

**VERGİ HUKUKU AÇISINDAN  
DÜZ ORANLI VERGİ SİSTEMİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**İskender ÖZSARI**

**Eskişehir, 2016**

**VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DÜZ ORANLI VERGİ SİSTEMİ**

**İskender ÖZSARI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ**

**Eskişehir**

**Anadolu Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Temmuz, 2016**

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

İskender ÖZSARI'nın "Vergi Hukuku Açısından Düz Oranlı Vergi Sistemi" başlıklı tezi 21 Temmuz 2016 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca toplanan Maliye Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

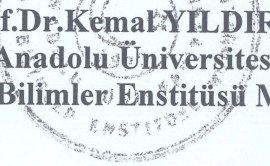
İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Recai DÖNMEZ

Üye : Doç.Dr.Erkan ÜYÜMEZ

Üye : Doç.Dr.Filiz EKİNCİ

Prof.Dr.Kemal YILDIRIM  
Anadolu Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



## ÖZET

### Vergi Hukuku Açısından Düz Oranlı Vergi Sistemi

İskender ÖZSARI

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz 2016

Danışman: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

Ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişmelerine göre tarihsel bir gelişmenin sonucu olarak oluşan vergi sistemlerinin, toplumların ekonomik, sosyal, siyasal yapısı değişim gösterdikçe zamanla reforma tabi tutulması kaçınılmaz hale gelmektedir. 1980’li yıllarda hükümetler bir yandan kamu harcamaların baskısını kontrol altına alabilmek, bir yandan da vergi sistemlerini daha rekabetçi bir yapıya kavuşturmak ihtiyacı ile reformlar yapmaya yönelmişlerdir. Bu reformlar kapsamında Robert Hall ve Alvin Rabushka tarafından günümüz düz oranlı vergi sisteminin temelleri atılmıştır. Dünya’da düz oranlı vergi sistemi 1947’de Hong Kong’ta uygulamaya girdikten sonra 1980’li yıllardan itibaren bazı ülkelerin gündemine oturmaya başlamıştır. Bu çalışmada vergi hukuku açısından düz oranlı vergi sistemi araştırılmıştır. Birinci bölümde vergi sistemleri, vergileme ilkeleri ve vergi tarifeleri incelenmiştir. İkinci bölümde düz oranlı verginin tanımı, tarihsel gelişimi, işleyişi ve esasları, yararları ve eleştirileri ele alınmış, düz oranlı vergi sisteminin optimal vergileme ilkeleri kapsamında artan oranlı vergi sistemi ile karşılaştırılması yapılarak, anayasal iktisat perspektifiyle düz oranlı vergi sistemi anlatılmıştır. Daha sonra zekât kurumu ile düz oranlı vergi sisteminin benzer yanları incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise, düz oranlı vergi sistemini uygulayan ülkeler tek tek araştırılmıştır. Türkiye’de uygulanan gelir vergisi ve kurumlar vergisi tarifeleri, barındırdıkları muafiyet, istisna ve indirimler anlatılarak Türk vergi sisteminde vergi reformunun gerekliliği ortaya konulmuştur.

**Anahtar Kavramlar:** Vergi sistemleri, vergi tarifeleri, düz oranlı vergi, artan oranlı vergi, gelir vergisi, vergi oranları.

## **ABSTRACT**

### **Flat-rate Tax System in Tax Law**

**İskender ÖZSARI**

**Finance Department**

**Anadolu University Graduate School of Social Sciences, July 2016**

**Supervisor: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ**

It is inevitable for the tax systems, which are formed as a result of the economic and social developments of countries, to be reformed on the basis of the changes in economic, social and political structure. In the 1980s, the governments began to make reforms to control the pressure of public expenditures and also to make the structure of the tax systems more competitive. As part of such reforms, the basic principles of the modern flat-rate tax system were laid out by Robert Hall and Alvin Rabushka. First introduced in Hong Kong in 1947, it became part of some countries financial systems after 1980. This study analyzes the flat-rate tax system regarding tax law. In the first part, the tax systems, principles of taxing, and tax tariffs are discussed. In the second part, flat-rate tax is described, followed by a review of its historical development, its procedures and fundamentals, its benefits and the criticism directed at it, with a comparison of flat-rate tax system and progressive tax system within the framework of optimal taxing principles, with further elaboration on the flat-rate tax system from the perspective of constitutional economics. Furthermore, the similarities between the alms practice and the flat-rate tax system are analyzed. In the third part, the countries practicing flat-rate tax system are studied one by one. Finally, by focusing on the income tax and corporate tax tariffs used in Turkey, and discussing the tax exemptions, exceptions and deductions they offer, a case has been made for the need for a tax reform in the Turkish tax system.

**Key words:** Tax systems, tax tariffs, flat-rate tax, progressive tax, income tax, tax rates.

09/08/2016

## ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalardan bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilemeyen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmamın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçlara razı olduğumu bildiririm.

İskender ÖZSARI

## İÇİNDEKİLER

### Sayfa

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET .....	iii
ABSTRACT.....	iv
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	v
TABLolar DİZİNİ.....	xii
KISALTMALAR DİZİNİ .....	xiii
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

<b>1. VERGİ SİSTEMLERİ, VERGİLEME İLKELERİ VE VERGİ TARİFELERİ</b>	<b>4</b>
1.1. Vergi Sistemleri.....	4
1.2. Vergi Sistemi Kavramı .....	4
1.3. Çeşitli Vergi Sistemleri .....	5
1.3.1. Tek vergi sistemi .....	5
1.3.1.1. Tek vergi ile ilgili olarak ileri sürülen görüşler .....	6
1.3.1.1.1. Araziden vergi alınmasını esas alan görüş .....	7
1.3.1.1.2. Arazideki değer artışlarını esas alan görüş .....	8
1.3.1.1.3. Sermayeyi esas alan görüş.....	9
1.3.1.1.4. Enerjiyi esas alan görüş.....	10
1.3.1.1.5. Hammaddeyi esas alan görüş.....	11
1.3.1.1.6. Geliri esas alan görüş.....	11
1.3.1.2. Tek verginin lehinde ileri sürülen hususlar.....	12
1.3.1.3. Tek verginin aleyhinde ileri sürülen hususlar.....	13
1.3.2. Çok Vergili Sistemler .....	15
1.4. Vergileme İlkeleri .....	17
1.4.1. Vergileme ilkelerine genel bakış .....	17
1.4.2. Mali, iktisadi, sosyal, idari nitelikli vergileme ilkeleri.....	20
1.4.2.1. Mali nitelikli vergileme ilkeleri .....	21
1.4.2.2. İktisadi nitelikli vergileme ilkeleri .....	21
1.4.2.3. Sosyal nitelikli vergileme ilkeleri .....	22

1.4.2.4. İdari nitelikli vergileme ilkeleri.....	22
1.4.3. Optimal vergileme ilkeleri .....	23
1.4.3.1. Adalet ilkesi.....	23
1.4.3.2. Eşitlik ilkesi .....	26
1.4.3.3. Genellik ilkesi.....	28
1.4.3.4. İstikrar ilkesi.....	29
1.4.3.5. Tarafsızlık ilkesi.....	31
1.4.3.6. Etkinlik ilkesi .....	32
1.4.3.7. Basitlik ilkesi .....	32
1.5. Vergi Tarifeleri .....	33
1.5.1. Artan oranlı vergi tarifesi.....	34
1.5.1.1. Sınıf usulü artan oranlılık.....	35
1.5.1.2. Dilim usulü artan oranlılık .....	35
1.5.1.3. Gizli artan oranlılık.....	37
1.5.1.4. Tersine artan oranlılık .....	38
1.5.1.5. Artan oranlı vergi tarifesine karşı yapılan eleştiriler .....	38
1.5.2. Azalan oranlı vergi tarifesi.....	42
1.5.3. Düz (Tek) oranlı vergi tarifesi.....	42

## İKİNCİ BÖLÜM

2. DÜZ ORANLI VERGİ SİSTEMİ .....	43
2.1. Düz Oranlı Verginin Tanımı, Tarihsel Gelişimi, İşleyişi ve Esasları, Yararları ve Eleştirileri .....	43
2.1.1. Düz oranlı verginin teorik temelleri ve tanımı .....	43
2.1.2. Düz oranlı verginin tarihsel gelişimi .....	46
2.1.3. Düz oranlı verginin işleyişi ve esasları .....	48
2.1.4. Düz oranlı verginin yararları.....	56
2.1.4.1. Basitlik.....	57
2.1.4.2. Adalet.....	58
2.1.4.3. Etkinlik .....	60
2.1.4.4. Genellik.....	61
2.1.4.5. Tarafsızlık .....	62
2.1.4.6. Vergi tabanının genişlemesinin sağlanması .....	63
2.1.4.7. Politik çıkarların ortadan kalkması.....	64
2.1.4.8. Ekonomik büyümeyi teşvik etme .....	65

2.1.4.9. Çifte vergilendirmeyi önleme .....	68
2.1.4.10. Kayıt dışı ekonominin azalması .....	68
2.1.4.11. Küresel rekabet yeteneğinin artması .....	69
2.1.4.12. Yabancı sermaye yatırımlarının artması .....	69
2.1.4.13. Kamu harcamalarının kısılmasını sağlama .....	70
2.1.4.14. Refah seviyesinin artışı.....	71
2.1.4.15. Tasarrufların teşviki .....	71
2.1.4.16. Saydamlığın artması.....	72
2.1.4.17. Mali sürüklenmenin yok edilmesi .....	72
2.1.4.18. Vergi uyumunu artırma .....	73
2.1.5. Düz oranlı vergi sistemine karşı yapılan eleştiriler .....	79
2.1.5.1. Yüksek gelir grubundaki mükellefler lehine eşitsizlik oluşturma olasılığı.....	79
2.1.5.2. Vergi gelirlerinde düşme.....	81
2.1.5.3. İndirim ve ayrıcalıklarla ilgili .....	83
2.2. Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Optimal Vergileme İlkeleri Kapsamında Artan Oranlı Vergi Tarifesi İle Karşılaştırılması .....	83
2.2.1. Vergilemede adalet ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması .....	84
2.2.2. Vergilemede eşitlik ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması .....	87
2.2.3. Vergilemede genellik ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması .....	90
2.2.4. Vergilemede basitlik ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması .....	91
2.2.5. Vergilemede istikrar ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması .....	93
2.2.6. Vergilemede tarafsızlık ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması .....	95
2.2.7. Vergilemede etkinlik ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması .....	97
2.3. Düz Oranlı Vergi Sisteminin Uygulanış Biçimleri.....	99
2.3.1. Düz oranlı nakit akışı vergisi .....	99
2.3.2. Düz oranlı tüketim tabanlı vergi uygulamaları.....	101
2.4. Anayasal İktisat Perspektifiyle Düz Oranlı Vergi Sistemi.....	102
2.4.1. Anayasal iktisat teorisinin teorik temelleri ve ortaya çıkış nedenleri ...	102

2.4.2. Anayasal iktisat teorisine yöneltilen eleştiriler .....	105
2.4.3. Anayasalarda ekonomik-mali düzenlemelere gerek var mıdır?.....	108
2.4.4. Vergi anayasası ( devletin vergilendirme yetkisine ilişkin anayasal kurallar) .....	109
2.4.4.1. Prosedürel sınırlamalar .....	110
2.4.4.1.1. Wicksell önerisi .....	111
2.4.4.1.2. Genellik ilkesi .....	112
2.4.4.1.3. Vergi oranlarının anayasada düz oranlı olarak belirlenmesi... 113	
2.4.4.1.4. Vergi konularının genellik ilkesine uygun şekilde anayasada belirlenmesi.....	114
2.4.4.2. Kantitatif sınırlamalar .....	115
2.4.4.2.1. Toplam vergi yükünün oransal olarak belirlenmesi .....	115
2.4.4.2.2. Maksimum vergi oranının belirlenmesi.....	116
2.5. Zekat Kurumu ile Düz Oranlı Vergi Sisteminin Benzerliği .....	116
2.5.1. Zekat kavramı ve mahiyeti.....	116
2.5.2. Zekat vergi mukayesesi.....	117
2.5.3. Zekâtın düz oranlı olması .....	119
2.5.4. Zekat-optimal vergileme ilkeleri ilişkisi.....	122
2.5.4.1. Zekâtın adaletli olması .....	122
2.5.4.2. Zekâtın basit olması .....	122
2.5.4.3. Zekâtın genel olması.....	123
2.5.4.4. Zekâtın eşit bir şekilde alınması.....	124
2.5.4.5. Zekâtın istikrarlı olması.....	124

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. DÜZ ORANLI VERGİ SİSTEMİ'Nİ UYGULAYAN ÜLKELER, TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE YER ALAN VERGİ TÜRLERİ VE TARİFE YAPISI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ REFORMUNUN GEREKLİLİĞİ .....	127
3.1. Dünya'da Düz Oranlı Vergiyi Uygulayan Ülke Örnekleri .....	127
3.1.1. Hong Kong .....	129
3.1.2. Kanal adaları: Jersey ve Guernsey.....	130
3.1.3. Estonya .....	131
3.1.4. Litvanya .....	133
3.1.5. Letonya.....	134

3.1.6. Rusya .....	135
3.1.7. Sırbistan .....	137
3.1.8. Slovakya .....	138
3.1.9. Ukrayna.....	141
3.1.10. Romanya .....	141
3.1.11. Gürcistan.....	142
3.1.12. İzlanda.....	143
3.1.13. Diğer ülkeler .....	144
3.1.13.1. Türkmenistan.....	144
3.1.13.2. Trinidad ve Tobago .....	144
3.1.13.3. Kırgızistan .....	145
3.1.13.4. Arnavutluk .....	145
3.1.13.5. Makedonya.....	145
3.1.13.6. Moğolistan .....	146
3.1.13.7. Karadağ .....	147
3.1.13.8. Kazakistan.....	147
3.1.13.9. Bulgaristan .....	148
3.1.13.10. Çek Cumhuriyeti .....	148
3.1.13.11. Mauritius .....	149
3.1.13.12. Belarus .....	149
3.1.13.13. Bosna Hersek .....	150
3.1.13.14. Belize .....	150
3.2. Türk Vergi Sisteminde Uygulanan Vergi Türleri ve Vergi Tarifeleri.....	150
3.2.1. Gelir vergisinde uygulanan vergi tarifesi.....	151
3.2.1.1. Gelir vergisinde uygulanan vergi ayrıcalıklarının fazlalığı.....	152
3.2.1.2. Gelir vergisinde uygulanan muafiyetler .....	155
3.2.1.3. Gelir vergisinde uygulanan istisnalar .....	157
3.2.1.4. Gelir vergisinde uygulanan indirimler .....	163
3.2.2. Kurumlar vergisinde uygulanan vergi tarifesi .....	169
3.2.2.1. Kurumlar vergisi'nde uygulanan muafiyetler .....	175
3.2.2.2. Kurumlar vergisi'nde uygulanan istisnalar .....	178
3.2.2.3. Kurumlar vergisi'nde uygulanan indirimler .....	183
3.3. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Reformunun Gerekliliği .....	188
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME.....	196

<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>206</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>	<b>224</b>

## TABLolar DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
<b>Tablo 1.</b> 2016 Yılında Türkiye’de Gelir Vergisinde Uygulanan Artan Oranlı Tarife .	36
<b>Tablo 2.</b> Standart İndirim Sonrası Vergi Tutarları ile Gerçek Vergi Oranları .....	37
<b>Tablo 3.</b> Bireysel Ücret Vergisi Beyannamesi .....	50
<b>Tablo 4.</b> Bireysel İşletme Gelirleri Beyannamesi .....	53
<b>Tablo 5.</b> Düz Oranlı Vergi Uygulayan Ülkeler .....	128
<b>Tablo 6.</b> Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Gelişimi (%).....	171
<b>Tablo 7.</b> Kurumlar Vergisi Tahsilatının GSYH’ya (1998 Bazlı) Göre Esneklikleri (1999-2015) .....	173
<b>Tablo 8.</b> Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları (2001-2016) .....	174

## KISALTMALAR DİZİNİ

<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>Ay</b>	: Anayasa
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GSYİH</b>	: Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>KDV</b>	: Katma Değer Vergisi
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>Md</b>	: Madde
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>S.</b>	: Sayı
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>T.C.</b>	: Türkiye Cumhuriyeti
<b>TL</b>	: Türk Lirası
<b>Vb</b>	: Ve benzeri
<b>%</b>	: Yüzde

## GİRİŞ

Dünyada küreselleşmeyle birlikte ekonomik dengeler hızla değişim göstererek ülkeleri, içinde buldukları mevcut ekonomik ortamda, evrensel düzeyde her zamankinden daha fazla kamu hizmetlerinin karşılığı olarak finansman ihtiyacı arayışına sokmuştur. Günümüzde esas finansman kaynağı olarak vergiler ilk sırayı almaktadır. Devlet vergilendirme yetkisini toplumu oluşturan bireylerin yararlanacağı kamu hizmetlerinin finansman ihtiyacını sağlamak amacıyla Anayasa'da belirtilen ilkeler çerçevesinde kullanmaktadır. Bu kapsamda vergilendirme veya vergileme politikası; vergi mükelleflerinin nitelikleri ile davranış biçim ve alışkanlıklarını da göz önüne alacak şekilde vergi ile ilgili yasal ve idari yapılanmanın gerçekleştirilmesi, en uygulanabilir ve verimli yöntem ve teknikler aracılığıyla verginin toplanması, vergi koymaktan amaçlanan yararın en yüksek seviyede gerçekleştirilmesine hizmet edecek bir uygulamanın oluşturulmasını hedeflemektedir.

Günümüzde sanayileşen ülkeler vergi sistemlerini, küreselleşmenin meydana getirdiği rekabet ile başa çıkabilecek şekilde etkin, eşitlik sağlayan, yönetsel olarak basit hale dönüştürmenin yolunu aramaktadırlar. Dünya ekonomileri giderek birbirlerine bağımlı olmaya başladıkları için, uluslararası koşullara uygun olarak ülkelerin uluslararası platformda ulusal vergi sistemlerinin birbirleri ile uyumlu olmasına ihtiyaç vardır. Bu alanda ulusal vergi sistemi içerisinde önemli bir paya sahip olan kişisel gelir vergisi ön plana çıkmaktadır. Ülkelerde uygulanmakta olan kişisel gelir vergisi sistemleri sürekli bir şekilde yapılan reformlarla değişikliğe uğramaktadır. OECD ülkelerine bakıldığında yapılan bu reform çalışmalarının matrah genişletici, oran düşürücü tedbirlerle vergi tarifesinin artan oranlılık derecesinin azaltılması şeklinde gerçekleştiği görülmüştür.

Küreselleşme sürecinin hızlanması, sermayenin ve doğrudan yatırımların akışkanlığının artmasına ve vergi rekabetinin artmasına sebep olmuştur. Ülkeler koruma amaçlı olarak mevcut artan oranlı vergi sistemleri içinde; sermaye kazançlarını ayrımcı vergilendirmekte, vergi oranlarını düşürmekte, yabancı sermaye ve ayrıcalıklı sektörler için vergi kolaylıkları getirmekte ya da bu imkânları sağlayan düz oranlı vergi reformuna başvurumaktadırlar. Ayrıca dünya genelinde uygulanan artan oranlı gelir vergisi sistemlerindeki karmaşıklıklar, yüksek yönetim maliyetlerinin varlığı, vergi sisteminin

adaletsiz olduğu, çalışmayı, tasarrufu ve yatırımları cezalandırarak ekonomik gelişmeyi engellediği, verginin yükümlüye ve devlete yüklediği maliyetlerin fazla olması, ekonomi üzerinde olumsuz etkiler sebebiyle sistemin etkin olmaması, sermayenin çifte vergilendirilmesi ve kaynakların verimli alanlarda kullanımını önlemesi, vergi oranlarının yüksek ve vergi yapısının moral bozucu olduğu konularında yoğunlaşan eleştiriler ülkelerin reform yapma ihtiyacını gündeme getirmektedir. Bu eleştiriler sebebiyle artan oranlı verginin yerine alternatifi olan düz oranlı vergi uygulama konusundaki görüşler bazı ülkelerde geniş çapta destek bulmuştur.

Özellikle Avrupa'daki gelişmekte olan ülkelerde son dönemde yoğunlaşan vergi rekabeti, önemli bir bölümü geçiş ekonomisi olan bu ülkelerin vergi oranlarını düşürme, vergi sistemlerini karmaşık hükümlerden arındırarak vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu destekleyen, vergi yönetim maliyetlerini azaltan tedbirlere başvurmalarına ve vergi sistemlerini basitleştirme yarışına girmelerine sebep olmuştur. Bu bakımdan, vergi planlaması yapılmasına elverişli ve uyum maliyetleri düşük bir vergi sistemi olarak belirtilen ve bu yarışın en önemli ve çarpıcı örneği düz oranlı vergi reformlarıdır. 1994 yılına kadar sadece dünyada dört küçük ülkede uygulama alanı bulan düz oranlı vergi sistemi, günümüzde pek çok ülke tarafından uygulanmaktadır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; vergi sistemleri üzerinde durularak tek vergi sistemi ve çok vergili sistemler anlatılmıştır. Vergileme ilkeleri incelenmiştir. Daha sonra artan oranlı vergi tarifesi ve düz oranlı vergi tarifesine değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde; düz oranlı verginin tanımı, tarihsel gelişimi, işleyişi ve esasları, yararları ve eleştirileri ele alınmış, düz oranlı vergi sisteminin optimal vergileme ilkeleri kapsamında artan oranlı vergi sistemi ile karşılaştırılması yapılarak, anayasal iktisat perspektifiyle düz oranlı vergi sistemi anlatılmıştır. Sonrasında zekât kurumu ile düz oranlı vergi sisteminin benzer yanları incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise; düz oranlı vergi sistemini uygulayan ülkeler tek tek araştırılmıştır. Türkiye'de uygulanan gelir vergisi ve kurumlar vergisi tarifeleri, barındırdıkları muafiyet, istisna ve indirimler anlatılarak Türk vergi sisteminde vergi reformunun gerekliliği ortaya konulmuştur.

Sonuç kısmında ise, çalışmanın değerlendirilmesi yapılarak Türk vergi sisteminde bir reform gereği düz oranlı vergi sisteminin değerlendirilebileceği ortaya konulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. VERGİ SİSTEMLERİ, VERGİLEME İLKELERİ VE VERGİ TARİFELERİ

#### 1.1. Vergi Sistemleri

#### 1.2. Vergi Sistemi Kavramı

Teorik planda zaman zaman tek vergi fikrinin savunulmuş olmasına rağmen her dönemde ve her ülkede daima birçok vergi bir arada uygulanmıştır. İçinde bulunulan ekonomik, mali, sosyal ve siyasal koşullara göre mevcut bazı vergiler kaldırılmış, bazıları değiştirilmiş ve bazen de yeni vergiler yürürlüğe konulmuştur. İşte böyle bir oluşum sonucu belirli bir dönemde, belirli bir ülkedeki vergilerin tümü bir sistem oluşturmakta ve karşımıza vergi sistemi kavramı çıkmaktadır<sup>1</sup>.

Vergi sisteminden kasıt, belirli bir zamanda bir ülkede uygulanmakta olan vergiler topluluğudur<sup>2</sup>. Başka bir deyişle vergi sistemi denildiği zaman; bir ülkenin yürürlükteki vergi, resim, harçların tümü ve bunların uygulanması anlaşılmaktadır<sup>3</sup>. Sistem kelimesi dilimize Fransızca'dan geçmiştir. Kelimenin aslı, “bir arada” anlamına gelen Latince “systema” ve Yunanca “sustema” kelimeleridir. Sistem sözlük anlamı olarak; bir bilimsel bütün oluşturacak şekilde birbirine bağlı prensiplerin bir araya getirilerek toplanması şeklinde tanımlanmıştır. Nitekim vergi sistemi deyimiyile anlatılmak istenilen husus da, belirli amaçlara ulaşabilmek için bilimsel kurallara dayanılarak düzenlenmiş vergiler topluluğudur<sup>4</sup>.

Ne var ki, gerçek anlamda sistem kavramı, yan yana uygulanan çeşitli vergilerin birbirlerine zarar veren ve hatta birbirlerinin etkilerini ortadan kaldıran bir vergiler kaosuna yol açmamalarını, aksine vergilemenin amacına ulaşabilmesi bakımından karşılıklı olarak birbirlerini tamamlamayı olanaklı kılan anlamlı bir bütün oluşturmalarını zorunlu kılar. Bu nedenle, her bir verginin gerek birbirleriyle gerekse mevcut iktisadi sistem ve vergileme ile izlenen bütün amaçlarıyla uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir<sup>5</sup>.

<sup>1</sup> H. Nadaroğlu. (1989). Kamu Maliyesi Teorisi. İstanbul: Beta Yayıncılık, s. 373.

<sup>2</sup> Ş. Aksoy. (1994). Kamu Maliyesi. İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 350.

<sup>3</sup> N. Sayar. (1970). Kamu Maliyesi Cilt:1 Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri. İstanbul: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, s. 173; S. Tuncer (1975). Kamu Maliyesi. İstanbul: Yalkın Ofset Matbaası, s. 372.

<sup>4</sup> N. Edizdoğan vd. (2010). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Yayınevi, s. 323; Nadaroğlu. (1989). s. 373 vd.

<sup>5</sup> S. Turhan. (1993). Vergi Teorisi ve Politikası. İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 340.

Vergi sistemi dinamik bir kavramdır. Çünkü vergi sistemleri mali, iktisadi, sosyal, politik ve hukuki faktörlere bağlı olarak ülkeden ülkeye değiştiği gibi, zamanın etkisiyle de devamlı bir gelişme ve değişme durumu göstermektedir<sup>6</sup>. Diğer bir ifadeyle vergi sistemleri, bir ülkenin iktisadi, siyasi ve sosyal yapılarının etkisi altında şekillenmektedir<sup>7</sup>.

### 1.3. Çeşitli Vergi Sistemleri

Araştırma ve gözlemler, belirli bir zamanda belirli bir ülkede birçok verginin uygulandığı gerçeğini doğrulamaktadır. Günümüz ekonomileri, ancak değişik vergiler uygulamak suretiyle gittikçe çoğalan kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayabilmekte, hatta bu değişik vergiler dahi yeterli olmadığından borçlanma ve emisyon gibi vergi dışı finansman kaynaklarına yönelmektedirler<sup>8</sup>. Ancak, maliye teorisinde öteden beri ileri sürülen, üzerinde tartışılan, fakat hiçbir zaman uygulama olanağı bulunmayan bir görüş vardır. Bu görüş, tek vergi görüşüdür<sup>9</sup>.

#### 1.3.1. Tek vergi sistemi

Tarihsel gelişim süreci içerisinde, verginin hangi vergi konuları ve matrahları üzerinden alınması gerektiği, bir veya birden fazla vergi uygulamasından hangisinin faydalı olduğu tartışılmıştır. Tek vergi sistemi, devletin ihtiyaç duyduğu gelirin tamamının sadece bir vergi uygulaması suretiyle sağlanmasını öngörmektedir<sup>10</sup>. Başka bir deyişle tek vergi sistemi, kamu giderlerinin karşılanması için kullanılacak kamu gelirlerinin yalnızca bir tek vergiden sağlanmasını ifade etmektedir<sup>11</sup>.

Burada tek vergi sistemini tek (düz) oranlı vergi ile karıştırmamak gerekir. Tek vergi, yukarıda belirttiğimiz gibi kamu giderlerinin finansmanının tek vergiden sağlanmasını ifade ederken, tek (düz) oranlı vergide, matrahın miktarı ne olursa olsun, bütün matraha tek bir vergi oranı uygulanmaktadır.

---

<sup>6</sup> Tuncer (1975). S. 368; Nadaroğlu. (1989). s.374; Edizdoğan vd. (2010). s. 324.

<sup>7</sup> Aksoy (1994). s. 350.

<sup>8</sup> Edizdoğan vd. (2010). s. 324.

<sup>9</sup> Nadaroğlu. (1989). s. 375; Edizdoğan vd. (2010). s. 324.

<sup>10</sup> A. Akdoğan (2014). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi, s. 312.

<sup>11</sup> Aksoy (1994). s. 351.

Tek vergi sistemi zaman zaman ileri sürülmüş, hatta XX. Yüzyılın ikinci yarısında da savunulmuş olmasına rağmen, tek vergi görüşü hiçbir zaman uygulamada kabul görmemiş ve günümüzde de önemini tamamen yitirmiştir<sup>12</sup>.

Tek vergi savunucuları, devletin tek bir konudan vergi almasını önerirken üç temel varsayımdan hareket etmektedirler. Bu varsayımlar<sup>13</sup>:

- Ekonomide net hasıla sadece tek bir sektör tarafından yaratılmaktadır.
- Ekonomide tüm üretime girdi olan tek bir mal vardır.
- Ekonomide adaletli gelir dağılımını sağlayacak yalnızca tek bir vergidir.

Bu varsayımlardan hareketle, tek vergi görüşünü savunanlar, uygulanacak verginin türü hakkında birbirinden farklı görüşler ileri sürmüşlerdir. Tek vergi sistemini savunanların üzerinde birleştikleri ortak nokta; tek vergi uygulamasının basit, ucuz, verimli, açık olduğu, böyle bir vergi ile en adil bir biçimde en fazla gelir sağlanacağı ve uygulama ve etkinlik açısından daha doğru olacağını belirtmişlerdir<sup>14</sup>.

### ***1.3.1.1. Tek vergi ile ilgili olarak ileri sürülen görüşler***

Mali literatürde, XVII. Yüzyılda Fransız maliyeci Vauban'ın "Kral Öşür" isimli eseriyle tek bir vergiyi esas alan bir vergileme projesi önerdiği söz konusu edilerek, ilk tek vergi savunucusu olarak Vauban'ı gösterenlere rastlanmaktadır. Vauban, mevcut vergilerin kaldırılmasını ve bunların yerine esas itibarıyla kazançlar üzerinden alınacak %10 oranındaki bir vergi ile yetinilmesini önermiştir. Ancak, mevcut vergi sisteminin iyi işlemediği gerekçesine dayanan bu görüş, önemli derecede bir yankı uyandırmamıştır. Bununla birlikte, Vauban, tek verginin yanı sıra tamamlayıcı nitelikte bazı vergilerinde alınabileceğini kabul etmesi sebebiyle, gerçek anlamda tek vergi savunucusu olarak kabul edilmemektedir. Bugün kuramsal bir yaklaşımdan hareketle, tek vergiyi ilk olarak ortaya atanların fizyokratlar olduğu tüm maliye yazarlarınca kabul görmektedir<sup>15</sup>.

---

<sup>12</sup> Nadaroğlu. (1989). s. 375.

<sup>13</sup> A. Herekman. (1989). Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı Cilt:2). Ankara: Sevinç Matbaası, s. 113; Edizdoğan vd. (2010). s. 324.

<sup>14</sup> Nadaroğlu. (1989). s. 375; Herekman. (1989). s. 113; Edizdoğan vd. (2010). s. 324 vd; Akdoğan. (2014).s. 312.

<sup>15</sup> O. Dikmen (1973). Maliye Dersleri Giriş ve Genel Vergi Teorisi. İstanbul: Fakülteler Matbaası, s. 112 vd; Tuncer (1975). s. 370; Nadaroğlu. (1989). s. 375; Herekman. (1989). s. 113 vd; Edizdoğan. (2010). s. 325.

Tek vergi ile ilgili olarak çeşitli yazarlar tarafından ileri sürülen bazı görüşler aşağıdaki başlıklarda özetlenmiştir.

#### **1.3.1.1.1. Araziden vergi alınmasını esas alan görüş**

Fizyokratların tek vergi sistemini savunan Dupont De Nemours, Beaulieu ve Quesnay gibi yazarlar; eserlerinde bir taraftan dolaysız vergilerin aksak taraflarını ortaya koyarken, diğer taraftan zirai faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerine konulan tek verginin hiçbir kötü yanı bulunmayan, mükemmel bir dolaylı vergi kaynağı olduğunu iddia etmişlerdir<sup>16</sup>.

Tek vergi alınması konusunda ileri sürülen görüşlerden en çok bilineni Quesnay'ın verginin araziden alınması konusundaki görüşüdür. XVIII. yüzyılın sonlarında fizyokratik düşünce biçimi içerisinde, yalnızca toprağın net hasıla yarattığına, diğer tüm unsurların kısır ve verimsiz nitelikte olduğuna inanılmıştır. Ülke refah ve servetinin tarım sektöründen kaynaklanacağı, bütün gelirin toprağa dayalı olduğu savunulmuş, bu nedenle sadece araziden vergi alınmasının; verginin olumsuz etkilerini, verginin topluma maliyetini azaltacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan değer yaratan tek faaliyet tarım olduğuna göre, diğer sektörlerden vergi alınması halinde bu vergiler yansıma yoluyla nihai olarak tarım sektörüne aktarılacaktır. Çünkü yeni bir değer yaratma yeteneği olmayan tarım dışındaki sektörlerin, ödeyecekleri vergiyi gerçek anlamda üstlenmeleri mümkün değildir. Bu nedenle, birçok kargaşaya ve idari güçlüklerle sebep olacak vergilere başvurmaktansa, net hâsıla oluşturma özelliği dolayısıyla gerçek ödeme ve taşıma yeteneğine sahip bulunan tarım sektörü üzerinden alınacak tek bir vergi ile yetinilmesi akılcı ve gerçekçi bir davranıştır<sup>17</sup>.

Bunların yanında tek verginin gerekli hasılatı sağlayamaması, vergi adaletini bozması, diğer üretim alanlarını ihmal etmesi, uygulama zorluğu gibi sakıncaları bulunmaktadır<sup>18</sup>. Adam Smith'in üretimin yalnızca madde yaratmak olmadığını, eşyayı faydalı duruma getirmenin de bir üretim olduğunu, dolayısıyla gelir oluşturan tek faali-

---

<sup>16</sup> B. Keyder, Zirai Sektörde Vergilendirme. <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuamamk/article/viewFile/1023014238/1023013445>. s. 158. ( Erişim Tarihi: 29.01.2015)

<sup>17</sup> Nadaroğlu (1989). s. 375 vd; Herekman (1989). s. 114; Aksoy (1994). s. 351; Akdoğan (2014). s. 312 vd; Edizdoğan vd. (2010). s. 325.

<sup>18</sup> Akdoğan (2014). s. 313.

yetin tarım olmadığını ispatlaması üzerine fizyokratların önerdiği tek vergi fikri yaşama geçirilemediği gibi teoride de önemini kaybetmiştir<sup>19</sup>.

### ***1.3.1.1.2. Arazideki değer artışlarını esas alan görüş***

XIX. yüzyılın sonlarına doğru Amerikalı ekonomist ve politikacı Henry George tarafından ileri sürülen bu görüş, topraktaki değer artışlarının vergilendirilmesini öngörmektedir. Bu görüş, Ricardo'nun rant teorisine dayalı bir nitelik taşımaktadır. Henry George'a göre, toprağın değeri sahibinin katkısı olmaksızın büyük ölçülerde artmaktadır. Toplumda en büyük gelir toprak değerindeki artıştan sağlanmakta ve durum zenginlikle fakirliğin sebebi olmaktadır. Bu haksız durumu düzeltmek için, sahibi yönünden kazanılmamış bir gelir olan toprak rantını ortadan kaldıracak tek vergi uygulanmalıdır. Bu vergi toprak sahibinin üzerinde kalıp tüketiciye yansımayacağı için adildir. Ayrıca, bu tek verginin sağlayacağı yüksek verim, diğer kaynaklardan vergi alınmasına gerek bırakmayacaktır. Henry George, arazi değerinde ortaya çıkan artışların, tek vergi uygulaması sonucu devlete intikal ettirilmesinin, devletin finansal ihtiyaçlarını karşılayacağını ve üstlendiği görevleri gerçekleştirebileceğini belirtmiştir<sup>20</sup>.

Henry George'a göre, tek vergi, basitliği, sadeliği ve kolaylığı sebebiyle idaresi ve tahsili ucuz bir vergidir. Tek vergi, teşebbüs şevkini engelleyici ya da toplumun elde edebileceği geliri azaltıcı bir rol oynamayacaktır. Bilakis arazi üzerindeki vergiler, araziyi azaltmayacağı için, sanayiye daha kolay bir şekilde tahsis edilebilecektir. Buna ilaveten binalar üzerinden vergi alınmayacağı için, şehirlerde boş arsa kalmayacak ve şehirlerin imarı özendirilecektir. Buna ilaveten, tek vergi, ahlaki açıdan da kabul edilebilir bir vergidir. Tek vergi, diğer vergiler gibi mülkiyet hakkını çiğnemeyecektir. Yalnızca kişinin yaratmadığı bir değer, kendisinden geri alınacaktır, kişi toplumdaki aldığı ile orantılı bir vergi ödeyecektir. Bu anlamda toprak üzerinden alınan tek vergi, en adil vergi ve bütün vergilerin en eşitlikçisidir<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> Nadaroğlu (1989). s. 376; Edizdoğan vd. (2010). s. 325.

<sup>20</sup> Dikmen (1973). s. 116; Tuncer (1975). s. 371; Nadaroğlu (1989). s. 376 vd; Aksoy (1994). s. 352; Akdoğan (2014). s. 313; Edizdoğan vd. (2010). s. 326.

<sup>21</sup> H. B. Erdem. (1983). Henry George ve Tek Oranlı Vergi Önerisi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Cilt: I. Sayı: 2. s. 7 vd.

Henry George'dan başka aynı konuyu işleyen Ogilvie, Tom Paine, J. Stuart Mill ve Herbert Spencer gibi yazarlar da araziye zamanla devlete intikal ettirecek tek bir zirai vergi alınmasını savunmuşlardır<sup>22</sup>.

Bütün bu anlatılanlara karşılık bu görüş; toprak mülkiyetinin yaratacağı faydanın engellenmesine yol açacağı, mülk sahiplerinin üzerine ağır bir vergi yükünün çökmesine sebep olacağı ve uygulanmasının olanaksız olduğu noktalarında eleştirilmiş ve hayali bir görüş olarak nitelendirilmiştir<sup>23</sup>.

### **1.3.1.1.3. Sermayeyi esas alan görüş**

Sermayenin esas alınması görüşü, XIX. yüzyılın ikinci yarısında, Emile de Girardin, Menier gibi yazarlar tarafından ileri sürülmüştür. Tek vergi uygulaması açısından sermayenin baz olarak alınmasının daha doğru olacağı savunulmuştur. Tek sermaye vergisi uygulaması, çok sayıda ve adaletsiz vergi uygulamalarını sona erdirebileceği gibi, devlete de ihtiyaç duyulan finansal olanakları sağlayabilecektir<sup>24</sup>.

Yeni oluşan sermayeye dokunulmaması, vergi oranının düşük tutulması, sağlanacak hasılatın büyük olması yönlerinden savunulmuş olan bu görüş taraftarları; vergilerin, sonunda genellikle sermaye üzerinde kalacağını iddia ederek, çeşitli vergi uygulaması yerine, sermaye üzerinden tek vergi alınmasının daha doğru olacağını ileri sürmüşlerdir. Böylece, bir taraftan devletin üstlendiği görevleri gerçekleştirebilmesi için ihtiyaç duyulan kamu harcamaları karşılanabilecek, öte yandan sermayeye dinamizm kazandırılmış olacaktır<sup>25</sup>.

Böyle bir verginin, devletin üstlendiği görevleri gerçekleştirebilmek için gereksinim duyduğu fonları sağlaması oldukça zordur. Mükellefler itibariyle vergi konusunun kavranabilmesi, adil bir uygulamaya gidilebilmesi açısından güçlükleri vardır. Bu uygulama ayrıca sosyal ve ekonomik amaçların gerçekleştirilebilmesi bakımından çeşitli sorunlara neden olabilir<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> Keyder. <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuamk/article/viewFile/1023014238/1023013445>. s. 158. ( Erişim Tarihi: 29.01.2015)

<sup>23</sup> Akdoğan (2014). s. 313; Edizdoğan vd. (2010). s. 326.

<sup>24</sup> Sayar (1970). s. Aksoy (1994). s. 352; 175; Akdoğan. (2014). s. 313; Edizdoğan vd. (2010). s. 326.

<sup>25</sup> Sayar (1970). s. 170; Aksoy (1994). s. 352; Akdoğan (2014). s. 314; Edizdoğan vd. (2010). s. 326.

<sup>26</sup> Akdoğan (2014). s. 314; Edizdoğan vd. (2010). s. 326.

#### **1.3.1.1.4. Enerjiyi esas alan görüş**

Tek verginin enerji üzerinden alınması görüşünü Fransız sanayicisi olan M. Schueller teklif etmiştir. M. Schueller'e göre vergiler, tek kaynak olarak enerjiden (kömür, akaryakıt, elektrik) alınmalıdır. Bu tek vergi sayesinde fiyatlar düşecek, kaçakçılık önlenecek ve hayat seviyesi yükselecektir. Çünkü artık dünyada enerji dönemi başlamıştır. Üretim kaynakları kömür, elektrik veya akaryakıtta dayanmaktadır. Üretimde kullanılan bu enerji araçlarından tek vergi alınması durumunda, yeterli miktarda kamu geliri sağlanır. Enerjinin tüm üretim işlerinde girdi olarak kullanılması dolayısıyla, enerjiden alınacak vergi fiyat içerisinde topluma dağıtılmış olur. M. Schueller'e göre, enerji vergisi kabul edilirse, artık beyanname verilmeyecek, defter tutulmayacak ve mali denetim olmayacaktır. Bu tür bir vergi ayrıca vergi yükü yarı yarıya düşecek ve fiyatlar cari fiyatların beşte birine inecek, işçi maaşları üçte bir ve refah seviyesi yüzde elli oranında artacaktır<sup>27</sup>.

Enerjiyi esas alan tek vergi uygulaması; enerji kullanımı söz konusu olmayan ya da daha az enerji tüketilen alanlara, ülke ekonomisi açısından verimli sayılmayacak üretim biçimlerine yönelmelerine sebep olabilir. Ayrıca kaynak dağılımını da olumsuz yönde etkileyebilir<sup>28</sup>.

Enerji üzerinden tek vergi alınması görüşü maliye literatüründe yankılar uyandırmış olmasına rağmen, mali bir fantezi olmaktan öteye bir değer taşımamaktadır. Çünkü enerji fiziksel yönden karmaşık bir kavramdır. Örneğin, elektrik kadar ısının da bir enerji olması gibi. Hatta yakın bir gelecekte nükleer enerji ile güneş enerjisinin yaygınlaşacağı anlaşılmaktadır. Bu takdirde, vergileme sorunu nasıl çözülecektir? Ayrıca, kömür ve petrol gibi enerji kaynakları aynı zamanda birçok sanayinin ilk maddesidir. Bu takdirde, tek verginin gereği olarak geniş bir sübvansiyon ve vergi iadesi rejimi uygulamak gerekecektir. Böyle bir durum, tek verginin avantajı olarak ileri sürülen basitlik ve kolaylıkla nasıl bağdaşacaktır? Bütün bu sorulara inandırıcı cevaplar verilemediği için, enerji vergisi de, kendinden önceki diğer tek vergi düşünceleri gibi uygulamaya konulamamıştır<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> Nadaroğlu (1989). s. 377; Herekman (1989). s. 115. Akdoğan (2014). s. 314; Edizdoğan (2010). s. 326 vd.

<sup>28</sup> Akdoğan (2014). s. 314.

<sup>29</sup> Nadaroğlu (1989). s. 377; Edizdoğan vd. (2010). s. 327.

#### **1.3.1.1.5. Hammaddedyi esas alan görüş**

Yalnızca hammaddeden vergi alınması görüşü Fransız yazarlarından Thiers tarafından savunulmuştur. Thiers'e göre, hammaddelerin vergilendirilmesi ile fiyatlar yoluyla tüm ekonomiye yayılacak ve böylece tek vergi üreticiden tüketiciye kadar bütün herkesi vergilendirebilecektir<sup>30</sup>.

Hammaddeden vergi alınması görüşünün ihtiyaç duyulan hasılatı sağlayamaması, kaynak kullanımını olumsuz yönde etkileyebilmesi, gelirin adaletli dağılımı ve vergi tekniği ve uygulamasında zorluklara sebep olabilmesi gibi sakıncalı tarafları vardır<sup>31</sup>.

Gerçekten hammadde üzerinden alınacak bir vergi, vergi adaletine aykırıdır. Çünkü hammadde ile değerleri birbirinden çok farklı değişik türde mallar üretilebilir. Bu mallar son üretim aşamasında vergilendirildikleri takdirde, her biri kendi değeri ile orantılı vergi yükü taşıdığı halde, hammadde aşamasında vergilendirildikleri zaman az kıymetli eşya değerine oranla daha fazla, çok kıymetli eşya ise daha az vergilendirilmiş olur. Genel olarak, son tüketim aşamasından hammaddeye doğru gidildikçe matrah daralmakta ve bu nedenle eşit gelir sağlamak için verginin oranının yükseltilmesi mecburi hale gelmektedir. Ayrıca hammaddenin tanımındaki zorluklar da büyük sıkıntılar oluşturabilmektedir. Bir üretim aşamasında mamul sayılan şey, sonraki üretim aşaması için hammadde olabilir<sup>32</sup>.

#### **1.3.1.1.6. Geliri esas alan görüş**

Tek vergi uygulaması niteliğinde olan bir diğer öneri de, "genel gelir vergisi" uygulaması suretiyle, sadece gelirin vergilendirilmesidir. Çeşitli adlar altında vergi uygulanması yerine tüm gelir unsurlarını kapsayacak şekilde genel gelir vergisi uygulamasının, hem vergi ödeme gücüne daha uygun düşeceği, hem de idare ve yükümlüler açısından, vergi uygulamasından doğan sorunları azaltacağı ileri sürülmüştür. Bazı sosyalist yazarların savundukları tek global gelir vergisi, dayandığı gerekçeler yönünden yukarıda belirtilen görüşlere kıyasla daha akla yatkındır. Ancak, böyle tek verginin ağırlığına yükümlülerin katlanmaları mümkün değildir. çünkü, tek bir global gelir vergisinin kapsamı ve oranı mecburi olarak çok geniş ve yüksek olacaktır. Bu yüksek vergi oranla-

---

<sup>30</sup> Nadaroğlu (1989). s. 376; Herekman (1989). s. 115; Aksoy (1994). s. 353; Akdoğan (2014). s. 314 vd; Edizdoğan vd. (2010). s. 327.

<sup>31</sup> Akdoğan (2014). s. 315; Edizdoğan vd. (2010). s. 327.

<sup>32</sup> Edizdoğan vd. (2010). s. 327 vd.

rının uygulanması zorunluluğu, yükümlünün vergiye karşı tepkilerini uyarması, uygulama zorluğu karşılaşılabilecek sakıncalar arasında sayılabilir. Ayrıca vergi ödeme gücünü temsil eden tek unsur gelir olmadığı için, böyle bir verginin adil olamayacağı da açıktır<sup>33</sup>.

Tek vergi ile ilgili yukarıda yapmış olduğumuz açıklamaları ileri süren bütün yazarların üzerinde durdukları ortak nokta tek verginin kolay, ucuz, açık, adil ve hasılatının bol olmasıdır. Ayrıca bu yazarlar ekonomide safi hasılatın yalnızca bir sektörde oluşturulduğunu, ekonomide tek bir malın tüm üretimde girdi olarak kullanıldığını ve yalnızca tek verginin adil gelir dağılımını sağlayacağını varsayım olarak kabul etmişlerdir. Tek vergi ile ilgili bu görüş ve düşüncelere rağmen tek vergi sisteminin bazı sakıncaları da vardır<sup>34</sup>.

Tek vergi ile ilgili ileri sürülen leh ve aleyhteki hususları aşağıda belirtildiği gibi özetleyebiliriz.

#### ***1.3.1.2. Tek verginin lehinde ileri sürülen hususlar<sup>35</sup>***

- Tek vergi kolay ve basit vergidir. Çünkü çok vergili sistemlerde, çeşitli vergilerin her biri için verginin tarhi, tahsili hakkında farklı usullerin uygulanması ve işlemlerin yapılması söz konusu olduğu halde, tek verginin tarh ve tahsili daha kolay ve basit olacaktır. Ayrıca, tek verginin hem tarh ve tahsilinin kolay olması hem de mükellef sayısının düşük olması sebebiyle, bu verginin çok vergili sisteme nazaran hem daha az masraflı hem de daha ekonomik olduğu ifade edilmektedir.

- Tek vergi, aynı zamanda açık bir vergidir. Şöyle ki, böyle bir uygulama söz konusu olduğunda, mükellefler ne kadar vergi ödediklerini daha kolay hesaplayabileceklerdir. Ancak, bazı tek vergi uygulamalarında mükelleflerin bu hesabı yapmaları çok zor belki de imkânsız olacaktır. Örneğin, hammadde ve enerji üzerinden alınan vergilerin fiyat mekanizmasıyla bütün topluma yayılacağı ifade edildiğine göre, bu yayılmayı tespit etmek çok zor ve çoğu zamanda imkânsızdır.

- Tek vergi ekonomik faaliyetleri aksatmaz. Çok vergili sistemler ekonomik faaliyetleri çeşitli şekillerde aksatmaktadır. Her vesile ile alınan vergiler, mükellefi bıktırır

---

<sup>33</sup> Nadaroğlu (1989). s. 376; Aksoy (1994). s. 353; Akdoğan (2014). s. 315; Edizdoğan vd. (2010). s. 328.

<sup>34</sup> Aksoy (1994). s. 353.

<sup>35</sup> Dikmen (1973). s. 121 vd; Aksoy (1994). s. 353 vd.

ve ekonomik faaliyetin serbest bir şekilde yürütülmesine de engel olur. Vergiler mükellefler üzerinde bir tazyik yaptığı gibi, piyasada ekonomik faaliyetlerin serbestçe gerçekleşmesine de engel teşkil etmektedir. Hâlbuki tek vergi mükellefleri yalnızca bir vergi ile uğraşmak zorunda bırakmaktadır.

- Tek vergi nispeten adil bir vergidir. Çok vergili sistemlerde mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarı, bir bütün olarak ele alınmadığı ve düşünülmediği için tesadüfi olarak belirlenmektedir. Tek vergi de ise, vergi yükü ve miktarını çoğunlukla mükelleflerin ödeme güçlerine göre veya istenildiği gibi dağıtma olanağı bulunmaktadır. Hâlbuki çok vergili sistemlerde vergi yükü dağılımı, bir takım tesadüflere göre gerçekleşmektedir. Bu nedenle tek verginin nispeten daha adil olduğu savunulmuştur.

### **1.3.1.3. Tek verginin aleyhinde ileri sürülen hususlar<sup>36</sup>**

- Tek vergi sistemi yeterli olmaktan uzak ve verimsizdir. Günümüzde devletin kamu geliri ihtiyacı çeşitli sebeplerden dolayı hızla artarken bu artışı tek vergi ile karşılamak mümkün değildir.

- Tek verginin oranı zorunlu olarak çok yüksek olacaktır. Çok vergili sistemlerde, mükelleflerden çeşitli şekillerde vergi alınmaktadır. Belirli bir tutarda vergi gelirini elde etmek için bu çeşitli vergilerin oranları çok yüksek tutulmaksızın vergileme yapılabilmektedir. Ancak, tek vergi sisteminde mükellefe prensip itibariyle sadece bir defa müracaat edilmektedir. Böyle olunca da, alınacak tek verginin oranının çok yüksek olması gerekecektir. Çünkü, devletin kamu harcamalarına karşın finansman ihtiyacının tek vergi hasılatı ile karşılanabilmesi için verginin oranı oldukça yüksek tutulacaktır. Bu nedenle de, çok vergili sistemde çeşitli vergilere dağıtılmış bulunan toplam vergi yükü, tek vergide toplanmış olacaktır.

Tek vergi sisteminde, vergi oranının mecburi olarak yüksek olması, kanuni mükellef durumunda olan kimselerin, vergiye karşı reaksiyonlarını artıracaktır. Başka bir deyişle mükellefler, vergi borçlarını öğrenince hemen matrah gizlemek suretiyle vergiden kaçınmaya çalışacaklardır. Çünkü mükellefler, tek verginin matrahını gizleyebildikleri takdirde vergiden tamamen kurtulmuş olacaklardır. Tek verginin oranı da yüksek olduğu için, vergi matrahını gizleyen mükellefler büyük oranda menfaat sağlayacaklar ve bu nedenle, mükellefler hem daha çok vergi kaçakçılığı yapacaklar, hem de kanuni

<sup>36</sup> Dikmen (1973). s. 123 vd; Aksoy (1994). s. 354 vd.

olarak vergiden kaçınma şeklindeki usullere başvurmak suretiyle vergi ödememeye çalışacaklardır.

- Tek verginin tahsili zordur. Tek verginin oranının zorunlu olarak oldukça yüksek olması ve devletlerin kamu harcamalarının çeşitli sebeplerden dolayı hızla artması, bu tür vergiyi ağır bir vergi haline getirmektedir. Ayrıca, tek verginin ağırlığı, devletin bütün finansman ihtiyacını karşılama zorunluluğundan kaynaklanmaktadır.

- Tek verginin, ticari, sınai ve zirai sektörlerin bazı kısımları üzerinde yıkıcı, yok edici etkileri olacaktır. Şöyle ki, tek verginin ağırlığı sebebiyle bulunduğu sektör üzerinde direkt etkileri olduğu gibi dolaylı etkileri de söz konusu olmaktadır. Örneğin, tek vergi sebebiyle gümrük resimlerinin kaldırılması ekonominin sektörlerinin bazı kısımlarında korumacılığın önlenmesinden dolayı olumsuz etki yapacaktır.

- Son olarak, tek vergi adaletsiz bir vergidir. Vergi adaleti bakımından her verginin eksik tarafları söz konusu olabilir. Dolaylı, dolaysız vergiler ve çeşitli vergi türlerine göre çok vergili vergi sistemlerinde hata ve adaletsizliklerin birbirini giderebildikleri, tek vergide ise, bunun pek mümkün olmadığı kabul edilmektedir. Örneğin, çok vergili vergi sisteminde herhangi bir vergiden dolayı ağır bir yük altına giren bir mükellefin bir başka vergi dolayısıyla daha hafif vergilendirildiği görülmektedir. İşte, bu eksik ve fazlalar çok vergili sistemde, kendiliğinden giderilmek suretiyle sistem adil ve dengeli hale gelmektedir. Hâlbuki tek vergide böyle bir imkân söz konusu değildir. Başka bir anlamla, tek vergide adaletsizlikler giderilmemekte ve olduğu gibi kalmaktadır.

Günümüze kadar zaman zaman tek vergi görüşü ortaya atılmış hiçbir şekilde kabul edilmemiş olmasına rağmen, tek vergi konusunda yapılan tartışmalar sonucunda çok vergili sistemin anlam ve önemi anlaşılmış ve bu sistemin fayda ve sakıncaları daha belirgin hale gelmiştir, denilebilir<sup>37</sup>.

Dünya üzerinde pek sınırlı bazı denemeler bir yana bırakılacak olursa, tek vergi sistemi hiçbir ülkede uygulama alanı bulamamıştır. İktisatçı ve maliyecilerin büyük çoğunluğu tek vergiye karşıdır. Ancak, tek vergi hareketi vergilerin aşırı derecede ço-

---

<sup>37</sup> Aksoy (1994). s. 356.

ğalmasına ve çeşitlenmesine engel olan bir fren görevi yapmaktadır ki, bu fonksiyonu küçümsenemez<sup>38</sup>.

### 1.3.2. Çok Vergili Sistemler

Tek vergiyi savunanlar günümüze kadar, uygulamada hiçbir şekilde kabul görmemelerine karşın, mali literatürde hayalci bir tartışma alanının vazgeçilmez kişileri olarak kalmışlardır. Bununla birlikte, tek vergi savunucularının maliye ilmine en büyük katkıları, tek verginin eleştirileri sonucu ortaya çıkan çok vergili sistemin gerekliliği ve bazı faydalı ve sakıncalı taraflarının anlaşılmasıdır<sup>39</sup>.

Tek verginin lehinde ileri sürülen bütün delillere rağmen, aleyhinde bulunan çok vergi savunucuları ise; maliye teşkilatında sadelik ve tasarruf imkânlarını kabul etmekle beraber, tek vergi oranının zorunlu olarak yüksek olacağını, mükelleflerin bilerek ve hissederek bu yüksek oranlar üzerinden kolaylıkla vergilerini ödemeyeceklerini, bir kısım mükelleflerin vergi matrahlarını gizlemek, daraltmak, kaçırmak gibi hileli yollara başvuracaklarını, bu durumun ödeme gücü ilkesini zedelemesi yüzünden, hem adaletsizliğe neden olacağını, hem de vergi hasılatını azaltacağını, bunun sonucu olarak da vergi oranlarının yeniden yükseltilmesi zorunluluğu karşısında kalınacağını iddia etmişlerdir<sup>40</sup>.

Ülke sınırlarının büyümesi, merkezi devletlerin kurulması, yeni buluş ve gelişmeler, bilim, teknik ve iktisat aleminde görülen ilerleme ve gelişme hareketleri, devletin görev alanının genişlemesine neden olmuş, devlete yapılan katkıların zorunlu bir nitelik kazanmasına neden olmuştur. Vergiler, demokrasinin gelişimine uyumlu bir biçimde günümüzdeki şeklini almış, duyulan gelir ihtiyacına ve kaynaklara bağlı olarak da çeşitlilik kazanmıştır<sup>41</sup>. Bu gelişmelerde kamu maliyesi ile ilgili olarak yapılan bilimsel araştırma ve bulguların da önemli derecede etkisi olmuştur<sup>42</sup>.

Günden güne değişen servet ve irat şekillerini gözden kaçırmamak, nisbi de olsa, adalete en uygun olacak bir biçimde matrah ve oranları tespit etmek, içinde bulunulan zaman ve şartların icaplarına göre bunlar üzerinde değişiklikler yapmak, tek vergi usulü

---

<sup>38</sup> Tuncer (1975). s. 372.

<sup>39</sup> Herekman (1989). s. 115.

<sup>40</sup> Sayar (1970). s. 177.

<sup>41</sup> Akdoğan vd. (1987). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No: 104. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi. Yayın No: 45. s. 13 vd; Akdoğan (2014). s. 316.

<sup>42</sup> Akdoğan (2014). s. 316.

ile değil, ancak çok ve çeşitli vergiler yoluyla yapılabilmektedir<sup>43</sup>. Ayrıca, çeşitli vergiler sayesinde daha fazla kaynak vergilendirilmekte ve hazineye ihtiyaç duyulan gelirin daha kolaylıkla sağlanabilmesine olanak verilmektedir. Diğer taraftan, vergi sayısı çoğalınca, düşük ve makul sayılabilecek oranlar uygulanabilecektir<sup>44</sup> ve sosyo-ekonomik amaçların daha etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesine de katkıda bulunulacaktır<sup>45</sup>. Ancak burada belirtmek gerekir ki, vergi çeşitlenmesinin aşırı boyutlara vardiırılmasının gerek idare gerekse mükellefler bakımından izleme ve uygulama zorluklarını da beraberinde getireceği göz ardı edilmemelidir<sup>46</sup>.

Vergi yükü, çeşitli verilere yayılacağından, verginin düşük oran veya miktarlarda uygulanabilmesi, mükellefin daha az psikolojik baskı hissetmesine neden olacağından vergiden kaçma, kurtulma eğilimlerini azaltıcı etki yapacaktır. Bir verginin kötü taraflarını, diğer bir verginin iyi taraflarıyla telafi etmek imkânları da mevcut adaletsizliklerin, kısmen de olsa giderilmesine fırsat vermiş olacaktır<sup>47</sup>.

Çok vergili sistem vergi baskısı yönünden de tek vergiye oranla üstün tarafı vardır. Şöyle ki; yükümlüler çok vergili sistemde özellikle dolaylı vergilerde, vergi ödediklerinin bile farkına varmazlar. Böylece vergi baskısını daha az hissederler. Bu durum mali literatürde mali anestezi olarak deyimlendirilmektedir<sup>48</sup>.

Maliye ilminin ortaya koyduğu mali, hukuki, ekonomik ve idari vasıfların tamamını, devamlı olarak, tek vergide bulmak imkânsızdır. Bazen mali ve idari bakımdan iyi vasıfları üzerinde toplayan bir vergi, hukuki ve ekonomik bakımdan haiz olması gereken vasıflardan yoksun olabilir. Bazen de, tersine olarak, adalet ve ekonomik bakımından beğenilen bir vergi, hazineye yeterli derecede gelir sağlamayabilir. Bir vergide bulunması gereken bütün iyi vasıfları tek vergide bir arada görmek mümkün olamayacağından, bu eksikliklerin telafisine ancak başka vergilerin varlığından, yararlanılarak çare aramak mümkündür. Bu yüzden tek vergi fikrinin uygulamada yaygın bir hal alma-

---

<sup>43</sup> Sayar (1970). s. 178.

<sup>44</sup> Tuncer (1975). s. 372 vd.

<sup>45</sup> Akdoğan (2014). s. 317.

<sup>46</sup> Akdoğan (2014). s. 317.

<sup>47</sup> Sayar (1970). s. 178; Akdoğan (2014). s. 317.

<sup>48</sup> Herekman (1989). s. 116.

sı mümkün olmamış, hemen her ülkede çok ve çeşitli vergi sistemleri kabul ve uygulamaya konulmuştur<sup>49</sup>.

## **1.4. Vergileme İlkeleri**

### **1.4.1. Vergileme ilkelerine genel bakış**

Vergileme ilkelerinin ortaya çıkması maliye tarihinin doğumuna kadar uzanmaktadır<sup>50</sup>. Vergileme ilkeleri, tarihsel çizgi üzerinde görüşlerin ortaya konulduğu ve ortaya konulan görüşlerin ayrıntılı olarak tartışıldığı bir konu olmuştur. Maliye alanında bilimle uğraşan bilim insanlarının bu konuda ileri sürmüş olduğu görüşler, daha sonra da ülkelerin vergi politikaları üzerine değişik biçimlerde yansımıştır<sup>51</sup>.

Bir vergi yasasının oluşturulup, yasa koyucunun amaçları doğrultusunda uygulamaya dönüştürülmesine kadar geçen tüm sürecin ve bu süreç içerisinde yer alan kurum ve işlemlerin sağlıklı bir şekilde işlemesi, yüzlerce yılın bilgi birikimi ve deneyiminin yansımaları niteliğindeki vergi ilkelerine uyumlu bir biçimde oluşturulmasına bağlıdır. Gerçekleştirilmiş olan bilimsel araştırmalar ve çalışmalar yanında, yaşanmış deneyimlerin birer ürünü niteliğindeki bu temel vergi ilkelerinin görmezlikten gelinmesi veya yeterince dikkate alınmaması, vergilendirme politikasının amacına ulaşamamasına veya önemli sorunlarla karşı karşıya kalınmasına neden olabilecektir<sup>52</sup>.

Vergilendirme veya vergileme politikası; vergi mükelleflerinin nitelikleri ile davranış biçim ve alışkanlıklarını da göz önüne alacak şekilde vergi ile ilgili yasal ve idari yapılanmanın gerçekleştirilmesi, en uygulanabilir ve verimli yöntem ve teknikler aracılığıyla verginin toplanması, vergi koymaktan amaçlanan yararın en yüksek seviyede gerçekleştirilmesine hizmet edecek bir uygulamanın oluşturulmasını hedeflemektedir<sup>53</sup>.

Toplumca ulaşılmak istenen değişik hedeflerin gerçekleştirilebilmesi görevinin devlet tarafından üstlenilmesi, kullanılacak her araç gibi vergilerin de bu hedeflere ne

---

<sup>49</sup> Sayar (1970). s. 178 vd.

<sup>50</sup> F. Tekin. (1978). Artan oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, s. 5.

<sup>51</sup> M. K. Mutluer vd. (2013). Teoride Ve Uygulamada Kamu Maliyesi. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, s. 198.

<sup>52</sup> A. Akdoğan (1999). Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi. Gazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi. Cilt:1. Sayı:2. s. 97.

<sup>53</sup> Akdoğan (1999). s. 103.

ölçüde uyumlu olduğu sorusunu ortaya çıkarır. Siyasal karar organları kullanılacak vergileri seçerken ve seçilen vergilerin uygulamasını düzenlerken toplumun esas hedeflerine ters düşmemeye özen göstermek zorundadırlar. Dolayısıyla, toplumun benimsenmiş hedeflerine göre, vergilerin ve vergi sisteminin, taşınması gereken nitelikler, vergileme ilkeleri denilen kuralları, ve birtakım kıstasları meydana getirmiştir<sup>54</sup>.

Vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında göz önünde tutulması gereken hususları belirtmektedir. Burada vergiden beklenen fonksiyonlar, mali, iktisadi ve sosyal olmak üzere üç grupta ele alınabilir. Verginin asıl görevi, öncelikli olarak malidir, yani devletin kamu harcamalarında finansmanı sağlayacak gelirin elde edilmesidir. Ancak, zamanımızda vergi, iktisadi ve sosyal bir takım hedeflere ulaşabilmenin de etkin araçlarından biri olarak kabul edilmektedir. Örneğin, toplumda adil olduğu kabul edilen gelir ve servet dağılımının gerçekleştirilmesinde de verginin rolünün büyük olduğu kabul edilmektedir<sup>55</sup>.

Vergileme, kamu faaliyetlerinin zora dayalı olarak finansmanını ifade etmektedir. Bu özelliği sebebiyle vergileme, hem mükellefler hem de ekonomi üzerinde değişik etkiler meydana getirmektedir. Vergilemenin amaçlarında meydana gelen gelişmeye paralel olarak vergileme ilkelerinde de değişiklikler meydana gelmiştir. İlk başlarda vergilemenin amacı devletin ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını sağlamaktan ibaretti. Ancak, daha sonraları iktisadi, siyasi ve sosyal hayatta oluşan şartlara bağlı olarak, bu konularda belirli hedeflerin gerçekleştirilmesinde bir araç olarak da vergileme kullanılmaya başlanmıştır<sup>56</sup>.

Her ekonomik sistemin gerçekleştirmeye çalıştığı, değişik hedefler bulunmaktadır. Bu hedefler, kaynak dağılımında etkinlik, gelir ve servet dağılımında adalet, ekonomik istikrar ve büyüme biçiminde olabilmektedir. Bu sayılan ekonomik hedeflere ulaşabilmek için rasyonel ve etkin bir vergi sisteminin kurulması gerekmektedir. Bir vergi veya vergi sistemi ekonomik hedeflerin gerçekleşmesine etkili olduğu gibi vergi yükünün o toplumu meydana getiren kişiler arasında adil bir şekilde dağılımını da sağlamaktadır. İşte, herhangi bir ekonomik sistemin, toplumca kabul edilmiş olan hedefle-

---

<sup>54</sup> Ö. Uluatam (2009). Kamu Maliyesi. Ankara: İmaj Yayınevi, s. 279.

<sup>55</sup> Nadaroğlu (1989). s. 391.

<sup>56</sup> Aksoy (1994). s. 240.

rinin gerçekleştirilebilmesi için, vergilerin ve vergi sistemlerinin sahip olması gereken nitelik ve özelliklerin, yani vergileme ilkelerinin belirlenmesi gerekmektedir<sup>57</sup>.

Yukarıda belirttiğimiz amaçlara hitap eden vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hangi esasa göre dağıtılması veya bölüştürülmesi sorunu vergi teorisinin oldukça hassas noktasını oluşturmaktadır<sup>58</sup>.

Vergileme ilkelerinin büyük bir çoğunluğu, iktisadi, sosyal ve ahlaki bakımlardan etkin olmayan vergi şekilleri ve tekniklerini ortadan kaldırmak ve bunların yerine daha iyilerini, daha verimlilerini vergi sistemine dâhil etmek amacıyla oluşturulmuştur<sup>59</sup>.

Vergi uygulamasının temel ilke ve kurallarını tespit eden vergileme ilkeleri; yükümlülerin vergi yasalarına olumsuz tepkilerini azaltmakta, vergi idaresinin başarılı bir vergi uygulamasını gerçekleştirmelerine yardımcı olmaktadır<sup>60</sup>.

Vergi sistemleri, vergileme ilkelerine uygunluk gösterdikleri ölçüde benimsenir ve uygulamada başarılı kabul edilirler. Yeni bir vergi yasası oluşturulduğunda, bu yeni verginin mevcut sistem içinde dengeyi bozmaması, diğer vergilerle ahenk içerisinde kalabilmesi, ekonomik gelişmeyi engellememesi, mükellefler tarafından karşı konulmaması üzerinde titizlikle durulur<sup>61</sup>.

Vergileme ilkeleri, vergiciliğin anayasası olarak kabul edilebilir; bu ilkelere uyulduğu takdirde, ortaya çıkan vergi kanunlarına mükelleflerin karşı koymaları azaltmakta, vergi uygulamalarını yürüten vergi idarecileri minimum zorluklarla karşılaşarak, vergi verimini artırabilmektedirler<sup>62</sup>.

Vergileme ilkeleri, bir vergi uygulamasının gerek mevzuat ve gerekse uygulama açısından başarılı bir biçimde yürütülebilmesi açısından geliştirilmişlerdir. Bu ilkeler

---

<sup>57</sup> Aksoy (1994). s. 240 vd.

<sup>58</sup> M. Erdem vd. (2013). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Yayınevi. s. 121.

<sup>59</sup> F. Neumark. (1975). Vergi Politikası. (Çev: İclal Cankorel), İstanbul: Filiz Kitabevi, s. 18.

<sup>60</sup> E. Orhaner. (2007). Kamu Maliyesi. Ankara: Siyasal Kitabevi, s. 164.

<sup>61</sup> İ. Özer (1977). Vergileme İlkeleri Ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Türkiye Ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No:163, s. 58.

<sup>62</sup> Özer (1977). s. 60.

geçmişte ve günümüzde; varlığına dikkat edilerek veya bir kısmının farkına dahi varılmadan gerçekleştirilmekte ya da gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır<sup>63</sup>.

Gerçekten vergileme ilkeleri, zaman içerisinde ve iktisadi ve sosyal düzen ve ideolojilerin gelişmesine paralel olarak değişim ve gelişim göstermiştir<sup>64</sup>. Vergileme ilkelerinde meydana gelen gelişme esasında refah teorisinin bir uygulamasıdır ve yeni gelişmeler büyük ölçüde bu teorideki ilerlemelere bağlı olacaktır. Refah teorisi, günümüzdeki durumu ile ancak çok genel vergileme ilkelerinin geliştirilmesine yardım edebilmektedir<sup>65</sup>.

Günümüzde devletten yerine getirmesi beklenen fonksiyonlar düşünüldüğünde bunların tümünün yerine getirilmesinin yukarıda belirttiğimiz üzere fizyokratların önerdiği gibi tek vergi ile mümkün olmadığı ortadadır. Bu nedenle kamu harcamalarını karşılamak için çok sayıda vergiden oluşan vergi sistemleri uygulanmaktadır. Vergiler keyfi olarak uygulanamaz, her vergi yasa ile konulur, değiştirilir ya da kaldırılır. Gerek genel olarak vergi sisteminin gerekse sistem içinde yer alan her bir verginin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için bir takım vergileme ilkelerin belirlenmesi ve bu vergileme ilkelerine uygun düzenlemelerin yapılması gerekmektedir<sup>66</sup>.

#### **1.4.2. Mali, iktisadi, sosyal, idari nitelikli vergileme ilkeleri**

Vergilendirme ilkelerinden söz edildiği zaman, Adam Smith'in Vergilemede adalet, vergilemede belirlilik, vergilemede uygunluk ve vergilemede iktisadilik ilkeleri düşünülmektedir. Ekonomik düşünce ve öğretilerde bu ilkelerin önemli bir yeri vardır. Günümüzde maliye bilim insanlarının etkin bir vergi sistemine ilişkin, vergileme ilkelerini çoğaltma eğilimi içerisinde oldukları görülmektedir<sup>67</sup>.

Bu bölümde vergileme ilkelerini işlevlerine göre, mali, iktisadi, sosyal ve idari vergileme ilkeleri olarak sınıflandırıp, bu ilkeleri genel hatlarıyla özetleyeceğiz ve alt gruplarının isimlerini vermekle yetineceğiz. Çünkü, bu bölümde yer alan vergileme il-

---

<sup>63</sup> Akdoğan (2014). s. 205.

<sup>64</sup> Edizdoğan vd. (2010). s. 212.

<sup>65</sup> J. F. Due (1963). Maliye Bir İktisadi Analiz. (Çev: Sevim Görgün, İzzettin Önder), İstanbul: Fakülteler Matbaası, s. 110.

<sup>66</sup> G.Akgül Yılmaz. (2007). Kamu Maliyesi. İstanbul: Arıkan Basım, s. 171.

<sup>67</sup> A.R. Gökbnar. Vergileme İlkeleri Ve Küreselleşme. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-vergileme-ilkeleri.pdf). s. 5. (Erişim Tarihi: 25.02.2015).

kelerinden bazılarını, yani konumuzla yakından ilgili olan optimal vergileme ilkelerini bu bölümü takiben ayrı başlık altında incelemeye çalışacağız.

#### **1.4.2.1. Mali nitelikli vergileme ilkeleri**

Vergilerden öncelikle beklenen şey, esas olarak vergiden maksimum gelirin sağlanması olmalıdır<sup>68</sup>. Başka bir deyişle, vergi uygulamasının asıl amacı kamu harcamalarının finansmanını sağlayacak geliri elde etmek olmalıdır. Mali nitelikli vergileme ilkeleri, vergilerin devletin yüklendiği harcamalarını karşılayacak kadar gelirin sağlanmasına yönelik olarak geliştirilmişlerdir<sup>69</sup>. Bu ilkeleri, verimlilik (yeterlilik) ve esneklik şeklinde iki kısma ayırarak incelemek mümkündür.

#### **1.4.2.2. İktisadi nitelikli vergileme ilkeleri**

Verginin ilk olarak ortaya çıkışının nedeni malidir, yani devlete gelir sağlamaktır. Dolayısıyla vergiler, iktisadi olayların doğal bir parçasıdır. Bu nedenle vergiler, sermaye birikimi, kaynak dağılımı ve iktisadi gelişme, gelirin yeniden dağılımı, üretim ve tüketim gibi konularda kişilerin tercihlerini ve davranışlarını etkilemektedir<sup>70</sup>. Bu etkiler verginin yapısal özelliği gereği az veya çok kendiliğinden oluşabileceği gibi, vergi politikası bu etkilerin öncelikle meydana getirilmesi amacına göre de düzenlenebilir<sup>71</sup>.

Mükelleflerin gelirleri, ödedikleri vergi miktarına bağlı olarak eksilmekte ve bu nedenle vergi, mükelleflerin iktisadi gücünü azaltan bir özellik taşımaktadır. Ödenen vergi miktarına bağlı olarak kullanılabilir gelirin meydana gelmesi tüketim ve tasarruf düzeyinin de ödenen vergi miktarından dolayı olarak etkilenmesi sonucunu doğurmaktadır<sup>72</sup>.

Bunlar, verginin bir taraftan ekonomideki kişi ve firmaların ekonomik kararlarını etkileyebileceği diğer yünden de kaynak kullanımı, tasarruf ve yatırım düzeyini etkilemek kaydıyla ekonomik büyüme ve gelir dağılımı üzerinde etkili olduğunu göstermektedir<sup>73</sup>.

---

<sup>68</sup> Nadaroğlu (1989). s. 294; Mutluer vd. (2013). s. 198.

<sup>69</sup> Akgül Yılmaz (2007). s. 173.

<sup>70</sup> Nadaroğlu (1989). s. 297; Mutluer vd. (2013). s. 200.

<sup>71</sup> Nadaroğlu (1989). s. 297.

<sup>72</sup> Akgül Yılmaz (2007). s. 176.

<sup>73</sup> Yılmaz Akgül (2007). s. 176.

Örneğin, artan oranlı vergilerin gelir arttıkça daha yüksek oranlarda vergilemeye neden olmasının kişilerin yatırım ve üretim kararları üzerinde olumsuz etki meydana getirdiği bazı çalışmalarda tespit edilmiştir. Ayrıca, kişilerin gelirleri üzerinden alınan artan oranlı vergilerin benzer biçimde çalışma arzusu üzerinde olumsuz etki oluşturmak kaydıyla emek arzını olumsuz etkileyeceği, bununda ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etki oluşturabileceğini savunan görüşlerde vardır<sup>74</sup>.

İktisadi nitelikli vergileme ilkelerini verginin tarafsızlığı ilkesi ve iktisadi etkinlik ilkesi şeklinde iki kısımda ele alarak inceleme yapılabilir.

#### ***1.4.2.3. Sosyal nitelikli vergileme ilkeleri***

Sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde, bir sosyal politika aracı olarak vergiler önemli etkiye sahiptir. Çağdaş devletlerin vergi sistemleri ve bu sistemlerin vergilemede sosyal amaçlı vergileme ilkelerine dayalı olarak kabul ettikleri vergilendirme teknikleri gelir dağılımında eşitsizlikleri törpüleyici yönde etkide bulunmaktadır<sup>75</sup>.

Sosyal nitelikli vergileme ilkeleri, vergide adalet ilkesi, vergide genellik ilkesi, vergide eşitlik ilkesi, faydalanma (yararlanma) ilkesi ve ödeme gücü (mali güç) ilkesi şeklinde beş kısma ayrılarak incelenebilir.

#### ***1.4.2.4. İdari nitelikli vergileme ilkeleri***

İdari nitelikli vergileme ilkeleri, verginin iyi yönetimi bakımından dikkate alınması ihtiyaç duyulan ilkelere dir. Vergi yasalarında mükellefe sağlanması gerekli kolaylıklar ve vergisinin tahsilini kolaylaştırıcı nitelikteki ilkelere dir oluşmaktadır<sup>76</sup>.

İdari nitelikli vergileme ilkeleri sekiz grupta ele alınıp incelenebilir. Bunlar; vergilemede belirlilik ilkesi, vergilemede tasarruf ilkesi, vergilemede kolaylık ilkesi, vergilemede açıklık ilkesi, vergilemede kanunilik ilkesi, vergilemede istikrar ilkesi, vergi tedbirlerinin tutarlılığı ve sistemin bütünlüğü ilkesi ve son olarak da vergi tedbirlerinin uygulanabilirliği ilkesidir.

---

<sup>74</sup> Yılmaz Akgül (2007). s. 176.

<sup>75</sup> Gökbunar. Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf). s. 8. (Erişim Tarihi: 25.02.2015).

<sup>76</sup> Akgül Yılmaz (2007). s. 183; Gökbunar. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf). s. 13. (Erişim Tarihi: 25.02.2015).

### 1.4.3. Optimal vergileme ilkeleri

Herhangi bir vergi sistemini dizayn ederken veya reforma tabi tutarken optimal vergileme ilkelerinden faydalanılması gerekmektedir. Optimal vergileme kavramı, ideal bir vergi sisteminin temel ilke ve özelliklerini ifade etmektedir. Günümüze kadar çok sayıda iktisatçı ve maliyeci iyi bir vergi sisteminin hangi tür özellikleri taşıması gerektiği konusunda bir takım önerilerde bulunmuşlardır. Örneğin, vergileme ilkeleri konusunda Adam Smith'in Milletlerin Zenginliği adlı eserinde belirttiği ilkeler son derece önem arz etmektedir. Optimal vergi sistemini oluşturabilmek için aşağıda belirteceğimiz ilkelerin dikkate alınması gerekmektedir<sup>77</sup>.

- Adalet İlkesi
- Eşitlik İlkesi
- Genellik İlkesi
- İstikrar İlkesi
- Tarafsızlık İlkesi
- Etkinlik İlkesi
- Basitlik İlkesi

#### 1.4.3.1. Adalet ilkesi

Adalet, olması gerekendir, ama olması gerekenin ne olduğu belirsizdir ve yanıtı her zaman bir değer yargısını içermektedir. Bu görecelilik, adaletin hem hukuk dışı alanlarını hem de hukuk içi alanlarını kapsar. Etik alanlar bir yana bırakılırsa, adalet, hukukun özü ve amacı olarak açıklanır ve haklılık kavramıyla birlikte anılır. Adalet, hukuk düzeninin işleyişinde bir işlev üstlenir, yani hukuk adaleti gerçekleştirmek üzere vardır<sup>78</sup>. Bu sebeple vergi hukukunun amacı da vergilemede adaleti sağlamak olmalıdır<sup>79</sup>.

Adalet kavramı, tarihsel süreç içerisinde, değişik biçimlerde değerlendirilmiş, toplumlara, toplumu oluşturan kişi ve gruplara, yere ve döneme göre değişmektedir ve farklı anlamlarda yorumlanmıştır. Her dönemin ve her toplumun adalet anlayışları birbi-

---

<sup>77</sup> C.C. Aktan (2000). 21. Yüzyıl için radikal bir vergi reform önerisi: Düz Oranlı Vergi. Topyöv Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Araştırmalar Serisi No:5. s. 9 vd.

<sup>78</sup> A. Çeçen (2003). Adalet Kavramı. Ankara: Turhan Kitabevi. s. 9 vd; B. Yaltı Soydan (Ağustos 1998). Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik Özgürlük ve Sosyal Adalet Kavramı İle Okumak. Vergi Sorunları Dergisi. Yıl:17. S: 119. s. 99.

<sup>79</sup> Yaltı Soydan (Ağustos 1998) s. 98.

rinden farklı olmuş ve ortak bir tanım elde edilememiştir. Bu nedenle, herkes tarafından üzerinde görüş birliğine varmak ve sınırlarını çizmek olanağı bulunmamaktadır<sup>80</sup>. Daha doğru bir ifadeyle, adalet kavramı kesin ve mutlak bir kavram değildir. Bu sebeple, vergi adaleti de, ne kesin, ne de her zaman ve her yerde belirli ölçülere dayanmaktadır<sup>81</sup>.

Adaletin neyi kastettiği konusunda değişik görüşlerin varlığının sebebi sadece insanların, grupların psikolojilerinin ve eğilimlerinin farklılığı, çıkar ve inanç çatışmaları değil, aynı zamanda hukukun yöneldiği ve kapsadığı amaçların hem nitelik hem de nicelik olarak farklı olmasından kaynaklanmaktadır<sup>82</sup>.

Vergilemede adalet ilkesi, kaynağını sosyal hukuk devletinden almaktadır<sup>83</sup>. Batı demokrasilerinin günümüzde ulaştığı devlet biçimi olarak demokratik sosyal hukuk devletinde anayasal kurallar, devletin vergileme ile amaçladığı hedefleri belirler. Vergilemede adalet kavramı da hukuki açıdan çözümlendiğinde demokratik sosyal hukuk devletinde somutlaşır ve siyasal iktidarların izleyecekleri vergi politikalarının hukuki çerçevesini çizmektedir<sup>84</sup>.

Vergilemede adalet ilkesi, verginin adil olması gerektiğini ifade etmektedir<sup>85</sup>. Vergilerin tarihi gelişimi süresince maliyecilerin üzerinde çoğunlukla durdukları konulardan biri, adil bir vergi sisteminin oluşturulması olmuştur. Adil bir vergi sisteminin amacı, devletin kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla topladığı vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir biçimde dağıtılmasıdır<sup>86</sup>.

Vergilemede adalet, ilgili yasal düzenlemeler oluşturulurken, yasa koyucunun adalet düşüncelerine ve temel vergi ilkelerine göre oluşmakla birlikte, gerçekleştirilmesi öngörülen adaletin uygulama bakımından da sağlanması son derece önem taşımaktadır.

---

<sup>80</sup> Sayar (1970). s. 104; A. Akdoğan (1980). Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım. Ankara: Ankara İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 137 Maliye Fakültesi Yayın No:1 Maliye Ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No: 9. s. 5; Aksoy (1994). s. 246; Akdoğan (2014). s. 208; Edizdoğan vd. (2010). s. 217. Orhaner (2007). s. 164; G. Yılmaz (Şubat 2004). Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir?. Vergi Sorunları Dergisi. S:185. s. 144; Çeçen (2003). s. 14 vd.

<sup>81</sup> Aksoy (1994). s. 246.

<sup>82</sup> A. Güriz. (2007). Hukuk Felsefesi. Ankara: Siyasal Kitabevi. s. 63.

<sup>83</sup> B. Yaltı Soydan (Ağustos 1998). s. 98.

<sup>84</sup> N. Çağan (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt: XXXVII. Sayı: 1-4. s. 129.

<sup>85</sup> Orhaner (2007). s. 164.

<sup>86</sup> Edizdoğan (2010). s. 216.

Başka bir anlatımla, adil olarak hazırlanmış olan vergi yasalarının, uygulama bakımından da adalete ters düşmeyecek biçimde ve etkinlikte uygulanması gerekmektedir<sup>87</sup>.

Vergi adaleti ilkesine uygun bir vergi sistemi, bir anlamda, gelir ve servetlerin dağılımını etkilemekte, fırsat eşitliğini gerçekleştirmekte, sosyal devletin sosyal adaletini yerine getirmede etkili bir araç olmaktadır<sup>88</sup>. Vergide adalet ilkesinin uygulamada gerçekleşmesi aynı zamanda vergide genellik ve eşitlik ilkesinin uygulanmasına bağlıdır<sup>89</sup>. Başka bir ifadeyle vergilendirmede adalet ilkesinden söz edebilmek için, potansiyel olarak vergi mükellefi olan herkesin mali gücü ile orantılı vergi ödemesi, yani, vergilendirmede genellik ilkesinin gerçekleşmesi gerekmektedir<sup>90</sup>.

Vergilemede adaletin sağlanması için bazı temel kriterlerin bulunması gerekmektedir. Bunlar<sup>91</sup>;

- Yatay adalet (yatay eşitlik)
- Dikey adalet (dikey eşitlik)
- Kanun önünde eşitlik
- Fedakârlıkta eşitlik

Yatay adalet ve dikey adalet, vergi yükünün kişilerin ekonomik ve mali durumları dikkate alınarak dağıtılmasını ifade etmektedir. Yatay adalet (yatay eşitlik), ekonomik ve mali durumu aynı olan kişilerin aynı biçimde vergilendirilmesini ifade etmektedir. Yani, aynı gelir düzeyine sahip olanların aynı miktarda vergi ödemelerini anlatmaktadır. Dikey adalet (dikey eşitlik) ise, farklı ekonomik ve mali duruma sahip olan kişilerin farklı biçimde vergilendirilmesini ifade etmektedir. Başka bir deyişle, farklı gelir düzeyinde olanların farklı miktarlarda vergi ödemesini anlatmaktadır<sup>92</sup>.

---

<sup>87</sup> Akdoğan (2014). s. 208; Edizdoğan vd. (2010). s. 217.

<sup>88</sup> Özer (1977). s. 74.

<sup>89</sup> Orhaner (2007). 165.

<sup>90</sup> İ. Söyler (Eylül 2005). Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirmesi. Vergi Dünyası. Y: 25 S: 289. s. 124.

<sup>91</sup> Aktan (2000). s. 45 vd.

<sup>92</sup> Aktan (2000). s. 47. Akgül Yılmaz (2007). s. 178.

Kanun önünde eşitlik, mevcut ve/veya yürürlüğe konulacak yasalar önünde herkesin herhangi bir ayırım gözetmeksizin eşit bir şekilde muamele görmesi demektir<sup>93</sup>.

Ödenmesi gereken vergi nedeniyle, yükümlülerin mal varlıklarının toplam faydasında meydana gelen azalışın aynı seviyede olmasına, yani katlanılan fedakârlığın eşit kılınmasına, eşit fedakârlık denilmektedir<sup>94</sup>. Fedakârlıkta eşitlik görüşü, vergilemenin yükümlüler üzerindeki parasal yükün eşit olmasını amaçlamaktadır. Bu görüş kişinin bulunduğu koşullar göz önünde tutulmaksızın vergi yükünün eşit tutarlarda dağılımını istemektedir<sup>95</sup>.

#### **1.4.3.2. Eşitlik ilkesi**

Adaletle temel yapılmış olan eşitlik kavramı, adaletin gereği olduğunu doğuran bir alt veya üst önerme olmamakla birlikte, eşitliğin adaletin bir gereği olduğu hukuk duygusundan çıkmaktadır<sup>96</sup>.

Vergilemede eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içerisinde, adalet düşüncelerinden geliştirilmiştir. Vergi adaleti vergilerin genel olmasının yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını gerektirir<sup>97</sup>.

Vergilemede eşitlik ilkesi, mükelleflerin genel vergi yüküne vergi ödeme güçlerine göre katılmalarını öngörmektedir. Başka bir anlatımla vergilemede eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak amacıyla vergilendirilmesidir<sup>98</sup>. Vergilemede eşitlik, genel olarak eşitlik ilkesinin vergi hukuku alanına yansımaları olup, devletin vergilendirme yetkisini kullanırken eşitliği gözetmesini ifade eder<sup>99</sup>.

Vergide adaletin sağlanması bakımından eşitlik ilkesinin önemli bir fonksiyonu bulunmaktadır. Genel vergi yükünün, mükelleflerin şahsi, ailevi ve ekonomik durumla-

---

<sup>93</sup> Aktan (2000). s. 47.

<sup>94</sup> Aksoy (1994). s. 258.

<sup>95</sup> Akdoğan (1980). s. 11.

<sup>96</sup> V. Aral (1992). Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları. İstanbul: Filiz Kitabevi. s. 174.

<sup>97</sup> N. Çağan (1982). Vergilendirme Yetkisi. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları. s. 147 vd.

<sup>98</sup> Aksoy (1994). s. 256 vd; Akdoğan (2014). s. 209; Orhaner (2007). s. 167; M. E. Üyümez (2010). Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları; No. 2025. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları; No.214. s. 39; Gökbnar. Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-vergileme-ilkeleri.pdf). s. 10. (Erişim Tarihi: 17.03.2015); A. Akbulut (2003). Kamu Maliyesi ve Vergi Prensipleri Açısından Vergisel Düzenlemeler. Vergi Dünyası. Yıl: 22. Sayı: 260. s. 93.

<sup>99</sup> L. Ateş (2006). Vergilendirmede Eşitlik. İstanbul: Derin Yayınları. s. 1.

rına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır. Burada bireylerin hangi ölçülerle vergi ödeyecekleri sorunu önem kazanmaktadır<sup>100</sup>. Vergilemede eşitlik ilkesinin uygulanabilmesi için dikkate alınan ödeme gücü kriteri hesaplamadaki zorluklar sebebiyle her zaman kolaylıkla uygulanamamaktadır. Bu nedenle günümüzde vergi ödeme gücünün kavranması hala vergi sistemlerinde üzerinde tartışılan bir konu olarak yer almaktadır<sup>101</sup>.

Vergi ödeme gücünü yansıtan en önemli kriter kuşkusuz kişinin geliridir. Vergi ödeme gücünü yansıtan önemli bir kriter olmasına rağmen, en az geçim indirimi ile istisna ve muafiyetler nedeniyle gelirin tamamı vergilendirilemez<sup>102</sup>.

Vergide eşitlik, yatay eşitlik (yatay adalet) ve dikey eşitlik (dikey adalet) olmak üzere iki kısma ayrılarak incelenebilir. Aynı durumda ve aynı miktar gelir elde eden yükümlüleri, benzer şekilde vergilendirmek suretiyle aynı vergi yüküne tabi tutmaya yatay eşitlik denir. Başka bir deyişle, kazancı benzer durumda olan vergi yükümlülerinin benzer oranlarda veya koşullarda vergiye tabi tutulmasına yatay eşitlik (yatay adalet) denir. Sosyal ve ekonomik durumları birbirinden farklı olan yükümlülerin, birinin diğerinden farklı düzeyde vergi ödemesine ise dikey eşitlik (dikey adalet) denilmektedir. Başka bir deyişle, dikey adalet, kazancı birbirinden farklı olan yükümlülerin farklı oranlarda veya koşullarda vergiye tabi tutulmasıdır<sup>103</sup>.

Vergi önünde eşitlik denildiğinde, yalnızca vergi kanunları önünde eşitlik anlaşıldığı durumda, vergi adaletine nazaran daha hukuki ve daha kesin bir ölçü elde edilmiş olmaktadır. Vergi kanunu önünde eşitlik ilkesi; vergi kanunu ile belirtilen bir durumda olan bütün mükellefler, aynı vergi rejimine tabi tutulmalıdır şeklinde tanımlanabilir. Bu durumda, vergi uygulamasında vergi memurları ve vergi yargısında da vergi hâkimleri, yükümlülerin kanun önünde eşitliğini sağlamak amacıyla, aynı durumda olanlara, aynı ölçüleri uygulamak zorundadırlar<sup>104</sup>. Çünkü vergi, devletin egemenlik gücüne dayalı olarak cebren ve karşılıksız aldığı değer olduğundan, bu değer, vatandaşlara tam, doğ-

---

<sup>100</sup> Akdoğan (2014). s. 209; Üyümez (2010). S. 39; Gökbunar. Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf). s. 10. (Erişim Tarihi: 17.03.2015).

<sup>101</sup> Üyümez (2010). s. 40.

<sup>102</sup> Nadaroğlu (1989). s. 304.

<sup>103</sup> Nadaroğlu (1989). s. 303; Aksoy (1994). s. 257; Akdoğan (2014). s. 209; N. Bilici ve A. Bilici (2011). Kamu Maliyesi. Ankara: Seçkin. s. 155.

<sup>104</sup> Aksoy (1994). s. 257. Tuncer (1975). s. 305.

ru ve eşit olarak salınması hukuk devletine olan inanç ve devletin işleyişi açılarından çok önemlidir<sup>105</sup>.

Çağdaş mali anlayışta, verginin yükümlülerin gerçek ödeme güçlerine göre alınması esas ilke olduğundan, vergi ödeme gücünün belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Bunun için vergide eşitlik ilkesinin hukuki yönü yanında, yükümlülerin vergi ödeme gücünün belirlenmesi bakımından vergi nedeniyle katlanılacak fedakârlığın subjektif ölçüsünden, yani, fedakârlıkta eşitlikten söz edilmektedir. Fedakârlıkta eşitlik, vergi önünde eşitlik demektir. Yani, vergi olarak her yükümlüden eşit miktarda fayda alınması demektir. Fedakârlıkta eşitlik ilkesinin esası, her mükelleften vergi alındığı zaman, eşit miktarda fayda azalmasını gerçekleştirmektir. Bu konuda ileri sürülen yaklaşımları, eşit fedakârlık, eşit oranlı fedakârlık ve en az toplam fedakârlık biçiminde sıralayabiliriz<sup>106</sup>.

#### **1.4.3.3. Genelilik ilkesi**

Vergilemede adaletin sağlanması açısından öncelikle göz önünde tutulması gereken konu, vergi önünde herkesin eşit tutulması ve vergi yüküne, ilke olarak toplumu oluşturan bütün bireylerin ortak olmasıdır<sup>107</sup>. Bu ortaklığın nasıl ve hangi ölçüde olacağı ayrı bir konudur. Meydana gelen faydaya ortak olan kişilerin vergi yükünün dışında kalması, yükü başkalarının paylaşması; en ilkel adalet duygularına bile aykırılık teşkil etmektedir<sup>108</sup>.

Vergilemede genelilik ilkesine göre, vergi önünde herkesin eşit olması, ülke sınırları içinde yaşayan ve ödeme gücüne sahip herkesin sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin vergi yüküne katılması gerekmektedir. Çünkü devletin gördüğü kamu hizmetlerinin faydaları topluma yönelik olup, hiçbir sınırlama olmaksızın sunulmaktadır. Günümüzde devlet, topladığı kamu gelirleri ile topluma yönelik faydalar oluşturduğu için, yerli ve yabancı herkesin ödeme gücüne göre kamu harcamalarının finansmanına katılması gerekir<sup>109</sup>.

---

<sup>105</sup> M. Başaran (Nisan 2002). Sosyal Hukuk Devletinde Temel İnsan Hakları ve Vergileme. Vergi Sorunları Dergisi. Sayı:163. s. 69.

<sup>106</sup> Aksoy (1994). s. 257; Akdoğan (2014). s. 210; Orhaner (2007). s. 168.

<sup>107</sup> Akdoğan (1980). s. 9.

<sup>108</sup> Akdoğan (2014). s. 206.

<sup>109</sup> Aksoy (1994). s. 247; Özer (1977). s. 68; Orhaner (2007). s. 165; Üyümez (2010). s. 38.

Toplumsal gelişmelere bağlı olarak, genellik ilkesinin anayasalarda yer aldığını görüyoruz. Anayasamızın, 73. maddesinde “ Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” kuralına yer verilerek vergide genellik ilkesine yer verildiği görülmektedir. Anayasalarda bu çeşit hükümlerin yer alması, demokrasilerin gelişmesiyle eski ayrıcalıklı sınıfların ortadan kalkmasının bir sonucudur<sup>110</sup>.

Ülkede yaşayan bireyler arasında dil, ırk, cinsiyet, siyasi ve düşünce gibi ekonomi dışı ayrımlara dayanılarak vergilendirilmeye gidilmesi vergilemede genellik ilkesi bakımından uygun değildir<sup>111</sup>. Ancak gerek ekonomik, sosyal, politik ve gerekse vergi adaleti ile ilgili sebeplerle yükümlülere vergi indirimleri, muafiyetler ve istisnalar tanınmakta ve böylece bir kısım yükümlüler veya vergi konuları vergi dışında bırakılmış olmaktadır. Koyuldukları amaçlara bağlı olarak faydalı sonuçlar oluşturabilen söz konusu uygulamalar, niteliklerine göre zaman zaman vergi adaletini bozucu etkilere de yol açabilmektedir<sup>112</sup>.

#### **1.4.3.4. İstikrar ilkesi**

Vergide istikrar ilkesi; vergi ile ilgili olarak vergilendirme tekniği konusunda ortaya konulan düzenlemelerin çok sık değiştirilmemesini, düzenli olmasını<sup>113</sup> veya vergi kanunlarının tarh ve tahsil işlemlerini ilgilendiren hükümleri ile vergi oranları oldukça az değiştirilmesini ifade etmektedir<sup>114</sup>.

Neumark, vergi hukukunun daimilik ilkesi altında ortaya koyduğu istikrar ilkesini vergi kanunları ve vergi yönetmeliklerinde yer alan hükümler ile tarifeye ilişkili olmayan bütün vergi hukuku normlarının, sadece büyük zaman aralıkları ve mümkün olduğu kadar genel nitelikteki sistemli vergi reformları çerçevesi içinde değiştirilmesi olarak belirtmektedir<sup>115</sup>. Vergilemede istikrar ilkesi, vergi kanun ve düzenleyici işlemlerin çı-

---

<sup>110</sup> Aksoy (1994). s. 247 vd; A. Erginay (2003). Kamu Maliyesi. Ankara: Savaş Yayınları. s. 44.

<sup>111</sup> Çağan (1982). s. 147

<sup>112</sup> Akdoğan (1980). s. 10; Gökbunar. Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf). s. 10. (Erişim Tarihi: 17.03.2015).

<sup>113</sup> Akdoğan (2014). s. 220.

<sup>114</sup> Özer (1977). s. 66; Gökbunar. Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf). s. 15. (Erişim Tarihi: 17.03.2015).

<sup>115</sup> F. Neumark (1975). Vergi politikası. (Çev: İclal (Feyzioğlu) Cankorel). İstanbul: Filiz Kitabevi. s. 396; Turhan (1993). s. 208; D. Şenyüz (1993). Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı. İstan-

karıldıktan sonra bir daha hiç değişiklik yapılmamasını değil, yapılan değişikliklerin sosyal, ekonomik ve siyasi nedenlerle uygun bir şekilde çağın gerekleri doğrultusunda plan ve program çerçevesinde olmasını gerektirmektedir<sup>116</sup>.

Verginin dengeli ve düzenli bir biçimde uygulanmasını öngören bu ilkenin her koşulda geçerli olduğunu ileri sürmek olanağı yoktur. Günün koşullarına yanıt veremez hale gelmiş, uygulamada etkinliği ve önemi kalmamış, amaçlarını gerçekleştiremez bir duruma gelmiş bir vergi uygulamasının aynı şekilde sürdürülmesi savunulamaz. Vergi bu duruma gelmeden ihtiyaç duyulan düzenlemelerin yapılması kuşkusuz önem taşımaktadır. Bu açıklama sık sık değişiklik yapılmasını da haklı kılmaz<sup>117</sup>. Önemli olan, yapılan değişikliklerin gelişi güzel, olur olmaz nedenlerle ve rastgele zamanlarda yapılmamasıdır<sup>118</sup>.

Yükümlüler ve vergi uygulayıcıları vergi kanunlarının hükümlerine genellikle belirli bir zaman dilimi içerisinde uyum sağlayabildiklerinden vergi düzenlemelerindeki istikrarsızlıklar gerek yükümlüler gerekse idare açısından vergiye uyum maliyetini artırmaktadır. Ayrıca vergilerde gerçekleştirilen sık değişmeler yükümlüler bakımından olduğu kadar maliye idaresini de yeni bir uygulama ile karşı karşıya bırakmaktadır. Vergilemede sürekli yeni uygulamaların getirilmesi vergi idaresinde bıkkınlığa yol açabileceği gibi vergi idaresinin yükümlülerin sorunlarını çözmede bazı sıkıntılara düşmesine de yol açabilecektir<sup>119</sup>.

---

bul: İÜ-İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, (Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan). s. 209.

<sup>116</sup> Şenyüz (1993). s. 209; F. Saraçoğlu. Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar. [http://www.abmuzik.com/FS/dosyalar/Akademik\\_Calismalar/Makaleler/Makale\\_11.pdf](http://www.abmuzik.com/FS/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_11.pdf). s. 2. (Erişim Tarihi: 23.03.2015). S. İpek (Aralık 2009). Vergi Uyumu Açısından Vergilemede İstikrar-II. Yaklaşım Dergisi. Yıl: 17. Sayı: 204. s. 176.

<sup>117</sup> Akdoğan (2014). s. 220.

<sup>118</sup> Şenyüz (1993). s. 209.

<sup>119</sup> Gökbunar. Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf). s. 15. (Erişim Tarihi: 17.03.2015); F. Saraçoğlu. Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar. [http://www.abmuzik.com/FS/dosyalar/Akademik\\_Calismalar/Makaleler/Makale\\_11.pdf](http://www.abmuzik.com/FS/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_11.pdf). s. 6. (Erişim Tarihi: 23.03.2015); İpek (Aralık 2009). s. 176.

Vergi kanunlarında yapılan değişiklikler az veya çok mali ve finansal planlar üzerinde sapmalar oluşturmakta, bireyler yatırımlarını planladığı biçimde uygulamaya aktaramayabilmektedirler<sup>120</sup>.

İstikrarsızlık sonucunda yükümlülerin vergi maliyetleri artmakta ve mali danışmanlardan yararlanılması zorunlu hale gelmektedir. Ayrıca, istikrarsızlığın yükümlülerin psikolojisine aykırılığı dolayısıyla vergiye karşı direnişi ve tepkiyi beraberinde getirmektedir. Yani, yükümlülerin sisteme tepki göstermelerine sebep olmaktadır. Bu tepki kaçakçılık olarak kendini gösterebilir<sup>121</sup>.

#### **1.4.3.5. Tarafsızlık ilkesi**

Tarafsızlık, vergilerin ekonomik birimlerin karar ve tercihlerini etkilemeyecek özelliklerde olmasını ifade eder<sup>122</sup>. Vergi sistemlerinin ekonomi üzerinde hiçbir değişim meydana getirmeyecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir<sup>123</sup>. Başka bir anlatımla, vergilemede tarafsızlık ilkesi, ekonomi politikası araçlarını gerçekleştirmek için vergilerin araç olarak kullanılmasını öngören müdahalecilik anlayışından uzak durulmasıdır<sup>124</sup>. Bu sayede ekonomideki birey ve kurumların kararları etkilenmeyecektir. Ancak günümüze kadar gelen süreç içerisinde bir maliye politikası aracı olarak vergiler, ekonomik daralma ve genişleme dönemlerinde etkin bir araç olarak kullanılmıştır ve kullanılmaya da devam edilecektir<sup>125</sup>.

Bir vergi tarafsız olduğu ölçüde ekonomi politikası amaçlarının gerçekleşmesinde kendiliğinden daha fazla hizmet eder. Müdahaleci vergi politikasında vergi istisna ve muafiyetleri, artan oranlı tarife, vergi teşvikleri, ayırma ilkesi, özel vergi indirimleri vs. araçlar uygulanarak ekonomide büyüme ve kalkınma hedeflerine ulaşılmak istenir. Önemle belirtmek gerekir ki, vergi sisteminde müdahalecilik, düşünülenin aksine önemli derecede sorunlara yol açar. Örneğin, ihtiyari vergi politikası uygulamaları, siyasal

---

<sup>120</sup> Gökbnar. Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-vergileme-ilkeleri.pdf). s. 15. (Erişim Tarihi: 17.03.2015).

<sup>121</sup> Saraçoğlu. Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar. [http://www.abmuzik.com/FS/dosyalar/Akademik\\_Calismalar/Makaleler/Makale\\_11.pdf](http://www.abmuzik.com/FS/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_11.pdf). s. 6. (Erişim Tarihi: 23.03.2015).

<sup>122</sup> Aktan (2000). s. 15.

<sup>123</sup> Herekman (1989). s. 31.

<sup>124</sup> E. Öz (2002). Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi. D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi. Cilt: 17. Sayı:1. s. 22.

<sup>125</sup> A. Yurdakul (2009). Güncel Mali Konular: Optimal Vergileme. (Ed: N. Edizdoğan). Bursa: Dora Yayıncılık. s. 325.

iktidarların vergileme yetkisini keyfi kullanmalarına neden olur. Ayrıca, belli kesimlere istisna ve muafiyetler tanınmakta ve bu tip uygulamalarla vergilemede aynı zamanda genellik ve eşitlik ilkeleri zedelenmiş olmaktadır. Müdahaleci vergileme aynı zamanda rant kollama eğilimlerini de artırmaktadır<sup>126</sup>.

#### **1.4.3.6. Etkinlik ilkesi**

Etkinlik; arzu edilen sonuçları elde etme kapasitesi veya bir genel ya da özel amacın gerçekleştirme derecesi olarak ifade edilmektedir<sup>127</sup>. Vergilemede etkinlik denildiği zaman anlaşılması gereken mali açıdan etkinlik olmalıdır. Bu da kamu harcamalarını finanse edebilecek optimal vergi gelirlerinin en düşük maliyetle elde edilmesidir<sup>128</sup>.

Optimal vergi reformunun amaçlarından biri, vergilemede etkinlik ilkesinin gerçekleştirilmesidir. Optimal vergi reformunun basit, açık ve anlaşılır olması, belirli kesimlere imtiyaz tanımaması, vergileme maliyetlerinin düşük olmasını sağlar ve neticede vergi toplamada etkinlik sağlanmış olur. Vergi sisteminin ve vergi yönetiminin yalın olması, vergi yükümlülerinin vergi ile işlem maliyetlerini azaltır. Vergi yükümlüsü bakımından işlem maliyeti, vergi dolayısıyla yapılan harcamaların toplamını ifade eder<sup>129</sup>. Vergi yönetimi açısından işlem maliyetleri ise, bürokrasi ve kırtasiyecilik dolayısıyla yapılan harcamaları, ayrıca vergi yönetimindeki israf ve savurganlıkları olarak belirtebiliriz. İdeal vergi sisteminde vergi yükümlülerinin katlandığı maliyetlerin ve aynı zamanda vergi yönetiminde ortaya çıkan maliyetlerin asgari düzeyde olması gerekir<sup>130</sup>.

#### **1.4.3.7. Basitlik ilkesi**

Basitlik ilkesi, vergilerin basit olmasını gerekli kılmakta olup, bunun sağlanması uygulamanın başarısı bakımından önemli bir zorunluluktur. Vergi dolayısıyla belirli bir fedakârlığa katlanmak zorunda kalan yükümlünün, aynı zamanda yoğun ve karmaşık işlemlere muhatap olması halinde, önemli uygulama sorunları ortaya çıkacaktır. Basitlik ilkesi, hem yasal düzenlemelerin kapsamı ve nitelikleri, hem de uygulama itibarıyla,

---

<sup>126</sup> Aktan (2000). s. 16; Öz (2002). s. 22.

<sup>127</sup> H. Nadaroğlu (1987). Vergi Sistemimizin Etkinliği. II. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 234. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 53. s. 3.

<sup>128</sup> Yurdakul (2009). s. 326.

<sup>129</sup> Bu işlem maliyetleri; mali müşavir ve muhasebeciye ödenen para, şirkette vergi işlemlerini yürütmek için istihdam edilen personele ödenen ücretler vs.

<sup>130</sup> Aktan (2000). s. 16.

yükümlülerin sıkıntı ve güçlüklerle karşılaşmadan ödevlerini kolaylıkla yerine getirebilecekleri bir düzenleme ve uygulamayı gerekli kılmaktadır<sup>131</sup>.

Vergi yükümlülerinin kuralları kolay anlayabilmesi, doğru ve maliyet açısından etkin bir şekilde uyum sağlayabilmesi ve gelir idaresinin kolay ve etkin bir şekilde yönetebilmesi için vergi kanunları basit olmalıdır. Vergi sisteminde basitlik hem yükümlüler hem de gelir idaresi bakımından önemlidir<sup>132</sup>. Vergi mevzuatı, uygulamada hatalara yol açmamak için basit ve kolay anlaşılır olmalı sık sık değiştirilmemelidir. Vergi sisteminin karmaşıklığı yüksek yönetim ve uyum maliyetleri doğurmaktadır, hem yükümlülerin hem de maliye memurlarının hata yapmalarına yol açarak adalet ilkesini de dolaylı yoldan olumsuz etkilemektedir<sup>133</sup>. Karmaşık kurallar nedeniyle yükümlüler anlamadıkları bir vergi prosedürüne karşı tepkide bulunabilecekler ve hatta yükümlüler vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yollarından birine gitmeyi deneyebileceklerdir. Ayrıca, hataların oluşmasına ve sisteme olan saygının azalmasına sebep olur ve kurallara uyumu azaltır.<sup>134</sup>

Mevzuatın basit olması, vergi yükümlülerinin yaptıkları veya yapmayı planladıkları işlemlerin vergisel sonuçlarını daha iyi anlamaları bakımından önemlidir. Ayrıca, zaman ve para tasarrufu sağlayarak hem de vergi yargı organlarının iş yükünü hafifleterek vergiye gönüllü uyumu olumlu yönde etkiler ve idarenin yönetim maliyetlerini düşürmektedir<sup>135</sup>.

### **1.5. Vergi Tarifeleri**

Yükümlüsü, konusu, matrahı belli olan bir verginin hesaplanabilmesi için matrahın ne kadarından vergi alınacağına bilinmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi tutarını hesaplayabilmek amacıyla matraha uygulanması gereken ölçülere vergi tarifesi denir.

---

<sup>131</sup> Akdoğan (2014). s. 220.

<sup>132</sup> G. Ayaz (Eylül 2005). İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke. Vergi Dünyası. Yıl:25. Sayı: 289. s. 64.

<sup>133</sup> U. Bakkal (2013). Vergiye Uyum Çerçevesinde Karmaşık Vergi Sistemleri Teorik Bir Analiz. İstanbul: Filiz Kitabevi. s. 21.

<sup>134</sup> Herekman (1989). s. 27 vd; Ayaz (Eylül 2005). s. 64.

<sup>135</sup> Ayaz (Eylül 2005). s. 64. Bakkal (2013). s. 21.

Vergi tarifesi, kendisini oluşturan unsurlar, verginin matrahı ve yükümlünün özelliklerine göre aynı vergi için değişiklikler gösteren karmaşık bir kavramdır<sup>136</sup>.

Özellikle, aynı durumdaki yükümlülerin farklı vergi yükleri altında kalmamaları veya tersine farklı durumlardaki yükümlülerin aynı vergi yükü altında kalmaması önündeki düşünce ve görüşler, vergi tarifelerinin önemine dikkati çekmiştir<sup>137</sup>.

Tarife, vergi matrahı ve vergi oranından oluşmaktadır. Özellikle, vergi oranı, vergi tarifesinin esaslı unsurudur. Vergi oranı, vergi matrahının belli bir yüzdesi biçiminde ifade edilir. Vergi oranları vergi matrahı ilişkilerinde sabit kalabilmekte, azalabilmekte veya artabilmektedir ve bir verginin birden fazla oranının bulunması mümkündür<sup>138</sup>.

Genel olarak tarife biçimlerini artan oranlı tarife, azalan oranlı tarife ve düz (tek) oranlı tarife olarak incelemek mümkündür.

Bu bölümde vergi tarifeleri açıklanacak olup, ikinci bölümde vergi tarifeleri içinde yer alan düz (tek) oranlı vergi daha kapsamlı olarak ele alınacaktır.

### **1.5.1. Artan oranlı vergi tarifesi**

Artan oranlı vergi kavramı ilk olarak Fransız iktisatçı A.N.Condorcet tarafından incelenmiştir. Müterakki tarife olarak da ifade edilen artan oranlı tarife, vergi tarifeleri içinde hem en karmaşığı hem de uygulama alanı en geniş olanıdır<sup>139</sup>.

Artan oranlı vergilerde, vergi miktarı, gerek mutlak gerekse oransal olarak büyüme gösterir. Vergi matrahı arttığında efektif ortalama vergi oranı (toplam matrah üzerinden hesaplanan vergi) de yükseliyorsa, tarifeye artan oranlı tarife denilmektedir. Artan oranlı bir vergi uygulandığı zaman gelir arttıkça, gelirin büyük bir kısmı vergilendirilir<sup>140</sup>.

---

<sup>136</sup> Akdoğan (2014). s. 243; Edizdoğan vd. (2010). s. 158; N. B. Muter vd. (2008). Kamu Maliyesi. Manisa: Emek Matbaa Yayıncılık. s. 138; O. Pehlivan (2006). Kamu Maliyesi. Trabzon: Derya Kitabevi. s. 113.

<sup>137</sup> Akdoğan (2014). s. 243.

<sup>138</sup> Muter vd. (2008). s. 139; Pehlivan (2006). s. 114.

<sup>139</sup> Nadaroğlu (1989). s. 253; Herekman (1989). s. 55.

<sup>140</sup> Nadaroğlu (1989). s. 253; Herekman (1989). s. 55; Turhan (1993). s. 55; Akdoğan (2014). s. 245; Muter vd. (2008). s. 141; Pehlivan (2006). s. 116.

Günümüzde, vergi ödeme gücüne ulaşmak amacıyla üzerinde durulan artan oranlı vergi tarifeleri, vergi konusu ve yükümlülerin özellikleri dikkate alınmak suretiyle çeşitli biçimlerde artan oranlara yer verilebilmektedir. Örnek olarak, bir taşıtın yaşı, ve ağırlığına göre artan şekilde vergilendirilmesi, veraset ve intikal vergisinde intikal eden malın değeri ile tarafların murise akrabalık derecelerinin dikkate alınması verilebilir<sup>141</sup>.

Artan oranlı vergi tarifelerinin değişik uygulama biçimleri bulunmaktadır. Bunları genel olarak, sınıf usulü artan oranlılık, dilim usulü artan oranlılık, gizli artan oranlılık ve tersine artan oranlılık diye ayırarak incelemek mümkündür.

#### **1.5.1.1. Sınıf usulü artan oranlılık**

Sınıf usulü artan oranlılık, vergilendirilecek matrahın giderek artan sınıflara ayrılması ve sınıfların her birinin tamamına, daha önceki sınıfları da içine almak koşuluyla, o sınıfın vergi oranının uygulanması anlamına gelmektedir<sup>142</sup>.

Her oran, sadece karşısındaki matrah dilimine veya kısmına değil, dilimin kapsamına girecek büyüklükteki matrahın tamamına uygulanmaktadır. Başka bir anlatımla, vergi konusu olan gelirin tabi olduğu dilimin artması halinde, matrahın tamamına uygulanacak oran da artmakta, sınıf değişme gösterdikçe matrahın geneline uygulanacak vergi oranı da artmaktadır<sup>143</sup>.

Sınıf usulü artan oranlılık vergi adaletine aykırı özelliği sebebiyle uygulamada çok fazla kullanılmamakta, onun yerine dilim usulü artan oranlılıktan faydalanılmaktadır<sup>144</sup>.

#### **1.5.1.2. Dilim usulü artan oranlılık**

Artan oranlı tarifenin bu çeşidinde sınıf usulü artan oranlı tarifenin adaletsiz yapısını ortadan kaldırmak için<sup>145</sup> vergi matrahı dilimlere ayrılmakta, her dilimin karşısında bulunan, artan oranlı tarifedeki oranlar, sadece karşılık gelen dilime uygulanmakta-

---

<sup>141</sup> Akdoğan (2014). s. 245.

<sup>142</sup> Muter vd. (2008). s. 142.

<sup>143</sup> Akdoğan (2014). s. 247.

<sup>144</sup> Aksoy (1994). s. 281.

<sup>145</sup> Erdem vd. (2013). s. 145.

dır. Böylece, her bir matrah dilimi için bulunan vergi tutarları toplanmak suretiyle matrahın tamamına ait vergi miktarı belirlenmiş olmaktadır<sup>146</sup>.

Dilimli artan oranlılıkta sınıf usulü tarifelerde ani sıçramalar ortadan kaldırılarak sakınca büyük oranda giderilmektedir. Vergi dilimlere ayrılmış matrahlara göre her dilimin vergisi bir alt veya üst dilime bakılmaksızın kendi oranıyla çarpılarak vergi hesaplanır. Bu şekilde artışların hızı mutedil hale getirilir<sup>147</sup>.

Diğer tarife biçimleri bakımından olduğu kadar, dilim usulünde de kuşkusuz, dilimlerin aralıklarının belirlenmesinin, dilim sayısının, her dilime yönelik vergi oranlarının ölçüsünün, oranlarının artışının ve dikliğinin ne olacağı, tarifenin etkinliği bakımından önem taşımaktadır. Bu konuda tüm ülkeler veya vergi uygulamaları açısından esas alınacak kesin ölçüler mevcut değildir<sup>148</sup>.

Ülkemizde gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi tarifeleri dilim usulüne göre düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunumuzu örnek vererek dilim usulü artan oranlılıkta vergi borcu nasıl hesaplanır göstermeye çalışalım.

2016 takvim yılı gelirlerine uygulanmakta olan gelir vergisinin tarifesi aşağıda belirtilen şekildedir (GVK. md. 103).

**Tablo 1.** 2016 Yılında Türkiye’de Gelir Vergisinde Uygulanan Artan Oranlı Tarife

Vergi Matrahı	Vergi Oranı
12.600 TL’ye kadar	%15
30.000 TL’nin 12.600 TL’si için 1.890TL, fazlası	%20
69.000 TL’nin 30.000 TL’si için 5.370 TL, fazlası	%27
69.000 TL’den fazlasının 69.000 TL’si için 15.900 TL, fazlası	%35

Örneğin, geliri 40.000 TL olan kişi bu gelirinin 12.600 TL’si için 1.890 TL, ikinci dilime giren 27.400 TL’si için ise 5.480 TL, yani toplamda 7.370 TL vergi öder.

<sup>146</sup> Aksoy (1994). s. 281.

<sup>147</sup> Erdem vd. (2013). s. 145.

<sup>148</sup> Akdoğan (2014). s. 248.

### 1.5.1.3. Gizli artan oranlılık

Gizli artan oranlılık, aslında bir tarife olmaktan çok matrahtan yapılan bazı indirimler sebebiyle dolaylı bir şekilde meydana gelen artan oranlılık biçimidir<sup>149</sup>.

İlk bakışta düz (tek) oranlı tarife görünümünü verip, hesaplamalar sonucu dolaylı bir biçimde artan oranlı bir tarife niteliği gösteren tarifelere gizli artan oranlı tarife denilmektedir<sup>150</sup>. Başka bir deyişle, gerçekte vergi oranı düz (tek) orandır. Matrah büyüklüklerini dikkate almadan her matrahta standart indirim uygulandığında yükümlülerin vergi yükleri farklılaşmaktadır<sup>151</sup>.

Gizli artan oranlılıkta; matrahtaki değişimler karşısında vergi oranı etkilenmediği için aslında tek oranlı bir vergi uygulaması söz konusudur. Yani, gizli artan oranlılık bir tarife şekli olmaktan çok, tek oranlı bir vergi uygulaması üzerinde vergi indiriminin etkisini dikkate alan bir yaklaşımın yansımasıdır<sup>152</sup>.

Konuyu bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım. Düz oranlı bir vergi sisteminin uygulandığı bir ülkede, vergi oranı % 18, standart indirim tutarı da 500 TL. olursa, dört tane gelir tipi için standart indirim uygulandıktan sonra ödenecek miktarları ve vergi oranlarını incelemeye çalışalım.

**Tablo 2.** Standart İndirim Sonrası Vergi Tutarları ile Gerçek Vergi Oranları

Gelir	Standart İndirim	Matrah	Vergi Oranı (%)	Vergi Tutarı	Fiili Oran (%)
1.000	500	500	%18	90	9
2.000	500	1.500	%18	270	13.5
3.000	500	2.500	%18	450	15
4.000	500	3.500	%18	630	15.75

Yukarıdaki tarife ilk görünüş olarak düz oranlı bir vergi izlenimi yaratıyor olmasına rağmen, farklı gelir düzeylerine sahip olanların ödeyecekleri vergi miktarının standart indirim öncesi kazançlarına oranlanması ile elde edilen fiili vergi oranlarının tespi-

<sup>149</sup> Orhaner (2007). s. 180.

<sup>150</sup> Herekman (1989). s. 60.

<sup>151</sup> Orhaner (2007). s. 180.

<sup>152</sup> Akdoğan (2014). s. 252.

ti, söz konusu verginin esas itibarıyla artan oranlı yapıya sahip olduğunu göstermektedir.

#### **1.5.1.4. Tersine artan oranlılık**

Gizli artan oranlılıkta olduğu gibi tersine artan oranlılık da bir vergi tarifesi değildir. Tersine artan oranlı vergi tarifeleri, yüklenilen vergi yükü ile toplam gelir miktarı arasında bir karşılaştırma yapılmak suretiyle bir ilişki kurularak meydana gelmiştir. Genellikle eşit oranlı veya eşit miktarda ödenen vergiler yükümlülerin gelirleriyle karşılaştırıldığında vergi oranı farklılık göstermekte, geliri az olan daha fazla vergi öderken, geliri fazla olan daha az vergi ödemek zorunda kalmaktadır. Bu tarife daha çok dolaylı vergiler uygulamasında karşımıza çıkmaktadır.<sup>153</sup>

Gelir arttıkça, gelire kıyasla vergi oranının düşmesi sonucunu doğuran bu uygulama, vergi adaletine ters düşmektedir. Çünkü ödeme gücü ile vergi arasında bağlantı kurulamamaktadır.

Konuyu örnek vererek açıklamaya çalışalım. Aylık geliri 1.000 TL ve 5.000 TL olan iki kişiyi düşünelim. Bu kişilerin bir ayda 20 paket sigara tükettiklerini ve bunun için 50 TL KDV ödediklerini varsayalım. Ödenen KDV, gelirlerine oranlanınca; birinci kişinin gelirinin % 5, ikinci kişi ise yalnızca % 1 olarak vergi yüküne katlanmak zorunda kalmıştır. Bu durumda geliri düşük olana kıyasla geliri yüksek olan korunmuş olmaktadır. Aslında durum tam tersi yani geliri daha az olanın korunması gerekmektedir.

#### **1.5.1.5. Artan oranlı vergi tarifesine karşı yapılan eleştiriler**

Maliyeciler vergilemede adaletin gerçekleştirilmesine hizmet edecek vergilerin artan oranlı vergiler olduğunu yıllardır savunmuşlardır. Ayrıca, ekonomide gelir ve servet dağılımında adaletin sağlanması için de artan oranlı vergilerin uygulama alanı bulması gerektiği geniş bir kesim tarafından savunulmuştur. Ancak, 1980'li yıllardan itibaren, artan oranlı vergilere karşı bir takım eleştiriler yöneltilmeye başlanmıştır<sup>154</sup>.

Artan oranlı vergilerin aşağıda belirttiğimiz sebeplerden dolayı uygulanmasının doğru olmadığı savunulmuştur<sup>155</sup>:

<sup>153</sup> Aksoy (1994). s. 285; Akdoğan (2014). s. 252; Orhaner (2007). s. 180.

<sup>154</sup> C. C. Aktan (2012). İdeal Vergi Sistemi Tasarımı Ve Optimal Vergileme. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/420. s. 49.

<sup>155</sup> Aktan (2000). s. 40.

1. Artan oranlı vergiler, tek başına gelir ve servet dağılımında adaleti sağlamak için yeterli değildir ve olamaz. Bu konuda Nobel Ekonomi Ödülü sahibi Amerikalı iktisatçı James M. Buchanan şöyle demektedir:

“ Artan oranlı vergileme, fertler arasında eşit bir gelir dağılımına götürdüğü için üstün gelen bir vergileme şekli olmuştur. Ancak tek başına ‘ artan oranlı vergileme reel gelirin yeniden dağılımını sağlar’ ifadesi doğru değildir. Bu husus mali sistemin diğer yarısı hakkında yapılan belirli varsayımlarla doğruluk kazanabilir. Eğer kamu harcamalarından yaratılan genel faydadan, fertlerin elde ettiği hisse ve paylar eşitse veya aşağı yukarı eşite yakınsa, artan oranlı vergileme adil bir gelir dağılımına götürecektir. Fakat bu durum aynı esas takip edilse düz oranlı vergileme için de söz konusu olacaktır. Fertlere kamu harcamalarından sağlanan faydaya atıf yapılmaksızın artan oranlı vergilemenin, düz oranlı veya azalan vergilerden daha adil bir gelir dağılımını sağlayacağı ifade edilebilir. Ancak hiç kimse onun bir yeniden dağılım ortaya çıkaracağını söyleyemez; olabilir veya olmayabilir. Gerçekten de, devlet harcamalarının büyük bir kısmı zengin sınıfların varlıklarının himayesine ve ihtiyaçlarının teminine tahsis edilirse, artan oranlı bir vergi sistemi dahi mali sistemde reel gelir eşitsizliğinin artmasına mani olmayabilir<sup>156</sup>.”

Dikkat edilirse burada Buchanan, kayıtsız şartsız “ artan oranlı vergiler düz oranlı vergilerden daha adildir” hipotezinin tek başına anlamlı olmadığını, vergilemenin yapılmasından sonra kişilerin refah seviyelerindeki artış ve azalışın dikkate alınması gerektiğinin önemi üzerinde durmaktadır<sup>157</sup>.

2. Artan oranlı vergi, çok çalışanı ve ekonomiye katkıda bulunan kimseleri cezalandırmaktadır. Dolayısıyla artan oranlı vergiler bu açıdan “adil” değildir.
3. Artan oranlı vergi sisteminde, üst gelir dilimlerinde gelir etkisinin ikame etkisine göre ağırlık kazanması ekonomik birimlerin tasarruf ve yatırım arzularını olumsuz yönde etkilemektedir. Artan oranlı vergiler bu açıdan “tarafsız” değildir.
4. Artan oranlı vergi, çalışmayı değil, tembelliği destekleyen bir mantığa sahiptir.

---

<sup>156</sup> J. M. Buchanan (1966). Maliye Teorisi ve İktisat. (Çev: A. Nemli ve S. Y. Öncel). İstanbul: Fakülteler Matbaası. s. 16 vd.

<sup>157</sup> Aktan (2000). s. 40.

Yani artan oranlı vergi tarifelerinin düşük gelir gruplarında çalışma arzusu üzerine olumsuz etkisi vardır. Bu etki, özellikle düşük gelir gruplarında ikame etkisinin gelir etkisinden daha fazla bir düzeyde gerçekleşmesi biçiminde ortaya çıkmaktadır<sup>158</sup>.

5. Artan oranlı vergi sisteminde tarifenin bilimsel temele dayalı olarak objektif belirlenmesine imkan sağlayacak hiçbir kriter mevcut değildir. Artan oranlılığın yapısı çoğunlukla subjektif değerlendirmelere dayanmaktadır. Vergi tarifesinin, siyasi iktidarlar ve bürokrasi tarafından keyfi ve adaletsiz bir şekilde belirlenmesi, vergi yükümlüleri arasında adaletsizliğe neden olmaktadır.
6. Artan oranlı vergi sisteminde zengin kesimler tarifenin yapısını ve şeklini kendi çıkarlarına uygun olarak belirlemek için lobicilik girişiminde bulunabilirler. En üst gelir diliminin ve oranının saptanması konusunda çıkar gruplarının baskısı gündeme gelebilir.
7. Artan oranlı tarife, enflasyonun hâkim olduğu ekonomilerde “gelir dilimi sürüklenmesi başka bir deyişle mali sürüklenme<sup>159</sup>” adı verilen bir sorunu ortaya çıkarmaktadır. Enflasyon dolayısıyla gelirlerin nominal olarak yükselmesi, bu gelirlerin daha üst gelir dilimlerine sürüklenerek, daha yüksek vergi oranlarına tabi olması sonucunu doğurmaktadır.”
8. Artan oranlı vergilemeye ilişkin bir başka eleştiri konusu, bu tip bir verginin ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etkilerinin olacağına ilişkindir. Artan oranlı vergiler sermaye birikimini yavaşlatarak, tasarruf eğilimini azaltarak ve yatırım talebini düşürerek ekonomik aktiviteyi yavaşlatmakta ve ülkenin ekonomik büyümesini durağan hale getirmektedir<sup>160</sup>.
9. Artan oranlı vergileme, vergi sisteminin daha karmaşık hale gelmesine yol açmaktadır. Artan oranlı vergileme indirim, istisna ve muafiyetleri de beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla bu tür uygulamaların genel bir sonucu olarak vergi sistemi çok daha karmaşık hale gelmekte ve idarenin ve mükelleflerin vergiye

---

<sup>158</sup> C. Sancar ve M. Şentürk (2012). Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği. Akademik Bakış Dergisi. Sayı:28. s. 8.

<sup>159</sup> Artan oranlı bir gelir vergisi uygulanan bir ülkede, enflasyonun yoğun olduğu yıllarda bireylerin nominal gelirleri artar. Nominal anlamda gelirin artması, onların daha çabuk üst dilimlere (üst vergi oranlarına) girerek daha yüksek vergi ödemelerine yol açar. Bu şekilde devletin vergi gelirlerinde artış meydana gelir. Bu durum maliye literatüründe “mali sürüklenme” biçiminde adlandırılmaktadır. Devletin gelirlerini artıran bu durum, ekonominin geneli anlamında bir daralmaya neden olabileceği için eleştirilmektedir.

<sup>160</sup> E. Karayılmazlar ve M. C. Güran (2005). Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet Ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz. Ankara Üniversitesi SBF. Dergisi. Cilt: 60. Sayı: 2. s. 157.

uyumu zorlaşmaktadır. Tabii bu durum hem idare hem de mükellef bakımından toplumsal refaha katkısı olmayan işlem maliyeti olarak nitelendirilebilecek ek maliyetler yüklemektedir<sup>161</sup>.

Yukarıda belirttiğimiz açıklamalara ilave olarak Sancar ve Şentürk'ün artan oranlı vergiler ile ilgili belirtmiş olduğu bir takım eleştiriler de vardır. Bunlar<sup>162</sup>;

10. Artan oranlı vergiler işgücü arzının dağılımını etkileyerek artan vergi yükü nedeniyle yüksek ücretli mesleklere girişi engelleyebilmektedir.
11. Artan oranlı vergi tarifesi uygulaması durumunda faiz oranları düşeceğinden yükümlüler tasarruf yerine tüketim harcamalarını artıracaklardır. Bu durumda artan oranlı vergiler ülke düzeyinde tasarruf hacminin düşmesine dolayısıyla da istihdam yaratıcı yatırımların yapılmasına engel olacaktır.
12. Özellikle ücret geliri elde edenler açısından düşündüğümüzde kaynakta kesilen vergilere ek olarak çalışanın tasarrufu üzerinden de vergi alınacağı için çifte vergilendirme ortaya çıkacaktır.
13. Artan oranlı vergiler yatırımların karlılık oranlarını vergi oranı kadar düşüreceği için girişimcilerin yatırım kararları üzerinde de olumsuz etkiler yaratabilecektir.
14. Özellikle gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesi dikleştikçe vergi mükelleflerinin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimleri artmaktadır.

Artan oranlı vergi tarifesine yönelik eleştirilerin ve şüphelerin yaygınlaşması neticesinde, düz oranlı vergi tarifelerinin uygulamaya geçirilebilmesi tartışılmaya başlanmıştır. Arz-yönlü iktisatçıların görüşleri de bu tartışmaların başlamasında etkili olmuştur. Arz-yönlü iktisatçılara göre, gerek gelişmiş ve gerekse gelişmekte olan ülkelerde vergi indirimlerinin beklenildiği biçimde ekonomik büyüme ve dolayısıyla vergi gelirleri üzerinde artışa yol açmasında vergi tarifesinin yapısı büyük önem taşımaktadır. Bu sonucun ortaya çıkması için de, arz yönlü vergi politikasını savunanlar vergi tarifesinin yapısının çok önemli olduğunu, dik artan oranlı bir tarifenin mümkün olduğunca ılımlı bir artan oranlılığa ve hatta bütünüyle düz oranlılığa dönüştürülmesini öngörmektedir<sup>163</sup>.

---

<sup>161</sup> Karayılmazlar ve Güran (2005). s. 157.

<sup>162</sup> Sancar ve Şentürk (2012).

<sup>163</sup> C. C. Aktan (2004). Yeni İktisat Okulları. Ankara: Seçkin Yayınevi. s. 65

### 1.5.2. Azalan oranlı vergi tarifesi

Azalan oranlı tarife, vergi matrahının yükselmesine karşılık vergi oranının düştüğü tarifedir. Vergi oranındaki düşüş, artan oranlılıktaki gibi, düz, çoğalan ve azalan bir seyir izleyebilir. Vergi oranındaki azalış, matrahtaki artışa eşit biçimde bir seyir izlediğinde “düz azalan oranlılık”tan bahsedilebilir. Buna karşılık, vergi oranındaki azalış seyri, matrahtaki azalış seyrinden fazla ise, “çoğalan azalan oranlılık”tan söz edilirken, vergi oranındaki azalma matrahtaki artış seyrinden daha düşükse, “azalan oranlılık”tan söz edilir<sup>164</sup>.

Azalan oranlı vergi tarifesinde marjinal vergi oranı ortalama vergi oranından her zaman küçüktür. Bu vergi tarifesinin uygulandığı vergilere damga vergisi örneğini verebiliriz<sup>165</sup>.

Azalan oranlı vergi tarifesi, vergilemede adalet ile ilgili ilkelere ters düşen bir ilkedir ve artık günümüzde pek uygulama alanı bulmamaktadır<sup>166</sup>.

### 1.5.3. Düz (Tek) oranlı vergi tarifesi

Alınacak vergi miktarının hesaplanmasında, matraha uygulanacak vergi oranı, matrahın artması halinde hiç değişmeyen vergi tarifesine düz (tek) oranlı tarife denilmektedir.

Düz oranlı vergide, matrahın miktarı ne olursa olsun, bütün matraha tek bir vergi oranı uygulanmaktadır. Düz oranlı vergilere aynı zamanda “sabit oranlı vergiler” veya “tek oranlı vergiler” de denilmektedir<sup>167</sup>.

Vergi matrahındaki değişmelerden bağımsız olan düz oranlı vergi tarifesi, düz, sabit yani tek bir vergi oranına sahiptir. Düz oranlı vergilendirme sistemi, teoride tek marjinal vergi oranına sahip vergi sistemi olarak tanımlanmaktadır<sup>168</sup>.

Matrahta yükselme veya azalma olması halinde, uygulanacak oranın değişmesi vergi miktarının da değişmediği anlamına gelmemektedir. Yani, vergi oranı aynı

---

<sup>164</sup> Pehlivan (2006). s. 120.

<sup>165</sup> Muter vd. (2008). s. 147.

<sup>166</sup> Akgül (Yılmaz) (2007). s. 143.

<sup>167</sup> Aktan (2000). s. 41.

<sup>168</sup> E. Türkan. (1997). Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD’de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Başkanlığı. s. 7.

kalmakla birlikte, matrahın yükselmesi veya azalması sonucu, bu matrahlar üzerinden hesaplanacak vergi miktarı da kuşkusuz değişecektir.

Düz oranlı vergilendirme sistemi ikinci bölümde daha detaylı olarak inceleneceğinden, burada kısaca açıklama yapılmıştır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. DÜZ ORANLI VERGİ SİSTEMİ

#### 2.1. Düz Oranlı Verginin Tanımı, Tarihsel Gelişimi, İşleyişi ve Esasları, Yararları ve Eleştirileri

##### 2.1.1. Düz oranlı verginin teorik temelleri ve tanımı

Günümüzde sanayileşen ülkeler vergi sistemlerini, küreselleşmenin meydana getirdiği rekabet ile başa çıkabilecek şekilde etkin, eşitlik sağlayan, yönetsel olarak basit hale dönüştürmenin yolunu aramaktadırlar. Dünya ekonomileri giderek birbirlerine bağımlı olmaya başladıkları için, uluslararası koşullara uygun olarak ülkelerin uluslararası platformda ulusal vergi sistemlerinin birbirleri ile uyumlu olmasına ihtiyaç vardır. Bu alanda ulusal vergi sistemi içerisinde önemli bir paya sahip olan kişisel gelir vergisi ön plana çıkmaktadır. Ülkelerde uygulanmakta olan kişisel gelir vergisi sistemleri sürekli bir şekilde yapılan reformlarla değişikliğe uğramaktadır. OECD ülkelerine bakıldığında yapılan bu reform çalışmalarının matrah genişletici, oran düşürücü tedbirlerle

vergi tarifesinin artan oranlılık derecesinin azaltılması şeklinde gerçekleştiği görülmüştür<sup>169</sup>.

Küreselleşme sürecinin hızlanması, sermayenin ve doğrudan yatırımların akışkanlığının artmasına ve vergi rekabetinin artmasına sebep olmuştur. Ülkeler koruma amaçlı olarak mevcut artan oranlı vergi sistemleri içinde; sermaye kazançlarını ayrımcı vergilendirmekte, vergi oranlarını düşürmekte, yabancı sermaye ve ayrıcalıklı sektörler için vergi kolaylıkları getirmekte ya da bu imkânları sağlayan düz oranlı vergi reformuna başvurmaktadırlar<sup>170</sup>. Ayrıca dünya genelinde uygulanan artan oranlı gelir vergisi sistemlerindeki karmaşıklıklar, yüksek yönetim maliyetlerinin varlığı, vergi sisteminin adaletsiz olduğu, çalışmayı, tasarrufu ve yatırımları cezalandırarak ekonomik gelişmeyi engellediği, verginin yükümlüye ve devlete yüklediği maliyetlerin fazla olması, ekonomi üzerinde olumsuz etkiler sebebiyle sistemin etkin olmaması, sermayenin çifte vergilendirilmesi ve kaynakların verimli alanlarda kullanımını önlemesi, vergi oranlarının yüksek ve vergi yapısının moral bozucu olduğu konularında yoğunlaşan eleştiriler ülkelerin reform yapma ihtiyacını gündeme getirmektedir. Bu eleştiriler sebebiyle artan oranlı verginin yerine alternatifi olan düz oranlı vergi uygulama konusundaki görüşler bazı ülkelerde geniş çapta destek bulmuştur<sup>171</sup>.

Özellikle Avrupa'daki gelişmekte olan ülkelerde son dönemde yoğunlaşan vergi rekabeti, önemli bir bölümü geçiş ekonomisi olan bu ülkelerin vergi oranlarını düşürme, vergi sistemlerini karmaşık hükümlerden arındırarak vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu destekleyen, vergi yönetim maliyetlerini azaltan tedbirlere başvurmalarına ve vergi sistemlerini basitleştirme yarışına girmelerine sebep olmuştur. Bu bakımdan, vergi planlaması yapılmasına elverişli ve uyum maliyetleri düşük bir vergi sistemi olarak belirtilen ve bu yarışın en önemli ve çarpıcı örneği düz oranlı vergi reformlarıdır.

---

<sup>169</sup> F. Giray (2006). Düz Oranlı Vergi ve Uygulamaları. E-yaklaşım. Sayı:34 <http://www.muhasabetr.com/ozelbolum/020/> s.1. (Erişim Tarihi: 20.01.2015); İ. Ayas (2010). Düz Oranlı Gelir Vergisi Uygulamaları ve Düz Oranlı Gelir Vergisinde Algılanan Adalet: Ampirik Bir Çalışma. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. s. 4.

<sup>170</sup> Y. Demirli (2011). Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2011/412. s. 76.

<sup>171</sup> A. Gerçek (1999). ABD'de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi. D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi. Sayı:1. s. 125; Giray (2006,). s.1; Ayas (2010). s. 4.

1994 yılına kadar sadece dünyada dört küçük ülkede uygulama alanı bulan düz oranlı vergi sistemi, günümüzde pek çok ülke tarafından uygulanmaktadır<sup>172</sup>.

Düz oranlı vergi sistemi, küreselleşmenin ürünü olarak doğan ve uluslararası rekabetin sonucunda ortaya çıkan bir vergi sistemidir. Batı dillerinde “flat tax”, “simplifying tax system” olarak ifade edilen ve Türkçe ’ye tek oranlı, düz oranlı ve sadeleştirilmiş vergi biçiminde çevrilmiş olan vergi akımıdır<sup>173</sup>.

Düz oranlı vergide matrahın miktarı ne olursa olsun, bütün matraha tek bir vergi oranı uygulanmaktadır<sup>174</sup>. Düz oranlı vergi tarifesi, vergi matrahındaki artışa rağmen ortalama vergi oranının tek ve sabit olduğu vergi tarifesidir. Yani, düz oranlı vergi tarifesinde tek bir vergi oranı vardır ve bu oran vergi matrahındaki artıştan bağımsızdır. Dolayısıyla düz oranlı vergi tarifesinde ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranı birbirine eşittir. Bu tarifede ödenen vergi miktarı, matraha artış olmakla birlikte, nispi olarak aynı kalmaktadır. Ancak, mutlak olarak matrah arttıkça ödenen vergi miktarı da artmaktadır<sup>175</sup>.

Düz oranlı vergi, matrahın büyüklüğünü dikkate almaksızın tek oranlı vergi oranının bir kez uygulanması sonucu verginin hesaplanmasını öngören, artan oranlı vergi sistemi yerine, tek ve düşük oranlı geniş bir gelir tanımına dayanan, düşük gelir gruplarını vergi kapsamı dışında tutmayı ve üretimi teşvik etmeyi hedefleyen, adil, basit ve etkin bir vergileme sistemi olarak tanımlanmaktadır. Tek ve basit bir vergi sistemi oluşturmaya yönelik düz oranlı vergi reformu iki temel unsuru bünyesinde barındırır; bütün vergi kanunlarının yerine, indirim ve istisnalar dahil olmak üzere, kurumlara ve gerçek kişilere aynı biçimde uygulanan tek bir marjinal vergi oranı ile düşük gelire sahip şahıs ve ailelere yönelik vergi adaletini sağlayan geniş ve temel bir istisna müessesesinden meydana gelmektedir<sup>176</sup>.

---

<sup>172</sup> E. Ferhatoğlu (2006). Avrupa’da Düz Oranlı Vergi Sistemi Çalışmaları ve Başarısı. Vergi Dünyası. Sayı: 298. s. 170; Demirli (2011). s. 76.

<sup>173</sup> S. Tuncer (2007). Dünya’da ve Türkiye’de Tek ya da Düz Oranlı Vergi Uygulaması. Yaklaşım. Yıl:15. Sayı:176. s. 9.

<sup>174</sup> Aktan. (2000). s. 41.

<sup>175</sup> C. C. Aktan, D. Dileyici (2012). Vergi Tarifelerinde Değişim: Artan Oranlı Vergilerden Düz Oranlı Vergilere. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/420. s. 108.

<sup>176</sup> Gerçek (1999). s. 126; İ. Karayılan (2009). Düz Oranlı Vergi (Flat Tax) ve Uluslararası Uygulamaları. Yaklaşım. Yıl:17. Sayı:195. s. 28.

Düz oranlı vergi sistemi, kişisel gelir ve işletme geliri üzerinden alınan vergilerden oluşan iki farklı, ancak birbiriyle bütünleşmiş vergi yapısına sahip bir vergi sistemidir<sup>177</sup>. Düz oranlı vergi sisteminde mevcut vergi sistemi bütünüyle ortadan kalkarken, vergilendirilebilir gelir yalnızca bir kez ve tek bir oranda vergilendirilmektedir<sup>178</sup>.

Düz oranlı tarife, genellikle tüketim vergilerinde sıklıkla başvurulan bir tarife biçimidir. Bu tür vergilere KDV, ÖTV gibi küresel tabanda uygulanan vergileri örnek olarak verebiliriz<sup>179</sup>.

### 2.1.2. Düz oranlı verginin tarihsel gelişimi

Tüketim temeline dayanan geniş tabanlı, düşük ve tek oranlı vergi sistemi önerisinin tarihsel gelişmesine bakacak olursak yeni bir yaklaşım olmadığını söyleyebiliriz. Yakın geçmişte vergi reformu hareketlerindeki en belirgin trend Doğu Avrupa'daki düz oranlı vergi sisteminin yaygınlaşması olmuştur. Elli yılı aşkın süredir uygulaması olan düz oranlı vergi sistemi ilk olarak ikinci dünya savaşının devam ettiği yıllarda 1940 yılında Jersey'de ve 1947 yılında Hong Kong'da Hall ve Rabushka'nın önerilerinden önce uygulama alanı bulmuştur<sup>180</sup>. Düz oranlı vergi fikri, II. Dünya Savaşı sonrasında Hayek (1956)'in artan oranlı vergilemenin sosyal eşitsizliklerin azaltılmasında temel mali araç olduğu varsayımını reddetmesiyle başlamıştır<sup>181</sup>. Literatürde ise, düz oranlı vergiyi savunan bilim adamlarından biri olan Milton Friedman bu görüşlerini 1962 yılında kaleme aldığı "Kapitalizm ve Özgürlük" adlı eserinde anlatmıştır. Bu eserde kişisel muafiyet tutarının üzerindeki bütün gelirlerden % 20'den daha düşük bir oranda düz oranlı vergi alınması ile ilgili görüşlerini anlatmıştır. Bu eserde kişisel muafiyet tutarının üzerindeki bütün gelirlerden % 20'den daha düşük bir oranda düz oranlı vergi uygulama alanı bulursa, vergi gelirlerinin artacağını ileri sürmüştür. Kişisel muafiyetlerin

---

<sup>177</sup> A. L. Feld (1995). Living With The Flat Tax. National Tax Journal. Vol:48. No:4. December. s. 603.

<sup>178</sup> A. Grecu (2004). Flat tax- The British Case. Adam Smith Institute. London. <http://www.adamsmith.org/sites/default/files/images/stories/flattax.pdf> (Erişim Tarihi: 05.02.2015).

<sup>179</sup> Demirli (2011). s. 78.

<sup>180</sup> A. Grecu (2004). Flat tax- The British Case. Adam Smith Institute. London. <http://www.adamsmith.org/sites/default/files/images/stories/flattax.pdf> (Erişim Tarihi: 05.02.2015); Tuncer (2007). s. 10; E. Karayılmazlar, N. Kargı (2008). Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi: Küresel Ekonomide Rekabet Gücü. Tisk Akademi. Cilt:3. Sayı:6. s. 212; Demirli (2011). s. 83.

<sup>181</sup> İ. Y. Vural (2010). Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri. Maliye Dergisi. Sayı:158. s. 182.

artması durumunda aynı vergi gelirinin sağlanması için daha yüksek oranlı bir düz oranlı vergi uygulanmalıdır<sup>182</sup>.

1980'li yıllardan itibaren düz oranlı vergi fikri Amerika'da yoğun bir biçimde tartışılmaya başlanmıştır. Stanford Üniversitesi Hoover Enstitüsü profesörleri, ekonomist Robert E. Hall ve siyaset bilimci Alvin Rabushka bu önerinin öncülüğünü yapmışlar ve bu önerilerini dünyaya ilk defa 1981 yılında ortaya koymuşlardır. Ancak bu önerdikleri tek oranlı vergi sistemi daha sonra 1990'lı yıllarda pek çok akademisyen, politikacı ve vergi uygulamacısı tarafından ele alınmıştır<sup>183</sup>.

Düz oranlı vergi Doğu Bloğunun dağılmasından sonra geçiş ekonomileri diye tanımlanan Doğu Avrupa ve Baltık ülkelerinde 1990'lı yılların ortalarından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bunun sözü edilen gelişmekte olan ülkelerde görülme nedeni; ülkelerin görece olarak ucuz emek avantajlarına, düşük oranlı ve basit vergi sistemlerini de ekleme istekleri ile büyüme ve yatırıma duydukları ihtiyaçtan oluşmaktadır. Aslında düz oranlı vergi kavramı 1980'den çok öncesine uzanmaktadır. 19. yüzyılın son dönemlerinde ABD'de, I. ve II. Dünya Savaşı dönemlerinde savaştan veya savaştan etkilenen ülkelerin acil finansman ihtiyaçları ile bozulan gelir dağılımı sebebiyle aşırı bir biçimde zenginleşen kesimlerin vergilendirilmesinde ve hızlı ekonomik büyüme sağladığı dönemlerde yukarıda bahsedildiği üzere Hong Kong'da farklı vergi türlerinde düz oranlı vergi uygulamalarının olduğu bilinmektedir<sup>184</sup>.

1994-95 yıllarında Estonya, Litvanya ve Letonya ve daha sonra 2001 yılında Rusya'nın düz oranlı vergiyi uygulamaya başlamıştır. Ardından Sırbistan 2003'te, Ukrayna ve Slovakya 2004'te, Gürcistan ve Romanya 2005'te ve Polonya 2006'da vergi reformu hareketlerine katılmış ve böylece on Avrupa ülkesi ve beş Avrupa Birliği'ne üye ülke bölgede artan vergi rekabetinin sonucu olarak düz oranlı vergi sistemini uygulamaya başlamışlardır. Bu dönemde Rusya vergi gelirlerinde büyük artış sağlamıştır. Doğu Bloku ülkelerinin tecrübelerinden Almanya'da yararlanmak istemiş ve bu sistemi uygulamaya başlamıştır. Almanya'nın da bu sistemi uygulamaya geçmesiyle ülke eko-

---

<sup>182</sup> Friedman 1988.

<sup>183</sup> F. K. Ebiçlioğlu (1998). Geniş Tabanlı, Düşük ve Tek Oranlı Vergi Sistemi. Vergi Dünyası. Cilt:17. Sayı:198. s. 31.

<sup>184</sup> Karayılan (2009). s. 28. I. F. Orkunoğlu (2008). Düz Oranlı Vergi Uygulaması. Vergi Dünyası. Sayı: 318. Yıl:27. s. 156.

nomisi canlanmıştır. Bu durum Avrupa'nın diğer büyük ekonomilerini de bu sistemi uygulama yönünde teşvik edici duruma getirmiştir<sup>185</sup>.

Düz oranlı vergi sisteminin uygulandığı her bir ülkede farklı oranda ve başarıda gerçekleşmiştir. Bölgedeki bu eğilime, dünyanın değişik bölgelerinden değişik ülkelerin de katılmasıyla düz oranlı vergileme sistemi literatürde ağırlıklı olarak tartışılan konulardan biri haline gelmiştir<sup>186</sup>.

### **2.1.3. Düz oranlı verginin işleyişi ve esasları**

Geleneksel maliye görüşünde, artan oranlı vergilerin daha adaletli olduğu ve bu sebeple vergi tarifesinin artan oranlı şekilde düzenlenmesinin gerekliliği üzerinde durulmuştur. Ancak 1980 ve izleyen süreçte; düz oranlı vergilere olan ilgi artmaya başlamış, hatta 1990'lardan sonra çoğu ülkenin vergi reformları ile düz oranlı vergilemeyi benimsemeleri gündeme gelmiştir<sup>187</sup>.

Düz oranlı vergi sistemi, artan oranlı vergi sistemi yerine, geniş bir gelir tanımına dayanan yani elde edilen gelirlerin tamamı çeşidine bakılmaksızın sadece bir defa ve tek bir oranda vergilendirilen, düşük gelir gruplarını vergi kapsamı dışında tutmayı ve üretimi teşvik etmeyi amaç edinen, adil, basit ve etkin bir vergileme sistemi olarak tanımlanmaktadır. Gelir unsurları bakımından oransal olarak bir farklılaşma bulunmamaktadır. Bu anlamda gelir ve kurumlar vergisinin bütünleştiği bir sistem önerilmektedir. Sistemde elde edilen gelir çeşitleri ücret gelirleri ve kurum kazançları olmak üzere iki guruba ayrılmıştır<sup>188</sup>.

Hall ve Rabushka'ya göre düz oranlı vergi sistemi önerisinin merkezinde tek vergi oranı ve mevcut vergi sistemindeki gelir kaynaklarının yeniden tanımlanması yer almaktadır<sup>189</sup>. Düz oranlı vergi sistemi, bireylerin ücret niteliğindeki gelirleri ve işletmelerin kurumsal kazançları üzerinden alınan ve tek sefere mahsus vergilendirmeyi esas alan vergilerden oluşan iki farklı, ancak birbiriyle entegre edilmiş vergi yapısına dayanmaktadır. Ayrıca, vergileme ilkeleri ile uyum gösteren, düşük ve düz oranlı bir vergi

<sup>185</sup> Karayılmazlar, Kargı (2008). s. 212; Orkunoğlu (2008). s. 157.

<sup>186</sup> Demirli (2011). s. 83. Y. Demirli, M. C. Güran (2011). Gelir Vergisi Sisteminin Alternatifleri ve Değerlendirilmesi. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/420. s. 122.

<sup>187</sup> Orkunoğlu (2008). s. 153.

<sup>188</sup> R. E. Hall, A. Rabushka (1995). The Flat Tax. Hoover Institution Press, Stanford University. California. s. 55; Gerçek (1999). s. 126.

<sup>189</sup> H. Özdemir (2005). Vergilemede Adalet Açısından Düz ve Artan Oranlılık. Vergi Sorunları Dergisi. Yıl: 28. Sayı: 202. s. 172.

olarak ortaya konulmuştur. Gelir, mevcut gelir vergisi sisteminde hem kişisel hem de kurumsal tabanda ayrı ayrı vergilendirilirken bu sistemde, her bireyin ve her kurumun aynı çatı altında ancak ücret ve işletme geliri biçiminde vergiye tabi tutulması amaçlanmaktadır<sup>190</sup>. Yani gelir ve kurumlar vergileri yerine, ücret gelirleri ve işletme gelirlerine tek ve düşük oranlı bir vergi uygulaması ikame edilmektedir. Bu her iki vergiye de aynı oran uygulanmakta, ancak aşağıda da bahsedileceği üzere ücretlilerin medeni durumları ve sahip oldukları çocuk sayısına göre uygulanan geçim indirimi (standart indirim) sayesinde gizli artan oranlılık meydana gelmektedir<sup>191</sup>.

Düz oranlı gelir vergisi sistemindeki bu ayrıma göre; işverenlerce çalışanlara ücret adı altında yapılan ödemelerin büyük bir kısmı üzerinden “Bireysel Gelir Vergisi”, bu gelir dışında kalan bütün gelirler ve kazançlar üzerinden ise “İşletme Vergisi” ödenmesi gerekmektedir. Tabii burada birbiriyle bütünleşmiş bir yapıya sahip olan bireysel gelir vergisi ve işletme vergisinde, kazançların vergilendirilmesinde oransal bir farklılık bulunmaması, matrahın kolayca anlaşılır ve kısa, sade olarak düzenlenmiş beyannameler sayesinde kolayca beyan edilmesi öngörülmüştür<sup>192</sup>.

Bu sistemin ilk parçası olan bireysel gelir vergisi, işverenlerce ücretlilere yapılan ücret, maaş, emekli maaşı ödemelerini kapsamaktadır. Bireysel gelir vergisi matrahının tespitinde, işverenlerce ücretlilere ödenen emekli katkı payları ve ek ödemeler ücret olarak değerlendirilmemektedir. Yani emekli maaşları üzerindeki gelir vergisi işverenin emeklilik katkı primlerini yatırdığı zaman değil de, işçinin emekli maaşını almaya başladığında ödenmektedir<sup>193</sup>. Ayrıca, kar payları, faiz, kira ve sermaye kazançları bireysel gelir vergisi kapsamında yer almamaktadır. İşçi ve işveren tarafından yapılan emekli sandığı kesenekleri yarar elde edilene kadar vergilendirilmemektedir. Bu sistemde konut kredi faizleri, eyalet ve mahalli idare vergileri ve bağış ve yardım ödemeleri dâhil bütün indirimler kaldırılmaktadır<sup>194</sup>.

Düz oranlı vergi sistemi içerisinde vergi ayrıcalıklarına, kolaylıklarına imkân tanınmamaktadır. Ancak Tablo 3’te de görüleceği üzere tüm düz oranlı vergi reform önerilerinde kişisel standart indirim uygulaması söz konusudur. Buna göre, bireylerin

---

<sup>190</sup> Feld (1995). s. 603; Demirli (2011). s. 85.

<sup>191</sup> Bakkal (2013). s. 124.

<sup>192</sup> Demirli (2012). s. 86.

<sup>193</sup> Hall, Rabushka (1995). s. 58.

<sup>194</sup> Özdemir (2005). s. 172.

gelirlerinin standart indirim kapsamına giren kısmı vergiden istisnadır. En az geçim indirimine benzeyen bu uygulama ile düşük gelir gruplarının vergi dışı bırakılarak vergi adaletinin sağlanması hedef alınmaktadır. Bununla birlikte standart indirim tutarı vergi reform önerilerine göre farklılıklar göstermektedir. Kişilerin medeni durumları ve çocuk sayılarına göre standart indirim uygulanmaktadır. Bu standart indirim uygulaması ile bu reform önerilerinin temelini oluşturan düz oranlı vergi gizli artan oranlılığa dönüşmektedir<sup>195</sup>.

Ücret, maaş ve emekli aylıkları, ailevi durumlarına göre kazanılan indirimler, dönem içinde ödenmiş vergiler kişisel bilgileri de ilave edildiğinde kolayca doldurulabilecek bir beyanname ile bildirilmektedir<sup>196</sup>. Bireysel ücret gelirleri beyanamesi olarak isimlendirilen bu beyannamenin örneği aşağıda tablo 3'te verilmiştir.

**Tablo 3. Bireysel Ücret Vergisi Beyanamesi**

<b>Form 1</b>		<b>Bireysel Gelir (Ücret) Vergisi</b>	
<b>1995</b>			
Adınız Soyadınız		Sosyal Sigorta Numaranız	
Ev Adresi		Eşinizin Sosyal Güvenlik Numarası	
Şehir, Eyalet, Posta kodu		Mesleğiniz :	
		Eşinizin Mesleği :	
1 Ücret ve maaşlar.....	1	.....	
2 Emeklilik maaşları .....		.....	
3 Toplam Gelir (sattır 1+2) .....	2	.....	
4 Standart indirimler .....		.....	
a. 16.500 \$ Evli olanlar için ortak beyan .....	3	.....	
b. 9.500 \$ Bekar olanlar için .....		.....	
c. 14.000 \$ Aile reisi beyanı .....	4a	.....	
5 Eş dışında bağımlı sayısı .....	4b	.....	
	4c	.....	
6 Bağımlılar için standart indirim miktarı (5×4.500 \$) .....	5	.....	
7 Standart indirimler toplamı (sattır 4+6) .....	6	.....	
8 Matrah (sattır 3-7, eğer pozitif ise) .....		.....	

<sup>195</sup> Aktan, Dileyici (2012). s. 109.

<sup>196</sup> Demirli (2011). s. 86.

9 Vergi (sadır 8×%19).....	7	.....	
10 İşveren tarafından yapılan kesintiler .....		.....	
11 Ödenecek vergi (sadır 9-10, eğer pozitif ise) .....	8	.....	
12 İadesi yapılacak vergi (sadır 10-9, eğer pozitif ise) .....	9		
	10		
	11		
	12		

**Kaynak:** Hall, Rabushka (1995). s. 59.

Düz oranlı bireysel ücret vergisi mükellefleri, elde ettikleri ücreti ve yıl içinde kesinti yoluyla ödedikleri vergi miktarını bilmeleri halinde yukarıda belirtmiş olduğumuz beyannameyi uzman yardımı almadan rahatlıkla kolayca doldurabilirler. Ayrıca, vergi matrahının hesaplanmasında standart indirimlerin nasıl değerlendirileceği durumu da belirtilmiştir. Şöyle ki; bu indirimler kişinin medeni durumuna, beyanın ortak yapılıp yapılmadığına, bakmakla yükümlü olunan bağımlı sayısına göre değişkenlik göstermektedir<sup>197</sup>. Örneğin eşi çalışmayan ve 3 çocuğu olan mükellefin beyanında, eşle birlikte beyan için 16.500 \$ ve üç bağımlı yani çocuk için  $3 \times 4.500 \$ = 13.500 \$$  olmak üzere toplam 30.000 \$ yıllık indirim hakkı olacaktır.

Bu sistemde vergi; toplam gelirden standart indirimler düşüldükten sonra bulunan matraha % 19 vergi oranının uygulanması neticesinde hesaplanmaktadır. Hesaplanan vergiden, yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin düşülmesiyle ödenecek veya iade edilecek vergi hesaplanmış olunmaktadır. Burada standart indirimin belirlenmesi önem arz etmektedir. Çünkü mükellefler kapsamlı gelir vergisi sisteminde fazla sayıda vergi kolaylığından, ayrıcalığından yararlanabilirken, düz oranlı vergi sisteminde ücret geliri elde edenlere sağlanan standart indirimler dışında mali sosyal koruma müessesesi uygulama alanı bulmamaktadır. Dolayısıyla, düz oranlı vergi sistemine geçen ülke uy-

<sup>197</sup> Demirli (2011). s. 87.

gulamalarına bakıldığı zaman bu sistemle yapılan reform sonrası standart oranlar yükseltilerek uygulama alanı bulmuştur<sup>198</sup>.

Düz oranlı vergi sisteminin ikinci parçası olan işletme vergisi ile kastedilen, kurumlar vergisi mükelleflerinin de düz oranlı vergiye dâhil edilmesidir. Ayrıca, gelir vergisi içinde ticari, zirai, mesleki kazançlar ile menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarını elde eden ortaklık veya bireysel mükelleflerin de aynı şekilde düz oranlı vergiyle vergilendirilmeleri kastedilmektedir. Yani işletme vergisinde belirtilen durum, ücret, maaş, emekli maaşları dışında kalan bütün işletme ve ortaklık gelirlerinin vergiye tabi tutulmasıdır<sup>199</sup>.

Bu sistemde faiz ve kar payı ödemeleri ve işletme sahiplerine yapılan diğer menkul sermaye iratları indirim konusu yapılmamaktadır. Diğer bir deyişle, sermaye kazançları işletme düzeyinde vergilendirilmektedir<sup>200</sup>. Bireysel sermayenin yatırılması neticesinde elde edilen iratlar ise bireysel gelir vergisi matrahına ilave edilmemektedir. Bunun sonucu olarak, bireylerin işletmelerden elde etmiş oldukları kazançların bütünü işletme düzeyinde vergilendirilmiş olmaktadır<sup>201</sup>. Böylece hem bireyler hem de işletmeler tarafından elde edilen bütün gelirler vergilendirilmekte ve faiz ve kar payı gibi sermaye gelirlerinin kişisel düzeyde tekrar yeniden vergilendirilmesinin önüne geçilerek çifte vergilendirme önlenmiş olmaktadır<sup>202</sup>.

Hall ve Rabushka, işletme vergisine tabi olan kazanç ve iratları aşağıdaki gibi belirtmiş ve bu kaynaklardan elde edilen kazançların, tüm işletmeler, ortaklar ve bağımsız çalışanlarca tablo 3'te belirtildiği biçimde işletme vergisi beyannamesi ile bildirilmesi üzerinde durulmuştur<sup>203</sup>.

- Bina ve ekipmanlarının kullanılması neticesinde elde edilen kazançlar.
- Ticari sırlar, telif hakları ve patent gibi fikri hakların kullanılması neticesinde elde edilen kazançlar.

---

<sup>198</sup> S. Hadler, C. Moloi, S. Wallace (2007). Flat Rate Taxes: A Policy Note, Andrew Young School of Policy Studies. International Studies Program Working Paper. 07-06. <http://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0706.pdf> (Erişim Tarihi: 10. 08. 2015); Demirli (2011). s. 88.

<sup>199</sup> Demirli (2011). s. 88.

<sup>200</sup> C. Edwards (2005). Options For Tax Reform. Cato Intitute. Policy Analysis. No:536. <http://www.cato.org/publications/policy-analysis/options-tax-reform> (Erişim Tarihi: 10.09.2015).

<sup>201</sup> Hall, Rabushka (1995). s. 61.

<sup>202</sup> Demirli (2011). s. 88.

<sup>203</sup> Hall, Rabushka (1995). s. 61.

- Geçmişte yapılan inşaat, pazarlama ve reklam çalışmaları neticesinde elde edilen kazançlar.
- Önemli yöneticiler ve bunların yanında işletmede çalışan ortaklardan, işletmeye katkısından daha düşük ödeme yapılmış olanların kazançları
- Doktorlar, avukatlar, ve diğer mesleki kazanç sahiplerinin bu göstermiş oldukları faaliyetlerden kendi adlarına veya ortak olarak elde ettikleri kazançlar.
- Apartman veya diğer gayrimenkulün kiralanması neticesinde elde edilen kazançlar.
- İşçilere ödenen emeklilik primine benzer ilave olanaklar.

**Tablo 4.** *Bireysel İşletme Gelirleri Beyannamesi*

<b>Form 2</b>		<b>İşletme Vergisi Beyannamesi</b>	
<b>1995</b>			
Ticaret unvanı	İşveren kimlik numarası		
Adres	İlçe		
Şehir, Eyalet, Posta kodu	Esas Ürün		
1 Brüt satış gelirleri .....	1	.....	
2 İndirilebilecek giderler .....		.....	
a. Mal, hizmet ve malzeme alımları ....	2a	.....	
b. Maaş, ücret, emeklilik maaşları .....	2b	.....	
c. Makine, bina ve arazi alımları .....	2c	.....	
3 İndirilebilecek giderler toplamı (sattır a+b+c) .....	3	.....	
4 Matrah (sattır1-3).....	4	.....	

5 Hesaplanan Vergi (sadır 6×%19) .....	5	.....
6 1994 yılı taşınır zararı .....	6	.....
7 Endeksleme faiz tutarı (sadır 6×%6) ....	7	.....
8 1995 yılına taşınacak toplam (sadır 6+7) .....	8	.....
9 Ödenmesi gereken vergi (sadır 5-8, eğer pozitif ise) .....	9	.....
10 1996'ya taşınacak tutar (sadır 8-5, eğer pozitif ise) .....	10	.....

**Kaynak:** Hall, Rabushka (1995). s. 62.

Yukarıda belirtilen işletme vergisi beyannamesinin ilk satırında bulunan brüt satış gelirlerinden kastedilen mal ve hizmet satışından, bunların değişimi veya dış ticaretten elde edilen kazançlar ile tesis, ekipman ve arazi satışından dolayı elde edilen gelirler toplamıdır. Beynamede belirtildiği üzere, işletme matrahının tespiti sırasında işletmeler brüt satış kazançlarından, bu kazançları elde edilmesi için yaptıkları mal ve hizmet alımlarını, personeline yapılan ücret, maaş ve emeklilik katkı ödemelerini, makine malzeme, ekipman, bina ve diğer harcamalarını indirebilmektedir. Ancak, faiz, kar payı, çalışana ödenen emeklilik katkı payları dışında yapılan ödemeler işverene düşen ücret vergileri ve şüpheli alacaklar gibi harcamalar ve diğer ödemeleri indirememektedir<sup>204</sup>.

İşletme vergisinde vergi indirim ve istisnalarına izin verilmemiştir. Sistemde işletmelere sağlanan tek vergi ayrıcalığı geçmiş yıl zararlarının ileriki yıllara devredilebilmesi imkânıdır<sup>205</sup>.

Artan oranlı vergi sisteminin taraflı ve müdahaleci yaklaşımı karşısında, düz oranlı vergi sistemi, gelir dağılımına müdahale etmediği, düşük vergi oranları uygulayarak çalışma-boş zaman tercihlerinde tarafsız olduğu, istisna ve muafiyet gibi vergi ayrıcalıklarıyla piyasa sistemini yönlendirmediği için daha liberal bir sistemdir. Vergi harcamalarının kaldırıldığı bu sistemde daha geniş bir vergi tabanına daha düşük oranlar uygulanarak sistem basitleştirilmekte, uyum ve yönetim maliyetleri minimuma indirilmektedir<sup>206</sup>. Sistemin kurucu ve savunucuları, bu durumların gerçekleştirilmesi halinde

<sup>204</sup> C. Edwards (2005). Options For Tax Reform. Cato Intitute. Policy Analysis. No:536. <http://www.cato.org/publications/policy-analysis/options-tax-reform> (Erişim Tarihi: 10.09.2015).

<sup>205</sup> Demirli (2011). s. 90.

<sup>206</sup> Demirli (2011). 79; Bakkal (2013). s. 117.

vergilemeden beklenen verimin mükellefleri zora sokmadan, yormadan elde edilebileceğini ifade etmektedirler<sup>207</sup>.

Robert E. Hall ve Alvin Rabushka düz oranlı vergi sistemi önerilerini bazı temel prensiplere dayandırarak ileri sürmüşlerdir. Bu temel prensipler<sup>208</sup>:

1. Gelir ancak bir defa ve mümkün olduğunca kaynağına yakın bir şekilde vergilenmelidir. Bugün uygulama alanı bulan kapsamlı gelir vergisi sisteminde bu ilkeyi iki yolla zedelemektedirler. Birincisi, dar gelir tanımının sonucu olarak bazı gelirler asla vergilendirilmez, ikinci olarak ise, kar payları ve hisse senetleri değer artışları iki defa vergileniyor. Başka bir anlatımla, kapsamlı gelir vergisi modeli, ücret dışı emek gelirlerini vergi dışı tutarak, kar payı ve sermaye kazançlarını çifte vergilendirerek ve faiz gelirleri üzerinden asgari düzeyde vergi alarak bu ilkeyi ihlal ederken, düz oranlı vergi önerisi istisna ve muafiyetleri ortadan kaldırarak vergi sistemini basitleştirir ve çifte vergilendirmenin önüne geçerek vergi karmaşıklığını ortadan kaldırır<sup>209</sup>.

Ayrıca, düz oranlı vergi sisteminde faiz, kar payı gibi gelirler matraha dahil edilmemektedir. Yukarıda da bahsettiğimiz gibi, maaş, ücret ve emekli maaşı alan mükellefler için matrah, bu gelirler toplamından standart indirimler yapıldıktan sonra kalan tutardan; işletme kazançları için matrah, elde edilen brüt gelirden mal, malzeme, hizmet, alımları; maaş, ücret ve emeklilik katkı payları; bina, arazi ve ekipman harcamaları düşüldükten sonra kalan tutardan oluşmaktadır. Dolayısıyla tasarruf ve yatırımlardan elde edilen bütün kazançlar matraha dahil edilmemektedir ve bu tür kazançlar işletme bünyesinde vergilendirilip, kişisel düzeyde vergilendirilmediği için çifte vergilendirme problemi de ortadan kalkmaktadır<sup>210</sup>.

2. Bütün gelirler aynı oran ile vergilenmelidir. Yani kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranlarının tek bir orana indirgenmesi önerilmektedir. ABD için bu oranı %19 olarak önermişlerdir. Çünkü vergi mükellefleri ve gelir türlerine göre vergi oranlarında farklılık yaratmak sistemi bozuyor. Dolayısıyla mükellefler de bu farklılıktan dolayı kendilerine bir avantaj sağlayacak yolları keşfetmeye çalışıyorlar. Bunun sonucu olarak

---

<sup>207</sup> Demirli, Güran (2009). 169.

<sup>208</sup> Türkan (1997). s. 7; Ebiçlioğlu (1998). s. 32; Özdemir (2005). s. 172; Giray (2006). s. 1; Karayılan (2009). s. 28.

<sup>209</sup> Vural (2010). s. 183.

<sup>210</sup> Demirli (2011). s. 93.

vergi idaresinin istemediği, vergilemede eşitlik ve adaletin zedelenmesi gibi sonuçlar oluşmaktadır.

3. Çok yıllı ve değişik oranlı (normal/hızlandırılmış) amortisman uygulamalarının ortadan kaldırılarak, yerine tek oranlı, amortisman tabi kıymetlerin ilk yılında uygulanacak ve daha sonrasında kurumların nakit girişlerini olabildiğince vergilendirecek bir amortisman sistemi önerilmektedir.

4. Kurum ve şahıs işletmelerinin kazançlarının tespitinde ticari faaliyetleriyle doğrudan doğruya bağlantısı bulunmayan indirimlerine son verilmesi önerilmektedir.

5. Düşük gelir grupları üzerindeki yük mümkün olduğunca azaltılmalıdır. Ancak bunun bu durum yüksek gelir gruplarından artan oranda vergi almak olarak algılanmamalıdır. Vergi tabanı genişletilmeli ve gelir unsurları daha dikkatli tanımlanmalıdır. Ayrıca, düşük gelirli kesimler ile yüksek gelirli kesimler arasında vergi yükü dağılımını düzenlemeye yönelik geniş bir vergi istisnası tanınmalıdır.

6. Kar payı üzerindeki ikinci vergilendirmenin kaldırılarak yalnızca kurum kazancının vergilendirilmesi ile kar payı dağıtımını esnasında şahısların ayrıca vergilendirilmemesinin sağlanması gerekmektedir.

7. Vergi sistemi basit ve anlaşılır olmalıdır. Çünkü karmaşık vergi sistemleri sadece mükellefe maliyet olarak kalmıyor aynı zamanda vergi idareleri bakımından mükellefin kontrolü ve denetimi maliyetini de artırmaktadır.

#### **2.1.4. Düz oranlı verginin yararları**

Günümüzde düz oranlı vergi tarifelerine yönelik tartışmalar entelektüel ve politik alanda kendini göstermeye başlamıştır. Nitekim bu sistemi 1994 yılında Estonya ve Litvanya tarafından uygulamaya konulması ve 2001 ve sonrasında Rusya ve diğer doğu bloğu ülkelerin bu sisteme geçmesiyle; uygulama sonuçları bu sistemi uygulamak isteyen diğer ülkelere ve literatüre önemli bilgiler sağlamıştır. Düz oranlı vergi tarifesinin etraflica düşünülerek tartışılmasında ve gündemde olmasında yatan esas etken, gerek çeşitli sebeplerle artan oranlı vergi tarifesine daha fazla şüpheyle bakılmaya başlanması, gerekse düz oranlı vergi tarifesinin artan oranlı vergi tarifesine göre daha avantajlı ol-

duğu, kıyasen yararlarının ağır bastığı yönündeki görüşlerin yaygınlık kazanmasıdır<sup>211</sup>. Dolayısıyla bu başlık altında düz oranlı vergi sisteminin yararları üzerinde durmaya çalışacağız.

#### **2.1.4.1. Basitlik**

Düz oranlı vergi sistemi, artan oranlı vergi sistemine göre en belirgin özelliği basitliği ve anlaşılabilirliği sağlamasıdır. Artan oranlı vergiler gerek vergi dilim sayısı gerekse indirim, muafiyet ve istisnalar sebebiyle daha bozuk ve karmaşık bir yapı göstermektedir. Ayrıca, mevcut artan oranlı vergi sisteminin kişisel, bölgesel, sektörel olarak sağladığı istisna, muafiyet ve indirimler aynı vergi için farklı vergileme koşullarının ve ödemelerinin meydana gelmesine sebep olmaktadır<sup>212</sup>.

Basitlik; yalnızca vergi sisteminin kavramsal olarak kolay anlaşılmasını değil, aynı zamanda vergi kurallarına uyum maliyetlerinin düşük olmasını da içermektedir. Karmaşıklık neticesinde meydana gelen bu maliyetler hem vergi idaresi hem de vergi yükümlüleri bakımından ortaya çıkmaktadır. Mükellefler için meydana gelen maliyetler; zaman, muhasebe, danışmanlık, kırtasiye, posta, noter, hukuki problemlerde avukat ve mahkeme masrafları gibi ele alınabilir. Vergi idaresi anlamında ortaya çıkan maliyetler ise, donanım, işlem, personel maliyetlerinin artması ve vergilemenin iktisadiliğinin azalması olarak anlaşılmaktadır. Reform ile sistemin basitleştirilmesi saydığımız vergileme maliyetlerini minimum seviyeye çekecektir. Tabi bu durum sonuçta devlet tarafından daha fazla gelir elde edilmesi anlamına da gelmektedir. Vergi mükelleflerinin vergi maliyetlerinin azalması ise kullanılabilir gelirin artması anlamına gelmektedir. Ayrıca mükellefler, vergi maliyetlerinin azalması dolayısıyla artan tasarruflarını yatırımlara kanalize edebilmektedirler<sup>213</sup>.

Düz oranlı vergi sisteminde gerek mükellef gerekse ekonomi üzerindeki bu maliyetlerin getirdiği yük önemli derecede azalmaktadır. Bu sistem sayesinde, vergi sistemi mükelleflerin bir kart postal doldurması kadar basit bir hal alacaktır. Ayrıca, mükelleflerin vergi sistemine başvurma ve sistemi anlamaları için hukukçu veya vergi uzmanı olmalarına gerek kalmayacaktır. Birçok kişi kendi borcunu rahatlıkla anlayarak, hesap-

<sup>211</sup> Aktan, Dileyici (2012). s. 103.

<sup>212</sup> Giray (2006). s. 2. Demirli (2011). s. 95.

<sup>213</sup> Türkan (1997). s. 9; E. Aktan (2000). s. 41; Giray (2006). s. 2; Demirli (2011). s. 95.

layarak kolayca ödeyebileceklerdir. Bu durumda mükellefler hem iktisadi yönden hem de zamandan büyük tasarruf elde edeceklerdir<sup>214</sup>.

Düz oranlı vergileme sistemi mümkün olduğu kadar basit tasarlandığı ve vergi ayrıcalıklarının bünyesinde barındırmadığı için politikacıların sisteme müdahalelerini engellemektedir, düşük oran ve basit mevzuat sayesinde vergi kaçırma maliyetlerini artırarak vergi itaatine de katkıda bulunmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatının basit ve sade olması mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkiyi de olumlu yönde etkileyecektir<sup>215</sup>.

#### **2.1.4.2. Adalet**

Vergi sistemlerinin belirlenmesinde en temel kriter adalettir. Vergilemede adalet, vergi sistemlerinin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde en önemli kriterdir ve başka kriterler adaletin önemini azaltmak için benimsenemez. Vergi adaletini sağlamada yararlanılan araçlardan en önemlisi vergi tarifeleridir. Vergi tarifesi üzerinde yapılan değişikliklerle vergi adaleti sağlanmaya gayret edilmektedir<sup>216</sup>.

Vergilemede adalet geleneksel olarak zenginlerin daha fazla vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Bunun yolu da artan oranlı vergi sistemine sahip olunmasıdır. Oysaki düz oranlı vergileme ile de bu amaç gerçekleştirilebilmektedir. Eğer mükellef A. Mükellef B'ye göre 10 kat daha fazla gelir elde ediyorsa, ödeyeceği vergi de 10 kat daha fazla olacaktır. Diğer taraftan, zorunlu olmamakla birlikte düz oranlı vergi sistemi de artan oranlılık özelliği taşıyabilmektedir<sup>217</sup>.

Adil bir vergilemenin sağlanabilmesi için vergilerin genellik, eşitlik ve kanunilik ilkelerine dayandırılması gerekmektedir. Bu belirttiğimiz ilkelerin gerçekleştirilmesinde vergi tarifeleri etkin bir rol oynamaktadır. Mevcut gelir vergisinin artan oranlı olmasını savunanlar eşitlik ilkesine uyumlu olması sebebiyle desteklerken, düz oranlı vergiyi

---

<sup>214</sup> Giray (2006). s. 2.

<sup>215</sup> Gerçek (1999). s. 128; F. Kaya. (2008) Tek Oranlı Vergi Sisteminin Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Araştırma. Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt:2. Sayı:17. s. 94; Demirli (2011). s. 96.

<sup>216</sup> Özdemir (2005). s. 173.

<sup>217</sup> Türkan (1997). s. 11.

savunanlar ise genellik ilkesi sebebiyle oluşturdıkları sistemin daha adil olduğunu iddia etmektedirler<sup>218</sup>.

Düz oranlı vergi sisteminde, bir taraftan kişinin kazancına, faaliyet alanına ve işletme türüne bakılmaksızın aynı gelire sahip bütün mükelleflere aynı vergi oranı uygulanarak eşit davranılmakta, ayrıca da herhangi bir ekonomik, sosyal ve politik amaçlı istisna, muafiyet ve indirimle izin verilmeyerek seçilmiş bir azınlığın faydalanabileceği boşluklar yok edilmektedir ve vergi kanunlarının toplumun her kesimi için uygulanacağını ortaya koyması sebebiyle genellik ilkesine uygundur. Sosyal adaletin sağlanması bakımından uygulanan vergi ayrıcalıkları ise artan oranlı vergi tarifesinin genellik ilkesine uyumunu zedelemektedir<sup>219</sup>.

Düz oranlı vergiyi savunanlar yüksek gelir grupları ile düşük gelir gruplarına aynı oranda verginin uygulanmasının, vergilendirmede adalet ilkesine ters düşmeyeceğini iddia etmektedirler. Bu görüşü savunanlara göre, mevcut vergi sisteminde; istisna, muafiyet ve indirimlerden faydalanamayan mükellef, kendisi ile aynı gelire sahip olan ve vergi ayrıcalıklarından faydalanan mükellefe göre daha fazla vergi ödemek zorunda kalmakta, bu durum da adaletsizliğe sebep olmaktadır. Ancak düz oranlı vergi sistemi ile vergi ayrıcalıkları ortadan kaldırılacağı için vergilendirmede adalet ilkesinin daha kolay gerçekleşeceği söylenebilir<sup>220</sup>.

Düz oranlı vergi sisteminde tarife aynı kalmakla birlikte, sistem içinde standart aile indirimi uygulanmaktadır. Bu yüzden bu sistem standart aile indirimine bağlı olarak gizli artan oranlı hale gelmektedir. Sistem içindeki gizli artan oranlılık sayesinde, çok kazanç elde eden bir mükellefin çok vergi ödemesi söz konusu olmakta ve az kazanç elde edenler ise daha düşük oranda vergi ödemektedirler. Ayrıca ödeme gücüne uyum nedeniyle adalet ilkesi gerçekleşmiş olmaktadır<sup>221</sup>.

Adaleti yatay adalet ve dikey adalet şeklinde ele alarak incelediğimizde düz oranlı vergiler bu iki adalet sistemine de uygundur. Aynı gelire sahip olanların aynı vergileri ödemeleri anlamına gelen yatay adalet ilkesini vergi mükellefiyetinin gelir mikta-

---

<sup>218</sup> Demirli (2011). s. 96.

<sup>219</sup> Gerçek (1999). s. 128; Demirli (2011). s. 96.

<sup>220</sup> F. Aydın (1996). Amerika Birleşik Devletleri'nde Tek Oranlı Vergi Uygulaması (Flat Tax) Tartışmaları. Vergi Sorunları. Sayı: 94. s. 16.

<sup>221</sup> Gerçek (1999). s. 129; Aktan (2000). s. 42; Demirli (2011). s. 97.

rına bağılı olmadığı, bünyesinde çeşitli istisna, muafiyet ve indirimleri barındıran bir sistem gerçekleştirememektedir. Daha fazla gelire sahip olanların daha fazla vergi ödemelerini gerektiren dikey adalet ilkesinin de düz oranlı vergi sistemi ile sağlanabildiği, bu sistemi destekleyenler tarafından dile getirilmektedir. Yukarıda bahsedildiği gibi standart indirim dikkate alındığında düz oranlı vergi sisteminde gerçek vergi oranları artan oranlı hale gelmektedir<sup>222</sup>. Nitekim Amerika'da kamuoyunun bilgisine sunulan vergi tasarılarının genelinde genel veya standart indirim mekanizması söz konusudur. Başka bir anlatımla aile büyüklüğü esas alınarak belirli tutarda bir gelir vergi dışı tutulmaktadır. Dolayısıyla vergileme sistemi düz oranlı da olsa, artan oranlılığı içermektedir. Dolayısıyla düşük gelir gruplarının korunması vergilemede adalet anlamını taşıyorsa, düz oranlı vergi sistemi adalete uygun bir sistemdir<sup>223</sup>.

#### **2.1.4.3. Etkinlik**

Vergiler doğası gereği nötr olmayıp, gerçek ve tüzel kişilerin üretim, tüketim, tasarruf, çalışma gibi ekonomik davranışlarını ve kararlarını etkilemektedirler. Vergisel açıdan etkinlik, konulan vergilerin tasarruf, yatırım, çalışma boş zaman tercihi ve bunlara bağılı olarak ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etkiler göstermemesi şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi sistemi mükelleflerin kendi kaynaklarını ve doğal olarak ekonominin kaynaklarını etkin olarak kullanmamasına veya kullanamamasına sebep olabilmektedir. Bu ise doğrudan mükellefin refahını ve ekonominin performansını olumsuz yönde etkileyecektir<sup>224</sup>.

Artan oranlı vergi sisteminde vergiler, fiilen tahsil edilen gelir miktarından daha fazla ekonomi üzerinde maliyet yükleyebilmektedirler. Vergiler yüksek oranda maliyetler meydana getirebilmesine rağmen, maliyetin büyüklüğü vergi sistemlerinin yapısı ile yakından ilişkilidir. Aynı miktarda gelir oluşturan iki ayrı vergi sistemi, ekonomi üzerinde çok farklı etkilere, yüklere neden olabilirler. Örneğin baş vergisinde, bütün mükellefler belirli miktar vergiyi ödemekle sorumlu oldukları için, verginin mükelleflerin çalışma, tasarruf, yatırım gibi kararları veya davranışları üzerinde etkisi yoktur. Buna karşılık artan oranlı gelir vergisinde aynı şeyleri söylemek mümkün değildir. Düz oranlı vergi sisteminin ekonomideki kaynak dağılımı üzerindeki etkisi, artan oranlı vergi sis-

---

<sup>222</sup> Giray (2006). s. 4.

<sup>223</sup> Türkan (1997). s. 12.

<sup>224</sup> Türkan (1997). s. 9; Demirli (2011). s. 97.

temine göre daha düşük seviyede olacağına inanılmaktadır<sup>225</sup>. Bu durum ise ekonominin gelişimini ve kişilerin refah seviyesini olumlu yönde etkileyecektir. Ayrıca vergi sistemi, mükelleflerin belirli alanlarda veya sektörlerde ekonomik faaliyetlerde bulunmasını teşvik edeceği gibi o faaliyetlerin dışına çıkmalarına da yol açabilir<sup>226</sup>.

Düz oranlı vergi sisteminde ise nisbi olarak maliyetler azalacağı için etkinlik söz konusu olacaktır. Düz oranlı vergi, ilk sermaye girdilerinin yeknesak olarak vergilendirmesini sağlayacaktır. Artan oranlı vergi sisteminde, farklı marjinal vergi oranları ve değişen işlemler sermaye ve diğer girdilerin sanayiden sanayiye farklı olarak vergilendirilmesine sebep olmaktadır. Bu durum bazı sektörlerde aşırı yatırıma sebep olurken, bazı sektörlerde yatırım yetersizliği oluşturabilmektedir<sup>227</sup>. Dolayısıyla tek oranlı vergi sistemine geçilmesi sonucunda, girdiler üzerinde birliktelik sağlanarak, milli gelirin artmasına engel olan çarpıklıklara son verilebileceği öngörülmektedir<sup>228</sup>.

Mahkeme kararlarının önemli bir kısmının mükellef lehine verilmesi idarede; yargı sürecinin uzun olması ise yargıda etkinsizliğin olduğunu göstermektedir. Sade bir vergi sisteminin idare bakımından bakıldığında; hem idari hataları ve uyuşmazlıkları hem de uyuşmazlık konusu olan dosya sayısını ve mahkemelerin hata riskini azaltması beklendiğinden yönetsel etkinliği de sağlayacağı belirtilebilir<sup>229</sup>.

#### **2.1.4.4. Genellik**

Genellik ilkesine göre vergi önünde herkes eşit olmalı, dil, din, kültür, cinsiyet ve milliyet ayrımı gözetilmeksizin herkese eşit davranılmalı, hiç kimseye ayrıcalıklı davranış, işlem yapılmamalıdır. Bir toplumda yaşayan herkes anayasada ve vergi kanunlarında belirtilen vergi konusu ile bağıntı içerisinde bulunduğu takdirde vergi mükellefi olmalı ve vergisini ödemelidir. Bu ilkeye AY. md. 73'te yer verilmiştir ve herkesin kamu harcamalarını karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu hükme bağlanmıştır. Bu genellik ilkesine göre, devletin sunmuş olduğu kamu

<sup>225</sup> Türkan (1997). s. 10; Giray (2006). s. 2.

<sup>226</sup> Kaya (2008). s. 94.

<sup>227</sup> B. J. Seldon ve R. G. Boyd. (1996). The Economic Effects of a Flat Tax, NCPA Policy Report No: 205. s. 3-4

<sup>228</sup> Kaya (2008). s. 94.

<sup>229</sup> Demirli (2011). s. 97.

hizmetlerinden bütün yerli yabancı herkes faydalandığı için söz konusu hizmetlerin finansmanına da ayırım yapılmadan herkesin katılması gerekmektedir<sup>230</sup>.

Yine genellik ilkesinin bir başka anlamı şöyledir; vergi sisteminde, hiçbir kişi veya kesime vergi ayrıcalıkları (istisna, muafiyetler) uygulanmamalıdır. Verginin fiskal yönden temel amacı olan optimal bir gelir sağlaması için göz önünde tutulması gereken ilkelere biri verginin genelliği ilkesidir. Bu açıdan bakılırsa vergilemede genellik ilkesine uygun vergiler, düz oranlı vergilerdir. Zira bu vergilerde bütün matraha (vergiye tabi gelir, servet veya harcamaya) aynı vergi oranı uygulanır. Buna karşılık, artan oranlı vergi sisteminde, farklı matrahlar farklı oranlarda vergilendirilirler. Ayrıca indirim, istisna ve muafiyetleri de bünyelerinde barındırırlar. Bu vergi ayrıcalıkları da genellik ilkesine ters düşen uygulamalardır<sup>231</sup>.

#### **2.1.4.5. Tarafsızlık**

Vergi ilkeleri konusunda yapılan tartışmalarda “vergilemede tarafsızlık ilkesi” yüzyıllardan beri çok önemli rol oynamıştır. Bu ilke esas anlamını “onları bulduğun gibi bırak” olarak benimsenen Edinburg kuralından almıştır<sup>232</sup>.

Vergilemede tarafsızlık ilkesi, vergi yoluyla rekabete verilebilecek zararların istenmeyen sonuçlarından kaçınma olarak ele alınabilir. Vergilemede tarafsızlık ilkesine uyum sonucunda, vergileme ile mükellefin nispi iktisadi-mali durumlarına hiçbir değişiklik olmamalıdır. Vergi sistemi ile ulaşılmak istenen amacın dışında, kaynakların ekonomide daha verimli kullanılması ve yönlendirilmesine müdahale edilmemelidir. Bu ilkeyle verginin, mükellefler üzerinde daha fazla yük oluşturmaması, yalnızca ekonomiden soyutlanarak kendi politikası ve amacı doğrultusunda kullanılması öngörülmektedir<sup>233</sup>.

Düz oranlı verginin en büyük faydalarından biri verginin tarafsızlığını sağlamasıdır. Tek oranlı vergi uygulamasını savunanlar da bu uygulama ile bütün mükelleflerin aynı vergi oranına tabi olacağı için, vergilendirmede tarafsızlık ilkesinin gerçekleşeceğini iddia etmektedirler. Tüm gelir şekilleri yalnızca bir kez ve tek oranda vergilendiri-

<sup>230</sup> Aktan (2012). s. 26; Giray (2006). s. 3; Bakkal (2013). s. 25.

<sup>231</sup> Neumark (1975). s. 82; Giray (2006). s. 3; Aktan (2012). s. 27.

<sup>232</sup> Neumark (1975). s. 37;

<sup>233</sup> Gökbunar. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf). s. 7. (Erişim Tarihi: 25.02.2015).

lir. Bireylerin elde ettikleri emek gelirinden standart indirim miktarı düşüldükten sonra tek bir oranda vergilendirilir ve işletmelerin net nakit akışından bireylere uygulanan aynı oranda vergi alınacaktır. Bu durumda mevcut vergi sistemindeki bozuklukları ve eksiklikleri ortadan kaldırarak kaynakların etkin bir şekilde kullanımına olanak sağlayacaktır. Düz oranlı vergi sisteminde herhangi bir gelir türünün nispi avantajı olmamaktadır. Ayrıca düz oranlı vergi sisteminde maliyetler nispi olarak azalacağı için etkinlik söz konusu olabilecektir<sup>234</sup>.

Düz oranlı vergi ile siyasal iktidarların ekonomiye olan müdahaleleri önemli ölçüde azaltılmış olmaktadır. Bu durumda düz oranlı vergi sistemi, ekonomik birimlerin üretim, tüketim, yatırım vb. kararları üzerinde önemli ölçüde etkide bulunmaz. Dolayısıyla bu açıdan bu sistem tarafsız bir sistemdir<sup>235</sup>.

#### **2.1.4.6. Vergi tabanının genişlemesinin sağlanması**

Bir vergi sisteminde, vergi tabanını belirleyen esas unsurlar; vergi sisteminde yer alan vergi ayrıcalıklarının, kolaylıklarının mümkün olduğunca az olması, vergiye gönüllü uyumun fazla ya da kayıt dışılığın düşük oranda olması, vergileme de genellik ilkesine uyulması olarak ele alınabilir. Günümüz vergi sistemlerinde maliye politikaları ve sosyal politikalar doğrultusunda uygulanan vergi ayrıcalıklarının, sistemi karmaşıktırması ve artan oranlı vergi sisteminin de etkisiyle meydana gelen kayıt dışılık ve genellik ilkesinden vazgeçilerek verilen tavizler vergi tabanını daraltmaktadır<sup>236</sup>.

Düz oranlı vergi sistemi, hem tek ve düşük vergi oranı uygulayarak, hem de aile indirimi hariç, muafiyet, istisna ve indirimleri kaldırarak mümkün olduğu kadar bütün vergi tabanının vergiye tabi tutulmasını sağlamaktadır. Bu sistemin vergi ayrıcalıklarını barındırmaması vergi tabanını düşük düzeyde aşındırır. Ayrıca bu sistem, genellik ilkesine uyularak, vergi oranını düşük tutarak ve vergiye gönüllü uyumu artırarak vergi tabanını büyük oranda genişletecektir.<sup>237</sup>

Bu sistemin çifte vergilemeyi önlemesi ve düşük oranda uygulaması sayesinde çalışma, tasarruf ve yatırımlar üzerinde olumlu etkiler göstereceği ve bu olumlu etkile-

<sup>234</sup> Aydın (1996). s.16; Giray (2006)3; İ. E. Karakaş (2014). Düz Oranlı Vergi Sisteminin Vergi Hasılatını Arttırmadaki Etkisi. Vergi Raporu. Sayı:176. s. 103.

<sup>235</sup> Aktan (2000). s. 44; Kaya (2008). s. 94.

<sup>236</sup> Demirli (2011). s. 99.

<sup>237</sup> Gerçek (1999). s. 128; Karayılan (2009). s. 30.

rin dolaylı sonucu olarak vergi tabanının genişlemesi beklenebilir<sup>238</sup>. Ayrıca düz oranlı vergilerle sermaye girişinin özendirilmesi de vergi tabanının genişlemesine yardımcı olacaktır<sup>239</sup>.

#### **2.1.4.7. Politik çıkarların ortadan kalkması**

Mevcut vergi sistemlerinde indirim, istisna ve muafiyet gibi vergi kolaylıkları politik, sosyal veya ekonomik sebeplerle yer almaktadır. Bu vergi kolaylıklarının vergi sisteminin içine girerek kanunlarda yer bulması daha çok politikacıların veya baskı gruplarının menfaatlerine uygun davranılmasıyla sağlanmaktadır. Bu vergisel avantajlar sektörel veya bölgesel olarak sağlanmakta ve bu sektörde yer alan yandaşların veya bölgede yer alan seçmenlerin kayırılmasına dönük olarak ortaya çıkmaktadır<sup>240</sup>.

Düz oranlı vergi sistemi, vergi ayrıcalıklarının bütünüyle yok sayarak, tek ve düşük oran sistemini benimseyerek, vergi mevzuatını mümkün olduğunca daraltarak sıklıkla değiştirilmesine engel olduğu için, baskı gruplarının ve politikacıların vergi politikaları üzerindeki olumsuz etkilerini ortadan kaldıracaktır<sup>241</sup>.

Düz oranlı vergi ekonomide rant kollama eğilimlerini azaltır. Bu vergi sisteminde vergi tarifesinin belirlenmesi ve vergi ayrıcalıkları elde etme konularında lobicilik ve rant kollama faaliyetleri son bulacağından üretim ekonomisi gelişim göstererek büyür. Ayrıca, politik kollamacılık da ortadan kalkar<sup>242</sup>.

ABD’de düz oranlı vergi konusunda bir vergi yasa tasarısı hazırlayarak meclise sunan Texas eyaleti milletvekili Dick Armey ve Alabama Senatörü Richard Shelby mevcut vergi sistemi dâhilinde lobicilik endüstrisinin inanılmaz boyutlarda olduğunu şu cümlelerle vurgulamaktadırlar: “Federal hükümet ile lobi faaliyetleri için her yıl ABD’nde 8.4 milyar dolar harcanmaktadır. Washington’da özel sektörde çalışan her altı kişiden biri ve toplam 67,062 kişi lobicilik endüstrisinde çalışmaktadır. Kongreyi etkilemek için her milletvekili başına düşen lobici sayısı 1964 yılında 31 kişi iken, bu sayı 1996 yılında 125 kişiye yükselmiştir. Vergi sistemindeki karmaşa ve kollamacılık-

---

<sup>238</sup> Demirli (2011). s. 99.

<sup>239</sup> Sancar ve Şentürk (2012). s. 11.

<sup>240</sup> Demirli (2011). s. 99.

<sup>241</sup> Demirli (2011). s. 99.

<sup>242</sup> Aktan (2000). s. 44.

tan lobicilik endüstrisi kazanç sağlamaktadır. Basit ve tarafsız bir düz oranlı vergi lobicilik endüstrisinin daraltılmasını sağlamaktadır<sup>243</sup>.

#### **2.1.4.8. Ekonomik büyümeyi teşvik etme**

Günümüzde egemen olan devlet anlayışı, devletin yürüttüğü faaliyetlerin alanını genişletmiştir. Bu anlamda kamusal ihtiyaçlarda artış meydana gelmiştir ve buna paralel olarak; bu artan hizmet talebinin karşılanması bakımından devlete kapsamlı bir görev yüklenmiştir. Zaman ilerledikçe devlet; yönetsel alanda hizmet sunumu ile birlikte, ekonomik, sosyal ve ticari alanda da hizmet sunmaya başlamıştır. Devletin bu kapsamda faaliyet alanına giren görevlerinden biri de ekonomik büyümeyi gerçekleştirmesidir<sup>244</sup>.

Ekonomik büyüme, genel anlamda milli gelirin zaman içerisindeki artışını ifade etmektedir. Yani büyüme, iktisadi yapıda nitelik ve nicelik itibarıyla yığılımlı değişme ve gelişme anlamına gelmektedir. Bu açıdan bir ülkenin ekonomik gelişme düzeyi, söz konusu ülkede kişi başına düşen milli gelir ile ölçülmektedir<sup>245</sup>. Ekonomik büyümeye başka bir tanım yapacak olursak, ülke ekonomisinin işgücü, işgücü verimliliği, doğal kaynaklar, sermaye birikimi, teknoloji gibi esas değişkenlerinde değişiklik suretiyle toplam ya da kişi başına daha yüksek reel hâsıla oluşturacak biçimde ekonomik faaliyetlerin ve üretim kapasitesinin artışı şeklinde tanımlanabilir<sup>246</sup>.

Vergilerin genel olarak ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etkilerinin olduğu bilinmekle birlikte, ekonomik büyümeye yardımcı olması da mümkündür. Vergilerin hem büyüme üzerinde gerçekleştirdiği doğrudan katkılar, hem de kontrol ve teşvik açısından meydana getirdiği dolaylı etkiler nedeniyle ekonomik kalkınmanın finansmanında önemli rol oynar. Vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini tespit eden yalnızca vergilerin GSYİH içindeki nispi payı değildir. Bununla birlikte hatta daha önemlisi vergi oranları, vergi tabanı, matrahı gibi vergi sisteminin yapısı vergilemenin ekonomik büyüme üzerindeki bütün etkilerini belirler<sup>247</sup>.

---

<sup>243</sup> “Washington’s Lobbying Industry: A Case for Tax Reform” (Bkz: <http://flattax.house.gov/st-lobby.htm>) aktaran Aktan (2000). s. 44.

<sup>244</sup> E.S. Demircan (2013). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı:21. s. 97.

<sup>245</sup> Demircan (2013). s. 98.

<sup>246</sup> H. Atılğan (2004). Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durumunun Analizi. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2004/365. s. 26.

<sup>247</sup> Atılğan (2004). s. 83; Demircan (2013). s. 100.

Ekonomik büyüme daha fazla istihdam, birikim ve yatırımla gerçekleşir. Vergi, ekonomik faaliyetler üzerine yüklenen ek bir maliyet olarak gelir ve fiyatlar üzerindeki etkisi ile piyasa koşullarını çarpıtabilir. Vergi gelirlerinin artırılması amacıyla yapılan vergi oranlarının yükseltilmesi, vergi kaçaklarını artırmakta ve büyük oranda kayıt dışı ekonominin büyümesine yol açmaktadır. Dolayısıyla vergisini zamanında ödeyenleri daha fazla haksız rekabet ile karşı karşıya bırakmaktadır<sup>248</sup>.

Vergilerin ekonomik büyüme için gerekli bütün unsurlar ile ilgisi bulunmaktadır. Yüksek vergi oranları ekonomide tasarruflar, yatırımlar, tüketim, üretim ve emek arzı üzerinde olumsuz etkiler oluşturarak ekonomik büyümeyi yavaşlatır. Artan oranlı vergiler ile yatırım ve tasarruf eğilimi yüksek olan yüksek gelir diliminde bulunan bireyler ağır vergi yüküne maruz kalmaktadırlar. Dolayısıyla artan oranlı vergi sistemi yüzünden ağır vergi yükü ekonomik büyümeyi olumsuz etkiler. Düz oranlı vergilerin ise bu durumu minimuma indirdiği savunulmaktadır<sup>249</sup>.

Düz oranlı vergi uygulamasıyla vergi sonrası gelirin yükselmesi ve farklı vergi oranlarının meydana getirdiği çarpıklıkların ortadan kalkmasıyla tüketimde belirgin bir artış sağlanacaktır. Tüketimde sağlanan artış, üretimdeki artışa olumlu yönde yansımaktadır. Böylece istihdamın önü açılarak artış gösterecektir. Ayrıca düz oranlı vergi sayesinde tüm üretim faktörlerine yapılan eşit vergisel uygulamalar neticesinde, çeşitli sektörlerde üretim artışı sağlanacaktır. Böylece üretim artışıyla çeşitli üretim sektörlerinin artması ve yeni sınai sektörlerin oluşturulmasının önü açılacaktır<sup>250</sup>.

Düz oranlı vergi sisteminin belirgin etkilerinden birisi de tasarruflar üzerinde oluşturacağı artıştır. Çünkü bu sistemde kar payları ve faiz gelirleri, birey ve aile düzeyinde vergi kapsamına dahil edilmeyecek, tüzel kişilik düzeyinde vergilendirilecektir. Dolayısıyla bu da ekonomideki yatırımları teşvik edecektir. Ayrıca, bu sistemle tüm gelir gruplarının gelirlerinde artış sağlanacaktır. Böylece kişilerin gelirleri yükseldikçe, daha fazla tasarrufa yöneleceklerdir. Bu tasarrufa yönelik de yatırımı beraberinde getirecektir. Yatırımda meydana gelen artış da istihdamın artışına yol açacaktır<sup>251</sup>.

---

<sup>248</sup> Kaya (2008). s. 98.

<sup>249</sup> Ayas (2010). s. 10.

<sup>250</sup> Kaya (2008). s. 99.

<sup>251</sup> Kaya (2008). s. 99.

Vergilerin işgücü arzı üzerindeki etkisi, gelir etkisi ve ikame etkisi olmak üzere iki biçimde gerçekleşmektedir. Vergi sonrası bireyler daha fazla çalışmaya ve daha fazla gelir elde etmeye sevk ediliyorsa gelir etkisi; tam tersi, vergi sonrası kişilerin aylıklık yapma, boş yere gezmeye, boş vakit geçirmeye, sevk ediyorsa ikame etkisi meydana gelmektedir. Bu verginin emek arzı üzerindeki etkisinde vergi tarife yapısı önemli rol oynamaktadır. Düz oranlı vergiyi savunanlara göre; vergilerin düşük bir orana sahip olmaları nedeniyle vergi mükellefleri bakımından ağır vergi yükü meydana getirmediikleri için çalışma gayretinin olumlu yönde artmasına neden olacaktırlar. Kişiler daha fazla çalışarak, zamanlarını değerlendirerek daha çok gelir elde etmeye çalışacaklardır. Vergi oranlarının düşük düzeyde olması insanları daha fazla çalışmaya, daha fazla tasarruf etmeye, daha fazla yatırımda bulunmaya teşvik ettiği ileri sürülmektedir. Bu sebeple biriken tasarrufların yatırıma dönüşmesi ekonomide canlanmayı, üretimi ve büyümeyi artırabilir<sup>252</sup>.

Yukarıda da bahsedildiği gibi, düz oranlı vergi sistemi, çalışma, tasarruf ve yatırım üzerindeki vergi yükünü azaltarak, ekonomik büyümeyi teşvik etmektedir. Bu sistem bir taraftan marjinal vergi oranlarını düşürerek çalışmayı teşvik etme ve gelir etkisi meydana getirmekte, risk almayı ve atılım yapmayı özendirilmekte, diğer taraftan tasarruflar ve yatırımlar üzerindeki çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırarak tasarrufların ve yatırımların artmasını ve böylece üretimi ve sermaye birikimini teşvik etmektedir. Yatırımların artması neticesinde işletmeler daha büyük ve verimli ölçekte üretim seviyesini yakalayabileceklerdir. Bu süreç uluslararası rekabete de zorlayacak ve bu hızlı büyüme sonucunda vergi gelirlerini olumlu yönde etkileyecektir. Sermayeyi daha az vergilendirerek, yatırımların etkinliğinin artmasını, teknolojinin gelişmesini, yeni araç ve teçhizat yapımını özendirilmektedir. Bunların sonucunda ekonomide verimliliğin artması, gerçekten bütün halkın yaşam standardının yükselmesi beklenmektedir. Böylece düz oranlı vergiler ekonominin uzun dönemli büyüme oranını olumlu etkiler, artırır<sup>253</sup>.

Sonuç olarak düz oranlı vergi sistemi ile eşit olmayan vergi oranlarının yol açtığı çarpıklıklar, bozukluklar ortadan kalkınca gerçek ve tüzel kişilerin elde ettikleri gelirlerde artış sağlanacaktır. Gelirin artmasıyla bütün sektörlerde tüketim eğilimi artış gös-

<sup>252</sup> Aktan (1998). s. 4; Ayas (2010). s. 10.

<sup>253</sup> Gerçek (1999). s. 129; Aktan (2000). s. 44; D. J. Mitchell (2005). A Brief Guide to the Flat Tax. The Heritage Foundation No: 1866. s. 5; Karayılan (2009). s. 30; Demirli (2011). s. 94.

terecektir. Çünkü gelir artınca ürün ve hizmet üretiminde talep artacaktır. Dolayısıyla düz oranlı vergi sisteminin savunucuları bu sistemin ekonomi üzerinde olumlu etki meydana getireceğini ortaya koymaktadırlar<sup>254</sup>.

#### **2.1.4.9. Çifte vergilendirmeyi önleme**

Düz oranlı vergi sisteminde gelir üzerinden alınan gelir ve kurumlar vergileri bütünüyle entegre edilerek tüm gelirler gerçek değerine yakın bir ölçüde ve yalnızca bir defa vergilendirilmektedir. Vergisi kesilmiş olan kazancın, yatırım ve tasarruf yoluyla getirdiği kazanç bir daha vergilendirilmemektedir. Böylece aynı gelirin hem işletme hem de kişisel kazanç olarak iki defa vergilendirilmesi engellenmektedir. Sermaye yatırımlarından elde edilen kar payının çifte vergilendirilmesini önleyerek kişisel seviyede de tasarrufları teşvik eder. Sermaye kazançları, faiz ve kar payları cezalandırıcı çifte vergileme dışında tutularak tasarruf ve yatırım kararları serbest bırakılmakta ve böylece daha fazla kaynağın üretime yönelmesi ve ekonominin büyümesi savunulmaktadır<sup>255</sup>.

#### **2.1.4.10. Kayıt dışı ekonominin azalması**

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin en önemli sorunlarından birisi de kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin varlığıdır. Bu durum vergileme ilkelerinden sapmayı beraberinde getirmektedir. Ayrıca, vergiye gönüllü uyumu, vergi bilincini ve vergi itaatini olumsuz yönde etkiler. Bu kayıt dışı ekonominin sebeplerinden birisi doğal olarak vergi oranlarıdır. Düz oranlı vergi sistemi sayesinde gelişmekte olan ülkeler için önemli bir sorun olan kayıt dışılık otomatik olarak aşılacaktır. Çünkü düz oranlı vergi sistemi tek ve düşük oran esasını benimsemektedir. Bu sayede vergi kaçırma ve kaçınmanın cazibesi kalmayacaktır. Ayrıca mükelleflerin vergi yükümlülüklerine sadık kalmaları sağlanacaktır<sup>256</sup>.

Düz oranlı vergi sistemi, vergiden kaçınmanın fırsat maliyetini düşürerek vergi kaçakçılığını azaltmaktadır. Bu sistemde indirim, istisna ve muafiyetler olmadığı için, vergi oranı düşük olduğu için mükellefler gerçek vergi tutarını ödeme konusunda daha istekli, hile yapma ve risk alma konularında ise isteksiz davranmaktadırlar. Aynı zamanda, vergi otoritesi de basit ve sade bir vergi sistemini denetleme ve kontrol etme

---

<sup>254</sup> Kaya (2008). s. 99.

<sup>255</sup> Gerçek (1999). s. 129; Sancar ve Şentürk (2012). s. 11.

<sup>256</sup> Aktan (2000). s. 44; Tuncer (2007). s. 12; Demirli (2011). s. 95.

amacıyla daha az harcama yapmaktadır. Daha dinamik bir ekonomi ve daha az kaçakçılık neticesinde, hükümet daha fazla vergi toplanacaktır<sup>257</sup>.

#### **2.1.4.11. Küresel rekabet yeteneğinin artması**

Geniş bir tarihi alana sahip olan küreselleşme olgusu; ekonomiden siyasete, sosyal politikadan kültüre, dünyadaki hemen hemen her alandaki değişimi anlatmak için kullanılan sihirli bir sözcük haline gelmiştir. Küreselleşme; haberleşme, ulaşım bilgi işlem teknolojilerindeki gelişmeleri kullanılarak toplumsal, ekonomik, kültürel düzenlemelerde yer mefhumu yok eden bir süreçtir. Bu açıdan bakıldığında, ekonomik açıdan, üretim faktörlerinin, mal ve hizmetlerin, yatırımların uluslararası sınır tanımadan dolaşımının olmasıdır, kültür açıdan farklı kültürlerin de bir araya gelerek kaynaşmasıdır<sup>258</sup>. Küreselleşme ve elektronik ticaret gibi unsurların özellikle sermaye ve iş çevrelerinin mobilitelerini yükseltmesi sonucunda, günümüzde vergi rekabeti hem daha fazla hem de daha etkili bir biçimde uygulanmaktadır<sup>259</sup>.

Küresel rekabet yeteneği, bir ülkede işletmelerin rekabet gücünü artırmak ya da yabancı yatırımları ülkeye çekebilmek için vergi mükelleflerinin vergi yüklerini minimum seviyeye çekerek, ülkenin ulusal ekonomisini geliştirme olarak tanımlanabilir. Küreselleşme ile birlikte bireyler ve işletmeler yabancı ülkelerin ekonomik fırsatlarından, avantajlarından faydalanma konusunda daha fazla serbestlik kazanmaktadır. Bu durumda ülkelerin sahip olduğu vergi sistemi ve vergi tarifeleri önem arz etmektedir. Küreselleşmenin hız kazanması ile birlikte, vergi rekabetinin arttığı bir ortamda, bir ülkede düz oranlı vergi sisteminin uygulanması, ülkenin rekabet edebilme yeteneğini artırır. Düz oranlı vergiye sahip olunmasıyla birlikte ülkenin doğrudan yabancı yatırımlarının ülkeye girişi artmaktadır<sup>260</sup>.

#### **2.1.4.12. Yabancı sermaye yatırımlarının artması**

Gelişmekte olan ülkeler arasında sayılan Doğu Avrupa ülkelerinin faktör ve vergi avantajı sebebiyle yabancı yatırımları çektikleri gözlenmektedir. Yabancı sermayenin bir ülkeyi tercih etmesinde pek çok sebep vardır. Ancak bunların başında düşük oranlı,

---

<sup>257</sup> Bakkal (2013). s. 129.

<sup>258</sup> H. Çiçek (2014). Küreselleşme Sürecinin Türkiye’de Vergileme İlkeleri Üzerine Etkileri. Pusula Aktüel Düşünce Platformu. s. 7.

<sup>259</sup> M. Çak (2008). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Transfer Fiyatlaması ve Vergilendirme. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. Yayın No: 2008/385. s. 7.

<sup>260</sup> Ayas (2010). s. 14.

sade bir vergi sistemi mali olarak yabancı sermayenin tercih ettiği unsurların başında yer alır. Doğu Bloğu ülkelerin düz oranlı vergi sistemine geçişiyle birlikte yabancı yatırımı çektikleri bilinmektedir. Ancak, Avrupa ülkeleri bu durumdan rahatsızlık duymaktadır<sup>261</sup>.

Doğu Avrupa ülkelerinin geniş çapta düz oranlı vergi sistemine geçiş yapmaları Avrupa'nın yüksek vergi yükü ve işgücü maliyetine sahip ülkelerini düşük vergi yükü uygulayan ülkelere karşı bir takım girişimlerde bulunmalarına yol açmıştır. Özellikle Almanya ve Fransa yatırımların nispeten düşük vergi yükünün ve işgücü maliyetinin bulunduğu eski doğu bloğu ülkelere kayması endişesiyle bu ülkelerin vergi oranlarının yükselmesiyle sonuçlanacak vergi uyumlaştırma politikalarını savunmaktadır<sup>262</sup>.

Yatırımcıların ülkeler arası serbestçe hareket ettikleri küresel ekonomide, düz oranlı vergi sistemi, sağlıklı ve basit bir mali ortam oluşturarak yabancı sermaye yatırımcıları ve küresel işletmeleri ülkeye çekmektedir. Uygulaması basit, güvenilir ve etkin mali sistemler, yabancı yatırımların ekonomik büyüme üzerindeki etkisi yüksek oranda olmaktadır<sup>263</sup>.

Küresel pazarda meydana gelen rekabet gelişmiş ülkeleri ve özellikle de az gelişmiş ülkeleri sermayenin vergilendirmesinde birbirlerinden bağımsız bir biçimde hareket etmelerini engellemektedir. Bilgi çağının gereklerine uygun bir biçimde artan sermaye mobilitesi ülkemizde olduğu gibi yüksek verili ülkelere sermaye kaçışına sebep olmaktadır. Bu sermaye kaçışını engellemek, yatırım artışını sağlamak ve ekonomik büyümeyi teşvik etmek, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyerek vergi gelirlerini artırmak amacıyla düz oranlı vergi uygulamasını tercih etmektedirler. Bu bağlamda sermaye birikimini ve yatırımların teşviki mümkün hale gelmektedir<sup>264</sup>.

#### **2.1.4.13. Kamu harcamalarının kısılmasını sağlama**

Düz oranlı vergi sistemi, kamu harcamalarının artışını sınırlamayı ve beş yıl içinde bütçe dengesini sağlamayı hedeflemektedir. Bütçe açığına neden olmamak ve vergi geliri kayıplarını telafi etmek amacıyla ilk üç yıl %20 vergi oranı uygulanması ve daha sonra, vergi oranının %17'ye indirilmesi önerilmektedir. Bu duruma iki etkenin

---

<sup>261</sup> Demirli (2011). s. 98.

<sup>262</sup> Ferhatoğlu (2006). s. 175.

<sup>263</sup> Grecu (2004). s. 19.

<sup>264</sup> Sancar ve Şentürk (2012). s. 10.

imkân vereceği düşünülmektedir. Birincisi, vergi oranlarının düşürülmesi ve tasarruf eğiliminin artması ile ekonomik büyüme desteklenecek ve buna bağlı olarak hazinenin gelirleri artacaktır. İkincisi, harcama reformu yapılarak harcamalar kısıllacaktır. Özetle, yüksek gelir ile düşük harcama birleştirilerek meydana gelebilecek bütçe açıkları kapatılacaktır<sup>265</sup>.

#### **2.1.4.14. Refah seviyesinin artışı**

Vergi oranları düşürüldüğünde gerçek ve tüzel kişiler daha fazla katma değer meydana getireceklerdir, vergi kaçırmaya teşebbüs etmeyeceklerdir. Mükelleflerin faaliyetlerinde düz oranlı vergi sistemiyle birliktelik sağlandığı için yatırımlar artacaktır. Birikimler iki kez vergilendirilmediği için, mükellefler daha çok yatırım yapacak ve tasarruf edecektir. Dolayısıyla kişi başına düşen milli gelir artış gösterecek, kişilerin refah seviyeleri yükselecektir<sup>266</sup>.

#### **2.1.4.15. Tasarrufların teşviki**

Artan oranlı vergi sisteminde gerçek ve tüzel kişiler, elde ettikleri gelirler ve tasarrufları üzerinden vergilendirilmektedir. Bunun yanında tasarruflarından gelir elde ettikleri zaman da vergi ödemektedirler. Artan oranlı vergi sisteminde yatırım önce şirket düzeyinde vergilendirilmektedir. Geriye kalan gelir, kar payı ya da faiz olarak ortaklara dağıtıldığı zaman ikinci defa vergilendirilmektedir. Bunun yanında işletme devredilirse elde edilen gelir üzerinden sermaye kazanç vergisi yoluyla üçüncü defa vergi ödenmektedir. Ayrıca, birey öldükten sonra birikimi veraset vergisi kapsamında yeniden dördüncü kez vergiye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla tasarruflar, tüketimin tersine edildikleri zaman ve bir gelir getirdikleri zaman olmak üzere çifte vergilendirilmektedirler. Tabi bu tasarrufların birden çok vergilendirilmesi mükellefler nezdinde olumsuz tepkiyle karşılaşılır ve ekonomik büyümeyi de olumsuz etkiler. Başka bir anlatımla bireylerin tasarrufa ve doğal olarak yatırıma karşı bakışları olumlu olmayabilir. Bütün bu durumlara karşılık düz oranlı vergi, tasarruf edilen gelirden elde edilen getiriler bireysel olarak vergiye tabi tutulmamaktadır<sup>267</sup>.

---

<sup>265</sup> Gerçek (1999). s. 130.

<sup>266</sup> Kaya (2008). s. 95.

<sup>267</sup> Seldon ve Boyd (1996). s. 3-4; Giray (2006). s. 3; Kaya (2008). s. 95.

Düz oranlı vergi sistemi tasarruf ve yatırımları teşvik eder ve hatta vergilerin tasarruf ve yatırımlar üzerindeki olumsuz etkisini gidermeyi hedefler<sup>268</sup>.

#### **2.1.4.16. Saydamlığın artması**

Kamu kaynaklarının kullanımı ile ilgili olarak son dönemlerde geliştirilen söylemlerin en popüler olanlarından birisinin devlet hesaplarında saydamlığın sağlanması olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Saydamlık; mevcut koşullara, kararlara ve eylemlere dair bilginin (harcamalar, vergiler, borçlanma, borç yönetimi) erişilebilir, görünür ve anlaşılır kılındığı bir süreçtir. Saydamlıktan anlaşılan, bilgilenmek amacıyla karar sürecine katılan vatandaşlarca, karar sürecinin açıklığı ve anlaşılabilirliğidir. Saydamlık sayesinde yönetici konumundakilerin kamuya ait kaynakları nasıl ve hangi amaçlar için kullandıkları konusunda kamuoyuna gerekli bilgilerin ulaşmasını ve bunun sonucunda da kamu kaynağının kişisel çıkar ve amaçlar için kullanılmasının önüne geçilebilir<sup>269</sup>.

Düz oranlı vergi sistemi, tüm geliri standart indirim düşüldükten sonra bir defa, aynı oranda ve kaynakta, vergi ayrıcalıklarına yer vermeden vergilendirmektedir. Bu sistem açık, basit, anlaşılır ve kolay uygulanabilir olması nedeniyle vergi oranlarındaki bir değişiklik toplumda daha net, şeffaf bir biçimde anlaşılacak ve tartışılacaktır. Artan oranlı vergi sisteminde olduğu gibi kompleks vergi sistemlerinde toplumun vergisel değişikliklere ayak uydurması, bilgi ve tartışma süreçlerini kavrayabilmesi daha dar kapsamlıdır. Düz oranlı vergi sistemi, mevcut vergi sisteminin son derece karmaşık mevzuatı yerine vergi ayrıcalıkları olmayan basit ve anlaşılabilir bir sistem getirdiği için, mükelleflerin kolayca uyum sağlamaları beklenmektedir<sup>270</sup>. Dolayısıyla düz oranlı vergi, saydamlığın sağlanması anlamında olumlu bir vergi sistemidir.

#### **2.1.4.17. Mali sürüklenmenin yok edilmesi**

Mali sürüklenme, enflasyonist dönemlerde ortaya çıkan bir ekonomik hastalık türüdür. Enflasyon, artan oranlı gelir vergisi tarifesinin şeklini değiştirerek kişilerin gelir, servet ve harcamalarının daha yüksek oranda vergiye tabi tutulmasına sebep olur. Enflasyon dolayısıyla kişilerin ve kurumların sahip oldukları servet, yaptıkları harcamalar, elde ettiği kazanç ve iratların nominal değerleri artar. Bunun sonucunda örneğin, gelir

<sup>268</sup> Giray (2006). s. 3.

<sup>269</sup> H. Bakkal ve A. Kasımoğlu. Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi. [http://yalova.edu.tr/Files/UserFiles/60/Butce\\_Surecinde\\_Mali\\_Saydamlk\\_Ve\\_Hesap\\_Verebilirliin\\_Onemi.pdf](http://yalova.edu.tr/Files/UserFiles/60/Butce_Surecinde_Mali_Saydamlk_Ve_Hesap_Verebilirliin_Onemi.pdf). s. 2. (Erişim Tarihi:19.10.2015).

<sup>270</sup> Gerçek (1999). s. 131; Karayılan (2009). s. 30.

vergisinde kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar daha üst gelir dilimlerine doğru sürüklenirler ve dolayısıyla daha yüksek vergi oranlarına tabi olurlar. İşte bu durum vergileme ekonomisinde, “mali sürüklenme” (fiscal drag) olayı olarak adlandırılır<sup>271</sup>.

Düz oranlı vergi düşük ve tek vergi oranı sebebiyle bireylerin ve firmaların tüketim, yatırım, tasarruf ve çalışma vb. kararlarını etkilemeyecektir. Düz oranlı vergi savunucuları özellikle enflasyonun yaşandığı ülkelerde bu vergi sisteminin, artan oranlı vergi tarifesinin enflasyon nedeniyle sebep olduğu gelir dilimi sürüklenmesini ortadan kaldırdığını iddia ederler. Düz oranlı vergi üzerinde enflasyonun etkisi yoktur. Yüksek enflasyon ve yüksek vergi yükünün birlikteliği sonucu ortaya çıkan taksiflasyon olgusunu düşük vergi oranı sebebiyle azaltır<sup>272</sup>. Dolayısıyla, düz oranlı vergi sisteminde, artan oranlı vergi tarifesinde enflasyon dolayısıyla meydana gelen gelir dilimi sürüklenmesi (mali sürüklenme) olayı da ortadan kalkmış olur<sup>273</sup>.

#### **2.1.4.18. Vergi uyumunu artırma**

Günümüzde, devletin üstlenmiş olduğu kamu hizmetlerinin üretilebilmesi ve sunulabilmesi esas finansman kaynağı olarak büyük ölçüde toplanacak vergi gelirlerine bağlı duruma geldiğinden, vergi gelirlerine atfedilen önem de gün geçtikçe artış göstermektedir. Bu süreçte vergi gelirlerine verilen önemin artmasıyla birlikte, vergi ile ilgili sorunların ve bu sorunların nedenlerinin tespit edilmesi ihtiyacı gündeme gelmiştir. Vergi, mükelleflerin mülkiyet hakkını ihlal etmesi sebebiyle bir yük, külfet olarak görülür. Bu durumda mükellefler, kendilerine mali bir yük oluşturan vergi açısından değişik tutum ve davranışlara girerek bu yükten kurtulmak isterler. Mükellefin vergiye karşı olumsuz tutum ve davranışları da verginin alınmasındaki hedefler anlamında engel oluşturur<sup>274</sup>.

Mükellefler vergi yükümlülüklerini yerine getirmediğinde, kamu gelirlerinde bir miktar azalma olmasıyla birlikte devletin sunacağı kamu hizmetlerinde de bir takım azalmalar meydana gelecektir. Ayrıca, bireylerin adalet duygularının zedelenmesi gibi

<sup>271</sup> C. C. Aktan. Hastalığın Adı: Mali Sürüklenme. <http://www.canaktan.org/ekonomi/ekonomik-hastaliklar/hastaliklar/mali-suruklenme.htm>. (Erişim Tarihi: 19.10.2015).

<sup>272</sup> D. Dileyici ve Ö. Özkıvrak. (2000). Yeni Yüzyılda Mali ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt:2 Sayı:2. s. 102.

<sup>273</sup> Aktan (2000). s. 45.

<sup>274</sup> E. Güleç (2012a). Vergi Uyum ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler. Vergi Dünyası. Yıl: 31. Sayı: 373. s. 113.

pek çok olumsuz durum da meydana gelecektir. Mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerinin tam ve doğru olarak yerine getirilmesi olarak ifade edilen vergi uyumu bu açıdan oldukça fazla öneme sahiptir. Bütün devletler, birçok olumsuz tarafı olan vergi mevzuatına uyum göstermeme olgusu ile mücadele etmek ve vergi uyumunu artırabilmek için çeşitli çalışmalar yapmaktadır<sup>275</sup>.

Vergi uyumu; mükellefler tarafından vergiye ilişkin yükümlülüklerin tam ve doğru bir biçimde yerine getirilmesi ve vergi beyannamelerini vergi kanunları, yönetmelikler ve yargı kararlarına uygun bir biçimde zamanında ve eksiksiz bir biçimde ilgili mercilere verilmesi şeklinde ifade edebiliriz<sup>276</sup>.

Vergi uyumuna ilişkin vermiş olduğumuz tanımı, vergilendirme sürecinin bütün safhalarında mükellefin kendi rızasıyla hür bir iradeyle vergi kanunlarındaki bildirimlerden başlayarak tahakkuk eden verginin ödenmesi dâhil bütün yükümlülüklerini tam ve zamanında yerine getirmesi olarak belirtebiliriz. Aksi halde vergi uyumsuzluğu durumu ile karşılaşılır. Vergi uyumsuzluğu ise; mükelleflerin vergi yükünden kurtulmak amacıyla isteyerek veya istemeyerek, bilerek veya bilmeyerek vergisel yükümlülüklerini yerine getirmemesi, eksik yerine getirmesi ya da zamanında yerine getirmemesi durumudur<sup>277</sup>.

Vergi uyumu ekonomik, sosyal ve psikolojik tarafları olan bir olgudur. Mükelleflerin vergi uyumunu etkileyen faktörler, çok çeşitli olmakla birlikte ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir<sup>278</sup>. Vergi uyumu konusunda mükellef kararlarını etkileyen başlıca faktörler olarak sosyal ve demografik faktörler, mükellefin gelir düzeyi, yürürlükteki vergi oranları, vergi denetim ve cezaları, vergi sistemindeki karmaşıklıklar, istisna ve muafiyetlerin fazlalığı, mükelleflerin diğer mükellefler hakkındaki düşünceleri, vergi idaresi-mükellef ilişkisi, devlete bağlılık, vergi afları, psikolojik faktörler, ahlaki faktörler ve vergi yardımcıları gibi önemli etkenler ele alınabilir.

Konumuz gereği bu kısımda mükelleflerin vergiye uyumunu etkileyen faktörlerden bazılarını düz oranlı vergi kapsamında ele alacağız.

<sup>275</sup> M. E. Üyümez (2007). Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumu. E-Yaklaşım. Sayı:49. s.1; Güleç (2012). s. 114.

<sup>276</sup> N. Özpehriz (2005). Vergi Uyumu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler. Vergi Dünyası. Yıl:24. Sayı: 283. s. 90.

<sup>277</sup> İ. Kumluca (2003). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. Vergi Sorunları. Sayı: 180. s. 92; Güleç (2012). s. 114.

<sup>278</sup> Kumluca (2003). s. 92.

Schmölders'e göre, vergiye karşı direnmenin türü ve derecesi üzerinde etkin olan ve en önemli unsur, vergi oranlarının seviyesi ile bunların hissedilebilirlik derecesidir. Vergi mükelleflerinin hukuki bilinci gerek münferit vergilerin, gerekse toplam vergi yükünün müsadere edici bir nitelik arz edecek kadar çok fazla olan oranlarına karşı zamandan zamana ve ülkeden ülkeye değişen bir tepki göstermektedir<sup>279</sup>. Yüksek vergi oranları, mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarını ve buna bağlı olarak katlanacağı vergi yükünü artırır. Bu durumda, yani vergi yükünün artmasıyla birlikte mükellefin kullanılabilir gelirinin ve buna bağlı olarak tüketiminin ve tasarrufunun azalmasına sebep olur<sup>280</sup>.

Vergi oranlarının mükelleflerin vergiye karşı uyumu konusunda başta Clotfelter (1983) olmak üzere bir çok ampirik araştırma yapılmıştır. Vergi oranlarının mükelleflerin davranışları üzerindeki etkisi konusunda çok açık varsayımlar ortaya konamasa da geniş anlamda vergi oranlarının vergi kaçakçılığının başlıca etmeni olduğunu, marjinal vergi oranlarını düşürmenin daha yüksek gelir beyanını teşvik etmek suretiyle verginin tabana yayılmasına katkıda bulunacağını ortaya koyan ampirik çalışmalar mevcuttur. Vergi oranlarının mükelleflerin davranışları üzerindeki etkisi konusunda çok açık varsayımlar ortaya konamamasının nedeni ise, vergi oranlarındaki bir değişimin mükellefle üzerindeki iki karşıt etki meydana getirmesidir. Bu etkilerden biri, vergi oranlarındaki artış, başarılı kaçakçılıktaki marjinal kazancı artırdığı için yüksek oranda kaçakçılığı teşvik etmektedir. Diğer etki ise, daha fazla vergi oranı, vergi sonrası geliri azaltmak suretiyle ilave bir etki oluşturur. Bu durum da kişilerin riske karşı davranışlarına bağlı olarak daha az vergi kaçırmalarına sebep olur<sup>281</sup>.

Düz oranlı vergiler, vergi uyumunu artırma konusunda artan oranlı vergilere nazaran daha uyumlu olduğu söylenebilir. Şöyleki, düz oranlı vergi, matrahın büyüklüğünü dikkate almaksızın tek oranlı vergi oranının bir kez uygulanması sonucu verginin hesaplanmasını öngören, artan oranlı vergi sistemi yerine, tek ve düşük oranlı geniş bir gelir tanımına dayanan, düşük gelir gruplarını vergi kapsamı dışında tutmayı ve üretimi teşvik etmeyi hedefleyen, adil, basit ve etkin bir vergileme sistemidir. Ayrıca, düz oranlı

<sup>279</sup> G. Schmölders (1976). Genel Vergi Teorisi. Fakülteler Matbaası İstanbul. (Çeviren: S. Turhan). s. 112.

<sup>280</sup> E. Güleç (2012b). Vergi Uyumu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler (II). Vergi Dünyası. Yıl:31. Sayı:374. s. 153.

<sup>281</sup> A. Çelikkaya (2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler. E-Akademi Hukuk, Ekonomi, ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi. Sayı:5. s. 2. <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm> (Erişim Tarihi: 10.12.2015).

vergi sistemi bünyesinde istisna ve muafiyetlerini barındırmadığı için hem basitlik yönüyle hem de vergi tabanının genişlemesi yönüyle önem arz etmektedir. Vergi tabanının genişliği de vergi uyumuna olumlu etki meydana getirecektir.

Bu arada yüksek vergi oranları kayıtlı ekonomiden kayıt dışı ekonomiye de yöneliş meydana getirir. Hükümetler yüksek vergi oranlarının etkilerini azaltmak amacıyla istisna ve muafiyet uygulamasına yer verirler. Bu durumda vergi adaletini bozar. Vergi oranları ve kayıt dışı ekonomi arasındaki doğru yönlü ilişki, vergi oranlarının gelişmekte olan ülkelere gelişmiş olan ülkelere nazaran yüksek olmasına ve kayıt dışı ekonominin boyutlarının genişlemesine sebep olmuştur<sup>282</sup>.

Vergi uyumunu etkileyen faktörlerden birisi de istisna ve muafiyetlerdir. Vergilemenin temel ilkelerinden olan ve bir toplumda yaşayan bireyler arasında cinsiyet, dil, din, ırk ve milliyet ayrımı yapmaksızın herkes, anayasada ve vergi mevzuatında belirtilen vergi konusu ile ilgili konularda vergi yükümlüsü olmalarını ifade eden genellik ilkesi, ekonomik, sosyal, siyasal, idari nedenlerden dolayı her zaman uygulama alanı bulamamaktadır. Bu sebeple bazı bireylerden veya vergi konularından alınması gereken vergilerden kısmen veya tamamen vazgeçilmektedir.

İstisna ve muafiyet uygulamalarının vergi uyumu üzerindeki etkisi, vergi adaleti kavramı ile ilişkilendirilmektedir. Gereksiz olarak uygulanan ve amacından sapmış olan istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi matrahının daralmasına sebep olacaktır. Bu durumda da vergiden beklenen gelirin elde edilememesine neden olacaktır. Dolayısıyla bu vergi ayrıcalıkları nedeniyle vazgeçilen vergiler, vergi kapsamında kalan kişi ve işlemler üzerinde yansıtılmış duruma gelir. Bu durum da vergi kapsamında kalan bireyler açısından ekstra bir vergi yükü oluşturacak ve bu kişiler vergi adaletine olumsuz tepkiler vermeye başlayacaklardır<sup>283</sup>. Bu durum da gösteriyor ki, istisna ve muafiyetler vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir.

Diğer taraftan serbest piyasa koşullarındaki rekabet savaşı, işletmelerin istisna, muafiyet ve indirimlerden daha fazla faydalanmasına, küçük işletmelerin büyük işlet-

---

<sup>282</sup> Y. Kıldış Kayıt Dışı Ekonomi.  
<http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B1%C5%9F%C4%B1k/kildis-kayit-disi.pdf> (Erişim Tarihi: 09.12.2015). s. 4.

<sup>283</sup> Güleç (2012). s. 161.

meler, holdingler ve grup şirketleri karşısında rekabet gücünün hissedilir derecede zayıflaması ve zorunlu olarak piyasadan çekilmelerine sebep olmaktadır.

İstisna ve muafiyet kapsamında düz oranlı vergiler bu tür vergi ayrıcalıklarına yer vermediği için vergi uyumuna daha elverişlidir diyebiliriz.

Vergi sisteminin doğası gereği karmaşık bir yapıda olması, vergi uyumunu olumsuz etkilemektedir. Vergi kanunlarının karmaşıklığı doğru beyanda bulunmama eğilimine doğrudan katkıda bulunur. Mükellefler vergi mevzuatının karmaşık olduğu düşüncesinde iseler bu durum onların vergi uyum derecelerini etkileyebilir<sup>284</sup>. Vergi karmaşıklığına vergi siteminde yer alan istisna ve muafiyetlerin varlığı da sebep olmaktadır.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı ve uygulamasının belirsizliği aynı zamanda mali müşavirlerin yardımına sevk etmektedir. Bunda vergi beyannamelerinin ve diğer belgelerin anlaşılması güç ve detaylı bilgi gerektirmesinin de büyük etkisi vardır<sup>285</sup>.

Vergi mükelleflerinin vergi kurallarını kolay anlayabilmeleri doğru ve en az maliyetle etkin şekilde uyum sağlamalarına, vergi idaresinin de kolay ve etkin bir şekilde yönetilmesi için vergi kanunları basit olmalıdır. Karmaşık kurallar hataların oluşmasına ve sisteme olan itibarın ve güvenin düşmesine sebep olup vergi uyumunu azaltır. Basitlik vergi uyumun artması bakımından mükelleflerin yaptıkları veya yapmaya planladıkları işlemlerin vergisel sonuçlarını anlamaları açısından önemli bir unsurdur.

Düz oranlı vergi sisteminin en belirgin özelliği basitliği ve anlaşılabilirliği sağlamasıdır. Mevcut vergi sisteminde bulunan indirim, istisna ve muafiyetler sebebiyle bozuk ve karmaşık bir yapıyı bu vergi ayrıcalıklarını bünyesinde barındırmayarak ortadan kaldırarak vergi uyumuna olumlu katkı sağlar. Düz oranlı vergi sistemi sayesinde gerek mükellef gerekse idare açısından basitlik sağlanmış olur. Bu durumda iki taraf açısından uyum maliyetleri de azalış gösterecektir. Kısacası düz oranlı vergi basitliği sayesinde sistemindeki karmaşıklığı bertaraf ederek vergi uyumuna mükellefler nezdinde olumlu katkı sağlar diyebiliriz.

---

<sup>284</sup> A. Akbulut (2003). Tax Compliance (Vergiye Gönüllü Uyum). Vergi Dünyası. Yıl:22. Sayı:266. s. 97; Kumluca (2003). s. 94; Güleç (2012). s. 159.

<sup>285</sup> Çelikkaya (2002). s. 3.

Mükelleflerin vergiye karşı gösterecekleri davranışlar, içinde yaşadıkları devlete bağlılıklarıyla doğru orantılıdır. Mükelleflerin devlet hakkında sahip oldukları düşünceler, onların davranışları üzerinde etkili olmaktadır. Buna göre, vergi ödemeyi vatandaşlık görevi olarak kabul edip ona göre davranış sergileyen mükellef, vergisel yükümlülüklerini tam, eksiksiz ve istekli yerine getirmede gayret gösterirler<sup>286</sup>.

Devlete bağlılığı zayıflayan mükellef vergisini red biçiminde olmasa dahi, vergiye olan ilgisizliği artış gösterir ve devlet düşmanlığı ile vergi mukavemeti yaygınlaşır. Eğer mükellefler devletin her zaman ve her koşulda yanlarında olacaklarına inanırlarsa, ödedikleri vergileri devlete bağlılık anlayışı içinde değerlendirilir. Devleti kabul etmeyen ve devlete güvenmeyen bir mükellef, devletin yürürlüğe koyacağı vergiyi isteksiz bir biçimde kabul eder ve tam ödemesi beklenemez. Mükellefin bu davranışları sonucunda devletin vergilerden toplayacağı gelirlerde oluşacak azalmalar, devletin mali itibarını düşürürken, hükümetleri de sıkıntılı bir duruma sokar<sup>287</sup>.

Vergi konusunda devletin adil bir biçimde davranmadığı mükellefin haksız bir şekilde çok vergi ödediği genel görüşü kabul edilirse, bu durum vergi vermenin haklılık kazanmasına götürerek verginin reddine varacak ölçüde yukarıda belirttiğimiz üzere devlet karşıtlığı ya da düşmanlığına kadar götürür<sup>288</sup>. Ayrıca devlet indirim, istisna ve muafiyetler ile mükellefler arasında ayırım yapması durumunda mükelleflerin de devlete olan inancı ve bağlılığı azalma gösterir. Çünkü mükellefler genellik ilkesine uyulmadığı düşüncesiyle, fazla vergi ödediklerini ileri sürerek devlete bağlılıklarını yitirirler. Bu durum da vergi uyumunu olumsuz etkiler.

Düz oranlı vergi sistemi açısından devlete bağlılık durumuna bakarsak, bu sistemde vergi imtiyazlarına yer verilmemesi sebebiyle mükelleflerin eşit, herkese uygulanabilir bir sistemi benimseyerek devlete olan inançları ve bağlılık dereceleri artış gösterir. Buna bağlı olarak da vergi uyumuna katkı sağlanmış olur.

Mükelleflerin diğer mükellefler hakkındaki düşüncesi de vergi uyumunu etkilemektedir. Başka bir deyişle, vergiye karşı gösterilen davranışlar, mükellefin diğer mükelleflerin vergisel durumları hakkında sahip olduğu bilgi düzeyi ile doğru orantılıdır. Mükelleflerin

---

<sup>286</sup> Güleç (2012). s. 122-123.

<sup>287</sup> D. Şenyüz /1995). Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi. Bursa: Ekin Kitapevi. s. 38.

<sup>288</sup> C. Çataloluk. Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. s. 219. <http://dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/viewFile/364/346> (Erişim Tarihi: 10.12.2015).

lef, kendi vergisel durumu ile diğer mükelleflerin vergisel durumlarını karşılaştırarak belirli bir subjektif görüşe, bilgiye sahip olur<sup>289</sup>.

Kendi durumu ile ilgili yasalarda belirtilen vergisel düzenlemelere tam ve eksiksiz uyarak vergisini ödeyen bir mükellef, aynı yasada indirim istisna ve muafiyetler sayesinde daha az vergi ödeyen diğer mükellefe bakarak haksızlığa uğradığı hissine kapılır ve ödediği vergiler nedeniyle daha fazla yük altına girdiğini hisseder. Ayrıca vergi imtiyazı tanınmayan mükellefin diğer mükellef karşısında devlete olan güveni sarsılır ve adalet duygusu sekteye uğrar. Bu durum da vergi uyumunu artırmaktan ziyade, olumsuz yönde uyumsuzluğa doğru sevk eder. Düz oranlı vergi, bu kapsamda mükelleflerin diğer mükellefler nezdinde bir ayrıcalık durumunu benimsemediği için, yani indirim, istisna ve muafiyet gibi ayrıcalıklara yer vermediği için vergi uyumuna bu anlamda olumlu katkı sağlar diyebiliriz.

#### **2.1.5. Düz oranlı vergi sistemine karşı yapılan eleştiriler**

Düz oranlı vergi sistemini savunanların yanında; sistemin zayıf yanlarının, eksikliklerinin olduğunu düşünen, eleştiren, aleyhinde fikir beyan eden kişiler de vardır. Bu eleştirilerin başında, bu sistemin yüksek gelirli kişilerin yararına olması nedeniyle vergilemede adaletsizliği meydana getirmesidir. Bir diğer eleştiri konusu toplanması gereken vergi gelirlerinde azalma olacağı yönündedir. Sonucusu ise, vergi ayrıcalığı olarak kabul edilen bazı yardımların matrahtan indirilememesidir.

Yukarıda belirtilen eleştirilere karşı bu sistemi benimseyip savunanlar ise, yapılan eleştirilerin yersiz olduğunu ileri sürerek bunları çürütmeye çalışmaktadırlar.

##### **2.1.5.1. Yüksek gelir grubundaki mükellefler lehine eşitsizlik oluşturma olasılığı**

Vergilemenin esas olarak en çok benimsenen ilkesi durumundaki adaletin temini açısından vergi tarifesi çok önemli bir yere sahiptir. Vergi borcunun hesaplanabilmesi için matraha uygulanan ölçüler olarak ifade edilen vergi tarifesinin asli unsurunu genellikle oran olarak uygulanan “ölçüler” oluşturmaktadır. Buradan hareketle vergi tarifesinin asli unsurunun vergi oranı olduğu sonucuna varılabilir<sup>290</sup>.

<sup>289</sup> Şenyüz (1995). s. 40.; Güleç (2012). s. 126.

<sup>290</sup> S. H. Şentürk (2006). Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler. Çimento İşveren. s. 17. <http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale2.pdf>. (Erişim Tarihi: 10.11.2014).

Düz oranlı vergi sistemine yönelik yapılan eleştirilerin başında gelen bu sistemin zenginler lehine olarak vergi yükünün orta gelir grubu üzerine kayacağı belirtilmiştir. Yüksek gelir grubundaki vergi mükelleflerinin gelirlerinin büyük bir bölümünü faiz, kar payı gelirleri ve sermaye kazançları oluşturmaktadır. Düz oranlı vergi sistemi de bu belirtmiş olduğumuz gelirler üzerinden vergi almamaktadır<sup>291</sup>. Ancak, artan oranlı vergi sisteminin çalışanların medeni durumlarını dikkate alarak indirim miktarını belirlemesinin mükellef nezdinde eşitsizlik oluşturduğu da dikkatten kaçmamalıdır. Örneğin, Türkiye’de evli ve dört çocuklu bir çalışanın üzerindeki vergi yükü 1.000 TL için Kasım 2008’de yapılan %5 işveren prim indirimi sonrasında (32.7) iken, bekar bir çalışan üzerindeki yükü (35.40)’dir<sup>292</sup>.

Adalet ilkesi, kişilerin devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinden yararlanmalarına göre vergiye tabi tutulmalarıyla da sağlanabilir. Ancak, çoğu kamu hizmetinin fiyatlandırılmaz durumda olması buna engeldir. Ama üst gelir gruplarının kamu hizmetlerinden, özellikle alt yapı hizmetlerinden, daha çok yararlandıkları düşünülürse; bu gruba sunulan kamu hizmeti vergiler yoluyla fiyatlandırılabilir ve adalet gerçekleştirilebilir<sup>293</sup>. Ticaret sisteminin büyük bölümünden istifade edenler yani büyük tacirler, kamu hizmeti olarak; karayolları, köprüler, oto yolları, şehir yolları, uydu ve iletişim sistemleri gibi alt yapı hizmetlerinin çoğundan faydalanmaktadırlar. Dolayısıyla bu kamu hizmetlerinden fazla yararlananlar olarak diğer kesimlere göre bu kamu hizmetlerini finanse etmek için daha fazla katkıda bulunmalıdırlar<sup>294</sup>.

Düz oranlı vergilerin yüksek gelir grubuna fayda sağlamak amacıyla orta gelir grubunu mağdur ettiği ileri sürülmektedir. Başka bir anlatımla düz oranlı vergi sistemi, vergi yükünü zenginlerden, orta gelir grubundaki mükelleflere kaydırmaktadır<sup>295</sup>. Bu durumun nasıl üstesinden gelineceğini düz oranlı vergi sistemini savunanlar şöyle izah etmiştir; bu sistemde bireylerden işletmelere doğru vergi yansıtılabilir. Bireyler kendi sermaye gelirleri (kar payları) üzerindeki vergileri ödemez iken, işletmeler elde ettikleri

---

<sup>291</sup> Giray (2006). s. 5; Demirli (2011). s. 100.

<sup>292</sup> Karayılan (2009). s. 31.

<sup>293</sup> Demirli (2011). s. 100.

<sup>294</sup> D. Dunn (2006). Flat Tax Fiasco. <http://www.wordwiz72.com/flattax.html>. (Erişim Tarihi: 18.09.2015).

<sup>295</sup> J. D. Foster. (1995). A. Friendly Critique of The Flat Tax. <http://www.heritage.org/research/commentary/1995/08/a-friendly-critique-of-the-flat-tax>. (Erişim Tarihi: 13.09.2015).

sermaye gelirleri için daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaklardır. İşletme vergilerinin yükü bütünüyle çalışanlar (daha düşük maaş, ücret, tazminatlar biçiminde) ya da daha yüksek gelir gruplarında olan işletme sahipleri (daha düşük karlar biçiminde) tarafından taşınabileceğini belirtmişlerdir<sup>296</sup>.

Bu sistemde tek bir oran uygulanmasından dolayı düşük, orta ve yüksek gelirli kişiler aynı oranda vergilendirilmektedirler. Yüksek gelirli bir kişinin gelirinin bir biriminin marjinal faydası, düşük gelirli bir kişinin gelirinin bir biriminin marjinal faydasından daha düşük olduğu ve bu sebeple vergi sonrası düşük gelirlinin katlandığı fedakârlığın daha fazla olduğu ileri sürülmektedir. Ancak, burada gelirin marjinal faydasının nasıl ölçülebileceği ve fayda kavramının sübjektif olması bir tartışma konudur. Ayrıca, kişinin ödediği vergi miktarına gelirine oranlandığında farklı gelir seviyesindeki kişilerin yine farklı miktarlarda vergi verdiği anlaşılır<sup>297</sup>.

Düz oranlı vergi sisteminin bu sistemi savunanlar tarafından daha adil olduğu belirtilmektedir. Çünkü bu sistem eşit gelir elde edenler arasında eşitliği sağlamaktadır. Fakat toplumsal sözleşme, yoksulların vergi dışı bırakılmasını, mükelleflerin gelir durumlarının farklı olması nedeniyle ayrımcı vergilendirilmesi üzerine kurulmuştur. Bu sistem bu yoksulların vergilendirilmemesini sağlamaktadır. Çünkü bu sistemin içinde yer alan standart indirimler sayesinde yoksullar vergi dışı bırakılmaktadır. Böylece sistem kendi içinde gizli artan oranlılığa bürünmektedir<sup>298</sup>.

#### **2.1.5.2. Vergi gelirlerinde düşme**

Düz oranlı vergi sisteminin temel özelliği vergi oranının tek, düz ve düşük olmasıdır. Bu sisteme karşı çıkan görüşler; bu uygulamanın düşük ve orta gelirli mükelleflerin vergilerini artırırken, yüksek gelir gruplarına yapılan muazzam vergi indirimi sebebiyle vergi gelirleri üzerinde olumsuz etki göstereceği, dolayısıyla vergi gelirlerinde düşme meydana getireceğini ileri sürmektedirler. Konu ile ilgili olarak, ABD’de 1986 yılında %50 olan vergi oranının %28’e indirilmesi ile ilgili yapılan vergi reformunun sonuçlarının olumsuz olduğu yönünde örnek vermektedirler. Ayrıca, vergi oranları ile

---

<sup>296</sup> Giray (2006). s. 5.

<sup>297</sup> Dileyici ve Özkıvrak (2000). s. 103.

<sup>298</sup> Demirli (2011). s. 100-101.

ilgili düzenlemeler yapılırken özenle davranılması yönünde uyarıcı olması gerektiğini belirtmektedirler<sup>299</sup>.

Burada önemli olan husus, düz oranlı vergi sistemine geçişte vergi oranının ne olarak belirleneceği bu ileri sürülen vergi kaybının yaşanmaması açısından önem arz etmektedir. Amerikan Gelir İdaresi (IRS) tarafından yapılan bir araştırmaya göre; bu sistemde oranın %17 olması durumunda vergi gelirlerinde bir azalış oluşturacağından bahsediliyor. Bu oranın yerine gelir kaybından kaçınmak için %22.9 olarak belirlenmesi gerektiği ifade edilmektedir<sup>300</sup>.

Bu sistemin meydana getireceği gelirden azalma, bütçe açıklarına neden olacağı ve bu sebeple bir takım ekonomik sorunları da beraberinde getirecek ve kapsamlı bir harcama kısma programını ortaya çıkartacağı yönde de eleştiriler bulunmaktadır<sup>301</sup>. Bu meydana gelecek açıkların maliyetlerinin ise orta gelir grubu tarafından karşılanacağı ileri sürülmektedir<sup>302</sup>.

Düz oranlı vergi sistemine geçen bazı Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinde yapılan bir araştırmaya göre; vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payının vergi reformu öncesi ve sonrası şeklinde hesaplaması yapılarak ortalaması alınmıştır. Buna göre; gelir vergisinde %4.4'den %4.1'e, kurumlar vergisinde ise %3.7'den %3.2'ye gerilemiştir. Ancak dolaylı vergiler bakımından olumlu sonuçlar ortaya çıkmıştır. Dolaylı vergilerin payı %9.4'den %10.5'e çıkarak vergi gelirlerinde artış meydana gelmiştir<sup>303</sup>. Bu yapılan araştırma da vergi yükünün dolaysız vergilerden dolaylı vergilere kaydırıldığını ve vergi gelirlerinde meydana gelecek azalmanın dolaylı vergilerle telafi edildiğini göstermektedir<sup>304</sup>. Ayrıca, Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinde gerek gelir ve gerekse kurumlar vergisi hasılatı zaten düşük seviyede olduğu için gelir kaybının olumsuz etkisi önemli derecede dikkate alınmamalıdır<sup>305</sup>.

---

<sup>299</sup> Aydın (1996). s.16; Türkan (1997). s. 14.

<sup>300</sup> Türkan (1997). s. 14.

<sup>301</sup> Türkan (1997). s. 14; Gerçek (1999). s. 132.

<sup>302</sup> D. Dunn (2006). Flat Tax Fiasco. <http://www.wordwiz72.com/flattax.html>. (Erişim Tarihi: 18.09.2015).

<sup>303</sup> M. Keen, Y. Kim ve R. Varsano. (2006). The "Flat Tax(es)": Principle and Evidence. IMF Working Paper. WP/06/218. s.46.

<sup>304</sup> Demirli (2011). s. 101.

<sup>305</sup> Tuncer (2007). s. 12.

Düz oranlı vergi sisteminin yararlarında bahsettiğimiz üzere, bu sistem kayıt dışı ekonomiyi azaltacak, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığını azaltacaktır. Gerek kayıt dışı ekonominin azalması, gerekse vergiden kaçınma ve kaçakçılığın azalması vergi tabanının genişlemesini sağlayarak vergi gelirlerinde artış meydana getirecektir<sup>306</sup>. Dolayısıyla bu sistem vergi gelirlerinin düşmesiyle ilgili eleştirilse de tam tersi vergi gelirlerinin artması ile ilgili faydası da bulunmaktadır.

### **2.1.5.3. İndirim ve ayrıcalıklarla ilgili**

Düz oranlı vergi sistemine karşı ileri sürülen bir başka eleştiri konusu ise, artan oranlı vergi sisteminde vücut bulan indirimlerden bazılarının matrahtan indirilememesi durumudur. Artan oranlı vergi sisteminde yer alan indirimlere değinecek olursak bazıları; yatırım indirimi, araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) indirimi, bazı kamu kurumlarına yapılan yardımlar, spor kulüplerine yapılan yardımlar, eğitim ve sağlık kuruluşlarına yapılan yardımlar şeklinde sayabiliriz.

Düz oranlı vergi sisteminde yukarıda belirtilen sosyal ve bilimsel amaçlı yardım kurumlarına yapılan yardımlar indirim konusu yapılamamaktadır. Dolayısıyla bu sistemin uygulamaya konmasıyla başlangıçta bu kurumlara yapılan yardımlarda düşüş gözlenebilecektir. Ancak uzun vadede düz oranlı vergi tarafından oluşturulan daha fazla gelir ve sermaye birikimi başlangıçtaki azalmayı dengeleyerek bağışlarda artış sağlayabilecektir<sup>307</sup>.

Diğer taraftan, kişiler bağış yapmak için vergisel teşviklere ihtiyaç duymamakta ve bu durumu daha çok dini, ahlaki vb. gibi faktörler belirlemektedir. Bu nedenle, birçok kişi yapmış olduğu yardımları, bağışları indirim olarak göstermemektedir<sup>308</sup>.

## **2.2. Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Optimal Vergileme İlkeleri Kapsamında Artan Oranlı Vergi Tarifesi İle Karşılaştırılması**

Düz oranlı vergi sisteminin etkin bir biçimde uygulama alanı bulabilmesi için optimal vergileme ilkeleri kapsamında değerlendirme yapmak gerekmektedir. Bu açıdan düz oranlı vergi sistemini artan oranlı vergi sistemi ile karşılaştırmak yerinde olacaktır.

---

<sup>306</sup> Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. Düz Oranlı Vergilere İlgili Artıyor. 8 Nisan 2005. Sayı 14. s.7.

<sup>307</sup> Giray (2006). s. 5; Kaya (2008). s. 97.

<sup>308</sup> Gerçek (1999). s. 133.

Bundan dolayı bu başlık altında düz oranlı vergi sistemi ve artan oranlı vergi sisteminin optimal vergileme çerçevesinde değerlendirmesi yapılacaktır.

### **2.2.1. Vergilemede adalet ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması**

Adalet kavramı soyut bir kavram olup net bir tanım yapmak çok zordur. Dolayısıyla adalet kavramı ile bağlantılı olan bütün konular hakkında nihai bir görüş birliğinden bahsetmek de imkânsızdır. Vergi adaleti de bu fikir birliğine varılamayan konulardan birini oluşturmaktadır<sup>309</sup>.

Adalet, Türk Dil Kurumu'nun sözlüğüne göre, yasalarla sahip olunan hakların herkes tarafından kullanılmasının sağlanması, hak ve hukuka uygunluk, hakkı gözetme, doğruluk anlamlarına gelmektedir.

Adalet, hukuk sisteminin işleyişinde de bir işlev üstlenmektedir. Yani hukuk adaleti gerçekleştirmek üzere vardır. Dolayısıyla adalet kavramı, hukuk devleti olmanın, hakkı, hukuku yerine getirmenin, bireyleri objektif olarak değil de her yönden subjektif olarak değerlendirmenin gerekliliği üzerinde durmaktadır. Vergileme alanında da adaleti sağlayacak geçerli ve sadece bir tek yöntemden bahsetmek imkânsızdır. Çünkü vergilendirme alanında adaleti sağlama kişiye, zamana ve hatta mekâna göre değişim gösterebilmektedir<sup>310</sup>.

Vergilemede adaleti gerçekleştirmek için bazı hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir. Vergileme alanında adaleti sağlamak için çok kazanan kimsenin gelirinin büyük bir kısmını vergiye tabi tutarak o kimsenin vergiye karşı gönüllü uyumunu olumsuz yönde etkilememesi gerekmektedir. Aksi durumda hem vergi gelirlerinde düşüş meydana gelecek hem de vergileme alanında adaletten uzaklaşılacaktır. Vergisini ödemekten kaçınan mükellef daha sonra kayıt dışı ekonomiye yönelecektir. Hem kayıt dışına neden olmamak, hem vergi gelirlerini azaltmamak için hem de vergileme alanında adaleti gerçekleştirebilmek için vergiler mükelleflerden en uygun koşullarda ve en uygun zamanda ve mekânda alınmalıdır<sup>311</sup>.

---

<sup>309</sup> H. Yavuz (2007). Vergi Adaleti ve Vergileme Alanında Adaleti Etkileyen ve Adaleti Sağlamaya Yaran Bazı Yöntem ve Uygulamalar. Mali Kılavuz. Sayı:35. s. 199.

<sup>310</sup> Yavuz (2007). s. 200.

<sup>311</sup> Yavuz (2007). s. 204.

Adil bir vergileme için en etkili olan araç şüphesiz vergi oranlarıdır. Çünkü vergi oranlarındaki artış veya azalışlar mükelleflerin gelirinde doğrudan etkiye sebep olduğu için vergi oranlarını bütün vergi türlerinde adalet ve eşitlik ilkesi perspektifiyle ayarlamak gerekmektedir<sup>312</sup>. Geleneksel maliye anlayışı artan oranlı vergilerin daha adil olduğunu belirtmektedir. Dolayısıyla vergi tarifesinin artan oranlı bir biçimde düzenlenmesi suretiyle vergilemede adaletin sağlanması gerektiği ileri sürülmektedir. Ancak, 1980 ve sonrasında bazı maliyeciler tarafından artan oranlı vergi sisteminin adaleti gerçekleştirilmekte yetersiz kaldığı, bunun yerine, düz oranlı vergi sisteminin daha fazla adil olduğu gündeme gelerek tartışılmaya başlanmıştır<sup>313</sup>.

Artan oranlı vergi sistemine tabi tutulan vergiler genellikle dolaysız vergilerdir. Zira dolaysız vergi uygulamanın vergi adaletini gerçekleştirmede daha etkin olduğu ileri sürülmektedir. Ancak artan oranlı vergi sisteminde indirim, istisna ve muafiyetlerin yaygın olarak yer alması, aynı miktardaki gelirin aynı oranda vergilendirilmesine engel olmaktadır. Yine aşağıda artan oranlı vergi sisteminin eleştirilmesinde belirtileceği gibi, bu sistemin bilimsel, objektif esas yerine sübjektif esaslara göre belirlenmesi vergi mükellefleri arasında adaletsizliğe sebep olabilmektedir. Artan oranlı vergi sisteminin vergi adaletini sağlamada etkili olduğu ileri sürülse de bütünüyle vergide adaleti gerçekleştirmeyeceği hususunda görüş birliği bulunmaktadır. Başka bir anlatımla artan oranlı vergi sistemi %100 vergi adaletini gerçekleştirememektedir. Çünkü artan oranlı vergi sistemi belirli bir oranda adaleti gerçekleştirirse de devamında yeni adaletsizliklere sebep olacaktır<sup>314</sup>. Bu nedenle artan oranlı vergi sistemine bazı eleştiriler yapılmıştır. Bunlar<sup>315</sup>:

- Artan oranlı vergiler, tek başına gelir ve servet dağılımında adaleti sağlamak için yeterli değildir ve olamaz.
- Artan oranlı vergi, çok çalışmanı ve ekonomiye katkıda bulunan kimseyi cezalandırmaktadır. Bu anlamda bu sistem adil değildir.
- Artan oranlı vergi sistemi, düşük gelir gruplarında çalışma arzusu üzerinde olumsuz etki meydana getirmektedir. Başka bir anlatımla, çalışmanın yerine tembelliği destekleyen bir mantığa sahiptir.

<sup>312</sup> Özdemir (2005). s. 168; Yavuz (2007). s. 203.

<sup>313</sup> Özdemir (2005). s. 168; Şentürk (2006). s. 18.

<sup>314</sup> Yavuz (2007). s. 203. B. Turan (2012) Artan Oranlı Vergi Sistemi Yerine Düz Oranlı Vergi Sistemi Önerisi. Mali Kılavuz. Cilt:14. Sayı: 56. s. 83.

<sup>315</sup> Aktan (2000). s. 40; Sancar ve Şentürk (2012). s. 8.

- Artan oranlı vergi sisteminde tarifenin bilimsel temele dayalı olarak objektif belirlenmesine imkan sağlayacak hiçbir kriter yoktur. Artan oranlılığın yapısı sübjektif değerlendirmelere dayanmaktadır. Dolayısıyla mükellefler arasında adaletsizliğe neden olmaktadır.

Yapılan bu eleştiriler de gösteriyor ki, artan oranlı vergi sistemi adaleti bütünüyle gerçekleştirememektedir. Vergilemede adaletin artan oranlı vergi ile sağlanacağı hususundaki görüşlere karşılık buna alternatif olarak düz oranlı vergi sisteminin uygulanabilirliği tartışılmaya başlanmıştır. Dolayısıyla artan oranlı vergi sistemi yerini düz oranlı vergi sistemine doğru bırakmaya başlamıştır.

Vergilemede adalet konusunda en önemli kavramlardan biri yatay adalet ve dikey adalettir. Yatay ve dikey adalet, vergi yükünün bireylerin ekonomik ve mali durumları dikkate alınarak dağıtılmasını ifade etmektedir. Yatay adalet, ekonomik ve mali durumu aynı olan kişilerin aynı şekilde vergilendirilmesini ifade etmektedir. Başka bir anlatımla, aynı gelir seviyesine sahip bireylerin aynı oranda vergi ödemesidir. Dikey adalet ise, farklı ekonomik ve mali duruma sahip bireylerin farklı biçimde vergilendirilmelerini ifade etmektedir. Bu anlamda vergilemede adaletin gerçekleştirilebilmesi için vergi mükelleflerinin ödedikleri vergiden dolayı katlandıkları fedakârlığın eşit olması öngörülmektedir<sup>316</sup>.

Adalet kavramı yatay adalet ve dikey adalet olarak ele alınıp incelendiğinde düz oranlı vergi bu iki adalet türüne de uygun bir vergi sistemidir. Ekonomik ve mali durumu aynı bireylerin aynı vergileri ödemeleri anlamına gelen yatay adalet ilkesini, vergi yükümlülüğünün gelir miktarına bağlı olmadığı, bünyesinde çeşitli istisna, muafiyet ve indirimleri barındıran bir sistem gerçekleştirememektedir. Çünkü böyle vergi ayrıcalıkları vergi adaletini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Çünkü bu tür uygulamalardan toplumda gelir durumu iyi olan kimseler faydalanmakta ve bu süreç sonucunda oluşan gelir kaybı ise düşük gelir sahibi kişilerden karşılanmaktadır. Düz oranlı vergi sistemini savunanlar da vergilemede adalet ilkesinin tarihsel anlamda yatay adalet ilkesini esas aldığını belirtmektedirler. Düz oranlı vergi sisteminde ekonomik ve mali durumu aynı olan herkese aynı vergi oranı uygulanacağı için yatay adalet gerçekleşmiş olacaktır.

---

<sup>316</sup> Özdemir (2005). s. 173.

Daha fazla gelire sahip olanların daha fazla vergi ödemelerini gerektiren dikey adalet ilkesi de düz oranlı vergi sistemi ile sağlanabilmektedir<sup>317</sup>.

Düz oranlı vergi sistemini savunanlara göre, bu sistemde yüksek gelir sahiplerinin düşük gelir sahiplerine oranla daha fazla vergi ödemeleri söz konusu olmaktadır. Böylelikle dikey adalet gerçekleştirilmektedir. Örneğin, sırasıyla 1.000 ABD doları ve 10.000 ABD doları gelir elde eden A ve B şahıslarının ödeyecekleri vergi, %10 düz vergi oranı uygulamasında, sırasıyla A, 100 ABD doları, B ise, 1.000 ABD doları vergi ödeyecektir. Dolayısıyla, miktar olarak daha fazla vergi ödeyen yüksek gelir sahiplerinin ayıca oran olarak da daha fazla bir ödemede bulunması ikinci defa cezalandırılmaları bakımından adaletsizdir. Genel kanının aksine düz oranlı vergi sisteminde; çok kazananlardan çok, az kazananlardan az vergi alınmaktadır. Standart indirim dikkate alındığı zaman ise, düz oranlı vergi sisteminde gerçek vergi oranları artan oranlı bir duruma dönüşmektedir. Standart aile indirimi nedeniyle az kazananlar daha düşük oranda vergi ödemektedirler. Bu nedenle, düz oranlı vergi sistemi adaletli bir sistemdir denilebilir<sup>318</sup>.

### **2.2.2. Vergilemede eşitlik ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması**

Eşitlik ilkesi, özgürlük ve demokrasinin olduğu bir düzen içinde adalet düşüncelerinden türetilerek on sekizinci yüzyıldan başlayarak geliştirilmiş geleneksel vergilendirme ilkesidir. Bu ilke vergi adaletini sağlamaya yönelik bir ilkedir<sup>319</sup>.

Eşitlik ilkesinin maddi ve şekli olmak üzere iki anlamı bulunmaktadır. Maddi anlamda eşitlik ilkesi; bireylerin belirli sınıflandırmalara tabi tutularak eşit durumda olanlara eşit muamele yapılması anlamına gelmektedir. Şekli anlamda eşitlik ilkesi ise; bireyler arasında herhangi bir kişisel özelliklerine bakmaksızın kanunların tam anlamıyla ve tarafsız bir biçimde uygulanmasıdır<sup>320</sup>.

<sup>317</sup> Şentürk (2006). s. 19; Yavuz (2007). s. 205; A. B. Yereli ve A. Y. Ata (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi. Sayı:161. s. 24; Turan (2012). s. 83.

<sup>318</sup> Gerçek (1999). s. 129; Aktan (2000). s. 42; Şentürk (2006). s. 19-20; Yavuz (2007). s. 205.

<sup>319</sup> F. Acar (2003). Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi. Vergi Sorunları. Sayı: 176. s. 48; A. Tektaş (2009). Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/396. s. 225.

<sup>320</sup> Tektaş (2009). s. 225; A. Tekin ve Ö. Gümüş (2014). 1982 Anayasası'nda Yer Alan Vergileme İlkelelerinin Felsefi Temelleri. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Sayı: 39. s. 249.

1982 AY. md. 10'da yer alan herkesin dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu ve hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmamasına dair hükümler şekli anlamda eşitliğin yansımalarıdır. Aynı maddenin ek fıkrasında belirtilen çocukların, yaşlıların, özürlülerin, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile malul ve gaziler için alınacak tedbirlerin eşitlik ilkesine aykırı sayılmayacağı hususu ise, maddi anlamda eşitliğin göstergesidir<sup>321</sup>.

Hukuk devleti kavramının bir parçası olarak eşit vergilendirme ilkesi, vergilerin, vatandaşlar arasında din, dil, ırk, cinsiyet ve siyasal düşünce ayırımı yapılmaksızın konulmasını ve alınmasını gerektirmektedir. Bu ilke geniş anlamdaki kanun önünde eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki yansımalarını oluşturmaktadır. Kanun önünde eşitlik ilkesi, ülkede kamu hizmetlerinden faydalanan bireylerin, vergi kanunlarının içerdiği hükümler karşısında da birbirinden farklı hükümlere tabi tutulmalarını gerektirmektedir. Başka bir ifadeyle, yasalar karşısında herkesin hiçbir ayırım gözetilmeksizin eşit muamele görmesidir<sup>322</sup>.

Bilindiği üzere düz oranlı vergi sisteminde de herkese eşit olarak hiçbir ayırım gözetmeksizin vergi kolaylıklarına yer vermeden aynı vergi oranı uygulanmak istenmektedir. Bu anlamda bu sistemi savunanlar yüksek gelir elde eden gruplarla düşük gelir elde eden grupların aynı oranda vergilendirilmesinin adalete de ters düşmeyeceğini ileri sürmektedirler. Buna ilave olarak, bu şekilde bir uygulama ile bireyin kazancına, faaliyet alanına ve işletme türüne bakılmaksızın aynı gelire sahip olan bütün mükelleflere aynı vergi oranı uygulanarak eşit davranılmaktadır<sup>323</sup>. Dolayısıyla düz oranlı vergi sistemi kanun önünde eşitlik ilkesine tamamen uygun ve adil bir vergi sistemidir.

Artan oranlı vergi sistemi ise, bünyesinde indirim, istisna ve muafiyetleri barındırdığı için kanun önünde eşitlik ilkesine tamamen aykırı ve uygun olmayan bir sistemdir. Çünkü eşitlik ilkesinin vergi hukuku alanında işlerlik kazanabilmesi için, her ne sebeple olursa olsun, herhangi bir toplumsal grup veya oluşuma imtiyaz tanınmaması, vergi konuları itibarıyla de bir ayrıcalığın olmaması gerekir yine aynı şekilde bireyler

<sup>321</sup> Tekin ve Gümüş (2014). s. 249.

<sup>322</sup> Çağan (1980). s. 138; Özdemir (2005). s. 175; Ş. E. Çomaklı ve M. Gödekli (2011). Vergilemede Anayasal Prensipler. Savaş Yayınevi. s. 53-54.

<sup>323</sup> Aktan (2000). s. 42.; Özdemir (2005). s. 175.

arasında da farklı uygulamalardan kaçınılması gerekmektedir. Ayrıca, artan oranlı vergi sisteminde, farklı ekonomik ve mali kaynaklara (gelir, servet ya da harcama) sahip olan bireylere aynı vergi oranı değil, farklı vergi oranı uygulanmaktadır. Bu durum da vergi sisteminde kaçınılmaz olarak keyfiyeti, müdahaleciliği ve dolayısıyla adaletsizliği beraberinde getirir<sup>324</sup>.

Vergi mükellefleri bakımından ayrıcalık yapılmaması, hiç bir kuruma veya kişiye imtiyazlar tanınmaması hususu, anayasa ve yasalarda güvence altına alındığı zaman, bu durumdan hem vergi idaresi, hem de mükellefler kazançlı çıkmaktadır. Vergi matrahında aşınma veya vergi erozyonu ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla devletin vergi gelirleri artmış olur. Ayrıca kişi ve kurumlar vergi ayrıcalıklarıyla vergi dışında bırakılmayacağından vergi tabanı genişleyerek daha fazla vergi almak imkânı ortaya çıkar. Vergi mükellefleri ise, doğrudan rant kollama faaliyetlerine girişmezler. Bu alandaki lobicilik sektörü de ortadan kalkar ve kişi ve kurumlar verimli ekonomik faaliyetlerle uğraşmaya başlarlar<sup>325</sup>.

Vergilemede eşitlik ilkesini sağlamaya yönelik kriterlerden birisi de fedakârlıkta eşitlik ilkesidir. Fedakârlıkta eşitlik ilkesi, yüksek gelirli bir kişinin gelirinin bir biriminin marjinal faydasının, düşük gelirli bir kişinin gelirinin bir biriminin marjinal faydasından daha düşük olduğu ve bu sebeple vergi sonrası düşük gelirlinin katlandığı fedakârlığın daha yüksek olduğu görüşüne dayanmaktadır. Düz oranlı vergileme ile bütün gelirler aynı oranda vergilendirildiğinde özellikle düşük gelirli gruplarda vergi dolayısıyla kaybedilen fayda daha fazla olacaktır. Şüphesiz düz oranlı vergi sisteminde yüksek gelir elde eden grupların elde ettikleri gelirleri üzerinden daha fazla miktarda bir vergi ödemeleri söz konusudur. Ancak fazla miktarda vergi ödemelerine rağmen ödedikleri vergi dolayısıyla kaybettikleri fayda düşük gelirli gruplardan fazla değildir<sup>326</sup>.

Düz oranlı vergi sisteminin fedakârlıkta eşitlik bakımında adaletsiz oluşu hiç şüphesiz artan oranlı vergi sistemi içinde geçerlidir. Ancak, artan oranlı vergilerde matrah arttıkça oran da artmakta olduğundan fedakârlıkta eşitlik bakımından düz oranlı vergilere göre daha adil olduğu söylenebilir. Yalnız bu belirttiğimiz sonuca standart indirimin uygulanmaması halinde ulaşılmaktadır. Düz oranlı vergi sisteminde az kaza-

<sup>324</sup> Aktan (2012). s. 58; Çomaklı ve Gödekli (2011). s. 55.

<sup>325</sup> Aktan (2000). s. 42.

<sup>326</sup> Özdemir (2005). s. 176.

nan az, çok kazanan çok vergi vermektedir. Düz oranlı vergi sisteminde standart indirim uygulanarak aslında gizli artan oranlılığa sahip bulunmaktadır. Standart indirim düz oranlı vergi sisteminin bir parçasıdır. Standart indirim uygulandığı zaman düşük gelirli bireyler daha az, yüksek gelirli bireyler ise daha fazla vergi öderler<sup>327</sup>.

### **2.2.3. Vergilemede genellik ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması**

Genellik ilkesi, egemenliğin doğrudan millet tarafından kullanımının sonuçlarından biridir. Her ferдин egemenliğin kullanılmasında söz sahibi olduğu günümüz demokratik toplumlarında, bireyler herhangi bir ayırım olmaksızın mali yükümlülüklere tabi tutulmakta, devletin sunmuş olduğu kamusal hizmetlerin finansmanında genele yaygın yükümlülükler konularak, gerekli gelirler sağlanmaya çalışılmaktadır<sup>328</sup>.

Vergilerin genelliği ilkesi, kamusal yükün herkese dağıtılması ile ilgili olmasının yanında, verginin kanuniliği ile ifade edilen verginin kanunla konulması zorunluluğu bağlamında, kanunun genelliği anlayışı ile de yakın ilişkisi vardır. Kanunların genelliği ilkesi, kanun konusunun elverişliliği ölçüsünde, uyulması gereken bir ilkedir. Anayasada belirtilen hukuk devleti ve eşitlik ilkesi gibi ilkelerin sonucu olan genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması gereken genel nitelikli bir ilkedir. Bu kapsamda, vergi ve vergi benzeri yükümlülük getiren kanunların da, bu itibarla, genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yasama organı şekli anlamda kanunla kimliği belli kişilere mali yükümlülükler yüklemeyecektir<sup>329</sup>.

Genellik ilkesine göre, vergi önünde herkes eşit olmalı, bir toplumda yaşayan bireyler arasında dil, din, kültür, cinsiyet ve sınıf farkı olmaksızın herkese eşit davranılmalı, hiç kimseye ayrıcalıklı muamele yapılmamalıdır ve anayasa ve vergi kanunlarında belirtilen vergi konusu ile ilişki içerisinde olan herkes vergi yükümlüsü olmalı ve vergi yüküne ortak olmalıdır. Genellik ilkesi, T.C. Anayasası'nın 73. maddesinde herkes sözcüğü ile ifade edilmiştir. Bu maddeye göre, herkesin kamu harcamalarını karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda, devletin sunmuş olduğu kamu hizmetlerinden yerli yabancı ayrımı yapmadan

<sup>327</sup> Aktan (2000). s. 49-51.

<sup>328</sup> Tekbaş (2009). s. 223.

<sup>329</sup> Çağan (1980). s. 138; Tekbaş (2009). s. 223.

herkes yararlandığı için söz konusu hizmetlerin finansmanına da ayırım yapmadan herkesin katkıda bulunması gerekmektedir<sup>330</sup>.

Genellik ilkesi vergiyi doğuran olayla muhatap olan herkesi vergilendirmeyi gerektirse de bazı ekonomik ve sosyal gerekçelerle, gerçek anlamda her zaman uygulama alanı bulamadığı görülmektedir. Genellik ilkesinden en önemli sapmalar mevcut vergi sistemlerindeki indirim, muafiyet ve istisnalardır<sup>331</sup>.

Artan oranlı vergi sisteminde indirim, istisna ve muafiyetler söz konusu olmaktadır. Vergi matrahının aşınmasına sebep olan bu uygulamalar vergide genellik ilkesine ters düşmektedir. Vergi istisna ve muafiyetleri ile özel bazı kişi ve vergi konularına ayrıcalıklı işlem yapıldığından, bu tür vergi kolaylıkları genellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Dolayısıyla vergilemede genellik ilkesine uygun vergiler, düz oranlı vergi sistemidir. Zira bu vergi sisteminde tüm matraha aynı vergi oranı uygulanarak muafiyet ve istisnalar yer almamaktadır<sup>332</sup>. Başka bir deyişle, düz oranlı vergi sisteminde hem düz ve düşük vergi oranı uygulanmakta hem de standart aile indirimi dışında herhangi bir vergi ayrıcalığına yer vermemesinden dolayı mümkün olduğunca bütün vergi tabanının vergiye tabi tutulması gerçekleştirilmektedir. Böylece düz oranlı vergi sisteminin genellik ilkesine uygun olmasıyla birlikte, vergi tabanını genişleterek daha adil bir vergi yükü dağılımına ve vergi gelirlerinin artmasına doğrudan imkan sağlaması düşünülebilir.

#### **2.2.4. Vergilemede basitlik ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması**

Basitlik; vergi mevzuatının, hazırlanması ve uygulanmasında verginin taraflarınca bütünüyle doğru kavranabilmesini, basit olmasını ve vergileme maliyetlerinin minimuma indirilmesini ifade etmektedir. Basitlik ilkesi, optimal vergi sistemlerinin en önemli ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Çünkü sistemdeki karmaşıklık, yüksek yönetim ve uyum maliyetleri meydana getirmekte, vergi itaatini azaltmakta, vergiden kaçınma için fırsatlar oluşturmakta, birey ve firmaların etkili karar almalarını önlemekte, yükümlülerin ve idarenin sıklıkla ve önemli derecede hatalar yapmasına sebebiyet vermektedir<sup>333</sup>.

<sup>330</sup> Aktan (2000). s. 13; Söyler (2005). s. 125; Bakkal (2013). s. 25.

<sup>331</sup> Bakkal (2013). s. 25.

<sup>332</sup> Aktan (2000). s. 13; Giray (2006). s. 3.

<sup>333</sup> Demirli (2011). s. 16.

Vergi kanunlarının uygulamada önemli hatalara neden olmaması için basit ve kolay anlaşılabilir olması gerekmektedir. Vergi sisteminin karmaşıklığı hem mükelleflerin hem de idarenin hata yapmalarına neden olacaktır. Vergi kanunlarının basit ve sade olması hem zaman ve parasal yönden tasarrufu sağlayacak hem de vergi yargı organlarının iş yükünü hafifletecektir. Aynı zamanda idarenin yönetim maliyetleri hafifleyecek ve mükelleflerin vergiye karşı bakışları olumlu yönde gelişerek vergiye karşı gönüllü uyum artacaktır<sup>334</sup>.

Vergi sisteminin basitliği, sistem içinde yer alan vergilerin mükellefleri etkileyen uyum ve idareyi etkileyen yönetim maliyetlerinin düşük olmasına bağlanmaktadır. Mükellefleri etkileyen uyum maliyetleri; muhasebe, danışmanlık, kırtasiye, avukat masrafları gibi ekonomik boyutu olan maliyetleri ve beyannamenin doldurulması sırasında duyulan endişe ve stres gibi ekonomik boyutu olmayan maliyetleri örnek olarak gösterebiliriz. İdareyi etkileyen yönetim maliyetleri ise; bina, araç-gereç, personel denetim, kırtasiye, zaman ve bürokrasi maliyetleridir<sup>335</sup>. Ayrıca vergi denetimleri sırasında da basitlik önem arz etmektedir. Şöyleki, vergi sistemi ne kadar basitleştirilirse vergi denetimi de o kadar kolay ve kısa sürede gerçekleşir, vergi sistemi ne kadar zorlaşır, karmaşıklaşır ise vergi denetim elemanlarının yapacakları işler de bir o kadar karmaşık, zor ve uzun süreli olur. Ancak vergi sistemi basit olduğu sürece şeffaf bir şekilde uygulama alanı bulabilir.

Artan oranlı vergilerin eleştirildikleri noktalardan birisi sistemin karmaşıklığıdır. Artan oranlı vergi sistemi düz oranlı vergi sistemine göre daha karmaşık bir durumdadır. Çünkü artan oranlı vergi sisteminde farklı vergi oranlarının, çok sayıda muafiyet, istisna ve indirimlerin varlığı ödenecek vergi miktarlarının hesaplanmasında karmaşık bir hal almaktadır. Dolayısıyla mükellefler vergi sistemini anlamakta güçlük çekmekte ve uyum göstermekte zorlanmaktadırlar. Bu karmaşık ortamda vergi mükellefleri beyannamelerini kendilerinin doldurmaları genellikle güçlük çekmektedirler. Ayrıca artan oranlı vergi sisteminde uygulanan yüksek vergi oranları vergiden kaçınmayı ya da vergi kaçakçılığını daha fazla teşvik etmektedir. Bu durumda kanun koyucu vergi kaçakçılı-

---

<sup>334</sup> Bakkal (2013). s. 21.

<sup>335</sup> Demirli (2011). s. 17.

ğının veya vergiden kaçınmanın önlenmesi için gerekli vergisel düzenlemeler yaparken sistem daha da karmaşık bir hale dönüşmektedir<sup>336</sup>.

Düz oranlı vergi sisteminin en belirgin özelliklerinden biri sistemin basitliği ve kolay anlaşılabilirliğidir. Düz oranlı vergi sisteminde vergi tabanına tek bir vergi oranının uygulanması ve bünyesinde standart indirim dışında herhangi bir istisna, muafiyet ve indirim barındırmamasından dolayı ödenecek vergilerin hesaplanması kolaylaşmaktadır. Ayrıca vergi ayrıcalıklarını ortadan kaldıran bu sistem şeffaflığı güçlendirerek sistemin daha kolay yönetilmesine olanak tanımaktadır.

Düz oranlı vergi sisteminde gerek mükellefin etkilendiği uyum maliyeti gerekse idarenin etkilendiği yönetim maliyeti önemli oranda düşmektedir. Düz oranlı vergi sistemi sayesinde, sistem mükelleflerin bir kart postal doldurması kadar basit olacaktır. Başka bir deyişle düz oranlı vergi sistemi sayesinde mükellefler ve vergi idaresi vergi sisteminin basitliği sayesinde yükümlülüklerini yerine getirmelerinde ne hukukçu olmalarına ne de vergi uzmanı olmalarına gerek yoktur. Çünkü düz oranlı vergi sisteminin basitliği sayesinde birçok kişi kendi vergi borcunu yardım almaksızın kolaylıkla hesaplayabileceklerdir<sup>337</sup>.

### **2.2.5. Vergilemede istikrar ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması**

Optimal vergileme ilkeleri içinde yer alan vergilemede istikrar ilkesi, yasa tekniği ile ilgili bir ilke olup, vergilerin yasalara dayanarak alınması gerçeğine dayanmaktadır. İstikrar ilkesine göre, vergi kanunlarının tarh ve tahsil işlemlerini ilgilendiren hükümleri ile vergi oranlarının mümkün olduğu ölçüde az değiştirilmesi olarak ifade edilmektedir<sup>338</sup>.

Vergilemede istikrar ilkesi denildiğinde genel olarak vergi kanunlarının sıklıkla değiştirilmemesi anlaşılmaktadır. Ancak istikrar ilkesi, vergi kanun ve düzenleyici işlemlerinin çıkarıldıktan sonra bir daha hiç değiştirilmemesi değil, aksine değişen ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle vergilerde değişiklik yapılabilmesi anlamına gel-

<sup>336</sup> Aktan ve Dileyici (2012). s. 114.

<sup>337</sup> Aktan ve Dileyici (2012). s. 114; Giray (2006). s. 2; Turan (2012). s. 80.

<sup>338</sup> Gökbnar. Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-vergileme-ilkeleri.pdf). s. 15. (Erişim Tarihi: 17.03.2015); Şenyüz (1993). s. 209.

mektedir. Önemli olan vergi alanında yapılan değişikliklerin gelişi güzel, olur olmaz sebeplerle ve rastgele zamanlarda yapılmamasıdır<sup>339</sup>.

Vergi kanunlarının mümkün olduğu ölçüde az değiştirilmesi vergi sisteminin istikrarlı bir yapıya kavuşmasını sağlarken, istikrarlı bir vergi sistemi de vergi mükellefleri açısından öngörülebilir olacak ve mükelleflerin kararlarını daha az etkileyecektir. Vergilemede istikrarın sağlanması, vergisel kuralların geniş ölçüde değişmezliğini gerektirmesinin yanında mükellefler açısından öngörülebilirliği sağlaması mükelleflerin ileride beklenmedik vergi yüklerine maruz kalmalarını önlemesi açısından da büyük önem arz etmektedir<sup>340</sup>.

Yerli ve yabancı yabancı yatırımcılar yatırım yerlerini seçerken, maliyet hesapları yaparken dikkat ettikleri hususlardan biri de vergilerdir. Yatırımcıların yatırımlarını yaparken yaptıkları öngörülerin geçerli olabilmesi, vergi politikalarının istikrarlı olmasına bağlıdır. Yukarıda belirttiğimiz gibi vergilemede istikrarın gerçekleştirilebilmesi için vergi politikalarının sürekli değişen bir boyut kazanmaması gerekmektedir.

Optimal vergi reformunda vergileme kurallarının siyasal otoriteleri bağlayıcı olması savunulmakta ve siyasal otoritelerin keyfi vergileri yürürlüğe koyması ve vergi oranlarını keyfi bir biçimde artırması önlenmek istenmektedir<sup>341</sup>.

Mevcut vergi sisteminde yani artan oranlı vergi sisteminde değişen ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle vergisel ayrıcalıklar uygulanmaktadır. Ayrıca düz oranlı vergi sisteminin aksine, çeşitli vergiler konulabilmekte ve bazı vergiler kaldırılabilir. Dolayısıyla yönetimde olan iktidarlar değiştikçe vergi politikaları da değişiklik gösterebilmektedir. Bu yüzden artan oranlı vergi sistemi istikrar ilkesi açısından olumsuz nitelik taşımaktadır.

Düz oranlı vergi sisteminde ise, tek bir vergi oranı uygulanarak, çeşitli istisna, indirim ve muafiyetleri uygulamayarak kişi veya kurumların vergisel boyutu ve vergi yükü değişmez. Vergilemede istikrar ilkesine uygun bir sistem içermektedir.

Düz oranlı vergi anayasal garanti altına alındığında aynı zamanda istikrar ilkesine uygun bir vergidir. Eğer düz oranlı vergi sistemi, anayasal sisteme entegre edilirse o

---

<sup>339</sup> Şenyüz (1993). s. 209.

<sup>340</sup> S. İpek. (2009). Vergi Uyumunu Açısından Vergilemede İstikrar. Yaklaşım. Yıl:17. Sayı:204. s. 176.

<sup>341</sup> Aktan (2000). s. 15.

zaman optimal vergileme bakımından çok önem taşıyan istikrar veya öngörülebilirlik ilkesi de sağlanmış olur. Daha açık bir ifadeyle, vergi oranlarının düz oranlı olarak anayasada belirlenmesi mümkün olursa bu gerek yurt içindeki yatırımcılar, gerek yurt dışındaki yatırımcılar bakımından son derece cezbedici olabilir. Vergi oranlarının en azından uzun dönemde değişmeyeceğine inanan yerli ve yabancı yatırımcılar da bu anlamda daha fazla yatırıma yönelirler<sup>342</sup>.

### **2.2.6. Vergilemede tarafsızlık ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması**

Vergilemede etkinliğin gerçekleştirilmesi bakımından tarafsızlık ilkesi önemli bir ilkedir. Tarafsızlık, vergilerin ekonomik birimlerin karar ve tercihlerini etkilemeyecek özelliklerde olmasını ifade eder. Bu ilke, vergi yoluyla rekabete verilebilecek zararların arzu edilmeyen neticelerinden kaçınma olarak ele alınabilir. Ayrıca, vergilerin piyasa işleyişini bozmayacak kadar hafif olmasını ve yükümlülerin ekonomik kararları üzerindeki yönlendirici etkinin minimum seviyede olmasını ifade etmektedir. Tarafsız bir sistem tüketicilerin ve yükümlülerin iktisadi kararları üzerinde teşvik edici, özendirici ve de caydırıcı özelliğe sahip olmamalıdır. Yani vergi sistemi nötr, tarafsız olmalıdır<sup>343</sup>.

Bir vergi sisteminin tarafsız olabilmesi için şu özellikleri barındırması gerekir<sup>344</sup>:

- Tespit edilen vergi oranlarının düşük olması,
- Vergi oranlarının düz olması,
- Belirli kişi ve kurumlara vergi imtiyazları tanımaması gerekir.

Tarafsızlık ilkesine göre, ekonomi politikası (ekonomik kalkınma, gelir dağılımı, ekonomik istikrarın tesis edilmesi, tam istihdamın sağlanması) gerçekleştirmek için vergilerin araç olarak uygulanmasını öngören müdahalecilik anlayışından uzak durulmalıdır. Bir vergi tarafsız olursa ekonomi politikası amaçlarının gerçekleşmesine kendiliğinden büyük oranda hizmet eder<sup>345</sup>.

---

<sup>342</sup> Aktan (2000). s. 44.

<sup>343</sup> Aktan (2000). s. 15; Gökbunar. Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf). s. 7. (Erişim Tarihi: 25.02.2015); Demirli (2011). s. 25.

<sup>344</sup> Aktan (2000). s. 15.

<sup>345</sup> Aktan (2000). s. 16.

Müdahaleci vergi politikasında vergi istisna ve muafiyetleri, artan oranlı tarife, vergi teşvikleri, ayırma ilkesi, özel vergi indirimleri vb. araçlar uygulanarak adil bir gelir ve servet dağılımı, ekonomik büyüme gibi bazı ekonomik amaçları gerçekleştirmek istenmektedir. Ancak müdahalecilik, bazı sorunları ortaya çıkarmaktadır. Örneğin, ihtiyari vergi politikası uygulamaları, siyasal iktidarın vergileme yetkisini keyfi olarak kullanmasına sebep olur. Aynı zamanda rant kollama eğilimlerini de artırır<sup>346</sup>.

Vergilemede tarafsızlık ilkesinden uzaklaşma, vergi bürokrasisinin genişlemesine ve vergisel düzenlemelerin çoğalmasına sebep olur. Vergi müdahaleciliğinin genişlemesi de vergi maliyetlerinin artmasına ve bunun sonucunda da vergi gelirlerinin düşmesine neden olmaktadır. Vergi oranlarının artmasıyla vergi müdahaleciliği ve vergi bürokrasisi de genişlemektedir<sup>347</sup>.

Düz oranlı vergi sistemi, bir verginin tarafsızlığını sağlamaktadır. Bu sistemde tüm gelir şekilleri sadece bir kez ve tek oranda vergilendirilmektedir. Bireylerin elde ettikleri emek gelirlerinden standart indirim düşüldükten sonra tek bir oranda vergilendirilir. Vergilendirilmiş kazancın, yatırım veya tasarruf yoluyla getirdiği kazanç bir daha vergiye tabi tutulmamaktadır. Böylece aynı gelirin hem işletme bünyesinde, hem de kişisel kazanç olarak çifte vergilendirilmesinin önüne geçilmektedir. Sermaye kazançları, faiz ve kar payları cezalandırıcı çifte vergilendirme dışında bırakılarak tasarruf ve yatırım kararları özgürleştirilerek daha fazla kaynağın üretime sevk edilmesi ve ekonominin büyümesi desteklenmektedir<sup>348</sup>.

Düz oranlı vergi sisteminde herhangi bir gelir türünün nisbi avantajı olmamaktadır ve ne emek ne fiziki ve entelektüel sermaye ne de imalat ve gayrimenkul lehine uygulama bulunmamaktadır. Yani, ne emek gelirleri lehine ne de sermaye gelirleri lehine ne de sektör ve yatırım türlerine farklı bir oran uygulaması vardır. Böyle bir ayırımın yapılmaması bireylerin ve firmaların ekonomik ve mali kararlarını alırken özgür bırakarak tarafsızlığı sağlayacaktır<sup>349</sup>. Ayrıca bu sistemde mükelleflerin vergi öncesi ve sonrası nisbi durumlarında herhangi bir değişikliğe sebep olmaz. Ancak artan oranlı vergi sisteminde, vergi oranlarının farklılığı, sağlanan vergi teşvikleri ve vergi imtiyazları

---

<sup>346</sup> Aktan (2000). s. 16.

<sup>347</sup> Aktan (2011). s. 31-32.

<sup>348</sup> Gerçek (1999). s. 129.

<sup>349</sup> Giray (2006). s. 3; Turan (2012). s. 81.

mükelleflerin vergi öncesi ve sonrası nisbi durumları arasında farklılıklara neden olmaktadır. Bu sebeplerle düz oranlı vergi sistemi tarafsızlık ilkesine uygun bir sistemdir.

### **2.2.7. Vergilemede etkinlik ilkesi bakımından düz ve artan oranlı vergi sistemlerinin karşılaştırılması**

Optimal vergi reformunun amaçlarından biri, vergilemede etkinlik ilkesinin gerçekleştirilmesidir. Vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi vergilerin; üretimde kullanılan girdileri israf etmeden ve malların en az maliyetle üretilmesini teşvik etmesine, üretimin verimliliğini arttırmasına ve bu sayede büyümeye destek olmasına, en düşük masrafla hazineye girmesine, ekonomik kararlarda ve gelir dağılımı üzerinde bozucu etki yapmamasına bağlıdır<sup>350</sup>.

Optimal vergi reformunun basit, açık ve anlaşılır olması belli kesimlere vergi ayrıcalıkları tanımaması, vergileme maliyetlerinin düşük olmasını sağlar ve sonuçta vergi toplamada etkinlik gerçekleştirilmiş olur. Vergi sisteminin ve vergi yönetiminin sade, yalın olması vergi mükelleflerinin ve idarenin vergi ile ilgili işlem maliyetlerini azaltmaktadır<sup>351</sup>.

Vergi politikalarının, araştırma ve geliştirme yatırımlarını, verimlilik artış oranını ve bunun sonucu olarak uzun dönem büyüme oranını etkileyebileceği belirtilmektedir. Ancak aşırı müdahaleci bir vergi sistemi tasarruf, yatırım, istihdam, çalışma kararları üzerinde olumsuz etki göstererek kaynak dağılımı açısından etkinsizlik ve adaletsizlik doğurabilir<sup>352</sup>.

Etkinliğe ulaşmak için ileri sürülen vergileme politikaları genellikle oran üzerinde yoğunlaşmaktadır. Yatırım, sermaye ve çalışma gelirlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesi, artan oranlı vergi tarife uygulamaları, bu tarifedeki marjinal vergi oranlarının yüksekliği ve basamakların büyüklüğü vergilemede etkinliği azaltan temel hususlar olarak sayılmaktadır. Ayrıca tarifinin yıpratıcı etkilerinin azaltılması amacıyla uygulamaya konulan indirim, istisna ve muafiyet gibi vergi imtiyazlarının çok sayıda olması-

---

<sup>350</sup> Demirli (2011). s. 22.

<sup>351</sup> Aktan (2000). s. 16.

<sup>352</sup> Demirli (2011). s. 23.

nın oluşturduğu karmaşa, sistemi karmaşıktırdığı için ekonomik ve idari açıdan etkisizlik meydana getirmektedir<sup>353</sup>.

Artan oranlı vergi sisteminde vergiler, fiilen tahsil edilen gelir miktarından daha fazla ekonomi üzerinde maliyet yükleyebilmektedir. Vergiler, aşırı maliyetler yaratabilmesine karşın, maliyetin büyüklüğü, vergi yapısının nasıl yapılandırıldığına bağlı olarak büyük ölçüde değişir. Aynı miktarda gelir meydana getiren iki farklı vergi sistemi, ekonomi üzerinde önemli bir biçimde farklı yükler yükleyebilir. Düz oranlı vergi sisteminde nisbi olarak maliyetler düşeceğinden etkinlik söz konusu olacaktır<sup>354</sup>.

Düz oranlı vergi sistemi, ilk sermaye girdilerinin yeknesak olarak vergilendirilmesini sağlayacaktır. Artan oranlı vergi sisteminde, farklı marjinal vergi oranları ve değişen işlemler sermaye ve diğer girdilerin sektörden sektöre farklı olarak vergilendirilmesine sebep olmaktadır. Bu durum bazı sektörlerde aşırı yatırıma sebep olurken, bazılarında yatırım yetersizliği oluşturabilmektedir<sup>355</sup>. Dolayısıyla düz oranlı vergi sistemine geçilmesi sonucunda, girdiler üzerinde birliktelik sağlanarak, milli gelirin artmasına engel olan çarpıklıklara son verilebileceği öngörülmektedir<sup>356</sup>.

Düz oranlı vergi sisteminde, vergi imtiyazlarının yerine sadece standart indirim olacağı ve tüm gelirler yalnızca bir safhada nihai olarak vergilendirileceğinden; mevcut vergi sistemindeki bozuklukları ve eksiklikleri ortadan kaldırarak kaynakların etkin bir şekilde kullanımına olanak sağlayacaktır. Ayrıca düz oranlı vergi sisteminde maliyetler nispi olarak azalacağından etkinlik söz konusu olacaktır<sup>357</sup>.

Düz oranlı vergi sistemi, ekonomik büyümeyi ve kalkınmayı teşvik etmektedir. Çünkü düz oranlı vergi sistemi marjinal vergi oranlarını düşürerek ve düz oranda vergilendirerek çalışmayı özendirir, risk alarak atılım yapmaya sevk etmektedir. Ayrıca tasarrufların artmasına ve sermaye birikimine de yönelmektedir. Düz oranlı vergi sistemi sayesinde vergi tabanında artış yaşanacağından vergi sonrası gelirde artış gözlemlenecektir. Böylece ekonomik etkinlik, ekonomik büyüme ve kişi başına düşen gelir de

---

<sup>353</sup> Demirli (2011). s. 23.

<sup>354</sup> Giray (2006). s. 2.

<sup>355</sup> Seldon ve Boyd (1996). s. 2.

<sup>356</sup> Kaya (2008). s. 94.

<sup>357</sup> Kaya (2008). s. 94.

yükselecektir. Bireyler ve firmalar üretime geçerek ülkenin refahını artıracaklardır. Bu nedenlerle düz oranlı vergi sistemi etkinliği sağlar diyebiliriz.

### **2.3. Düz Oranlı Vergi Sisteminin Uygulanış Biçimleri**

Bu bölümde düz oranlı vergi sisteminin nasıl uygulama alanı bulabildiğini incelemeye çalışacağız. Düz oranlı vergi sistemi, uygulanış biçimleri olarak düz oranlı nakit akış vergisi ve düz oranlı tüketim tabanlı vergi şeklinde ele alınarak incelenebilir.

#### **2.3.1. Düz oranlı nakit akışı vergisi**

Verginin gelir, servet veya harcama üzerinden alınması düşüncesi, öteden beri kamu maliyesinin üzerinde durduğu tartışılan konulardan biri olagelmıştır. Pek çok ülkede vergi sisteminin temelini oluşturan gelir vergilerine pek çok ülkede vergi sisteminin temelini oluşturan gelir vergilerine yöneltilen eleştirilerin artması ile birlikte, bu vergilerin ortadan kaldırılarak bunun yerine harcamayı matrah olarak esas alan ve “nakit akış vergisi” olarak adlandırılan bir vergi çeşidinin uygulanması savunulmuştur. Nakit akışı vergisi harcama üzerinden alınan dolaysız bir vergi çeşididir<sup>358</sup>.

Düz oranlı nakit akış vergisini, gelirin tüketilmeyen ve tasarruf edilen kısmı vergilendirilmeyerek gelirin harcama yapılan kısmı üzerinden alınan vergileme çeşidi olarak tanımlayabiliriz.

Nakit akışı vergisi, eskiye dayanan bir vergidir. Bu vergiyi savunanların başında Thomas Hobbes gelmektedir. Hobbes nakit akış vergisi ile ilgili görüşlerini Levisthan adlı eserinde belirtmiştir. Hobbes eserinde daha çok çalışıp, tasarruf edip kazandığını daha az tüketen mükellefin; daha az çalışarak daha az gelir elde eden ve gelirinin tamamını tüketen bir mükellefe göre daha çok vergilendirilmesinin sebebi ne olabilir? sorusu üzerine üzerine Hobbes çalışmasında, kişinin elde ettiği geliri üzerinden değil, yapmış olduğu harcamalar üzerinden vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir<sup>359</sup>.

---

<sup>358</sup> Aktan (2000). s. 53.

<sup>359</sup> G. Akalın (1986). Kamu Ekonomisi. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları. No:554. s. 381.

Nakit akışı vergisi konusunda ilk detaylı çalışmayı İngiliz iktisatçı Nicholas Kaldor yapmıştır. Kaldor, 1955 yılında Harcama Vergisi adlı eseriyle nakit akışı vergisini detaylarıyla ortaya koymuştur<sup>360</sup>.

Yukarıda da bahsedildiği üzere nakit akışı vergisi yapılan harcamayı matrahta esas alan dolaysız bir vergi türüdür. Bu vergi sisteminde tasarruflar vergilendirilmemektedir.

Nakit akışı vergisi, iki nedenden dolayı diğer tüketim vergilerinden ayrılmaktadır<sup>361</sup>:

- Nakit akışı vergisi sübjektif bir vergidir. Kişisel indirimleri bünyesinde barındırabilir.
- Nakit akış vergisi dolaysız bir vergidir.

Coşkun Can AKTAN, nakit akışı vergisinin matrahını şu şekilde formüle etmektedir:

$$C = Y - S$$

Bu formülde Y geliri, S tasarrufu, C ise harcamayı ifade etmektedir. Başka bir anlatımla, nakit akışı vergisi, yalnızca gelirin harcanan kısmını vergiye tabi tutmaktadır.

Nakit akış vergisinde, vergiye tabi tutulan gelir, nakit girişlerinden (toplam gelirler) nakit çıkışlarının (toplam tasarruflar) indirilmesi ile bulunacak nakit akışlarından (toplam harcamalar) vergiden istisna edilmiş harcamaların indirilmesi suretiyle bulunmaktadır. Nakit girişleri, kazanılan maaş, ücret, kira gelirleri, işletmeden elde edilen karlar, hisse senedi ile kar payları vb. değerlerin toplamından oluşmaktadır. Nakit çıkışları ise, bankalardaki ve diğer mali kurumlardaki kayıtlı hesaplara yatırılan paraları, satın alınan menkul kıymetleri vb. değerleri temsil etmektedir<sup>362</sup>.

Düz oranlı nakit akış vergisi, uygulama yönünden bazı teknik sorunlarla karşılaşma olasılığı da bulunmaktadır. Bu sorunlar<sup>363</sup>:

- Kayıtlı hesapların tespiti sorunu,

---

<sup>360</sup> Aktan (2000). s. 54.

<sup>361</sup> Aktan (2000). s. 55.

<sup>362</sup> Aktan (2000). s. 55.

<sup>363</sup> Aktan (2000). s. 57.

- Nakit akışı vergisinde, yapılan bazı harcamaların tüketim olarak mı yoksa yatırım olarak mı ele alınacağı sorunu,
- Sermaye kazançlarının bu sistemde vergiye tabi tutulup tutulmaması gerektiği sorunu,
- Karşılıksız olarak yapılan bağışlar ve yardımlar ile ölüme bağlı tasarruf ile oluşan bağışlamaların kayıtlı hesaplara ne şekilde aktarılacağı sorunu,
- Bu verginin uygulanması halinde uluslararası alanda ortaya çıkabilecek sorunlar.

Düz oranlı nakit akışı vergisinin yukarıda belirttiğimiz dezavantajlarının yanında bazı yararları da bulunmaktadır. Bunları özetlersek<sup>364</sup>:

- Nakit akışı vergisi enflasyon geçirmez bir vergidir. Bu vergi sisteminde, yatırım harcamaları cari yıl içinde matrahtan indirilebilecektir. İleriki yıllarda matrahtan indirilebilecek amortisman yada yatırım indirimi gibi değerler bulunmayacağından, enflasyonun ortaya çıkaracağı erozyon ortadan kalkacaktır.
- Nakit akışı vergisi tarafsız bir vergidir. Bu vergi ekonomik birimlerin cari tüketim (tasarruf) arasındaki tercihleri üzerinde olumsuz etki göstermez. Bu sistemde tasarruflar vergi dışı bırakıldığından, kişilerin cari tüketim yerine gelecekte yapacakları tüketimi tercih etmeleri beklenir.
- Nakit akışı vergisi, gelirlerin her yıl vergilendirilmesi ilkesi yerine yaşam boyu dönemi esas olarak gelirin tüketildiği zaman bir kez vergilendirilmesini esas alır. Bu sisteme göre, gelir üzerindeki vergi, bu gelirler tükeninceye ya da başka kimselere ölüme bağlı olan veya olmayan bağışlar ve yardımlar şeklinde aktarılması zamanına kadar ertelenir.

### **2.3.2. Düz oranlı tüketim tabanlı vergi uygulamaları**

Düz oranlı tüketim tabanlı vergi de düz oranlı nakit akışı vergisi gibi, gelirin tasarrufa ayrılan kısmının vergilendirilmemesi esasına dayanır. Tüketim tabanlı vergileme sistemi, gelirin tasarrufa giden kısmının gelir toplamına dâhil edilmeyerek vergi-

---

<sup>364</sup> Aktan (2000). s. 58.

lendirilmemesidir. Başka bir anlatımla gelirin tüketime giden kısmı esas alınarak vergileme yapılmasıdır<sup>365</sup>.

Düz oranlı ve tüketim tabanlı vergileme sistemi, artan oranlı vergi sistemi yerine, bazı temel ilkeler çerçevesinde oluşturulan bir sistemi amaçlar. Bu sistemde amaçlananlar şunlardır<sup>366</sup>.

- Bütün gelirleri herhangi bir indirim, istisna, muafiyet olmadan yani vergi ayrıcalıklarına başvurmadan vergilendirmek. Sadece, aile büyüklüğünü esas alan genel veya standart indirim niteliğindeki indirimler vergiye tabi gelirden düşülebilmektedir.
- Bütün vergi yükümlülerine ve bu yükümlülerin bütün gelirlerine tek oranlı bir vergi uygulamak.
- Bütün gelirleri yalnızca bir defaya mahsus vergilendirmek, yani, tasarruf ve yatırımları vergi kapsamı dışında bırakarak çifte vergilemeyi önlemek, tasarrufları ve yatırımları teşvik etmek suretiyle istihdam problemine çözüm sağlamak.

## **2.4. Anayasal İktisat Perspektifiyle Düz Oranlı Vergi Sistemi**

### **2.4.1. Anayasal iktisat teorisinin teorik temelleri ve ortaya çıkış nedenleri**

Anayasal politik iktisat veya anayasal iktisat ismi akademik dünyada geçmişi çok eskiye dayanmayan bir disiplin olarak karşımıza çıkmaktadır. Ekonomik ve politik birimlerin tercihlerini ve faaliyetlerini sınırlayan alternatif yasal, kurumsal ve anayasal kurallar bütününe ilişkin özelliklerini açıklamaya çalışan Anayasal İktisat teorisi, ABD’de doğmuştur. Bu yeni disiplinin doğuşuna liderlik eden ABD’de bile Anayasal İktisat kavramı ilk defa 1984 yılında Washington DC’de yapılan bir sempozyumda gündeme gelmiştir. Tabii anayasal iktisat kavramının kullanılması o tarihte ortaya çıktığı anlamına gelmiyor. Modern kamu tercihi teorisinin ve anayasal iktisat teorisinin öncüsü sayılan James M. Buchanan 1960’lı yıllardan itibaren bu iki yakın disiplinin gelişmesinde önemli katkıları olmuştur<sup>367</sup>.

---

<sup>365</sup> Türkan (1997). s. 7.

<sup>366</sup> Türkan (1997). s. 7.

<sup>367</sup> C. C. Aktan. Anayasal İktisat ve Kural ve Kurumlar Önemi. (Erişim Tarihi: <http://www.canaktan.org/ekonomi/kurumsal-iktisat/makaleler/aktan-kurallar.htm>)

Anayasal iktisadın tarihsel temelleri İngiliz, İskoç ve Amerikan aydınlanmasına kadar uzanmaktadır. Liberal düşüncenin felsefi temellerini ortaya koyan John Locke, David Hume, Adam Smith gibi İngiliz ve İskoç aydınlanmasının öncüleri, Montesquieu, Tocqueville gibi Fransız aydınlanmasına liderlik eden isimler ile James Madison, Thomas Jefferson gibi Amerikan aydınlanmasının gerisinde yatan isimler günümüzde anayasal iktisat disiplini içerisinde modern anayasacılığın ilk öncüleri olarak kabul edilmektedir<sup>368</sup>.

Anayasal İktisat teorisinin temelleri Kamu Tercih teorisine dayanmaktadır. Kamu Tercih teorisi ise, esas anlamda iktisadi kuralların siyaset alana uygulanmasına dayanan bir bilim dalıdır. Bu teori, seçim yapmak ve karar vermek durumunda olanlarla ilgili bir öngörüye sahiptir, yani, siyaseti bir müdahale aracı olarak ele almakta ve siyasi süreç içerisinde seçmen, politikacı ve bürokrat gibi tüm aktörlerin rasyonel olduklarını ve “homo economicus”<sup>369</sup> güdüsü ile hareket ettiklerini varsaymaktadır<sup>370</sup>. Kamu Tercih teorisyenleri, hem bireylerin hem de devletin hak, yetki, güç ve sorumluluklarının mümkün olduğu kadar kesin çizgilerle belirlenmesi gerektiğini ileri sürmüşler ve bu çerçevede Anayasal İktisat teorisini geliştirmişlerdir<sup>371</sup>.

Anayasal İktisat ortalama iyi bir sosyal düzen için bireysel özgürlükleri koruyacak anayasal-yasal ve kurumsal normların ve kuralların gerekli ve önemli olduğunu ileri süren bir liberal öğretilerdir. Kurallara neden ihtiyaç duyulması gerektiği, kuralların olmaması durumunda neler olacağı, kuralların oluşturulmalarının nasıl belirleneceği ve

---

23.12.2014); M. Acar, H. Bilir (2013). Türkiye’de Sivil Anayasa Arayışları, Anayasal İktisat ve Anayasada Bulunması Gereken İktisadi-Mali Hükümler. KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 15 (24). s. 88.

<sup>368</sup> C. C. Aktan. Anayasal İktisat ve Kural ve Kurumlar Önemi. <http://www.canaktan.org/ekonomi/kurumsal-iktisat/makaleler/aktan-kurallar.htm> (Erişim Tarihi: 23.12.2014).

<sup>369</sup> Homo economicus, ekonomik insan demektir. İnsan davranışlarını yönlendiren temel faktörün kişisel çıkarlar olduğunu kabul eder. Diğer bir deyişle insanlar daima kişisel çıkarları peşinden koşarlar. Başka bir deyişle birey, kişisel çıkarına öncelik verir ve yapacağı her seçim veya alacağı her karar sonunda elde edeceği yararın katlanacağı masraftan daha fazla olmasına özen gösterir.

<sup>370</sup> V. Savaş (1989). Anayasal İktisat. Beta Basım Yayım Dağıtım Aş. s. 41-43.

<sup>371</sup> M. E. Dede (2010). Anayasal İktisat Perspektifinden Maliye Politikası Kuralları ve Avrupa Birliği Ülkelerinde Uygulamanın İncelenmesi. TC. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Bakanlığı. Mesleki Yeterlilik Tezi. s. 4.

kuralların ideallığı gibi sorular ve konular anayasal iktisat disiplini içinde önem taşımaktadır<sup>372</sup>.

Anayasal İktisadın esas konusunu insanın ekonomik davranışlarını sınırlayan sınırlamalar oluşturur<sup>373</sup>. Anayasal iktisat, ekonomik ve politik birimlerin faaliyet ve tercihlerini sınırlayan alternatif yasal-kurumsal anayasal kurumlar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu kurallar, içerisinde ekonomik ve politik birimlerin yapmış oldukları tercihlerin genel çerçevesini belirlemektedir. Başka bir deyişle, anayasal iktisat, ekonomik ve politik davranışları sınırlayan anayasal hükümlerin nasıl olması gerektiği konusunda yoğunlaşmıştır<sup>374</sup>.

Anayasal iktisat, bireysel özgürlüklerin, sivil-siyasal özgürlüklerin ve ekonomik özgürlüklerin korunabilmesi amacıyla devletin ekonomideki rolünün, görev ve fonksiyonlarının ve bu arada devletin güç ve yetkilerinin sınırlandırılmasını savunan bir liberal öğretilerdir. Anayasal iktisat kurumunun metodolojisi ve varsayımları yeterince basit ve anlaşılırdır<sup>375</sup>.

Anayasal İktisat reformu, siyasi iktidarların ekonomi üzerindeki takdiri ve keyfi müdahalelerini minimuma indirmeyi amaçlayan, dolayısıyla ekonominin istikrar içinde işlemesine yönelik bir reformdur. Anayasal İktisadın esas amacı mali ve parasal disiplini tesis etmek, hükümetlerin seçim ekonomisi ve popülist politikalar uygulamalarını engellemek, ekonomi yönetimindeki keyfiliğe ve popülizme son verilmesine yönelik olarak, siyasi iktidarın ekonomi alanındaki harcama, vergileme, borçlanma ve para basma gibi yetkilerinin anayasal kurallarla sınırlandırılması ile kişilerin ekonomik hak ve özgürlüklerini korumak ve güvence altına almaktır. Bu durum ise sadece yasal ve anayasal hükümlerle devletin faaliyetlerine sınırlar getirilerek gerçekleştirilebilir. Anayasaya konulacak bu kurallar, kendilerini sınırlama gücünü kullanmayan siyasi iktidarlara yol gösterici olacaktır. Yani, hem siyasi iktidarın güç ve yetkilerini sınırlamak,

---

<sup>372</sup> C. C. Aktan. Anayasal İktisat ve Kural ve Kurumlar Önemi. <http://www.canaktan.org/ekonomi/kurumsal-iktisat/makaleler/aktan-kurallar.htm> (Erişim Tarihi: 23.12.2014).

<sup>373</sup> M. Sakal, E. A. Şahin (2009). Anayasal İktisat. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt:11. Sayı:1. s. 72.

<sup>374</sup> Savaş (1989). s. 41; E. Hepeksaz (2007). Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform. Finans Politik & Ekonomik Yorumlar. Cilt: 44. Sayı:514. s. 90.

<sup>375</sup> C. C. Aktan. Anayasal İktisat ve Kural ve Kurumlar Önemi. <http://www.canaktan.org/ekonomi/kurumsal-iktisat/makaleler/aktan-kurallar.htm> (Erişim Tarihi: 23.12.2014).

hem de hükümet icraatlarının toplumsal mutabakata uyumunu gerçekleştirmek amacıyla, anayasaya bazı ekonomik hükümler konması gerekli görülmektedir<sup>376</sup>.

Anayasal iktisat kurumunun ilk kelimesi olan anayasa kelimesi iki açıdan önem arz etmektedir. İlk olarak, anayasa kavramı olarak kural ve kurumlar bütünüdür. Yazılı kurallar veya yazılı olmamakla beraber kendiliğinden meydana gelen kurumlar oldukça önemlidir. Kural ve kurumların olmadığı düzenden bahsetmek zordur. Ayrıca kural ve kurumların olmadığı ortamda keyfiyet artış gösterir. Dolayısıyla, anayasal iktisat, kurallara dayalı bir toplumsal düzeni benimser. Anayasal iktisat kavramının ilk kelimesi olan anayasa bir başka açıdan şu şekilde de önemlidir. Eğer ideal, iyi bir sosyal düzen içerisinde barış, özgürlük, adalet ve refah içerisinde yaşanmak isteniyorsa, o takdirde ideal, iyi bir sosyal düzenin esas kuralları ve kurumları üzerinde anlaşma sağlanması gerekir<sup>377</sup>.

#### **2.4.2. Anayasal iktisat teorisine yöneltilen eleştiriler**

Anayasal iktisat teorisine çeşitli eleştiriler de yapılmaktadır. Bu eleştirilerden ilki, çoğulcu ekonomik düzenle bağdaşmaması ve tek tip bir anayasa politikası dayatmakla ilgilidir. Demokrasilerde farklı programlar benimseyen partilerin varlığı esastır. Böylece seçmen, farklı programlar sunan partilerden kendi tercihine uygun olanı seçer. Parti programları arasındaki temel farklar büyük ölçüde içerdikleri iktisat politikasından kaynaklanır. Bu bağlamda, siyasi iktidarların ekonomik alandaki keyfi hareket ve kararlarının önlenmesi amacıyla ekonomik politikaların genel çerçevesinin katı anayasa kuralları ile belirlenmesi, siyasi partilere büyük ölçüde tek tip bir ekonomi politikası dayatmaktadır. İktisat politikalarını belirleme yetkisi anayasaya devredildiğinde partiler arası tercihin hiçbir önemi kalmaz ve çoğulcu demokrasilerden çok farklı bir siyasal düzen ortaya çıkar. Günümüz Batı dünyasında siyasi partiler arasındaki en önemli görüş farklarının daha fazla ekonomik politikalar üzerinde yoğunlaştığı düşünülürse, böyle bir anayasal kısıtlama partileri birbirlerine benzer ekonomik politikalar izlemeye zorlar;

---

<sup>376</sup> A. Günay, A. Özen (2002). Avrupa Birliği'nde Mali Disiplin Sağlanmasına Yönelik Maastricht Kriterlerinin Anayasal İktisat Perspektifinden Değerlendirilmesi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. Cilt:4. Sayı:2. s. 74-75; N. Öztürk (2004). Anayasal İktisat Çerçevesinde Demokrasiyi Yozlaştıran İktisadi Etmenler. Amme İdaresi Dergisi. Cilt: 37. Sayı:3. s. 31-32.

<sup>377</sup> C. C. Aktan. Anayasal İktisat ve Kural ve Kurumlar Önemi. <http://www.canaktan.org/ekonomi/kurumsal-iktisat/makaleler/aktan-kurallar.htm> (Erişim Tarihi: 23.12.2014).

dolayısıyla partilerarası yarışmanın anlamı bir ölçüde ortadan kalkmış olur. Bu açıdan Anayasal İktisat, çoğulcu ekonomik düzenle bağdaşmamaktadır<sup>378</sup>.

Bir diğer eleştiri, seçmenlerin farklılıklarının dikkate alınmaması ve bürokrasinin gücünün küçümsenmesiyle ilgilidir. Anayasal iktisat ekolüne yöneltilen eleştiriler, anayasal iktisatçıların açıklamadıkları, anayasal kanun değişikliğinin nasıl kanunlaştırılabildiğini, tamamlanabildiği ve yorumlanabilmesi konularındadır. Bu çerçevede, anayasal iktisatçılar oy vermedeki, bürokrasideki ve meclisteki engelleri analiz etmelerine rağmen, seçmenlerin eğitim, kültür ve statü farklılıklarını dikkate almamakta ve bürokrasinin gücünü önemsememekte ve meclisin yargısal bürokrasinin kontrolünü göz ardı etmektedirler<sup>379</sup>.

Başka bir eleştiri ise, anayasada iktisadi hükümlere yer verilmesinin anayasayı ayrıntıya boğacağı ile ilgilidir. Nitekim ekonomik konuların yasalarla değil de anayasa ile belirlenmesinin, anayasaların aşırı uzun ve ayrıntılı olmasına ve ekonomik yaşamın gerektirdiği esneklikten yoksun kalması, bir anlamda siyasal hayatın dondurulması sakıncalarından kaçınılamayacak hale bir duruma neden olabileceğini belirtmektedir. Ayrıca, ekonomik hayatı düzenleyen kuralların anayasada yer alması, anayasa yargısını kaçınılmaz olarak politika içine çekebilecektir. Kanunilik ve yerindelik denetimleri arasındaki sınır çizgisini çizmek zorlaşır. Aynı zamanda, yargı organının yapısı ve uzmanlık alanı, çoğu teknik nitelik taşıyan ekonomik konular hakkında sağlıklı değerlendirmeler yapmasına elverişli olmaz<sup>380</sup>.

Turgut Tan da anayasal iktisat kuramı yanlılarının önerdikleri türden ayrıntılı düzenlemeleri, anayasa tekniği ile bağdaştırmak olanaklı olmadığını, hükümetin ekonomi politikasını belirleyip, bu politikanın yürütülmesinden sorumlu olması ilkesine de ters düşeceğini belirtmektedir. Ayrıca, anayasal iktisat görüşü taraftarlarının kamunun enflasyonist politikalarına engel olmak amacıyla anayasaya konulmasını önerdikleri

---

<sup>378</sup> E. Özbudun (1992). Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa. Ekonomik Anayasa Sempozyumu. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü. Ankara: 28-29 Mayıs 1992. s. 4; S. Görgün (1992). Anayasal Borçlanma Politikası ve Devletin Borçlanma Yetkisinin Sınırlandırılması. Ekonomik Anayasa Sempozyumu. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü. Ankara: 28-29 Mayıs 1992. s. 151.

<sup>379</sup> Z. Ekşi (2006). Kamusal Tercih Alanında Kuramsal Yaklaşımlar ve Anayasal İktisat. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. s. 126.

<sup>380</sup> Özbudun (1992). s. 4-5; Acar ve Bilir (2013). s. 90.

yeni hükümlerin de uygulamada gereksiz duraksama ve tartışmalara yol açabileceklerini değerlendirmektedir<sup>381</sup>.

Erdal Türkkan ekonomik anayasa teorisini eleştirmiş olup; anayasal ekonomi, demokrasinin ekonomi boyutunu statik bir şekilde ele alma eğiliminde olduğu ve demokratikleşmenin bir süreç olduğu gerçeği ile uyuşmadığını belirtmiştir. Diğer bir ifade ile anayasal ekonomide üstü açık veya kapalı bir biçimde, devletin sınırlandırılarak katılaştırılması görüşünün hakim olduğu şekilde değerlendirmeleri olmuştur<sup>382</sup>.

Anayasal iktisada karşı çıkanlardan bazıları da ekonomik dengesizliği oluşturan temel sorunlar çözülmedikçe, anayasal kuralları değiştirmekle bir şey yapılamayacağını belirtmektedirler. Bu görüşün temsilcilerinden M. Olson, toplum eğitilmedikçe, anayasa bütçe açıkları veya devlet harcamaları ile ilgili hükümler koymanın anayasal yuturmacılıktan başka bir şey olmayacağını belirtmektedir<sup>383</sup>.

Anayasal iktisat teorisi, üst gelir gruplarını korumaya yönelik olup, düşük gelirli kesimin aleyhine sonuçlara yol açacağı yönünde odaklanmaktadır. Bu teori daha çok gelişmiş batı ülkeleri için geliştirilmiş bir teori olduğu ve gelişmekte olan ülkelere uygulanamayacağını ve kalkınma aşamasındaki ülkeler açısından kamu kesiminin rolünü ihmal etmesi bakımından gerçekçi bir teori olmadığı yönünde değerlendirmeler yapılmaktadır<sup>384</sup>.

Anayasal iktisata son bir eleştiri olarak, detaylı ve teknik anayasa, bürokrasiyi güçlendiren, yasama organını ve halkın temsilcisi olan siyasal aktörleri bürokrasi karşısında zayıflatan, dolayısıyla, demokratik yönetimi olanaksızlaştıran bir anayasadır. Böyle bir anayasanın dünyadaki değişim ve gelişim ve teknolojik gelişmeler karşısında ülkenin gerilemesi riskini beraberinde getirebileceği yönünde değerlendirmeler yapılmaktadır<sup>385</sup>.

---

<sup>381</sup> T. Tan (2001). Ekonomik Düzen ve Anayasa. Anayasa Hukuku Kurultayı 9-13 Ocak 2001. Ankara. Türkiye Barolar Birliği. s. 870

<sup>382</sup> E. Türkkan (1996). Ekonomi ve Demokrasi. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar:2. Turhan Kitabevi. s. 350.

<sup>383</sup> Savaş (1989). s. 50.

<sup>384</sup> M. Sakal, E. A. Şahin (2009b). Anayasal İktisatın Temel Felsefesi ve Türkiye’de Uygulanabilirlik Koşulları. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi. Cilt:10. Sayı:1. s. 106.

<sup>385</sup> TİM. (Nisan-2012). Yeni Anayasa Hakkında Görüş ve Beklentiler. Türkiye İhracatçılar Meclisi Yeni Anayasa Raporu. s. 19

### 2.4.3. Anayasalarda ekonomik-mali düzenlemelere gerek var mıdır?

Anayasalar devletlerin kendi vatandaşlarıyla olan ilişkilerini düzenleyen, vatandaşların temel hak ve özgürlüklerini garanti altına almayı amaçlayan temel metinlerdir<sup>386</sup>. Başka bir deyişle anayasa, devletin, temel yapısal ve süreçsel ilke ve kurumlarını belirler, aynı zamanda vatandaşların hak ve özgürlüklerine müdahale gücünü sınırlandıran en yüksek yasayı oluşturur<sup>387</sup>. Bütün diğer hukuki ve kurumsal düzenlemeler anayasa dayandığı, özel ve tüzel kişilerin güç ve yetki kullanım kaynağını anayasadan aldığı, ayrıca anayasanın hükümleri tüm birimleri, kişi ve kurumları etkileyip bağlayıcı olduğu için, anayasa çok etkin ve son derece önemli üst hukuk belgeleridir<sup>388</sup>.

Toplumsal huzur, barış ve istikrar önemli ölçüde anayasanın birleştiriciliğine, kucaklayıcılığına; adil, tarafsız, soyut hükümler içermesine; vatandaşların sahip olması gereken temel hak ve özgürlükleri garanti altına almasına ve siyasi, ideolojik ve kültürel etnik bağlamında ayrımcılığı yok saymasına bağlıdır<sup>389</sup>.

Anayasalarda iktisadi veya ekonomik hükümlerin koyulması esas anlamda siyasi otoritelerin güç ve yetkilerinin kısılması, sınırlandırılması anlamına gelmektedir. Bu sebeple anayasalarda iktisadi ve ekonomik düzenlemelerin bulunmasının ihtiyaç olup olmadığı yönünde tartışmalar, farklı görüşler bulunmaktadır. Bu görüşlerden ilki, anayasada mali veya iktisadi hükümlerin ihtiyaç olduğu yönündedir; çünkü bu düzenlemeler olmadığı durumda siyasi otorite keyfi davranmakta, ölçüyü, seviyeyi kaçırmakta, karşılıksız para basma, aşırı derecede vergilendirme ya da aşırı derecede borçlanma yoluyla ülkeyi içinden çıkılmaz bir duruma sokarak ülkenin ağır bedeller ödemesine ve krizlere yol açmaktadır. Anayasada mali veya iktisadi düzenlemeleri gerekli görmeyen görüşe göre ise, anayasa gibi basit değiştirilemeyen, sık sık değiştirilmesi arzu edilme- yen üst hukuk metinlerinde bu çeşit hükümlere yer vermek halkın iradesiyle seçilmiş siyasi otoritenin elini kolunu bağlar ve bu da demokrasinin ruhuna ve mantığına aykırılık teşkil eder<sup>390</sup>.

<sup>386</sup> M. Acar ve H. Bilir (2013). s. 90.

<sup>387</sup> T. Yay ve Ö. Kama. (2009). Anayasanın İktisadi Temelleri. İstanbul Fakültesi Mecmuası. Cilt:59. Sayı:1. s. 3.

<sup>388</sup> M. Acar ve H. Bilir (2013). s. 90.

<sup>389</sup> M. Acar ve H. Bilir (2013). s. 90.

<sup>390</sup> M. Acar ve H. Bilir (2013). s. 90.

Siyasetçinin elini kolunu bağlayan ve hareket kabiliyetini sınırlandıran anayasal hükümler koyulması, esas anlamda toplumsal kaynaklara hükmetme ve kaynak dağılımına müdahale amacıyla oynanan siyaset oyununun ruhuna aykırıdır. Ancak, siyasiler, rasyonellik ve verimlilik ilkelerini bir tarafa bırakarak halka hoş görünmek ve/veya oy toplamak amacıyla toplumun malı olan hazinenin kıt kaynaklarını hesapsız, plansız, fırsatçı ve çıkarıcı bir biçimde kullanabilmektedirler. Ayrıca, siyasiler, belli bir ekonomik bağlayıcı kuralların olmadığı bir ortamda keyfi hareket alanları genişlemiş olmaktadır ve yetkilerini istismar etme gibi toplumu ağır bedeller ödetecek uygulamalara girişebilmektedirler. Dolayısıyla anayasada ekonomik ve ya mali hükümlerin bulunup bulunmaması ile ilgili en makul yaklaşım, demokrasinin mantığına aykırı olacak bir şekilde seçilmiş siyasi otoritenin hareket alanını aşırı derecede sınırlandırmayan fakat yetki istismarını ve popülizmi engelleyecek bazı sınırlandırıcı düzenlemelerin anayasada bulunmasını öngören yaklaşımdır<sup>391</sup>.

#### **2.4.4. Vergi anayasası ( devletin vergilendirme yetkisine ilişkin anayasal kurallar)**

Vergi, insanların toplumda bir düzen içerisinde yaşamalarının bedelidir. Mal, can ve kişisel hak ve özgürlüklerinin korunmasını isteyen bireyler, bunun karşılığında devletin üstlenmiş olduğu kamu hizmetlerinin üretilebilmesi ve sunulabilmesinde esas finansman kaynağı olarak büyük ölçüde toplanacak olan vergileri ödemek zorundadırlar.

Bu anlamda bireyler, kendi rızaları ile devlete vergilendirme yetkisi hususunda onay verirken sosyal sözleşme içerisinde, devletin vergilendirme yetkisini nasıl kullanabileceğine ilişkin vergileme yetkisinin sınırlarını ve ilkelerini belirlemek zorundadırlar. Ancak bireyler, vergileme ile ilgili ilkeleri ve kuralları sosyal sözleşme içerisinde belirlemezler ise, o vakit, devletin vergilendirme yetkisini kötüye kullanması veya sistematik etmesi ile karşı karşıya kalabilirler<sup>392</sup>.

Geçmişte vergileme gücünü elinde bulunduran kralların, imparatorların, sultanların, hükümdarların, bu yetkilerini değişik biçimlerde kötüye kullandıklarına vergileme tarihinin hemen her döneminde rastlanmaktadır. Magna Carta ile başlayan özgürlük

---

<sup>391</sup> K. Yazıcı (2014). Türkiye’de Ekonomik Anayasaya Yönelik Öneriler. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Cilt:19. Sayı:3. s. 270; M. Acar ve H. Bilir (2013). s. 90.

<sup>392</sup> C. C. Aktan, D. Dileyici (2010). Vergi Anayasası (Devletin Vergileme Yetkisine İlişkin Anayasal ve Yasal Kurallar. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2010/408. s. 271-272.

hareketleri ve sonrasında vergilerin meşruiyeti fazlasıyla sorgulanmaya başlanarak, devletin vergileme yetkisini sınırlayan önemli mücadelelerden toplum başarı elde etmiştir. Ancak günümüz çağdaş demokrasilerde vergiler, yine halk üzerinde bir baskı aracı olarak kullanılmaya devam edilmektedir. Halkın bir kısmı adil olmayan vergiler altında ezilirken, diğer halkın bazıları vergi imtiyazları sayesinde vergisini ya az ödemekte ya da hiç ödememektedir<sup>393</sup>.

Buchanan'a göre bir ülkede etkili bir vergi reformundan bahsedebilmek için, vergi sisteminin ancak anayasal bir çerçevede tartışılabilmesi gerekmektedir. Bu şekilde, vergilemenin temel yapısının, vergi paylarının bireyler ve gruplar arasındaki dağılımının, bireylerin davranış biçimlerinin bir vergi yasasının parçası olarak düşünülmesi gerektiğini belirtir<sup>394</sup>.

Günümüzde, rekabetçi seçim politikaları ve demokratik mekanizmaların, devlet gücünü, sınırları içerisinde, halka zararsız bir biçimde tutabilmede yeterli olmadığı ortadadır. Kamu sektörünün büyümesinin ardında yatan esas gerçek, bu seçim sürecinin, aşırı vergilendirme ve harcamaları kontrol edemediği gerçeğidir. Vergiye sınır koyma mantığının temelinde bu gerçek yatmaktadır<sup>395</sup>.

Vergilendirme yetkisinin anayasal normlarla sınırlandırılması konusunda literatürde iki ana başlık altında özetlenebilir: Bunlar prosedürel ve nümerik-kantitatif sınırlamalardır.

#### **2.4.4.1. Prosedürel sınırlamalar**

Vergi ve harcamaların, siyasi karar verme sürecini yönlendiren ve bu sürece egemen olan kural ve prosedürler tarafından, dolaylı olarak kontrol edilmesi kısmen mümkündür. Dolayısıyla, siyasi karar verme sürecine ilişkin kuralların daha iyi düzen-

---

<sup>393</sup> Aktan ve Dileyici (2010). s. 272.

<sup>394</sup> E. Hepaksaz (2007). Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform. Finans Politik&Ekonomik Yorumlar Cilt:44. Sayı:514. s. 95.

<sup>395</sup> J. Buchanan, M. Flowers (1986). Mali Sürece İlişkin Kuralların İyileştirilmesi Amacıyla Vergi ve Harcama Yetkilerinin Çerçevesinin Belirlenmesi. The Public Finance, Homewood: Illinois, Richard D. Irvin Inc., (Çev: Ferhat B. Özgen), [http://www.canaktan.org/ekonomi/anayasal\\_iktisat/diger\\_yazilar/ozgen-mali-surece-iliskin.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/anayasal_iktisat/diger_yazilar/ozgen-mali-surece-iliskin.pdf), s. 2. (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

lenerek, daha açık ve net olması sağlanabilir. Bu amaçla konulan sınırlamalara prosedürel sınırlamalar denir. Vergi ve harcamaları dolaylı yönden kontrol eden sınırlardır<sup>396</sup>.

#### 2.4.4.1.1. *Wicksell önerisi*

İsveçli iktisatçı Knut Wicksell, prosedürel sınırlamalar içerisindeki görüşüne göre, kamu harcamalarındaki ilave artış talebinin vergilerle karşılanmasını ve yasama organının onayına tabi tutulmasını önermektedir. Kamu harcamalarında ilave artış öngören bir teklif mecliste onaylanırken, bunun karşılığının da vergi olarak mecliste onaylanması öngörülmektedir. Bu şekilde bu öneri kamu harcamalarını ve dolayısıyla vergilerin ilave artışını dolaylı olarak sınırlayacak bir öneridir. Aksi durumda her birim harcama artışı beraberinde vergi yükünde de ilave bir artış meydana getirecektir. Bu durum ise, vergi yükümlülerinin tepkisine sebep olacağından, demokratik yönetim sistemlerinde yeniden seçilmeyi arzu eden hükümetler zorunlu olarak mali disipline uymuş olacaktırlardır<sup>397</sup>.

Bir diğer öneri olarak Knut Wicksell, mecliste harcama artışı ve vergi artışı öngören tekliflerin dörtte üç, beşte dört, altıda beş gibi kaliteli çoğunluk kuralı ile oylamaya tabi tutulmasını önermektedir. Burada Knut Wicksell, anayasal düzeyde bir reform önerisinde bulunmamakta, yasama organının harcama ve vergilerin eşanlı olarak onaylanmasından bahsetmektedir. Wicksell ideal bir model olarak, bütün vergi ve harcamaların mecliste yasama organı tarafından oybirliği ilkesi ile kabul edilmesini önermiştir. Oybirliği ilkesinden uzaklaşma mali sömürüye sebep olabilecektir. Etkin olmayan projeler finanse edilebilecek ve vergi mükellefleri istemedikleri bir takım projeler için ödeme yapmaya zorlanmış olacaktırlardır. Ancak oybirliği kuralının uygulanmasındaki güçlükleri dikkate alarak devletin vergi ve harcamalara ilişkin kararların dörtte üç, beşte dört, altıda beş gibi kaliteli çoğunluk ile alınmasını önermiştir. Wicksell'in bu kaliteli çoğunluk önerisi dahi mali sömürüyü önlemede yeterli olmayacaktır. Ancak, basit çoğunluk kuralından daha yüksek oranda bir çoğunluk kuralı mali sömürü potansiyelini azaltacaktır<sup>398</sup>.

<sup>396</sup> Buchanan, Flowers (1986). s. 3.

<sup>397</sup> Aktan, Dileyici (2010). s. 273; A. N. Özker, M. Biniş (2009). Mali Kurallar ve Bir Anayasa Yaklaşımı. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi Cilt:1. No:1. s. 52.

<sup>398</sup> V. Savaş. Mali Anayasanın Temel Konuları. [http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg8/vuralsavas.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg8/vuralsavas.pdf), s. 360; Aktan, Dileyici (2010). 273-275; Buchanan & Flowers (1986). s. 3.

#### 2.4.4.1.2. *Genellik ilkesi*

Mali sömürüyü önlemek amacıyla alınabilecek tedbirlerden biri de, kamu maliyesinde genellik ilkesinin gerçek anlamda uygulamaya geçirilmesidir. Genellik ilkesi, bir toplumda yaşayan bireyler arasında cinsiyet, dil, ırk, siyasi ve dini düşünce ve milliyet ayrımı gözetmeksizin, bütün herkesin anayasada ve vergi kanunlarında belirtilen vergi konusu ile bağlantılı olarak vergi mükellefi olması ve vergisini ayırım yapılmaksızın ödemesidir. Başka bir anlamda ise, genellik ilkesi, vergi sisteminde hiçbir bireye veya kesime vergi ayrıcalıkları (indirim, istisna ve muafiyet) tanınmamasıdır. Aksi takdirde, vergi sisteminde bazı kişilerin vergi dışında tutulması (muafiyet), veya bazı vergi konularının vergi dışında tutulması (istisna) genellik ilkesini ihlal eden uygulamalardır. Yine aynı şekilde, tüm vergiye tabi gelir, servet ve harcamalara ve diğer vergiye tabi unsurlara farklı vergi tarifelerinin uygulanması (örneğin, artan oranlı vergi tarifesi) genellik ilkesini ihlal eden ve bağdaşmayan uygulamalardır. Vergi imtiyazları, belirli kişiler ve mesleklere sağlanan özel indirimler vergileme bakımından özellik ilkesi bakımından düşünülebilecek uygulamalardır<sup>399</sup>.

Vergi reformu konusunda da, Buchanan ve Hayek arasında yaklaşım farkı olmasına rağmen, her ikisi de vergileme de genellik ve kanun önünde eşitlik ilkesinin esas alınmasını ve vergi ile ilgili herkese aynı vergi kurallarının uygulanmasını savunmaktadırlar<sup>400</sup>.

Anayasal iktisatçılar, vergileme yetkisinin sınırlandırılması için genellik ilkesinin esas alınmasını ve bu ilkeye uygun kuralların anayasada güvence altına alınmasını savunmaktadırlar. Anayasal İktisat perspektifinden konuya bakan Buchanan da, özellikle Hayek'in çalışmalarında vurguladığı ve özgür bir toplum için gerekli gördüğü genellik ilkesi üzerinde durmaktadır. Buchanan'a göre, eğer vergileme ve harcama üzerine anayasal bir sınırlama getirilecek ise, bu genel olmalı ve bir ayrımcılık söz konusu olmamalıdır. Tolumu oluşturan bütün gruplar ve sınıflar arasında kesinlikle bir ayrımcılığa gidilmemelidir. Düz oranlı vergi sistemini savunan Hayek de, bütün kural ve kanunların genel olmasını ve bütün bireylerin vergileme karşısında aynı ölçüde maruz kalmalarını belirtmektedir. Hayek'in artan oranlı vergi sistemine karşı çıkararak düz oranlı vergi

---

<sup>399</sup> Aktan, Dileyici (2010). s. 275.

<sup>400</sup> Aktan, Dileyici (2010). s. 277.

sistemini benimsemesindeki temel sebep vatandaşların kanun önünde eşit olması gerektiğini savunurken kaynağını temel bir hukuk devleti ilkesine dayandırmasıdır<sup>401</sup>.

#### **2.4.4.1.3. Vergi oranlarının anayasada düz oranlı olarak belirlenmesi**

Vergi oranlarının belirlenmesi bütünüyle meclisin takdirine bırakıldığında, bir takım sıkıntılara, suistimallere neden olabilir. Günümüzde pek çok demokratik sistemde uygulama alanı bulan artan oranlı vergi sistemi, meclisin kanun yapma yetkisi ve kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi ile sıklıkla değişikliğe uğramaktadır. Vergi sisteminde ve vergi oranlarında sıklıkla yapılan değişikliklerin oluşturduğu olumsuz sonuçları ortadan kaldırmanın yolu, vergi oranlarının anayasada belirlenmesidir<sup>402</sup>.

Mevcut vergi sistemi son derece karmaşık, uzmanlardan başkasının güçlükle anlayabildiği veya pek anlamadığı, pek çok istisna ve muafiyeti barındıran, verimsiz ve maliyetli bir sistemdir. Artan oranlı vergi sisteminin esasında adil olup olmadığı ve vergi gelirlerini artırıp artırmadığı çokça tartışmalıdır. Aslında çok kazananlardan çok, az kazananlardan az vergi alınmasını sağlayan en adil sistem düz oranlı vergi sistemidir. Zenginlerden çok vergi alınmasını sebep gösteren ve bunun da artan oranlı vergi sistemi ile gerçekleşeceğini düşünenlerin esas yanılgısı, üretim ve verimliliğin yüksek vergilendirmeden hiç etkilenmeyeceğini varsaymasıdır. Ancak fazla vergilendirme çalışma şevkini kırmakta, insanları vergi kaçırmaya sevk etmektedir. Bu çerçevede yeni anayasayı fırsat bilerek, vergi sisteminde radikal bir değişiklik yapılmalı, bütün istisna ve muafiyetler kaldırılarak düz oranlı vergi sistemine geçilmelidir<sup>403</sup>.

Anayasal iktisatçıların büyük çoğunluğu, vergi oranlarının anayasada düz oranlı olarak belirlenmesini savunmaktadırlar. Düz oranlı vergileri savunanların başında Nobel Ekonomi Ödülü'nü almış olan üç büyük düşünür olan Milton Friedman, Friedrich A. Von Hayek ve James M. Buchanan gelmektedir<sup>404</sup>.

Hayek, vergilemede yeknesak kural belirlenmesinin önemi üzerinde durmakta ve artan oranlı vergi gelir vergisini eleştirerek vergilerin düz oranlı olarak belirlenmesi

---

<sup>401</sup> Savaş (1989). s. 83; Aktan, Dileyici (2010). s. 277; İ. Sağbaş, H. Odabaş (2004). Kamu Maliyesi Bilimine Musgrave ve Buchanan'ın Katkıları. Vergi Dünyası. Yıl:23. Sayı:273. s. 119.

<sup>402</sup> Aktan, Dileyici (2010). s. 278; Özker, Biniş (2009). s. 52.

<sup>403</sup> Acar, Bilir (2013). s. 94.

<sup>404</sup> Aktan, Dileyici (2010). s. 278; Hepeksaz (2007). s. 102; Özker, Biniş (2009). s. 52.

üzerinde durmaktadır. Hayek, artan oranlı vergi sistemine kanun önünde eşitlik ilkesini bozduğu için karşı çıkmakta, bunun yerine düz oranlı vergi sistemini savunmaktadır<sup>405</sup>.

Düz oranlı vergi sistemine destek niteliğinde bir öneri de Buchanan ve Brennan'dan gelmiştir. Buchanan ve Brennan, hükümetlerin vergilendirme yetkisini sınırlayan bir vergi anayasasında iki konu üzerinde durmaktadır. Birincisi, vergi konusunun sınırlandırılması. İkincisi ise, belirli bir vergi konusuna uygulanacak vergi oranlarının sınırlandırılmasıdır. Düz, artan ve azalan oranlı vergi sistemleri, hangi vergi konusuna uygulanması gerektiği, vergilerin kişisel davranışlarda oluşturacağı etkilere ve bu etkilerin toplum tarafından değerlendirilme biçimine göre belirlenecektir. Toplum oluşturulan bütün bireylerin aynı vergi oranına tabi tutulması, başka bir anlamda bütün herkesin vergileme bakımından tek tip yani yeknesak bir işleme tabi olması, siyasi iktidarın vergileme gücünü sınırlayacak kurumsal bir önlemdir<sup>406</sup>.

#### **2.4.4.1.4. Vergi konularının genellik ilkesine uygun şekilde anayasada belirlenmesi**

Anayasal iktisat teorisinde vergileme yetkisinin kötüye kullanımını önleyecek tedbirlerden birisi de, vergi konularının önceden anayasa içerisinde belirlenmesidir. Gerek tarihsel tecrübeler, gerekse günümüzde demokratik ve anti-demokratik ülkelerin birçoğunda yaşanan tecrübeler, yönetimlerin vergilerin konularını keyfice belirlediklerini göstermektedir. Günümüzde her türlü mal ve hizmet, işlem, üretim, tüketim, ithalat, ihracat, alım-satım gibi birçok konu üzerinde vergiler konulabilmektedir. Bu anlamda maliye bilimi bakımından cevaplanması gereken birçok önemli soru vardır. Vergiler hangi konular üzerine konulmalıdır? Vergi konularına bazı sınırlamalar konulmalı mıdır? Bu anlamda anayasal iktisatçılar vergi konularının anayasa içerisinde belirlenmesi görüşünü savunmaktadırlar<sup>407</sup>.

Anayasal bir düzenleme ile vergi sisteminin gelir artırıcı potansiyelini sınırlayacak alanlardan birisi de, vergi konusunun sınırlandırılmasıdır. Anayasal iktisat teorisinde vergi konusunun sınırlandırılması, verginin kapsamının açık bir şekilde belirlenmesiyle mümkün olur. Bu anlamda vergi konusunun açık bir şekilde belirlenmesi, siyasi iktidarın vergileme gücünün sınırlandırılması yönünden önem arz etmektedir. Bu sınır-

---

<sup>405</sup> Aktan, Dileyici (2010). s. 279.

<sup>406</sup> G. Brennan, J. M. Buchanan (1980). The Power to Tax: Analytical Foundation of a Fiscal Constitution. Cambridge University Press. s. 34.

<sup>407</sup> Aktan, Dileyici (2010). s. 279.

lamada bütün toplumu oluşturan bireylerin aynı vergi oranına tabi tutulması yani mükellefin vergileme yönünden yeknesak bir işleme tabi tutulması, vergileme gücünü sınırlayacak kurumsal bir önlem olarak ele alınmaktadır<sup>408</sup>.

Devletin keyfi ve takdiri vergilendirme isteği karşısında, vergi konusunun anayasal düzeyde açık ve net olarak belirlenmesi durumunda, mükelleflerin mali sömürden kurtulmaları mümkün hale gelecektir. Böylece mali otorite üzerinde daha fazla kompleks sınırlamalara gitmeye gerek kalmayacaktır<sup>409</sup>.

#### **2.4.4.2. *Kantitatif sınırlamalar***

Vergi ve harcamalara ilişkin sınırlamaların anayasal düzeyde kantitatif (sayısal) olarak tespit edilmesi, prosedürel sınırlamaların kamu sektörünün boyutları hakkında açık sınırlamalar belirlememesinden dolayı daha etkili olacaktır. Prosedürel sınırlamalar mali kararların alındığı yapıyı değiştirir, ancak sonuçlar üzerinde direkt olarak etkili olmazlar. Oysa kantitatif anayasal sınırlamalar sonuçlar üzerinde doğrudan etkili olma imkanına sahiptirler. Vergi ve harcamalara ilişkin sınırlamalar anayasal düzeyde sayısal olarak tespit edilirse, siyasi iktidarların bu kuralları ihmal etme olanakları tamamen ortadan kalkar. Bu bakımdan kantitatif sınırlamalar, prosedürel sınırlamalar ile birlikte ele alınmalıdır<sup>410</sup>.

##### **2.4.4.2.1. *Toplam vergi yükünün oransal olarak belirlenmesi***

Devletin vergileme yetkisini genel olarak sınırlamaya yönelik önerilerden birisi de, toplam vergi yükünün oransal olarak anayasada belirlenmesidir.

Anayasal iktisat yaklaşımında, siyasi iktidarın vergilendirme gücünün sınırlandırılmasında başvurulabilecek yöntemlerden birisi de, kamu gelirleri ve giderlerinin belli bir makro değişkene göre (örneğin gayri safi milli hasıla) belirlenmesidir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içinde çıkabileceği maksimum oranın sabit bir

---

<sup>408</sup> R. Gökbunar (1997). Kamu Finansmanında Demokratikleşme ve Ekonomik Anayasa Önerisi. Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu'na armağan. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. <http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20ve%20harcama%20s%C4%B1n%C4%B1rlar%C4%B1/gokbunar-ekonomikanayasa-onerisi.pdf>. s. 5. (Erişim Tarihi:11.04.2016).

<sup>409</sup> Buchanan ve Brennan 1980. s. 34,

<sup>410</sup> Buchanan, Flowers (1986). s. 6.

ilkeye göre belirlenmesi, vergi yükünün GSYİH'nın belirli bir oranını geçemeyeceği gibi anayasal düzenlemelere yer verilebilir<sup>411</sup>.

ABD'de bu şekilde bir düzenleme ilk olarak 1978 yılında Tennessee Eyaletinde gerçekleştirilmiştir. Kamu harcamaları, ulusal gelirin (GSMH'nın) belli bir oranını geçmeyecektir ve bu oran anayasalarda düzenlenecektir. Böyle bir öneri, GSMH'daki artışa paralel olarak kamu harcamalarının ve vergilerin artmasına olanak tanımaktadır. Daha sonra pek çok eyalet benzer düzenlemeleri yapmıştır. Sonradan hakim olan görüş ise, kamu harcamalarının GSMH'nın belli bir oranını geçmeyeceği biçiminde değil de, vergi ve harcamaların GSMH'nın artış oranına bağlanması biçiminde olmuştur<sup>412</sup>.

#### **2.4.4.2.2. Maksimum vergi oranının belirlenmesi**

Vergi oranlarının maksimum sınırı da anayasada belirlenebilir ve böylece siyasi iktidarın vergileme yetkisini aşırı kullanma eğilimi belirli ölçüde engellenebilir. Bu tür bir anayasal reform 1970'li yıllarda ABD'nin California eyaletinde gerçekleştirilmiştir. California anayasasında bugün, gayrimenkullerin gerçek piyasa değeri üzerinden maksimum yüzde 1 oranında vergi konulacağı hükmü bulunmaktadır<sup>413</sup>.

### **2.5. Zekat Kurumu ile Düz Oranlı Vergi Sisteminin Benzerliği**

#### **2.5.1. Zekat kavramı ve mahiyeti**

Zekat kelime anlamı olarak; “ artma, çoğalma, arınma ve berekettir”. Doğru söylemek, sözünü tutmak anlamında kullanılan sıdk kökünden alınmış olan ve Kur'an ve Sünnet'te zekat anlamında da kullanılmış olan sadaka, kelimesi, daha sonraki dönemlerde gönüllü mali ödemeler amacıyla kullanılmaya başlanmıştır. İslami terminolojide ise zekat, belirlenmiş olan yardıma muhtaç kimselere sarfedilmek amacıyla dinen zengin sayılan Müslümanların mallarından gerekli şartları taşıyan mallarının belli oranlardaki kısmının, karşılıksız olarak alınması işlemini ifade eder<sup>414</sup>.

Zekat; ferdi, sosyal, iktisadi, siyasi ve ahlaki tarafları bulunan, çok yönlü bir ibadettir. Fakir ve zengin bireyler arasındaki yardımlaşmanın bir ibadet halini almış

<sup>411</sup> Gökbunar (1997). s. 5.

<sup>412</sup> Buchanan, Flowers (1986). s. 6.

<sup>413</sup> Aktan, Dileyici (2010). s. 283; Hepeksaz (2007). s. 103.

<sup>414</sup> <http://www.diyanet.gov.tr/UserFiles/DiniBilgiler/Zekat.pdf> (Erişim Tarihi: 10.04.2016); N. Dalgın. Zekat Hükümleri. s.1 <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/omuifd/article/viewFile/5000073480/5000067739> (Erişim Tarihi: 10.04.2016).

biçimi, zekatta kendini göstermektedir. Zekatın, farz bir ibadet olması, İslam dininin beş esasından biri oluşu, toplumdaki farklı sınıflar arasındaki yardımlaşmanın sayesinde bir köprü oluşu, insanın malını ve nefsinı temizleyici oluşu ve sosyal güvenliği sağlayan, etkin bir araç olması gibi özellikleri vardır<sup>415</sup>.

Dini, ahlaki ve hukuki yönleri bulunan zekat, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarıyla da ön plana çıkmaktadır. Çok yönlü bir mükellefiyet olan zekat hukuki yönüyle, teknik anlamda tahsisi bir vergi konumundadır. Bu özelliğine binaen zekat, hem asr-ı saadet ve hulefa-i raşidin döneminde, hem de sonraları İslam coğrafyasında kurulmuş olan devletlerin en temel gelirlerinden birisini oluşturmuştur. Ayrıca, İslam'ın değerler sistemindeki birçok bireysel ve sosyal değerle doğrudan ilişkili olan zekat, İslam'daki mali ibadetlerin simgesi durumundadır<sup>416</sup>.

Asr-ı saadet döneminde; zekat, fitre, sadaka, kurban gibi mali boyutu olan ibadetler, gönüllü bağışlar ve savaşlarda elde edilen ganimetler vasıtasıyla bütün herkesin temel gereksinimlerinin karşılanabildiği bir sistem gerçekleştirilmiş iken, günümüzde ihtiyaçların artması, kamu harcama kalemlerinin çeşitlenmesi ve devlet sisteminin gelişmesine paralel olarak ek bir maddi sorumluluk olarak vergi alınmaya başlanmıştır<sup>417</sup>.

### 2.5.2. Zekat vergi mukayesesi

Zekat-vergi ilişkisinde özellikle günümüzde tartışılan temel konulardan birisi de, zekatın bir vergi olup olmadığı, vergi vermenin zekat yerine geçip geçmeyeceği, malda zekat dışında bir hakkın bulunup bulunmadığı ve buna bağlı olarak zekat dışında bir vergi konulmasının cevazı meseleleri gelmektedir<sup>418</sup>.

Zekat, İslam anlayışında dini bir yükümlülük olmakla birlikte, zenginliğe bağlı yasal bir zorunluluk olarak da kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, zekatın İslam dev-

---

<sup>415</sup> N. Dalgın. Zekat Hükümleri. s.2  
<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/omuifd/article/viewFile/5000073480/5000067739> (Erişim Tarihi: 10.04.2016).

<sup>416</sup> E. Dumlu (2010). İslam'ın İlk Dönemlerindeki Uygulamalar Ekseninde Kamusal Bir Gelir Olarak Zekat. Atatürk Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi. Sayı:33. s. 94; H. Maçın (2014). Zekat Nisablarının Vergi Matrahları Açısından Değerlendirilmesi. Kilis 7 Aralık Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi. Cilt:1. Sayı:1. s. 18.

<sup>417</sup> A. Özdemir (2013). Zekat ve Vergi Mükellefiyetinde Fırsat Eşitliği ve Adaletin Sağlanması. Ekev Akademi Dergisi. Yıl:17. Sayı:56. s. 2.

<sup>418</sup> M. M. Kenanoğlu. Vergi. Türkiye Diyanet Vakfı. İslam Araştırmaları Merkezi. Cilt:3. s.54.  
<http://www.tdvislamansiklopedisi.org/dia/ayrmetin.php?idno=430054> (Erişim Tarihi:03.05.2016)

letin vergisi olduğunu belirtebiliriz. O halde zekat, dini bir mükellefiyet olarak ibadet, bir vatandaşlık görevi olarak ise vergi niteliğindedir<sup>419</sup>.

Zekat, İslam dininin beş temel şartından biridir. Zekat, İslam dininde devlet tarafından toplanmaktadır. Bireyler, devlet aracılığıyla elde ettiği üretimden kaynaklanan artı değerini belli bir kısmından feragat ederek gelirini paylaşmaktadır. Zekat sosyal adaleti sağlayıcı bir boyutunun olmasının yanında maddi bir ibadettir. Zekat, günümüz modern vergi sistemleri içinde yer edinen vergilere bazı yönleriyle benzemekte, bazı yönleriyle de ayrılmaktadır<sup>420</sup>.

Günümüz vergi sistemleri ile zekatın benzer olduğunu belirtmekle birlikte bire bir eşit olduğunu söyleyemeyiz. Zekat her ne kadar İslam devletinin temel gelir kaynağı olarak sürekli bir vergi olsa da, zekatın bir ibadet olması sebebiyle Müslümanların onu dini bir farz biçiminde yerine getirdiği, asıl amacın Allah rızası olduğu, zekatın ayette belirtilen yerler, verginin ise umumi işler için sarfedilebileceği, zekatta sürekliliğin esas olduğu, vergide ise ihtiyaç olmadığında alınmayabileceği, zekatın yalnızca Müslümanlardan, verginin ise herkesten alınması gerektiği, devlet tarafından affedilmemesi ve devlet tarafından toplanmadığı hallerde dahi mükelleflerden düşmemesi zekatı günümüz vergi sistemlerinden ayıran temel özellikleridir<sup>421</sup>.

Zekat ve vergi arasında bazı benzerlikler bulunmaktadır. Benzerliklerden ilki, zekat ve verginin devlet tarafından toplanabilmesidir. Zekatın burada vergiden ayıran hususiyeti, idareye kullanım serbestiyeti tanımamasıdır. Vergi de ise, toplanan bütün vergilerin bütçeye girerek her yere kullanılabilmesi farkı vardır. Benzerliğin bir başka yönü ise, zekat, bireyin maddi sınavı olduğu için, bulunduğu toplumla da bağını artırmaktadır. Yalnızca bir ibadet olarak mali yönleri olmayıp, aynı zamanda gelir dağılımı anlamında olumlu katkıları olan sosyal bir dengeleyici boyutu da vardır. Vergilerin de

---

<sup>419</sup> O. Eskicioğlu (1989). Modern Vergi Anlayışı ve Zekat. D.E.Ü. İlahiyat Fakültesi Dergisi. Sayı:V. s. 227; H. Maçın (2014). İslam Hukukunda Zekat Matrahları ve Vergi İlişkisi. Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Temel İslam Bilimleri Anabilim Dalı İslam Hukuku Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi. s. 207.

<sup>420</sup> Ö. Sayın (2013). Vergi Uyumunu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi. s. 76.

<sup>421</sup> Eskicioğlu. s. 227; Kenanoğlu s. 54; Maçın (2014). s. 209.

sosyal amaçlarının olması bu yönüyle zekatın ve verginin benzerliğini ortaya koymaktadır<sup>422</sup>.

Günümüz vergi sistemlerinde yer alan vergiler ile zekat arasında bazı temel farklar bulunmaktadır. Bunlardan biri, İslam vergi sisteminde tüketime dayalı veya tüketimden dolayı herhangi bir vergi yoktur. Başka bir deyişle, zekat tüketim üzerinden değil üretim üzerinden alınmaktadır. Örneğin bireyin oturduğu ev üzerinden zekat alınmaz, yani emlak vergisine karşılık olarak zekat alınmamaktadır. Yine aynı şekilde; kurumlar vergisi olarak sermaye üzerinden vergi alınırken, zekat bu konuda daha sınırlı bir alana sahiptir. Zekat duran varlıklar üzerinden alınmaz, yalnızca dönen varlıklar üzerinden alınır<sup>423</sup>.

Vergi ile zekat arasındaki bir başka fark ise, vergiler kanunlarla değişik düzenlemelerle oran, mükellef, konu değişebilir. Ancak zekat hiçbir şekilde idareye inisiyatif bırakmamaktadır. Zekatın kuralları sabittir, değişikliğe ve yoruma kapalıdır. Vergi ve zekat devlet tarafından toplansa da zekatı devlet dilediğince harcayamamaktadır. Zekatta esas olarak ihtiyaç sahiplerine ulaştırılmasıdır. Örnek verecek olursak, toplanan zekattan bayındırlık ve inşaat harcaması yapılamamaktadır<sup>424</sup>.

Sonuç olarak, zekatın yalnızca bir vergi olmayıp, zekatın İslam dininin beş esasından biri olması dolayısıyla, aynı zamanda ibadet boyutu da bulunduğundan, zekata dini-mali bir vergi ya da ibadet-vergi denilebilir<sup>425</sup>.

### **2.5.3. Zekâtın düz oranlı olması**

Modern vergi sistemlerinde matrahlara uygulanan başlıca tarife çeşitleri, düz oranlı tarife, artan oranlı tarife ve azalan oranlı tarifelerdir. Zekâta konu olan klasik mal çeşitlerinin her biri, uygulamada farklı oranlarda zekata tabidirler ve bu farklılık her malda kendine özgü farklı bir mantaliteyi yansıtır<sup>426</sup>.

Zekatın birtakım kuralları bulunmaktadır. Bu kurallardan birisi kişinin temel ihtiyaçları dışında kalan zekata tabi mallarının miktarı ile ilgilidir. Şöyle ki; zekatın far-

---

<sup>422</sup> Sayın (2013). s. 77.

<sup>423</sup> Eskicioğlu s. 227; Sayın (2013). s. 76.

<sup>424</sup> Sayın (2013). s. 77.

<sup>425</sup> Eskicioğlu s. 228.

<sup>426</sup> E. Dumlu (2008). Ticaret Mallarının Zekatı. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Temel İslam Bilimleri Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi. s. 69.

ziyeti için, kişinin sahip olduğu mallarının belirli bir miktara ulaşması gerekmektedir ki bunun asgari ölçüsü nisap terimiyle ifade edilir. Nisaba zekat vermeyi gerektiren zenginlik sınırı diyebiliriz. Başka bir deyişle, zekata konu olan mallar nisaba ulaştıkları takdirde, belli tarifelere göre zekata tabi olurlar. Buradaki tarifeler günümüz vergi sistemlerindeki vergi tarifeleri ile benzerlik göstermektedir. Zekata tabi malların hangi orana tabi olacağı, kendisini hadislerde göstermektedir<sup>427</sup>.

HZ. Peygamber tarafından zekat görevlilerine gönderilmek üzere hazırlatılan ancak vefatından sonra ulaştırılan kanunname niteliğindeki zekat tarifeleri, hangi mevzulardan ne nisbetlerde vergi alınacağı bilhassa rakamlara dayanarak, temel hadis kaynaklarında kendini göstermektedir. Hz. Peygamber'in amillerine içeriğini sözlü olarak iletmiş kanunnameleri, sonraki halifeler kamu görevlilerine yazılı olarak iletmiş ve zekattan elde edilen gelirler bunlara göre toplatılmıştır. Ayrıntıyı içeren bu benzer nitelikteki kanunnameler miktar ve oran konusunda net ve açık hükümler içermektedirler<sup>428</sup>.

Hayvansal servet hariç tutulursa zekat konusu unsurların tamamı düz oranlı tarife ile vergilendirilmişlerdir. Hadislerde ifade edilen zekata konu olan malların tabi oldukları zekat oranlarına genel hatlarıyla baktığımızda şöyle bir görüntü karşımıza çıkmaktadır. Zekat için gerekli şartları taşıdıkları takdirde, altın ve gümüş yani para, %2,5'lük (kırkta bir) sabit oranla zekata tabidir. Toprak mahsullerinde, eğer üretim maliyet gerektiren girdiler vasıtasıyla yapılıyorsa zekat oranı %5, girdisiz yapılıyorsa %10'lük düz oranla zekata tabidir. Yer altı kaynakları olarak madenler de %20'lik düz orana tabidirler. Bu saydığımız üç tür mal çeşidinde de, düz oranlı tarife söz konusudur. Bu tarifelerin özelliği, matraha göre oran değişmemektedir. Yani, matrah arttıkça matraha uygulanacak zekat oranı da sabit kalmakla birlikte, zekat miktarı mutlak artış göstermektedir. Böylelikle zekatta adalet gerçekleştirilmiş olmaktadır. Zira bu uygulamayla zekat mükellefleri, ekonomik güçlerine göre zekat ödeyeceklerdir. Hayvansal servette, yukarıda belirtmiş olduğumuz mallara uygulanan tarifelerden farklı olarak matrah belli dilimlere ayrılmış ve her bir dilim için verilecek zekat miktarı sayısal olarak belirlenmiştir. Bu mallarda matrahın tümü belli bir oranla zekata tabi olmamakta, matrah dilim-

---

<sup>427</sup> Dumlu (2008). s. 70; Maçin (2014). s. 19.

<sup>428</sup> S. Tuğ (1984). İslam Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı. Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayınları No:5. s. 90; Dumlu (2010). s. 98.

lere ayrılarak her bir dilim için verilecek zekat sayılarla ifade edilerek dilim yöntemi tarife uygulanmaktadır<sup>429</sup>.

Gördüğünüz üzere zekat konusu unsurların düz oranlı tarife ile vergilendirilip, artan oranlı vergi tarife ile vergilendirilmemiş olması dikkat çekicidir. Günümüzde genellikle kişisel gelir vergisinde yaygın olarak kullanılan artan oranlı vergi tarifesi savunular, vergi konusu iktisadi unsurun değeri arttıkça, kişinin vergi ödeme gücünün de artacağını ileri sürerler. Ayrıca artan oranlı tarifelerin uygulandığı vergilerin ödeme gücünü daha iyi kavrayabildiklerini belirterek bu yüzden adil olduğunu söylerler<sup>430</sup>.

Her ne kadar iktisadi unsurun değerinin artmasına bağlı olarak kişinin ödeme gücünün arttığı varsayımından hareketle artan oranlı vergilerin haklılığı savunulsa da birçok yönden de eleştirilebilir durumdadır. Her şeyden önce düz oranlı vergilerde de vergi miktarı matrahın büyüklüğüne bağlı olarak artmaktadır. Başka bir anlatım ile düz oranlı vergi tarifesinin uygulandığı vergilerde oran sabit olsa da vergi miktarı matrahın büyüklüğüne bağlı olarak artış göstermektedir. Vergi miktarının büyümesine rağmen ekstra oranlarla tasarrufların engellenmesi zaman içerisinde üretimin baltalanmasına ve üretimle birlikte bu tür vergilerin yok olmasına sebep olabilir. Yani tasarruflar genel anlamda yatırımda kullanılacakları için, tasarrufun azlığı, yatırımın ve dolayısıyla üretimin azalmasına sebep olacaktır. Diğer taraftan yüksek oranlı vergiler bir nevi el koyma sayıldığından mükellefleri her türlü hileye başvurarak vergi kaçakçılığına sevk edebilir. Vergi kaçakçılığı vergi ahlakının yok olmasına sebep olduğundan artan oranlı vergilerle hedeflenen amaca varılması zor görülmektedir<sup>431</sup>.

Zekatın genellikle gelire birlikte servetin tamamı üzerinden alınması zekatın artan oranlı olmasının önündeki en büyük engeldir. Artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması durumunda, alınan vergi miktarı mükelleflerin gelirini aşacağından zaman içerisinde zarar etmesine ve tasarrufların yok olmasına neden olacaktır. Zekatın bu özelliği dikkate alınarak konulacak ilave vergilerin tarifesinin artan oranlı olmamasına özen gösterilmelidir<sup>432</sup>.

---

<sup>429</sup> Dumlu (2008). s.69-74.

<sup>430</sup> A. Akdoğan (2014). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Gazi Kitabevi. s. 46; S. Kırbaş (2000). Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar. Siyasal Kitabevi. s. 115.

<sup>431</sup> A. Erginay (2003). Kamu Maliyesi. Savaş Yayınları. s. 75-76.

<sup>432</sup> Maçin (2014). s. 229.

## **2.5.4. Zekat-optimal vergileme ilkeleri ilişkisi**

### **2.5.4.1. Zekâtın adaletli olması**

Adalet kavramı, tarihsel süreç içerisinde, çeşitli biçimlerde değerlendirilmiş, toplumlara, toplumu oluşturan kişi ve gruplara, yere ve zamana göre değişiklik göstermiştir ve değişik anlamlarda yorumlanmıştır. Her dönemin ve her toplumun adalet anlayışları birbirinden farklı olmuş ve ortak bir tanım elde edilememiştir. Vergi sistemlerinin belirlenmesi noktasında da esas kriter adalettir.

Genel manada adalet kavramı, evrensel bir fazilet olup İslam'da da mutlak bir şekilde emredilmiştir. Adalet bütün alanlarda olduğu gibi, vergi hukukunda da vazgeçilmez bir ilkedir. Adil bir vergi sistemi, sosyal adaletin sağlanmasında ön şarttır. Zira adil bir vergi sisteminin esas amacı, vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalet ölçülerine uygun bir biçimde toplanmasını sağlamaktır. Mutlak anlamda adaleti emreden ve toplumda adaleti gerçekleştirme iddiasında olan İslam'ın, zekat gibi önemli bir esasta bu fazileti göz ardı etmesi düşünülemez<sup>433</sup>.

İslam alimleri, Hz. Peygamber ve Raşid Halifelerin zekata dönük uygulamalarından hareketle vergilerin adaletli bir biçimde toplanması amacıyla birtakım uygulama ilkeleri belirlemiştir. Vergi miktarının belirlenmesinde toprağın verimliliği, sulanabilirliği, tüketim merkezlerine ya da pazarlara olan yakınlığı, ürünün cinsi gibi unsurların dikkate alınması, vergilendirme de mükellefin ödeme gücünün göz önünde bulundurulması, tahsildarların keyfi uygulamalarına izin verilmemesi, vergi toplama masraflarının mükellefe yükletilmemesi, mükelleflere zulmedilmemesi, vergi memurlarının ahlaklı kişiler arasından seçilmesi belirlenen ilkelere bazılarının<sup>434</sup>.

### **2.5.4.2. Zekâtın basit olması**

Basitlik vergilerin uygulanmasının başarısı bakımından önemli ve gerekli bir zorunluluktur. Verginin malvarlığından alınarak belirli bir fedakarlığa katlanmak zorunda kalan mükellef, aynı zamanda karmaşık bir yapıya maruz kalması durumunda, önemli uygulama sorunlarıyla karşı karşıya kalabilmektedir. Ayrıca, mükelleflerin vergi kurallarını basit, kolay bir şekilde anlayabilmesi, doğru ve maliyet bakımından etkin bir biçimde uyum sağlayabilmesi ve gelir idaresinin etkin ve kolay bir biçimde yönetebil-

---

<sup>433</sup> Maçin (2014). s. 222.

<sup>434</sup> Kenanoğlu s. 54; Maçin (2014). s. 222.

mesi için vergi kanunları basit olmalıdır. Karmaşık kurallar nedeniyle mükellefler anlamakta zorlandıkları vergi mevzuatına karşı tepki içerisine girebilirler ve hatta bazı hileler kullanarak vergi kaçırma veya vergiden kaçınma yollarına da başvurabilirler.

Zekatı'nın Kur'an'da güçlü bir şekilde emredilmiş olması ve detaylarının sünnetle belirlenmiş olması onu mükellefler tarafından net bir şekilde anlaşılır hale getirmiştir. Konu ile ilgili mevzuatın anlaşılabilmesi, zekat ya da verginin diğer alanlarını da olumsuz etkileyebilir. Dolayısıyla vergi ile ilgili düzenlemelerin tam olarak kavranması, tabii açıdan da büyük önem arz eder. Bundan dolayı İslam, zekatı muğlak ifadelerden uzak, nasıl ve ne zaman, ne kadar verileceğini açık ve basit bir şekilde anlatmış, mükellefler de bu vergiyi bir ibadet şuuru ile eda etmişlerdir. Çünkü zekat bir ibadet-vergidir, kaideleri ve nisbetleri değişmeden insanlar var oldukça devam edecektir. Hayvansal servet hariç tutulursa zekat %2,5, %5, %10 ve %20 gibi düz oranlı tarifelerin uygulandığı, uygulanmasının kolaylığı ve herkesin rahatlıkla anlayabileceği sade bir vergi konumundadır<sup>435</sup>.

Düz oranlı vergi sistemi, artan oranlı vergi sistemine göre en belirgin özelliği basitliği ve anlaşılabilirliği gerçekleştirmesidir. Artan oranlı vergi sisteminde ki gibi vergi ayrıcalıklarına yer vermemesinden dolayı karmaşık bir yapı göstermemektedir. Böylece basitliği ve anlaşılabilirliği sağlamaktadır.

#### **2.5.4.3. Zekâtın genel olması**

Genellik ilkesine göre vergi önünde herkes eşit olmalı, dil, din, cinsiyet, kültür ve milliyet ayrımı gözetilmeksizin toplumu oluşturan bütün herkese eşit davranılmalı, hiç kimseye ayrıcalıklı işlem yapılmamalıdır. Herkes, anayasada ve vergi kanunlarında belirtilen vergi konusu ile bağlantı içerisinde olduğu sürece vergi mükellefi olmalı ve vergisini ödemelidir. Genellik ilkesine AY. md. 73'te de yer verilerek, herkesin kamu harcamalarını karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirlenmiştir. Bu ilkeye göre, devletin üstlenerek sunmuş olduğu kamu hizmetlerinden bütün herkesin, yerli yabancı ayrımı yapılmaksızın faydalabilmesinden dolayı kamu hizmetlerinin finansmanına da ayırım yapılmadan herkesin katılması gereklidir.

---

<sup>435</sup> A. Özek vd. (1984). İbadet ve Müesseseler Olarak Zekat. İslami İlimler Araştırma Vakfı Yayınları-5. s. 236-237.

Zekat mali bir ibadet olmasından dolayı dinen zengin sayılan Müslümanlardan alınmaktadır. Burada zekat vermede zenginlik sınırı olan belirli bir nisab miktarını aşan Müslümanlar zekatını vermektedir. Bu kapsama giren hiçbir sınıf zekattan muaf tutulmamıştır<sup>436</sup>. Zekatın tarife yapısı düz oranlıdır ve hiçbir kimseye vergi ayrıcalıkları tanınmamasından dolayı genellik ilkesine uygun bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### **2.5.4.4. Zekâtın eşit bir şekilde alınması**

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, özgürlükçü demokratik düzen içerisinde, adalet düşüncelerinden geliştirilmiştir. Başka bir deyişle, vergilendirmede eşitlik ilkesi, hukuk devletinin vergi adaleti anlayışını yansıtır. Vergi adaleti vergilerin genel olmasının yanı sıra, eşit durumda olanlara eşit, eşit durumda olmayanlara eşitsizlikleri derecesinde farklı davranılmasını gerektirir<sup>437</sup>. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, mükelleflerin genel vergi yüküne vergi ödeme güçlerine göre katılmalarını öngörmektedir.

Zekata tabi mallar için belirlenen nisablar, zekat memurlarına verilen zekat tarifeleri, özellikle de hayvansal servete ait detaylı tarifeler ve vergi memurlarının zekat tarh ve tahsilinde uyması gereken kurallarla ilgili talimatlar verginin eşitlik ilkesine matuf belgeler olarak zikredilebilir<sup>438</sup>.

#### **2.5.4.5. Zekâtın istikrarlı olması**

Vergide istikrar ilkesi; vergi ile ilgili olarak vergilendirme tekniği konusunda ortaya konulan düzenlemelerin çok sık değiştirilmemesini, düzenli olmasını<sup>439</sup> veya vergi kanunlarının tarh ve tahsil işlemlerini ilgilendiren hükümleri ile vergi oranları oldukça az değiştirilmesini ifade etmektedir<sup>440</sup>.

Neumark, vergi hukukunun daimilik ilkesi altında ortaya koyduğu istikrar ilkesini vergi kanunları ve vergi yönetmeliklerinde yer alan hükümler ile tarifeye ilişkili olmayan bütün vergi hukuku normlarının, sadece büyük zaman aralıkları ve mümkün olduğu

---

<sup>436</sup> Maçın (2014). s. 224.

<sup>437</sup> Çağan (1982). s. 147.

<sup>438</sup> Maçın (2014). s. 226.

<sup>439</sup> Akdoğan (2014). s. 220.

<sup>440</sup> Özer (1977). s. 66; Gökbunar. s. 15.

kadar genel nitelikteki sistemli vergi reformları çerçevesi içinde değiştirilmesi olarak belirtmektedir<sup>441</sup>.

Verginin dengeli ve düzenli bir biçimde uygulanmasını öngören bu ilkenin her koşulda geçerli olduğunu ileri sürmek olanağı yoktur. Günün koşullarına yanıt veremez hale gelmiş, uygulamada etkinliği ve önemi kalmamış, amaçlarını gerçekleştiremez bir duruma gelmiş bir vergi uygulamasının aynı şekilde sürdürülmesi savunulamaz. Vergi bu duruma gelmeden ihtiyaç duyulan düzenlemelerin yapılması kuşkusuz önem taşımaktadır. Bu açıklama sık sık değişiklik yapılmasını da haklı kılmaz<sup>442</sup>. Önemli olan, yapılan değişikliklerin gelişi güzel, olur olmaz nedenlerle ve rastgele zamanlarda yapılmamasıdır<sup>443</sup>.

Yükümlüler ve vergi uygulayıcıları vergi kanunlarının hükümlerine genellikle belirli bir zaman dilimi içerisinde uyum sağlayabildiklerinden vergi düzenlemelerindeki istikrarsızlıklar gerek yükümlüler gerekse idare açısından vergiye uyum maliyetini artırmaktadır. Ayrıca vergilerde gerçekleştirilen sık değişimler yükümlüler bakımından olduğu kadar maliye idaresini de yeni bir uygulama ile karşı karşıya bırakmaktadır. Vergilemede sürekli yeni uygulamaların getirilmesi vergi idaresinde bıkkınlığa yol açabileceği gibi vergi idaresinin yükümlülerin sorunlarını çözmede bazı sıkıntılara düşmesine de yol açabilecektir<sup>444</sup>.

İstikrarsızlık sonucunda yükümlülerin vergi maliyetleri artmakta ve mali danışmanlardan yararlanılması zorunlu hale gelmektedir. Ayrıca, istikrarsızlığın yükümlülerin psikolojisine aykırılığı dolayısıyla vergiye karşı direnişi ve tepkiyi beraberinde getirmektedir. Yani, yükümlülerin sisteme tepki göstermelerine sebep olmaktadır. Bu tepki kaçakçılık olarak kendini gösterebilir<sup>445</sup>.

Zekat'ın istikrarlı olup olmadığına bakarsak, zekat istikrarlı bir vergidir. Zekatın istikrarlı olmasından kastedilen, onun bir ibadet olarak İslam var oldukça var olması ve miktar ve oranlarının geçen zaman karşısında istikrarlı olmasıdır. İslam'ın temel şartla-

---

<sup>441</sup> Neumark (1975).. s. 396; Turhan (1993). s. 208; Şenyüz (1993). s. 209.

<sup>442</sup> Akdoğan (2014). s. 220.

<sup>443</sup> Şenyüz (1993). s. 209.

<sup>444</sup> Gökbunar. s. 15; Saraçoğlu. s. 6; İpek (2009). s. 176.

<sup>445</sup> Saraçoğlu. s. 6.

rından biri olması dolayısıyla İslam ve Müslümanlar var olduğu sürece devam edecektir<sup>446</sup>.

Hız. Peygamber tarafından belirlenmiş zekatın nisab, matrah ve oranları genel kabule göre sünnet olarak telakki edilmiş ve bunların herhangi bir kişi veya makam tarafından değiştirilemeyeceği savunulmuştur<sup>447</sup>.

Günümüz mevcut sistemde artan oranlı vergi sisteminde değişen ekonomik, sosyal ve siyasal sebeplerle vergisel ayrıcalıklar uygulanmaktadır. Ayrıca düz oranlı vergi sisteminin aksine, çeşitli vergiler konulabilmekte ve bazı vergiler kaldırılabilir. Dolayısıyla yönetimde olan iktidarlar değiştikçe vergi politikaları da değişiklik gösterebilmektedir. Bu yüzden artan oranlı vergi sistemi istikrar ilkesi açısından olumsuz nitelik taşımaktadır. Düz oranlı vergi sisteminde ise, tek bir vergi oranı uygulanarak, çeşitli istisna, indirim ve muafiyetleri uygulamayarak kişi veya kurumların vergisel boyutu ve vergi yükü değişmez. Vergilemede istikrar ilkesine uygun bir sistem içermektedir.

Düz oranlı vergi anayasal garanti altına alındığında aynı zamanda istikrar ilkesine uygun bir vergidir. Eğer düz oranlı vergi sistemi, anayasal sisteme entegre edilirse o zaman optimal vergileme bakımından çok önem taşıyan istikrar veya öngörülebilirlik ilkesi de sağlanmış olur. Daha açık bir ifadeyle, vergi oranlarının düz oranlı olarak anayasada belirlenmesi mümkün olursa bu gerek yurt içindeki yatırımcılar, gerek yurt dışındaki yatırımcılar bakımından son derece cezbedici olabilir. Vergi oranlarının en azından uzun dönemde değişmeyeceğine inanan yerli ve yabancı yatırımcılar da bu anlamda daha fazla yatırıma yönelirler<sup>448</sup>.

---

<sup>446</sup> Maçın (2014). s. 236.

<sup>447</sup> Özek vd. (1984). s. 223.

<sup>448</sup> Aktan (2000). s. 44.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### **3. DÜZ ORANLI VERGİ SİSTEMİ'Nİ UYGULAYAN ÜLKELER, TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE YER ALAN VERGİ TÜRLERİ VE TARİFE YAPISI VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NDE VERGİ REFORMUNUN GEREKLİLİĞİ**

#### **3.1. Dünya'da Düz Oranlı Vergiyi Uygulayan Ülke Örnekleri**

Dünya'da düz oranlı vergi sistemi 1947'de Hong Kong'ta uygulamaya girdikten sonra 1980'li yıllardan itibaren bazı ülkelerin gündemine oturmaya başlamıştır. 1980'li yıllarda hükümetler bir yandan kamu harcamaların baskısını kontrol altına alabilmek, bir yandan da vergi sistemlerini daha rekabetçi bir yapıya kavuşturmak ihtiyacı ile reformlar yapmaya yönelmişlerdir. Artan nüfusla birlikte, işsizlik oranlarının yüksekliği ve bütçe açıklarının artması kamu harcamaları üzerindeki baskıyı artırmıştır. Ayrıca

küreselleşme ile birlikte sermayenin artan uluslararası mobilitesi vergi rekabetini artırmış ve vergi oranlarında indirimler yapılması noktasında baskı meydana getirmiştir. Bu reformlar kapsamında Robert Hall ve Alvin Rabushka tarafından günümüz düz oranlı vergi sisteminin temelleri atılmıştır<sup>449</sup>.

Düz oranlı vergi sistemi son zamanlarda gerek ABD’de gerekse AB ülkelerinde çokça tartışılan konu haline gelmiştir. ABD’nin bazı eyaletleri de düz oranlı vergi sistemini benimsemiştir. Colorado 4,63, Indiana %3,4, Michigan %4,35, Pennsylvania %3,07, ve Utah %5,0 gibi oranlarla düz oranlı vergi sistemini benimseyen eyaletlerden bazılarıdır<sup>450</sup>.

Düz oranlı vergi sistemi; Kuzeyde Estonya’dan, doğuda Rusya’ya, güneyde Gürcistan’dan batıda Slovakya’ya, 1994’ten bu yana merkez ve Doğu Avrupa bloğunda üzerinde önemle durulmaya başlanmıştır. Latvia, Ukrayna, Sırbistan ve Romanya’da bu akımı takip eden ülkelerden bazılarıdır. Sonrasında Polonya ile Çek Cumhuriyeti ile Macaristan ve Arnavutluk’ta da düz oranlı vergi sistemine karşı ilgi giderek artmıştır. Batı Avrupa’da, pazar ekonomilerinin gelirin yeniden dağılımına etkilerine ve yüksek oranlı vergi sistemine dikkat çekilmiştir. Düşük düzeyde büyüme ve işsizliğin de etkileşimi ile hükümetlerin ilgi odağı olarak düz oranlı vergi sistemi gündeme gelmiş bulunmaktadır. Almanya’da, İngiltere’de, Yunanistan ve İtalya’da da düz oranlı vergi sistemi tartışılmaya başlanmıştır<sup>451</sup>.

Bu bölümde düz oranlı vergi sistemini uygulayan ülkelere bazıları incelenecektir. Düz oranlı vergi sistemini uygulayan ülkeler Tablo 5’de yer almaktadır.

**Tablo 5. Düz Oranlı Vergi Uygulayan Ülkeler**

<b>Düz Oranlı Vergi Uygulayan Ülkeler</b>		
<b>Ülkeler</b>	<b>Uygulama Yılı</b>	<b>Kişisel Gelir Vergisi Oranı Yüzde</b>
Jersey	1940	20
Hong Kong	1947	16
Guernsey	1960	20
Jamaika	1980	25

<sup>449</sup> M. Bulut, M. S. Çalışkan, A. Arat. (2008). Düz Vergi Sistemi. Vergi Dünyası Sayı:324. <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5069> ; C. Canbaz (2012). Arz Yönlü İktisat’ta Vergi Politikaları. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. s. 82.

<sup>450</sup> Canbaz (2012). s. 82.

<sup>451</sup> Orkunoğlu (2008). s. 160.

Bolivya	1986	13
Estonya	1994	21
Litvanya	1994	24
Letonya	1997	25
Rusya	2001	13
Sırbistan	2003	14
Irak	2004	15
Slovakya	2004	19
Ukrayna	2004	15
Gürcistan	2005	12
Romanya	2005	16
Türkmenistan	2005	10
Trinidad&Tobago	2006	25
Kırgızistan	2006	10
Arnavutluk	2007	10
İzlanda*	2007	35.7
Makedonya	2007	10
Moğolistan	2007	10
Karadağ	2007	9
Kazakistan	2007	10
Pridnestrovie	2007	10
Bulgaristan	2008	10
Çek Cumhuriyeti	2008	15
Mauritius	2009	15
Bosna Hersek	2009	10
Belarus	2009	12
Belize	2009	25
Sejšeller	2010	15

\*2010 yılında Artan Oranlı Gelir Vergisi yürürlüğe girmiştir.

**Kaynak:** [http://flattaxes.blogspot.com.tr/2015/03/countries-or-jurisdictions-with-flat\\_20.html](http://flattaxes.blogspot.com.tr/2015/03/countries-or-jurisdictions-with-flat_20.html). (Erişim Tarihi: 15.06.2016).

### 3.1.1. Hong Kong

Hong Kong, 1947 yılında düz oranlı vergi sistemini benimsedikten sonra gelişmiş ülke olabilme çabasını artırarak Dünya'nın en hızlı büyüyen ekonomilerinden biri olmuştur. Hong Kong, 1947 yılından bu yana uyguladığı düz oranlı vergi sistemiyle Avrupa'nın gelişmiş ülkelerini yakalamak için eski doğu bloku ülkelerine model olmuştur<sup>452</sup>.

1947'de "Inland Revenue Ordinance" adında bir kanunun kabul edilmesinden sonra Hong Kong ikili gelir vergisi sistemi oluşturmuştur. Bu ikili gelir vergisi sisteminde tarifeler mükelleflerin tercihlerine bırakılmıştır. Mükellefler ya indirim, istisna ve muafiyetleri bünyesinde barındıran %2 ile %20 arasında değişen artan oranlı vergi tarifelerini ya da toplam gelirini % 16 oranıyla vergilendiren düz oranlı vergi tarifelerini seçe-

<sup>452</sup> Ferhatoğlu (2006). s. 174, Ayas (2010). s. 39; Canbaz (2012). s. 84.

bileceklerdir. Bu ikili vergi sistem dolayısıyla mükellefler düşük uyum maliyetleri ve vergi oranlarıyla vergi yüklerini minimize etme olanağına kavuşmuşlardır<sup>453</sup>.

Hong Kong'ta uygulama alanı bulan basit, düşük oranlı ve düşük uyum maliyetli vergi sisteminin varlığı kişilerin çalışma şevkini artırarak, girişimcilerin risk alma güdüsünü ve yatırım yapma arzusunu ve tasarruflarının artmasını gerçekleştirmektedir. Ayrıca düz oranlı vergi sistemi Hong Kong'un ekonomik büyümesinde dikkat çekici rol oynamıştır<sup>454</sup>.

Hong Kong'ta yukarıda da belirtildiği üzere kurum kazançları ile servet üzerinden alınan %16'lık düz oranlı bir sistem bulunmaktadır. Kar payı, sermaye getirisi ya da bağış vergilendirilmemektedir. KDV veya genel satış vergisi bulunmamaktadır. İstihdam edilmiş gelir vergilendirilmektedir. Ücret üzerinde, bireysel harcamalar, giderler, istisnalar, yardım bağışları hariç olmak üzere %15'lik brüt bir düz oranlı vergi sistemi vardır. Bu ülkede uygulanan gelir vergisi oranları şöyledir. Sadece bir kişi için %10.2, kendisine bağlı iki yaşlı ebeveyni ile birlikteyse %5.7, evli ve çocuksuzsa %3.5, evli ve iki çocukluysa %1.4, evli ve iki çocuklu ve iki ebeveyni ile birlikteyse oran; 0.14'ür<sup>455</sup>.

### **3.1.2. Kanal adaları: Jersey ve Guernsey**

Jersey ve Guernsey adaları, Batı Avrupa'da Fransa'nın kuzeyinde, İngiltere'ye bağlıdır. Bu kanal adaları, Birleşik Krallık tarafından özel statü verilerek kendi ekonomik ve siyasi politikalarını yürütmektedirler<sup>456</sup>.

Jersey'de gelir vergisi kanunu ilk defa 1928 yılında, İngiltere'nin gelir vergisi kanunundan modellenerek oluşturulmuştur ve gelir vergisinin oranı %2.5 olmuştur. 1940 yılında kurumların ve bireylerin her ikisini de kapsayan %20 oranında düz oranlı vergi sistemine geçilmiştir. Guernsey adasında da düz oranlı vergi sistemi 1960 yılında % 20 olarak kabul edilmiştir. Bu iki adanın vergi sistemindeki benzerlik hem kurumlar hem de bireyleri kapsayan %20'lik oranla düz oranlı vergi yapısına sahip olmalarıdır<sup>457</sup>.

<sup>453</sup> Grecu (2004). s. 13; Ferhatoğlu (2006). s. 174.

<sup>454</sup> Grecu (2004). s.13; Ferhatoğlu (2006). s. 174.

<sup>455</sup> Orkunoğlu (2008). s. 161.

<sup>456</sup> J. Emes and J. Clemens (2001). Flat Tax Principles and Issues. Critical Issues Bulletin Fraser Institute. s. 54; Ayas (2010). s. 40.

<sup>457</sup> Emes ve Clemens (2001). s. 54.

Düşük oranlı düz oranlı vergi sisteminde, evli ve bekâr mükelleflerin durumlarına göre değişebilen bir standart indirim mekanizması vardır. Ayrıca bu indirimlere ek olarak çocuk indirimi ve mükellefin bakmakla yükümlü olduğu bireyler için de indirimler bulunmaktadır<sup>458</sup>

Jersey ve Guernsey’de sermaye kazançları vergilendirilmemektedir. Kar payı ve faiz gelirlerinin çifte vergilemesi ortadan kaldırılmıştır. Bu iki adada da katma değer vergisi bulunmamaktadır<sup>459</sup>.

Her iki adada da düz oranlı vergi sistemine geçişten sonra ekonomilerinde iyileşmeler başlamıştır. Jersey’de 1980 ve 1990 yılları arasında, Guernsey’de ise 1965’ten 1998 yılına kadar gayri safi yurt içi hasılası ve ekonomisi üç katından fazla bir oranda 1970 yılında £ 7.510’dan 1998’de £ 16.960’a artış göstermiştir. Ayrıca, düz oranlı vergi sistemine geçişten sonra basitlik, adalet ve ekonomik büyümenin gerçekleşmesi istihdam üzerinde olumlu bir etki meydana getirmiş ve kanal adalarının ekonomik performansını da artıracak biçimde ortaya koymuştur. Bununla birlikte gelir vergisi hasılatı da toplam gelirlerinin %74’ünü bulmuştur. Jersey adasında da 1980-1990 yılları arasında toplam gelirlerinin %90’ı gelir vergisinden oluşmaktadır<sup>460</sup>.

Son olarak düşük düz oranlı vergi sistemi kanal adalarını, iş dünyasının dikkatlerini çekerek büyük bir zenginlik getirmiştir<sup>461</sup>.

### 3.1.3. Estonya

2004 yılında Avrupa Birliği’ne katılan ülkeler Avrupa’nın gelişmiş ülkelerine karşı rekabet avantajı sağlayabilmek ve vergi sistemlerini basitleştirmek amacıyla 1994 yılından itibaren düz oranlı vergi sistemi uygulaması çalışmalarını üzerinde önemle durmuşlardır<sup>462</sup>.

Avrupa’da bir ilki gerçekleştiren Estonya, gelir ve kurumlar vergilerinde düz oranlı vergi sistemine geçiş yaparak öncülük etmiştir. Estonya’da 1994 yılına kadar %16 ile %33 arasında değişen tarife oranlarıyla artan oranlı gelir vergisi uygulanmıştır. Estonya’nın vergi uygulamasında gelir vergisinde üç, kurumlar vergisinde bir oran kal-

---

<sup>458</sup> Greco (2004). s. 13.

<sup>459</sup> Greco (2004). s. 13; Emes ve Clemens (2001). s. 54.

<sup>460</sup> Greco (2004). s. 13; Emes ve Clemens (2001). s. 54.

<sup>461</sup> Greco (2004). s. 13.

<sup>462</sup> Ferhatoğlu (2006). s. 175.

dırarak bütün gelirler herhangi bir farklılık ve kesinti olmaksızın %26 oranında düz oranlı vergi sistemine geçilmiştir. Ayrıca kurumlar vergisi oranı da 1994 yılında %35'den %26'a düşürülmüştür. Gelir vergisi ve kurumlar vergisinde yapılan bu reformlarla basitliği de gerçekleştirmiştir<sup>463</sup>.

Estonya, vergi reformu kapsamında işgücü ve sermaye kazançlarını aynı oranda vergilendirme yoluna gitmiştir. Şirketlerin kazançlarını tekrar yatırıma yönlendirmelerini teşvik amacıyla 2000 yılından sonra sermaye karlarını hisse sahiplerine dağıtılınca kadar vergi dışı bırakmaya karar vermiştir. Estonya ekonomisi 1994 yılında yapılan vergi reformunun ardından hızlı bir şekilde gelişme kaydetmiştir. Daha sonra 1997 yılına gelindiğinde çift haneli rakamlar ulaşılmış ve ortalama %6 büyüme gerçekleşmiştir. Zenginlerden fazla oranda vergi alınması uygulamasının ortadan kaldırılması, beklenildiği gibi Estonya'nın vergi tabanını aşındırmamıştır. 1993 yılında GSYİH'nin %39.4'ü oranında olan kamu gelirleri, 2002 yılında GSYİH'nin %39.6'sına yükselmiştir<sup>464</sup>.

Buna karşılık Estonya'nın kamu gelirlerindeki belirtilen artışta düz oranlı vergi sistemi uygulamasının payının iddia edilenden daha düşük düzeyde olduğu ifade edilmektedir. 1994 reformu öncesi ve sonrası toplanan gelir vergilerinin GSYİH'ya oranı kıyaslandığında, reform sonrasında kişisel gelir vergisinin GSYİH içindeki payının reform öncesi %8.2'lik seviyesinden aşağı inerek 2002 yılında %7.2 olarak gerçekleşmiştir. Bununla birlikte, dünya çapında Estonya'nın gelir vergisi kadar üzerinde durulmayan katma değer vergisi geliri de, 2002 yılında GSYİH'nin %9.4'üne ulaşmıştır<sup>465</sup>.

Düz oranlı verginin başlangıcı ile asgari geçim indirimi, enflasyon olduğu halde ılımlı bir artış göstererek 2.400 Estonya Kronu'ndan, 3.600 Estonya Kronu'na yükselmiştir<sup>466</sup>.

Estonya'nın bütçesi son beş yılda sürekli fazla vermiştir. 28 Ağustos 2006 tarihinde Tallinn'de Finlandiya İş ve Politika Forumu EVA tarafından düzenlenen bir konferansta, Başbakan Ansip, vergi gelirlerinin son iki yıl içinde sırasıyla %22 ve %15 ora-

---

<sup>463</sup> M. Keen, Y. Kim and R. Varsano (2006). The "Flat Tax(es)": Principles and Evidence. IMF Working Paper. WP/06/218. s.7; Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. Düz (Tek) Oranlı Vergi Mali Gündemin Odağında. 9 Mayıs 2005. Rapor No:6. s. 1; Ferhatoğlu (2006). s. 175.

<sup>464</sup> Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. Düz (Tek) Oranlı Vergi Mali Gündemin Odağında. 9 Mayıs 2005. Rapor No:6. s. 6.

<sup>465</sup> Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. Düz (Tek) Oranlı Vergi Mali Gündemin Odağında. 9 Mayıs 2005. Rapor No:6. s. 6.

<sup>466</sup> Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 7.

nında arttığını ve bu nedenle düz oranlı vergi sisteminden memnun olduklarını ve şikâyetlerinin olmadığını ifade etmiştir<sup>467</sup>.

Estonya düz oranlı vergi sistemi reformunu yaptıktan sonraki süreç içerisinde Estonya hükümeti vergi oranının düşürülmesi konusunda karar vermiştir. 1 Ocak 2005 yılında %24'e, 1 Ocak 2006 yılında %22'ye ve 1 Ocak 2007 yılında da %20'ye indirilmiştir. Daha sonra ise 2010 yılında %21 olarak uygulama alanı bulmuştur. Estonya düz oranlı vergi sistemine geçip başarılı sonuçlar elde etmiş bir ülkedir. Estonya vergi oranlarını düşürmesine rağmen vergi gelirlerinde herhangi bir azalma olmamış, büyüme oranlarında da önemli artışlar sağlanmıştır<sup>468</sup>.

### 3.1.4. Litvanya

Düz oranlı vergi sisteminin ekonomi üzerindeki olumlu etkisi, başka ülkelerin de dikkatini çekerek Estonya'yı 1994 yılında Litvanya takip etmiştir. Litvanya, düz oranlı vergi sistemini 1994 yılında önceden uygulanan reformların marjinal oranların en yükseği olan %33 oranında uygulamaya geçiş yapmıştır. %33'lük oran bazı Amerikalı muhafazakarlara fazlasıyla yüksek gelmiştir. Ancak bu Litvanya örneği, Batı Avrupa'daki sosyal demokratlar bakımından düz oranlı vergi sistemini yine de cazip kılmaktadır. Litvanya'nın uyguladığı %33'lük oran İzlanda'dan sonraki en yüksek orandır. Bu %33'lük oran her ne kadar yüksek gibi düşünülse de, reform öncesi uygulanan sistemdeki orandan daha düşüktür. Ayrıca, reformla birlikte önceki sistemine göre basit bir sisteme geçiş yapılmıştır. Litvanya'da kurumlar vergisi oranı yine aynı şekilde %29 olarak kalmıştır. Sonradan kurumlar vergisi oranı %15 seviyesine çekilmiştir. ÖTV ise, düz oranlı vergi sistemine geçilmesiyle beraber tamamen KDV'ye dönüştürülerek %18 oranında kalmış ve yeni bir ÖTV kanunu çıkarılarak gazolin, dizel ve bira ÖTV oranları artış göstermiştir<sup>469</sup>.

---

<sup>467</sup> A. Rabushka (2007a). Estonia Plans to Reduce its Flat-Tax Rate. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/2008/11/estonia-plans-to-reduce-its-flat-tax.html>. (Erişim Tarihi: 17.05.2016).

<sup>468</sup> A. Heath (2006). Flat Tax: Towards a British Model. The Stockholm Network and The Taxpayers' Alliance. s. 86; Canbaz (2012). s. 85.

<sup>469</sup> Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 7; Kaya (2008). s. 103; Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. Düz (Tek) Oranlı Vergi Mali Gündemin Odağında. 9 Mayıs 2005. Rapor No:6. s. 5.

Litvanya’da düz oranlı vergi reformu ile birlikte kişisel gelir vergisi gelirlerinde artış gözlenmiştir. Ancak, kurumlar vergisi gelirlerindeki düşüşle ilgili herhangi bir açıklama yapılmamıştır<sup>470</sup>.

Vergi reformundan sonra Litvanya’da ekonomik büyüme konusunda ciddi gelişmeler olmuştur. Ekonomik bunalım, yüksek enflasyon ve büyüyen bütçe açıkları ile mücadele eden Eski Sovyet Ekonomisi, düz oranlı vergi reformu sonrasında, kişi başına GSYİH’da düşüşler yaşamaya başlamıştır. Ancak, Baltık Bölgesinde, 2002 yılında 6.8 ile en fazla GSYİH artışı sağlamıştır. Ardından GSYİH’daki artış devam ederek 2003 yılında %9.8 ve 2004 yılında ise %6.7 olmuştur<sup>471</sup>.

Litvanya parlamentosu 7 Haziran 2005 tarihinde kişisel gelir vergisinde büyük bir indirim yaparak ücret ve maaşlardan alınan %33’lük düz oranı 1 Temmuz 2006 tarihinde %27’ düşürmüştür. Ardından da 1 Ocak 2008 Tarihinde % 27’lik oranı % 24’e düşürmüştür. Litvanya Parlamentosunun yaptığı bu indirimlerin sebebi olarak, Litvanya’nın bölgedeki rekabet gücünü artırmak, yabancı yatırımcı için ülkenin cazibesini artırmak, vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınmayı minimuma çekmek ve bireylerin vergi yükünü düşürmek istedikleri söylenebilir<sup>472</sup>.

### 3.1.5. Letonya

Baltık Ülkelerinden birisi olan Letonya, 1995 yılında düz oranlı vergi sistemine geçiş yaparak %25 oranı uygulanmaya başlanmıştır. Letonya 1995 yılında yaptığı vergi reformundan önce azalan oranlı bir vergi sistemine sahipti. Azalan oranlı vergi sisteminde en yüksek oran %25’di, gelir arttıkça oran düşmekte ve yüksek gelirli kişilere uygulanan oran %10’a kadar düşmekteydi. Daha sonra düz oranlı vergi sistemine geçişle birlikte, yüksek gelir elde edenlerin vergi yükümlülüğünde artış görülmüştür. Asgari geçim indirimi mütevazi bir şekilde düşürülmüştür, ancak yine de yüksekliğini korumuştur. Kişi başına düşen gelirin %19’una varan indirimler yapılabilmektedir<sup>473</sup>.

Letonya’da 1995 yılı vergi reformundan önce kurumlar vergisi oranı da %25’di ve bu dönemde vergi oranında bir değişiklik yapılmadı. Kurumlar vergisinde reformdan

<sup>470</sup> Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 7.

<sup>471</sup> S. Hadler, C. Moloi ve S. Wallace (2006). Flat or Flattened? A Review of International Trends in Tax Simplification and Reform. USAID From The American People. s. 22.

<sup>472</sup> A. Rabushka (2005). A Competitive Flat Tax Spreads to Lithuania. <http://www.hoover.org/research/competitive-flat-tax-spreads-lithuania>. (Erişim Tarihi: 18.05.2016).

<sup>473</sup> Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 7-8; Bulut, Çalışkan ve Arat s. 5;

sonra değişiklik yapılarak 2003 yılında %19 ve 2004 yılında ise %15'e düşürülmüştür. Letonya'da KDV ya da ÖTV'de belirgin değişiklikler yapılmamıştır. Temettü ve faiz gelirleri istisna özelliğini korumuştur. Yine de muafiyetler azaltıldığı ve tüm gelirlere marjinal oranda değişme olmadığı ya da yükseltildiği için kişisel gelir vergisi gelirleri reformdan sonra bir miktar artış göstermiştir<sup>474</sup>. Letonya'da 1997 yılından itibaren GSYİH, yıllık ortalama olarak %11 (enflasyon düzeltilmesi ile yıllık %6) ve kamu gelirlerinde ise yıllık %13 civarında artış sağlanmıştır. İşsizlik önemli ölçüde azalırken ücretlerdeki büyüme oranında değişiklik olmamıştır<sup>475</sup>.

### 3.1.6. Rusya

Rusya'nın 2001 öncesi uyguladığı vergi sistemi ekonomik büyüme ve kalkınması için uygun görünmüyordu. İşletmelerin katlandıkları vergi yükleri önemli derecede yüksekti. Mükelleflerin vergi kaçırma işlemlerine rahatlıkla girebildiği ve vergi idaresinin gerektiği gibi iyi işlemediği bir sistem bulunuyordu. Bu arada, vergi oranlarının yüksek oranda olmasına karşın Rusya hükümeti fazla gelir toplayamıyordu. Böyle bir durum hükümeti para basmaya zorluyor ve böylece enflasyonun artmasına sebep oluyordu. Rusya Federasyonu, vergi sistemindeki başarısızlıklar nedeniyle yeni bir vergi reformu yapmaya mecbur kalmıştır<sup>476</sup>.

Rusya, düz oranlı vergi sistemini uygulayan ülkeler arasında ekonomisi gelişmiş bir ülkedir. Bölge ülkelerindeki gelişmeleri dikkate alarak 1 Ocak 2001 tarihinde %13 oran ile düz oranlı vergi sistemini uygulamaya başlamıştır<sup>477</sup>.

Rusya'da reform öncesi kişisel gelir vergisinde kişinin elde ettiği gelire göre %12, %20 ve %30 şeklinde dilimlere ayrılan 3 farklı orana sahip artan oranlı vergi tarifi uygulanıyordu. Ancak 1 Ocak 2001 tarihinde kişisel gelir vergisindeki üç tür vergi oranlarını düz oranlı vergi sistemine çevirerek %13 olarak belirlemiştir. Rusya hükümeti ayrıca vergi mükelleflerini numaralandırarak vergilerini kaynakta kesinti yöntemiyle toplamıştır. Vergi kaçırdığından şüphelenilen mükellefleri incelemeye almıştır. Reformdan bir yıl sonra, kişisel gelir vergisinde reel olarak %26 oranında artış görülmüştür. Bu artışın bir bölümü ekonomik toparlanmadan kaynaklanmaktaydı. Ekonominin

<sup>474</sup> Grecu (2004). s. 14; Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 8.

<sup>475</sup> Karayılmazlar, Kargı (2008). s. 213.

<sup>476</sup> Ayas (2010). s. 46-47.

<sup>477</sup> Ferhatoğlu (2006). s. 176.

iyileşmeye başlamasıyla birlikte reel ücretler o yıl %12 oranında artmıştır. Bunun üzerine bütün vergi gelirlerinde de artış görülmüştür<sup>478</sup>.

Rusya 1998 yılında %35 olan kurumlar vergisi oranını 1999 yılında %30'a, 2002 yılında ise, %24'e indirmiştir. Eski sistemdeki yüksek vergi oranların yerini, işletmelerin tüm gelirlerinin %6 veya karlarının %15'i oranında vergilendirilmesini tercih edebildikleri bir sistem almıştır. Aynı şekilde Rusya'da ikamet edenlerden %9 oranında vergi alınırken, Rusya'da kurulan yabancı şirketlerden ise kar payları üzerinden %30 oranında vergi ödemek zorundadırlar<sup>479</sup>.

Rusya hazinesi 2007 yılında 1.266.6 milyar ruble kişisel gelir vergisi toplamıştır. 2006 yılında ise 930.4 milyar ruble toplanmıştır. Buna göre 2007 yılında 2006 yılına göre nominal olarak %36.1 artış sağlamıştır<sup>480</sup>. 2001 yılında düz oranlı vergi sisteminin uygulanmasından bu yana 6 yıl içinde toplam gelir üç katından fazla artmıştır. Düşük orandaki düz vergi oranı sermaye kaçışını düşürmüş, mükellef uyumunu geliştirmiş ve gelirleri artırmıştır<sup>481</sup>.

Rusya gelir vergisinde düz oranlı vergi sistemine geçişten sonra, gelir vergisi hasılatı 2001 yılında bir önceki yıla göre reel olarak %28 oranında artmıştır. 2002 yılında ise, %20.7 değerini almıştır. Bunların dışında, gelir vergisinin toplam gelirleri içindeki payı 2000 yılında %12.1 iken 2001 yılında bu oran %12.7'ye yükselmiştir<sup>482</sup>.

Rusya ekonomisi, kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisinde düz oranlı vergi sistemini kabul etmesiyle beraber gözle görülür olumlu sonuçlar almıştır. Rusya vergi gelirleri büyük oranda artış göstermiştir. Reform sonrası Rusya vergi sistemi önce uyguladığı sistemden basit, adil, daha rasyonel ve etkili olmuştur<sup>483</sup>.

---

<sup>478</sup> Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 8; Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. Düz (Tek) Oranlı Vergi Mali Gündemin Odağında. 9 Mayıs 2005. Rapor No:6. s. 7.

<sup>479</sup> Heath (2006). s. 89; Orkunoğlu (2008). s. 161.

<sup>480</sup> A. Rabushka (2008a). The Flat Tax at Work in Russia: Year Seven, 2007. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/2008/11/flat-tax-at-work-in-russia-year-seven.html> (18.05.2016).

<sup>481</sup> A. Rabushka (2007b). The Flat Tax at Work in Russia: Year Six, 2006. <http://www.hoover.org/research/flat-tax-work-russia-year-six-2006> (Erişim Tarihi: 18.05.2016).

<sup>482</sup> A. Rabushka (2003a). The Flat Tax in Russia and the New Europe. Brief Analysis National Center for Policy Analysis. No:452. s. 1; Ferhatoğlu (2006). s. 176.

<sup>483</sup> A. B. Laffer (2004). The Laffer Curve: Past, Present and Future. <http://www.heritage.org/research/reports/2004/06/the-laffer-curve-past-present-and-future> (Erişim Tarihi: 18.05.2016).

Düz oranlı vergi sistemini benimseyen Rusya örneği, düz oranlı vergi sisteminin en önemli avantajının basitlik, sadelik olduğunu ortaya koymaktadır. Vergi sisteminin basitleşmesi, hem vergi idaresini kolaylaştırmış hem de vatandaşın reform sonrası vergi sistemine uyumunu artırması sebebiyle Rusya’da kamu gelirleri artmıştır<sup>484</sup>. Ayrıca, vergi reformu Rusya vergi sistemini basitleştirerek şeffaflaştırmıştır. Vergi tabanının genişletilmesi ve özellikle artan oranlı vergi tarifesi yerine düz oranlı vergi tarifesine geçiş basitliği sayesinde vergi kanunlarına uyumu kolaylaştırmıştır. Vergi sistemindeki adalet, vergi idaresindeki reform ve yasaların uygulanmasının güçlendirilmesi ile geliştirilmiştir<sup>485</sup>.

IMF’nin iki ekonomisti Anna Ivanova ve Michael Keen, Rusya’da yaşanan bu olumlu gelişmelerin sebepleri üzerine araştırma yapmışlardır ve çarpıcı sonuca ulaşmışlardır. Bu sonuca göre artan oranlı vergi sisteminin vergi yükünden kurtulan vatandaşlar, daha çok çalışmaya başlamışlardır. Bu durum da reform öncesi sistemde %12’lik en düşük dilimde kazanan vatandaşlar dâhil gelirleri artmış, bu şekilde de vergi gelirlerini yükseltmiştir. Ivanova, Keen ve Klemm’in araştırmasına göre, vatandaşların vergi idaresine dikkat çekici itaatine işaret etmiştir. Düz oranlı vergi sistemine geçilmeden bir yıl önce en yüksek vergi dilimindeki Rus vatandaşları gelirlerinin yalnızca %52’sini vergi idaresine bildirirken 2001 yılında, %13’lük düz oranlı vergi sisteme geçilmesinden sonra vatandaşların vergi idaresine bildirdiği gelirin oranı %68’e ulaşarak artış göstermiştir<sup>486</sup>.

### **3.1.7. Sırbistan**

Balkanlarda meydana gelen etnik tartışmalar Sırbistan ekonomisini olumsuz yönde etkilemiştir. Bundan dolayı Sırbistan hükümeti olumsuz etkilenen ekonomisini kurtarmak amacıyla 1 Ocak 2003 tarihinde düz oranlı vergi sistemi reformunu gerçekleştirmiştir. 2003 yılından önce 3 dilimli artan oranlı vergi tarifelerini uyguluyordu. Artan oranlı tarifeleri, %10, %15 ve %20 şeklindeydi. 1 Ocak 2003 tarihinde kapsamlı bir %14 düz oranlı vergi sistemini yürürlüğe koyarak reform öncesi artan oranlı vergi tarifesine son vermiştir. Başka bir deyişle reform öncesi uygulanan % 20 oranında vergilendirilen emek geliri, ormancılık, tarım ve serbest meslek gelirleri artık %14 oranın-

<sup>484</sup> Kaya (2008). s. 104.

<sup>485</sup> B. Atıla (2008). Gelir Vergisi Sistemlerinde Yeni Yaklaşımlar. Vergi Dünyası. Sayı:319. s. 65.

<sup>486</sup> Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. Düz (Tek) Oranlı Vergi Mali Gündemin Odağında. 9 Mayıs 2005. Rapor No:6. s. 7.

da vergilendirilmeye geçilmiştir. Bununla birlikte ücretlere de % 14 oranında stopaj yürürlüğe koyulmuştur. Reformla birlikte erişkin ve çocuklar için de bir indirim içermektedir. Ayrıca yeni sistemde %14 oranı bireylere uygulandığı gibi, kurumlarda da eski oran yani %20'lik oran ortadan kaldırılarak %14 oran uygulanmaktadır. Kurumlara uygulanan %14 vergi oranı Sırbistan'ı Avrupa'da kurumlara uygulanan en düşük vergi oranını uygulayan ülke konumuna getirmiştir<sup>487</sup>.

### 3.1.8. Slovakya

Slovakya düz oranlı vergi sistemine geçen ülkeler arasında dikkat çekmektedir. Slovakya 2004 yılında %19 vergi oranıyla düz oranlı vergi sistemine geçiş yapmıştır. Reformla geçilen %19'luk vergi oranı gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi için uygulanmıştır. 2004 yılından önce Slovakya'da kişisel gelir vergisinde %10, %20, %28, %35 ve %38 marjinal vergi oranlarıyla beş dilimli artan oranlı vergi tarife sistemi uygulanmaktaydı. Ayrıca, kurumlar vergisi %25 ve katma değer vergisi ise %20 vergi oranıyla vergilendirilmekteydi<sup>488</sup>.

Slovakya'da vergi reformu ile beraber çifte vergilendirmenin birçok türü ortadan kaldırılmıştır. Hisse sahiplerine ödenen kar payı ikinci defa vergilendirilmemektedir. Veraset ve intikal vergisi de reformun bir parçası olarak uygulamadan kaldırılmıştır. Ayrıca servet vergisi de yeni sistemde yoktur<sup>489</sup>.

Slovakya, 2004 yılında yaptığı vergi reformu ile vergi sisteminin basit, etkin, şeffaf, adaletli ve rekabetçi bir vergi sistemi olmasını amaçlamıştır<sup>490</sup>. Slovakya'da vergi reformuyla birlikte vergi sistemi oldukça basitleştirilmiştir. Slovakya düz oranlı vergileme ile 90 adet muafiyet, vergiye tabi olmayan 19 adet gelir kaynağı ve özel hadlerine tabi 27 adet özel gelir türü içeren sistemi sadeleştirmiştir<sup>491</sup>.

---

<sup>487</sup> A. Rabushka (2004). The Flat Tax Spreads to Serbia. <http://www.hoover.org/research/flat-tax-spreads-serbia>. (Erişim Tarihi 20.05.2016).

<sup>488</sup> Giray (2006). s.6.

<sup>489</sup> D. Mitchell (2008). The Global Flat Tax Revolution: Lessons for Policy Makers. A Policy Analysis from the Center for Freedom and Prosperity Foundation. Vol. VIII. Issue I. s. 6. <http://freedomandprosperity.org/files/flattax.pdf>. (Erişim Tarihi: 20.05.2016).

<sup>490</sup> Kaya (2008). s. 104.

<sup>491</sup> N. S. Öz (2005). Tek Oranlı Gelir Vergisi Sistemi. Mali Pusulu. Yıl:1. Sayı:11. s. 82.

Litvanya ve Estonya 1994 yılında düz oranlı vergi sistemine geçmelerine rağmen Slovakya, OECD’de düz oranlı vergi sistemini kabul eden ilk ülke konumundadır<sup>492</sup>.

Slovakya’da asgari geçim indirimi, 38.760 Slovak Korunası’ndan 80.832 Slovak Koruna’sına iki kattan daha fazla artış göstererek yükseltilmiştir. Diğer ülkelerdeki seviyenin açık ara farkla en yükseği olan ortalama ücretin ortalama %60’ına yükselmiştir. Eş indirimi 12.000 Slovak Korunası’ndan asgari geçim indirimi ile yaklaşık aynı değere gelerek yedi kat artmıştır. Toplam sosyal güvenlik vergisi %51’den %48.6’ya indirilmiş ve gelir etkisi ve kısmen katkı tavanının artmasıyla dengelenmiştir<sup>493</sup>.

Reform sonrası gelir vergisi gelirleri, Slovak yetkililerin tahmininden %1.2 daha az olarak GSYİH’nın %0.7 oranı kadar düşmüştür. Kurumlar vergisi gelirleri ve sosyal katkılar sırasıyla GSYİH’nın %4, reform sonrası gelir vergisi gelirleri, Slovak yetkililerin tahmininden %1.2 daha az olarak GSYİH’nın %0.7 oranı kadar düşmüştür. Kurumlar vergisi gelirleri ve sosyal katkılar sırasıyla GSYİH’nın %0.4 ve 1.5’i kadar düşüş gerçekleşmiştir. Slovakya bu düşüşleri özellikle katma değer vergisi gelirleri ve daha yüksek dolaylı vergi gelirleri ile telafi ederek dengelemiştir<sup>494</sup>.

Slovakya’da düz oranlı vergi sistemine geçiş, işletme yatırımlarını birkaç yönden teşvik etmiştir. Teşviklerden ilki kurumlar vergisinde %40 vergi oranından %19 vergi oranına kadar, yarısından daha fazla indirim olmuştur. İkincisi, kar paylarının vergilendirilmesi ortadan kaldırılmıştır. Böylece kar paylarının çifte vergilendirilmesi söz konusu değildir. Üçüncüsü ise, işletme zararlarının taşınmasıyla ilgili kurallar basitleştirilmiştir. Reformla birlikte yeni vergi kanunu 5 yıllık bir dönem içerisinde zararların vergilenebilir gelirden indirilebilmesine izin vermektedir. Son olarak sanayi binaları için amortisman indirimi artırılmıştır<sup>495</sup>.

Alman araştırma kurumu (ZEW) tarafından yapılan hesaplamalara göre, Slovakya’da yapılan reformlar yatırımlar üzerindeki efektif ortalama ve marjinal vergi oranla-

---

<sup>492</sup> A.M. Brook, W. Leibfritz (2005). Slovakia’s Introduction of a Flat Tax as Part of Wider Economic Reforms. OECD Economics Department Working Papers No:448. s.8.

<sup>493</sup> A. Rabushka (2003b). The Flat Tax Spreads to Slovakia. <http://www.hoover.org/research/flat-tax-spreads-slovakia> (Erişim Tarihi: 20.05.2016); Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 9-10.

<sup>494</sup> <sup>494</sup> A. Rabushka (2003c). The Flat Tax Spreads to Slovakia. <http://www.hoover.org/research/flat-tax-spreads-slovakia> (Erişim Tarihi: 20.05.2016); Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 10.

<sup>495</sup> Giray (2006). s. 6; Turan (2012). s. 86.

rını düşürmüştür. Bu durum ise, doğrudan yabancı yatırımlarda dâhil yatırımlar için daha büyük teşvik sağlamıştır. Örnek olarak, bu reformların uygulamaya geçmesiyle birlikte Peugeot, Citroen ve Kia motor şirketleri gibi büyük yatırımlar ülkeye çekilmiştir<sup>496</sup>.

Slovakya’da ücretlerin ve karların aynı oranda vergiye tabi tutulması “vergi arbitraji”ni teşvik etmektedir. Slovakya’da ücretliler, kendilerini serbest meslek erbabı olarak göstererek ücretleri kar olarak vergilendirilmektedir. Bu durumda da çalışan kişinin ögle yemeğinde harcadığı para, işletme gideri olarak kabul edilmektedir. Ülkede çalışanların maaş bordroları üzerindeki ağır vergi yükü, mali sistemin sadeliğine gölge düşürmektedir. İşçi ve işverenlerin sosyal güvenlik katkı paylarının 2004 yılındaki işçi gelirlerinin yaklaşık olarak yarısı tutarında olduğu ifade edilmektedir. Vergi yükünün sermaye üzerinde değil de emek üzerinde yoğunlaşması, ücretli Slovakların kendilerini serbest meslek erbabı olarak göstermelerine ve bu şekilde vergiye tabi tutulmalarına sebep olmaktadır<sup>497</sup>.

Slovakya’nın düz oranlı vergi sistemini uygulamasıyla birlikte; yabancı yatırımların arttığı, ekonomik büyümenin canlandığı, ayrıca vergi gelirlerinde bir azalma olmamakla beraber artışın meydana geldiği gözlenmiştir. Düz oranlı vergi reformu Slovakya vergi sistemini basitleştirmiş ve şeffaf hale getirmiştir. Ayrıca sermaye yatırımı ve işgücü arzını yükseltmiştir. Sermayenin dağıtımındaki bozuklukları azaltmış ve vergi tabanının genişletilmesinin sonucu olarak etkinliği artırmıştır. Ekonomik büyüme bakımından, ekonomi üzerinde reformların etkilerinin olumlu olması beklenebilir. Düz oranlı vergi sistemi emek piyasası bakımından değerlendirildiğinde, daha yüksek tüketim vergileriyle bir dengeleme olmasına rağmen, çalışanların çoğunluğunda marjinal ve ortalama vergi oranları düşmüştür<sup>498</sup>.

---

<sup>496</sup> Brook, Leibfritz (2005). s.20-21.

<sup>497</sup> Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. Düz (Tek) Oranlı Vergi Mali Gündemin Odağında. 9 Mayıs 2005. Rapor No:6. s. 5-6.

<sup>498</sup> Brook, Leibfritz (2005). s.5; İ. H. Yıldız. (2005). Avrupa Tek Oranlı Vergi Uygulamasına Geçiyor. 23.03.2005-Akşam Gazetesi. <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=8ERH2bJeIO5O9ZYzdyUPrv0A00dLgdKyThpW286jqmhPLJeatXFpkA==> (Erişim Tarihi: 21.05.2016); Giray (2006). s.6; Atilla (2008). s. 66.

### 3.1.9. Ukrayna

Ukrayna’da kayıt dışı ekonomi, 2004 yılında düz oranlı vergi sistemi reformunu yapmadan önce, milli gelirinin yarısı kadardı. Ukrayna’nın vergi sistemi oldukça karmaşıktı. Gelir vergisinde %10, %15, %20, %30 ve %40 oranlarında beş dilimli artan oranlı vergi tarifesi uygulanıyordu. Daha sonra 1 Ocak 2004 yılında Ukrayna Parlamentosu gelir vergisinde reform yaparak düz oranlı olarak %13 olarak belirlemiştir. Ukrayna hükümeti, düşük düz oranlı ve basit, kolay uygulanabilen vergi sistemiyle kayıt dışı ekonomilerinin azalmasını, kayıt dışı çalışanların kayıt altına alınarak çalışması ve Rusya’da olduğu gibi vergi gelirlerinde artış olacağını hedefleyerek bu sisteme geçiş yapmışlardır<sup>499</sup>.

Ukrayna, %13 olan düz oranlı vergiyi daha sonra 2007 yılında %15’e çıkartmıştır. Asgari geçim indirimi 204 Hryvnia’dan 738 Hryvnia’ya artırılmıştır. Daha önce muaf tutulan faiz gelirleri, düz oranlı vergi sistemiyle vergiye tabi tutulmuştur. Bazı mesleki indirimleri çıkarıp doğrudan ödemeleri yerine koyarak ve sermaye kazançlarının daha kapsamlı tanımını benimseyerek gelir vergisinin tabanı genişletilmiştir. Ayrıca kurumlar vergisi oranı %30’dan %25’e düşürülmüştür. 2003 ve 2004 yıllarında önemli muafiyetler kaldırılmıştır. KDV %19 düz vergi oranıyla devam ederek bazı muafiyetler (inşaat, uçak ve gemi yapımı) kaldırılmıştır. Reformdan sonra kişisel gelir vergisinde önemli derecede düşüş yaşanmıştır<sup>500</sup>.

### 3.1.10. Romanya

Romanya’da iktidara gelen hükümet ilk icraat olarak %16 oranında uygulanacak olan düz oranlı vergi sistemini kabul etmesidir. %16 oranında düz oranlı vergi sistemi 1 Ocak 2005 yılında yürürlüğe girmiştir. Reformdan önce Romanya’da %18, %23, %28, %34 ve %40 vergi oranlarıyla uygulanan beş dilimli artan oranlı vergi tarifesi bulunmaktaydı. Ayrıca %25 oranında kurumlar vergisi uygulanmaktaydı. Reformla birlikte asgari geçim indirimi ılımlı bir şekilde artırılmıştır<sup>501</sup>.

Kar üzerinden alınan %25 vergi oranı %16’ya düşürülmüştür ve kar üzerinden alınan vergiden elde edilen gelirden bir artış olmuştur. Kar vergisi tahsilatı %26 oranında

<sup>499</sup> A. Rabushka (2003d). The Flat Tax Spreads to Ukraine. <http://www.hoover.org/research/flat-tax-spreads-ukraine> (Erişim Tarihi: 22.05.2016); Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 9; Ayas (2010). s. 50-51.

<sup>500</sup> Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 9.

<sup>501</sup> Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 11; Kaya (2008). s. 106.

artış göstermiştir. Romanya Başbakanı Popescu düz oranlı vergi sistemi sayesinde kayıt dışı ekonomi küçülerek kayıtlı işçi sayısı 2006 yılının ilk çeyreğinde arttığını belirtmiştir. Ayrıca, işsizlik oranı da son 13 yılın en düşük oranı olan %5.5 seviyesinde gerçekleşmiştir<sup>502</sup>. Kurumlar vergisi gelirleri 2005 yılının ilk yarısında %21 oranında artmıştır. Kısa vadede düz oranlı vergi sisteminin vergi gelirlerini düşüreceği endişesi, kurumlar vergisinde görülen bu artışla ortadan kalkmıştır. Vergi gelirleri %17 oranında artmıştır<sup>503</sup>.

Romanya düz oranlı vergi sistemi ile gelir vergisi ve kurumlar vergisindeki radikal vergi indirimlerinin yanında vergi tabanının genişletilmesi, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve daha saydam hale getirilmesi ve ticaret ortamının geliştirilmesi gibi düzenlemeler de getirmiştir<sup>504</sup>.

Romanya'nın bütçe gelirleri reform öncesi ve sonrası karşılaştırıldığında %16 oranında artmıştır. Bu artış reel olarak %6.7'dir<sup>505</sup>. Düz oranlı vergi sisteminin yürürlüğe girdiği 2005 yılında gelir vergilerinin toplamında %44.7'lik bir oranda artış görülmüştür<sup>506</sup>.

### 3.1.11. Gürcistan

Gürcistan'da Mikhail Sookashvili 25 Ocak 2004 yılında göreve başladıktan beş gün sonra bir açıklama yaparak, ekonomik önceliklerinden biri olarak düz oranlı vergi sistemine geçmek olduğunu belirtmiştir<sup>507</sup>.

Gürcistan, %12, %15, %17 ve %20 oranlarında uygulanan gelir vergisini reform yaparak 1 Ocak 2005 tarihinde %12 olarak düz oranlı vergi sistemine geçirmiştir. Gürcistan'ın düz oranlı vergi sistemi uygulamasının benzersiz bir özelliği bulunmaktadır. Bu özelliği temel bir indirimin bulunmamasıdır. Emeklilere bazı korumalar sağlanmıştır ve en düşük emekli maaşı iki katına artırılmıştır<sup>508</sup>.

---

<sup>502</sup> Heath (2006). s.97; Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 11.

<sup>503</sup> Ayas (2010). s. 52.

<sup>504</sup> Canbaz (2012). s. 91.

<sup>505</sup> Heath (2006). s. 97.

<sup>506</sup> D. J. Mitchell (2007). Flat Tax in Romania. Cato at Liberty. Cato Institute. <http://www.cato.org/blog/flat-tax-romania> (Erişim Tarihi: 22.05.2016).

<sup>507</sup> Kaya (2008). s. 106.

<sup>508</sup> Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 10.

Gürcistan’da kurumlar vergisi oranı %20 oranını korumuştur. Reform ile birlikte sosyal güvenlik kesintisi %33’ten %20’ye düşürülmüştür. Ayrıca Standart katma değer vergisi oranı da %20’den %18’e düşürülmüştür. Gürcistan, yapılan oran indirimlerinden kaynaklanan gelir kaybını, gelir vergisi ve katma değer vergisinde yer alan indirimlerin çıkartılması ve özel tüketim vergisinin artırılması yoluyla dengelemiştir<sup>509</sup>.

Gürcistan’da reformla birlikte kabul edilen basit sistem, ekonomik büyüme ve mükellef uyumu açısından olumlu bir etki meydana getirmiştir. 2003 yılında GSYİH’nın %14.5’i olan vergi gelirleri, 2006 yılında GSYİH’nın %26’sı olarak artış göstermiştir. 2003 ve 2007 yılları arasında yapılan reformla beraber vergi sayısı 22’den 7’ye indirilmiştir. Gürcistan 4.4 milyon nüfusa sahip küçük bir ülke olmasına rağmen belki de Amerika’ya bir model teşkil edebilir bir durumdadır<sup>510</sup>.

### 3.1.12. İzlanda

İzlanda düz oranlı vergi sistemine 2007 yılında katılmıştır. İzlanda düz oranlı vergiyi uygulayan ülkeler arasında en fazla gelir vergisi oranını uygulayan ülkedir. Bireylerin gelirlerinden merkez yönetime ait %22,75 vergi oranında vergi alınmaktadır. Ayrıca, bireyler belediyelere ödedikleri vergi oranı da %12,98 ile toplam %35,73 düz oranlı vergi oranı ile vergilendirilmektedirler<sup>511</sup>. Merkez hükümet, 1998-2003 yılları arasında zorla topladığı %7 oranındaki ek vergiyi 2006 yılında %2’ye indirmiş ve daha sonra tamamen kaldırmıştır. Faiz, kar payları, sermaye kazançları ve kira gelirleri %10 düz oranlı olarak vergilendirilmektedir. Kurumlar vergisi 2001 yılında %30’dan %18’e indirilmiştir. Ortaklıklar üzerinde ise 2001 yılında %38 olan vergi oranı 2007 yılında %26 oranına indirilmiştir. İzlanda’da düz oranlı vergi sistemine geçişle birlikte tasarruflar ve yatırımların çifte vergilendirilmesinin önüne geçilmiştir. İzlanda’da kurumlar

<sup>509</sup> Keen, Kim ve Varsano (2006). s. 10-11.

<sup>510</sup> A. Rabushka (2008b). The Flat Tax Expands its Georgia. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/2008/11/flat-tax-expands-its-ambit-in-georgia.html> (Erişim Tarihi:22.05.2016).

<sup>511</sup> A. Rabushka (2007c). Flat and Flatter Taxes Continue to Spread Around the Globe. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/2008/11/flat-and-flatter-taxes-continue-to.html> (Erişim Tarihi: 31.05.2016); C. Edwards and D. J. Mitchell (2008). Global Tax Revolution The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend It. s. 75. [https://books.google.com.tr/books?id=M0j5w0yw7MAC&pg=PA71&dq=Latvia+flat+tax&hl=tr&cd=3&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.tr/books?id=M0j5w0yw7MAC&pg=PA71&dq=Latvia+flat+tax&hl=tr&cd=3&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false). (Erişim Tarihi: 23.05.2016).

vergisinde yapılan indirim, yatırım teşviklerini yükselterek ekonomik büyümenin artmasına neden olmuştur<sup>512</sup>.

İzlanda 2007 yılında kişisel gelirler üzerindeki vergi oranını düz oranlı vergi sistemine geçirmiş olsa da 2001 yılında yapılan vergi reformları dikkat çekicidir. 2001 yılı reformları çerçevesinde düz oranlı vergi sistemine geçiş yapıldığı söylenebilir.

İzlanda 1 Ocak 2010 yılında %35.71 (yerel ve merkezi) düz oranlı gelir vergisi yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun yerine 3 dilimli artan oranlı vergi tarifesine geçilmiştir. Bu tarifeye göre, 2.400.000. İzlanda Kronuna kadar olan gelire %24.1, 2.400.001 ile 7.800.000 İzlanda Kronu arasına %27, 7.800.001 ve üzerine ise %33 vergi oranı uygulama alanı bulmuştur. Önceki kurumlar vergisi oranı değiştirilmeyerek %18 oranında kalmıştır<sup>513</sup>.

### **3.1.13. Diğer ülkeler**

#### **3.1.13.1. *Türkmenistan***

Türkmenistan düz oranlı vergi sistemine 2005 yılında %10 düz vergi oranıyla geçiş yapmıştır. Kurumlar vergisi de %15 vergi oranıyla uygulanmaktadır<sup>514</sup>.

#### **3.1.13.2. *Trinidad ve Tobago***

Trinidad ve Tobago 1 Ocak 2006 yılında %25 düz vergi oranıyla düz oranlı vergi sistemini uygulayan ülkeler arasına katılmıştır. 2006 yılındaki reformdan önce gelir vergisinde %25 ve %30 olmak üzere iki dilimli artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktaydı.

Kurumlar vergisi %35'ten %25'e düşürülmüştür. Temettülere uygulanacak vergi oranı %15'ten %10'a indirilmiştir. Yapılan bu indirimle birlikte kurum gelirleri üzerindeki çifte vergilendirme %4.5 oranında azalmıştır<sup>515</sup>.

---

<sup>512</sup> A. Rabushka (2007c). Flat and Flatter Taxes Continue to Spread Around the Globe. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/2008/11/flat-and-flatter-taxes-continue-to.html> (Erişim Tarihi: 31.05.2016); D. Mitchell (2007). Iceland Joins the Flat Tax Club. Cato Intitute Tax & Budget Bulletin. [http://object.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/tbb\\_0207-43.pdf](http://object.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/tbb_0207-43.pdf). (Erişim Tarihi: 30.05.2016).

<sup>513</sup> A. Rabushka (2010a). Iceland Abandons the Flat Tax. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/2010/03/iceland-abandons-flat-tax.html>. (Erişim Tarihi: 31.05.2016).

<sup>514</sup> A. Rabushka (2010b). Flat Tax in Turkmenistan. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/2010/01/flat-tax-in-turkmenistan-i-previously.html>. (Erişim Tarihi:01.06.2016).

<sup>515</sup> A. Rabushka (2008c). Trinidad and Tobago Joins the Flat Tax Bandwagon. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-001T00:00:00-08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00-08:00&max-results=50> (Erişim Tarihi:01.06.2016).

### 3.1.13.3. Kırgızistan

Düz oranlı vergi sistemini kabul eden ülkelerden bir diğeri de Kırgızistan'dır. 1 Şubat 2006 yılında %10 gibi düşük düz oranlı vergi sistemini kabul etmiştir. Düz oranlı vergi sistemine geçişten önce %20 oranında kurumlar vergisi ile %10 ile %20 arasındaki gelir vergisi uygulanıyordu. Kırgızistan'ın komşusu Kazakistan Cumhurbaşkanı düz oranlı vergi sistemine geçişle ilgili iyi niyetli düşüncelerinin olduğunu belirtmiştir. Ve 2007 yılında Kazakistan da düz oranlı vergisi uygulamasına geçmiştir<sup>516</sup>.

### 3.1.13.4. Arnavutluk

Arnavutluk Parlamentosu, 30 Mayıs 2007 tarihinde gelir vergisi ve kurumlar vergisi için %10 oranında düz oranlı vergi sistemini kabul etmiştir. Başbakan Sali Berrişer Orta ve Doğu Avrupa'daki düz oranlı vergi sisteminin başarılarına dayanarak, bu sistemin destekçisi olmuştur. Arnavutluk'ta düz oranlı vergi sistemine geçişten önce 5 dilimli artan oranlı tarife uygulanmaktaydı. Uygulanan tarifede 14.000-40.000 LEKS (Arnavutluk para birimi) için %5, 40.000-90.000 LEKS için %10, 90.000-200.000 LEKS için %15, 200.000-500.000 LEKS için %25, 500.000 ve üzeri LEKS için %30 vergi oranı bulunmaktaydı. Bireyler tarafından elde edilen kar payları üzerindeki vergi oranı %10 olarak uygulanmasına devam edilmektedir. Arnavutluk hükümetinin düz oranlı vergi sistemini kabul etmesinde bazı nedenler bulunmaktadır. Bunlardan bazıları, dostane, ılımlı bir yatırım ortamı oluşturmak, ekonomiyi daha rekabetçi bir yapıya kavuşturmak, doğrudan yabancı yatırımı ülkeye çekmek, kayıt dışı ekonominin önüne geçmek, vergi tahsilatını basitleştirmek gibi amaçları vardır<sup>517</sup>.

### 3.1.13.5. Makedonya

Makedonya'da 5 Temmuz 2006 tarihinde merkezi seçim yapılarak hükümeti kurmak için Başbakan Nikola Gruevski görevlendirilmiştir. Gruevski başa geldikten sonra, 100 maddelik bir reform programı açıklamıştır ve bu programın ana direklerinden biri de dünyada yayılmakta olan düz oranlı vergi sistemi olmuştur. Makedonya hükümeti 1 Ocak 2007 yılında düz oranlı vergi sistemini uygulamaya geçirmiştir. Makedonya'da düz oranlı vergi sistemine geçişten önce 3 dilimli (%15, %18 ve %24) artan

<sup>516</sup> A. Rabushka (2008d). Kazakhstan Joins the Flat Tax Bandwagon. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-01-01T00:00:00+00:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00+00:00&max-results=50> (Erişim Tarihi:01.06.2016).

<sup>517</sup> A. Rabushka (2007d). The Flat Tax Spreads to Albania. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/2008/11/flat-tax-spreads-to-albania-june-6-2007.html> (Erişim Tarihi: 01.06.2016).

oranlı tarife uygulanıyordu. Düz oranlı vergi sistemi reformuyla birlikte kurumlar vergisi de %15'ten 12'ye indirilmiştir. Daha sonra Makedonya hükümeti 2008 yılında düz oranlı gelir ve kurumlar vergisi oranlarını %10 seviyesine indirmiştir<sup>518</sup>.

Makedonya hükümetinin %10 oranında düz oranlı vergi sistemine geçiş ile Avrupa'daki en düşük vergi oranıyla düz oranlı vergi sistemine geçiş amaçlanmıştır. Böylece güçlü bir ekonomik büyümeyi yakalamış olan Estonya, Letonya ve Litvanya gibi olmayı arzulamıştır<sup>519</sup>.

### **3.1.13.6. Moğolistan**

Moğolistan Parlamentosu 2006 yılında geniş kapsamlı bir vergi reformu çıkarmıştır. 1 Ocak 2007 tarihinde yıllık geliri 84.000 MNT (Moğolistan para birimi: Tuğrik)'nin altında olan kesim muaf tutularak, kişisel gelirler için belirlenen oran %10 olarak yürürlüğe girmiştir. Düz oranlı vergi reformundan önce 3 dilimli (%10, %20 ve %30) artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktaydı. Moğolistan parlamentosu %10 vergi oranıyla düz oranlı vergi sistemine geçişle birlikte, kişiler üzerindeki vergi yükünü hafifletmek, kayıt dışı ekonomiyi azaltmak, vergi tabanını genişletmek, vergi tahsilatının etkinliğini artırmak ve vergi yasalarını basitleştirerek vergiye gönüllü uyumu artırmak gibi amaçlar arzulanmıştır<sup>520</sup>.

Moğolistan parlamentosu düz oranlı vergi sisteminin kabulüyle birlikte yeni bir vergi reformu yaparak katma değer vergisinin oranını %15'den %10'a indirmiştir. Ayrıca daha önce 2 dilimli artan oranlı tarife ile vergilendirilen kurumlar vergisinin %15 ve %30 oranlarını, artan oranlı tarifeden ayrılmadan sırasıyla %10 ve %25'indirmiştir. Gelir, kurumlar ve katma değer vergisinden elde edilen gelirler düşüş göstermiştir ve bu-

---

<sup>518</sup> A. Rabushka. (2007e). Flat and Flatter Taxes Continue to Spread Around the Globe. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-001T00:00:00-08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00-08:00&max-results=50> (Erişim Tarihi: 01.06.2016); Edwards and D. J. Mitchell (2008). s.75.

<sup>519</sup> A. Rabushka. (2007e). Flat and Flatter Taxes Continue to Spread Around the Globe. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-001T00:00:00-08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00-08:00&max-results=50> (Erişim Tarihi: 01.06.2016).

<sup>520</sup> A. Rabushka (2007e). The Flat Tax Spreads to Mongolia. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-001T00:00:00-08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00-08:00&max-results=50> (Erişim Tarihi: 01.06.2016).

nun telafisi de kumar ve maden sektörü üzerindeki vergilerle yapılmıştır. Hatta bu sektörlerden gelen vergiler on kat artmıştır<sup>521</sup>.

### 3.1.13.7. Karadağ

Karadağ parlamentosu Aralık 2006'da %15 oranlı düz oranlı gelir vergisini kabul etmiştir ve 1 Ocak 2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Düz oranlı vergi reformundan önce 3 dilimli (%16, %20 ve %24) artan oranlı vergi tarifesi yürürlükteydi. Daha sonra Karadağ parlamentosu düz oranlı vergi sistemini 2007 ve 2008 yıllarında %15 oranıyla uygularken, 2009 yılında %12'ye ve 2010 yılında ise %9'a indirmiştir. Ayrıca daha önce 2 dilimli (%15 ve %20) artan oranlı tarife uygulanan kurumlar vergisinde de reform yapılarak %9 oranında düz oranlı vergi sistemine geçilmiştir. Yapılan vergi indirimleriyle kayıt dışı ekonomi üzerinde olumlu sonuçlar alınmıştır. Karadağ hükümeti tarafından yayınlanan bir raporda, vergi idaresi 2007 yılının ilk 10 aylık döneminde 2006 yılına kıyasen %30 daha fazla gelir toplanmıştır. Ayrıca Ekim 2007 ile Ekim 2006 karşılaştırıldığında, kişisel gelir vergilerinde %13, ticari kazanç vergilerinde %100, katma değer vergisi gelirlerinde %25 ve emlak vergisi gelirlerinde %150 artış gözlenmiştir. Bu sonuçlar daha önce Rusya, Romanya ve diğer Orta ve Doğu Avrupa'da benimsenen düz oranlı vergi sistemi reformunun bir parçası ve aynasıdır<sup>522</sup>.

### 3.1.13.8. Kazakistan

Kazakistan Başbakanı Kırgızistan'ın düz oranlı vergiyi kabul etmesinden sonra düz oranlı vergi reformu yapılmasını ifade etmiştir ve 7 Temmuz 2006, 11 Aralık 2006 tarihlerinde ülkenin vergi mevzuatı üzerinde önemli değişiklikler yapılarak 1 Ocak 2007 tarihinde %10 oranında düz oranlı vergi sistemini yürürlüğe koymuştur. Düz oranlı vergi reformundan önce Kazakistan'da 6 dilimli (%5, %10, %15, %20, %30 ve %40) artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktaydı. İlk 69.600 Tenge (Kazakistan para birimi) gelir için en düşük %5 oranı, 348.000 Tenge geliri geçenler için ise %40 vergi oranı uygulanmıştır. Kazakistan %10'luk düz oranlı vergilemede standart indirim miktarını en düşük asgari ücret düzeyine bağlamıştır. Kişilerin elde ettiği kar paylarına %5, faiz gelirlerine ise, %10 oranında stopaj vergisi uygulanmaktadır. Basitleştirilmiş vergi beyanna-

<sup>521</sup> A. Rabushka (2007e). The Flat Tax Spreads to Mongolia. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-001T00:00:00-08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00-08:00&max-results=50> (Erişim Tarihi: 01.06.2016).

<sup>522</sup> A. Rabushka (2007e). The Flat Tax at Work in Montenegro <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-001T00:00:00-08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00-08:00&max-results=50> (Erişim Tarihi: 01.06.2016).

mesi kullanan serbest meslek çalışanları %3 oranında düz oranlı gelir vergisine tabidir. Ayrıca, borsada işlem gören devlet tahvilleri, sermaye gelirleri vergiden muafır<sup>523</sup>.

### **3.1.13.9. Bulgaristan**

Türkiye'nin komşusu olarak Bulgaristan, Gürcistan'dan sonra düz oranlı vergi reformunu gerçekleştiren ikinci ülke durumundadır. 1 Ocak 2008 tarihinde düz oranlı vergi sistemine geçerek, diğer Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinin benimsemiş olduğu bu sistemi yürürlüğe koymuştur. Bulgaristan'ın kabul ettiği düz oranlı verginin oranı %10'dur. Bu sisteme geçerek daha önce uygulanan 3 dilimli (%20, %22 ve %24) artan oranlı vergi tarifesi yürürlükten kalkmıştır. Yeni sistem daha önce uygulanan ilk 2.160 Leva (Bulgaristan para birimi)'lık gelir muafiyetini ortadan kaldırmıştır. Bulgaristan hükümeti 2006 yılında kurum kazançlarından alınan %15 oranındaki vergiyi %10 oranına indirmiştir. Dolayısıyla Bulgaristan, artık kişisel gelir vergisine ve kurum kazançlarına %10 oranında düz oranlı vergi sistemi uygulamaktadır. Ayrıca Bulgaristan çifte vergilendirmeyi minimuma çekmek amacıyla kar payları ve sermaye kazançlarını %5 oranında vergiye tabi tutmaktadır. Daha sonra sosyal güvenlik vergisinde reform yaparak %10 oranında düz vergi ile vergilendirilmesini amaçlamaktadır<sup>524</sup>.

Bulgaristan'da düz oranlı vergi reformuyla birlikte, işsizlik 2007 yılında %7 iken 2008 yılında %5.6'ya gerilemiş, istihdam 2005-2007 arasında yıllık %3 ortalama artış gösterirken 2008 yılında %3.3 artmış ve bütçe dengesi 2007 yılında %0.1 fazla verirken 2008 yılında %1.5 bütçe fazlası vermiştir<sup>525</sup>.

### **3.1.13.10. Çek Cumhuriyeti**

Çek Cumhuriyeti Başbakanı Vaclav Klaus 5 Ekim 2007 vergi reformu planı hazırlayarak imzalamıştır. Vergi reformu iki bölümden oluşmaktadır. Birincisi kişisel gelir vergisini diğeri ise kurumlar vergisini içermektedir. Daha sonra Çek Cumhuriyeti 1 Ocak 2008 tarihinde %15 oranında düz oranlı vergi sistemine geçmiştir. Düz oranlı vergi reformundan önce, 4 dilimli (%12, %19, %25 ve %32) artan oranlı vergi tarifesi uygulanıyordu. İkinci reform kurumlar vergisidir ve 2008 yılında %24 vergi oranı uygula-

<sup>523</sup> A. Rabushka. (2008e). Kazakhstan Joins the Flat Tax Bandwagon. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-01-01T00:00:00+00:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00+00:00&max-results=50> (Erişim Tarihi: 02.06.2016).

<sup>524</sup> A. Rabushka. (2008f). The Flat Tax is Implemented in Bulgaria. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-01-01T00:00:00+00:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00+00:00&max-results=50>. (Erişim Tarihi: 02.06.2016).

<sup>525</sup> Vural (2010). s. 194.

nırken %21 vergi oranına düşürülmüştür ve 2009 yılında ise, %20'e düşürülmüştür. Ayrıca çalışan kesim için sosyal güvenlik kesintisi 2009 yılında %12.5'ten %11'e düşürülmüştür<sup>526</sup>.

Çek Cumhuriyeti'nde işsizlik oranı 2007 yılında %5.3 iken 2008 yılında %4.4'e düşmüştür. Kurumlar vergisindeki indirim sebebiyle üretim araç ve ekipmanlarına yapılan yatırım 2007 yılının iki katına ulaşarak, 2008 yılında %10.5 artış gözlenmiştir<sup>527</sup>

### **3.1.13.11. Mauritius**

Hint denizinin Güneydoğusunda ve 1500 km uzaklıkta bulunan küçük bir ada olan Mauritius, 2006-2007 bütçesini onaylamıştır ve bu bütçenin belirgin özelliği ise, düz oranlı vergi sistemine geçişle ilgili düzenlemelerin olmasıdır. Dolayısıyla 1 Temmuz 2009 yılında kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisini %15 oranında düz oranlı vergi sistemi kapsamında kabul edilmiştir. Reformla birlikte kişisel gelir vergisinde uygulanan %15 ve %25 oranları kaldırılarak %15 düz oranı yürürlüğe girmiştir. Aynı şekilde %25 oranla vergilendirilen kurumlar vergisi de %15 düz oranlı tarife ile vergilendirilecektir. Düz oranlı vergi sistemine geçişle birlikte eski sistemde yer alan indirimler ve karmaşıklık ortadan kaldırılmıştır<sup>528</sup>.

### **3.1.13.12. Belarus**

Belarus, 1 Ocak 2009 tarihinde %12 vergi oranıyla düz oranlı vergi sistemini kabul etmiştir. Yeni düz oranlı vergi sistemine geçişle birlikte kişisel gelir vergisinde uygulanan 5 dilimli artan oranlı vergi tarifesi son bulmuştur. Geçerli kişisel gelir vergisi yıllık vergilendirilebilir 3.402.000 BYR (Belarus para birimi: Belarus Rublesi)'e kadar %9 oranına tabiydi. Daha sonra 3.402.001-8.505.000 BYR arasındaki gelire %15, 8.505.001-11.907.000 BYR arasındaki gelire %20, 11.907.001-15.309.000 BYR arasındaki gelire %25 ve 15.309.000 üzeri elde edilen gelire ise %30 vergi oranı uygulanıyordu. Vergi mükelleflerinin kendileri ve 18 yaşından büyük çocukları için temel indirim mekanizması bulunmaktadır. Mevcut kanunlara göre, kar payları %15 oranıyla ve telif ücretleri %40 oranıyla vergilendirilirken faiz ve sermaye kazançları vergiden istisnadır.

<sup>526</sup> A. Rabushka (2007f). The Flat Tax is Finalized in the Czech Republic. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-01-01T00:00:00+00:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00+00:00&max-results=50> (Erişim Tarihi: 02.06.2016).

<sup>527</sup> Vural (2010). s. 194.

<sup>528</sup> A. Rabushka (2007e). The Flat Tax at Work in Montenegro <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-01-01T00:00:00+00:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00+00:00&max-results=50> (Erişim Tarihi: 03.06.2016).

Belarus, Rusya'nın %13'lük düz oranlı vergi sisteminden %1 oran daha düşük %12'lik bir vergi sistemini benimsemiştir. Belarus'ta kurum karlarına uygulanan vergi oranı %24'te ve katma değer vergisi ise %18 vergi oranında kalmıştır. Her iki vergi türü ve oranı anlamında Rusya ile uyum göstermiştir<sup>529</sup>.

### **3.1.13.13. Bosna Hersek**

Bosna Hersek düz oranlı vergi reformunu 1 Ocak 2009 yılında kabul ederek yürürlüğe koymuştur. Bu düz oranlı vergi sistemine geçişten önce 2 dilimli (%10 ve %15) artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktaydı. Bosna Hersek'te, maaş, gelir ve kurumların karlarını %10 oranında düz oranlı vergi sistemi ile vergilendirerek faiz ve kar paylarının çifte vergilendirilmesi önlenmiştir<sup>530</sup>.

### **3.1.13.14. Belize**

Orta Amerika'nın kuzeydoğu kıyısında yer alan Belize 2009 yılında düz oranlı vergi sistemini kabul etmiştir. Düz oranlı vergi sistemini kabul etmeden önce 2 dilim (%25 ve %45) arasında değişen oranların bulunduğu artan oranlı vergi sistemi uyguluyordu. Ayrıca kazanılan gelirin ilk US 20.000 \$'ı vergi dışı tutuluyordu ve bu uygulama düz oranlı vergi sisteminin kabulüyle ortadan kaldırılmayarak standart indirim kapsamında yine aynı şekilde vergi dışı bırakılmıştır. Belize Kurumlar vergisinde de 1 Ocak 2009 yılında reform yaparak mevcut kurumlar vergisi oranı olan %35'i, %25 vergi oranı olarak düşürmüştür<sup>531</sup>.

## **3.2. Türk Vergi Sisteminde Uygulanan Vergi Türleri ve Vergi Tarifeleri**

Devletin sunduğu kamu hizmetlerinin finansman kaynağı olan vergiler, mükelleflerin sahip oldukları iktisadi kaynaklardan alınmaktadır. Bu kaynaklar gelir, servet, sermaye veya bir harcama biçiminde ortaya çıkabilir. Buna göre bir vergi bireysel veya kurumsal gelir üzerinden alınıyorsa gelir vergisi, servet üzerinden alınıyorsa servet vergisi ve mal ve hizmetler üzerinden alınıyorsa harcama vergisi olarak sınıflandırılmakta-

<sup>529</sup> A. Rabushka (2008g). The Flat Tax Spreads to Belarus. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-01-01T00:00:00+00:08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00+00:08:00&max-results=50>. (Erişim Tarihi: 03.06.2016).

<sup>530</sup> A. Rabushka (2008h). The Flat Tax Spreads to the Federation of Bosnia and Herzegovina (FBİH) within Bosnia and Herzegovina (BİH). <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-01-01T00:00:00+00:08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00+00:08:00&max-results=50>. (Erişim Tarihi: 03.06.2016).

<sup>531</sup> A. Rabushka (2010c). Belize Joined the Flat Tax Club. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?q=belize>. (Erişim Tarihi: 03.06.2016).

dır. Kısacası vergileri tasniflersek Gelir vergileri-Servet vergileri ve Harcama vergileri şeklinde belirtebiliriz.

Bu bölümde Türk vergi sisteminde yer alan bazı vergi türlerinin tarife yapısını ele almaya çalışacağız. Mevcut vergi tarifelerinde yer alan bazı sorunlar üzerinde durup düz oranlı vergi sisteminin mevcut vergi tarifelerindeki sıkıntıları bertaraf etmedeki rolü üzerinde durmaya çalışacağız.

### 3.2.1. Gelir vergisinde uygulanan vergi tarifesi

Günümüzde en iyi vergi sistemi olarak mali literatürde yer edinen gelir vergisi, gelir kavramının ekonomi ilminin tartışmalı konularından birisi olması sebebiyle ülkelerin vergi kanunlarında çok değişik biçimlerde yer almıştır<sup>532</sup>.

F. Neumark'a göre ileri kapitalizm devrinin bir eseri olan ve aynı zamanda karakteristik bir ifadesi olan gelir vergisi, günümüzde, piyasa ekonomisi düzenindeki bütün ülkelerin üzerinde durduğu en önemli vergilerden bir tanesini oluşturmaktadır<sup>533</sup>.

Devletler tarih boyunca değişik yöntemlerle toplumdaki bireylerin elde ettiği geliri üzerinden vergi veya benzeri uygulamalarla pay almışlardır. Ancak çağdaş düzenlemelere sahip gelir vergisi uygulaması ilk defa İngiltere'de 1799 yılında Gelir Vergisi (Income Tax) adıyla uygulanmıştır. Türkiye'de gelir vergisi ile ilgili ilk yasa, Alman Gelir Vergisi esas alınarak 3.6.1949 tarih 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Türk Vergi Sistemine girmiş ve 1950 yılında yürürlüğe konulmuştur. Ardından 10 yıl içinde bazı değişiklikler yapılarak 1960 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir ve halen yürürlükteki uygulaması devam etmektedir<sup>534</sup>.

Gelir Vergisi'nde, mükelleflerin kendilerine ve ailelerine ait çeşitli gelir unsurlarından elde edilen gelirler toplanmaktadır. Toplanan gelirlerden indirilmesi gereken giderler düşülür ve vergilendirilmede var olan muafiyet ve istisnalar ile gelirin irat, kazanç ve ücret olmasına göre değişik vergi uygulamalarına gidilerek gelirin miktarına göre artan oranlı vergi tarifesi uygulanarak vergi kişiselleştirilmeye çalışılır<sup>535</sup>. Gelir

---

<sup>532</sup> Herekman (1989). s. 91.

<sup>533</sup> Nadaroğlu (1989). s. 336.

<sup>534</sup> Nadaroğlu (1989). s. 341; Mutluer vd. (2013). s. 236-237.

<sup>535</sup> Mutluer vd. (2013). s. 238.

Vergisi'ne uygulanan tarife yapısı dört dilimli (%15, %20, %27 ve %35) artan oranlı vergi tarifesidir.

Mevcut Gelir Vergisi Kanunu md. 1'de gelir vergisinin konusu belirtilmiştir. Buna göre “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarıdır*” şeklinde belirtilmiştir. Ayrıca gelirin unsurları da md. 2'de belirtilmiştir. Buna göre, “Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

1. Ticari kazançlar
2. Zirai kazançlar
3. Ücretler
4. Serbest meslek kazancı
5. Gayrimenkul sermaye iradı
6. Menkul sermaye iradı
7. Diğer Kazanç ve İratlardır.

### ***3.2.1.1. Gelir vergisinde uygulanan vergi ayrıcalıklarının fazlalığı***

Dünyada küreselleşmeyle birlikte ekonomik dengeler hızla değişerek ülkeleri mevcut ekonomik ortamda, ülke ekonomilerini evrensel düzeyde her zamankinden daha fazla kamu hizmetlerinin karşılığı olarak finansman kaynağı arayışlarına sokmuştur. Günümüzde temelde finansman kaynağı olarak vergiler ilk sırayı almaktadır. Türkiye açısından vergi gelirleri değişik ekonomik ve siyasi nedenlerle büyük oranda kayba uğratılarak olumsuz bir profil karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda ekonomik ve siyasi kaygılarla uygulanan indirim, muafiyet ve istisnalar vergi kayıplarının büyük ölçüde nedenlerinden birisidir<sup>536</sup>.

Türk Vergi Sistemi'nde 1950 yılında yapılan gelir vergisi reformundan itibaren vergisel açıdan öngörülen muaflık ve istisnaların hangi düzenlemelerle ve hangi şartlarda mükellefleri etkileyeceği hukuki ve ekonomik açıdan devamlı tartışma konusu olmuştur<sup>537</sup>.

Türk Vergi Sistemi'nde uygulanan indirim, muafiyet ve istisnalar bazı mükelleflerin vergi yükünü azaltmak, teşvik etmek, vergi yönetimini kolaylaştırmak gibi sebep-

<sup>536</sup> Öz (2002). s. 11.

<sup>537</sup> Öz (2002). s. 12.

lerle ortaya konulmuştur. Vergi harcaması olarak ifade edilen ve kanunlarla uygulanmasına izin verilen bu vergisel ayrıcalıklar kamu harcaması olarak da belirtilebilir. Çünkü bu vergisel ayrıcalıklar sonucunda devlet büyük oranda gelir kaybına maruz kalmaktadır. Bu yüzden devletin uğradığı gelir kayıpları da diğer para ve maliye politikası araçlarıyla telafi edilmeye çalışılmakta ve böylece kamu harcamaları artış göstermektedir. Bireysel açıdan önemli fayda ve fonksiyonları olduğu belirtilen indirim, muafiyet ve istisna uygulamalarının, vergilerin idari ve uyum maliyetleri bakımından da tasarruf sağlayıcı olduğu öne sürülmektedir. Ancak bütün bu vergi ayrıcalıklarının, vergi matrahında neden oldukları azaltıcı etki neticesinde vergi erozyonuna ve böylece de vergi tabanının daralmasına yol açtıkları da ileri sürülmektedir. Başka bir deyişle, vergi matrahında yapılan iktisadi ve sosyal indirimler ile mükelleflerin vergi dışı bırakıldığı gelirler; vergi matrahının gerekli düzeyde kavranamamasına sebep olmakta, dolayısıyla vergi erozyonuna sebep olabilmektedir. Bu bakımdan vergi sistemini yıpratıcı ve vergiye tabi tutulabilir unsurlar ile vergi tutarı arasında dengesizlikler meydana gelmesine sebep olan aşırı indirim, muafiyet ve istisna uygulamalarının vergi erozyonuna sebep olduğu gözlenmektedir. Ayrıca vergi ayrıcalıklarının planlanması, belirlenmesi, uygulanması ve kontrolü siyasi boyutta olduğundan, gerek büyüklüklerinin tespit edilmesi ve gerekse değişimlerin izlenerek gerekli tedbirlerin alınması anlamında bazı güçlükler meydana gelebilmektedir<sup>538</sup>.

Akdoğan'a göre, vergi ödeme gücüne ulaşabilmek açısından hizmet edebildiği ölçüde vergi adaletine faydalı olan vergi ayrıcalıkları yani indirim, muafiyet ve istisna uygulamaları, vergi ödeme gücü bulunan bir kısım mükelleflerin az vergi ödemesine fırsat ve olanak sağlıyor ise, olumsuz etki meydana getirir. Yani devletin vergilerden elde edeceği gelirleri bakımından büyük oranda kayıplar ortaya çıkar<sup>539</sup>.

Yürütme organına ilk defa 1971 yılında 1488 Sayılı Kanun ile Anayasa'ya eklenen ve 1982 Anayasa'sında da kapsam bakımından içeriği korunan hüküm ile verginin muaflık, istisna, indirim ve oranlarında yasada belirtilen alt ve üst sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. Evrensel bir anayasal ilke olan verginin kanuniliği

---

<sup>538</sup> F. Saraçoğlu (2000). Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi. G.Ü.İ.B.F. Dergisi. Sayı:2. s. 80. <http://www.iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/download/466/456>; (Erişim Tarihi: 04.06.2016); Öz (2002). s. 13.

<sup>539</sup> Akdoğan (2014). s. 259.

ilkesini biraz yumuşatarak yürütme organına ekonomik ve mali politikalar üretmede esneklik sağlama amacını taşıyan bu anlayışa göre yürütme organı, enflasyon olgusunun gelir üzerinde ortaya çıkardığı aşınmayı telafi etmek boyutuyla yetkilendirilecek ve bu kapsamda yapılacak düzenlemeler de başka bir amaç ve kapsam taşımayacaktır. Bu kapsamda yürütme organının bu yetkisini kullanırken bu gerekçelerin dikkate alındığını söylemek oldukça güçtür. Nitekim vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunlarla konulması, değiştirilmesi, ve kaldırılması gerekirken; vergi ayrıcalıkları konusunda yani istisna, muafiyet ve indirimlere ilişkin alt ve üst sınırlar çizilerek yürütme organına ve usul konusunda Maliye Bakanlığı'na TBMM tarafından Anayasa'nın 73/4. maddesi ile "vergi resim,, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunen belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir" yetkisinin kullanımını değerlendirecek olursak, yukarıda belirtilen nitelik ve amaç için kullanılmadığını ve bütünüyle siyasi popülizm ve mali kaygılarla keyfi uygulamalara maruz kaldığı görülmektedir. Ayrıca Bakanlar Kurulu'nu Anayasa 73/4 bağlamında vergiler ile ilgili geniş yetkilerle donatmak, Anayasa'nın kendi iç dinamiği ile de ters düşmektedir. Çünkü Anayasa'nın 7. maddesine göre, yasama yetkisi TBMM'ne aittir ve devredilemez<sup>540</sup>.

Hangi kapsamda ve hangi amaçla uygulanırsa uygulansın, indirim, muafiyet ve istisnaların sayısal olarak artması, vergi sisteminin karmaşıklaşmasına yol açmaktadır. Basitlik ilkesini bertaraf eden karmaşıklık aynı zamanda anlaşılabilirlik ve belirlilik ilkelerini de zaafa uğratar. Ayrıca vergi toplama maliyetlerini de artırır. Bu maliyetlerden bir tanesi olan idari maliyetlerin artması devletin vergi harcamaları sebebiyle ortaya çıkan kaybının artması anlamına gelir. Ayrıca uyum maliyetlerinin artması vergi harcamaları dolayısıyla mükellefler açısından meydana gelen kazancı azaltır<sup>541</sup>.

Vergi harcamaları olarak nitelendirdiğimiz vergi ayrıcalıkları, vergi tabanından finanse edildiğinden mali tahsisi etkiler ve kamusal kaynak tahsisinde etkinliği ve verimliliği de zorlaştırır ve mali disipline olumsuz etkilerde bulunur<sup>542</sup>.

Vergi konularının objektif durumları göz önüne alınarak idari, sosyal, iktisadi ve siyasi sebeplerle yapılan vergi ayrıcalıkları, milli ekonomideki global büyüklükleri etki-

---

<sup>540</sup> Öz (2002). s. 14.

<sup>541</sup> Ö. Saraç (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. Maliye Dergisi. Sayı:159. s. 271.

<sup>542</sup> Saraç (2010). s. 276.

lemeye ve böylece sistemli bir şekilde belirli genel amaçlara erişmeye yönelik rasyonel bir vergi müdahaleciliği tedbiri olmaktan çıkıp, belirli bazı baskı gruplarının hükümet veya parlamento üzerinde yaptığı etki neticesinde meydana gelen kısmi bir yöneltici vergi politikası önlemi haline dönüştükleri durumda, gelir vergisinin mali fonksiyonunun yanı sıra konjonktürel ve sosyal fonksiyonlarını olumsuz yönde etkileyen vergi matrahının aşınmasına neden olurlar<sup>543</sup>. Bu kapsamda Türk Vergi Sistemi'nde siyasal karar alma mekanizması tarafından uygulanmasına izin verilen vergi ayrıcalıklarıyla, adeta devlet eliyle bir rant meydana getirilmekte, yasal yoldan vergi kaybı/kaçığına ve kayırmalara izin verilmekte ve büyük boyutlara ulaşan maddi sızıntılarla ekonomik ve sosyal yozlaşmalara sebebiyet verilmektedir<sup>544</sup>.

Artan vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma eğilimleri vergi matrahını aşındırarak gerekli gelirin elde edilebilmesi için vergi oranlarının yükseltilmesine sebep olurken, yüksek vergi oranları da vergi mükelleflerinin yasal veya yasal olmayan yollarla vergiye tepki göstererek vergi ödemekten kaçınmalarına sebep olmaktadır. Vergi sistemi yoluyla değişik amaçları gerçekleştirmek amacıyla uygulanan indirim, istisna ve muafiyetlerin sebep olduğu karmaşıklık da bu hedefe ulaşılmasını kolaylaştırmaktadır<sup>545</sup>.

Mevcut Gelir Vergimiz artan oranlı vergi sistemini uygulamasıyla birlikte çok sayıda indirim, muafiyet ve istisnayı bünyesinde barındırmaktadır. Yukarıda da belirttiğimiz üzere bu vergi ayrıcalıklarının vergi sistemi yönünden ne kadar karmaşık bir yapıda olduğunu görebilmek açısından aşağıda ayrıntılı bir biçimde incelemeye çalışacağız.

### **3.2.1.2. Gelir vergisinde uygulanan muafiyetler**

Vergiler genellikle hükümleri altında bulundurduğu kişileri vergiye tabi tutar. Ancak, bu kişilerden vergiyi doğuran olayla ilişkileri bulunsa bile, bazılarının çok az seviyede gelir elde etmesi, gelirin vergi dairesi tarafından kavranılmasının güç olması

---

<sup>543</sup> Turhan (1993). s. 121-122.

<sup>544</sup> Öz (2002). s. 15.

<sup>545</sup> Ş. Akkaya Adil Vergileme ve Optimal Vergileme Yaklaşımlarına Genel Bakış. s. 347. <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuifm/article/download/1023007717/1023007219> (Erişim Tarihi: 04.06.2016).

yanında siyasi, sosyal, kültürel ve ekonomik nedenlerle vergi kanunlarında muaflik ve istisnalara yer verilmiştir<sup>546</sup>.

Gelir Vergisi Kanun’unda yer alan muafiyetler, esnaf muaflığı, diplomat muaflığı ve serbest meslek kazancı muaflığıdır.

**Esnaf Muaflığı:** 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu md. 15’de esnaf, “*ister gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanan ve geliri 11’inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi*” olarak ifade edilmiştir.

Vergi ödeme gücü bulunmadığı varsayılan, sosyal ve ekonomik açıdan koruma amacı güdülen, vergilendirme maliyeti fazla olan önemli ticaret erbabı kitlesi, “esnaf muaflığı” çerçevesinde gelir vergisinden muaf tutulmuştur<sup>547</sup>.

Esnaf muafiyetinden faydalanma bakımından dikkate alınması gereken şartlar, genel ve özel şartlar biçiminde ikiye ayrılmıştır. Genel şartlar, kişinin; ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmaması, esnaf muaflığı kapsamına giren faaliyetlerin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık arz edecek biçimde yapılmaması gerekmektedir. Özel şartlar ise; küçük ticaret ve sanat erbabının esnaf muaflığından faydalanabilmesi için belirli işlerin yapılması biçiminde ortaya konabilecek bu şart ile, faaliyetlerin belirli meslekler itibariyle icrası öngörülmüştür. Kanunun sözü edilen ilgili maddesi basit usule tabi olmanın özel şartlarını içermektedir<sup>548</sup>.

**Diplomat Muaflığı:** GVK. md. 15’de; “*Yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muaftırlar*” denilerek diplomat muaflığının çerçevesi çizilmiştir.

GVK. md. 16’da diplomat muaflığına ilave olarak bir de ücret istisnası bulunmaktadır. GVK. md. 16’da; “*Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15’inci maddeye gir-*

<sup>546</sup> Şenyüz vd. (2011). Türk Vergi Sistemi Dersleri. Ekin Basım Yayın Dağıtım. s. 40.

<sup>547</sup> Akdoğan (2014). s. 215.

<sup>548</sup> Şenyüz vd. (2011). s. 41.

*meyen memur ve hizmetlerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi'nden istisna edilir'' şeklinde belirtilmiştir.*

**Serbest Meslek Kazancı Muafılığı:** GVK. md. 66/5 serbest meslek kazancında, meslek itibariyle muaflik kapsamına girebilmeyi iki duruma bağlamıştır. Birincisi, bazı mesleklerin belirli sınırlar içinde icrası, diğeri ise, bu mesleklerin küçük yerleşim yerlerinde yapılmasıdır.

Birinci duruma göre, muafiyetten faydalanabilecek meslekler olarak, ebe, arzuhalci, sünnetçi, rehber, sağlık memuru gibi örnekler verilebilir. Bu belirtilen meslekler-muafiyetten yararlanabilmeleri için; - muayenehane gibi iş yerleri açmamak, - çalışılan yere tabela asmamak, - faaliyetlerini ilanlarla duyurmamak, - mesleki teşekküllere kaydolmamak hallerinden en fazla birini ihlal etmeleriyle muafiyet kalkmıyor. Ancak bunlardan ikisinin ihlal edilmesi durumunda muafiyet ortadan kalkmaktadır.

İkinci duruma göre, köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerleşim yerlerinde mesleğini icra eden ebe, arzuhalci, sünnetçi, sağlık memuru gibi meslek sahipleri birinci durumda belirtilen şartlarla bağlı kalmaksızın vergiden muaf olurlar.

### **3.2.1.3. Gelir vergisinde uygulanan istisnalar**

**Telif kazançları istisnası:** Hukuk literatüründe yaratıcı çalışmaların sahiplerine, yaptıkları bu çalışmalar sonucunda üçüncü şahısların haksızca faydalanmalarını önlemek amacıyla fikri haklar tanınmıştır. Fikri haklardan biri de telif haklarıdır. Telif hakları fikir ve sanat ürünü olarak ortaya konan eserler üzerinde sahibinin haklarını ifade etmektedir. Telif haklarına mesleki kazançlar içinde tevkifat dışında bir vergi yükü getirilmemek biçiminde önemli avantaj sağlanmıştır. Telif kazançları vergiden istisna edilmiştir<sup>549</sup>.

GVK. md. 18'de telif kazancı istisnası düzenlenmiştir. Bu kanun maddesinde: “*Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet*

---

<sup>549</sup> Şenyüz vd. (2011). s. 62.

*ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.*

*Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dâhildir. Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.” hükmüne yer verilmiştir.*

**PTT acentelerinde kazanç istisnası:** Gelir Vergisi Kanunu’na 3418 sayılı Kanun’un 23. maddesiyle eklenen mükerrer 18. Maddesinde PTT acenteliği faaliyetlerinden doğan kazançlar için gelir vergisi istisnası belirtilmiştir. Buna göre, GVK. mükerrer md. 18 de “*PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. Bu kazanç istisnasının, bu kanunun 94’üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur”* şeklinde belirtilmiştir.

**Sergi ve Panayır Kazançları İstisnası:** Dar mükellefiyete tabi olanların: hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, Türkiye’de başkaca iş yeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla, bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi’nden istisna edilmiştir (GVK. md. 30/1).

**Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası:** Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar (GVK. md. 20).

**Elçilik ve Konsolosluk Çalışanlarına Ücret İstisnası:** Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15’inci maddeye girmeyen memur ve hizmetlerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak koşuluyla Gelir Vergisi’nden istisna edilir (GVK. md. 16).

**Ücretlerde İstisna:** Ücretlerle ilgili istisnalar GVK. md. 23'te ayrıntılı bir şekilde, on beş bent halinde sıralanmıştır. Bu kapsamda getirilen istisnalardan bir kısmını şöyle sayabiliriz: Gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri, toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri, köy muhtarlarının ücretleri, hizmetçilerin ücretleri, hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması, ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m<sup>2</sup>'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri, kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları, 3308 sayılı Çıracılık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri, yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler.

**Gayrimenkul Sermaye İradında İstisna:** gayrimenkul sermaye iratları için getirilen istisna GVK. md. 21'de yalnızca konutları kapsamına alacak biçimde düzenlenmiştir ve konut istisnası biçiminde nitelendirilmektedir.

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2016 yılı için 3.800 TL'si gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar bu istisnadan yararlanamazlar (GVK. md. 21).

**Menkul Sermaye İradında İstisna:** Bu kapsamda menkul sermaye iradında yer alan istisnalar, bireysel emeklilik ödemesi istisnası ve kar payı istisnasıdır. GVK. md 22'de düzenlenmiştir.

Menkul sermaye iratlarında kar payı istisnası önemli yer tutmaktadır. Buna göre Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir (GVK. md. 22/2).

Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 25'i, Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan diğer sigorta şirketlerinden on yıl süreyle prim ödeyenler ile vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 10'u ve tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır (GVK. md.22).

**Gider Karşılıklarında İstisna:** Gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir.

- Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler;
- Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur);
- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil);
- Sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları (GVK. md. 24).

**Tazminat ve Yardımlarda İstisna:** Sosyal güvenlik kanunlarında yer alan hükümlerle, çalışanlara yapılan ödemelere ilişkin istisnalardır. Buna göre aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar;
2. Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler);
3. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlanana aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tâbi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.);
4. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.);
5. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);
6. Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;
7. 1475 ve 854 sayılı Kanun'lara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz);
8. Genel olarak nafakalar (Alanlar için);
9. Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, sakatlık, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.
10. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini dol-

durmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar (GVK. md. 25).

**Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisna:** Şehit ve gazi yakınlarına yapılan yardım ve ödemelere ilişkin istisnalardır. Buna göre aşağıdaki yazılı vatan hizmetleri yardımları Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. Harb malullüğü zamları;
2. Harb malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri;
3. Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler (Bu hükmün tatbikinde hususi kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenlerle harp, isyan, eşkiya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkumların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır.);
4. Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar (GVK. md. 26).

**Teçhizat ve Yayın bedellerinde İstisna:** Çalışanlara, çalışılan işle ilgili teçhizat ve giyim için yapılan ödemelere yönelik istisnalardır. Buna göre aşağıda yazılı teçhizat ve yayın bedelleri Gelir Vergisinden müstesnadır:

1. Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler;
2. Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası);
3. Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri (GVK. md. 27).

**Tahsil ve Tatbikat ödemelerinde İstisna:** Kamu ve özel kuruluşların, personellerine eğitim amacıyla ödediği bedeller Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir. Buna göre tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

1. Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar (özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri devlet öğrenci

ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir);

2. Resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar;
3. Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler tarafından verilen paralar (GVK. md. 28).

**Teşvik İkramiye ve Mükâfatlarda İstisna:** devlet tarafından teşvik edilmek istenen değişik alanlarda ikramiye ve mükâfatlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükafatlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar;
2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;
3. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler;
4. Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (GVK. md. 29).

#### **3.2.1.4. Gelir vergisinde uygulanan indirimler**

**Engellilik İndirimi:** GVK. md. 31'de düzenlenmiştir. Engelli olan kişilerin toplumsal hizmetlerden yeterince yararlanamaması sebebiyle devlet tarafından korunması amacı güdülen bir indirim çeşididir.

Çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve aşağı-

da engellilik dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir. Engellilik indirimi;

- Birinci derece engelliler için 2016 yılı için 900 TL.
- İkinci derece engelliler için 2016 yılı için 460 TL.
- Üçüncü derece engelliler için 2016 yılı için 210 TL (GVK. md. 31).

**Asgari Geçim İndirimi:** asgari geçim indirimi devlet tarafından geliri düşük kişileri toplum nezdinde korumak amacıyla getirilmiş bir düzenlemedir ve GVK. md. 32'de düzenlenmiştir. Buna göre, Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'dir.

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

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

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

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

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

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

**Diğer İndirimler:** genellikle kamu kurumları ile kamu kurumu niteliğindeki dernek ve vakıflara, sağlık, eğitim, kültür ve iktisadi amaçlarla yapılan bağış ve yardımları içeren diğer indirimler GVK. md. 89'da düzenlenmiştir. Buna göre gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:

1. Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.).

Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

2. Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler).

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanır.).

4. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.

5. Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

6. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.

7. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üreti-

lenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanması,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kùltür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 sayılı Kùltür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kùltür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kùltür varlıklarının yerinde korunması veya ùlkemize ait kùltür varlıklarının Türkiye'ye getirtilmesi çalışmalarına,

g) Kùltür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kùltür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kùltür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanması,

i) Somut olmayan kùltürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kùtùphane, müze, sanat galerisi ve kùltür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kùltürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).

8. 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Gö-

revleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

9. Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamı ile uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeleri ve usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

10. Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı.

11. İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine(7) makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.

12. Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.

13. Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sifira kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

14. 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel

veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre yüzde 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

15. Basit usulde tespit edilen ticari kazançların yıllık 8.000 Türk lirasına kadar olan kısmı (Bu Kanunun mükerrer 20 nci maddesinde yer alan kazanç istisnasından faydalananlar bu bent hükmünden yararlanamaz. Bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.).

### **3.2.2. Kurumlar vergisinde uygulanan vergi tarifesi**

Kurumlar vergisi, Türk Vergi Sistemi'nde geliri vergilendiren ikinci vergi çeşididir ve gelir vergisinden bağımsız bir kanun olan Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Batılı ülkelerde Birinci Dünya Savaşından sonra yaygınlaşan kurumlar vergisi, Türkiye'de 1950 yılında yapılan vergi reformu ile kabul edilmiştir. Kurumlar vergisinin tarife yapısı gelir vergisinden farklı olarak düz oranlı vergi tarifesidir. Kurumlar vergisi çok çeşitli muafiyet ve istisnalarla büyük ölçüde delindiğinden kurumlar vergisinin bazı mükellefleri için fiili oran bundan dolayı çok daha az olabilmektedir<sup>550</sup>.

Vergileme tekniğindeki basitlik, kolaylık, şirketlerin tekelleşme eğilimlerini önleme, gelir dağılımını pozitif etkileme gibi nedenlerle kurumlar vergisi kısa zamanda önemli bir finansman kaynağı haline gelmiştir. 1949 yılında kabul edilip, 1950 yılında yürürlüğe giren 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile sermaye şirketleri ve tüzel kişilere ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Bu kanun 54 yıl kadar yürürlükte kalmıştır ve daha sonra 2006 yılında yürürlükten kaldırılarak yerine 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Zaman içerisinde kurumlar vergisi

<sup>550</sup> A. Işık (2014). Kamu Maliyesi. Ekin Basın Yayın Dağıtım. s. 186.

değişiklikler geçirmişse de halen bu kanun uygulanmaktadır. Bu vergi reformuyla vergi cennetleri ile mücadele amaçlanmış ve transfer fiyatlandırması konusunda Dünya standartları getirilmiştir<sup>551</sup>.

Kurumlar vergisi; gelir vergisinin kapsamı dâhilinde olan gelir unsurlarının, ilgili kanunda belirlenmiş olan kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, bu kurumların ayrı hukuki kişilikleri sonucu net kazançlarından alınan vergileri oluşturmaktadır<sup>552</sup>.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde; “ 1949 yılında başlatılan büyük vergi reformunun asli unsurlarından birisi olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, on bir yıllık ilk uygulama döneminin ardından, özellikle dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesine yönelik ciddi yetersizlikler nedeniyle 1960 yılında bazı önemli değişikliklere uğramış ve günümüze kadar da muhtelif tarihlerde gerçekleştirilen düzenlemelerle bu Kanunun güncel ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara yanıt vermesi sağlanmaya çalışılmıştır.

*Vergi sistemindeki yapısal dönüşüm esasen üç ana ilke üzerinde şekillendirilmektedir. Bu ilkeler;*

*-Vergi mevzuatının ana esaslar itibarıyla, vatandaşlar tarafından anlaşılır ve basit bir şekilde uygulanabilir olması,*

*- Mevzuatın sık sık değişmeyen, yatırımcıların gelecek planlaması yapabilmelerine izin verecek şekilde istikrarlı ve öngörülebilir, aynı zamanda ekonominin önünü tıkamayacak yapıda ve düzeyde olması,*

*-Mükelleflere daha kaliteli hizmet sunmayı ve mükelleflerin gönüllü uyumunu esas alan ve bilgi teknolojilerinin de yardımıyla vergi gelirlerini etkin bir şekilde toplayan bir idareye sahip olunması, şeklinde özetlenebilir.*

*Tasarının, bir strateji çerçevesinde yürütülen reformların ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilmesi gerekir. Tasarı, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ve azımsanmayacak bir vergicilik deneyiminin sağlam temelleri ve birikimi üzerine inşa*

<sup>551</sup> N. Edizdoğan ve A. Çelikkaya (2012). Vergilerin Ekonomik Analizi. Dora Yayın Basım. s. 119-121.

<sup>552</sup> Edizdoğan vd. (2010). s. 264.

edilen; buna karşılık içinde bulunulan yeni dönemin gerçeklerine ve ülkemizin uzun dönemli stratejik hedeflerinin gereklerine de sırt çevirmeyen; tüm bu hususları sağlam iktisadi, mali ve hukuki perspektifler içinde harmanlayıp uyumlulaştıran ve aynı zamanda,

- Büyümeyle destekleyen,
- Mükelleflerin gönüllü uyumunu gözetilen,
- Vergi güvenliğini güçlendiren,
- Geniş tabanlı,
- Düşük oranlı,
- Yaşanabilir bir vergi ortamı sağlayan yenilikçi bir anlayışla ele alınmıştır.

Özellikle yabancı sermaye çekmek ve çevre ülke konumundan kurtularak uluslararası iktisadi faaliyetlerin yoğunlaştığı bir merkez düzeyine erişebilmek için alınan vergisel önlemlerle, neredeyse her gelişmişlik düzeyinden onlarca ülke diğerleriyle kıyasıya bir rekabet içine girmiştir. Bu çerçevede vergi oranları, söz konusu rekabetin önemli bir aracı olarak karşımıza çıkmaktadır. Başta Merkez ve Doğu Avrupa ülkeleri olmak üzere bir çok ülke bu gün "düz vergi" (flat tax) olarak isimlendirilen uygulamalara başvurmakta ve vergi oranlarını olabildiğince düşürmektedir. Bu rekabet olgusuna kayıtsız kalmak olanaksız olduğu gibi, akıllıca da değildir. Dolayısıyla ekli tasarinin otuz ikinci maddesinden de görüleceği gibi kurumlar vergisi oranının sözü edilen bu çevresel koşullar da dikkate alınarak yeniden tespit edilmesine özen gösterilmiştir.<sup>553</sup> ifadeleri kullanılarak uluslararası rekabet arenasında düz oranlı vergi sisteminin kabul edilmesiyle bu yapıya kayıtsız kalınmayarak kurumlar vergisinin düz oranlı bir vergi sistemine geçişini ortaya koymaktadır.

**Tablo 6.** Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Gelişimi (%)

Yıllar	Vergi Oranları	Yıllar	Vergi Oranları
1990	46	1999	30
1991	46	2000	30
1992	46	2001	30

<sup>553</sup> [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Gerekciler/5520\\_Sayili\\_Kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekciler/5520_Sayili_Kanun.pdf)

1993	46	2002	30
1994	25	2003	30
1995	25	2004	30
1996	25	2005	33
1997	25	2006	20
1998	25	2007	20

**Kaynak:** Ramazan Armağan (2007). *Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri*. Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. C.12. S.3. s. 233.

1950 yılından itibaren Türk Vergi Sistemi içinde yer alan Kurumlar Vergisi ilk olarak %10’luk oranla uygulamaya konulmuştur. 1960- 1963 yıllarında bu oran %20 iken, 1964’ten 1980’e kadar geçen dönemde %25 yükseltilmiştir. Ayrıca, 1950-1980 yılları arasında Kurumlar Vergisi’ne ek olarak ortaklara dağıtılan kar payı üzerinden %20 oranında Gelir Vergisi stopajı yapılmıştır. 1980 sonrasında, vergi sisteminde yapılan değişikliklerle kurum kazançlarına uygulanan gelir vergisi stopajı yöntemi (çok karışık olması ve belirsiz matrah ve vergi hesaplamalarına neden olduğu gerekçesi ile) kaldırılarak Kurumlar Vergisi oranı %50 oranına yükseltilmiştir<sup>554</sup>.

1981 yılında kurumlar vergisi %50 oranında uygulamaya konulmuştur. Daha sonra 1985 yılında bu uygulamaya son verilerek %46 vergi oranıyla kurum kazançları kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Bu dönemde kar payı üzerinden Gelir Vergisi stopajı yapılmamış ve kar payı da beyana tabi tutulmamıştır. Gelir Vergisi stopajı uygulamasının son bulmasıyla AB ülkelerinde uygulanmakta olan vergilemeden farklı olarak vergilendirme sürecinin basit ve anlaşılır olması sağlanmış ve çifte vergileme problemi de ortadan kaldırılmıştır. Ancak yürürlüğe konulan bu uygulama; Gelir Vergisi’nde mükelleflerin kar payları dâhil, bütün gelirlerinin toplanması (üniter vergileme) ilkesine uymayarak gelir Vergisi mükelleflerinin kar payı gelirleri ile diğer gelirlerinin farklı oranlarda vergiye tabi tutulması sebebiyle vergi adaletini sekteye uğratmıştır<sup>555</sup>.

1990’lı yıllarda Kurumlar Vergisinde uygulanan oran %46’dır. Bu dönemde Kurumlar Vergisi birçok muafiyet, istisna ve indirimi bünyesinde barındırarak vergi hasılatı %20-25’ler düzeyinde düşük seviyede gerçekleşmiştir. 1994 yılında gerçekleşen

<sup>554</sup> M. Tosuner (1989). 1980 Sonrası Türk Vergi Sistemi’nin Yapısı ve Gelişimi. Bayraklı Matbaacılık-İzmir. s. 51.

<sup>555</sup> R. Armağan (2007). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi. Cilt:12. Sayı:3. s. 232.

ekonomik krizin etkilerinin minimuma çekilmesi ve vergi gelirlerinin artırılabilmesi için 5 Nisan kararları alınmıştır<sup>556</sup>.

Söz konusu olumsuzluklar nedeniyle, 1995 yılından itibaren vergi alacağı uygulamasına yeniden dönülerek %46 olan Kurumlar Vergisi oranı %25'e düşürülmüş ve kar payı üzerinden %10 veya %20 oranında (kurumun halka açık veya kapalı olmasına göre) Gelir Vergisi stopajı uygulanmıştır. Ayrıca kâr payının belli bir tutarı aşması durumunda kâr payını elde eden gerçek kişiye de beyan yükümlülüğü getirilmiştir. Beyanname kâr payı yanında bu kâr payının 1/3'üne isabet eden miktar da vergi alacağı olarak gösterilmiştir. Bu yeni uygulama eski yöntemle göre ilave vergi yükü (gelir vergisi tarifesinin %25'den başlayan ve %55'lere varan oranların kullanılmasından) oluşturmuş, dolayısıyla kâr dağıtmamayı teşvik eden bir görünüm kazanmıştır<sup>557</sup>.

Nihayet 01.01.2006 yılında yürürlüğe giren ve halen yürürlükte uygulanan 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi kurum kazançları için %20 oranını benimsemiştir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde de belirtildiği üzere küresel rekabetin önemli bir aracı olan, mükelleflerin gönüllü uyumunu gözeten, vergi güvenliğini güçlendiren, geniş tabanlı, düşük oranlı düz oranlı vergi sistemine geçişle beraber Kurumlar Vergisi gelirlerinde de artış gözlenmiştir.

**Tablo 7.** Kurumlar Vergisi Tahsilatının GSYH'ya (1998 Bazlı) Göre Esneklikleri (1999-2015)

Yıllar	GSYH	Artış (%)	Kurumlar Vergisi	Artış (%)
1999	104.595.916	48.99	1.549.525	107.05
2000	166.658.021	59.34	2.356.787	52.10
2001	240.224.083	44.14	3.675.665	55.96
2002	350.476.089	45.90	5.575.495	51.69
2003	454.780.659	29.76	8.645.345	55.06
2004	559.033.026	22.92	9.619.359	11.27
2005	648.931.712	16.08	13.583.291	18.89
2006	758.390.785	16.87	12.447.354	-8.36

<sup>556</sup> Armağan (2007). s. 233.

<sup>557</sup> N. Bilici (2005). Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri. Seçkin Yayınevi. s. 286-287.

2007	843.178.421	11.18	15.718.474	26.28
2008	950.534.251	12.73	18.658.195	18.70
2009	952.558.579	0.21	20.701.805	10.95
2010	1.098.799.348	15.35	22.854.846	10.40
2011	1.297.713.210	18.10	29.233.725	27.91
2012	1.416.798.490	9.18	32.111.820	9.85
2013	1.567.289.238	10.62	31.434.581	-2.11
2014	1.748.167.817	11.54	35.163.517	11.86
2015	1.953.561.332	11.75	37.009.483	5.25

**Kaynak:** GİB. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_7.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_7.xls.htm)  
(Erişim Tarihi: 09.06.2016).

Tablo 7’de 1999 ile 2015 yılları arasında GSYH ile Kurumlar Vergisi tahsilatındaki esneklikler yer almaktadır. Kurumlar Vergisi tahsilatı 2006 yılına kadar devamlı artış göstermiştir. 2006 yılında Kurumlar Vergisinde yapılan oran indirimiyle birlikte %8.36 oranında bir azalma gözlenmiştir. Ancak takip eden yıllarda 2013 yılına kadar aralıksız Kurumlar Vergisinin tahsilatı artış göstermiştir. İstisnai olarak 2013 yılında %2.11 düşüş olmuştur ve yine sonraki yıllarda sürekli artış sağlamıştır. Dünya çapında yaşanan 2008 ekonomik krize rağmen Kurumlar Vergisi tahsilatı etkilenmeyerek artışa devam etmiştir. Burada dikkat çekici tarafı ise, Kurumlar vergisinin oranlarında yapılan indirimlere karşın tahsilatı olumsuz etkilenmeyerek devamlı artış yaşanmasıdır. Hatta oranlarda yapılan indirimler Kurumlar Vergisi gelirlerini olumlu etkilemiştir.

Kurumlar Vergisi tahsilatındaki artışın yanında Kurumlar Vergisi mükelleflerinin sayısında da artış sağlanmıştır. Aşağıdaki tablo 8’de görüleceği üzere düz oranlı vergi sistemi uygulanan Kurumlar Vergisi’nde, mükelleflerin sayısal olarak artması vergi tabanının genişleyerek vergiye gönüllü uyumu destekler nitelikte olduğunu göstermektedir.

**Tablo 8. Kurumlar Vergisi Faal Mükellef Sayıları (2001-2016)**

Yıllar	Mükellef Sayısı
2001	565.556
2002	585.981
2003	605.020
2004	632.093
2005	593.166

2006	608.981
2007	634.569
2008	640.679
2009	640.786
2010	652.009
2011	663.967
2012	662.190
2013	662.225
2014	673.920
2015	699.904
2016 Mayıs	713.482

**Kaynak:** GİB. [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/AIGMS /2016/ TABLO 9.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS /2016/ TABLO 9.xls.htm) (Erişim Tarihi: 10.06.2016).

Tablo 8’de 2001 ile 2016 yılları arasında kurumlar vergisi mükelleflerinin sayıları belirtilmiştir. 2001 yılında kurumlar vergisi mükellef sayısı 565.556 iken, 2016 Mayıs ayında bu rakam 713.482’ye yükselmiştir.

Düz oranlı vergi sisteminin Kurumlar Vergisi gelirlerinde tam anlamıyla artışı sağlayabilmesi için mevcut muafiyet, istisna ve indirimlerin kaldırılması gerekmektedir. Bu kapsamda Kurumlar Vergisi Kanunu’nda bu vergi ayrıcalıklarının sınırlandırılması ile ilgili bir düzenleme yapılmıştır. Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir. Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır (KVK. md. 35) denilerek vergi ayrıcalıklarının ancak Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenleme yapılarak hüküm altına alınabileceği belirtilmiştir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır denilerek, uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan sorumluluklar için belirtilen sınırlamanın geçerli olmadığı hüküm altına alınmıştır.

### **3.2.2.1. Kurumlar vergisi’nde uygulanan muafiyetler**

KVK’da muafiyet kapsamına alınan çeşitli kuruluşlar olmakla birlikte çeşitli özellikler itibariyle bazı şartlara da bağlanmıştır. Muafiyetler KVK. md. 4/1’de yer verilmekle birlikte 4/2’de muafiyetlerin uygulanmasına ilişkin usullerin belirlenmesi ko-

nusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. KVK. md. 4/1'de hüküm altına alınan aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaftır:

a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar,

b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımmevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımmevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar,

c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar,

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar,

d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler,

e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları,

f) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları,

g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatının belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar,

h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler,

ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,

2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,

3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar,

i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri” olarak sayılmıştır.

j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.

l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat

sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.

m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.).

n) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler.

o) 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri.

### **3.2.2.2. Kurumlar vergisi'nde uygulanan istisnalar**

Hangi kurum kazancının kurumlar vergisinden istisna edileceği, KVK. md. 5/1'de tek tek sayılarak düzenlenmiştir. Bu hükme göre, aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları.

Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.

b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

ç) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarî değeri aşan kısmı.

d) Türkiye'de kurulu;

1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

2) Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı (Ek hüküm: 13/2/2011-6111/90 md.) ((Değişik parantez içi hüküm: 12/7/2013-6495/42 md.) Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya

finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.).

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlardan ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

f) Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile

bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

g) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

h) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.

ı) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar.).

i) Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevî gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,

2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,

3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

Bu bent hükümleri, 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır.

(2) Bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usûlleri tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

(3) İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.

### **3.2.2.3. Kurumlar vergisi'nde uygulanan indirimler**

Kurumlar vergisi mükelleflerine uygulanan indirimler KVK. md. 10'da hüküm altına alınmıştır. Bu kanun hükmüne göre, kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi". (1)

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konu-

su yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına, ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

e) Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı.

f) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı.

g) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı.

ğ) Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla sifıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

h) 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında korumalı işyeri indrimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre % 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.

1) Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan “Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı” dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50’si.

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanır. Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilanço da yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bentte yer alan oranı, şirketlerin aktif büyüklükleri, ortaklarının hukuki niteliği, çalışan personel sayıları ve yıllık net satış hasılatlarına göre veya sermayenin kullanıldığı yatırımdan elde edilen gelirlerin kurumun esas faaliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasına göre ya da sermayenin kullanıldığı yatırımların teşvik belgeli olup olmadığına veyahut makine ve teçhizat veya arsa ve arazi yatırımları için sermayenin kullanıldığı alanlar itibarıyla ya da bölgeler, sektörler ve iş kolları itibarıyla ayrı ayrı sifra kadar indirmeye veya %100’e kadar artırmaya; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150’ye kadar farklı uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

(2) Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

### 3.3. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Reformunun Gerekliliği

Reform kelimesi Fransızca kökenli bir kelime olup, Türkçe'de; devrim yapmak, düzeltmek, iyileştirmek, geliştirmek, ıslah etmek kelimeleri ile eş anlamlı olup; “yeniden biçimlendirmek”, “iyileştirme yönünde değişiklikler yapmak” veya “bir sistemi yeniden düzenlemek” anlamında kullanılmaktadır<sup>558</sup>.

Vergi reformu kavramı hakkında maliye bilim insanları tarafından reformların mali olarak farklı noktalarına temas edilerek farklı tanımlamalar yapmışlardır. Türk vergi reformlarının öncüsü *Ali ALAYBEK*'e göre; “*Esas itibariyle bütün bir vergi sisteminde veya vergiler grubunda, ya da temel bir vergide yapılan ve yapı değişikliğini kapsayan iyileştirmelere büyük vergi reformu, büyük bir derecede kapsamlı ve önemli olmayan düzeltme ve değişikliklere küçük vergi reformu denilmektedir*”. *Kenan BULU-TOĞLU* ise, vergi reformunu, “*Vergi yükünün yurttaşlar arasındaki bölüşümün önemli ölçüde değiştirilmesi*” olarak tanımlamaktadır. *Bora ORAKÇIOĞLU*'na göre vergi reformu, “*Belirli ekonomik ve sosyal hedeflere yönelik olarak vergi sistemlerinin bütününde ve bütünü meydana getiren unsurlarda yapılan, yapılması düşünülen temel nitelik değişiklikleridir*”<sup>559</sup>.

Ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişmelerine göre tarihsel bir gelişmenin sonucu olarak oluşan vergi sistemlerinin, toplumların ekonomik, sosyal, siyasal yapısı değişim gösterdikçe zamanla reforma tabi tutulması kaçınılmaz hale gelmektedir. Sosyal dönüşümler sonucunda, bir tür kaynak paylaşım aracı olan vergi yapısı zamanla değişebilmekte ve yeni şeklini alabilmektedir. Her ülkenin kendi vergi sistemlerini sosyal ve

<sup>558</sup> Demirli (2011). s. 6.

<sup>559</sup> A. Gökbunar Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf) (Erişim Tarihi: 10.06.2016).

siyasal yapıdaki değişimleri izleyebilecek biçimde yapılandırılmasının önemi ve boyutları farklı olmakla birlikte günün şartlarına göre vergi reformları devamlı olarak gündemdedir<sup>560</sup>.

Günümüzde yüksek oranlı vergilere, vergi bürokrasisine tepki ile her türlü gelir artırmaya yönelik vergi politikalarına karşı kamuoyu memnuniyetsizliği giderek artış göstermektedir. Artan kamu harcamalarının karşılanabilmesi için yeni mali kaynaklara ihtiyaç duyulması, vergi sistemlerinin basitleştirilmesi ihtiyacı, vergi yüklerinin çeşitli kesimler üzerindeki dağılımının adaletsiz bir durumda olması, yüksek marjinal vergi oranlarının ekonomik kararlar üzerindeki olumsuz etkisi, kayıt dışı ekonominin artması, mevcut muafiyet, istisna ve indirimlerin sayısının çokça bulunarak karmaşıklığa sebep olması, mevcut vergi sistemlerinin ekonomideki yapısal katılıkları artırması vb. sebepler dolayısıyla 1980 sonrasında bütün dünyada vergi reform talepleri artmıştır<sup>561</sup>.

Vergi sisteminde yapılan vergi reformlarıyla çeşitli amaçlar hedeflenmektedir. Bu amaçlar şu şekilde sıralanabilir<sup>562</sup>:

- a. Vergi adaletini sağlamak,
- b. Vergi tabanını genişletmek,
- c. Kayıt dışı ekonomiyi önlemek,
- d. Vergi mevzuatını basit, anlaşılır ve uygulanabilir hale getirmek,
- e. Verginin, gelir dağılımındaki adaleti sağlama fonksiyonunu en etkin biçimde kullanmak.

Ülkelerin vergi sistemlerini değerlendirmede genel anlamda üç kriter üzerinde durulmaktadır. Bunlar; etkinlik, basitlik ve adalettir. Bir başka vergi mükellefinin refah düzeyini azaltmaksızın, herhangi bir mükellefin refah düzeyini artırarak vergi gelirlerinin artışının mümkün olabildiği vergi sistemleri etkindir. Basitlik vergi sisteminin ken-

---

<sup>560</sup> İ. Aktürk ve A. R. Gökbunar (1996). Genel Bir Yaklaşımla Türk Vergi Sisteminde Reform Arayışlarının Değerlendirilmesi. Vergi Dünyası. Sayı:173. s. 139.

<sup>561</sup> Aktürk ve Gökbunar (1996). s. 140.

<sup>562</sup> H. H. Kıvanç (2008). Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye'deki Gelişimi. Vergi Dünyası. Sayı:323. s. 162.

disini açıklayabilmesidir. Adalet kriteri ise tam anlamıyla tanımlanamamakla birlikte vergi reform önerilerinin esas gerekçelerindedir<sup>563</sup>.

Artık günümüzde hemen hemen bütün ülkeler vergi reformlarını gündemlerine alarak tartışmaktadırlar ve bu vergi reformları bazı ortak özellikler göstermektedir. Gelir vergisinde reformlar başlıca vergi konusunun genişletilmesi, gelir vergisi tarifesinin yeniden düzenlenmesi, emek, sermaye ve gelir arasındaki yük eşitsizliğinin giderilmesi şeklinde sıralanabilir<sup>564</sup>. Birçok ülkede gelir vergisi alanında yapılan düzenlemelerde vergi tabanının genişletilmesi yönünde eğilimler göze çarpmaktadır. Bu amaçla daha önceleri vergi matahına dâhil edilmeyen gelir unsurları matraha dâhil edilmekte, vergi sistemlerinde yer alan çok çeşitli muafiyet, istisna ve indirimler kaldırılmaktadır<sup>565</sup>.

Vergileme ilkeleri vergi reformlarına kaynaklık etmektedir. Bu anlamda Neumark vergi reformlarına yol gösterecek beş tane temel ilkeden bahsetmektedir. Bunlar:

- a. Vergi sistemi basit ve anlaşılır olmalı,
- b. Vergi sistemi şeffaf ve denetlenebilir olmalı,
- c. Vergi sistemi esnek olmalı,
- d. Vergi sistemi etkin olmalı,
- e. Vergi sistemi adil olmalıdır.

Stiglitz ise vergi reformlarını üç esas temel bileşene bağlamaktadır. Stiglitz'e göre, vergi reformlarının adalet, etkinlik ve basitlik olmak üzere üç temel bileşeni bulunmaktadır<sup>566</sup>.

Günümüzde gelişmiş ülkelerde mevcut vergi sistemlerinde sermaye gelirini, faizi vergilemek etkisiz, şevk kırıcı, büyümeyi engelleyici sayıldığından reform önerileri sermayeyi ve geliri özendirecek şekildedir. Bu ülkeler özellikle geniş tabanlı, ancak artan oranlı olmayan tüketim vergisi alternatiflerine doğru reform çabası içindedirler<sup>567</sup>.

---

<sup>563</sup> Aktürk ve Gökbunar. (1996). s. 140-141; A. Gökbunar Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf) (Erişim Tarihi: 10.06.2016).

<sup>564</sup> Ö. F. Batirel (1990). Gelişmiş Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergilemesindeki Yeni Yaklaşımlar. Merkezi Araştırma Merkezi Konferansları. Sayı:32. s. 22.

<sup>565</sup> Aktürk ve Gökbunar. (1996). s. 141

<sup>566</sup> Demirli (2011). s. 15.

<sup>567</sup> Aktürk ve Gökbunar. (1996). s. 143-144.

Tarife yapıları, vergi sisteminin temel özellikleri hakkında bilgi vermektedir ve sistemin hasılat yapısını belirlemektedir. Tarife yapıları bu özellikleri ile basitlik, etkinlik ve adaletin gerçekleştirilmesinde bir politika aracı olarak kullanılarak vergi reformlarının esas konularından birini oluşturmaktadır. Küreselleşme ve uluslararası rekabette etkilenen vergi reformları, vergi oranı ve dilim sayısında büyük oranlarda indirimler içermektedir<sup>568</sup>.

Edwards ve Rugby, 2002 yılında “Uluslararası Vergi Rekabeti” adlı çalışmasında, James Gwartney ve Robert Lawson’un 2001 yılında yapmış olduğu bir çalışmasını esas alarak 1980-2000 yıllarını kapsayan dönemlerde 26 OECD ülkesinde gelir vergilerinin son dilimine uygulanan vergi oranlarındaki değişimi incelemişlerdir. Buna göre, 26 OECD ülkesinde 1980 yılında en üst gelir dilimine uygulanan oran ortalama %67 iken, 2000 yılında %20 azalarak %47 oranına gerilemiştir. Ayrıca uluslararası sektörel odaklı vergi, denetim, danışmanlık hizmeti sunan KPMG kuruluşu esas alınarak 1996-2002 yılları arasında 30 OECD ülkesinin kurumlar vergisi oranlarındaki değişimi incelemişlerdir. Buna göre, 30 OECD ülkesinin kurumlar vergisi oranı 1996 yılında ortalama 37.6 iken 2002 yılında bu oran ortalama 31.4’e gerileyerek 6.2’lik bir oran indirimi tespit etmişlerdir<sup>569</sup>.

Dünyada gerçekleştirilen son dönem vergi reformları bakımından ABD’de gerçekleştirilen 1980 sonrası vergi reformları önemli etkiler meydana getirmiştir. ABD’de gerçekleştirilen ve son dönem vergi reformları bakımından önemli bir yere sahip ilk reform 1981 yılında gerçekleştirilmiştir. 1981 değişiklikleriyle her vergi diliminde marjinal gelir vergisi oranları ortalama %23 oranında düşürülmüştür. En üst vergi dilimindeki oranlar %70’ten %50’ye indirilmiştir. Dilim aşınmasını önlemek amacıyla şahsi muafiyetler, standart indirimler ve bütün gelir sınırları endekslemeye tabi tutulmuştur. Ayrıca ABD’de yapılan ikinci vergi reformu 1986 yılında gerçekleştirilmiştir. 1986 değişiklikleriyle marjinal vergi oranları ve vergi dilim sayıları düşürülmüştür. Ayrıca bu vergi reformunun esas vurguları arasında, vergi tabanının genişletilmesi ve özel vergi istisna ve indirimlerinin kaldırılması bulunmaktadır. %11 ile %50 arasında değişen on dört vergi dilimi, dört dilime indirilmiştir. Bununla birlikte her ikisi çalışan eşler için

<sup>568</sup> Demirli (2011). s. 44.

<sup>569</sup> C. Edwards and. V. Rugby (2002). International Tax Competition A 21st-Century Restraint on Government. Cato Institute, Policy Analysis. No:431. s.12-13. <http://object.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/pa431.pdf> (Erişim Tarihi: 12.06.2016).

getirilen %10'luk kazanç indirimi kaldırılmıştır. Aynı zamanda kurumlar vergisi tarifesinde vergi dilimlerinin sayısı beşten üçe düşürülmüş ve en yüksek oran da %46'dan %34'e indirilmiştir.<sup>570</sup>

Günümüzde genellikle Doğu Avrupa'da yapılan vergi reformlarında, gelir vergisinde marjinal vergi oranlarının indirilmesi ve dilim sayısının azaltılması akımının yanında, gelir ve kurumlar vergilerinin birleştirilerek, tek ve düşük oranlı vergi tarifesi temel alan düz oranlı vergi sistemine geçiş esas alınmaktadır<sup>571</sup>.

Gelişmekte olan ülkelerden olan ülkemizde vergi sisteminde temelde benimlenen tarife tipi, artan oranlı vergi tarifesidir. Gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesi, kurumlar vergisinde düz oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Vergi sistemimiz bu özellikleriyle diğer ülkelerdeki vergi sistemlerine benzer biçimde özellikler göstermektedir. Bu kapsamda vergi sistemimizin içinde bulunduğu sorunlar da benzer özellikler taşımaktadır.

Vergi sistemimiz gelir, servet, tüketim ve dış ticaret üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Vergi sistemimizde çok sayıda vergi, fon ve harç adı altında getirilmiş yükümlülükler bulunmaktadır. Bu durum sistemin hem karmaşık olmasına hem de vergi yükünün ağırlaşmasına sebep olmaktadır vergi oranları yüksektir ve mükellefler üzerindeki vergi yükü ağırdır. Vergi yükünün dağılımı da adaletsizdir. Bu yük özellikle ücretliler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Ülkemizde uygulanmakta olan artan oranlı vergi tarifesinde ilk gelir dilimine giren düşük gelirli mükellefler olan ücret geliri elde edenler ağır vergi yüküne maruz kalmaktadır. Çünkü yüksek gelir grupları yasaların tanıdığı çok sayıdaki muafiyet, istisna ve indirimler sayesinde vergiden rahatlıkla kaçınabilirken, düşük gelirli grup özellikle ücretlilerin vergisi kaynakta kesildiği için katlandıkları vergi yükü ağır olabilmektedir. Ülkemizde gelir vergisi tahsilatının yaklaşık %90 seviyesinde kaynakta kesinti yoluyla alındığı göz önünde bulundurulursa, bu yöntemle alınan vergilerin gerek ücret gelirleri gerekse diğer gelirler bakımından büyük bir bölümünün ilk gelir dilimi içerisinde yer aldığı da dikkate alınarak gelir vergisinde uygulanan artan oranlılık yapısının çok da etkin olduğu söylenemez. Çünkü gelir mükelleflerinin büyük bir kısmı alt gelir dilimlerinde bulunmaktadır. Bu bakımdan vergi adaletinin gerçekleştir-

---

<sup>570</sup> G. O. Yaraşlı (2005). Türkiye'de Vergi Reformu. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/367. s. 120-121.

<sup>571</sup> Demirli (2011). s. 44.

rilebilmesinde başarılı olarak sunulan artan oranlı vergi tarifesi, artan oranlılık yapısını kaybederek ödeme gücüne göre vergi alınmasını güçleştirmektedir. Ayrıca, ağır vergi yükü vergi kaçakçılığına, vergiden kaçınma olaylarına ve kayıt dışı ekonomiye sebep olmaktadır ve yine tasarrufları, yatırımları ve çalışma arzusunu da olumsuz yönde etkilediği de unutulmamalıdır<sup>572</sup>.

TBMM tarafından Anayasa'nın 73/4. maddesi ile “*vergi resim,, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunen belirttiği aşığı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir*” hükmü Bakanlar Kurulu'na geniş yetki tanımaktadır. Bu hüküm siyasal iktidarın artan oranlı vergi tarifesini istediği gibi belirlemesine, vergi oranlarını dilediği zaman artırabilmesine, politik çıkarlar uğruna muafiyet, istisna ve indirimler getirmesine sebep olmaktadır<sup>573</sup>.

Vergi sistemimizin en sık karşılaşılan olaylarından biri de vergi kanunlarının sık sık değişmesidir. Ülkemizde Devlet ciddiyeti ile bağdaşmayan, “yasa yap, uygula, uygulamayı gör, kamuoyunda önemli reaksiyon varsa düzelt kuralı” özellikle vergi düzenlemelerinde çok fazla başvurulan bir kural olmuştur<sup>574</sup>. Bu kapsamda vergi kanunları ile Bakanlar Kurulu'na ve Maliye Bakanlığı'na tanınan yetkiler sebebiyle de mevzuat değişikliği sık olabilmektedir. Bu durum da siyasi iradeye yetkilerin tanınmasıyla vergi oranlarını, vergi ayrıcalıklarının veya vergi mevzuatını lobi faaliyetlerinde bulunan gruplar lehine, politik çıkarlar uğruna ayarlanabilmesi gibi sorunları da beraberinde getirebilmektedir. Ayrıca vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerde çok sayıda muafiyet, istisna ve indirimlerle mükellefler arasında ayrıcalıklar ortaya çıkmıştır. Aynı şekilde vergi mükelleflerinin vermek zorunda oldukları beyanname sayısı çok fazla ve beyannameler çok karmaşık bir durumdadır. Çok sayıda yönetmelik, vergi tebliği, özelge ve sirkülerler, vergi sistemimizi takip edilmesi zor bir yapıya sokarak karmaşıklaştırmaktadır. Mükellefler uzman yardımı olmaksızın kendi beyannamelerini dolduramaz duru-

---

<sup>572</sup> Dileyici ve Özkıvrak (2000). s. 104-105; T. Apak (2005). Mali Disiplin-Vergi İlişkisi ve Bağlı Sorunlar. <http://www.alomaliye.com/2005/12/20/mali-disiplin-vergi-iliskisi-ve-bagli-sorunlar/> (Erişim Tarihi: 12.06.2016); Canbaz (2012). s. 122.

<sup>573</sup> Dileyici ve Özkıvrak (2000). s. 105-106.

<sup>574</sup> S. Özel. Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Son Değişiklikler. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/51malicozum/06%20-%202051%20sal%C4%B0h%20%C3%96zel.doc> (Erişim Tarihi: 14.06.2016).

ma gelmiştir. Bu karmaşıklığın sebep olduğu bürokratik işlemlerle birlikte mükelleflerin yanında vergi daireleri de önemli sorunlar yaşamaktadır.

Vergi sistemimiz içerisinde vergi türü ve gelir kaynağına göre sosyal amaçlı bazı istisna ve muafiyet ve indirimlerden söz edilse de, uygulamada sistemli ve bilimsel vergi harcaması olgusunu, ön plana çıkarttığını söylemek pek olanaklı değildir. AB ülkeleri ve diğer gelişmiş sanayi ülkelerinin birçoğundaki uygulamalarda izlendiği gibi, vergi harcaması uygulamalarındaki bazı farklılıklara rağmen kendi içinde etkin olan harcamalara ilişkin mali yapı, ülkemizde bütçe fonksiyonlarının, dönemsel analiz ve uygulamadaki vergi harcaması, hesaplarının netleştirmesine yönelik değildir<sup>575</sup>. Vergi harcaması niteliğindeki hükümlerin gerek vergi sistemini bozduğu, gerekse bu tür vergi harcamalarının veri temini bakımından maliyet hesaplamalarını güçleştirdiği ve vergi idaresinin bilgisi dışında olması sebebiyle uygulamayı zorlaştırdığı görülmektedir<sup>576</sup>.

Türk vergi sisteminde vergi reformuna ilişkin değerlendirmelerle ilgili olarak Onuncu Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Raporu önemli bir belge niteliği taşımaktadır. Bu belgede Türkiye'nin vergi yapısı incelenerek reform gerektiren noktalara temas edilmiştir. Türk Vergi Sistemi'nde reform gerektiren noktalar; mevzuatın sürekli değiştirilmesi, kayıt dışı ekonomi, muafiyet, istisna ve indirimlerin vergi adaletini bozması ve vergiye uyumun azalması, karmaşık mevzuat, vergi tabanının dar olması, bürokrasinin fazla olması vb. şeklinde sıralanabilir<sup>577</sup>.

Genel olarak iyi bir vergi sistemi ekonomik kararları bozucu etkiye sahip olmamalı, şeffaf olmalı, mükellef ve idare üzerindeki maliyetler yüksek olmamalı, basit ve anlaşılabilir olmalı, çalışma isteği, tasarruf ve yatırımlar üzerinde olumsuz etkilere sebep olmamalıdır. Bu anlamda vergi oranı vergi tarifelerinin temel noktasıdır. Uygulamada vergi tarifelerini meydana getiren esas etkenler, politik ve mali tercihlerdir. Vergi

---

<sup>575</sup> A. Niyazi Özker (2002). Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcama Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği. e-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi. Sayı:7 [http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=Vergi%20Hukuku%20ve%20B%FCt%E7e%20Politikalar%FDnda%20Vergi%20Harcamas%FD%20Olgusu%20ve%20Uygulanabilir%20Etkinli%F0i%20\(%DDngilizce%20%D6zeti%20%DDle%20Birlikte\)&kimlik=-1002890406&url=makaleler/nozker-1.htm](http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=Vergi%20Hukuku%20ve%20B%FCt%E7e%20Politikalar%FDnda%20Vergi%20Harcamas%FD%20Olgusu%20ve%20Uygulanabilir%20Etkinli%F0i%20(%DDngilizce%20%D6zeti%20%DDle%20Birlikte)&kimlik=-1002890406&url=makaleler/nozker-1.htm) (Erişim Tarihi: 12.06.2016).

<sup>576</sup> GEP (2007). Vergi Harcaması Raporu. Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. Sayı: B.07.0.GEP.10.10-2007. s. 29.

<sup>577</sup> U. Anlar ve V. Cengiz (2016). Türkiye'de Etkin ve Adil Bir Vergi Yapısı İçin Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi. Vergi Dünyası. Sayı:413. s. 64-65.

sistemlerinden beklenen yatay ve dikey adaletin sağlanmasıdır. Enflasyonun, özellikle düşük gelir gruplarını en fazla etkilediği göz önüne alınarak, vergi oranlarının çok yüksek olması sebebiyle, mükelleflerin ödeme güçlerini aşan bir seviyede vergiye tabi tutulmaları söz konusu olabilmektedir. Bu durum ise, iyi niyetli mükellefleri bile gelirlerinin bir bölümünü gizlemeye yöneltebilmektedir. Bu anlamda Türkiye’de günümüzde vergi oranları devamlı olarak tartışılır hal almış ve mevcut oranlar üzerinden vergisini ödeyecek olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, azalmasına hatta yok olması durumu ile karşı karşıya kalınacağı düşüncesi yaygınlaşmaya başlamıştır. Bu kapsamda vergi gelirlerinde kayıp yaşamadan marjinal vergi oranlarının düşürülmesinin iki önemli yolu vardır. Artan oranlılığı yumuşatmak/artan oranlılığın derecesini azaltmak hatta yerine düz oranlı vergi sistemine geçmek veya vergi tabanını genişletmek. Vergi tabanı ne kadar genişletilirse aynı oranda vergi gelirlerini elde etmek için, marjinal vergi oranlarını indirmek o kadar kolay olacaktır<sup>578</sup>.

Türk vergi sisteminde, uygulamada hem vergilerin fazlalığı hem de muafiyet, istisna ve indirimlerin çokça fazla olması son derece karmaşık vergi mevzuatının varlığını göstermektedir. Başka bir deyişle vergi sistemimiz reform hareketlerinin ana ilkelelerinden olan basitlik veya anlaşılabilirlik anlamında uygun değildir. Vergi sistemimizin basit olmaması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu yıpratmaktadır. Vergi sistemimizin karmaşıklığı nedeniyle mükellefler ve vergi idaresi uygulamada ekstra maliyetlere katlanmak zorunda kalabilmektedirler. Yine aynı şekilde mevcut muafiyet, istisna ve muafiyetlerin fazlalığı vergi tabanını daraltmaktadır. Bu kapsamda istisna, muafiyet ve indirimler sistemin basitliğini de olumsuz etkilemektedir ve ivedilikle kaldırılarak, sistemin etkinliğinin sağlanması ve vergi kanunlarıyla düzenlenen bu vergi ayrıcalıklar olmadan yeniden etkin bir biçimde düzenlenmesi gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde genellikle kabul görmüş artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması, her ne kadar adalet ilkesine uygulduğu gibi izlenim oluştursa da, vergi sistemimiz bünyesinde yer edinen çok sayıda muafiyet, istisna ve indirimlerin politik amaçlarla kullanılması, gelirden alınan vergilerde farklı gelir unsurlarında farklı biçimde ver-

---

<sup>578</sup> A. N. Özker ve S. Ç. Esener (2010). Kurumsal Bir Vergi Reformu Sürecinde Hedefler ve Vergilemeye Yönelik Beklentiler. Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi. Cilt:2. No:1. s. 24.

gi tarhının yapılması, vergi yükünün ücretli kesim üzerine bindirilmesi gibi faktörler sebebiyle kanun önünde eşitlik ilkesine de ters düşmektedir<sup>579</sup>.

Türk vergi sistemimizde uygulanan vergi oranları yüksek boyuttadır. Bu yüksek vergi oranları da mükellefleri kayıt dışına yöneltmektedir. Ayrıca, gelir vergisinde uygulanan artan oranlı vergi tarife, mükelleflerin üst gelir dilimlerine geçmemek için vergi matrahlarını düşük seviyelerde göstermelerine sebep olmaktadır.

Türk vergi sistemimizde yaşanan bütün bu sorunlar, vergi sistemimizin reform yapılmasına ihtiyacının olduğunu ortaya koymaktadır. Bu anlamda düz oranlı vergi sisteminin mevcut birçok soruna karşılık çözüm olarak yararlı olduğunu belirtebiliriz. Şöyle ki; diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin tek ve düşük düz oranlı vergi sistemine geçişle ilgili dönüşüm hareketleri ülkemiz açısından da yürürlüğe konularak, muafiyet, istisna ve indirimlerin olmaması ve tek, düşük oran sayesinde, basitliğin sağlanması, vergi kapasitesinin artırılması, vergi tabanının genişletilmesi, vergiye uyumun sağlanması, kayıt dışılığın önlenmesi, kaçakçılık faaliyetlerinin minimuma çekilmesi, çalışma arzusu, tasarruf ve yatırımların artırılabilmesi, istihdamın, üretimin ve ihracatın teşvik edilmesi, etkin bir vergi sisteminin kurulması, hedeflenebilir. Bu kapsamda Türk Vergi Sistemi'nde düz oranlı vergi sisteminin uygulanabilirliği değerlendirmeye alınmalıdır.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Günümüzde sanayileşen ülkeler vergi sistemlerini, küreselleşmenin meydana getirdiği rekabet ile başa çıkabilecek şekilde etkin, eşitlik sağlayan, yönetsel olarak basit hale dönüştürmenin yolunu aramaktadırlar. Dünya ekonomileri giderek birbirlerine bağımlı olmaya başladıkları için, uluslararası koşullara uygun olarak ülkelerin uluslararası platformda ulusal vergi sistemlerinin birbirleri ile uyumlu olmasına ihtiyaç vardır.

Küreselleşme sürecinin hızlanması, sermayenin ve doğrudan yatırımların akışkanlığının artmasına ve vergi rekabetinin artmasına sebep olmuştur. Ülkeler koruma amaçlı olarak mevcut artan oranlı vergi sistemleri içinde; sermaye kazançlarını ayrımcı vergilendirmekte, vergi oranlarını düşürmekte, yabancı sermaye ve ayrıcalıklı sektörler için vergi kolaylıkları getirmekte ya da bu imkânları sağlayan düz oranlı vergi reformuna başvurumaktadırlar. Ayrıca dünya genelinde uygulanan artan oranlı gelir vergisi sis-

---

<sup>579</sup> Sancar ve Şentürk (2012). s. 9.

temlerindeki karmaşıklıklar, yüksek yönetim maliyetlerinin varlığı, vergi sisteminin adaletsiz olduğu, çalışmayı, tasarrufu ve yatırımları cezalandırarak ekonomik gelişmeyi engellediği, verginin yükümlüye ve devlete yüklediği maliyetlerin fazla olması, ekonomi üzerinde olumsuz etkiler sebebiyle sistemin etkin olmaması, sermayenin çifte vergilendirilmesi ve kaynakların verimli alanlarda kullanımını önlemesi, vergi oranlarının yüksek ve vergi yapısının moral bozucu olduğu konularında yoğunlaşan eleştiriler ülkelerin reform yapma ihtiyacını gündeme getirmektedir. Bu eleştiriler sebebiyle artan oranlı verginin yerine alternatifi olan düz oranlı vergi uygulama konusundaki görüşler bazı ülkelerde geniş çapta destek bulmuştur.

Özellikle Avrupa'daki gelişmekte olan ülkelerde son dönemde yoğunlaşan vergi rekabeti, önemli bir bölümü geçiş ekonomisi olan bu ülkelerin vergi oranlarını düşürme, vergi sistemlerini karmaşık hükümlerden arındırarak vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu destekleyen, vergi yönetim maliyetlerini azaltan tedbirlere başvurmalarına ve vergi sistemlerini basitleştirme yarışına girmelerine sebep olmuştur. Bu bakımdan, vergi planlaması yapılmasına elverişli ve uyum maliyetleri düşük bir vergi sistemi olarak belirtilen ve bu yarışın en önemli ve çarpıcı örneği düz oranlı vergi reformudur. Düz oranlı vergi sistemi, küreselleşmenin ürünü olarak doğan ve uluslararası rekabetin sonucunda ortaya çıkan bir vergi sistemidir. 1994 yılına kadar sadece dünyada dört küçük ülkede uygulama alanı bulan düz oranlı vergi sistemi, günümüzde pek çok ülke tarafından uygulanmaktadır.

Düz oranlı vergi, matrahın büyüklüğünü dikkate almaksızın tek oranlı vergi oranının bir kez uygulanması sonucu verginin hesaplanmasını öngören, artan oranlı vergi sistemi yerine, muafiyet, istisna ve indirimleri bünyesinde barındırmadan tek ve düşük oranlı geniş bir gelir tanımına dayanan, düşük gelir gruplarını vergi kapsamı dışında tutmayı ve üretimi teşvik etmeyi hedefleyen, adil, basit ve etkin bir vergileme sistemi olarak tanımlanmaktadır. Bünyesinde standart indirim dışında, herhangi bir muafiyet, istisna ve indirim barındırmamaktadır. Böylece düz oranlı vergi sisteminde vergi tabanı son derece geniştir. Vergi ayrıcalıkları bulunmaması sonucunda, toplumu oluşturan bütün bireyler vergi karşısında eşit bir konuma gelmektedir.

Düz oranlı vergi sistemi uygulamada artan oranlı vergi sistemine nazaran birçok yararı bulunmaktadır. Düz oranlı vergi sistemi, artan oranlı vergi sistemine göre en be-

lirgin özelliği basitliği ve anlaşılabilirliği sağlamasıdır. Artan oranlı vergiler gerek vergi dilim sayısı gerekse indirim, muafiyet ve istisnalar sebebiyle daha bozuk ve karmaşık bir yapı göstermektedir. Ayrıca, mevcut artan oranlı vergi sisteminin kişisel, bölgesel, sektörel olarak sağladığı istisna, muafiyet ve indirimler aynı vergi için farklı vergileme koşullarının ve ödemelerinin meydana gelmesine sebep olmaktadır. Mükellef ve idare arasında ortaya çıkan ihtilaflar azalacaktır. Mükellef ve idare açısından ortaya çıkacak maliyetler azalmaktadır. Vergi tabanı genişleyerek vergi hasılatında artış gözlenecektir. Vergi ayrıcalıklarının bünyesinde barındırmaması sayesinde genellik ilkesi de sağlanacaktır. Düz oranlı vergi sistemi, vergi ayrıcalıklarını bütünüyle yok sayarak, tek ve düşük oran sistemini benimseyerek, vergi mevzuatını mümkün olduğunca daraltarak sıklıkla değiştirilmesine engel olduğu için, baskı gruplarının ve politikacıların vergi politikaları üzerindeki olumsuz etkilerini ortadan kaldıracaktır. Düz oranlı vergi uygulamasıyla vergi sonrası gelirin yükselmesi ve farklı vergi oranlarının meydana getirdiği çarpıklıkların ortadan kalkmasıyla tüketimde belirgin bir artış sağlanacaktır. Tüketimde sağlanan artış, üretimdeki artışa olumlu yönde yansıyacaktır. Böylece istihdamın önü açılarak artış gösterecektir. Ayrıca düz oranlı vergi sayesinde tüm üretim faktörlerine yapılan eşit vergisel uygulamalar neticesinde, çeşitli sektörlerde üretim artışı sağlanacaktır. Böylece üretim artışıyla çeşitli üretim sektörlerinin artması ve yeni sınai sektörlerin oluşturulmasının önü açılacaktır. Yani düz oranlı vergi sistemi ekonomi üzerinde olumlu etki meydana getirecektir. Sermaye yatırımlarından elde edilen kar payının çifte vergilendirilmesini önleyerek kişisel seviyede de tasarrufları teşvik eder. Sermaye kazançları, faiz ve kar payları cezalandırıcı çifte vergileme dışında tutularak tasarruf ve yatırım kararları serbest bırakılmakta ve böylece daha fazla kaynağın üretime yönelmesi ve ekonominin büyümesi sağlanmaktadır. Düz oranlı vergi sistemi, vergiden kaçınmanın fırsat maliyetini düşürerek vergi kaçakçılığını azaltmaktadır. Bu sistemde indirim, istisna ve muafiyetler olmadığı için, vergi oranı düşük olduğu için mükellefler gerçek vergi tutarını ödeme konusunda daha istekli, hile yapma ve risk alma konularında ise isteksiz davranmaktadırlar. Aynı zamanda, vergi otoritesi de basit ve sade bir vergi sistemini denetleme ve kontrol etme amacıyla daha az harcama yapmaktadır. Daha dinamik bir ekonomi ve daha az kaçakçılık neticesinde, hükümet daha fazla vergi toplamaktadır. Küreselleşmenin hız kazanması ile birlikte, vergi rekabetinin arttığı bir ortamda, bir ülkede düz oranlı vergi sisteminin uygulanması, ülkenin rekabet edebilme yeteneğini

artırır. Düz oranlı vergiye sahip olunmasıyla birlikte ülkenin doğrudan yabancı yatırımlarının ülkeye girişi artmaktadır. Mükelleflerin faaliyetlerinde düz oranlı vergi sistemiyle birliktelik sağlandığı için yatırımlar artacaktır. Birikimler iki kez vergilendirilmediği için, mükellefler daha çok yatırım yapacak ve tasarruf edecektir. Dolayısıyla kişi başına düşen milli gelir artış gösterecek, kişilerin refah seviyeleri yükselecektir. Düz oranlı vergi düşük ve tek vergi oranı sebebiyle bireylerin ve firmaların tüketim, yatırım, tasarruf ve çalışma vb. kararlarını etkilemeyecektir. Düz oranlı vergi özellikle enflasyonun yaşandığı ülkelerde bu vergi sisteminin, artan oranlı vergi tarifesinin enflasyon nedeniyle sebep olduğu gelir dilimi sürüklenmesini (mali sürüklenme) ortadan kaldırmaktadır. Düz oranlı vergi, mükelleflerin diğer mükellefler nezdinde bir ayrıcalık durumunu benimsemediği için, yani indirim, istisna ve muafiyet gibi ayrıcalıklara yer vermediği için vergi uyumuna olumlu katkı sağlamaktadır.

Optimal vergileme ilkeleri bakımından vergi tarifeleri karşılaştırıldığında, düz oranlı vergi sistemi artan oranlı vergi sistemine göre daha olumlu sonuçlar vermektedir. Düz oranlı vergi sisteminde muafiyet, istisna ve indirimlere yer verilmediğinden bütün herkes ayırım yapılmadan vergi mükellefi olmakta ve adalet ilkesi, eşitlik ilkesi ve genellik ilkesi sağlanmış olmaktadır. Düz oranlı vergi sisteminde hem tek vergi oranı uygulanmakta hem de vergi ayrıcalıklarını barındırmadığından basitlik de gerçekleştirilmektedir. Vergi sisteminin basitliği sayesinde hem mükellef hem de idare açısından maliyetler azalacağından vergilemede etkinlik ve iktisadilik de sağlanmaktadır.

Anayasal iktisatçıların büyük çoğunluğu, vergi oranlarının anayasada düz oranlı olarak belirlenmesini savunmaktadırlar. Düz oranlı vergileri savunanların başında Nobel Ekonomi Ödülü'nü almış olan üç büyük düşünür olan Milton Friedman, Friedrich A. Von Hayek ve James M. Buchanan gelmektedir.

Hayek, vergilemede yeknesak kural belirlenmesinin önemi üzerinde durmakta ve artan oranlı vergi gelir vergisini eleştirerek vergilerin düz oranlı olarak belirlenmesi üzerinde durmaktadır. Hayek, artan oranlı vergi sistemine kanun önünde eşitlik ilkesini bozduğu için karşı çıkmakta, bunun yerine düz oranlı vergi sistemini savunmaktadır.

Düz oranlı vergi sistemine destek niteliğinde bir öneri de Buchanan ve Brennan'dan gelmiştir. Buchanan ve Brennan, hükümetlerin vergilendirme yetkisini sınırlayan bir vergi anayasasında iki konu üzerinde durmaktadır. Birincisi, vergi konusunun

sınırlandırılması. İkincisi ise, belirli bir vergi konusuna uygulanacak vergi oranlarının sınırlandırılmasıdır. Düz, artan ve azalan oranlı vergi sistemleri, hangi vergi konusuna uygulanması gerektiği, vergilerin kişisel davranışlarda oluşturacağı etkilere ve bu etkilerin toplum tarafından değerlendirilme biçimine göre belirlenecektir. Toplum oluşturduğu bütün bireylerin aynı vergi oranına tabi tutulması, başka bir anlamda bütün herkesin vergileme bakımından tek tip yani yeknesak bir işleme tabi olması, siyasi iktidarın vergileme gücünü sınırlayacak kurumsal bir önlemdir.

Çalışmamızın konusu olan düz oranlı vergi tarifesi zekatın da tarife yapısı olması nedeniyle bazı tespitlerimiz olmuştur. Hayvansal servet hariç tutulursa zekat konusu unsurların tamamı düz oranlı tarife ile vergilendirilmişlerdir. Hadislerde ifade edilen zekata konu olan malların tabi oldukları zekat oranlarına genel hatlarıyla baktığımızda şöyle bir görüntü karşımıza çıkmaktadır. Zekat için gerekli şartları taşıdıkları takdirde, altın ve gümüş yani para, %2,5'lük (kırkta bir) sabit oranla zekata tabidir. Toprak mahsullerinde, eğer üretim maliyet gerektiren girdiler vasıtasıyla yapılıyorsa zekat oranı %5, girdisiz yapılıyorsa %10'luk düz oranla zekata tabidir. Yer altı kaynakları olarak madenler de %20'lik düz orana tabidirler. Bu saydığımız üç tür mal çeşidinde de, düz oranlı tarife söz konusudur. Bu tarifelerin özelliği, matraha göre oran değişmemektedir. Yani, matrah arttıkça matraha uygulanacak zekat oranı da sabit kalmakla birlikte, zekat miktarı mutlak artış göstermektedir. Böylelikle zekatta adalet gerçekleştirilmiş olmaktadır. Zira bu uygulamayla zekat mükellefleri, ekonomik güçlerine göre zekat ödeyeceklerdir. Hayvansal servette, yukarıda belirtmiş olduğumuz mallara uygulanan tarifelerden farklı olarak matrah belli dilimlere ayrılmış ve her bir dilim için verilecek zekat miktarı sayısal olarak belirlenmiştir. Bu mallarda matrahın tümü belli bir oranla zekata tabi olmamakta, matrah dilimlere ayrılarak her bir dilim için verilecek zekat sayılarıyla ifade edilerek dilim yöntemiyle tarife uygulanmaktadır. Gördüğümüz üzere zekat konusu unsurların düz oranlı tarife ile vergilendirilip, artan oranlı vergi tarife ile vergilendirilmemiş olması dikkat çekicidir. Zekatın genellikle gelirle birlikte servetin tamamı üzerinden alınması zekatın artan oranlı olmasının önündeki en büyük engeldir. Artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması durumunda, alınan vergi miktarı mükelleflerin gelirini aşacağından zaman içerisinde zarar etmesine ve tasarrufların yok olmasına neden olacaktır. Zekatın bu özelliği dikkate alınarak konulacak ilave vergilerin tarifesinin artan oranlı olmamasına özen gösterilmelidir. Zekatın optimal vergileme ilkeleri ile ilişkisine baktı-

ğımızda olumlu tarafları bulunmaktadır. Yani düz oranlı vergi tarifesi uygulanan zekatta adalet gerçekleştirilmektedir. İslam alimleri, Hz. Peygamber ve Raşid Halifelerin zekata dönük uygulamalarından hareketle vergilerin adaletli bir biçimde toplanması amacıyla birtakım uygulama ilkeleri belirlemişlerdir. Vergi miktarının belirlenmesinde toprağın verimliliği, sulanabilirliği, tüketim merkezlerine ya da pazarlara olan yakınlığı, ürünün cinsi gibi unsurların dikkate alınması, vergilendirme de mükellefin ödeme gücünün göz önünde bulundurulması, tahsildarların keyfi uygulamalarına izin verilmemesi, vergi toplama masraflarının mükellefe yükletilmemesi, mükelleflere zulmedilmemesi, vergi memurlarının ahlaklı kişiler arasından seçilmesi belirlenen ilkelerden bazılarıdır. Ayrıca zekatın uygulaması basittir. Zekatı'nın Kur'an'da güçlü bir şekilde emredilmiş olması ve detaylarının sünnetle belirlenmiş olması onu mükellefler tarafından net bir şekilde anlaşılır hale getirmiştir. Konu ile ilgili mevzuatın anlaşılabilmesi, zekat ya da verginin diğer alanlarını da olumsuz etkileyebilir. Dolayısıyla vergi ile ilgili düzenlemelerin tam olarak kavranması, tatbiki açıdan da büyük önem arz eder. Bundan dolayı İslam, zekatı muğlak ifadelerden uzak, nasıl ve ne zaman, ne kadar verileceğini açık ve basit bir şekilde anlatmış, mükellefler de bu vergiyi bir ibadet şuuru ile eda etmişlerdir. Çünkü zekat bir ibadet-vergidir, kaideleri ve nisbetleri değişmeden insanlar var oldukça devam edecektir. Hayvansal servet hariç tutulursa zekat %2,5, %5, %10 ve %20 gibi düz oranlı tarifelerin uygulandığı, uygulanmasının kolaylığı ve herkesin rahatlıkla anlayabileceği sade bir vergi konumundadır. Zekat genellik ilkesine de uygundur. Zekat mali bir ibadet olmasından dolayı dinen zengin sayılan Müslümanlardan alınmaktadır. Burada zekat vermede zenginlik sınırı olan belirli bir nisab miktarını aşan Müslümanlar zekatını vermektedir. Bu kapsama giren hiçbir sınıf zekattan muaf tutulmamıştır. Zekatın tarife yapısı düz oranlıdır ve hiçbir kimseye vergi ayrıcalıkları tanınmadan dolayı genellik ilkesine uygun bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır.

Düz oranlı vergi sisteminin Dünya uygulamasına bakıldığında ilk kez 1940 yılında İngiltere'ye bağlı olan Jersey adasında uygulanmıştır. Sonrasında 1947 yılında Hong Kong'da uygulanmıştır. Hong Kong, 1947 yılında düz oranlı vergi sistemini benimsedikten sonra gelişmiş ülke olabilme çabasını artırarak Dünya'nın en hızlı büyüyen ekonomilerinden biri olmuştur. Hong Kong, 1947 yılından bu yana uyguladığı düz oranlı vergi sistemiyle Avrupa'nın gelişmiş ülkelerini yakalamak için eski doğu bloku ülkelere model olmuştur. 1947'de "Inland Revenue Ordinance" adında bir kanunun kabul

edilmesinden sonra Hong Kong ikili gelir vergisi sistemi oluşturmuştur. Bu ikili gelir vergisi sisteminde tarifeler mükelleflerin tercihlerine bırakılmıştır. Mükellefler ya indirim, istisna ve muafiyetleri bünyesinde artan oranlı vergi tarifesini ya da düz oranlı vergi tarifesini seçebileceklerdir. Bu ikili vergi sistem dolayısıyla mükellefler düşük uyum maliyetleri ve vergi oranlarıyla vergi yüklerini minimize etme olanağına kavuşmuşlardır.

Hong Kong'ta uygulama alanı bulan basit, düşük oranlı ve düşük uyum maliyetli vergi sisteminin varlığı kişilerin çalışma şevkini artırarak, girişimcilerin risk alma güdüsünü ve yatırım yapma arzusunu ve tasarruflarının artmasını gerçekleştirmektedir. Ayrıca düz oranlı vergi sistemi Hong Kong'un ekonomik büyümesinde dikkat çekici rol oynamıştır. 1960 yılında İngiltere'ye bağlı Guernsey adasında uygulanmıştır. Avrupa'da ise ilk defa 1994 yılında Estonya ve Litvanya uygulamıştır. Ardından 1997 yılında Letonya ve 2001 yılında Rusya uygulamıştır. Düz oranlı vergi sistemini uygulayan bu ülkelerde başarılı sonuçlar alınmasından sonra birçok ülke düz oranlı vergi sistemine geçmiştir. Genel olarak bakıldığında düz oranlı vergi sistemine geçen bu ülkelerde olumlu sonuçlar (ekonomik büyümenin artması, gelir vergisi tahsilatında artış gibi) elde edilmiştir. Estonya düz oranlı reformuyla birlikte yıllık ortalama %6 ekonomik büyüme gerçekleştirmiştir. Vergi gelirlerindeki artış çift hanelere ulaşmıştır. Rusya'da vergi gelirleri, düz oranlı vergi sistemine geçişin altıncı yılında üç kat artmıştır. Slovakya'da doğrudan yabancı sermaye yatırımlarında artış gözlenmiştir.

Türk Vergi Sistemi'nde 1950 yılında yapılan gelir vergisi reformundan itibaren vergisel açıdan öngörülen muaflik ve istisnaların hangi düzenlemelerle ve hangi şartlarda mükellefleri etkileyeceği hukuki ve ekonomik açıdan devamlı tartışma konusu olmuştur.

Bireysel açıdan önemli fayda ve fonksiyonları olduğu belirtilen indirim, muafiyet ve istisna uygulamalarının, vergilerin idari ve uyum maliyetleri bakımından da tasarruf sağlayıcı olduğu öne sürülmektedir. Ancak bütün bu vergi ayrıcalıklarının, vergi matrahında neden oldukları azaltıcı etki neticesinde vergi erozyonuna ve böylece de vergi tabanının daralmasına yol açtıkları da ileri sürülmektedir. Başka bir deyişle, vergi matrahında yapılan iktisadi ve sosyal indirimler ile mükelleflerin vergi dışı bırakıldığı gelirler; vergi matrahının gerekli düzeyde kavranamamasına sebep olmakta, dolayısıyla

vergi erozyonuna sebep olabilmektedir. Bu bakımdan vergi sistemini yıpratıcı ve vergiye tabi tutulabilir unsurlar ile vergi tutarı arasında dengesizlikler meydana gelmesine sebep olan aşırı indirim, muafiyet ve istisna uygulamalarının vergi erozyonuna sebep olduğu gözlenmektedir. Ayrıca vergi ayrıcalıklarının planlanması, belirlenmesi, uygulanması ve kontrolü siyasi boyutta olduğundan, gerek büyüklüklerinin tespit edilmesi ve gerekse değişimlerin izlenerek gerekli tedbirlerin alınması anlamında bazı güçlükler meydana gelebilmektedir.

Hangi kapsamda ve hangi amaçla uygulanırsa uygulansın, indirim, muafiyet ve istisnaların sayısal olarak artması, vergi sisteminin karmaşıklaşmasına yol açmaktadır. Basitlik ilkesini bertaraf eden karmaşıklık aynı zamanda anlaşılabilirlik ve belirlilik ilkelerini de zaafa uğratar. Ayrıca vergi toplama maliyetlerini de artırır. Bu maliyetlerden bir tanesi olan idari maliyetlerin artması devletin vergi harcamaları sebebiyle ortaya çıkan kaybının artması anlamına gelir. Ayrıca uyum maliyetlerinin artması vergi harcamaları dolayısıyla mükellefler açısından meydana gelen kazancı azaltır.

Vergi konularının objektif durumları göz önüne alınarak idari, sosyal, iktisadi ve siyasi sebeplerle yapılan vergi ayrıcalıkları, milli ekonomideki global büyüklükleri etkilemeye ve böylece sistemli bir şekilde belirli genel amaçlara erişmeye yönelik rasyonel bir vergi müdahaleciliği tedbiri olmaktan çıkıp, belirli bazı baskı gruplarının hükümet veya parlamento üzerinde yaptığı etki neticesinde meydana gelen kısmi bir yöneltici vergi politikası önlemi haline dönüştükleri durumda, gelir vergisinin mali fonksiyonunun yanı sıra konjonktürel ve sosyal fonksiyonlarını olumsuz yönde etkileyen vergi matrahının aşınmasına neden olurlar. Bu kapsamda Türk Vergi Sistemi'nde siyasal karar alma mekanizması tarafından uygulanmasına izin verilen vergi ayrıcalıklarıyla, adeta devlet eliyle bir rant meydana getirilmekte, yasal yoldan vergi kaybı/kaçığına ve kayımlara izin verilmekte ve büyük boyutlara ulaşan maddi sızıntılarla ekonomik ve sosyal yozlaşmalara sebebiyet verilmektedir.

Artan vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma eğilimleri vergi matrahını aşındırarak gerekli gelirin elde edilebilmesi için vergi oranlarının yükseltilmesine sebep olurken, yüksek vergi oranları da vergi mükelleflerinin yasal veya yasal olmayan yollarla vergiye tepki göstererek vergi ödemekten kaçınmalarına sebep olmaktadır. Vergi siste-

mi yoluyla değişik amaçları gerçekleştirmek amacıyla uygulanan indirim, istisna ve muafiyetlerin sebep olduğu karmaşıklık da bu hedefe ulaşılmasını kolaylaştırmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerden olan ülkemizde vergi sisteminde temelde benimse- nen tarife tipi, artan oranlı vergi tarifesidir. Gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesi, kurumlar vergisinde düz oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Vergi sistemimiz bu özellikleriyle diğer ülkelerdeki vergi sistemlerine benzer biçimde özellikler göstermekte- dir. Bu kapsamda vergi sistemimizin içinde bulunduğu sorunlar da benzer özellikler taşımaktadır.

Vergi sistemimiz gelir, servet, tktim ve dış ticaret üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Vergi sistemimizde çok sayıda vergi, fon ve harç adı altında getirilmiş yükümlülükler bulunmaktadır. Bu durum sistemin hem karmaşık olmasına hem de vergi yükünün ağırlaşmasına sebep olmaktadır vergi oranları yüksektir ve mükellefler zerin- deki vergi yükü ağırdır. Vergi yükünün dağılımı da adaletsizdir. Bu yük özellikle ücret- liler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Ülkemizde uygulanmakta olan artan oranlı vergi tarife- sinde ilk gelir dilimine giren düşük gelirli mükellefler olan ücret geliri elde edenler ağır vergi yüküne maruz kalmaktadır. Çünkü yüksek gelir grupları yasaların tanıdığı çok sayıdaki muafiyet, istisna ve indirimler sayesinde vergiden rahatlıkla kaınabilirken, düşük gelirli grup özellikle ücretlilerin vergisi kaynakta kesildiği için katlandıkları vergi yükü ağır olabilmektedir. Ülkemizde gelir vergisi tahsilatının yaklaşık %90 seviyesinde kaynakta kesinti yoluyla alındığı göz önünde bulundurulursa, bu yöntemle alınan vergi- lerin gerek ücret gelirleri gerekse diğer gelirler bakımından büyük bir bölümünün ilk gelir dilimi içerisinde yer aldığı da dikkate alınarak gelir vergisinde uygulanan artan oranlılık yapısının çok da etkin olduğu söylenemez. Çünkü gelir mükelleflerinin büyük bir kısmı alt gelir dilimlerinde bulunmaktadır. Bu bakımdan vergi adaletinin gerekleşi- rilebilmesinde başarılı olarak sunulan artan oranlı vergi tarifesi, artan oranlılık yapısını kaybederek ödeme gücüne göre vergi alınmasını güçleştirmektedir. Ayrıca, ağır vergi yükü vergi kaçakçılığına, vergiden kaçınma olaylarına ve kayıt dışı ekonomiye sebep olmaktadır ve yine tasarrufları, yatırımları ve çalışma arzusunu da olumsuz yönde etki- lediği de unutulmamalıdır.

TBMM tarafından Anayasa'nın 73/4. maddesi ile "*vergi resim,, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümle-*

*rinde kanunen belirttiği aşağı ve yukarı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir''* hükmü Bakanlar Kurulu'na geniş yetki tanımaktadır. Bu hüküm siyasal iktidarın artan oranlı vergi tarifelerini istediği gibi belirlemesine, vergi oranlarını dilediği zaman artırabilmesine, politik çıkarlar uğruna muafiyet, istisna ve indirimler getirmesine sebep olmaktadır.

Genel olarak iyi bir vergi sistemi ekonomik kararları bozucu etkiye sahip olmamalı, şeffaf olmalı, mükellef ve idare üzerindeki maliyetler yüksek olmamalı, basit ve anlaşılabilir olmalı, çalışma isteği, tasarruf ve yatırımlar üzerinde olumsuz etkilere sebep olmamalıdır. Bu anlamda vergi oranı vergi tarifelerinin temel noktasıdır. Uygulamada vergi tarifelerini meydana getiren esas etkenler, politik ve mali tercihlerdir. Vergi sistemlerinden beklenen yatay ve dikey adaletin sağlanmasıdır. Enflasyonun, özellikle düşük gelir gruplarını en fazla etkilediği göz önüne alınarak, vergi oranlarının çok yüksek olması sebebiyle, mükelleflerin ödeme güçlerini aşan bir seviyede vergiye tabi tutulmaları söz konusu olabilmektedir. Bu durum ise, iyi niyetli mükellefleri bile gelirlerinin bir bölümünü gizlemeye yöneltebilmektedir. Bu anlamda Türkiye'de günümüzde vergi oranları devamlı olarak tartışılır hal almış ve mevcut oranlar üzerinden vergisini ödeyecek olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, azalmasına hatta yok olması durumu ile karşı karşıya kalınacağı düşüncesi yaygınlaşmaya başlamıştır. Bu kapsamda vergi gelirlerinde kayıp yaşamadan marjinal vergi oranlarının düşürülmesinin iki önemli yolu vardır. Artan oranlılığı yumuşatmak/artan oranlılığın derecesini azaltmak hatta yerine düz oranlı vergi sistemine geçmek veya vergi tabanını genişletmek. Vergi tabanı ne kadar genişletilirse aynı oranda vergi gelirlerini elde etmek için, marjinal vergi oranlarını indirmek o kadar kolay olacaktır.

Türk vergi sisteminde, uygulamada hem vergilerin fazlalığı hem de muafiyet, istisna ve indirimlerin çokça fazla olması son derece karmaşık vergi mevzuatının varlığını göstermektedir. Başka bir deyişle vergi sistemimiz reform hareketlerinin ana ilkelerinden olan basitlik veya anlaşılabilirlik anlamında uygun değildir. Vergi sistemimizin basit olmaması mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu yıpratmaktadır. Vergi sistemimizin karmaşıklığı nedeniyle mükellefler ve vergi idaresi uygulamada ekstra maliyetlere katlanmak zorunda kalabilmektedirler. Yine aynı şekilde mevcut muafiyet, istisna ve muafiyetlerin fazlalığı vergi tabanını daraltmaktadır. Bu kapsamda istisna, muafiyet ve indirimler sistemin basitliğini de olumsuz etkilemektedir ve ivedilikle kaldırılarak, sis-

temin etkinliğinin sağlanması ve vergi kanunlarıyla dzenlenen bu vergi ayrıcalıklar olmadan yeniden etkin bir biçimde dzenlenmesi gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde genellikle kabul görmüş artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması, her ne kadar adalet ilkesine uygulugu gibi izlenim oluştursa da, vergi sistemimiz bünyesinde yer edinen çok sayıda muafiyet, istisna ve indirimlerin politik amaçlarla kullanılması, gelirden alınan vergilerde farklı gelir unsurlarında farklı biçimde vergi tarhının yapılması, vergi yükünün ücretli kesim üzerine bindirilmesi gibi faktörler sebebiyle kanun önünde eşitlik ilkesine de ters düşmektedir.

Türk vergi sistemimizde yaşanan bütün bu sorunlar, vergi sistemimizin reform yapılmasına ihtiyacının olduğunu ortaya koymaktadır. Bu anlamda düz oranlı vergi sisteminin mevcut birçok soruna karşılık çözüm olarak yararlı olduğunu belirtebiliriz. Şöyleki; diğer gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin tek ve düşük düz oranlı vergi sistemine geçişle ilgili dönüşüm hareketleri ülkemiz açısından da yürürlüğe konularak, muafiyet, istisna ve indirimlerin olmaması ve tek, düşük oran sayesinde, basitliğin sağlanması, vergi kapasitesinin artırılması, vergi tabanının genişletilmesi, vergiye uyumun sağlanması, kayıt dışılığın önlenmesi, kaçakçılık faaliyetlerinin minimuma çekilmesi, çalışma arzusu, tasarruf ve yatırımların artırılabilmesi, istihdamın, üretimin ve ihracatın teşvik edilmesi, etkin bir vergi sisteminin kurulması, hedeflenebilir. Bu kapsamda Türk Vergi Sistemi'nde düz oranlı vergi sisteminin uygulanabilirliği değerlendirmeye alınmalıdır.

#### KAYNAKÇA

- Acar, F. (2003). Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları*. (176).
- Acar, M. ve Bilir, H. (2013). Türkiye'de Sivil Anayasa Arayışları, Anayasal İktisat ve Anayasada Bulunması Gereken İktisadi-Mali Hükümler. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 15 (24).
- Akalın, G. (1986). *Kamu Ekonomisi*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları. No:554.

- Akbulut, A. (2003). Kamu Maliyesi ve Vergi Prensipleri Açısından Vergisel Düzenlemeler. *Vergi Dünyası*. 22 (260).
- Akbulut, A. (2003). Tax Compliance (Vergiye Gönüllü Uyum). *Vergi Dünyası*. 22 (266).
- Akdoğan, A. (1980). *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*. Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 137 Maliye Fakültesi Yayın No:1 Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No: 9.
- Akdoğan, A. vd. (1987). *Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No: 104. İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi. Yayın No: 45.
- Akdoğan, A. (1999). Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi*. 1 (2).
- Akdoğan, A. (2014). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2014). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitabevi.
- Akgül Yılmaz, G. (2007). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Arıkan Basım.
- Akkaya, Ş. *Adil Vergileme ve Optimal Vergileme Yaklaşımlarına Genel Bakış*. <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuifm/article/download/1023007717/1023007219> (Erişim Tarihi: 04.06.2016).
- Aksoy, Ş. (1994). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, C. C. (2000). *21. Yüzyıl için radikal bir vergi reform önerisi: Düz Oranlı Vergi*. Tösyöv Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Araştırmalar Serisi No:5.
- Aktan, C. C. (2004). *Yeni İktisat Okulları*. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Aktan, C. C. ve Dileyici, D. (2010). *Vergi Anayasası (Devletin Vergileme Yetkisine İlişkin Anayasal ve Yasal Kurallar*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2010/408.
- Aktan, C. C. (2012). *İdeal Vergi Sistemi Tasarımı ve Optimal Vergileme*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/420.

- Aktan, C. C. ve Dileyici D. (2012). *Vergi Tarifelerinde Değişim: Artan Oranlı Vergilerden Düz Oranlı Vergilere*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/420.
- Aktan, C. C. *Hastalığın Adı: Mali Sürüklenme*. <http://www.canaktan.org/ekonomi/ekonomik-hastaliklar/hastaliklar/mali-suruklenme.htm>. (Erişim Tarihi: 19.10.2015).
- Aktan, C. C. *Anayasal İktisat ve Kural ve Kurumlar Önemi*. <http://www.canaktan.org/ekonomi/kurumsal-iktisat/makaleler/aktan-kurullar.htm> (Erişim Tarihi: 23.12.2014).
- Aktürk, İ. ve Gökbunar, A. R. (1996). Genel Bir Yaklaşımla Türk Vergi Sisteminde Reform Arayışlarının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*. (173).
- Anlar, U. ve Cengiz, V. (2016). Türkiye’de Etkin ve Adil Bir Vergi Yapısı İçin Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*. (413).
- Apak, T. (2005). *Mali Disiplin-Vergi İlişkisi ve Bağlı Sorunlar*. <http://www.alomaliye.com/2005/12/20/mali-disiplin-vergi-iliskisi-ve-bagli-sorunlar/> (Erişim Tarihi: 12.06.2016).
- Aral, V. (1992). *Hukuk Felsefesinin Temel Sorunları*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Armağan, R. (2007). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*. 12 (3).
- Ateş, L. (2006). *Vergilendirmede Eşitlik*. İstanbul: Derin Yayınları.
- Atılğan, H. (2004). *Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye’deki Durumunun Analizi*. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2004/365.
- Atila, B. (2008). Gelir Vergisi Sistemlerinde Yeni Yaklaşımlar. *Vergi Dünyası*. (319).
- Ayas, İ. (2010). *Düz Oranlı Gelir Vergisi Uygulamaları ve Düz Oranlı Gelir Vergisinde Algılanan Adalet: Ampirik Bir Çalışma*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Ayaz, A. (Eylül 2005). İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke. *Vergi Dünyası*. 25 (289).
- Aydın, F. (1996). Amerika Birleşik Devletleri'nde Tek Oranlı Vergi Uygulaması (Flat Tax) Tartışmaları. *Vergi Sorunları*. (94).
- Bakkal, H. ve Kasımoğlu, A. *Bütçe Sürecinde Mali Saydamlık ve Hesap Verebilirliğin Önemi*.[http://yalova.edu.tr/Files/UserFiles/60/Butce\\_Surecinde\\_Mali\\_Saydamlk\\_Ve\\_Hesap\\_Verebilirliin\\_Onemi.pdf](http://yalova.edu.tr/Files/UserFiles/60/Butce_Surecinde_Mali_Saydamlk_Ve_Hesap_Verebilirliin_Onemi.pdf). (Erişim Tarihi:19.10.2015).
- Bakkal, U. (2013). *Vergiye Uyum Çerçevesinde Karmaşık Vergi Sistemleri Teorik Bir Analiz*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Başaran, M. (Nisan 2002). Sosyal Hukuk Devletinde Temel İnsan Hakları Ve Vergileme. *Vergi Sorunları Dergisi*. (163).
- Batirel, Ö. F. (1990). *Gelişmiş Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergilemesindeki Yeni Yaklaşımlar*. Merkezi Araştırma Merkezi Konferansları. (32).
- Bilici, N. (2005). *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri*. Seçkin Yayınevi.
- Bilici, N. ve Bilici, A. (2011). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Seçkin.
- Brennan, G. and Buchanan, J. M. (1980). *The Power to Tax: Analytical Foundation of a Fiscal Constitution*. Cambridge University Press.
- Brook, A.M. and Leibfritz, W. (2005). *Slovakia's Introduction of a Flat Tax as Part of Wider Economic Reforms*. OECD Economics Department Working Papers No:448.
- Buchanan, J. M. (1966). *Maliye Teorisi Ve İktisat*. (Çev: A. Nemli ve S. Y. Öncel). İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Buchanan, J. ve Flowers, M. (1986). *Mali Sürece İlişkin Kuralların İyileştirilmesi Amacıyla Vergi ve Harcama Yetkilerinin Çerçevesinin Belirlenmesi*. The Public Finance, Homewood: Illinois, Richard D. Irvin Inc., (Çev: Ferhat B. Özgen), [http://www.canaktan.org/ekonomi/anayasal\\_iktisat/diger\\_yazilar/ozgen-mali-surece-iliskin.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/anayasal_iktisat/diger_yazilar/ozgen-mali-surece-iliskin.pdf), s. 2. (Erişim Tarihi: 05.03.2015).

- Bulut, M. Çalışkan, M. S. ve Arat, A. (2008). Düz Vergi Sistemi. *Vergi Dünyası*. (324).  
<http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=5069>
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. XXXVII (1-4).
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme Yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Canbaz, C. (2012). *Arz Yönlü İktisat'ta Vergi Politikaları*. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Çeçen, A. (2003). *Adalet Kavramı*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Çiçek, H. (2014). *Küreselleşme Sürecinin Türkiye'de Vergileme İlkeleri Üzerine Etkileri*. Pusula Aktüel Düşünce Platformu.
- Dalgın, N. *Zekat Hükümleri*.  
<http://dergipark.ulakbim.gov.tr/omuifd/article/viewFile/5000073480/500006773>  
9 (Erişim Tarihi: 10.04.2016).
- Dede, M. E. (2010). *Anayasal İktisat Perspektifinden Maliye Politikası Kuralları ve Avrupa Birliği Ülkelerinde Uygulamanın İncelenmesi*. TC. Maliye Bakanlığı, Strateji Geliştirme Bakanlığı. Mesleki Yeterlilik Tezi.
- Demircan, E.S. (2013). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (21).
- Demirli, Y. (2011). *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2011/412.
- Demirli, Y. ve Güran, M. C. (2011). *Gelir Vergisi Sisteminin Alternatifleri ve Değerlendirilmesi*. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/420.
- Dikmen, O. (1973). *Maliye Dersleri Giriş ve Genel Vergi Teorisi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.

- Dileyici D. ve Özkıvrak, Ö. (2000). Yeni Yüzyılda Mali ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 2 (2).
- Due, J. F. (1963). *Maliye Bir İktisadi Analiz*. (Çev: Sevim Görgün, İzzettin Önder), İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Dumlu, E. (2008). *Ticaret Mallarının Zekatı*. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Temel İslam Bilimleri Anabilim Dalı. Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Dumlu, E. (2010). İslam'ın İlk Dönemlerindeki Uygulamalar Ekseninde Kamusal Bir Gelir Olarak Zekat. *Atatürk Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*. (33).
- Dunn, D. (2006). *Flat Tax Fiasco*. <http://www.wordwiz72.com/flattax.html>. (Erişim Tarihi: 18.09.2015).
- Çataloluk, C. *Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları*. s. 219. <http://dergisosyalbil.selcuk.edu.tr/susbed/article/viewFile/364/346> (Erişim Tarihi: 10.12. 2015).
- Çelikkaya, A. (2002). Mükelleflerin Vergiye Gönüllü Uyumunu Etkileyen Faktörler. *E-Akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*. (5). <http://www.e-akademi.org/makaleler/acelikkaya-1.htm> (Erişim Tarihi: 10.12. 2015).
- Çomaklı, Ş. E. ve Gödekli, M. (2011). *Vergilemede Anayasal Prensipler*. Savaş Yayınevi.
- Ebiçlioğlu, F. K. (1998). Geniş Tabanlı, Düşük ve Tek Oranlı Vergi Sistemi. *Vergi Dünyası*. 17 (198).
- Edizdoğan, N. vd. (2010). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Edizdoğan, N. ve Çelikkaya, A. (2012). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Dora Yayın Basm.
- Edwards, C. and Rugby, V. (2002). *International Tax Competition A 21st-Century Restraint on Government*. Cato Institute, Policy Analysis. No:431. <http://object.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/pa431.pdf> (Erişim Tarihi: 12.06.2016).

- Edwards, C. (2005). *Options For Tax Reform. Cato Intitute. Policy Analysis.* No:536. <http://www.cato.org/publications/policy-analysis/options-tax-reform> (Erişim Tarihi: 10.09.2015).
- Edwards, C. and Mitchell, D. J. (2008). *Global Tax Revolution The Rise of Tax Competition and the Battle to Defend It.* s. 75. [https://books.google.com.tr/books?id=M0j5w0yw7MAC&pg=PA71&dq=Latvia+flat+tax&hl=tr&cd=3&redir\\_esc=y#v=onepage&q&f=false](https://books.google.com.tr/books?id=M0j5w0yw7MAC&pg=PA71&dq=Latvia+flat+tax&hl=tr&cd=3&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false). (Erişim Tarihi: 23.05.2016).
- Ekşi, Z. (2006). *Kamusal Tercih Alanında Kuramsal Yaklaşımlar ve Anayasal İktisat.* Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Emes, J. and Clemens, J. (2001). *Flat Tax Principles and Issues.* Critical Issues Bulletin Fraser Institute.
- Erdem, H. B. (1983). Henry George Ve Tek Oranlı Vergi Önerisi. Eskişehir: *Anadolu Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi.* I. (2).
- Erdem, M. vd. (2013). *Kamu Maliyesi.* Bursa: Ekin Yayınevi.
- Erginay, A. (2003). *Kamu Maliyesi.* Ankara: Savaş Yayınları.
- Eskicioğlu, O. (1989). Modern Vergi Anlayışı ve Zekat. *D.E.Ü. İlahiyat Fakültesi Dergisi.* (V).
- Feld, A. F. (1995). Living With The Flat Tax. *National Tax Journal.* 48 (4). December.
- Ferhatoğlu, E. (2006). Avrupa'da Düz Oranlı Vergi Sistemi Çalışmaları ve Başarışı. *Vergi Dünyası.* (298).
- Foster, J. D. (1995). *A. Friendly Critique of The Flat Tax.* <http://www.heritage.org/research/commentary/1995/08/a-friendly-critique-of-the-flat-tax>. (Erişim Tarihi: 13.09.2015).
- GEP (2007). *Vergi Harcaması Raporu.* Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. Sayı: B.07.0.GEP.10.10-2007.

- Gerçek, A. (1999). ABD’de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi. *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*. (1).
- Giray, F. (2006). *Düz Oranlı Vergi ve Uygulamaları*. E-yaklaşım. (34). <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/020/> (Erişim Tarihi: 20.01.2015)
- Gökbunar, R. (1997). Kamu Finansmanında Demokratikleşme ve Ekonomik Anayasa Önerisi. Prof. Dr. Şükrü Postacıoğlu’na armağan. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. <http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20ve%20harcama%20s%C4%B1n%C4%B1rlar%C4%B1/gokbunar-ekonomikanayasa-onerisi.pdf>. (Erişim Tarihi: 11.04.2016).
- Gökbunar, A. R. *Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme*. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf). (Erişim Tarihi: 25.02.2015).
- Gökbunar, A. *Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği*. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf) (Erişim Tarihi: 10.06.2016).
- Görgün, S. (1992). *Anayasal Borçlanma Politikası ve Devletin Borçlanma Yetkisinin Sınırlandırılması*. Ekonomik Anayasa Sempozyumu. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü. Ankara: 28-29 Mayıs 1992.
- Greco, A. (2004). *Flat tax- The British Case*. Adam Smith Institute. London. <http://www.adamsmith.org/sites/default/files/images/stories/flattax.pdf> (Erişim Tarihi: 05.02.2015).
- Güleç, E. (2012a). Vergi Uyumunu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler. *Vergi Dünyası*. 31 (373).
- Güleç, E. (2012b). Vergi Uyumunu ve Vergi Uyumunu Etkileyen Temel Faktörler (II). *Vergi Dünyası*. 31 (374).
- Günay, A. ve Özen, A. (2002). Avrupa Birliği’nde Mali Disiplin Sağlanmasına Yönelik Maastricht Kriterlerinin Anayasal İktisat Perspektifinden Değerlendirilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 4 (2).

Güriz, A. (2007). *Hukuk Felsefesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

<http://www.diyanet.gov.tr/UserFiles/DiniBilgiler/Zekat.pdf> (Erişim Tarihi: 10.04.2016).

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Gerekceler/5520\\_Sayili\\_Kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf)

Hadler, S. Moloi C. ve Wallace, S. (2006). *Flat or Flattened? A Review of International Trends in Tax Simplification and Reform*. USAID From The American People.

Hadler, S. Moloi, C. ve Wallace S. (2007). *Flat Rate Taxes: A Policy Note*, Andrew Young School of Policy Studies. International Studies Program Working Paper. 07-06. <http://icepp.gsu.edu/files/2015/03/ispwp0706.pdf> (Erişim Tarihi: 10. 08. 2015)

Hall, R. E. ve Rabushka, A. (1995). *The Flat Tax*. Hoover Institution Press, Stanford University. California.

Heath, A. (2006). *Flat Tax: Towards a British Model*. The Stocholm Network and The Taxpayers' Alliance

Hepeksaz, E. (2007). Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*. 44 (514).

Herekman, A. (1989). *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı Cilt:2)*. Ankara: Sevinç Matbaası.

Işık, A. (2014). *Kamu Maliyesi*. Ekin Basın Yayın Dağıtım.

İpek, S. (2009). Vergi Uyumu Açısından Vergilemede İstikrar. *Yaklaşım*. 17 (204).

İpek, S. (Aralık 2009). Vergi Uyumu Açısından Vergilemede İstikrar-II. *Yaklaşım Dergisi*. 17 (204).

Karakaş, İ. E. (2014). Düz Oranlı Vergi Sisteminin Vergi Hasılatını Arttırmadaki Etkisi. *Vergi Raporu*. (176).

Karayılan, İ. (2009). Düz Oranlı Vergi (Flat Tax) ve Uluslararası Uygulamaları. *Yaklaşım*. 17 (195).

- Karayılmazlar, E. ve Güran, M. C. (2005). Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet Ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Ankara Üniversitesi SBF. Dergisi.* 60 (2).
- Karayılmazlar, E. ve Kargı, N. (2008). Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi: Küresel Ekonomide Rekabet Gücü. *Tisk Akademi.* 3 (6).
- Kaya, F. (2008) Tek Oranlı Vergi Sisteminin Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Araştırma. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.* 2 (17).
- Kenanoğlu, M. M. *Vergi.* Türkiye Diyanet Vakfı. İslam Araştırmaları Merkezi. 3. <http://www.tdvislamansiklopedisi.org/dia/ayrmetin.php?idno=430054> (Erişim Tarihi:03.05.2016)
- Keen, M. Kim, Y. ve Varsano, R. (2006). *The “Flat Tax(es)”*: Principle and Evidence. IMF Working Paper. WP/06/218.
- Keyder, B. *Zirai Sektörde Vergilendirme.* <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuamk/article/viewFile/1023014238/1023013445>. (Erişim Tarihi: 29.01.2015).
- Kıldış, Y. *Kayıt Dışı Ekonomi.* <http://www.deu.edu.tr/userweb/hilmi.coban/%C3%B6devler/vergi%20kar%C4%B1%C5%9F%C4%B1k/kildis-kayit-disi.pdf> (Erişim Tarihi: 09.12.2015).
- Kırbaş, S. (2000). *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar.* Siyasal Kitabevi.
- Kıvanç, H. H. (2008). Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye’deki Gelişimi. *Vergi Dünyası.* (323).
- Kumluca, İ. (2003). Vergiye Gönüllü Uyumu Etkileyen Faktörler. *Vergi Sorunları.* (180).
- Laffer, A. B. (2004). *The Laffer Curve: Past, Present and Future.* <http://www.heritage.org/research/reports/2004/06/the-laffer-curve-past-present-and-future> (Erişim Tarihi: 18.05.2016).

- Maçin, H. (2014). *İslam Hukukunda Zekat Matrahları ve Vergi İlişkisi*. Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Temel İslam Bilimleri Anabilim Dalı İslam Hukuku Bilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Maçin, H. (2014). Zekat Nisablarının Vergi Matrahları Açısından Değerlendirilmesi. *Kilis 7 Aralık Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*. 1 (1).
- Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. *Düz Oranlı Vergilere İlgili Artıyor*. 8 Nisan 2005. (14).
- Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı. *Düz (Tek) Oranlı Vergi Mali Gündemin Odağında*. 9 Mayıs 2005. Rapor No:6.
- Mitchell, D. J. (2005). *A Brief Guide to the Flat Tax*. The Heritage Foundation No: 1866.
- Mitchell, D. J. (2007). *Flat Tax in Romania*. Cato at Liberty. Cato Institute. <http://www.cato.org/blog/flat-tax-romania> (Erişim Tarihi: 22.05.2016).
- Mitchell, D. (2007). *Iceland Joins the Flat Tax Club*. Cato Intitute Tax & Budget Bulletin. [http://object.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/tbb\\_0207-43.pdf](http://object.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/tbb_0207-43.pdf). (Erişim Tarihi: 30.05.2016).
- Mitchell, D. (2008). *The Global Flat Tax Revolution: Lessons for Policy Makers*. A Policy Analysis from the Center for Freedom and Prosperity Foundation. Vol. VIII. Issue I. <http://freedomandprosperity.org/files/flattax.pdf>. (Erişim Tarihi: 20.05.2016).
- Muter, N. B. vd. (2008). *Kamu Maliyesi*. Manisa: Emek Matbaa Yayıncılık.
- Mutluer, M. K. vd. (2013). *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nadaroğlu, H. (1987). *Vergi Sistemimizin Etkinliği*. II. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 234. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No: 53.
- Nadaroğlu, H. (1989). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Neumark, F. (1975). *Vergi Politikası*. (Çev: İclal Cankorel), İstanbul: Filiz Kitabevi

- Orhaner, E. (2007). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Orkunoğlu, I. F. (2008). Düz Oranlı Vergi Uygulaması. *Vergi Dünyası*. 27 (318).
- Öz, E. (2002). Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi. *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*. 17 (1).
- Öz, N. S. (2005). Tek Oranlı Gelir Vergisi Sistemi. *Mali Pusula*. 1 (11).
- Özbudun, E. (1992). *Anayasa Hukuku Açısından Ekonomik Anayasa*. Ekonomik Anayasa Sempozyumu. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü. Ankara: 28-29 Mayıs 1992.
- Özdemir, A. (2013). Zekat ve Vergi Mükellefiyetinde Fırsat Eşitliği ve Adaletin Sağlanması. *Ekev Akademi Dergisi*. 17 (56).
- Özdemir, H. (2005). Vergilemede Adalet Açısından Düz ve Artan Oranlılık. *Vergi Sorunları Dergisi*. 28 (202).
- Özek, A. vd. (1984). *İbadet ve Müessese Olarak Zekat*. İslami İlimler Araştırma Vakfı Yayınları-5.
- Özel, S. *Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Son Değişiklikler*. <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/51malicozum/06%20-%202051%20sal%C4%B0h%20%C3%96zel.doc> (Erişim Tarihi:14.06.2016).
- Özer, İ. (1977). *Vergileme İlkeleri Ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Türkiye Ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No:163.
- Özker, A. N. (2002). Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcama Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği. *E-akademi Hukuk, Ekonomi ve Siyasal Bilimler Aylık İnternet Dergisi*. (7) [http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=Vergi%20Hukuku%20ve%20B%FCt%E7e%20Politikalar%FDnda%20Vergi%20Harcamas%FD%20Olgusu%20ve%20Uygulanabilir%20Etkinli%F0i%20\(%DDngilizce%20%D6zeti%20%DDle%20Birlikte\)&kimlik=-1002890406&url=makaleler/nozker-1.htm](http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=Vergi%20Hukuku%20ve%20B%FCt%E7e%20Politikalar%FDnda%20Vergi%20Harcamas%FD%20Olgusu%20ve%20Uygulanabilir%20Etkinli%F0i%20(%DDngilizce%20%D6zeti%20%DDle%20Birlikte)&kimlik=-1002890406&url=makaleler/nozker-1.htm) (Erişim Tarihi: 12.06.2016).

- Özker, A. N. ve Biniş, M. (2009). Mali Kurallar ve Bir Anayasa Yaklaşımı. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi* 1 (1).
- Özker, A. N. ve Esener, S. Ç. (2010). Kurumsal Bir Vergi Reformu Sürecinde Hedefler ve Vergilemeye Yönelik Beklentiler. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*. 2 (1).
- Özpehriz, N. (2005). Vergi Uyumunu ve Ülkemizde Vergi Uyumunun Artırılmasına Yönelik Öneriler. *Vergi Dünyası*. 24 (283).
- Öztürk, N. (2004). Anayasal İktisat Çerçevesinde Demokrasiyi Yozlaştıran İktisadi Etmenler. *Amme İdaresi Dergisi*. 37 (3).
- Pehlivan, O. (2006). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Rabushka, A. (2003a). *The Flat Tax in Russia and the New Europe*. Brief Analysis National Center for Policy Analysis. No:452.
- Rabushka, A. (2003b). *The Flat Tax Spreads to Slovakia*. <http://www.hoover.org/research/flat-tax-spreads-slovakia> (Erişim Tarihi: 20.05.2016)
- Rabushka, A. (2003c). *The Flat Tax Spreads to Slovakia*. <http://www.hoover.org/research/flat-tax-spreads-slovakia> (Erişim Tarihi: 20.05.2016).
- Rabushka, A. (2003d). *The Flat Tax Spreads to Ukraine*. <http://www.hoover.org/research/flat-tax-spreads-ukraine> (Erişim Tarihi: 22.05.2016)
- Rabushka, A. (2004). *The Flat Tax Spreads to Serbia*. <http://www.hoover.org/research/flat-tax-spreads-serbia>. (Erişim Tarihi 20.05.2016).
- Rabushka, A. (2005). *A Competitive Flat Tax Spreads to Lithuania*. <http://www.hoover.org/research/competitive-flat-tax-spreads-lithuania>. (Erişim Tarihi: 18.05.2016).

- Rabushka, A. (2007a). *Estonia Plans to Reduce its Flat-Tax Rate*.  
<http://flattaxes.blogspot.com.tr/2008/11/estonia-plans-to-reduce-its-flat-tax.html>.  
(Erişim Tarihi: 17.05.2016).
- Rabushka, A. (2007b). *The Flat Tax at Work in Russia: Year Six, 2006*.  
<http://www.hoover.org/research/flat-tax-work-russia-year-six-2006> (Erişim Tarihi: 18.05.2016).
- Rabushka, A. (2007c). *Flat and Flatter Taxes Continue to Spread Around the Globe*.  
<http://flattaxes.blogspot.com.tr/2008/11/flat-and-flatter-taxes-continue-to.html>  
(Erişim Tarihi: 31.05.2016).
- Rabushka, A. (2007d). *The Flat Tax Spreads to Albania*.  
<http://flattaxes.blogspot.com.tr/2008/11/flat-tax-spreads-to-albania-june-6-2007.html> (Erişim Tarihi: 01.06.2016).
- Rabushka, A. (2007e). *Flat and Flatter Taxes Continue to Spread Around the Globe*.  
<http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-001T00:00:00-08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00-08:00&max-results=50> (Erişim Tarihi: 01.06.2016).
- Rabushka, A. (2007f). *The Flat Tax is Finalized in the Czech Republic*.  
<http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-01-01T00:00:00-08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00-08:00&max-results=50> (Erişim Tarihi: 02.06.2016).
- Rabushka, A. (2008a). *The Flat Tax at Work in Russia: Year Seven, 2007*.  
<http://flattaxes.blogspot.com.tr/2008/11/flat-tax-at-work-in-russia-year-seven.html> (18.05.2016).
- Rabushka, A. (2008b). *The Flat Tax Expands its Georgia*.  
<http://flattaxes.blogspot.com.tr/2008/11/flat-tax-expands-its-ambit-in-georgia.html> (Erişim Tarihi:22.05.2016).
- Rabushka, A. (2008c). *Trinidad and Tobago Joins the Flat Tax Bandwagon*.  
<http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-001T00:00:00->

- [08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00-08:00&max-results=50](#) (Erişim Tarihi:01.06.2016).
- Rabushka, A. (2008d). *Kazakhstan Joins the Flat Tax Bandwagon*. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-01-01T00:00:00-08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00-08:00&max-results=50> (Erişim Tarihi:01.06.2016).
- Rabushka, A. (2008e). *Kazakhstan Joins the Flat Tax Bandwagon*. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-01-01T00:00:00-08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00-08:00&max-results=50> (Erişim Tarihi: 02.06.2016).
- Rabushka, A. (2008g). *The Flat Tax Spreads to Belarus*. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-01-01T00:00:00-08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00-08:00&max-results=50>. (Erişim Tarihi:03.06.2016).
- Rabushka, A. (2008h). *The Flat Tax Spreads to the Federation of Bosnia and Herzegovina (FBİH) within Bosnia and Herzegovina (BİH)*. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?updated-min=2008-01-01T00:00:00-08:00&updated-max=2009-01-01T00:00:00-08:00&max-results=50>. (Erişim Tarihi: 03.06.2016).
- Rabushka, A. (2010a). *Iceland Abandons the Flat Tax*. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/2010/03/iceland-abandons-flat-tax.html>. (Erişim Tarihi: 31.05.2016).
- Rabushka, A. (2010b). *Flat Tax in Turkmenistan*. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/2010/01/flat-tax-in-turkmenistan-previously.html>. (Erişim Tarihi:01.06.2016).
- Rabushka, A. (2010c). *Belize Joined the Flat Tax Club*. <http://flattaxes.blogspot.com.tr/search?q=belize>. (Erişim Tarihi: 03.06.2016).
- Sağbaş, İ. ve Odabaş, H. (2004). Kamu Maliyesi Bilimine Musgrave ve Buchanan'ın Katkıları. *Vergi Dünyası*. 23 (273).

- Sakal, M. ve Şahin, E. A. (2009a). Anayasal İktisat. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 11 (1).
- Sakal, M. ve Şahin, E. A. (2009b). Anayasal İktisatın Temel Felsefesi ve Türkiye’de Uygulanabilirlik Koşulları. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 10 (1).
- Sancar, C. Ve Şentürk, M. (2012). Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği. *Akademik Bakış Dergisi*. (28).
- Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi*. Sayı:159.
- Saraçoğlu, F. (2000). Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi. *G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*. (2).  
<http://www.iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/download/466/456>; (Erişim Tarihi: 04.06.2016)
- Saraçoğlu, F. *Vergilemede İstikrarsızlığın İstikrarı: Yürürlüğe Girmeden Değişen Kanunlar*.  
[http://www.abmuzik.com/FS/dosyalar/Akademik\\_Calismalar/Makaleler/Makale\\_11.pdf](http://www.abmuzik.com/FS/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_11.pdf). (Erişim Tarihi: 23.03.2015).
- Savaş, V. (1989). *Anayasal İktisat*. Beta Basım Yayım Dağıtım Aş.
- Savaş, V. *Mali Anayasanın Temel Konuları*.  
[http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa\\_yargisi/anyarg8/vuralsavas.pdf](http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg8/vuralsavas.pdf),
- Sayar, N. (1970). *Kamu Maliyesi Cilt:1 Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri*. İstanbul: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.
- Sayın, Ö. (2013). *Vergi Uyumunu ve Vergi İdaresinin Vergi Uyumuna Etkisi*. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Schmölders, G. (1976). *Genel Vergi Teorisi*. Fakülteler Matbaası İstanbul. (Çeviren: S. Turhan).

- Seldon, B. J. ve Boyd, R. G. (1996). *The Economic Effects of a Flat Tax*, NCPA Policy Report No: 205.
- Söyler, İ. (Eylül 2005). Vergilemede Genellik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirmesi. *Vergi Dünyası*. 25 (289).
- Şentürk, S. H. (2006). Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler. *Çimento İşveren*. <http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale2.pdf>. (Erişim Tarihi: 10.11.2014).
- Şenyüz, D. (1993). *Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı*. İstanbul: İÜ-İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, (Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan).
- Şenyüz, D (1995). *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*. Bursa: Ekin Kitapevi.
- Şenyüz, D. vd. (2011). *Türk Vergi Sistemi Dersleri*. Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Tan, T. (2001). *Ekonomik Düzen ve Anayasa*. Anayasa Hukuku Kurultayı 9-13 Ocak 2001. Ankara. Türkiye Barolar Birliği.
- Tekin, F. (1978). *Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- TİM. (Nisan-2012). *Yeni Anayasa Hakkında Görüş ve Beklentiler*. Türkiye İhracatçılar Meclisi Yeni Anayasa Raporu.
- Tuğ, S. (1984). *İslam Vergi Hukukunun Ortaya Çıkışı*. Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Vakfı Yayınları No:5.
- Tuncer, S. (1975). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Yalkın Ofset Matbaası.
- Tuncer, S. (2007). Dünya'da ve Türkiye'de Tek ya da Düz Oranlı Vergi Uygulaması. *Yaklaşım*. 15 (176).
- Turhan, S. (1993). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türkkan, E. (1996). *Ekonomi ve Demokrasi. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar:2*. Turhan Kitabevi

- Türkan, E. (1997). *Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD’de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler*. Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Başkanlığı.
- Uluatam, Ö. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Üyümez, M. E. (2007). Vergi Ahlakı ve Vergi Uyumu. *E-Yaklaşım*. (49).
- Üyümez, M. E. (2010). *Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları; No. 2025. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları; No.214.
- Tekin, A. ve Gümüş, Ö (2014). 1982 Anayasası’nda Yer Alan Vergileme İlkelerinin Felsefi Temelleri. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. (39).
- Tektaş, A. (2009). *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2009/396.
- Tosuner, M. (1989). *1980 Sonrası Türk Vergi Sistemi’nin Yapısı ve Gelişimi*. Bayraklı Matbaacılık-İzmir.
- Turan, B. (2012) Artan Oranlı Vergi Sistemi Yerine Düz Oranlı Vergi Sistemi Önerisi. *Mali Kılavuz*. 14 (56).
- Vural, İ. Y. (2010). Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri. *Maliye Dergisi*. (158).
- Yaltı Soydan, B. (1998). Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik Özgürlük ve Sosyal Adalet Kavramı İle Okumak. *Vergi Sorunları Dergisi*. 17 (119).
- Yaraşlı, G. O. (2005). *Türkiye’de Vergi Reformu*. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/367.
- Yavuz, H. (2007). Vergi Adaleti ve Vergileme Alanında Adaleti Etkileyen ve Adaleti Sağlamaya Yarayan Bazı Yöntem ve Uygulamalar. *Mali Kılavuz*. (35).
- Yazıcı, K. (2014). Türkiye’de Ekonomik Anayasaya Yönelik Öneriler. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 19 (3).

- Yay, T. ve Kama, Ö. (2009). *Anayasanın İktisadi Temelleri*. İstanbul Fakültesi Mecmuası. 59 (1).
- Yereli, A. B. ve Ata, A. Y. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*. (161).
- Yıldız, İ. H. (2005). *Avrupa Tek Oranlı Vergi Uygulamasına Geçiyor*. 23.03.2005-Akşam Gazetesi. <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=8ERH2bJeIO5O9ZYzdyUPrv0A00dLgdkyThpW286jqmhPLJea tXFpkA==> (Erişim Tarihi: 21.05.2016)
- Yılmaz, G. (Şubat 2004). Vergilemede Adalet Nasıl Sağlanabilir?. *Vergi Sorunları Dergisi*. (185).
- Yurdakul, A. (2009). *Güncel Mali Konular: Optimal Vergileme*. (Ed: N. Edizdoğan). Bursa: Dora Yayıncılık.
- “Washington’s Lobbying Industry: A Case for Tax Reform” (Bkz: <http://flattax.house.gov/st-lobby.htm>) aktaran Aktan (2000).

## ÖZGEÇMİŞ

Adı-Soyadı : İskender ÖZSARI

Yabancı Dil : İngilizce

Doğum Yeri ve Yılı : Afyonkarahisar / 1987

E-Posta : [iozsari@anadolu.edu.tr](mailto:iozsari@anadolu.edu.tr)

Eğitim ve Mesleki Geçmişi:

Y. Ls. 2013 Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana-  
Anabilim Dalı

Ls.	2010	Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Bölümü
Lise	2005	Mehmet ÇAKMAK Anadolu Lisesi Afyonkarahisar/İscehisar
Meslek	2011	Araştırma Görevlisi, Dicle Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Hukuk
		Bölümü, Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Anabilim Dalı
	2012	Araştırma Görevlisi, Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari
		Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı