

**TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ AB ÜLKELERİNDE
GELİR VERGİSİNİN VERGİLEME TEKNİĞİ
AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI: 2008
SONRASI DÖNEM ANALİZİ**

Hatice OKUMUŞ

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Gülsüm GÜRLER HAZMAN

Ekim, 2013

Afyonkarahisar

T.C
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ AB ÜLKELERİNDE GELİR
VERGİSİNİN VERGİLEME TEKNİĞİ AÇISINDAN
KARŞILAŞTIRMASI: 2008 SONRASI DÖNEM ANALİZİ**

Hazırlayan

Hatice OKUMUŞ

Danışman

Doç. Dr. Gülsüm GÜRLER HAZMAN

AFYONKARAHİSAR 2013

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “ Türkiye ve Seçilmiş AB Ülkelerinde Gelir Vergisinin Vergileme Tekniğı Açısından Karşılaştırması: 2008 Sonrası Dönem Analizi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

11/10/2013

Hatice OKUMUŞ

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Gülsüm GÜRLER HAZMAN

Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Kamil GÜNGÖR

: Doç. Dr. Mustafa FİŞNE

İmza



Maliye Anabilim Dalı tezli yüksek lisans öğrencisi Hatice OKUMUŞ'un "**Türkiye ve Seçilmiş AB Ülkelerinde Gelir Vergisinin Vergileme Tekniği Açısından Karşılaştırması: 2008 Sonrası Dönem Analizi**" başlıklı tezini değerlendirmek üzere 11.10.2013 günü saat 11:00'da Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Selçuk AKÇAY
MÜDÜR

ÖZET

TÜRKİYE VE SEÇİLMİŞ AB ÜLKELERİNDE GELİR VERGİSİNİN VERGİLEME TEKNİĞİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMASI: 2008 SONRASI DÖNEM ANALİZİ

Hatice OKUMUŞ

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Ekim 2013

Danışman: Doç. Dr. Gülsüm GÜRLER HAZMAN

Bu çalışmada Avrupa Birliği'ndeki ve Türkiye'deki gelir vergileri kısa ve öz bir biçimde anlatılmış ve üye ülkelerdeki gelir vergisi çalışmaları incelenmiştir. Gelir vergisinin teorik temelleri ve tarihsel gelişimi üzerinde durulmuş, sonrasında Türkiye'deki gelir vergisi tarifelerinin dönemler itibariyle gelişimi ortaya konulmuştur. Ülkemizde ve seçilmiş Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan gelir vergisi tarifeleri tablolar ve grafikler yardımıyla sunularak karşılaştırma yapma imkânı sağlanmıştır.

Yapılan değerlendirmelerde Türk gelir vergisi tarifelerinin farklı dönemlerde farklı açılardan vergilemede basitlik, adalet, etkinlik ve istikrar ilkelerinin ihlal edildiği görülmüştür. Günümüzde Türkiye ile Avrupa Birliği ülkeleri arasında ekonomik ve sosyal standartlar bazında gelir vergisi uygulaması konusunda bazı farklılıklar ve benzerliklerin bulunduğu ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Avrupa Birliği, Gelir Vergisi, Türk Gelir Vergisi, Vergileme Tekniği

ABSTRACT

COMPARISON OF INCOME TAX IN TERMS OF TAXATION TECHNIQUE IN TURKEY AND SELECTED EU COUNTRIES: ANALYSIS OF THE PERIOD AFTER 2008

Hatice OKUMUŞ

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT of PUBLIC FINANCE**

October 2013

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Gülsüm GÜRLER HAZMAN

In the study the EU member countries' and Turkey's income taxes were essentially and shortly conducted. The theoretical bases and the historical development of income tax were reviewed; then period by period Turkey's tax rates development was presented. Turkey and some selected EU countries, the applied tax rates were comparatively given in tables and in diagrams connected with.

In the evaluations it has been seen that Turkish tax rates systems were violated from different point of views in different periods related to simplicity, justice, efficiency and consistency. It has been pointed out taht today, from the point of economic and social standard levels there are some differences and resemblences in taxing applications between Turkey and the EU countries.

Keywords: The European Union, Income Tax, Turkish Tax Rates, Taxation Technique

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın her aşamasında vaktini, yardımlarını, desteğini ve sabrını esirgemeyerek, bana her konuda yol gösteren, değerli görüş ve eleştirileri ile tezin şekillenmesinde katkı sağlayan değerli danışmanım Sayın; Doç. Dr. Gülsüm GÜRLER HAZMAN'a çok teşekkür eder, şükranlarımı sunarım.

Beni bu günlere getiren, bu zorlu süreçte maddi manevi desteklerini esirgemeyen ve gösterdikleri sabır nedeniyle anneme ve babama teşekkür ederim.

Hatice OKUMUŞ

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
YEMİN METNİ	i
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ.....	ix
GRAFİKLER LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNİN TEORİK TEMELLERİ VE TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNİN VERGİLEME TEKNİĞİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

1. GELİR KAVRAMI VE VERGİYE TABİ GELİRİN GENEL ÖZELLİKLERİ2
2. GELİR VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	6
3. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET	13
4. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ TARİFESİ	14
4.1. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN GELİŞİMİ.....	14
4.1.1. Birinci Dönem: Sabit Tarifeler Dönemi (1950 – 1980)	15
4.1.2. İkinci Dönem: Değişken Vergi Oranlı Tarifeler Dönemi (1981 - 1985)22

4.1.3. Üçüncü Dönem: Değişken Vergi Dilimli Tarifeler Dönemi (1986 – 01.01.1998-30.06.1998)	25
4.1.4. Dördüncü Dönem: Değişken Tarifeler Dönemi (01.07.1998-31.12.1998).....	35
4.1.5. Beşinci Dönem: Değişken Vergi Dilimli Tarifeler Dönemi (1999 – 2004).....	36
4.1.6. Altıncı Dönem: Değişken Tarifeler Dönemi (2005)	44
4.1.7. Yedinci Dönem: Değişken Vergi Dilimli Tarifeler Dönemi (2006 – 2012)	45
4.2. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN YILLAR İTİBARIYLA TOPLU OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ.....	52

İKİNCİ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE GELİR VERGİSİ UYGULAMALARI VE BUNLARIN VERGİLEME TEKNİĞİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

1. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİLENDİRME	57
2. GELİŞMİŞ AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE GELİR VERGİSİ... 58	
2.1. ALMANYA'DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI.....	58
2.2. DANİMARKA'DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI	61
2.3. FRANSA'DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI.....	64
2.4. İNGİLTERE'DE GELİR VERGİSİ UYGULAMASI.....	66
2.5. İTALYA'DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI	69
3. GELİŞMEKTE OLAN AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKERİNDE GELİR VERGİSİ	70
3.1. BULGARİSTAN'DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI	70
3.2. ÇEK CUMHURİYETİ'NDE GELİR VERGİSİ UYGULAMASI.....	72

3.3. MACARİSTAN’DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI.....	72
3.4. POLONYA’DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI	74
3.5. ROMANYA’DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI.....	76
4. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN TOPLU DEĞERLENDİRİLMESİ.....	77

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

2008 SONRASI DÖNEMDE TÜRK GELİR VERGİSİ UYGULAMASININ AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİYLE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

1. 2008-2012 DÖNEMİ YÜKSEKLİK FARKININ KARŞILAŞTIRILMASI	82
2. 2008-2012 DÖNEMİ DİLİM SAYILARININ KARŞILAŞTIRILMASI...85	
3. 2008-2012 DÖNEMİ ORANLARIN KARŞILAŞTIRILMASI.....	89
4. KİŞİSEL GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GSYH İÇİNDEKİ PAYININ KARŞILAŞTIRILMASI	93
5. KİŞİSEL GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN TOPLAM VERGİLERİ İÇİNDEKİ PAYININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	97
SONUÇ.....	101
KAYNAKÇA	107

TABLolar LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1:	1950 – 1980 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	15
Tablo 2:	1950 – 1957 Döneminde Uygulanan Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	16
Tablo 3:	1958 – 1961 Döneminde Uygulanan Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	18
Tablo 4:	1962 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	19
Tablo 5:	1963 – 1980 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	20
Tablo 6:	1981 – 1985 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	22
Tablo 6.1:	1981–1985 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	23
Tablo 7:	1986 – 1993 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	26
Tablo 7.1:	1986 – 1993 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	27
Tablo 8:	1994 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	30
Tablo 9:	1995 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	31
Tablo 10:	1996 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	32
Tablo 11:	1997 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	33
Tablo 12:	01.01.1998 – 30.06.1998 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	34
Tablo 13:	01.07.1998 – 31.12.1998 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	35
Tablo 14:	1999 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	36
Tablo 15:	2000 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	38
Tablo 16:	2001 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	39
Tablo 17:	2002 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	40
Tablo 18:	2003 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	41

Tablo 19: 2004 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	42
Tablo 20: 2003 ve 2004 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Karşılaştırması...	43
Tablo 21: 2005 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	44
Tablo 22: 2006 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	45
Tablo 23: 2005 – 2006 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	46
Tablo 24: 2007 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	48
Tablo 25: 2008 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	48
Tablo 26: 2009 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	49
Tablo 27: 2010 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	50
Tablo 28: 2011 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	51
Tablo 29: 2012 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi.....	51
Tablo 30: Türkiye’de 1950 – 2012 Yılları Arası Gelir Vergisi Tarifelerinin Özet Sunumu.....	52
Tablo 31: Almanya’da 2008 – 2012 Dönemine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi.....	60
Tablo 32: Danimarka 2008 – 2012 Dönemine Gelir Vergisi Tarifesi.....	63
Tablo 33: Fransa’da 2008 – 2012 Dönemine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi.....	65
Tablo 34: İngiltere’de 2008 – 2012 Dönemine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi.....	68
Tablo 35: İtalya’da 2008 – 2012 Dönemine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi.....	69
Tablo 36: Macaristan’da 2008, 2009 ve 2010 Yıllarına İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi.....	73
Tablo 37: Polonya’da 2008 – 2012 Dönemine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi.....	75
Tablo 38: AB Ülkelerinde 2008 – 2012 Dönemine Ait En Yüksek Oran, En Düşük Oran, Yükseklik Farkı ve Dilim Sayısı.....	77

Tablo 39: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Yükseklik Farkı....	82
Tablo 40: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Dilim Sayısı.....	85
Tablo 41: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Uygulanan Oranlar.....	89
Tablo 42: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı.....	93
Tablo 43: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı.....	97

GRAFİKLER LİSTESİ

Sayfa

- Grafik 1:** Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Yükseklik Farkı.....83
- Grafik 2:** Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Dilim Sayısı.....86
- Grafik 3:** Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Uygulanan Oranlar.....90
- Grafik 4:** Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı.....94
- Grafik 5:** Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı.....98

KISALTMALAR DİZİNİ

AB : Avrupa Birliği

ABD : Amerika Birleşik Devletleri

a.g.e. : Adı geçen eser

a.g.m. : Adı geçen makale

C : Cilt

DKK : Danimarka Kronu

DPT : Devlet Planlama Teşkilatı

EU : European Union

GSYH : Gayrisafi Yurtiçi Hasıla

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

HUF : Macar Forinti

IRPEF : İtalyan bireysel gelir vergisi

m/md : Madde

PLN : Polonya Zlotisi

RON : Romen Leyi

S : Sayı

s, ss. : Sayfa

TL : Türk Lirası

vb : Ve benzeri

VUK : Vergi Usul Kanunu

YTL : Yeni Türk Lirası

GİRİŞ

Vergiler; toplumsal ihtiyaçların karşılanması, sosyoekonomik hayata müdahale edilmesi amacıyla gerçekleştirilen kamu harcamalarının finansmanında, devletin en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır. Bu vergiler içinde de gelir vergisinin önemli bir yeri vardır. Gelir vergisinin başarılı bir şekilde uygulanmasında da gelir vergisi tarifesi büyük önem arz etmektedir. Mali ve mali olmayan amaçların hayata geçirilmesi için ise vergilemenin adil olması, ekonomide refah kaybına neden olmaması ve istikrar ortamını desteklemesi önem arz etmektedir. Bu sayede bir taraftan kamu harcamalarını karşılayabilecek düzeyde gelir elde edilebilecekken diğer taraftan da vergilerin ekonomik ve sosyal yapı üzerindeki muhtemel olumsuz etkileri en aza indirilebilecektir.

Bu çalışmanın konusu, “Türkiye ve Seçilmiş AB Ülkelerinde Gelir Vergisinin Vergileme Tekniği Açısından Karşılaştırması: 2008 Sonrası Dönem Analizi”dir. Çalışmanın temel amacı, Türk gelir vergisi tarifelerinin ve Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan gelir vergisi tarifelerinin teorideki ve uygulamadaki gelişmelerle karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesidir.

Bu çalışmada ilk olarak gelir vergisinin temeli olan “gelir kavramı” açıklanmıştır. Bu çerçevede, gelir vergisi teorisinin ortaya çıkışı ve gelişimi incelenmiştir. Türk gelir vergisi tarifelerinin, gelir vergisi adı altında ilk uygulamaya girdiği 1950’den 2012 yılına kadar olan dönemi kapsayacak şekilde gelişimi ve yapısal yönden analizi ele alınmıştır. Avrupa Birliği ülkeleri de, 2008 sonrası verilerinin tam ve eksiksiz olarak bulunabilmesi sebebiyle 2008’den 2012 yılına kadar olan dönemde gelir vergisi tarifelerinin gelişimi değerlendirilmiştir.

Gelir vergisi tarifelerinin tablolar ve grafikler yardımıyla analizi yapılarak artan oranlı vergi tarifelerinin incelenmiş, etkinlik ve adalet sonuçları açısından artan oranlı ve düz oranlı tarife yapılarının üstünlükleri, ödeme gücüne ulaşmayı sağlamadaki etkileri, ülkelerin gelişmişlik seviyelerine göre gelir vergisi yükleri değerlendirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNİN TEORİK TEMELLERİ VE TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNİN VERGİLEME TEKNİĞİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

1. GELİR KAVRAMI VE VERGİYE TABİ GELİRİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Toplum halinde yaşayan insanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturmuş oldukları en önemli organizasyon devlettir. Devlet kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmek için mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Söz konusu mali kaynakların en önemlisi vergilerdir. Vergiler genel olarak dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere sınıflandırılmaktadır. Tüketim üzerinden alınan vergiler dolaylı vergiler olarak kabul edilirken, gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler olarak kabul edilmektedir. Bu vergiler içinde yer alan gelir vergisi, dolaysız vergi olup kişisel gelir üzerinden alınmaktadır.

Gelir vergisi ile ilgili tanımlamalara geçmeden önce gelirin tanımlanmasında fayda vardır. Mali açıdan gelir, dar ve geniş anlamda olmak üzere iki farklı şekilde ele alınıp tanımlanmaktadır. Dar anlamda gelir, bir gerçek kişinin belli dönemde elde ettiği iktisadi değerlerin safi tutarı olup; dönem içinde elde edilen ücret, maaş, faiz ve benzeri ile kârların toplamından oluşur.¹ Geniş anlamda gelir ise, bir gerçek kişinin belli bir dönem boyunca tüketiminde ve servetinde oluşan değişimlerdir.

Gelir kavramının tam olarak kavranabilmesi için literatürde iki teori bulunmaktadır. Bunlar, kaynak teorisi ve safi artış teorisidir. Bazı ülkeler (İngiltere ve Türkiye gibi) kaynak teorisine ağırlık verirken, bazı ülkeler (Danimarka, İsveç, Lüksemburg gibi) safi artış teorisine ağırlık vermektedir. Kaynak teorisine göre belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerler (emek-ücret, sermaye-faiz, doğal kaynak-rant ve girişim-kar) gelir olarak kabul edilir. Aynı zamanda bu teoriye göre elde edilen ekonomik değerlerin gelir sayılabilmesi için,

¹ Nihat Edizdoğan ve Ali Çelikkaya. *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Dora Yayınevi, Bursa 2010, s.4.

belli kaynaktan düzenli olarak sağlanması gerekmektedir. Kaynak teorisi, ilk kez Alman İktisatçılardan Von Herman tarafından ortaya atılmış, daha sonraları Alman Vergi Hukukçusu Fuisting ve bazı eleştirileri olmakla birlikte Adolph Wagner tarafından desteklenmiştir.² Safi artış teorisi ise servette oluşan her türlü artışı gelir sayar. Dolayısıyla, üretim faktörlerinin getirisinin yanında kişinin şans oyunları, bağış ve zaman içerisinde değerdeki artışı da gelir olarak kabul edilebilir. İlk defa George Von Schanz tarafından 1891 yılında ortaya atılmıştır.³

Ülkemizde 1998 yılında 4369 sayılı Kanunla kaynak teorisinden vazgeçilerek safi artış teorisinin ağır bastığı bir yaklaşım kabul edilmiş, 1999 yılında 4444 sayılı Kanunla bu düzenleme 2002 yılı sonuna kadar ertelenmiştir. 2003 yılında ise 4783 sayılı Kanun ile benimsenen kaynak teorisinin ağır bastığı bir yaklaşım halen uygulanmaktadır.⁴

Türk gelir vergisi sisteminde üzerinden vergi alınacak gelirin tanımı 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Kanun ile yapılmış olup “gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde ifade edilmiştir. Burada sözü geçen kazanç kavramı, sadece emekten veya emek ile sermayenin bileşiminden elde edilen hâsılatı; irat kavramı ise, menkul veya gayrimenkul sermayenin başkasına kullanılması sonucunda elde edilen hâsılatı ifade etmektedir.⁵ Yine aynı kanunun 2. maddesinde gelirin unsurları, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olarak 7 kategoriye ayrılıp; sıralanmıştır.

Görüldüğü üzere, vergilendirilebilecek gelir, tek bir unsurdan oluşmamaktadır. Gelir; kar, ücret, irat ve benzeri çeşitli unsurlardan oluşmaktadır. Bu durumda çeşitli gelirlerin ayrı ayrı ya da bir arada vergilendirilmesi konusunda üç tür uygulama biçimi ortaya çıkmaktadır. Bunlar; sedüler gelir vergisi, üniter gelir vergisi ve birleşik (global) gelir vergisidir.

² Fevzi Rifat Ortaç. “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 2/1999, s. 107.

³ Ortaç. a.g.m., s. 108.

⁴ Mustafa Bulut ve Mefkûre Seda Çalışkan. “Gelirin Tanımlamasında Teori Tercih: Kaynak Teorisine Karşı Net Artış Teorisi”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2008, Sayı: 186. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080612243.htm> (17.04.2011).

⁵ Mustafa Ali Sarılı. *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2010, s.4.

Sedüler gelir vergisi, yükümlülerin çeşitli kaynaklardan sağladığı gelirlerin ayrı ayrı vergilendirilmesidir. Bu çeşitli kaynaklardan sağlanan gelir kategorilerinin her birine sedül adı verilir. Örneğin bir vergi yükümlüsünün aynı vergileme döneminde ticari kazanç yanında zirai kazanç ve menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu gelirlerin birleştirilmeden ve birbirleriyle ilişkilendirilmeden vergilendirilmesi durumunda ortaya çıkan vergilendirme şekli sedüler gelir vergisidir.⁶

Sedüler gelir vergisinin uygulamasında yükümlülerin şahsi durumları dikkate alınmadığı için sedüler gelir vergisi gayri şahsi objektif nitelikte bir vergidir. Ancak, sedüllerin her birinden kişisel ve ailevi duruma göre bazı indirimler yapıp kısmen de olsa şahsiyet sağlanabilir.⁷ Vergi ödeme gücüne ulaşmak için yararlanılan araçlara yer vermeyen sedüler gelir vergisi günümüzde esas itibariyle hiçbir yerde uygulanmamaktadır. Bu gibi nedenlerle gelir vergisinin gerçek amacıyla bağdaşmayan sedüler gelir vergisi, 1960'lı yıllara kadar Fransa, Belçika ve İtalya'da uygulanmıştır.⁸

Üniter gelir vergisi ise, çeşitli gelir unsurlarından sağlanan gelirlerin birleştirilerek, varsa zararlar düşüldükten sonra bulunan net tutar üzerine artan oranlı vergi tarifesi uygulanarak vergi borcunun hesaplanması esasına dayanmaktadır. Üniter gelir vergisi uygulamasında ayrıca, yükümlülerin şahsi ve ailevi durumlarına göre vergi matrahından belli indirimler yapmak suretiyle vergilemede ödeme gücü ilkesini gerçekleştirmek mümkündür. Buradan verginin uygulanış tarzına bakılarak şahsiliğine karar verilir. Bu yöntem halen, ABD, Almanya ve 1950 yılından beri ülkemizde uygulanmaktadır.⁹

Üniter gelir vergisinin tek elemanlı ve çift elemanlı olmak üzere iki tip uygulama şekli bulunmaktadır. Tek elemanlı üniter gelir vergilerinde mükellefin tüm kaynaklardan elde ettiği irat ve kazançlar birleştirilip vergilendirilir. Almanya, Fransa, Hollanda, İskandinav ülkeleri ve Türkiye'deki gelir vergileri tek elemanlı

⁶ Osman Pehlivan. *Kamu Maliyesi*, Derya Kitapevi, Trabzon 2009, s. 123.

⁷ Sabri Tekir. *Vergi Teorisi*, Akıselim Ofset Tesisleri, İzmir 1990, s. 138.

⁸ Mustafa Alpaslan. *Türk Gelir Vergisi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Gelirin Tanım, Gelir Vergisi Düzenlemeleri ve Vergi Denetimi Etkinliği*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2003, s. 10.

⁹ Halil Nadaroğlu. *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayınevi, İstanbul 1998, s.343.

Cermen tipi gelir vergisi olarak da adlandırılmaktadır.¹⁰ Çift elemanlı üniter gelir vergisinde mükellefin tüm kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratlar birleştirilerek önce düz oranlı tarifeye daha sonra belli miktarı aşması durumunda artan oranlı tarifeye tabi tutularak yeniden vergilendirilmektedir. Örneğin, İngiliz gelir vergisinde 1972 reformundan önceki dönemde çeşitli kaynaklardan elde edilen tüm gelirleri vergilendiren önce tek oranlı “Income Tax” ile belli seviyenin üzerine çıkan gelirlere ek olarak alınan artan oranlı “surtax” denilen vergi uygulanmıştır.¹¹

Birleşik gelir vergisi ise sedüler ve üniter gelir vergisi sistemlerinin özelliklerinin tek bir sistemde birleştirildiği vergi sistemidir. Bu sisteme literatürde karma veya global sistem adı da verilmektedir. Birleşik gelir vergisi sisteminde, çeşitli unsurlardan oluşan gelirler önce sabit bir oran üzerinden vergilendirilir. Gelirin toplamının belli seviyeyi aşması halinde artan oranlı tarifeye göre yeni bir vergi hesaplanır. Birleşik gelir vergisi sisteminin ilk aşamasında vergilendirme sedüleri sisteme göre yapılmakta, ikinci aşamada ise vergi ödeme gücünü kavramak, vergi adaleti ve eşitliği ilkelerine uygun bir vergileme yapabilmek için sedülden elde edilen gelirleri toplayarak üniter gelir vergisi sistemi yaklaşımıyla vergilendirme gerçekleştirilmektedir.

2003 tarihli 4783 sayılı Kanun’da gelir tanımlanmıştır. Söz konusu kanun maddesi baz alınarak çıkarım yapıldığında, gelir vergisinin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Gelir vergisi şahsi bir vergidir.
- Prensip olarak vergiye tabi gelire sahip herkesi yükümlü kılar.
- Belirli bir dönemde elde edilen gerçek ve safi geliri yükümlü kılar.
- Yıllık olarak alınır.
- Beyana dayalı bir vergidir.
- Özel kesimden kamu kesimine karşılıksız kaynak transferidir.
- Önceden belirlenmiş yasalara göre Anayasa ve yasalara dayanarak alınır.
- Ödeme gücüne göre alınır.

¹⁰ Alpaslan. a.g.e., s. 9.

¹¹ İlhan Özer. *Gelir Vergisi Politikası*, Damga Matbaası, 1975, s. 9.

- Hukuki zora dayanır.
- Nakdi olarak alınır.
- Kamu tüzel kişilerinca Devlet tarafından, gerçek ve kamu tüzel kişilerden alınır.
- Kesin ve sürekli bir finansman kaynağıdır.

2. GELİR VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Gelir vergisi tarihin bilinen ilk ve en eski vergilerinden birisidir. Dünyada gelir vergisinin ilk uygulaması, 18. yüzyılda sanayileşme sürecinin giderek artması ve kapitalist sistemin önemli bir rol oynamaya başlamasıyla iktisadi kalkınmaya diğer ülkelere kıyasla daha önce başlayan İngiltere’de olmuştur. 1799 yılında William Pitt tarafından uygulanmıştır.¹² Fransa ile yapılan savaşın masraflarını karşılamak üzere geçici olarak getirilen gelir vergisi, 1815 yılına kadar her yıl yenilenmiş, savaşın bitmesinden sonra yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak İngiliz vergicilik tarihinde çok önemli bir yıl olan 1842 yılında serbest ticaret rejimine geçilmesi nedeni ile gümrük vergisi gelirlerinin büyük ölçüde azalması üzerine, Robert Pell’in öncülüğünde gerçekleştirilen mali reformlarla birlikte gelir vergisi bir daha kaldırılmamak üzere yeniden yürürlüğe konulmuştur.¹³ Zaman içinde gelir vergisi tarifesi artan oranlı subjektif bir vergiye dönüştürülmüş ve kaynak teorisini benimsemiştir.

19. yüzyılda Almanya, İsviçre, Fransa ve ABD gibi ülkeler uygulamış. İlk olarak gelir vergisi uygulamasıyla ilgili deneme 1808 yılında Almanya’da başlamıştır. Gerçek anlamda ilk gelir vergisi uygulaması ise 1869 yılındadır. Daha sonra Prusya’da 1891 yılında Von Miquel reformu sonucunda şahsi gelir vergisi olarak düzenlenmiştir. Birinci Dünya Savaşı sonrası devlet vergisi haline dönüşen gelir vergisi 1939 yılında gerçekleştirilen reformla bugünkü yapısına kavuşmuştur.¹⁴

İsviçre’de gelir vergisi uygulaması ilk olarak 1840 yılında başlamıştır. Bu tarihte ilk kez Basel şehrinde uygulanmaya başlanan ve servet vergisi ile tanımlanan gelir vergisi, giderek bütün kantonlara ve komünlere yayılmıştır. Federal devlet ise,

¹² Nadaroğlu. a.g.e., s.340.

¹³ Edizdoğan ve Çelikkaya. a.g.e., s.16.

¹⁴ Nadaroğlu. a.g.e., s.340.

fiilen 1916 yılından itibaren çeşitli isimler altında gelir vergisi almaktadır.¹⁵ Fransa’da gelir vergisine yönelik uygulamalar 1848 yılına kadar uzanmaktayken asıl uygulamaya konulması Birinci Dünya Savaşı’nın gerektirdiği mali külfetin karşılanması amacıyla 1916 yılında gerçekleşmiştir.¹⁶

ABD ise 1861-1865 yılları arasında yaşanan iç savaşın maliyetini karşılamak amacıyla 1861 ve 1862 yıllarında kişisel gelir vergisi kanunlarını kabul etmiştir. İç savaş sırasında çıkarılan yasa ile -geçici olarak- gelir vergisi tahsil edilmiştir.¹⁷ Ancak 1872 yılında yürürlükten kaldırılmıştır.¹⁸ ABD’de gelir vergisi, federal hükümet, eyalet hükümetleri ve bazı yerel yönetimler tarafından tahsil edilmektedir. Federal gelir vergisinin ilk kez 1863 yılında tahsil edildiği ülkede, bazı eyaletler 1850’den önce de kişisel gelir vergisi tahsil etmişlerdir.¹⁹ Eyaletlerin büyük bir kısmı, eyalette oturan veya eyalet sınırları içinde gelir elde eden kişilerden, federal kişisel gelir vergisinden ayrı bir gelir vergisi almaktadırlar.²⁰

Birleşik Devletlerdeki ekonomik birlik, her bir eyalete tam yetki ile kendi vergi sistemini kurma olanağını vermektedir. 1890’lı yıllar süresince birkaç eyalet, gelir vergisine yeni bir yaklaşım getirmiştir. Wisconsin eyaleti, 1911 yılında kişisel gelir vergisi kanununu kabul etmiş ve uygulamaya koymuştur. Bu verginin başarısı, diğer eyaletlerde benzer kanunların kabul edilmesine öncülük etmiştir.²¹ Kongre 1913 yılında Gelir Vergisi Yasası’nı yürürlüğe koymuştur. Daha sonra 1939, 1954 ve son olarak 1986 yıllarında yasalar yenilenmiştir. Gelir vergisi kanunlarında en büyük yenilik 1969 ve sonrasında yapılmıştır. Bu vergi reformuyla, şirketlerin ve servet sahibi bireylerin yasal boşluklardan yararlanarak vergi ödemekten kaçınmalarını sağlayan hükümler kaldırılmıştır. 1969 yılında yürürlüğe konulan bu uygulamayla yüksek gelirli mükelleflerin gelirlerinin tamamını ya da önemli bir kısmını gelir vergisinden kaçırmalarının önüne geçilmesi hedeflenmiştir.²² Gelir vergisi

¹⁵ Salih Turhan. *Vergi Teorisi ve Politikası*, Der Yayınevi, İstanbul 1987, s.123.

¹⁶ Abdurrahman Akdoğan. *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Fakültesi Yayın No: 137-1/9, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayii: Ankara 1980, s.54.

¹⁷ Hasan Halil Gönül. “ABD Uygulamasında Gelir Vergisinin Doğuşu ve Gelirin Tanımı”, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 2007, s.97.

¹⁸ Nadaroğlu. a.g.e., s.341.

¹⁹ Ersan Öz ve Tekin Akdemir. “ABD Vergi Sistemi”, *Vergi Sorunları*, Eylül 2002, Sayı: 168, s.2. <http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/abd.doc> (21.10.2010).

²⁰ İhsan Cemil Demir. “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, C.X, S. I, 2008, s.281.

²¹ Öz ve Akdemir. a.g.m., s.2.

²² Öz ve Akdemir. a.g.m., s.4.

mevzuatında yapılan bir diğere önemli değişiklik 1986 tarihlidir. Bu yılda, vergi tarifesindeki dilim sayısı ve oranlar sert bir şekilde düşürülmüş, muafiyet, indirim ve istisnaların sınırlanması yoluyla vergi tabanı da önemli ölçüde genişletilmiştir. Bu reform hareketi ile %11'den %50'ye kadar sıralanan 14 ayrı vergi oranının yerini, %15 ve %28'den oluşan iki temel oran almıştır. Kongre 1990 yılında üçüncü gelir vergisi oranını %31 olarak belirlemiş ve 1993 yılında gelir vergisi tarifesine %36 ve %39,6'dan oluşan oranlar eklenmiştir.²³

Ülkemizde ise gelir vergisinin ilk örneklerine Osmanlı Devleti döneminde rastlanır. 1863 yılından itibaren uygulanmasına başlanan ve ticaret ve sanat gelirleri üzerinden alınan Temettü vergisi bunun ilk örneğidir. Temettü Vergisi, herkesin kazancıyla uyumlu olarak devlete verdiği Esnaf Vergisi veya Gelir Vergisidir.²⁴ İlk olarak kapitülasyonlar nedeni ile yabancı tüccarlar bu verginin dışında tutulmuştur. 1907 yılında Temettü Vergisi Nizamnamesi kabul edilmiş ve vergi; nispi ve maktu olarak iki kısım halinde uygulanmaya başlanmıştır. Nispi vergileme karine esasına dayandırılmış ve işyerinin emlak vergisi değeri esas alınmıştır. Maktu vergilendirmede ise mükellefler özel komisyon tarafından tespit edilen dört sınıfa ayrılmıştır. Ancak bu nizamname de ihtiyaçlara cevap vermeyince 1914 yılında Fransız "Patente" vergisinden (işletme veya emlak vergisi) esinlenilerek yeni bir sistem getirilmiştir.²⁵

Yine bu yıllarda uygulanan ve Osmanlı Devleti'nden devralınan Aşar vergisi ise tarım ürünleri üzerinden onda bir oranında alınan vergidir. Vergi gelirleri içinde hâsılat açısından önemli bir paya sahip olmuştur. Örneğin 1923 yılı bütçe gelirlerinin % 27,9'unu aşardan sağlanan gelir oluşturmuştur. Bu miktar söz konusu mali yıl bütçesinin yaklaşık üçte birine eşittir.²⁶ Ülke ekonomisinin tarıma dayalı olduğu bu dönemde mültezimlerin vergiyi toplayabilmek için halkı zorlamaları ve tarımsal üretimi olumsuz etkilemesi Osmanlı Devleti'nden Cumhuriyet Dönemi'ne intikal eden tek vergi olan Aşar Vergisinin kaldırılmasını gerektirmiştir. Bu

²³ Öz ve Akdemir. a.g.m., s.2.

²⁴ Mahmut İnan. "Türkiye'de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci: 1946-1960 Dönemi", *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2010, Sayı 158, s. 353.

²⁵ Edizdoğan ve Çelikkaya. a.g.e., s.16.

²⁶ Abdullah Mutlu. *Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara 2009, s.72.

olumsuzluklardan sonra 1923 yılında toplanan İzmir İktisat Kongresi'nde tartışılan konulardan biri aşarın kaldırılması olmuş ve bu konuda fikir birliği sağlanamamıştı. İşçi ve çiftçi kesimi bu verginin kalkmasını isterken tüccar ve sanayi kesimi bu verginin kalkmamasını, aksayan taraflarının düzeltilmesini istiyordu. Ülkenin ekonomisi tarıma dayandığı için vergiyi kaldırmak riskli bir karardı. Bu durumda ekonomideki en önemli kesim vergi dışında kalacaktı.²⁷ Ancak Cumhuriyet'in ilanından sonra 1925 yılında aşar kaldırılmıştır.

1925 yılında Aşar'ın kaldırılması üzerine oluşan gelir açığını kapatmak üzere 1926 yılında daha geniş kapsamlı bir vergi olan Kazanç vergisi uygulamaya konulmuştur. Kazanç vergisinin uygulamaya konulmasıyla Gelir vergisi uygulaması aslında Cumhuriyet döneminde başlamıştır.²⁸ Ancak Aşar'dan sağlanan vergi hâsılatına ilerleyen yıllarda hiçbir zaman ulaşamamıştır. Çünkü o dönemlerde Türkiye'nin kırsal nüfusunun yüksek olması, ekonominin tarıma dayalı olması ve vergi gelirlerinin büyük kısmının tarım gelirleri üzerinden alınıyor olması nedeniyle Aşar'ın kaldırılması tarımın iktisadi gelişme sürecine katkı sağlamasını engellemiştir.²⁹

Kazanç vergisinin, beyanname usulüne geniş yer veren bir vergi türü olarak mali tarihimizde önemli bir yeri vardır. Ancak o dönemde ülkenin içinde bulunduğu koşullar ve gereksinimleri karşılayabilecek nitelikte ve güçte olmaması nedeni ile gerek vergi idaresi ve vergi adaleti gerekse gelir gereksinimleri yönünden yeni bir vergi sistemine gidilmesi zorunlu olmuştur. Nitekim 1926 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu, 1934 yılında kabul edilen 2395 sayılı yeni Kazanç Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni kanun bazı ilave değişikliklerle 1950 yılına kadar 16 yıl süre ile uygulamada kalmıştır.³⁰ 1930-1939 döneminde dolaysız vergilerin payının artmış olmasına rağmen, dönem boyunca dolaylı vergiler dolaysız vergilerden daha önemli yere sahip olmuştur. Ekonomik gelişme amacıyla devletin gelire ihtiyacı olduğu bir dönemde vergi yükü düşük seviyede kalmıştır. Gelir sağlama anlayışının hâkim olması, sistemli ve bilimsel bir vergi reformuna

²⁷ Mutlu. a.g.e., s. 73.

²⁸ Fazıl Tekin. *Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması*, Eskişehir 1978, s. 110.

²⁹ Hüseyin Şen, İsa Sağbaş ve Abdullah Keskin. *Bütçe Açıkları ve Açık Finansman Politikası*, Ankara 2007, s.160.

³⁰ Selahattin Tuncer. *Vergi Uygulamaları*, İstanbul 1982, s. 27.

gidilmesini engellemiş, vergi politikası daha çok kaynak sağlama amacına yönelmiştir.³¹

Bugün uygulanmakta olan gelir vergisi sisteminin temeli 1949 yılında kazanç vergisinin kaldırılıp yerine gelir, kurumlar ve esnaf vergisinin getirilmesi ile atılmış, yine aynı dönemde getirilen Vergi Usul Kanunu ile de vergilemeyle ilgili temel düzenlemelerin aynı olması amaçlanmıştır. Türk vergi tarihinde 1925 yılında Aşar'ın kaldırılıp yerine Kazanç vergisinin uygulamaya konulmasından sonraki ikinci büyük reform nitelikli dönüşüm hazırlıkları, İkinci Dünya Savaşı sonrasında başlayan ve 1949 yılında gerçekleştirilen bu vergi reformu olmuştur. 1940'lı yılların sonunda yapılan bu köklü değişikliklerin nedenleri arasında gelir üzerinden alınan vergilerin kamu harcamalarını için gerekli kaynağı sağlayamaması, uygulandığı dönem içinde kazanç vergisinde önemli değişikliklere gidilmesi ve bu durumun sistemi daha da karmaşık hale getirmesi ve kazanç vergisinin yapısında ekonomik konjoktüre göre otomatik ayarlamaları sağlayacak unsurların olmaması sayılabilir.³²

Türkiye'de gerçek manada gelir vergisi uygulaması 1950 yılında başlamıştır. 1949 yılında kabul edilen Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'ndan oluşan mali reform kanunları manzumesi, 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu açıdan Türk Vergi Sisteminin temellerinin atıldığı dönem, "1950-1960 dönemidir" denilebilir. 1950-1960 yılları arasında Gelir Vergisi Kanunu'nda 193 sayılı Kanunun kabulü ile tarımsal kazançlar ve esnafın gelirleri vergiye tabi olmuştur. Ayrıca plan hedeflerine ulaşmayı amaçlayan indirim ve istisnalara yer verilmiştir. Gelir vergisi tarifesi de yeniden düzenlenmiştir.³³ Yeni gelir vergisi kanunu hazırlanırken üniter gelir vergisi fikri benimsenmiş ve Türk Gelir Vergisi yeni sisteme göre oluşturulmuştur. Gelir vergisinin uygulamaya konulmasıyla birlikte vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla bir güvenlik müessesesi olarak ortalama kâr hadleri ve gider esaslı müesseseleri de uygulamaya konulmuştur.³⁴ 10 yıl süre ile yürürlükte kaldıktan sonra bazı değişikliklerin yapılma zorunluluğu doğmuş ancak değişiklik yerine kanunu tümüyle

³¹ Fatih Saraçoğlu. "1930-1939 Döneminde Vergi Politikası", *Maliye Dergisi*, S: 157, Temmuz-Aralık 2009, s.146.

³² Devlet Planlama Teşkilatı, Vergi(*Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı*), Özel İhtisas Komisyonu Raporu, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayın No: DPT: 2454, Ankara, Temmuz 1996, s. 30. <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf> (22.10.2010).

³³ Mehmet Şafak. "Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması", *Vergi Dünyası*, Kasım 1988, Sayı: 87, s.44.

³⁴ Zeynep Arıkan. *1980 Sonrası Türk Vergi Politikasının Plan Hedefleri Açısından Değerlendirilmesi*, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, İzmir 1988, s. 25.

değiştirip yerine yeni bir kanun getirilmesi yoluna gidilmiş ve bu amaçla 31.12.1960 tarihinde kabul edilen 193 sayılı yeni GVK 01.01.1961 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Oranlarının değiştirilmesi, dilimlerin genişletilmesi gibi birçok değişikliğe uğramasına rağmen halen uygulanmaktadır. Öncelikle 1961 Anayasası'nın 61. maddesi birinci fıkrasında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." şeklinde ibarenin yer alması vergilendirmeye ilgili ilk temel değişiklik olmuştur. 1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanun'da 1950'li yıllarda tarım kazançlarının tümü vergilendirilmezken yeni kanunla küçük çiftçi muaflığı sınırlarını aşan ölçüde kazanç elde edenlerin, zirai kazançlarının vergiye tabi olacağı belirtilmiş, düşük gelirli grupların vergi yükünü düşürmeye yönelik olarak vergi tarifelerinin yeniden düzenlenmesi ve en az geçim indiriminin değerinin artırılması yoluna gidilmiş, sistemin işleyişinin kontrolü açısından önemli olan servet beyanı esası getirilmiştir. Ayrıca 1960'lı yıllar boyunca enflasyon ve sermaye birikimini teşvik edici vergi politikaları nedeniyle maaşlı ve ücretli kesimin vergi yükü sürekli artmıştır.

1970–1980 döneminde Türkiye'de enflasyon ciddi artış göstermiş ve buna bağlı olarak da mükelleflerin vergi yükü ağırlaşmıştır. Bu dönemde ağırlaşan ekonomik ve mali sorunlar karşısında yasama sürecinin yavaş işlemesi nedeniyle vergi sistemimizde gerekli değişiklikler yapılamamıştır. 12 Eylül 1980' den sonra hemen hemen bütün vergi yasalarında önemli değişiklikler yapılmıştır. 1980 sonrası dönemde yapılan ilk vergisel değişiklik, sürekli artan enflasyon nedeniyle 1970'li yılların aşınmış gelir vergisi tarifesinin yeniden düzenlenmesi olmuştur. Bir yandan ilk vergi dilimi yükseltirken diğer yandan da bu dilime karşılık gelen tarife oranı %10'dan %40'a çıkarılmıştır. İlk dilime karşılık gelen tarife oranının bu kadar yükseltilmesi ve bu dilimin, geniş bir mükellef grubunu kapsar duruma getirilmesi, düşük gelirli kesimin vergi yükünü dikey adalet ilkesine ters düşen bir şekilde arttırmıştır.³⁵ 1981 – 1985 yılları arasında dilimler sabit tutulurken tarife oranlarında indirimle gidilmiş, 1986 yılından itibaren ise oranların değiştirilmeyip karşılık gelen dilimlerin her yıl arttırıldığı görülmektedir. Burada ki amaç enflasyonun gelir dilimlerinde meydana getirdiği aşınmayı gidermektir. Ancak sabit fiyatlarla ifade

³⁵ Ali Emin Uzun. *Türkiye'de Gelir Vergisi ve Gelir Dağılımı*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul 2007, s.80.

edildiği zaman gelir dilimlerinin giderek daha yüksek tarife oranlarına karşılık geldiği ortaya çıkmaktadır.

1980 sonrası yılların diğer bir önemli değişikliği, yedi gelir unsurundan biri olan menkul sermaye iradından sağlanan gelirlerin beyanname dışına alınmasıdır. Ancak yapılan bu değişiklik hem gelir vergisinin üniter yapısını bozmuş, hem de ayırma ilkesini tersine çevirmiş ve emek gelirleri lehine uygulanması gereken bu ilke, uygulamada sermaye gelirleri lehine bir hal almıştır. 1980'lerde yüksek ve kronik enflasyonun bir sonucu olarak vergi gelirleri reel olarak devamlı azalmış, yani vergi gelirlerindeki artışlar fiyat artışlarının gerisinde kalmış ve vergi yükü sürekli gerilemiştir.³⁶

1990'lı yıllardan 2000'li yılların ortalarına kadar ekonominin durumuna göre (1999 yılında yaşanan yıkıcı deprem, 2000 ile 2001 yıllarında üst üste yaşanan ekonomik kriz dönemleri) bazı yıllar dilim sayısında bazı yıllar oranlar üzerinde değişikliğe gidilmiştir. Vergi sisteminin dönemler itibarıyla gösterdiği bu değişimler devletin görev ve fonksiyonları ve devlet anlayışında meydana gelen gelişmelerle yakından ilgilidir. Ülkemizde uygulanan vergi politikaları dönemin devlet anlayışından etkilenmiştir.³⁷ Bu değişikliklerle düşük ve orta gelir gruplarının korunması, yüksek gelirli gruplarda vergi yükünün artan oranlı tarife ilkelerine göre arttırılması koşulu ile vergi adaletine uygun hale getirilmeye çalışılmıştır. Bu dönemde gelir üzerinden alınan vergilerin ücretler üzerinde yoğunlaşması sanayinin rekabet gücünü olumsuz yönde etkilemiş ve AB ekonomisiyle bütünleşme sürecine giren ülke ekonomisinde bu yapının sürdürülmesi zorlaşmıştır³⁸. Ancak 2006 yılında yapılan ve günümüze kadar devam eden ücret gelirlerinin vergilendirilmesindeki ayırımın kaldırılması ile ücret geliri elde edenlerin mali gücü ile gelirin niteliği ve kişisel durum arasında bağlantı kurulmamış ve mali güce göre vergilendirme ilkesine ters düşülmüştür.

³⁶ Uzun. e.g.e., s.81.

³⁷ Taylan Cihan Buyun, *2000-2006 Dönemi Türk Vergi Politikası*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2008, s. 208.

³⁸ Bilge Hakan Agun. *Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Modeline Yaklaşılması*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Edirne 1997, s. 105.

3. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET

Mükellef, vergi kanunlarına göre üzerine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişidir (VUK m.8/1). Her vergi kanununda mükellefiyet ayrı ayrı tanımlanmıştır. Buna göre gelir vergisinin mükellefi, gelir vergisine tabi kazanç ve iratları elde eden gerçek kişilerdir. Buradaki gerçek kişi bir Türk vatandaşı olabileceği gibi yabancı kişi de olabilmektedir. Vergi mükellefinin Türk vatandaşı veya yabancı kişi olması tam ve dar mükellef kavramlarını ortaya çıkarmıştır. Tam mükellef, bir takvim yılında Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden Türkiye’de vergilendirilmektedir. Başka bir ifade ile hem Türkiye’de elde ettiği hem de Türkiye dışında elde ettiği kazanç ve iratlardan gelir vergisine tabi tutulurlar. GVK’nın 3. maddesine göre; Türkiye’de yerleşmiş olan veya yerleşmiş sayılanlar ile Türkiye dışında oturan ve belirli şartlara sahip olan Türk vatandaşları, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden Türkiye’de gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Türkiye’de yerleşmiş olan veya yerleşmiş sayılan kişiler; ikametgahı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde altı aydan fazla Türkiye’de devamlı oturanlardır. Ancak aşağıda sayılan yabancılar Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar (GVK md.5). Bunlar; belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istihbarat veya seyahat amacıyla gelenler, tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlardır.

GVK’nın 3. maddesinin 2. bendine göre, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül veya teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri nedeniyle yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef olarak kabul edilmiştir. Ancak söz konusu kurum ve kuruluşlarda çalışan yabancı uyruklu kişiler ise tam mükellefe tabi olmazlar.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler Türkiye’de kazanç ve irat elde etmeleri durumunda dar mükellefiyete tabi olurlar. Dar mükellefiyete tabi olan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden verilirler.

4. TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİ TARİFESİ

Gelir vergisi tarifesine baktığımızda düzenleniş yapısı ve tekniği itibarıyla sağladığı basitlik, gerek mükellef ve vergi sorumluları için gerekse vergi idaresi açısından büyük önem taşımaktadır. Ancak belli bir noktadan sonra düz oranlı bir tarifeye dönüştüğü görülmektedir. Bu noktadan sonra vergi tarifesinin artan oranlı yapısı kaybolduğu için bu durum vergi adaletini olumsuz yönde etkilemektedir. Çünkü vergi tarifesinde en yüksek matrah ve üzerindeki gelire aynı oran uygulanmaktadır. Dolayısıyla bu noktadan sonra mükellef ne kadar gelir elde ederse etsin tek vergi oranı uygulanacağından vergi tarifesinin artan oranlılık özelliği kaybolmaktadır.

Ayrıca ülkemizde gelir vergisi tahsilâtının yaklaşık % 95 gibi³⁹ büyük bir kısmının kaynaktan kesinti usulü ile alındığını göz önünde bulundurulursa, bu yöntemle alınan vergilerin hem ücret gelirleri hem de diğer gelirler açısından büyük bir kısmının ilk gelir dilimi içerisinde yer aldığını dikkate alarak gelir vergisi tarifesinin artan oranlılık yapısının çok etkin olmadığı söylenebilir.

Artan oranlı vergi tarifesinin artan oranlı yapısını kaybetmeye başlamasıyla ödeme gücüne göre vergi alınması zorlaşmıştır. Ancak; ilk dilime karşılık gelen tarife oranının çok daha aşağılara çekilmesi, vergi basamaklarının sayısının artırılması ve vergi tarifesindeki ilk dilimin zenginlik sınırı üzerine çıkarılarak bu tutarın altında gelir elde eden alt gelir gruplarının hiç vergilendirilmemesi ile bu durum düzeltilmeye çalışılmıştır.⁴⁰

4.1. TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN GELİŞİMİ

Çağdaş Türk Vergi Sisteminin başlangıcından günümüze kadar Gelir Vergisi tarifeleri incelendiğinde tarife sistemi⁴¹ yedi döneme ayrılabilir.

1. Birinci Dönem: Sabit tarifeler dönemi (1950 – 1980)
2. İkinci Dönem: Değişken vergi oranlı tarifeler dönemi (1981 – 1985)
3. Üçüncü Dönem: Değişken vergi dilimli tarifeler dönemi (1986 – 01.01.1998-30.06.1998)
4. Dördüncü Dönem: Değişken tarifeler dönemi (01.07.1998-31.12.1998)

³⁹ Haydar Lütfü Ejder. “Verginin Mali Amaçları ve Oransal Yapı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 158, Kasım 2001, s.150.

⁴⁰ Öz ve Rakıcı. a.g.m., s.28.

⁴¹ S. Saygın Eyüpgiller. “Türk Gelir Vergisi Tarifeleri: Zaman İçindeki Gelişimi ve Bazı Tespitler”, *Yaklaşım*, Sayı:3, Yıl:1, Mart 1993, s. 74.

5. Beşinci Dönem: Değişken vergi dilimli tarifeler dönemi (1999 – 2004)
6. Altıncı Dönem: Değişken tarifeler dönemi (2005)
7. Yedinci Dönem: Değişken vergi dilimli tarifeler dönemi (2006 – 2012)

4.1.1. Birinci Dönem: Sabit Tarifeler Dönemi (1950 – 1980)

Tablo 1: 1950 – 1980 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

1950 – 1957 Dönemi Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	1958 – 1961 Dönemi Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	1963 – 1980 Dönemi Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)
İlk 2.500 TL için	15	İlk 2.500 TL için	15	İlk 2.500 TL için	10
Sonra gelen 5.000 TL için	20	Sonra gelen 5.000 TL için	20	Sonra gelen 2.500 TL için	15
Sonra gelen 10.000 TL için	25	Sonra gelen 10.000 TL için	25	Sonra gelen 5.000 TL için	20
Sonra gelen 20.000 TL için	30	Sonra gelen 20.000 TL için	30	Sonra gelen 15.000 TL için	25
Sonra gelen 20.000 TL için	35	Sonra gelen 20.000 TL için	35	Sonra gelen 30.000 TL için	35
Sonra gelen 20.000 TL için	40	Sonra gelen 20.000 TL için	40	Sonra gelen 60.000 TL için	45
Sonra gelen 22.500 TL için	45	Sonra gelen 22.500 TL için	45	Sonra gelen 150.000 TL için	55
100.000 TL ve daha fazla matraha	35	25.000 TL	50	225.000 TL	60
		50.000 TL	55	225.000 TL	65
		125.000 TL	60	285.000 TL	68
		300.000 TL ve daha fazla matraha	60	1.000.000 TL ve daha fazla matraha	60

Kaynak: Eyüpgiller. a.g.m., s.75.

Tablo 1’de gösterilen 1950 – 1980 döneminde Gelir Vergisi tarifesindeki değişiklikler, uzun dönem aralıklarıyla yapılabilmektedir. Bu dönemde fiyat artışlarının, dolayısıyla vergiye tabi gelirin ödeme gücünün büyük değişimler göstermediği 1950

– 1970 döneminin 1950 – 1963 arasındaki kesitinde (tarifenin en üst dilimleri hariç) 15 yıl boyunca aynı vergi tarifesi uygulanmıştır.

1958 yılında yapılan vergi tarifesi değişikliği ile üst dilim 100.000 TL’ den üç katına (300.000 TL) yükseltirken, gelir vergisi oranı 100.000 TL’nin üzerindeki matrahlar için ciddi surette (25 puan) artırılmıştır. Bu suretle (önceki dönem oranla) oldukça dik bir gelir vergisi tarifesine geçildiği ve en üst dilim oranının % 35’den % 60’a artırıldığı görülmektedir.

Aşağıda 1950 – 1957 döneminde uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi verilmiştir.

Tablo 2: 1950 – 1957 Döneminde Uygulanan Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Evli İler İin Vergi Oranı (%)	Bekârlar İin Vergi Oranı (%)	Toplam Gelir (TL)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
İlk 2.500 TL İin	15	15.75	2.500	375	15
Sonra gelen 5000 TL İin	20	21	7.500	1.375	18.33
Sonra gelen 10.000TL İin	25	26.25	17.500	3.875	22.14
Sonra gelen 20.000 TL İin	30	31.5	37.500	9.875	26.33
Sonra gelen 20.000 TL İin	35	36.75	57.500	16.875	29.34
Sonra gelen 20.000 TL İin	40	42	77.500	24.875	32.09
Sonra gelen 22.500 TL İin	45	47.25	100.000	35.000	35
100.000 Lira ve daha fazla matrahta	35	36.75			35

Kaynak: Temel Gürdal. *Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Rasyonel Vergileme Açısından Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi) Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2001, s. 134.

İlk gelir vergisi olan 1950 yılı tarifesinin gerekçesine baktığımızda; tarifenin artan oranlı olmasının sosyal adalet ve fedakârlıkta eşitlik prensiplerine dayandığı, tarifenin belirlenmesinde mali, iktisadi ve sosyal unsurlar etkili olmuştur. Mali gerekçeler içerisinde en düşük gelir kısmının elde edilecek hâsıllardan daha çok

maliyete yol açacağı belirtilerek en düşük gelirin vergi dışı bırakılması, asgari geçim düzeyinden sonraki gelirin artan oranlı olarak vergilendirilmesi, orta seviyedeki gelirlerde oranın hasılat temin edecek düzeye çıkması belirtilmiştir. Ayrıca çok yüksek gelirlerin sınırlı olması nedeniyle vergi oranının fazla yükseltilmesinin bir faydasının olmayacağı ifade edilmiştir. Tarifenin iktisadi gerekçelerinde; vergilemenin iktisadi hayatı yavaşlatan, ekonomik gelişmeyi engelleyen, müteşebbisin azmini kıran, tasarrufu ve sermaye birikimini azaltan bir yapıda olmaması gerektiği vurgulanmıştır. Bu çerçevede tarifenin sert artan oranlılık içermemesi ve farklı gelir türlerine ya da mükelleflere farklı tarifelerin uygulanmaması gerektiği, uygulandığı durumda da ekonomide sapmalara yol açabileceği belirtilmiştir. Tarifenin sosyal gerekçelerinde ise şahsi mali iktidardan, fizyolojik ve kültürel ihtiyaçları da kapsayacak en az geçim indiriminden, yüksek gelirlerde yüksek oranların ve şiddetli artan oranlılığın uygulanmasından söz edilmiş, ancak iktisadi ve mali gerekçeler de dikkate alınarak, ılımlı bir artan oranlılığın tercihi söz konusu olmuştur.⁴²

Tablo 2’de görüldüğü gibi, 1950-1957 döneminde en düşük gelir dilimi 2.500 TL ve buna karşılık gelen oran % 15 olarak uygulanmıştır. Tarife 8 gelir diliminden oluşmuştur. Vergi oranları % 15’ten başlamak suretiyle beşer puan artarak % 45’e kadar yükselmekteydi. Tarifede sabit artan oranlılık söz konusudur. Ancak son dilime karşılık gelen oranda 10 puanlık bir düşüş öngörülmüştür. Yükseklik farkı % 30; uzunluk farkı 97.500 TL olarak belirlenmiştir. 100.000 TL’yi aşan gelirler için artık düz oranlılık söz konusu olacağı için, indirilmiş oran olan % 35 oranı uygulanmıştır. Bu düzenleme, geliri 100.000 TL’nin üstüne çıkanların yükünü hafifleticidir.

Ayrıca bekâr ve evli mükellefler arasındaki farkın net görülmesi sağlanmıştır. Buna göre bekâr mükelleflerin evli mükelleflerle aynı gelir dilimlerini kullanmalarına rağmen daha yüksek oranda vergilendirildiği görülmektedir. Bu uygulama aile kavramının korunması amacıyla uygulanmıştır.

⁴² Temel Gürdal. *Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Rasyonel Vergileme Açısından Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2001, s. 133.

Tablo 3: 1958 – 1961 Döneminde Uygulanan Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Evli İler İin Vergi Oranı (%)	Bekârlar İin Vergi Oranı (%)	Toplam Gelir (TL)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
İlk 2.500 TL İin	15	15.75	2.500	375	15
Sonra gelen 5.000 TL İin	20	21	7.500	1.375	18.33
Sonra gelen 10.000TL İin	25	26.25	17.500	3.875	22.14
Sonra gelen 20.000 TL İin	30	31.5	37.500	9.875	26.33
Sonra gelen 20.000 TL İin	35	36.75	57.500	16.875	29.34
Sonra gelen 20.000 TL İin	40	42	77.500	24.875	32.09
Sonra gelen 22.500 TL İin	45	47.25	100.000	35.000	35
Sonra gelen 25.000 TL İin	50	52.5	125.000	47.500	38
Sonra gelen 50.000 TL İin	55	57.75	175.000	75.000	42.86
Sonra gelen 125.000 TL İin	60	63	300.000	150.000	50
300.000 TL ve daha fazla matrahlarda	50	52.5			50

Kaynak: Gürdal. a.g.e., s. 136.

Tablo 3’de ise 1958-1961 döneminde uygulanan kişisel gelir vergisi tarifesi görülmektedir. Söz konusu tarife 8 Şubat 1957 tarihinde 6908 Sayılı kanuna dayanılarak uygulamaya konulmuştur. 1950-1957 döneminde 8 olan dilim sayısı söz konusu kanuna dayanılarak 11’e yükseltilmiştir. Dilim sayısının artırılmış olması tarifeyi sertleştirmiştir. Bu tarifedeki ilk dilim 2.500 TL’den ve oran olarak % 15’ten başlamış, son dilim 300.000 TL ve % 60 olarak belirlenmiştir. Bu tarife ile 1950 tarifesine göre en üst oran % 45’ten % 60’a, son oran da % 35’ten % 50’ye

yükseltilmek suretiyle üst ve son oranlarda ek % 15 artış yapılmıştır. Yükseklik farkı % 30'dan % 45'e, uzunluk farkı 97.500 TL'den 297.500 TL'ye çıkmıştır. Tarifedeki artma oranı yine önceki tarifede olduğu gibi 5 puanlık değerini korumuş ve sabit artan oranlılık devam etmiştir. Bu tarifede de aile birliğinin korunması amaçlanmıştır.

Tablo 4: 1962 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Gelir (TL)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
İlk 2.500 TL için	10	2.500	250	10
Sonra gelen 7.500 TL için	20	10.000	1.750	17.50
Sonra gelen 15.000 TL için	30	25.000	6.250	25
Sonra gelen 30.000 TL için	40	55.000	18.250	33.18
Sonra gelen 70.000 TL için	50	125.000	53.250	42.60
Sonra gelen 157.500 TL için	60	282.500	147.750	52.30
Sonra gelen 217.500 TL için	70	500.000	300.000	60
500.000 TL ve daha fazla matrahlarda	60			60

Kaynak: Fazıl Tekin. *Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması*, Eskişehir 1978, s. 113.

Türk gelir vergisi tarifeleri içerisinde Tablo 4'deki 1962 tarifesi 1963 yılında farklı bir tarife yürürlüğe girdiğinden 1981 öncesi en kısa ömürlü olan tek tarifedir. Ayrıca 1962 yılında döneminde uygulanan tarifede bekârlar ve evliler arasında bir ayırım yapılmamıştır.

1962 yılında gelirin ilk dilimine uygulanan oranın indirilmiş olmasına rağmen, tarife basamakları enflasyonla uyumlu bir şekilde artırılmamıştır. Artma oranının her dilim itibarıyla 10 puan olması, vergi yükünün özellikle düşük gelirler bakımından hızla artması, enflasyonist ortamda zaten reel olarak gelirleri azalan kesimin vergi yükünün de artmasına neden olmuş ve satın alma güçlerini de oldukça olumsuz etkilenmiştir. Buradan artan oranlı tarife ile ulaşılmak istenen hem vergi

yükü dağılımında hem de gelir dağılımında adalet açısından uygun bir durum olmadığı anlaşılmıştır.⁴³

Bu tarifede göze çarpan başka bir özellik dilim sayısının bir önceki tarife göre azaltılmış olmasıdır. Dilim sayısının azaltılmış olması tarifeyi basıklaştırmıştır. Önceki iki tarifede 5 puan olarak belirlenen artma oranı 10 puana yükselmiştir. Artma oranının bu şekilde yüksek olması, düşük gelir gruplarından yüksek gelir gruplarına doğru gidildikçe vergi oranlarının önemli ölçüde arttığı anlamına gelmektedir. Yükseklik farkı % 60; uzunluk farkı 497.500 TL olarak belirlenmiştir. Bunun dışında ilk gelir dilimi olan 2.500 TL için vergi oranı % 10'a indirilmiş ve gelir dilimlerinde en son 500.000 TL gelirin 217.500 lirasına % 70 ve 500.000 liranın üstündeki gelirlere ortalama % 60 oranı uygulanmıştır.

Tablo 5: 1963 – 1980 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Gelir (TL)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
İlk 2.500 TL için	10	2.500	250	10
Sonra gelen 2.500 TL için	15	5.000	625	12.50
Sonra gelen 5.000 TL için	20	10.000	1.625	16.25
Sonra gelen 15.000 TL için	25	25.000	5.375	23
Sonra gelen 30.000 TL için	35	55.000	15.875	28.86
Sonra gelen 60.000 TL için	45	115.000	42.875	37.28
Sonra gelen 150.000 TL için	55	265.000	125.375	47.31
Sonra gelen 225.000 TL için	60	490.000	260.375	53.14
Sonra gelen 225.000 TL için	65	715.000	406.625	56.87
Sonra gelen 285.000 TL için	68	1.000.000	600.425	60.04
1.000.000 TL ve daha fazla matrahlarda	60			60

Kaynak: Tekin. a.g.e., s.114.

⁴³ Gülay Akgül Yılmaz. "Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, S.1, Cilt 21, 2006, s.258.

Bu tarife 19.02.1963 gün ve 202 sayılı kanun ile yürürlüğe konmuş ve 1980'e kadar 17 yıl yürürlükte kalmıştır. Bu açıdan tarihsel bir değer taşımaktadır.⁴⁴

Tablo 5'deki tarifede dilim sayısı 10'a yükseltilmiştir. 1963 tarifesinde en üst oran, önceki tarifeye göre 2 puan eksiltilerek % 70'ten % 68'e indirilmiş, son oran aynı kalmıştır. Yükseklik farkı % 58; uzunluk farkı 997.500TL'dir. Tarifede öncekilerden farklı olarak, artma oranları şöyledir: Baştan dört dilim için 5, bundan sonraki üç basamak için 10 ve daha sonraki iki dilim için 5 ve sonuncu dilim için de 3 puandır. Tarife azalarak artmakta olduğu için gelir arttıkça, artan oranlılık özelliği kaybolmaya başlamakta, böylece gelir vergisi yükü orta gelirli nüfus üzerine yüklenmektedir.

Yukarıdaki dört tarifenin incelenmesinden anlaşılacağı gibi 1950 – 1957 döneminde uygulanan gelir vergisi tarifesinde oranlar yumuşak artışlar göstermiş, en yüksek oran % 45'i geçmediği halde, 1958 – 1961 döneminde en yüksek oran % 60'a çıkarılmıştır. Bunda 1950 – 1960 döneminde gelir vergisi tahsilâtının enflasyon nedeni ile aşınmasının etkisi büyüktür. 1963 değişikliği tarifedeki bu durumu oldukça yumuşatmış ve en üst matrah olan 500.000TL'lik matrahı miktarı iki katına çıkılmıştır.

1950 – 1963 yılları arasında tarifenin en üst dilimleri hariç aynı gelir vergisi tarifesi uygulanmıştır. 1963 yılından itibaren, 202 sayılı Kanunla kabul edilen gelir vergisi tarifesi 1980 yılına kadar herhangi bir değişime uğramadan kesintisiz 17 yıl uygulanmıştır. Bu durum, gelir vergisi tarifesinin özellikle yüksek enflasyon sebebiyle artan oranlılık özelliğini kaybederek düz oranlı tarife haline dönüşmesine neden olmuştur. Bu dönemde vergi oranı herkes için % 50 – 60 oranları arasında değişir duruma gelmiştir. 1981 yılından sonra yapılan değişikliklerde dilim sayılarında fazla bir değişiklik yapılmamış sadece gelir dilimleri değiştirilmiştir.

1963 yılında kabul edilen tarifenin gelir dilimlerinde artışlarına rağmen, ayarlama yapılmaması, 1980'lere yaklaştıkça düşük gelirler orta gelirlerin tabi olduğu oranlara, orta gelirler de yüksek gelirlerin vergilenebileceği oranlara göre vergilenmesi sonucunu doğurmuştur. Yüksek gelirler ise tek oranlı bir tarifeye göre vergilendirilmiştir. Bu nedenle düşük ve orta gelir sahipleri ödeme güçlerine nazaran

⁴⁴ Selahattin Tuncer. *Vergi Uygulamaları*, İstanbul 1983, s. 163.

oldukça ağır şekilde vergilendirilmiştir. Bu yüzden tasarruf eğilimi olumsuz etkilenmiştir.⁴⁵

4.1.2. İkinci Dönem: Değişken Vergi Oranlı Tarifeler Dönemi (1981 – 1985)

Tablo 6: 1981 – 1985 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimi (TL)	1981 Yılı Vergi Oranı(%)	1982 Yılı Vergi Oranı(%)	1983 Yılı Vergi Oranı(%)	1984 Yılı Vergi Oranı(%)	1985 Yılı Vergi Oranı(%)
İlk 1.000.000 TL için	40	39	35	30	25
Sonra gelen 2.000.000 TL için	45	44	40	35	30
Sonra gelen 2.000.000 TL için	50	49	48	43	38
Sonra gelen 5.000.000 TL için	60	59	58	53	48
Sonra gelen 5.000.000 TL için	70	69	68	63	58
Sonra gelen 10.000.000 TL için	75	74	73	68	63
25.000.000 TL fazlası için	66	65	65	60	55

Kaynak: Tuncer. a.g.e., s.168.

⁴⁵ Mehmet ŞAFAK. “Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 87, Kasım 1988, s. 58.

	Toplam Gelir (TL)	1.000.000	3.000.000	5.000.000	10.000.000	15.000.000	25.000.000	50.000.000
1981	Toplam Vergi (TL)	400.000	1.300.000	2.300.000	5.300.000	8.800.000	16.300.000	32.800.000
	Ortalama Vergi Oranı (%)	40	43.33	46	53	58.66	65.2	65.6
1982	Toplam Vergi (TL)	390.000	1.270.000	2.250.000	5.200.000	8.650.000	16.050.000	32.550.000
	Ortalama Vergi Oranı (%)	39	42.33	45	52	57.76	64.2	65.1
1983	Toplam Vergi (TL)	350.000	1.150.000	2.110.000	5.010.000	8.410.000	15.710.000	31.960.000
	Ortalama Vergi Oranı (%)	35	38.33	42.2	50.1	56.06	62.84	63.92
1984	Toplam Vergi (TL)	300.000	1.000.000	1.860.000	4.510.000	7.660.000	14.460.000	29.460.000
	Ortalama Vergi Oranı (%)	30	33.33	37.2	45.1	31.06	57.84	58.92
1985	Toplam Vergi (TL)	250.000	850.000	1.610.000	4.010.000	6.910.000	13.210.000	26.960.000
	Ortalama Vergi Oranı (%)	25	28.33	32.2	40.1	46.06	52.84	53.9

Tablo 6.1: 1981 – 1985 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Tablo 6'daki 1981 – 1985 dönemi tarifeleri diğer tarifelere göre bazı yönlerden farklı bazı yönlerden benzer özellikler taşımaktadır. Farklı olan özelliklerinden ilki, 1985 yılı hariç, ilk oranları % 30 ile % 40 arasında, son oranlar % 60 ile % 66 arasında değişen bu tarifelerin, ilk oranları ve son oranları diğer tarifelere göre oldukça

yüksektir. İkinci olarak 1981'den 1985'e kadar tarifelerin gelişimine bakıldığında birbirini takip eden yıllarda nominal dilimlerin sabit oranların ise giderek düştüğü görülmektedir. Diğer bir özelliği ise bu dönemde enflasyon olmasına rağmen dilimlerin değişmeden bırakılıp sadece oranların değiştirilmesidir. 1981 – 1985 arası tarife yapısında dilimler ilk yıl yüksek tespit edilmiş ve 1986'ya kadar sabit kalmıştır. Ancak 1981'de yüksek tespit edilen vergi oranları ise takip eden yıllarda indirilmiştir.

1981'den itibaren gelir vergisi tarifesi dinamizm kazanmış ve 1987 yılı dışında her yıl yeni bir vergi tarifesi uygulanmıştır. 1963 – 1980 vergi tarifесinden 1981 tarife dönemine geçilirken gerçekçi bir artan oranlı tarife yapısına temel oluşturduğunu göstermektedir. 1980 yılı tarifесinin en üst gelir dilimi olan 1.000.000 TL sınırı, 1981' de en düşük gelir dilimi olarak tarif edilmiştir. Bu dilime uygulanan vergi oranı % 40'a yükseltilmiştir. Ancak 1981 Gelir Vergisi tarifesi, ilk dilimine uyguladığı vergi oranı bakımından gelişmiş ülkeler vergi sistemlerinde rastlanmayan ölçüde yüksek bir orandan başlatılmıştır. Nitekim tarifenin bu aksaklığı 1981 radikal değişikliğini takip eden, gelir dilimleri sabit tutulmak kaydıyla kademeli olarak her yıl vergi oranlarında indirim yapılmak suretiyle düzeltilmiştir. Böylece, en düşük dilimin vergi oranı % 40'tan % 25'e 15 puan, en üst dilimin vergi oranı ise % 66'dan % 55'e 11 puan indirilmiştir.⁴⁶

1980 yılında yapılan düzenleme ile enflasyonun 1963 tarifесindeki tahribatı gelir dilimleri üzerinden kaldırılmış. Böylece fiyat artışlarının yatırımlar üzerindeki olumsuz etkileri ortadan kaldırılmıştır.⁴⁷ Ancak 1980 sonrası vergi tarifeleri gelir dağılımında adaleti sağlamada etkili bir araç olarak düzenlenmemiştir. 1963 tarifесinde en yüksek oran en düşük orandan yaklaşık 7 kat daha fazla iken yeni tarifelerde yaklaşık 2 katıdır. 1984'ten sonra düzenlenen tarifelerde en yüksek oranla en düşük oran arasındaki fark korunmakla birlikte % 40 olan en düşük vergi oranı % 25'e indirilmiştir. Böylece tarifenin gelir dağılımını eşitleyici etkisi artmıştır.⁴⁸

1981 – 1985 yılındaki tarifelerde dilim sayısı 1963 yılındaki dilim sayısından azdır. 1981 tarifесinde en düşük oran 1.000.000 TL için % 40 olarak tespit edilmiş, birinci dilimi aşan gelirler(3.000.000 TL'ye kadar) % 45 oranına tabi kılınmış,

⁴⁶ Eyüpgiller. a.g.m., s.75.

⁴⁷ Şafak. a.g.m., s.61.

⁴⁸ Şafak. a.g.m., s.62.

sonraki dilimler vergi oranı onar puanlık yükselmeler göstermiş en yüksek gelir dilimi % 75 oranında vergilendirilmiştir. En üst oran % 75, son oran da % 66'ya yükseltilmiş olması Türk gelir vergisi tarihinin en yüksek oranları olarak tarihe girmesine neden olmuştur. 1981 'den itibaren oranlarda düşüşler yapılmış dilimler aynı kalmıştır. Bu durum yatırımların elde edilecek vergi sonrası kârlılığını düşürmektedir.

1982 ve 1983 yılına ait gelirlere uygulanacak tarifeler 1981 tarifesinden önemli bir farklılık göstermez. Sadece her dilimde vergi oranı 1982 yılı için 1 puan düşürülmüş, 1983 yılında ise ilk iki dilimde oran 4 puan düşürülmüştür. Dolayısıyla öncekinden farklı etkileri olduğu söylenemez. 1983 yılı tarifesinde ilk iki dilim oranının düşürülmesi az da olsa etkili olmuştur. 1983 yılında en düşük oran % 35, en yüksek oran % 73 olarak belirlenmiştir. Tekrar çok partili rejime geçilen ve arz yanlı ekonomi politikalarının benimsenmesiyle vergi oranlarındaki indirim ile emek arzı ve üretim artışlarının sağlanacağı umulduğu dönemde, gelir vergisi tarifesinde yer alan oranlar sürekli indirilmiştir.

1984 yılına kadar en yüksek gelir dilimlerinde vergi oranı % 70'lere kadar yükselmiştir. 1985 yılı gelirine uygulanmak üzere düzenlenen tarifede gelir dilimleri değiştirilmemiş ancak oranları 5 puan düşürülmüştür. 1981 – 1985 döneminde gelir dilimleri değişmediği için uzunluk farkı değişmemiştir. Yükseklik farkı 1981 – 1982 yıllarına göre 1984 – 1985 yıllarında artmış olması, artan oranlılığın dikleştiğini göstermektedir. 1950 yılından 1985 yılına kadar belli bir seviyeyi aşan gelirler için son dilime uygulanan orandan daha düşük oran uygulamasına 1986 yılından itibaren son verilmiştir.

4.1.3. Üçüncü Dönem: Değişken Vergi Dilimli Tarifeler Dönemi (1986 – 01.01.1998)

Bu dönem gelir vergisi tarifesi ilk dilimin geniş tutulmuş olması nedeni ile belirli bir gelir düzeyine kadar tek oranlı tarife niteliği taşıdığı; basamak sayısının az olduğu; dilimlerdeki artış ile oranlardaki artış arasındaki ilişkinin yetersiz olduğu, vergi ödeme gücünün izlenmesi bakımından yetersiz kaldığı gibi açılardan eleştirilmektedir. Buna karşılık uygulama kolaylığının bulunması; günün koşullarına

uygun tutarları yansıtabilecek dinamik yapıya sahip olması; sınırlı bir artan oranlılığı öngörmesi nedeni ile mükellef psikolojisine uygunluğu yönlerinden de savunulmaktadır.⁴⁹

Gelir vergisinde basamak sayısının az olması ve artış oranlarının eşit tutulması, gelir düzeyindeki değişime bağlı olarak ortalama vergi oranının son derece dar bir sınıf aralığı içinde değişim göstermesine neden olmaktadır.

Tablo 7: 1986 – 1993 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergi Oranı (%)	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993
	Gelir Dilimi (TL)	Gelir Dilimi (TL)	Gelir Dilimi (TL)	Gelir Dilimi (TL)	Gelir Dilimi (TL)	Gelir Dilimi (TL)	Gelir Dilimi (TL)	Gelir Dilimi (TL)
	25	0 – 3 milyon	0 – 3 milyon	0 – 5 milyon	0 – 6 milyon	0 – 8 milyon	0 – 12 milyon	0 – 20 milyon
30	3 – 6 milyon	3 – 6 milyon	5 – 10 milyon	6 – 12 milyon	8 – 16 milyon	12 – 24 milyon	20 – 40 milyon	32 – 64 milyon
35	6 – 12 milyon	6 – 12 milyon	10 – 20 milyon	12 – 24 milyon	16 – 32 milyon	24 – 48 milyon	40 – 80 milyon	64 – 128 milyon
40	12 – 24 milyon	12 – 24 milyon	20 – 40 milyon	24 – 48 milyon	32 – 64 milyon	48 – 96 milyon	80 – 160 milyon	128 – 256 milyon
45	24 – 48 milyon	24 – 48 milyon	40 – 80 milyon	48 – 96 milyon	64 – 128 milyon	96 – 192 milyon	160 – 320 milyon	256 – 512 milyon
50	48 milyon fazlası	48 milyon fazlası	80 milyon fazlası	96 milyon fazlası	128 milyon fazlası	192 milyon fazlası	320 milyon fazlası	512 milyon fazlası

Kaynak: Eyüpgiller. a.g.m., s. 79.

⁴⁹ Eyüpgiller. a.g.m., s. 76.

1986	Toplam Gelir (TL)	3.000.000	6.000.000	12.000.000	24.000.000	48.000.000	48.000.000 fazlası
	Toplam Vergi (TL)	750.000	1.650.000	3.750.000	8.550.000	19.350.000	
	Ortalama Vergi Oranı (%)	25	27.5	31.25	35.62	40.31	40.31
1987	Toplam Gelir (TL)	3.000.000	6.000.000	12.000.000	24.000.000	48.000.000	48.000.000 fazlası
	Toplam Vergi (TL)	750.000	1.650.000	3.750.000	8.550.000	19.350.000	
	Ortalama Vergi Oranı (%)	25	27.5	31.25	35.62	40.31	40.31
1988	Toplam Gelir (TL)	5.000.000	10.000.000	20.000.000	40.000.000	80.000.000	80.000.000 fazlası
	Toplam Vergi (TL)	1.250.000	2.750.000	6.250.000	14.250.000	32.250.000	
	Ortalama Vergi Oranı (%)	25	27.5	31.25	35.62	40.31	40.31
1989	Toplam Gelir (TL)	6.000.000	12.000.000	24.000.000	48.000.000	96.000.000	96.000.000 fazlası
	Toplam Vergi (TL)	1.500.000	3.300.000	7.500.000	17.100.000	38.700.000	
	Ortalama Vergi Oranı (%)	25	27.5	31.25	35.62	40.31	40.31
1990	Toplam Gelir (TL)	8.000.000	16.000.000	32.000.000	64.000.000	128.000.000	128.000.000 fazlası
	Toplam Vergi (TL)	2.000.000	4.400.000	10.000.000	22.800.000	51.600.000	
	Ortalama Vergi Oranı (%)	25	27.5	31.25	35.62	40.31	40.31
1991	Toplam Gelir (TL)	12.000.000	24.000.000	48.000.000	96.000.000	192.000.000	192.000.000 fazlası
	Toplam Vergi (TL)	3.000.000	6.600.000	15.000.000	34.200.000	77.400.000	
	Ortalama Vergi Oranı (%)	25	27.5	31.25	35.62	40.31	40.31
1992	Toplam Gelir (TL)	20.000.000	40.000.000	80.000.000	160.000.000	320.000.000	320.000.000 fazlası
	Toplam Vergi (TL)	5.000.000	11.000.000	25.000.000	57.000.000	129.000.000	
	Ortalama Vergi Oranı (%)	25	27.5	31.25	35.62	40.31	40.31
1993	Toplam Gelir (TL)	32.000.000	64.000.000	128.000.000	256.000.000	512.000.000	512.000.000 fazlası
	Toplam Vergi (TL)	8.000.000	17.600.000	40.000.000	91.200.000	206.400.000	
	Ortalama Vergi Oranı (%)	25	27.5	31.25	35.62	40.31	40.31

Tablo 7.1: 1986 – 1993 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Birinci Dönem Gelir Vergisi tarifelerinin son yılı olan 1985 yılı tarifesi ile Üçüncü Dönem ilk yılı olan 1986 yılı tarifesi arasında alt dilimlerin vergi oranı açısından büyük bir fark yoktur. Ancak, dilim sayısı 7'den 6'ya indirilirken, en üst dilimin vergi oranı 5 puan daha düşürülmüştür. Böylece 1980'den 1981'e % 60'dan % 66'ya yükseltileen üst dilim vergi oranı kademeli olarak % 50'ye kadar indirilmiştir.

Tablo 7'de 1986 yılından 1994 yılına kadarki dönemde 1987 yılı hariç, her yıl farklı bir tarife uygulanmakla birlikte, bu tarifelerde sadece dilimler değişmiş, en düşük % 25 ve en yüksek % 50 oranı arasında 5'er puan artarak değişen oranlara sahip bu tarifelerin oranlarında bir değişiklik olmamıştır. Bu durumda düzgün artan oranlılık söz konusudur. Yükseklik farkının 5 puan azaltılıp 25 olarak belirlenmesi özellikle üst gelir gruplarında artan oranlılığın giderek azalma eğiliminde olduğunu göstermektedir. 1986 yılı başından itibaren; ilk dilime uygulanan oran % 25'e, son dilime uygulanan oran % 50'ye indirilmiştir. 1981 yılından beri değiştirilemeyen artan oranlılığın uygulandığı gelir yükseltilmiş, dilim aralıkları da genişletilmiş böylece enflasyon artan oranlı tarife üzerinde meydana getirdiği aşınma giderilmeye çalışılmıştır. Dilim sayısı 1981 – 1985 yıllarında 7 basamak olmasına rağmen 1986 yılında 6 basamağa indirilmiştir.

1986'dan itibaren ise vergi dilimlerinin, sabit tutulan oranlara karşılık her yıl artırıldığı, bunun da enflasyonun gelir dilimlerinde meydana getirdiği aşınmayı gidermek amacıyla yapıldığı belirtilmiştir. Ancak sabit fiyatlarla ifade edildiği zaman gelir dilimlerinin giderek daha yüksek vergi oranlarına karşılık geldiği ortaya çıkmaktadır. En düşük gelir % 25, en yüksek gelir %50 oranında vergilendirilmiştir. Yükseklik farkı 25 olarak korunmuştur. Dilim sayısı 6'ya indirilmiştir. 1986 ve 1987 yılı gelirlerine uygulanan tarifede alt dilim 3.000.000 liraya üst dilim 48.000.000 liraya yükseltilmiş, 1988 yılı için bu miktarlar 5.000.000 ve 80.000.000 lira, 1989 yılı için 6.000.000 lira ve 96.000.000 lira, 1990 yılı için 8.000.000 lira ve 128.000.000 lira, 1991 yılı için 12.000.000 lira ve 192.000.000 lira, 1992 yılı için 20.000.000 lira ve 320.000.000 lira, 1993 yılı için de 32.000.000 ve 512.000.000 olarak tespit edilmiştir. Uzunluk farkları 1986 ve 1987 yılları için 45.000.000 lira, 1988 yılı için 75.000.000 lira, 1989 yılı için 90.000.000 lira, 1990 yılı için 120.000.000 lira, 1991 yılı için 180.000.000 lira, 1992 yılı için 320.000.000 lira ve

1993 yılı için 480.000.000 liradır. İlk dilimlerin zaman içinde artırılmış olması daha fazla gelir diliminin ilk orana tabi olduğunu göstermektedir. Ancak oranlar sabit kalıp matrahlar arttığı için yükseklik farkı sabit kalıp uzunluk farkı artmıştır. Bu durum tarifenin yumuşak artan oranlı tarife yapısına sahip olduğunu göstermektedir. Başka bir ifade ile matrah artışları karşısında vergi oranı daha az artmaktadır.

1991 ve 2000 yılları tarifelerinde sadece kalkınmada öncelikli yörelerde sürekli olarak fiilen çalışan ve ücret gelirinin tamamını bu yörelerden elde eden hizmet erbabının ücretleri için yukarıda verilen tarifeler öngörülmüştür. Bu uygulama 2000 yılına kadar uygulaması öngörüldüğü halde 3956 sayılı yasa ile 1994 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece kalkınmada 1. ve 2. derecede öncelikli yöreler için bu bölgelerdeki ücret gelirlerine ilişkin olarak öngörülen tarifeler 3 yıl uygulanmıştır. Bu tarifelerin dilim sayısı diğer tarifelere göre daha az olduğu gibi ilk ve son oranların da düşük olduğu görülmektedir. Kalkınmada önceliklilik arttıkça tarifelerdeki dilim sayısı ve oran yüksekliğinin azaldığı görülmektedir.⁵⁰

⁵⁰ Gürdal, a.g.e., s.142.

Tablo 8: 1994 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
75.000.000 Liraya kadar	25	18.750.000	25
150.000.000 Liranın 75.000.000 lirası için 18.750.000 lira fazlası	30	41.250.000	27.5
300.000.000 Liranın 150.000.000 lirası için 41.250.000 lira fazlası	35	93.750.000	31.25
600.000.000 Liranın 300.000.000 lirası için 93.750.000 lira fazlası	40	213.750.000	35.62
1.200.000.000 Liranın 600.000.000 lirası için 213.750.000 lira fazlası	45	483.750.000	40.31
2.400.000.000 Liranın 1.200.000.000 lirası için 483.750.000 lira fazlası	50	1.083.750.000	45.15
2.400.000.000 liradan fazlasının 2.400.000.000 lirası için 1.083.750.000 lira fazlası	55		45.15

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

Tablo 8'deki 1994 yılı tarifesinde ilk dilime uygulanılan oran değişmemiş (% 25), son dilime uygulanılan oran % 55'e yükseltilmiştir. Artma oranı 5 puandır. Düzgün artan oranlılık devam etmektedir. Dilim sayısı 6'dan 7'ye çıkarılmıştır. Bu uygulama 31.06.1998 tarihine kadar sürmüştür. Yükseklik farkı % 30'a, uzunluk farkı 2.325.000.000TL'ye yükseltilmiştir. Önceki yılda 32.000.000 olan ilk dilim, 1994 yılında 75.000.000TL'ye çıkmıştır.

Tablo 9: 1995 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
150.000.000 liraya kadar	25	37.500.000	25
310.000.000 Liranın 150.000.000 lirası için 37.500.000 lira fazlası	30	85.500.000	27.5
620.000.000 Liranın 310.000.000 lirası için 85.500.000 lira fazlası	35	194.000.000	31.29
1.240.000.000 Liranın 620.000.000 lirası için 194.000.000 lira fazlası	40	442.000.000	35.64
2.490.000.000 Liranın 1.240.000.000 lirası için 442.000.000 lira fazlası	45	1.004.500.000	40.34
4.980.000.000 Liranın 2.490.000.000 lirası için 1.004.500.000 lira fazlası	50	2.249.500.000	45.16
4.980.000.000 liradan fazlasının 4.980.000.000 lirası için 2.249.500.000 lira fazlası	55		45.16

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

Tablo 9'daki 1995 yılı tarifesinde ilk dilime uygulanan oran(% 25) ve son dilime uygulanan oran(% 55) değişmemiş. Artma oranı 5 puandır. Düzgün artan oranlılık devam etmektedir. Dilim sayısı önceki yıldaki değerini korunmuştur. Dilimlerdeki gelirler artırılmıştır. İlk dilim 75.000.000TL'den 150.000.000TL'ye 2 katına çıkarılmıştır. Yükseklik farkı % 30 olarak korunmuştur. Uzunluk farkı 4.830.000.000TL'dir. Yükseklik farkı sabitken uzunluk farkının artması da tarife yapısının yumuşak artan oranlı olduğunu gösterir.

Tablo 10: 1996 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
300.000.000 liraya kadar	25	75.000.000	25
600.000.000 liranın 300.000.000 lirası için 75.000.000.000 lira fazlası	30	165.000.000	27.5
1.200.000.000 liranın 600.000.000 lira fazlası için 165.000.000.000 lira fazlası	35	375.000.000	31.25
2.400.000.000 liranın 1.200.000.000 lira fazlası için 375.000.000.000 lira fazlası	40	855.000.000	35.62
4.800.000.000 liranın 2.400.000.000 lira fazlası için 855.000.000.000 lira fazlası	45	1.935.000.000	40.31
9.600.000.000 liranın 4.800.000.000 lira fazlası için 1.935.000.000 lira fazlası	50	4.335.000.000	45.15
9.600.000.000 liradan fazlasının 9.600.000.000 lirası için 4.335.000.000 lira fazlası	55		45.15

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

Tablo 10'daki 1996 yılı tarifesinde de ilk dilime uygulanılan oran (% 25) ve son dilime uygulanılan oran (% 55) değişmemiş. Artma oranı 5 puandır. Sabit artan oranlılık söz konusudur. Yine dilim sayısı 7'dir. İlk dilimdeki gelir miktarı 150.000.000'den 300.000.000'e 2 katına çıkarılmıştır. İlk dilimin genişletilmesi daha fazla gelir miktarının ilk orana tabi tutulması anlamına gelmektedir. Yükseklik farkı % 30 olarak korunmuştur. Uzunluk farkı 9.300.000.000TL'dir. Yine yükseklik farkı sabitken uzunluk farkının artması tarife yapısının yumuşak artan oranlı olduğunu gösterir.

Tablo 11: 1997 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
500.000.000 liraya kadar	25	125.000.000	25
1.000.000.000 Liranın 500.000.000 lirası için 125.000.000 lira fazlası	30	275.000.000	27.5
2.000.000.000 Liranın 1.000.000.000 lirası için 275.000.000 lira fazlası	35	625.000.000	31.25
4.000.000.000 Liranın 2.000.000.000 lirası için 625.000.000 lira fazlası	40	1.425.000.000	35.62
8.000.000.000 Liranın 4.000.000.000 lirası için 1.425.000.000 lira fazlası	45	3.225.000.000	40.31
16.000.000.000 Liranın 8.000.000.000 lirası için 3.225.000.000 lira fazlası	50	7.225.000.000	45.15
16.000.000.000 Liranın 16.000.000.000 lirası için 7.225.000.000 lira fazlası	55		45.15

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

Tablo 11'deki 1997 yılı tarifesinde ilk dilime uygulanan oran(%25) ve son dilime uygulanan oran (%55) değişmemiş. Artma oranı 5 puandır. Yine dilim sayısı 7'dir. Dilimlerdeki gelirler artırılmıştır. Böylece daha fazla gelir aynı oranda vergiye tabi tutulmuştur. Yükseklik farkı % 30 (55-25) olarak korunmuştur. Uzunluk farkı 11.000.000.000TL'dir. Yine yükseklik farkı sabitken uzunluk farkının artması tarife yapısının yumuşak artan oranlı olduğunu gösterir.

Tablo 12: 01.01.1998 – 30.06.1998 Dönemi Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

01.01.1998 – 30.06.1998 Dönemi Gelir Vergisi Tarifesi			
Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
750.000.000 liraya kadar	25	187.500.000	25
1.500.000.000 liranın 750.000.000 lirası için 187.500.000 lira fazlası	30	412.500.000	27.5
3.000.000.000 liranın 1.500.000.000 lirası için 412.500.000 lira fazlası	35	927.500.000	30.91
6.000.000.000 liranın 3.000.000.000 lirası için 927.500.000 lira fazlası	40	2.137.500.000	35.62
12.000.000.000 liranın 6.000.000.000 lirası için 2.137.500.000 lira fazlası	45	4.837.500.000	40.31
24.000.000.000 liranın 12.000.000.000 lirası için 4.837.500.000 lira fazlası	50	10.837.500.000	45.15
24.000.000.000 liradan fazlası 24.000.000.000 lirası için 10.837.500.000 lira fazlası	55		45.15

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

4.1.4. Dördüncü Dönem: Değişken Tarifeler Dönemi (01.07.1998 – 31.12.1998)

Bu dönemin iki örneği vardır. Bunlardan ilki 01.07.1998 – 31.12.1998 dönemi gelir vergisi tarifesi iken ikincisi 2005 yılı gelir vergisi tarifesidir. Bu tarifeler aşağıda ayrı ayrı incelenmiştir.

Tablo 13: 01.07.1998 – 31.12.1998 Dönemi Gelir Vergisi Tarifesi

01.07.1998 – 31.12.1998 Dönemi Gelir Vergisi Tarifesi			
Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
1.000.000.000 liraya kadar	20	200.000.000	20
2.000.000.000 liranın 1.000.000.000 lirası için 200.000.000 lira fazlası	25	450.000.000	22.5
4.000.000.000 liranın 2.000.000.000 lirası için 450.000.000 lira fazlası	30	1.050.000.000	26.25
8.000.000.000 liranın 4.000.000.000 lirası için 1.050.000.000 lira fazlası	35	2.450.000.000	30.62
16.000.000.000 liranın 8.000.000.000 lirası için 2.450.000.000 lira fazlası	40	5.650.000.000	35.31
16.000.000.000 liradan fazlasının 16.000.000.000 lirası için 5.650.000.000 lira fazlası	45		35.31

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

Tablo 13’de 01.07.1998 – 31.12.1998 dönemi gelir vergisi tarifesi değişken tarifeler döneminin ilk uygulamasıdır. Bu dönemde dilim sayısı 6’ya düşürülürken, artan oranlılığın uygulandığı gelir düzeyi kısaltılması artan oranlılığı ilk 15 milyarlık kazançlar için sertleştirmiştir. İlk dönemde yükseklik farkı % 30 iken, ikinci dönemde % 25’e düşürülmüştür. İlk ve son dilime uygulanan oranların indirilmesi böylece yükseklik farkının 25’e düşürülmesi, uzunluk farkının azalması ile ortaya çıkan sertliği bir ölçüde ortadan kaldırıcı sonuç doğurmuştur. Ayrıca yükseklik farkının azalması üst gelir gruplarında artan oranlılığın giderek azalma eğiliminde olduğunu göstermektedir.

Tablo 12'deki ilk dönemde birinci dilime uygulanan oran % 25 iken, tablo 13'deki ikinci dönemde ilk dilime uygulanan oran % 20'ye düşmüştür. Buna rağmen gelir artmıştır. Son dilime uygulanan oran % 55 iken, ikinci dönemde son dilime uygulanan oran % 45'e düşmüştür. Ama burada gelir azalmıştır. Yani oran artarken gelir azalıyor, oran azalırken gelir artıyor. Yükseklik farkı ilk dönemde önceki yıllardaki seviyesini (% 30) korurken, ikinci dönemde % 25'e düşmüştür.

4.1.5. Beşinci Dönem: Değişken Vergi Dilimli Tarifeler Dönemi (1999 – 2004)

Tablo 14: 1999 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
2.000.000.000 liraya kadar	15	300.000.000	15
5.000.000.000 liranın 2.000.000.000 lirası için 300.000.000 lira fazlası	20	900.000.000	18
10.000.000.000 liranın 5.000.000.000 lirası için 900.000.000 lira fazlası	25	2.150.000.000	21.5
25.000.000.000 liranın 10.000.000.000 lirası için 2.150.000.000 lira fazlası	30	6.650.000.000	26.6
50.000.000.000 liranın 25.000.000.000 lirası için 6.650.000.000 lira fazlası	35	15.400.000.000	30.8
50.000.000.000 liradan fazlasının 50.000.000.000 lirası için 15.400.000.000 lira fazlası	40		30.8

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

1950-2000 dönemindeki tarifeler içerisinde yer alan bu tarife kendinden önceki tarifelere göre önemli değişiklikler içermektedir. Tablo 14'teki tarifede ilk oran % 25'ten % 15'e (10 puan), son oran ise % 55'ten 40'a (15 puan) indirilmiştir. Son orandaki indirim ilk orandaki indirimden fazla olmuştur. 1999 tarifesindeki ilk oran Türk gelir vergisi tarifelerindeki en düşük ilk orandan 5 puan daha yüksektir. Yine bu tarifenin en yüksek oranı ise, Türk gelir vergisi tarifelerinin en düşük son oranından 5 puan yüksektir. Fakat yükseklik farkı % 25 olarak korunmuştur. Böylece, tarife önceki duruma göre daha da yumuşatılmıştır. Uzunluk farkı

48.000.000.000TL'dir. Uzunluk farkı ne kadar fazlaysa tarife o kadar yumuşaktır. Yani matrah artışına karşın vergi oranının da buna yakın oranda arttığı anlamına gelir. Dilim sayısı da önceki yıldaki gibi 6'dır. Dilim sayısının azaltılmış olması da yumuşak artan oranlılığı desteklemektedir.

1999 yılı başından itibaren, bir taraftan 1998'in ikinci yarısı itibariyle artan oranlılığın uzunluk farkı tekrar artmış, ilk dilime uygulanan oran % 20'den % 15'e, son dilime uygulanan oran % 45'den % 40'a indirilmiş. Bu değişiklikler çerçevesinde vergi oranlarının düşürülmesinin verginin tüm ekonomiye yaygınlaştırılması ve politik direnci kırmak amacıyla getirildiği ve vergi oranlarındaki indirimlerle hem etkinliğin hem de adaletin sağlanmaya çalışıldığı, ancak yüksek gelirler açısından gelir vergisi oranlarında daha fazla indirim yapılmasının vergi adaletine hizmet etmeyeceği ortaya konulmuştur.⁵¹

1999 yılı gelirleri için öngörülmüş olan Gelir Vergisi Tarifesinde, matrah dilimlerindeki artış genel olarak önceki dilimlerin katlarından daha yüksek tutulmuştur. Oranların artışı 5 puan olarak belirlenmiştir. Ayrıca, tarifenin ilk diliminin geniş tutulması, önemli gelir miktarının bu dilim çerçevesinde vergilendirilmesi sonucunu yaratmaktadır. Bu durum, tek(eşit) oranlı tarifeler gibi, uygulama kolaylığı sağlamaktadır.

1999-2005 yıllarında ücretler dışındaki gelirlerin vergilendirilmesinde, tarifedeki gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının 5 puan arttırılmak suretiyle uygulanacağı belirlenmiştir. Yayımlandığı tarihte yürürlüğe giren bu madde ile ücretler dışındaki gelirlere, 14.08.1999'a kadar ücretlere uygulanan vergi oranları uygulanırken, 14.08.1999'dan itibaren ücretlere uygulanan oranlara 5 puan daha eklenerek belirlenen oranlar uygulanmıştır. 1999 yılından 2004 yılına kadar her yıl tarifedeki dilimler Bakanlar Kurulu kararı ile ekonomik istikrarsızlık unsuru göz önüne alınarak değiştirilmiş, bu sebeple uzunluk farkı değişmiş, ancak dilim sayısı, artma oranı, ilk ve son dilime uygulanan oranlar aynı kalmıştır.

⁵¹ Gürdal, a.g.e., s.145

Tablo 15: 2000 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
2.500.000.000 liraya kadar	15	375.000.000	15
6.250.000.000 liranın 2.500.000.000 lirası için 375.000.000 lira fazlası	20	1.125.000.000	18
12.500.000.000 liranın 6.250.000.000 lirası için 1.125.000.000 lira fazlası	25	2.687.500.000	21.5
31.250.000.000 liranın 12.500.000.000 lirası için 2.687.500.000 lira fazlası	30	8.312.500.000	26.6
62.500.000.000 liranın 31.250.000.000 lirası için 8.312.500.000 lira fazlası	35	19.250.000.000	30.8
62.500.000.000 liradan fazlasının 62.500.000.000 lirası için 19.250.000.000 lira fazlası	40		30.8

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

Tablo 15’de 2000 yılında ücretler ve ücretler dışındakiler için aynı tarife söz konusudur. Bir önceki yıla göre sadece dilimlerde değişiklik yapılmıştır. Oran artışları 5 puan, dilim sayısı da 6 olarak tutulmuştur. Tarifenin ilk dilimi 2.000.000.000TL’den 2.500.000.000TL’ye çıkarılmıştır. Yükseklik farkı % 25’tir. En düşük gelir % 15, en yüksek gelir % 40 oranında vergilendirilmiş. 2004’ e kadar bu oranlar uygulanmış. Uzunluk farkı 60.000.000.000TL’dir. Uzunluk farkı önceki yıla göre artmıştır. Tarife yapısı yine yumuşaktır.

Tablo 16: 2001 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
2.800.000.000 Liraya Kadar	15	420.000.000	15
7.000.000.000 Liranın 2.800.000.000 Lirası İçin 420.000.000 Lira, Fazlası	20	1.260.000.000	18
14.000.000.000 Liranın 7.000.000.000 Lirası İçin 1.260.000.000 Lira, Fazlası	25	3.010.000.000	21.5
35.000.000.000 Liranın 14.000.000.000 Lirası İçin 3.010.000.000 Lira, Fazlası	30	9.310.000.000	26.6
70.000.000.000 Liranın 35.000.000.000 Lirası İçin 9.310.000.000 Lira, Fazlası	35	21.560.000.000	30.8
70.000.000.000 Liradan Fazlasının 70.000.000.000 Lirası İçin 21.560.000.000 Lira, Fazlası	40		30.8

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

Tablo 16'daki 2001 yılı gelir vergisi tarifesinde, oranlarda bir değişiklik yapılmadan, 2000 yılı gelir vergisi tarifesinin dilimleri biraz artırılmak suretiyle Bakanlar Kurulu kararıyla belirlenmiştir. Oran artışları 5 puan, dilim sayısı da 6 olarak tutulmuştur. Sadece gelir dilimleri değiştirilmiştir. Tarifenin ilk diliminde 300.000.000TL'lik bir artış olmuştur. Yükseklik farkı % 25'tir. En düşük gelir % 15, en yüksek gelir % 40 oranında vergilendirilmiş. "2004" e kadar bu oranlar uygulanmış. Uzunluk farkı 67.200.000.000TL'dir.

Tablo 17: 2002 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
3.800.000.000 Liraya Kadar	15	570.000.000	15
9.500.000.000 Liranın 3.800.000.000 Lirası İçin 570.000.000 Lira, Fazlası	20	1.710.000.000	18
19.000.000.000 Liranın 9.500.000.000 Lirası İçin 1.710.000.000 Lira, Fazlası	25	4.085.000.000	21.5
47.500.000.000 Liranın 19.000.000.000 Lirası İçin 4.085.000.000 Lira, Fazlası	30	12.635.000.000	26.6
95.000.000.000 Liranın 47.500.000.000 Lirası İçin 12.635.000.000 Lira, Fazlası	35	29.260.000.000	30.8
95.000.000.000 Liradan Fazlasının 95.000.000.000 Lirası İçin 29.260.000.000 Lira, Fazlası	40		30.8

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

Tablo 17'deki 2002 yılı tarifesinde oran artışları 5 puan, dilim sayısı da 6 olarak tutulmuştur. Sadece gelir dilimleri değiştirilmiştir. Tarifenin ilk diliminde 1.000.000.000TL'lik bir artış olmuştur. Tarife basamakları geniş tutulmuştur. Yükseklik farkı 25'tir. En düşük gelir % 15, en yüksek gelir % 40 oranında vergilendirilmiş. 2004' e kadar bu oranlar uygulanmış. Uzunluk farkı 91.200.000.000TL'dir. Tarife yapısı yumuşak artan oranlıdır.

Tablo 18: 2003 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
5.000.000.000 Liraya Kadar	15	750.000.000	15
12.000.000.000 Liranın 5.000.000.000 Lirası İçin 750.000.000 Lira, Fazlası	20	2.150.000.000	18
24.000.000.000 Liranın 12.000.000.000 Lirası İçin 2.150.000.000 Lira, Fazlası	25	5.150.000.000	21.5
60.000.000.000 Liranın 24.000.000.000 Lirası İçin 5.150.000.000 Lira, Fazlası	30	15.950.000.000	26.58
120.000.000.000 Liranın 60.000.000.000 Lirası İçin 15.950.000.000 Lira, Fazlası	35	36.950.000.000	30.79
120.000.000.000 Liradan Fazlasının 120.000.000.000 Lirası İçin 36.950.000.000 Lira, Fazlası	40		30.79

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

1999 – 2003 yılları arasında ücret harici gelirlere uygulanan oran, ücret gelirlerine uygulanan oranların % 5 artırılarak uygulanır.

Tablo 18'deki 2003 yılı tarifesinde oran artışları 5 puan, dilim sayısı da 6 olarak tutulmuştur. Sadece gelir dilimleri değiştirilmiştir. Tarifenin ilk diliminde 1.200.000.000TL'lik bir artış olmuştur. Yine dilim geniş tutulmuştur. Yükseklik farkı 25'tir. En düşük gelir % 15, en yüksek gelir % 40 oranında vergilendirilmiştir. Uzunluk farkı 115.000.000.000TL'dir. Tarife yapısı yumuşak artan oranlıdır.

Tablo 19: 2004 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
6.000.000.000.- Liraya kadar	15	900.000.000	15
14.000.000.000.- Liranın 6.000.000.000. Lirası için 900.000.000. lira fazlası için	20	2.500.000.000	18
28.000.000.000.- Liranın 14.000.000.000.Lirası için 2.500.000.000.Lira fazlası için	25	6.000.000.000	21.5
70.000.000.000.- Liranın 28.000.000.000.Lirası için 6.000.000.000.Lira fazlası için	30	18.600.000.000	26.6
140.000.000.000.- Liranın 70.000.000.000.Lirası için 18.600.000.000. Lira fazlası için	35	43.100.000.000	30.78
140.000.000.000.- Liranın 140.000.000.000.Lirası için 43.100.000.000.Lira fazlası için	40		30.78

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

Tablo 19'daki 2004 yılında uygulanan gelir vergisi tarifesi, ayırma ilkesinin anlamlı bir şekilde uygulanmasına imkân sağlayan, asgari ücretlileri % 15 oranında, daha fazla gelir elde edenleri, gelir düzeyi yükseldikçe 5'er puan artan oranlarla vergilendiren ve 140 milyarı aşan ücret gelirlerini % 40 oranında, diğer gelir unsurlarını da % 20'den başlayan % 40'a varan, fakat yıllık 140 milyarı aşan kısım için % 45 olarak düz oranlı bir şekilde vergilendirilen bir yapıya kavuşmuştur. Tarifenin uzunluk farkı 134 milyar iken, yükseklik farkı 25 idi. Tarifede yükseklik farkı önceki yıldaki değeri korunup, uzunluk farkı arttığı için yumuşak artan oranlılık görülür. Ancak bu en son dilime kadar geçerlidir. Çünkü son dilim için artık düz oran söz konusu olduğundan artan oranlılık olumsuz etkilenmektedir.

Tablo 20: 2003 ve 2004 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Karşılaştırılması

2003 Yılı Gelir Dilimleri (TL)	2004 Yılı Gelir Dilimleri (TL)	Ücretlere Uygulanan Vergi Oranı (%)	Ücret Dışı Gelirlere Uygulanan Vergi Oranı (%)
5.000' e kadar	6.000' e kadar	15	20
5.000 – 12.000 arası	6.000 – 14.000 arası	20	25
12.000 – 24.000 arası	14.000 – 28.000 arası	25	30
24.000 – 60. 000 arası	28.000- 70.000 arası	30	35
60.000 – 120.000 arası	70.000 – 140.000 arası	35	40
120.000 'den fazlası	140.000' den fazlası	40	45

Kaynak: Öz ve Rakıcı. a.g.m., s.27.

Tablo 20'de gösterilen gelir vergisi tarifesinin; ücret gelirlerine ve ücret dışı gelirlere uygulanacak vergi tarifesi olarak ikiye ayrıldığı görülmektedir. 4444 sayılı Kanunun 3. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 57. Madde de 1999-2005 yılları arasında ücretler dışındaki gelirlerin vergilendirilmesinde gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının 5 puan artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir. 2004 yılı gelirlerine uygulanacak vergi tarifesinde sadece 2003 yılı vergi tarifesindeki gelir dilimlerindeki miktarlar artırılmıştır. Gelir vergisi sisteminde ücret gelirlerine uygulanan vergi oranları ile ücret dışı gelirlere uygulanan vergi oranlarında ücretliler lehine 5 puanlık bir farkın ayırma kuramı çerçevesinde düşünülerek uygulandığı görülmektedir. Bu durumu vergi adaleti açısından atılan olumlu bir adım olarak değerlendirebiliriz.⁵²

Yükseklik farkı yine önceki yıllardaki gibi 25 olan değerini korumuştur. Artma oranı da sabit artan oranlar olup her iki tarife için 5 puandır. Gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranları ücret gelirleri için %15'ten başlayıp % 40'a, ücret dışı gelirler için %20'den başlayıp % 45'e yükselmesi, çeşitli gelir gruplarının bir üst dilime girmemek için vergiden kaçınma hatta vergi kaçırma davranışına yönelmelerine neden olmaktadır. Dolayısıyla üst gelir grupları yasaların kendilerine tanıdığı çeşitli indirilebilecek giderler, muafiyet ve istisnalar sayesinde yasal olarak

⁵² Öz ve Rakıcı. a.g.m., s.27.

vergiden kaçınabilirken düşük gelirliiler özellikle ücretlilerin vergisi kaynakta kesildiği için vergi yükleri artmaktadır. Bu durum vergi adaletini düşük gelir gruplarını olumsuz etkilemiştir.

4.1.6. Altıncı Dönem: Değişken Tarifeler Dönemi (2005)

Tablo 21: 2005 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (YTL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (YTL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
6.600 YTL'ye kadar	15	990	15
15.000 YTL'nin 6.600YTL'si için 990 lira fazlası	20	2.670	18
30.000 YTL'nin 15.000YTL'si için 2.670 lira fazlası	25	6.420	21.4
78.000 YTL'nin 30.000 YTL'si için 6.420 lira fazlası	30	20.820	26.69
78.000 liradan fazlasının 78.000 lirası için 20.820 lira fazlası	35		26.69

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

Tablo 21'deki 2005 yılı tarifesi değişken tarifeler döneminin ikinci örneğidir. 2005 yılında, 1999 yılından 2010 yılına kadar uygulanacak olan oran (%15) ilk dilime uygulanmış. Bir taraftan basamak sayısının azaltılarak son dilimine uygulanılan oranın 5 puan düşürülmesi, diğer taraftan ilk tarife basamağı asgari ücret ve tüketici fiyat artış oranı kadar artırılırken, ikinci ve üçüncü tarife basamaklarının enflasyon ve yeniden değerlendirme oranından daha düşük fakat dördüncü dilimin daha yüksek oranda artırılmış olması, ilk dilime giren mükelleflerin vergi yükünün ve gelir durumlarını aynı bırakıp, ikinci ve üçüncü dilime girip bu oranlara tabi olacak gelirlerin hızla dördüncü dilime girip daha yüksek oranda vergilendirilmeleri ile bu gruba giren mükelleflerin vergi yükünün artırılması, fakat son dilime uygulanılan oranın beş puan düşürülmesi ile yüksek gelirliilerin vergi oranlarının düşürülmesi suretiyle vergi yüklerinin hafifletilmesi sağlanmıştır.

2004 yılı tarifesi ile 2005 yılı tarifesi arasındaki farklar;

- Uzunluk farkının kısaltılması: Uzunluk farkı 71.400 TL'dir. 2004 yılında 134.000.000.000TL (140.000.000.000-6.000.000.000) idi.
- Dilim sayısında azalma : Dilim sayısı 5'e indirilmiştir.
- Yükseklik farkında azalma : 2004 yılında 25 iken, 2005 yılında 20'ye indirilmiştir.

- Son dilime uygulanılan orandaki düşüş : 2004 yılında son dilime % 40 uygulanırken, 2005 yılında son dilime % 35 uygulanmıştır.

4.1.7. Yedinci Dönem: Değişken Vergi Dilimli Tarifeler Dönemi (2006 – 2012)

Tablo 22: 2006 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (YTL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (YTL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
7.000 Yeni Türk Lirasına kadar	15	1.050	15
18.000 Yeni Türk Lirasının 7.000 lirası için 1.050 lira, fazlası	20	3.250	18
40.000 Yeni Türk Lirasının 18.000 lirası için 3.250 lira, fazlası	27	9.190	22.97
40.000 Yeni Türk Lirasının 40.000 lirası için 9.190 lira, fazlası	35		22.97

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm> (14.04.2011).

31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yer alan "ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, yukarıdaki tarifede yer alan vergi oranları 5 puan indirilmek suretiyle uygulanır." hükmü 5479 Sayılı Kanununun 1. maddesiyle kaldırıldığından ücret gelirlerine aynı tarife uygulanmıştır. Söz konusu yasa ile gelir vergisi tarifesinde 2005 yılı tarifesine göre yapılan değişiklikleri; ücret gelirlerine beş puan daha düşük oran uygulamasının kaldırılması, dilim sayısının dörde indirilmesi, artan oranlı tarifenin uygulandığı gelir uzunluğunun daha da kısaltılmış olması şeklinde üç başlık altında toplamak mümkündür.⁵³

Bu değişiklikler artan oranlılığın etkisinin giderek azaldığını ve mükelleflerin çoğuna düz oranlı tarife uygulandığını gösterir. Artma oranının 5, 7, 8 olarak değiştirilmesi, gelir yükseldikçe artan oranlara tabi olmayı beraberinde getireceği için, vergiye karşı tepkiyi ortaya çıkaracak bir yapı oluşturmuştur. Artma oranlarının bu şekilde düzenlenmiş olması, gelir vergisi tarifesinin bugünkü yapısı ile ne adalet amacına da ne de etkinlik amacına hizmet edemeyeceğini göstermiştir. Ayırma

⁵³ Yılmaz, a.g.m., s.262.

ilkesinin kaldırılması, artan oranlılığın derecesinin düşürülmesi, adalet ilkesinin etkinlik ilkesi adına göz ardı edilmesine neden olmuştur.⁵⁴

Tablo 23: 2005 – 2006 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

2005 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi			2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	
Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (YTL)	Ücret Gelirlerine Vergi Oranı (%)	Ücret Dışı Gelirlere Vergi Oranı (%)	Ücret Gelirleri Dâhil (YTL)	Vergi Oranı (%)
0 – 6.600	15	20	0 – 7.000	15
6.600 – 15.000	20	25	7.000 – 18.000	20
15.000 – 30.000	25	30	18.000 – 40.000	27
30.000 – 78.000	30	35	40.000 – fazlası	35
78.000 – fazlası	35	40		

Kaynak: <http://www.maligundem.com/gundem/haberdetay.asp?ID=328> (15.04.2011).

30.03.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun 1. maddesi ile yapılan yeni düzenlemeye göre;

- Ücretlilerin dışındaki kesimin, başlangıç vergi oranı % 20'den % 15'e düşürülmüştür.
- Ücretlilerde, oran indirimi yapılmamıştır. Başlangıç yine % 15'dir.
- Değişiklikten önce ücretlilerin, yıllık 78.000 YTL'yi aşan gelirleri % 35 oranında, bunun altındakiler daha düşük oranda vergilendiriyordu.
- Yeni tarifede 40.000 YTL'yi aşan gelirlerin % 35 oranında vergilendirilmesi öngörülmüştür. Bu durumda, ücretlilerde orta ve yüksek gelir grubunun gelir vergisinin artırıldığı açıktır.

Son basamağa giren matrahta 2005 yılı tarifesinden farklı olarak, son iki dilim arasındaki tutar farkının daha dar tutulduğu ve % 40 olan son basamağa uygulanan oranın % 5 indirilerek bu dilim açısından bir hafiflemeyi gösterdiği. Ancak vergi dilimlerinin 4'e indirilmesi ve 3. dilimin % 25'den % 27'e çıkarılması yüksek gelirli olanların vergisinde bir artışa neden olurken, 4. dilimin ise % 40'tan % 35'e indirilmesi ile belirli bir düzeyin üzerinde gelir elde eden kişilerin gelir vergisinde bir düşüş söz konusu olmuştur.

⁵⁴ Yılmaz, a.g.e., s. 265.

Önceki tarifede, ilk dilimde 6.600 liraya kadar uygulanan % 15 oranı, yeni tarifede 7.000 liraya kadar uygulanmaktadır. Bu dilimde ücretliler yönünden 400 liralık bir matrah farkı söz konusudur. İkinci dilimde ise tarifede 6.600-15.000 arası % 20 oranına tabi tutulurken yeni tarifede bu dilimin üst tutarı 18.000 lira olarak belirlenmiştir. Bu dilimde de ücretliler açısından 3.000 liralık bir matrah farkı doğmaktadır. Üçüncü dilimde, önceki tarifede 15.000-30.000 arası % 25 oranında vergilendirilirken yeni tarifede 18.000-40.000 arası vergi oranı % 27'ye çıkarılmıştır. Dolayısıyla 12.000 lira matrah farkının bu dilimde ücretliler aleyhine vergilendirilmesi düzenlenmiştir. Dördüncü dilimde ise 40.000 lira ve fazlası matrahın vergi oranı % 35 olarak belirlenmiştir. Böylece, önceki tarifede ücret gelirleri yönünden 78.000 lira fazlası için uygulanan % 35 oranı, yeni tarifede 40.000 liraya çekilerek 38.000 lira matrah farkının yine ücretliler aleyhine vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Yeni tarifenin dördüncü dilimine giren ve aynı geliri elde eden yükümlülerin vergi yükü, ücret dışı gelir sahiplerinin lehine değişirken ücretlinin aleyhine değişmiş ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olarak ağırlaştırılmıştır. Ücret geliri elde edenlerin mali gücü ile gelirin niteliği ve kişisel durum arasında bağlantı kurulmamıştır. Yasa koyucu vergi oranlarını belirlerken ücret geliri elde eden yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumunu göz önüne alacak bir sistem getirmemiştir.

Karşılaştırma, ücretliler ile ücret dışı gelir elde eden diğer yükümlüler arasında yapıldığında, bu dilimde ücretlilerin üzerindeki yükün diğer gelir vergisi yükümlülerine göre yükseldiği, yeni tarife ile ücretlilerin vergi yükü artırılırken diğer gelir vergisi yükümlülerinin yükünün azaldığı ortaya çıkmaktadır. Gelir vergisi tarifesinde, dilim sayısı ve vergi oranları azaltılıp, dilimlerdeki gelir tutarları artırılmak suretiyle gelir üzerindeki vergi yükünün azaltılıp vergi tahsilâtının artırılması olarak amaçlanmıştır.⁵⁵

⁵⁵ İmdat Türkay. "Ücret Gelirlerine Uygulanacak Yeni Gelir Vergisi Tarifesi", *İşveren Dergisi*, Eylül 2010, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=2835&id=124 (03.10.2012).

Tablo 24: 2007 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (YTL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (YTL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
7.500 Yeni Türk Lirasına kadar	15	1.125	15
19.000 Yeni Türk Lirasının 7.500 lirası için 1.125 lira, fazlası	20	3.425	18
43.000 Yeni Türk Lirasının 19.000 lirası için 3.425 lira, fazlası	27	9.905	23.03
43.000 Yeni Türk Lirasının 43.000 lirası için 9.905 lira, fazlası	35		23.03

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1345> (15.04.2011).

Tablo 24'deki tarifede en yüksek oran % 35, en düşük oran % 15'tir. Bu nedenle, gelir vergisinin yükünün düşük ve orta gelirliiler üzerine yığıldığı ileri sürülmektedir. Yükseklik farkı % 20' dir. İlk dilimde artma oranı 5 puan iken ikinci dilimde 7 puan ve üçüncü dilimde 8 puandır. Artma oranının bu şekilde değişken olması çoğalan artan oranlı olduğunu göstermektedir. Uzunluk farkı 35.500 TL'dir. İlk dilim önceki yılda 7.000TL iken 7.500 TL olmuştur. Dilim sayısı önceki yıldaki gibi 4'te korunmuştur. Yumuşak artan oranlı bir tarife yapısı vardır.

Tablo 25: 2008 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (YTL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (YTL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
7.800 Yeni Türk Lirasına kadar	15	1.170	15
19.800 Yeni Türk Lirasının 7.800 lirası için 1.170 lira, fazlası	20	3.570	18
44.700 Yeni Türk Lirasının 19.800 lirası için 3.570 lira, fazlası	27	10.293	23.03
44.700 Yeni Türk Lirasının 44.700 lirası için 10.293 lira, fazlası	35		23.03

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1345> (15.04.2011).

Tablo 24'deki 2007 yılı tarifesinde ilk dilim 7.500TL iken Tablo 25'deki 2008 yılı tarifesinde 7.800TL olmuştur. 300TL'lik bir artış olmuştur. Yine ilk dilime % 15, son dilime % 35 vergi oranı uygulanmış. Yükseklik farkı %20'dir. Uzunluk farkı 36.900TL'dir. Önceki yıla göre dilimler değiştiği için uzunluk farkı da değişmiştir. 35.500 TL'den 36.900TL'ye çıkarılmıştır. Dilim sayısı önceki yıldaki gibi 4'te korunmuştur. Yumuşak artan oranlı bir tarife yapısı vardır.

Tablo 26: 2009 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Veriye Tabi Gelir Dilimleri (YTL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
8.700 TL'ye kadar	15	1.305	15
22.000 TL'nin 8.700 TL'si için 1.305 TL, fazlası	20	3.965	18
50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.965 TL, fazlası	27	11.525	23.05
50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.525 TL, fazlası	35		23.05

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1345> (15.04.2011).

Tablo 25'deki 2008 yılı tarifesinde ilk dilim 7.800TL iken Tablo 26'daki 2009 yılı tarifesinde 8.700TL olmuştur. 900TL'lik bir artış olmuştur. Yine ilk dilime % 15, son dilime % 35 vergi oranı uygulanmış. Yükseklik farkı sabit(% 20) tutulmuştur. Uzunluk farkı 41.300TL'dir. Önceki yıla göre dilimler değiştiği için uzunluk farkı da değişmiştir. 36.900TL'den 41.300TL'ye çıkarılmıştır. Dilim sayısı önceki yıldaki gibi 4'te korunmuştur. Yumuşak artan oranlı bir tarife yapısı vardır.

Tablo 27: 2010 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
8.800 TL'ye kadar	15	1.320	15
22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası	20	3.960	18
50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası	27	11.520	23.04
50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL, fazlası	35		23.04

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1345> (15.04.2011).

Maliye Bakanlığı tarafından, 2010 yılında uygulanacak olan gelir vergisi tarife dilimleri, 2009 yılı için geçerli olan tutarların, aynı yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında (% 2,2) artırılması suretiyle hesaplanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123. maddesi gereğince bu maddeye göre yapılan artırım sırasında %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmadığından, sadece ilk gelir diliminde artış meydana gelmiş, diğer gelir dilimlerinde yer alan tutarlar değişmemiştir.

Yeni gelir dilimleri dikkate alınarak hazırlanan ve 2010 yılı gelirlerine uygulanacak olan gelir vergisi tarifesi, 29 Aralık 2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 273 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile duyurulmuştur.⁵⁶

Tablo 27'deki 2010 yılı tarifesinde 2009 yılı Gelir Vergisi tarifesine göre tek farkı ilk vergi dilimidir. 2009 yılında ilk vergi dilimi 8.700 TL'ye kadar iken 2010 yılında 8.800 TL'ye kadar % 15 uygulanmıştır. Dilim sayısı 4'tür. Yükseklik farkı % 20'dir. Uzunluk farkı 41.200 TL'dir. Yumuşak artan oranlı tarife yapısı devam etmiştir.

⁵⁶ http://www.vergidegundem.com/Sirkuler.aspx?circular_id=2280 (15.04.2011).

Tablo 28: 2011 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
9.400 TL'ye kadar	15	1.410	15
23.000 TL'nin 9.400 TL'si için 1.410 TL, fazlası	20	4.130	18
53.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL, fazlası	27	12.230	23.07
53.000 TL'den fazlasının 53.000 TL'si için 12.230 TL, fazlası	35		23.07

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1345> (13.08.2012).

Maliye Bakanlığı tarafından, 2011 yılında uygulanacak olan gelir vergisi tarife dilimleri, 2010 yılı için geçerli olan tutarların, aynı yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında (% 7,7) artırılması suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 28'deki 2011 yılı tarifesinde ilk dilim 8.800 TL'den 9.400 TL'ye çıkarılırken ilk dilim oranı yine aynı kalmıştır. Dilim sayısı 4'tür. Yükseklik farkı % 20'dir. Uzunluk farkı 43.600 TL'dir. Yumuşak artan oranlı tarife yapısı devam etmiştir.

Tablo 29: 2012 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri (TL)	Vergi Oranı (%)	Toplam Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
10.000 TL'ye kadar	15	1.500	15
25.000 TL'nin 10.000 TL'si için 1.500 TL, fazlası	20	4.500	18
58.000 TL'nin 25.000 TL'si için 4.500 TL, fazlası	27	13.410	23.01
58.000 TL'den fazlasının 58.000 TL'si için 13.410 TL, fazlası	35		23.01

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1367> (13.08.2012).

2012 yılında uygulanacak miktarlar 2011 yılı için geçerli olan tutarların, aynı yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında (% 10,26) artırılması suretiyle hesaplanmıştır.

Tablo 29'daki 2012 yılı tarifesinde ilk dilim 9.400 TL'den 10.000 TL'ye çıkarılırken ilk dilim oranı yine aynı kalmıştır. Dilim sayısı 4'tür. Yükseklik farkı % 20'dir. Uzunluk farkı 48.000 TL'dir. Yumuşak artan oranlı tarife yapısı devam etmiştir.

4.2. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN YILLAR İTİBARIYLA TOPLU OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkemizde uygulanan ve yukarıda ayrıntılı olarak incelenen yıllarda, dilim sayısının, en yüksek oran, en düşük oran, yükseklik farkı ve uzunluk farkının gelişimini görmek için toplu olarak Tablo 30'da sunulmuştur.

Tablo 30: Türkiye’de 1950 – 2012 Yılları Arası Gelir Vergisi Tarifelerinin Özet Sunumu

YILLAR	DİLİM SAYISI	EN DÜŞÜK ORAN (%)	EN YÜKSEK ORAN (%)	YÜKSEKLİK FARKI	UZUNLUK FARKI (TL)
1950 – 1957	8	15	45	30	97.500
1958 – 1961	11	15	60	45	297.500
1962	8	10	70	60	497.500
1963 – 1980	11	10	68	58	997.500
1981 – 1985	7	40 – 39 – 35 – 30 – 25	75 – 74 – 73 – 68 – 63	35 – 36 – 38 – 38 – 38 – 38	49.000.000
1986 – 1993	6	25	50	25	1986: 45.000.000 1987: 75.000.000 1988: 75.000.000 1989: 90.000.000 1990: 120.000.000 1991: 180.000.000 1992: 320.000.000 1993: 480.000.000
1994 – 1997	7	25	55	30	1994: 2.325.000.000 1995: 4.830.000.000

					1996: 9.300.000.000 1997: 15.500.000.000
1998(Birinci Dönem)	7	25	55	30	23.250.000.000
1998(İkinci Dönem)	6	20	45	25	15.000.000.000
1999	6	15	40	25	48.000.000.000
2000	6	15	40	25	60.000.000.000
2001	6	15	40	25	67.200.000.000
2002	6	15	40	25	91.200.000.000
2003	6	15	40	25	115.000.000.000
2004	6	15	40	25	134.000.000.000
2005	5	15	35	20	71.400
2006	4	15	35	20	33.000
2007	4	15	35	20	35.500
2008	4	15	35	20	36.900
2009	4	15	35	20	36.900
2010	4	15	35	20	41.200
2011	4	15	35	20	43.600
2012	4	15	35	20	48.000

1950 yılında uygulamaya koyulmuş tarifede 8 dilim vardır. İlk dilime % 15, son dilime % 45 ve 100.0000 TL'yi aşan gelirler için artık düz oranlılık söz konusu olacağı için indirilmiş oran olan % 35 oranı uygulanmıştır. Böyle bir düzenleme geliri belli seviyenin üstüne çıkanların yükünü hafifletici niteliktedir. Tarifedeki oranların bekâr mükellefler için % 5 daha fazla uygulandığı görülmektedir.

1958 yılındaki tarifede; dilim sayısı 11'e, son dilim oranı % 60'a yükseltilmiştir fakat ilk dilim oranında bir değişiklik yapılmamıştır.

1962 yılında uygulamaya koyulan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile tarifenin dilim sayısı 1950 yılındaki seviyesine geri getirilirken ilk dilim oranı % 10'a düşürülmüş, son dilim oranı % 70'e yükseltilmiştir. 500.000 TL'yi aşan gelirler için ise indirilmiş oran olan % 60 oranı uygulanmıştır. Bu uygulama ilk bakışta 1961 Anayasası ile kabul edilmiş olan sosyal hukuk devleti olma ve ödeme gücüne göre vergilendirme esasına uygun gibi görünse de enflasyona uygun ayarlamaları içermemesi nedeni ile ortalama vergi yükündeki artışı düşük gelir gruplarının vergi yükündeki artışa bağlamıştır. 1962 yılında gelirin ilk dilimine uygulanan oranın indirilmesi, artma oranının her dilim itibarıyla 10 puan olması, vergi yükünü özellikle düşük gelirliler bakımından hızla artırmıştır. Ancak alınan bu sonucun artan oranlı tarife ile ulaşılmak istenen vergi yükü dağılımında adalet açısından uygun olmadığını göstermiştir.

1963 yılında yapılan değişiklikle dilim sayısı 11'e yükseltilmiş, ancak ilk dilime uygulanan oran değiştirilmemiş, son dilime uygulanan oran % 68'e indirilmiştir. 100.000 TL'yi aşan kazançlar için ise % 60 oranı uygulanmıştır. Tarife azalarak artmakta olduğu için gelir arttıkça, artan oranlılık özelliği kaybolmaya başlamış böylece gelir vergisi yükü orta gelirli nüfus üzerine yüklenmiştir. Tarife 1970'lerin ikinci yarısındaki enflasyon sebebiyle aşınmış ve vergi yükünü düşük gelirliler aleyhine artırmıştır. Uygulama hemen hemen düz oranlı hale gelmesi sebebiyle anlamını yitirmiş ve 12 Eylül askeri darbesinin ardından Aralık 1980'de yeniden düzenlenip 1981 yılı itibarıyla uygulamaya konulmuştur. Bu düzenleme ile 1981 yılı kazançlarına uygulanan tarifedeki dilim sayısı 7'ye indirilmiştir. İlk dilime uygulanan oran % 40'a, son dilime uygulanan oran ise % 75'e yükseltilmiş ve 25.000 TL'yi aşan kazançlar için % 66 oranı uygulanmıştır. 1980 sonrasında görülen yüksek enflasyona bağlı olarak vergi tarifelerindeki değişiklikler dar gelirli grupların bile yüksek oranlarda vergilendirilmesine neden olmuştur. Askeri darbe sonrası kamu açıklarını giderebilmek amacıyla vergi hâsılatını artırmak için 1981 tarifesiyle Türk Gelir Vergisi tarihinde ilk defa ilk dilimin oranı % 40 olarak uygulanmıştır. Bu, dünyada pek rastlanmayan bir ilk dilim oranıdır. Yine aynı yılda en üst vergi oranı % 75 olarak belirlenmiştir. Gerek ilk dilim oranı gerekse son dilim oranı olarak 1981

yılı gelir vergisi tarifesinde uygulanan oranlar Türk Gelir Vergisi Tarifesinde uygulanmış olan en yüksek oranlardır. 1982 yılında çok küçük miktarlarda olmak üzere, ilk dilime uygulanan oran % 39'a ve son dilime uygulanan oran ise % 74'e, 25.000 TL'yi aşan kısma uygulanan oran ise % 65'e indirilmiştir. 1983 yılında dilim sayısı değişmezken ilk dilime uygulanan oran % 35'e indirilmiştir. Bununla birlikte 1981 – 1985 döneminde uzunluk farkı değişmezken yükseklik farkının artmış olması artan oranlılığın dikleştiğini göstermektedir. 1950 yılından 1985 yılına kadar belli seviyeyi aşan gelirler için son dilime uygulanan orandan daha düşük oran uygulamasına 1986 yılından itibaren son verilmiştir.⁵⁷

1986 – 1993 yılları arasında ilk dilime uygulanan oran % 25'e, son dilime uygulanan oran % 50'ye indirilmiş, 1981 yılından itibaren değiştirilemeyen artan oranlılığın uygulandığı gelir yükseltilmiş, dilim aralıkları da genişletilmiştir.

1994 yılında dış gelişmeler ve iç siyasal çekişmelerden kaynaklanan ekonomik kriz ve sonrasında alınan 5 Nisan Kararları, 1994–1998 yılları arasında vergi tarifesindeki dilim sayısı ve yükseklik farkı artmasına neden olmuştur. Bu kararlar ile üç haneli rakamlara ulaşan yüksek enflasyonun gelir dilimleri arasındaki yükseklik farkından dolayı oluşan vergi adaletsizliğinin azaltılması amaçlanmıştır. 1998 yılı ve sonrası iç ve dış gelişmelerden kaynaklanan ve Şubat 2001'e kadar süre gelen ekonomik sorunlar, Türkiye ekonomisi üzerinde ciddi olumsuzluklar meydana getirmiştir. Vergi tarifesinde dilim sayısının azaltılması ve en yüksek oranın % 40'a çekilmesi bu olumsuzlukların önlenmesi için uygun görülmüştür. 2004 yılından sonra ise, enflasyondaki hızlı düşüş, ekonomideki sürekli büyüme eğilimi, ihracattaki artış gibi ülke ekonomisinde görülen olumlu gelişmeleri desteklemek için vergi tarifesi yeniden düzenlenerek, hem vergi diliminde azalma hem de oranların düşürülmesi yoluna gidilmiştir.⁵⁸ Ayrıca 2004 yılı tarifesinde ayırma ilkesinin uygulanması asgari ücretlileri % 15 oranında, daha fazla gelir elde edenleri gelir düzeyi yükseldikçe 5'er puan artan oranlarla vergilendirilmesine neden olmuştur. 140.000.000.000 TL'yi aşan ücret gelirlerini % 40 oranında, diğer gelir unsurlarını da % 20'den % 40'a kadar yükselen, fakat yıllık 140.000.000.000 TL'yi aşan kısım için % 45 olarak düz oranlı vergilendiren bir yapıya kavuşmuştur. Vergi tarifesinin yapısını

⁵⁷ Yılmaz. a.g.m., s.259.

⁵⁸ Ramazan Armağan. "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Y.2007, C.12, S.3, s.230.

değiştiren bu çalışmalar sürdürülerek 2005 yılı kazançlarına uygulanan tarifede, ilk dilime uygulanan oran değiştirilmezken son dilim oranının 5 puan indirilmesi ile yüksek gelirlilerin vergi yüklerinin hafifletilmesi sağlanmıştır. 2006 yılında ise; ücret gelirlerindeki ayırım kaldırılarak tüm gelirler için % 15-% 35 aralığında belirlenen oranlar uygulanıp vergi tarifesi 4 dilime indirilmiştir.

Gelir vergisi mükelleflerinin büyük bir kısmı sürekli olarak vergi tarifesinin ilk basamağından vergilendirilmelerini sağlayan çok geniş dilimli ve değiştirilebilen tarife yapısı artan oranlı tarife yapısını bozmuş, dolayısıyla vergi adaletini olumsuz yönde etkileyen uygulamalar icra edilmiştir. 2005 yılından 2012 yılına kadar uygulanacak olan dilim sayısı 4'e indirilmiş, 1999 yılından 2012 yılına kadar en düşük oran olan % 15 aynı kalmış, 2005'ten itibaren en yüksek oran ise 5 puan indirilip % 35 olarak uygulanmaktadır. 2006 yılından itibaren artma oranını 5, 7 ve 8 olarak belirlenmesi mükellefleri vergi kaçakçılığına, üretmemeye ve çalışmamaya itmektedir. Bu durum da vergi adaletini sağlamak açısından pek etkili değildir. Başka bir ifade ile bugünkü tarife vergi yükünü adil dağıtmaktan uzak olduğu gibi, vergi kaçırma olanakları elverişli olursa vergi kaçakçılığını, vergi kaçırma olanakları elverişli olmazsa ikame etkisi yaratacak yani üretim ve çalışma ile ilgili kararları olumsuz etkileyecek yapıya sahiptir.

İKİNCİ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE GELİR VERGİSİ UYGULAMALARI VE BUNLARIN VERGİLEME TEKNİĞİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

1. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİLENDİRME

Vergileme ile ilgili amaçların gerçekleşebilmesi için, vergi tahsili ile ilgili hukuki, idari ve organizasyona ilişkin tüm tedbirleri kapsayan bir vergileme sanatına ihtiyaç vardır. Bu açıdan vergileme tekniği vergi sistemlerinin uygulamada başarılı olmasında etkilidir.

Vergi tekniği, kamu maliyesi içinde pek çok kurumu ilgilendirmekte, çağdaş devletin tüm hukuki ve ekonomik kurumları ile etkileşim içinde bulunmakta ve bir ulusun erişmiş olduğu ekonomik, siyasi, sosyal ve kültürel seviyeyi yansıtmaktadır. Bir ülkenin hukuk düzeni ve iktisadi sistemi ne kadar iyi gelişmiş olursa, vergi tekniğinin görevlerini yerine getirme şansının da o kadar artacağı kabul görmektedir.⁵⁹

Verginin adının konulmasından başlayarak, vergi kanunu tasarılarının hazırlanması, vergiyi doğuran olay ile vergi oranlarının belirlenmesi, verginin konulacağı veya değiştirileceği zamanın tespiti, verginin tarh, tahakkuk, tahsil ve denetimi, vergi tekniği içinde incelenen başlıca konular arasındadır. Buradan anlaşılacağı gibi vergi borcunun doğuşundan, devlet hazinesine girinceye kadar geçirdiği tüm aşamalardaki işlemler vergi tekniği kapsamındadır. Bu nedenle vergi tekniğini vergilendirmeye ilişkin bütün idari, usul ve uygulama işlemleri olarak nitelendirmek mümkündür.⁶⁰

AB ülkelerinin kişisel gelir vergisi yapısı incelendiğinde, tüm üye ülkelerle ortak belirlenmektedir. Fakat burada dikkat edilmesi gereken nokta, AB üyesi ülkeler vergi politikalarını oluştururken AB'nin kurucu antlaşması olan Roma

⁵⁹ Tekir. a.g.e., s. 113.

⁶⁰ Pehlivan. a.g.e., s. 99.

Antlaşmasından bağımsız davranamayacaklarıdır.⁶¹ Ancak, üye ülkelerin kendilerine özgü vergi sistemlerinin ortaya çıkardığı haksız rekabet ortamının önlenmesi Birliğin temel görevi olarak kabul edildiği için AB'nin vergilemeye ilişkin yaklaşımı, Birlik içi adil bir rekabet ortamının sağlanmasına yönelik uygulamaları da kapsamaktadır.⁶²

Bu bölümde birlik üyesi seçilmiş bazı ülkelerin, gelir vergisi sistemlerindeki gelir tanımı ve vergileme teknikleri incelenecektir.

2. GELİŞMİŞ BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE GELİR VERGİSİ

2.1. ALMANYA'DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

Alman Gelir Vergisi Kanunu, geliri 7 kategoride ele almakta ve bu bunları ziraat ve ormancılık, ticari kazançlar, serbest meslek kazançları, ücretler, sermaye kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile telif kazançları, diğer gelirler (spekülatif kazançlar, düzenli ve sürekli nitelikteki gelirler (nafaka gibi) ve diğer çeşit gelirler) şeklinde sıralamaktadır.⁶³

Söz konusu bu 7 gelir çeşidi kendi içinde bakiye gelirleri ve kazanç gelirleri olmak üzere iki grupta toplanmaktadır. Bakiye gelirleri, elde edilen gelirlerden tanıtım giderlerinin çıkarılması neticesinde kalan bakiye kısımdır. Kazanç gelirleri ise bir mali yılın sonunda işletmenin sahip olduğu sermaye ile geçmiş yılın mali dönemi sonunda işletmenin sahip olduğu sermaye arasında bir karşılaştırma yapılması suretiyle tespit edilen gelirdir.⁶⁴

Almanya'da vergi matrahı gelirin safi tutarı olup; safi gelire ulaşılması için bir takım giderler gayrisafi gelirden indirilmektedir. Gayrisafi gelirden indirilen bu giderler; sigorta primleri, nafakalar, faiz vb. sürekli ödemeler, eğitime katkı vergisi, mali müşavir gideri, hastalık giderleri, gerekli hallerde yapılan yardımlar, bazı tazminat ve bağışlardan oluşmaktadır.⁶⁵ Buna karşın spor yarışmalarından elde edilen

⁶¹ Nurettin Bilici. *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012, s.208.

⁶² Habib Yıldız. "Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları", *EÜHFD*, C:X, S.3-4, 2006, s. 553.

⁶³ Emrah Ferhatoğlu. "Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz", e-akademi, *Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, S. 19, Eylül 2003, s. 4. <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> (25.01.2011).

⁶⁴ Öngören Hukuk Bürosu. *Alman Hukuku Hakkında*, İstanbul, http://www.ongoren.av.tr/tr_de_2.php, (25.01.2011).

⁶⁵ Cemil Rakıcı. *Vergi Adaleti Açısından Türk Gelir Vergisi'nin Değerlendirilmesi*, (Yayınlamamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2002, s. 80.

ödüller, bağış, miras ve cihaz olarak alınan değerler, hayat sigortaları anlaşması gereğince alınan ödenti ya da sermayeler, sayılan yedi gelir unsurlarının hiçbirine girmediği için gelir sayılmazlar.⁶⁶

Alman Gelir Vergisi Kanununun genel-soyut bir gelir tanımının aksine öncelikle geliri oluşturan unsurları sayarak belirtmiş olması Alman gelir vergisi sisteminin kaynak teorisini benimsediğini göstermektedir.

Alman vergi sisteminde mükellefiyet ise kişinin Almanya'da yerleşik olup olmamasına göre belirlenmektedir. Alman Gelir Vergisi Kanunu'na göre ikametgâhları ve meskenleri Almanya'da bulunan gerçek kişiler, elde ettiği gelirler üzerinden, çifte vergilendirmeye ilişkin sınırlama saklı kalmak kaydıyla gelir vergisi vermekle yükümlüdürler. Teknik bir anlatımla, tam mükellefiyete tabidirler. Dar mükellefiyete tabi olanlar ise sadece Almanya'da elde ettiği gelirler üzerinden vergilendirilirler.⁶⁷

Almanya'da mali yıl 1 Ocak tarihinde başlamakta 31 Aralık tarihinde son bulmaktadır.⁶⁸ Alman vergi sistemine göre, Almanya'da gelir vergisine tabi olan tüm mükellefler, yılda bir defa olmak üzere ikametgâhlarının bulunduğu yerdeki vergi dairesine gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar.⁶⁹ En son beyanname verme günü olan 31 Mayıs tarihinde beyannamesini vermeyen mükelleflerin talep etmeleri halinde bu süre 30 Eylül'e kadar uzatılabilir. Gelir vergisi, tevkifat veya ön tahakkuk yolu ile yıl içinde alınmaktadır. Peşin ödemeler, 10 Mart, 10 Haziran, 10 Eylül ve 10 Aralık tarihlerinde yapılır. Bu tarihlerde ödenen peşin vergiler, ertesi yıl 31 Mayıs tarihine kadar verilmesi zorunlu olan yıllık beyanname hesaplanan vergiden mahsup edilir. Bu durumda mükellefin vergi alacağı varsa geri ödenir. Verginin geç ödenmesi durumunda, gecikme faizi ve ceza uygulanır.⁷⁰

Alman gelir vergisi tarifesinde artan oranlı vergi tarifesi benimsenmiş olup gelir vergisi matrahı arttıkça vergi oranı da artmaktadır. Yani vergi oranları gelire

⁶⁶ Mustafa Alpaslan. *Türk Gelir Vergisi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Gelirin Tanım, Gelir Vergisi Düzenlemeleri ve Vergi Denetimi Etkinliği*, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2003, s. 22.

⁶⁷ Öngören Hukuk Bürosu. *Alman Hukuku Hakkında*, İstanbul, http://www.ongoren.av.tr/tr_de_2.php, (25.01.2011).

⁶⁸ Almanya'da Gelir Vergisi. <http://www.expats-blog.com/en/guide/Epe/germany/928-income-tax-in-germany.html>, (25.01.2011).

⁶⁹ AB Uygulamaları Vergi Konseyi Gelir Vergisi Çalışma Grubu. *OECD Ülkelerindeki Gelir Vergisi Sistemleri*, <http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/sunum49.ppt>, (25.01.2011).

⁷⁰ Rakıcı. a.g.e., s. 79.

bağlı olarak değiştirilir. Ayrıca mükellefin medeni durumunu dikkate alır, vergi matrahı bekâr ve evli için farklılık gösterir ve mükellefin geçimini sağlamaya yetecek kadar geliri vergi dışı bırakır. Bu özellikleri göz önüne alındığında Alman Gelir Vergisi'nin vergi adaletini sağlamaya yönelik özellik taşıdığını söyleyebiliriz.

Tüm bu açıklamalardan sonra son 5 yıla ait Gelir Vergisi tarifeleri ele alınırsa;

Tablo 31: Almanya'da 2008 – 2012 Dönemine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi

2008 Yılı	2009 Yılı	2010-2011-2012 Yılları	Vergi Oranı
Matrah (€)	Matrah (€)	Matrah (€)	(%)
7.664 €'ya kadar	7.834 €'ya kadar	8.004 €'ya kadar	0
7.665 - 52.153	7.835 - 52.551	8.005 – 52.881	14
52.154 -250.000	52.552 - 250.400	52.882 – 250.730	42
250.001 € ve üzeri	250.401 € ve üzeri	250.731 € ve üzeri	45

Kaynak: <http://www.cfe-eutax.org/taxation/personal-income-tax/germany> (25.01.2011).

<http://www.taxrates.cc/> (25.01.2011).

http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/TIES/Documents/GERMANY_2009_TIES.pdf (25.01.2011).

Filiz Ekinci. "Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S: 32, Cilt 2, Nisan 2012.

Tablo 31'deki gelir vergisi tarifelerinde 2008 yılı için gelirleri 7.664 €'yu aşmayan mükellefler vergiden muaf tutulurken 2009 yılında Finansal krize karşı Almanya'da Kısa vadeli konjonktür paketi ile vergiye ilişkin çeşitli önlemler alınmış ve Almanya'da istikrarı ve istihdamı sağlamak için, Alman Federal Parlamentosunda 20.02.2009 tarihinde kabul edilen kısa vadeli Konjonktür Paketi II ile vergiden muaf temel miktar 7.664 €'dan 7.834 €'ya yükseltilmiştir. 2010, 2011 ve 2012 yılları için gelirleri 8.004 €'yu aşmayan mükellefler vergiden muaf tutulmuştur. Gelirin belirli bir miktarının vergi dışı bırakılmasını sağlayan bu vergiden muaf temel tutar uygulamasının, anayasal bir gereklilik ve özellikle sosyal devlet ilkesinin bir gereği olduğu ve vergi hukuku ve sosyal hukuk ile yakından bağlantılı olduğu, Federal Anayasa Mahkemesinin açık bir dizi kararında dile getirilerek, mükellefin kendisinin ve ailesinin geçimi için gerekli olan gelirden kalan gelirinin gelir vergisine tabi olması gerektiği belirtilmiştir.⁷¹ En düşük gelir diliminin tabi olduğu oran % 14'tür. 2008 yılında 52.154 € ile 250.000 € arası, 2009 yılında 52.552 € ile 250.400 € arası

⁷¹ Filiz Ekinci. "Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S: 32, Cilt 2, Nisan 2012, s.194.

ve 2010, 2011 ve 2012 yıllarında 52.882 € ve 250.730 € arası yıllık gelire uygulanan oran % 42'dir. Kişisel gelir vergisi oranı giderek yükselmiş ve 2007 yılından bu yana % 45 oranı 2008 yılında⁷² yılda 250.001 € kazancı aşan, 2009 yılında yılda 250.401 € kazancı aşan ve 2010, 2011 ve 2012 yıllarında kazancı 250.731 €'yu aşan her € için geçerli hale gelmiştir. Bu durum vergi tarifesinin artan oranlı yapısının kaybolduğunu, düz oranlı hale dönüştüğünü göstermektedir. Yükseklik farkı her üç yıl için sabit olup % 31'dir. Uzunluk farkı ise her yıl dilimler değiştiği için 2008 yılı için 242.337 €, 2009 yılı için 242.567 €, 2010, 2011 ve 2012 yılları için 242.727 €'dur. Yükseklik farkı sabit iken uzunluk farkının artması, ülkede yumuşak artan oranlı tarife yapısının hâkim olmaya başladığını işaret etmektedir. Artan oranlılığın yumuşak olması matrah artışı karşısında vergi oranlarında buna yakın bir oranda arttığı anlamına gelir. Tarife 4 dilimden oluşmuştur. Dilim sayısının her yıl az olması tarifenin basıklaştığını göstermektedir. Artma oranı değişken olup; sırasıyla 14, 28 ve 3 puandır. Artma oranının değişken olması vergi yükünün matrahlar arasında adaletsiz dağıldığının bir göstergesi olarak yorumlanabilir.

2.2. DANİMARKA'DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

Danimarka Gelir Vergisi Kanunu vergilendirilebilir gelir türlerini tek tek saymamış, ancak verginin konusunu yerleşik mükelleflerin para ve parayla ifade edilebilen her türlü kazançları olduğunu belirtmiştir. Kanunda belirtilmiş olmasa da Danimarka gelir vergisi sistemi 3 gelir kategorisini esas alarak geliri kavramaktadır. Bu kategoriler; kişinin sermaye kazançları dışındaki her türlü geliri, sermayeden elde edilen gelir, Danimarka şirketlerinden elde edilen kâr payları, hisselerin satışından ve kamu yatırım kurumlarından elde edilen gelirlere oluşmaktadır.⁷³ Harçlar, sosyal haklar, emekli aylığı, işsizlik yardımı, erken emeklilik, özel emeklilik, diğer kaynaklardan gelen ekonomik yardımlar vb. gelir vergisinden düşülmektedir.⁷⁴

Danimarka gelir vergisi sistemi, tipleştirmeye giderek başka bir ifadeyle gelirin tanımını yaparak geliri en geniş anlamıyla gelir vergisinin konusu içerisine

⁷² European Commission, *Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, 2013 Edition, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-13-001/EN/KS-DU-13-001-EN.PDF, s.86 (08.05.2013).

⁷³ İrfan Kalpalı ve Ersan Öz. *AB'de Vergilendirme ve Hollanda Gümrük İdaresi*, 2005, <http://www.alomaliye.com/index.htm> (10.02.2011).

⁷⁴ Baykul. a.g.e., s. 54.

almıştır. Bu bağlamda sistemde safi artış teorisinin baskın olduğunu söylemek mümkündür.

Mükellefiyet ise kişinin ülkede yerleşik olup olmamasına göre belirlenmektedir. Danimarka'da olan bir bireyin Danimarka'da ikamet etmiş sayılması için bir takvim yılı içinde Danimarka'da 180 gün veya daha fazla Danimarka'da kalmış olması gerekmektedir.⁷⁵ Danimarka'da yerleşik olan kişiler tüm dünyada elde ettiği gelirlerinden vergiye tabi iken; Danimarka'da yerleşik olmayanlar sadece Danimarka'da elde ettiği gelirlerinden vergiye tabidir.

Vergi yılı takvim yılı ile aynıdır. Bir takvim yılı içerisinde elde edilen gelir üzerinden kişisel gelir vergisi hesaplanır. Gelir vergisi beyannamesinin ertesini yılın 1 Mayıs tarihine kadar mükelleflerin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Bazı durumlarda son tarih 1 Temmuz 2010 uzatılabilir.⁷⁶ Beyannamenin verilmesi sonucu ortaya vergi borcu yine ilgili vergi dairesine ödenmektedir.

Vergi oranları yerel ve merkezi yönetim tarafından belirlenmektedir. Danimarka gelir vergisi tarifesi artan oranlı olup 3 seviye vardır. Bunlar; alt dilim (bottom-bracket) vergi, orta dilim (middle-bracket) vergi ve üst dilim (top-bracket) vergidir. 2012 yılı için alt dilim vergi % 4.64, orta dilim vergi % 15, üst dilim ise % 51.5'tir. Üst dilim sadece 389.900DKK temel bir limitin üzerine çıkan gelir esas alınarak hesaplanır.⁷⁷

Bu açıklamalardan sonra son 5 yıla ait Gelir Vergisi Tarifeleri ele alınırsa;

⁷⁵ <http://www.bechbruun.com/en/Expertise/Setting+up+in+Denmark/Tax+law/Personal+income+tax.htm> (10.02.2011).

⁷⁶ <http://www.cfe-eutax.org/taxation/personal-income-tax/denmark> (10.02.2011).

⁷⁷ <https://www.workindenmark.dk/Find%20information/Til%20arbejdstagere/Skatteogregler/Personskat/Skattesatser.aspx> (10.02.2011).

Tablo 32: Danimarka 2008 – 2012 Dönemine Gelir Vergisi Tarifesi

2008 Yılı		2009 Yılı		2010 Yılı	2011 Yılı	2012 Yılı	Vergi Oranı (%)
Matrah (€)*	Vergi Oranı (%)	Matrah (€)*	Vergi Oranı (%)	Matrah (€)*	Matrah (€)	Matrah (€)*	
0 – 37.527 (0 - 279.800 DKK)	5.48	0 – 36.609 (0 - 272.600 DKK)	5.04	0 – 5.760 (0 - 42.900 DKK)	0 – 5.758 (0 - 42.900 DKK)	0 – 5.765 (0 - 42.900 DKK)	4.64
37.527 – 45.037 (279.801 - 335.800 DKK)	15	36.609 – 46.627 (272.601 - 347.200 DKK)	15	5.760 – 52.355 (42.900 - 389.900 DKK)	5.758 – 52.332 (42.900 - 389.900 DKK)	5.765 – 52.400 (42.900 - 389.900 DKK)	15
45.037 € (335.801 DKK) ve üzeri	59	46.627 € (347.201DKK) ve üzeri	59	52.355 € (389.901 DKK) ve üzeri	52.332 € (389.901 DKK) ve üzeri	52.400 € (389.901 DKK) ve üzeri	51.5

Kaynak: <http://www.taxindenmark.com/article.31.html> (10.02.2011).

http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/TIES/Documents/DENMARK_2009_TIES.pdf (10.02.2011).

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Country_tables/DK.pdf (15.07.2012).

<https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/dan/eng/i07.asp&c=dan&l=eng&m=02> (15.07.2012).

* Avrupa Merkez Bankası'nın döviz kurları dikkate alınarak hesaplanmıştır.

Tablo 32'deki 2008 yılı gelir vergisi tarifesinde ilk dilimde yer alan 37.527€'ya kadar olan matrah % 5.48 oranında, 2009 yılı gelir vergisi tarifesinde ilk dilimde yer alan 36.609 €'ya kadar olan matrah % 5.04 oranında vergilendirilmekteyken 2010, 2011 ve 2012 yıllarında gelir vergisi tarifesinde ilk dilimden itibaren % 4.64 oranı uygulanmıştır. 2008 yılından itibaren ikinci dilime % 15 oranı uygulanmıştır. Son dilime uygulanan % 59'luk vergi oranına tabi olanlar için düz oranı ifade etmektedir. Bu da tarifenin artan oranlı yapısını olumsuz etkilemekte ve vergi adaletini bozucu etki yaratmaktadır.

Yükseklik farkı 2008 yılı için 53.52 puan, 2009 yılı için 53.96 puan, 2010, 2011 ve 2012 yılları için 46.86 puandır. Uzunluk farkı 2008 yılı için 7.510 €, 2009 yılı için 10.018 €, 2010 yılı için 46.595 €, 2011 yılı için 46.574 € ve 2012 yılı için 46.635 €'dur. Tarifeler 3 dilimden oluşmuştur. Artma oranı değişkendir. 2008 yılı için ilk dilimde 9.52 ve ikinci dilimde 44 puan, 2009 yılı için ilk dilimde 9.96 ve ikinci dilimde 44 puan, 2010, 2011 ve 2012 yılları içinse artma oranı ilk dilimde

10.36 puan, ikinci dilimde 36.5 puandır. Artma oranının değişken olması vergi yükünün matrahlar arasında adaletsiz dağıldığının bir göstergesi olarak yorumlanabilir.

2.3. FRANSA'DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

Fransa Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin tanımı yapılmamış olmakla birlikte vergilendirilebilir gelir, kişinin çeşitli gelir kategorilerinden elde ettiği safi tutarların toplamından oluştuğu belirtilmiştir. Bu gelir kategorileri: gayrimenkul sermaye iratları, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ticari olmayan serbest meslek faaliyeti niteliğindeki kazançlar (örneğin avukatlık ya da doktorluk hizmetleri ile diğer gelir kategorilerine girmeyen gelir türleri), ücret, maaş ve emekli maaşı ve menkul sermaye iratlarıdır.⁷⁸ Gelirin yukarıdaki şekliyle belirli kategorilere ayrılması, kaynak teorisinin Fransız gelir vergisi sistemine hâkim olduğu izlenimini vermektedir.

Mükellefiyet ise Fransa'da yerleşik olup olmamaya göre değişmektedir. Fransa'da ikamet edenler ülke dışında elde ettikleri gelir üzerinden de gelir vergisi ödemekle yükümlüdürler.⁷⁹ Fransa'da ikamet etmiş sayılmak için gerekli koşullar şunlardır:⁸⁰ Bir takvim yılı içinde 183 gün ya da daha fazla Fransa'da bulunmak, daimi ev ya da ana ikamet Fransa'da olmak, ana gelir kaynağının Fransa'da olması ve kişinin servetinin Fransa'da birikmiş olmasıdır. Bu şartları sağlamayanlar Fransa'da ikamet etmiş sayılmamakta ve sadece Fransa'dan sağladığı gelir üzerinden vergilendirilmektedirler.

Fransa'daki bir kişi Fransa'ya gelişinden itibaren elde ettiği her türlü gelirini beyan etmek zorundadır. Bazen beyan işverenden çalışanın gelir hakkında bilgisi alındıktan sonra işçi adına hükümet tarafından yapılır. Bireyin vergiye tabi geliri toplam gelirden indirimi düşüldükten sonra hesaplanır. Gelir genellikle tahakkuk esasına göre hesaplanır. Gelir vergisi beyannamesi vergi yılının 30 Haziran tarihine kadar teslim edilmesi gerekir. Örneğin, 2010 yılında alınan gelir vergisi beyannamesi üzerinde 30 Haziran 2011 öncesi teslim edilmesi gerekir.⁸¹

⁷⁸ Alpaslan. a.g.e., s.22.

⁷⁹ <http://www.howtobooks.co.uk/property/france/income-tax.asp> (20.02.2011).

⁸⁰ <http://www.joptimiz.com/Personal%20Income%20Tax%20in%20France.htm> (20.02.2011).

⁸¹ <http://www.furleypage.co.uk/services-for-individuals/french-property/french-income-tax/> (20.02.2011).

Gelir vergisi belirli bir yılda 1 Ocak ve 31 Aralık tarihleri arasında elde edilen gelir için aylık olarak ödenir. Hükümet aylık olarak vergi ödemeleri için bazı finansal teşvikler sağlamaktadır. Vergi ödemek için başka bir seçenek de yıl boyunca taksitler şeklindedir ve bu en popüler ödeme biçimidir. Tarihler şunlardır: 15 Şubat, 16 Mayıs ve 15 Eylül'dür. İlk iki taksitte ödenecek vergi tahminidir. Son taksit, gerçek vergi ve tahmini vergi arasındaki farkı dengeler. Vergi dairesi mükellefleri aidat konusunda bilgilendirmek zorundadır.⁸²

Bu açıklamalardan sonra son 5 yıla ilişkin Gelir Vergisi Tarifeleri ele alınırsa;
Tablo 33: Fransa'da 2008 – 2012 Dönemine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi

2008 Yılı	2009 Yılı	Vergi Oranı (%)	2010-2011-2012 Yılları	Vergi Oranı (%)
Matrah (€)	Matrah (€)		Matrah (€)	
5.614 €'ya kadar	5.875 €'ya kadar	0	5.963 €'ya kadar	0
5.615 - 11.198	5.876 - 11.720	5.5	5.964 - 11.896	5.5
11.199 - 24.872	11.721 - 26.030	14	11.897 - 26.420	14
24.873 - 66.679	26.031 - 69.783	30	26.421 - 70.830	30
66.680 € ve üzeri	69.784 € ve üzeri	40	70.831 € ve üzeri	41

Kaynak: <http://goexpat.com/3en.aspx?sr=7> (20.02.2011).

<http://www.cfe-eutax.org/taxation/personal-income-tax/france> (20.02.2011).

Tablo 33'deki gelir vergisi tarifesinde 2008 yılında 5.614 €'ya kadar olan matrah, 2009 yılında 5.875 €'ya kadar olan matrah ve 2010, 2011 ve 2012 yıllarında 5.963 €'ya kadar olan matrah vergiden muaf tutulmuştur. % 5.5 oranı ikinci dilime, % 14 oranı üçüncü dilime, % 30 oranı dördüncü dilime ve % 40 oranı 2008 ve 2009 yılı için, % 41 oranı 2010, 2011 ve 2012 yılları için son dilime uygulanmıştır. Bu durum son dilim için düz oranlı vergi uygulandığını bundan vergi adaletinin olumsuz etkilendiği göstermektedir. 2008 ve 2009 yılları için söz konusu tarifeye göre yükseklik farkı % 34.5 iken 2010, 2011 ve 2012 yılları için yükseklik farkı % 35.5'tir. 2008 yılı için uzunluk farkı 61.066 €, 2009 yılı için 63.909 €, 2010, 2011 ve 2012 yılları için uzunluk farkı ise 64.868 €'ya yükselmiştir. Buradan yükseklik farkı

⁸² <http://www.economywatch.com/tax/france/income.html> (20.02.2011).

sabit kalıp uzunluk farkı arttığı için tarife yapısının yumuşak artan oranlı olduğu söylenebilir. Başka bir ifade ile gelir arttığı halde vergi oranlarının fazla artmadığı anlamına gelmektedir. Her üç yılda da tarife 5 dilimden oluşmuştur. Artma oranı değişkendir. Vergiden muaf kısımdan sonra 5.5 puanlık bir artış vardır. Sonraki dilimler içinse 8.5, 16 ve 10 puan, 2010, 2011 ve 2012 yılları için son dilimdeki artma oranı 11 puandır. Artma oranının bu şekilde yüksek olması, artan oranlılığın şiddetini artırsa da vergi kaçakçılığını artırabileceği için yatay ve dikey adalet ilkelerine göre vergilendirme yapmanın önünde engel oluşturduğu söylenebilir.

2.4. İNGİLTERE'DE GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

İngiltere'deki Gelir Vergisi Kanunu'nda gelir, 6 kategoride incelenmiştir. Bu kategorilerin 3'ünü, gayrimenkul sermaye iratları, tarım ve ormancılık gelirleri ve devlet borçlanma senetleri oluştururken, 4'üncü kategoride; ticari kazançlar, diğer kategoriler kapsamında olmayan ticari kazançlar, faiz gelirleri ve diğer düzenli gelirler, deniz aşırı tahvil ve hisse senedi gelirleri, yurt dışından elde edilen ücretlere yer verilirken 5 ve 6'ncı kategorilerde; ücret ve emekli maaşı gelirleri ile kar payları ve şirketlerden elde edilen diğer gelirlere yer verilmiştir.⁸³ Ancak değer artış kazançları ile kumar ve bahis gibi arızı nitelikteki diğer kazançların vergi kapsamının dışında tutulması sistemi kaynak teorisine yakın bir noktaya getirmiştir.⁸⁴

İngiliz Gelir Vergisi Kanunu'na tabi olup olmama İngiltere'de yerleşik olup olmamaya göre değişmektedir. İngiltere'de yerleşik sayılmak için vergi yılında İngiltere'de daimi eve sahip olmak veya 183 günden fazla süre İngiltere'de kalmak gerekmektedir. İngiltere'de yerleşik olan ve gelir vergisine tabi tutulmuş kimseler için iki kategori söz konusudur. Birincisi İngiltere'de bir senesini doldurmuş kimseler, diğeri de gelir vergisi yılı içerisinde İngiltere'de 183 günden fazla bulunmuş kimselerdir. İngiltere'de 183 günden kısa süre ikamet eden kimseler İngiltere'de elde ettikleri tüm gelirler için gelir vergisi öderler. İngiltere'ye yerleşmiş

⁸³ Kalpalı ve Öz. a.g.m, s.1. http://www.alomaliye.com/ersan_oz_ab.htm (10.02.2011).

⁸⁴ Ferhatoğlu. a.g.m s. 7.

kimseler ise tüm dünyada elde ettikleri gelirler ve sermaye kazançları için İngiliz vergi sistemine tabidirler.⁸⁵

İngiltere’de vergi yılı takvim yılından farklı olup 5 Nisan ile ertesi yılın 6 Nisan tarihleri arasındadır. Bu süre içerisinde İngiltere’de 183 günden uzun bir süre kalan herkes gelir vergisi ödemekle yükümlüdür. Bu 183 gün ister devamlı bir süreç olsun ister birkaç ziyaretten oluşsun fark etmez.⁸⁶

İngiltere ile aralarında Türkiye'nin de bulunduğu yaklaşık 80 ülkeyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapılmıştır. Bu anlaşmalar insanların çifte gelir vergisi ödemelerine engel olmak amacıyla imzalanmıştır. Bu anlaşmalara göre belirli kategorilere dahil olan kimseler İngiltere’de gelir vergisi ödemekten muaftırlar. İngiltere dışında elde edilen gelirler bu gelirin elde edildiği ülkede vergilendiriliyorsa ikinci kez İngiltere’de vergilendirilmesine gerek yoktur. Bir vergi yılı boyunca İngiltere’den uzak olan kimselerin İngiliz hükümetine gelir vergisi ödeme gibi bir zorunlulukları yoktur. Ayrıca İngiltere’de bir vergi yılı boyunca 183 günden daha az süre ile bulunan kişilerin, İngiltere’de sürekli bir ikametgâhı bulunmayan kişilerin ve İngiltere’de 4 veya daha fazla sene boyunca her yıl 3 aydan daha fazla süreyle bulunmayan kişilerin de gelir vergisi ödeme zorunluluğu bulunmamaktadır.⁸⁷

İngiltere’deki kişisel gelir vergisi uygulaması, bazı gelişmiş ülkelerde yürürlükte olan “asgari geçim indirimi” gibi bir uygulama açısından örnek teşkil etmektedir. Bilindiği gibi asgari geçim indirimi ödeme gücü ilkesi ve vergi yükü dağılımında eşitlik açısından önemli olduğu kadar, efektif satın alma gücü ve piyasa canlılığı açısından savunulan bir uygulamadır.⁸⁸

Yüzde oranları veya vergiye tabi gelir dilimleri her vergi yılı için değişebilmektedir. Oranlar, uygulandığı gelir dilimleri ve oranlardaki seyir aşağıdaki tabloda görülmektedir.

⁸⁵ <http://www.vizerehberi.com/uk/gelirvergisi.asp> (28.02.2011).

⁸⁶ <http://www.vizerehberi.com/uk/gelirvergisi.asp> (28.02.2011).

⁸⁷ <http://www.vizerehberi.com/uk/gelirvergisi.asp> (28.02.2011).

⁸⁸ <http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1835> (28.02.2011).

Tablo 34: İngiltere’de 2008 – 2012 Dönemine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi

2008 Yılı	2009 Yılı	Vergi Oranı (%)	2010 Yılı	2011 Yılı	2012 Yılı	Vergi Oranı (%)
Gelir Dilimleri (€)*	Gelir Dilimleri (€)*		Gelir Dilimleri (€)*	Gelir Dilimleri (€)*	Gelir Dilimleri (€)*	
0 – 2.914 (0 - 2.320 £)	0 – 2.739 (0 - 2.440 £)	10	0 – 2.844 (0 - 2.440 £)	0 – 2.950 (0 - 2.560 £)	0 – 3.342 (0 – 2.710£)	10
0 – 43.703 (0 - 34.800 £)	0 – 41.978 (0 - 37.400£)	20	0 – 43.598 (0 - 37.400£)	0 – 40.328 (0 - 35.000 £)	0 – 42.387 (0 – 34.370£)	20
43.703 € (34.800 £) ve sonrası	41.978 € (37.400 £) ve sonrası	40	43.599 – 174.858 (37.401 £- 150.000£)	40.329 – 172.835 (35.001£ - 150.000£)	42.388 – 184.986 (34.371 - 150.000£)	40
			174.858 € (150000 £) ve sonrası	172.385 € (150.000 £) ve sonrası	184.986 € (150.000 £) ve sonrası	50

Kaynak: http://www.adviceguide.org.uk/index/life/tax/income_tax_rates.htm (28.02.2011).

* Avrupa Merkez Bankası’nın döviz kurları dikkate alınarak hesaplanmıştır.

Tablo 34’de başlangıç oranı (% 10), temel oran (% 20), yüksek oran (% 40, % 50) uygulandığı gelir dilimleri ve oranlardaki seyir görülmektedir. İlk dilime % 10, ikinci dilime % 20, 2008 ve 2009 yılında son dilime uygulanan % 40 oranı 2010 yılından itibaren üçüncü dilime uygulanır hale gelmiş ve 2010 yılından itibaren son dilime % 50 oranı uygulanmıştır. 2008 ve 2009 yıllarında yükseklik farkı % 30, 2010, 2011 ve 2012 yıllarında yükseklik farkı % 40’tır. Uzunluk farkı ise 2008 yılında 40.789 €, 2009 yılında 39.239 €, 2010 yılında 172.014 €, 2011 yılında 169.435 € ve 2012 yılında da 181.644 €’ dur. İngiltere’de gelir vergisi tarifesinde vergilendirilmeye esas gelir dilimi sayısı 2008 ve 2009 yıllarında 3 iken 2010, 2011 ve 2012 yıllarında 4 ile sınırlandırılmıştır. Artma oranı değişkendir. 2008 ve 2009 yıllarında ilk dilimde 10, son dilimde 20 puan, 2010, 2011 ve 2012 yıllarında ise ilk dilimde 10, ikinci dilimde 20, son dilimde 10 puandır. Artma oranlarının bu şekilde yüksek olması, düşük gelir gruplarından yüksek gelir gruplarına doğru gidildikçe vergi oranlarının önemli ölçüde değiştiği, bu durumun da vergi adaletini olumsuz etkilediği şeklinde yorumlanabilir.

2.5.İTALYA'DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

İRPEF(İtalyan bireysel gelir vergisi) tarafından kabul edilen gelir; gayrimenkul sermaye iradı, ücret, menkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve çeşitli gelirleri kapsamaktadır. Çeşitli gelirler kategorisinde yurtdışında bulunan gayrimenkullerden elde edilen, entelektüel sermayeden ve arızı nitelikteki ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar yer almaktadır.⁸⁹ İtalyan gelir vergisinde görüldüğü gibi, verginin konusunu oluşturan gelir unsurları tek tek sayılmıştır. Bu bağlamda İtalya Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin tanımlanmasında kaynak teorisinin ağır bastığı söylenebilir.

İtalya'da vergi mükellefi ise yerleşik olup olmamaya göre farklılaşmaktadır. Yerleşik olanlar dünya çapındaki gelirlerinden vergilendirilirken yerleşik olmayanlar sadece İtalya kaynaklı gelirlerinden vergi mükellefi olabilirler. İtalya'da vergi mükellefi olabilmek için bir takvim yılı içinde 183 gün veya daha fazla İtalya'da bulunmak gerekmektedir. Yurt dışı yerleşiklerin sadece İtalyan kaynaklardan sağladığı gelir vergilendirilir.⁹⁰

Vergi dönemi, takvim yılı ile aynı olup; 1 Ocak - 31 Aralık tarihleri arasında kapsamaktadır. Hesaplanan verginin ödenmesi için son tarih, sonraki yılın 20 Haziran tarihidir.⁹¹

Bu açıklamalardan sonra son 5 yıla ilişkin Gelir Vergisi Tarifeleri incelenirse;

Tablo 35: İtalya'da 2008 – 2012 Dönemine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi

Matrah (€)	Vergi Oranı (%)
0 - 15.000	23
15.001 - 28.000	27
28.001 - 55.000	38
55.001 - 75.000	41
75.001 € ve üzeri	43

Kaynak: http://www.studiolegalemetta.com/en/pdf/IRPEF_%202009.pdf (15.02.2011).

<http://www.globalpropertyguide.com/€pe/Italy/Taxes-and-Costs> (15.02.2011).

⁸⁹ Kalpalı ve Öz. a.g.m., s.2. http://www.alomaliye.com/ersan_oz_ab.htm (10.02.2011).

⁹⁰ <http://internationalliving.com/countries/italy/taxes/> (15.02.2011).

⁹¹ <http://www.angloinfo.com/&prev=/search?q=italy+income+tax+rates&hl=tr&prmd=ivns&rurl> (15.02.2011).

<http://www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/italy/italian-income-tax/> (15.02.2011).

<http://www.taxrates.cc/html/italy-tax-rates.html> (15.07.2012).

Tablo 35'deki 2008 – 2012 döneminde kişisel gelir vergisi tarifesinde herhangi bir değişiklik yapılmamış olup; aynı tarife uygulanmıştır. Gelirin 15.000 €'ya kadarı % 23, sonra gelen 28.000 €'ya kadarı % 27, daha sonra gelen 55.000 €'ya kadarı % 38, sonraki 75.000 €'ya kadarı % 41 ve son dilim olan 75.001 € ve üzeri için ise % 43 sabit oran uygulanmıştır. Matrahlar ve oranlar yüksek tutulmuştur. Yükseklik farkı; % 20, uzunluk farkı, 60.001 €'dur. Tarife 5 dilime ayrılmıştır. Artma oranı ise sırasıyla 4 puan, 11 puan, 3 puan ve 2 puan şeklinde değişmektedir. Artma oranlarının bu şekilde olması vergi yükünün düşük gelir grupları ile yüksek gelir grupları arasında adaletsiz dağıldığını göstermektedir.

3. GELİŞMEKTE OLAN BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE GELİR VERGİSİ

3.1. BULGARİSTAN'DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

Bulgaristan Gelir Vergisi Kanunu vergilendirilebilir geliri, ekonomik faaliyetten elde edilen gelir, kira gelirleri, mülkiyet hakkı devri ve benzeri, sermaye kazançları ve diğer kaynaklardan sağlanan gelirler olmak üzere 5 kategoride ele almıştır.⁹²

Vergi indirimleri uygulanmaktadır. Bunlar; çalışma kapasitesi ile ilgili vergi yardımları, sigorta katkısı ve sosyal güvenlikle ilgili vergi yardımları, emekli olurken ödenen sosyal güvenlik katkısı ile ilgili vergi yardımları, bağışlar için vergi yardımları.⁹³

Mükellefiyet durumu ise yerleşik olup olmamaya göre farklılaşmaktadır. Bulgaristan sakinleri dünya çapındaki gelirlerinden vergiye tabi tutulurken Bulgaristan'da yerleşik olmayanlar Bulgaristan'da elde ettiği gelirler üzerinden

⁹² <http://www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/bulgaria/bulgarian-income-tax/> (15.04.2011).

⁹³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/getcontents.do?mode=normal&kw1=checked&kw2=-&kw3=&coll=VERITY_BG+-+Personal+income+tax (15.07.2012).

vergilendirilirler. Kişinin ikametgâhının Bulgaristan'da olduğunu kabul etmek için yılda en az 183 gün Bulgaristan'da bulunması gerekmektedir.⁹⁴

Vergi yılı takvim yılı ile aynıdır. Bir takvim yılı içerisinde elde edilen gelir üzerinden kişisel gelir vergisi hesaplanır. Yıllık gelir vergisi beyannamesi gelirin elde dildiği yılı takip eden yılın 30 Nisan'ına kadar verilmesi zorunludur.⁹⁵ Bu durumun tek istisnası, istihdam gelirleridir. İstihdam gelirleri kaynağında stopaj yoluyla vergilendirilir; takvim yılı içinde sadece istihdam gelirinde yıllık vergi beyannamesi gerekli değildir.⁹⁶ Beyannamesi verilen gelirlerin beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.⁹⁷ Vergi gelirleri merkezi otorite tarafından toplanmaktadır.

Tüm bu açıklamalardan sonra gelir vergisi tarifeleri incelenirse, 20–22–24 olarak 3 orana ayrılmış olan gelir vergisine 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren kişisel gelir üzerinden % 10 sabit vergi getirilmiştir.⁹⁸ Bu yeni vergi sistemine göre geliri ne olursa olsun, tüm mükellefler % 10 oranında vergi ödemekle yükümlüdürler. Bu açıdan tarifeyi uygulamak basittir. Vergi oranı düz olduğunda artık siyasi iktidarların tarifeleri subjektif bir şekilde belirlemeleri gibi önemli bir sakınca ortadan kalkmış olmaktadır.⁹⁹ Düz oranlı vergi ile daha saydam bir ekonomiye sahip olunacağı, rekabet gücünün artırılacağı, istihdam ve gelirin yükseltilmesi hedeflenmiştir. Ayrıca Bulgaristan'da incelendiği kadarıyla asgari vergi mükellefiyeti yoktur.¹⁰⁰ Zaten düz oranlı vergi sisteminde istisna ve muafiyetlere yer verilmez. Vergi oranı düşük olduğundan belirli kesimlere muafiyetler tanımak ya da belirli vergi konularını istisna kapsamına almak doğru olmamaktadır.

⁹⁴ <http://bulgaria.angloinfo.com/> (15.04.2011).

⁹⁵ <http://www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/bulgaria/bulgarian-income-tax/> (15.04.2011).

⁹⁶ <http://www.taxrates.cc/html/bulgaria-tax-rates.html> (15.04.2011).

⁹⁷ <http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Bulgaria/Local%20Assets/Tax%20mini%20brochure/Bulgarian%20Taxes%202011.pdf> (15.04.2011).

⁹⁸ Mustafa Bulut, Mefkûre Seda Çalışkan ve Ayça Arat. “Düz Vergi Sistemi”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 324, Ağustos 2008.

⁹⁹ Coşkun Can Aktan. “Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 203, Temmuz 1998, s.43.

¹⁰⁰ Aylin Baykul. *Dolaysız Vergilerin AB’de ve Türkiye’de Uyumlaştırılması ve Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Karşılaştırılması*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2008, s.47. (15.04.2011).

3.2. ÇEK CUMHURİYETİ'NDE GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

Çek Cumhuriyeti'nde gelir vergisi çok yeni bir uygulama olup 1993 yılında uygulamaya girmiştir.¹⁰¹ Çek Cumhuriyeti Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabi gelirin 5 temel gelir kaynağı vardır. Bunlar; istihdam, girişimcilik faaliyetleri, sermaye, kiralanan gayrimenkul ve diğer¹⁰² gelirlerden oluşmaktadır.

Mükellefiyet durumu ise yerleşik olup olmamaya göre farklılaşmaktadır. Çek Cumhuriyeti yerleşikleri dünya çapındaki gelirlerinden vergiye tabi olurken yerleşik olmayanlar Çek Cumhuriyeti'nde elde ettiği gelirler üzerinden vergilendirilirler. Kişinin ikametgâhının Çek Cumhuriyeti'nde olduğunu kabul etmek için yılda en az 183 gün Çek Cumhuriyeti'nde bulunması gerekmektedir¹⁰³.

Vergi yılı takvim yılı ile aynıdır. Bir vergi yılı içinde gelir vergisi beyannameleri vergi yılını takip eden yılın 31 Mart tarihine kadar teslim edilmesi gerekir.¹⁰⁴ Ancak mükellef 30 Haziran tarihine kadar 3 aylık süre ile bu süreyi uzatabilir.¹⁰⁵

Gelir vergisi oranı 2008 yılından itibaren % 15'tir.¹⁰⁶ Bu yeni vergi sistemine göre geliri ne olursa olsun, tüm mükellefler % 15 oranında vergi ödemekle yükümlüdürler.

3.3. MACARİSTAN'DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

Macaristan'da kişisel gelir vergisi 1988 yılında Macar vergi sistemine girmiştir¹⁰⁷. Macaristan gelir vergisi, bir takvim yılında elde edilen para ve parayla ifade edilebilen her türlü geliri kapsamaktadır.¹⁰⁸ Devlet tarafından ödenen çocuk

¹⁰¹ <http://www-3.unipv.it/websiep/wp/317.pdf> (15.07.2012).

¹⁰² <http://www.taxrates.cc/html/czech-republic-tax-rates.html> (15.07.2012).

¹⁰³ <http://www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/czech-republic/czech-republic-income-tax/> (15.07.2012).

¹⁰⁴ <http://www.taxrates.cc/html/czech-republic-tax-rates.html> (15.07.2012).

¹⁰⁵ http://www.worldwide-tax.com/czech/czech_tax.asp (15.07.2012).

¹⁰⁶ European Taxation, October 2008, s. 547.

<http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/The%20Effective%20Personal%20Income%20Tax%20Rate%20in%20the%20Czech%20Republic.pdf> (15.07.2012).

¹⁰⁷ http://www.itdh.com/engine.aspx?page=Itdh_Taxation (29.01.2011).

¹⁰⁸ http://www.apex.hu/&rurl=translate.google.com.tr&usg=ALkJrhiT_GsLK04FFdCftxdbbSIqwWILsA (29.01.2011).

ödenekleri, sigorta ödemeleri, belli bir limit dahilinde tatil ve yemek ödemeleri vergiden muaftır.¹⁰⁹

Macaristan'da mükellefiyet belli koşullara bağlanmıştır. Macaristan'da yerleşik olanlar dünya çapındaki gelirlerinden vergilendirilirken Macaristan'da yerleşik olmayanlar Macaristan'da elde ettiği gelirlerinden vergiye tabi olacaktır. Kişinin ikametgâhının Macaristan'da olduğunu kabul etmek için yılda 183 günden fazla Macaristan'da bulunması gerekmektedir.¹¹⁰

Vergi yılı takvim yılı ile aynıdır. Mükellefler vergi yılı boyunca kişisel gelir vergisini peşin ödemek zorundadır. Bir vergi yılı içinde gelir vergisi beyannameleri vergi yılını takip eden yılın 20 Mayıs tarihine kadar teslim edilmesi gerekir.¹¹¹

Bu açıklamalardan sonra Gelir Vergisi Tarifeleri incelenirse;

Tablo 36: Macaristan'da 2008, 2009 ve 2010 Yıllarına İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi

2008 Yılı	2009 Yılı	Vergi Oranı (%)	2010 Yılı	Vergi Oranı (%)
Matrah (€)*	Matrah (€)*		Matrah (€)*	
0 – 6.759 (0 - 1.700.000 HUF)	0 – 6.777 (0 - 1.900.000 HUF)	18	0 – 18.150 (0 - 5.000.000 HUF)	17
6.759 € (1.700.001 HUF) ve üzerinde	6.777 € (1.900.001 HUF) ve üzerinde	36	18.150 € (5.000.001 HUF) ve üzerinde	32

Kaynak: <http://www.taxrates.cc/html/0911-hungary-2010-tax-law.html> (29.01.2011).

http://www.accaglobal.com/pubs/students/acca/exams/f6/past_papers/hun/f6hun_2008_dec_q.pdf (15.07.2011).

* Avrupa Merkez Bankası'nın döviz kurları dikkate alınarak hesaplanmıştır.

Tablo 36'daki 2008 ve 2009 yılları gelir vergisi tarifesinde oranlarda herhangi bir değişiklik olmamış ancak matrah artırılmıştır. Başka bir ifade ile alt gelir grubu için uygulanan gelir vergisi oranı % 18 olarak tutulmuş ancak bu oranın uygulandığı gelir limiti 6.759 €'dan gelir limiti 6.777 €'ya çıkarılmıştır. Bu miktarın üzerinde

¹⁰⁹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/getcontents.do?mode=normal&kw1=checked&kw2=-&kw3=-&coll=VERITY_HU++Personal+income+tax (15.07.2012).

¹¹⁰ <http://www.justlanded.com/english/Hungary/Hungary-Guide/Jobs/Taxation-in-Hungary> (29.01.2011).

¹¹¹ <http://www.cfe-eutax.org/taxation/personal-income-tax/hungary> (29.01.2011).

yıllık gelire sahip olan bireyler için uygulanan vergi oranı ise % 36 olarak kalmıştır. 2010 yılında ise matrah daha fazla genişletilip 18.150 €'ya çıkarılmıştır. Her üç yılda da tarife 2 dilime ayrılmıştır. Dilim sayısının az olması tarifenin basıklaştığını göstermektedir. Yükseklik farkı 2008 ve 2009 yılları için % 18 iken 2010 yılında % 15'tir. Artma oranı 2008 ve 2009 yıllarında 18 puan iken 2010 yılında 15 puan olmuştur.

1 Ocak 2011 tarihinden önce artan oranlı tarife uygulanırken bu tarihten itibaren Macaristan'da düz oranlı kişisel gelir vergisi sistemine geçilmiştir. 2010 yılında % 17 ve % 32 olan oranlar 2011 yılında % 16'lık tek oran şeklinde uygulanmıştır.¹¹² Böylelikle Macaristan'ın düz oranlı vergi tarifesine geçmesiyle her türlü gelir aynı vergi oranına tabi olduğundan karmaşık kişisel gelir vergi sistemi basitleştirilmiş, daha düşük bir vergi oranı yüksek performans teşvik etmiş ve insanlar hem tüketim hem de tasarruf düzeyi yüksek sonuçlanan daha iyi gelire sahip olmuş, yerli ve yabancı yatırımcıları çekici etkisi ile ekonomik rekabet üzerinde olumlu payının olmasında etkili olmuştur.¹¹³

3.4. POLONYA'DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

Polonya'da gelir vergisi 1991 yılından beri uygulanmaya başlamıştır.¹¹⁴ Polonya Gelir Vergisi Kanunu'nda, bütün gelir türlerinin verginin konusuna girdiği ve mükellefin birden fazla geliri olması durumunda vergilemenin bütün gelir kaynakları açısından olacağı belirtilmiştir. Ayrıca kanunda gelirin kaynakları da sayılmıştır.¹¹⁵ Bu kaynaklar, nakdi ve gayri nakdi yardım, ekonomik faaliyetlerinden elde edilen gelirler, serbest meslek ve kira gelirlerinden oluşmaktadır.¹¹⁶

Polonya'da mükellefiyet ise yerleşik olup olmamaya göre değişiklik göstermektedir. Polonya'da yerleşik olanlar tüm gelir üzerinden vergilendirilirken; yurtdışı ikametli vergi mükellefleri ise Polonya sınırları içinde kazandıkları gelirin

¹¹² European Commission, 2013, s. 94. (08.05.2013).

¹¹³ http://www.mfa.gov.hu/kulkepviselet/JP/en/en_gazdasagihirek/flatrate_income_tax.htm (29.01.2011).

¹¹⁴ <http://www-3.unipv.it/websiep/wp/317.pdf> (17.04.2011).

¹¹⁵ Bulut ve Çalışkan. a.g.m. , <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080612243.htm> (17.04.2011).

¹¹⁶ <http://www.taxrates.cc/html/poland-tax-rates.html> (17.04.2011).

vergisini ödemektedirler.¹¹⁷ Kişinin ikametgâhının Polonya’da olduğunu kabul etmek için yılda 183 günden daha fazla süre Polonya’da bulunması gerekmektedir.¹¹⁸

Polonya vergi yılı takvim ile aynıdır. Yanında işçi çalıştıran işverenler vergiyi kesip, her ayın 20. gününe kadar vergi dairelerine yatırmak zorundadır.¹¹⁹ Diğer mükellefler ise gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın 30 Nisan tarihine kadar yıllık beyannamelerini vermeleri gerekmektedir.¹²⁰

Bu açıklamalardan sonra son 5 yıla ait Gelir Vergisi Tarifeleri incelenirse;

Tablo 37: Polonya’da 2008 – 2012 Dönemine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi

2008 Yılı	Vergi Oranı (%)	2009 Yılı	2010 Yılı	2011 Yılı	2012 Yılı	Vergi Oranı (%)
Matrah (€)*		Matrah (€)*	Matrah (€)*	Matrah (€)*	Matrah (€)*	
12.668 € (44.490 PLN) 'ya kadar	19	19.763 € (85.528 PLN)'ya kadar	21.410 € (85.528 PLN) 'ya kadar	20.756 € (85.528 PLN)'ya kadar	20.438 € (85.528 PLN)'ya kadar	18
12.668 – 24.532 (44.490 – 85.528 PLN)	30	19.763 € (85.528 PLN) ve üzeri	21.410 € (85.528 PLN) ve üzeri	20.756 € (85.528 PLN)ve üzeri	20.438 € (85.528 PLN) ve üzeri	32
24.352 € (85.528 PLN) ve üzeri	40					

Kaynak: http://www.worldwide-tax.com/poland/poland_tax.asp (17.04.2011).

http://www.propertysecrets.net/article/poland_property_how_tax_changes_in_poland_will_affect_spending_power/2133.html (17.04.2011).

* Avrupa Merkez Bankası’nın döviz kurları dikkate alınarak hesaplanmıştır.

Tablo 37’deki 2008 yılında gelir vergisi oranları kademeli olarak % 19, % 30, % 40 olarak uygulanırken 2009 yılından bu yana % 18 ve % 32 olarak iki oran şeklinde uygulanır hale gelmiştir.¹²¹ 2008 yılında ilk gelir dilimi 12.668 € iken 2009 ve 2010 yılında bu dilim artırılmış 2009 yılında 19.763 €’ya çıkarılmıştır, 2010 yılında 21.410 €’ya, 2011 yılında 20.756 €’ya yükselmiştir. 2012 yılında 20.438 € olarak belirlenmiştir. İkinci dilimde 2008 yılında 24.352 €’ya kadar olan gelir % 30

¹¹⁷ <http://www.taxrates.cc/html/poland-tax-rates.html> (17.04.2011).

¹¹⁸ <http://www.studiocigliano.it/public/Poland.doc> (17.04.2011).

¹¹⁹ http://www.paiz.gov.pl/polish_law/taxation/pit_2011 (17.04.2011).

¹²⁰ http://www.worldwide-tax.com/poland/poland_tax.asp (17.04.2011).

¹²¹ European Commission, 2013, s.126. (08.05.2013).

vergi oranına tabi iken, 2009 yılında 19.763 € ve 2010 yılında da 21.410 €, 2011 yılında 20.756 €, 2012 yılında 20.438 € ve üzeri % 32 vergi oranına tabi tutulmuştur. Ayrıca bu üç yıla baktığımızda son dilime tabi olanlar için düz oran uygulanmaktadır da denilebilir. Çünkü gelir ne kadar artarsa artsın uygulanacak oran bellidir. Yükseklik farkı 2008 yılında % 21 iken sonraki yıllarda % 14 olmuştur. 2008 yılında tarife 3 dilimden oluşurken sonraki yıllarda 2 dilime indirilmiştir. Dilim sayısının azalma nedeni ile tarife giderek basıklaşmıştır.

3.5. ROMANYA'DA GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

Romanya Maliye Kanunu vergilendirilebilir geliri belirtmiştir. Bunlar; maaş, ayda 1000 RON' un üzerinde elde edilen emeklilik geliri, bağımsız faaliyetlerden elde edilen gelir, kira, tarımsal faaliyetlerden elde edilen gelir, ödüller ve kumar, yatırımlardan elde edilen gelir, gayrimenkul işlemlerinden gelir ve diğer gelirdir.¹²²

Romanya'da mükellefiyet yerleşik olup olmamaya göre farklılaşmaktadır. Romanya'da yerleşik olanlar tüm gelir üzerinden vergilendirilirken; yurtdışı ikametli vergi mükellefleri ise Romanya sınırları içinde kazandıkları gelirin vergisini ödemektedirler. Romanya'da yerleşik sayılmak için ikametgâh Romanya'da olmalı, hayati menfaatlerin merkezi Romanya'da olmalı veya Romanya'da yıl içinde 183 günden fazla bulunulmalıdır.¹²³

Romanya vergi yılı takvim yılı ile örtüşmektedir. Mali yılda (takvim yılı) sayılan kazanç ve iratları elde eden gerçek kişiler, takip eden yılın 15 Mayıs tarihine kadar yıllık beyannamelerini vermek zorundadırlar. Vergi idaresi yıllık beyannamedeki bilgelere göre mükellefin vergisini hesaplar ve hesaplanan vergiyi mükellefe bildirir. Sadece ücret geliri elde edenler yıl içinde aylık ücretin ödenmesi sırasında stopajla vergilendirilirler ve işveren yapılan kesintiyi ertesi ayın 25'ine kadar beyan edip aynı sürede de öder.¹²⁴

Bu açıklamalarda sonra gelir vergisi tarifeleri ele alındığında; Avrupa'da her geçen gün yatırımlarla ilgili çatışmalar yaşanmasıyla Romanya vergileri sabitleyerek bu durumun önüne geçmek¹²⁵ başka bir ifade ile verimli yatırımları ve ekonomik

¹²² <http://www.arisinvest.ro/en/investment-legal-framework/taxation/personal-income-tax/> (17.04.2011).

¹²³ <http://www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/romania/romanian-income-tax/> (17.04.2011).

¹²⁴ KPMG's Individual Income Tax and Social Security Rate Survey 2010,s. 68. www.kpmg.com (17.04.2011).

¹²⁵ Baykul. a.g.e., s.104.

büyüme teşvik etmek istemiştir. Bu nedenlerle 01.01.2005 tarihinden itibaren % 16'lık tek bir oran, yani düz oran uygulanmaya başlanmıştır.¹²⁶ Romanya'nın düz oranlı vergiyi uygulamasında öncelikli olarak etkili olan uygulamasındaki basitliktir. Herkese ve tüm gelire tek bir oran uygulanır. Böyle bir vergi oranında vergi kaçakçılığı da azalır. Uygulamasında etkili olan diğer bir sebep ise vergi oranı düz olduğunda artık siyasal iktidarların tarifeleri keyfi ve sübjektif bir şekilde belirlemeleri gibi önemli bir durumu ortadan kaldırmasıdır.

4. AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKERİ GELİR VERGİSİ TARİFELEİNİN TOPLU OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

AB Ülkelerinden olan ve yukarıda ayrıntılı olarak incelenen ülkelerin ilgili yıllarda, en yüksek oran, en düşük oran, yükseklik farkı ve dilim sayısının gelişimini görmek için tablo halinde toplu olarak Tablo 8'de sunulmuştur.

Tablo 38: AB Ülkelerinde 2008 – 2012 Dönemine Ait En Yüksek Oran, En Düşük Oran, Yükseklik Farkı ve Dilim Sayısı

Ülkeler	En Yüksek Oran					En Düşük Oran					Yükseklik Farkı					Dilim Sayısı				
	2008	2009	2010	2011	2012	2008	2009	2010	2011	2012	2008	2009	2010	2011	2012	2008	2009	2010	2011	2012
Almanya	45	45	45	45	45	14	14	14	14	14	31	31	31	31	31	4	4	4	4	4
Bulgaristan					10															
Çek Cumhuriyeti					15															
Danimarka	59	59	51.5	51.5	51.5	5.48	5.04	4.64	4.64	4.64	53.52	53.96	46.86	46.86	46.86	3	3	3	3	3

¹²⁶ European Commission, 2013, s.134. (08.05.2013).

Ortalama	Romanya	Polonya	Macaristan	İtalya	İngiltere	Fransa	
43.3	16	40	36	43	40	40	
42.1		32	36	43	40	40	
40.6		32	32	43	40	41	
43.8		32	16	43	50	41	
43.8		32		43	50	41	
13.7			19	18	23	10	5.5
13.4			18	18	23	10	5.5
13.7			18	17	23	10	5.5
12.5			18	16	23	10	5.5
12.5			18		23	10	5.5
29.3		21	15	20	30	34.5	
28.4		14	15	20	30	34.5	
27.5		14	15	20	30	35.5	
31.2		14		20	40	35.5	
31.2		14		20	40	35.5	
3.28		3	2	5	3	5	
3.42		2	2	5	3	5	
3.42		2	2	5	3	5	
3.83		2		5	4	5	
3.83		2		5	4	5	

AB ülkelerinde incelenen yıllar içinde Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, 2011 yılından sonra Macaristan ve Romanya dışındaki tüm ülkelerde artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanmaktadır. Bu durumun nedenleri, özel teşebbüsü ortadan kaldırmak istenmesi, sosyalist bir sisteme girmek için önemli bir araç olarak görülmesi ve devlet gelirlerinin sağlanmasında daha adil bir yük dağıtım yöntemi olmasıdır. Artan oranlı tarife, vergilemede ödeme gücü yaklaşımının sağlanması açısından da savunulmaktadır. Bu yaklaşımın temeli üretim ve tüketim güçleri gelir artışından daha hızlı arttığı için, gelir ve servet arttıkça vergi oranları da artırılmalıdır düşüncesine dayanmaktadır.¹²⁷ Ancak bu ülkeler ortak olarak artan oranlı vergi tarifesi uygulamasına rağmen oranlar tüm ülkelerde farklılık göstermektedir. Artan oranlılığın en uygun miktarının ne olduğu ve gerçekten bir artan oranlılığın gerekli

¹²⁷ Rakıcı, a.g.e, s.116.

olup olmadığı konusunda farklı görüşler vardır. Bu nedenle vergi tarifesindeki oranların hangi ölçüde belirleneceği ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal şartlarına göre ayarlanır. Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, 2011 yılından itibaren Macaristan ve Romanya ise gelir vergisinde düz oranlı tarife uygulamaktadır. Bulgaristan ve Çek Cumhuriyeti 01.01.2008 tarihinde, Macaristan 01.01.2011 tarihinde ve Romanya 01.01.2005 tarihinde düz orana geçmiştir. Buradaki amaç, tüm gelirleri herhangi bir indirim, kanuni boşluklar, istisna ve muafiyetler olmadan vergilendirmek, vergilerin tasarruf ve yatırımlar üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek, bütün vergi yükümlülerine ve bunların her türlü gelirlerine tek oranlı bir vergi uygulamak ve geliri sadece bir kez yani elde edildiği zaman bireysel düzeyde vergilendirip faiz, kâr payı ve sermaye kazançları üzerindeki tüm vergiler kaldırılarak çifte vergilemeyi önlemek şeklinde sayılabilir.

Yükseklik farklarına bakıldığında; 7¹²⁸ tane AB ülkelerinin ortalaması 2008 yılı için % 29.3, 2009 yılı için % 28.4, 2010 yılı için % 27.5, 2011 ve 2012 yılları için % 31.2'dur. Bu ortalamanın üstünde olan ülkeler; Almanya, Danimarka, Fransa ve İngiltere, ortalamanın altında olan ülkeler; İtalya, Macaristan ve Polonya'dır.

Dilim sayılarına bakıldığında; 7 tane AB ülkelerinin ortalaması 2008 yılı için 3.28, 2009 ve 2010 yılları için 3.42, 2011 ve 2012 yılları için 3.83'tür. Bu ortalamanın üstünde olan ülkeler; Almanya, Fransa, İtalya, 2011 ve 2012 yılları için İngiltere, ortalamanın altında olan ülkeler Macaristan ve 2009-2012 yılları için Polonya'dır. Dilim sayısının fazla olması tarifeyi dikleştirirken, az olması tarifeyi yatıklaştırmaktadır.

En yüksek oran bakımından ülkelerin gelir vergisi tarifelerine bakıldığında; 7 AB ülkelerinin ortalaması 2008 yılında % 43.3, 2009 yılında % 42.1, 2010 yılında % 40.6, 2011 ve 2012 yıllarında % 43.8'dir. 2008 ve 2009 yıllarında ortalamanın üstünde olan ülkeler; Almanya, Danimarka ve İtalya; ortalamanın altında olan ülkeler Fransa, İngiltere, Macaristan ve Polonya'dır. 2010 yılında ortalamanın üstünde olan ülkeler Almanya, Danimarka, Fransa ve İtalya; ortalamanın altında olan ülkeler Polonya ve Macaristan'dır. 2011 ve 2012 yıllarında ortalamanın üstünde olan ülkeler

¹²⁸ AB ülke sayısının 7 alınmasının nedeni Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti ve Romanya'da Düz Oranlı Vergi uygulanmasıdır.

ise; Almanya, Danimarka ve İngiltere; ortalamanın altında olan ülkeler Fransa ve Polonya'dır.

En düşük oran bakımından ülkelerin gelir vergisi tarifelerine bakıldığında ortalamanın üstünde olan ülkeler 2008 – 2012 dönemleri için Almanya, İtalya, Macaristan ve Polonya, ortalamanın altında olan ülkeler Danimarka, Fransa ve İngiltere'dir.

Gerek yükseklik farkı gerekse dilim sayısı açısından genel olarak, incelemeye alınmış olan AB ülkelerinden özellikle gelişmiş ülkelerin ortalamanın üzerinde seyrettikleri gözlerden kaçmamaktadır. Yine en yüksek oran açısından bakıldığında, hemen hemen aynı gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ortalamanın üzerinde seyrettikleri gözlenmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

2008 SONRASI DÖNEMDE TÜRK GELİR VERGİSİ UYGULAMASININ AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİYLE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

Bu bölümde Türk gelir vergisi tarifelerinin, seçilmiş bazı AB ülkelerinin gelir vergisi tarifeleri ile yükseklik farklarının, dilim sayılarının, oranlarının, kişisel gelir üzerinden alınan vergilerin gayrisafi yurtiçi hâsıla ve toplam vergiler içindeki payının karşılaştırması grafikler ve tablolar yardımıyla yapılacaktır. Böylece seçilmiş AB ülkeleri ile Türkiye'deki gelir vergisi uygulamalarının benzer ya da farklı yönleri ortaya konabilecektir. Karşılaştırma yaparken kullanılacak verilerin homojen olması gerektiği için, dönem olarak 2008 sonrası ele alınmıştır. Vergi tekniği açısından yapılacak karşılaştırmada bazı ülkelere ait verilerin bulunamamasından dolayı ele alınacak ülkelerde 2008 sonrası veriler tam ve eksiksiz olarak bulunabilmiştir. Bu karşılaştırma ile AB ülkelerindeki gelir vergisi uygulamaları ile Türkiye'de gelir vergisi uygulamaları arasındaki benzerlik veya farklılıklar ortaya konabilecek böylece, Türkiye'nin vergileme tekniği açısından içinde bulunduğu durum değerlendirilebilecektir.

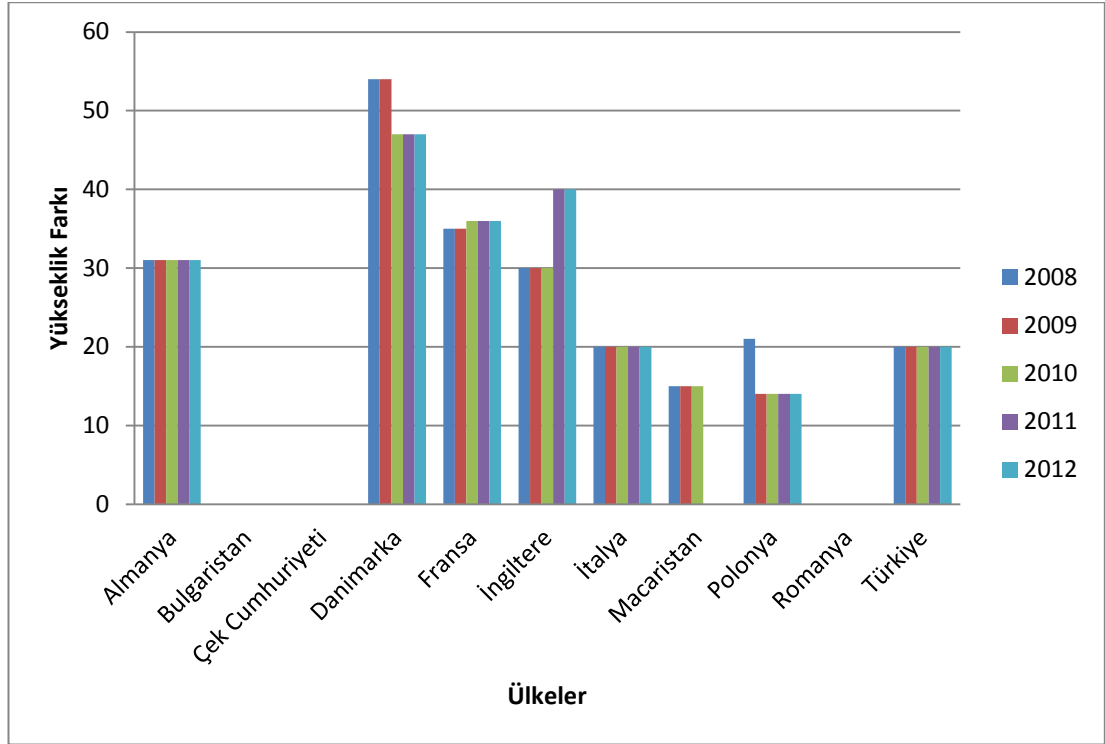
1. 2008 – 2012 DÖNEMİ YÜKSEKLİK FARKININ KARŞILAŞTIRILMASI

Burada 2008-2012 döneminde Türkiye’de ve Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan gelir vergisinin yükseklik farkı incelenecektir.

Tablo 39: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Yükseklik Farkı

Yükseklik Farkı					
Ülkeler	2008	2009	2010	2011	2012
Almanya	31	31	31	31	31
Bulgaristan	0	0	0	0	0
Çek Cumhuriyeti	0	0	0	0	0
Danimarka	53.52	53.96	46.86	46.86	46.86
Fransa	34.5	34.5	35.5	35.5	35.5
İngiltere	30	30	30	40	40
İtalya	20	20	20	20	20
Macaristan	15	15	15	0	0
Polonya	21	14	14	14	14
Romanya	0	0	0	0	0
Ortalama	29.3	28.4	27.5	31.2	31.2
Türkiye	20	20	20	20	20

Grafik 1: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Yükseklik Farkı



Tablo 39 ve Grafik 1’e göre yükseklik farkının en yüksek olduğu ülkelerde Fransa başı çekmekte olup bunu Almanya, İngiltere takip etmekte ve Türkiye ile İtalya’nın sıralamaları eşittir. Almanya’nın yükseklik farkı 2008 – 2012 döneminde 31 olarak korunmuştur. Danimarka’nın yükseklik farkı 2008 yılında 53.52, 2009 yılında 53.96, 2010, 2011 ve 2012 yıllarında 46.86’ya düşürülüp üç yılda da aynı değerini korumuştur. Fransa’nın yükseklik farkı 2008 ve 2009 yılında 34.5, 2010, 2011 ve 2012 yılında 1 puan artarak 35.5 olarak devam etmiştir. İngiltere 2008, 2009 ve 2010 yıllarında 30 iken 2011 ve 2012 yıllarında 10 puan artarak 40 olarak uygulanmıştır. İtalya’nın 2008 – 2012 döneminde 20 olarak korunmuştur. Macaristan 2011 yılında düz orana geçene kadar 15 olarak uygulamaktaydı. Polonya’nın 2008 yılında 21 iken 2009 – 2012 döneminde 7 puan düşürülerek 14 olarak uygulanmıştır. Son olarak Türkiye ise 2008 – 2012 döneminde istikrarlı bir şekilde 20 olarak devam etmiştir. Bulgaristan, Çek cumhuriyeti ve Romanya düz oran uyguladığı için yükseklik farkı sıfırdır.

Yükseklik farkı ortalamaları açısından incelendiğinde 2008 yılı ortalaması 29.3, 2009 yılı ortalaması 28.4 ve 2010 yılı ortalaması 27.5’dur. Bu ortalamanın

üstünde olan ülkeler; Almanya, Danimarka, Fransa ve İngiltere, ortalamanın altında olan ülkeler; İtalya, Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir. 2011 ve 2012 yılları ortalaması önceki yıllara göre artmış olup 31.2 olarak belirlenmiş ve her iki yıl için geçerli hale gelmiştir. Bu ortalamanın üstünde olan ülkeler; Danimarka, Fransa ve İngiltere, ortalamanın altında olan ülkeler; İtalya, Polonya ve Türkiye'dir.

Türkiye'ye gelindiğinde ise her yıl 20 puan olan yükseklik farkıyla Avrupa Birliği ülkelerinden İtalya ve Polonya'da olduğu gibi ortalamanın altında kalmıştır. Bu durum gelir dağılımında adalet açısından olumlu gibi değerlendirilmiş olsa da, gelir vergisinin otomatik stabilizatör olma özelliğini zayıflatabilmektedir. Otomatik stabilizatör olarak artan oranlı tarifede ekonominin genişleme döneminde gelir vergisi hâsılatındaki artış milli gelirdeki artış oranından daha fazla olur. Artan oranlı tarifede, artan gelir kısmı daha yüksek oranda vergilendiğinden, ekonominin genişleme döneminde ve enflasyonun yükselmesi durumunda, bu artan gelirin bir kısmı vergi yoluyla otomatik olarak harcama kısmından çekilmiş olur. Ekonominin durgunluk sürecine girmesi durumunda ise gelir azaldığında ve artan oranlı tarife dolayısıyla düşük gelir gruplarına düşük vergi oranı uygulandığından, vergi hâsılatı gelirden daha fazla azalır ve böylece bireyler üzerindeki vergi yükü azaldığından harcanabilir gelir miktarı artmış olur. Özet olarak artan oranlı tarife bu özelliği ile ekonominin genişleme döneminde harcanabilir geliri kısarak, ekonominin daralma döneminde ise harcanabilir geliri artırarak ekonominin istikrara kavuşmasına otomatik olarak katkı yapmış olur.¹²⁹ Vergi tarife yapısının harcanabilir gelir üzerinde istenilen bu etkinin görülebilmesi için, vergi oranının düşük gelir gruplarında azalan oranlı, orta gelir gruplarında kısmen artan oranlı, üst gelir dilimlerinde ise daha da artan oranlı yapıda olması gerekir.¹³⁰

Sonuç olarak ülkemizde hem yükseklik farkının durumu hem de ileride incelenecek olan gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının düşüklüğü sebebiyle otomatik stabilizatör olma özelliği olan artan oranlı gelir vergisi tarifemizin, bu özelliğini yerine getirmesine engel olmaktadır.

¹²⁹ Pehlivan. a.g.e., s. 275.

¹³⁰ Edizdoğan ve Çelikkaya. a.g.e., s.84.

Gelir vergisinin otomatik stabilizatör fonksiyonunu yerine getirmesi¹³¹ için; gelir vergisinin genel bir vergi olup her türlü gelir ve kazancı vergilendirmesi, verginin tarifesi dik artan oranlı olması, vergi kaçakçılığının fazla olmaması, verginin yansıtılma imkânının olmaması ve verginin büyük oranda kaynaktan kesme yoluyla tahsil edilmesi, mükelleflerin önemli kısmının gelir vergisinin en düşük gelir dilimine tabi olmaması ve vergi götürü usulde tarh edilmemesi gerekmektedir.

2. 2008 – 2012 DÖNEMİ DİLİM SAYILARININ KARŞILAŞTIRILMASI

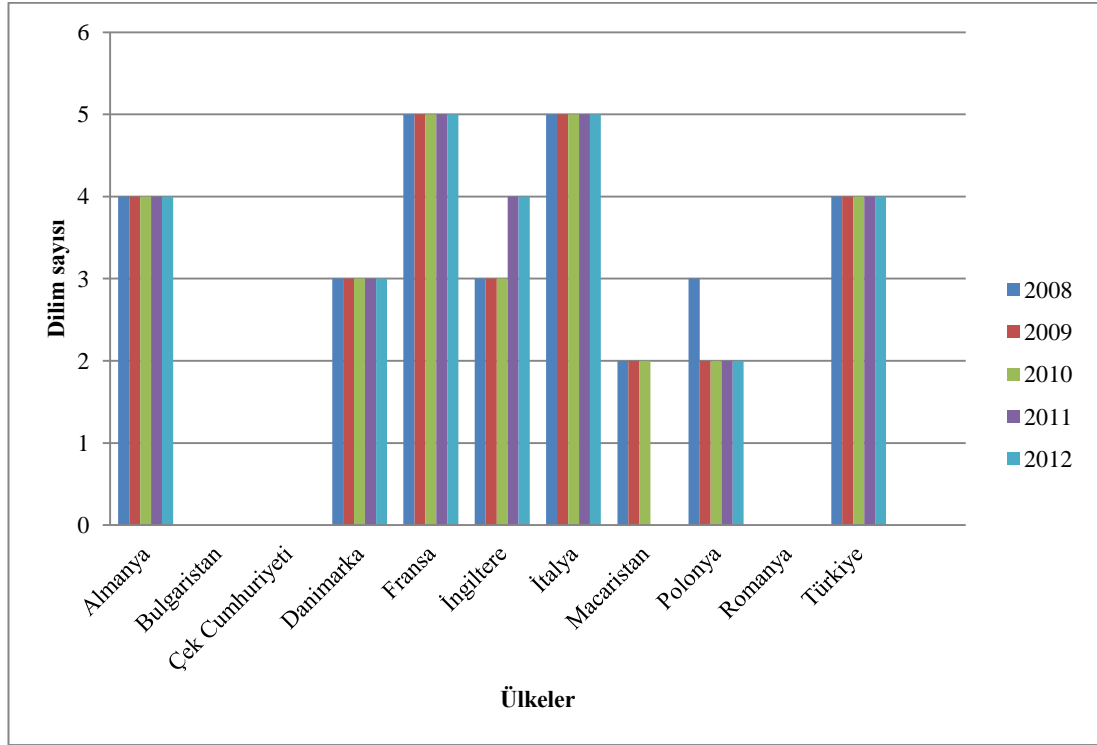
Tarifenin dilim sayısının artan oranlılığı etkilemesi bakımından vergileme açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle 2008-2012 dönemi Avrupa Birliği ülkelerinde ve Türkiye’de uygulanan gelir vergisi tarifelerinin dilim sayıları burada ele alınmıştır.

Tablo 40: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Dilim Sayısı

Dilim sayısı					
Ülkeler	2008	2009	2010	2011	2012
Almanya	4	4	4	4	4
Bulgaristan					
Çek Cumhuriyeti					
Danimarka	3	3	3	3	3
Fransa	5	5	5	5	5
İngiltere	3	3	3	4	4
İtalya	5	5	5	5	5
Macaristan	2	2	2		
Polonya	3	2	2	2	2
Romanya					
Ortalama	3.57	3.42	3.42	3.83	3.83
Türkiye	4	4	4	4	4

¹³¹ Edizdoğan ve Çelikkaya. a.g.e., s.83.

Grafik 2: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Dilim Sayısı



Tablo 40 ve Grafik 2’de görüldüğü gibi Almanya ve Türkiye ilgili yıllarda 4 dilimden, Danimarka 3 dilimden, Fransa ve İtalya 5 dilimden ve İngiltere 2008, 2009 ve 2010 yıllarında 3 dilimden, 2011 ve 2012 yıllarında 1 dilim artarak 4 dilimden oluşmuştur. Macaristan 2011 yılında düz orana geçene kadar 2 dilimden oluşmuştur. Polonya 2008 yılında 3 dilim uygularken sonraki yıllarda 1 dilim eksiltip 2 dilim kullanmıştır.

Dilim sayıları ortalamalar açısından incelendiğinde; 2008 yılı ortalaması 3.57, 2009 ve 2010 yıllarında ortalama 3.42 olup her iki yıl için uygulanmıştır. Bu ortalamanın üstünde olan ülkeler Almanya, Fransa, İtalya ve Türkiye; altında olan ülkeler Danimarka, İngiltere, Macaristan ve Polonya’dır. 2011 ve 2012 yıllarında ortalamalar yine aynı kalmış olup 3.83’e yükselmiştir. Bu ortalamanın üstünde olan ülkeler Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya ve Türkiye; altında olan ülkeler Danimarka ve Polonya’dır.

Özet olarak ortalamanın üzerinde olan ülkeler, Almanya, Fransa, İtalya ve Türkiye; ortalamanın altında olan ülkeler, Danimarka ve Polonya’dır. Buradan da en

az dilim sayısına sahip olan ülkelerin Danimarka ve Polonya olduğu sonucuna varabiliriz.

Dilim sayılarının azalması ülkelerin düz oranlı tarifeye biraz daha yaklaştıklarına işaret etmektedir. Ancak burada vergilemede adalet ilkesi açısından artan oranlı vergilerin mi yoksa düz oranlı vergilerin mi etkin olduğu konusunda çeşitli görüşler öne çıkmaktadır. Artan oranlı vergi savunucularına göre piyasa süreci sonucunda oluşan gelir dağılımı adaletsiz bir yapıya sahiptir ve bu adaletsizliğin giderilmesi için devlet artan oranlı vergilerle yüksek gelirliler aleyhine, düşük gelirliler lehine gelir dağılımına müdahalede bulunmalıdır. Geleneksel mali anlayışa göre vergilemede adaletin sağlanmasında artan oranlı vergilerin daha başarılı olduğu kabul edilmesine rağmen özellikle 1980 sonrası dönemde artan oranlı vergilere yönelik eleştiriler yoğunlaşmış ve bu eleştirilerin bir boyutunu da sistemin vergilemede adaletin gerçekleştirilmesinde yetersiz kaldığı noktasına yapılan vurgular oluşturmuştur. Bu bağlamda artan oranlı vergilere alternatif olarak düz oranlı vergi ön plana çıkarılmıştır.¹³²

Günümüzde düz oranlı gelir vergisini savunanların başında Milton Friedman gelmektedir. Friedman'a göre düz oranlı gelir vergisinin uygulanmasının nedenleri arasında düz oranlı vergiyi uygulamanın basit olması yani herkese ve tüm vergi matrahına tek bir oran uygulanması, vergi matrahının toplam vergi gelirine eşit olması, vergi oranı zaten düşük olduğu için belirli kesimlere istisna ve muafiyetlere izin verilmemesi, ekonomide toplam tasarrufların ve toplam yatırımların artırması dolayısıyla ülkenin milli gelirini artırması, vergileme potansiyelini genişletmesi ve vergi gelirlerini artırması, vergi kaçakçılığını azaltması başka bir ifadeyle yeraltı ekonomisini ortadan kaldırması veya boyutlarında önemli ölçüde daralmaya sebep olması,¹³³ gittikçe artan küresel rekabette hareketli üretim faktörlerinin yurtdışına kaçmasını önlemesi¹³⁴ sayılabilir. Düz oranlı vergi sisteminde bütün gelir unsurları açısından sadece bir vergi oranının uygulanacak olması sebebiyle artan oranlı vergi sistemi uygulamasında söz konusu olan vergi oranlarının belirlenmesindeki

¹³² Suat Hayri Şentürk. "Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler", *Çimento İşveren Dergisi*, Mart 2006, s. 18.

¹³³ Coşkun Can Aktan. "Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 203, Temmuz 1998, s. 42.

¹³⁴ İstiklal Yaşar Vural. "Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri", *Maliye Dergisi*, Sayı 158, Ocak-Haziran 2010, s.182.

keyfiliklerin ortadan kalkacağı inancı kabul görmektedir. Ancak bu şekildeki bir uygulama ile vergilemede adalet ilkesinin sağlanacağı kabul edilmektedir. Düz oranlı vergiye ilişkin olarak geliştirilen farklı uygulamalarda, vergilemede adalet hedefine ulaşılabilmesi amacıyla genellikle standart ya da genel indirim düzenlemesine yer verilmektedir. Bu şekildeki uygulamalar ile gizli artan oranlı bir yapıya kavuşturulan sözde düz oranlı vergi uygulamaları ile aslında artan oranlı vergilerin üstünlüğünü kabul edilmektedir. Literatürdeki hâkim anlayışa göre vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesindeki temel ölçüt gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Düz oranlı vergi uygulaması ile bu amaca ulaşılabilmesi söz konusu değildir. Çünkü düz oranlı vergi uygulaması piyasada oluşan gelir dağılımını vergi sonrasında da devam ettirmeyi amaçlamaktadır. Bu bağlamda gelir dağılımında adaletle ulaşılabilmesi için gelirin artan oranlı vergilerle yüksek gelir sahiplerinden düşük gelir sahiplerine doğru yeniden dağıtılması (sosyal adalet) gerekmektedir.¹³⁵

Bu açıdan Türkiye’ de uygulanan Gelir Vergisi değerlendirildiğinde; uygulamada 4 dilimli tarife söz konusu olup, Avrupa Birliği ülkelerinden Almanya, Fransa, İtalya ve 2011 yılından sonra İngiltere’de olduğu gibi ortalamanın üzerindedir. Sadece dilim sayıları açısından bakıldığında da Almanya ve 2011 yılından itibaren İngiltere’nin dilim sayısı ile aynıdır. Dilim sayıları önceki yıllarda uygulanan dilim sayılarından daha azdır. Bu durum ülkemizin düz orana yaklaştığını düşündürmekteyken gelir dağılımında adalet ilkesi açısından değerlendirildiğinde adalet ilkesini yerine getirememesi nedeni ile artan oranlılık uygulama alanı bulmaktadır.

¹³⁵ Şentürk. a.g.m., s. 23.

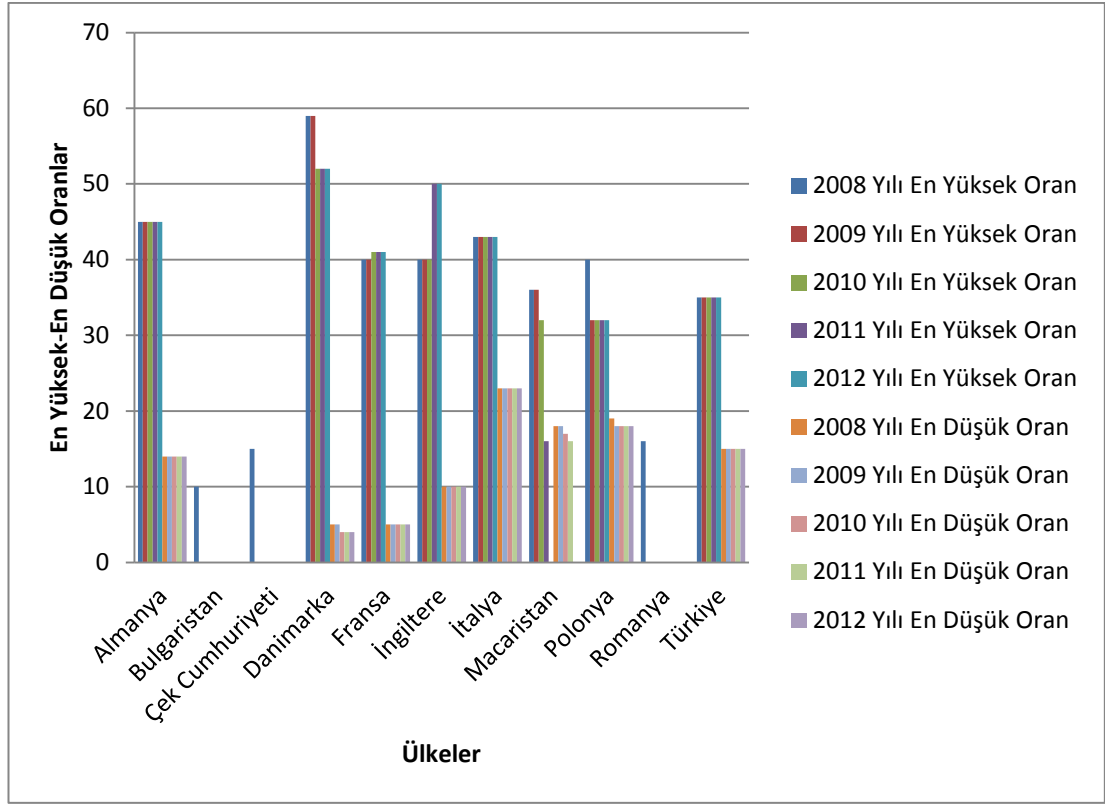
3. 2008 – 2012 DÖNEMİ ORANLARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Artan oranlı gelir vergisi tarifesinde en düşük ve en yüksek oranların ve her bir dilimde yer alan oranların 2008-2012 döneminde Avrupa Birliği ülkelerinde ve Türkiye’deki mevcut durumu aşağıda ele alınmıştır.

Tablo 41: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Uygulanan Oranlar

Oranlar										
Ülkeler	En Yüksek Oran					En Düşük Oran				
	2008	2009	2010	2011	2012	2008	2009	2010	2011	2012
Almanya	45	45	45	45	45	14	14	14	14	14
Bulgaristan	10									
Çek Cumhuriyeti	15									
Danimarka	59	59	51.5	51.5	51.5	5.48	5.04	4.64	4.64	4.64
Fransa	40	40	41	41	41	5.5	5.5	5.5	5.5	5.5
İngiltere	40	40	40	50	50	10	10	10	10	10
İtalya	43	43	43	43	43	23	23	23	23	23
Macaristan	36	36	32	16		18	18	17	16	
Polonya	40	32	32	32	32	19	18	18	18	18
Romanya	16									
Ortalama	43.3	42.1	40.6	43.8	43.8	13.7	13.4	13.7	12.5	12.5
Türkiye	35	35	35	35	35	15	15	15	15	15

Grafik 3: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Uygulanan Oranlar



Oranlar açısından ülkeler teker teker ele alındığında Tablo 41 ve Grafik 3’e göre, en yüksek oranı uygulayan ülkeler İngiltere, Almanya, Danimarka, İtalya ve Fransa’dır. Almanya’da en yüksek oranın % 45, en düşük oranın % 14 olduğu görülmektedir. Danimarka’da en yüksek oran 2008 ve 2009 yılları için % 59, 2010 yılından itibaren % 51.5, en düşük oran 2008 yılında % 5.48, 2009 yılında % 5.04 ve 2010 yılından sonra % 4.64 olarak uygulanmıştır. Fransa’da en yüksek oran 2008 ve 2009 yılında % 40, 2010 yılından itibaren %41 olarak, en düşük oran % 5.5 olarak istikrarlı bir şekilde uygulanmıştır. İngiltere’de en yüksek oran 2008, 2009 ve 2010 yıllarında % 40 iken 2011 ve 2012 yıllarında % 25 artarak %50 olarak uygulanmıştır. En düşük oran ise Almanya ve Fransa’da olduğu gibi istikrarlı bir şekilde devam edip % 10 olarak uygulanmıştır. İtalya’da ise hem en yüksek oran olan % 43 hem de en düşük oran olan % 23 istikrarlı bir şekilde değerini korumuştur. Macaristan’da en yüksek oran 2008 ve 2009 yılında % 36 iken 2010 yılında azalarak % 32’ye gerilemiş, en düşük oran 2008 ve 2009 yılında % 18, 2010 yılında % 17 olarak uygulanmıştır. 2011 yılından itibaren % 16 düz oran uygulamasına geçmiştir.

Polonya'da en yüksek oran 2008 yılında % 40 iken 2009 yılından itibaren % 20 azalarak % 32 olarak uygulanmıştır. En düşük oran 2008 yılında % 19, 2009 yılından itibaren % 18 olarak uygulanmıştır. Bulgaristan'da %10, Çek Cumhuriyeti'nde % 15 ve Romanya'da ise % 16 düz oran uygulanmıştır. Bu ülkelerin oranlarını düşürüp düz orana geçmesi geçiş ekonomileri olması ile açıklanabilir.¹³⁶

Türkiye'ye gelindiğinde ise en yüksek oran % 35, en düşük oran % 15 olarak uygulanmış ve Avrupa Birliği ülkelerinden Almanya ve İtalya'da olduğu gibi istikrarını sürdürmüştür.

Oranların ortalamaları açısından incelendiğinde en yüksek oranların ortalaması 2008 yılı için % 43.3, 2009 yılı için % 42.1, 2010 yılı için % 40.6, 2011 ve 2012 yılı için % 43.8'dir. 2008 yılı ortalamasının üzerinde olan ülkeler Almanya ve Danimarka; ortalamasının altında olan ülkeler Fransa, İngiltere, Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir. 2009 yılı ortalamasının üzerinde olan ülkeler Almanya, Danimarka ve İtalya; ortalamasının altında olan ülkeler Fransa, İngiltere, Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir. 2010 yılı ortalamasının üzerinde olan ülkeler Almanya, Danimarka, Fransa, ve İtalya; ortalamasının altında olan ülkeler Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir. 2011 ve 2012 yılı ortalamasının üzerinde olan ülkeler Almanya, Danimarka ve İngiltere; ortalamasının altında olan ülkeler Fransa, Polonya ve Türkiye'dir. Genel olarak bakıldığında ilgili yıllarda ortalamasının üzerinde olan ülkeler Almanya ve Danimarka; ortalamasının altında olan ülkeler Polonya ve Türkiye'dir.

En düşük oranlar için 2008 yılı ortalaması % 13.7, 2009 yılı ortalaması % 13.4, 2010 yılı ortalaması % 13.7, 2011 ve 2012 yılı ortalaması % 12.5'dir. 2008, 2009 ve 2010 yılında ortalamasının üzerinde olan ülkeler Almanya, İtalya, Macaristan, Polonya ve Türkiye; ortalamasının altında olan ülkeler Danimarka, Fransa ve İngiltere'dir. 2011 ve 2012 yılında ortalamasının üzerinde olan ülkeler Almanya, İtalya ve Polonya; ortalamasının altında olan ülkeler Danimarka, Fransa ve İngiltere'dir. Özet olarak tüm yıllarda ortalamasının üzerinde olan ülkeler Almanya, İtalya, Polonya ve Türkiye; ortalamasının altında olan ülkeler Danimarka, Fransa ve İngiltere'dir.

¹³⁶ Kamil Güngör. *AB'de Mali Yapı ve Tam Üyelik Öncesi Türkiye'nin Durumu*, Nobel Yayıncılık, Ankara 2011, s. 20.

Türkiye'yi Avrupa Birliği ülkeleri ile karşılaştırdığımızda her yıl en yüksek oran olan % 35 oranı ile en yüksek oran ortalamasının altında; en düşük oran olan % 15 oranı ile en düşük oran ortalamasının üzerinde bir seyir izlemektedir. Buradan en son dilime ortalamasının altında bir oran uygulandığı, ilk dilime de ortalamasının üzerinde bir oran uygulandığı sonucunu çıkarabiliriz. Öte yandan gelir vergisinin oransal yapısı AB ortalamasına oldukça yakındır. Bu durum gelir vergisi yapımızın AB'ye uyum açısından sorun teşkil etmeyeceği anlamına gelir.¹³⁷

Çoğu gelir vergileri, belirli kesimlere ya da gelir gruplarına çok çeşitli muafiyetler veya istisnalar tanımaktadır. Bunun sonucunda gelir vergisinin değişik bir biçimi olarak düz oranlı vergi sistemi ortaya çıkmıştır. Düz oranlı vergi önerilerinin temel özelliği vergiye tabi gelirden yapılan çoğu indirimleri ortadan kaldıran tek bir oranın uygulanmasıdır ki, bu uygulama düz oranlı vergi önerilerini var olan artan oranlı vergi sistemlerinden daha basit hale getirmektedir. Günümüzde bu duruma örnek olarak Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Polonya ve 2011 yılından itibaren Macaristan gösterilebilir. Gelişmekte olan bu Avrupa Birliği üyesi ülkelerin bazılarının düz oran uygulamasına geçmesine rağmen Türkiye'nin artan oranlılığı korumasının temel gerekçeleri, vergilemede ödeme gücü ilkesinin kabul edilmesi, vergi sisteminin gelirin yeniden dağılımına hizmet etmesinin amaçlanması ve vergi gelirlerini yüksek tutmak istenmesidir. Ancak gelirin yeniden dağıtımını amacına tam olarak hizmet ettiği söylenemez. Çünkü ülkemizde gelir dağılımı bozuk ve refah düzeyi düşüktür. Özellikle ücretler ve maaş üzerinden alınan gelir vergisinin kaynağında stopaj yoluyla alınması en çok kamu sektöründe çalışanlar aleyhine vergi adaletinin bozulmasına neden olmakta ve ücretlilerin vergiden kaçmasını zorlaştırmakta, idarenin iş yükünü azaltmakta, mükellef gelirini vergi kesildikten sonra aldığı için verginin psikolojik etkisini hissetmemektedir.¹³⁸ Ancak belirtilen sebeplerle ücretler üzerinde vergi yükü ağır hissedilmektedir.

Ülkemizde uygulanan asgari geçim indirimi, yalnızca ücretler gelir unsuru için bir düzenleme olup, bu yapısı itibariyle, vergi ödeme gücüne ulaşma araçlarından ayırma ilkesinin bir uygulaması niteliğindedir. Uygulamanın kapsamına, ücretli

¹³⁷ Güngör. a.g.e., s.23.

¹³⁸ Ramazan Armağan. "Gelir Vergisinde Ücretlerin Vergilendirilmesi ve sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi*, Y. 2006, C. 11, S. 2, s. 331.

yanında, eşi ve çocuklarının da alınmış olması, düzenlemeye ücretlilere yönelik asgari geçim indirimi uygulaması niteliği kazandırmıştır.¹³⁹ Bu durum vergilemede adalet açısından büyük önem taşımaktadır. Ancak asgari geçim indirimi uygulaması bu haliyle yeterli değildir. Dolayısıyla bu uygulamanın tüm gelir vergisi mükelleflerini kapsayıcı nitelikte yeniden düzenlenmesi ve ayrıca gelir vergisi tarifemizin Almanya’da olduğu gibi mükelleflerin medeni durumlarına göre (evli ve bekâr) farklılaştırılması ve Fransa’da olduğu gibi belli bir miktarın vergiden muaf tutulması vergi adaletinin sağlanmasında gerçek ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bir araç olan artan oranlı tarifenin etkinliğini arttıracaktır.

4. KİŞİSEL GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GSYH İÇİNDEKİ PAYI

Burada ülkeler arası gelişmişlik seviyelerine göre kişisel gelir üzerinden alınan vergilerin gayrisafi yurtiçi hâsıla içindeki payını ortaya koyarak gelir vergisi hâsılatının devlet harcamalarına ne ölçüde katkı yaptığını gösterip karşılaştırma imkânı sunulmaya çalışılmıştır.

Tablo 42: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı

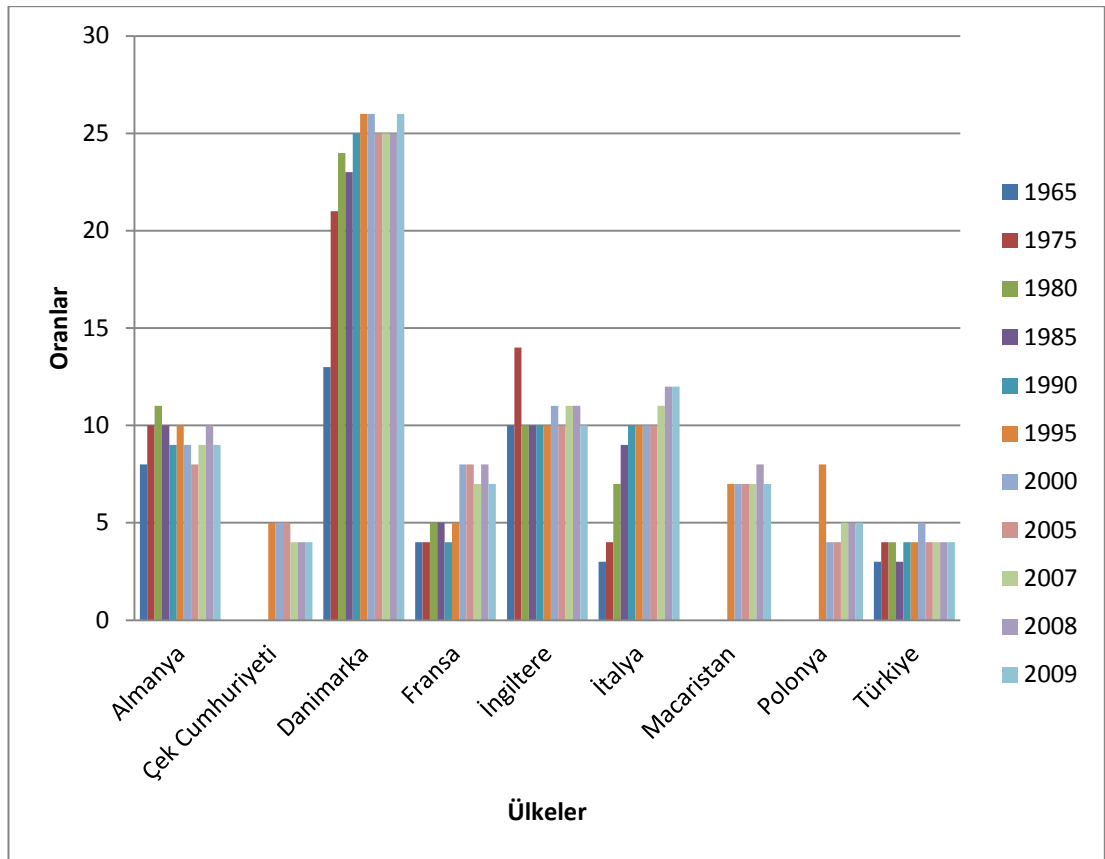
Ülkeler	1965	1975	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2007	2008	2009
Almanya	8.2	10.3	10.8	10.3	9.6	10.2	9.5	8.1	9.0	9.6	9.4
Çek Cumhuriyeti						4.8	4.6	4.6	4.3	3.7	3.6
Danimarka	12.7	21.4	23.5	23.4	24.8	26.2	25.6	24.9	25.3	25.2	26.4
Fransa	3.6	3.8	5.4	4.9	4.5	4.9	8.0	8.0	7.5	7.6	7.3
İngiltere	10.1	14.0	10.5	9.6	10.4	9.8	10.7	10.4	10.8	10.8	10.5
İtalya	2.8	3.8	7.0	9.0	9.9	10.4	10.5	10.4	11.1	11.6	11.7
Macaristan						6.7	7.3	6.7	7.4	7.8	7.5

¹³⁹ Akdoğan, a.g.e., s.232.

Polonya						8.3	4.4	3.9	5.2	5.4	4.6
Ortalama	7.5	10.6	11.4	11.4	11.8	10.2	10.1	9.6	10.1	10.2	10.1
Türkiye	2.6	3.9	3.9	3.2	4.0	3.6	5.4	3.6	4.1	4.0	4.0

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_9.xls.htm (20.09.2012).

Grafik 4: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye’de Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payı



Ülkeler ayrı ayrı ele alındığında, Tablo 42 ve Grafik 4’e göre 1965 yılında gelir vergisinin gayrisafi yurtiçi hasıla içindeki payı en fazla olan % 12.7 ile Danimarka ve % 10.1 ile İngiltere’dir. En düşük olan ise % 2.8 ile İtalya ve % 2.6 ile Türkiye’dir. 1980 yılında en fazla paya sahip olan % 23.5 ile Danimarka ve % 11.4 ile Türkiye’dir. En düşük paya sahip olan % 5.4 ile Fransa ve % 7.0 İtalya’dır. 1985 yılında en fazla paya sahip olan % 23.4 ile Danimarka ve % 10.3 ile Almanya’dır. En düşük paya sahip olan % 4.9 ile Fransa ve % 3.2 ile Türkiye’dir. 1990 yılında en

fazla paya sahip olan % 24.8 ile Danimarka ve % 10.4 ile İngiltere'dir. En düşük paya sahip olan % 4.5 ile Fransa ve % 4.0 ile Türkiye'dir. 1995 yılında en fazla paya sahip olan % 26.2 ile Danimarka ve % 10.4 ile İtalya'dır. En düşük paya sahip olan % 4.8 ile Çek Cumhuriyeti ve % 3.6 ile Türkiye'dir. 2000 yılında en yüksek paya sahip olan % 25.6 ile Danimarka ve % 10.7 ile İngiltere'dir. En düşük paya sahip olan % 4.4 ile Polonya ve % 4.6 ile Çek Cumhuriyeti'dir. 2005 yılında en yüksek paya sahip olan % 24.9 ile Danimarka ve % 10.4 ile İngiltere ve İtalya'dır. En düşük paya sahip olan % 3.9 ile Polonya ve % 3.6 ile Türkiye'dir. 2007 yılında en yüksek paya sahip olan % 25.3 ile Danimarka ve % 11.1 ile İtalya'dır. En düşük paya sahip olan % 4.3 ile Çek Cumhuriyeti ve % 4.1 ile Türkiye'dir. 2008 yılında en yüksek paya sahip % 25.2 ile Danimarka ve % 11.6 ile İtalya'dır. En düşük paya sahip olan % 3.7 ile Çek Cumhuriyeti ve % 4.0 ile Türkiye'dir. 2009 yılında en yüksek paya sahip olan % 26.4 ile Danimarka ve % 11.7 ile İtalya'dır. En düşük paya sahip olan % 3.6 ile Çek Cumhuriyeti ve % 4.0 ile Türkiye'dir.

Bu karşılaştırmalar içinde ilgili yıllarda en yüksek paya sahip olan ülkeler, Danimarka, İngiltere ve İtalya; en düşük paya sahip olan ülkeler, Çek Cumhuriyeti, Fransa ve Türkiye'dir.

Ortalamalar açısından bir karşılaştırma yapıldığında, 1965 yılı ortalaması % 7.5'tir. Bu ortalamanın üzerinde olan ülkeler Almanya, Danimarka ve İngiltere; altında olan ülkeler ise Fransa, İtalya ve Türkiye'dir. 1975 yılı ortalaması % 10.6'dır. Bu ortalamanın üzerinde olan ülkeler Danimarka ve İngiltere; altında olan ülkeler Almanya, Fransa, İtalya ve Türkiye'dir. 1980 ve 1985 yılı ortalaması % 11.4'tür. Bu ortalamanın üzerinde olan ülke Danimarka; altında olan ülkeler Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya ve Türkiye'dir. 1990 yılı ortalaması % 11.8'dir. Bu ortalamanın üzerinde olan ülke Danimarka; altında olan ülkeler Almanya, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İngiltere, İtalya ve Türkiye'dir. 1995 yılı ortalaması % 10.2'dir. Bu ortalamanın üzerinde olan ülkeler Danimarka ve İtalya; altında olan ülkeler Çek Cumhuriyeti, Fransa, İngiltere, Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir. 1995 yılında bir ilk gerçekleşmiş ve ortalama ile aynı düzeyde orana sahip tek ülke Almanya olmuştur. 2000 yılı ortalaması % 10.1, 2005 yılı ortalaması % 9.6, 2007 yılı ortalaması % 10.1, 2008 yılı ortalaması % 10.2 ve 2009 yılı ortalaması 10.1'dir. Bu

ortalamaların üzerinde olan ülkeler Danimarka, İngiltere ve İtalya; altında olan ülkeler Almanya, Çek Cumhuriyeti, Fransa, Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir.

Genel olarak bakıldığında ülkelerin gelişmişlik seviyeleri arttıkça gelir vergisi hâsılatının gayrisafi yurtiçi hâsıla içindeki payının arttığı görülmektedir. Türkiye ise alt sıralarda ve ortalamanın altında kalmaktadır. Bu durumun sebebi olarak kişi başına düşen milli gelirin düşük olması, tabana yayılmamış ve sağlıklı işlemeyen bir vergi sistemi verilebilir.¹⁴⁰ Ülkemizin gelir vergisi hasılatı açısından AB ülkelerinin gerisinde kalmasının temel nedenlerinden birisi son yıllarda AB ülkelerinde istisna ve muafiyetlerin azaltılması, dolayısıyla vergi tabanının genişletilmesi ve marjinal oranların düşürülmesi olarak gösterilebilir.¹⁴¹ Türkiye'de kişisel gelir vergisinin yükünü düşük gelir grupları yani ücretliler taşımaktadır. 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5479 sayılı Kanununun 1. maddesiyle yapılan değişiklikle ücret gelirleri ve diğer gelirler arasındaki ayırım kaldırılmış, tek tarife uygulamasına geçilmiştir. Yeni tarifenin ilk iki diliminde beşer puan indirim yapılmak suretiyle diğer gelirlerle ücret gelirlerinin vergi oranları eşitlenmiştir. Ücretliler ile ücret dışı gelir elde eden diğer yükümlüler karşılaştırıldığında, yeni tarife ile ücretlilerin vergi yükü artırılırken diğer gelir vergisi yükümlülerinin yükünün azaldığı ortaya çıkmıştır.¹⁴²

Gelişmekte olan diğer ülkelerde vergi gelirlerinin gayrisafi yurtiçi hâsıla içindeki düşük payı, birçok ekonomik ve sosyal nedenlerin yanında, bu ülkelerin düşük vergi kapasitesi ve zayıf vergi gayretiyle açıklanabilir. Vergi kapasitesi; bir ekonominin veri ekonomik koşullarda ödeyebileceği vergi miktarını belirler. Vergi kapasitesinin en önemli ve temel belirleyicisi ekonominin gelir düzeyidir ve gelir düzeyi ile doğru orantılıdır. İkinci faktör ise kişi başına düşen gelirdir. Gelir dağılımı bozuldukça ekonominin tüketim eğilimi azalabilir bunun nedeni de tüketimin gelir dağılımı ile ters orantılı olmasıdır. Gelişmekte olan ülkelerde vergi kapasitesini sınırlayan diğer bir faktör de hızlı nüfus artışıdır. Hızlı nüfus artışı, nüfusun mutlak miktarını çok hızlı büyüttüğünden dolayı, kişi başına gelirin yüksek düzeyde

¹⁴⁰ Nihat Işık ve Efe Can Kılıç. "OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri; Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi*, Yıl:11, Sayı:17, Aralık 2009, s.170.

¹⁴¹ Ali Önder; *Türk Gelir Vergisinin İktisadi Açısından Değerlendirilmesi*, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2006, s. 73.

¹⁴² Ümit Süleyman Üstün. "Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XIV, Y. 2010, S. 2, s. 597.

oluşumunu engellemektedir. İkinci etken olan vergi gayreti, vergi yönetiminin vergi alma gücü ve yeteneği ile vergi yükümlüsünün vergi verme uyumundan oluşur. Vergi gayretinin en önemli ve temel belirleyicisi ise vergi oranlarıdır. Vergi gayretini artırabilmek için vergi oranlarının düşürülmesi gerekebilir.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi yönetimi zayıf, kontroller yetersiz ve ekonomide kayıt dışılık fazladır. Bu gibi nedenler vergi almayı zorlaştırmaktadır. Gelişmiş ülkelerde ise vergi yönetimi güçlü, kontroller yeterli, vergi gayreti yüksek, mükellefler vergi bilincine sahip ve kayıtdışı faaliyetler mümkün olduğunca az olduğu için gelir vergisi hâsılatı yüksektir.

5. KİŞİSEL GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN TOPLAM VERGİLER İÇİNDEKİ PAYI

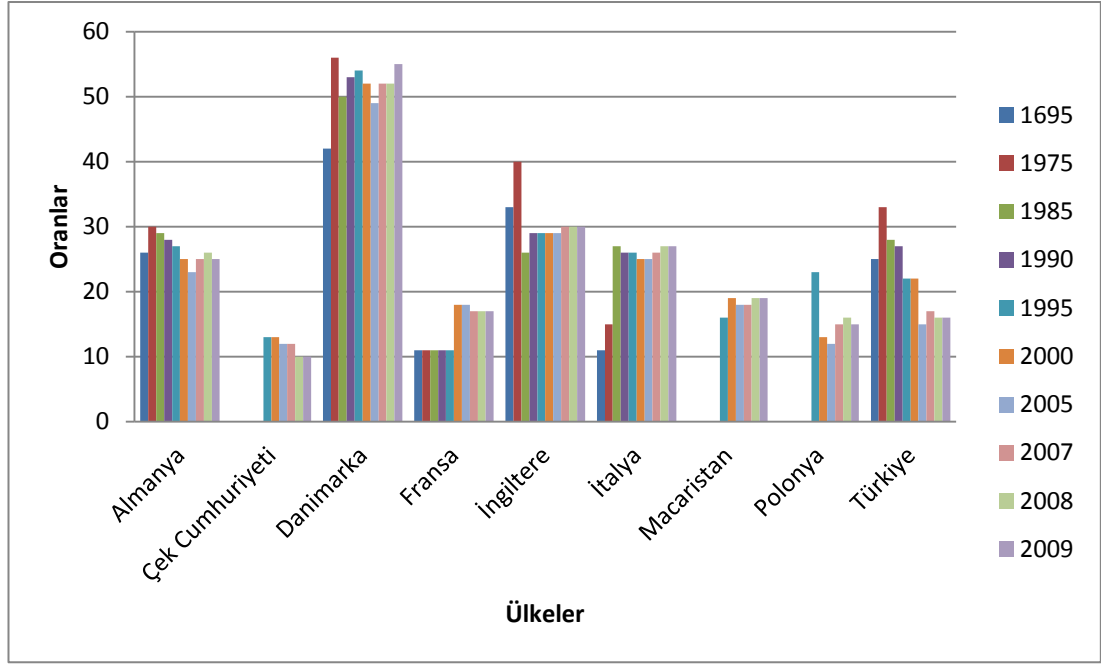
Burada ülkelerin kişisel gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payı karşılaştırmalı olarak sunulacaktır.

Tablo 43: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı

Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı										
Ülkeler	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2007	2008	2009
Almanya	26.0	30.0	28.7	27.6	27.5	25.3	23.1	25.1	26.3	25.3
Çek Cumhuriyeti					12.8	12.9	12.2	11.6	10.3	10.3
Danimarka	42.3	55.8	50.7	53.2	53.7	51.8	48.9	51.7	52.5	55.0
Fransa	10.6	10.6	11.4	40.7	11.4	18.0	18.0	17.1	17.4	17.2
İngiltere	33.1	40.0	26.0	29.4	28.8	29.4	29.2	30.0	30.1	30.5
İtalya	10.9	15.2	26.7	26.3	26.0	24.8	25.5	25.6	26.8	27.0
Macaristan					16.1	18.6	18.0	18.2	19.4	18.9
Polonya					22.9	13.5	11.9	15.1	15.6	14.6
Ortalama	24.6	30.3	28.7	29.4	24.9	24.3	23.4	24.3	24.8	24.9
Türkiye	24.8	32.9	27.5	26.8	21.6	22.2	14.7	17.0	16.5	16.4

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_10.xls.htm (20.09.2012).

Grafik 5: Seçilmiş Avrupa Birliği Ülkelerinde Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı



Tablo 43 ve Grafik 5'e göre Gelir Vergisinin toplam vergiler içindeki payı incelendiğinde 1965 yılında en fazla paya sahip olan % 42.3 ile Danimarka ve % 33.1 ile İngiltere; en az paya sahip olan % 10.6 ile Fransa ve % 10.9 ile İtalya'dır. 1975 yılında en fazla paya sahip olan % 55.8 ile Danimarka ve % 40.0 ile İngiltere; en az paya sahip olan % 10.6 ile Fransa ve % 15.2 ile İtalya'dır. 1985 yılında en fazla paya sahip olan % 50.7 ile Danimarka ve % 28.7 ile Almanya; en az paya sahip olan % 11.4 ile Fransa ve % 26.0 ile İngiltere'dir. 1990 yılında en fazla paya sahip olan % 53.2 ile Danimarka ve % 29.4 ile İngiltere; en az paya sahip olan %10.7 ile Fransa ve % 26.8 ile Türkiye'dir. 1995 yılında en fazla paya sahip olan % 53.7 ile Danimarka ve % 28.8 ile İngiltere; en az paya sahip olan % 11.4 ile Fransa ve % 12.8 ile Çek Cumhuriyeti'dir. 2000 yılında en fazla paya sahip olan % 51.8 ile Danimarka ve % 29.4 ile İngiltere; en az paya sahip olan % 12.9 ile Çek Cumhuriyeti ve % 13.5 ile Polonya'dır. 2005 yılında en fazla paya sahip olan % 48.9 ile Danimarka ve % 29.2 ile İngiltere; en az paya sahip olan % 11.9 ile Polonya ve % 12.2 ile Çek Cumhuriyeti'dir. 2007 yılında en fazla paya sahip olan % 51.7 ile Danimarka ve % 30.0 ile İngiltere; en az paya sahip olan % 11.6 ile Çek Cumhuriyeti ve % 15.1 ile Polonya'dır. 2008 yılında en fazla paya sahip olan % 52.5 ile Danimarka ve % 30.1

ile İngiltere; en az paya sahip olan % 10.3 ile Çek Cumhuriyeti ve %15.6 ile Polonya'dır. 2009 yılında en fazla paya sahip olan % 55.0 ile Danimarka ve % 30.5 ile İngiltere; en az paya sahip olan % 10.3 ile Çek Cumhuriyeti ve % 14.6 ile Polonya'dır.

Bu karşılaştırmalar içinde ilgili yıllarda en fazla paya sahip olan Danimarka ve İngiltere; en az paya sahip olan Çek Cumhuriyeti ve Polonya'dır.

Ortalamalar açısından ülkeleri karşılaştırdığımızda; 1965 yılı ortalaması % 24.6'dır. Bu ortalamanın üzerinde olan Almanya, Danimarka, İngiltere ve Türkiye; ortalamanın altında olan Fransa ve İtalya'dır. 1975 yılı ortalaması % 30.3'tür. bu ortalamanın üzerinde olan Danimarka, İngiltere ve Türkiye; ortalamanın altında olan Almanya, Fransa ve İtalya'dır. 1985 yılı ortalaması % 28.7'dir. Bu ortalamanın üzerinde olan Danimarka; ortalamanın altında olan Fransa, İngiltere, İtalya ve Türkiye'dir. Ortalama ile aynı düzeyde olan ise Almanya'dır. 1990 yılı ortalaması % 29.4'tür. Bu ortalamanın üzerinde olan Danimarka; ortalamanın altında olan Almanya, Fransa, İtalya ve Türkiye'dir. Ortalama ile aynı düzeyde olan ise İngiltere'dir. 1995 yılı ortalaması % 24.9'dur. Bu ortalamanın üzerinde olan Almanya, Danimarka, İngiltere ve İtalya; ortalamanın altında olan Çek Cumhuriyeti, Fransa, Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir. 2000 yılı ortalaması % 24.3'tür. Bu ortalamanın üzerinde olan Almanya, Danimarka, İngiltere ve İtalya; ortalamanın altında olan Çek Cumhuriyeti, Fransa, Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir. 2005 yılı ortalaması % 23.4'tür. Bu ortalamanın üzerinde olan Danimarka, İngiltere ve İtalya; ortalamanın altında olan Almanya, Çek Cumhuriyeti, Fransa, Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir. 2007 yılı ortalaması % 24.3'tür. Bu ortalamanın üzerinde olan Danimarka, İngiltere ve İtalya; ortalamanın altında olan Çek Cumhuriyeti, Fransa, Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir. 2008 yılı ortalaması % 24.8'dir. Bu ortalamanın üzerinde olan Almanya, Danimarka, İngiltere ve İtalya; ortalamanın altında olan Çek Cumhuriyeti, Fransa, Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir. 2009 yılı ortalaması % 24.9'dur. Bu ortalamanın üzerinde olan Almanya, Danimarka, İngiltere ve İtalya; ortalamanın altında olan Çek Cumhuriyeti, Fransa, Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir.

Bu karşılaştırmalar içinde ilgili yıllarda ortalamanın üzerinde olan ülkeler Danimarka, İngiltere, İtalya ve Almanya; ortalamanın altında olan ülkeler ise Fransa, Çek Cumhuriyeti, Macaristan, Polonya ve Türkiye'dir.

Türkiye'de gelir vergisine uygulanan oranlar AB ortalamasına yakın olmasına rağmen gelir vergisinin toplam vergiler içindeki payı açısından durum pek iç açıcı değildir. Türkiye'de gelir vergisinin toplam vergi gelirlerindeki payında yıllar itibariyle dalgalanmalar olmuştur. Bunun en önemli nedeni vergi kanunlarında sıkça yapılan değişikliklerdir. Ayrıca gelir vergisi içinde beyana dayalı gelirlerin payının çok küçük, gelir vergisi tevkifatının payının ise çok büyük olması, vergilerin ödeme gücüne göre alınmadığını, büyük bir kesimin vergi kaçırdığını veya vergiden kaçındığını göstermektedir. Diğer taraftan, ülkemizde vergi gelirlerinin büyük bölümü gelir dağılımına olumsuz etkileri bilinen dolaylı vergilerden karşılanmaktadır. Bu durum da vergi politikasındaki gelir dağılımına yönelik uygulamaların olumsuz yönde geliştiğini göstermektedir.¹⁴³ Bu belirtilenlere ek olarak kayıtdışı faaliyetlerin fazla olması, yetersiz muhasebe teknikleri, etkin bir denetim sisteminin olmaması, toplumun vergi ahlakı ve alışkanlığı bilincinin zayıf olması ve cezaların caydırıcı nitelikte olmaması yıllar itibariyle gelir vergisi hâsılatında değişikliklere ve Türkiye'nin ortalamanın altında kalmasına sebep olmuştur. Ayrıca bu durumun bir sonucu olarak, Türkiye'de gelir vergisinin, toplam gelir vergisi içinde payının düşük olduğu dönemlerde otomatik stabilizatör olma özelliğinden kaynaklanan faydalarının azalmasına neden olmuştur.

¹⁴³ Uzun. a.g.e., s. 147.

SONUÇ

Kamu ihtiyaçlarının finansmanı amacıyla devlet tarafından gerçekleştirilecek kamu hizmetleri, düzenli mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Söz konusu kaynakların önemli kısmı vergilerle sağlanmakta, başka bir ifadeyle vergiler devletin önemli bir finansman aracı olmaktadır.

Vergi, devletin fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi açısından önemli bir finansman aracı olmasının yanında; gelir dağılımının düzenlenmesi ve ekonomik istikrarın sağlanması gibi sosyo-ekonomik amaçların gerçekleştirilmesinde de önemli bir araç olarak görülmektedir. Bu açıdan, bir ülkede belirli bir zamanda uygulanan vergilerin bütünü o ülkenin vergi sistemini oluşturur. Vergilerin gerek birbiriyle gerekse mevcut iktisadi sistem ve vergileme ile gerçekleştirilen bütün amaçlara uyumlu olması gerekir. Ekonomik ve sosyal hayatta zamanla meydana gelen değişiklikler vergi sisteminin de dinamik bir yapıya sahip olmasını gerektirir. Bu dinamizm vergi sistemlerinde yapılan değişikliklerle bir yandan mevcut vergi sisteminin ekonomik ve sosyal hayata adaptasyonunu hızlandırmakta, diğer yandan rasyonel ve ideal bir vergi sistemi mahiyetine kavuşmasını sağlamaktadır.

Gelir vergisi, mükelleflerin kişisel durumlarını, gelirin kaynağını ve miktarını tespit etme imkânı sağlayan, böylece gelir dağılımını iyileştirmeye yönelik politikaların uygulanmasına imkân veren bir maliye politikası aracıdır. Bu duruma istinaden gelir seviyesi farklı mükellefler arasında artan oranlı bir tarife ile farklı vergilendirilirken, geliri oluşturan çeşitli unsurların vergi ödeme güçlerinin farklı olduğunu kabul ederek, sermaye ve emek gelirlerini ayırma ilkesine göre farklı tarifelere tabi tutarak vergilendirir.

Vergi politikası, ülkemizde olduğu kadar tüm Avrupa Birliği ülkeleri için de çok önemli bir noktadır. Avrupa Birliği üyesi ülkeler vergi politikalarını oluştururken Avrupa Birliği'nin kurucu antlaşması olan Roma Antlaşmasından bağımsız davranamazlar. Herhangi bir Avrupa Birliği üyesi ülkede izlenen vergi politikasında yapılacak değişiklik yalnızca o ülkeyi değil aynı zamanda Avrupa Birliğine üye diğer ülkeleri de yakından etkileyeceği için ülkelerin vergi politikalarını oluştururken birbirinden farklı davranmaları beklenemez.

Bu çalışmada Türk gelir vergisi tarifelerinin ve seçilmiş Avrupa Birliği ülkelerinin gelir vergisi tarifelerinin belirlenmiş dönemleri vergileme tekniği açısından değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Gelir vergisi sistemimiz ile Avrupa Birliği mevzuatı arasındaki farklılıkları ve benzerlikleri şu şekilde özetlemek mümkündür.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde ve ülkemizde, uygulanan Gelir Vergisi açısından mükellefiyet konusunda bir uyum görünmektedir. Bununla birlikte, matrahın tespiti konusunda maaşlar, ticari faaliyet gelirleri, kira gelirleri ve kamu emeklilerinin aldığı maaş vergiye tabi gelir olarak ifade edilmektedir. Matrahı hesaplama yönteminde ise istisna ve muafiyetlerin azaltılması gerekmektedir.

Türk vergi hukukunda geçerli olan şahsılık ilkesine göre, adi ortaklıklarda kolektif şirketler ile adi komandit şirketlerde ortakların aldıkları kazanç payları şahsılık ilkesine göre gelir vergisine tabi tutulurken Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde bu kazançlar kurumlar vergisine tabidir.

Gelirin tanımlanmasında kullanılan kaynak teorisi ve safi artış teorisine gelindiğinde ise ülkeler arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. İnceleme konusu yapılan Avrupa Birliği ülkelerinin gelir vergisi sistemlerindeki gelirin tanımlanmasındaki farklılıkların temel nedeni, ülkelerin farklı geleneksel tarihi yapısı, politik geçmiş, ekonomik ve sosyal yapıya sahip olmalarıdır. Gerek kaynak teorisinin iktisadi geliri bütünüyle kavrayamaması, gerekse safi artış teorisinin uygulanmasından kaynaklanan güçlükler nedeniyle tam anlamıyla kaynak teorisini ya da safi artış teorisini uygulayabilen ülke mevcut değildir. Bu nedenle, ülkeler ya kaynak teorisinin ağırlıklı ya da safi artış teorisinin ağırlıklı olduğu yaklaşımı benimsemektedir. Avrupa Birliği ülkelerini gelirin tanımlanması açısından; safi artış teorisinin ağırlıklı olduğu yaklaşımı benimseyen ve kaynak teorisinin ağırlıklı olduğu yaklaşımı benimseyen ülkeler olarak ikiye ayrılabilir. Her iki grup arasında gelirin tanımlanması bakımından belirgin farklar vardır. Bu farkların başında, safi artış teorisinin baskın olduğu yaklaşımı benimseyen ülkelerin ilk aşamada tipleştirmeye gitmesi, ikinci aşamada ise, gelirin unsurlarını sayarak belirtmesidir. Kaynak teorisini benimseyen ülkelerde ise, genellikle verginin konusuna giren gelir unsurları sayılarak belirtilmiş ve bu gelir unsurları kapsamındaki kazanç türlerinin vergi dışında tutulduğu vurgulanmıştır. Safi artış teorisini benimseyen ülkeler, kaynak

teorisini benimseyen ülkelere göre iktisadi geliri daha geniş kavradıklarından vergilemede genellik ilkesini daha iyi gerçekleştirip, vergilemede iktidar ilkesini sağlarken, daha geniş tabanlı gelir vergisine sahip olduklarından gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı daha yüksek olan ülkelerdir. Avrupa Birliği'nde safi artış teorisine en yakın ülke olan Danimarka'da gerek vergi gelirlerinin gayrisafi yurtiçi hasıla içerisindeki payı (%26,4), gerekse gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı (%55,0) en yüksek ülkedir.

Ülkemizde GVK' nun 2. maddesinde gelirin ilk altı unsuru kaynak teorisine göre belirlenmiş, yedinci gelir unsuru safi artış kuramına göre düzenlenmiştir. Ancak 4369 Sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile yedinci gelir unsurunun kapsamı genişletilerek gelir vergisi sisteminde safi artış kuramının tanımladığı gelir yaklaşımına doğru bir yöneliş sağlanmıştır.

Vergi yılı incelemesine gelindiğinde ise ülkemiz gibi vergi yılı takvim yılı ile aynı olan ülkeler olduğu gibi farklı olan ülkeler de vardır. Vergi yılı ülkemizdeki gibi olan başka bir ifade ile bir takvim yılı bir vergi yılı olan Almanya, Danimarka, Fransa, İtalya, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Macaristan ve Polonya iken vergi yılı ülkemizdekinden farklı olan ülke ise İngiltere'dir.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde uygulanan oranlara bakıldığında Gelir Vergisi'nin en önemli özelliği, farklı oranların uygulanmış olmasıdır. Oranlara baktığımızda üye ülkelerin hepsinde farklı dilimlerde farklı oranların uygulandığı görülmektedir. Ancak uygulanan bu oranların hepsinde artan oranlılık söz konusudur. Türkiye'deki gelir vergisi oranları ise diğer ülkelerin alt ve üst sınır aralığı içerisinde ortalarda yer almaktadır. Üye ülkeler arası oranlarda farklılıklar olması nedeniyle Türkiye'nin de gelir vergisi oranlarını uyumlaştırma zorunluluğu yoktur. Avrupa Birliğine üye olan ülkelerin vergi oranları ile ülkemiz vergi oranları arasında fazla bir farkın bulunmadığını, ancak, ülkemizde kişi başına düşen milli gelirin düşüklüğü, sosyal güvenlik kesintileri, vergi idaresinin etkinliği, istisna ve muafiyet dağılımı, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma gibi nedenlerle ülkemizdeki vergi oranlarının Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelere nazaran daha yüksek olduğu söylenebilir. Ancak, gelirin tanımı açısından ele alındığında; ülkemizdeki gelir tanımında değişiklik yapıp kapsamı genişletilmiş, böylece Avrupa Birliği bünyesinde uygulanan gelir tanımı ile uyumlu hale getirilmiştir.

Türkiye'deki gelir vergisi kanununda özel indirim tutarlarının ise üye devletlere göre düşük olması farklılık oluşturmaktadır.

Avrupa Birliği sürecinin hızlandığı 2000 yılı sonrası süreçte ise Avrupa Birliği'ne girme amacıyla gerekli vergiler Avrupa Birliği ile uyumlu kılınmaya çalışılmış böylelikle Türkiye'de Gelir Vergisi belli ölçüde Avrupa Birliği'ne uyumlu hale getirilmiştir.

Ülkemiz 1930'lu yıllarda, milli ekonominin gerekleri, ülkenin kalkınması ve sanayileşmesi ihtiyacıyla sınırlı olan ve özel teşebbüsün istikrar içinde varlığını sürdürebilmesini gerekli gören bir devletçilik ilkesi benimsenmiş, milli sanayinin kurulması amacıyla sanayi planları hazırlamıştır. Toplam vergi gelirleri içerisinde gelir üzerinden alınan vergilerin payı artmış, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin payı azalmıştır. 1940-1950 döneminde İkinci Dünya Savaşı yaşanmış ve her ne kadar ülkemiz savaşa girmemişse de savaştan olumsuz etkilenmiştir. 1950 yılında gelir vergisi ile tanışan ülkemiz; sosyo-ekonomik koşulların uygun olmamasına rağmen ödeme gücüne göre vergilendirmeyi sağlayacak ve artan oranlılık mekanizmalarını içerecek şekilde bir tarife benimsemiş ve kalkınmayı devlet eliyle gerçekleştirmek istemiştir. O zamandan günümüze kadar vergi kanunlarında birçok değişiklik yapılmış, fakat vergilemede mali ve ekonomik amaçtan vazgeçilememiştir. 1950-1960 yılları arasında tecrübelerle dayanılarak planlı kalkınma dönemine geçilmesine bağlı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda 193 sayılı kanunun kabulü ile önemli değişiklikler yapılmıştır. 1963-1979 döneminde verginin hesaplanmasında önemli payı olan gelir vergisi tarifesi, 28.02.1963 tarihinde kabul edilmiştir. Gelir vergisi tarifesinin yeni bir anlayışla, üretim yönlü bir bakış açısıyla düzenlenmesi ve vergi oranlarının pek çok ülkede olduğu gibi ılımlı bir düzeye indirilmesi 1984 yılı sonlarında olmuştur.

Türk gelir vergisi tarifesinin önemli sorunlarından bir tanesi de, vergi oranlarının yüksekliğidir. Türk vergi sistemine ilişkin değerlendirmelerde yaygın bir şekilde gelir vergisi oranlarının yüksek olduğu ve düşürülmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. Gelir vergisi oranlarının yüksek olmasının vergi kayıp ve kaçaklarına neden olduğu, düşürülmesinin vergi kayıp ve kaçaklarında azalışa, ekonomik büyümede ve vergi gelirlerinde artışa yol açacağı belirtilmiştir. Vergi oranlarının

şekillenmesi; siyasal süreç içerisinde, vergilemenin amaçlarına, sınırlarına, vergileme ilkelerine, vergiye karşı tepkilere, uygulamadaki gelişme ve eğilimlere, uluslararası uyum ölçütüne, finansal ihtiyaçlara bağlı olarak gerçekleşmektedir. Çeşitli ülkelerde yapılan vergi reformlarında gelir vergisi oranları düşürülmekte, dilim sayıları azaltılmaktadır.

1963 tarifesinde ilk dilimlerde oranların düşük olması nedeniyle düşük gelirliler açısından tasarrufları etkilemediği, orta ve yüksek gelir dilimlerinde ise tasarrufları etkilediği, 1970'li yılların ortalarından itibaren enflasyon sonucu tarifelerin aldığı reel yapının yatırımları da etkilediği, 1980'e yaklaştıkça enflasyon sonucu bütün gelir düzeylerinde tasarrufları etkilediği söylenebilir. 1958-1998 dönemi tarifelerinin tamamının ya da özellikle 23 yıl uygulanan ve son oranları % 60-66 arasında olan (1963-1984) gelir vergisi tarifelerinin tasarrufları azaltma yönünde etkili olabilecek bir yapıda olduğu söylenebilir. Ülkemizde 2006 yılında yapılan değişiklikle, oran ve dilim sayısı düşürülmüş, gelir vergisinde ayrımcılık kaldırılmış, ücretler ve diğer gelirler aynı tarife ile vergilendirilmeye başlanmıştır. Ancak yatırım indirimi dışında istisna ve muafiyetler devam etmiştir. Yatırım indiriminin kaldırılması büyük ölçekli yatırımları olumsuz etkilemiştir.

Bugüne kadar uygulanan tarifeler vergi adaletinin sağlanması açısından önem taşırlar. Bu çerçevede tarifelerin vergi adaletine uygun bir yapıda düzenlenmiş olmasının yanında vergi yükü dağılımında adaletin sağlanmasına yönelik etkileri de önemlidir. Bunun yanında artan oranlı gelir vergisinin gelir dağılımını düzeltmesi beklenirken, artan oranlılık nedeni ile vergiye karşı tepkilerinde ortaya çıkması sonucu gelir dağılımını bozucu etki ortaya çıkarmıştır. Bu duruma ek olarak artan oranlı gelir vergisinin emek arzına, tasarruflara ve yatırımlara olumsuz etkiye, etkinlik kayıplarına ve kayıtdışı ekonomiye neden olmaktadır.

Bir ülkede ödenen toplam vergi miktarının GSYH'ya oranı olan vergi yükünü etkileyen temel faktörlerden birisi vergi oranıdır. Vergi oranının yüksekliği vatandaşları vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma yoluna yönlendirmektedir. Burada önemli olan vergi oranlarının yüksekliğinden çok vergi oranlarının dağılımıdır. Türkiye'de vergi yükü daha çok orta gelirli vatandaşların üzerine yüklenmiştir. Buna karşın, vergi sisteminin gelişmiş olduğu Avrupa Birliği

lkelerinde vergi hem daha geniş bir tabana yayılmıştır, hem de vergi yükü daha yüksektir. Söz konusu ülkelerde kişi başına düşen milli gelirin yüksek ve vergi sisteminin basit, anlaşılır ve Őeffaf bir Şekilde uygulanmasına bağlı olarak bireyler devlete olan vergi borçlarını daha kolay ödeyebilmekte, böylece vergiden kaçınma önemli ölçüde azalmaktadır.

Sonuç olarak hkmetlerin, vatandaşlarına daha kaliteli bir yaşam sunmak için yapmak zorunda olduğu harcamalarını finanse etmenin en sağlıklı yolu olan vergi gelirlerini arttırabilmek için yapması gerekenler konusunda Őunlar nerilebilir: Vergi sistemlerinde yer alan indirim, istisna ve muafiyetler asgari düzeye indirilmeli, sık sık değişmeyen, dili ve içeriği basit, anlaşılır bir mevzuat oluşturulmalı, vergi kapasitesi arttırılmalı ve kayıtdışı ve kaçakçılık faaliyetlerini azaltmak için etkin bir denetim sistemi kurulmalı, idare yeniden yapılandırılmalı ve otomasyon hızlandırılmalı, vergi gelirleri düştükçe dolaylı vergilere ağırlık verilmek yerine dolaysız vergilere ağırlık verilmeli, vergiler tabana yayılmalı, vergilemede yatay ve dikey adalet prensiplerine ağırlık verilmeli ve bu çerçevede ücretliler üzerindeki vergi yükü, istihdam üzerindeki olumsuz etkileri de dikkate alınarak, hafifletilmeli, vergi oranlarının düşürülmeli böylece vergi gelirlerinin arttırılması benimsenmeli, toplumda vergi ahlakı ve alışkanlığı arttırılmalı, cezalar anlaşılabilir, kolaylıkla uygulanabilir ve caydırıcı olmalı ve devlet, ödenen vergilerin nerelere harcandığı konusunda Őeffaf bir Şekilde vatandaşına hesap verebilmelidir.

KAYNAKÇA

- AGUN, Bilge Hakan. *Avrupa Birliği Ülkelerinde Seçilmiş Vergi Uygulamaları ve Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Modeline Yaklaştırılması*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne 1997.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Fakültesi Yayın No: 137-1/9, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayii: Ankara 1980.
- AKTAN, Coşkun Can. “Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 203, Temmuz 1998, ss.41-45.
- ALPASLAN, Mustafa. *Türk Gelir Vergisi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Gelirin Tanım, Gelir Vergisi Düzenlemeleri ve Vergi Denetimi Etkinliği*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2003.
- ARIKAN, Zeynep. *1980 Sonrası Türk Vergi Politikasının Plan Hedefleri Açısından Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 1988.
- ARMAĞAN, Ramazan. “Gelir Vergisinde Ücretlerin Vergilendirilmesi ve sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi*, Y. 2006, C. 11, S. 2, ss.323-347.
- ARMAĞAN, Ramazan. “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Y.2007, C.12, S.3, ss.227-252.
- ATİLLA, Berrak. “Gelir Vergisi Sistemlerinde Yeni Yaklaşımlar”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 319, Mart 2008, ss.63-68.
- BAYKUL, Aylin. *Dolaysız Vergilerin AB’de ve Türkiye’de Uyumlaştırılması ve Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Karşılaştırılması*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2008.
- BİLİCİ, Nurettin. *Avrupa Birliği ve Türkiye*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012.

- BULUT, Mustafa ve Mefkûre Seda Çalışkan. “Gelirin Tanımlamasında Teori Tercihi: Kaynak Teorisine Karşı Net Artış Teorisi”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2008, Sayı:186
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20080612243.htm>
(17.04.2011).
- BULUT, Mustafa, Mefkûre Seda Çalışkan ve Ayça Arat. “Düz Vergi Sistemi”, *Vergi Dünyası*, Ağustos 2008, Sayı: 324.
- BUYUN, Taylan Cihan, *2000-2006 Dönemi Türk Vergi Politikası*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2008.
- DEMİR, İhsan Cemil. “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi C.X, S. I*, 2008, ss.275-297.
- EDİZDOĞAN, Nihat ve Ali Çelikkaya. *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Dora Yayınevi, Bursa 2010.
- EJDER, Haydar Lütfü. “Verginin Mali Amaçları ve Oransal Yapı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 158, Kasım 2001, ss.127-132.
- EKİNCİ, Filiz. “Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 2, S: 32, Nisan 2012, ss. 191–200.
- European Commission, *Taxation Trends in the European Union, Data for the EU Member States ,Iceland and Norway*, 2013 Edition,
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-13-001/EN/KS-DU-13-001-EN.PDF (08.05.2013).
- EYÜPGİLLER, S. Saygın. “Türk Gelir Vergisi Tarifeleri: Zaman İçindeki Gelişimi ve Bazı Tespitler”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 3, Mart 1993, ss.73-79.
- FERHATOĞLU, Emrah. “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, e-akademi, *Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*, S. 19, Eylül 2003 <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm>
(25.01.2011).

- GİRAY, Filiz. “Türk Gelir Vergisi Uygulamasında Vergi Tarifesinin Yapısı”, *Yaklaşım Dergisi*, S: 29, Nisan 1995, ss.91-94.
- GÖNÜL, Hasan Halil. “ABD Uygulamasında Gelir Vergisinin Doğuşu ve Gelirin Tanımı”, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 2007, ss.94-99.
- GÜNGÖR, Kamil. *AB’de Mali Yapı ve Tam Üyelik Öncesi Türkiye’nin Durumu*, Nobel Yayıncılık, Ankara 2011.
- GÜRDAL, Temel. *Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Rasyonel Vergileme Açısından Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2001.
- İŞİK, Nihat ve Efe Can Kılıç. “OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İİBF Dergisi*, Yıl:11, Sayı:17, Aralık 2009.
- İNAN, Mahmut. “Türkiye’de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci: 1946–1960 Dönemi”, *Maliye Dergisi*, Ocak-Haziran 2010, Sayı 158, ss.349-364.
- KALPALI, İrfan ve Ersan Öz. *AB’de Vergilendirme ve Hollanda Gümrük İdaresi*, 2005, <http://www.alomaliye.com/index.htm> (10.02.2011).
- MUTLU, Abdullah. *Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, T.C. MALİYE BAKANLIĞI Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara 2009.
- NADAROĞLU, Halil. *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayınevi, İstanbul 1998.
- ORTAÇ, Fevzi Rifat. “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması”, *Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 2/1999, ss.105-115.
- ÖNDER, Ali. *Türk Gelir Vergisinin İktisadi Açısından Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2006.
- ÖZ, Ersan ve Cemil Rakıcı. “Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Değerlendirilmesi”, *Çimento Müstahsilleri İşverenleri Sendikası CEİS Dergisi*, C:18, Y: 2004, ss.24-31.

- ÖZ, Ersan ve Tekin Akdemir. “ABD Vergi Sistemi”, *Vergi Sorunları*, Eylül 2002, Sayı:168 <http://www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/abd.doc> (21.10.2010).
- ÖZER, İlhan. *Gelir Vergisi Politikası*, Damga Matbaası, 1975.
- PEHLİVAN, Osman. *Kamu Maliyesi*, Derya Kitapevi, Trabzon 2009.
- RAKICI, Cemil. *Vergi Adaleti Açısından Türk Gelir Vergisi'nin Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir 2002.
- SARAÇOĞLU, Fatih. “1930-1939 Döneminde Vergi Politikası”, *Maliye Dergisi*, S: 157, Temmuz-Aralık 2009.
- SARILI, Mustafa Ali. *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara 2010.
- ŞAFAK, Mehmet. “Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Kasım 1988, Sayı: 87, ss.43-66.
- ŞEN, Hüseyin, İsa Sağbaş ve Abdullah Keskin. *Bütçe Açıkları ve Açık Finansman Politikası*, Ankara 2007.
- ŞENTÜRK, Suat Hayri. “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, *Çimento İşveren Dergisi*, Mart 2006, ss.16-25.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı; *Vergi(Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı)*, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: DPT: 2454, Temmuz 1996, (<http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik510.pdf>).
- TEKİN, Fazıl. *Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması*, Eskişehir 1978.
- TEKİR, Sabri. *Vergi Teorisi*, Akliselim Ofset Tesisleri, İzmir 1990.
- TUNCER, Selahattin. *Vergi Uygulamaları*, İstanbul 1982.
- TUNCER, Selahattin. *Vergi Uygulamaları*, İstanbul 1983.
- TURHAN, Salih. *Vergi Teorisi ve Politikası*, Der Yayınevi, İstanbul 1987.

- TÜRKAN, Ercan. *Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Yapısının Değerlendirilmesi*, yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ağustos 1994.
- TÜRKAY, İmdat. “Ücret Gelirlerine Uygulanacak Yeni Gelir Vergisi Tarifesi”, *İşveren Dergisi*, Eylül 2010, http://www.tisk.org.tr/isveren_sayfa.asp?yazi_id=2835&id=124 (03.10.2012).
- UYSAL, Mustafa Saim. “Gelir Vergisi Tarifesinde Yapılması Düşünülen Değişiklik Ne Getirmektedir?”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 47, Temmuz 1985, ss.50-53.
- UZUN, Ali Emin. *Türkiye’de Gelir Vergisi ve Gelir Dağılımı*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2007.
- ÜSTÜN, Ümit Süleyman. “Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XIV, Y. 2010, S. 2, ss.593-606.
- VURAL, İstiklal Yaşar. “Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri”, *Maliye Dergisi*, Sayı 158, Ocak-Haziran 2010, ss.179-200.
- YILDIZ, Habib. “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C:X, S.3-4, 2006, ss.549-569.
- YILMAZ, Gülay Akgül. “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, S.1, Cilt 21, 2006, ss.239-268.

İNTERNET KAYNAKLARI

- Almanya’da Gelir Vergisi; <http://www.expatsblog.com/en/guide/€pe/germany/928/income-tax-in-germany.html>, (25.01.2011).
- AB Uygulamaları Vergi Konseyi Gelir Vergisi Çalışma Grubu; *OECD Ülkelerindeki Gelir Vergisi Sistemleri*, <http://www.vergikonseyi.org.tr/dosYayinlar/sunum49.ppt>, (25.01.2011).
- Öngören Hukuk Bürosu; *Alman Hukuku Hakkında*, İstanbul, http://www.ongoren.av.tr/tr_de_2.php (25.01.2011).

<http://www.cfe-eutax.org/taxation/personal-income-tax/germany> (25.01.2011).

<http://www.taxrates.cc/> (25.01.2011).

<http://www.taxrates.cc/html/austria-tax-rates.html> (25.01.2011).

http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/TIES/Documents/GERMANY_2009_TIES.pdf (25.01.2011).

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/getcontents.do?mode=normal&kw1=checked&kw2=-&kw3=&coll=VERITY_BG+-+Personal+income+tax (15.07.2012).

<http://www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/bulgaria/bulgarian-income-tax/> (15.04.2011).

<http://bulgaria.angloinfo.com/> (15.04.2011).

<http://www.taxrates.cc/html/bulgaria-tax-rates.html> (15.04.2011).

<http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Bulgaria/Local%20Assets/Tax%20mini%20brochure/Bulgarian%20Taxes%202011.pdf> (15.04.2011).

<http://www.taxrates.cc/html/czech-republic-tax-rates.html> (15.07.2012).

<http://www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/czech-republic/czech-republic-income-tax/> (15.07.2012).

<http://www.taxrates.cc/html/czech-republic-tax-rates.html> (15.07.2012).

http://www.worldwide-tax.com/czech/czech_tax.asp (15.07.2012).

<http://www.ecb.europa.eu/> (23.07.2012).

<http://www.taxindenmark.com/article.31.html> (10.02.2011).

http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/TIES/Documents/DENMARK_2009_TIES.pdf (10.02.2011).

http://www.skm.dk/foreign/facts_and_figures/1602.html (10.02.2011).

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/Country_tables/DK.pdf (15.07.2012).

<https://www.nordisketax.net/main.asp?url=files/dan/eng/i07.asp&c=dan&l=eng&m=02> (15.07.2012).

<http://www.bechbruun.com/en/Expertise/Setting+up+in+Denmark/Tax+law/Personal+income+tax.htm> (10.02.2011).

<http://www.cfe-eutax.org/taxation/personal-income-tax/denmark> (10.02.2011).

<https://www.workindenmark.dk/Find%20information/Til%20arbejdstagere/Skatteregler/Personskat/Skattesatser.aspx> (10.02.2011).

<http://www.howtobooks.co.uk/property/france/income-tax.asp> (20.02.2011).

<http://www.joptimiz.com/Personal%20Income%20Tax%20in%20France.htm> (20.02.2011).

<http://goexpat.com/3en.aspx?sr=7> (20.02.2011).

<http://www.cfe-eutax.org/taxation/personal-income-tax/france> (20.02.2011).

<http://www.furleypage.co.uk/services-for-individuals/french-property/french-income-tax/> (20.02.2011).

<http://www.economywatch.com/tax/france/income.html> (20.02.2011).

<http://www.vizerehberi.com/uk/gelirvergisi.asp> (28.02.2011).

http://www.adviceguide.org.uk/index/life/tax/income_tax_rates.htm (28.02.2011).

<http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ic&id=1835> (28.02.2011).

http://www.studiolegalemetta.com/en/pdf/IRPEF_%2009.pdf (15.02.2011).

<http://www.globalpropertyguide.com/Epe/Italy/Taxes-and-Costs> (15.02.2011).

<http://www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/italy/italian-income-tax/> (15.02.2011).

<http://internationalliving.com/countries/italy/taxes/> (15.02.2011).

<http://www.taxrates.cc/html/italy-tax-rates.html> (15.07.2012).

<http://www.angloinfo.com/&prev=/search?q=italy+income+tax+rates&hl=tr&prmd=ivns&rurl> (15.02.2011).

http://www.itdh.com/engine.aspx?page=Itdh_Taxation (29.01.2011).

<http://www.kdpcr.cz/Data/files/pdf/The%20Effective%20Personal%20Income%20Tax%20Rate%20in%20the%20Czech%20Republic.pdf> (15.07.2012).

http://www.apeh.hu/&rurl=translate.google.com.tr&usg=ALkJrhiT_GsLK04FFdCftxdbbSIqwWILsA (29.01.2011).

<http://www.justlanded.com/english/Hungary/Hungary-Guide/Jobs/Taxation-in-Hungary> (29.01.2011).

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/getcontents.do?mode=normal&kw1=checked&kw2=-&kw3=-&coll=VERITY_HU+-+Personal+income+tax (15.07.2012).

<http://www.taxrates.cc/html/0911-hungary-2010-tax-law.html> (29.01.2011).

http://www.accaglobal.com/pubs/students/acca/exams/f6/past_papers/hun/f6hun_2008_dec_q.pdf (15.07.2011).

<http://www.cfe-eutax.org/taxation/personal-income-tax/hungary> (29.01.2011).

http://www.mfa.gov.hu/kulkepviselet/JP/en/en_gazdasagihirek/flatrate_income_tax.htm (29.01.2011).

<http://www.taxrates.cc/html/poland-tax-rates.html> (17.04.2011).

<http://www.studiocigliano.it/public/Poland.doc> (17.04.2011).

<http://www-3.unipv.it/websiep/wp/317.pdf> (15.07.2012).

http://www.paiz.gov.pl/polish_law/taxation/pit_2011 (17.04.2011).

http://www.worldwide-tax.com/poland/poland_tax.asp (17.04.2011).

http://www.propertysecrets.net/article/poland_property_how_tax_changes_in_poland_will_affect_spending_power/2133.html (17.04.2011).

<http://www.arisinvest.ro/en/investment-legal-framework/taxation/personal-income-tax/> (17.04.2011).

<http://www.capitaltaxconsulting.com/international-tax/romania/romanian-income-tax/> (17.04.2011).

KPMG's Individual Income Tax and Social Security Rate Survey 2010
www.kpmg.com (17.04.2011).

<http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm>
(14.04.2011).

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1345> (15.04.2011).

http://www.vergidegundem.com/Sirkuler.aspx?circular_id=2280 (15.04.2011).

<http://www.maligundem.com/gundem/haberdetay.asp?ID=328> (15.04.2011).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_9.xls.htm (20.09.2012).

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_10.xls.htm (20.09.2012).