

## TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİ TARİFESİNDE MEYDANA GELEN DEĞİŞİKLİKLERİN VERGİLENDİRMEDE ADALET İLKESİ BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Gülay Akgül YILMAZ<sup>1</sup>

### 1. Giriş

Vergi yükünün adil dağıtılması ile gelir dağılımının ikincil dağılım yoluyla adil hale getirilmesi kamu maliyesinin adaletle ilgili sorunlarının birbirleriyle ilintileri de olan iki ayağını oluşturmaktadır. Vergi yükünün adil dağılımının gerekliliği çok daha eski zamanlardan itibaren kabul görmüş bir düşünce iken, piyasa mekanizmasının kendiliğinden gerçekleştiremediği gelir dağılımındaki adaletin(veya eşitliğin) devletin vergi-harcama mekanizması başka bir deyişle bütçe uygulamaları ile daha adil hale getirmesi gerektiği ile ilgili düşünceler nispeten daha yenidir.

Vergi yükü bireyler arasında adil bir şekilde dağıtılırken, vergilerin adil olmayan gelir dağılımını adil hale getiren bir araç olarak kullanılabilmesi; vergilerin bir taraftan adaletli diğer taraftan da adaleti sağlayıcı niteliklere sahip olmasını gerektirmektedir.

Vergi yükünün adil dağılımı bakımından ödeme gücü ilkesi; ilkçağlarda Aristo ve Platon’dan beri, “yükün güce göre eşit dağılımı<sup>2</sup>” düşüncesi ile Ortaçağ da Saint Thomas’ın Katolik kilisesinin resmi görüşü halini almış “halkı ezecek yükümlülükler koymaktan kaçınılmalı, ödeyicinin *ödeme gücü* göz önünde bulundurulmalıdır<sup>3</sup>” şeklindeki düşüncelerine dayanmaktadır. Bu düşünceler, 1791 yılında<sup>4</sup> Adam Smith’in vergileme prensiplerinden ilki olan adalet ilkesinin temelini oluşturmuştur. Smith adalet ilkesini, “bir devletin tebasından her biri, hükümetin devamına *iktidarı oranında* yani, devletin himayesi

<sup>1</sup> Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü ve Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi.

<sup>2</sup> Funda Başaran, “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu mudur?”, Prof.Dr. Adnan Tezel’e Armağan, Marmara Üniversitesi Yayın No:600, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13,s.91.

<sup>3</sup> Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi,1991,s.18-26.

<sup>4</sup> Funda Başaran,a.g.e.,s.91.

altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak iştirak etmelidir<sup>5</sup>”, şeklinde ifade etmiştir. Bu ifade, vergileme adaletinin, ödeme gücü prensibine uygun vergileme yapılması durumunda gerçekleşeceğinin 18.yy’dan beri kabul edilmiş olduğunu göstermektedir.

Ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesini gerçekleştirecek vergilendirmeyi yapabilmek adına geliştirilen tekniklerin uygulanması; bir taraftan vergi yükünün adil dağılımına diğer taraftan gelir dağılımının daha adil hale getirilmesine olanak sağlayabilecek niteliktedir. Gelir vergisinde ödeme gücüne göre vergilendirme için geliştirilen yegane teknikler; en az geçim indirimi, ayırma prensibi ve artan oranlılıktır. En az geçim indirimi, vergi ödeme gücünün olmadığı gelir düzeyinin vergi dışında bırakılmasını, ayırma ilkesi, kaynağı emek olan gelirler ile sermaye olan gelirlerin farklı ve emek gelirleri lehine vergilendirmesini, artan oranlılık ise matrah yani gelir düzeyi yükseldikçe gelirin azalan marjinal faydası ilkesi gereği daha yüksek oranlarda vergilendirilmesini sağlar.

Türkiye’de gelir verisi yükünün adil dağılımının sağlanmasında kullanılan tekniklerden en az geçim indiriminin 1986 yılından itibaren, ayırma prensibi gereği; önce 1961 yılından beri uygulanan özel indirimin 2004 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılması, ardından, gelir vergisi tarifesinde 1999 yılından beri uygulanmakta olan ücret gelirlerinin beş puan düşük oran ile vergilendirilmesinin 2006 yılı başından itibaren kaldırılmasıyla, günümüzde vergilemede adaleti sağlayabilecek yegane teknik olarak artan oranlılık kalmıştır. Bu gelişmeler, artan oranlılığın adaleti sağlayıcı özelliklere sahip bir şekilde uygulanmasının önemini arttırırken, Türkiye’de uygulanan gelir vergisi tarifesinde 2004 yılı sonrasında, ilki 2005 yılında diğeri 2006 yılı başında gerçekleştirilen değişiklikler ile artan oranlılığın yapısı önemli ölçüde değiştirmiştir.

Bu bağlamda, bu çalışmada, öncelikli olarak gelir vergisinde artan oranlılık tartışmaları teorik düzeyde adalet bağlamında ele alınacak, daha sonra, vergilemede ve gelirin yeniden dağılımında artan oranlılığın önemi ortaya konulup, Türkiye’de vergi adaleti ile gelirin yeniden dağılımının hukuki gerekçeleri ile mali ve iktisadi gerekliliği üzerinde durulup ve Türkiye’de uygulanan artan oranlı gelir vergisi tarifesinde son yıllarda meydana gelen değişiklikler değerlendirmeye çalışılacaktır.

## 2. Adalet İlkesi Bakımından Artan Oranlılık

Vergileme adalet günümüz vergileme ilkelerinden biridir. Devlet, kamu harcamalarını karşılamak için uyguladığı vergileri öyle düzenlemelidir ki, vergi yükü dağılımı toplumda adil olsun.

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi için gerçekleştirilmesi gerekli olan temel ilkeler fedakarlık yaklaşımınca ortaya konulmuştur. Fedakarlık yaklaşımına göre, vergi mükelleflerinin ödedikleri vergi dolayısıyla katlandıkları fedakarlık veya refah kaybı eşit olmalıdır. Bu yaklaşımda, refah kaybı, gelir kaybı ile ilişkilidir. Bundan dolayı, aynı gelir

---

<sup>5</sup> Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10. Baskı, Beta Basım Yayım, 1998, İstanbul, s.298. Salih Turhan, **Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 2913, İktisat Fakültesi No:480,1982, İstanbul, s.292.

---

düzeyinde olanlar aynı miktarda, farklı gelir düzeyinde olan bireyler farklı vergi ödemelidirler. Aynı gelir düzeyinde olanların aynı vergiyi ödemesi *yatay adalet* ilkesi, farklı gelir düzeyinde olanların farklı vergi ödemesi *dikey adalet* ilkesi olarak kabul edilir. Yatay adalet daha temeldir ve daha az tartışmalıdır. Daha zor olan konu, farklı gelir düzeylerinde bulunanların ne kadar farklı vergi ödeyeceklerinin belirlenmesidir. Bunun belirlenmesi, marjinal fayda eğrisinin şeklini bilmeyi gerektirmektedir<sup>6</sup>.

Fedakarlık teorisi iki varsayıma dayalıdır;

1. Gelirin faydası mutlak olarak ölçülebilir,

2. Gelirin fayda eğrisi bütün insanlar için aynıdır<sup>7</sup>.

Bu varsayımlar altında, aynı gelire sahip kişiler aynı vergiyi ödediklerinde aynı fedakarlığa katlanırlar. Farklı gelire sahip olan kişilerin ise artan oranlı vergiye tabi olduklarında mı eşit fedakarlıkta bulunacağı; gelirin faydası eğrisinin şekline ve fedakarlıkta eşitliğin hangi prensibe göre tanımlandığına bağlı olarak değişir<sup>8</sup>. Fedakarlık prensiplerinden hangisine göre vergileme yapılacağı önemli hal alır<sup>8</sup>. Fedakarlık prensipleri; eşit mutlak fedakarlık, eşit oransal fedakarlık ve eşit marjinal fedakarlık olmak üç tanedir. Eşit mutlak fedakarlık ilkesine göre, mükelleflerin tümü kamu hizmetlerinin finansmanı için eşit miktarda vergi ödemelidir. Bu, verginin regressive yani tersine artan oranlı olması sonucunu doğurur ki, düşük gelirli olanlar daha yüksek, yüksek gelirli olanlar ise daha düşük vergi ödemelerine sebep olacağı için son derece adaletsiz bir durum ortaya çıkarır. Eşit oranlı fedakarlık ilkesine göre ise, mükelleflerin tümü gelirlerinin eşit oranını vergi olarak ödemelidir. Neo klasik iktisadın marjinal fayda teorisi dikkate alındığında, aynı oran uygulanırsa da mükelleflerinin ödedikleri vergi dolayısıyla katlandıkları fedakarlıklar farklı olacaktır. Düşük gelirli bir mükellefin gelirinin %10'unun kendisine sağlayacağı fayda, yüksek gelirli bir mükellefin gelirinin %10'unun kendisine sağlayacağından daha yüksektir. Bu sebeple, aynı oranda vergi ödemek ilk bakışta eşit fedakarlıkta bulunmak gibi görülse de, gelirin azalan marjinal faydası ilkesi gereği, düşük gelirli kişinin katlandığı fedakarlık daha yüksek olacaktır. Eşit marjinal fedakarlık ilkesine göre vergileme, mükelleflerin vergi ödemek dolayısıyla katlandıkları fedakarlıkların eşitlenmesini gerektirir ki bu şekildeki bir vergileme artan oranlılık gerektirir<sup>9</sup>. Günümüzde, popüler değer yargısına göre dikey adalet gereği zengin kişiler fakir kişilere göre sadece daha fazla vergi değil, artan oranlı bir şekilde daha fazla vergi ödemelidir<sup>10</sup>. Eşit marjinal fedakarlık ilkesine göre vergilemenin gerçekleşmesi durumunda, vergi sonrası bireyler

---

<sup>6</sup> Richard Musgrave & Peggy Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**, Mc Graw-Hill Book Company, 1973, s.198.

<sup>7</sup> Richard Musgrave & Peggy Musgrave, a.g.e., s.199-201

<sup>8</sup> Michael Veseth, **Public Finance**, Reston Publishing Company, Virginia, 1984, s.174-176, Ayrıca Halil Nadaroğlu, a.g.e., s.309-310, ve Richard Musgrave & Peggy Musgrave, a.g.e., s.199-201.

<sup>9</sup> Richard Musgrave & Peggy Musgrave, a.g.e., s.199-201 ayrıca bkz. Güneri Akalın, a.g.e., s.297.

<sup>10</sup> J.Richard Aronson, "**Public Finance**", Mc Graw Hill Co. 1985, s.308.

arasında gelir eşitliği sağlanır<sup>11</sup>. Böylece, vergileme sonrası bireylerin ellerindeki gelir maksimum faydayı sağlayacak gelir olur. Faydacı yaklaşımın varsayımları altında eşit marjinal fedakarlığa göre vergileme, adaletin yanı sıra etkinliği de sağlar.

Artan oranlı tarife, vergi matrahı ile vergi oranı arasında doğru yönlü ilişkinin olduğu, dolayısıyla vergi matrahı yükseldikçe vergi oranının da yükseldiği tarifedir. Bu özelliği dolayısıyla artan oranlı tarife, vergilemede adaletin gereği olan yatay adalet ile dikey adalet ilkelerini gerçekleştirir. Artan oranlı tarifenin eşit marjinal fedakarlık ilkesine göre vergilemeyi mümkün kılacak şekilde düzenlenmesi kolay değildir. Zira bu, bir taraftan bireylerin gelirlerinin marjinal fayda eğrilerinin şeklini bilmeyi diğer taraftan da bireyler arası fayda karşılaştırmaları yapılabilmesi gerekli kılar. Sözü edilenlerin gerçekleştirilmesindeki güçlük artan oranlı bir tarifenin sosyal faydayı maksimize ederken, katlanılan toplam fedakarlığı minimize edecek şekilde düzenlenmesi ve böylece bir taraftan da daha adil bir gelir dağılımı sağlaması konusundaki başarılarını da sınırlamaktadır. Bu sebeple, artan oranlılık derecesi, siyasi olarak belirlenmekte, bu yönüyle de keyfi olarak nitelendirilmektedir.

Fakat şunlar bilinmektedir ki, artan oranlılığın derecesi tarifedeki dilim sayısı, dilimlerin genişliği, uzunluk farkı, artma oranı gibi unsurlara bağlı olarak değişmektedir. Dilim sayısının artması artan oranlılığın derecesini arttırır. Dilim sayısının az olması, dilim aralığının geniş olması ve ekonomideki gelirler düşünüldüğünde tarife uzunluğunun kısa tutulmuş olması durumunda her bir dilimde bulunanlar ile son dilime girenler için vergi tarifesi adeta düz oranlı hal alır. Böylesi bir artan oranlılık ile yatay ve dikey adalet ilkelerine göre vergileme pek başarılı bir şekilde uygulanamaz. Oranların dilimler itibarıyla artma oranının yüksek olması artan oranlılığın şiddetini arttırsa da vergi kaçakçılığı eğilimini arttırabileceği için vergi kaçırma olanaklarının uygunluğu ölçüsünde vergi kaçakçılığını arttırır ki bu durumun varlığı da yatay ve dikey adalet ilkelerine göre vergilendirme yapmanın önünde engel teşkil eder. Bu bakımdan, vergi kaçakçılığına da sebep olamadan az kazananın az, daha çok kazananın daha çok vergi alınmasını sağlamak üzere ve gelir dağılımının durumuna göre artan oranlı tarife düzenlenmelidir.

### 3. Gelirin Yeniden Dağılımı Bakımından Artan Oranlılık

Eşitlik ve onun maddi kaynağını oluşturan gelir dağılımı, bir toplumdaki sosyal-ekonomik iktidarı göstermesi bakımından önemli olmuş, iktisat teorisinde Ricardo'dan beri ilgilendirilmiştir<sup>12</sup>. J.Bentham ve liberal öğretinin felsefi kaynağı olan *faydacı felsefe*, sayısal fayda analizi ile bireyler arası fayda karşılaştırması yapılabileceği varsayımına dayalı olarak; zevkler ile tercihlerin herkes için aynı olduğu ve gelirin marjinal faydasının

---

<sup>11</sup> Bunun ayrıntıları için bkz. Richard Musgrave & Peggy Musgrave, a.g.e., s.200.

<sup>12</sup> Hatta R.H.Tawney'e göre, eşitsizlik belki de iktisadın tüm konusunu oluşturmalıydı. Bkz. Güneri Akalın, **Kamu Ekonomisi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi, yayınları no:486,1981,s.236-239.

---

azaldığını ima ederek, toplumda maksimum refaha, herkesin reel gelirin eşit olduğu durumda erişileceğini ileri sürmüştür<sup>13</sup>.

Gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermek için artan oranlı vergilerin kullanılması gerektiğini ilk ileri süren A.Wagner olmuştur<sup>14</sup>. Başlangıçta siyasi, ahlaki ve sosyal nedenlere dayalı olarak ileri sürülmüş olan artan oranlılık<sup>15</sup>, daha sonra neo-klasik iktisatçıların geliştirdiği *azalan marjinal fayda ilkesine* dayalı olarak, Edgeworth'u artan oranlı vergileri savunmaya götürmüştür<sup>16</sup>. Liberal öğretide, Wieser, A.Marshall, Wicksell, Lerner gibi iktisatçılar büyük gelir eşitsizlikleri altında tam rekabet şartlarının maksimum refah sağlamak için yetersiz olduğunu teorilerinde açıklamışlardır<sup>17</sup>. Hochman ve Rodgers'de, Pareto Optimumu kuralını ikincil gelir dağılımını kavrayacak şekilde geliştirerek devletin gelir dağılımını iyileştirici görevini haklı kılan temelleri ortaya koymuşlardır<sup>18</sup>. Teorideki bu gelişmelere rağmen 1930'lu yıllara kadar gelir dağılımının iyileştirilmesi yönünde devlet müdahalesi gerçekleşmemiş, tabii nizam felsefesine dayalı olarak ve Clark'ın, üretim girdileri arasındaki rekabete dayalı olarak faktörlerin marjinal verimine eşit gelir elde etmesi durumunda haklı ve adil bölüşümün sağlanabileceği teorisine uygun bir şekilde, gelir bölüşümü adaletsizlikleri ile yoksulluk<sup>19</sup> piyasa mekanizmasınca giderilecek sorunlar olarak görülmüştür<sup>20</sup>.

1929 krizi sonrası, Keynesyen iktisadın işsizlik şeklinde görülen ekonomik istikrarsızlıkla mücadele için, marjinal tüketim eğilimi yüksek olan düşük gelirli sosyal sınıflar lehine geliri yeniden dağıtılması yoluyla istihdam ve büyümeyi arttırmayı sağlayan politikalarının, aynı zamanda yoksulluk ve eşitsizliği azaltacağı kabul edilmiştir. İlk defa Titmus, iktisadi büyümenin ve dolayısıyla artan kişi başına gelirin, gelir eşitsizliğini azaltmayabileceği görüşüne dayalı olarak 1962 yılında Keynesyen İktisat'ın yoksulluk ve gelir eşitsizliğinin azaltılması konusundaki bahsedilen görüşlerinin geçersiz olduğunu ileri sürmüştür<sup>21</sup>. Titmus'un bu düşüncelerine dayalı olarak daha sonraları eşitsizlik ve gelir dağılımı konularına ağırlık verilmiş ve devletin gelir dağılımında eşitliği sağlayıcı uygulamalarda bulunması gerektiği genel kabul görmüştür. Kısacası 1960'lı yıllardan itibaren devletin gelir dağılımında adaleti sağlayıcı müdahalelerde bulunması kabul edilmiştir. Müdahalede kullanılacak başlıca araç yüksek gelirliileri daha yüksek oranlı vergilendiren artan oranlı gelir vergisidir.

---

<sup>13</sup> Gülten Kazgan, **İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi**, İkinci Baskı, Remzi Kitabevi, 1980, s.219.

<sup>14</sup> Halil Nadaroğlu, a.g.e., s.313.

<sup>15</sup> Salih Turhan, a.g.e., s.340.

<sup>16</sup> Gülten Kazgan, a.g.e., s.151.

<sup>17</sup> Ayrıntılar için bkz. Gülten Kazgan, a.g.e., s.218-223.

<sup>18</sup> Güneri Akalın, a.g.e., s.273.

<sup>19</sup> Adam Smith ve Marshall yoksulluğun piyasa mekanizmasınca giderilecek sorun olduğunu düşünmüşlerdir. Bkz. Gülay Akgül Yılmaz, **OECD Ülkeleri ve Türkiye'de Sosyal Devlet ve Sosyal Harcamaların Gelişimi**, (Yayınlanmamış çalışma), s.16.

<sup>20</sup> Gülten Kazgan, a.g.e., s.161.

<sup>21</sup> Güneri Akalın, a.g.e., s.239.

Ancak 1970’li yıllardan itibaren ilk defa Mirrelles<sup>22</sup> ile birlikte kamu maliyesi literatürüne, etkinlik kaygılarını ön plana çıkararak, optimal vergileme kavramının girmesi, daha sonra bu düşüncenin Atkinson, Stiglitz ve Feldestein tarafından izlenmesiyle, gelir bölüşümünün daha adil hale getirilmesinde vergilemeden faydalanılması düşünceleri teorik düzeyde ikinci plana atılmıştır. Zira, bu görüşü savunanlar etkinlik ile adalet arasında bir geçiş olduğunu kabul etmiş ve etkinliği sağlanmak adına adaletten fedakarlık yapılmasına neden olacak türden vergi uygulamaları önerilerinde bulunmuşlardır. Stiglitz’e göre; “devlet kamu harcamalarının yükünün daha büyük bir bölümünü zengin bireylere yükleyecek şekilde daha fazla geliri yeniden dağıtıcı artan gelir vergisi uygulayabilir, ancak bu iktisadi etkinlikte kayıp yaratır. Devletin eşitsizlik derecesini azaltması, iktisadi etkinlikte daha büyük bir kayıp pahasına gerçekleşir<sup>23</sup>”. Etkinlik kaybı, ikame etkisine bağlı olarak açıklanmıştır. Vergi sonrası geliri azalan kişiler daha az tüketip daha fazla çalışırlarsa buna gelir etkisi, vergi sebebiyle geliri azalan bireyler tüketim malı yerine (yani daha fazla çalışıp daha çok kazanmaktansa daha az çalışmayı) boş zamanı tercih etmeleri ikame etkisidir. Ücret vergi sebebiyle azaldığında emek arzının nasıl etkilendiği emek arz esnekliği ile ölçülür<sup>24</sup>. Optimal gelir vergilemesinin, etkinliği bozmamak adına, marjinal vergi oranlarını sıfırlayacak şekilde gerçekleştirilmesi gerektiği, böylesi bir duruma ulaşmanın en uygun aracının ise götürü vergiler olduğu kabul edilmiş, artan oranlı vergilerin zengin kişilerin gelirlerinin son biriminden yüksek oranlı vergi alınmasına sebep olduğu için üretim ve çalışma ile ilgili kararları olumsuz etkilediği ileri sürülmüştür. Buna rağmen, optimal gelir vergilemesini savunanlar dahi; vergi öncesi gelir eşitsizliğinin büyük olması ve devletin gelir bölüşümü amacını ön plana alması durumunda, yüksek marjinal gelir vergisi oranlarının uygulanmasını kabul etmişlerdir<sup>25</sup>.

1970’li yıllar sonrası optimal vergileme kavramı ile etkinlik amacını adalet kavramının önüne geçiren anlayış, yerini, 1980’li yıllardan itibaren başta Amerika ve İngiltere’de olmak üzere pek çok ülkede Türkiye’de dahil olmak üzere- uygulama alanı da bulmuş olan arz yanlı iktisadın düşüncelerine bırakmıştır. Arz yanlı iktisat, etkinlik amacını ön planda tutar ve gelir vergisi marjinal oranlarındaki indirim ile ikame etkisinin giderileceğini savunur. Arz yanlılara göre marjinal vergi oranlarındaki indirim, fertlerin çalışma ve boş zaman ile tüketim ve tasarruf/yatırım arasındaki tercihlerini çalışma ve

<sup>22</sup> J.A.Mirrlees, “An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation” Ed. A.B. Atkinson, The International Library of Critical Writings in Economics 15, **Modern Public Finance Volume II**, Edward Elgar Publishing, s.48-81.

<sup>23</sup> Bu konu ile ayrıntılı bilgi için Bkz. Joseph E. Stiglitz, **Economics of The Public Sector**, Second Edition, W.W. Northon Company, 1988, s.481, ayrıca bkz. Joseph E. Stiglitz, Çev: Ömer Faruk Batrel, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Marmara Üniversitesi Yayın No:549, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:396, s.584.

<sup>24</sup> Emek arzı esnekliği= $\frac{\text{Emek arzındaki \%değişme}}{\text{ücretteki \%değişme}}$  formülü ile hesaplanır.

Emek arz esnekliğinin sıfır olması yani vergideki artış sonrası çalışılan saat sayısı değişmemesi durumunda, yinede etkinlik kaybı olduğu, bu durumda ortaya çıkan kaybın büyüklüğünün *telafi edilmiş emek arzı esnekliği* ile orantılı olduğu kabul edilmiştir. Bkz. Stiglitz, a.g.e., s.560-564.

<sup>25</sup> Ömer Faruk Batrel, **Kamu Maliyesine Giriş**, Marmara Üniversitesi Yayın No:492, 1990, İstanbul, s.131.

---

tasarruf lehine etkiler. Gelir vergisi marjinal oranlarındaki azalma sonucu, daha çok çalışma ve tasarruf tercih edilecek, böylece toplam arz artacaktır<sup>26</sup>.

Kısaca, Pierson tarafından sosyal devletin altın çağı olarak nitelendirilen 1945-1975 döneminde<sup>27</sup>, adalet amacı etkinlik ilkesinin önünde yer almış, pek çok ülkede hakça paylaşımı sağlayacak refah devleti uygulamaları gerçekleşmiştir<sup>28</sup>. Ancak 1973 krizi sonrası Monetarist iktisadın piyasa ekonomisine işlerlik kazandırma, devletin müdahaleleri ve hacmini daraltma yönündeki anlayışının kabul görüp yaygınlaştığı<sup>29</sup> dönemde gelir dağılımının adaleti ile ilgili kaygılar ikinci plana atılmıştır.

Bununla birlikte, bir taraftan piyasa mekanizmasının kendiliğinden gerçekleşecek olan adil bir gelir ve servet dağılımını eksik rekabet koşulları sebebiyle mümkün olamayacağı günümüzde piyasa ekonomisini savunanlarca da kabul edilmesi<sup>30</sup>, diğer taraftan gelirin eşit bölüşümü durumunda toplam sosyal faydanın artacağı yönündeki görüşler, devletin gelir dağılımında adalet sağlamak adına, gelir vergilerini artan oranlı tarifeye göre düzenlemesinin alt yapısını oluşturmada, vergi-harcama mekanizmasını kullanmasını haklı kılmaktadır.

Geliri yeniden dağıtıcı maliye politikası, yüksek gelirlilerin gelirlerini daha yüksek oranlı vergilendirmek adına artan oranlı gelir vergisinin uygulanmasını bu şekilde elde edilen gelirler ile düşük gelirlilerin gelir ve refah seviyesini yükseltecek sosyal transfer harcamaları ile eğitim ve sağlık harcamalarını gerçekleştirici şekilde uygulanmaktadır.

#### **4.Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması ve Gelirin Yeniden Dağılımının Önemi**

Türkiye’de vergi yükünün adil dağılımı ve bunun gerçekleştirilmesi için ödeme gücüne göre vergileme yapılması hukuki temellere sahip olduğu gibi gelirin yeniden dağılımının iktisadi, sosyal temelleri ve bu bağlamda siyasi gerekliliği de vardır. Bu çalışmada, Türkiye’de vergi adaleti ve gelirin yeniden dağılımının hukuki, mali ve iktisadi ve gerekçeleri üzerinde durulacaktır.

---

<sup>26</sup> Bu konuda bkz. Ömer Faruk Batirel, **Maliye Politikası ve Gelişmekte Olan Ülkeler**, Okan Yayınları, İstanbul, 1984, s.37, Ömer Faruk Batirel, a.g.e.(1990),s.120.,Dilek Yılmazcan, **Arz Yönlü İktisat ve Vergi Politikası**, T.C.M.Ü.Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No.4,1992,İstanbul,s.3.

<sup>27</sup> Pierson, a.g.e.,s.121.

<sup>28</sup> Meryem Koray, **Avrupa Toplum Modeli (Nereden Nereye)**, Tüses Yayınları, İstanbul, 2002, s.172-173.

<sup>29</sup> Söz konusu dönem dünya ekonomisinin gelişimi açısından ikinci küreselleşme dalgası olarak nitelendirilen dönemdir.(Bkz. Erinç Yeldan, **Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi, Bölüşüm,Birikim ve Büyüme**, İletişim Yayınları, 2001, İstanbul,s.14.) Sermaye ve malların dünya ölçeğinde hareket ettirilmesi yoluyla kararın artırılması mantığına dayalı olarak ekonomik işleyiş etkinlik ile ilgili kaygıları ön plana çıkarıp, gelir bölüşümü kaygılarını arkada bırakacak

<sup>30</sup> Halil Nadaroglu,a.g.e.,s.313. Ayrıca bkz. Ömer Faruk Batirel,a.g.e., s.77.

## 4.1. Türkiye’de Vergi Adaletinin Hukuki Temelleri

Türkiye’de; vergilemenin ödeme gücü ilkesine göre yapılacağı 1961 yılından itibaren, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ise 1982 yılından beri bir anayasal ilkedir. Zira, Türkiye’de de ödeme gücü ilkesi esas itibarıyla sosyal devlet anlayışını uygulamaya geçirecek tedbirlerin yer aldığı ilk anayasa olan 1961 Anayasası’nın 61.maddesi birinci fıkrasında, ”Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, *mali gücüne göre*, vergi ödemekle yükümlüdür” şeklinde yer almıştır. Aynı ifade, 1982 Anayasasının 73. maddesinin 1.fıkrasında yer almış olmakla beraber, aynı maddenin ikinci fıkrasında, daha önce olmayan, ”*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*” ifadesi de yer almıştır. Anayasadaki bu hüküm gereği 1982 yılından itibaren vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması da devletin görevlerinden biri haline gelmiştir. Dolayısıyla vergisel düzenlemeler bu anlayışa uygun bir şekilde yapılmalıdır.

Kısaca, Türkiye’de 1961 yılından beri vergilemenin ödeme gücü ilkesine göre yapılacağı anayasal hüküm olarak yer almıştır. Bu, sosyal devlet anlayışını kabulün bir uzantısıdır. Zira, sosyal devlet; bir taraftan sosyal görev ve sorumluluklar üstlenen ve bu görev ve sorumluluklar doğrultusunda kamu hizmetleri üreten diğer taraftan kamu harcamalarının finansmanını gerçekleştirmek üzere uygulayacağı vergiler sosyal adalet ilkesine uygun olan ve geliştirip uygulayacağı vergi politikası ile adil gelir dağılımını sağlamayı da hedefleyen çağdaş devlet anlayışıdır<sup>31</sup>. Özetle, vergileme penceresinden bakıldığında, sosyal devlet, bir taraftan vergiyi ödeme gücü ilkesine göre alması diğer taraftan da vergi politikaları ile geliri yeniden dağıtıcı işlevi yerine getirmesi gereken devlettir.

## 4.2. Türkiye’de Vergi Adaletinin Mali Gereçekleri

### 4.2.1. Vergi Adaletinin Genel Görünümü

Türkiye’de, ödeme gücü ilkesine göre vergileme anayasal bir ilke olmakla beraber vergi hasılatının giderek önemli bir kısmının tersine artan oranlı etkiler gösteren dolaylı vergilere doğru kaymış olması (bkz.Tablo.1), gelir vergilerinin toplam hasılat içindeki payı azalırken gelir vergisi hasılatının önemli bir kısmının kaynakta kesinti suretiyle elde ediliyor olması (bkz.Tablo.2), buna mukabil kayıt dışı ekonomik faaliyetler ile vergi kaçakçılığının boyutlarının giderek genişliyor olması (bkz.Tablo.3), bu arada servet vergilerinin toplam hasılat içinde hala çok küçük bir paya sahip olması (bkz.Tablo.4)

<sup>31</sup> Sosyal devletin tanımı için daha ayrıntılı bilgi için bkz. Nur Serter , **Devlet Görevindeki Gelişmelerin Sonucu Olarak Sosyal Devlet**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Rektörlük No:3856, Fakülte No:547, İstanbul, 1994,s. 32-33. Anayasa mahkemesi kararına göre sosyal hukuk devleti; “güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlettir.” Bkz. Billur Yaltı Soydan, “ Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramı ile Okumak” ,XII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Anayasal Mali Düzen,14 – 16 Mayıs 1998, M.Ü., Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, İstanbul 2000 s. 86



durumları birlikte düşünülürken, genel olarak, vergi sisteminin adaleti ile ilgili pek iyimser bir tablo ortaya koyulamamaktadır.

**Tablo.1- Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Hasılatındaki Payı (1980-2005) (%)**

Yıllar	Dolaysız vergiler	Dolaylı Vergiler
1980	63	37
1982	60	40
1984	57	43
1986	52	48
1988	50	50
1990	52	48
1992	50	50
1994	48	52
1996	39	61
1998	47	53
2000	41	59
2001	40	60
2002	34	66
2003	33	67
004	31	69
2005	31	69

**Kaynak:**[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/GBG/Tablo\\_3.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm) (29.08.2006)

Türkiye’de vergi hasılatı içinde dolaylı ve dolaysız vergilerin 1980-2005 dönemindeki dağılımının görüldüğü Tablo.1’deki oranlar; 1980 yılında dolaysız vergilerin payı %63 iken 1986 yılına kadar sürekli gerilediğini, 1988 yılında dolaylı-dolaysız vergilerin payının %50-%50 şeklinde eşitlendiğini, ağırlıkların 1989 yılından itibaren dolaylı vergiler lehine değiştiğini ve bu yapının dolaylı vergilerin payının 2000 yılından itibaren giderek daha da yükselmesi şeklinde sürdüğünü, 2005 yılına gelindiğinde toplam vergi hasılatının %31’inin dolaysız vergilerden %69’unun dolaylı vergilerden elde edildiğini göstermektedir.

**Tablo.2- Türkiye’de Kaynakta Kesinti Suretiyle Alınan Vergilerin Toplam Gelir Vergisi İçindeki Payları (1987-2004) (%)**

Yıllar	
1987	61.8
1988	73.1
1989	77.5
1990	84
1991	86
1992	84
1993	85.9
1994	84.4
1995	84.2
1996	85.0
1997	88.3
1998	72.4
1999	80.6
2000	91.2
2001	93.7
2002	91.0
2003	90.1
2004	89.6
2005	91

**Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-1991),1923-1991 Temel Bütçe Gelirleri İstatistikleri**, Gelirler Genel Müdürlüğü,1992,s.61-65 ve Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan elde edilen verilere dayalı olarak hazırlanmıştır.

Tablo.2’de yer alan oranlar Türkiye’de kaynakta kesinti suretiyle elde edilen hasılatın gelir vergisi içindeki payının, ele alınan dönem boyunca, önemini giderek artan şekilde koruduğunu göstermektedir. Zira, söz konusu oran 1987 yılında % 61.8 iken 1992 ve 1998 yıllarındaki ufak gerilemeler hariç olmak üzere giderek artan bir seyir göstermiştir. Özellikle, 2000 yılından itibaren gelir vergisi hasılatının yaklaşık ortalama %91’i kaynakta kesinti suretiyle elde edilmiştir. Kaynakta kesinti suretiyle elde edilen hasılatın önemli bir kısmı ise ücret ve ücret sayılan ödemelerden sağlanmıştır<sup>32</sup>.

<sup>32</sup> Kaynakta kesinti suretiyle elde edilen hasılatın 1987 yılında %35’i, 1988 yılında %45.2’si, 1989 yılında %50.8’i 1990 yılında 55’i ve 1991 yılında %56.3’ü ücret ve ücret sayılan ödemelerden elde edilmiştir. Sonraki yıllara ilişkin veri ise elde edilememiştir. Bkz. **Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-1991)**, a.g.e., s.60.

**Tablo-3 Türkiye’de Kayıt dışı Ekonominin Hacmi (1980-2004)****(%)**

Yıllar	Kayıt dışı Ekonominin Kayıtlı Ekonomiye Oranla Hacmi	Kayıt dışı Ekonominin Toplam Ekonomi İçindeki Hacmi*
1980	34.5	25.6
1981	43.6	30.3
1982	60.4	37.6
1983	25.1	20.0
1984	72.5	42.0
1985	82.2	45.1
1986	52.4	34.3
1987	52.5	34.4
1988	76.3	43.2
1989	85.9	46.2
1990	94.2	48.5
1991	108.3	51.9
1992	114.8	53.4
1993	124.7	55.4
1994	143.3	58.8
1995	174.4	63.5
1996	107.8	51.8
1997	120.0	54.5
1998	160.6	61.6
1999	144.4	59.0
2000	178.1	64.0
2001	134.1	57.2
2002	145.0	59.1
2003	117.9	54.1
2004	107.3	51.7

**Kaynak:** Gülay Akgül Yılmaz, **Kayıt dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, İSMMMO Yayın No:54, 2006, İstanbul,s.146. \*Aynı kaynaktaki bulgular kullanılarak hesaplanmıştır.

Tablo.3’de yer alan kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomiye oranla hacmine ilişkin bulgular, Türkiye’de kayıt dışı ekonominin kayıtlı ekonomik faaliyetlere oranla

giderek artan bir trend izlediğini göstermektedir. Kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin, kayıtlı ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin tümü içindeki oranı<sup>33</sup>; 1980 yılında %25.6 iken özellikle 1990 yılında %48.5'a, 2000 yılında ise %64'e kadar yükselmiş, 2000 yılı sonrası gerileme trendine girmiş olmakla beraber 2004 yılında ekonominin yine de yarısından biraz fazlasının hala kayıt dışı olduğunu göstermektedir<sup>34</sup>. Bu durum 2004 yılı itibarıyla; Türkiye'de ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirlerin %51.7'sinin vergileme ve devletin artan oranlı gelir vergisi ile geliri yeniden dağıtma mekanizmasının dışında kaldığını başka bir deyişle de başta gelir vergileri bakımından yükün ekonomide elde edilen gelirlerin %48.3'lük kısmı üzerinde olduğunu, kısaca vergi yükü dağılımında ciddi adaletsizlik olduğunu göstermektedir.

Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonominin boyutları bu durumda iken, mükelleflerin vergi kaçırma nedenlerini belirlemek üzere yapılan anket çalışmalarından biri<sup>35</sup>; vergi kaçırmanın en önemli sebebinin “*vergi yükün adil dağılmadığına dair inanç*” olduğunu tespit etmiştir. Zira, ankete katılanların 94'ü bu fikri beyan etmiştir. Manisa'da yapılmış bir başka ankette mükellefler vergi kaçakçılığını önlemek için “*adil bir vergi sistemini*” önermişlerdir<sup>36</sup>. İstanbul'da yapılmış bir başka anket ise; ankete katılanların %84.3'ünün “*verginin tabana yayılmadığı*”, %75.3'ünün “*verginin sadece belirli kesimlerden alındığı*”, %60'ının ise “*kanunların bütün mükelleflere eşit uygulanmadığı*” na inandığını tespit etmiştir. Kısaca, mükelleflerin vergiyi algılayışı ve vergi tutumunun temellerine yönelik yapılmış ampirik çalışmaların bulguları, genel olarak “*Türkiye'de mükelleflerin vergi yükü dağılımını adil bulmadıklarını*” ortaya koymaktadır. Bu, Türkiye'de vergilemede eşitlik ve adaletle ilgili olumsuz yargıların, mükelleflerin vergiye uyumsuzluklarını açıklamak bakımından önemini ortaya koymakta, kayıt dışı ekonomi ile vergi yükü dağılımı adaletsizliği arasında sebep sonuç ilişkisi olduğunu göstermektedir. Ancak vergi kaçakçılığının yaygınlaşması da vergi adaletini sarsmaktadır. Vergi kaçakçılığının veri olduğu bir durumda, eşitlik ve adalet ilkesi gereği, yatay ve dikey adalet ilkeleri ancak herkesin eşit vergi kaçırması durumunda bozulmaz ki, başta vergileme tekniği gereği, tüm mükellefler eşit vergi kaçırma imkanına sahip değildir. Herkesin eşit vergi kaçırma imkanlarına sahip olması gerektiği de savunulamayacağına göre, ödeme gücüne göre vergileme yapabilmek için vergi düzenlemelerini adil vergi yükü dağılımını sağlayacak şekilde gerçekleştirmek ve bu suretle mükelleflerin vergi uyumlarını etkileyen vergi yükü dağılımının adaleti ile ilgili düşüncelerinin olumlu hale getirmek gerekmektedir.

<sup>33</sup> Söz konusu oran, (Kayıt dışı ekonominin hacmi/ Kayıtlı ekonominin hacmi+Kayıt dışı ekonominin hacmi).100 formülü ile hesaplanmıştır.

<sup>34</sup> Türkiye'de 2005 yılı kazançları ile ilgili yapılmış vergi incelemeleri de, matrahın %54.2 oranında eksik beyan edildiğini ortaya koymuştur<sup>34</sup>. Yani ekonomik faaliyetlerin yarısından daha azı beyan edilmekte, diğeri gizlenmekte olduğu denetimler sonucunda da ortaya konulmuştur

<sup>35</sup> İstanbul Sanayi Odasınca Yapılmıştır. Bkz. Duran Bülbül, Hülya Karadeniz, “Vergi ve Sigorta Primi Aflarının Kayıt dışı Ekonomi Üzerindeki Etkisi”, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, **Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**,10-14 Mayıs 2004,s.810.

<sup>36</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, Naci Tolga Saruç, İsa Sağırbaş, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, **Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**,10-14 Mayıs 2004,s.217.

## 4.2.2. Gelir Vergisinde Adaleti Sağlayıcı Mekanizmaların Durumu

Vergi yükü dağılımında adalet önceden de belirtildiği gibi, ödeme gücü ilkesine göre vergileme yapılması ve bu doğrultuda gelir vergisinde; en az geçim indirimi, ayırma prensibi ve artan oranlılık mekanizmalarına yer verilmesiyle mümkün olur. Genellik ilkesi de, vergilemede adalet bakımından oldukça önemlidir. Bununla birlikte, bir taraftan çeşitli sosyal, iktisadi veya siyasal gerekçelerle uygulanan, vergi istisna ve muafiyetleri diğer taraftan vergi kaçakçılığı, varlığı ve genişliği ölçüsünde, genellik ilkesini zedeleyip aynı geliri elde eden çeşitli gelir vergisi mükelleflerinin farklı vergi ödemelerine ve böylece yatay adalet ilkesinin gerçekleşmemesine sebep olmaktadır. Vergi afları, da eşitlik ve adalet ilkelerini zedelemektedir. Türkiye’de 1960 yılından 1980 yılına kadar olan dönemde; beş tanesi 1960-1966 döneminde ve biri 1974 yılında olmak üzere toplam altı adet vergi affı uygulanmıştır. 1980 yılı sonrasında ise, 1981, 1982, 1983 ve 1984 yılı olmak üzere dört yıl arka arkaya vergi affı uygulanmış, 1988 yılından itibaren 1988, 1990, 1992, 1994, 1996 ve 1998 yıllarında yani iki yılda bir ve son olarak 2003 yılında vergi affı uygulanmıştır. Vergi aflarının bu görüntüsü bile Türkiye’de mükelleflerin vergi yükü dağılımında adaletsizliğin olduğu düşüncesine kapılmaları bakımından oldukça önemlidir.

Şimdi Türkiye’de ödeme gücüne göre vergilendirmeyi sağlamak için gelir vergisinde kullanılan ve bu çalışmanın asıl inceleme konusu olan artan oranlılık dışındaki en az geçim indirimi ve ayırma prensibinin bugün itibarıyla görüntüleri, kayıtlı ekonomide adaletli vergi yükü dağılımının sağlanması bakımından artan oranlılığın günümüzde taşıdığı önemi ortaya koyabilmek adına ele alınacaktır.

### 4.2.2.1. En Az Geçim İndirimi

En az geçim indirimi uygulaması ülkemizde 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile matrahtan indirim yöntemine göre başlatılmış<sup>37</sup>, ancak daha başlangıçta tutarların yetersiz olduğu ileri sürülmüştür<sup>38</sup>. Bu kanunda yer alan tutarlar, 1957 yılında %50 oranında artırılmış<sup>39</sup>, 1960 yılında 193 sayılı kanun ile indirim tutarları yeniden düzenlemeye tabi tutulmuş, ancak uygulamaya konulması bütçe olanaklarının yetersizliği ileri sürülerek iki kez ertelenmiş<sup>40</sup> ve 1967 yılında en az geçim indiriminin sebep olacağı gelir kaybını engellemek amacıyla matrahtan indirim yöntemi yerine vergiden indirim yöntemine geçilmiş ve böylece 1968-1980 yılları arasında bu yöntemle göre uygulanmıştır. En az geçim indiriminin ödenecek vergiden indirim şeklindeki uygulaması, mükelleflerin,

<sup>37</sup> Halit Çiçek, “Vergilemede Genellik ve Eşitlik Adalet İlkesi ve Türk Gelir Vergisi”, **Maliye Yazıları**, Maliye-İktisat-Hukuk, Nisan/Haziran 2000, Sayı:67,s.116.

<sup>38</sup> Akif Erginay, Kamu Maliyesi Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi-Maliye Politikası, 10.Baskı, Turhan Kitabevi,1984.

<sup>39</sup> Bu değişiklik 6908 Sayılı yasa ile gerçekleştirilmiştir. Bkz. Abdurrahman Akdoğan,**Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara, 1980,s.76.

<sup>40</sup> Erteleme ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz. Kenan Bulutoğlu,**Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, 3. Baskı, 1970, İstanbul, s.136.

özellikle de en az geçim indirimi tutarının hemen üzerindeki ilk gelir gruplarının vergi yükünü artırması bakımından, eleştirilmiştir<sup>41</sup>. 1980 yılında yapılan değişiklikle tekrar matrahtan indirim yöntemine göre uygulamaya dönülmüş<sup>42</sup>, indirim tutarının enflasyon karşısında anlamını yitirmesi üzerine tutarın günün koşullarına göre düzeltilmesi yerine 1986 yılında en az geçim indirimi uygulamadan kaldırılmıştır<sup>43</sup>.

#### 4.2.2.2. Ayırma Prensibi

Ayırma Prensibi, yasal olarak 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 1961 yılında, yalnız ücretlilerden, “götürü gider” adı altında, belli tutarların indirilmesini sağlayacak şekilde uygulamaya konulmuşsa da<sup>44</sup>, indirim tutarları 1961 yılında uygulanmamış, sonraki yıl ise yarısı uygulanmıştır<sup>45</sup>. 1968 yılında en az geçim indirimini yapısal olarak yeniden düzenleyen kanun ile götürü gider yöntemi de “özel indirim” adı altında en az geçim indirimi yöntemine yakınlaştırılıp, onunla birlikte ve hepsi bir defada uygulanılır hale getirilmiştir<sup>46</sup>. Bu, özel indirimin vergiden indirim şeklinde uygulanmasına sebep olmuş, ancak, en geçim indiriminin de tekrar matrahtan indirim şeklinde uygulanmaya başlanmasıyla özel indirim de tutar olarak uygulanmaya başlamıştır.

Özel indirim, başından beri çok önemli tutarlarda olmamış, bu sebeple de<sup>47</sup>, 1980’li yıllarda; ”ayırma ilkesinin, ülkemizde rakamsal koşullar bakımından sembolik niteliğe sahip” olduğu kabul edilmiştir<sup>48</sup>. Özel indirim tutarları, 1980 sonrası dönemde enflasyon ile uyumlu olarak arttırılmamış zamanla daha da önemini yitirmiş bir uygulamaya dönmüştür<sup>49</sup>.

<sup>41</sup> Eleştiri için bkz. Abdurrahman Akdoğan,a.g.e.,s.76.

<sup>42</sup> Halit Çiçek,a.g.e.,s.116. 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanun’la değişik 31.maddesine göre bkz.Akif Erginay, a.g.e.,s.69.

<sup>43</sup> Burhan Şenatalar,İzzettin Önder,Oğuz Oyan,Veysi Seviğ, **Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Politikası**,TÜSES Yayınları,İstanbul, s.60.

<sup>44</sup> Abdurrahman Akdoğan,a.g.e.,s.100.

<sup>45</sup> Kenan Bulutoğlu,a.g.e.,s.138.

<sup>46</sup> Kenan Bulutoğlu,a.g.e.,s.138.

<sup>47</sup> 1981 yılından itibaren uygulanan yıllık özel indirim tutarları; 1981-54.000 TL, 1982-54.000 TL,1983-54.000 TL, 1984-54.000 TL,1985-54.000 TL, 1986-72.000 TL,1987-72.000 TL,1988-144.000 TL,1989-216.000 TL, 1990-432.000 TL, 1991-648.000 TL, 1992-1.080.000 TL, 1993-1.800.000 TL,1994-7.200.000 TL,1995-10.800.000 TL, 1996-21.600.000 TL, 1997-37.800.000 TL, 1998-113.400.000 TL, 1999-180.000.000 TL, 2000-225.000.000 TL, 2001-262.800.000 TL, 2002-360.000.000 TL, 2003-540.000.000 TL.şeklinde olmuştur. Bkz. Burhan Şenatalar ve diğerleri, a.g.e.s.61. Fatih Saraçoğlu, Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi, **İ.Ü.Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 40.Seri/Yıl:2001 ve <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/gundem...>

<sup>48</sup> Burhan Şenatalar ve diğerleri,a.g.e.,s.60.

<sup>49</sup> 1981-1989 döneminde uygulanan özel indirim tutarındaki aşınma özel indirim tutarı reel hale getirilerek tespit edilmiştir. Bu çalışmaya göre; 1981 yılında nominal değeri ve reel değeri 54.000 TL olan özel indirim, 1985 yılında nominal olarak 54.000 iken reel olarak 15.323 TL’ye gerilemiş, 1989

---

Özel indirim uygulaması çok büyük anlam ifade etmez bir şekilde bir taraftan uygulamaya devam ederken, 4444 Sayılı Kanun ile G.V.K.'ya eklenen geçici 57.madde gereğince, 1999 yılından itibaren, ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde diğer gelir unsurlarına, her gelir dilimi itibarıyla uygulanan oranlardan 5 puan daha düşük oranların uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmış ve ayırma ilkesi gerçek anlamda uygulanılır hale gelmiştir<sup>50</sup>. Böylece, *1999 yılından özel indirim uygulamasının 4842 sayılı yasa ile 1.1.2004 tarihi itibarıyla uygulamadan kaldırılmasına kadar geçen beş yıllık süre boyunca ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde özel indirimin yanı sıra beş puan daha düşük vergileme bir arada uygulanmıştır*. 2005 yılında son dilime uygulanan vergi oranları ücretliler ve ücret dışındaki diğer gelir unsurları için beş puan düşürülmüş ancak ücret gelirleri ile diğerleri arasındaki bahsedilen farklı oran uygulaması sürdürülmüştür.

*Ancak, 5479 sayılı kanun ile 1.1.2006 yılı başından itibaren uygulamaya giren yeni gelir vergisi tarifesi ile ücret gelirlerine daha düşük oran uygulamasına son verilmiş, artan oranlı gelir vergisi tarifesi gelir vergisine tabi tüm gelir unsurları için tek ve aynı oranı içeren bir duruma getirilmiştir*. Oysa, reel ücretler, 1994 yılından 2005 yılına kadar geçen süreçte gerileme trendi göstermiştir<sup>51</sup>. Buna rağmen, vergi adaletinin gerçekleştirilmesi adına, teoride sermaye gelirlerine göre, daha güçsüz istikrarsız olarak kabul edilen ve daha düşük vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülen emek gelirlerini vergilendirme bakımından diğerlerinden ayıran tüm mekanizmalar uygulamadan kalkmıştır.

### **4.3. Türkiye’de Vergi Adaletinin İktisadi Gerekçeleri**

Türkiye’de gelir dağılımı ve yoksulluk ile istihdam edilenlerin durumu, bahsedilen mekanizmaların, gelirin yeniden dağıtılmasının bir aracı olacak şekilde düzenlemeleri gerektiğini savunmanın iktisadi gerekçesini oluşturmaktadır.

Türkiye’deki gelir dağılımının durumunu tespit etmek üzere, ilki 1966 yılında olmak üzere, bugünkü adıyla TÜİK tarafından günümüze kadar yapılmış olan gelir dağılımı çalışmalarının ortaya koyduğu ve Tablo.4’de yer alan rakamlar, Türkiye’de gelir dağılımının öteden beri adaletsiz olduğunu göstermektedir.

1966 yılında en üst gelir dilimi olan beşinci %20’de bulunan nüfus, gelirin %57’sini elde ederken, nüfusun diğer %80’lik kısmı gelirin %43’ünü paylaşmışlar, nüfusun %40’ı gelirin 75.5’ini paylaşırken, ilk ve ikinci %20’lik dilimlerde yer alan %40’ın payı ise sadece %13 olmuştur.

---

yılında ise nominal değeri 216.000 TL iken reel olarak 12.345’e gerilemiştir.Bkz.Burhan Şenatalar ve diğerleri,a.g.e,s.60-61.

<sup>50</sup> Bu düzenleme, ücret dışındaki diğer kazançların ilk dilime giren gelirlerine %20, ikinci dilime giren gelirlerine %25, üçüncü dilime giren kazançları için %30, dördüncü dilime giren gelirleri için %35, beşinci dilime giren kazançları için %40 ve altıncı ve son dilime giren kazançları için %45 uygulanırken, ücretlilerin ilk dilime giren gelirlerinin %15 ve sırasıyla %20, %25, %30, %35 ve son dilime giren kazançlarının %40 oranında vergilendirilmesini sağlamıştır.

<sup>51</sup> Ahmet Yılmaz, “Türkiye Ekonomisinde Ücretler Karlar ve Kriz”, **İ.İ.B.F. Dergisi**, Yıl:2006, Sayı:1, s.

1978/79 dönemine gelindiğinde gelir dağılımında nispi bir iyileşme olmuştur. Nitekim beşinci %20'lik dilimde yer alanların payı %47'ye gerilerken, ilk ve ikinci %20'lik dilimlerde bulunan nüfusun geliri %18.3'e yükselmiştir.

1980 sonrası 2000 yılına kadar 20 yıllık süreçte, gelir dağılımı yine bozulmuş, 2000 yılına gelindiğinde nüfusun %20'sinin toplam gelirden aldığı pay %54.9'a yükselmiş, ilk ve ikinci dilimde yer alan %40'ın payı ise %13.5 olmuştur. Gelirin %73.9'unu nüfusun %40'ı paylaşırken, %26.1'ini nüfusun %60'ı paylaşmıştır.

2000 yılı sonrası gelir dağılımında nispi bir iyileşme olmuşsa da, 2004 yılında nüfusun en üst geliri elde eden %20'si gelirin %46.2'sini paylaşırken, ilk ve ikinci %20'de bulunanların payı %16.7 olmuştur. Nüfusun %40'ı gelirin 68.1'ini paylaşırken, geri kalanı %60'ı ise gelirin %31.9'unu paylaşmaktadır.

**Tablo.4- 1966-2004 Döneminde Türkiye'de Gelir Dağılımı (%)**

Yıllar	1966	1968	1973	78/79	1986	1987	2000	2002	2003	2004
İlk %20	4.5	3.0	3.5	6.3	3.9	5.2	4.9	5.3	6.0	6.0
İkinci %20	8.5	7.0	8.0	12.0	8.4	9.6	8.6	9.8	10.4	10.7
Üçüncü %20	11.5	10.0	12.5	13.0	12.6	14.1	12.6	14.0	14.5	15.2
Dördüncü %20	18.5	20.0	19.5	21.0	19.2	21.2	19.0	20.8	20.9	21.9
Beşinci %20	57.0	60.0	56.5	47.0	55.9	49.9	54.9	50.1	48.3	46.2

**Kaynak:** Süleyman Özmucur, **Türkiye'de Gelir Dağılımı Vergi Yükü ve Makro Ekonomik Göstergeler**, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, Yayın No:582, 1995, İstanbul, s.33, <http://www.die.gov.tr>

Türkiye'de yoksulluğu tespit etmeye yönelik olarak yine TÜİK tarafından gerçekleştirilen araştırma, yoksulluk sınırını belirlemede, dört kişilik aile için aylık 429 milyon TL esas alınmışken, 2004 yılında 17 milyon 991 bin kişinin<sup>52</sup> yoksulluk sınırının altında olduğunu ortaya koymuştur. Buna göre, nüfusun %25.7'si yoksulluk sınırının altındadır.

Türkiye'de istihdam edilen nüfusun 2000-2005 döneminde ortalama %72'si ücretli ve yevmiyeli iken, ücretler 1994 yılından 2005 yılına kadar olan süreçte reel olarak gerileme trendi göstermiştir<sup>53</sup>.

<sup>52</sup> Yoksulluk sınırı olarak, dört kişilik aile için aylık 429 milyon TL esas alınmıştır. Bkz. [http://www.die.gov.tr/TURKISH/SONİST/YOKSL/k\\_140206.xls](http://www.die.gov.tr/TURKISH/SONİST/YOKSL/k_140206.xls) (31.06.2006)

<sup>53</sup> Ahmet Yılmaz, a.g.e.



Türkiye’de işsizlik oranı; 2001 yılında %8.4 iken 2002 yılında %10.5’a yükselmiş olup 2004 yılında %10.3 oranındadır. Bununla birlikte işsizlere yönelik işsizlik sigortası çok yeni olup tatmin edici bir sosyal güvenlik aracı hüviyetine sahip olamamıştır.

Gelir dağılımının adaletsizliği ve bunun getirdiği yoksulluk sorunu ve işsizlik oranının yüksekliği ile ücretlerin reel olarak gerilemiş olduğu gerçekleri, devletin sosyal politikalarına duyulan ihtiyacın boyutu ile daha adil bir gelir dağılımını gerçekleştirecek şekilde gelirin yeniden dağılımının sağlanmasının iktisadi gerekliliğini ortaya koymaktadır.

## 5. Gelir Vergisi Tarifesinde Görülen Gelişmeler

Türkiye’de gelir vergisi tarifesi, gelir vergisinin 1950 yılında uygulamaya koyulduğu tarihten beri artan oranlı yapıya sahiptir. 1950 yılından 2006 yılına kadar geçen dönemde Türkiye’de uygulanan gelir vergisi tarifelerinde en kapsamlı değişiklikler; 1960 yılında, 1980 yılında<sup>54</sup>, 1999 yılında ve son olarak ta 2006 yılında gerçekleşmiştir. Türkiye’de 1950-2006 döneminde uygulanan gelir vergisi tarifeleri temel özellikleri itibarıyla Tablo.5’de görülmektedir.

**Tablo.5- Temel Özellikleri İtibarıyla Türkiye’de Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri (1950-2006)**

Yıllar	Dilim sayısı	Artma Oranı	Uzunluk Farkı (000 TL)	İlk dilime uygulanan vergi oranı (%)	Son dilime uygulanan vergi oranı (%)	Yükseklik Farkı	Belli bir düzeyin üstündeki gelire uygulanan indirilmiş oran
1950	7	-	-	15*	45*	30	100.000 TL’yi aşan gelirler %35
1958	7	-	-	15	60	45	300.000 TL’yi aşan gelirler %50
1961	7	10,10,10, 10,10,10	215	10	70	60	500.000 TL’yi aşan gelirler %60
1963-1980	10	5,5,5,10,10,10, 5,5,3	282,5	10	68	58	1.000.000 TL’yi aşan gelirler %60
1981	6	5,5,10,10,5	9.000	40	75	35	25.000.000 TL’yi aşan gelirler %66

<sup>54</sup> Burhan Şenatalar ve diğerleri, a.g.e., s.16-21.

1982	6	5,5,10, 10,5	9.000	39	74	35	25.000.000 TL'yi aşan gelirler %65
1983	6	5,8,10, 10,5	9.000	36	74	38	25.000.000 TL'yi aşan gelirler %65
1984	6	5,8,10, 10,5	9.000	30	68	38	25.000.000 TL'yi aşan gelirler %60
1985	6	5,8,10, 10,5	9.000	25	63	38	25.000.000 TL'yi aşan gelirler %55
1986	6	5,5,5,5, 5	45.000	25	50	25	-
1987	6	5,5,5,5, 5	45.000	25	50	25	-
1988	6	5,5,5,5, 5	75.000	25	50	25	-
1989	6	5,5,5,5, 5	90.000	25	50	25	-
1990	6	5,5,5,5, 5	120.000	25	50	25	-
1991	6	5,5,5,5, 5	190.000	25	50	25	-
1992	6	5,5,5,5, 5	480.000	25	50	25	-
1993	6	5,5,5,5, 5	480.000	25	50	25	-
1994	7	5,5,5,5, 5,5	2.325.000	25	55	30	-
1995	7	5,5,5,5, 5,5	4.830.000	25	55	30	-
1996	7	5,5,5,5, 5,5	9.300.000	25	55	30	-
1997	7	5,5,5,5, 5,5	15.500.00 0	25	55	30	-
1998 (1.1.9 8/31.6 .98)	7	5,5,5,5, 5,5	23.250.00 0	25	55	30	-

1998 (1.7.9 8/31.1 2.98)	6	5,5,5,5, 5	15.000.00 0	20	45	25	-
1999	6	5,5,5,5, 5	48.000.00 0	15	40	25	Ücret dışındaki gelir unsurlarında 5 puan eklenerek uygulanır
2000	6	5,5,5,5, 5	60.000.00 0	15	40	25	Ücret dışındaki gelir unsurlarında 5 puan eklenerek uygulanır
2001	6	5,5,5,5, 5	67.200.00 0	15	40	25	Ücret dışındaki gelir unsurlarında 5 puan eklenerek uygulanır
2002	6	5,5,5,5, 5	91.200.00 0	15	40	25	Ücret dışındaki gelir unsurlarında 5 puan eklenerek uygulanır
2003	6	5,5,5,5, 5	115.000.0 00	15	40	25	Ücret dışındaki gelir unsurlarında 5 puan eklenerek uygulanır
2004	6	5,5,5,5, 5	134.000.0 00	15	40	25	Ücret dışındaki gelir unsurlarında 5 puan eklenerek uygulanır
2005	5	5,5,5,5	71.400.00 0	15	35	20	Ücret dışındaki gelir unsurlarında 5 puan eklenerek uygulanır
2006	4	5,7,8	33.000.00 0	15	35	20	

**Kaynak:** 1991 yılına kadar olan bilgiler, Gelirler Genel Müdürlüğü, Aralık 1991, Ankara, s.36-41'den, sonraki yıllara ait bilgiler GVK'da değişiklik yapan kanun metinlerinden derlenmiştir.

\*Söz konusu oranlar bekar mükellefler için %5 oranında artırılarak uygulanmıştır.

1950 yılında uygulamaya konulmuş olan tarifede; yedi dilim varken, ilk dilime %15, son dilime %45 oranı, 100.000 TL'yi aşan gelirler için artık düz oranlılık söz konu

olacağı için, indirilmiş oran olan %35 oranı uygulanmıştır. Bu şekildeki bir düzenleme, geliri belli bir seviyenin üstüne çıkanların yükünü hafifleticidir. Tarifede yer alan oranlar, bekar mükellefler için %5 artırılarak uygulanmıştır.

1958 yılında yürürlüğe giren ikinci tarifede; dilim sayısı ve ilk dilimin oranı değişmezken son dilime uygulanan oran %60'a yükseltilmiştir.

1961 yılında uygulamaya konulan 193 Sayılı G.V.K. ile geliri vergisi tarifesindeki dilim sayısı değiştirilmemekle birlikte, ilk dilim oranı %10'a indirilip, son dilim oranı %70'e yükseltilmiş, 500.000 TL'yi aşan gelirler için indirilmiş oran olan %60 uygulanmıştır. 1961 yılında ilk dilim oranının %10'a düşürülüp, son dilim oranının %70'e yükseltilmiş olması, ilk bakışta 1961 Anayasası ile kabul edilmiş olan sosyal hukuk devleti olma ve ödeme gücüne göre vergilendirme esaslarına uygun gibi görünse de, Bulutoğlu, 1950 yılından 1965 yılına kadar olan süreçte uygulamaya konulan her bir tarifenin (1950, 1958, 1963) gelirler üzerindeki ortalama vergi yükünü bir öncekine göre sürekli olarak arttırdığını hesaplayıp, ortalama vergi yükünde meydana gelen artışı, yeni uygulamaya konulan her tarifenin enflasyona uygun ayarlamaları içermemesi sebebiyle düşük gelir gruplarının vergi yükünde meydana gelen artışa bağlamıştır<sup>55</sup>. 1961 yılında gelirin ilk dilimine uygulanan oranın indirilmesine rağmen, tarife basamaklarının enflasyon ile uyumlu bir şekilde artırılmamasının yanı sıra artma oranının her dilim itibarıyla 10 puan olması, vergi yükünün özellikle düşük gelirli bakımdan hızla artması, enflasyonist ortamda zaten reel olarak gelirleri azalan kesimin vergi yükünün de artması ile satın alma gücünün iyice olumsuz etkilenmesi sonucunda etkili olmuş görünmektedir ki, böylesi bir sonuç, artan oranlı tarife ile ulaşılmak istenen gerek vergi yükü dağılımındaki gerekse gelir dağılımında adalet açısından uygun bir durum değildir.

1963 yılında yapılan değişiklikle dilim sayısı bir taraftan 10'a yükseltilirken, ilk dilime uygulanan oran değiştirilmemiş, son dilime uygulanan oran ise %68'e geriletilmiş, 1.000.000 TL'yi aşan kazançlar için %60 olarak uygulanmıştır. Tarife, azalarak artmakta olduğu için gelir arttıkça, artan oranlılık özelliği kaybolmaya başlamakta, böylece gelir vergisi yükü orta gelirli nüfus üzerine yüklenmektedir<sup>56</sup>. 1963 yılında uygulamaya konulan tarife Türkiye'de 1963-1980 döneminde on üç yıl boyunca uygulanmıştır. Özellikle 1970'lerin ikinci yarısındaki enflasyon sebebiyle aşınmış ve vergi yükünü düşük gelirli aleyhine arttırmış ve uygulamada neredeyse düz oranlı hale gelmesi sebebiyle anlamını yitirmiş ve 12 Eylül askeri darbesinin ardından Aralık 1980'de yeniden düzenlenip<sup>57</sup>, 1981 yılı itibarıyla uygulamaya konulmuştur.

Yeni düzenleme ile 1981 yılı kazançlarına uygulanan tarifedeki dilim sayısı altıya indirilmiş, ilk dilime uygulanan oran %40'a, son dilime uygulanan oran ise %75'e yükseltilmiş, 25.000 TL'yi aşan kazançlar için %66 oranı uygulanmıştır. İlk ve son dilime uygulanan oranların artırılması hem düşük gelirli hem yüksek gelirli marjinal vergi oranının artırılması anlamını taşımaktadır. Askeri darbe sonrası kamu açıklarını giderebilmek amacıyla, vergi hasılatını arttırmak için, 1981 yılı gelirlerine uygulanan bu

---

<sup>55</sup> Kenan Bulutoğlu, a.g.e.,s.192.Aynı yöndeki tespit Fazıl Tekin tarafından da yapılmıştır.

<sup>56</sup> Fazıl Tekin, **Teoride ve Uygulamada Artan Oranlılık**, (Doçentlik Tezi), Eskişehir, 1976, s.174.

<sup>57</sup> Burhan Şenatlar ve diğerleri, a.g.e, s.18.

---

yüksek oranlar, 1982 yılında çok küçük miktarlarda olmak üzere, ilk dilime uygulanılan oran %39'a ve son dilime uygulanılan oran ise %74'e, 25.000 TL' yi aşan kısma uygulanılan oran ise %65'e geriletilmiştir. İlk ve son dilime uygulanılan oranlardaki gerileme sonraki yıllarda da devam etmiştir.

1983 yılında dilim sayısı değişmezken, ilk dilime uygulanılan oran %36'ya geriletilmiş, tekrar çok partili rejime geçilen ve arz yanlı ekonomi politikalarının benimsenmesiyle vergi oranlarındaki indirim ile emek arzı ve üretim artışlarının sağlanacağı umulduğu dönemde, gelir vergi tarifesinde yer alan oranlar sürekli indirilmiştir. Bununla birlikte, 1981-1985 döneminde uzunluk farkı değişmezken (9.000.000 TL) ve marjinal vergi oranları geriletirken, yükseklik farkının 1981-1982 yıllarına göre 1984-1985 yıllarında artmış olması, artan oranlılığın dikleştiğini göstermektedir. 1950 yılından 1985 yılına kadar belli bir seviyeyi aşan gelirler için son dilime uygulanılan orandan daha düşük oran uygulamasına 1986 yılından itibaren son verilmiştir.

1986 yılı başından itibaren; ilk dilime uygulanılan oran %25'e, son dilime uygulanılan oran %50'ye, indirilmiş, 1981 yılından beri değiştirilmeyen artan oranlılığın uygulandığı gelir 9.000.000 TL'den, 45.000.000 TL'ye yükseltilirken dilim aralıkları da genişletilmiş böylece enflasyonun artan oranlı tarife üzerinde meydana getirdiği aşınma giderilmeye çalışılmıştır.

Ekonomik krizin yaşandığı 1994 yılında ilk dilime uygulanılan oran değişmemekle beraber son dilime uygulanılan oran %55'e yükseltilmiş ve bu uygulama 31.6.1998 tarihine kadar sürmüştür. 1.7.1998 tarihinden itibaren dilim sayısı altıya düşürülürken, artan oranlılığın uygulandığı gelir düzeyi kısaltılması (1998'in ilk diliminde artan oranlılığın uygulandığı gelirin uzunluğu 23 milyar 250 milyon TL iken, yapılan değişiklikle artan oranlılığın uygulandığı gelir seviyesi 15 milyar TL'ye geriletilmiştir) artan oranlılığı ilk 15 milyar TL'lik kazançlar için sertleştirilmiş<sup>58</sup>, ilk ve son dilime uygulanılan oranların indirilmesi böylece yükseklik farkının 30'dan 25'e düşürülmesi ise uzunluk farkının azalması ile ortaya çıkan sertliği bir ölçüde ortadan kaldırıcı sonuç doğurmuştur. Nitekim, gerek ilk dilime giren kişiler gerekse gelirlerinin önemli bir kısmı son dilimi aşan mükellefler için marjinal vergi oranı düşürülmüş, bu yönüyle orta gelir gruplarının yükü arttırılmıştır.

193 sayılı G.V.K.'da 4444 sayılı yasa ile yapılan değişiklikle 1999 yılı başından itibaren, bir taraftan 1998'in ikinci yarısı itibarıyla artan oranlılığın uzunluk farkı tekrar artmış (48 milyar TL'ye yükselmiş), ilk dilime uygulanılan oran %20'den %15'e, son dilime uygulanılan oran %45'den %40'a indirilmiş, böylelikle, ilk dilime giren mükellefler ile geliri 48 milyar TL'yi aşan mükelleflerin marjinal vergi oranı düşürülmüş, fakat yükseklik farkı 25 olarak muhafaza edilmiştir. Böylece, tarife önceki duruma göre yumuşatılmıştır. Daha önce de belirtildiği gibi ücret gelirleri ile ücret dışındaki diğer gelirlerin tabi olacağı oranlar farklılaştırılmış ve tarifede ücret gelirleri için belirtilmiş oranlar, diğer gelir unsurlarına 5'er puan arttırılarak uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre;

---

<sup>58</sup> Yükseklik farkı aynı kalmak kaydıyla, uzunluk farkı ne kadar büyük olursa artan oranlılık o derece yumuşak yani yatık, buna karşılık uzunluk farkı aynı kalmak şartıyla, yükseklik farkı ne kadar büyük olursa, artan oranlılık o kadar sert olur. Fazıl Tekin, a.g.e.,s.92-97.

ücret gelirlerine uygulanacak oran, ilk dilim için %15, son dilim için %40, diğer unsurlar şeklinde elde edilen gelirlerde, ilk dilim için %20, son dilim için ise %45 şeklinde uygulanmıştır. 1999 yılından 2004 yılına kadar her yıl tarifedeki dilimler Bakanlar Kurulu kararı ile değiştirilmiş, bu sebeple uzunluk farkı değişmiş, ancak dilim sayısı, artma oranı, ilk ve son dilime uygulanan oranlar aynı kalmıştır.

Gelir vergisi tarifesi ile ilgili 2004 yılı sonrasında; biri 2005 diğeri 2006 yılı başından itibaren uygulamaya konulan değişiklikler, gelir vergisi tarifesinde artan oranlılığın derecesinin değişmesine sebep olmuştur.

2004 yılı gelir vergisi tarifesine göre ücret gelirlerine:

ilk 6 milyar TL için.....	%15
Sonraki 8 milyar TL için .....	%20
Sonraki 14 milyar TL için .....	%25
Sonraki 42 milyar TL için .....	%30
Sonraki 70 milyar TL için .....	%35

140 milyar TL'yi aşan kısım için .....%40 uygulanırken, ücret dışı gelirlere %5 fazla oran uygulanmaktaydı.

Böylece 2004 yılında uygulanan gelir vergisi tarifesi, ayırma ilkesinin, anlamlı bir şekilde uygulanmasına imkan sağlayan, asgari ücretlileri %15 oranında, daha fazla gelir elde edenleri, gelir düzeyi yükseldikçe 5'er puan artan oranlarla vergilendiren ve 140 milyarı aşan ücret gelirlerini (ki ayda yaklaşık 11 milyar 600 milyon TL ücret elde edenler bu gruba girer) %40 oranında, diğer gelir unsurlarını da %20'den başlayan %40'e kadar varan, fakat yıllık 140 milyarı aşan kısım için %45 olarak düz oranlı bir şekilde vergilendiren bir yapıya kavuşmuştur. Tarifinin uzunluk farkı 134 milyar TL iken, yükseklik farkı 25 idi.

TÜİK, 2004 yılında, Türkiye'de 17 milyon 900 bin kişinin ayda 429 milyonun altında gelir elde ettikleri için yoksul olduğunu açıklamıştır. Nüfusun yaklaşık %70'i ücretli ve yevmiyelidir ve asgari ücretin yıllık tutarı 5 milyar 202 milyon 900 bin TL'dir<sup>59</sup>. Daha önce de belirtildiği üzere 2004 yılı itibarıyla nüfusun ilk %20'si milli gelirin %6'sını, ikinci %20'si, %10.7'sini, üçüncü %20'si %15.2'sini, dördüncü %20'si %21.9'unu ve beşinci %20'nin gelirin %46.2'sini paylaşmıştır. Bu, ilk %20'de yer alan 14 milyon kişinin, ortalama 1 milyar 838 milyon 281 bin 470 TL, ikinci %20'lik dilimde bulunanların ortalama 3 milyar 278 milyon 268 bin 621 TL, üçüncü %20'lik grupta yer alanların ortalama, 4 milyar 656 milyon 979 bin 724 TL, dördüncü %20 içinde bulunanların ise ortalama 6 milyar 709 milyon 727 bin 365 TL kişi başına gelir elde ettiğini göstermektedir.

---

<sup>59</sup> Asgari ücret 2004 yılında Temmuz başı itibarıyla yükseltilmiş bu sebeple;1.1.2004-30.6.2004 döneminde 423.000.000 TL, 1.7.2004-31.12.2004 döneminde 444.150.000 TLolarakuygulanmıştır. [http://www.calisma.gov.tr/istatistik/cgm/yillar\\_asgari\\_ucret.htm](http://www.calisma.gov.tr/istatistik/cgm/yillar_asgari_ucret.htm) (01.09.2006)

Böylesi bir gelir dağılımı veri iken, 2004 yılı gelirleri için yukarıda belirtilen tarifenin uygulanmasıyla, nüfusun yaklaşık %60'ının ilk dilime girip %15 üzerinden vergilendirildiği, geriye kalan %40'luk nüfusun ise artan oranlı tarifeye tabi tutulup, ancak onların da gelirlerinin önemli bir kısmı 140 milyarı aştığı için %45 üzerinden düz oranlı olarak vergilendirildiklerini düşünülmektedir. Gelirin %60'ından fazlasını elde eden nüfusun, %40'ının gelirleri, mevcut tarifeye göre %45 oranında vergilendiriliyor gibi görünse de, 2004 yılı gelir vergisi hasılatının %6'sının beyana dayalı olarak<sup>60</sup>, %89.7'sinin ise tevkifata dayalı olarak elde edilmiş olduğu gerçeği (bkz.Tablo.2) üst gelir gurubunda bulunanların gelirlerini beyan dışı bırakmak suretiyle fiili vergi oranlarını kanuni oranın epeyce altına düşürmüş oldukları düşüncesini geliştirmektedir.

Gelir vergisi tarifesini, 5281 sayılı kanun ile 1.1.2005 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere şu şekilde dönüştürülmüştür;

İlk 6.600 YTL için .....	%15
Sonraki 8.400 YTL için .....	%20
Sonraki 15.000 YTL için .....	%25
Sonraki 48.000 YTL için.....	%30

78.000 YTL'yi aşan kısım için... ..%35. Söz konusu oranlar ücret dışındaki kazançlara 5 puan artırılarak uygulanılır.

2004 yılı gelirlerine uygulanan tarife ile 2005 yılı gelirlerine uygulanmak üzere belirlenmiş olan bu tarife arasında dört önemli fark dikkat çekicidir;

1. Uzunluk farkının kısaltılması,
2. Dilim sayısında meydana gelen azalma,
3. Yükseklik farkında azalma,
4. Son dilime uygulanan orandaki düşüş.

Söz konusu değişikliklerden ilk ikisi artan oranlılığı sertleştiren, son ikisi ise yumuşatıcı uygulamalardır. Değişikliklerin dördünün bir arada gerçekleştirilmiş olması artan oranlılığın derecesinde ciddi bir değişiklik meydana gelmemesi sonucunu doğurmuştur.

2005 yılı kazançlarına uygulanan tarifede, bir taraftan basamak sayısının azaltılarak son dilime uygulanan oranın beş puan düşürülmesi, diğer taraftan ilk tarife basamağı asgari ücret ve tüketici fiyat artış oranı kadar artırılırken, ikinci ve üçüncü tarife basamaklarının enflasyon ve yeniden değerlendirme oranından daha düşük fakat dördüncü dilimin daha yüksek oranda artırılmış olması; ilk dilime giren vergi mükelleflerinin vergi yükünün ve gelir durumlarını aynı bırakıp, ikinci ve üçüncü dilime girip bu oranlara tabi

<sup>60</sup> Şükrü Kızılot,Cem Kılıç, Okan Müderrisoğlu, **AB Yolunda Mali Dünyamız**,  
[http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ana&ana\\_id=80](http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ana&ana_id=80) (01.08.2006)

olacak gelirlerin hızla dördüncü dilime girip daha yüksek orandan vergilendirilmeleri ile bu gruba giren mükelleflerin vergi yüklerinin arttırılması, fakat son dilime uygulanılan oranın beş puan düşürülmesi ile yüksek gelirliilerin marjinal vergi oranlarının düşürülmesi suretiyle vergi yüklerinin hafifletilmesini sağlamıştır. Nitekim, TÜİK'e göre 2004 yılında toptan eşyada %11.09, tüketici fiyatlarında %10.58 artış olmuştur. 2004 yılında yeniden değerlendirme oranı %11.2 olarak belirlenmiştir. Asgari ücret artış oranı ise (2004 yılından 2005 yılına) %10 olmuştur.<sup>61</sup> Bu koşullar veri iken, gelir vergisi tarifesinde yer alan dilimlerden; ilkinin önceki yıla göre %10, ikinci dilim %5, üçüncü dilimin %7.1, dördüncü dilim %14.2 gibi oranlarda arttırılıp, son dilimin enflasyona rağmen<sup>62</sup> uzunluk farkının kısaltılmış olması dilimlerin enflasyon yada yeniden değerlendirme oranı gibi objektif bir kriterlere göre değil keyfi olarak ve esas itibarıyla da orta gelir gruplarının vergi yükünü arttırıp, yüksek gelirliilerin vergi yükünü azaltacak şekilde hazırlanmış olduğunu göstermektedir. Ayrıca, tarifede yapılan değişikliklerle 78 milyarı aşan gelirlerin ücretlilerde %30 değerlerinde %35 olmak üzere düz oranlı vergilendirilmesinin sağlanmış olması, artan oranlılığın uygulandığı gelirlerin 2004 yılına göre 2005 yılında 77 milyar 860 milyon TL kısaltıldığını böylece artan oranlılığın etkisinin azalmış olduğunu göstermektedir. Tarife bu haliyle, düşük gelirli geniş kesimler için (ki nüfusun yaklaşık %60-70'i) %15 veya %20, yüksek gelirliiler için (ki nüfusun yaklaşık %20'si) %35 civarında düz oranlı karakter göstermektedir.

5479 sayılı kanun ile gelir vergisi tarifesi 2006 yılı gelirlerine uygulanmak üzere aşağıdaki gibi değiştirilmiştir:

ilk 7.000 YTL için.....	%15
Sonraki 11.000 YTL için.....	%20
Sonraki 22.000 YTL için.....	%27
40.000 YTL' yi aşan kısım için .....	%35

Söz konusu yasa ile gelir vergisi tarifesinde 2005 yılı tarifesine göre yapılan değişiklikleri üç başlıkta toplamak mümkündür:

1. Ücret gelirlerine beş puan daha düşük oran uygulamasının kaldırılması,
2. Dilim sayısının beşten dörde indirilmesi,
3. Artan oranlı tarifenin uygulandığı gelir uzunluğunun daha da kısaltılmış olması.

<sup>61</sup> <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/degerlemeoranlari?OpenPage> (01.09.2006)

<sup>62</sup> [http://www.belgenet.com/eko/die\\_122004.html](http://www.belgenet.com/eko/die_122004.html) (01.09.2006)



---

Ücretliler ile diğer gelir unsurlarına farklı oran uygulamasının kaldırılması; ilk olarak ayırma prensibinin uygulamasına son verilmesi, ki, bu, vergilemede adalet ilkesi ile örtüşmez, ikinci olarak, ücret dışındaki unsurlara uygulanan oranın düşürülmesi anlamını taşımaktadır.

2006 yılı gelirlerine uygulanılacak tarifede, 2004 yılında 134.000 YTL olan ancak 2005 yılında 71.500 YTL'ye geriletilmiş olan uzunluğun, 33.000 YTL'ye kadar geriletilmiş olması ile her dilime uygulanan oran arasındaki farkın giderek açılması yada daha teknik ifadeyle artma oranının (5,7,8) haline getirilmiş olması, artan oranlılığın şiddetini arttırmış gibi görünse de, dilim sayısının dörde indirilerek birinci basamak hariç diğer basamakların genişletilmiş olması<sup>63</sup>, söz konusu tarifeye; alt ve üst gelir gruplarından oluşan nüfusun önemli bir kısmı için, fiilen düz oranlı vergilemenin, orta gelir gruplarından oluşan küçük bir kısmı için hafifi artan oranlılığın uygulanması mümkün görünmektedir. Nitekim, geliri ayda 583 YTL'yi aşmayan mükellefler için vergi oranı %15 olacaktır. 2006 yılında asgari ücretin aylık tutarı 531 YTL'dir. Ayda 100.000 YTL kazananlar ise, ortalama %34.5 vergi ödeyecektir. Bu oran, 100.000 YTL kazanan mükellefin tabi olduğu marjinal orana çok yakın bir orandır ve yüksek gelirli için artan oranlı tarifenin düz (sabit oranlı) hale geldiğini göstermektedir. Örnekler, Türkiye'deki mevcut gelir dağılımı altında gelir vergisi tarifesinde yapılan son değişiklikler ile artan oranlı tarifenin nüfusun yaklaşık %80'i için düz oranlı hale gelmiş olduğunu göstermektedir.

1950 yılından beri Türkiye'de uygulanan tarifelerde dilimlere uygulanan oranların artma oranı 5'er puan olmuştur. 2005 yılı tarifesinde de dilim sayısı azaltılmış olmakla beraber artma oranı (5,5,5,5) şeklindeydi. Ancak son yapılan düzenlemede artma oranı (5,7,8) olmuştur. Gelir vergisi tarifesinde, bir taraftan dilim sayısı azaltılırken, diğer taraftan dilimlere uygulanan oranların arasının açılması, bir dilimden diğerine geçmek dolayısıyla mükellefin tabi olacağı marjinal vergi oranının aniden çok yükselmesine ve bu sebeple çalışmama, üretmeme gibi ikame etkisi veya vergi kaçırma olanaklarının geniş olması durumunda vergi kaçakçılığına sebep olabilecek bir yapıyı meydana getirmiştir. Daha önce de belirtildiği üzere vergi kaçakçılığı da vergi yükü dağılımındaki adaleti bozan bir durumdur ve böylesi bir tarife bir taraftan ayırma ilkesini kaldırdığı, diğer taraftan düşük ve yüksek gelir grupları için düz oranlı hale gelip, orta gelir grubunda bulunanları marjinal vergi oranlarında yaratacağı ani artışların, vergi kaçakçılığı eğilimini ve kaçırma olanakları elverişli olduğu ölçüde vergi kaçakçılığını arttıracak, vergi yükü dağılımında adaleti sağlamak bakımından pek başarılı olamayacağı söylenebilir.

Kısaca, gelir vergisi tarifesinde son iki yılda yapılmış olan değişiklikler gelir vergisi yükünün kayıtlı ekonomide adil dağıtılmasını sağlayan mekanizmalardan ayırma ilkesini hukuken, artan oranlılığı da önemli ölçüde fiilen ortadan kaldırmıştır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu arttırmak açısından vergi yükü adaleti ile ilgili algılayışlarının önemi dikkate alındığında, bu uygulamaları mükelleflerin gönüllü uyumlarını olumsuz etkileyeceği açıktır.

## 6. Genel Değerlendirme ve Sonuç

---

<sup>63</sup> Bu sonuç, tarife basamaklarından ilki önceki yıla göre %6 oranında arttırılmışken, ikincisinin %30.9 oranında, üçüncüsünün ise %46.6 oranında arttırılmış olmasından çıkarılmıştır.

Vergi yükünün bireyler arasında adil dağıtılması ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmeyi, ödeme gücüne göre vergilendirme ise gelir vergisine en az geçim indirimi ile ayırma ilkesinin dahil edilmesini ve artan oranlı tarifenin uygulanmasını gerektirir. Türkiye’de de vergilemenin ödeme gücü ilkesine göre yapılacağı 1961 yılından itibaren, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ise 1982 yılından itibaren anayasal ilke olarak kabul edilmiştir. Bunun yanı sıra, Türkiye’deki gelir dağılımı, yoksulluk, işsizliğe ilişkin veriler, gelirin vergi-harcama mekanizması ile yeniden dağılımının önemini, vergi hasılatının bileşimi, gelir vergisi hasılatının elde edilen yönetime göre dağılımı ve vergi kaçakçılığının boyutları ile ilgili veri ve bulgular ise vergi yükü dağılımında adaletin sağlanması gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Türkiye’de gelir vergisi, 1950 yılında, ödeme gücüne göre vergilendirmeyi sağlayacak, en az geçim indirimi ve artan oranlılık mekanizmalarını içeren şekilde uygulamaya konulmuş, 1961 yılında bunlara ayırma ilkesine göre vergilendirmeyi sağlayacak götürü gider yöntemi dahil edilmiştir. Söz konusu mekanizmalar enflasyon ile uyumlu ayarlanmadıkları için bazı yıllarda anlamlarını yitirmişlerdir. Söz konusu mekanizmalardan, önce (1986 yılından itibaren) en az geçim indirimi kaldırılmıştır. Ayırma ilkesinin uygulanmasına imkan veren özel indirim 1961-1999 döneminde yalnız, 1999 yılından kaldırdığı 2004 yılına kadar ücret gelirlerine beş puan düşük vergileme uygulaması ile birlikte uygulanmış, 2004 sonrası ücret gelirlerine beş puan düşük oran uygulaması şeklinde devam etmiş ve 2006 yılı başında ayırma ilkesine göre vergilendirme ortadan kaldırılmıştır. Böylece, gelir vergisi yükünün adil dağılımı bakımından, 1950 yılından beri uygulanmakta olan artan oranlılık müessesesi yegane araç olarak kalmış, bu bakımdan da artan oranlılığın derecesi önem kazanmıştır.

1950 yılından beri, gelir vergisi tarifesinde en önemli değişiklikler; 1960 yılında, 1980 yılında, 1999 ve son olarak da 2006 yılında gerçekleştirilmiştir. 1950 yılından 1981 yılına kadar olan dönemde artan oranlı tarife, gerek dilim sayısı, gerek belli bir haddi aşan kazançlar için marjinal vergi oranını ortalama vergi oranının altına düşüren indirilmiş oran uygulamasına gidilmiş olması bakımından, ödeme gücüne göre vergilendirmeyi sağlayacak teknik özelliklere sahip olmakla beraber, dilimlerin enflasyon ile uyumlu olarak arttırılmamış olması, artan oranlılık derecesini olumsuz etkilemiş ve alt gelir gruplarının üst dilimlerin oranlarına tabi olmaları sebebiyle yüklerinin artmasına neden olmuş ve bu yönüyle yükü adil dağıtamamıştır. 1981 yılında uygulamaya giren değişiklik, gelir elde etmek kaygısıyla ilk ve son dilime uygulanan oranları arttırmış, 1983 yılı sonrası arz yanlı iktisadın görüşleri doğrultusunda, üretim ve istihdamı arttırmak kaygısıyla bir taraftan dilim sayısı azaltılmış diğer taraftan vergi oranları düşürülmüştür. Bu durum 1994 yılına kadar devam etmiş, 1994 yılında dilim sayısı ile birlikte son dilime uygulanan oran, başka deyişle yüksek gelirlielerin marjinal vergi oranı %55’e çıkarılmıştır.

1999 yılında uygulamaya konulan tarife 2005 yılı başına kadar yapısını aynen muhafaza etmiş, sadece dilim tutarları zamanın koşullarına uygun olduğu kabul edilmiş şekilde arttırılmıştır. Söz konusu değişikliklerin ekonominin koşulları ile ne kadar uyumlu olduğunu ortaya koymak, her yıl dilim artış oranlarının ilgili yıl enflasyon oranları ile uyumlu olup olmadığının tespitini gerektirir. Bunun tespiti ise ayrı çalışma konusudur. Zira, bu çalışma 2004 yılı sonrası tarifede meydana gelen değişiklikleri adalet bakımından değerlendirmeyi hedeflemiştir.

---

2004 yılı gelir vergisi tarifesi, ilgili yıl gelir dağılımı verileri, yoksulluk oranı ve istihdama ilişkin veriler birlikte değerlendirildiğinde nüfusun önemli bir kısmı için fiilen artan oranlılığın uygulanmadığını ortaya koymuştur. Sözü edilen verilere göre, nüfusun yaklaşık %60'ı ilk dilime girdiği için %15 üzerinden düz oranlı vergiye tabi tutulmuş görünmektedir. Geriye kalan nüfusun %40'lık kısmı, artan oranlı tarifeye tabi olup, gelirlerinin önemli bir kısmı 140 milyarı aştığı için %45 oranı üzerinden düz oranlı vergilemeye tabi tutuldukları düşünülürken, 2004 yılı gelir vergisi hasılatının %6'sının beyana dayalı olarak, %89.7'sinin ise tevkifata dayalı olarak elde edilmiş olduğu gerçeği üst gelir gurubunda bulunanların gelirlerini beyan dışı bırakmak suretiyle fiili vergi oranlarını kanuni oranın epeyce altına düşürmüş oldukları düşüncesini geliştirmiştir.

5281 sayılı kanun ile düzenlenip 2005 yılı başında uygulamaya geçen tarifede, basamak sayısının azaltılarak son dilime uygulanılan oranın beş puan düşürülmesi ile ilk tarife basamağı asgari ücret ve tüketici fiyat artış oranı kadar arttırılırken, ikinci ve üçüncü tarife basamaklarının enflasyon ve yeniden değerlendirme oranından daha düşük fakat dördüncü dilimin daha yüksek oranda arttırılmış olması;

1. İlk dilime giren vergi mükelleflerinin vergi yükü ve gelir durumlarının aynı kalmasını,
2. İkinci ve üçüncü dilime girip ilgili dilim oranlarına tabi olacak gelirlerin dördüncü dilime girip daha yüksek orandan vergilendirilmesini ve böylece bu gruba giren mükelleflerin vergi yüklerinin arttırılmasını,
3. Yüksek gelirlilerin marjinal vergi oranlarının düşürülmesi suretiyle vergi yüklerinin hafifletilmesini, sağlamıştır.

5479 sayılı kanun ile gelir vergisi tarifesinde yapılan düzenlemelerle; 2006 yılı başından itibaren ücretliler ile diğer gelir unsurlarına farklı oran uygulamasının kaldırılmasıyla ayırma ilkesinin terk edilmesi, adalet ile ilgili kaygıların önemini kaybettiğini göstermektedir. Dilim sayısının dörde indirilmiş olması ve birinci basamak hariç diğer basamakların genişletilerek, artan oranlılığın uygulandığı gelirin kısaltılması zaten çok etkili olmayan ve 2005 yılında derecesi biraz daha azaltılan artan oranlılığın, etkisinin giderek daha da azalması ve mükelleflerin çoğunun düz oranlı, küçük bir kısmı için hafif artan oranlı tarife uygulanması anlamını taşımaktadır. Artma oranının, 5,7,8 olarak değiştirilmesi, gelir yükseldikçe hızla artan oranlara tabi olmayı beraberinde getireceği için, vergiye karşı tepkiyi arttıracak bir yapı ortaya çıkmıştır. Ayırma ilkesinin kaldırılması, artan oranlılığın derecesinin düşürülmesi uygulamaları, adalet ilkesinin etkinlik ilkesi adına feda ediliyor olduğu değerlendirilmesine götürecekken, artma oranlarının bu şekilde düzenlenmiş olması, gelir vergisi tarifesinin bugünkü yapısı ile adalet amacına da etkinlik amacına da hizmet edemeyecek mahiyete kavuşmuş olduğunu göstermektedir. Bu günkü tarife, vergi yükünü adil dağıtmaktan uzak olduğu gibi vergi kaçırma olanakları elverişli olursa vergi kaçakçılığını, vergi kaçırma olanakları elverişli olmazsa ikame etkisi yaratacak yani üretim ve çalışma ile ilgili kararları olumsuz etkileyecek yapıdadır.

## KAYNAKLAR

- AKALIN Güneri, **Kamu Ekonomisi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları no:486,1981.
- AKDOĞAN ABDURRAHMAN, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 1999, Ankara.
- AKDOĞAN Abdurrahman,**Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara, 1980,
- AKSOY Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi,1991
- ARONSON J.Richard, ”**Public Finance**”,Mc Graw Hill Co. 1985.
- BAŞARAN Funda, “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu mudur?”, **Prof.Dr. Adnan Tezel’e Armağan**, Marmara Üniversitesi Yayın No:600, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:13.
- BATIREL Ömer Faruk, **Kamu Maliyesine Giriş**, Marmara Üniversitesi Yayın No:492, 1990, İstanbul.
- BATIREL Ömer Faruk, **Maliye Politikası ve Gelişmekte Olan Ülkeler**, Okan Yayınları, İstanbul, 1984, s.37, Ömer Faruk Batirel, a.g.e.(1990),s.120.,
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, Naci Tolga Saruç, İsa Sağırbaş, “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, **Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**,10-14 Mayıs 2004.
- BULUTOĞLU Kenan, Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, 3. Baskı, 1970, İstanbul
- BÜLBÜL Duran, Hülya Karadeniz, “Vergi ve Sigorta Primi Aflarının Kayıt dışı Ekonomi Üzerindeki Etkisi”, 19.Türkiye Maliye Sempozyumu, **Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları**,10-14 Mayıs 2004.
- ÇİÇEK Halit, “Vergilemede Genellik ve Eşitlik Adalet İlkesi ve Türk Gelir Vergisi”, Maliye Yazıları, Maliye-İktisat-Hukuk, Nisan/Haziran 2000, Sayı:67.
- ERGİNAY Akif, Kamu Maliyesi Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri, Devlet Bütçesi-Maliye Politikası,10.Baskı,Turhan Kitabevi,1984
- KAZGAN Gülten, **İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi**,İkinci Baskı,Remzi Kitabevi,1980.
- KIZILOT Şükrü,Cem Kılıç, Okan Müderrisoğlu, **AB Yolunda Mali Dünyamız**, [http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ana&ana\\_id=80](http://www.tisk.org.tr/yayinlar.asp?sbj=ana&ana_id=80) (01.08.2006)
- KORAY Meryem, **Avrupa Toplum Modeli- Nereden, Nereye?**, TÜSES Yayınları,İstanbul, 2002.
- SOYDAN Billur Yaltı, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta:Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramı ile Okumak”

- 
- XII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Anayasal Mali Düzen, 14 – 16 Mayıs 1998, M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, İstanbul, 2000.
- MIRRLIES J.A.,”An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation” Ed. A.B. Atkinson, The International Library of Critical Writings in Economics 15, **Modern Public Finance Volume II**,Edward Elgar Publishing,1991.
- MUSGRAVE Richard &Peggy Musgrave, **Public Finance in Theory and Practice**,Mc Graw-Hill Book Company,1973.
- NADAROĞLU Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**,10. Baskı, Beta Basım Yayım,1998, İstanbul.
- ÖZMUCUR Süleyman, **Türkiye’de Gelir Dağılımı Vergi Yükü ve Makro Ekonomik Göstergeler**, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, Yayın No:582, 1995, İstanbul.
- STIGLITZ Joseph E., **Economics of The Public Sector**, Second Edition,W.W. Northon Company,1988.
- STIGLITZ Joseph E., Çev: Ömer Faruk Batrel, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Marmara Üniversitesi Yayın No:549,İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:396.
- TEKİN Fazıl, **Teoride ve Uygulamada Artan Oranlilik**, (Doçentlik Tezi), Eskişehir, 1976.
- TURHAN Salih, **Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi Yayın NO: 2913,İktisat Fakültesi No:480,1982, İstanbul.
- SARAÇOĞLU Fatih, Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi, **İ.Ü.Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 40.Seri, Yıl: 2001.
- ŞENATALAR Burhan,İzzettin Önder,Oğuz Oyan,Veysi Seviğ, **Türkiye’de 1980 Sonrası Vergi Politikası**,TÜSES Yayınları,İstanbul.
- VESETH Michael, **Public Finance**, Reston Publishing Company, Virginia,1984.
- YELDAN Erinç, Küreselleşme Sürecinde Türkiye Ekonomisi, Bölüşüm,Birikim ve Büyüme, İletişim Yayınları,2001, İstanbul.
- YILMAZ Gülay Akgül, **Kayıt dışı Ekonomi ve Çözüm Yolları**, İSMMMO Yayını, 2006, İstanbul.
- YILMAZ Gülay Akgül, OECD Ülkeleri ve Türkiye’de Sosyal Devlet ve Sosyal Harcamaların Gelişimi, (Yayınlanmamış çalışma).
- YILMAZCAN Dilek, **Arz Yönlü İktisat ve Vergi Politikası**, T.C.M.Ü.Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No.4,1992,İstanbul,s.3.
- YILMAZ Ahmet, “Türkiye Ekonomisinde Ücretler Karlar ve Kriz”, M.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Yıl: 2006, Sayı:1
- Vergi İstatistikleri Yılığ (1982-1991)**,1923-1991 Temel Bütçe Gelirleri İstatistikleri, Gelirler Genel Müdürlüğü,1992.

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/GBG/Tablo\\_3.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm) (29.08.2006)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/gundem> (26.08.2006)

[http://www.calisma.gov.tr/istatistik/cgm/yillar\\_asgari\\_ucret.htm](http://www.calisma.gov.tr/istatistik/cgm/yillar_asgari_ucret.htm) (01.09.2006)

[http://www.belgenet.com/eko/die\\_122004.html](http://www.belgenet.com/eko/die_122004.html) (01.09.2006)