilde özetlenebilir.⁸²

- Kamu kesiminin özel ekonomiden vergi yoluyla kaynak toplama fonksiyonu azaltılarak, özel sermaye birikimi teşvik edilmek istenmiş ve bunun için de tasarruf eğilimi daha yüksek olduğu gerekçesiyle yüksek gelirli grupların vergi yükü düşürülmüştür. Öte yandan küçük ve orta ölçekli sermaye kesimleri ile ücretli sınıfın vergi yükü arttırılmıştır.
- Türk vergi sistemini en önemli kontrol araçlarından olan servet beyanı uygulamasına son verilmiştir. Böylece yükümlüler vergi kaçırmaya teşvik edilmiştir.

⁸² DPT Vergi, 1996, s.34.

Bu tür uygulamalarla ekonominin gelişmesi sağlanmaya çalışılmış, ancak verginin sosyal hayata etkileri dikkate alınmamıştır. Diğer bir deyişle, verginin tarafsızlığı zedelenmiştir.

Gelir dağılımında adaletin sağlanmasında verginin tarafsızlığının önemini dikkate alarak verginin tarafsızlığını sağlayıcı ilkeler ve ülkemizdeki durum üzerinde duralım. Bu ilkeler en az geçim indirimi, artan oranlı tarife, ayırma ilkesi ve vergi istisna ve muafiyetleridir. Şimdi bunları ayrı ayrı inceleyelim.

4.1.1.En Az Geçim İndirimi ve Türkiye’de 1986 Yılına Kadar Mevcut Uygulamalara Bir Göz Atış

Vergi kurallarından biri olan iktidar kuralına göre bireyin ödeyeceği vergi ile geliri arasında fonksiyonel bir ilişki olması gerekir. Yani kişilerin ödeyeceği vergi ödeme güçlerine göre belirlenmelidir. İktidar kuralını gerçekleştirmede kullanılan yöntemlerden biri en az geçim indirimidir. Bireyin vergi ödeme gücünün hangi gelir düzeyinden başladığının saptanıp bu gelir düzeyinin vergi dışı tutulması en az geçim indirimi olarak tanımlanır. Genel olarak, bir kimsenin hayatını sürdürebilmesi için zorunlu olan ihtiyaçlarına ayrılan gelir vergiden muaf tutulur. Bu gelirin üzerindeki miktarlar ise ödeme gücünün bir göstergesi olarak vergilendirilir. Ancak, genellikle devletlerin kamu geliri sağlama endişesi nedeniyle en az geçim düzeyi olması gereken düzeyin altında kalmaktadır.

Ülkemizde en az geçim indirimi uygulamasına 1986 yılında son verilmiştir. Bu tarihe kadarki uygulamalar ise aşağıdaki gibi ele alınabilir.

Ülkemizde en az geçim indirimi kurumunun vergi sistemimize girmesi 1950’de gerçekleşmiştir. Anne, baba ve en çok dört çocuğu kapsayan toplam indirim tutarı beyannamedeki toplam gelirden indirilerek geri kalan kısım vergilendirilmektedir.

1960 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler sırasında birey başına indirim tutarları arttırılmış ve çocuk sınırı kaldırılmıştır. 1970 yılında çıkarılan 980 sayılı kanunla da ücretlerin vergilendirilmesinde, özel indirim adı altında ücretliler için en az geçim indirimi yanında, kanunla belirlenen miktarda en az geçim indirimine ilave bir indirim kabul edilmiştir. Ancak indirim uygulaması vergiden indirim şekline dönüştürülmüştür.⁸³

1980 yılında yapılan değişikliklerle en az geçim indirimi uygulaması farklı şekiller almış ve isim değişikliğine uğramıştır. En az geçim indirimi;

- Genel indirim
- Özel indirim
- Sakatlık indirimi,

olarak yeni adlarıyla kanundaki yerini almıştır.⁸⁴ En az geçim indirimi önce isim değişikliğine uğramış “genel indirim” adını almış daha sonra 1986’da uygulanmasına son verilmiştir.

1986 yılında uygulanmasına son verilen en az geçim indirimi kurumunun bu ad altında yeniden getirilmesinde ve belirli bir tutarın altındaki gelirin vergi dışı bırakılmasında yarar vardır. Asgari ücretin vergi dışı bırakılması ve enflasyonun erittiği ücretlerin biraz olsun korunabilmesi için en az geçim indirimi uygulamasına vakit kaybedilmeden tekrar geçilmelidir. OECD ülkeleri içinde en az geçim indirimi uygulamayan tek ülke Türkiye’dir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, sabit gelirli vatandaşlarını korumak amacıyla gelirlerinin belli bir kısmından hiç vergi almamaktadır.⁸⁵

⁸³ Türk Vergi Sistemi ve 50.Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, HUK 50.Yıl Armağanı, Ankara, 1995, s.81-82.

⁸⁴ HUK 50.Yıl Armağanı, 1995, s.82.

⁸⁵ TOBB’nin Kayıtdışı Ekonominin Vergilendirilmesi Raporu, Yeni Türkiye, Eylül-Ekim 1995, s.275. Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Çözüm Önerileri, E.G.İ.A.D. Ekonomik Raporlar, No:7, 1992, s.19.

Ülkemizde ise en az geçim indirimi sıfır liradır. Yani bir vergi yükümlüsüne, kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmesi için bir lira dahi hak tanınmamıştır. Mevcut sistem, iyi niyetli yükümlüleri de vergi kaçırmaya zorlayan bir sistemdir. İnsanlar, öncelikle kendilerinin ve ailelerinin yaşantısını asgari düzeyde sürdürmek zorundadır. Kişinin yaşantısını asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli olan miktar ne ise, burada ödeme gücü sıfırdır. Yani, kişi öncelikle yaşantısını asgari düzeyde de olsa sürdürecektir, daha sonra vergi ödeyecektir.⁸⁶

Ülkemizde, vatandaşların hayatlarını insanca sürdürebilmeleri için gerekli olan gelir düzeyi olarak belirlenen asgari ücretin en az geçim indirimi çerçevesinde vergi dışı tutulması gerektiği dile getirilmektedir. Ancak, ülkemizde ücretli sınıftan alınan verginin devlet için önemli bir gelir kaynağı oluşu ve asgari ücret düzeyinde yaşayan yükümlülerin azımsanmayacak miktarda olması asgari ücretin vergi dışı bırakılmasını zorlaştırmaktadır.

11 Temmuz 1992 günü Resmi Gazete’de yayınlanan 3824 sayılı kanunun 2.maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 31. maddesinde değişiklik yapılarak Bakanlar Kurulu’na özel indirim tutarlarını asgari ücret düzeyine çıkarabilme ve kalkınmada öncelikli yöreler ile diğer yörelerde çalışanlara farklı özel indirim tutarları tespit edebilme yetkisi verilmiştir. Ancak kalkınmada öncelikli yöreler için daha yüksek özel indirim tutarı belirlenmekle birlikte asgari ücretin vergi dışı tutulması söz konusun olmamıştır.⁸⁷ Özel indirim tutarları son olarak 2003 yılı için günde 1.500.000, ayda 45.000.000, yılda 540.000.000 lira olarak uygulanmış ve özel indirim 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 31.maddesinde 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı kanun ile yapılan düzenleme ile 01.01.2004 tarihinde geçerli olmak üzere kaldırılmıştır.

2006 yılı itibariyle ücretlilere uygulanan vergi indirimleri sadece “özel gider indirimi” ve “sakatlık indirimi” dir. Özel gider indirimine göre mükellefin kendisi,

⁸⁶ TOBB’nin Kayıtdışı Ekonominin Vergilendirilmesi Raporu, 1995, s.275.

⁸⁷ Resmi Gazete, 29 Aralık 1996, Sayı: 22862, s.23.

eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının 1/3'ü ücretlilerin vergi matrahının tespitinde indirim olarak kabul edilmektedir.

01.01.2008 tarihinde yürürlüğe girmesi planlanan Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'na göre; ücretli kesimi rahatlatmak bakımından “En Az Geçim İndirimi” anlamında gelir vergisi tarifesinin ilk basamağındaki tutar kadar olan ücret gelirleri vergilendirilmeyecektir. Vergi tarifesinin ilk basamağındaki tutarın 7.000 YTL olduğu dikkate alındığında yıllık 7.000 YTL ücret geliri üzerinden % 0 gelir vergisi alınacaktır.⁸⁸

Tasarıya göre gelir vergisine tabi gelirler;

7.000 YTL'ye kadar	% 0
10.000 YTL'nin 7.000 YTL'si için 0 lira, fazlası	% 5
15.000 YTL'nin 10.000 YTL'si için 150 lira, fazlası	% 10
20.000 YTL'nin 15.000 YTL'si için 650 lira, fazlası	% 15
30.000 YTL'nin 20.000 YTL'si için 1.400 lira, fazlası	% 20
40.000 YTL'nin 30.000 YTL'si için 3.400 lira, fazlası	% 25
50.000 YTL'nin 40.000 YTL'si için 5.900 lira, fazlası	% 30

Tablo 4.1-2008 Gelir Vergisi Kanun Tasarısına Göre Gelir Vergisi Tarifesi oranında vergilendirilir.⁸⁹

Avrupa Birliği'ne uyum çerçevesinde gelir vergisi kanununda yapılması düşünülen bu değişiklikler ücretliler üzerinde yoğunlaşan vergi yükünü hafifleterek adil bir gelir dağılımının sağlanmasına olumlu etki yapacaktır.

⁸⁸ TÜRMOB'un Vergi Konseyine Sunduğu Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, 2006, s.3. (www.turmob.org.tr/turmob/duyurular/gelir_vergisi_kanun_tasarisi.doc)

⁸⁹ Gelir Vergisi Kanunu (Tasarı), Gelir İdaresi Başkanlığı, 2006, s.47.

4.1.2. Artan Oranlı Vergileme

Ödeme gücü ilkesinin uygulanmasına yardımcı olan bir diğer araç da artan oranlı vergilemedir. Buna göre kişinin gelir düzeyi arttıkça ödeme gücü de artmakta dolayısı ile bu kişinin gelirine uygulanacak vergi oranının da artırılması gerekmektedir. Gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesinde oldukça etkili olan artan oranlılık, düşük gelirlili sınıf ile yüksek gelirlili sınıf arasında günden güne artan gelir farklılıklarını azaltmada en kullanışlı yöntemlerden biridir. Gelişmekte olan ekonomilerde toplumun bir kısmı gelirlerini hızla arttırmakta, tüketim gereksinimleri gelirlerinin az bir kısmını kapsadığı için geri kalan gelirlerini yatırıma aktararak daha da zenginleşmektedir. Toplumun geniş bir kısmını oluşturan diğer bir kesim ise gelirleri ile ancak tüketim ihtiyaçlarını karşılayabilmektedir. Toplumdaki sosyal dengenin bu şekilde iyice bozulmasının önlenmesi yüksek gelirlerin yüksek vergi oranları ile vergilenmesi ile mümkündür.

Bu görüş sosyal denge amacıyla ekonomik büyümenin önüne geçileceği gerekçesiyle eleştirilmektedir. Doğal olarak bu biçimde kamu ekonomisine aktarılan fonlar tüketime yönelecek olursa söz konusu kuşku yersiz değildir. Oysa kamu ekonomisine aktarılan fonların kamu ekonomisinde halka açık yatırımlarda kullanılması ekonomik büyümeyi kısıtlamayacağı gibi sosyal dengeye de ayrıca yardımcı olacaktır.⁹⁰

Artan oranlı vergileme, harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergilerin gerileyici (ric-i) etkilerini de hafifleterek ülkede vergi adaleti sağlar. Harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler çok geliştirilmiş ve zorunlu gereksinme mallarından lüks gereksinme mallarına doğru yükselen tarifeler geliştirilerek bir tür artan oranlılık bu tür vergilerde de uygulama olanağı kazanmıştır.⁹¹

Gelir dağılımı açısından, artan oranlı gelir vergisi tarifesinde vergi oranlarının artış hızının da incelenmesi gerekir. Tarife artış hızının düşük gelirlilerde yüksek,

⁹⁰ Aykut Herekman, 1989, s.43.

⁹¹ Aykut herekman, 1989, s.41-42.

yüksek gelirlilerde ise düşük olması durumunda gelir dağılımı düşük gelirliler aleyhine bozulmaktadır.

Tablo 4.2- 2005 yılı ücret gelirleri için gelir vergisi tarifesi

6.600 YTL'ye kadar	% 15
15.000 YTL'nin 6.600 YTL'si için 990 YTL, fazlası	% 20
30.000 YTL'nin 15.000 YTL'si için 2.670 YTL, fazlası	% 25
78.000 YTL'nin 30.000 YTL'si için 6.420 YTL, fazlası	% 30
78.000 YTL'den fazlasının 78.000 YTL'si için 20.820 YTL, fazlası	% 35

Tablo 4.3- 2005 yılı ücret haricindeki gelirler için gelir vergisi tarifesi

6.600 YTL'ye kadar	% 20
15.000 YTL'nin 6.600 YTL'si için 1.320 YTL, fazlası	% 25
30.000 YTL'nin 15.000 YTL'si için 3.420 YTL, fazlası	% 30
78.000 YTL'nin 30.000 YTL'si için 7.920 YTL, fazlası	% 35
78.000 YTL'den fazlasının 78.000 YTL'si için 24.720 YTL, fazlası	% 40

Tablo 4.4- 2006 yılı gelir vergisi tarifesi

7.000 YTL'ye kadar	% 15
18.000 YTL'nin 7.000 YTL'si için 1.050 YTL, fazlası	% 20
40.000 YTL'nin 18.000 YTL'si için 3.250 YTL, fazlası	% 27
40.000 YTL'den fazlasının 40.000 YTL'si için 9.190 YTL, fazlası	% 35

Ülkemizde 2005 yılında ücretli kesim için uygulanan vergi oranı ilk dilim için % 15'den başlamakta, ücret haricindeki gelirler için ise % 20'den başlamaktadır. 2006 yılında ise vergi oranı ilk dilim için % 15 olarak kalmakla beraber, gelir vergisi tarifesinde yapılan değişiklik en yüksek oranın % 40'tan % 35'e düşürülmesi olmuştur. Yapılan bu değişiklik ile ücretliler ve ücret dışı gelirler için iki ayrı tarife uygulanmasına son verilmiştir. Yeni uygulama ile ücretliler için vergi oranında bir değişme olmazken, ücret dışı gelirlere uygulanan vergi oranı % 20'den % 15'e düşürülmektedir. Yeni gelir vergisi tarifesine baktığımızda tarife dilim sayısının azaltılması nedeniyle ödeme gücüne göre vergi alınmasının zorlaştığını

söyleyebiliriz. Zira en üst gelir grubu için vergi oranında % 40'tan % 35'e bir gerileme gerçekleşmiştir. Ancak diğer taraftan son dilime yaklaştıkça tarife artış hızının artması yüksek gelirlielerin gelir artışlarının daha yüksek vergilendirilmesi anlamına geldiği için gelir dağılımı üzerine olumlu bir etki yarattığı söylenebilir. Diğer taraftan ilk gelir dilimine uygulanan vergi oranının yüksek oluşu vergi kaçakçılığını ve vergiden kaçınmayı özendirilmektedir. Bu nedenle ilk gelir dilimine uygulanan oranın düşürülmesi yararlı olacaktır. Fakat ülkemizde düşük gelirli kesimin çok kalabalık olması nedeniyle gelir vergisi tarifesinin ilk diliminde vergi oranının düşürülmesi önemli bir vergi kaybına sebep olacağı için tercih edilmemektedir. Bu durumda oluşacak vergi kaybını telafi etmek için yüksek gelir dilimlerine girenlerin vergi oranlarının arttırılması gerekecektir. Ancak, bu kesimin güçlü bir baskı grubu olması böyle bir oran artırımını engellemektedir. Nitekim ülkemize en üst dilimin vergi oranı çoğu AB ülkesinin altında kalmaktadır.

Son olarak ülkemize zaman zaman yüksek enflasyon görülmesi nedeniyle gelirler nominal olarak artmakta ve kişiler satın alma güçlerinde bir değişiklik olmadığı halde artan oranlı vergi tarifelerinde daha yüksek vergi dilimlerine girmektedir. Yani mükellefler gelirlerinde gerçek bir artış olmadığı halde daha yüksek vergi ödemektedirler. Enflasyonun bu olumsuz etkisi en çok düşük gelirlieleri etkilemektedir. Bu durumun düzelmesi için tarife dilimlerinin en az enflasyon oranında arttırılması uygun olacaktır.

4.1.2.1. Bazı Avrupa Ülkelerinde Gelir Vergisi Oranları ve Tarifeleri

Gelişmiş ülkelerde vergi oranları ve tarifeleri ülkemize göre bazı farklılıklar gösterir.

Aşağıdaki tabloda İngiltere'de uygulanmakta olan gelir vergisi oranları ve tarifesi görülmektedir. Buna göre ilk dilimin vergi oranı % 10, en yüksek gelirlielerin vergi oranı ise % 40'tır. İngiltere ve Türkiye'yi karşılaştırdığımızda İngiltere'de ilk dilimin vergi oranı ülkemize göre düşük ve yüksek gelirlielere uygulanan oran ise ülkemizden yüksektir.

Tablo 4.5.-İngiltere’de Gelir Vergisi Oranları ve Tarifesi

ORAN	GELİR DİLİMLERİ
2006/2007	
Düşük Oran (% 10)	0-2.150 €
Temel Oran (% 22)	2.150 €- 31.150 €
Yüksek Oran (% 40)	Sonrası

Kaynak:John Cooney(Edt.), The International Handbook of Corporate and Personal Taxes, 9th.Ed., Tolley, (Nexia International, 2006, s.934).

Fransa’da vergi oranları % 0 ile % 53,25 arasında değişmektedir. Artan oranlı bir gelir vergisi tarifesinin uygulandığı Fransa’da gelir dilimleri itibariyle uygulanan vergi oranları 2006 yılı itibariyle aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir. Görüldüğü gibi, gerek dilim sayısı, gerekse de dilim aralıkları dikkate alındığında Fransa’da gelir vergisi tarifesinde etkin bir artan oranlılık söz konusudur.⁹²

Tablo 4.6- Fransa’da Gelir Vergisi Oranları ve Tarifesi

Gelir Dilimi	Oran (%)
0-5.515 Euro	0
5.515-10.849	5.5.
10.849-24.432	14
24.433-65.559	30
65.559 üstü	40

Kaynak: Cooney, a.g.e.,s.243

⁹² Şükrü Kızılot, Cem Kılıç, Okan Müderrisoğlu, AB Yolunda Mali Dünyamız, TİSK Yayınları, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayın No:273, Temmuz, 2006. (www.tisk.org.tr)

Tablo 4.7- Almanya’da Gelir Vergisi Oranları ve Tarifesi**Bekarlar için**

Yıllık Kazanç (Euro)	Vergi Oranı (%)	Vergi (€)
7.664 Euro’ya kadar	0	0
7.665-12.739 Euro’ya kadar	16-24	0-998 €
12.740-52.151 Euro’ya kadar	24-45	999-13.988 €
52.151 Euro ve üzeri	45	13.988 € ve üzeri

Kaynak: German Embassy Press Department; “Taxation Fact Sheet 2004 I. Introduction to German Income Tax”, [www.german-embassy.org.uk/Uk-German Tax.pdf](http://www.german-embassy.org.uk/Uk-German-Tax.pdf)

Evliler için

Yıllık Kazanç (Euro)	Vergi Oranı (%)	Vergi (€)
15.329 Euro’ya kadar	0	0
15.329-25.479 Euro’ya kadar	16-24	0-1976 €
25.480- 104.303 Euro’ya kadar	24-45	1977-27.976 €
104.303 Euro ve üzeri	45	27.976 € ve üzeri

Kaynak: German Embassy Pres Department; “Taxation Fact Sheet 2004 I. Introduction to German Income Tax”, [www.german-embassy.org.uk/Uk-German Tax.pdf](http://www.german-embassy.org.uk/Uk-German-Tax.pdf)

Görüldüğü üzere Almanya’da vergi yüzdeleri belirli oranla artar. Uygulanacak vergi oranları gelir seviyesine ve mükelleflerin medeni durumlarına bağlı olarak değişir. Gelir vergisi mükellefleri ayrıca Dayanışma Vergisi (solidarity tax) adı altında % 5.5 oranında bir ilave vergi ödemektedir. İki vergi oranları bir arada ele alındığında ortalama vergi oranları yükselmektedir.⁹³ Mükelleflerin medeni durumundan kaynaklanan farklılıklar dikkate alınarak bekar mükellefler için 7.664 Euro ve evli mükellefler için 15.329 Euro’luk gelir % 0 oranıyla vergi dışı bırakılmıştır.

⁹³ Şükrü Kızılot, Cem Kılıç, Okan Müderrisoğlu, 2006. (www.tisk.org.tr)

Görüldüğü gibi çoğu Avrupa ülkesi gelir vergisi tarifesinin ilk dilimini oluşturan düşük gelirli vatandaşlarından % 0 oranında gelir vergisi alarak onları korumuş, yüksek gelirli vatandaşlarını ise gelirleri ile orantılı olarak yüksek oranlı bir vergilemeye tabi tutmuştur.

4.1.3.Ayırma Kuramı

Mükelleflerden ödeme güçlerine göre vergi alınmasına yardımcı olan ilkelerden bir diğeri ayırma ilkesidir. En az geçim indirimi ve artan oranlılık uygulamalarında olduğu gibi ayırma ilkesinde de amaç bireyin mali gücüne göre bir vergi politikası uygulayarak vergi adaletini sağlamaktır. Ayırma ilkesinde mükellefin sosyal durumuna ve gelir kaynağına bakılarak vergi farklılaştırmasına gidilir. Örneğin lüks tüketim mallarını yüksek gelirli mükelleflerin kullandığı varsayımı altında lüks tüketim malları yüksek, zorunlu tüketim malları düşük vergilendirilir.

Bir başka ayırım ise aynı geliri elde ediyor olsalar bile sermaye geliri elde eden bireyin yüksek, emek geliri elde eden bireyin ise daha düşük vergilendirilebilmesidir. Buradaki dayanak ise emek geliri elde edenin fiziki ve fikri yetenekleri ile gelir sağladığı dolayısı ile bu yeteneklerini kullanamaz hale gelmesi halinde gelirini kazanamayacağı, sermaye geliri elde edenin ise sürekli bir gelir kaynağına sahip olduğu düşüncesidir.

Bekar mükelleflerin evli mükelleflere göre daha fazla ödeme gücü olduğu varsayımı ile bekar mükelleflerin daha fazla vergi ödemesi uygulaması da ayırma ilkesinin bir başka yöntemidir.

Türkiye’de 1950 yılına gelinceye kadar vergi sistemimizde bu ilkenin fazlaca bir izine rastlanmaz. 1950’de kabul edilen 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile vergileme bakımından emek ve sermaye gelirleri arasında emek gelirleri lehine bir düzenlemeye gidilmemiştir. Sadece tarımsal kazançlar gelir vergisi kapsamına alınmayarak geniş ölçüde emek yoğun bir faaliyet türü lehine bir fark oluşturulmuştur. Yine emek yoğunluğunun fazla olduğu esnafın faaliyetleri, daha

düşük oranda vergilemenin söz konusu olduğu Esnaf Vergisi Kanunu kapsamına alınmıştır.⁹⁴

1960'lı yıllarda Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle de bu ilkenin uygulanmasına ciddi bir genişleme getirilmemiştir. Yeni düzenlemelerle tarımsal kazançlar ve esnafın gelirleri de belirli istisnalarla Gelir Vergisi Kanunu kapsamına alınmıştır. Bununla birlikte en az geçim indirimi içinde değerlendirilen ve sadece ücret gelirlerine uygulanan özel indirim, ayırma ilkesinin bir yansıması olarak görmek mümkündür. 1980'den sonra kalkınmada öncelikli yörelerde ücret geliri elde edenler için özel indirimin daha yüksek tutarda belirlenmesi; bir yandan bölgesel farklılaştırmayı getirirken, diğer yandan ayırma ilkesini de bu yöreler için daha belirgin hale getirmiştir. 1980'den sonra ücret geliri elde edenlerden çalışma gücünün önemli bir bölümünü kaybedenlere sakatlık derecesine göre yapılan özel indirim, bu yönden önemli bir yeniliktir. Özel indirime ilave şekilde uygulanan sakatlık indirimi yükümlünün sosyal durumunun dikkate alınışını gösteren bir örnek olarak karşımıza çıkmaktadır.⁹⁵

Ücretlilerin vergilendirilmesinde uygulanan sakatlık indirimi 2006 yılı itibariyle, çalışma gücünün % 80'inden fazlasını (% 80 dahil) kaybeden birinci dereceden sakat kişiler için 530 YTL, çalışma gücünün %60'ından fazlasını (% 60 dahil) kaybeden ikinci dereceden sakat kişiler için 265 YTL ve çalışma gücünün %40'ından fazlasını (% 40 dahil) kaybeden üçüncü dereceden sakatlar için 133 YTL olarak belirlenmiştir. Belirlenen bu aylık tutarlar hizmet erbabının vergi matrahından indirilir. Sakatlık indirimi birinci dereceden sakat olan ücretlilerde asgari ücretin tamamını vergi dışı bırakmaktadır. İkinci ve üçüncü dereceden sakat ücretlilerde ise asgari ücretin belli bir kısmı vergi dışı kalmaktadır. Ancak, burada önemli olan asgari ücretin günümüz koşullarında olması gereken düzeyden düşük olması nedeniyle sakatlık indiriminin de düşük kaldığının gözden kaçmaması gerektiğidir. Ayrıca çalışma gücünün % 40'ından daha azını kaybetmiş olan kişilere herhangi bir indirim tanınmaması da uygulamanın bir diğer eksiğidir.

⁹⁴ HUK 50.Yıl Armağanı, 1995, s.80.

⁹⁵ HUK 50.Yıl Armağanı, 1995, s.80-81.

Özel indirim uygulaması 2003 tarihli karar ile kaldırılmış olmakla beraber, 2006 yılında hazırlanan ve 2008’de yürürlüğe girmesi düşünülen yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı’nda gelir vergisi tarifesinin ilk dilimine giren mükelleflere % 0 oranında vergi uygulanarak vergiden muaf tutulmaları düşünülmektedir. Şimdi Türkiye’de uygulanan özel indirim uygulamalarına kısaca değinelim.

Ülkemize özel indirim tutarları oldukça düşüktür ve gerçekleri yansıtmamaktadır, ayrıca enflasyonun da etkisi ile önemini yitirmektedir. Bu açıdan özel indirim tutarlarının her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmasını sağlayacak bir düzenleme de benimsenebilir. Bu yolla Bakanlar Kurulu tarafından daha yüksek miktarda artış yapılmadığı takdirde, yeniden değerlendirme oranında yıllık otomatik artışlar sağlanabilecektir.⁹⁶

Tablo 4.8- Özel İndirimin Asgari Ücreti Karşılama Oranı

Yıllar	Asgari Ücret*(TL) (A)	Özel İndirim*(TL) (B)	Ocak Ayı İtibariyle Karşılama Oranı (B/A)
1998	47.839.500	9.450.000	19.7
1999	78.075.000	15.000.000	19.2
2000	109.800.000	18.750.000	17.07
2001	139.950.000	21.900.000	15.6
2002	222.000.750	30.000.000	13.5
2003	306.000.000	45.000.000	14.7
2004	01.01.2004 itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır(4842 S.K:nun 3.maddesi)		

Kaynak:Maliye Bakanlığı’nın verilerinden yararlanılarak düzenlenmiştir.

Tabloda görülebileceği gibi özel indirim asgari ücret tutarının az bir kısmını vergi dışı bırakmaktadır. Bu, asgari ücret tutarının düşük düzeyde belirlendiği ülkemizde özel indirim uygulamasının ayırma ilkesini gerçekleştirmede etkin olmadığını gösterir.

⁹⁶ Mualla Öncel, Enflasyon ve Vergileme, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.44, S.1-4, 1995, s.509.

Sermaye gelirlerinde ilke olarak, gelirin elde edilmesi için yapılan giderler matrahtan düşülürken, emek gelirlerinde bu tür bir indirim tanınmamış, indirim ihtiyacını karşılamak amacıyla sisteme sokulan özel indirim tutarları ise, zaman zaman enflasyonun getirdiği yıpranmayı telafi etmek için yükseltmelerine rağmen ciddi bir indirim sağlamaktan uzak kalmıştır.⁹⁷

Özel indirim uygulamasının tekrar devreye sokulması halinde bu hususlara dikkat edilmesi gelir dağılımı açısından yararlı olacaktır.

Ülkemizde vergi kanunları genellikle emek geliri elde edenlerin aleyhine ve sermaye geliri elde edenlerin lehine ayırım yapmaktadır. Türk vergi sistemindeki bu ayırma ilişkin olarak şimdiye kadar emek geliri elde edenleri koruyucu herhangi bir önlem alınmamıştır. Türk vergi sistemi, sermaye geliri elde edenler lehine önemli vergi teşvikleri ve ayrıcalıklar sağlamasına karşın emek geliri elde edenler aleyhine bir uygulamaya yol açmıştır.⁹⁸

Emek geliri elde edenler aleyhindeki olumsuzlukların başında sermaye geliri elde edenlerin bazı giderleri vergileme öncesi brüt gelirden yasal olarak indirebilmelerine karşılık emek geliri elde edenlerin bu uygulamadan yararlanamaması gelmektedir. Sermaye geliri elde edenler aşağıda sayılan gider unsurlarını brüt gelirlerinden indirebilmelerine karşın, emek geliri elde edenler meslekleriyle ilgili olsa bile, aynı nitelikteki harcamalarını maaş yada ücretlerinden düşemezler. Bunların önemlilerini şöyle sıralayabiliriz;⁹⁹

- Meslekle ilgili kitap, dergi ve gazete bedeli,

⁹⁷ Fatih Saraçoğlu, Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesinin Uygulanması ve Değerlendirilmesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof.Dr.A.Bora Ocakçıoğlu'na Armağan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:4306/567-84,40.Seri, Yıl:2000-2001, İstanbul, 2001,s.7.

⁹⁸ Orhan Şener, En Az Geçim İndiriminin Vergi Dışı Bırakılması, Reşat Kaynar'a Armağan, İstanbul İ.T.İ.A., Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1981, s.197-198.

⁹⁹ Orhan Şener, 1981, s.198.

- İşle ilgili taşınma giderleri (sermaye geliri elde edenler, turistik gezi ve yurtdışı gezilerini işle ilgili göstererek, bunlara ilişkin harcamalarını kolaylıkla vergi matrahından düşebilirler),
- Özel taşıt giderleri (sermaye geliri elde edenler, özel taşıt giderlerinin yarısını ve amortisman giderlerinin tamamını vergi matrahından düşebilirler),
- Bağış ve yardımlar (sermaye geliri elde edenler, bu gelirlerinin %5'ini bağış ve yardım olarak kardan düşebilirler).

Emek geliri elde edenler aleyhine bir uygulama da sermaye geliri elde edenlerin vergi borçlarını taksitle ödemelerine karşılık emek geliri elde edenlerin vergilerini gelirleri henüz ellerine geçmeden kaynakta kesme yöntemiyle ödemeleridir. Emek geliri elde edenler vergi borçlarını, daha maaş ya da ücretleri ellerine geçmeden stopaj yöntemiyle ödemekteyken¹⁰⁰, sermaye geliri elde edenler vergi borçlarını gelir elde edildikten sonra üçer aylık sürelerle geçici vergi olarak ödemekte, ayrıca yıl sonu vergi hesaplamaları ile geçici vergi hesaplamaları arasında fark çıkması halinde ise bu farkı neredeyse bir yıllık süre zarfında ödeyebilmektedirler.

Vergi yasalarının tanıdığı bu kolaylık nedeniyle sermaye geliri elde edenler, faiz ödemediği finansman fonu elde etmektedir. Devlete faiz ödemediği elde edilen bu fonla, enflasyon oranının oldukça yükselebildiği bir ortamda elde edilen kar vergi borcunu geçeceğinden, teorik olarak firmalar hiç vergi ödememektedir. Öte yandan, devletin vergi alacağına reel değeri, enflasyon artı faiz oranı kadar düşeceğinden, kamu harcamaları yeterince finanse edilemeyecektir. Böylece düşük gelirli insanların kamu hizmetlerinden yeterli düzeyde yararlanma olanağı ortadan kaldırılmaktadır.¹⁰¹

¹⁰⁰ Orhan Şener, 1981, s.201-202.

¹⁰¹ Orhan Şener, 1981, s.201-202.

4.1.4.Vergi İstisna ve Muafiyetleri

Gelir Vergisi Kanunu'muzda esnaf muafılığı, yatırım indirimi, iştirak kazançları istisnası, risturn istisnası, emisyon primi istisnası gibi istisna ve muafıklar bulunmaktadır. Türk vergi sistemimizdeki bu düzenlemeler ekonomik ve politik nedenlerden kaynaklanır. Muafiyet, istisna ve indirimlerle amaçlanan sermaye piyasasını geliştirmek, yatırımları arttırmak, küçük ve orta ölçekli işletmeleri korumak, bölgeler arası gelişmişlik farklarını ortadan kaldırmaktır. Ancak bu vergi kolaylıklarının çoğu amaçlarından uzaklaşmış ve beklenen sonuçlar gerçekleşmemiştir. Bu durum muafiyet ve istisnaların tutarsız olmasından kaynaklanmıştır. Zaman zaman vergilemede indirimler yapılarak ulaşılmak istenen amaçlar uygulanan diğer politikalarla etkinsiz hale getirilmiştir. Örneğin bir yandan yatırım indirimi ile yatırımlar arttırılmaya çalışılırken diğer yandan devletin yüksek faiz uygulamasına geçmesi yatırıma ayrılan kaynakların başka alanlara kaymasına yol açmıştır.

Vergi sistemimizde yer alan çok sayıdaki muafiyet ve istisna vergi sistemimizi hem çok karmaşık bir hale getirmekte hem de kısa vadede devlet açısından bir gelir kaybına yol açmaktadır. Bu nedenle bu kadar çok muafiyet ve istisnaya gerçekten ihtiyaç olup olmadığı yeniden gözden geçirilerek, muhtemel bir düzenleme öncesinde bu muafiyet ve istisnalardan gereksiz ve verimsiz olanları vergi sistemimizden çıkarılmalıdır.¹⁰²

Vergi istisna ve muafiyetlerinin olumsuzluklarından bir diğeri de bu ayrıcalıkların belirli faaliyetleri kapsamaması nedeniyle kapsam dışı kalan bireyler açısından vergi adaletsizliği yaratmasıdır. Bu durumda farklı alanda faaliyet gösterenler fiyat değişiklikleri nedeniyle haksız rekabet ortamında kalabilmektedirler. Bu gibi nedenlerle, muafiyet ve istisnaların getirilerinin ve götürülerinin ayrı ayrı hesaplanarak sadece gerekli olanların uygulanmasında fayda vardır.

¹⁰² Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Çözüm Önerileri, 1992, s.20.

4.2.TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ HASILATI VE GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ

Tablo 4.9- Türkiye’de Gelir Vergisi Hasılatı İle İlgili Veriler (1980-2005)

Yıllar	Gelir Vergisi Hasılatı (Milyar TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	GSMH’ye Oranı (%)	Vergi Yüğü (Genel BütçeVer.Gel.)	Gelir Ver. Esnekliği	Eko. Büyüme
1980	388	51,7	7,3	14,1	1,21	-2,8
1981	574	48,2	7,2	14,8	0,93	4,8
1982	707	54,2	6,7	14,3	0,71	3,1
1983	880	45,5	6,3	13,9	0,78	4,2
1984	1.069	45,1	4,8	10,7	0,36	7,1
1985	1.324	34,6	3,7	10,8	0,40	4,3
1986	2.104	35,2	4,1	11,7	1,32	6,8
1987	3.093	34,2	4,1	12,1	1,01	9,8
1988	4.801	33,7	3,7	11,0	0,77	1,5
1989	9.871	38,6	4,3	11,1	1,35	1,6
1990	18.591	40,9	4,7	11,4	1,22	9,4
1991	33.348	42,4	5,3	12,4	1,33	0,3
1992	60.043	42,4	5,4	12,8	1,08	6,4
1993	106.647	40,4	5,3	13,2	0,96	8,1
1994	181.877	30,9	4,7	13,8	0,75	-6,1
1995	329.783	30,4	4,2	15,1	0,80	8,0
1996	675.558	30,1	4,5	13,8	1,16	7,1
1997	1.500.198	31,6	5,1	15,0	1,27	8,3
1998	3.481.752	37,7	6,5	16,1	1,61	3,9
1999	4.936.551	33,3	6,3	17,2	0,90	-6,1
2000	6.212.977	23,4	4,9	18,9	0,43	6,3
2001	11.579.424	29,1	6,6	21,1	2,13	-9,5
2002	13.717.660	23,0	5,0	22,5	0,34	7,8
2003	17.063.761	20,2	4,8	21,7	0,80	5,0
2004	17.844.367	19,8	4,2	21,2	0,76	10,0
2005	22.817.000	17,8	4,7	24,7	1	5,0

Kaynak: Özgür Şahan, “Gelir Vergisi Hasılatındaki Gelişmelerin Analizi ve Değerlendirilmesi” 2005,Sayı:147, s.252

Türkiye’de 1980 yılından bu yana gelir vergisi hasılatının toplam vergi gelirleri içindeki payı düşme eğilimi göstermektedir.

1981 yılında dilimler güncellenmiş oranlar değiştirilerek, alt oran % 40, üst oran ise % 75 (son dilim % 66) olarak belirlenmiştir. 1982-86 yıllarında ise tarifedeki alt oran kademeli olarak % 40’tan % 25’e , üst oran ise % 75’ten % 50’ye indirilmiştir. Bu durum gelir vergisi hasılatının toplam vergi gelirleri içindeki payında ve GSMH’ye oranında söz konusu yıllarda gerileme yaşanmasına neden olmuştur.¹⁰³

Tablo incelendiğinde 1980 yılında gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının % 51,7 olduğu görülmektedir. Bu oran genel olarak düşme eğilimi göstermiş ve 2005 yılı itibariyle % 17,8 olarak gerçekleşmiştir.

Aşağıdaki tablo da gelir vergisinin tahsilata göre dağılımını vermektedir. Tabloda dikkat çeken iki önemli husus bulunmaktadır. Bunlardan ilki gelir vergisinin önemli bir kısmının tevkifat ile tahsil ediliyor olmasıdır. Tevkifat ile tahsil edilen gelir vergisi hasılatının toplam hasılatın % 90’ına ulaştığı görülmektedir. Tevkifat ile elde edilen hasılatın yarıya yakınının ücretliler üzerinden yapılan gelir vergisi stopajı olduğu göz önüne alınırsa, gelir vergisinin önemli bir kısmının (gelir vergisi hasılatının yaklaşık % 40’ı) ücretliler üzerinden tahsil edildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca gelir vergisinin önemli bir kısmının stopaj ile tahsil ediliyor olması ve birçok gelir unsuru üzerinde stopajın nihai vergi niteliğinde kalarak beyan edilmemesi, gelir vergisi tarifesinin artan oranlı özelliğinin etkin bir biçimde kullanılabilmesini engellemektedir.¹⁰⁴

¹⁰³ Şükrü Kızılot, Cem Kılıç, Okan Müderrisoğlu, 2006. (www.tisk.org.tr, Erişim Tarihi: 16 Haziran 2006)

¹⁰⁴ Özgür Şahan, Gelir Vergisi Hasılatındaki Gelişmelerin Analizi ve Değerlendirilmesi, Sayı:147, 2005, s.254.

Tablo 4.10- Gelir Vergisi Hasılatının Tahsilata Göre Dağılımı (%-1990-2005)

Yıllar	Beyana Dayanan	Gelir Vergisi Tevkifatı	Gelir Geçici Vergisi	Götürü Usulde**
1990	11,7	84,1	3,33	0,87
1991	10,3	86,3	2,75	0,63
1992	12,1	84,3	2,87	0,76
1993	10,4	86,0	2,70	0,93
1994	10,1	84,4	3,89	1,60
1995	9,8	84,2	4,34	1,66
1996	9,6	85,0	4,03	1,38
1997	7,4	88,3	3,12	1,13
1998	8,3	88,3*	2,49	0,86
1999	9,7	88,0*	2,24	0,06
2000	5,6	91,4*	2,90	0,17
2001	4,2	93,7	1,84	0,23
2002	6,3	91,1	2,37	0,30
2003	6,4	90,2	3,19	0,22
2004	6,0	89,7	3,96	0,35
2005	5,5	91	3,82	0,43

Kaynak: M.B. Yıllık Ekonomik 2004 Rapor verileri ve Gelirler Genel Müdürlüğü verilerine (www.gelirler.gov.tr) dayanılarak derlenmiştir.

*1998, 1999 ve 2000 yıllarında Hazine Bonosu ve Devlet Tahvili faiz gelirleri üzerinden yapılan GV tevkifatı da dahildir.

** Götürü usul verileri 1999 ve sonraki yıllarda basit usul verilerini yansıtmaktadır.

Türkiye’de ücretlilerin ödediği vergi ve diğer kesintilerin çok yüksek oluşu, dolayısı ile gelir vergisinin önemli bir kısmının ücretliler üzerinden gelir vergisi stopajı ile alınıyor olması gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir. Ülkemizde ücretliler üzerinde vergi, sigorta ve benzeri yükümlülüklerin ne kadar ağır olduğunu görmek için asgari ücretli bir işçinin işverene maliyetine bakmak yeterlidir. 1 Ocak-31 Aralık 2006 tarihleri arasındaki maliyetleri hesaplanırsa;

Brüt Asgari Ücret	531 YTL
SSK Primi İşçi Payı (531 × %14)	74,34 YTL
İşsizlik Sigortası İşçi Payı (531 × %1)	+ 5,31 YTL
<u>Kesintiler Toplamı</u>	79,65 YTL
Gelir Vergisi Matrahı (531- 79,65)	451,35 YTL
Hesaplanan Gelir Vergisi (451,35 × %15)	67,70 YTL
Damga Vergisi (531 × %06)	3,19 YTL
SSK Primi İşçi Payı	74,34 YTL
İşsizlik Sigortası İşçi Payı	5,31 YTL
Gelir Vergisi	67,70 YTL
<u>Damga Vergisi</u>	3,19 YTL
Toplam Kesintiler	150,54 YTL
Net Ücret (531-150,54)	380,46 YTL

Asgari Ücretin İşverene Maliyeti

Brüt Asgari Ücret	531 YTL
SSK Primi İşveren Payı (531 × %19,5)	103,55 YTL
İşsizlik Sigortası İşveren Payı (531 × %2)	+ 10,62 YTL
Toplam Maliyet	645,17 YTL

Bir asgari ücretlinin işverene toplam maliyeti 645,17 YTL iken işçinin eline geçen net ücret 380,46 YTL 'dir. Aradaki 264,71 YTL'lik fark gelir vergisi, SSK primi kesintileri ve buna benzer kesintilerin toplamıdır. Bu da şunu göstermektedir; Türkiye'de toplam gelir vergisi hasılatı içinde ücretlilerin payı oldukça yüksektir. Ücretli yüksek gelir elde edene göre daha fazla vergi yükü altında kalmaktadır. Diğer taraftan ücretlilerin işverenlere maliyetinin yüksek olması nedeniyle işveren kayıt dışı işçi çalıştırmakta veya işçiye ödediği ücreti kayıtlarında düşük göstererek devletin vergi kaybına sebep olmaktadır.

Sonuç olarak ücretlilerden kesilen vergi ve sosyal güvenlik primlerinin yüksek oluşu nedeniyle hem gelir dağılımı adaleti bozulmakta hem de kayıt dışı ekonomi büyüyerek devletin vergi geliri kaybına sebep olmakta ve topluma sunulan kamu hizmetlerinin kalitesi düşmektedir.

4.3. TÜRKİYE'DE SERVET VERGİLERİ VE GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİLERİ

Servet vergilerinin gelir dağılımı üzerine etkisini incelerken bir defaya özel servet vergileri ve sürekli servet vergileri ayırımından yola çıkacağız. Bir defaya özel servet vergilerine olağanüstü dönemlerde başvurulmaktadır. Sürekli servet vergileri ise genel servet vergileri ve özel servet vergileri olarak ikiye ayrılmakta olup genel servet vergileri tüm servet unsurlarını, özel servet vergileri ise belirli servet unsurlarını kapsamaktadır. Örneğin; bina, arazi, motorlu taşıtlar özel servet vergisi kapsamındadır.

Bir defaya özel servet vergileri dikkatle uygulanması gereken bir vergi türüdür. Olağanüstü dönemlerde uygulamaya konuldukları ve süreklilik özelliği taşımadıklarından, belirli ellerde toplanan gelir ve servetleri ancak bir kez törpüleme imkanı sağlarlar. Bu nedenle gelir ve servet dağılımı yönünden etkili olmalarına rağmen çok başarılı bir vergileme türü oldukları söylenemez. Nitekim verginin uygulanması ile toplumda değişen üretim faktörü sahipliği tekrar toplumda gelir ve servet dağılımı dengesizliklerinin oluşmasına sebep olmaktadır.¹⁰⁵

Teorik olarak genel servet vergileri bütün servet unsurlarını kapsadığından, yüksek gelir gruplarında biriken servetlerin törpülenmesi ve meydana gelen dengesizliklerin asgariye indirilmesi yönünden uygun bir vergileme türü olduğu söylenebilir.¹⁰⁶ Oysa özel servet vergileri, belirli servet unsurlarını hedef aldığından ortaya çıkan gelir ve servet dağılımı dengesizliklerini gidermede, genel servet

¹⁰⁵ Fritz Neumark, Vergi Politikası (Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri), Çev: İclal Feyzioğlu, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:2090, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975, s.213.

¹⁰⁶ Selahattin Tuncer, Kamu Maliyesi Ders Notları, Yalkım Ofset Matbaası, İstanbul, 1966, s.347.

vergilerine göre daha başarısız bir sonuç ortaya çıkarmaktadır.¹⁰⁷ Gelir dağılımı dengesizliklerinin giderilmesinde genel servet vergilerinin daha etkili olmasına rağmen genel uygulama özel servet vergilerinden yanadır. Çünkü özel servet vergisine tabi serveti gizlemek zordur. Bu nedenle bu tür servet unsurlarına ulaşip vergilendirmek daha kolaydır.

Türkiye’de uygulanan servet vergilerini incelemeye, 1942 yılında uygulaması kabul edilen varlık vergisi ile başlayacağız. Varlık vergisi bir defaya özel servet vergilerindedir.

Varlık vergisinden sağlanan hasılat 303 milyon TL dolaylarındadır. 1942 yılında GSMH’nin 6 milyar 195 milyon TL ve toplam vergi gelirlerinin 730 milyon TL olduğu¹⁰⁸ göz önüne alınırsa, varlık vergisinin GSMH içindeki payı yaklaşık % 5; toplam vergi gelirleri içindeki payı da % 41,5’ tir. Bu nedenle de, gelir ve servet dağılımı üzerine önemli bir etki yaptığı sonucuna ulaşmak mümkündür.¹⁰⁹

Adam Smith’in ortaya koyduğu “genellik, adalet, kesinlik, uygunluk, iktisadilik” ilkeleri doğrultusunda varlık vergisinin Türkiye örneği değerlendirildiğinde şu sonuçlara ulaşmak mümkündür;¹¹⁰

- Adil bir vergi değildir. Çünkü fertler devletin koruması altında sağladıkları gelir ile orantılı bir vergi ödememişlerdir. Bir çok mükellefin vergisi, mal varlıklarını aşmış yada mali gücünün üstünde gerçekleşmiştir.
- Mükelleflerin ödeyeceği vergi “kesin, açık ve belirli” değildir, keyfidir. Vergi tarhiyatı, takdir ile belirlenmiş ve karineleri anlaşılammıştır. Vergi tutarının yanı sıra ödeme şekli ve zamanına

¹⁰⁷ F. John Due, Maliye (Bir İktisadi Analiz), Çev: Sevim Görgün- İzzettin Önder, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:1241, Maliye Enstitüsü, No:27, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1967, s:383.

¹⁰⁸ Maliye Bakanlığı, Bütçe Gelirleri Yıllığı (1977-78), Ankara, 1979, s.4-6.

¹⁰⁹ Fethi Heper, Türkiye’de Servetin Vergilendirilmesi, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:246/166, İ.T.İ. Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1982, s.65.

¹¹⁰ Rıdvan Akar, Varlık Vergisi- Tek Parti Rejiminde Azınlık Karşıtı Politika Örneği, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1992, s.97.

ilişkin kararlarda mükelleflerin durumlarını göz önüne alan hükümler içermemektedir.

- Vergi, mükellef için en uygun şekilde ve en az rahatsızlık verecek zamanda tahsil edilmemiş, 15 günlük sürede bir defada nakden ödenmesi, varlık vergisinin yıkıcı etkisini arttırmıştır.
- Varlık vergisi ile iktisadi faaliyette ciddi değişimler gözlenmiştir. Özellikle girişimcilerin yatırım istekleri azalmış, gayrimüslim girişimciler piyasadan çekilmek zorunda bırakılmış ve karaborsacılık artış göstermiştir.

Bu sonuçlara dayanarak bir değerlendirme yapacak olursak varlık vergisi vergi adaletini zedelemiş bu nedenle de gelir dağılımını sağlamada adil bir yol olamamıştır.

Türkiye’de 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı kanun ile servet beyanı müessesesi getirilmiş ise de, bu denetim aracından beklenen faydalar sağlanamamıştır. Çünkü servet beyanı esasının uygulanması ile birlikte, bu müesseseye yönelik eleştiri ve direnmeler giderek artmıştır. Mükelleflerden, yeni bir varlık vergisi alınacağı kuşkuları ve vergi kaçırma alışkanlığı, bu yeni denetim aracından beklenen faydaları engellemiştir.¹¹¹ Bu nedenlerle 1984 yılında servet beyanı esası kaldırılmıştır. Böylece servetin tümünü vergilendirebilecek bir genel servet vergisi uygulaması durdurulmuştur.

Türkiye’de uygulanmakta olan servet vergileri; emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ile veraset ve intikal vergisidir. 1986 yılından itibaren emlak vergisi belediyelere devredilmiş, vergilendirme işlemleri açısından belediyeler yetkili kılınmıştır.

2002 yılına gelinceye kadar emlak vergisi matrahı yükümlü tarafından saptanıp beyanname ile bildirilen beyana dayalı bir vergi idi. Beyanname verme

¹¹¹ Şükrü Kızılot, Servet Beyanı ve Uygulaması, Olguç Matbaası, Ankara. 1980, s.50.

işlemi Maliye Bakanlığı'nın dört yılda bir yapacağı, mükellefleri genel beyana davet ile yenileniyordu. Ancak, bu uygulama 2002 yılında kaldırıldı. Artık yükümlüler sadece yeni bina inşaa edilmesi veya vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması halinde belediyeye bildirimde bulunacaktır. Belediyeler dört yılda bir yapılan takdir işlemlerinin ortaya koyduğu yeni değerleri ve metrekare bina inşaat maliyetlerini yükümlülerin bildirimlerindeki ölçülere uygulayarak matrahı kendileri saptayacaktır. Emlak vergisi beyana dayalı bir vergi olmaktan çıkarılmıştır.¹¹² Buna rağmen mükellefler yeni bina inşa edilmesi, emlağın vergi değerinin değişmesi veya emlağın satılması halinde beyanname verirken gerçek değer üzerinden beyan etmeyebilirler. Bunu bir örnekle açıklayalım;

Türkiye'de arsa ve arazilerin asgari emlak vergisi değerinin belediyeler tarafından belirlenmekte olduğunu belirtmiştik. Konut ve binaların asgari metrekare maliyet bedeli ise Bayındırlık Bakanlığı'na belirlenmektedir. Bu durumda mükellef emlak vergisini asgari değerler üzerinden beyan etme eğiliminde olduğu için emlak vergisi gerçek piyasa değeri üzerinden beyan edilmemektedir. Bu da devletin vergi kaybına uğramasına ve elde edilen gelirin bir kısmının kayıtdışına çıkmasına sebep olmaktadır. Örneğin Denizli ilinde Çamlık Caddesi'nde arsanın metrekare değerinin belediye tarafından 50 YTL olarak tespit edilmiş, 2006 yılı inşaat metrekare maliyet bedelinin de 300 YTL olarak tespit edilmiş olduğunu varsayalım. Bu semtte 50 metrekare arsa paylı 150 metrekare bir apartman dairesinin maliyeti;

$$\begin{aligned} \text{Arsa } 50 \text{ metrekare} \times 50 \text{ YTL} &= 2.500 \text{ YTL} \\ \text{Bina } 150 \text{ metrekare} \times 300 \text{ YTL} &= 45.000 \text{ YTL} \\ 45.000 + 2.500 &= 47.500 \text{ YTL bina maliyeti} \end{aligned}$$

Bu durumda mükellef emlak değerini 47.500 YTL beyan ederek(%0.1 emlak vergisi oranı) 47.5 YTL emlak vergisi ödeyecektir. Oysaki bu semtte bu büyüklükte bir dairenin piyasa değeri 100.000 YTL civarındadır. Normalde mükellefin emlak

¹¹² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku (Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş), 13.Baskı, Turhan Kitabevi Ofset Matbaacılık Tesisleri, Ankara, 2005, s.362-363.

vergisini 100.000 YTL üzerinden beyan etmesi gerekmektedir. Yani 100 YTL emlak vergisi ödemelidir. Bu durumda $100 - 47.5 = 52.5$ YTL bir vergi kaybı ortaya çıkmaktadır. Emlak vergisinde bu şekilde kayıtdışına çıkma imkanının olması yanında düz oranlı bir vergi oluşu da gelir ve servet dağılımını olumsuz etkilemektedir.

Servet vergilerinden bir diğeri olan veraset ve intikal vergisi, vergi gelirleri içinde çok az bir yer tutmasına rağmen, sosyal amaçlı bir vergi olmasından dolayı vazgeçilemeyen bir servet vergisi türüdür.

Veraset ve intikal vergisi, servet değeri üzerinden alınan artan oranlı bir vergi olması nedeniyle gelir ve servetin belirli ellerde toplanmasını engellediği gibi, nesilden nesile intikallerde gelir ve servet törpülediğinden, gelir ve servet dağılımını dengeleyici bir etki meydana getirir. Gerek miras kurumu gerekse farklı üretim faktörlerine sahip olmanın yol açacağı farklı tasarruf düzeyleri sonucu ortaya çıkacak geniş servet birikimlerinin giderilmesinde ve adil bir servet dağılımının gerçekleştirilmesinde veraset vergileri servet üzerinden alınan diğer vergilere oranla bir üstünlük taşırlar.¹¹³ Bununla beraber veraset ve intikal vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki bu olumlu etkileri ancak tüm servet unsurlarını kapsamaları ve vergi tarifesinin artan oranlı olması ile mümkündür. Vergi kaçakçılığına imkan sağlayan durumların giderilmesi ve vergi denetiminin iyi olması da veraset ve intikal vergisinin etkinliğini arttıran diğer şartlardır.

Türkiye bütçesinde veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı çok düşüktür. Yıllar içinde ortalama oran % 1 civarında seyrede gelmiştir. Nisbi önemsizliğine karşın bu verginin alınmasını, ödeme gücüyle açıklayabiliriz. Ödeme gücünün göstergesi olarak kullanılan çeşitli ölçütlerden biri olması işleviyle servet unsuru burada analize girmektedir. Kişilerin ivazsız yollardan iktisapları, onların mal varlığında, dolayısıyla ödeme güçlerinde bir artış meydana getirir; öyle ise devlet burada araya girerek, servetteki çoğalma nedeniyle ortaya çıkan ödeme gücü artışını

¹¹³ Sami Kükrer, Türk Vergi Sisteminde Servet İntikallerinin Vergilendirilmesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:256, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1987, s.25-26.

yükümlendirebilmelidir. İvazsız intikallerin vergilendirilmesinin temelindeki bu düşünce biçimi, özellikle intikalin gerçekleşme şekli, başka bir deyişle ivazsız olması özelliği dikkate alındığında, daha güçlenmektedir. Kişilerin, her hangi bir yüküm, edim külfeti, karşılık verme gibi bir yüke katlanmaksızın, mal varlığında ortaya çıkan artışı vergi kapsamına almak kolaydır. Ya da bir başka bakış açısı ile düşünce sistemini tamamlamak gerektiğinde, diğer vergilerden farklı olarak devletin, ivazsız iktisaplar nedeniyle vergileme yoluna gitmesinin gerekçesi daha güçlüdür. Kişi, hiçbir fedakarlığa katlanmaksızın bir iktisapta bulunmaktadır; öyle ise, devlette bu noktada ilişkiye vergileme süreci ile katılmaktadır.¹¹⁴

Türkiye’de uygulanan veraset ve intikal vergisi incelendiğinde, verginin taşınamaz ve taşınabilir malları, hakları, yabancı paralar ve bankalarda tutulan mevduatı da içerdiği görülür. Bu nedenle verginin genel olduğu ileri sürülebilir. Vergi tarifesi ise aile ve akrabalık bağlarının yakınlığına göre değişen oranlarda ve intikal eden servetin değerine göre artan oranlı olarak alınmaktadır. Bu durum servet birikiminin yaratacağı adaletsizliklerin giderilmesinde etkin ve olumlu bir sonuç vermekte, nihayet bu verginin ülkemizde var olan gelir ve servet dengesizliklerini giderici en etkin araç olduğu ortaya çıkmaktadır.¹¹⁵ Ancak, ülkemizde veraset ve intikal vergisi gelir ve servet dağılımında adaleti sağlamada yeterince etkili olamamaktadır.

Nitekim veraset ve intikal vergisi kural olarak yükümlü tarafından, üç yılda, her yıl iki taksitten olmak üzere toplam altı taksitle ödenir. Yıllık taksit dönemleri Mayıs ve Kasım aylarıdır. Bu ödeme kolaylığı ve oldukça uzun süre, vergiyi gerçek bir servet vergisi olmaktan ala koymaktadır.¹¹⁶ Ayrıca veraset ve intikal vergisinin beyana dayalı bir vergi olması ve vergi denetiminin yeterince iyi olmaması, varlıkların gerçek değerinin gizlenebilmesine sebep olmakta dolayısı ile vergi kaybı ortaya çıkmaktadır. Türkiye gibi az gelişmiş ülke ekonomilerinde iddihar (gömü) önemli bir yer tuttuğu için mücevher, döviz ve nakit paraları vergiden kaçırarak

¹¹⁴ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, 2005, s.371.

¹¹⁵ Macit İnce, Maliye Politikası (Ders Notları), 1976,s.158.

¹¹⁶ Mualla Öncel,Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, 2005, s.387.

kolay olmaktadır. Bu ve benzeri sebepler diğer sebeplerle birleşince, veraset ve intikal vergisi, yeniden dağıtıcı bir etki meydana getirememektedir.¹¹⁷

Tablo 4.11-2004/2008 Yılları Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Payı ile Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Veraset ve İntikal Vergisinin GSMH İçindeki Payı (%)
2004	0,01
2005	0,02
2006	0,02
2007	0,02
2008	0,02
Yıllar	Veraset ve İntikal Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
2004	0,06
2005	0,07
2006	0,07
2007	0,07
2008	0,07

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesinden faydalanılarak düzenlenmiştir.

Tablo-4.11 incelendiğinde veraset ve intikal vergisinin GSMH içindeki payının %0.02; vergi gelirleri içindeki payının ise % 0.07 olduğu görülmektedir. Bu oranlar veraset ve intikal vergisinin gelir dağılımını düzeltici etkisinin ne kadar yetersiz olduğunu göstermektedir.

Aşağıdaki tablolar ise servet unsurları üzerinden alınan vergileri çeşitli ülkeler bazında incelemektedir. Tabloda verilen ülkelerde servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2003 yılı itibariyle 1,3 ile 12,1 arasında değişmektedir. Türkiye’de servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2003’te 3,2 olarak verilmiştir. Yine Türkiye’de servet vergilerinin GSYİH içindeki payı ise 2003’te 1,0 olarak gerçekleşmiştir.

¹¹⁷ İsmail Türk, 1969, s.300.

Tablo 4.12- Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2002	2003
Kanada	14,3	12,8	9,5	9,1	9,3	10	10,7	9,5	9,7	10
Meksika				1,9	0,5	1,5	1,8	1,4	1,7	1,6
ABD	15,9	14,2	13,9	10,7	10,7	11,5	11,1	10,1	12	12,1
Avustralya	11,4	11,0	8,8	7,8	7,8	9,0	8,8	8,8	9,0	9,5
Japonya	8,1	7,6	9,1	8,2	9,7	9,4	12,2	10,5	10,8	10,3
Kore			9,7	8,0	9,1	12,4	14,8	12,4	12,7	11,8
Yeni Zelanda	11,5	10,4	9,2	7,9	7,4	6,8	5,4	5,3	5,1	5,2
Avusturya	4,0	3,7	3,1	2,9	2,4	2,7	1,5	1,3	1,3	1,3
Belçika	3,7	3,1	3,2	2,4	1,8	2,7	2,5	3,4	3,1	3,3
Çek Cum.							1,4	1,4	1,4	1,4
Danimarka	8,0	6,0	5,9	5,5	4,2	4,2	3,5	3,2	3,6	3,8
Finlandiya	4,0	2,2	1,9	1,9	2,7	2,4	2,2	2,4	2,4	2,3
Fransa	4,3	4,8	5,1	4,8	5,8	6,3	6,7	7,0	7,1	7,3
Almanya	5,8	4,9	3,9	3,3	3,0	3,4	2,8	2,3	2,3	2,4
Yunanistan	9,7	9,3	9,7	4,6	2,7	4,6	4,1	6,2	4,5	4,5
Macaristan							1,2	1,7	1,8	2,2
İzlanda	4,0	4,5	5,1	6,3	7,3	8,4	9,1	6,9	6,9	5,9
İrlanda	15,1	12,2	9,7	5,3	4,0	4,7	4,5	5,5	5,3	6,5
İtalya	7,2	6,0	3,3	3,7	2,5	2,3	5,6	4,6	5,1	8,0
Lüksemburg	6,2	6,7	5,2	5,7	5,6	8,3	7,0	10,6	8,0	7,5
Hollanda	4,4	3,3	2,4	3,6	3,5	3,7	4,1	5,3	5,3	5,2
Norveç	3,1	2,4	2,3	1,7	1,9	2,9	2,8	2,3	2,4	2,5
Polonya							2,8	3,2	3,9	4,0
Portekiz	5,1	4,2	2,5	1,4	1,9	2,7	3,8	3,5	3,7	4,1
Slovak Cum.								1,8	1,7	1,8
İspanya	6,4	6,5	6,3	4,6	3,5	5,5	5,5	6,6	6,8	7,5
İsveç	1,8	1,5	1,1	0,9	2,3	3,5	2,7	3,4	3,2	3,1
İsviçre	8,8	8,8	7,2	7,4	9,3	8,9	8,2	9,3	8,6	8,3
Türkiye	10,5	10,8	6,9	5,4	4,6	2,3	3,0	3,2	2,9	3,2
İngiltere	14,5	12,5	12,7	12,0	12,0	8,5	10,4	11,5	11,9	11,8
OECD										
Toplam	7,8	7,1	6,3	5,3	5,2	5,7	5,5	5,5	5,5	5,6
OECD										
Amerika										
Kıtası	15,1	13,5	11,7	7,2	6,8	7,7	7,9	7,0	7,8	7,9
OECD Pasifik										
Bölgesi	10,4	9,7	9,2	8,0	8,5	9,4	10,3	9,2	9,4	9,2
OECD										
Avrupa	6,7	6,0	5,1	4,4	4,3	4,6	4,3	4,6	4,5	4,7
AB 19	6,7	5,8	5,0	4,2	3,9	4,4	4,0	4,5	4,3	4,6
AB 15	6,7	5,8	5,0	4,2	3,9	4,4	4,5	5,1	4,9	5,2

KAYNAK: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 2005

Tablo 4.13- Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH İçindeki Payı

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2002	2003
Kanada	3,7	3,9	3,0	2,8	3,0	3,6	3,8	3,4	3,3	3,4
Meksika				0,3	0,1	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
ABD	3,9	3,8	3,6	2,8	2,7	3,1	3,1	3,0	3,2	3,1
Avustralya		2,4	2,3	2,1	2,3	2,6	2,6	2,8	2,8	3,0
Japonya	4,9	1,5	1,9	2,1	2,7	2,7	3,2	2,8	2,8	2,6
Kore			1,5	1,4	1,5	2,4	2,9	2,9	3,1	3,0
Yeni Zelanda	5,9	2,7	2,6	2,4	2,3	2,6	2,0	1,8	1,8	1,8
Avusturya		1,3	1,1	1,1	1,0	1,1	0,6	0,6	0,5	0,6
Belçika	6,9	1,1	0,9	1,0	0,8	1,2	1,1	1,5	1,5	1,5
Çek Cum.							0,5	0,5	0,5	0,5
Danimarka	7,9	2,3	2,3	2,4	2,0	2,0	1,7	1,6	1,8	1,8
Finlandiya		0,7	0,7	0,7	1,1	1,1	1,0	1,2	1,1	1,1
Fransa	8,9	1,6	1,8	1,9	2,4	2,7	2,9	3,1	3,1	3,2
Almanya		1,6	1,4	1,2	1,1	1,2	1,0	0,8	0,8	0,8
Yunanistan	9,9	2,1	2,1	1,1	0,8	1,4	1,3	2,4	1,7	1,6
Macaristan							0,5	0,7	0,7	0,8
İzlanda	10,9	1,2	1,5	1,9	2,1	2,7	2,9	2,7	2,7	2,4
İrlanda		3,5	2,8	1,7	1,4	1,6	1,5	1,8	1,5	1,9
İtalya	1,8	1,6	0,9	1,1	0,9	0,9	2,3	2,0	2,2	3,4
Lüksemburg	1,7	1,8	1,9	2,3	2,5	3,4	3,0	4,3	3,3	3,1
Hollanda	1,4	1,2	1,0	1,6	1,5	1,6	1,7	2,2	2,1	2,0
Norveç	0,9	0,8	0,9	0,7	0,8	1,2	1,2	1,0	1,1	1,1
Polonya							1,1	1,1	1,4	1,4
Portekiz	0,8	0,8	0,5	0,3	0,5	0,8	1,3	1,3	1,3	1,5
Slovak Cum.								0,6	0,6	0,6
İspanya	0,9	1,0	1,2	1,0	0,9	1,8	1,8	2,3	2,4	2,6
İsveç	0,6	0,6	0,5	0,4	1,1	1,9	1,3	1,8	1,6	1,6
İsviçre	1,7	2,0	2,0	2,1	2,4	2,3	2,3	2,8	2,6	2,5
Türkiye	1,1	1,4	1,1	1,0	0,7	0,5	0,7	1,0	0,9	1,0
İngiltere	4,4	4,6	4,5	4,2	4,5	3,1	3,6	4,3	4,2	4,2
OECD Toplam	1,9	1,9	1,8	1,6	1,7	1,9	1,8	1,9	1,9	1,9
OECD Amerika Kıtası	3,8	3,9	3,3	2,0	1,9	2,3	2,4	2,2	2,3	2,3
OECD Pasifik Bölgesi	2,2	2,2	2,1	2,0	2,2	2,6	2,7	2,6	2,6	2,6
OECD Avrupa	1,7	1,6	1,5	1,5	1,5	1,7	1,6	1,8	1,7	1,8
AB 19	1,8	1,7	1,6	1,5	1,5	1,7	1,6	1,8	1,7	1,8
AB 15	1,8	1,7	1,6	1,5	1,5	1,7	1,7	2,1	1,9	2,1

KAYNAK: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 2005

Tablolara genel olarak baktığımızda servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının Kanada, ABD, İngiltere, Kore ve Japonya'da %10'ların üzerinde olduğu görülmektedir. Bu ülkelerle Türkiye karşılaştırıldığında Türkiye'de servet vergilerinin oranının oldukça düşük kaldığı görülmektedir.

4.4.TÜRKİYE'DE HARCAMALARDAN ALINAN VERGİLER, DOLAYLI VERGİLERİN VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI VE GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİLERİ

Harcamalar üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan yahut tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Geliri veya serveti elde edildiklerinde değil, harcadıkları zaman, mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş olarak vergilendirir. Miktarları tüketim harcamalarına göre değişir; vergilenmiş malları daha çok kullananlar, diğerlerine oranla daha fazla vergi öderler. Tersine artan oranlı vergilerdir; kişinin geliri büyüdükçe tükettiği mal ve hizmetler üzerinden ödediği verginin gelire oranı küçülür.¹¹⁸

Dolaylı vergiler fiyat mekanizması aracılığı ile yansıtılabilen vergilerdir. Bir vergi sisteminde dolaylı vergiler ağırlıkta ise vergi fiyat içersine gizlenmiş olduğu için vatandaşlar vergi ödediklerinin farkına bile varmazlar. Hükümetler tarafından dolaylı vergilerin cazip bulunmasının bir nedeni budur. Diğer nedeni ise devlet açısından tahsilinin kolay oluşudur. Bununla beraber dolaylı vergilerin kişinin gelir düzeyine bakılmaksızın alınması tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelirli kesim aleyhine bir durum yaratmakta ve kişisel gelir bölüşümünü bozmaktadır. Bu durumun önlenmesi ise verginin mallara göre farklılaştırılması ile mümkündür.

Ülkemizde uygulanmaya başlanan Katma Değer Vergisi ile harcama vergileri mallara göre farklılaştırılmış böylece düşük gelirli olanların harcamalarında önemli bir yer tutan tüketim mallarına uygulanan vergi oranları düşürülmüştür. Bu kişisel gelir bölüşümünü olumlu etkilemiştir. Ancak, genel olarak harcama vergilerinin gelir dağılımını olumlu etkilediğini söylemek doğru olmayacaktır.

Ülkemizde, özel kesime kaynak aktararak ve iç talebi kısarak ihracata dönük bir yapısal değişimi öngören 1980 sonrası uygulanan iktisadi ve mali programlar, bir taraftan ihracatta iç vergi maliyetlerini mahsup edilebilir hale getirmek, diğer

¹¹⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, 2005, s.399.

tarafından da iç talebi kısma programına destek vermek ve vergi teşviklerinin yol açtığı kaynak kaybını telafi etmek üzere, dolaylı vergilere ağırlık vermiş ve bu uygulamayı daha sonraki yıllarda da sürdürerek, adeta vergi yükünü alt ve hatta yoksul gelir gruplarına mal eder hale dönüştürmüştür.¹¹⁹ Ayrıca hükümetlerin, iktidara gelmelerinde etkili olan varlıklı kesimleri vergilendirmekten kaçınması dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının iyice artmasına sebep olmuştur.

Türkiye’de harcamalar üzerinden alınan vergilerin en önemlileri KDV ve ÖTV’dir. Diğer harcama vergileri ise Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi ve Değerli Kağıtlar Vergisi ile harçlardır. Bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payına baktığımızda 1980’lerden bu yana dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının giderek arttığını görmekteyiz.

Tablo 4.14- Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (1990-2005)

Yıllar	Dolaysız Vergiler (%)	Dolaylı Vergiler (%)
1990	52	48
1991	52	48
1992	50	50
1993	49	51
1994	48	52
1995	41	59
1996	39	61
1997	41	59
1998	47	53
1999	45	55
2000	41	59
2001	40	60
2002	34	66
2003	33	67
2004	31	69
2005 (*)	27	73

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Web Sitesi , (*) 2005 yılı bütçesinde öngörülen rakamlar

Tablo-4.14’e baktığımızda, 1990’da dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının % 52, dolaylı vergilerin payının % 48 olduğu yani dolaysız

¹¹⁹ Oğuz Oyan, Türkiye’de Kamu Gelirleri Sisteminde Yapı Değişimi ve Reform Gereksinimi, 3. İzmir İktisat Kongresi (4-7 Haziran 1992), Cilt:2, Ankara: DPT Yayınları, 1993, s.152-167.

vergilerin öneminin daha fazla olduğu görülür. Ancak 2005 yılına geldiğimizde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının % 73'e dayandığını ve dolaysız vergilerin % 27'ye gerilediğini görmekteyiz.

4 Ocak 2007 tarihi itibarıyla ise dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı 68,4 olarak, dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı 31,5 olarak gerçekleşmiştir.

Maliye Bakanlığı verilerine göre, ocak-kasım 2006 döneminde tahsil edilen 125.9 milyar YTL'lik verginin 39.6 milyar YTL'sini dolaysız, 86.2 milyar YTL'sini de dolaylı vergiler oluşturmuştur. Geçen yılın aynı döneminde ise 35.7 milyar YTL dolaysız, 72.4 milyar YTL de dolaylı vergi toplanmıştır. Ocak-kasım döneminde dolaysız vergiler geçen yılın aynı dönemine göre yüzde 10.9, dolaylı vergiler ise yüzde 19 oranında artmıştır. Geçen yıl ocak-kasım döneminde yüzde 33 olan dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı yüzde 31.5'e düşmüştür. Dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı düşerken, dolaylı vergilerin payı ise artmıştır. Geçen yılın ilk 11 aylık döneminde yüzde 66.9 olan dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı yüzde 68.4'e çıkmıştır. Ocak-kasım döneminde tahsil edilen 86.2 milyar YTL'lik dolaylı verginin yüzde 39.1'ine denk gelen 33.7 milyar YTL'sini özel tüketim vergileri (ÖTV) oluşturmuştur. Geçen yılın aynı döneminde 29.6 milyar YTL düzeyinde bulunan ÖTV tahsilatı yüzde 13.7 oranında artmıştır. Yılın ilk 11 aylık döneminde petrol ürünleri ve doğalgazdan 18.7 milyar YTL, motorlu taşıt araçlarından 3.6 milyar YTL, alkollü içkilerden 9.7 milyar YTL, dayanıklı tüketim mallarından ise 1.5 milyar YTL ÖTV tahsil edilmiştir. Dolaylı vergilerin yüzde 28.9'unu ise dış ticaret üzerinden alınan vergiler oluşturmuştur.¹²⁰

Dolaysız vergilerin ödeme gücüne göre vergi alınmasını sağlayan; en az geçim indirimi, artan oranlı tarife, ayırma ilkesi gibi araçlara sahip olması nedeniyle vergi adaletini sağlamada daha etkili olduğu ve vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payı ne kadar yüksek ise vergi sisteminin gelir dağılımını bozucu etkisinin

¹²⁰ Hürriyet Gazetesi, 4 Ocak 2007, "Devlet Vergilerini % 68 Dolaylı Topladı".

o kadar az olduğu dikkate alınırsa, Türkiye’de dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının 2007 yılı itibariyle %68,4’e çıkması gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkisini ortaya koymaktadır.

Dolaylı vergilere bu kadar çok yüklenilmesinin sebebi tahsilatının kolay olmasından ve kısa zamanda tahsil edilebilmesinden kaynaklanmaktadır. Gerek KDV gerekse ÖTV mükellefler tarafından her ay ödenmekte bu da kamu kesimi için cazip ortam yaratmaktadır. Çünkü gelir vergileri gibi tahsilat uzun bir mali dönem sonunda yapılmamakta, aksine kısa zamanda gelir elde edilmekte, kişi ayrımı yapılmaksızın herkesten hemen her işlemde alınmaktadır. Hal böyle olunca ilk üzerine gidilen dolaylı vergiler olmaktadır. Bu bağlamda yapılan tercihin teorik olarak savunulması mümkündür. Dolaylı vergilerde yapılacak artışlar tüketici tercihinin değişmesine neden olabileceği gibi, ülkenin ekonomik yapısına ve mevcut yasal düzenlemelerin var olan boşlukları ölçüsünde kayıt dışılığı arttırabilecektir. Ülkemizde ortaya çıkan değişimleri ile yakınmalar dikkate alındığında dolaylı vergilerin arttırılmasına yönelik olarak yapılan değişikliklerin devamlı bir biçimde kayıt dışılığı arttırdığı gerçeği daha belirgin olmaktadır. Dünya üzerinde özellikle dolaylı vergilere ağırlık verilen ülkelerde kayıt dışılığın artışı kadar ekonomik suç sayısını da arttırdığı gözlenmiştir.¹²¹ Dolaylı vergilerin bu denli yüksek olması faturalı satış yapan kayıt içi kuruluşlar ile faturasız satış yapan kayıt dışı kuruluşlar arasında da rekabet eşitsizliği yaratmaktadır.

Sadece vergi oranlarını arttırarak vergi hasılatını arttırmak mümkün değildir. Kısa vadede başarı sağlanmış gözükmese bile uzun vadede, vergi gelirlerini reel olarak geriletmektedir. Vergi oranlarını ödenebilir seviyelere çekmek gerekir. Bu vergi kayıp ve kaçacağını azaltacak en etkili yöntemlerden biridir. Yüksek vergi oranları özellikle de harcamalar üzerinden alınan KDV-ÖTV gibi vergilerin oranının yüksek olması kayıt dışı satışları teşvik etmektedir. Kayıt dışı satışların artması, kurumlar

¹²¹ Özgür Biyan, Dolaylı ve Dolaysız Vergiler, Son Baskı (Sanal Dergi), Yıl:2, Sayı:12, Aralık, 2005 (<http://www.sonbaski.com/aralik2005ozgurbiyan.html>, Erişim:20.01.2006)

vergisinde ve gelir vergisinde vergi matrahının kayıt dışı kalmasını beraberinde getirmektedir.¹²²

4.5.TÜRKİYE'DE VERGİ GELİRLERİNİN DAĞILIMI

2006 yılında Devletin elde ettiği gelirlerin yüzde 80'i vergi gelirlerinden, yüzde 15,4'ü vergi dışı gelirlere oluşmuştur. Türkiye'de devletin elde ettiği vergi gelirlerinin dağılımı incelendiğinde hayli ilginç sonuçlar karşımıza çıkmaktadır. Nitekim¹²³;

1. Toplam vergi gelirlerinin yüzde 21,1'i gelir, yüzde 8,1'i ise kurumlar vergisinden oluşmaktadır.

2. Veraset ve intikal vergileri (toplam vergi gelirlerinin binde biri) ile motorlu taşıt alım vergilerinden (toplam vergi gelirlerinin yüzde 2,3'ü) oluşan mülkiyet vergilerinin vergi gelirleri içindeki payı yüzde 2,4 düzeyindedir.

3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergilerinin yani dolaylı vergilerin bir bölümünün vergi gelirleri içindeki oranı yüzde 43,2 düzeyine ulaşmıştır. Buna 19 ithalattan alınan KDV ile diğer dolaylı vergiler eklendiğinde bu oran yüzde 67,3'e dayanmaktadır. Bu oran vergi sistemimizin en önemli çarpıklığını ortaya koymaktadır.

4. Özel tüketim vergisi yüzde 27,9'luk oranla toplam vergi gelirlerinin de en büyük yani "en özel" grubu haline gelmiştir. Buna yüzde 2,7'lik oranla Özel İletişim Vergisinin eklenmesi halinde vergi sistemimizin ne kadar "özel" olduğu ortaya çıkmaktadır.

5. Banka ve sigorta muamelelerinden alınan vergilerde önemli düzeye yükselmiş ve vergi gelirlerinin yüzde 2'sini oluşturmaya başlamıştır.

6. 2006 yılında ithalattan alınan KDV gelirlerinin oranı yüzde 19,2 düzeyinde gerçekleşmiştir. Bu oran vergi hasılat yapısında önemli bir eksen

¹²² Yahya Arıkan, Dolaylı Vergilerin Dayanılmaz Cazibesi, s.1.

¹²³ Yaşar Uysal, 2006 Yılı Bütçe Gerçekleşmeleri-Gelir Boyutu, 19 Şubat 2007.

kaymasına; Türkiye'nin girdi yanında vergi gelirlerinde de dışa bağımlı hale gelmesine işaret etmektedir. Yani, ithalat yaptıkça yerli üreticiler tükenmektedir.

Sonuç olarak, Türkiye'de harcamalar üzerine kurulmuş bir vergi sistemi olduğu ortaya çıkmaktadır. Dolaylı vergilerin gelir dağılımını bozucu vergiler olduğu, yani zengin fakir ayrımı yapmaksızın herkesi aynı miktarda vergilendirdiği düşünüldüğünde ülkemizde vergi sisteminin gelir dağılımını olumsuz etkilediği görülmektedir.

Tablo 4.15-Vergi Gelirlerinin Dağılımı

Vergi Gelirlerinin Dağılımı	Toplam	Pay
I-Vergi Gelirleri	137.474,3	100
1. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	40.140,7	29,2
a) Gelir Vergisi	28.983,0	21,1
b) Kurumlar Vergisi	11.157,7	8,1
2. Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	3.117,2	2,3
3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	59.419,9	43,2
4. Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	27.551,5	20
5. Damga Vergisi	3.148,7	2,3
6. Harçlar	3.952,8	2,9
7. Başka Yerde Sınıflandırılmayan Diğer Vergiler	144,4	0,1

Kaynak: Yaşar Uysal, "2006 Yılı Bütçe Gerçekleşmeleri -Gelir Boyutu", 19 Şubat 2007

4.6.BAZI ÜLKELERDE DOLAYLI VERGİ UYGULAMALARI

Türkiye'de dolaylı vergi uygulamaları ele alındıktan sonra şimdi de dolaylı vergilerin dünya uygulamalarına bakmakta yarar vardır.

Birçok ülkede dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı sürekli bir düşüş trendi sergilemektedir. Avrupa Birliği ve OECD'nin vergi istatistiklerinde, ülkemizden farklı olarak sosyal güvenlik primleri de vergi gelirleri istatistiklerinde yer almaktadır. Karşılaştırmalarda bu hususun göz önünde bulundurulması daha sağlıklı yorum yapılmasına imkan tanıyacaktı. OECD ülkelerinde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin tüm vergilere oranı % 31,9'dur. 1980'lerde OECD ortalaması 32,4'tür. Avrupa Birliği'nde 1980'lerde 31,1 olan bu oran 30,8'e gerilemiştir. Türkiye ile benzer kategoride değerlendirebileceğimiz komşumuz Yunanistan'da mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler % 37,3, Polonya'da % 36,9, Portekiz'de % 41,1 seviyesindedir. Meksika'da ise dolaylı vergiler son yirmi yılda % 65'lerden % 49'lara geriledi. Gelişmiş ülkelere baktığımızda, dolaylı vergiler KDV uygulaması olmayan ABD'de 17.6, Almanya'da 29.2, İsveç'te 26.4, İngiltere'de 32.7 ve Japonya'da 20.1 seviyesinde bulunuyor. Gerek OECD ülkelerinde, gerekse Avrupa Birliği üyesi ülkelerde mal ve hizmetlerden alınan vergilerin oranı bir azalış trendi içerisinde yer alıyor.¹²⁴

Dünyadaki genel eğilim mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergilerin, vergi gelirlerine oranının azaltılması yönündedir. Türkiye'de ise bu tam tersi bir seyir izliyor. Dolaylı vergilerin payı sürekli artış gösteriyor. Kısa vadeli düşünme, sorunları geçici yöntemlerle çözme mantığı Türk vergi sistemini büyük bir erozyona uğratmıştır. Dolaylı vergilerin geldiği aşama vergi sistemimizin adaletsiz ve çarpık yapısını en iyi şekilde ortaya koymaktadır.¹²⁵

OECD ülkelerinde tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı aşağıdaki tabloda verilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı gibi OECD ülkeleri içinde tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı en yüksek olan ülkelerden biri Türkiye'dir. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı ne denli artarsa, o

¹²⁴ Yahya Arıkan, 2005, s.1.

¹²⁵ Yahya Arıkan. 2005, s.2.

vergi sisteminde gelir dağılımının da o denli bozulduğu dikkate alındığında ülkemizde dolaylı vergilerin gelir dağılımını bozucu etkisi oldukça fazladır.

Tablo 4.16- Genel Tüketim Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1965-2003)

	1965	1970	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2002	2003
Kanada	17,8	14,4	12,5	11,5	13,2	14,1	14	14,3	15	15,1
Meksika				15,7	15,9	20,8	16,9	18,7	19,3	19,4
ABD	4,8	5,8	7	7	7,9	8	8	7,6	8,2	8,4
Avustralya	7,4	7,4	6,7	5,3	7,9	8	8,7	12	13,5	13,7
Japonya	-	-	-	-	-	4,4	5,4	9,1	9,5	9,5
Kore			12,7	22	21,1	19,7	18,9	17	18,9	18,2
Yeni Zellanda	7,7	8	9	10,2	10,4	22,4	22,8	24,9	25,3	26,1
Avusturya	18,7	18,5	19,8	20,1	21	20,8	18,7	18,8	18,7	18,4
Belçika	21,1	21,2	16,3	17	15,8	16,5	15,3	16,3	15,7	15,6
Çek Cum.							16,7	18,3	17,4	17,1
Danimarka	9,1	18,8	16,9	22,3	20,1	20,5	19,3	19,3	20,1	20,1
Finlandiya	18,5	19,3	15,8	17,4	18,3	19,3	17,4	17,4	18,2	19,4
Fransa	23,3	25,5	23,4	21,1	20	18,8	17,4	16,9	16,7	16,8
Almanya	16,5	17,1	14,6	16,6	15,8	16,6	17,4	18,4	18	17,9
Yunanistan	10,3	16,8	18,3	13,2	17,2	26,5	23	21,8	23,6	22,4
Macaristan							19,4	26,1	24,5	26,1
İzlanda	16,7	22	28,6	28,9	33	32,3	31,7	29,8	28,1	27,7
İrlanda	5,7	13,1	14,7	14,8	20,6	20,6	21,2	23,1	25	24,5
İtalya	12,9	13,2	14,3	15,6	14,5	14,7	13,8	15,4	15	14,2
Lüksemburg	12,4	10,6	12,1	11,6	12,8	13,9	14	14,6	14,8	15,5
Hollanda	12,4	14,6	14,4	15,8	16,2	16,5	15,6	17,4	19,2	19,7
Norveç	21,5	23,8	20,5	18,2	18,2	18,8	21,2	20,3	20,4	20
Polonya							17,1	22	21,3	21,7
Portekiz		8,4	11,2	16,2	12,6	19,6	22,4	23,2	22,8	22,9
Slovak Cum.								22,5	23,3	22
İspanya	22,2	20,3	15,3	10,2	14,7	16	15,9	17,5	16,7	17,2
İsveç	10,4	10,3	12	13,4	14	14,9	19,4	16,7	18,4	18,4
İsviçre	9,4	7,8	7,8	9,2	10,7	11,6	12	13,1	13	13,4
Türkiye	-	-	-	-	23,3	20,1	31,1	24,2	26,2	24,9
İngiltere	5,9	6,8	8,9	14,7	15,9	16,8	19,3	18,3	19,3	19,8
OECD Toplam	13,5	14,7	14,5	15,3	16,4	17,4	17,7	18,5	18,9	18,9
OECD Amerika Kıtası	11,3	10,1	9,7	11,4	12,3	14,3	13	13,5	14,2	14,3
OECD Pasifik Bölgesi	7,5	7,7	9,5	12,5	13,1	13,7	13,9	15,8	16,8	16,9
OECD Avrupa	14,5	16	15,8	16,5	17,6	18,7	19,1	19,6	19,8	19,8
AB 19	14,2	15,6	15,2	16	16,6	18,1	18	19,2	19,4	19,5
AB 15	14,2	15,6	15,2	16	16,6	18,1	18	18,3	18,8	18,9

KAYNAK: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 2005

4.7.TÜRKİYE'DE TÜRLERİNE GÖRE GELİRİN DAĞILIMI

Bir ülkede gelir dağılımını ayrıntılı bir şekilde incelerken yararlanılabilecek yöntemlerden birisi, toplam gelirin, gelir türlerine göre dağılımını incelemektir. Yani kişisel gelir dağılımı, fonksiyonel gelir dağılımı, sektörel gelir dağılımı ve bölgesel gelir dağılımı araştırmaları ile gelirin ülkede nasıl bir dağılım gösterdiği ortaya koyulabilir.

4.7.1.Fonksiyonel Gelir Dağılımı

Fonksiyonel gelir dağılımı, çeşitli üretim faktörlerinin milli gelirden aldıkları payları inceler. Milli gelirin içindeki ücret, faiz, rant ve kar payları hakkında bilgi vermesi açısından önemlidir.

2005 yılı itibariyle yıllık kullanılabilir fert gelirlerinin %39.2'si maaş ve ücret geliri, %28.8'i müteşebbis geliri, %23'ü transfer gelirleri, %5.6'sı mülk geliri, %3.3'ü ise yevmiye gelirinden oluşmaktadır. Aynı oranlar 2004 yılında sırasıyla, %38.7, %31.8, %21.2, %4.9 ve %3.5 olarak gerçekleşmiştir.¹²⁶

Maaş ve ücretlerin toplam gelir içindeki payına bakıldığında 2004'de %38,7 olan payın 2005'de 39,2 olduğu ve %0,5 arttığı görülür. Bu artışın maaş ve ücretli çalışanların sayısındaki artıştan kaynaklandığı söylenebilir.

Yevmiyeli çalışanların gelirden aldığı pay 2005 yılı itibariyle %3,3 olarak gerçekleşmiş ve bir önceki yıla göre azalma göstermiştir. Müteşebbis gelirlerinin, toplam gelir payları incelendiğinde önemli bir azalma olduğu görülür. Müteşebbisler 2004 yılında gelirin %31,8'ini alırken, 2005 yılında bu oran %28,8'e gerilemiştir.

¹²⁶ TÜİK, 2005 Gelir Dağılımı Sonuçları, s:2.

Tablo 4.17-Gelir Türlerine Göre Yıllık Kullanılabilir Fert Gelirlerinin Oransal Dağılımı, 2004-2005 (15 ve daha yukarı yaştakiler)

Gelir Türleri	Türkiye		Kent		Kır	
	2004 (%)	2005 (%)	2004 (%)	2005 (%)	2004 (%)	2005 (%)
Toplam	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Maaş ve ücret	38.7	39.2	44.5	45.6	23.9	23.4
Yevmiye	3.5	3.3	2.9	2.8	5.0	4.7
Müteşebbis	31.8	28.8	25.7	22.2	47.5	44.8
Gayrimenkul	2.7	2.9	3.2	3.6	1.3	1.2
Menkul kıymet	2.2	2.7	2.3	2.9	2.0	2.2
Transfer	21.2	23.0	21.6	22.8	20.2	23.6

Kaynak: www.tuik.gov.tr, 2005 Gelir dağılımı Sonuçları

Mülk gelirlerinin toplam gelirden aldığı paya baktığımızda ise 2004 yılında %4,9 olan payın 2005 yılında %5,6'ya yükseldiğini görmekteyiz. 2005 yılında transfer gelirlerinin toplam gelirden aldığı pay 2004 yılı ile karşılaştırıldığında bir artış olduğu gözlenir. 2004'de transfer gelirlerinin aldığı pay %21,2 iken, 2005'de bu pay %23 olarak gerçekleşmiştir.

Kentsel yerlerde elde edilen toplam yıllık kullanılabilir net gelir, türlerine göre incelendiğinde en büyük payı %45,6 ile ücret ve maaş gelirleri alırken bu grubu sırasıyla %22,8'lik payla transfer gelirleri, %22,2'lik payla müteşebbis gelirleri, %6,5'lik payla mülk gelirleri ve %2,8'lik payla yevmiye gelirleri izlemektedir.

Kırsal yerlerde ise, toplam yıllık kullanılabilir net gelirin %44,8'ini oluşturan müteşebbis gelirleri gelir türleri içinde en büyük paya sahiptir. Buna karşın ücret ve maaş gelirlerinin payı %23,4, transfer gelirlerinin payı %23,6, mülk gelirlerinin payı %3,4 ve yevmiye gelirlerinin payı ise %4,7 olarak gerçekleşmiştir.

4.7.2.Kişisel Gelir Dağılımı

Kişisel gelir dağılımı, milli gelirin ülkedeki nüfusu oluşturan kişiler arasındaki paylaşımını gösterir. Toplam milli gelir ülke nüfusuna bölünerek kişi başına düşen milli gelirin hesaplanması ile bulunabileceği gibi ülke nüfusunu en düşük gelir grubundan en yüksek gelir grubuna doğru beş eşit gruba ayırarak grupların milli gelirden aldığı payın hesaplanması ile de elde edilebilir. Bu gruplamaya göre en düşük gelirli %20'lik grup ile en yüksek gelirli %20'lik grubun milli gelirden aldıkları paylar arasında büyük fark varsa gelir dağılımı eşitsizdir.

Türkiye İstatistik Kurumu'nun en son yayınladığı Hanehalkı Bütçe Araştırması sonuçlarına göre 2005 yılında , hanehalkının kullanılabilir gelirine göre oluşturulan % 20'lik hanehalkı gruplarından birinci gruptaki hane halkının milli gelirden aldığı pay % 6,1 iken , beşinci gruptaki hane halkının gruptan aldığı pay ise %44,4 olarak açıklanmıştır. Yani en zengin beşinci % 20'lik grup, en yoksul birinci % 20'lik gruba göre 7,3 kat daha fazla gelirden pay almıştır. Bu oran 2004 yılında 7,7 kat olarak gerçekleşmiştir.¹²⁷

Gelir dağılımı eşitsizliği ölçülerinden gini katsayısı, Türkiye geneli için 0.38, kentsel yerleşim yerleri için 0.37 ve kırsal yerleşim yerleri için ise 0.38 olarak hesaplanmıştır. Sıfıra yaklaştıkça gelir dağılımı eşitliğini; bire yaklaştıkça bozuk bir gelir dağılımını ifade eden gini katsayısı, 2004 yılında sırasıyla Türkiye, kentsel ve kırsal yerleşim yerleri için 0.40, 0.39 ve 0.37 olarak gerçekleşmiştir.¹²⁸

¹²⁷ Hazine Müsteşarlığı, Gelir Dağılımında Kısmi Düzeltme, s:1.

¹²⁸ TÜİK, 2005 Gelir Dağılımı Sonuçları,s:1.

Tablo 4.18- % 20'lik grupların gelirden aldığı paylar, 2004-2005

Yüzde Gruplar	20'lik	Türkiye		Kent		Kır	
		2004	2005	2004	2005	2004	2005
Toplam		100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
Birinci yüzde 20		6.0	6.1	6.4	6.4	6.3	6.1
İkinci yüzde 20		10.7	11.1	10.8	11.5	11.2	11.3
Üçüncü yüzde 20		15.2	15.8	15.2	16.0	15.8	15.9
Dördüncü yüzde 20		21.9	22.6	21.4	22.6	22.7	22.6
Beşinci yüzde 20		46.2	44.4	46.1	43.5	43.9	44.2
Gini Katsayısı		0.40	0.38	0.39	0.37	0.37	0.38

Kaynak: www.tuik.gov.tr

Tablo 4.19-Gini Katsayısı

Kaynak: Hazine Müsteşarlığı

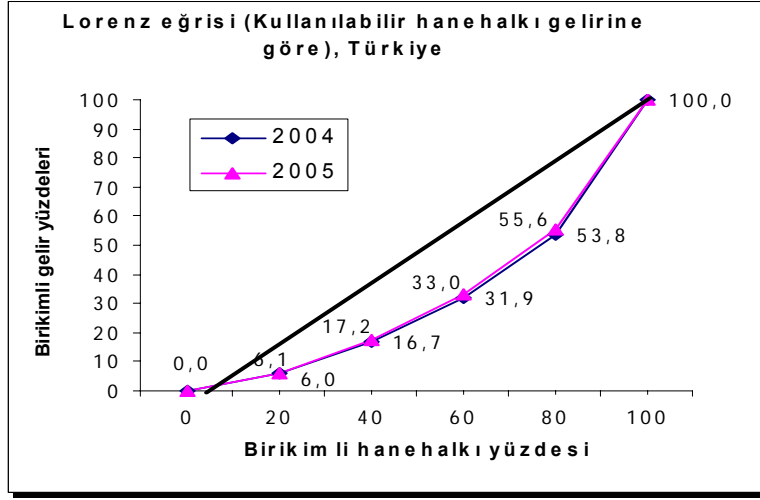
Yıl	Gini Katsayısı
1994	0,49
2002	0,44
2003	0,40
2004	0,40
2005	0,38

Bu iyileşme yoksulluğun azaldığı anlamına gelmiyor. İyileşmenin sebebinin en zengin yüzde 5'lik gruptan üst orta dilime doğru 2,5 puanlık bir kayma olduğuna dikkat çekiliyor. Yukarıda %20'lik gruplar olarak incelenen hanehalkları %10'luk gruplara göre incelendiğinde zengin-yoksul farkı 7,3 kattan 13 kata, %5'lik gruplar olarak incelendiğinde bu oran 23,5 kata kadar çıkabilmektedir.¹²⁹

Gelir eşitsizliğinin grafik çizim ile gösterilmesini sağlayan Lorenz Eğrisi incelendiğinde; gelir eşitsizliğinde 2004'den 2005 yılına gelindiğinde çok az bir azalma göze çarpmaktadır.

¹²⁹ Hazine Müsteşarlığı, Gelir Dağılımında Kısmi Düzeltme, s.1.

Şekil 4.1-Lorenz Eğrisi



Kaynak: www.tuik.gov.tr, 2005 Gelir Dağılımı Sonuçları

4.7.3.Bölgesel Gelir Dağılımı

Milli gelirin ülkenin farklı bölgelerinde yaşayan kişilere göre dağılımını gösterir. Bu gelir dağılımı, ülkenin gelişmiş ve az gelişmiş bölgeleri arasındaki farklılıkları gösterir ve bölgesel gelişimi ortaya koyarak araştırmacılar ve ülkedeki politikacılar için önemli bir kaynak oluşturur.

Türkiye'deki bölgeler arası gelir dağılımı bozukluğunun en önemli sebebi sanayi yatırımlarının dengeli yapılmamasıdır. Ayrıca tarım, hayvancılık, turizm ve hizmet sektörlerindeki yanlış ve yetersiz politikalar da gelir dağılımını belirleyen etkenlerdendir. Sanayi malları üretiminin büyük bir kısmı Marmara Bölgesi'nde yapılmakta Ege, Akdeniz İç Anadolu ve Karadeniz bölgeleri az miktardaki sanayi üretimiyle turizm, tarım ve hizmet sektörüyle gelir artışı sağlamaktadırlar. Ancak, özellikle Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgeleri ulusal gelirden istenilen payı alamamaktadırlar. Bu bölgelerin başlıca gelir kaynağı olan tarım ve hayvancılık, geçen yıllarda, verimsizlik, desteksizlik ve kaçakçılık gibi nedenlerden oldukça etkilenmiş ve bir türlü ilerleyememiştir. Az sayıda olan ve devlet eliyle kurulan

sanayi tesisleri ise yanlış özelleştirme politikaları nedeniyle ya taşınmış ya da kapatılmaya mahkum olmuştur.¹³⁰



Tablo 4.20-Hane gelirlerinin, gelire göre sıralı %20' lik dilimler ayrımında dağılımı, 2003;

Bölgeler	Toplam-		Birinci %20	İkinci %20	Üçüncü %20	Dördüncü %20	Beşinci %20	Gini
	(Milyon TL-)	%						
İstanbul	47.161.094.072	100,0	6,4	10,1	13,7	19,3	50,5	0,43
Batı Marmara	8.140.661.180	100,0	7,0	11,8	15,9	21,8	43,4	0,36
Ege	24.749.670.741	100,0	6,6	11,1	15,2	21,9	45,2	0,38
Doğu Marmara	16.157.831.642	100,0	6,8	10,9	14,9	21,1	46,4	0,39
Batı Anadolu	19.680.879.224	100,0	5,7	10,1	14,8	22,0	47,4	0,41
Akdeniz	22.855.518.122	100,0	6,0	10,3	14,7	21,1	47,9	0,41
Orta Anadolu	8.509.918.108	100,0	7,5	11,7	14,9	20,3	45,7	0,38
Batı Karadeniz	8.795.504.098	100,0	6,3	11,2	15,3	21,6	45,6	0,39
Doğu Karadeniz	7.065.020.357	100,0	7,6	11,8	15,9	22,2	42,6	0,35
Kuzeydoğu Anadolu	4.042.294.721	100,0	6,1	11,0	15,7	22,6	44,6	0,38
Ortadoğu Anadolu	5.703.783.630	100,0	6,5	11,4	16,2	23,5	42,4	0,36
Güneydoğu Anadolu	7.442.527.860	100,0	7,1	11,6	15,6	21,8	43,9	0,36

Kaynak: DİE

¹³⁰ Özgür Kaplan, Türkiye’de Gelir Dağılımı Sorunu, s:2, (www.sodem.metu.edu.tr/3-51.html).

4.7.4.Sektörel Gelir Dağılımı

Sektörel gelir dağılımı, ülkedeki üretim sektörlerinin yani, tarım, sanayi, hizmet, ticaret ve diğer sektörlerin milli gelirden aldıkları payları gösterir. Böylece ülkenin ekonomik gelişimi, hangi sektörlerle ağırlık verilmesi gerektiği konularında karar organlarına bilgi verir.

Türkiye’de sektörler itibariyle istihdam ve gelir payları tablo-4.21 ve tablo 4.22’den incelenebilir. 2002 yılında, Türkiye’de sektörlerde çalışan fertlerin istihdam edilenler içindeki payları, tarım, sanayi (madencilik, imalat sanayi, elektrik, gaz ve su), inşaat, ticaret ve hizmet (ulaştırma, haberleşme ve depolama, mali aracı kuruluşlar ve sigorta hizmetleri, toplum ve kişisel hizmetler) sektörlerinde sırasıyla %40.2, %16.6, %5.4, %17 ve %20.8’dir. Bu sektörlerin yine sırasıyla, esas işten elde edilen yıllık kullanılabilir net gelir içindeki payı %19.3, %20.1, %5.4, %23.2, %31.9’dur. Burada dikkat çeken nokta, sayı olarak en yüksek paya sahip olan tarım sektörü gelirin ancak %19.3’üne sahip iken, istihdam olarak en düşük paya sahip olan sanayi sektörünün gelirin %20.1’ini elde etmesidir. Hizmet ve ticaret sektörleri gelirden alınan paylar açısından birinci ve ikinci sırayı almaktadırlar. Bu oranlar 1994 yılı ile karşılaştırıldığında, tarım sektörünün toplam kullanılabilir net gelirden aldığı payın 2002 yılına gelindiğinde azaldığı (50.3’den 40.2’e), sanayi sektöründe yaratılan gelirin toplam gelir içindeki payının arttığı (19.3’den 20.1’e), inşaat ve ticaret sektörlerinin gelir içindeki payının azalırken (6.1’den 5.4’e ve 26.8’den 23.2’ye), hizmet sektörünün toplam gelir içindeki payının arttığı (24.4’den 31.8’e) tespit edilmiştir. Tablo-4.23’de 1968-2001 yılları arasında sektörlerin gelir payları ve istihdam payları gösterilmektedir. İstihdam payları sadece 1990-1998 yılları için mevcuttur. Görüldüğü üzere tarım sektörünün otuzüç yıl içerisinde gelirden aldığı pay yaklaşık %20 oranında düşüşe uğramıştır. 1960’larda %30 civarında olan gelir payı 2000’li yıllarda ancak %13’tür. Ancak, tarım sektörünün Türkiye’de istihdamın yaklaşık %45’ini oluşturduğu gerçeği de dikkat çekmektedir. Sanayi sektörünün faktör gelirlerinden aldığı pay da, incelenen dönemde 10 puanlık bir artış göstermiş ve %17-18’den %28’lere yükselmiştir. Yine 1990-1998 yılları arasında bu sektördeki

istihdamın, toplam istihdam içindeki oranı %15.5'den %16.8'e, toplam faktör gelirlerinden aldığı pay ise %25.9'dan %27.6'ya çıkmıştır.¹³¹

Tablo 4.21- İktisadi Faaliyet Kollarına Göre Gelir Dağılımı (1994)

Esas işteki iktisadi faaliyet kolu	Türkiye		Kent		Kır	
	1994		1994		1994	
	Değer	%	Değer	%	Değer	%
Toplam						
Sayı	24.557.449	100	10.121.174	100	14.436.275	100
Gelir(Trilyon TL)	1.462.928.885	100	943.247.544	100	519.681.341	100
Tarım						
Sayı	12.348.094	50.3	947.569	9.4	11.400.525	79
Gelir(Trilyon TL)	341.159.391	23.3	30.143.002	3.2	311.016.389	59.8
Madencilik						
Sayı	136.667	0.6	37.396	0.4	99.271	0.7
Gelir(Trilyon TL)	12.979.608	0.9	4.121.727	0.4	8.857.881	1.7
İmalat sanayi						
Sayı	3.407.382	13.9	2.742.006	27.1	665.376	4.6
Gelir(Trilyon TL)	260.723.795	17.8	222.515.409	23.6	38.208.386	7.4
Elektrik,gaz ve su						
Sayı	72.539	0.3	42.972	0.5	24.567	0.2
Gelir(Trilyon TL)	8.654.457	0.6	5.278.088	0.6	3.376.369	0.6
İnşaat ve bayındırlık						
Sayı	1.187.974	4.8	798.287	7.9	389.687	2.7
Gelir(Trilyon TL)	89.157.750	6.1	69.932.497	7.4	19.225.253	3.7
Top.ve Per.Ticaret						
Sayı	3.362.381	13.7	2.542.043	25.1	820.338	5.7
Gelir(Trilyon TL)	392.792.811	26.8	327.828.046	34.8	64.964.765	12.5
Ulaştırma hab.ve dep.						
Sayı	916.721	3.7	647.130	6.4	269.591	1.9
Gelir(Trilyon TL)	103.081.648	7	80.000.376	8.5	23.081.272	4.4
Mali aracı kuruluşlar						
Sayı	432.635	1.8	367.275	3.6	65.360	0.5
Gelir(Trilyon TL)	49.080.827	3.4	43.592.812	4.6	5.488.015	1.1
Toplum - kişisel						
Sayı	2.693.056	11	1.991.496	19.7	701.560	4.9
Gelir(Trilyon TL)	205.298.598	14	159.835.587	16.9	45.463.011	8.7

Kaynak: DİE, 2002 Hanehalkı Bütçe Anketi Gelir Dağılımı Sonuçları

¹³¹ Yeşim Kuştepe, Umut Halaç, "Türkiye'de Gelir Dağılımının Analizi ve İyileştirilmesi", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:6, Sayı:4, 2004, s.151.

Tablo 4.22- İktisadi Faaliyet Kollarına Göre Gelir Dağılımı (2002)

Esas işteki iktisadi faaliyet kolu	Türkiye		Kent		Kır	
	2002		2002		2002	
	Değer	%	Değer	%	Değer	%
Toplam						
Sayı	23.902.099	100	11.591.536	100	12.310.563	100
Gelir(Trilyon)	91.737.232.688	100	59.980.847.809	100	31.756.384.878	100
Tarım						
Sayı	9.608.990	40.2	1.096.461	9.5	8.512.529	69.1
Gelir(Trilyon)	17.741.138.799	19.3	2.111.231.743	3.5	15.629.907.056	49.2
Madencilik						
Sayı	168.036	0.7	67.081	0.6	100.955	0.8
Gelir(Trilyon)	2.005.259.324	2.2	687.722.805	1.1	1.317.536.518	4.1
İmalat sanayi						
Sayı	3.679.586	15.4	2.594.806	22.4	1.084.780	8.8
Gelir(Trilyon)	15.598.575.397	17	12.685.083.732	21.1	2.913.491.664	9.2
Elektrik,gaz ve su						
Sayı	121.490	0.5	70.247	0.6	51.244	0.4
Gelir(Trilyon)	858.551.093	0.9	618.310.785	1	240.240.308	0.8
İnşaat-bayım işleri						
Sayı	1.280.230	5.4	869.550	7.5	416.180	3.3
Gelir(Trilyon)	4.997.081.229	5.4	3.740.323.949	6.2	1.256.757.281	4
Top.ve Per.Ticaret						
Sayı	4.069.401	17	3.158.125	27.2	911.275	7.4
Gelir(Trilyon)	21.307.766.096	23.2	16.966.469.293	28.3	4.341.296.803	13.7
Ulaştırma,hab.,dep.						
Sayı	1.284.352	5.4	842.495	7.3	441.857	3.6
Gelir(Trilyon)	8.085.728.223	8.8	5.444.906.044	9.1	2.640.822.179	8.3
Mali aracı kuruluş.						
Sayı	530.706	2.2	493.208	4.3	37.498	0.3
Gelir(Trilyon)	4.538.483.475	4.9	4.372.459.040	7.3	166.024.435	0.5
Toplum-kişisel hiz.						
Sayı	3.159.309	13.2	2.399.565	20.7	759.744	6.2
Gelir(Trilyon)	16.604.649.052	18.1	13.354.340.418	22.3	3.250.308.634	10.2

Kaynak: DİE, 2002 Hanehalkı Bütçe Anketi Gelir Dağılımı Sonuçları

Hizmet sektörü de sanayi sektörü ile aynı şekilde bir gelişme izlemiştir ancak arada büyük bir fark olduğu da göze çarpmaktadır. Hizmet sektörünün gelirdeki payı yaklaşık %60 iken sanayi sektörünün gelirdeki payı bunun ancak yarısı kadardır. Hizmet sektörünün toplam istihdamın %36-40'ı arasında bir paya sahip olması,

toplam istihdam içindeki payına oranla GSMH'dan daha fazla pay aldığını ortaya koymaktadır.¹³²

Tablo 4.23-Sektörlerin GSMH ve İstihdam Payları

	GSMH'de sektör payları			Sektörlere göre istihdam payları-		
	Tarım	Sanayi	Hizmetler	Tarım	Sanayi	Hizmetler
1968	33	17.1	49.8	-	-	-
1969	31.2	18.4	50.4	-	-	-
1970	30.7	17.5	51.7	-	-	-
1971	30.2	17.8	52	-	-	-
1972	27.9	18.1	54	-	-	-
1973	24.5	19.3	56.2	-	-	-
1974	25.2	20	54.8	-	-	-
1975	24.5	20.6	55	-	-	-
1976	24	20.5	55.5	-	-	-
1977	22.8	21.3	56	-	-	-
1978	23.1	21.7	55.2	-	-	-
1979	23.2	20.7	56.1	-	-	-
1980	24.2	20.5	55.4	-	-	-
1981	22.6	21.5	55.9	-	-	-
1982	22.7	21.9	55.4	-	-	-
1983	21.6	22.4	56	-	-	-
1984	20.3	23.1	56.6	-	-	-
1985	19.4	23.6	57	-	-	-
1986	18.8	25	56.2	-	-	-
1987	17.2	24.9	57.9	-	-	-
1988	18.3	25.1	56.7	-	-	-
1989	16.6	25.9	57.5	-	-	-
1990	16.3	25.9	57.9	47.8	15.5	36.7
1991	16.1	26.5	57.4	48.4	15.7	35.9
1992	15.8	26.5	57.8	44.4	16.8	38.9
1993	14.5	26.5	59	45.5	15.8	38.9
1994	15.3	26.6	58.1	45.7	16.3	38
1995	14.4	27.7	57.9	47.6	15.2	37.2
1996	14	27.7	58.3	45.8	15.8	38.4
1997	12.7	28.1	59.2	42.4	17.2	40.4
1998	13.4	27.6	59	43	16.8	40.2
1999	13.4	27.9	58.7	-	-	-
2000	13.1	27.8	59	-	-	-
2001	13.7	28.5	57.8	-	-	-
Kaynak: DİE,2002						

¹³² Yeşim Kuştepe, Umut Halaç, 2004, s.151.

Tablo 4.24-Çalışan hanehalkı fertlerinin esas işteki iktisadi faaliyet kollarına göre yıllık kullanılabilir esas iş gelirleri (000 000 TL)

Anket yılı	2003	2004	2005
Toplan esas iş geliri	114.947.647.702	131.660.637.294	150.372.474.526
Tarım, ormancılık, avcılık ve balıkçılık	16.024.639.440	17.582.801.679	20.724.347.218
Madencilik ve taşocakçılığı	1.133.233.751	659.694.127	1.044.753.334
İmalat sanayi	23.010.172.785	28.133.028.026	33.165.820.711
Elektrik, gaz ve su	1.227.717.827	1.113.919.421	1.336.556.808
İnşaat ve bayındırlık işleri	6.333.892.014	7.066.263.113	8.670.978.236
Toptan ve Perakende Ticaret, lokanta ve oteller	28.603.818.307	32.597.092.223	36.057.500.916
Ulaştırma, haberleşme ve depolama	8.151.853.643	9.950.663.579	10.823.737.175
Mali kurumlar, sigorta ve taşınmaz mallara ait işler	7.162.349.132	9.602.071.221	9.982.495.891
Toplum hizmetleri, sosyal ve kişisel hizmetler	23.299.970.803	24.955.103.906	28.566.284.237
Kaynak: TÜİK			

SONUÇ

Günümüzde ekonomik ve sosyal devlet anlayışının gelişmesi ile devlet faaliyetleri artmış, devletler iktisadi büyüme ve kalkınmayı sağlamak, fiyat istikrarını ve etkin kaynak dağılımını sağlamak, gelir dağılımı eşitsizliklerini gidermek gibi iktisadi sosyal amaçlar doğrultusunda hareket etmeye başlamışlardır. Devletlerin yükümlülüklerinin artması devlet gelirlerinin önemli bir kaynağı olan vergilerin artmasını da beraberinde getirmiştir.

Vergi sisteminden beklenen kaynakların optimal dağılımını sağlayarak belirli bir kalkınma hızını yakalamak ve sürdürmek, vergi yükünü topluma adil gelir dağılımını bozmayacak şekilde dağıtmaktır. Ancak vergi politikası yoluyla hem sosyal adaleti sağlamak hem de tasarruf ve yatırımları teşvik etmek gelişmekte olan ülkeler için oldukça zordur. Genellikle ikisinden birinin tercih edilmesi gerekir.

Bir vergi sisteminin gelir dağılımı üzerindeki etkilerinin bilinmesi için vergi sisteminin yapısının incelenmesi gerekir. Dolaylı- dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, sanayi kesiminin gelişmiş olup olmaması, vergi denetimi yapan personelin niteliği, etkin denetim araçlarının olması, vergi oranları ve tarife yapısı gelir dağılımını etkilemektedir.

Gelir vergisi, gelir dağılımı adaletini sağlamada en etkili vergi türü olarak kabul edilir. Kişisel gelir vergisi aynı gelire sahip olanlarda aynı oranlarda, farklı gelire sahip olanlarda farklı oranda alınmalı, mükellefin kişisel durumuna göre ayarlanabilmelidir. Gelir vergisinin en önemli özelliği artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma prensibi gibi verginin tarafsızlığını sağlayan araçların tümünün kullanılabilirdiği bir vergi olmasıdır. Bunların yanında gelir vergisinin yansıtılma imkanının çok düşük olması sosyal adaleti sağlamada kullanılabilecek en uygun vergi olduğunu gösterir. Ancak taşıdığı bu özelliklere rağmen gelir vergisinin gelirin adil bir şekilde dağılımını sağladığı söylenemez. Özellikle az gelişmiş ülkelerde gelir vergisi yeterince etkili değildir. Bunun nedeni gelirin iyi vergilendirilememesidir. İlk

olarak az gelişmiş ülkelerde kişi başına düşen gelir azdır. Vergiye tabi kazanç ve iratların kapsamı dar, yükümlü sayısı sınırlıdır. Ekonomideki tüm sektörler gelişmemiştir. Dolayısıyla kırsal kesim gibi bazı kesimler vergilendirilemez. Bunun yanında vergi kapsamına girenlere artan oranlı tarife yumuşatılarak uygulanmakta, tavanı da sınırlandırılmaktadır. Bu şekilde karların yatırımlara aktarılması yoluyla kalkınma sağlanmaya çalışılmaktadır. Yine çeşitli vergisel muafiyet ve istisnaların olması vergiye tabi geliri azaltmaktadır. Az gelişmiş ülkelerde gelirin iyi vergilendirilememesinde teknik yetersizliklerde etkilidir. Vergi idaresinin etkin olmaması ve vergi kanunlarındaki boşluklar vergiden kaçınma veya kaçırma imkanlarını arttırmaktadır. Az gelişmiş ülkelerde toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin payı % 20-30 arasındadır. Az gelişmiş ülkelerde gelir iyi vergilendirilemediği için harcama vergilerinin önemi artar. Toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı % 80'lere kadar çıkabilir. Harcama vergileri malın fiyatı içine gizlendiği ve yükümlü bu vergiyi hissetmediği için de tercih edilir. Bunların yanında az gelişmiş ülkeler gelir vergisini iyi uygulayamadıkları için dış ticarete yönelir ve ihraç maddelerinden aldıkları vergiden kamu geliri elde etmeye çalışırlar. Bu ise dışa bağımlılığı artırır ve dış ülkelerdeki konjonktürel dalgalanmalar ekonomiyi olumsuz etkiler.

Gelişmiş ülkelerde ise dolaysız vergilerin kamu gelirleri içerisindeki payı büyüktür. Ayrıca gelişmiş ülkelerde dolaylı vergiler lüks tüketim mallarında yüksek oranlı zorunlu tüketim mallarında düşük oranlı olarak alınır.

Gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinin bir diğer özelliği de gümrük vergilerinin çok az olmasıdır. Serbest değişim rejimi ve bu amaçla kurulan ekonomik birleşmeler bu verginin önemini azaltmıştır. Gelişmiş ülkelerin sanayi kesiminin gelişmiş olması, bu kesimde çalışan ve yüksek ücret alanların çok olması stopaj yoluyla alınan gelir vergisi hasılatını arttırmaktadır. Ayrıca küçük aile şirketlerinin yerini büyük teşebbüslerin alması, muhasebe yöntemlerinin genel olarak kullanılmasına ve geniş kontrol alanlarının sağlanmasına ortam hazırlamıştır. Bunun sonucunda vergi kaçakçılığının önüne geçilmiş ve beyana dayalı gelir vergisi uygulama olanağı kolaylaşmıştır. Devletin geniş mali olanakları, yönetimdeki

personelin niteliğine de etki yapmış ayrıca, bol sayıda personel kullanımına olanak sağlamıştır. Bu da karmaşık ve çağdaş vergi sistemlerinin uygulanmasını kolaylaştırmıştır.

Kurumlar vergisinin gelir dağılımını ne şekilde etkilediği ise bu verginin ne ölçüde yansıtıldığına bağlıdır. Kurumlar vergisi geniş ölçüde yansıtıldığında tüketim mallarının fiyatı artar ve marjinal tüketim eğilimi yüksek olan alt gelirli gruplar olumsuz yönde etkilenir. Gelir dağılımı üst gelir grupları lehine bozulur. Yansımının olması halinde ise kurumlar vergisi yüksek gelir gruplarından alındığı için gelir dağılımını bozmayacaktır.

Türkiye’de kurumlar vergisi sabit oranlı bir vergidir. Kurumların dağıtılmayan kazançları sabit oranlı bir vergiye tabidir. Ancak dağıtılan kazançlar hem sabit oranlı kurumlar vergisine hem de artan oranlı kişisel gelir vergisine tabidir.

Bazı ülkelerde kurumlar vergisi artan oranlı tarifelerle vergilendirilmekte, bazı ülkeler ise halka açık anonim şirketleri açıklık durumuna göre düşük oranlarla vergilendirmektedir. Hissedarların az gelirli gruplara mensup olması durumunda bu tür uygulamalar kurumlar vergisinin gelir dağılımını değiştirici etkisini arttırır.

Yansıtılmaları söz konusu olmayan servet vergileri gelir vergisi ile beraber gelir dağılımını denkleştirmede kullanılabilecek uygun bir araçtır. Servet vergileri gelir vergisinin vergilendiremediği, ancak ödeme gücü bakımından büyük önemi olan iktisadi değerleri de içine alır. Servetin dengesiz dağılımı gelir dağılımı eşitsizliklerinin en önemli nedenidir. Dolayısıyla serveti artan oranlı bir vergiye tabi tutmak adil bir gelir ve servet dağılımı için gereklidir. Özellikle veraset ve intikal vergisi dağılımda dengeyi sağlayıcı özellik taşır. Servetin belirli kişiler ve ailelerde tek yönlü olarak toplanmasını sınırlayıcı etki yapar. Veraset ve intikal vergisinin artan oranlı olması ve murisin akrabalık derecesi uzaklaştıkça matraha uygulanan vergi oranının yükselmesi iktidar kuralı ve ayırma kuramından yararlanıldığını gösterir.

Ödeme gücünün bir diğer göstergesi olan harcamaları vergilendiren gider vergileri ters oranlı yapıları nedeniyle adil gelir dağılımı açısından olumsuz görülmektedir. Gider vergileri, alt gelir gruplarını orta ve üst gelir gruplarına kıyasla daha ağır vergi yükü altına soktukları için tersine artan oranlı bir etki yaratırlar. Dolaylı vergiye tabi malların, marjinal tüketim eğilimi yüksek olan az gelirli ailelerin tüketimleri içinde daha geniş yer alması, yüksek gelirli olanların ise marjinal tüketim eğiliminin gelirleri arttıkça azalması bu vergilerin gerileyici özellik taşıdığını gösterir. Dolaylı vergilerin bu gerileyici özelliği ancak artan oranlı vergileme ile giderilebilir. Yani zorunlu tüketim malları vergi dışı tutularak veya çok düşük oranlı vergilendirilerek lüks tüketim malları ise yüksek oranlı vergilemeye tabi tutularak dolaylı vergilerin gelir dağılımını bozucu etkileri azaltılabilir.

Son olarak Türkiye’de vergilerin gelir dağılımını ne şekilde etkilediğine değinelim. Ülkemizde gelir vergisi özellikle beyannameye tabi sermaye geliri sahiplerine geniş istisna ve muafiyetler tanıdığı gibi vergiden kaçınma ve kaçırma yollarını açık tutmaktadır. Böylece vergi yükü, serbest çalışanlar lehine azalmakta ve stopaja tabi gelirler üzerinde kalmaktadır. Türkiye’de gelir vergisinin önemli bir kısmı tevkifat ile tahsil edilir. Tevkifat ile tahsil edilen gelir vergisi hasılatı toplam hasılatın % 90’ına yakındır. Tevkifat ile elde edilen hasılatın yarıya yakınının ücretliler üzerinden alınan gelir vergisi stopajı olduğu düşünülürse gelir vergisinin yaklaşık % 40’ının ücretlilerden tahsil edildiği anlaşılır. Ayrıca bir çok gelir unsuru için stopajın nihai vergi niteliğinde olması ve gelirlerin beyan dışı kalması gelir vergisinin artan oranlı yapısının etkinliğini bozmaktadır.

Ülkemizde 1 Ocak 31 Aralık 2006 tarihleri arasında asgari ücretli bir işçinin işverene maliyetlerini inceleyelim. Sonuç şu çıkacaktır; bir asgari ücretlinin işverene toplam maliyeti 645,17 YTL. iken işçinin eline geçen ücret 380,46 YTL.dir. Aradaki 264,71 YTL. gelir vergisi, ssk primi vb. kesintiler toplamıdır. Yani Türkiye’de ücretlilerin vergi yükü yüksek gelirli olanlara göre oldukça fazladır. Ayrıca ücretlilerin işverene maliyetinin yüksek olması işverenin kayıt dışı işçi çalıştırmasına veya işçiye ödediği ücreti düşük göstererek devletin vergi kaybına sebep olmaktadır.

Türkiye’de harcama vergilerini incelediğimizde gelir dağılımını olumlu etkilediğini söyleyemeyiz. Ülkemizde özel kesime kaynak aktararak ve iç talebi kısarak ihracata dönük bir yapısal değişimi ön gören 1980 sonrası uygulanan iktisadi ve mali programlar, bir taraftan ihracatta iç vergi maliyetlerini mahsup edilebilir hale getirmek, diğer taraftan iç talebi kısma programına destek vermek ve vergi teşviklerinin yol açtığı kaynak kaybını telafi etmek için dolaylı vergilere ağırlık vermiş ve bu uygulama daha sonraki yıllarda da sürdürülerek adeta vergi yükü alt gelir gruplarına mal edilir hale gelmiştir. Ayrıca hükümetlerin, iktidara gelmelerinde etkili olan varlıklı kesimi vergilendirmekten kaçınmaları dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payını iyice arttırmıştır.

Türkiye’de 1990 yılında dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 52 , dolaylı vergilerin payı ise % 48 idi. Ancak 2005 yılına geldiğimizde dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının % 73’ e dayandığı ve dolaysız vergilerin % 27’ye gerilediği görülmektedir.

OECD ülkelerine baktığımızda mal ve hizmetlerden alınan vergilerin tüm vergilere oranı % 31,9’dur. 1980’lerde bu oran % 32,4’tü. Avrupa Birliği’nde 1980’lerde % 31,1 olan bu oran % 30,8’ e geriledi. Yunanistan’da mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler % 37,3, Polonya’da % 36,9, Portekiz’de % 41,1 olarak gerçekleşti. Gelişmiş ülkelere baktığımızda dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payının ABD’de 17,6, Almanya’da 29,2 , İsveç’te 26,4 , İngiltere’de 32,7 ve Japonya’da 20,1 olduğu görülür. Dünyada genel eğilim mal ve hizmetler üzerinden alınan dolaylı vergilerin vergi gelirlerine oranının azaltılması yönündedir. Türkiye’de ise tam tersi bir durum vardır.

Sonuç olarak, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde kalkınma politikaları ile adil gelir ve servet dağılımı politikalarının beraber uygulanamaması nedeniyle kalkınma amacına öncelik verilmektedir. Bu durumda gelişmekte olan ülkeler kalkınmayı sağlamak için yüksek gelirlielerin gelirlerini vergilerle almak yerine tasarruflarını artırarak yatırıma dönüştürmelerini sağlamaya çalışmakta bunun için de

çeşitli istisna ve muafiyetler tanımakta, dolaylı vergilere ağırlık vermekte ve stopaja tabi ücretli kesimin vergi yükünü arttırmaktadırlar.

KAYNAKLAR

- Akar, R.,(1992), *Varlık Vergisi-Tek Parti Rejiminde Azınlık Karşıtı Politika Örneği*, Yaylacık Matbaası, İstanbul, s.97.
- Akın, E.,(1987), *Gelir ve Büyüme Teorisi*, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, s.119-200.
- Aksoy, Ş.,(1991), *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, s.394,397.
- Aktan, C.,(2002), *Yoksullukla Mücadele ve Negatif Gelir Vergisi Önerisi*, Yoksullukla Mücadele Stratejileri, Ankara, Hak-İş Konfederasyonu Yayınları, s.3-4.
- Arıkan, Y.,(2005), *Dolaylı Vergilerin Dayanılmaz Cazibesi*, s.1,2. ([http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/29.03.2005\(1\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/29.03.2005(1).htm),Erişim:4/9/2006)
- Arıkboğa, Ü., (2004), *Yönetimler Arası Mali İlişkiler*, Yaylacık Matbaası, İstanbul, s.76.
- Aydın, S.,(1997), *ABD Vergi Sisteminde Alternatif Asgari Vergi (Alternative Minimum Tax) Uygulaması*, Vergi Sorunları, Mayıs, Sayı 104, s.20-24,22.
- Aydın, S.,(1999), *ABD Kurumlar Vergisi Uygulaması*, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz , s.15.
- Bıyan, Ö.,(2005), *Dolaylı ve Dolaysız Vergiler*, Son Baskı (Sanal Dergi), Yıl:2, Sayı:12, Aralık (<http://www.sonbaski.com/aralik2005ozgurbiyan.html>, Erişim:20.01.2006)
- Bıyan, Ö., (2007), www.alomaliye.com/2007/ozgur_bıyan_asgari_geçim.html.
- Boratav, K.,(1980), *100 Soruda Gelir Dağılımı*, s.103-104
- Boratav, K.,(1997), *100 Soruda Gelir Dağılımı*, Kapitalist Sistemde, Türkiye’de, Sosyalist Sistemde, 4.Baskı, Gerçek Yayınevi, İstanbul, s.9.
- Bruce, N.,(1998), *Public Finance and The American Economy*, Addison-Wesley Educational Publishers, s.490.
- Bulutoğlu, K.,(1981), *Kamu Ekonomisine Giriş*, III.Baskı, Sermet Matbaası, Filiz Kitabevi, s.492.
- Bundesministerium der Finanzen, (2001), *Innenansichten-Die Steuerreform 2000*, Berlin, s.4.

- Bundesministerium der Finanzen, (2004), *Monatsbericht 01.2004, Berlin*, s.63, <http://www2.dw-world.de/turkish/wirtschaft>; Bundesministerium der Finanzen, “*Merkblatt zur-Anwendung des Gesetzes über die Strafbefreiende Erklärung-Strafbefreiungserklärungsgesetz (StraBEG)*”, 3 Februar 2004; Bundesministerium der Finanzen, “*Strafbefreiende Erklärung*”, Berlin.
- Bundesministerium der Finanzen, (2004), *Monatsbericht des BMF April 2004*, Berlin, s.92.
- Can, İ., *Almanya’da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri*, <http://193.255.144.134/calismalar/yayinlar/md/md145/ismailcan.pdf>, s.46,48,50,54,55, (Erişim Tarihi: 16.09.2007).
- Das Bundesministerium der Finanzen, (1995), *Aufgaben und Organisation*, Bonn.
- Değirmendereli, A., (2003), *Vergi Reformu 2000 (Steuerreform 2000) Vergi İndirimleri Konusunda Almanya’daki Gelişmeler*, Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği, Sayı 181, Ekim 2003, s.121.
- DPT Vergi,(1996), *Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT Yayınları , Ankara, s.30, 34.
- DPT,(2001), *Gelir Dağılımını İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele*, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Ankara, s.3.
- Due, F.John,(1967), *Maliye (Bir İktisadi Analiz)*, Çev:Sevim Görgün-İzzettin Önder, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:1241, Maliye Enstitüsü, No:27, Fakülteler Matbaası, İstanbul, s.383.
- E.G.İ.A.D. Ekonomik Raporlar,(1992), *Türk Vergi Sisteminin Sorunları ve Çözüm Önerileri*, No:7, s.19,20.
- Federal Hükümet, (2000), *İşte Almanya, Societatsverlang*, s.139.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2006), *Gelir Vergisi Kanunu (Tasarı)*, s.47.
- Haller, H.,(1985), *Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri*, Çev: Salih Turhan, II.Baskı, Gür-Ay Matbaası, s.293.
- Hazine Müsteşarlığı, *Gelir Dağılımında Kısmi Düzeltme*, s.1.
- Heper, F.,(1982), *Türkiye’de Servetin Vergilendirilmesi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:246/166, İ.T.İ.Akademisi Basımevi, Eskişehir, s.65.
- Herekman, A.,(1989), *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı Cilt-II)*, Sevinç Matbaası, Ankara, s.41-43,120, 124, 101, 105.

- Hürriyet Gazetesi, 4 Ocak 2007, “Devlet Vergilerini % 68 Dolaylı Topladı”.
- İnce, M.,(1976), *Maliye Politikası (Ders Notları)*, s.158.
- Kaplan, Ö., *Türkiye’de Gelir Dağılımı Sorunu*, s.2, www.sodem.metu.edu.tr/3-51.html, (Erişim Tarihi: 15/09/2007).
- Kazgan, G.,(1984), *İktisadi Düşünce ya da Politik İktisadın Evrimi*, Remzi Kitabevi, 3.Baskı, İstanbul, s.165.
- Khalilzadeh J.-Shah S. and Anwar,(1991), ‘Tax Reform in Developing Countries’ Finance and Development, Vol:28, No:2, pp.44-46, (Vergi Dünyası Dergisi, Nisan 2002 Sayısı, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu, Çeviren: Ersan Öz).
- Kızılot, Ş.,(1980), *Servet Beyanı ve Uygulaması*, Olguç Matbaası, Ankara , s.50.
- Kızılot, Ş.-Kılıç, C.-Müderrişoğlu, O.,(2006), *AB Yolunda Mali Dünyamız*, TİSK Yayınları, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, Yayın No:273, Temmuz , (www.tisk.org.tr)
- Kolçak, M.,(1994), *Türk Vergi Sistemi*, Atatürk Üniversitesi Yayın No:785, Erzurum MYO, Yayın No:2, Erzurum, s.29, 181-182.
- Konyar, F.,(1999), *1980 Sonrası Dönemde Uygulanan İktisat Politikasının Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi*, İzmir, (Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999), s.7.
- Koyçiyev, T., (2001), *Kırgızistan Ekonomisi: Durum, İşbirliği, Küçük ve Orta İşletmecilik*, I. Avrasya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Kongresi (23-26 Haziran 2001 Bişkek- Kırgızistan), Ankara, Tika Yayınları, s.350.
- Kuştepelı, Y.- Halaç, U., (2004), Türkiye’de Gelir Dağılımının Analizi ve İyileştirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt.6, Sayı:4, s.151.
- Kükrer, S.,(1987), *Türk Vergi Sisteminde Servet İntikallerinin Vergilendirilmesi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:256, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, s.25-26.
- Maliye Bakanlığı,(1979), *Bütçe Gelirleri Yıllığı (1977-78)*, Ankara, s.4-6.
- Nemli, A.,(1979), *Kamu Maliyesine Giriş*, İ.Ü.Yayın No:2565, İktisat Fakültesi Yayın No:441, Maliye Enstitüsü Yayın No: 62, İstanbul, s.211.

- Nemli, A.,(1984), *Kamu Maliyesine Giriş*, II.Baskı, Haşmet Matbaası, Filiz Kitabevi, İstanbul, s.172-173.
- Neumark, F.,(1975), *Vergi Politikası (Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri)*, Çev:İclal Fevzioglu, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No:2090, Filiz Kitabevi, İstanbul, s.213.
- Oyan, O.,(1993), *Türkiye’de Kamu Gelirleri Sisteminde Yapı Değişimi ve Reform Gereksinimi*, 3. İzmir İktisat Kongresi (4-7 Haziran 1992), Cilt.2, Ankara:DPT Yayınları, s.152-167.
- Özbek, O.,(2001), *Dünyada ve Türkiye’de Gelir Yoksulluğu ve İnsani Yoksulluğun Analizi ve Çözüm Önerileri*, İzmir, (Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,2001), s.57, 63-64.
- Özgüven, A.,(1983) *İktisat Bilimine Giriş*, 5.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, s.89-96.
- Öncel, M.,(1995), *Enflasyon ve Vergileme*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.44, S.1-4, s.509.
- Öncel, M.- Kumrulu, A.-Çağan, N.,(2005), *Vergi Hukuku (Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş)* , 13. Baskı,Turhan Kitabevi Ofset Matbaacılık Tesisleri, Ankara, s.362-363, 371, 387, 399.
- Pirimoğlu, B.- Dağdemir, Ö.,(1988), Türkiye’de Planlı Dönemin Başlangıcından Günümüze Kadar Gelir Dağılımındaki Gelişmeler, *Anadolu Ü. İİBF Dergisi*, Cilt:6, Sayı:2, Eskişehir, Kasım, s.184.
- Resmi Gazete, (29 Aralık 1996), Sayı:22862, s.23.
- Saraçoğlu, F.,(2001), *Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesinin Uygulanması ve Değerlendirilmesi*, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Prof.Dr.A.Bora Ocakçıoğlu’na, Armağan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayın No:4306/567-84, 40.Seri, Yıl:2000-2001, İstanbul, s.6,7.
- Sarc, Ömer C.,(1970), *Gelir Dağılımı-Türkiye’de ve Dışarıda*, Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti, Çeltüt Matbaacılık Koll.Şti., İstanbul, s.23-24.
- Selik, M.,(1980), *İktisadi Doktrinler Tarihi*, 3.Baskı, Gerçek Yayınevi, İstanbul, s.180-184.
- Stiglitz, Joseph E.,(1994), *Kamu Kesimi Ekonomisi* (Çeviren: Ömer Faruk Batırel), Marmara Üniversitesi Yayın No:549,İİBF, Yayın No:396, İstanbul, s.688.
- Şahan, Ö.,(2005), *Gelir Vergisi Hasılatındaki Gelişmelerin Analizi ve Değerlendirilmesi*, Sayı:147, s.254.

- Şener, O.,(1981) *En Az Geçim İndiriminin Vergi Dışı Bırakılması*, Reşat Kaynar'a Armağan, İstanbul İ.T.İ.A. , Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları, İstanbul, s.197-198, 201-202.
- The Economist*, (2003), "A Long, Hard Climb", October 18th-24th.2003, s.28.
- The Economist*, (2003), "The World in 2004", London, s.37.
- The Federal Government, (2003), *Annual Report of the Federal Government of Germany 2002/2003 Germany is Taking Action*, Berlin, August 2003, s.11.
- The Federal Government, (2004), *Agenda 2010 Questions and Answers*, Berlin, February 2004, s.9.
- Tuncer, S.,(1966), *Kamu Maliyesi Ders Notları*, Yalkım Ofset Matbaası, İstanbul, s.347.
- Tuncer, S.,(1970), *Gelirin Yeniden Dağılımı*, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul, s.50-51, 53-54.
- Turhan, S.,(1982), *Vergi Teorisi*, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul, s.346-347, 94-96.
- Turhan, S.,(1993), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi,İstanbul, s.35, 113, 270, 272.
- TÜİK, *2005 Gelir Dağılımı Sonuçları*, s.1,2.
- Türk, İ.,(1969), *Maliye Politikası (Amaçlar-Araçlar) ve Çağdaş Bütçe Teorileri*, 2.Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, s.285, 292-296, 297,300, 304.
- Türk, İ.,(1992), *Maliye Politikası*, Turhan Kitabevi, 9.Baskı, Ankara, s.311, 312-313, 314.
- Türk, İ.,(1997), *Maliye Politikası Amaçlar Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri*, Ankara, s.312.
- Uluatam, B.,(1978), *İktisadi Doktrinler Tarihi*, Ötüken Yayınları, İstanbul, s.266-277.
- Uysal, Y.,(1998), *Bölüşüm İlişkileri ve Bu İlişkilerin Düzenlenmesinde Etkili Olabilecek İktisat Politikalarının Değerlendirilmesi-Türkiye Örneği*, İzmir, (Yayınlanmamış Doktora Tezi, DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998),s.10.
- Uysal, Y., (2007), "2006 Yılı Bütçe Gerçekleşmeleri-Gelir Boyutu", 19 Şubat 2007.

Ünlü, L., Amerika Birleşik Devletlerinde Uygulanan Mal Vergisi, *Yaklaşım*, Yıl:9, Sayı:106, s.121.

Üstünel, B.,(1988), *Ekonominin Temelleri*, 5.Baskı, İstanbul, s.298, (4.Baskısı Mısırlı Matbaacılık A.Ş., 1983).

Yaman, Ş., (2002), Türk Cumhuriyetlerinde Ekonomik Reformların 10 Yılı, *Dış Ticaret Dergisi*, Ocak Özel Sayısı, s.16.

Yüce, M., *Kırgız Cumhuriyeti Vergi Sistemi*, s.1,15-17, www.akademikbakis.org/pdfs/7/KCvergi.pdf, (Erişim Tarihi: 30.09.2007).

Tanzi V.& Zee H.H. *A Point of View: Coordination of EU Tax Systems and Results of Economic and Monetary Union*, s.7.

TOBB'nin Kayıtdışı Ekonominin Vergilendirilmesi Raporu,(1995), Yeni Türkiye, Eylül-Ekim, s.275.

Türk Vergi Sistemi ve 50.Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, *HUK 50.Yıl Armağanı*,(1995), Ankara, s.80, 81-82.

Türmob'un Vergi Konseyine Sunduğu Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, (2006), s.3.(www.turmobil.org.tr/turmobil/duyurular/gelir_vergisi_kanun_tasarisi.doc

www.irs.gov.Publication 501, Exemptions, Standard Deduction and Filing Information.

www.bundesfinanzministerium.de, “*Gemaindefinanzreformgesetz*”, Januar, 2004.

ÖZGEÇMİŞ

ADI-SOYADI : Pınar Tanrıverdi
DOĞUM YERİ ve YILI: Denizli – 11/03/1981
İLKOKUL : Mareşal Fevzi Çakmak İlkokulu/ Denizli
ORTAOKUL : Atatürk Ortaokulu/ Denizli
LİSE : Elit Kolej (1995-1998)/ Denizli
Kazım Kaynak Lisesi(1998-1999)/ Denizli
ÜNİVERSİTE : .Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü/ Eskişehir
GÖREVİ : Nesa Tekstil San.Tic.A.Ş., Muhasebe Departmanı

