

# TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN ARTAN ORANLILIK ÖZELLİĞİ

*Yrd. Doç. Dr. Hasan TÜRKAL\**  
*Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN\*\**

## ÖZET

*Vergi tarifeleri, vergilemede adaletin sağlanmasında en önemli araçlardan biridir. Özellikle, verginin mükelleflerden ödeme güçlerine göre alınmasının gerektiği görüşünün ortaya çıkmasıyla, artan oranlılığa olan ilgi artmıştır.*

*Bu çalışma kapsamında, artan oranlı vergi tarifelerinin vergi ödeme gücü açısından önemi üzerinde durulacak ve Türk Gelir Vergisi tarifesinin tarihî süreç içindeki durumu incelenerek değerlendirme yapılacaktır.*

**ANAHTAR KELİMELEER:** *Türk Gelir Vergisi, vergi tarifesi, vergi oranı, artan oranlılık.*

## PROGRESSIVITY FEATURE OF THE TURKISH INCOME TAX TARIFF

### ABSTRACT

*Tax tariffs is one of the most important tools in providing tax equity. Especially, the interest about the issue of the progressively proportionality of tax tariffs has increased with the emergence of the opinion that taxes should be taken by taxpayers according to their ability to pay.*

*In this study, the importance of progressive tax tariffs for the ability to pay will be examined and Turkish Income Tax tariff will be analyzed within the historical process.*

**KEYWORDS:** *Turkish Income Tax, tax tariff, tax rate, progressive tax tariffs.*

---

\* Harran Üniversitesi İİBF. Maliye Bölümü.

\*\* Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

## GİRİŞ

Vergi tarifeleri, devletin ihtiyaç duyduğu vergilerin toplanmasında olduğu kadar, bireylerin vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesinde de kullanılan vergilemede adaletin sağlanmasında en önemli araçlardan biridir.

Vergi oran ve tarifeleri, geçmişten günümüze kadar hep tartışıla gelmiştir. Verginin geçmişinde, artan oranlı vergileme yönteminin çok ilgi gördüğü anlaşılmaktadır. Özellikle, verginin mükelleflerden ödeme güçlerine göre alınmasının gerektiği görüşünün ortaya çıkmasıyla, artan oranlılığa olan ilgi artmıştır.

Günümüzde artan oranlı vergi tarifeleri, vergilemenin eşitlik ve ödeme gücü gibi iki önemli ilkesinin gerçekleştirilmesinde önemli fonksiyon görmektedir. Ayrıca, vergileme yoluyla eşitlik sağlamanın da önemli aracı durumundadır.

Bu çalışma kapsamında, artan oranlı vergi tarifelerinin vergi ödeme gücü açısından önemi incelenerek, bu konuda Türk Gelir Vergisi tarifesi analiz edilmeye çalışılacaktır.

## I. ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİ

### A. GENEL OLARAK

Vergi tarifesi, ödenecek olan vergi tutarının saptanabilmesi için, vergi matrahına uygulanacak olan oran veya ölçüler olarak tanımlanabilir<sup>1</sup>. Vergi adaletinin ve verginin sosyo-ekonomik fonksiyonlarının gerçekleştirilebilmesi için, nasıl bir tarifenin düzenlenmesi gerektiği sorunu, hem teoride, hem de pratikte sıkça tartışılmaktadır<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2009, s. 236; Bkz. BULUTOĞLU Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1976, s. 250-251; Advalorem vergilerde vergi matrahı değer olarak ifade edilmekte ve vergi alacağının hesaplanması için, bir veya birden fazla oran uygulanmaktadır. Birden fazla vergi oranı olması halinde, bu oranları gösteren tabloya *vergi tarifesi* denilmektedir. Vergi tarifeleri, daha çok artan oranlı vergilerde söz konusu olmaktadır. Bkz: DEĞER Nuri, "Vergi Projelerinin Hazırlanması ve Gelir İdaresinin Örgütlenmesi Üzerine", **Maliye Yazıları**, S. 38, Ocak-Mart 1993, s. 24.

<sup>2</sup> "Tarife eşit oranlı mı yoksa artan oranlı mı olmalıdır? Eşit oranlı olacaksa hangi büyüklükte olmalıdır? Artan oranlı olacaksa, yükseklik farkı, uzunluk farkı, yükselme oranı, dilim sayısı, en düşük ve en yüksek oranların düzeyi, ortalama ve marjinal oranların düzeyi, diklik nasıl olacaktır? Uygulama açısından dilim usulü artan oranlılık mı seçilmelidir?" Bkz. AKDOĞAN, s. 236.

Vergi tarifeleri; tek oranlı, artan oranlı veya azalan oranlı şekilde düzenlenebilir. Artan oranlı vergi tarifeleri en genel anlamıyla, matrah yükseldikçe uygulanan vergi oranının da yükseldiği tarife çeşididir<sup>3</sup>.

Matrah arttıkça ortalama vergi oranının da yükseldiği tarife, artan oranlı (müterakki) vergi tarifesi olarak nitelendirilmektedir<sup>4</sup>. Artan oranlılık, "verginin, matrahın hiç olmazsa belirli bir noktasına kadar matrahtan daha hızlı artması olayıdır"<sup>5</sup>. Artan oranlı tarife bu özelliği sayesinde, vergide adaletin bir gereği olan yatay ve dikey adalet ilkelerini gerçekleştirmede önemli fonksiyon görmektedir<sup>6</sup>.

Artan oranlı vergi tarifeleri; sınıf usulü, dilim usulü, gizli ve tersine artan oranlı şekillerde tasnif edilebilmektedir<sup>7</sup>.

Artan oranlılığın aleyhinde görüşler de bulunmaktadır. Bu görüşler şu şekilde özetlenebilir<sup>8</sup>: Liberal düşünceye göre, piyasa mekanizması zaten

<sup>3</sup> BİLİCİ Nurettin/BİLİCİ Adem, **Kamu Maliyesi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 157.

<sup>4</sup> TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s. 55; Bkz. ŞENER Orhan, **Kamu Ekonomisi**, Beta Yayınları, İstanbul 1996, s. 232-237.

<sup>5</sup> NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayıncılık, İstanbul 1998, s. 257-261.

<sup>6</sup> YILMAZ Gülay Akgül, "Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi", **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, 2006, C. XXI, S. 1, s. 242.

<sup>7</sup> **Sınıf Usulü Artan Oranlılık**: Vergi konusu gelire tekabül eden dilim yükseldikçe, tüm matraha uygulanan oran da yükselmektedir.

**Dilim Usulü Artan Oranlılık**: Matrahtaki belirli dilimler için, o dilime mahsus vergi oranları uygulanmaktadır. Ülkemizdeki gelir vergisi tarifesi, dilim usulü artan oranlılığa sahiptir. İki şekli bulunmaktadır:

1. **Sınırlı Artan Oranlılık**: Matrahın belirli bir seviyesinden sonra tarife düz oranlılığa dönüşmektedir.

2. **Sınırsız Artan Oranlılık**: Matrahtaki son dilime % 100 oran uygulanmaktadır.

**Gizli Artan Oranlılık**: Bir tarife olmamakla birlikte, "nominal vergi oranı yerine, reel oran" dikkate almayı ifade etmektedir.

**Tersine Artan Oranlılık**: Bir vergi tarifesi olmamakla birlikte, toplam gelir seviyesiyle, katlanılan nihai vergi yükü karşılaştırılarak kurulan ilişkiyi belirtmektedir. Daha çok gider vergilerinde görülmektedir. Bkz: AKDOĞAN, s. 238-246; BİLİCİ – BİLİCİ, s. 157-159.

gelir dağılımında adaleti sağladığından, artan oranlılığa gerek yoktur. Artan oranlı vergi tarifesi, keyfi nitelikte bir tarifiedir ve ödeme gücü ilkesine tam uygun bir şekilde uygulanamamaktadır. Ayrıca artan oranlılık teşebbüs arzusunun kırıp tasarruf düzeyinin düşük gerçekleşmesine sebep olur. Artan oranlılığın derecesine göre işletmelerin maliyetleri, dolayısıyla rekabet gücü etkilenebilir. Bütün bunlara ilaveten, dik ve sert yapıya sahip bir artan oranlı tarife, vergiden kaçınma ve kaçırmaya yol açabilir ve vergi ahlakı bakımından olumsuz sonuçlar doğurabilir niteliktedir.

Artan oranlı vergileme ekonomik etkinliği bozmakta ve ekonomik refahın düşmesine yol açmaktadır. Zira, bireylerin iktisadi davranışlarına yön veren ekonomik teşvik edici unsurları azaltmaktadır. Artan oranlı gelir vergileri, üretim faktörlerinin iktisadi hasıladan aldıkları ücret, faiz, rant ve kar gelirlerinin azalmasına yol açmakta ve daha çok gelir kazananın oransal olarak daha fazla vergi ödemesine yol açmaktadır. Bu durum, iktisadi hasılanın arttırılamamasına hatta azalmasına yol açabilmektedir. Artan oranlı vergileme kişilerin iktisadi davranışlarının olumsuz etkilenmesine; çalışma, tasarruf, yatırım ve girişim eğiliminin azalmasına; böylece ekonomik etkinliğin azalmasına ve büyüme hızının düşmesine yol açabilmektedir. Artan oranlı vergiler, bilhassa enflasyonist dönemlerde, pozitif reel mali sürüklenme olgusuyla siyasi iradenin inisiyatifi olmaksızın vatandaşların vergilendirilmesine, demokratik yönetim ve denetim sisteminin aşınmasına yol açmaktadır<sup>9</sup>.

Artan oranlı vergileme, bilhassa yüksek gelir grupları açısından, ikame etkisinin varlığı nedeniyle kaynak dağılımına müdahale ettiği ve refah kaybına neden olduğu için eleştirilmektedir. Ancak, vergi adaletinin

---

<sup>8</sup> TEKİN Fazıl, **Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, Eskişehir 1978, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, s. 32-33; ERDEM Metin/ŞENYÜZ Doğan/TATLIOĞLU İsmail, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa 2006, s. 118; EKİCİ M. Sena, **Kamu Maliyesi**, Şanlıurfa 1996, s. 72.

<sup>9</sup> KARAYILMAZLAR Ekrem/GÜRAN M. Cahit, "Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz" **AÜ SBF Dergisi**, 2005, s. 156-157, [http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/60/2/6\\_ekrem\\_karayilmazlar\\_mehmet\\_cahit\\_guran.pdf](http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/60/2/6_ekrem_karayilmazlar_mehmet_cahit_guran.pdf), 6.8.2012.

<sup>9</sup> AKDOĞAN, s. 238.

sağlanabilmesi açısından sahip olduğu üstünlükler dolayısıyla kapitalizmin aşırılıklarını sınırlandıran bir müessesese olarak da görülmektedir<sup>10</sup>.

Ancak artan oranlılığın faydalarının sakıncalarından daha çok olduğu söylenebilir. Artan oranlı vergilerin vergi adaletini daha etkin bir şekilde sağlamaya yönelik bir uygulama olduğu belirtilmektedir<sup>11</sup>. Bu tarife yapısının lehindeki görüşler şu şekilde belirtilebilir: Artan oranlı tarife yapısı, tek oranlı vergilemenin sakıncalarını giderici ve vergi adaletini gerçekleştirmeye niteliklidir. Sahip olunan kaynaklar yükseldikçe vergi ödeme gücü de artan oranlı olarak yükseleceği için artan oranlı vergi tarifeleri adaleti gerçekleştirmeye daha uygun yapıdadır. Ayrıca bu tarife yapısına sahip vergiler, dolaylı vergilerin olumsuz etkilerini de gidermede olumlu niteliğe sahiptir. Toplumdaki gelir ve servet dağılımındaki eşitsizliği gidermeye de yardımcı olmaktadır. Artan oranlı vergiler, konjonktürel dalgalanmalarda otomatik düzenleyici özelliğe sahiptir<sup>12</sup>.

Vergi tarifelerinin nasıl belirleneceği konusunda kesin ölçüler bulunmamaktadır. Her ülke kendi şartları çerçevesinde vergi tarifelerini belirlemektedir. Nitekim doktrinde de bu husus artan oranlı vergi tarifelerinin düzenlenmesi konusunda şu şekilde belirtilmektedir: Artan oranlı gelir vergisi tarifesi, “genellikle, ülkelerin sosyal adalet konusundaki değer yargılarına, vergileme ile kamu ekonomisinin temel fonksiyonlarını gerçekleştirme çabalarına ve kamu harcamalarının etkin finansmanı gibi nedenlere bağlı olarak biçimlenmektedir”<sup>13</sup>. Yine artan oranlılığın boyutunun günün malî, sosyal ve ekonomik şartlarına bağlı olarak yasama organı tarafından belirlendiği vurgulanmakta ve bu konuda bir keyfilik ya da belirsizliğin bulunmadığı belirtilmektedir<sup>14</sup>.

<sup>10</sup> SARIOĞLU Fatih, “Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık”, **GÜ İİBF Dergisi**, 1/2002, s. 220.

<sup>11</sup> AKDOĞAN, s. 238.

<sup>12</sup> Bkz: AKDOĞAN s. 238-239; BATIREL Ömer Faruk, **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yay. ve Yard. Vakfı, İstanbul 1976, s. 98-99; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 117.

<sup>13</sup> ŞENER, s. 232.

<sup>14</sup> AKDOĞAN, s. 239-240.

## B. ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİNİN VERGİ ÖDEME GÜCÜ AÇISINDAN ÖNEMİ

### a. Vergi Adaleti ve Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri

Vergilemede adalet ve eşitlik ilkeleri aynı şeyi ifade ediyor gibi görünse de, farklı anlamlarda iyi ayrı kavramdır. Vergi adaletinin sağlanabilmesi için, eşitlik ilkesinin de uygulanması gerekmektedir. Aynı şartlara ve aynı gelire sahip iki mükellefin aynı tutarda vergi ödememesi ne kadar adil değilse; farklı şartlara ve farklı gelire sahip iki mükellefin aynı tutarda vergi ödemeleri de vergi eşitliğine ve vergi adaletine aykırılık oluşturmaktadır<sup>15</sup>.

Vergilemede adalet, “vergi mükelleflerinin ödedikleri vergiler sebebiyle katlandıkları fedakarlıkta eşitlik sağlanması”dır. Fedakârlık ise, eşit mutlak, eşit oransal ve eşit marjinal fedakarlık olmak üzere üçe ayrılmaktadır<sup>16</sup>: Eşit mutlak fedakârlıkta, vergi mükellefleri ödedikleri vergi dolayısıyla aynı mutlak faydadan mahrum kalmaktadır. Eşit oransal fedakârlıkta, vergi mükellefleri arasında vergi yükü dağıtılırken vazgeçilen faydalarda oransal eşitlik sağlanmaktadır. Eşit marjinal fedakârlıkta ise vergi mükellefleri ödedikleri son birim vergi dolayısıyla aynı fedakârlığa katlanmaktadır.

Aynı durumda bulunan kimselerin aynı vergilendirilmesiyle yatay eşitlik; farklı durumlarda bulunan kimselerin farklı vergilendirilmesiyle de dikey eşitlik sağlanabilecektir<sup>17</sup>.

Vergi adaleti, “vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılması” olarak tanımlanmaktadır. Adil bir vergi sisteminin gerçekleştirilebilmesi için ileri sürülen birçok yaklaşımdan en önemlileri, fayda (yarar) ve ödeme gücü yaklaşımlarıdır<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> (TÜZÜN) ÇELİK Binnur, **Vergilemede Müdahale İlkesi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2001, s.18; “Genellikle adalet prensibi diye adlandırılan bu kural (vergilemede eşitlik kuralı), gerçekte vergi yükünün dağıtımı anlamında «âdalet – equity» değil, iktisadî anlamda bir «eşitlik - equality»nin gerçekleşmesini amaçlar.Çünkü Smieth’in ileri sürdüğü bu ilkeye göre fertlerin devlet himayesi altında sağladıkları gelir ile oranlı olarak vergi ödemeleri gerekir”. TURHAN, s. 191.

<sup>16</sup> TÜRK İsmail, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara 1992, s.156

<sup>17</sup> HANCOCK Dora, **Taxation Policy & Practice**, London 1996, International Thomsan Business Press, s. 49.

<sup>18</sup> YERELİ Ahmet Burçin/ATA Ahmet Yılmaz, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, S. 161, Temmuz -Aralık 2011, s. 24.

Vergilemede fayda yaklaşımına göre vergi mükellefleri, kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri faydaya göre vergi ödemelidir<sup>19</sup>. Piyasa kurallarına göre vergi yükü dağıtılacaktır. Vergi adaleti de ancak kişilerin belirli bir kamusal mal ve hizmeti kullanmalarıyla elde ettikleri fayda karşılığında vergi ödemeleri suretiyle sağlanacaktır. Bazı kişilerin elde ettikleri kamusal faydanın bedelini başkalarına ödemeleri sonucunda ise adaletsizlik ortaya çıkacaktır<sup>20</sup>.

Fayda vergilemesinde devlet, tam kamusal mal ve hizmetlerin yanı sıra sunmuş olduğu yarı kamusal mal ve hizmetleri, faydaları bölünebildikleri için kısmen fiyatlandırılabilir<sup>21</sup>.

### **b.Vergi Ödeme Gücü**

Vergi ödeme gücü ilkesi, vergi ödeme gücü aynı olan kimselerin aynı işleme tabi olmalarını ve farklı olanların da sahip oldukları vergi ödeme gücüne göre farklı işlemlere tabi olmalarını gerektirmektedir. Aynı ödeme gücüne sahip kişilerin aynı vergi yükümlülüğüne tabi olmaları “yatay adalet”; daha fazla ödeme gücüne sahip kişilerin, daha az ödeme gücüne sahip olanlardan daha çok vergi ödemeleri de “dikey adalet” kavramları ile ifade edilmektedir.

Vergi ödeme gücü ise, bireylerin kendilerini ve ailelerini geçindirebilecekleri gelirlerinden fazla olan kısmı olarak tanımlanmaktadır<sup>22</sup>.

Vergi ödeme gücü ilkesinin vergi uygulaması yönünden daha adil olduğu görüşü hâkimdir<sup>23</sup>. Verginin ödeme gücüne göre alınmasıyla, vergi

<sup>19</sup> MUSGRAVE Richard Abel/MUSGRAVE Peggy, **Public Finance in Theory and Practice**, McGraw Hill Book Company, New York 1989, s. 219 ; HINES James R. Jr., “What is Benefit Taxation?”, **Journal of Public Economics**, 75, 2000, 483; BULUTOĞLU Kenan, **Kamu Maliyesine Giriş – Devletin Ekonomik Kuramı**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998, s. 417; YERELİ/ATA, s. 24-25.

<sup>20</sup> YERELİ/ATA, s. 25.

<sup>21</sup> BUCHANAN James M./FLOWERS Marilyn, (Çev. ÖZGEN Ferhat B.), “Mali Sürece İlişkin Kuralların İyileştirilmesi Amacıyla Vergi ve Harcama Yetkilerinin Çerçevesinin Belirlenmesi”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl 37, Sayı 11, Kasım 2000, s. 59.

<sup>22</sup> AKDOĞAN, s. 217; AYDIN Selda, “Vergi Uygulamasında Yararlanma İlkesi ve Ödeme Gücü İlkesinin Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları**, S. 128, Mayıs 1999, s. 22; Bkz. ŞENER, s. 213-223.

<sup>23</sup> AKDOĞAN, s. 217; AYDIN, s. 12.

yükü adil ve mükellefleri güç durumunda bırakmayacak şekilde dağıtılmaya çalışılmaktadır<sup>24</sup>.

### **c. Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmak Açısından Yararlanılan Teknikler**

Vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılabilmesi için, bireylerin insanca yaşayabilmelerine ancak yetecek kadarki mali güçlerinden vergi alınmaması gerekmektedir<sup>25</sup>. Vergi ödeme gücünü tam olarak saptayabilmek ise mümkün değildir. Ancak günümüzde bazı teknik ve araçlarla vergi ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmaktadır. Bilhassa gelir vergisi açısından etkili olan bu teknik veya araçlar arasında en az geçim indirimi uygulaması, artan oranlı vergi tarifeleri, ayırma ilkesi ile istisna ve muafiyetler sayılabilir<sup>26</sup>. Çalışma kapsamında artan oranlı vergi tarifeleri incelendiğinden, diğer teknik ve araçlar üzerinde durulmayacaktır.

### **d. Vergi Ödeme Gücü Açısından Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Önemi**

Vergi tarifeleri, devletin ihtiyaç duyduğu vergilerin toplanmasında olduğu kadar, bireylerin vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesinde de kullanılan, vergilemede adaletin sağlanmasında etkili olan en önemli araçlardan biridir. Vergileme sistemi, hem hazinenin gerek duyduğu kadar vergi toplayabilecek ve bu arada bireyler arasında adaletli davranabilecek bir vergi tarifesine sahip olmalıdır<sup>27</sup>.

Bir vergi sistemi, kamu harcamalarının yükünü topluma adil şekilde dağıtacak ve verginin toplum üzerindeki olumsuz etkisini, en aza indirecek şekilde tesis edilmelidir. Bu amacın sağlanabilmesi için, vergilemede adalet ve ödeme gücü; eşitlik ve genellik; verimlilik ve etkinlik ile belirlilik ve açıklık ilkelerinin gerçekleştirilmesi gerekir<sup>28</sup>.

<sup>24</sup> AKDOĞAN, s. 217. Bkz. LANG Joachim, (Çev. BAŞARAN Funda), "Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri", XII. Maliye Sempozyumu'nda Sunulan Tebliğ, Bodrum 1998, s. 6-15.

<sup>25</sup> AKDOĞAN Abdurrahman, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayını, Ankara 1980, s. 1.

<sup>26</sup> AKDOĞAN, s. 225-253; BİLİCİ/BİLİCİ, s. 155.

<sup>27</sup> KORKUSUZ Mehmet, "Gelir Vergisi Tevkifat Oranlarının Yeniden Belirlenmesi İhtiyacı", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 287, 1 Ocak 1999, s. 28.

<sup>28</sup> Bu bakımdan vergi sisteminin yalnızca vergi ödeme gücü ilkesine dayandırılması ve diğer ilkelerin göz ardı edilmesi bir eksiklik oluşturacaktır. Bkz: GEDİKLİ Bülent,



Vergilemede ekonomik etkinlik ilkesi ile vergi sisteminin, kişi başına üretimi azamileştirecek, kalkınma hızının mümkün olan en yüksek seviyede gerçekleşmesini kolaylaştıracak, aşırı vergi yükünü önleyecek ve reel gelir artışını sağlayacak ekonomik davranışları teşvik edecek bir niteliğe sahip olması amaçlanmaktadır. Bu ilkeye göre vergiler, iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetleri teşvik etmeli, verimli olmayan faaliyetleri ise caydırmalıdır<sup>29</sup>.

Vergileme sonucunda kişisel davranışlarda herhangi bir değişiklik meydana gelmiyorsa, aşırı bir vergi yükü ve ekonomik etkinsizlik söz konusu olmayacaktır. Mükellefler üzerindeki yükü en aza indiren ve davranışlarını en az seviyede değiştiren bir vergi sistemi ekonomik olarak etkindir. Artan oranlı vergiler ise ekonomik faaliyetleri etkileyebilmektedir<sup>30</sup>

Vergi ödeme gücüne göre vergi alınmış olması için, bireylerin gelir dilimlerine göre, gittikçe artan oranlarda vergi alınması gerekir<sup>31</sup>.

Artan oranlılık, vergi ödeme gücünün gerçekleştirilmesi için başvuru araçlarından birisidir ve iki anlamda kullanılmaktadır<sup>32</sup>; bunlardan biri, daha kapsamlı olup, ekonomik ve sosyal bir niteliğe sahiptir. Buna göre artan oranlılık, yükümlülerin toplu vergi ödeme güçleri dikkate alınarak, artan oranlarda vergilendirilmeleridir. Diğeri ise, daha özel ve çok teknik bir kavramdır ve buna göre artan oranlılık, matrah arttıkça vergi oranının da yükselmesini ifade etmektedir.

Vergi oranlarının, tarifinin ilk basamaklarında düşük olarak belirlenmesi ve basamakların geniş miktarlara göre düzenlenmesi ve bunlara karşın son basamaklarda oranların yükseltilerek marjinal ve ortalama oranların yükseltilmesi, vergi adaletini sağlamada etkili olacaktır. Artan oranlı tarifeye göre alınan vergiler, aslında marjinal fayda teorisinden doğmuştur. Buna göre, insanın servet ve geliri arttıkça, bunların son

---

“Vergi Sistemimizin Parametrelerine Genel Bir Bakış”, **Vergi Dünyası**, S. 182, Ekim 1996, s. 46-47.

<sup>29</sup> GÖKBUNAR Ali Rıza, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:1998, S:4 s.177-201 s.183

<sup>30</sup> KARAYILMAZLAR Ekrem, “Artan Oranlı Gelir Vergisine Karşı Düz Oranlı Gelir Vergisi” **Piyasa**, Güz 2004, Sayı:12, s. 96-97.

<sup>31</sup> BOZKURT Hamit, “Gelir Vergisi Tarifesi ve Verginin Ödenmesi”, **Sayıştay Mali Hukuk**, S. 49, Mart 1978, s. 51.

<sup>32</sup> TEKİN, s. 7.

birimlerine verdikleri değer de o kadar azalır<sup>33</sup>. Dolayısıyla, fedakârlık için geliri fazla olandan daha yüksek oranda vergi almak gerekir. Gelir vergisi ile veraset ve intikal vergileri, artan oranlılığın uygulandığı vergilerin başında gelmektedir<sup>34</sup>.

## II. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN İNCELENMESİ

### A. YAPISAL NİTELİĞİ İTİBARIYLA TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

#### a. 1980 Yılı Öncesi

Türkiye’de 1949 ve 1950 yıllarında yapılan düzenlemelerle, 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunu ve 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu’nu kabul edilmiştir. Yapılan bu kanunî düzenlemeler cumhuriyet tarihinin en önemli vergi reformu olarak kabul edilmekte ve bu suretle çağdaş vergiciliğe geçildiği vurgulanmaktadır<sup>35</sup>.

Getirilen vergi sistemi, tarım kazançları dışında bütün gelir ve kazanç kaynaklarını vergilendiren, çağdaş bir vergi sistemiydi. Ancak, atılan bu temel yıllar geçtikçe geliştirilememiştir. Vergi oranları giderek artırılmıştır. Asgari geçim indirimi geliştirilmemiş, aksine kaldırılmıştır. Vergi ödeme gücü yüksek olan menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin bazı kazançları vergi dışı bırakılmıştır<sup>36</sup>.

9 Haziran 1949 tarihinde, 7228 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu’nda gelir vergisi artan oranlı bir tarifeye sahipti. Tarife yedi dilimden oluşuyordu. Vergi tarifesi, Kanunun 99. maddesinde şu şekilde düzenlenmekteydi:

<sup>33</sup> AKDOĞAN, s. 239.

<sup>34</sup> ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 127.

<sup>35</sup> ÖNCEL Muallâ/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s. 10, 229; DOĞAN Hasan, “Vergi Düzenimiz Yeniden Ele Alınacaksa”, **Mükellefin Dergisi**, S. 79, Temmuz 1999, s. 7.

<sup>36</sup> DOĞAN, s. 7-8.

	Gelir Dilimleri	Verginin Nispeti %
İlk	2 500 lira için	15
Sonra gelen	5 000 lira için	20
Sonra gelen	10 000 lira için	25
Sonra gelen	20 000 lira için	30
Sonra gelen	20 000 lira için	35
Sonra gelen	20 000 lira için	40
Sonra gelen	22 500 lira için	45
100000 lira ve daha fazla matrahlara % 35 nispeti uygulanır.		

1958’de dilim sayısı 10’a çıkartılmıştır. Türk vergi sisteminde, 1950 yılından sonra en kapsamlı değişiklikler, 1960 ve 1980 yıllarında yapılmıştır. Alt gelir diliminin vergi oranı düşürülmüş, üst gelir diliminin vergi oranı ise yükseltilmiştir. 1963 yılında yapılan bu düzenlemelerden sonra, 1980 yılına kadar gelir vergisi oranlarında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır<sup>37</sup>.

1980 Yılına Kadar Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi <sup>38</sup>		
	Dilimler (TL)	Oranlar (%)
İlk dilim	2.500	10
Sonra gelen	2.500	15
Sonra gelen	5.000	20
Sonra gelen	15.000	25
Sonra gelen	30.000	30
Sonra gelen	60.000	45
Sonra gelen	150.000	55
Sonra gelen	225.000	60
Sonra gelen	255.000	65
Sonra gelen	285.000	68
1.000.000 ve fazlası	-	60

<sup>37</sup> SELİM Raziye/ŞENESEN Ümit, “Gelir Vergisinin 1960’dan Sonra Türkiye Kişisel Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi”, *İktisat İşletme ve Finans*, S. 158, Mayıs 1999, s. 34; NEMLİ Arif, *Kamu Maliyesi*, İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Yayınları, İstanbul 1979, s. 162; İlgili dönemdeki vergi tarifeleri ve yapılan değişiklikler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: YILMAZ, s. 257 vd.

<sup>38</sup> 202 sayılı Kanun, Resmi Gazete (RG), 28.02.1963, S. 11343.

**b. 1980 Yılı Sonrası**

1980 sonrasında, ekonomi politikasındaki değişikliklere paralel olarak vergi sisteminde de büyük boyutta değişiklikler yapılmıştır. Bu dönemde, tasarruf eğiliminin yüksek olduğu varsayılan yüksek gelirli kesimin vergi yükü azaltılarak, bunlar vasıtasıyla özel yatırımların desteklenmesi ve böylece kamu yatırımlarını geriletici politikaların telafisi, vergi politikasının en öncelikli amaçlarından biriydi. Ayrıca, gelir ve kurumlar vergisinde istisna ve muafiyetlerin kapsamı genişletilmiştir. Yapılan değişikliklerle gelir vergisi, gerçek usulde toplanan bir vergi olmaktan büyük ölçüde uzaklaşmıştır<sup>39</sup>.

Gelir vergisi dilimleri ve oranlarında yapılan düzenlemeler de, vergi sistemindeki düzenlemelerin bir uzantısı olarak gerçekleşmiştir. Enflasyon nedeniyle aşınmış bulunan 1980 öncesi gelir dilimlerinin ilk onu, 1981 yılında birinci gelir dilimini oluşturmuştur. Gelir vergisi tarifesi, hesaplama kolaylığı sağlayacak şekilde düzenlenmiştir. 1980 yılı öncesi vergi tarifelerinden farklı olarak, her dilim içerisinde, daha önceki dilimlerle ilgili oranlara göre hesaplanan vergi tutarı belirtildiğinden, verginin hesaplanması daha kolaylaşmış ve basitleşmiştir<sup>40</sup>.

1981-1985 yılları arasında gelir dilimleri sabit tutularak marjinal vergi oranları düşürülmüştür. 1981 yılı gelirlerine uygulanan tarifedeki dilim sayısı altıya indirilmiş, ilk dilime uygulanan oran % 40'a, son dilime uygulanan oran % 75'e yükseltilmiştir. 25.000.000 lirayı aşan gelirler için % 66 oranı uygulanmıştır<sup>41</sup>.

<sup>39</sup> SELİM/ŞENESEN, s. 34.

<sup>40</sup> AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Ankara 1996, s. 20; "Artan oranlı tarifeyi **kümülatif tarife** biçimine dönüştürerek ifade etmek de mümkündür. Bundan amaç, vergiyi hesaplarken kolaylık sağlamaktır. Dilimli tarifede matrahın tamamını vergilendirebilmek için matrahın yüksekliğine bağlı olarak birden fazla hesaplama yapmak gerekirken, kümülatif olarak düzenlemelerde matraha ilişkin en fazla iki hesaplama yapılarak vergi bulunur" ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 126.

<sup>41</sup> YILMAZ, s. 258.

<b>1981 Yılı Gelirleri İçin Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi<sup>42</sup></b>						
1.000.000	liraya kadar					<b>% 40</b>
3.000.000	liranın	1.000.000	lirası için	400.000	lira, fazlası	<b>% 45</b>
5.000.000	liranın	3.000.000	lirası için	1.300.000	lira, fazlası	<b>% 50</b>
10.000.000	liranın	5.000.000	lirası için	2.300.000	lira, fazlası	<b>% 60</b>
15.000.000	Liranın	10.000.000	lirası için	5.300.000	lira, fazlası	<b>% 70</b>
25.000.000	Liranın	15.000.000	lirası için	8.800.000	lira, fazlası	<b>% 75</b>
25.000.000	liradan fazlasının	25.000.000	lirası için	16.300.000	lira, fazlası	<b>% 66</b>
nispetinde vergilendirilir.						

1982 yılı gelirlerine uygulanacak tarifede oran değişikliğine gidilmiş oranlar azaltılmıştır:

<b>1982 Yılı Gelirleri İçin Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi<sup>43</sup></b>						
1.000.000	liraya kadar					<b>% 25</b>
3.000.000	liranın	1.000.000	lirası için	250.000	lira, fazlası	<b>% 30</b>
5.000.000	liranın	3.000.000	lirası için	850.000	lira, fazlası	<b>% 38</b>
10.000.000	liranın	5.000.000	lirası için	1.610.000	lira, fazlası	<b>% 48</b>
15.000.000	liranın	10.000.000	lirası için	4.010.000	lira, fazlası	<b>% 58</b>
25.000.000	liranın	15.000.000	lirası için	6.910.000	lira, fazlası	<b>% 63</b>
25.000.000	liradan fazlasının	25.000.000	lirası için	13.210.000	lira, fazlası	<b>% 55</b>
nispetinde vergilendirilir.						

1986 yılında ise gelir dilimleri genişletilerek, üst gelir gruplarının marjinal vergi oranları düşürülürken, alt gelir marjinal vergi oranları sabit

<sup>42</sup> 2361 sayılı Kanun, RG, 27.12.1980, S. 17203.

<sup>43</sup> 2574 sayılı Kanun, RG, 05.01.1982, S. 17565.

birakılmıştır<sup>44</sup>. 1985 yılına kadar uygulanan belli seviyeyi aşan gelirler için son dilime uygulanan orandan daha düşük oran uygulamasına 1986 yılından itibaren son verilmiştir<sup>45</sup>.

<b>1986 Yılı Gelirleri İçin Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi<sup>46</sup></b>						
3.000.000	liraya kadar					<b>% 25</b>
6.000.000	liranın	3.000.000	lirası için	750.000	lira, fazlası	<b>% 30</b>
12.000.000	liranın	6.000.000	lirası için	1.650.000	lira, fazlası	<b>% 35</b>
0						
24.000.000	liranın	12.000.000	lirası için	3.750.000	lira, fazlası	<b>% 40</b>
0		0				
48.000.000	liranın	24.000.000	lirası için	8.550.000	lira, fazlası	<b>% 45</b>
0		0				
48.000.000	liradan	48.000.000	lirası için	19.350.000	lira, fazlası	<b>% 50</b>
0	fazlasının	0		0	fazlası	
Nispetinde vergilendirilir						

Daha sonra yapılan düzenlemeyle, 1994 yılı için geçerli gelir vergisi tarifesinde dilim sayısı bir artırılarak altıya çıkarılmış, oranlar % 25 ile % 55 arasında düzenlenmiştir.

<b>1994 Yılı Gelirleri İçin Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi<sup>47</sup> ( x milyon TL)</b>						
75	liraya kadar					<b>% 25</b>
150	liranın	75	lirası için	18,75	lira, fazlası	<b>% 30</b>
300	liranın	150	lirası için	41,25	lira, fazlası	<b>% 35</b>
600	liranın	300	lirası için	93,75	lira, fazlası	<b>% 40</b>
1.200	Liranın	600	lirası için	213,75	lira, fazlası	<b>% 45</b>
2.400	Liranın	1.200	lirası için	483,75	lira, fazlası	<b>% 50</b>
2.400	liradan fazlasının	2.400	lirası için	1.083,75	lira, fazlası	<b>% 55</b>
Nispetinde vergilendirilir.						

1994 ila 1998 yıllarında uygulanan vergi tarifesinde dilim sayısı 6'dan 7'ye çıkarılmıştır. Ayrıca tarifinin yükseklik farkı da 25'ten 30'a

<sup>44</sup> SELİM/ŞENESEN, s. 34-35.

<sup>45</sup> YILMAZ, s. 259.

<sup>46</sup> 3239 sayılı Kanun, RG, 11.12.1985, S. 18955.

<sup>47</sup> 3946 sayılı Kanun, RG, 30.12.1993, S. 21804 mükerrer.

artırılmıştır. Bunun temel sebebi olarak 1994'teki ekonomik kriz gösterilmektedir<sup>48</sup>.

4369 sayılı Kanunla<sup>49</sup> yapılan düzenlemeyle, 1998 yılının ikinci yarısından itibaren geçerli olmak üzere, gelir vergisi tarifesi oranları 10'ar puan aşağıya çekilmiş, en üst gelir grubunu ilgilendiren oran ise 15 puan indirilmiştir. Dilim sayısı yediden altıya indirilmiştir. Ayrıca ilk dilim % 166 ve son dilim de % 108 artırılmıştır. Bu düzenlemelerin alt gelir gruplarını koruyan bir özellik taşıdığı belirtilmektedir<sup>50</sup>.

Kanunun gerekçesinde, içinde yaşanabilir bir vergi sistemi gerçekleştirmek için böyle yapıldığı, gelirlerde beklenmeyen bir azalmaya neden olmamak için gelir vergisindeki köklü oran indirimlerinin 1998 ve 1999 yıllarında iki aşamada yaşama geçirileceği belirtilmiştir. Gelir vergisi tarifesinin alt dilim oranlarındaki 10 puanlık indirimle, alt gelir grubundaki kimselerin vergi yükünün hafifletildiği; en üst marjinal oranlarda yapılan 10 puanlık indirimle de, girişimcilik ruhunu destekleyen bir vergi yapısından girişimciliği teşvik eden düşük oranlı bir yapıya geçildiği belirtilmektedir.

Aynı Kanun'un 54. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 52. madde ile, birden fazla işverenden alınan ücretlerin birleştirilerek beyan edilmesi ve vergilendirilmesi sağlanmıştı. Ancak 4444 sayılı Kanun<sup>51</sup> değişikliğiyle, bir veya birden çok işverenden alınan ücret gelirlerinin, yıl içinde bir kez vergilendirilmeleri hükmü getirilmiştir. Bunun sonucunda, tek işverenden alınan ücretler birleştirilmiş olarak daha yüksek oranlarda; birden fazla işverenden alınan ücretler ise, her biri ayrı işveren tarafından düşük oranlarda (ilk vergi dilimi üzerinden) vergilendirileceğinden bu ücretlerin vergi yükü çok daha düşük olacaktır. Dolayısıyla, bir ve birden fazla işverenden alınan ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, büyük bir vergi

<sup>48</sup> Bkz: ARMAĞAN Ramazan, "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri", Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, yıl 2007, C. 12, S. 3, s. 230.

<sup>49</sup> 4369 sayılı Kanun, RG, 29.07.1998, S. 23417 mükerrer.

<sup>50</sup> GÜNGÖR Kamil, "4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi", **Mevzuat Dergisi**, yıl 5, S. 56, Ağustos 2002, <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/08a/01.ht>, ET. 05.01.2011.

<sup>51</sup> 4444 sayılı Kanun, RG, 14.08.1999, S. 23786.

adaletsizliği yaşanarak; az ücretten çok, çok ücretten de az vergi alınmış olacaktır<sup>52</sup>.

4369 sayılı Kanunla 1998 yılının ikinci yarısından itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanan gelir vergisi tarifesi değiştirilmiştir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, diğer gelir türlerine nazaran beş puanlık indirimde gidilmiştir. 4444 sayılı Kanunla da Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 57. madde gereğince 1999 yılından itibaren ücret gelirlerinin vergilendirilmesinin diğer gelir unsurlarına uygulanan oranlardan 5 puan düşük uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Ücretlilere farklı vergi tarifesinin uygulanması hayata geçirilmesiyle, ayırma ilkesi gerçek anlamda uygulanır hale gelmiştir<sup>53</sup>.

1999 yılında ücret ve ücret dışındaki gelirler için uygulanacak gelir vergisi tarifesi şu şekildedir:

1999 Yılı ÜCRET Gelirleri İçin Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi (x milyon TL)					
2000	liraya kadar				% 15
5.000	liranın	2.000	lirası için	300	lira, fazlası % 20
10.000	liranın	5.000	lirası için	900	lira, fazlası % 25
25.000	liranın	10.000	lirası için	2.150	lira, fazlası % 30
50.000	liranın	25.000	lirası için	6.650	lira, fazlası % 35
50.000	liradan fazlasının	50.000	lirası için	15.400	lira, fazlası % 40
oranında vergilendirilir.					

<sup>52</sup> Bkz. ÇANKAYA İslam, “Bu Bir Vergi Ayıbıdır”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 308, 15 Kasım 1999, s. 104; BULUT Mehmet, “Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretin Beyanında Uygulanacak Vergi Oranı” **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 305, 1 Ekim 1999, s. 89-91.

<sup>53</sup> YILMAZ, s. 253; GERÇEK Adnan, “Ücretlerin Vergilendirilmesi ve 6009 Sayılı Kanunla Bu Konuda Yapılan Düzenlemenin Değerlendirilmesi”, [http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/#\\_edn9](http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/#_edn9), ET. 05.01.2011.



1999 Yılı Ücret Dışı DİĞER Gelirler İçin Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi (x milyon TL)						
2000	liraya kadar					% 20
5.000	liranın	2.000	lirası için	400	lira, fazlası	% 25
10.000	liranın	5.000	lirası için	1.150	lira, fazlası	% 30
25.000	liranın	10.000	lirası için	2.650	lira, fazlası	% 35
50.000	liranın	25.000	lirası için	7.900	lira, fazlası	% 40
50.000	liradan fazlasının	50.000	lirası için	17.900	lira, fazlası	% 45
oranında vergilendirilir.						

4444 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, tarife yapısı, önceki tarifelere göre yumuşatılmış olmaktadır. 1999 ila 2004 arasında dilimler Bakanlar Kurulu kararları ile yükseltilmiş, böylece uzunluk farkı değişmesine rağmen, dilim sayısı, oranlar ve artma oranı aynı kalmıştır<sup>54</sup>. İlgili dönemde yükseklik farkı 25 olarak gerçekleşmiştir.

Ülkemizde ayırma ilkesi kapsamında uzun yıllar özel indirim uygulanmıştır. Ancak 2004 yılından itibaren özel indirim uygulamasına son verilmiştir. 2008 yılından itibaren sadece ücret geliri elde edenlere yönelik olarak asgarî geçim indirimi uygulamasına geçilmiştir<sup>55</sup>.

<sup>54</sup> YILMAZ, s. 259.

<sup>55</sup> Bkz. GERÇEK, agm; KIZILOĞLU Şükrü, "Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları**, S. 111, Aralık 1997, s. 65-79; BİLİCİ Nurettin, "Türk Vergi Sisteminin Genel Bir Değerlendirmesi", **Yaklaşım**, S. 58, Ekim 1997, s. 121-122; KALKAN Süleyman, "Bir Bütün Olarak İngiliz Vergi Sistemi", **Vergi Dünyası**, S. 182, Ekim 1996, s. 31-39; KANTARCI H. Bülent, "Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde ve Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesi ve Hesaplama Oranlarının Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları**, S. 110, Kasım 1997, s. 114-120.

GVK madde 32: "Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır.

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan

4369 Sayılı yasa ile sadece gelir vergisinin değil, başta gelir üzerinden alınan kurumlar vergisi olmak üzere diğer bazı vergilerin oranlarında da değişiklikler yapılmıştır.

Daha sonra çıkarılan 5281 sayılı Kanunla<sup>56</sup> yapılan düzenleme ile 2005 yılı gelirleri için uygulanacak gelir vergisi tarifesi yeniden belirlenmiş, son dilime uygulanan vergi oranı beş puan düşürülmüştür. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde tarifede yer alan vergi oranlarının beş puan indirilmek suretiyle uygulanmasına devam edilmiştir.

<b>2005 Yılı ÜCRET DIŞI Gelirler İçin Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi</b>					
<b>( Yeni Türk Lirası) (Ücret Gelirleri 5 puan az olarak uygulanmaktadır)</b>					
6600	liraya kadar				<b>% 20</b>
15000	liranın	6600	lirası için	1320	lira, fazlası <b>% 25</b>
30000	liranın	15000	lirası için	3420	lira, fazlası <b>% 30</b>
78000	liranın	30000	lirası için	7920	lira, fazlası <b>% 35</b>
78000	liradan fazlasının	78000	lirası için	24720	lira, fazlası <b>% 40</b>
oranında vergilendirilir.					

5479 sayılı Kanununun 1. maddesiyle 1.1.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişikle, gelir vergisinde iki ayrı tarife uygulamasına son verilmiştir. Ayrıca, dilim sayısı beşten dörde indirilmiş, tarifenin uygulandığı gelir uzunluğu iyice kısaltılmıştır. Ücretlilere tanınan beş puanlık indirimin kaldırılması, yani ayırma ilkesinin sona erdirilmesi vergi adaletine aykırılık oluşturmaktadır<sup>57</sup>.

<b>2006 Yılı Gelirleri (Ücret Geliri Dahil) TÜM GELİRLER İçin Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi</b>					
7.000	liraya kadar				<b>% 15</b>
18.000	liranın	7.000	lirası için	1.050	lira, fazlası <b>% 20</b>
40.000	liranın	18.000	lirası için	3.250	lira, fazlası <b>% 27</b>
40.000	liradan fazlasının	40.000	lirası için	9.190	lira, fazlası <b>% 35</b>

vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz”.

<sup>56</sup> 5281 sayılı Kanun, RG, 31.12.2004, S. 25687 (3. Mükerrer).

<sup>57</sup> YILMAZ, s. 262-263.

Yeni tarifede diğer gelirlerle ücret gelirlerinin vergi oranları eşitlenmiştir. Toplam dilim sayısı dörde indirilmiş olup üçüncü dilimdeki oran %27 ve son dilim ise %35 olarak belirlenmiştir. Üçüncü dilimin oranı eski tarifeye göre ücret gelirlerinde bir artışı, diğer gelirlerde ise yine azalmayı ifade etmektedir. Dördüncü dilimde de yine ücret gelirleri için bir artış söz konusu iken, diğer gelirler için bir değişiklik olmamıştır. Beşinci dilim kaldırılmış, 40000 liradan fazlası için tüm gelirlerde % 35 oranı belirlenmiştir. Ücret gelirleri için daha önce 78000 liradan fazlası % 35'lik dilime girerken, yeni tarife sonrası 40000 liradan fazlası bu dilime girmektedir. Dolayısıyla ücret dışı gelirlerde % 35'lik orana giren matrahta bir avantaj, ücret gelirlerinde ise dezavantaj meydana gelmiştir<sup>58</sup>.

5479 sayılı Kanunla yapılan tarife değişikliği, anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine götürülmüştür. Anayasa Mahkemesi, ücret gelirlerinin ücret dışı gelirlerle aynı oranda vergiye tabi tutulmasının adalet ilkesini zedeleyeceğini vurgulamış ve "...fazlası % 35 oranında ..." ibaresini "ücret gelirleri" yönünden anayasaya aykırı bularak iptal etmiştir. Mahkemenin kararında vurgulanan hususlar şu şekildedir<sup>59</sup>: "*Önceki tarifede, ilk dilimde 6.600 liraya kadar uygulanan % 15 oranı yeni tarifede 7.000 liraya kadar uygulanacaktır. Bu dilimde ücretliler yönünden 400 liralık bir matrah farkı söz konusudur. İkinci dilimde önceki 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 (18.000-15.000) 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 (30.000-18.000) 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 (78.000-40.000) 38.000 lira matrah farkının yine ücretliler aleyhine vergilendirilmesi öngörülmüştür*".

<sup>58</sup> ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, yıl 2010, C. XIV, S. 2, s. 595-596.

<sup>59</sup> Bkz.: AYM., 15.10.2009 tarih ve E. 2006/95, K.2009/144, RG., 8.1.2010, S. 27456.

Anayasa Mahkemesinin kararına uygun olarak daha sonra çıkarılan 6009 sayılı Kanunla<sup>60</sup> gelir vergisi tarifesi yeniden düzenlenmiştir:

6009 sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme - <i>Gelir Vergisine Tabi (ÜCRETLER DIŞINDAKİ) Gelirler</i>			
8.800	TL'ye kadar		<b>% 15</b>
22.000	TL'nin	8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası	<b>% 20</b>
50.000	TL'nin	22.000TL'si için 3.960 TL, fazlası	<b>% 27</b>
50.000	TL'den fazlasının	50.000TL'si için 11.520TL, fazlası	<b>% 35</b>

Oranında vergilendirilir

6009 sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme - <i>ÜCRETLER</i>			
8.800	TL'ye kadar		<b>% 15</b>
22.000	TL'nin	8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası	<b>% 20</b>
<b>76.200</b>	TL'nin	22.000TL'si için 3.960 TL, fazlası	<b>% 27</b>
<b>76.200</b>	TL'den fazlasının	<b>76.200</b> TL'si için <b>18.594</b> TL, fazlası	<b>% 35</b>

Oranında vergilendirilir

En son olarak 2012 yılı gelirleri için geçerli olacak tarife dilimleri, 280 seri numaralı Gelir Vergisi genel tebliği<sup>61</sup> ile şu şekilde belirlenmiştir:

2012 Yılı Gelirleri İçin Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi - <i>Gelir Vergisine Tabi (ÜCRETLER DIŞINDAKİ) Gelirler</i>			
10.000	TL'ye kadar		<b>% 15</b>
25.000	TL'nin	10.000TL'si için 1.500 TL, fazlası	<b>% 20</b>
58.000	TL'nin	25.000TL'si için 4.500 TL, fazlası	<b>% 27</b>
58.000	TL'den fazlasının	58.000TL'si için 13.410TL, fazlası	<b>% 35</b>

Oranında vergilendirilir

<sup>60</sup> 6009 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, RG, 01.08.2010, S. 27659.

<sup>61</sup> 280 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, RG, 26.12.2011, S. 28154.

2012 Yılı Gelirleri İçin Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi - ÜCRETLER			
10.000	TL'ye kadar		% 15
25.000	TL'nin	10.000TL'si için 1.500 TL, fazlası	% 20
<b>88.000</b>	TL'nin	25.000TL'si için 4.500 TL, fazlası	% 27
<b>88.000</b>	TL'den fazlasının	<b>88.000</b> TL'si için <b>21.510</b> TL, fazlası	% 35

Oranında vergilendirilir

### B. GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN YAPISI VE ÖZELLİKLERİ

Türk Gelir Vergisi, dilim usulüne göre hazırlanmış olan artan oranlı bir tarifeye sahiptir. Vergi matrahı belli dilimlere ayrılmıştır; her dilimdeki matrah bir üst dilim sınırına kadar belirli bir oranda vergilenmekte, sınırı aşan matrah yeni bir üst sınıra kadar, yeni ve daha yüksek bir oranda vergiye tabi tutulmakta ve bu şekilde devam etmektedir<sup>62</sup>. Düzenleniş şekli ve tekniği bakımından basitlik sağlamaktadır<sup>63</sup>. Bu basitlik ise hem mükellefler ve vergi sorumluları, hem de vergi idaresi açısından büyük önem taşımaktadır<sup>64</sup>.

Gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi, ilk dilim sınırına kadar olan gelirler için, tek oranlı bir tarife özelliği taşımaktadır. Tarifedeki basamak sayısı azdır. 1980 yılı öncesinde uygulanan dilim sayısı 10 iken, günümüzde 4 olması, vergilemede ödeme gücü ilkesine aykırılık göstermektedir. Zira dilim sayısı azaldıkça, dilimler arasında dikey eşitliği bozucu uygulamalara neden olunmaktadır<sup>65</sup>. Tarife dilimlerindeki artış ile oranlardaki artış oranları arasındaki ilişki yeterli düzeyde değildir ve vergi ödeme gücünün takip edilmesi yönünden yetersiz kalmaktadır. Ama uygulama kolaylığına sahiptir ve vergi cetveli kullanılmasına gerek bulunmamaktadır<sup>66</sup>.

<sup>62</sup> ULUATAM Özhan, *Vergi Hukuku*, Ankara 1995, s. 323.

<sup>63</sup> AKDOĞAN Abdurrahman, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitabevi, Ankara 1995, s.173.

<sup>64</sup> AKDOĞAN Abdurrahman: *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2009, s. 338.

<sup>65</sup> Ekonomi Forumu, *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1990, Friedrich-Ebert-Stiftung, s. 2.

<sup>66</sup> Karş. AKDOĞAN, *Vergiler*, s. 20.

Gelir vergisi tarifesinin basamak ve oransal yapısı, basık bir özellik taşımaktadır. Gelir dilimlerindeki büyük artışlarla, oranlardaki yükselişler uyum göstermemekte ve artan oranlı vergi etkisi büyük ölçüde kaybolmaktadır. Tarifedeki taban vergi oranı ile tavan vergi oranına tabi olan gelir tutarında ortaya çıkan ortalama vergi oranı arasındaki değişim düşük düzeydedir. Basamak sayısının azlığı, gelir seviyesindeki değişimle bağlantılı olarak, ortalama vergi oranının oldukça dar bir sınıf aralığı içinde değişimine sebep olmaktadır<sup>67</sup>.

Aşağıdaki tablolarda gelir dilimlerine göre verginin görünümü ve nisbi artışları gösterilmektedir<sup>68</sup>: (Bir kıyaslama yapılabilmesi için 1999 yılı tarifesi ile mevcut tarife yapısına ilişkin artış oranları birlikte verilmektedir).

**Türk Gelir Vergisinde Gelir Dilimlerine Göre Verginin Görünümü ve Oransal Artışı** 1999 Yılı ÜCRET DIŞI Gelirler İçin Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi (Milyon TL)

Gelir Dilimi	Vergi Oranı (%)	Dilimin Vergisi	Kümülatif Gelir	Dilimlerin Kümülatif Vergisi	Ortalama Vergi Oranı (%)	Oranın Artışı (%)
2.000'e kadar	20	400	2.000	400	20	-
2.000-5.000	25	750	5.000	1.150	23	3
5.000-10.000	30	1.500	10.000	2.650	26,5	3,5
10.000-25.000	35	5.250	25.000	7.900	31,6	5,1
25.000-50.000	40	10.000	50.000	17.900	35,8	4,2
50.000'den fazla	45	-	-	-	-	-

<sup>67</sup> AKDOĞAN, Vergiler, s. 21.

<sup>68</sup> Tablolar, AKDOĞAN, Gelir Vergisi, s. 58'den uyarlanarak düzenlenmiştir.

## 2012 Yılı ÜCRET DIŞI GELİRLER İçin Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Dilimi	Vergi Oranı (%)	Dilimin Vergisi	Kümülatif Gelir	Dilimlerin Kümülatif Vergisi	Ortalama Vergi Oranı (%)	Oranın Artışı (%)
10.000'e kadar	15	1.500	10.000	1.500	15	-
10.000 - 25.000	20	3.000	25.000	4.500	18	3
25.000 - 58.000	27	8.910	58.000	13.410	23,12	5,12
58.000'den fazla	35	-	-	-	-	-

## 2012 Yılı ÜCRET GELİRLERİ İçin Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Dilimi	Vergi Oranı (%)	Dilimin Vergisi	Kümülatif Gelir	Dilimlerin Kümülatif Vergisi	Ortalama Vergi Oranı (%)	Oranın Artışı (%)
10.000'e kadar	15	1.500	10.000	1.500	15	-
10.000 - 25.000	20	3.000	25.000	4.500	18	3
25.000 - 88.000	27	17.010	88.000	21.510	24,44	6,44
88.000'den fazla	35	-	-	-	-	-

Tablolarda görüldüğü üzere, 1999 yılı gelirlerinde, 25 milyar TL'lik gelir dilimine kadar ortalama vergi artış oranları dik bir şekilde yükselmekte, bu tutardan sonra azalışa geçmektedir. Yüksek gelir sahipleri yüksek oranlarda vergilenmiş olmalarına rağmen, gelir düzeyi en yüksek düzeye çıktıkça, artan oranlılık özelliği kaybolmaktadır.

2012 yılı gelirlerinde ise, dilim sayısının azalmasının, artan oranlıktan beklenen faydayı gerçekleştirilmekten uzak olduğu anlaşılmaktadır. Vergide dengeli ve adaletli bir artış için dilim sayısının artırılması gerekmektedir.

Mevcut tarife ücret gelirleri bakımından adaleti gerçekleştirmekten uzak görünmektedir. Özellikle düşük gelir elde eden ücretliler bakımından tarifenin olumlu bir yönü bulunmamaktadır. Sadece son iki dilim bakımından dilim tutarının artırılması, adaleti yeterince gerçekleştirmeyecektir. Tarife bu haliyle ayırma ilkesinin gereklerini tam olarak yerine getirememektedir.

### **C. GELİR VERGİSİ TARİFESİNDE ARTAN ORANLILIK**

Türkiye'deki gelir vergisinin 1960 – 1986 yıllarındaki artan oranlılığını ölçen ekonometrik bir çalışmada<sup>69</sup>; 1960'da gelir vergisinin artan oranlı bir yapıya sahip olduğu, 1960-1980 yılları arasında artan oranlılığın zamanla düşüş gösterdiği, 1980'lere gelindiğinde ise, gelir vergisinin en temel özelliği olan artan oranlılığını kaybettiği saptanmıştır.

Yine aynı çalışmaya göre, 1981'de artan oranlılık ölçülerinin düz oranlılık seviyesine yaklaştığı, 1981-1986 yıllarında vergi artan oranlılık ölçülerinde artış olduğu, ancak 1986 yılında vergi artan oranlılık ölçülerinin 1980 yılındaki seviyesine dahi ulaşamadıkları belirlenmiştir.

4369 ve 4444 sayılı Kanunlarla birlikte ücret gelirlerinin, diğer gelirlere uygulanan orandan beş puan indirilmek suretiyle vergilendirilmesi uygulanması geçilmesi, ayırma ilkesinin gerçekleşmesine ve böylelikle vergi adaletine uygun bir düzenleme niteliğindedir. Ancak 5479 sayılı Kanunla bu uygulamaya son verilmesi, vergi adaleti bakımından olumsuz niteliktedir. Anayasa Mahkemesinin iptal kararı sonucu şekillenen mevcut tarifenin ise, sadece yüksek ücretliler bakımından kısmî nitelikte adalet sağladığından bahsedilebilir.

Ayrıca en az geçim indiriminin ücret gelirleri için uygulama konulmasıyla, ücretlilerin vergi yükünde azalma meydana gelmiştir. Özellikle düşük gelir grubu elde eden mükelleflerde bu etki daha hissedilir niteliktedir. Ancak, düşük gelirli kesimleri vergi dışında bırakmak, vergilemede genellik ilkesinin yanı sıra devletin malî amaçlarına da ters düştüğü için, en az geçim indirimi miktarına yakın seviyedeki düşük gelirlere başlangıçta düşük ve yukarıya doğru yavaş yavaş artan vergi oranları ile yükümlü kılınması gerektiği doktrinde belirtilmektedir<sup>70</sup>. Buna göre, en az geçim indiriminin önemli ölçüde üstüne çıkılması halinde, artan

<sup>69</sup> SELİM/ŞENESEN, s. 30-38.

<sup>70</sup> TURHAN, s. 132.



oranlılığın hızlandırılması lâzımdır. Ayrıca tarife oranlarının aritmetik, dilimlerin ise geometrik diziye göre artırılmasına dikkat edilmelidir<sup>71</sup>.

En az geçim indirimleri, vergilemede eşitlik bakımından önemli fonksiyon görmektedir. Şekli açıdan tek oranların uygulandığı durumlarda bile, en az geçim indirimi ve diğer indirimler yoluyla fiilî bir dolaylı artan oranlılık etkisi oluşturulmaktadır<sup>72</sup>.

Mevcut gelir vergisi tarifesinde, ilk gelir diliminin vergi yükü, son gelir diliminin vergi yüküne göre, son derece yüksektir. Şöyle ki, 1980'den önce uygulanan gelir vergisi tarifesine göre, ilk dilimin vergi oranı, son dilimin vergi oranından en az 6,8 kat daha düşük<sup>73</sup> iken; mevcut tarifede 10.000 liraya kadar uygulanan % 15 olan ilk oran, 58.000 liradan fazla olan matrah için uygulanan % 35'lik en yüksek oranın yaklaşık yarısı kadardır (0,42). Bu nedenle, son yıllarda Türk vergi sisteminde artan oranlı vergi tarifesinin son derece yumuşatılmış biçimde uygulandığını söyleyebiliriz.

Ayrıca, 1980 öncesinde uygulanan ve % 68'lere varan en üst gelir diliminin vergi oranındaki düşüşün (% 35), vergilemede adaleti olumsuz etkilediğini söylenebilir<sup>74</sup>. Ancak, son dilime uygulanan orandaki düşüşün, girişim arzusunun engelleme özelliğinin de artık ortadan kalktığı, rahatlıkla söylenebilir. Bu bakımdan son dilimdeki oranın düşüşü temel itibarıyla vergi adaletini olumsuz etkilemez. Fakat bunun için vergi dilimlerinin daha iyi belirlenmesi, dilim sayısının artırılması, oranlardaki artışların makul düzeyde tutulması da önem arz eden etkenlerdendir.

### **III. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

#### **A. MALÎ AMAÇLAR AÇISINDAN**

Türk Vergi Sisteminde vergi oranlarının yüksek olmasının en önemli nedenlerinden biri, vergi tabanının darlığı ve yüksek vergi kayıp ve kaçığıdır. Bundan dolayı, gerekli geliri elde edebilmek için yüksek vergi oranları uygulanmaktadır. Vergi oranı arttıkça vergilemenin etkinlik maliyeti ile birlikte çarpıklıklar da artmaktadır. Bu sebeplerle verginin tabanının genişletilmesi gerekmektedir.

<sup>71</sup> TURHAN, s. 132.

<sup>72</sup> TURHAN, s. 131.

<sup>73</sup> Ekonomi Forumu, s. 6.

<sup>74</sup> ŞENER Orhan, "AET ve OECD Ülkelerindeki Reform Eğilimleri Yönünden Türk Vergi Sistemi'nin Ekonomik Analizi", **Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları**, Ankara HÜ.İİBF Maliye Bölümü, 1990, s. 68.

Vergi oranları vergi vermeyi teşvik edici düzeyde olmalıdır. Bunun için de vergi oranlarının düşürülerek verginin yaygınlaştırılması akla gelmektedir<sup>75</sup>. Vergi oran indirimlerinin çeşitli sebepleri vardır. Vergi yükünün azaltılması, yabancı sermaye girişinin teşviki ve küresel rekabetin sağlanabilmesi, kayıtdışı ekonominin önlenmesi ve vergi gelirlerinin artırılabilmesi gibi sebeplerle vergi oranlarında indirimler yapılmaktadır<sup>76</sup>.

En az geçim indiriminin tanınması ile gelir kaybının ortaya çıkması söz konusu olmaktadır. Ancak adaletin sağlanabilmesi için en az geçim indiriminin yakınındaki gelirlere düşük oranların uygulanması ve oranlarda yavaş artışların olması gerekmektedir<sup>77</sup>. Vergi oranlarının indirilmesi ile ortaya çıkacak gelir kayıplarının kısa vadede başka gelir kaynakları ile (örneğin özelleştirme geliri gibi) karşılanması, uzun dönemde de vergi kapasitesi ve gayretini artırmak gerektiği belirtilmektedir<sup>78</sup>.

Vergi oranlarında indirim kısa vadede vergi gelirlerinde azalmaya yol açacaktır. Örneğin, 4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi tarifesi dilimleri genişletilmiş, dilim sayısı azaltılmış ve oranlar % 25-55 aralığından % 15-40 aralığına indirilmiştir. Bu da vergi gelirlerini azaltıcı bir etki yapmıştır<sup>79</sup>.

Gelir Vergisinin toplam vergi hâsılatı içindeki payı yıllar itibariyle şu şekilde belirtilebilir<sup>80</sup>:

<sup>75</sup> AKTÜRK İsmail/GÖKBUNAR Ali Rıza, “Genel Bir Yaklaşımla Türk Vergi Sistemi’nde Reform Arayışlarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S. 173, Ocak 1996, s. 151.

<sup>76</sup> Bkz: ARMAĞAN, s. 236-249.

<sup>77</sup> TURHAN, s. 132; “Asgari geçim indirimi haddini yüksek düzeyde saptamanın, düşük gelirlili kişiler bakımından mutlaka faydalı olduğunu her zaman söylemek mümkün değildir. Çünkü bu durumda düşük gelirlilerin vergiden muaf tutulmasına karşılık, vergi gelirlerinde bu yüzden meydana gelen açığın muamele ve tüketim vergileri ile giderilmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır”. TURHAN, s. 125, dn. 70.

<sup>78</sup> “Öyle ki; 2006 mali yılı dokuz aylık dönemdeki vergi hasılatında bir önceki yıla göre %17’lik bir artış elde edilmesi mali performans açısından dikkat çekicidir”. Bkz: ARMAĞAN, s. 250-251.

<sup>79</sup> OYAN Oğuz, “Vergi Politikasında Yazbozlar”, **Türk-İş Yılığ**’99, Ankara 1999, s. 112.

<sup>80</sup> 1999-2001 yılları arasındaki bilgiler ARMAĞAN, s. 248’den alınmıştır. 2002-2009 arası veriler ise, Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2009, Ankara 2010, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf), s. 163’den alınmıştır.

Yıllar	Gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payı %	Yıllar	Gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payı %
1999	33,3	2005	19,1
2000	23,4	2006	21,0
2001	29,1	2007	22,2
2002	23,0	2008	23,4
2003	20,2	2009	23,4
2004	19,5		

1999'dan sonra ücret gelirlerinin beşer puan indirilerek vergilendirilmesi sonrası gelir vergisinin toplam vergi hâsılatı içindeki payı azalmıştır. 2006'dan itibaren vergi diliminin dörde inmesine ve ilk oranın ücret dışı gelirler için de % 15'e inmesine rağmen, (1999, 2000 ve 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizlerin etkileri, ÖTV uygulaması ve dolaylı vergi gelirlerinin gelir vergisinden daha hızlı artması gibi faktörler de göz ardı edilmemekle birlikte) gelir vergisinin toplam vergi hâsılatı içindeki payının azalmadığı, bilakis artış meydana geldiği anlaşılmaktadır.

#### B. SOSYAL AMAÇLAR AÇISINDAN

Devlete gelir sağlamak amacıyla toplanan verginin, en az bu amaç kadar önemli bir fonksiyonu da, kişisel gelir dağılımını düzeltmede etkili olmasıdır. Eğer bu fonksiyon yerine geliyorsa, vergi öncesindeki gelir dağılımına göre, vergi sonrasındaki gelir dağılımı, tam eşitliğe daha yakın olacaktır.<sup>81</sup>

Vergi sistemi içerisinde artan oranlı bir gelir vergisinin payının ve etkinliğinin artması, bireysel gelir dağılımı eşitsizliklerinin azaltılması bakımından olumlu etki yapmaktadır<sup>82</sup>.

4369 Sayılı Kanun ile vergi adaletinin sağlanması amaçlanmış ve bunun gerçekleştirilmesi için vergi oranları indirilmiştir. Ancak, Gelir Vergisi sistemi basitleştirilmeye çalışılırken, vergi yükünün adil dağıtılması ve verginin ödeme gücüne göre alınması prensiplerine zarar verilmiştir. Gelir vergisinde yıllık beyanname verilecek durumların saptanmasında, her bir gelir unsuru için ayrı ayrı beyan sınırı konulması, az kazananın çok; çok

<sup>81</sup> SELİM/ŞENESEN, s. 31.

<sup>82</sup> SELİM/ŞENESEN, s. 31.

kazanandan az vergi alınmasına neden olmuştur<sup>83</sup>. Doğal olarak, anayasanın “malî güce göre vergilendirme” ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkmıştır.

Gelir vergisi gerek hasılatının büyüklüğü ve gerekse bünyesinde taşıdığı özellik dolayısıyla iyi uygulandığı ülkelerde gelir dağılımını denkleştiren en etken araçtır<sup>84</sup>. Özellikle düşük ücret gelirlerine diğer gelirlere nazaran düşük oran uygulanmaması, tarifedeki dilim sayısının azlığı, beyan usulünün esas alınmasına karşın istisnaların neredeyse ana kural haline gelmesi gibi sebeplerle gelir vergisi kendinden beklenen faydayı gerçekleştirilememektedir. Bu bağlamda verginin kaynakta kesilmesi de önemli etki etmektedir. Kaynakta kesilen gelir vergisi içinde en yüksek pay, ücret ve ücret sayılan gelirlere ilişkindir<sup>85</sup>.

Kaynakta kesilen gelir vergisinin toplam gelir vergisine oranının yüksekliği de artan oranlı tarifelerin etkisizleşmesine ve kendinden beklenen faydaları sağlayamamasına yol açmaktadır. Örneğin 2001 yılında kaynakta kesilen gelir vergisinin toplam gelir vergisine oranı %95'tir<sup>86</sup>. Bu da, artan oranlı tarifelerin tek başına vergi adaletini sağlamaya yetmediğini, çeşitli yöntem ve uygulamalarla desteklenmeleri gerektiğini göstermektedir.

6009 sayılı Kanunla, Anayasa Mahkemesinin kararı doğrultusunda yapılan değişiklikle, orta ve yüksek gelire sahip ücretliler açısından malî güç ilkesi dikkate alınmış olmaktadır. Fakat düşük ücretlilerde adaletli bir sonuç elde edilememektedir. Oysa vergi adaleti sağlanmak isteniyorsa Anayasa Mahkemesinin kararında belirttiği gibi gelir türleri arasındaki farklılıkların mutlaka dikkate alınması gerekir<sup>87</sup>. Ayırma ilkesinin hayata geçirilmesi için, ücret gelirleri açısından gelir vergi tarifesindeki tüm oranların beş puan indirilmesi daha isabetli olacaktır<sup>88</sup>.

<sup>83</sup> Hesap Uzmanları Kurulu, “4369 Sayılı Kanun’un Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Değişiklik Önerileri”, **Vergi Dünyası**, S. 217, Eylül 1999, s. 186.

<sup>84</sup> TURHAN, s. 385.

<sup>85</sup> Bkz. AKKOYUNLU Pınar, “Türkiye’de Ücretlilerden Alınan Verginin Gelir Vergisi İçindeki Yeri ve Önemi”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye araştırma Merkezi Konferansları**, 43-44. Seri, yıl 2003, s. 80 vd.

<sup>86</sup> AKKOYUNLU, s. 82.

<sup>87</sup> ÜSTÜN, s. 604-605.

<sup>88</sup> GERÇEK, agm.

### C. EKONOMİK AMAÇLAR AÇISINDAN

Artan oranlı gelir vergileri, vergi hâsılatında otomatik değişmeler sağlayarak, otomatik stabilizatör görevi görmektedir. Ekonomideki genişleme zamanında, vergi gelirleri vergi matrahından daha hızlı artarak, vergi yükümlülerinin harcamalarını artırmalarını engellemektedir. Ekonominin daralma zamanında, yükümlülerin ödedikleri verginin ortalama oranı da düşmekte ve yükümlüler sanki vergi indirimlerinden yararlanıyormuş gibi olmakta ve gelirleri azalmış olsa da harcamalarını büyük ölçüde sürdürebilmektedirler. Bireysel gelir vergisinin otomatik stabilizatör görevi görebilmesi için; genel bir vergi olması, kaçakçılık olmaması, mükelleflerinin çoğunluğunun en düşük gelir diliminde bulunmaması, götürü usulde tarh edilmemesi yanında mutlaka dik artan oranlı bir tarifeye sahip olması da gerekir<sup>89</sup>.

Ülkemizde gelir vergisi tarifesi, % 15 – % 35 aralığına indirilmiştir. Yani, artan oranlılığı azaltılmıştır<sup>90</sup>. Ancak, “kaçakçılık olmaması ve mükelleflerin çoğunluğunun en düşük gelir diliminde bulunmaması” şartının tam olarak yerine gelmemesinden dolayı, otomatik stabilizatör olma fonksiyonunu yeterince gerçekleştirememektedir.

#### SONUÇ

Vergi ödeme gücü, bireylerin kendilerini ve ailelerini geçindirebilecekleri gelirlerinden fazla olan kısımdır. Vergi ödeme gücünün tam olarak saptanabilmesi ve ona göre vergi alınması mümkün değildir. Günümüzde, vergilendirmenin ödeme gücüne göre yapılmasını sağlamaya çalışan teknik ve araçlardan en etkilisinin, artan oranlı vergi tarifeleri olduğu rahatlıkla söylenebilir.

Artan oranlılık, yükümlülerin toplu vergi ödeme güçleri dikkate alınarak, artan oranlarda vergilendirilmeleridir ve matrah arttıkça vergi oranının da yükselmesini ifade etmektedir.

Türk Gelir Vergisi, dilim usulüne göre hazırlanmış olan artan oranlı bir tarifeye sahiptir. Tarifedeki basamak sayısının azlığı, vergilemede ödeme gücü ilkesine aykırılık göstermektedir. Dilim sayısı azaldıkça, aynı dilim içerisinde çok sayıda dikey eşitliği bozucu uygulamalara neden olmaktadır. Gelir dilimlerindeki büyük artışlara uygun oranlarda yükselişler olmamakta ve artan oranlı vergi etkisi büyük ölçüde kaybolmaktadır. Tarifedeki taban vergi oranı ile tavan vergi oranına tabi olan

<sup>89</sup> TÜRK İsmail, **Maliye Politikası**, S Yayınları, Ankara 1997, s. 101-102.

<sup>90</sup> ŞENER, s. 241-245.

gelir tutarında ortaya çıkan ortalama vergi oranı arasındaki değişim düşük düzeydedir. Mevcut haliyle, otomatik stabilizatör görevi görebilecek haldeyken; diğer şartların bulunmamasından dolayı, bu fonksiyonu yeterince görmemektedir.

Mevcut gelir vergisi tarifesinde, ilk gelir diliminin vergi yükü, son gelir diliminin vergi yüküne göre, son derece yüksektir. Şöyle ki, 1980'den önce uygulanan gelir vergisi tarifesine göre, ilk dilimin vergi oranı, son dilimin vergi oranından en az 6,8 kat daha düşüktü. Mevcut tarifede ise ilk oran en yüksek oranın yaklaşık yarısı kadardır. Bu nedenle, son yıllarda Türk vergi sisteminde artan oranlı vergi tarifesinin son derece yumuşatılmış biçimde uygulandığını söylenebilir.

Vergi adaletinin sağlanabilmesi için, gelir türleri arasındaki farklılıkların da mutlaka dikkate alınması gerekir. Bunun için de ücret gelirleri açısından gelir vergi tarifesindeki tüm oranların beş puan indirilmesi daha isabetli olacaktır. Vergi dilimlerinin sayısının artırılması ve tarife basamaklarının daha adil bir şekilde artırılması da büyük önem arz etmektedir.

Vergi adaletinin sağlanmasında artan oranlı vergi tarifelerinin tek başına yeterli olmadığını da göz ardı etmemek gerekir. Bu tarifeler, taşımaları gerekli özelliklerin yanı sıra, asgarî geçim indirimi, kaynakta kesilen vergilerin azaltılıp beyan usulünün yaygınlaştırılması gibi düzenleme ve uygulamalarla da desteklenmelidir.

#### **KAYNAKÇA**

(TÜZÜN) ÇELİK Binnur, **Vergilemede Müdahale İlkesi**, Ankara 2001, Gazi Kitabevi.

AKDOĞAN Abdurrahman, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara 1980, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayını.

AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Ankara 2009, Gazi Kitabevi.

AKDOĞAN Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ankara 1995, Gazi Kitabevi.

AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Ankara 1996, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.

AKDOĞAN Abdurrahman: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara 2009, Gazi Kitabevi.

AKKOYUNLU Pınar, “Türkiye’de Ücretlilerden Alınan Verginin Gelir Vergisi İçindeki Yeri ve Önemi”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye araştırma Merkezi Konferansları**, 43-44. Seri, yıl 2003, s. 78-93.

AKTÜRK İsmail/GÖKBUNAR Ali Rıza, “Genel Bir Yaklaşımla Türk Vergi Sistemi’nde Reform Arayışlarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S. 173, Ocak 1996, s. 139-158.

ARMAĞAN Ramazan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, yıl 2007, C. 12, S. 3, s. 227-252.

AYDIN Selda, “Vergi Uygulamasında Yararlanma İlkesi ve Ödeme Gücü İlkesinin Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları**, S. 128, Mayıs 1999, s.12-31.

BATIREL Ömer Faruk, **Kamu Maliyesi Teorisine Giriş**, İstanbul 1976, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yay. ve Yard. Vakfı.

BİLİCİ Nurettin, “Türk Vergi Sisteminin Genel Bir Değerlendirmesi”, **Yaklaşım**, S. 58, Ekim 1997, s. 117-125.

BİLİCİ Nurettin/BİLİCİ Adem, **Kamu Maliyesi**, Ankara 2011, Seçkin Yayıncılık.

BOZKURT Hamit, “Gelir Vergisi Tarifesi ve Verginin Ödenmesi”, **Sayıştay Mali Hukuk**, S. 49, Mart 1978, s. 51-67.

BUCHANAN James M./ FLOWERS Marilyn, (Çev. ÖZGEN Ferhat B.), "Mali Sürece İlişkin Kuralların İyileştirilmesi Amacıyla Vergi ve Harcama Yetkilerinin Çerçevesinin Belirlenmesi", **Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl 37, Sayı 11, Kasım, s. 55-66.

BULUT Mehmet, “Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretin Beyanında Uygulanacak Vergi Oranı” **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 305, 1 Ekim 1999, s. 89-91.

BULUTOĞLU Kenan, **Kamu Maliyesine Giriş – Devletin Ekonomik Kuramı**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1998.

BULUTOĞLU Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul 1976, Fakülteler Matbaası.

ÇANKAYA İslam, “Bu Bir Vergi Ayıbıdır”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 308, 15 Kasım 1999.

DEĞER Nuri, “Vergi Projelerinin Hazırlanması ve Gelir İdaresinin Örgütlenmesi Üzerine”, **Maliye Yazıları**, S. 38, Ocak-Mart 1993, s. 20-28.

DOĞAN Hasan, “Vergi Düzenimiz Yeniden Ele Alınacaksa”, **Mükellefin Dergisi**, S. 79, Temmuz 1999, s. 7-15.

EKİCİ M. Sena, **Kamu Maliyesi**, Şanlıurfa 1996.

Ekonomi Forumu, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul 1990, Friedrich-Ebert-Stiftung.

ERDEM Metin/ŞENYÜZ Doğan/TATLIOĞLU İsmail, **Kamu Maliyesi**, Bursa 2006, Ekin Kitabevi.

GEDİKLİ Bülent, “Vergi Sistemimizin Parametrelerine Genel Bir Bakış”, **Vergi Dünyası**, S. 182, Ekim 1996, s. 46-52.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2009, Ankara 2010, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009\\_faaliyet\\_raporu.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/2009/2009_faaliyet_raporu.pdf).

GERÇEK Adnan, “Ücretlerin Vergilendirilmesi ve 6009 Sayılı Kanunla Bu Konuda yapılan Düzenlemenin Değerlendirilmesi”, [http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/#\\_edn9](http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/adnangercek/002/#_edn9), ET. 05.01.2011.

GÖKBUNAR, Ali Rıza, “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Yıl:1998, S:4 s.177-201.

GÜNGÖR Kamil, “4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Yıl 5, S. 56, Ağustos 2002, <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/08a/01.ht>, ET. 05.01.2011.

HANCOCK Dora, **Taxation Policy & Practice**, London 1996, International Thomsan Business Press.

Hesap Uzmanları Kurulu, “4369 Sayılı Kanun’un Uygulanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar ve Değişiklik Önerileri”, **Vergi Dünyası**, S. 217, Eylül 1999, s. 181-241.

HINES James R. Jr., “What is Benefit Taxation?”, **Journal of Public Economics**, 75, 2000, 483-492.

KALKAN Süleyman, “Bir Bütün Olarak İngiliz Vergi Sistemi”, **Vergi Dünyası**, S. 182, Ekim 1996, s. 31-39.

KANTARCI H. Bülent, “Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde ve Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesi ve Hesaplama Oranlarının Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları**, S. 110, Kasım 1997, s. 114-120.

KARAYILMAZLAR Ekrem/GÜRAN M. Cahit, “Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz” **AÜ SBF Dergisi**, 2005, s. 141-169,



[http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/60/2/6\\_ekrem\\_karayilmazlar\\_mehmet\\_cahit\\_guran.pdf](http://www.politics.ankara.edu.tr/dergi/pdf/60/2/6_ekrem_karayilmazlar_mehmet_cahit_guran.pdf), 6.8.2012.

KARAYILMAZLAR Ekrem, “Artan Oranlı Gelir Vergisine Karşı Düz Oranlı Gelir Vergisi” **Piyasa**, Güz 2004, Sayı:12, s. 89-120.

KIZILOT Şükrü, “Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları**, S. 111, Aralık 1997, s. 65-79.

KORKUSUZ Mehmet, “Gelir Vergisi Tevkifat Oranlarının Yeniden Belirlenmesi İhtiyacı”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S. 287, 1 Ocak 1999, s. 28-30.

LANG Joachim, (Çev. BAŞARAN Funda) “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, XII. Maliye Sempozyumu’nda Sunulan Tebliğ, Bodrum1998, s. 6-150.

MUSGRAVE Richard Abel/MUSGRAVE Peggy, **Public Finance in Theory and Practice**, New York 1989, McGraw Hill Book Company.

NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul 1998, Beta Yayıncılık.

NEMLİ Arif, **Kamu Maliyesi**, İstanbul 1979, İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Yayınları.

OYAN Oğuz, “Vergi Politikasında Yazbozlar”, **Türk-İş Yılığr’99**, Ankara 1999, s. 97-129.

ÖNCEL Muallâ/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, Ankara 2010, Turhan Kitabevi.

SARIOĞLU Fatih, “Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık”, **GÜ İİBF Dergisi**, 1/2002, s. 219-228.

SELİM Raziye/ŞENESEN Ümit, “Gelir Vergisinin 1960’dan Sonra Türkiye Kişisel Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi”, **İktisat İşletme ve Finans**, S. 158, Mayıs 1999, s. 30-38.

ŞENER Orhan, “AET ve OECD Ülkelerindeki Reform Eğilimleri Yönünden Türk Vergi Sistemi’nin Ekonomik Analizi”, **Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları**, Ankara HÜ.İİBF Maliye Bölümü, 1990, s. 66-86.

ŞENER Orhan, **Kamu Ekonomisi**, İstanbul 1996, Beta Yayınları.

TEKİN Fazıl, **Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, Eskişehir 1978, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.

TURHAN Salih, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul 1998, Filiz Kitabevi.

TÜRK İsmail, **Maliye Politikası**, Ankara 1997, S Yayınları.

ULUATAM Özhan, **Vergi Hukuku**, Ankara 1995, Seçkin Yayınevi.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, yıl 2010, C. XIV, S. 2, s. 593-606.

YERELİ Ahmet Burçin/ATA Ahmet Yılmaz, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, S. 161, Temmuz-Aralık 2011, s. 21-32.

YILMAZ Gülay Akgül, “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, yıl 2006, C. XXI, S. 1, s. 239-268.

