

Türkiye’de ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi

Selma DEMİRTAŞ AYDOĞAN¹

¹Öğr. Grv., Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, selma.demirtas@usak.edu.tr

Özet: Vergilemenin kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesi ve vergi yükünün bireyler arasında adil bir şekilde paylaşılması için uygulamada göz önünde bulundurulması gereken birtakım ilkeler bulunmaktadır. Bu ilkelerden arasında en çok tartışılan ve üzerinde durulan ilke adalet ilkesi olmuştur. Ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, birçok ülkede vergilemeye ilişkin temel kurallar anayasada yer almıştır. Bu çalışmanın amacı; seçilmiş OECD ülkelerinde ve Türkiye’de vergilemede adaleti sağlamaya yönelik uygulamaların karşılaştırılmalı bir yaklaşımla ortaya konulmasıdır. Dünya uygulamaları ve Türkiye’deki uygulamaların karşılaştırıldığında özellikle vergilemede adalet açısından önemli bir uygulama olan en az geçim indirimi konusunda uygulamada ciddi farklılıkların olduğu görülmektedir. Türkiye’de uygulanan asgari geçim indirimi uygulaması, sadece ücret geliri elde edenlere uygulanırken; dünyadaki diğer ülke örnekleri incelendiğinde, en az geçim indirimi sadece ücret geliri elde edenlere değil; herhangi bir gelir unsurundan gelir elde eden bütün vergi mükelleflerine uygulandığı görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergilemede Adalet ilkesi, Ödeme Gücü İlkesi, En Az Geçim İndirimi, Ayırma Prensibi, Artan Oranlilik

Jel Kodu: H21, H29

Evaluation of Practices to Ensure Justice in Taxation in Turkey and Selected OECD Countries

Abstract: There are a number of principles that must be considered in practice in order for the taxpayer to fulfill the functions expected of him / herself and to share the tax burden fairly among the individuals. Among these principles, the most discussed and emphasized principle has been the principle of justice. While varying from country to country, the main rules on taxation in many countries are included in the constitution. The purpose of this study is; a comparative approach to justice practices on taxation in selected OECD countries and Turkey. In comparing with world practices and practices in Turkey, it is seen that there is a serious difference in practice in terms of the minimum living allowance which is an important application in terms of justice in taxation. While the minimum living allowance implemented in Turkey is applied only to those who earn wage income; when examining other countries in the world, the minimum living allowance is not only those who earn wage income; it seems that it is applied to all taxpayers who generate income from any income element.

Keywords: Justice in taxation, principle of ability to pay, minimum living allowance, principle of separation, Increasing ratio

Jel Code: H21, H29

Giriş

Sosyal devlet ilkesinin benimsendiği birçok ülkede toplumun devletten beklediği önceliklerden bir tanesi gelir dağılımında adaleti sağlayacak politikaların hayata geçirilmesidir. Egemenlik hakkına dayanarak ve kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla vergi alma yetkisini elinde bulunduran devletin alacağı vergilerin yükünün toplumdaki bireyler arasında dengeli ve adil biçimde bölüştürülmesi için gerekli düzenlemeleri de yapmak zorundadır.

Kamu hizmetlerinin finansmanına bireylerin adil paylarla katılımının sağlanması için geliştirilen ilkelerden birisi vergilemede adalet ilkesidir. Modern vergileme ilkeleri içerisinde de yer alan adalet ilkesinin gerçekleştirilmesine yönelik bazı ilkeler bulunmaktadır. Bunlar; eşitlik, genellik, faydalanma ve ödeme gücü ilkeleridir. Ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, çoğu ülkede vergilemeye yönelik temel kurallar anayasada yer almaktadır. Türkiye’de vergilerin temel dayanağını Anayasa’nın 73. Maddesi oluşturmaktadır. Bu maddeye göre, kamu giderlerini karşılamak üzere, herkes mali gücüne göre vergi vermek zorundadır. Çalışmada

seçilmiş OECD ülkelerinin anayasalarında yer alan vergileme ve vergilemede adaleti sağlamaya yönelik genel ilkeler gösterilmiş ve anayasalarında açıkça bu ilkeye yer veren ve vermeyen ülkeler literatürdeki çalışmalardan yararlanılarak karşılaştırılmıştır. Yine seçilen OECD ülkelerinde ve Türkiye’de vergilemede adaleti sağlamaya yönelik vergi sisteminde o yer alan; en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi ve istisna ve muafiyet uygulamaları değerlendirilmiştir.

1. Litaratür Taraması

Vergilemede adalet ilkesiyle ilgili olarak Gök, Biyan ve Akar 2013 yılında yaptıkları “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz” adlı çalışmalarında OECD ülkelerinde vergilemede adalet ilkesinin sağlanmasına yönelik anayasal ilkelerini uygulamaya yansıtma düzeyleri incelenmiştir. Ve anayasalarında açıkça mali güce göre vergilendirme, sosyal devlet ve adil gelir dağılımı gibi ilkelere yer veren ülkelerle yer vermeyen ülkeler arasında vergilemede adaleti sağlamaya yönelik uygulamalar ve transfer sistemlerinin gelir eşitsizliklerini giderme noktasında çok önemli farklar olmadığı sonucuna varmışlardır.

Topuzkanamış, 2012 yılında yaptığı “Yeniden Paylaşım, Vergilendirme ve Adalet” adlı çalışmada vergilendirme ve adalet tartışmasını iki temel problemi olarak verginin meşruluğu ve vergi yükünün adil paylaşılması konusunu ele almış ve , sosyal devlet içinde devletin gelirleri yeniden paylaşımının, hakkı olana hakkının verilmesi gibi değil de mülk sahibinin güvenliği ve huzuru için kalabalıklara - aslında hak etmedikleri- bir sus payının verilmesi olarak karşımıza çıktığını ifade etmekte ve bunun da, devletin özellikle vergiler yoluyla böyle bir paylaşım vâzifesini üstlenmesi, liberal düşünürlerin eleştiri konusu olduğunu ortaya koymuştur.

Erkin, 2012 yılında “Vergilendirme Yetkisinin Tabii Olduğu Anayasal İlkeleri” incelemiş ve vergilendirme yetkisiyle ilgili genel bir değerlendirme yapmıştır.

Sancar ve Şentürk (2012) “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği” adlı çalışmada Vergi ödeme gücü kavramı ve

vergi ödeme gücünün kavranması amacıyla kullanılan araçlardan biri olan artan oranlı vergi uygulamasının değerlendirmesi yapılmış ve son yıllarda çoğu gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde gerçekleştirilen vergi reformlarına paralel olarak ülkemiz açısından düz oranlı vergi tarifelerinin sağlayacağı avantajlar irdelenmiştir.

Yereli ve Ata 2011 yılında yapmış oldukları “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi” adlı çalışmada adil bir vergileme için fayda ilkesinin tercih edilmesi gerektiğini çünkü, olması gereken sadece gelir ve servet dengesizliklerinin giderilmesi değil, aynı zamanda bireysel özgürlüklerin korunması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Karakurt ve Akdemir (2010) ‘ İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet Ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi’ adlı çalışmada ikili gelir vergisi sistemi tanıtılarak, adalet ve etkinlik ilkeleri açısından bir değerlendirme yapılmıştır. Çalışmada ikili gelir vergisi uygulamasında dikey adalet prensibi açısından sorunlar yaşandığı, fakat sistemin özellikle sermaye geliri vergilemesinde kapsamlı gelir vergisinden daha etkin olduğu temel sonucuna ulaşılmıştır

Karayılmazlar ve Güran, ‘Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz’ adlı çalışmada gelir vergisinin farklı tarife yapılarını adalet ve etkinlik temelinde analiz etmektedir. Gelirin düz oranlı şekilde vergilendirilmesi ile, hem bireylerin iktisadi kararları üzerinde daha az çarpıtıcı etki yaratmanın hem de gelirin sosyal adaletçi bir anlayışla yeniden dağıtımını gerçekleştirmenin mümkün olacağını ifade etmektedir.

Şentürk (2006) Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergileri konu alan çalışmada; gelir dağılımında adaletle ulaşılabilmesi için gelirin artan oranlı vergilerle yüksek gelir sahiplerinden düşük gelir sahiplerine doğru yeniden dağıtılması (sosyal adalet) gerektiğini ifade etmektedir.

2. Vergilemede Adalet İlkesinin Teorik Çerçevesi

Global bir kavram olmaktan ziyade psikolojik ve göreceli bir kavram olan adaletin insanlık tarihinin bütününde geçerli olan net bir tanımının olduğu söylenemez. Bir kimse, sahip

olduğu düşünce tarzı nedeniyle elindekiyle yetinip payına düşeni âdil sayabilirken, bir başkası kendinde olmayanlara bakıp adaletsizlikten yakınabilmektedir. Bu bakımdan adaletin, tıpkı insana ve dile dair olan her başka şey gibi “bağlamsal” olduğu söylenebilir. Eski Ahit ve Homeros’ta adalet, kişisel intikam duygusunun bir görünümü, Aristoteles’te adalet en yüksek erdem ya da “tüm erdemlerin toplamı” olarak yine kişisel bir nitelikte (tekil bireyin bir niteliği olarak) tanımlanmıştır (Topuzkanamış, 2012:111).

Vergi adaleti ise içeriği çok farklı şekilde doldurulabilecek bir kavramdır. Zira bu kavram, geçmişten günümüze devletinde artan kamu harcamalarının finansmanını karşılamak için vergi yükünün arttırılmasını haklı göstermek amacıyla ya da. siyasi partiler tarafından temsil ettikleri çıkar gruplarının yararına da kullanılabilir. Ayrıca vergi adaletinin, farklı kültürlerde farklı içeriklerle kabul edildiği görülmektedir. Nitekim Hristiyan toplumlarda, ruhban sınıfının vergi ödememesi adil olarak değerlendirilmiştir. Çünkü onların dualarıyla hizmet ettiklerine inanılıyordu. İslam hukukuna göre ise Müslüman olmayan kişilerden kendi inançlarını muhafaza etmek için cizye adı altında alınan vergi adil sayılıyordu (Yereli ve Ata, 2011:23). Görüldüğü gibi adalet kavramının kesin ve değişmez olduğu söylenemez. Toplumların anlayışına, zamana ve yere göre değişiklik gösterebilir. Yine de literatürde yer alan vergilemede adalet ilkesiyle ilgili çalışmalara bakıldığında vergilemede adalet ilkesi; bir toplum içinde yer alan bireylerin vergi ödeme güçleri ölçüsünde vergi yüküne katılmaları olarak ifade edilebilir. Vergi adaletini sağlamaya yönelik olarak herkes için geçerli ölçüler bulmak mümkün olmasa da, en az geçim indirimi, ayırma prensibi, artan oranlı tarife vb. gibi bazı tekniklerden yararlanılarak mükelleflerin gerçek ödeme güçlerine ulaşmak kısmen de olsa mümkün olabilecektir. Ayrıca, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilendirmenin önlenmesi ve benzeri uygulamalar da vergi adaletine yaklaşılmasına olarak sağlayabilecektir (Karakurt ve Akdemir, 2010:146).

Adil bir vergilemenin olmazsa olmazlarından biri bireylerin gerçek ödeme güçlerinin tespit edilmesidir. Devletin toplumdaki tüm bireylerin gerçek ödeme gücünü tam olarak bilmesi durumunda götürü vergileme yoluyla vergilemede adaletin tesis edilmesi mümkün

olabilecektir; fakat gerçek dünyada devletin toplumdaki bireylerin ödeme gücünü tam olarak bilmesi pek mümkün değildir. Bu nedenle bireylerin ödeme gücünün temsilcisi olan bazı göstergelerin, vergilemenin temeli olarak alınması gerekmektedir. Günümüzde vergilemenin temeli olarak alınan unsurlar gelir, harcama ve servet olarak kabul edilmiştir (Karayılmazlar ve Güran, 2003:143).

Herkesin kamu harcamalarının finansmanına adil paylar ile katkıda bulunması gerektiği yani vergilemede adalet ilkesinin varlığı konusunda fikir birliği bulunmasına karşın, adalet kavramının taşıdığı subjektiflik nedeniyle bu adil payın ne olması gerektiği konusunda tartışmalar söz konusudur (Şenyüz, 2006:17). Fakat vergilemeden beklenen fonksiyonların gerçekleşmesi için vergilerin uygulanması sırasında göz önünde bulundurulması gereken birtakım ilkeler bulunmaktadır. Adalet ilkesi, vergileme ilkeleri içinde en çok üzerinde durulan ve tartışılan ilkelere aittir. Modern vergileme ilkeleri içerisinde de yer alan adalet ilkesinin gerçekleştirilmesine yönelik bazı ilkeler bulunmaktadır. Bunlar; eşitlik, genellik, faydalanma ve ödeme gücü ilkeleridir.

3. Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik İlkeler

Vergileme ilkeleri içerisindeki ilkelere üzerinde en çok tartışılan ilkeler vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik olan ilkelere aittir. Vergilemeyle ilgili olarak devletten beklenen en önemli hususlardan birisi, adil bir vergi sisteminin oluşturulmasıdır. Egemenlik hakkına dayanarak ve kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla vergi alma yetkisini elinde bulunduran devlet, alacağı verginin oluşturacağı yükü bireyler arasında adil bir biçimde bölüştürülmesi için gerekli düzenlemeleri de yapmak zorundadır. Vergi yükünün bireyler arasında hangi ölçüye göre dağıtılacağı sorunu, çözümü güç olan önemli sorunlardan biridir (Pehlivan, 2013:150). Bu sorunun çözümü için geliştirilen vergilemede yükün adaletli bir şekilde dağıtılmasını sağlayacak başlıca ilkeler aşağıda ayrı başlıklar halinde incelenecektir.

3.1. Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesine göre bireyler genel vergi yüküne kendi ödeme güçleri nispetinde katılmalıdırlar. Yani; mükelleflerin vergi ödeme

güçlerini dikkate almak sureti ile mükelleflerin vergilendirilmesi eşitlik ilkesi olarak ifade edilmektedir. Bu ilke ile genel vergi yükü toplumu oluşturan kişiler arasında mükelleflerin kişisel, ailevi ve ekonomik durumları dikkate alınarak dengeli bir şekilde dağıtılacaktır (Gökbunar, 1998:10). Yine bu ilkeyle ilgili olan; aynı ödeme gücüne sahip olanların eşit vergilendirilmesi ve farklı ödeme gücüne sahip olanların farklı vergilendirilmesi, vergilemede dikey ve yatay eşitlik ilkeleri olarak ifade edilmektedir. Belirtilen bu ilkeler, ödeme gücüne fazla önem vermeyen bilim insanları tarafından da kabul edilmektedir. Dikey eşitlik konusunda fazla bir şey söylemeseler de, yatay eşitlik kuralının geçerli olduğu üzerinde durmaktadırlar (Kargı ve Yüksel, 2010:29).

Vergilendirmede yatay ve dikey eşitlik ilkelerinin uygulanması aşamasında kişilerin durumlarının hangi koşullarda özdeş veya aynı olduğunu tespit etmek çok kolay bir iş değildir. Nitekim Anayasa Mahkemesinin 1976 yılında vermiş olduğu bir karara göre; yasa önünde eşitlik ilkesi herkesin her yönden aynı hükümlere bağlı olması anlamına gelmez. Bu ilke ile güdülen amaç, benzer koşullar içinde olan, özdeş nitelikte bulunan durumların yasalarca aynı işleme tabi tutulmasını sağlamaktır. Bu konuda yasa koyucu anayasal sınırlara uymak koşulu ile takdir yetkisine sahip olabilmektedir (Kelecioğlu, 2001).

3.2. Genellik İlkesi

Türkiye’de vergilemede genellik ilkesinin temel dayanağını Anayasa oluşturmaktadır. Anayasanın 10’uncu maddesine göre “herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.” Ve yine aynı yasanın 73’üncü maddesinin 1’inci fıkrasına göre de “ herkes, kamu giderlerin karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” bu nedenle Türkiye’de mevzuat gereği vergi adaletinin vergide genellik ve eşitlik prensipleri ile belirlendiğini söylenebilir (Kelecioğlu, 2001).

Verginin genelliği ilkesi, kamusal yükün herkese dağıtılması ile ilgili olmasının yanı sıra, verginin kanunla konulması zorunluluğu olarak ifade edilen, verginin kanuniliği kavramıyla da yakından ilişkilidir. Maddi kanun anlayışının sonucu olan kanunların genelliği ilkesi, kanun

konusunun elverişliliği ölçüsünde, uyulması gereken bir ilkedir (Erkin, 2012:243). Ancak, iktisadi ve sosyal sebeplerle istisna ve muafiyetlere yer verilmesi zorunluluğu ortaya çıkabilmektedir. Bu durum kimi zaman genellik ilkesini zedeleyebilmektedir (Pehlivan, 2013:153).

Anayasada yer alan “hukuk devleti” ve “eşitlik” ilkesi gibi ilkelerin bir sonucu olan genellik ilkesi, özellikle hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması gereken genel bir ilke olması nedeniyle vergi gibi yükümlülük getiren kanunların da, bu genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yasama organı şekli anlamda kanunla kimliği belli kişilere mali yükümlülükler yükleyemeyecektir (Erkin, 2012:243).

3.3. Faydalanma İlkesi

Faydalanma (istifade) ilkesi ilk kez 17 ve 18. yüzyıllarda Locke, Hobbes ve Rousseau gibi hukuk teorikileri tarafından ileri sürülmüştür. Musgrave ve Haller gibi tanınmış maliyeciler tarafından da vergilemenin temel ilkeleri arasında incelenen faydalanma ilkesine göre vergiler, devletin gördüğü hizmet karşılığı ödenen bir bedel veya fiyat olarak kabul edilmekte ve bunların, kamu hizmetlerinden sağlanacak faydaya göre ölçülmesi öngörülmektedir (Turhan, 1998:211). Fayda yaklaşımında; kişilerin devlet hizmetlerinden faydalandıkları ölçüde, bu giderlere katılmaları öngörülmektedir. Yani vergiler; kamu hizmetlerinden faydalanma ile doğru orantılı olarak açıklanmaktadır. Yine bu ilkeye göre; aynı seviyeden kamu hizmetlerinden yararlanan insanların aynı miktarda vergi ödemesi (yatay eşitlik), farklı düzeylerde hizmetten yararlananların daha fazla vergi ödemesi (dikey eşitlik) gerekmektedir. Bu kurama göre hizmetten hiç yararlanamayanlar söz konusu hizmet için alınan vergiden muaf olmalıdırlar (Gökbunar, 1998:12).

3.4. Ödeme Gücü(Mali Güç) İlkesi

Vergilendirmede ödeme gücü ilkesi, vergilendirme yetkisinin, yükümlüler üzerinde ne ölçüde kullanılabileceği ile ilgili vergi hukuku ilkesidir ve temelde “ölçülülük ilkesi” ile ilişkilidir. Anayasada net bir tanımı yapılmadığından ödeme gücüyle ilgili iki temel sorun karşımıza çıkmaktadır. Bunlardan biri;

mali gücün tanımının ne olduğu ve yükümlünün mali gücünün neyle ölçülecektir? İkincisi ise; bir verginin, yükümlünün mali gücüyle orantılı olup olmadığının neyle ölçüleceğidir? Net bir tanımlanamasa da mali güç; vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerler toplamı olarak ifade edilebilir (Erkin, 2012:244).

Genel olarak malî gücün göstergeleri olarak gelir, servet ve harcama kabul edilmektedir. Bu kaynaklar Yasa koyucu tarafından farklı şekillerde ve yoğunluklarda kavrayabilmektedir. Malî güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmeye yönelik olarak uygulanan birtakım yöntemler mevcuttur. Bunlar; en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha elverişli koşullarla vergilendirilmesi (ayırma kuramı), sosyal amaçlı vergi indirimleri, muaflik ve istisnalar, zorunlu tüketim maddelerinin hafif, lüks tüketimin ağır vergilendirilmesi ve veraset vergisidir. Yasa koyucunun malî güce göre vergilendirme ilkesini vergi sisteminin bütünü yönüyle değerlendirmesi ve alacağı tedbirlerin ekonomik sonuçlarını da göz önünde bulundurması gerekmektedir (Çağan, 1980:145).

4. Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik İlkeler

Ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, çoğu ülkede vergilemeye yönelik temel kurallar anayasada yer almaktadır. Tablo 1’de seçilmiş OECD ülkelerinin anayasalarında yer alan vergileme ve vergilemede adaleti sağlamaya yönelik genel ilkeler gösterilmiştir:

Tablo 1 incelendiğinde; vergilemede adalet ve mali güç ilkelerini anayasalarında açıkça

belirleyen ülkelerin Yunanistan ve Türkiye olduğu görülmektedir. Vergileme adalet ilkesi ve mali güç ilkesini anayasal anlamda genel eşitlik, sosyal refah devleti ve adil gelir dağılımı ilkelerini veya bunlardan en az birini gerçekleştirmeye çalışan ülkeler; Almanya, Avusturya, ABD, Avusturalya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Slovenya’dır. Anayasalarında vergilendirmeye ilişkin veya vergilendirmede adaletin gerçekleştirilmesine yönelik olarak herhangi bir hüküm olmayan ülkeler ise, Slovakya ve Yeni Zelanda’dır. Bunun yanında Çek Cumhuriyeti, Finlandiya ve Estonya’da sadece verginin yasallığı ilkesi benimsenmiştir (Gök, Biyan ve Akay, 2013:279).

Türkiye’de vergilerin temel dayanağını Anayasa’nın 73. Maddesi oluşturmaktadır. Anılan maddenin birinci bendinde; herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu ifade edilmektedir. Bu maddeden hareketle vergi ödeme yükümlülüğünün ödeneme gücü olan herkes için zorunluluk olduğunu ve burada vergilemede adaleti sağlamaya yönelik olarak genellik ve ödeme gücü ilkelerinin ön plana çıktığını söyleyebiliriz. Anılan maddenin devamında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kuruluna ait olduğu ifade edilerek vergilerin kanuniliği ilkesine vurgu yapılmaktadır.

Tablo 1: Seçilmiş OECD Üyesi Ülkelerin Anayasalarında Vergilemede Adaletin Sağlanmasına Yönelik İlkeler

ÜLKE	ANAYASAL İLKE	AÇIKLAMA
ABD	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md. 8/1) Genel Eşitlik İlkesi (A. Md. :8/1)	ABD Anayasasının 8. Bölümünde yer alan ve daha önce kongrenin yetkilerinden söz ederken de değinilen hükme göre; vergi, harç, gümrük, üretim ve tüketim vergisi belirlemek ve toplamak, Birleşik Devletlerin tümünde aynı gümrük, üretim ve tüketim vergisi uygulamak görevi Kongre'ye verilmiştir.
Almanya	Verginin Yasallığı İlkesi (Md.2/1, 20/3,28/1, 105.) Genel Eşitlik ilkesi (AY. Md.3/1, 20/3) Sosyal Devlet İlkesi (AY. Md.20/1) Orantılılık İlkesi (Md. 14/1 ve 12/1)	Almanya Anayasası'nda vergi adaletinin sağlanmasına yönelik açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, vergileme yetkisiyle ilişkili verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve orantılılık ilkesine yer verilmiştir.
Avustralya	Yasallık İlkesi (Md. 51/II, 53,55,57,90) Eşitlik İlkesi (Md. 51, 92, 117)	Vergilemeye ilişkin doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır.
Avusturya	Verginin Yasallığı İlkesi (Md.13) Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md.7) Sosyal Refah İlkesi (Md.12)	Avusturya Anayasası'nda; vergi adaletinin sağlanmasına yönelik açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, vergileme yetkisiyle ilişkili verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi, sosyal refah devleti ilkesi yer almıştır.
Belçika	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md. 170-173) Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md.10, 11, 172) Vergisel İmtiyaz Yasağı (AY. Md.172). Genellik İlkesi (AY. Md.172) Sosyal Refah Devlet İlkesi (Md. 23,24)	Belçika Anayasası'nda; vergi adaletinin sağlanmasına yönelik açık bir hüküm bulunmamakla birlikte; vergileme yetkisiyle ilişkili verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi, sosyal refah devleti ilkesi, vergisel imtiyaz yasağı ve genellik ilkesi yer almıştır.
Çek Cumhuriyeti	Verginin Yasallığı İlkesi	1992 yılında kabul edilen Çek Cumhuriyeti Anayasasının 3 üncü maddesinde " <i>Temel Haklar ve Özgürlükler Sözleşmesi Çek Cumhuriyeti Anayasal düzeninin bir parçasıdır.</i> " denilmiştir. 1992 yılında Çek Ulusal Konseyi tarafından kabul edilen bu Sözleşmenin 11 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında vergi ve harçların yalnızca kanuna dayalı olarak toplanacağı düzenlenmiştir.
Danimarka	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md.43) Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md. 74).	Danimarka Anayasası'na göre " <i>Yasayla belirlenmemiş hiç bir vergi tahsil edilemez, değiştirilemez veya işlemden kaldırılmaz...</i> " ve <i>Madde 74'e göre "Meslek ve iş hayatında serbestlik ve eşitliği kısıtlayan ve kamu yararına olmayan her çeşit sınırlama yasayla kaldırılır."</i>
Finlandiya (AB)	Verginin Yasallığı İlkesi (Md.81)	Finlandiya Anayasası'nın 81 inci maddesi vergiler ve diğer mali yükümlülüklerle ilgili hüküm getirmiştir. Vergilerin kanunla konulacağını öngören ilgili hükme göre, kamu kurumlarının resmi işlemleri, hizmetleri ve diğer faaliyetleri üzerinden alınacak mali yükümlülüklerle ilişkin genel kısıtlar da kanunla düzenlenir. Söz konusu kanunda vergi mükellefi gerçek ve tüzel kişilere sunulan hukuki çözümlere de yer verilir.

Slovakya	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md. 59) Sosyal ve Ekoloji Merkezli Piyasa Ekonomisi (AY. Md. 55)	Slovakya Anayasası'nda verginin yasallığı ilkesi genel vergileme ilkesi olarak yer almıştır. Piyasa ekonomisi sosyal ve ekolojik yapıyı korumalıdır.
Slovenya	Sosyal Devlet İlkesi (AY. Md.2) Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md.14/2) Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md.147)	Sosyal devlet ilkesi, genel eşitlik ilkesi ve yasalık ilkesi Anayasada yer almıştır
Şili	Vergi Yükünün Adil Dağılımı ve Vergilemede Adalet İlkesi Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md.20) Sosyal Refah Devleti (AY. Md.1)	Şili Anayasası'nda vergi yükünün adaletli dağıtımı, vergilemede adalet ve sosyal refah devleti ilkesi hüküm altına alınmıştır.
Türkiye (OECD)	Vergilemede Yasallık İlkesi (AY. Md. 105-109) Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md.10) Verginin Genelliği İlkesi (AY. Md.73) Adalet ve Ödeme Gücü İlkesi (AY. Md.:73) Sosyal Devlet İlkesi (AY. Md.2,41-65)	Türkiye Cumhuriyeti Anayasası da vergilemede adalet ilkesinin açıkça yer aldığı anayasalardan biri olup: verginin yasallığı ve genelliği ilkesiyle birlikte 73. Madde de düzenlenmiştir. Buna göre: <i>"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."</i> Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda da verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi ve sosyal devlet ilkesi kabul edilmiştir.
Yeni Zelanda (OECD)	Verginin Yasallığı İlkesi (Md.21 ve Md. 22)	Yeni Zelanda Anayasası'nda verginin yasallığı ilkesi kabul edilmiştir.
Yunanistan (OECD-AB)	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md. 74/1) Genel eşitlik ilkesi (AY. Md. 4/1) Ödeme gücü ilkesi (AY. Md. 4/5) Sosyal Devlet İlkesi (AY. Md.22,25)	Yunanistan Anayasasında vergi ve mali yönetim ile ilgili genel ilkeler 78. maddede düzenlenmiş olmakla birlikte, vergi adaletini sağlamaya yönelik eşitlik ve ödeme gücü ilkesi 4. Maddede düzenlenmiştir. Anayasa'nın 4. maddesine göre bütün Yunan Halkı yasalar önünde eşittir ve bütün kadın ve erkekler eşit hak ve yükümlülüklerle sahiptir. <i>"Yunan vatandaşları, fark gözetilmeksizin güçlerine uygun biçimde kamusal yükleri taşırlar"</i> . Ayrıca, Anayasada genel eşitlik ve sosyal devlet ilkesine de yer verilmiştir.

Kaynak: Gök, Biyan ve Akar:2013,

5. Türkiye'de ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Vergilemede Adaleti Sağlamaya Yönelik Uygulamaların Değerlendirilmesi

5.1. En Az Geçim İndirimi

Vergilendirme süreci sırasında herkesten mali gücü ölçüsünde vergi almak, sosyal devlet olmanın temel gereklerinden birisidir. Bunu gerçekleştirirken sosyal devlet ilkesi gereği kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını (geçimini) asgari düzeyde sürdürebilmesi için zorunlu olan gelirin vergilendirilmemesi gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 32'nci maddesi 01/01/2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere 04/04/2007 tarih ve 5615 sayılı Kanunun 2'nci maddesi ile değiştirilmiş ve ücret geliri elde

edenler için asgari geçim indirimi düzenlemesine yer verilmiştir. 193 sayılı GVK'nin 32'nci maddesine göre asgari geçim indirimi ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde uygulanmaktadır. Asgari geçim indirimi; "ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari 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 (23 Nisan 2015 Tarihli ve 29335 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6645 Sayılı Kanunun 8. maddesi ile 193 Sayılı Gelir vergisi kanununun 32 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "ilk iki çocuk için %7,5" ibaresinden sonra gelen diğer çocuklar için %5 ibaresinden önce, üçüncü çocuk için %10," ibaresi eklenmiştir). 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. Asgari 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" (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>).

En az geçim indirimi müessesesinin uygulanması aşamasında farklı yöntemler benimsenebilmektedir. Bu yöntemlerden birisi en az geçim indirimi tutarının mükellefin gelirinden indirilmesi yöntemidir. Matrahtan indirim yöntemi olarak da bilinen bu yöntem günümüzde en çok uygulanan yöntemdir. İkinci

yöntem ise, vergiden indirim veya Dekont sistemi olarak adlandırılmaktadır. Türkiye'de şu an uygulanan bu yöntemde, öncelikle yükümlünün vergilendirilebilir geliri üzerinden vergi tarifesine göre vergisi hesaplanmakta daha sonra en az geçim indirimi tutarına isabet eden vergi düşülerek mükellefin ödemesi gereken vergiye ulaşılmaktadır. Üçüncü yöntem olan "bölme (katsayı)" ise ailenin gelirinin ailedeki bireylerin sayısına bölünerek vergilendirilmesini bu suretle ailenin gelirlerinin artan oranlı tarifelerin üst gelir dilimlerine girmesini ve dolayısıyla yüksek oranda vergilendirilmesini engellemeyi amaçlayan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. (Kaplan, 2012:369). Türkiye'de asgari ücret üzerinden 2016 yılına ilişkin hesaplanan asgari geçim indirimi bilgileri aşağıdaki gibidir:

Tablo 2: Asgari Geçim İndirimi Hesaplanmasına İlişkin Tablo (2017)

MEDENİ DURUM	AYLIK TUTAR
Bekar	133,31 TL
Evli eşi çalışmayan	159,98 TL
Evli eşi çalışmayan 1 çocuklu	179,97 TL
Evli eşi çalışmayan 2 çocuklu	199,97 TL
Evli eşi çalışmayan 3 çocuklu	226,63 TL
Evli eşi çalışmayan 4 çocuklu	226,63 TL
Evli eşi çalışmayan 5 çocuklu	226,63 TL
Evli eşi çalışan	133,31 TL
Evli eşi çalışan 1 çocuklu	153,31 TL
Evli eşi çalışan 2 çocuklu	173,31 TL
Evli eşi çalışan 3 çocuklu	199,97 TL
Evli eşi çalışan 4 çocuklu	213,30 TL
Evli eşi çalışan 5 çocuklu	226,63 TL

Kaynak: <http://www.muhasibetr.com/avgari-gecim-indirimi-agi/>, (Erişim: 06.02.2017).

Öncelikle Türk gelir vergisi sistemindeki "asgari geçim indirimi" adı verilen uygulamanın en az geçim indirimi konusuyla ilgili teorik çerçeve açısından temel eksikliğinin indirimin sadece ücret geliri elde edenler açısından geçerli olması olduğunu ifade etmek gerekir. Dünyadaki ülke örnekleri incelendiğinde, en az geçim indiriminden sadece ücret geliri elde edenler değil; herhangi bir gelir unsurundan gelir elde eden bütün mükellefler yararlanmaktayken Türkiye'deki uygulamada ise en az geçim indirimi daha çok ayırma ilkesinin hayata geçirilmesine yönelik bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır (Kaplan, 2012:383).

Ücret geliri elde eden birinin asgari geçim ihtiyacı karşılanırken, kira geliri elde eden, serbest meslek kazancı elde eden ya da zirai kazanç elde edenlerin, kısaca diğer kazanç

sahiplerinin asgari geçim indirimi hakkında yararlanamaması diğer kazanç sahipleri açısından bir adaletsizlik oluşturmaktadır. Yine dünya ülkelerindeki asgari geçim indirimi ve benzeri indirimler tüm mükellefiyetlere yönelikken Türk vergi sisteminde halihazırda uygulanan bu sistemin eksikliklerinin olduğu görülmektedir (ANKARA SMMM, 2008:24). Bazı OECD ülkelerine ait en az geçim uygulamalarına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Türkiye'de vergi adaletinin sağlanması ve gelir dağılımının düzeltilmesi bağlamında atılacak en önemli adımlardan biri, asgari ücretin vergi dışı tutulması ve asgari geçim indiriminin tüm gelir türleriyle uygulanması olacaktır. Ayrıca asgari ücretle geçinen ailelerin gelirlerindeki artış, ekonomiye canlılık olarak geri dönebilecektir.

Tablo 3: Merkezi Düzeyde En Az Geçim İndirimi Uygulamaları (Temel indirim, Vergi İndirimi, Sıfır Oranlı İndirim)

Not: Rakamlar ülkelerin para birimlerine göre verilmiştir. Tablo 3' de yer alan, a: Bekar, bakmakla yükümlü olduğu kişiler bulunmayanlar için en az geçim indirimidir. Brüt gelirin belirli bir yüzdesi olarak dikkate alınır ve yüzde dilimler halinde gösterilmektedir. a/t: Bekar, bakmakla yükümlü olduğu kişi bulunmayanlar için en az geçim indirimi, azaltılmış vergi indirimini göstermektedir. wc: Bekar bakmakla yükümlü olduğu kişi bulunmayanlar için, azaltılmamış, temel kullanılabilir vergi indirimini göstermektedir.

Ülke	Ölçüt	Miktar (2011)	Miktar (Ort. Ücretin %'si olarak)
Avustralya	Sıfır oranlı dilim	0-6000	9
	Kullanılabilir vergi indirimi (Wastable tax credit, t)		13
Avusturya	Sıfır oranlı dilim	0-11000	29
Belçika	Temel indirim	6570 (a)	15
Kanada	Kullanılabilir vergi indirimi	1,579.05 (wc)	23
Şili	Temel indirim	6,321,402 (a)	111
Çek Cumhuriyeti	Kullanılabilir vergi indirimi	23,640 (wc)	43
Danimarka	Kullanılabilir vergi indirimi	1,562 (wc)	11
Estonya	Temel indirim	1,728 (a)	18
Finlandiya	Sıfır oranlı dilim	0-15.600	38
Fransa	Sıfır oranlı dilim	0-5.963	17
Almanya	Sıfır oranlı dilim	0-8.004	19
Yunanistan	Sıfır oranlı dilim	0-5.000	59
Macaristan	-	-	-
İzlanda	Kullanılabilir vergi indirimi	530,466 (wc)	42
İrlanda	Kullanılabilir vergi indirimi	1,650 (wc)	23
	Temel indirim (t)		136
İsrail	Kullanılabilir vergi indirimi	5,643 (wc)	49
İtalya	Kullanılabilir vergi indirimi	1,840 (wc)	28
Japonya	Temel indirim	380.000 (a)	8
G. Kore	Temel indirim	1,500.000 (a)	4
Yeni Zelanda (5)	-	-	-
Norveç	Temel indirim (i)	118,750(a)	16
Polonya	Kullanılabilir vergi indirimi	556.02 (wc)	9
Portekiz	Temel indirim	261.25 (wc)	24
	Kullanılabilir vergi indirimi		14
Slovak Cumhuriyeti	Temel indirim (t)	3,559.3 (a)	43
Slovenya	Temel indirim (t)	3,143.57 (a)+3,062,11 (a/t)	36
İspanya	Temel indirim	5,151 (a)	21
İsveç	Sıfır oranlı dilim	0-383.000	101
	Temel indirim (i) (t)	12,600 (a)	5
İsviçre	Sıfır oranlı dilim	0-14.400	18
İngiltere	Temel indirim (t)	7,475 (a/t)	19
ABD	Temel indirim (Basic allowance)	5,700 (a)	13
Türkiye		-	-

Kaynak: (Gök, Biyan ve Akar, 2013:281-282).

Ülke uygulamalarına bakıldığında; tüm yükümlülükleri kapsayan en az geçim indirimi uygulaması, sadece belirli bir geliri vergi dışı bırakmakla kalmamakta, aynı zamanda negatif bir vergileme de sağlamaktadır (Gök, Biyan ve Akar, 2013:282). Örneğin; Almanya'da tüm gelir gruplarını kapsayan asgari geçim indirimi uygulanmaktadır. Almanya'da uygulanan gelir vergisi tarifesi ve asgari geçim indirimi kişinin bekar veya evli olması durumuna göre farklılık göstermektedir.

OECD Taxing Wages 2015 raporundaki verilere göre; Türkiye'nin ücretlerin vergilendirilmesinde aile durumunu en az dikkate alan OECD üyesi ülkelerden birisi olduğu ifade edilmektedir. OECD ortalaması %26,9 iken Türkiye'de bu oran %36,8'dir. Bu anlamda ücretliler için uygulanmakta olan asgari geçim indiriminin yetersiz kaldığını ve vergi yükünü aşağıya çekecek başkaca sosyal yardımların bulunmadığı söylenebilir (Gülşen ve Öztürk, 2016:22).

Tablo 4: Almanya'da Bekâr ve Evli Çiftlere Uygulanacak Vergi Oranları (2005)

Vergi matrahı (Euro)	Bekâr	Evli çiftler
7.000 ve altı	Asgari geçim indirimi	-
5.000 ve altı	-	Asgari geçim indirimi
30.000	31.9	25.0
40.000	36.4	27.3
55.000	42.0	30.7
70.000	42.0	34.2
85.000	42.0	37.6
100.000	42.0	41.0
110.000	42.0	42.0

Kaynak: Çakar Pürsünlerli, 2006, <https://www.mevzuatdergisi.com/2006/10a/02.htm>, (Erişim:06.02.2017).

5.2. Artan Oranlilik

Vergilemede eşitlik ilkesinin kapsamının genişletilmesi ile vergilemede adalet ilkesine ulaşılabilmektedir. Benzer durumda olanlara eşit muamele edilmesinden farklı olarak adalet ilkesi, farklı durumda olanlara da farklı muamele edilmesini gerektirmektedir ki, böyle bir uygulamanın sonucunda iktisadi birimlerin vergi öncesi ve vergi sonrası durumları düşük gelir grupları lehine değişim göstermiş olacaktır (Nadaroğlu, 1992:232).

Artan oranlı vergi savunucularına göre piyasa süreci sonucunda oluşan gelir dağılımı adaletsiz bir yapı göstermektedir. Bu adaletsizliğin giderilmesi amacıyla devlet artan oranlı vergilerle yüksek gelirli aleyhine, düşük gelirli lehine gelir dağılımına müdahale etmelidir. Tarihsel süreç içerisinde artan oranlılığın en güçlü dayanağını gelir dağılımında adaletsizliğin ve bu adaletsizliği giderme konusunda toplumsal bir tercih bulunması oluşturmaktadır (Şentürk, 2006:18).

Dünya uygulamalarına değinecek olursak; 2013 yılında seçilmiş OECD ülkelerinde yapılan çalışmada hem transfer sistemlerinin hem de vergi sistemlerinin artan oranlilik düzeyleriyle ilgili olarak; ABD, İrlanda, İtalya, Avustralya,

İngiltere, Yeni Zelanda, Kanada, Hollanda, Çek Cumhuriyeti ve Almanya'da vergi sisteminin artan oranlilik düzeyinin nispi olarak yüksek; İsveç, Norveç, Finlandiya ve Danimarka gibi ülkelerde ise nakdi sosyal transferlerin artan oranlilik düzeyleri nispi olarak yüksek olduğu, Hollanda, İrlanda ve Avustralya gibi ülkelerde hem vergi sisteminin hem de nakit transfer sisteminin artan oranlilik düzeylerinin yüksek olduğunu ifade edilmiştir. Gelir eşitsizliğinin giderilmesinde nakit transfer sistemlerinin, vergi sistemlerine göre daha etkin olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Gök, Biyan ve Akar, 2013:284).

Türkiye'nin sosyo-ekonomik olarak temel hedeflerinin başında kayıtlı sistemin güçlendirilmesi, işsizliğin azaltılması ve işgücü piyasasının etkinleştirilmesinin sağlanması, yoksulluk ve gelir dağılımındaki dengesizliklerin kalıcı bir şekilde azaltılması gelmektedir (Aytaç, 2015:146). Türkiye'de uygulanmakta olan dikine artan oranlı vergi sistemi ise gerek muhasebe sistemindeki hileler gerekse vergi kanunlarında görülen boşluklardan kaynaklı olarak zenginlerin vergi ödemekten kaçınmasına olanak vermektedir. Dolayısıyla zengin vatandaşlar, geleneksel artan oranlı vergi sisteminde, düz oranlı sistemle hemen hemen aynı miktarda vergi ödemektedirler. Etkinlik perspektifinden bakıldığında dikine artan oranlı bir artan oranlı

vergi sistemi yerine sermaye gelirlerine düz oranlı bir vergi uygulaması ile tasarrufları, yatırımları, istihdamı, ekonomik faaliyetleri ve dolayısıyla reel gelir artışı sağlanabilir (Sancar ve Şentürk, 2012:12).

Mevcut yapısı ile ücret vergileri Türkiye'nin ekonomik hedeflerine uygun görünmemektedir. Ücretler üzerindeki mali yükümlülükler artan oranlılık endeksleri ile test edildiğinde vergi sistemi artan oranlı gibi görülse de, vergi kaması (vergi nedeniyle sosyal refahta meydana gelen azalış) OECD ve AB 15 ülke ortalamasının üzerinde kalmakta ve vergi kaması artan oranlılık endeksi söz konusu ülke ortalamalarının çok gerisinde seyretmektedir (Aytaç, 2015:146).

5.3. Ayrırma İlkesi (İkili Gelir Vergisi Sistemi)

Ayrırma ilkesi, literatürde ikili gelir vergisi sistemi olarak da ifade edilmektedir. Bu ilkeye göre; gelirin elde edildiği kaynağa göre farklı vergilendirilmesi esasına dayanır ve çalışma karşılığında elde edilen emek gelirlerinin, bir birikimden kaynaklanan sermaye gelirlerine göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir. Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine kıyasla süreklilik göstermesi, vergiden kaçınma ve kaçırma imkanı nedeniyle fedakarlıktaki sermaye lehine olan eşitsizlik nedeniyle, sermaye birikimi arttıkça gelir getirme imkanının artmasına karşın, sadece emek geliri elde edenlerin gelirlerini biriktirme olanaklarının sınırlı olması; ücret geliri elde eden emek sahiplerinin gelirleri genelde ancak yaşamlarını devam ettirebilecek nitelikte olduğundan, gelirlerindeki değişmelere karşı sermaye geliri sahiplerine göre daha duyarlı olmaları; sermaye sahipleri mevcut sermayelerini değişik şekillerde değerlendirebilirken, emek geliri sahiplerinin ücret dışında bir gelir elde etme olanaklarının çok az olması nedenlerle vergi sistemlerinde ayrırma ilkesine yer verilmektedir (Saraçoğlu, 2001:3).

Ülkemizde asgari geçim indirimini adı verilen uygulama yapısı itibarıyla ayrırma ilkesini ifade etmektedir. Çünkü müesseseden yararlanma hakkı sadece ücret geliri elde edenlere tanınmıştır. Mükellefin ödeme gücüne ulaşılabilmesi açısından en uygun araçlardan birisi olan en az geçim indirimini müessesesine atfedilen faydaların ortaya çıkabilmesi açısından bu müesseseden yararlanma hakkı tüm gelir vergisi mükelleflerine tanınmalıdır (Kaplan, 2012:385).

OECD ülke uygulamalarına bakıldığında tam olarak ayırırma ilkesini uygulayan ülke bulunmadığı ifade edilmektedir. Birçok OECD ülkesinde emek geliri üzerindeki vergi yükünün sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünden daha fazla olduğu da görülmektedir. Ancak, çoğu OECD ülkesi vergi sistemlerinde özellikle düşük emek gelirinə sahip ailelerin korunmasına ve istihdamına yönelik teşvik politikaları izlenmektedir. En yaygın görülen uygulama "Kazanılmış (Emek) Gelir Vergisi İndirimi" uygulaması (Earned Income Tax Credit-EITC) ile diğer istihdam teşvik uygulamalarıdır. "Kazanılmış (Emek) Gelir Vergisi İndirimi" uygulaması, negatif gelir vergisi olarak kabul edilmektedir. Bu indirimi uygulayan başlıca ülkeler ABD, Kanada, Finlandiya, Fransa, İsveç ve İngiltere'dir. ABD, ailenin toplam gelirin ve büyüklüğüne bağlı olarak düşük gelir gruplarının kazançlarında yaklaşık %40'a varan bir vergi indirimi sağlamaktadır. Diğer yandan; Avustralya, Almanya, Macaristan, Kore, Japonya, Meksika ve Yeni Zelanda gibi ülkelerde istihdama yönelik vergi teşvikleri uygulanmaktadır (Gök, Biyan ve Akar, 2013:284).

5.4. Muafiyet ve İstisna Uygulaması

Vergi kanunları hazırlanırken, ekonomik nedenlerin yanında, vergi adaletinin gerçekleştirilmesi amacıyla muafiyet ve istisna hükümlerine yer verilebilmektedir. Bu hükümler ile ödeme gücü zayıf olanların lehine bazı kolaylıklar getirilebilmektedir. Muafiyet hükümleri ile vergi mükellefiyetinde kısıtlamaya gidilirken, istisna hükümleri ile vergi konusunda kısıtlamalara gidilmektedir (Pehlivan, 2013:159). Türkiye'de vergi harcaması olarak değerlendirilen vergi istisnası, muafiyeti ve indirimleri ilgili olduğu vergi kanunlarında yer verilmektedir. Ancak, vergi ile ilgili bulunmadığı halde birçok kanunda, kendi amacına uygun olarak değişik vergi istisna, muafiyet ve indirimlerin de yer aldığı bilinmektedir. Vergi harcaması kavramı ilk defa 10.12.2003 tarih ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile mevzuatımızda yerini almıştır ve kanuna göre Maliye Bakanlığı tarafından, her yıl bütçe kanunu eki olarak "Vergi Harcamaları Listesi" hazırlanmak zorundadır (Kolçak, 2014:65). Aşağıdaki tabloda Türkiye'nin 2015 ve 2016 yıllarındaki vergi harcamalarının çeşitli ekonomik göstergeler içindeki payları verilmiştir.

Tablo 4: Bazı OECD ülkelerinde Vergi Harcamalarının Kamu Harcamaları ve Vergi gelirleri içerisindeki Payları

Ülkeler	Vergi Harc. /Kamu Harc.	Vergi Harc/ Kamu Gelirleri
Kanada	11,10	16,86
Kore	11,67	9,79
İngiltere	36,30	13,54
Almanya	3,86	3,24
Japonya	29,80	16,37
Hollanda	8,00	2,07
İsveç	28,60	23,68
İspanya	3,50	4,41
ABD	31,10	26,09
Türkiye	05,30	07,41

Kaynak: OECD Vergi Harcama Raporu; aktaran: Kolçak, 2014:68.

Tablo 5: Türkiye'deki Vergi Harcamalarının Bazı Ekonomik Büyüklükler İçindeki Payı (%)

	2015	2016
Vergi Harc./Kamu Gelirleri	6,40	6,66
Vergi Harc./Vergi Gelirleri	19,51	20,15
Vergi Harc./ Kamu Harc.	5,16	5,25
Vergi Harc./ GSYİH	4,08	4,22

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, Vergi Harcamaları Raporu verilerinden elde edilmiştir

OECD ülkelerinde vergi harcamalarının gerek kamu kamu harcamaları gerekse kamu gelirleri içerisindeki ağırlıklarına bakıldığında en yüksek paya ABD'nin en düşük paya ise Türkiye'nin sahip olduğu görülmektedir. Yine İspanya, Almanya ve Hollanda vergi harcamaları payının düşük olduğu diğer ülkelerdir.

2010 yılında OECD tarafından yayınlanan "Vergi Harcamaları Raporu"na göre ülkelerin gelir vergisi açısından vergi harcamalarının GSMH içindeki payları incelenmiş ve; Kanada, Kore ve İspanya'da artış eğilimi, Almanya, Hollanda, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri'nde ise azalma eğilimi olduğu gözlenmiştir. Almanya'da 2006 yılından sonra yapılan değişikliklerle vergi harcamaları yerine; "yardım ve finansal destekler" in verilmesi kararlaştırılmıştır. Hollanda'da ise gelecek yıllarda, vergi harcamaları yerine daha az maliyetli mali araçların kullanılmasıyla belirlenen amaçlara ulaşılma imkanlarının araştırılması ve gelir vergisi bünyesindeki vergi harcamalarının GSYH içindeki payının azaltılması politikalarının benimsendiği görülmektedir (Kayalidere ve Özcan, 2012:362).

Yukarıdaki tabloda Türkiye'nin 2015 ve 2016 Vergi Harcamalarının payına bakıldığında 2010 yılına kıyasla yaklaşık sekiz kat arttığı görülmektedir. Vergi adaletini sağlamaya yönelik olan bu uygulamada dikkat edilmesi gereken bir takım unsurlar göz ardı edilirse, ciddi

anlamda bütçe maliyetlerini arttırabilecektir. Bu nedenle vergi harcamalarıyla ilgili politikaların hedeflenen başarıyı sağlayabilmeleri için dikkat edilmesi gereken birtakım hususlar göz ardı edilmemelidir. Bunlardan birincisi; Vergi harcamalarının bütçeye yükleyeceği maliyettir. İkincisi; Vergi harcamalarından faydalananların denetlenmesi gerekmektedir. Harcamalardan ve bu yolla uygulanan teşviklerden faydalananların ne ölçüde beklenen sonuçlara ulaştıklarının tespit edilmesi gerekmektedir. Üçüncüsü ise; vergi harcamaları yoluyla desteklenecek sektör ve alanların ülkenin ekonomik ve sosyal stratejilerine uygun, gelişime açık, büyümesine katkı sağlayacak alanlar olmasıdır. Bu nedenle vergi harcamasının büyüklüğünü, hangi unsurlara uygulanacağını, uygun olup olmadığını, uygulanma gerekçelerini oluşturan sosyal ve ekonomik politikaların neler olduğunu belirlemek ve devletin vazgeçtiği vergi gelirlerinin hangi ekonomik ve sosyal amaca hizmet ettiğinin bilinmesi gerekmektedir (Kolçak, 2014:63).

Sonuç ve Değerlendirme

Mükellefler arasında adil bir vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde sağlanması, vergilemede adaletin sağlanması açısından oldukça önemlidir. Yükün adil dağılımı için kullanılan yöntemler ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Çalışmamızda Türkiye'de ve

seçilmiş OECD ülkelerinde vergilemede adaleti sağlamaya yönelik uygulamalar değerlendirilmiştir. Literatürde yer alan kaynaklardan elde edilen OECD temelli araştırmalara göre Türkiye; OECD ülkeleri içerisinde vergilemede adaleti sağlamaya yönelik uygulamalar bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Bu uygulamalardan biri olan en az geçim indirimi uygulaması değerlendirildiğinde; Türk vergi sistemindeki "asgari geçim indirimi" adı verilen uygulamanın sadece ücret gelirleri için geçerli olması uygulamanın en önemli eksiklerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Dünyadaki ülke örnekleri incelendiğinde, en az geçim indiriminden sadece ücret geliri elde edenler değil; herhangi bir gelir unsurundan gelir elde eden bütün mükellefler yararlanmakta ayrıca; negatif bir vergileme de sağlamaktadır. Türk vergi sisteminde ücretliler üzerindeki vergi yükünü azaltacak herhangi bir sosyal yardım mekanizması da bulunmamaktadır. Ayrıca vergilemede adalet açısından asgari ücretin vergi dışı tutulması önemli bir adım olacaktır.

Türkiye'deki asgari geçim indirimi adı verilen uygulamanın yapısı itibarıyla ayırma ilkesini ifade ettiği söylenebilir. Çünkü bu uygulamadan yararlanma hakkı sadece ücret geliri elde edenlere tanınmıştır. Ayırma ilkesiyle ilgili olarak OECD ülke uygulamalarına bakıldığında; tam olarak ayırma ilkesini uygulayan ülke bulunmadığı ifade edilmektedir. Hatta birçok OECD ülkesinde emek geliri üzerindeki vergi yükünün sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünden daha fazla olduğu da görülebilmektedir. Ancak, çoğu OECD ülkesinde vergi sistemlerinde özellikle düşük emek gelirin sahip ailelerin korunmasına ve istihdamına yönelik birtakım teşvik politikaları negatif gelir vergisi sayılabilecek uygulamaların olduğu görülmektedir. Türkiye'de uygulanmakta olan dikine artan oranlı vergi sistemi ise gerek muhasebe sistemindeki hileler gerekse vergi kanunlarında görülen boşluklardan kaynaklı olarak zenginlerin vergi ödemekten kaçınmasına olanak verebilmektedir. Bu nedenle sermaye gelirlerine düz oranlı bir vergi tarifesi problemin çözümü için düşünülebilir.

Vergilemede adaleti sağlamaya yönelik istisna ve muafiyet uygulamaları, vergi harcamaları kapsamında değerlendirilmektedir. OECD ülkelerinde vergi harcamalarının gerek kamu kamu harcamaları gerekse kamu gelirleri içerisindeki ağırlıklarına bakıldığında en yüksek

paya ABD'nin en düşük paya ise Türkiye'nin sahip olduğu görülmektedir. Yine İspanya, Almanya ve Hollanda vergi harcamaları payının düşük olduğu diğer ülkelerdir. Fakat burada dikkat edilmesi gereken husus bu oranların yüksekliğinden ziyade uygulamanın amaca hizmet edip etmediği ve bunun denetlenmesidir. Aksi takdirde bütçeye ciddi anlamda maliyetler yükleyebilecektir.

Kaynaklar

- Ankara SMMM Odası, (2008). Asgari Geçim İndirimi Uygulaması (İşverenle ve İşçiler için Uygulama El Kitabı), Yayın No: 57, Başak Matbaası, Ocak, Ankara.
- Aytaç, D.(2015). Maliye Politikasında Amaç Araç Uyumu: Ücret Vergileri ve Artan Oranlı Tarife Uygulaması Açısından Bir İnceleme, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, s.135-148.
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 37(1-4), 129-151.
- Çakar Pürsünlerli, E.S.(2006). Avrupa Birliği'ne Üye ve Aday Bazı Ülkeler İle Türkiye'de Asgari Geçim İndirimi Uygulaması, Mevzuat Dergisi, Yıl:9, Sayı:106, Ekim, ISSN:1306-0767.
- Erkin, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler, Ankara :Barosu Dergisi, Sayı:3, s.237-249.
- GİB, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, (Erişim: 06.02.2017).
- Gök, M.; Biyan, Ö. ve Akar, S. (2013). Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, Cilt: XXXIV, Sayı:1, s.269-292.
- Gökbunar, A.R.(1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme', C. B. Ü. İ. İ. B. F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı:4.
- Gülşen, M.İ. ve Öztürk, Ş. (2016). Türkiye ve Seçilmiş OECD Ülkelerinde Ücretler Üzerindeki Vergi Takozu ve Medeni Durumun Vergileme Üzerine Etkileri, Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi, Mayıs, Cilt:2, Sayı 2, s. 13-26.
- Karakurt, B.,ve Akdemir, T. (2010). İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15(1).
- 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).
- Kargı, V. ve Yüksel, A. G. C. (2010). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti Ve Mükellefler Üzerine Etkileri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 54. Seri, s.23-44.
- Kaplan, R. (2012). En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler, Maliye Dergisi, Sayı:163, Temmuz-Aralık, s.367-388.

- <http://www.muhasabetr.com/asgari-gecim-indirimi-agi/>, (Erişim: 06.02.2017).
- Kayalidere, G. ve Mastar Özcan P. (2012). Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.17, S.1, s.341-366.
- Kelecioğlu, M.A. (2001). Vergide Adalet İlkesi : Bir Örnek Olay, Yaklaşım Dergisi, Sayı:101.
- Kolçak, M. (2014). Türkiye ve OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi, Vergi Journalı, vergijournali.az/upload/File/2014-3.M.Kolcak.pdf, (Erişim: 02.02.2017).
- T.C. Maliye Bakanlığı, (2016). Vergi Harcama Raporu 2016.
- Nadaroğlu, H.(1992). Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Dağıtım, İstanbul.
- OECD (2010). Tax expenditures in OECD countries, www.oecdilibrary.org, (Erişim: 02.02.2017).
- Pehlivan, Osman (2013). Kamu Maliyesi, Ekin Basım Yayın.
- Saraçoğlu, F. (2001). Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 40. Seri.
- Sancar, C. ve Şentürk, M. (2012). Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği, Akademik Bakış Dergisi, Sayı: 28 Ocak – Şubat 2012 Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi ISSN:1694-528X, s.1-13.
- Şentürk, S.H.(2006). Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler, Çimento ve İşveren Dergisi, Mart, s.16-25.
- Topuzkanamış, E. (2012). Yeniden Paylaşım, Vergilendirme Ve Adalet, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 1, s.103-131.
- Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Yereli, A. B., ve Ata, A. Y. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi, Sayı:161, s.21-32.
- <http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/anayasa.maddeler?p3=73>, (Erişim: 06.02.2017).