

# GELİR VERGİSİ UNSURLARININ VERGİ ADALETİ BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ: 1980 SONRASI DEĞİŞİKLİKLER ve GELİŞMELER

EVALUATION OF INCOME TAX ELEMENTS IN THE CONTEXT OF TAX FAIRNESS: CHANGES AND DEVELOPMENTS AFTER 1980



Murat İÇMEN\*



Ramazan ARMAĞAN\*\*

## ÖZ

Gelir vergisi, en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırım ilkesi ve istisna ve muafiyetlerin uygulandığı ve böylece verginin kişiselleştirilip mükellefin ödeme gücünü en iyi kavrayan vergi olarak kabul edilmektedir. Aynı zamanda dolaysız bir vergi olan gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içinde payı ne kadar yüksek ise vergilemede adalete o oranda ulaşılacaktır. Ancak bu durum gelir vergisinin kendi yapısının adil olduğunu göstermemektedir. Gelir vergisi unsurları arasındaki vergilemede yaşanan adaletsizlik gelir vergisinin vergi adaletini sağlama fonksiyonundan uzaklaşmasına neden olabilmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Gelir Vergisi, Gelir Vergisi Unsurları, Vergi Adaleti.

## ABSTRACT

Income tax is considered as the best tax which takes into consideration the minimum cost of living allowance, progressivity, principle of differentiation, and ability to pay principle, and applies exemptions thereby makes itself as personal as possible. Income tax is an indirect one and the more share in total tax revenues reached, the better equity in taxation is reached. This, however, does not necessarily prove there is equity in income tax structure itself. An inequity faced in the taxation in any element of income, could move away income tax from redistributive function.

**Keywords:** Income tax, income tax elements, equity in taxation

\* Akdeniz Üniversitesi Korkuteli Meslek Yüksek Okulu Maliye Programı Öğretim Görevlisi

\*\* Manisa Celal Bayar Üniversitesi İşletme Fakültesi, Ekonomi ve Finans Bölümü, Prof. Dr.

M.G.T.: 09.01.2018 / M.K.T.: 21.02.2018

## 1- GİRİŞ

Ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücret geliri, serbest meslek kazancı, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı ve diğer kazançların oluşturduğu gelir vergisi unsurlarının vergilendirilme usullerindeki farklılıklar gelir vergisi yükünün tek bir unsur üzerinde kalmasına yol açabilmektedir. Bu durum gelir vergisinin kendi yapısının adil olmadığını gösterebilmektedir. Bu bağlamda gelir vergisi unsurlarının tek tek vergilendirilmelerinin incelenmesi gelir vergisinin adaleti sağlayıp sağlayamaymasının tespitiinde yerinde olacaktır.

1980 yılından günümüze gelir vergisinin yedi unsurunun vergileme tekniğindeki değişikliklerin vergi adaleti karşısındaki durumları çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Bu bağlamda gelir unsurlarının tek tek nasıl vergilendirildiğinden ziyade ilgili dönemde meydana gelen değişikliklerin gelir vergisi unsurları arasındaki adaleti nasıl etkilediği üzerinde durulacaktır.

## 2- TİCARİ KAZANÇLARIN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ticari kazançların 1980'li yıllardan günümüze kadar geçirdiği süreç incelendiğinde maddelerdeki parasal tutarlardaki güncellemeler, maddelerin genişletilmesi ve uygulamada değişikliğe gidilmesi (götürü usulden basit usule geçiş) gibi düzenlemeler ile karşılaşılmaktadır. Bu düzenlemelerin bazıları günün ekonomik gelişmelerine paralel olarak yapılırken bazıları da vergi gelirlerini arttırma, vergi adaletini sağlama gibi amaçlar doğrultusunda yapıldığı söylenebilir.

Örneğin;

- *Ticari kazancın tarifi* (GVK madde 37) yıllar itibariyle bir değişikliğe uğramamıştır.
- *Mutlak olarak ticari kazanç sayılan faaliyetler* (GVK madde 37) 2000'li yılların başında *dış protez-ciliği* eklenmesinin dışında bir değişiklik yapılmamıştır.
- Bilanço esasına göre ticari kazancın tespiti (GVK madde 38) ve İşletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespiti (GVK madde 39) yine aynı yöntemler ile hesaplanmaktadır.
- Safi kazancın tespit edilmesi için indirilebilecek olan giderler (GVK madde 40) kısmında vergi adaletini olumlu etkileyebilmesi açısından 2000 yılından sonra uygulamaya geçen "İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları" fıkrası eklenmiştir.
- Ticari kazançlarda vergi adaletini etkileyebilecek en önemli uygulama olarak Götürü Usul yerine Basit Usul uygulamasına geçilmesi olduğu söylenebilir.

### 2.1- Götürü / Basit Usul

Bir kısım ticaret erbabının gerçek usulde vergilendirilme için gerekli vergi ve muhasebe bilgisine sahip olunmaması, bu konuda uzman olan başka kişilerin yardımını isteyecek mali güçten de yoksun olunması; bu ticaret erbabının gerçek usulde vergilendirilmeye kalkışılması halinde vergi idaresinin yükünün aşırı ölçüde artacağı gibi gerekçelerle ticari kazanç elde eden bir kısım mükellefin götürü usulde vergilenmesi yoluna gidilmişti (Uluatam, 1995: 283-284).

Götürü usule tabi olabilmek için aynı basit usulde olduğu gibi kendi işinde bilfiil çalışmak gibi *genel* ve çeşitli işler için aşılması gereken üst sınırların yer aldığı özel koşullar bulunmaktadır.

Götürü usulde ticari kazancın belirlenmesi ise Maliye Bakanlığınca düzenlenen cetvellerdeki iş çeşitlerine göre götürü olarak saptanmaktadır. Bu saptama safi asgari ücretin yıllık tutarının katları olarak yapılmaktadır. Örneğin 1995 yılı için safi götürü kazanç, beşinci dereceye giren mükellefler için safi asgari ücretin yıllık tutarının %15'i olarak belirlenmişken, birinci derece belirlenen mükellefler için bu tutarın %140'ı olarak belirlenmiştir (Uluatam, 1995: 286).

Götürü usul 1999 yılında yerini **Basit Usul** uygulamasına bırakmıştır. Götürü usulden basit usule geçilmesinde mümkün olduğunca mükellefin *gerçek gelirine ulaşma amacı* yer almaktadır (Akdoğan, 2004: 118). Bu amacın yanında belge düzeninin yerleştirilmesi ve beyan esasının işlerlik kazandırılması, kayıtdışı ekonominin daraltılması ile hem vergi gelirlerinin hem de vergi adaletinin artırılması amaçlanmıştır.

Yapılan değişiklikten önce, götürü usule tabi mükellefler ticari faaliyetlerini yürütürken belge vermemeleri ve belge alma zorunlulukları bulunmasına rağmen belirli bir alış tutarını aşmaları halinde gerçek usulde vergilendirilecekleri için belge almama yolunu tercih etmekteydiler (Arslan ve Biniş, 2012: 62). Bu durum belge düzeninde kopmalar ortaya çıkarak beyan esasını zedelemekte, bir kısım mükelleflerin kazançlarını aşağıya çekebilmelerine imkan sağlamakta, bu bağlamda gerçek gelirin tespitini güçleştirip kayıt dışı ekonomiyi besleyerek vergi adaleti zedeleyen bir yapı ortaya çıkartmaktaydı. (<http://www.tesk.org.tr/tr/calisma/vergi/guncel/basit.html> erişim 20.09.2017)

Basit usul ve götürü usulde vergilendirilen mükellef sayılarının incelenmesi bu değişikliğin vergi adaletini ne yönde etkilediği hakkında bir fikir verebilmektedir. Götürü usulün uygulandığı en son yıl olan 1998 yılında 837.850 kişi götürü usulde vergilendirilirken, 1999 yılında bu sayı 739.639 kişiye düşmüştür. (Bay, 2003: 120-121) Bu durum götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin bir kısmının basit usul ile birlikte gerçek usulde vergilendirilmeye başladığı anlamına gelmektedir. Böylece basit usule geçiş amaçlarından belge kayıt düzeninin sağlanması, beyan sisteminin işletilmesi ve kayıtdışılığı azaltarak vergi adaletinin sağlanması gibi hedeflenen amaçların belli derecede gerçekleştiği sonucuna varılabilmektedir.

Ayrıca basit usulde vergilendirilen faal mükellef sayılarına bakıldığında 2001 yılında 808.788 olan sayının, 2002 yılında 815.192'ye 2004 yılında 826.458 kişiye kadar yükselse de 2017 Ağustos itibariyle 772.445 kişiye düşmüştür. Basit usulde vergilendirilen mükellef sayısının düşmesinde 10.07.2004 tarih ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun geçici 2. maddesine göre bazı illere bağlı ilçelerin Büyükşehir belediye sınırları içine alınarak merkez ilçe statüsü kazanmaları ile basit usule tabi mükelleflerin 01.01.2005 tarihinden itibaren basit usulden çıkarak gerçek usule geçmeleri etkili olmuştur. Bunun yanında Bakanlar Kurulu 95/6430 sayılı Kararı ile Büyükşehir belediyesi olan illerin belediye sınırları içinde belli bazı faaliyetleri<sup>1</sup> yapan mükelleflerin 01.01.2005 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirmeye tabi olmaları, basit usulden yararlanamayacakları yönünde yapılan düzenleme de basit usulde vergilendirilen faal mükellef sayısında düşüşe neden olarak gösterilebilir. (Arslan ve Biniş, 2012: 64)

Basit usule geçilmesinin diğer önemli amacı da vergi gelirlerinin artırılmasıdır. Götürü usulde vergilendirilen mükellefler kazancı ne olursa olsun ödemeleri gereken belli bir miktar vergi bulunmaktayken basit usulde ise mükellefler elde edilen gelire göre vergi ödemektedirler. Götürü usulün uygulandığı 1992-1998 döneminde götürü usulden toplanan verginin gelir vergisi içindeki payı ortalama ‰ 15 iken aynı oran basit usulün uygulandığı 1999-2016 döneminde yaklaşık ‰ 4'e kadar düşmüştür.<sup>2</sup> Bu bağlamda gerçek usulde vergilendirilmeyen basit usuldeki mükelleflerin vergi kaybına

<sup>1</sup> Örneğin büyükşehir sınırları içinde bulunan bakkal, market, kasap, büfe, inşaat ile ilgili her türlü iş ile uğraşanlar, motorlu taşıtların her türlü bakım ve onarımı ile uğraşanlar, lokanta ve benzeri hizmet işlerini işletenler ve eğlence ve dinlenme yerleri işletenler gibi.

<sup>2</sup> GIB, web sitesindeki bütçe gelirleri istatistiklerinden tarafımızca hesaplanmıştır.

yl açtığı sonucu çıkabilmektedir. Şüphesiz bu vergi kaybında götürü usulden basit usul yerine gerçek usule geçen mükelleflerin de etkisi olduğu göz ardı edilememelidir.

Yine uygulamada basit usul şartlarından olan yıllık kira hadlerinin tutturulup gerçek usule geçilmemesi için ödenen yıllık kira bedelinin düşük gösterilmesi de ortaya çıkabilmektedir. Bu durum da hem basit usuldeki mükellefin faydasına olurken hem de kiraya veren gayrimenkul sermaye iradını daha az gösterip az vergi ödeyebilmektedir (Arslan ve Biniş, 2012: 68).

Aynı zamanda bu sonuç ile götürü usulde vergilendirmenin sakıncalarından olan kayıtdışı ekonomiyi besleme faktörünün basit usulde vergilendirme ile giderilemediği ve belge düzeninin sağlanmadığı sonucunu da çıkabilmektedir (Kıldış, 2010: 3).

10 Şubat 2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6663 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’la basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan yıllık **8.000 Lira beyanname üzerinde indirilebilecektir**. Örneğin yıllık ticari kazancı 15.000 TL olan basit usule tabi mükellefin yıl içinde 7.500 TL Sosyal güvenlik primi ödediği düşünülmürse vergilendirilecek miktar 7.500 TL (15.000-7.500) olacaktır. Bu durumda yeni düzenleme ile gelir 8.000 TL’den az olduğundan mükellef hiç gelir vergisi ödememe durumu ortaya çıkabilecektir.

Bu örnek ile birlikte 2016 (Aralık) için basit usulde aktif gelir vergisi mükellefi sayısının 756.186 kişi ve aynı yıl toplanan basit usulde gelir vergisinin 380 milyon TL olduğu düşünüldüğünde basit usulde mükellef başına yıllık ortalama vergi 500 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu durum 8.000 TL indirim ile birlikte düşünüldüğünde devletin vergi kaybına uğrayacağı sonucunu da çıkabilmektedir.

Ayrıca belli meslek gruplarının basit usulde vergilendirilmesi de vergi adaleti açısından tartışma konusudur. Bunların başında şehir içi ulaşım faaliyetlerinin kazancının basit usulde vergilendirilmesi gelmektedir. Organ ve Güler (2012) Denizli ilinde belli kısıtlar altında minibüs taşımacılığında elde edilen gelirin vergisel açıdan incelemişlerdir. Ayakta giden yolcuların dikkate alınmadığı hesaplama sonucunda 2010 ve 2011 yılında minibüs taşımacılığında elde edilen gelir için ödenmesi gereken vergi, diğer basit usulde vergilendirilenlerin ödediği yıllık ortalama vergi tutarından minibüs tam dolu olduğunda 40 kat, %50 dolu olduğunda ise yaklaşık 5,5 kat fazla olması gerektiği ortaya çıkmaktadır (Organ ve Güler, 2012: 187-203).

## 2.2- Esnaf Muaflığı

Ticari kazançlarda vergi adaleti ile ilgili bir diğer uygulama *esnaf muaflığı* uygulamasıdır. Vergi adaletinde ödeme gücü olanların buna göre vergilendirilmesi gerekirken ödeme gücüne sahip olmayanların da vergilendirilmemesi gerekmektedir. Esnaf muaflığının arkasında gelir vergisi kapsamına girdiği halde vergi ödeme gücü bulunmadığı varsayılan, sosyal ve ekonomik açıdan koruma amacı güdülen (Akdoğan, 2004: 104), vergilendirilmesi halinde çok sayıda mükellef ile uğraşılması zorunda kalınacağı, vergi idaresinin bu yükün altından kalkamayacağı ve sonuçta elde edilecek hasılatında katlanılan zahmete değmeyeceği düşüncesi yatmaktadır (Uluatam, 1995: 81).

Gelinen noktada ticari kazançların geçirdiği tarihsel süreçte *basit usul uygulaması* ve *esnaf muaflığı* vergi adaletini en çok etkileyebilecek düzenlemeler olarak karşılaşılmaktadır.

Basit usul uygulaması ile mükellefin gerçek gelirine ulaşılabilmesi, beyan esasının yerleştirilmesi, belge düzeninin işletilmesi böylece kayıtdışılığın azaltılarak vergi adaletinin sağlanması yönünde olumlu adımlar atıldığı söylenebilir. Ancak bunun yanında devletin gelir kaybına uğradığı da yapılan çalışmaların ortak sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Esnaf muafiyetinde ise ödeme gücüne sahip

olmayan mükelleflerin vergilendirilmemesi vergi adaleti açısından olumlu bir uygulama olarak değerlendirilmektedir. Ancak her iki uygulamanın da etkin bir şekilde denetlenmesi gerekmektedir. Aksi halde bu uygulamalar aynı zamanda vergi kaçakçılığı ve/veya vergiden kaçınmaya da yol açabilecektir.

### **3- ZİRAİ KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Vergi adaletinin sağlanması açısından zirai kazançların vergilendirilmesi tarihsel açıdan değerlendirildiğinde 54. maddede yazan işletme büyüklüğü ölçülerinde güncellemeler ve uygulama değişiklikleri ile karşılaşılmaktadır.

Zirai kazançlar, 1925 yılında Aşar'ın kaldırılması ile birlikte vergi dışı kalmış, 1961 yılında 193 sayılı GVK ile tekrar gelir vergisi kapsamına dahil edilmiştir.

1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı Kanun ile zirai kazancın vergilendirilmesindeki usul ve esaslar da önemli değişikliklere gidilmektedir. Bu değişiklikler; tarımsal gelirlerin vergilendirilmesine stopaj usulünün getirilmesi, çiftçi belgesi alınması, gerçek kazanç usulünün kapsamının değiştirilmesi, küçük çiftçi muafiyetinin kaldırılması, götürü gider usulünün kaldırılması, zirai işletme büyüklüğü ölçülerinin değiştirilmesi şeklinde özetlenebilir.

4369 sayılı Kanundan önce zirai kazançların vergilendirilmesinde *gerçek usul* ve *götürü gider usulü* olmak üzere iki usul bulunmaktadır.

Zirai kazancın gerçek usule göre tespitinde yıllık zirai ürün satış tutarı belirleyici olmaktadır. Örneğin bu tutar 1995 yılı için 200 milyon Lira olarak belirlenmiştir. Zirai kazancın gerçek usulde tespitinde mükellefler günümüzde olduğu gibi işletme hesabı esası veya bilanço esasından herhangi birini seçmekte serbesttirler.

Zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespitinde yine zirai faaliyetten elde edilen hasılat kriteri uygulanmaktadır. Örneğin 1995 yılı için çiftçilerin zirai faaliyetten elde edilen gelirleri 200 milyon lira ya kadar ise çiftçi kazancını götürü gider usulüne göre tespit edebilmektedir.

Hem gerçek usul hem de götürü gider usulü beyan esasına dayanmaktadır. Zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespitinde çiftçinin seçeceği "*götürü gider emsalleri*" ve "*gerçek giderlerin toplanması*" yöntemi uygulanmaktadır.

Götürü gider yönteminde çiftçinin beyan edeceği hasılatın 1995 yılı için büyük ve küçükbaş hayvanlar için %80, zirai mahsul gelirleri için %70 oranında *götürü gider indirim*i yapılmaktadır. Gerçek giderlerin toplanması yönteminde ise safi kazançta mükellefin beyan edeceği hasılatın kanunen kabul edilen giderleri düşerek ulaşılabilmektedir.

#### **3.1- Küçük Çiftçi Muafiyeti**

*Küçük Çiftçi Muafiyeti'nin* kaldırılması 4369 sayılı Kanun ile yapılan bir başka önemli değişikliktir. Küçük çiftçi muafiyeti, zirai faaliyeti belli sınırlar içinde yapan veya bu faaliyetten elde ettiği hasılat belli tutarı aşmayan çiftçileri kapsamaktadır. Bu muafiyetin uygulanmasındaki ilk neden o dönemin şartları itibarıyla milli gelirin önemli bir bölümünün tarım kesiminden elde edilmesi ve bu geliri elde eden çiftçilerin çoğunun küçük ölçekli arazi üzerinde zirai faaliyetlerini yürütmekte ve ancak geçimlerini sağlayacak düzeyde gelir elde etmekte olmalarıdır. İkinci neden ise küçük araziler üzerinde faaliyette bulunan yüzbinlerce küçük çiftçiyi vergilendirmek oldukça zor ve vergilendirilse bile elde edilecek gelirin yapılan harcamayı karşılayamayacağı düşüncesidir (Bildirici, 1995: 77).

Küçük çiftçi muaflığından faydalanabilmek için:

- Zirai işletme büyüklüğü,
- Yıllık satış tutarı,
- Nakil vasıtaları ve makinalarla ilgili koşul,
- Çiftçinin ticari ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilememesi, gibi koşullara sahip olmak gerekmektedir.

Zirai işletme büyüklüğünde şu an uygulamadaki 193 sayılı Kanunda olduğu gibi zirai faaliyetin türüne göre değişen ekili-dikili alanlar ile ilgili büyüklükler (örneğin çayda 20 dönüm) mevcuttur. Yıllık satış tutarı ölçüsünde çiftçinin satışlarını dikkate almaktadır. Örneğin 1993 yılı için 100 milyon TL'nin aşılması olarak belirlenmiştir. Motorlu araçlarla ilgili koşul yine bugünkü gerçek usulde vergilendirmede uygulanan motorlu araç kriteriyle aynı niteliktedir. Çiftçinin traktöre sahip olup olmadığına bakılmaktadır. Son koşulda ise çiftçinin küçük çiftçi muaflığından faydalanabilmesi için zirai kazanç dışında gerçek usulde vergilendirilen ticari veya mesleki bir kazancının olmaması gerekmektedir (Kolçak, 1994: 72-77).

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler vergi adaleti açısından değerlendirildiğinde küçük çiftçi muaflığından faydalananlar hariç diğer çiftçiler beyannameye tabi iken kanun ile birlikte gerçek usulde işletme büyüklüğü ölçüsünü aşamayan çiftçiler için tevkifat temel vergilendirme esası olarak kabul edilmiştir. Tevkifat ile verginin bir kısmının peşin olarak ödenmesi, tarımsal gelirlerden elde edilecek vergi gelirlerinin asgari miktarını garanti altına alınmasını sağlamaktadır (Taşdan, 2000: 73-75).

Ancak bu yöntem ile devlet vergi alacağını garanti altına almakla birlikte verimsiz arazide üretim yapan çiftçilerle verimli arazide üretim yapanlara aynı stopaj oranının uygulanması sakınca teşkil etmektedir. Bu durum verimsiz arazide tarım yapan çiftçilerin vergi yüklerinin artmasına neden olabilmektedir (Bakkal, 2001: 96). Yine bu usul ile eğer çiftçi ürününü GVK'daki vergi kesintisi yapacak olan mükelleflerden birine satmazsa çiftçi vergi yükünden kurtulabilmektedir (Sonsuzoğlu, 1997: 133).

Vergi adaletini etkileyebilecek bir diğer değişiklik ise zirai kazancın tespitinde *götürü gider usulünün kaldırılıp gerçek usulünün* kapsamının genişletilmesidir. 4369 sayılı Kanun öncesi belli bir satış tutarının geçilmesi ile belirlenen gerçek usule geçiş şartı olan satış tutarı kaldırılmıştır. Bunun yerine şuan ki uygulama olan zirai işletme büyüklüğü ve/veya motorlu taşıt sayısı kriteri getirilmiştir. Bu kriterler 4369 sayılı Kanun öncesi *küçük çiftçi muaflığı'nın* belirlenmesi için kullanılmaktaydı. Ancak bu kriterler ilgili kanun ile %20 ila %400 arasında arttırılmıştır (Taşdan, 2000: 86). Bu yeni işletme büyüklüğü ölçüsü kriterlerini geçenler *gerçek usulde*, geçemeyenler ise *gerçek usul haricinde* vergiye tabi tutulmuşlardır. İşletme büyüklüğü ölçülerindeki bu yüksek oran artışı ile aslında Kanun çiftçilerde sadece tevkif usulü ile vergilendirilecek *küçük çiftçiler* ve beyan usulünün geçerli olduğu *büyük çiftçiler* olarak ayrıma gidildiği görülmektedir.

Küçük çiftçi muaflığının kaldırılmasında ise iki karşıt görüş bulunmaktadır. Bu uygulamayı savunanlar; tarımsal üretimin riskli olduğu, küçük çiftçilerin vergi yükünün fazla olduğu, tarım kesiminin gelir düşüklüğü nedeniyle korunması gerektiği yönünde fikir beyan ederken, uygulamaya karşı olanlar ise çiftçiler arasında büyük çiftçi küçük çiftçi ayrımı yapıldığı, kapsamının çok geniş olduğu, küçük çiftçilerden çok orta ve büyük işletme sahibi çiftçilerin korunduğu, gelir farklılıklarını daha da arttırdığı, tarımsal gelirleri düşürdüğü veya düşük gösterilmesine neden olduğu, işletme arazilerinin muafiyetten yararlanmak amacıyla parçalanması ve küçültülmesi sonucu yeter gelirlili işletme sınırının altına düşmesine neden olduğu, uygulamada tüm arazileri eşit kabul etmesi nedeni ile üretim

çeşitleri arasında gelir bakımından dengesizliği dikkate almadığı gibi nedenler ileri sürmüşlerdir (Taşdan, 2000: 78-79).

Çiftçilerin vergiye tabi olup olmayacaklarının, vergiye tabi olmaları halinde ise kazanç tespit yönteminin satış tutarları esas alınarak belirlenmesi, çiftçileri yaptıkları satışlar için belge talep etmemeye ve bu yolla hasılatlarını gizlemeye sevk edebilmektedir. Bu şekilde belgesiz olarak ticari ve sınai hayata intikal eden tarım ürünleri kayıt dışı ekonominin önemli bir kaynağı haline gelebilmektedir (GİB, 1998: 1).

Gelinen bu noktada zirai kazançların usul ve esaslarında önemli değişikliklere giden 4369 sayılı Kanun vergi adaleti açısından da önemli etkilerde bulunmaktadır. Özellikle yıllık satış tutarı ve küçük çiftçi muafiyetinin kaldırılması zirai kazançların kayıt altına alınması yönünde atılan adımlar olarak değerlendirilebilmektedir.

Günümüzde tarımın milli gelirden aldığı pay yaklaşık %8 olsa da istihdamdaki payı %20 seviyelerindedir. Türkiye şartları göz önüne alındığında tarım kesiminde küçük işletmelerin hakim olduğu sonucu yanlış olmayacaktır. Gerçek usulde vergilendirme şartlarını taşımayan küçük çiftçiler sadece hasılatları üzerinden yapılacak tevkifat ile vergilendirilmektedir. Eğer ürünlerini tevkifat yapmakla sorumlu olmayanlara sattıklarında ise hiç gelir vergisi ödemeyeceklerdir.

Zirai kazançlarda vergi adaleti ile ilgili üzerinde durulması gereken önemli nokta yöntem ve usul değişikliği ile birlikte denetimin etkin yapılıp yapılmadığıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı 1995-2010 döneminde ilgili yıl faaliyet raporlarında Vergi Denetmenleri Koordinatörlüğünde yapılan ve yoklama yetki belgeli memurların katılımı ile gerçekleştirilen Zirai Ürünlerin Denetim Sonuçları yayınlamıştır. Fakat bu sonuçlar 2010 yılından itibaren faaliyet raporlarında yer almamaktadır.

Tüm bu sonuçlar birlikte değerlendirildiğinde zirai kazançlarda vergileme potansiyelinin yeterince kullanıl(a)madığı sonucu vergi adaletini zedeleyici unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak günümüzde bu potansiyelin artırılması hedeflenirken sık sık tartışma konusu olan yetiştirilen ürünlerin fiyatları aynı kaldığı halde mazot, gübre, tohum, ilaç ve işçi ücretleri gibi maliyetlerin sürekli arttığı bu da çiftçilerin kâr elde etmek bir yana maliyetlerini karşılayamadığı hatta bankalara kredi borçlarının ödenemediği ve icra ile karşı karşıya kaldığı gibi durumlarında göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

#### 4- ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Gelir vergisi yükünün yedi gelir unsuru arasında ücret geliri üzerine yoğunlaşması, gelir elde edilirken yapılan bazı giderlerin diğer gelir unsurlarında indirim konusu yapılabiliyorken ücret unsurunda indirim konusu yapılamaması ve ücretlilere **vergi iadesi** uygulamasının kaldırılıp yerine **asgari geçim indirimi** uygulamasının getirilmesi vergi adaleti açısından karşılaşılan en önemli konulardandır.

Gelir vergisine konu olan yedi gelir unsuruna vergileme tekniği açısından bakıldığında ücretlerin vergilendirilmesinde diğer gelir unsurlarına göre bir adaletsizlik olduğu söylenebilir. Ticari kazançlar ve serbest meslek kazançlarında mükellefler bir yıl içinde elde ettikleri kazancı bir sonraki yıl beyan ederek özellikle enflasyonun olduğu yıllarda önemli bir avantaj elde etmektedirler. Her ne kadar bu durum *Geçici Vergi* uygulaması ile giderilmeye çalışılsa da kazancın elde edilmesinden sonra alınan vergi ile kaynağında alınan vergi arasında vergilendirme açısından adalet sağlanmış olmamaktadır (Kıldış, 2008: 3129-130).

Ücretliler her ay ücretleri ellerine geçmeden stopaj yoluyla vergilerini öderken, ticari ve serbest meslek kazancı elde edenler geçici vergi uygulaması ile 3 aylık dönemler üzerine beyan süresi de eklendiğinde yaklaşık 4,5 aylık bir zaman diliminde vergilendirilmektedirler (Yavaşlar, 2012: 6).



#### 4.1- Toplam Gelir Vergisi İçindeki Ücretlilerin Payı

Ücret gelirlerinde vergi adaletini zedeleyen bir diğer nokta gelir vergisinin tevkif usulüne göre toplanabilen bir yapıya dönüşmesi ve tevkif edilen vergi miktarı içinde ücretlilerin aldığı yüksek pay gelmektedir.

**Tablo 1. Türkiye’de 1999-2013 Dönemi Ücret Geliri Beyan Eden Mükellef Sayısı**

Yıllar	1999	2000	2005	2010	2012	2013
Toplam Beyanname Sayısı (a)	1.287.806	1.367.197	1.586.790	1.736.234	1.854.647	1.905.174
Ücret Beyan Eden Beyanname Sayısı (b)	4.662	5.650	4.506	4.503	6.197	6.459
a/b	0,003	0,004	0,003	0,002	0,003	0,003

**Not:** Gelir idaresi Başkanlığı, web sitesindeki İstatistikler sayfasında en son 2013 yılı *Türkiye Geneli Beyanname Özetleri* bilgilerini yayınlamıştır.

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, Türkiye Geneli Beyanname Özetleri, 1999-2000-2005-2010-2012 ve 2013 yılları dikkate alınarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo 1’de Türkiye’de 1999-2013 döneminde seçilen yıllarda gelir vergisi beyanname sayısı ve ücret beyan edilen beyanname sayıları verilmiştir. Buna göre 1999 yılında toplam beyanname veren 1.287.806 mükelleften sadece 4.662 kişinin ücret geliri beyan ettiği görülmektedir. Bu toplam beyanname sayısının sadece 0,003’ünde ücret geliri beyan edildiği anlamına gelmektedir.

Toplam gelir vergisi beyannameleri içinde ücret geliri beyan eden beyanname sayısı ortalaması 2010 yılında 0,002’ye kadar düştüğü görülmektedir. Bu oran ilerleyen yıllarda 0,003 seviyesinde duran hale gelmiştir. Armağan (2006) ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili çalışmasında gelir vergisi beyannameleri içindeki ücret geliri beyan eden beyanname sayısının 1999-2003 ortalamasını 0,001 olarak hesaplamıştır. Bu durum vergi sistemimiz içinde ücretlilerin vergilendirilmesinde beyan usulünün vergi kesintisi yöntemine göre önemli bir yere sahip olmadığını göstermektedir (Öz, 2006: 118).

GVK.’nın 83. maddesinde *“hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur”* denilmektedir. Bu bağlamda gelir vergisi uygulaması açısından beyan yöntemi “esas”, tevkifat ise “istisnai” olarak kabul edilmektedir. Ancak ücretlerin vergilendirilmesinde tam tersi bir uygulamanın söz konusu olduğu görülmektedir (Yeniçeri, 2014: 79-80).



**Tablo 2. Türkiye'de 2010-2016 Dönemi Gelir Vergisinin Tahsilat Dağılımı**

Yıl	Vergi Türü	Tahsilat (Bin TL)	Genel Bütçe Vergi Geliri İçindeki Payı (%)	Gelir Vergisi İçindeki Payı (%)
2016	Gelir Vergisi	123.683.017	23,3	100
	Beyana Dayanan	5.427.144	1	4,3
	Basit Usulde	380.351	0,07	0,003
	Gelir Vergisi Tevkifatı	115.893.142	21,9	93,7
	Gelir Geçici Vergisi	1.982.380	0,3	1,6
2015	Gelir Vergisi	105.393.946	22,6	100
	Beyana Dayanan	4.445.418	0,9	4,2
	Basit Usulde	359.461	0,08	0,003
	Gelir Vergisi Tevkifatı	98.750.186	21,2	93,6
	Gelir Geçici Vergisi	1.838.881	0,4	1,7
2014	Gelir Vergisi	91.063.306	22,6	100
	Beyana Dayanan	3.758.884	0,9	4,1
	Basit Usulde	302.196	0,08	0,003
	Gelir Vergisi Tevkifatı	85.256.867	21,2	93,6
	Gelir Geçici Vergisi	1.745.359	0,4	1,9
2013	Gelir Vergisi	78.726.008	21,4	100
	Beyana Dayanan	3.691.372	1	4,6
	Basit Usulde	309.155	0,08	0,003
	Gelir Vergisi Tevkifatı	73.105.812	19,8	92,8
	Gelir Geçici Vergisi	1.619.669	0,4	2
2012	Gelir Vergisi	69.671.645	21,9	100
	Beyana Dayanan	3.517.027	1,1	5
	Basit Usulde	305.494	0,1	0,004
	Gelir Vergisi Tevkifatı	64.395.876	20,3	92,4
	Gelir Geçici Vergisi	1.453.248	0,4	2
2011	Gelir Vergisi	59.885.000	21,5	100
	Beyana Dayanan	3.175.105	1,1	5,3
	Basit Usulde	303.080	0,1	0,005
	Gelir Vergisi Tevkifatı	54.966.421	19,3	91,7
	Gelir Geçici Vergisi	1.440.394	0,5	2,4

	Gelir Vergisi	49.385.289	20,9	100
	Beyana Dayanan	2.437.328	1,03	4,9
2010	Basit Usulde	271.476	0,1	0,005
	Gelir Vergisi Tevkifatı	45.453.538	19,2	92
	Gelir Geçici Vergisi	1.222.956	0,5	2,4

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesindeki "İstatistikler" bölümündeki Tablo22-23-24-25 ve 26'daki rakamlardan yararlanılarak hesaplanmıştır.

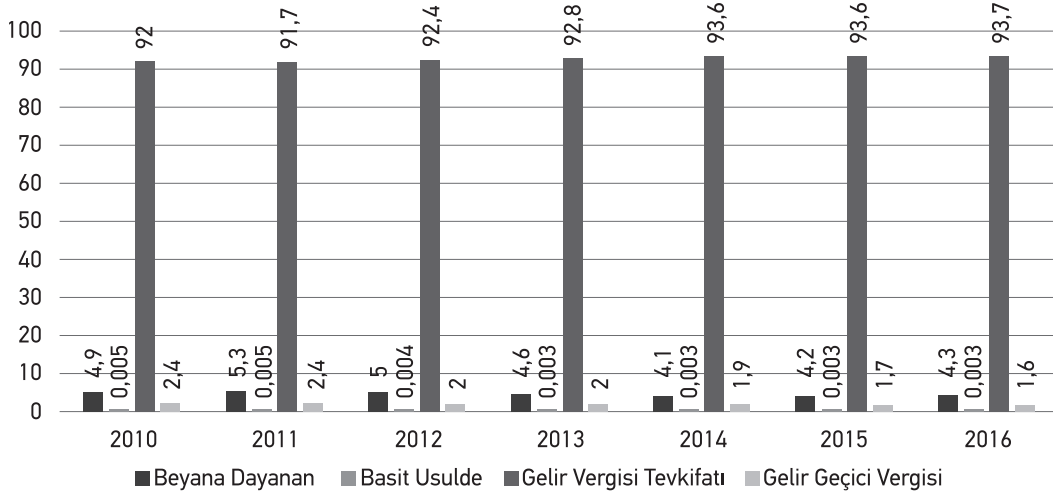
[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG1.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm) (Erişim Tarihi: 01.08.2017)

Ülkemizde gelir vergisinin tahsil edilme ve kazanç tespit yöntemlerine bakıldığında beyan usulü, basit usul, tevkifat usulü ve geçici vergi olmak üzere dört farklı yöntemin olduğu görülmektedir. Tablo 2'de 2010-2016 dönemi gelir vergisinin tahsil edilme yöntemlerine göre tahsilat miktarları ve oranları verilmektedir.

Tablo 2'ye göre gelir vergisi tahsilat miktarı TL olarak ilgili dönemde sürekli artsa da genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı 2013 yılında bir önceki yıla göre 0,5 puan azaldığı görülmektedir. Aynı oran 2014 ve 2015 yıllarında %22,6 olarak aynı seviyede gerçekleşmiştir. Karşılaştırma 2010-2016 yılları için yapıldığında gelir vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payının %20,9'dan %23,3'e çıktığı görülmektedir.

Gelir vergisinden elde edilen miktarın tahsil edilme yöntemlerine göre bakıldığında ise ilgili tüm yıllarda gelir vergisi tevkifatının toplam gelir vergisi içindeki payının %92'nin üzerinde olduğu görülmektedir. Beyana dayanan gelir vergisinin payı ise ilgili yıllarda %4-%5 gibi düşük oranlarda gerçekleştiği görülmektedir.

**Grafik 1. Türkiye'de 2010-2016 Dönemi Gelir Vergisinin Tahsilat Dağılımı**



**Kaynak:** Tablo 2'deki veriler kullanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Grafik 1'de gelir vergisi tahsilat yöntemleri arasındaki çarpıklık daha net bir şekilde görülmektedir. Buna göre 2016 yılında tahsil edilen 123.683.017 TL'nin %93,7'si tek başına tevkifat usulüyle

toplanmıştır. Beyana dayanan gelir vergisi ise %4,3 olurken geçici verginin payı %1,6 ve basit usulde gelir vergisinin payı ise %0,003 olarak gerçekleşmiştir. İlgili diğer yıllarda da durum 2016 yılındakin-den çok da farklı olmadığı görülmektedir.

Gelir vergisi beyan usulüne dayanan bir vergi olduğuna göre beyanname veren mükelleflerden (doktor, noter, avukat, mimar, eczane, diş hekimi, kuyumcu, müteahhit, şirketlerden kâr payı elde edenler, zirai kazanç sahipleri vs.) elde edilen miktarın toplam tahsilat içindeki payın daha yüksek olması beklenmektedir. Diğer bir bakış açısıyla yapılacak hesaplamada 2016 yılında toplam vergi gelirlerinin (529.607.901 TL) sadece %1'i gelir vergisi beyannamesi ile elde edilmiştir. Bu durum gelir vergisi beyannamesi verilmesi zorunluluğu kaldırılırsa toplam vergi gelirlerinden sadece %1 dolayında bir kayıp yaşanacağı anlamına da gelmektedir.

Gelir vergisi tahsil edilme yöntemlerindeki bu adaletsiz yapı geçmiş yıllarda da mevcuttur. Gelir İdaresi Başkanlığı 1992 yılından itibaren gelir vergisi tahsil yöntemleri bilgilerini açıklamaktadır. Buna göre gelir vergisi tevkifatının toplam gelir vergisi içindeki payı 1992-1999 döneminde ortalama %83, 2000-2009 döneminde ortalama %91,3 ve 2010-2016 döneminde ise ortalama %92,8 olarak gerçekleştiği hesaplanmaktadır.

Tüm bu rakamlar gelir vergisinin günümüzde tevkifat usulüne göre toplanabilen bir yapıya geldiğini göstermektedir.

**Tablo 3. Türkiye’de 2010-2016 Dönemi Tevkif Yöntemiyle Alınan Verginin Dağılımı**

Yıl	Vergi Türü	Tutar (TL)	Oran (%)
2016	Tevkif Edilen Vergi	114.021.633.620	100
	Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	73.141.116.294	64,1
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	40.880.517.326	35,9
2015	Tevkif Edilen Vergi	97.123.923.278	100
	Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	61.271.596.567	63
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	35.852.326.711	37
2014	Tevkif Edilen Vergi	81.718.815.918	100
	Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	53.385.575.002	65,3
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	28.333.240.916	34,7
2013	Tevkif Edilen Vergi	68.658.289.059	100
	Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	46.104.972.060	67,1
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	22.553.316.999	32,9
2012	Tevkif Edilen Vergi	59.576.774.848	100
	Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	39.462.194.687	66,2
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	20.114.580.161	33,8

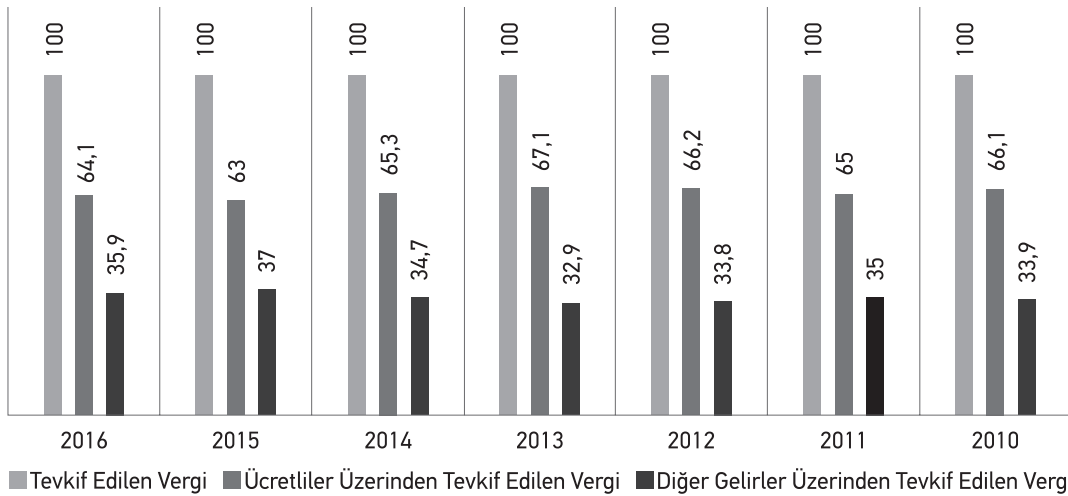
	Tevkif Edilen Vergi	50.950.802.187	100
2011	Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	33.106.236.436	65
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	17.844.565.751	35
<hr/>			
	Tevkif Edilen Vergi	41.866.683.469	100
2010	Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	27.688.088.651	66,1
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	14.178.594.818	33,9

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, ilgili yılların faaliyet raporlarındaki muhtasar beyanname örnekleri inceleyerek tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo 3'de 2010-2016 dönemi tevkif yöntemiyle tahsil edilen vergi miktarının dağılımı verilmektedir. Buna göre 2010 yılında tevkif edilen 41.866.683.469 TL'nin %66,1'i ücretliler üzerinden sağlandığı görülmektedir. Geriye kalan %33,9 ise diğer gelirler (serbest meslek faaliyeti, zirai faaliyet, sermaye gelirleri gibi) üzerinden tevkif edilen vergilerin payını oluşturmaktadır.

İlgili yıllarda tevkif edilen vergi miktarı içinde ücretlilerin payı en az 2015 yılında %63, en fazla 2013 yılında %67,1 olarak gerçekleşmiştir. Tevkif edilen vergi miktarının büyük kısmının ücretliler üzerinden elde ediliyor olması Grafik 2'de açıkça görülebilmektedir.

**Grafik 2. Türkiye'de 2010-2016 Dönemi Tevkif Yöntemiyle Alınan Verginin Dağılımı (%)**



**Kaynak:** Tablo 3'deki verilerden yararlanarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tevkif yöntemiyle alınan verginin içindeki ücretlilerin payı geçmiş yıllarda da çok farklı değildir. Gelir İdaresi Başkanlığı muhtasar beyanname özetlerine 2000 yılından itibaren faaliyet raporlarında yer vermektedir. 2000-2009 yıllarında yayınlanan faaliyet raporları incelendiğinde bu dönemde tevkif yöntemiyle alınan verginin içinde ücretlilerin payı yaklaşık %55 olarak hesaplanmaktadır. 2016 yılında ise tevkif edilen 114.021.633.620 TL'nin %64,1'i ücretlilerden tahsil edilirken, %35,9 diğer gelir unsurlarından elde edildiği görülmektedir.

Tablo 2 ve Tablo 3 beraber değerlendirildiğinde gelir vergisinin tevkif yöntemiyle toplanabildiği ve toplanan bu miktarın da büyük kısmının ücretliler tarafından karşılandığı anlaşılmaktadır.

Ücret geliri elde edenlerin büyük bölümünün tevkif yöntemiyle vergilendirilerek beyanname verdirilmemesi ücretliler açısından kendilerine sağlanan bir kolaylık olarak algılansa da beyanname verilmemesi aynı zamanda ücret geliri elde ederken yapılan giderlerin vergi matrahından indirilmesini engellemektedir (Yılmaz, 2013: 135).

GVK'nın 40-57-68-74 ve 78. maddelerinde; ticari-zirai ve serbest meslek kazançlarında, gayrimenkul-menkul sermaye iratlarında, beyan esasında, gelirin elde edilmesi ve idame ettirilebilmesi için indirilebilecek giderler yer almaktadır. Ancak, ücretlilerin mesleki harcamalarını (örneğin işiyle ilgili gittiği kurs, satın aldığı yayın) belgelendirme ve matraha yansıtması üzerine ilgili kanunda bir düzenleme bulunmamaktadır (Diril ve Arat, 2015: 133).

Bu durum aynı nitelikteki ve aynı geliri elde eden biri ücretli diğeri diğer gelir unsurlarından herhangi birini elde eden (serbest meslek kazancı, ticari kazanç, zirai kazanç gibi) kişilerin vergi yüklerinin farklılaşmasına neden olmaktadır. Ücret geliri elde eden kişi, diğer kişi ile aynı geliri elde etse de bu geliri elde ederken yapmış olduğu harcamaları vergi matrahından tamamen düşemediği için daha ağır bir vergi yüküyle karşı karşıya kalmaktadır.

Örneğin, İstanbul'da çalışan serbest meslek erbabı aracı olmasa bile işe gelip giderken kullandığı İstanbulkart için ödediği miktarları işin önem ve genişliği ile orantılı olmak şartı ile GVK madde 68/1'e göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapabilmektedir (GİB, 2017, Özelge Sayı: 62030549-120[68-2016/336]-457830). Yine örneğin ticari kazanç elde eden mükellef müşteri ziyaretleri için aldığı (kolonya, çiçek, elbise, parfüm vb) hediyelerin veya yıl sonunda müşterilerine vermek için aldığı hediyelerin bedellerini kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alabilecektir (T.C. Düzce Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 2013, **Özelge** Sayı 13334133-KVK-02-3).

Diril ve Arat (2015) ücret geliri elde eden bir kesim olarak İzmir de bulunan 3 devlet üniversitesindeki akademisyenlerin mesleki harcamalara bakışlarını incelemişlerdir. Anket yoluyla yapılan araştırma sonucunda akademisyenlerin mesleki çalışmalar yapma ve gelişmede maddi yetersizliğin önemli bir engel olduğu ve mesleki harcamalara vergi indirimi uygulamasının mesleki çalışmalarını teşvik edeceği görüşü ortaya konulmuştur (Diril ve Arat, 2015: 113-138).

Bununla birlikte aynı miktarda ücret geliri elde eden memur ve işçinin gelir vergisi yüklerinde de ayrışma meydana gelebilmektedir. GVK'da ücretlerin vergilendirilmesi ve muafiyet ve istisnalar hem kamu hem de özel sektördeki ücret geliri elde eden kişileri bağlarken çeşitli kanunlarla bazı kamu personeline yapılan çeşitli ödemelere muafiyet ve istisnalar sonucunda işçi ve memurun elde ettikleri ücret gelirleri üzerindeki vergi yükleri arasında ciddi farklılık oluşabilmektedir (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 206).

Aylık ücreti 2.000 TL olan işçi, aylık ücreti 2.000 TL olan memurdan daha fazla gelir vergisi ödemektedir. Üstelik işçinin ödediği vergi, memurun ödediği verginin 2-3 katı olabilmektedir. İşçinin vergisi hesaplanırken; brüt ücretinden %14 Sosyal Güvenlik (SSK) Primi, %1 İşsizlik Sigortası Primi düşülmektedir. Asgari geçim indirimi de göz önüne alınarak, kalan kısmın gelir vergisi hesaplanmaktadır. Memurun vergisi hesaplanırken; brüt ücretinden %16 Sosyal Güvenlik (Emekli Sandığı) kesintisi düşülmekte ancak kalan kısmın gelir vergisi hesaplanmamaktadır. Ayrıca; makam tazminatı, özel hizmet tazminatı, mali sorumluluk tazminatı, ek tazminat, askeri tazminat, dil tazminatı, üniversite ödeneği, yargı ödeneği, temsil ve görev tazminatı, aile yardımı gibi ödeme-

ler “vergi dışı” bırakılmaktadır. Bu yöntem uygulanınca, ücretin yüzde 60-75’i (sözleşmeliler ve bazı üst kurallar hariç) gelir vergisine tabi olmamaktadır (Kızılot, 2013).

Kamuoyunda sıkça gündeme gelen sporcuların (özellikle futbolcular) vergilendirilmesi de ücretlerin kendi içindeki vergi adaletsizliğine örnek olarak gösterilebilmektedir.

Ücret gelirlerine artan oranlı vergi tarifesi uygulanırken sporculara tek oranlı tarife uygulanmaktadır. Ayrıca uygulanacak en yüksek vergi oranı olan %15, ücret gelirlerine uygulanan en düşük vergi oranıdır. Sporcuların vergilendirilmesindeki mevcut bu durum vergide adalet, eşitlik ve mali güç ilkelere ihlal edildiği anlamına gelmektedir (Öz ve Akçay, 2013: 45).

Öz ve Akçay (2013) futbolcu ücretlerinin vergilendirmesiyle ilgili çalışmalarında Türkiye’de futbolculara uygulanan vergi rejimini Avrupa’nın en büyük ligleri olan İngiltere, Fransa, İspanya, Almanya ve İtalya’da futbolculara uygulanan vergi rejimi ile karşılaştırmıştır. Yapılan karşılaştırmada Türkiye futbolcu ücretlerinin vergilendirilmesinde vergi cenneti ülke konumunda olduğu sonucuna varılmaktadır (Öz ve Akçay, 2013: 34-55). 20.12.2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 7063 sayılı Kanun ile sporculara sağlanan bu vergi avantajı 31.12.2019 tarihine kadar uzatılmıştır.

Ücret gelirlerinin vergi adaleti açısından değerlendirilmesinde üzerinde durulması gereken bir başka konu ise “**vergi iadesi (indirimi)**” uygulamasının kaldırılıp yerine “**asgari geçim indirimi**” uygulamasının getirilmesidir.

#### **4.2- Vergi İadesi ve Asgari Geçim İndirimi Uygulaması**

Vergi iadesi (indirimi) uygulaması 2004 yılında çıkartılan 255 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile ücretlilerde özel gider indirimi yerine uygulamaya geçilmiştir.

2008 yılı başından itibaren kaldırılan *Vergi iadesi* uygulaması ile gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde “*mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarı üzerinden hesaplanacak indirimin ücretlinin ertesi yılda ödenecek gelir vergisinden mahsup edilmesi*” esasına geçilmiştir (255 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

Ücretlilerin bu uygulamadan faydalanabilmeleri için; harcama tutarı toplamının o yıla ait ücretin matrahının yıllık tutarını aşmaması, harcamaların Türkiye’de yapılması, harcamaların gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden alacakları fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazlara ait satış (yazar kasa) fişi ile belgelendirmeleri gibi şartların bulunması gerekmektedir (255 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

Uygulama, ücretlilerin bir takvim yılı boyunca yaptıkları vergi indirimine konu harcama tutarlarını, ertesi takvim yılının 20 Ocak tarihine kadar “*Ücretlilerde Vergi İndirimine Ait Bildirim formu*” ile işverenlerine beyan etmeleri şeklinde işlemektedir.

Uygulamanın en son hesaplandığı 2007 yılı için vergi iadesi oranları:

Harcamaların ilk 3.600 YTL’sine %8, ikinci 3600 YTL’sine %6 ve kalan tutara %4 oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Vergi iadesi uygulaması belge düzeninin yerleştirilmesi böylece kayıt dışılığın azaltılmasına bağlı olarak vergi gelirinde artış sağlanması gibi amaçlar doğrultusunda uygulamaya konulmuştur.

Ancak harcama kalemlerinin beş ana kalemlle sınırlandırılması ve bu harcama kalemleri dışındaki tüketimlerin dikkate alınmaması yapılan eleştirilerin başında gelmektedir (Günüşıldar, 2007).

Vergi iadesi sistemi zamanla belge düzeninin sağlanması ile birlikte kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alma ve böylece vergi gelirlerini artırma amacından uzaklaştığı, hayali fatura ve fiş ticaretine neden olmaya başladığı (Özcan, 2006), bütçede önemli bir gider kalemi haline geldiği ve IMF'nin kaldırılması yönündeki talebi gibi nedenlerle önce 2006 yılında emekliler için daha sonra 2008 yılı başından itibaren ise ücretliler için kaldırmıştır (Günişildar, 2007).

Vergi iade sisteminin kaldırılmasıyla birlikte 01.01.2008 tarihinden geçerli olarak "asgari geçim indirimini" uygulanmaya başlanmıştır.

Aşağıda asgari ücret ile çalışan bir kişinin 2007 yılı için asgari geçim indirimi ve vergi iadesi uygulaması karşısındaki durumları verilmektedir.

Asgari geçim indirimi uygulanması kişinin medeni durumunu dikkate aldığından yararlanacağı yıllık indirim miktarında farklılaşma olmaktadır. Eğer çalışan bekar ise 516 lira yıllık indirim miktarından faydalanmakta iken, çalışanın evli eşi çalışmıyor ve dört çocuklu olması halinde bu tutar 877 liraya kadar çıkabilmektedir.

#### **Asgari Geçim İndirimi Uygulanması halinde:**

Ücretlinin Durumu	Yaralanacağı Yıllık İndirim Miktarı (TL)
Bekar	516
Evli-eşi çalışmayan-4 çocuklu	877

**Kaynak:** Koç, A., (2007), "Asgari Geçim İndirimi Nasıl Uygulanacak?", Mali Çözüm, Sayı 37.

Aynı kişi için 2007 yılında vergi iadesi uygulaması hesaplandığında yararlanacağı indirim miktarında kişinin elde ettiği ücret ve yaptığı harcama miktarına göre farklılaşma olacaktır. 2007 yılında 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarı 6.885 liradır. Kişi bu tutarın kanunda belirtilen harcama kalemlerine 6.000 lirasını harcadığı kabul edildiğinde yararlanacağı indirim miktarı 436 lira olacaktır. Kişinin geliri yükseldiğinde ve buna paralel yaptığı harcamalarda yükseldiğinde yararlanılacak olan tutarda artacaktır. Aynı kişi eğer 30.000 lira harcama yaparsa bu sefer yararlanılacak indirim miktarı 1.431 liraya çıkacaktır.

#### **Vergi İadesi Uygulanması Durumunda:**

Verilen Yıllık Belge Tutarı (TL)	Yaralanacağı Yıllık İndirim Miktarı (TL)
6.000	436
30.000	1.431

**Kaynak:** Koç, A., (2007), "Asgari Geçim İndirimi Nasıl Uygulanacak?", Mali Çözüm, Sayı 37.

Her iki uygulamadaki hesaplamalar gözönüne alındığında:

- Asgari geçim indirimi kişilerin özel durumları hariç olmak üzere sabit bir uygulama iken, vergi indirimi uygulaması yıl içinde kişilerin kazançlarına ve ücretlinin indirimine konu olabilecek belgelendirilen harcama tutarlarına göre kişiden kişiye değişiklik göstermektedir (Koç, 2007).
- Asgari geçim uygulamasında bekar bir çalışanın vergi iadesi uygulamasına göre yaklaşık (516-436) 80 lira cebinde kalmaktadır.



- En yüksek uygulanacak asgari geçim indirimi miktarı 877 lira iken, bu tutar vergi iadesi uygulamasında kişinin ücretine bağlı olarak artmaktadır. Bu durumda asgari geçim indirimi asgari ücretlileri olumlu etkilerken yüksek ücretlileri olumsuz etkilemektedir.

Gelinen noktada bu uygulama değişikliğinin net bir şekilde vergi adaletini arttırmıştır veya azaltmıştır şeklinde yorum yapılması hatalı olacaktır. Uygulama değişikliğinin vergi adaletini olumlu ve olumsuz etkileyen noktaları mevcuttur.

Öncelikle vergi iadesinin kaldırılması aynı zamanda iş yükü olarak görülen fiş, fatura toplanması ve bunların forma yazılmasının da kaldırılması anlamındadır. Bu durum iş yükünün azalması anlamına gelse de belge düzeninin yerleştirilmesi ve kayıtdışılığın önlenmesi amacıyla çalışmaktadır (Koç, 2007). Ancak özellikle 2000'li yılların başında kredi kartına sahip olmanın kolaylaştırılması ve harcamalarda kart kullanımının hızla artması ile yapılan harcamaların kontrol altına alınıp kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasını ve dolayısıyla devletin vergi gelirlerinde artış yaşandığı da kabul edilmektedir.

Uygulama değişikliğine asgari ücret ile çalışanlar açısından bakıldığında vergi adaletini arttırdığı açıktır. Ancak yüksek ücret alanlar açısından ise bu durum tersine dönmektedir.

Sonuç itibarı ile gelir vergisi yükünün ücretliler üzerine yoğunlaşması ve ücret geliri elde ederken yapılan harcamaların indirim konusu yapılamaması diğer altı gelir unsuruna göre ücret gelirlerini vergi adaletsizliği açısından ön plana çıkarırken, aynı ücreti elde eden işçi ve memur arasındaki vergi yükü farklılaşması ve özellikle futbolcu ücretlerinin düşük oranda vergilendirilmesi bu gelir unsurunun kendi içinde de vergi adaleti ile çelişen durumların olduğunu göstermektedir.

## **5- SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Serbest meslek kazançlarının tarihsel seyri incelendiğinde tanımında ve niteliğinde, gerçek usulde kazancın tespiti için kanunen kabul edilen indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlerde vergi adaletini etkileyebilecek bir değişikliğe gidilmediği görülmektedir.

Serbest meslek kazançları unsurunun vergi adaleti bağlamında değerlendirildiğinde kamuoyunda sıkça gündeme gelen, dış hekimleri, doktorlar, avukatlar serbest meslek kazancı elde edenlerin asgari ücretliler kadar gelir vergisi ödedikleri yönündeki tartışmalar karşımıza çıkmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının en son yayınladığı faaliyet gruplarına göre mükelleflerin ödediği ortalama vergi tutarını açıklayan listedeki veriler bu konuda yorum yapılmasına yardımcı niteliktedir.

Örneğin Maliye Bakanlığı 2012 yılında beyan edilen kazançlar üzerinden mükellef gruplarına göre yaptığı hesaplamada; aynı yıl asgari ücretli ortalama 1.336 lira vergi öderken, mali müşavir ve muhasebeciler 602 lira, dış hekimi 785 lira, mimar ve mühendis 2.222 lira, avukat 2.609 lira, doktor ise 5.493 lira gelir vergisi ödemiştir (Kıvanç, 2012).

Gelir İdaresi Başkanlığınca en son 2013 yılında yayınlanan verilere göre faaliyet grupları itibarıyla dış hekimi 3.319 lira, mimar ve mühendis 7.401 lira, mali müşavir ve muhasebeci 10.869 lira, avukat 11.981 lira, doktor ise 27.705 lira ortalama gelir vergisi ödediği hesaplanmaktadır (Gök ve Yalçın, 2015: 243-244). Aynı yıl bekar bir asgari ücretli ise yaklaşık 1.524 lira gelir vergisi ödemektedir.

2012 yılından 2013 yılına sayılan faaliyet gruplarının ödediği gelir vergisi miktarlarının arttığı görülmektedir. Bu artışın nedeni olarak Maliye Bakanlığı'nın aynı yıl serbest meslek kazançlarındaki vergi kayıp kaçaklarının üzerine gidileceği açıklamasının etkili olduğu söylenebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 yılından sonra faaliyet gruplarına göre ödenen gelir vergisi miktarlarını açıklamaktadır. Ancak 2016 yılı için toplam gelir vergisi içinde beyanname ile ödenen verginin oranının %4,3 olduğu ve yukarıda verilen serbest meslek geliri elde edenlerin ödediği gelir vergisi miktarı ile asgari ücretlinin ödediği gelir vergisi miktarlarının karşılaştırmasının birlikte değerlendirildiğinde serbest meslek kazançlarında vergi kayıp kaçığına bağlı olarak vergi adaletsizliğinin olduğu sonucuna varılabilmektedir.

## **6- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

GVK'daki gayrimenkul sermaye iradının düzenlendiği ilgili maddelerde tarihsel açıdan vergi adaletini yakından etkileyecek bir düzenlemeye gidilmemekle birlikte, özellikle konut ve işyeri kiralalarının bildirim noktasında ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için önemli düzenlemeler yapılmaktadır.

Kira geliri elde edildiği halde beyan edilmemesi ya da eksik beyan edilmesi bu gelir unsurunda toplanması gereken verginin toplanamaması sonucunu doğurmakta bu da vergi adaletsizliğine yol açabilmektedir.

GMSİ gelirlerindeki vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için hem Gelir İdaresi Başkanlığı hem de Maliye Bakanlığı tarafından farklı tarihlerde "kira gelirini beyan etmeyen veya eksik beyan edenlere inceleme yapılacağını, 5 yıl geriye doğru faizi ile birlikte vergi cezası doğabileceğini, banka, tapu, belediye bilgileri ve diğer kayıtların sonucunda kira gelirlerinin gizlenmesinin mümkün olmadığı, dört ve üzeri dairesi olanların tespit edilip bunlardan haberdar olduğuna dair mükelleflere mektup yollandığı, şuan iki evi olanlara mektup gönderilmeye başlandığı" yönünde açıklamalarda bulunulmuştur.

Bu gelir unsurundaki vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için yapılan en önemli düzenlemelerden biri 268 seri Numaralı "Gelir Vergisi Genel Tebliği" ile 01.01.2008 tarihinden itibaren işyeri ve konut kiralalarının banka ve PTT üzerinden ödenmesi zorunluluğunun getirilmesidir. Buna göre konut kiralalarında aylık 500 TL'nin ve üzerinde, işyeri kiralalarında ise tutar sınırlaması olmaksızın ödemelerinin banka veya PTT aracılığı ile yapılması zorunlu hale getirilmiştir.

Buna ek olarak 09/06/2017 tarihinde çıkarılan 298 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile konutlardaki aylık 500 TL sınırı "haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralalarında ise tutara bakılmaksızın kira geliri elde edenlerin" şeklinde genişletilmiştir.

Ayrıca Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü 2007 yılında kira gelirlerindeki vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilebilmesi için menkul kıymet araçlarında olduğu gibi, kira gelirlerinin de stopaj yoluyla vergilendirilebilmesi üzerine bir çalışma başlatmıştır. Bu çalışma ile kira gelirlerinde beyanname uygulamasından vazgeçilmesi bunun yerine stopaj yönteminin işletilebilmesi gündeme gelmiştir. Kiraya veren tarafından bankada açılacak özel hesaba yatırılacak olan kira gelirine banka otomatik olarak stopaj keserek, bunu Hazineye aktarması yönünde bir çalışma yapılmış ancak uygulamaya geçmemiştir.

Bir diğer düzenleme GİB tarafından 18/2/2012 tarihli ve 28208 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği* (Sıra No: 414) ile sadece gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin bu iratlarına ilişkin olarak önceden hazırlanmış beyannamelerini onaylayıp gönderebilmelerine imkân veren **Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi** hayata geçirilmesidir. Daha sonra kapsamı genişletilerek "gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile

diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan” gelir vergisi mükelleflerinin bu gelirlerine ilişkin beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığına önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulduğu Hazır Beyan Sistemi hayata geçirilmiştir (GİB, 2017a: 1).

Kira geliri elde etmesine rağmen bunu beyan etmeyenler ya da düşük beyan edenlerin tespiti halinde ceza kesilmektedir. Kira bankadan ödenmezse farklı ceza, beyanname verilmezse de farklı cezası uygulanmaktadır.

Eğer kira bankadan ödenmezse konut kiralalarında yalnız mülk sahibine, işyeri kiralalarında ise hem mülk sahibine hem kiracıya kira bedelinin %5’i kadar ceza uygulanmaktadır (GİB, 2017b: 3).

Beyan edilmesi gereken kira gelirin bildirimemesi halinde, mükellef adına iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmekte ve kira geliri takdir komisyonunca takdir edilmektedir. Takdir edilen gelir üzerinden, gelir vergisi ile verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Ayrıca, gecikilen her ay için yüzde 1.40 oranında gecikme faizi talep edilir (Taş, 2017).

Gayrimenkul sermaye iradında özellikle konut ve işyeri kiralalarının bildirim noktasında ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığı vergi adaletsizliğine yol açabilmektedir. Kira geliri elde edildiği halde beyan edilmemesi ya da eksik beyan edilmesi bu gelir unsurunda toplanması gereken verginin toplanmaması sonucunu doğurmaktadır. Ancak son yıllarda kira gelirlerinin bankacılık sistemiyle kayıt altına alınmaya çalışılması, yoklama memurlarının özellikle kiralaların yüksek olduğu yerlerde tek tek denetleme faaliyetlerine başlaması gibi önlemlerle bu gelir unsurundaki vergi kayıp ve kaçığının mümkün olduğunca önüne geçilmesi planlanmaktadır. Nitekim 2001 yılında 387 bin olan gayrimenkul sermaye iradı elde eden faal mükellef sayısı 2005 yılında 576 bin, 2010 yılında 972 bin, 2017 Eylül itibarıyla de 1 milyon 893 bin kişiye çıktığı görülmektedir.

## **7- MENKUL SERMAYE İRATLARININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Tasarruf sahiplerine dönemsel getiri veya alım satım kazancı getiren mali (finansal) araç türleri özellikle 1980’lerden sonra giderek çoğalmasıyla birlikte menkul sermaye iratları gelir unsurları arasında önem kazanmaya başlamaktadır. Bunda 1981 yılından itibaren Türkiye’de sermaye piyasasının kurulması, menkul kıymetler, vadeli işlemler ve altın borsalarının faaliyete geçmesi ve ülkeler arasında sermaye hareketlerinin serbestleşmesinin önemli katkısı olmuştur (Öner, 2016: 111).

Menkul sermaye iradlarının vergilendirilmesi ile ilgili GVK’nın ilgili maddeleri tarihsel açıdan değerlendirildiğinde vergi adaletini etkilemesine yönelik önemli değişiklikler yapılmadığı görülmektedir. Menkul sermaye iradının tanımında ve vergileme yönteminde ve safi irada ulaşmak için indirilecek giderlerde bir değişikliğe gidilmemiştir. Bunun yanında mutlak olarak menkul sermaye iradı sayılan gelirlerde ise 2000’li yılların başlarında gelişen bireysel emeklilik sistemleri ile ilgili olarak ödenen prim gün sayısına bağlı olarak yapılan ödemeler menkul sermaye iradı kapsamına alınmıştır.

Bunun yanında geçmişte menkul sermaye iradı gelirlerinin vergilendirilmemesi ve/veya düşük oranda vergilendirilmesi vergi adaleti açısından olumsuz bir tablo oluşturmuştur. 1998 yılından önce %12 olarak uygulanan Devlet tahvili ve Hazine bonusu stopaj oranı 01.01.1998 tarihinden itibaren %6’ya, 01.10.1998 tarihinden sonra %0’a indirilmiştir. Bu düzenleme ile 2000 yılı için elde edilen faiz gelirin tutarı ne olursa olsun beyanname verilmemiş ve bir kuruş dahi vergi ödenmemiştir. Aynı durum 2001 yılı için 12 milyar 250 milyon liraya kadar olan Devlet tahvili ve Hazine bonusu faiz gelirleri için de geçerlidir (Hürriyet, 2001).

Bu uygulama GVK'nın geçici 59. maddesine göre, 31.12.2007 tarihine kadar, 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirlerinin 2001 yılında 50 bin, 2002 ve izleyen yıllarda bu tutarın *yeniden değerlendirme oranına* göre artırılmasıyla bulunacak tutar gelir vergisinden istisna edilmiştir (Tosuner ve Arıkan, 2008: 144).

Örneğin; 26.07.2001 tarihinden sonra ihraç edilen Hazine bonusu ve Devlet tahvillerinden elde edilen faiz geliri için enflasyondan arındırılacak. Arındırma sonrası kalan tutar 50 milyar lirayı (2001 yılı için) aşmıyor ise beyanname verilmeyecek ve gelir vergisi ödenmeyecektir. 50 milyar lirayı aşıyor ise, 50 milyar lira istisna düşülecek, aşan kısım beyan edilecek ve yüzde 20 oranından başlayan vergi tarifesine göre vergilendirilecektir. Kişinin 2001 yılında 100 bin lira faiz geliri olduğu varsayımında enflasyondan arındırma oranının %60 olması durumunda kişinin vergiye tabi geliri 40 bin lira olarak hesaplanmaktadır. Bu miktar 2001 yılı beyan sınırı olan 50 bin liranın altında kaldığı için kişi elde ettiği bu faiz gelirine hiç vergi ödemeyecektir.

2000 yılında asgari ücret 16 yaşını doldurmuş kişi için aylık yaklaşık 110 milyon liradır. Brüt asgari ücret üzerinden SSK primi, işsizlik sigorta primi ve özel indirim tutarı düşüldükten sonra hesaplanan gelir vergisi matrahına %15 gelir vergisi oranı uygulandığında yaklaşık 11 milyon lira gelir vergisi çıkmaktadır. Oysa aynı yıl devlet tahvili ve Hazine bonusu faizi elde eden kişiler hiç gelir vergisi ödememişlerdir. 2001 yılında ise 50 liraya kadar olan menkul kıymet gelirin vergi ödememişlerdir. Aynı yıl 50 bin lira serbest meslek kazancı veya ticari kazanç olarak elde edilse idi ilgili yıl gelir vergisi tarifesine göre 4. dilime girecek ve %40 oranında gelir vergisi hesaplanacaktı. Bu durum ilgili yıllarda vergi adaletini zedeleyici bir uygulama olarak değerlendirilebilmektedir. Ancak bu değerlendirme ile birlikte özellikle 2001 Krizi ile ekonominin içinde bulunduğu durum gözardı edilmemelidir. İlgili yıllarda devlet vergi adaletinden çok ihtiyaç duyduğu borç miktarına ulaşabilmek için böyle bir uygulamaya gittiği düşünülmektedir.

Günümüzde de menkul sermaye iradlarına uygulanan stopaj oranları ve GVK'nın geçici 67. maddesinde yer alan iratların tutarı ne olursa olsun yapılan kesitinin nihai vergileme olması vergi adaleti açısından tartışma konusudur.

Menkul sermaye iradlarına uygulanan stopaj oranları incelendiğinde en yüksek oranın (örneğin 02.01.2013 tarihinden itibaren açılan veya vadesi yenilenen; döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler üzerinden; - 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli) %18 olarak uygulandığı görülmektedir (GVK geçici 67/4). Diğer uygulanan oranlar ise çoğunlukla %10 (örneğin; devlet tahvili, hazine bonusu alım satım kazançları ve faiz gelirleri- özel sektör tahvili, varlığa dayalı menkul kıymet, finansman bonusu faiz geliri (Türkiye'de ihraç edilenlerden)- kira sertifikalarından elde edilen kâr payı gelirleri (Türkiye'de ihraç edilenlerden)- 1 yıldan uzun TL vadeli mevduat faizi) ve %15 (örneğin; repo gelirleri- 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli TL mevduat faizi- hisse senedi kâr payı gelirleri) ayrıca *altın tahvili ve altına dayalı kira sertifikalarında - hisse senedi alım-satım kazancında ve hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan elde edilenler iradlarda stopaj oranı %0* olarak uygulandığı görülmektedir.

Asgari ücretlinin %15 oranında, ücret geliri elde eden kişinin %35 oranında gelir vergisi tarifiyesi ile karşı karşıya kalabildiği düşünüldüğünde vergi adaleti açısından menkul sermaye iradi stopaj oranlarının tekrar gözden geçirilmesinin faydalı olacağı açıktır. Bu durum aynı zamanda emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesi anlamına gelen ayırım ilkesi ile de çelişmektedir. Menkul sermaye iradlarına uygulanan bu oranlar ile ayırım ilkesinin vergi adaletini sağlama fonksiyonu işletememektedir.

Ayrıca GVK'nın geçici 67. maddesinde yer alan iratların (TL ve döviz mevduatı faiz geliri, repo ters repo geliri, devlet tahvil ve hazine bonosu faiz geliri, katılım bankalarından elde edilen kâr payları gibi) vergilendirilmesinde stopajın nihai vergilendirme olması ve bunların beyannameye dahil edilmediği için artan oranlı vergi tarifesinin uygulanmasının mümkün olmaması nedeniyle mükelleflerin daha düşük tarifelerde vergilenmesi sonucunu doğurmakla birlikte vergi adaleti açısından önemli tartışmalara yol açmaktadır.

## **8- DİĞER KAZANÇ ve İRATLARIN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Diğer kazanç ve iradlar ilk altı gelir unsuru içine girmeyen gelirleri kapsamına almaktadır. Ancak diğer kazanç ve iradlar ilk altı gelir unsuruna girmeyen tüm gelirleri kapsayan bir yapıda da değildir. İlgili maddelerde hangi kazançların bu kapsama gireceği tek tek sayılma yoluna gidilmiştir. Bu bağlamda kanun kendi kendini sınırlandırmaktadır.

Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran bir olay gerçekleştiğinde bu durum diğer kazanç ve iradlar kısmında sayılmamışsa gelir vergisi doğmayacaktır. Bu durumda vergi adaleti açısından ilgili maddelerde tek tek sayılan vergiyi doğuran olaylar günün koşullarına göre tekrar gözden geçirilmesi faydalı olacaktır. Örneğin Arzi kazançlarda madde 82/2'de "... ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat" fıkrası pek işlevsel değildir. Böyle bir kazanç sağlayan kişi bu kazancını yıllık beyanname ile bildirmesi gerekmektedir. Bu da pek gerçekçi görünmemektedir.

Diğer kazanç ve iradlardan GVK geçici 67. madde kapsamında yer alan kazanç türlerine uygulanan kesinti oranları da vergi adaleti açısından tekrar değerlendirilmesi faydalı olacaktır. Örneğin (2016 yılı için) Vadeli İşlem Ve Opsiyon Sözleşmelerinden elde edilen gelirlerde *hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan sözleşmelerden elde edilen gelirler* üzerinden %0 oranında, *hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılanlar dışında kalan sözleşmelerden elde edilen gelirler* üzerinden ise %10 oranında tevkifat yapılmaktadır.

Yine menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarından elde edilen gelirler kapsamında *Hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinin elden çıkarılmasından doğan gelirler* geçici 67 inci madde kapsamında hisse senetlerinin tabi olduğu vergileme esaslarına tabi olduğundan, bu gelirler üzerinden %0 oranda tevkifat yapılacak ve mükelleflerce bu gelirler için de beyanname verilmeyecektir (GİB, 2016: 11).

## **9- SONUÇ**

Bu çalışmada teoride vergi adaletini sağlayan en önemli vergi olarak kabul edilen gelir vergisinin Türkiye'deki uygulaması ele alınmaktadır. Subjektif karakterli, dolaysız bir vergi olan gelir vergisi mükellefin ödeme gücünü kavrayan en önemli vergidir. Bu bağlamda toplam vergi gelirleri içinde gelir vergisinin payı ne kadar fazla ise vergi sisteminin vergi adaletini o oranda gözettiği kabul edilmektedir.

Ancak bu varsayım gelir vergisinin kendi içinde de adaleti sağladığı oranda geçerlidir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde yedi gelir unsuru sayılmaktadır. Bu unsurların 1980 yılından günümüze vergileme tekniğindeki yapılan değişiklikler vergi adaletini hem olumlu hem de olumsuz etkilediği görülmektedir.

Günümüzde ise uygulanan 193 sayılı Gelir Vergisinin vergi adaletini sağlama amacından uzaklaştığı görülmektedir. Öncelikle gelir vergisi günümüzde beyan sisteminin yeterince işletilemediği tevkif

yöntemiyle tahsil edilebilen bir vergi haline gelmiştir. Bu durum gelir vergisinin yükünün ücretliler üzerinde yoğunlaştığını da göstermektedir.

Diğer altı gelir unsuruna göre ücretlilerin vergi yükünün fazla olmasının yanında ücretlilerin beyanname vermemesi nedeniyle bir adaletsizlik de söz konusudur. Ücretliler hem geliri elde ederken yaptıkları giderleri yıllık gelirlerinden yeterince düşememekte hem de beyanname vermedikleri için diğer gelir unsurlarının beyanname üzerinden indirimine imkan verilen harcamalardan faydalanamamaktadırlar.

Örneğin serbest meslek kazancı ve ticari kazanç elde eden mükellef beyanname üzerinde anaokulu ücreti, okul servis ücreti, muayene-tahlil ve ameliyat ücreti gibi harcamalarını Eğitim ve Sağlık Harcaması (GVK 89/2, beyan edilen tutardan yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının en fazla %10'u) kapsamında beyan ettiği tutardan indirme imkanına sahiptir. Ücret gelir elde edenler beyanname vermedikleri için bu imkandan faydalanamamaktadırlar.

Bu durum özellikle ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde edenlerin günümüzde neredeyse ödenecek gelir vergisi miktarını kendileri belirleyebilmeleri anlamına da gelebilmektedir. Tüm bu açıklamalar gözönüne alındığında mevcut gelir vergisi kanununun kendi içinde adaletsiz bir yapıda olduğu ve bu haliyle de vergi adaletini sağlama fonksiyonundan uzaklaştığını söylemek yanlış olmayacaktır.

#### **KAYNAKÇA**

- AKDOĞAN, A. (2004), Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Armağan, R. (2006), "Gelir Vergisi'nde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme", Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, S. 2, C. 11, s. (323- 347 ).
- ARSLAN, M., BİNİŞ, M. (2012), "Türk Vergi Sisteminde Basit Usulde Vergilendirmenin Etkinliği- Basit Usulde Vergilendirme Vergi Ziyana Neden Olabilir mi?", Mali Çözüm, Temmuz-Ağustos, ss 53-70.
- BAKKAL, U. (2001). Zirai Kazançların Vergilendirilmesinde Eleştirel Bir Bakış. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 51 (2), ss 91-98.
- BAY, H. (2003), Gelir Vergisinde Basit Usul Uygulaması, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- BİLDİRİCİ, Z. (1995), Türk Vergi Sistemi, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Yayın no: 1. Eskişehir.
- DİRİL, F., ARAT, M. (2015), " Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Ücretliler Bakımından Mesleki Harcamalara Bakış: Akademisyenler Üzerine Bir Alan Araştırması", Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 22, Sayı:1, ss 113-138.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2017a), "Hazır Beyan Sistemi 2017", <https://intvd.gib.gov.tr/hazirbeyan/pdf/uygulama2017.pdf> (erişim 28.11.2017).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2016), "GVK. Geçici 67'nci Madde Uygulaması İle İlgili Olarak Gerçek Kişilere Yönelik Vergi Rehberi", Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 214 Mart.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (1998), "219 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği", web <http://www.gib.gov.tr/node/87597/pdf> (erişim 03.12.2017).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2017b), "Kira Geliri Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi", Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 236, Şubat.

- GÖK, M., YALÇIN, A.Z. (2015), "Türkiye'de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yüklümlü Grupları ile Karşılaştırılması", Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt:13, Sayı:1, ss 219-255.
- GÜNIŞILDAR, Ü. (2007), "Asgari Geçim İndirimi Derhal Kaldırılmalıdır!", <http://www.muhassebetr.com/yazarlarimiz/umit/001/> (Erişim Tarihi: 07 Aralık 2017).
- Hürriyet, (2001), "Hazine Bonosuna Yeni Vergi Kolaylığı", [http://bigpara.hurriyet.com.tr/haberler/ekonomi-haberleri/hazine-bonosuna-yeni-vergi-kolayligi\\_ID375925/](http://bigpara.hurriyet.com.tr/haberler/ekonomi-haberleri/hazine-bonosuna-yeni-vergi-kolayligi_ID375925/) (Erişim Tarihi: 30 Kasım 2017).
- KILDIŞ, Y. (2010), "Basit Usulde Vergilendirme ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar", E-Yaklaşım.
- KILDİŞ, Y. (2008), "Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisine Bakış", Vergi Dünyası, Sayı: 351, Mayıs, ss 126-131.
- KIVANÇ, A. (2012), "Azami kazanç asgari vergi!", <http://www.haberturk.com/ekonomi/makro-ekonomi/haber/793239-azami-kazanc-asgari-vergi> (erişim Tarihi: 22 Kasım 2017).
- KIZILOĞLU, Ş. (2013), "İşçinin vergisi ile memurun vergisi arasında uçurum var", Hürriyet, 01/08/2013. <http://www.hurriyet.com.tr/iscinin-vergisi-ile-memurun-vergisi-arasinda-ucurum-var-24433415> (Erişim Tarihi: 12 Temmuz 2017).
- KOÇ, A. (2007), "Asgari Geçim İndirimi Nasıl Uygulanacak?", Mali Çözüm, Sayı 37.
- KOLÇAK, M. (1994), Türk Vergi Sistemi, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum.
- ORGAN, İ., GÜLER, A. (2012), "Şehir İçi Ulaşım Faaliyetlerinde Kazancın Basit Usulde Vergilendirilmesinin Yarattığı Vergi Adaletsizliği: Denizli Örneği", Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık, Sayı 163, ss 187-203.
- ÖNER, E. (2016), Türk Vergi Sistemi, Seçkin, Ankara.
- ÖZ, S. (2006), Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- ÖZ, E., AKÇAY, F. (2013), "Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 300, ss 34-55.
- ÖZTÜRK İ., OZANSOY A. (2011), "Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi", Maliye Dergisi, Sayı 161, Temmuz-Aralık, ss 197-214.
- SONSUZÖĞLU, E. (1997), "Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi", Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- TAŞ, M. (2017), "Gayrimenkulde Kira Gelirini Beyan Etmeyene Ceza", <http://www.aksam.com.tr/ekonomi/gayrimenkulde-kira-gelirini-beyan-etmeyene-ceza/haber-604727> (erişim 27.11.2017).
- TAŞDAN, K. (2000), "Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesindeki Son Değişiklikler ve Olası Etkileri", Tarım Ekonomisi Dergisi (Tarım Ekonomisi Derneği Yayını), Sayı:5, Sayfa: 71-88.
- TESK, <http://www.tesk.org.tr/tr/calisma/vergi/guncel/basit.html> (Erişim Tarihi: 20 Eylül 2017).
- TOSUNER, M., ARIKAN, Z. (2008), Türk Vergi Sistemi, İzmir.
- ULUATAM, Ö. (1995), Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler, Seçkin Kitapevi, Ankara.
- YAVAŞLAR, F. B. (2012) " Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi", Fasikül Dergisi, Sayı 30, Mayıs.
- YENİÇERİ, H. (2014), "Ücret Gelirlerinin Vergilendirilme Usulleri ve Vergi Adaleti", Aksaray Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 6 (2), ss 77-85.
- YILMAZ, A. (2013) " Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları", Uzman Bakış Dergisi, Yıl 1, Sayı 1, ss 128-135.