

*Congress on International Economic and Administrative
Perspectives (CIEP): New Regional Visions*

28-30 September 2016

Azerbaijan State University of Economics, Baku, Azerbaijan

www.ciep2016.org

**GELİR VERGİSİ TARİFELEİNDE ASGARİ YAŞAM
DÜZEYİ: TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ
KARŞILAŞTIRMASI**

Ahmet Burçin YERELİ *
Altuğ Murat KÖKTAŞ**

ÖZET

Gelir vergisi, esas itibariyle bireylerin ödeme gücünü dikkate alan ve bu yönüyle sübjektif nitelik taşıyan bir vergi olarak tanımlanmaktadır. Vergi adaleti açısından, mali gücü referans alan söz konusu vergi, bireylerin şahsi özelliklerine göre değiştiğinden dolayı, farklı özelliklere sahip mükelleflerin farklı vergi yüklerine sahip olması vergi adaletinin en önemli göstergesi olarak ifade edilebilir. Bununla birlikte gelir vergisinin mali güç ile olan ilişkisi, mali gücün belirlenmesi bakımından önem teşkil etmektedir. Mali gücün hangi noktadan sonra başladığı ya da bir diğer ifade ile vergi matrahına dâhil olacak gelirin tespiti, vergi yükünün adil dağılımı bakımından dikkat edilmesi gereken bir olgudur. Bu noktada gelirin tanımı ile birlikte asgari yaşam düzeyinin belirlenmesi ise adil bir vergi sisteminin olmazsa olmazları arasında gösterilebilir. Vergi sistemindeki adaletin şüphesiz mükellef davranışlarını etkileyeceği ve sonuç olarak vergi kayıp-kaçığını azaltarak, istihdamı artıracığı yönündeki kuramsal yapı, ülkelerin asgari yaşam düzeylerinin belirlenmesi ve birbirleriyle kıyaslanması, çalışmanın odak noktasını oluşturmaktadır. Özellikle Türkiye'nin üyelik müzakerelerini sürdürdüğü Avrupa Birliği ve birlik ülkeleri karşısındaki durumunun analizi, çalışmanın özgün yanını oluşturmaktadır. Betimleyici yöntemin kullanılacağı çalışmada, birlik ülkeleri ile Türkiye'nin gelir vergisi sistemleri karşılaştırılarak, ülkelerin asgari yaşam düzeyine bakışları ve söz konusu ülkelerin asgari yaşam seviyeleri incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi, Asgari Yaşam Düzeyi, Türkiye, Avrupa Birliği.

* Prof. Dr., Hacettepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, aby@hacettepe.edu.tr

** Yrd. Doç. Dr., Niğde Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, altugmuratkoktas@nigde.edu.tr

MINIMUM STANDARD OF LIVING IN INCOME TAX TARIFFS: A COMPARISON BETWEEN TURKEY AND EUROPEAN UNION COUNTRIES

ABSTRACT

Income tax is virtually depicted as a type of tax that considers individuals' ability to pay and that has a subjective characteristic in this context. Due to the fact that aforementioned tax, which takes financial power as a reference in terms of justice of taxation, varies in compliance with personal particularizations of individuals, it may also be figured as the most important indicator of justice of taxation as taxpayers undertake different tax incidences. Along with this, the relationship between income tax and financial power constitutes importance in terms of definition of financial power. Identification of the point on which financial power is originated, or in other words, determination of income that will be included in tax assessment is an important matter of fact to receive worthy of notice. At this juncture, along with the definition of income, definition of minimum standard of living may also be shown as a must of an equitable tax system. The facts that justice in tax system will affect taxpayers' behaviors without a doubt, consequently it will decrease the rates of tax losses – tax evasion and it will increase employment, organizational structure, definition of minimum living standards of the countries and their comparisons are the focal points of this study. Especially, the analysis of condition of Turkey in the face of European Union and member states, with which Turkey maintains its membership negotiations, constitute the genuine side of the study. Within the scope of the study for which descriptive method will be used, income tax systems of member states and Turkey will be compared and contrasted, viewpoints of countries towards minimum standards of living and minimum standards of living belonging to the aforementioned countries will be analyzed.

Keywords: *Income Tax, Minimum Standard of Living, Turkey, European Union*

JEL Classification: *H21, H22, H24*

1. GİRİŞ

Devletler, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak ve yatırımların devamını getirebilmek amacıyla vatandaşlarından vergi toplamaktadır. Tarihsel süreç boyunca bu ilişki, bazen gönüllü uyum içerisinde, bazen de cebren gelişimini sürdürmüştür. Vergi, devlet yâda vergilendirme yetkisini elinde bulunduran kamu kuruluşları tarafından, birey ve kurumlardan hukuki cebir altında, belirli kurallara göre ve karşılıksız olmak üzere alınan parasal bir değerdir (Aksoy, 1999: 3). Bununla beraber vergi, Anayasa'nın 73. maddesinde bir görev olarak nitelendirilmiştir: “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle

yükümlüdür". Bu bağlamda mükelleflerin vergi verirken ödeme güçlerinin dikkate alınması gerektiği anayasal bir koşul olarak teminat altına alındığı görülmektedir.

Ödeme gücü ilkesi, bir bakıma vergilemede adaletin gözetilmesi gerektiğini hatırlatan bir ölçü olarak kabul edilmektedir. Vergi mefhumunun ortaya çıkışından bugüne dek vergi sisteminin adil olup olmaması tartışılmıştır. Adaletli bir vergi sistemi, vergi yükünün adil bir şekilde mükelleflere dağıtıldığı düzen olarak açıklanabilir (Edizdoğan, 2000: 139). Tarih boyunca bilim insanları, vergi sisteminin hangi ölçülerde adil olacağını tartışmış ve adil bir sistem oluşturmak için çaba sarf etmişlerdir.

Adalet, "*olması gereken*" olarak tanımlanabilir (Soydan: 1997: 81). Vergilemede adaletin sağlanması ise, klasik ve modern maliyenin uyguladıkları yâda öngördükleri vergi politikalarının temel prensiplerinden biri olmuştur (Türk, 2002: 141). Adil bir vergi sisteminin amacı, vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasıdır (Nadaroğlu, 2000: 361). Herkesin ödeme gücü ile orantılı olarak vergi ödemesini ifade eden ödeme gücü ilkesinin var olabilmesi, mevcut vergi sisteminde yer alan vergilerin subjektif değerlere sahip olmasıyla mümkündür.

Vergi ödeme gücü, statik veya durağan bir kavram olmadığı gibi aksine, dinamik bir kavram olarak dikkat çekmektedir. Zira bireyler vergi borcunu şahsi gelirleri ile ödemektedir. Bu bağlamda adalet, kişisel değer yargılarına bağlı subjektif bir kavram olarak değerlendirilebilir. Söz konusu olan bu vergi ödeme gücünü belirleyen bazı faktörler bulunmaktadır. Kişilerin gelir seviyeleri, ülkenin siyasi yapısı, yönetim şekli, ekonomik yapı, ülkede bulunan vergi algısı ve bilinci vs. gibi faktörler ödeme gücünü belirleyen faktörlerden bazılarıdır. Bunlar arasında mükellefin geliri, ödeme gücünü belirleyen en önemli faktör olarak ilk sırada yer almaktadır.

Günümüzde bireylerin ödeme güçlerinin göstergesi gelirdir (Uluatam, 2009: 287). Bununla beraber servet, tüketim harcamaları, üretim potansiyeli de ödeme gücünün önemli göstergeleri arasında yer almaktadır. Bu bağlamda mükellefin vergilendirilebilir geliri, vergiyi ödeme gücünü doğrudan etkilemektedir. Vergilendirilebilir gelir ile bir kişinin bir dönem içerisinde kendi malvarlığını tüketmeksizin veya borçlanmaksızın elinde bulundurduğu imkânlar kastedilmektedir. Bu durumu ise iki farklı kuram ile açıklayabilmek mümkündür. Bunlar literatürde kaynak teorisi ve net artış teorisi olarak bilinmektedir. Kaynak teorisine göre, mükellefin elinde olan gelirlerin vergilendirilebilir bir gelir olabilmesi için, bu gelirlerin beşeri ve maddi bir kaynaktan hâsıl olması, kayda değer bir süre içerisinde sürekli olarak söz konusu gelirin kazanılması ve gelirin kaynağını oluşturan sebebin devamlı olması gerekmektedir (Türk, 2002: 145). Bu teoriye göre gelir; servet, müteşebbis, toprak veya emek gibi üretim faktörlerinin en az birisinden elde edilmesi ve bu durumun geçici olmaması esastır. Diğer kuram olan net artış teorisinde vergilendirilebilir gelire, dönem sonu servetinden dönem başı servetinin çıkarılıp, dönem içi tüketimin eklenmesi sonucu ulaşılır (Türk, 2002: 145).

Gelir, akım bir kavram olmakla birlikte, bir gerçek veya tüzel kişinin belli bir vergilendirme döneminde elde ettiği kazancı ifade etmektedir. Servet ise, gelirin biriktirilmiş hali olarak tanımlanabilir. Bilindiği üzere bireyler, gelirlerinin bir kısmını tüketime, bir kısmını ise tasarruf etmeye ayırmaktadır. Görüldüğü üzere bireylerin tercihlerine göre ödeme gücünün göstergeleri değişiklik gösterebilmektedir.

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilebilmesi için kullanılan teknikler; en az geçim indirimi, muafiyet ve istisnalar, ayırma prensibi ve artan oranlı tarifedir. Çalışmada bu unsurlar kısaca açıklanıp, artan oranlı tarife özelinde asgari yaşam düzeyi diğer Avrupa ülkeleri ile kıyaslanacaktır.

2. VERGİ ÖDEME GÜCÜNE ULAŞMADA YARARLANILAN ARAÇLAR

2.1. En Az Geçim İndirimi

En az geçim indirimi, mükellefin ve ailesinin geçinmesini ve asgari düzeyde yaşamasını sağlayacak düzeydeki bir gelirin vergi dışına bırakıldığı uygulamadır (Öner, 1986: 81; Türk, 2002: 159). Uygulama alanı olarak subjektif dolaysız vergilerde, daha çok gelir vergisinde, kullanılmaktadır. Diğer bir adı asgari geçim indirimi olan en az geçim indirimine ilişkin olarak Adam Smith, verginin mükellefin ihtiyaç duyduğu kaynakları kapsamayacak şekilde düzenlenmesi gerektiğini ifade etmiştir (Bastable, 1917: 37). Benzer şekilde J. S. Mill de, sağlıklı bir yaşamın sürdürülebilmesi için, belli bir seviyenin altındaki gelirlerin vergilendirilmemesini savunmuştur (Mill, 2004: 28). Asgari geçim indirimi uygulaması, vergi ödeme gücüne ulaşılmasında önemli bir yer tutmakla beraber, vergi adaletinin sağlanması hususunda etkili olmaktadır (Akdoğan, 1980: 29).

Mükelleflerin subjektif değerlerinin göz önüne alınarak uygulandığı en az geçim indirimi; bireylerin evli veya bekâr olup olmaması, çocuk sayısı, eşinin iş durumu, yaş ve sakatlık durumları dikkate alınmaktadır.

Ülkemizde uygulanan asgari geçim indirimi, her yıl güncellenmekte ve asgari ücretin yıllık brüt tutarı üzerinden yeniden hesaplanmaktadır. Vergi kanunlarında ilk kez 01.01.2008 tarihinden itibaren “asgari geçim indirimi” başlığı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu madde 32’de düzenlenmiştir. Daha önceki Gelir Vergisi Kanunlarında ayrı bir başlık olarak belirtilmese de asgari geçim indirimi 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile uygulanmaya başlanmıştır. Günümüzde yürürlükte olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 32’inci maddesine göre, asgari geçim indirimi;

“Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulanır. 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, üçüncü çocuk için % 10, diğer çocuklar için % 5'idir”

şeklinde açıklanmıştır. Önceki yıllarda uygulanan asgari geçim indiriminde “ilk iki çocuk için % 7,5, diğerleri için % 5” ifadesi yer almaktayken, 04.04.2015 tarihli ve 6645 sayılı Kanununun 8'inci maddesiyle, bu fıkra “ilk iki çocuk için % 7,5” ifadesinden sonra gelmek üzere “üçüncü çocuk için % 10” ibaresi eklenmiştir.

Tablo 1: 2016 yılı Asgari Geçim İndirimi (AGİ)

DURUMU	AGİ (TL)
Bekâr	123,53
Evli, Eşi Çalışan	123,53
Evli, Eşi Çalışan ve Bir Çocuk	142,05
Evli, Eşi Çalışan ve İki Çocuk	160,58
Evli, Eşi Çalışan ve Üç Çocuk	185,29
Evli, Eşi Çalışan ve Dört Çocuk	197,65
Evli, Eşi Çalışmayan	148,23
Evli, Eşi Çalışmayan ve Bir Çocuk	166,76
Evli, Eşi Çalışmayan ve İki Çocuk	185,30
Evli, Eşi Çalışmayan ve Üç Çocuk	209,99
Evli, Eşi Çalışmayan ve Dört Çocuk	209,99

Örneğin, 2016 yılı asgari ücretinin yıllık brüt tutarı (1.647.000 TL) dikkate alınarak hesaplanan 2016 yılı asgari geçim indirimi tutarı yukarıdaki tabloda gösterilmiştir. Buna göre evli ve eşi çalışan bir mükellefe uygulanan asgari geçim indirimi 123,53 TL iken; eşinin çalışmaması durumunda bu tutar 148,23 TL'ye çıkacaktır. Bununla birlikte çocuk sayılarının artmasıyla uygulanacak olan asgari geçim indirim tutarı değişiklik göstermektedir.

Ayrıca yine mükellefin fizyolojik durumunu dikkate alan “engellilik indirimi” de vergi ödeme gücüne ulaşılmada kullanılan bir uygulamadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinde düzenlenen engellilik indirimine göre;

“Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgari % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece

*engelli sayılır ve aşağıda engelli dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.
-Birinci derece engelliler için 900 TL, ikinci derece engelliler için 460 TL, üçüncü derece engelliler için 210 TL'dir”.*

Bireylerin yaşamlarını sürdürebilmeleri için gerekli olan beslenme, barınma ve giyecek gibi temel ihtiyaçları karşılayacak gelir düzeyinin vergilendirilmemesini ifade eden en az geçim indirimine, hemen hemen tüm ülkelerde rastlamak mümkündür.

2.2. Ayırma Prensibi

Üretim faktörü getirilerinin birbirlerinden ayrı tutularak, farklı oranlarda vergilendirilmesini ifade eden ayırma prensibi, özü itibariyle emek ve sermaye gelirlerinin birbirinden ayrı tutulması üzerine oluşturulmuştur. Zira emek geliri ile sermaye geliri kaynak olarak farklılık teşkil etmektedir. Şöyle ki, emek geliri daha çok beden veya zihinsel bir çabanın sonucunda elde edilirken; sermaye geliri kendiliğinden var olan bir kaynak olarak görülmektedir. Dolayısıyla sermaye geliri, emek gelirine kıyasla daha güçlü ve güvenli bir kaynaktır. Bu nedenlerdir ki, emek geliri üzerinden alınan vergi, sermaye geliri üzerinden alınan vergiye göre daha az olacaktır. Çünkü emek geliri, sermaye gelirine göre daha zor şartlarda elde edilmektedir.

Ayırma prensibinde, gelirin elde edildiği kaynak ve yükümlünün sosyal durumu üzere iki farklı unsura dikkate alınmaktadır (Nadaroğlu, 2000: 332). Bu bağlamda emek geliri, bir yandan çalışanların sağlıklı olmalarına, çalışabilmelerine, diğer yandan yaşlarına, çalışma sürelerine göre değişiklik göstermektedir. Bu nedenle, emek gelirinin servet veya sermaye geliriyle aynı koşullar altında vergilendirilmesi, verginin adalet ilkesine göre doğru bir uygulama olarak görülmemektedir (Güran, 2004: 252; Türk, 2002: 160).

Ülkemizde uygulanan Türk Vergi Sistemi'ne göre; ücretler ve serbest meslek kazançları, emek karşılığı geliri ifade ederken; ücret bağımlı emeğin geliri, serbest meslek kazancı ise bağımsız emeğin geliri olarak dikkat çekmektedir (Öncel vd., 2005: 242-243). Ülkemizdeki ilk uygulaması ise 1961 yılında yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan “*götürü gider*” kavramı ile olmuştur. Söz konusu usulde, götürü olarak giderleri karşılamak üzere, bütün ücretlerden belli bir miktarda indirim yapılmıştır (Akdoğan, 1988: 141).

Üretim faktörlerinden olan emek ve sermayenin ayrı ayrı vergilendirilmesi hususu ayırma prensibini oluşturmakta ve ülkelerin vergi sistemlerinde emek faktörünün gelirinin vergilendirilmesine yönelik, sermaye gelirine nazaran bir iyileştirilme görülmektedir.

2.3. Muafiyet ve İstisnalar

Verginin genelliği ilkesi gereği, tüm mükelleflerin mali güçlerine diğer bir ifadeyle, vergi ödeme gücüne göre adaletli bir şekilde vergilendirilmesi temel kural olarak bilinmektedir. Ancak, çeşitli nedenlerden ötürü bu kuraldan kısmen vazgeçildiği görülmektedir (Akdoğan, 1997: 132). Sosyoekonomik nedenlerden dolayı bazen kişi veya konular, vergi kanunu dışında bırakılabilmektedir (Akdoğan, 2006: 46).

İstisna ve muaflık, vergilemenin vergi konusunu veya vergi mükellefini sınırlandırarak bazı konuların ya da bazı kişilerin belli bir verginin kapsamı dışında kalışını ifade etmektedir. Söz konusu sınırlamalar vergi kapsamına girmesi gereken belli konuları vergi dışı bırakıyorsa “*istisna*”, belli kişi veya firmaların vergi dışına çıkarılması söz konusuysa “*muafiyet*” adını almaktadır. Diğer bir deyişle, muafiyet öznel mükellefiyeti, istisna ise nesnel mükellefiyeti ortadan kaldırmaktadır (Uluatam, 2009: 261). Dolayısıyla istisna ve muafiyet, mükelleflere yönelik bir kolaylık olarak kabul edilebilir.

Vergi ödeme gücüne hizmet ettiği ölçüde adaletli bir uygulama olarak görülen muafiyet ve istisnalar, bazı durumlarda vergi adaleti olumsuz olarak etkileyebilmektedir. Zira bu tür uygulamalardan genellikle toplumda gelir durumu görece daha iyi olan kesimler yararlanmaktadır (Yereli ve Ata, 2011: 24). Buna karşın iyi hazırlanmış ve sınırları iyi tespit edilmiş muafiyet ve istisnalar, vergi adaleti sağlanması açısından önemli bir araç olarak kullanılabilir.

2.4. Artan Oranlı Gelir Vergisi

Mükellefin eline geçen vergilendirilebilir gelir arttıkça, verginin matrahı büyüdükçe vergi yükümlüsünün ödediği verginin gelirine olan oranı sabit kalıyorsa vergi mütenasip; artıyorsa artan oranlı; azalıyorsa azalan oranlıdır (Türk, 2002: 161). Dolayısıyla artan oranlı gelir vergisi, kişinin geliri arttıkça vergi ödeme gücünün de artacağı varsayımına dayanarak, oranın da yükseldiği vergileme şeklidir.

Vergide artan oranlılık, vergiyi şahsileştirmenin en etkili aracıdır. Literatürde J. J. Rousseau ve Sismandi gibi yazarların savunduğu (Yereli ve Ata, 2011: 25) artan oranlılık, dik, düz veya eğik olabilir. Dik olduğu durumda ortalama vergi oranı hızlı bir şekilde yükselir; düz olduğu durumda ortalama vergi oranı sabit bir şekilde artar; eğik olduğunda ise, ortalama vergi oranı yavaşlayarak yükselir.

Artan oranlı vergilerin dayandığı temel yaklaşım, gelirin marjinal verimler yasasına tabi olması varsayımdır. Bu görüşe göre, zengin kesimin elde ettiği gelirin marjinal faydası daha düşük olacağından yoksul kesim ile aynı oranda vergilendirme yapılması vergilemede adalet ilkesi ile çelişecektir. Bu nedenle geçmişten günümüze gelene dek artan oranlılık, gelir dağılımında meydana gelen adaletsizliği giderme güdüsüyle tercih edilmektedir.

Ülkemizde gelir vergisi tarifleri, 1950-1980 dönemi sabit, 1981-1986 dönemi değişken ve 1986'dan günümüze dek değişken vergi dilimli tarife olarak üç farklı dönem itibariyle uygulanmıştır (Eyüpgiller, 1993: 74). Modern anlamda artan oranlı gelir vergisi tarifesinin oluşması 1980 yılı sonrası mümkün olmuştur.

Vergi tarife yapısı 1980 sonrasında her yıl olmasa da düzenli olarak değiştiği görülmektedir. Örneğin, 1981 yılında 1 milyon-25milyon arasındaki 6 dilime karşılık gelen marjinal vergi oranları % 40 ile % 66 arasında iken; 1985 yılında % 25 ile % 50 arasında olmak üzere değişikliğe gidilmiştir (Kirmanoğlu, 1994: 75).

2016 yılı için geçerli olan vergi tarifesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 2: Gelir Vergisi Tarifesi, Türkiye, 2016

Gelir Dilimleri	Vergi Oranı
12.600 TL'ye kadar	% 15
30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL fazlası	% 20
69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.730TL), fazlası	% 27
69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL), fazlası	% 35

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016.

Ülkemizde günümüze gelene dek gelir vergisi tarifeleri çeşitlilik göstermiştir. Genellikle enflasyon etkisinden dolayı dilimler güncellenmiş ve ödeme gücü dikkate alınarak yeniden oluşturulmuştur.

Tablo 3: Türkiye'de Uygulanan Gelir Vergisi Tarifelerinin Gelişimi, 1950-2016

Tarife Dönemi	Dilim Sayısı	En Yüksek Oran	En Düşük Oran	En Yüksek Gelir Dilimi	En Düşük Gelir Dilimi
1950-1957	7	45	15	100.000	2.500
1958-1961	10	60	15	125.000	2.500
1962	10	70	10	217.500	2.500
1963-1980	6	68	10	285.000	2.500
1981	6	75	40	16 milyon	1 milyon
1982	6	74	39	16 milyon	1 milyon
1983	6	74	36	16 milyon	1 milyon
1984	6	68	30	16 milyon	1 milyon
1985	6	63	25	16 milyon	1 milyon
1986-1987	7	50	25	48 milyon	3 milyon
1988	7	50	25	80 milyon	5 milyon

1989	7	50	25	96 milyon	6 milyon
1990	7	50	25	128 milyon	8 milyon
1991	7	50	25	192 milyon	12 milyon
1992	7	50	25	320 milyon	20 milyon
1993	7	50	25	512 milyon	32 milyon
1994	7	55	25	2.400 milyon	75 milyon
1995	7	55	25	4.980 milyon	150 milyon
1996	7	55	25	9.600 milyon	300 milyon
1997	7	55	25	16.000 milyon	500 milyon
1998	6	55/45	25/20	24.000 milyon/16.000 milyon	750 milyon/1.000 milyon
1999	6	45/50	20/15	50 milyon	2.000 milyon
2000	6	45/50	20/15	62.500 milyon	2.500 milyon
2001	6	45/50	20/15	70.000 milyon	2.800 milyon
2002	6	45/50	20/15	95.000 milyon	3.800 milyon
2003	6	45/50	20/15	120.000 milyon	5.000 milyon
2004	6	45/50	20/15	140.000 milyon	6.000 milyon
2005	5	45/50	20/15	78.000 YTL	6.600 YTL
2006-2007	4	35	15	40.000 YTL	7.000 YTL
2008	4	35	15	44.700 YTL	7.800 YTL
2009	4	35	15	50.000	8.700
2010	4	35	15	76.200	8.800
2011	4	35	15	53.000	9.400
2012	4	35	15	58.000	10.000
2013	4	35	15	60.000	10.700
2014	4	35	15	60.000	11.000
2015	4	35	15	66.000	12.000
2016	4	35	15	69.000	12.600

Kaynak: Öz ve Rakıcı, 2004: 26'dan yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tabloda da görüldüğü üzere ülkemizde modern anlamda gelir vergisi uygulamasının başladığı 1950 yılından günümüze gelene kadar artan oranlı tarifeler söz konusu olmuştur. Uygulanan tarife artan oranlı olmakla beraber, dilimler zaman içerisinde sürekli değişim göstermiştir.

3. TÜRKİYE ve AB ÜLKELERİNDE GELİR VERGİSİ UYGULAMALARI: ASGARI YAŞAM DÜZEYİ İNCELEMESİ

Türkiye'de uygulanan gelir vergisi tarifelerinin 1950-2016 yılları arasında değişiklik gösterdiği görülmektedir. Çalışmanın bu bölümünde, asgari yaşam düzeyi özelinde Türkiye ile seçilmiş Avrupa Birliği üyesi ülkelerde gelir vergisi tarifeleri incelenecek ve asgari yaşam düzeyine ilişkin veriler tahlil edilecektir.

Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İtalya ve Hollanda özelinde gelir vergisi tarife yapıları sırasıyla aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 4: Avusturya Gelir Vergisi Tarifesi, 2016

Gelir Dilimleri (€)	Vergi Oranı
11.000	% 0
25.000	% 36,5
60.000	% 43,21
Üzeri	% 50

Kaynak: OECD, 2016: 183.

Avusturya, toplam vergi geliri GSYH'nin % 28'ine denk gelen ve kişi başına düşen geliri, 2015 verileriyle, 39.400 € olan bir Avrupa Birliği ülkesidir. GSMH'nin % 28'ine denk gelen toplam vergi gelirinin; %51'i dolaylı vergilerden, % 49'u dolaysız vergilerden oluşmaktadır. Asgari yaşam düzeyine ilişkin uygulamalar incelendiğinde, Avusturya'da çocuk başına 132 veya 220 €'luk bir indirim söz konusudur. Ayrıca, ulaşım indirimi başlığı altında, değişik veriler doğrultusunda yaşam düzeyini iyileştirici bir indirim bulunmaktadır (OECD, 2016: 182-187).

Belçika'da kişi başına düşen gelir 36.500 € ve toplam vergi geliri ülke GSYH'sinin % 30'unu oluşturmaktadır. Belçika vergi uygulamalarında dikkat çeken ilk durum, tüm gelir unsurları için 7.380 €'nun istisna olmasıdır (OECD, 2016: 194-195). Bununla beraber gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibi oluşmaktadır:

Tablo 5: Belçika Gelir Vergisi Tarifesi, 2016

Gelir Dilimleri (€)	Vergi Oranı
0-8.710	% 25
8.710-12.400	% 30
12.400-20.660	% 40
20.660-37.870	% 45
37.870 ve üzeri	% 50

Kaynak: OECD, 2016: 196.

Ayrıca, Belçika'da da çocuk indirimi bulunmakta ve ilk dört çocuk için ayrı ayrı indirim tutarları tespit edilmiştir. Bir çocuk için 1.510 €, ii çocuk için 3.880 €, üç çocuk için 8.700 €, dört çocuk için 14.060 € ve dördten sonraki her çocuk için 5.370 € indirim söz konusudur. Diğer taraftan indirimler bunlarla sınırlı kalmamıştır. Örneğin, diğer bağımlılar için 1.510 €, özürllüler için 1.510 €, bağımlı çocuk sahibi

dul 1.510 € ve yalnız yaşayan anne ve baba için 1.510 € indirim vardır. Bunun dışında çocuk destek yardımları da vergi sistemi içerisinde kendine yer bulmuştur. Örneğin 5 yaşından küçük bir çocuk 1.103.36 €, üç çocuk için 3.012.92 € indirim vardır (OECD, 2016: 196-199).

Kişi başına düşen geliri 15.800 € olan ve toplam geliri GSYH'sinin % 20'sini oluşturan Çek Cumhuriyeti'nde, 2008 yılında yapılan değişiklikle artan oranlı vergiden düz oranlı tarifeye geçilmiş ve vergi oranı % 15 olarak belirlenmiştir. 2015 yılında yapılan değişiklik ile çocukların yükseköğrenim giderlerinin vergiden düşülmesine karar verilmiştir. Asgari yaşam standardına ilişkin vergi uygulamaları bolca Çek Cumhuriyeti'nde bulunmaktadır. Örneğin, aynı evde yaşayan eş için 24.840 CZK (Çek Koruna) vergiden istisna bırakılmıştır. Diğer ülkelerde var olan çocuk indirimi bu ülkede de geçerlidir. İlk çocuk için 13.404 CZK, ikinci çocuk için 15.804 CZK, üçüncü ve sonraki her bir çocuk için 17.004 CZK indirim söz konusudur. Diğer taraftan vergi mükellefinin engelli olması durumunda 16.140 CZK indirim ve vergi mükellefinin spesifik eğitim alması durumunda (doktora vs. gibi)ise 4.020 CZK indirim bulunmaktadır (OECD, 2016: 228-234).

Fransa'da uygulanan gelir vergisi tarifesi tablo 6'da gösterilmiştir. Buna göre, beş dilimden oluşan ve en yüksek vergi oranının % 45 olarak belirlendiği bu tarifeye ek olarak; yüksek gelir grupları için ek vergi oranları söz konusudur. Örneğin yalnız yaşayan mükellefin 250.000-500.000 € arası geliri için ekstra % 3 vergi oranı belirlenmiştir.

Tablo 6: Fransa Gelir Vergisi Tarifesi, 2016

Gelir Dilimleri (€)	Vergi Oranı
0-9.700	% 0
9.700-26.791	% 14
26.791-71.826	% 30
71.826-152.108	% 41
152.108 ve üzeri	% 45

Kaynak: OECD, 2016: 272.

Fransa'da aile için toplam gelir vergisi uygulaması söz konusudur. 18 yaşından büyük çocuklar şayet bağımlı ise aile içinde sayılmakta ve önceden aylık 406,21 € olan nakit aile desteği verilmekteydi. 1 Nisan 2015 tarihinde bu uygulamaya son verilerek ailenin gelir durumuna göre oranlar getirilmiştir. Ayrıca, yedi aylık doğumlarda 918,5 €, doğumdan üç yaşına kadar aylık 183,7 €'luk bir destek de Fransa hükümeti tarafından verilmektedir (OECD, 2016: 270-276).

İtalya'da toplanan vergi geliri, GSYH'nin % 30'una denk gelmektedir. Kişi başına düşen gelir 26.900 € olarak tespit edilen bu ülkede de artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. İtalyan vergi sistemi, yapılan birçok gideri indirebilme olanağını

sağlamaktadır. Örneğin, İtalya’da bir mükellef, Mortgage kredi faizlerini, vergiden indirebilmektedir (OECD, 2016: 348-352).

Tablo 7: İtalya Gelir Vergisi Tarifesi, 2016

Gelir Dilimleri (€)	Vergi Oranı
0-15.000	% 23
15.000-28.000	% 27
28.000-55.000	% 38
55.000-75.000	% 41
75.000 üzeri	% 43

Kaynak: OECD, 2016: 350.

Seçilen son Avrupa Birliği ülkesi olan Hollanda’da da artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Diğer AB ülkelerine benzer şekilde, Hollanda’nın da toplam vergi geliri, GSYH’nin %30’una denk gelmektedir. Kişi başına düşen geliri ise, 40.000 € olarak hesaplanmıştır.

Tablo 8: Hollanda Gelir Vergisi Tarifesi, 2016

Gelir Dilimleri (€)	Vergi Oranı
0-19.822	% 8,35
19.822-33.589	% 13,85
33.589-57.585	% 42
57.585 ve üzeri	% 52

Kaynak: OECD, 2016: 405.

2015 yılında yapılan vergi reformu ile vergi tarifelerindeki oranlar değiştirilmiş ve birinci dilim için vergi oranı % 5,10’dan % 8,35’e yükseltilmiştir. Asgari yaşam düzeyine ilişkin uygulamalara bakıldığında; ücretlilerin ulaşım giderlerini vergiden indirebildikleri görülmektedir. Örneğin, toplu taşıma ile 80 km’den fazla yol yapan ücretliler, 1.951 € indirim hakkına sahiptir. Aynı şekilde eğitim harcamaları da vergiden indirilebilmekte ve % 10’a kadar yapılan bağış ve yardımlar da indirim konusu yapılabilmektedir. Ayrıca, kronik hastalıklarla ilgili yapılan sağlık harcamaları da indirim tabi olarak düzenlenmiştir (OECD, 2016: 404-411).

Türkiye ise, toplam vergi geliri GSYH’sinin sadece % 23,8’ini oluşturan ve kişi başına geliri 8.360 € olan, AB’ye resmi üyelik için başvurmuş bir aday ülke

olarak görülmektedir. Asgari yaşam düzeyine ilişkin uygulamalar çalışmanın diğer bölümlerinde ayrıntılı bir şekilde anlatıldığından bu bölümde değinilmeyecektir. Bununla birlikte ülkemizde, 2005 yılında gelir vergisi tarifesi değiştirilmiş ve 2008 yılında asgari geçim indirimi getirilmiştir.

4. SONUÇ

Gelir vergisi, mükelleflerin şahsi özelliklerini dikkate almaları bakımından adil bir vergileme yöntemi olarak kabul edilmektedir. Özellikle ödeme gücünün dikkate alınması bakımından artan oranlı bir tarifeye sahip olması, ayırma prensibine olanak vermesi ve asgari yaşam düzeyi uygulamasıyla birlikte verginin adil dağılımı noktasında önem arz etmektedir. Harcama vergilerinin objektif bir yapıya sahip olmasının yanı sıra özellikle tersine artan oranlılığa neden olması ise vergi sisteminin adil bir yapıya sahip olabilmesi için, vergi gelirlerinin yoğun olarak gelir vergisi üzerine kurulmasını gerektirmektedir.

Türk vergi sisteminin, elde edilen hasılat kapsamında daha çok harcama vergilerine dayalı olması, vergi sisteminin nispeten adaletsiz bir yapıya sahip olmasına neden olmaktadır. Bununla birlikte Avrupa Birliği adaylık müzakereleri gereği, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasıyla birlikte vergilemenin daha adil olan gelir vergisi üzerine yoğunlaşması gerekliliği, gelir vergisi uygulamasında yöntem değişikliğini de zorunlu kılmaktadır.

Bu bağlamda çalışmada, Türkiye ve seçilmiş Avrupa Birliği ülkelerinin gelir vergisi uygulamaları, asgari yaşam düzeyi kapsamında incelenmiştir. Üye ülkelerin gelir vergisi uygulamaları, matrah tespit yöntemleri, kanunen kabul edilen indirimler ve istisnalar dikkate alınarak analiz edilmiş ve son kısımda ise Türkiye uygulamasıyla karşılaştırılmıştır. Çalışmanın ulaştığı en önemli sonuç, Avrupa Birliği ülkelerinin, gelir vergisi hesaplamalarında, mali güce odaklanmaları ve söz konusu mali gücün belirlenmesinde oldukça titiz davranmalarıdır. Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelirin elde edilmesi amacıyla yapılan harcamaların yanı sıra, bireylerin asgari düzeyde bir yaşam sürebilmeleri için gereken tutarın da çoğu ülkede verginin dışına alındığı görülmektedir. Nitekim kimi ülkeler, yol giderlerinde bir indirim giderken, kimi ülkeler aile ve çocuk giderlerine önem vermektedir. Diğer yandan bireylerin asgari düzeyde bir yaşam sürebilmeleri adına gereken tutarın ise yine birçok ülkede vergi kapsamının dışında olduğu tespit edilmiştir. Örneğin Avusturya'da 11.000 €'ya kadar, Fransa'da ise 9.700 €'ya kadar vergi oranı %0 iken, Belçika'da gelirin 7.380 €'luk kısmı vergiden istisnadır. Benzer bir biçimde Almanya'da gelirin 8.472 €'luk kısmı için vergi oranı %0'dır. Diğer yandan asgari yaşam düzeyinin hesaplanmasında da aile ve çocuk giderlerinin de ağırlıkta olduğu tespit edilmiştir.

Türk vergi sisteminde yer alan gelir vergisi uygulamasına bakıldığında, vergi hasılatının ağırlıklı olarak ücretlerden elde edildiği görülmektedir. Daha önceki uygulamada ücretliler için vergi oranının, diğer gelir unsurlarından %5 daha az olmasına rağmen, mevcut uygulamada bu ayırım kaldırılmış ve tüm gelir unsurlarına

aynı vergi oranı uygulamasına geçilmiştir. Bu yolla ödeme gücüne ulaşmada bir araç olarak kullanılan ayırma prensibi uygulamadan kaldırılmıştır. Asgari yaşam düzeyinin dikkate alınması adına 2008 yılında getirilen asgari geçim indirimi ise gerçek bir yaşam düzeyini dikkate almaktan uzaktır. Bununla birlikte uygulamada yer alan engelli indiriminin dışında dikkate alınan başka bir gider unsuru bulunmamaktadır. Gelirin belirli bir düzeyinin vergi dışında istisna tutulması ya da belirli bir miktar için uygulanan vergi oranının %0 olması gibi durumların da bulunmadığı söylenebilir. Sonuç olarak, Avrupa Birliği'ne üyelik sürecinde Türk vergi sisteminin, gelir vergisinde köklü değişikliklere giderek, ödeme gücünü dikkate alan bir yapıyı inşa etmesi ve bu konuda yapılan bilimsel çalışmalara ağırlık verilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (1988). *Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*. Ankara: Gazi Üniversitesi Teknik ve Eğitim Fakültesi Matbaası.
- Akdoğan, A. (1997). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2006). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (1999). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Bastable, C. (1917). *Public Finance*. London: Macmillian Co.
- Edizdoğan, N. (2000). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Eyüpgiller, S. S. (1993). "Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Zaman İçindeki Gelişimi ve Bazı Tespitler". *Yaklaşım Dergisi*. 3. 73-79.
- Güran, M. C. (2004). "Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması". *HÜ İİBF Dergisi*. 22(2). 243-265.
- Kirmanoglu, H. (1994). "Türkiye'de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları". *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*. 55-82.
- Mill, J. S. (2004). *Principles of Political Economy: With Some of Their Applications to Social Philosophy*. London: Hackett Publishing Co. (ed. Stephan Nathanson).
- Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Ankara: Beta Basım Yayın ve Dağıtım.
- OECD. (2016). *Taxing Wages 2014-2015*. Paris: OECD Publishing. Doi: http://dx.doi.org/10.1787/tax_wages-2016-en

- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2005). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Öner, E. (1986). *Kamu Maliyesi I*. Ankara: Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Yayın No: 282.
- Soydan, B. (1997). “Vergi Adaleti Kuramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”. Antalya: XIII. *Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu*.
- Türk, İ. (2002). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Uluatam, Ö. (2009). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Kitabevi.
- Yereli, A. B., Ata, A. Y. (2011). “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi”. *Maliye Dergisi*. 161. 21-32.