

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

**VERGİLEMEDE BASİTLİK İLKESİ AÇISINDAN TÜRKİYE'DE GELİR VE
KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARININ BİRLEŞTİRİLMESİ**

DOKTORA TEZİ

Hümevra UĞURLU

MART-2019

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

**VERGİLEMEDE BASİTLİK İLKESİ AÇISINDAN TÜRKİYE'DE GELİR VE
KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARININ BİRLEŞTİRİLMESİ**

DOKTORA TEZİ

Hümeyra UĞURLU

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

MART-2019

TRABZON

ONAY

Hümevra UĞURLU tarafından hazırlanan “Vergilemede Basitlik İlkesi Açısından Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Birleştirilmesi” bu Çalışma 01.03.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği / oyçokluğu ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı’nda **doktora tezi** olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyesi		Karar		İmza
Unvanı - Adı ve Soyadı	Görevi	Kabul	Ret	
Prof. Dr. Osman PEHLİVAN	Başkan	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Prof. Dr. Cemil RAKICI	Üye	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Prof. Dr. Ersan ÖZ	Üye	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK	Üye	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Doç. Dr. Recep NARTER	Üye	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım.

Prof. Dr. Yusuf SÜRMEK
Enstitü Müdürü

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca KTÜ-Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kılavuzu'na uygun olarak hazırlanan bu Çalışmada yararlanılan kaynakların tümüne eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Hümevra UĞURLU

01.03.2019

ÖNSÖZ

Kişilerin gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi yanında ikinci bir gelir vergisi türü olan ve kurum gelirleri üzerinden alınan kurumlar vergisinin alınması literatürde oldukça yoğun tartışmalara konu olmuştur. Bu tartışmalar çerçevesinde kurumların vergilendirilmesinin gerekliliğini savunanlar, kurumların varlık nedenlerini ortaya koymuşlardır. Kurumlar vergisine gerek olmadığını savunanlar ise kurumların ayrıca vergilendirilmesinin çifte vergilemeye yol açarak adaleti zedelediğini savunmaktadırlar.

Bu çerçevede şekillenen tartışmalar günümüzde ülkelerin vergi sistemlerinde gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarının adalet, basitlik, etkinlik yönünden yeniden ele alınması gerektiğini gündeme getirmiştir. Bazı ülkeler çözüm konusunda düz oranlı vergi sistemlerini tercih ederken diğer bazı ülkeler artan oranlı vergi sistemini uygulamayı sürdürmüş ve vergi sistemlerini düzenlemeyi tercih etmişlerdir. Son yıllarda karmaşık bir yapıya bürünen gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarının tek bir metinde yer alması konusu da gündeme gelmiştir. Bu çalışmada gelir vergisi ve kurumlar vergisinin birleştirilmesi konusu vergilemenin temel ilkelerinden biri olan basitlik ilkesi çerçevesinde ele alınmıştır. Bu çerçevede gelir vergisi ve kurumlar vergisinin basitleştirilmesine yönelik yeni gelir vergisi kanun tasarısı, adalet, basitlik ve etkinlik ilkelerine göre değerlendirilmesi amaçlanmış ve uygulanabilirliği konusunda çeşitli sonuçlara ulaşılmıştır.

Tez çalışmasının hazırlanmasında, tez konusunun belirlenmesinden son haline kadar değerli bilgisini esirgemeyen, önerileri ve yol gösterici görüşleri ile tez konusunu yönlendiren ve desteğini eksik etmeyen danışmanım Sayın Prof. Dr. Osman PEHLİVAN'a; tez izleme komitemde bulunan ve tezin hazırlanmasında yardımlarını ve önerilerini esirgemeyen Sayın Prof. Dr. Cemil RAKICI'ya ve Sayın Doç. Dr. Recep NARTER'e; yapıcı ve yönlendirici önerileriyle yol gösteren Sayın Prof. Dr. Ersan ÖZ'e ve Sayın Doç. Dr. Suat Hayri ŞENTÜRK'e; katkılarından dolayı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü yetkililerine, tez süresince yanımda olan, desteğini ve yardımını esirgemeyen Sayın Dr. Öğr. Üyesi Gizem AKBULUT YILDIZ'a sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca hayatım boyunca sevgi ve desteklerini esirgemeyen babam Mustafa ÖZKURT'a, annem Nursal ÖZKURT'a, kardeşlerime, bu çalışmanın hazırlanması süresince özveride bulunan, sabrını, desteğini ve yardımlarını esirgemeyen eşim Ayaç UĞURLU'ya ve en büyük fedakârlığı gösteren biricik kızım Feyza UĞURLU'ya teşekkür ederim.

Mart, 2019

Hümeyra UĞURLU

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
ÖZET.....	IX
ABSTRACT	X
TABLolar LİSTESİ.....	XI
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIV
KISALTMALAR LİSTESİ.....	XV
GİRİŞ	1-3

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİLENEBİLİR GELİRİN TANIMI VE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	4-21
1.1. Gelir Kavramı	4
1.2. Geliri Açıklayan Teoriler	5
1.2.1. Kaynak Teorisine Göre Gelir	5
1.2.2. Net Artış Teorisine Göre Gelir.....	6
1.2.3. Birleşik Gelir.....	6
1.3. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	7
1.3.1. Gelir Vergisi ve Özellikleri.....	8
1.3.1.1. Gelir Vergisi	8
1.3.1.2. Gelir Vergisinin Özellikleri	8
1.3.1.2.1. Gelirin Şahsi Oluşu	8
1.3.1.2.2. Gelirin Yıllık Olması.....	9
1.3.1.2.3. Gelirin Elde Edilmiş ve Safi Olması	9
1.3.1.2.4. Gelirin Genel ve Gerçek Olması	9
1.3.2. Kurumlar Vergisi	9
1.3.2.1. Kurumlar Vergisinin Haklılığını Savunan Görüşler	10
1.3.2.1.1. Yararlanma Görüşü	10
1.3.2.1.2. Ayrıcalık Görüşü.....	11
1.3.2.1.3. Ayrı Ödeme Gücü Görüşü.....	11
1.3.2.1.4. Sosyal Denge Görüşü.....	12

1.3.2.1.5. Mali Görüş	12
1.3.2.1.6. Diğer Görüşler.....	12
1.3.2.2. Kurumlar Vergisine Gerek Olmadığını Savunan Görüşler.....	14
1.4. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin Bütünleştirilmesi	15
1.4.1. Bütünleşmenin Önemi.....	16
1.4.2. Bütünleşme Teorilerinin Çeşitleri.....	18
1.4.2.1. Klasik Sistem	19
1.4.2.2. Tam Bütünleşme Modeli	20
1.4.2.3. Kısmi Bütünleşme Modeli.....	20

İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN OPTİMAL VERGİLEME VE GELİR VERGİSİ SİSTEMLERİ	22-65
2.1. Vergileme İlkeleri	22
2.1.1. Vergilemenin Mali İlkeleri.....	25
2.1.1.1. Verimlilik İlkesi.....	25
2.1.1.2. Esneklik İlkesi	25
2.1.2. Vergilemenin İktisadi İlkeleri	26
2.1.2.1. Tarafsızlık İlkesi	26
2.1.2.2. Etkinlik İlkesi	26
2.1.3. Vergilemenin Sosyal İlkeleri	26
2.1.3.1. Genellik İlkesi.....	26
2.1.3.2. Adalet İlkesi.....	27
2.1.4. Vergilemenin İdari İlkeleri.....	28
2.1.4.1. Belirlilik İlkesi	28
2.1.4.2. Basitlik ve Açıklık İlkesi	29
2.1.4.3. Öngörülebilirlik İlkesi	29
2.1.4.4. Kanunilik İlkesi	30
2.2. Optimal Vergileme.....	30
2.3. Vergi Sistemi ve Özellikleri.....	35
2.4. Gelir Vergisi Sistemleri	38
2.4.1. Kapsamlı Gelir Vergisi Sistemi	38
2.4.2. İkili Gelir Vergisi Sistemi	39
2.4.3. Yarı İkili Gelir Vergisi Sistemi	40
2.4.4. Harcama Gelir Vergisi Sistemi	41
2.4.5. Düz Oranlı Gelir Vergisi Sistemi.....	42

2.5. Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisi	43
2.5.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Kavramı	44
2.5.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisinin Genel Durumu	45
2.5.3. Avrupa Birliği Ülkeleri Gelir ve Kurumlar Vergisinin Değerlendirilmesi	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİLEMEDE BASİTLİK İLKESİ AÇISINDAN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN BİRLEŞTİRİLMESİ..... 66-166

3.1. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı	66
3.1.1. Tanımı	66
3.1.2. Nedenleri.....	67
3.1.3. Sonuçları	70
3.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığını Gidermeye Yönelik Çalışmalar.....	73
3.2.1. Vergi Basitleştirme Ofisi.....	75
3.2.2. Yeni Zelanda Yeniden Yazım Projesi.....	78
3.2.3. Avustralya Vergi Kanunu Geliştirme Projesi	78
3.2.4. Diğer Vergi Karmaşıklık Göstergeleri	80
3.3. Seçilmiş Ülkelerde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin Durumu.....	81
3.3.1. Almanya.....	84
3.3.2. Fransa.....	90
3.3.3. Romanya	95
3.3.4. Estonya.....	98
3.3.5. Türkiye.....	101
3.3.5.1. Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi	101
3.3.5.1.1. Gelir Vergisi.....	102
3.3.5.1.2. Kurumlar Vergisi.....	106
3.3.5.2. Türk Vergi Sisteminin Genel Sorunları	113
3.3.5.2.1. Basitlik Sorunu.....	114
3.3.5.2.2. Adalet Sorunu.....	118
3.3.5.2.3. Etkinlik Sorunu	121
3.3.5.2.4. Kanunlaşma Sürecinden Kaynaklanan Sorunlar	125
3.3.6. Ülkelerin Genel Olarak Değerlendirilmesi	129
3.3.6.1. Vergiye Uyum Açısından Değerlendirme	130
3.3.6.2. Vergi Ödeme Kolaylığı Açısından Değerlendirme.....	133
3.3.6.3. Vergi Harcamaları Açısından Değerlendirme	134
3.3.6.4. Mali Karmaşıklık İndeksi Açısından Değerlendirme	140

3.4. Türkiye’de Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı.....	141
3.4.1. Gerekçe	144
3.4.2. Yeni Gelir Vergi Kanunu Tasarısının Temel İlkeleri.....	148
3.4.2.1. Yatırım, Üretim, İstihdam ve Tasarrufların Teşvik Edilmesi	148
3.4.2.2. Vergiye Gönüllü Uyumun ve Kayıtlı Ekonomiye Geçişin Artırılması	149
3.4.2.3. Vergi Tabanının Genişletilmesi ve Vergi Adaletinin Pekiştirilmesi	149
3.4.2.4. Vergi Güvenliğinin Güçlendirilmesi	150
3.4.2.5. Sosyal ve Çevresel Politikalarla Uyumlu Düzenlemelerin Yapılması	150
3.4.2.6. Yürütmede Esneklik ve Etkinliğin Artırılması	150
3.4.3. Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Değerlendirilmesi.....	151
3.4.3.1. Adalet Açısından Değerlendirme	152
3.4.3.2. Etkinlik Açısından Değerlendirme	156
3.4.3.3. Basitlik Açısından Değerlendirme.....	160
3.4.3.4. Diğer Değerlendirmeler	163
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	167
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	179
ÖZGEÇMİŞ.....	206

ÖZET

Gelir üzerinden alınan iki gelir vergisi türü gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Gelir üzerinden alınan bu iki vergi türü tartışmalara konu olmaktadır. İkinci bir gelir vergisi olarak kurumlar vergisine neden ihtiyaç duyulduğu sorusu gündeme gelmiştir. Bu soru lehte ve aleyhte görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Geline noktada kurumlar vergisinin varlığı kabul edilmiştir. Bugün kurumlar vergisinin vergi sistemi içerisindeki yeri ve uygulanması tartışılmaktadır. Son yıllarda ülkelerin vergi rekabetinin de etkisiyle vergi oranlarını düşürdüğü gözlenmektedir. Diğer taraftan vergi politikalarında ihmal edilen bir vergileme ilkesi olan basitlik ilkesinin önemi artmaktadır. Bu çerçevede ülkelerin gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarını birleştirdikleri görülmektedir.

Bu çalışmanın amacı, gelir vergisi ve kurumlar vergisinin birleştirilmesinin vergi sisteminde basitleştirme sağlayıp sağlayamayacağını değerlendirmektir. Bu çalışmada betimsel yöntem kullanarak, öncelikle gelir kavramı açıklanmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi kısaca açıklanarak kurumlar vergisi hakkındaki olumlu ve olumsuz görüşlere yer verilmiştir. Daha sonra vergileme ilkeleri ve optimal vergileme kavramları açıklanarak bir vergi sisteminin özellikleri belirtilmiştir. Diğer ülkelerdeki durumu görebilmek için Avrupa Birliği ülkelerinde gelir vergisi ve kurumlar vergisi sistemlerinin durumu incelenmiştir. Son olarak, vergi sistemlerinin karmaşıklığı konusu ele alınmıştır. Bu çerçevede vergi karmaşıklığını gidermeye yönelik uygulamalar hakkında bilgi verilmiştir. Vergi kanunlarını birleştiren ülkelerdeki gelir vergisi ve kurumlar vergisinin durumları incelenmeye çalışılmış ve Türkiye’de yeni gelir vergisi kanun tasarısı incelenmiş ve bazı sonuçlara varılmıştır. Bu sonuçlara göre, Türk gelir vergisi sisteminin tasarıdaki haliyle birleştirilmesi karmaşıklığı daha da artıracak bir uygulama olarak düşünülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi Kanunu, Kanun Tasarısı, Karmaşıklık, Basitlik.

ABSTRACT

The two types of income tax on income are personal income tax and corporate tax. These two types of are the subject of discussions. The question of why a corporate income tax is needed as a second income tax has been raised. This question led to the emergence of favorable and unfavorable negative opinions. At this point, the existence of corporate tax was accepted. Today, the place and application of corporate tax in the tax system are discussed. In recent years, tax rates are observed to decreased due to the tax competition. On the other hand, the importance of the principle of simplicity, which is a principle of taxation neglected in tax policies increases. In this framework, it is seen that countires combine income tax and corporate tax laws.

The purpose of this study is to evaluate whether the tax system can provide simplification of that combine income tax and corporate tax. In this study, by using descriptive method, firstly the concept of corporate tax are given. Then, taxation principles and optimal taxation concepts are explained and characteristics of a tax system are specified. In order to see the situation in other countries, the situation of the income tax and corporate tax systems in the European Union countries are examined. Finally, the issue of the complexity of tax systems is adressed. In this context, information was given about the practices to eliminate the tax complexity. income is explained. By briefly explaining income and corporate tax, positive and negative opinions about. The situation of income tax and Corporation tax in countries combining tax laws are tried to be examined and the new income tax bill was examined in Turkey and some conclusions have been reached. According to these results, combining the Turkish income tax system as it is in the bill is considered as an application that will further increase the complexity.

Key Words: Income Tax, Corporate Tax Law, Draft Bill, Complexity, Simplicity.

TABLolar LİSTESİ

Tablo Nr.	Tablo Adı	Sayfa Nr.
1	Ülkelere Göre Kurum ve Kişisel Vergi Sistemlerinde Uyguladıkları Bütünleşme Türleri (2018)	18
2	Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Vergisi Sistemlerinde Kullanılan Teoriler	44
3	AB Ülkelerinde ve Türkiye’de En Yüksek Kanuni Kişisel Vergi Oranları (2000-2018)	46
4	AB Ülkelerinde ve Türkiye’de En Yüksek Kurumlar Vergisi Oranları (2000-2018).....	48
5	Sabit Toplam Vergi Yüğü ve Kurumlar Vergisi Oranı Bağımlılığı	50
6	Bazı AB Ülkelerinde Dağıtılan Kâr Paylarına Uygulanan Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Oranlarının Gelişimi	50
7	Bazı AB ülkelerinde ve Türkiye’de Kâr payları üzerindeki Toplam Vergi Yüğü ve En Yüksek Gelir Vergisi Oranı (2018)	52
8	AB Ülkelerinde Ortalama Efektif Kurumlar Vergisi Oranı (%).....	53
9	AB Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisinin Genel Özellikleri	55
10	AB Ülkelerinde ve Türkiye’de GSMH’nin Yüzdesi olarak Toplam Vergiler (Sosyal Güvenlik Primleri Dahil)	59
11	AB Ülkelerinde ve Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi GSMH Oranı (%).....	61
12	Toplam Vergilerin Yüzdesi Olarak Dolaylı ve Dolaysız Vergiler (Türkiye ve AB Ortalaması).....	63
13	AB Ülkelerinde ve Türkiye’de Toplam Vergilerin Yüzdesi Olarak Gelir Vergisi-Kurumlar Vergisi	63
14	Vergi Sisteminin Karmaşıklığının Sonuçları ve Basit Bir Vergi Sisteminin İlkeleri.....	71
15	AB Ülkelerinde ve OECD Ülkelerinde Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununun Durumu.....	83
16	Alman Gelir Vergisi Tarifesi (2018 Vergi Yılı)	87
17	Almanya’da Kurum Kazançları Üzerindeki Toplam Vergi Yüğü	88
18	Almanya’da GSYH ve Toplam Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Gelir Vergisi-Kurumlar Vergisi	88
19	Almanya’da Kar Paylarına Uygulanan Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi	89
20	Fransız Genel Vergi Kanununda Dolaysız Vergiler (2017)	91
21	Fransa Gelir Vergisi Oranları (2018).....	92
22	Fransa’da Kurum Kazançları Üzerindeki Toplam Vergi Yüğü	93

23	Fransa’da Kar Paylarına Uygulanan Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi	93
24	Fransa’da GSYH ve Toplam Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi	94
25	Romanya’da Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin GSMH İçindeki Payı	96
26	Romanya Mali Yasası.....	96
27	Estonya Gelir Vergi Kanununun Genel Yapısı.....	98
28	Estonya Gelir Vergisi-Kurumlar Vergisinin GSYH ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı	100
29	Türkiye’de Gelir Vergisi Dilimleri ve Bu Dilimlere Uygulanan Vergi Oranlarındaki Değişim.....	103
30	Türkiye’de 2018 yılı Gelir Vergisi Tarifesi.....	103
31	Türkiye’de Asgari Geçim İndirimi (2019).....	104
32	Kurumlar Vergisi Oranlarının 1990-2007 Yılları Arasındaki Değişimi (%).....	106
33	3946 Sayılı Kanun ve 4369 Sayılı Kanuna Göre Türkiye’de Kurumların Toplam Vergi Yüğü.....	108
34	4842 Sayılı Kanun ve 5520 Sayılı Kanuna Göre Türkiye’de Kurumların Kazancın Dağıtıldığı ve Dağıtılmadığı Duruma Göre Toplam Vergi Yüğü.....	110
35	Türkiye’de Kâr Paylarına Uygulanan Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi	111
36	Türkiye’de GSYH ve Toplam Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Gelir Vergisi-Kurumlar Vergisi	111
37	Çeşitli Ülkelerde En Yüksek Kanuni Kurum Vergi Oranı ve Ortalama Efektif Kurum Vergi Oranı.....	112
38	Avustralya, Yeni Zelanda, İngiltere ve Türkiye İçin Temel Karmaşıklık İndeksi Verileri (2014)	115
39	Türkiye’de Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanununun Çıkartmalı Okunabilirlik Test Sonuçları (2013).....	116
40	2010-2014 Yılları Arasındaki Özelge Sayısı	117
41	Türkiye’de 2016-2017 Yıllarında Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	118
42	Türkiye’de Faal Mükellef Sayıları (2017).....	120
43	Türkiye’de Toplam Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Dolaylı ve Dolaysız Vergiler.....	121
44	Türkiye’de Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı ve Harcamaların Karşılaştırılması (2002-2017)	122
45	Çeşitli Ülkelerde Vergi Uyumu İçin Harcanan Süre	124
46	Vergi İdaresince Yapılan Harcamaların Toplanan Net Vergilere Oranı (%).....	130
47	Seçilmiş Bazı Ülkelerde Vergiye Uyum İçin Harcanan Süre (2017)	132
48	Seçilmiş Bazı Ülkelerde Genel Vergi Ödeme Sıralaması (2017).....	133
49	Almanya’da 2015-2018 Yılları Arasında Federal Mali Yardım ve Vergi Yardımları.....	135
50	Estonya’da 2016-2018 Yılları İçin Vergi Harcamaları.....	137

51	Türkiye’de 2015-2017 Yılları İçin Vergi Harcamalarının Aynı Vergi Türünden Tahsilata Oranı	138
52	Türkiye’de 2017-2021 Yılları İçin Vergi Harcaması Tahminleri (Milyon TL).....	139
53	Muhasebe ve Vergi Uyumu Açısından Dünyadaki En Karmaşık ve En Az Karmaşık 10 Ülke	140
54	Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Kısımları	142
55	Yeni Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Bazı Yabancı Kökenli Kelimeler	162



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil Nr.	Şekil Adı	Sayfa Nr.
1	Vergileme İlkelerinin Tarihsel Gelişimi	24
2	Optimal Vergilemede Dört Temel Soru.....	34



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: American Institute of CPAs - American Institute of Certified Public Accountants – Amerikan Kamu Muhasebecileri Örgütü
CICE	: Competitiveness and Employment Tax Credit - Rekabet ve İstihdam Vergi Kredisi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
ICTA	: Income and Corporation Taxes Act - Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasaları
IMF	: International Monetary Found- Uluslararası Para Fonu
ITA	: Income TaxAct – Gelir Vergisi Kanunu
IRDA	: Inland Revenue Department Act - Kamu Gelirleri Dairesi Kanunu
İSMMMÖ	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
OECD	: Organization for Economic Co-operation and Development – Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OTS	: The Office of Tax Simplification – Vergi Basitleştirme Ofisi
Örn	: Örneğin
PWC	: PricewaterhouseCoopers
RAP	: Rewrite Advisory Panel - Yeniden Yazım Danışma Kurulu
TAA	: Tax Administration Act - Vergi İdare Kanunu
TASAV	: Türk Akademisi Siyasi Sosyal Stratejik Araştırmalar Vakfı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TLR	: Tax Law Rewrite - Vergi Kanunu Yeniden Yazım
TLRC	: Tax Law Review Committee - Vergi Kanunu İnceleme Komitesi
TLIP	: The Australian Tax Law Improvement Project - Avustralya Vergi Kanunu Geliştirme Projesi
TRAA	: Vergi İnceleme Dairesi Kanunu
TRP	: Tax Rewrite Project - Vergi Yeniden Yazım Projesi
vb.	: ve benzeri

GİRİŞ

Devletin temel finansman kaynağı vergilerdir. Vergiler içerisinde gelir vergileri önemli bir yere sahiptirler. Gelir üzerinden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere iki türdür. Kurumlar kendilerini oluşturan ortaklardan ayrı bir hukuki kişiliğe sahip olmaları ve bu kurum statüsünün kendilerine sağladığı çeşitli avantajlar nedeniyle ayrıca vergilendirilmektedir. Kurum kazançlarının kurum bünyesinde kurumlar vergisine daha sonra ortaklara dağıtılan kâr payları üzerinden gelir vergisine tabi tutulması çifte vergileme sorununa neden olmaktadır. Ülkeler vergi bütünleşme teorileri ile çifte vergileme sorununa kısmen de olsa çözüm bulmaktadır.

Bir vergi sisteminin kendinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmesi için vergileme ilkelerine mümkün olduğunca uygun hazırlanması ve bu ilkelerin uygulanması gerekmektedir. Adalet, etkinlik, basitlik, belirlilik, genellik, kanunilik, tarafsızlık vb. şekillerde sıralayabileceğimiz vergileme ilkelerini taşıyan bir vergi sisteminin başarılı olacağı savunulmaktadır. Ayrıca optimal vergilemenin gerçekleştirilebilmesi için optimal vergilemenin temel ilkelerinin ortaya koyulması gerekmektedir. Optimal vergilemede verginin kimden, ne oranda, nasıl ve ne şekilde alınacağı belirlenmesi önemlidir. Ancak hangi vergi sisteminin optimal vergilemeyi sağlayacağı net olarak ortaya koyulamamaktadır. Çünkü bir vergi sisteminin başarısı uygulandığı ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasal yapısına göre değişiklik göstermektedir.

Son yıllarda bazı ülkelerde basitlik sağlaması açısından düz oranlı vergi sistemi uygulamaları yaygınlaşmıştır. Bu ülkelerdeki uygulamalar diğer ülkeleri de etkilemektedir. Bu konuda literatürde de düz oranlı vergi ile artan oranlı vergilerin avantaj ve dezavantajları ortaya koyulmaktadır. Avrupa Birliği ülkelerinde daha yoğun tartışılan düz oranlı vergileme ve vergi rekabeti çerçevesinde birçok Avrupa ülkesi gelir ve kurumlar vergisinde indirim uygulamaktadır. Düz oranlı vergi sistemlerinin bu kadar tartışılmasına karşın birçok görüş vergilemede adaletin sağlanmasında artan oranlı vergilerin daha üstün olduğunu savunmaktadır. Düz oranlı vergi sistemini uygulayan birçok ülkenin ülkelerine yabancı yatırımcı çekmek amacı taşıdığı da görülmektedir.

Ülkelerin son yıllarda tartıştığı diğer bir konu vergi sistemlerinin karmaşıklığının artmasıdır. Özellikle sosyal ve ekonomik birtakım amaçlarla vergi sistemine yerleştirilen vergisel ayrıcalıklar, vergi kanunlarının sıklıkla değiştirilmesi, küreselleşme, vergi sisteminin aksaklıklarını telafi etmek amacıyla yeni hükümlerin getirilmesi gibi nedenlerle vergi sistemleri karmaşık bir yapıdadır. Bu nedenle ülkeler vergi sistemlerindeki karmaşıklıkları gidermek amacıyla çalışmalar yapmaktadırlar. Bu konuda İngiltere, Yeni Zelanda ve Avustralya örnek gösterilebilecek ülkelerdir. Bu ülkelerde

vergi basitleştirme ofisleri kurularak veya yeniden yazım projeleri ile vergi kanunlarının sadeleştirilmesi amaçlanmaktadır. Çünkü karmaşıklığın bir takım olumsuz sonuçları bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi mükelleflerin vergiye uyumunun azalmasıdır. Vergiye uyumun az olduğu bir ülkede vergi kayıp ve kaçakları oldukça yüksek olmakta ve vergi gelirleri azalmaktadır. Vergi sisteminin karmaşıklığı vergi idaresi açısından da idari maliyetlerin artmasına neden olmaktadır.

Basitlik ilkesi mükellefin karşı karşıya kaldığı vergiyi anlayabilmesi adına önemli olduğu kadar vergi idaresi ile ilişkilerinde sorun yaşamaması konusunda da dikkate alınması gereken bir konu olmaktadır. Ayrıca vergi idaresinin vergi ile ilgili iş ve işlemlerini yürütürken yaşayacağı sorunları minimuma indirebilmek için gereklidir. Vergi kanunlarının dilinin sadeleştirilmesi, kanunların sayfa sayısının azaltılması, madde uzunluklarının ve paragrafların kısaltılması, vergi reform ve düzenlemeleri konusunda toplumun bilgilendirilmesi ve mükelleflerin vergi politikalarının oluşturulma sürecine dahil edilmesi, vergi ile ilgili düzenlemelerde basitlik ilkesinin öncelikli ilkeler arasına dahil edilmesi vergi sistemlerinin basitleştirilmesi konusunda etkili olabileceği savunulmaktadır. Vergi kanunlarını basitleştirmek amacıyla gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarını tek bir metinde toplamak ülkelerin başvurabildikleri bir yol olmaktadır. Böyle bir yola başvurulmasının nedeni olarak bu iki kanunun da geliri vergilendirmesi, ortak hükümlerin varlığı gibi gerekçeler ileri sürülmektedir. Ancak sadece bu iki kanunun aynı metinde toplanmasının basitleştirmekten çok kanun karmaşıklığına yol açacağı görüşü hakimdir.

Vergi sistemlerinin basitleştirilmesinin gerekliliği, en başta mükelleflerin vergiye uyumunun artmasını ve diğer birçok olumlu sonucu olacağı savunulmakta ve bunun üzerine çalışmalar yapılmaktadır. Vergilemede basitlik ilkesinin bu öneminden dolayı *çalışmanın konusu* “Vergilemede Basitlik İlkesi Açısından Türkiye’de Gelir Ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Birleştirilmesi” olarak belirlenmiştir. Çalışmada *analizin kapsamı*, vergi sistemlerinin basitleştirilmesi konusu açıklanarak Türkiye’de uygulanması düşünülen yeni gelir vergisi kanun tasarısı hakkında değerlendirmeler yapılmıştır.

Çalışmanın amacı, vergileme ilkeleri ekseninde bir vergi sisteminin basitliği konusu araştırılarak vergi sistemlerinde karmaşıklığa neden olan faktörleri ortaya koymak ve gelir vergisi ve kurumlar vergisinin birleştirilmesinin doğuracağı sonuçların belirlenerek daha basit bir vergi sistemi için bir takım önerilerde bulunmaktır. Bu amaca ulaşabilmek için *betimsel çalışma yöntemi* kullanılarak öncelikle gelir vergisi ve kurumlar vergi hakkında genel bilgiler verilmiştir. Vergi sistemlerinin taşınması gereken özelliklere değinilmiştir. Sonrasında vergi sistemlerinin karmaşıklığı tanımlanmış ve bu karmaşıklığı gidermeye yönelik yapılan çalışmalar hakkında bilgiler verilmiştir. Türk gelir vergisi sistemi ele alınarak yeni gelir vergisi kanunu hakkında yapılan olumlu ve olumsuz görüşlerden yola çıkarak bazı sonuçlara ulaşılmış ve önerilerde bulunulmuştur.

Vergi sistemlerinin karmaşıklık düzeyini ölçebilecek bir ölçütün geliştirilememiş olması, karmaşıklığın ölçülememesi nedeniyle bu konuda uygulanabilecek politikaların belirlenebilmesinin güç olması, devletin sosyal ve ekonomik gerekçelerle uygulamak zorunda olduğu kanun hükümlerinin varlığı, ülkelerin farklı ekonomik ve sosyal yapısının bu konuda tek bir yöntemin belirlenebilmesini güçleştirmesi *çalışmanın kısıtlarını* oluşturmaktadır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, gelir kavramı ele alınmış gelir vergisi ve kurumlar vergisi konusunda genel bilgilere yer verilmiştir. Kurumlar vergisinin varlık nedenleri ve kurumlar vergisine gerek olmadığını savunanların görüşleri ele alınmıştır. Bu bölümde son olarak, kurum kazançlarının öncelikle kurumlar vergisine sonrasında ise gelir vergisine tabi tutulmasının neden olduğu çifte vergileme sorununa çözüm arayan vergi bütünleşme teorileri incelenmiştir.

İkinci bölümde, vergileme ilkeleri incelenerek optimal bir vergileme yapabilmek için izlenmesi ve cevaplandırılması gereken sorular ele alınmıştır. Ülkelerde genel olarak uygulanan gelir vergisi sistemleri hakkında bilgiler verilerek Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan gelir vergisi ve kurumlar vergisi sistemleri genel hatlarıyla incelenmiş, vergi ile ilgili bir takım veriler sunulmuştur.

Üçüncü bölümde vergi sistemlerinin basitleştirilmesi konusuna değinilmiş, bir vergi sisteminin karmaşıklığını gidermeye yönelik yapılan çalışmalar anlatılmıştır. Seçilmiş Avrupa Birliği ülkelerinin gelir vergisi ve kurumlar vergisi sistemleri ve sonrasında Türk Gelir Vergisi sistemi incelenmiştir. Türkiye’de uygulanan gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunu adalet, etkinlik ve basitlik sorunu açısından ele alınmış ve değerlendirilmiştir. Bu çerçevede Türkiye’de uygulanılması düşünülen yeni gelir vergisi kanunu hakkındaki olumlu ve olumsuz görüşler ortaya koyulmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİLENEBİLİR GELİRİN TANIMI VE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Bu bölümde, öncelikle gelir vergisinin konusunu oluşturan gelir kavramının tanımı ortaya konulmaya çalışılacaktır. Daha sonra gelir kavramını açıklayan genel teorilere ve gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumlar vergisine değinilecektir. Son kısımda gelir vergisinden ayrı bir kurumlar vergisine ihtiyaç olup olmadığına ilişkin görüşlere ve gelir vergisi ve kurumlar vergisi arasındaki bütünleşme teorilerine yer verilecektir.

1.1. Gelir Kavramı

Gelir kavramını tanımlarken belirtilmesi gereken öncelikli bir konu kavramların birbirinin yerine kullanılmasının yol açtığı sorundur. Gelir kavramı ile kazanç ve bazen de irat kavramı aynı anlamda kullanılmaktadır. Gelir, kazanç ve irat kavramlarından daha geniş anlamdadır. Diğer bir ifadeyle gelir, kazanç ve irat toplamıdır. Kazanç, bedensel veya zihinsel çalışma sonucu elde edilen randıman yani emek ve/veya sermayenin karşılığıdır. Emek veya her ikisinin (emek + sermaye) üretim faaliyetine sokulması sonucu elde edilen gelir de kazançtır. Örneğin, emek ve sermayeye dayanma özelliğini taşıyan ticari faaliyet sonucu elde edilen gelir (ticari kazanç) veya mesleki bilginin kullanılması sonucu elde edilen gelir (serbest meslek kazancı) birer kazançtır. İrat ise, bedensel ve zihinsel bir çalışma olmaksızın sadece taşınır veya taşınmaz varlıkların kullandırılması sonucu elde edilen gelirdir. Kısaca ifade etmek gerekirse, yalnız başına sermayenin kirasıdır veya menkul ve gayrimenkullerin getirisi. Örneğin, kiralama sonucu elde edilen kira geliri (gayrimenkul sermaye iradı), paranın kullandırılması sonucu elde edilen faiz geliri veya kâr payı (menkul sermaye iradı) birer irattır (Erdoğan, 2015: 11; Mutlu vd., 2014: 58; Sağbaş, 2011: 65-66).

Geniş anlamı ile gelir, kişinin belirli bir dönemde yaptığı tüketime o dönem içinde servet değerinde meydana gelen artışın ilave edilmesi ile bulunan değerdir (Yıldız, 2014: 2). Bu anlamda gelire, milli gelirin oluşumunu etkilemeyen unsurlar da dahil edilebilir. Piyangodan kazanılan ikramiye, yardımlar, nafaka ve her tür tazminatlar gelire dahil edilmelidir (Özden, 1985: 39).

Gelir vergisinin konusunu, matrahını ve kaynağını oluşturan gelir, yapısı itibarıyla iktisadi bir kavramdır (Turhan, 1998: 116). İktisadi anlamda gelir, belirli bir zaman dilimi içinde (genellikle 1 yıl) satın alma gücünde meydana gelen artışlar olarak tanımlanabilir. Üretim faktörlerinin (doğal

kaynak, sermaye, emek, girişimci) üretim sürecine sokulmasıyla elde edilen sürekli ve düzenli iktisadi değerler, servet değerinde meydana gelen artışlar (alım gücünün zamanla birikmiş şekli) ve üretim faktörünün üretim sürecinde yer almadığı sürekli ve düzenli bir özelliği olmayan fakat kişinin mal varlığında artışa neden olan unsurlar (bahis oyunları, bağış, miras gibi) satın alma gücündeki artışları temsil eder. Dolayısıyla bunlar iktisadi anlamda geliri oluşturmaktadır (Ferhatoğlu, 2007: 131).

Gelir, iktisadi bir konu olmakla beraber, gelir vergilerinin uygulamadaki gelişimi, gelir kavramına mali bir anlam vermiştir. Gelir konusunda iktisadi tanımlamalardan faydalanılmakla beraber vergi hukuku alanında tamamen kendine has bir gelir anlayışı ortaya çıkmıştır. Bunun nedenini, vergiciliğin, ilmi olmaktan çok mali bir amaca yönelmiş olmasında aramak gerekmektedir. Gerçekte maliye herhangi bir gelir veya sermayeyi vergiye tabi tutarken iktisadi bir tanıma dikkate almak zorunda değildir. Çünkü maliye için temel amaç, adalet çerçevesinde devlete en çok geliri getirecek vergi mekanizmasını sağlamaktır. Sonuç olarak, vergi maddi bir değerdir. Vergi hukuku tamamen kendine has bir gelir anlayışına sahiptir. Dolayısıyla, gelir ve sermaye unsurlarının belirlenmesinde kendine özgü metotlar kullanmaktadır (Keyder, 1958: 159).

1.2. Geliri Açıklayan Teoriler

Gelir, çok farklı açılardan tanımlanabilecek bir kavramdır. Bu farklı tanımlardan hangisinin vergilendirilecek geliri oluşturduğunun hangisinin vergi dışı tutulacağını belirlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla, vergiye tabi gelir kavramı kullanılmaktadır. Etkin bir vergilendirme yapabilmek ve gelirin adil bir şekilde toplanabilmesi amacıyla vergilendirilecek gelirin tanımlanması konusunda çeşitli teoriler ortaya atılmıştır. Bir teori geliri dar anlamda ele alırken diğer bir teori, geliri daha geniş tanımlama yoluna gitmiştir. Geliri tanımlayan teoriler üç başlık altında toplanabilir. Bunlar kaynak teorisine göre gelir, net (saf) artış teorisine göre gelir ve her iki teoriyi bir arada ele alan bileşik (karma) gelir teorisidir. Aşağıda bu teoriler açıklanacaktır.

1.2.1. Kaynak Teorisine Göre Gelir

Kaynak teorisi, geliri dar anlamda tanımlamaktadır. Alman iktisatçı Friedrich von Hermann tarafından 1832 yılında ortaya atılmıştır. Buna göre gelir, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini üretim sürecinde kullanmaları sonucu elde ettikleri ekonomik değerlerdir. Kaynak teorisine göre elde edilen ekonomik değer gelir olarak değerlendirilebilmesi için bu ekonomik değer belirlenmeli bir kaynaktan, üretim faaliyeti sonucunda ve sürekli olarak doğması gerekmektedir (Öner, 2014: 33).

Kaynak teorisi, her gelir türü için ayrı ayrı vergileme hususlarının belirlenebilmesine imkan sağlar. Bu üstün yönü ile kaynak teorisini kullanan ülkelerin emek ve sermaye gelirlerini farklı

vergilendirmesine imkan veren ayırma ilkesini daha kolay uygulamalarını sağlar. Örneğin, menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde farklı esaslar belirlenebilir. Bunun yanında eleştirilebilecek yanı, her türlü kazanç ve iradın gelir vergisi konusu içinde yer almaması vergi tabanını daraltır ve bu durum mükellefleri gelir vergisi konusuna girmeyen faaliyetlerde bulunmaya yönlendirmektedir. Bu yöndeki uygulamalar, kayıt dışı ekonominin büyümesine ve devletin kendi isteği ile bazı gelir türlerini vergi dışı bırakması sonucu gelir dağılımının bozulmasına neden olabilmektedir (Ferhatoğlu, 2003: 3).

1.2.2. Net Artış Teorisine Göre Gelir

Net artış teorisi, geliri kaynak teorisine göre daha geniş kapsamlı olarak ele almaktadır. İsveçli iktisatçı David Davidson tarafından 1889 yılında ve Alman iktisatçı Georg von Schanz tarafından 1896 yılında ele alınmıştır. Bu teoriye göre, kaynağı ne olursa olsun belirli bir dönemde kişinin satın alma gücünde veya öz varlığında meydana gelen artış gelir olarak ifade edilir. Diğer bir deyişle, kişinin belirli bir dönem tüketim harcamaları ile aynı dönem servet değerindeki net artış toplamı gelirdir (Öner, 2014: 34).

Net artış teorisi, kişinin belirli bir dönemdeki tüketimini ile aynı dönemdeki servetinde meydana gelen değişimi gelir kapsamına dahil ederek daha geniş bir tanıma ulaşmaktadır. Tanımda gelirin tüketime ayrılan kısmının ve servete dahil edilen unsurların nasıl elde edildiği üzerinde durulmamaktadır. Bu unsurlar, bireyin sahip olduğu üretim faktörlerini üretim sürecine sokmasıyla gerçekleşeceği gibi rastlantısal zenginleşmeden, iktisadi koşullardan vb. kaynaklanmış olabilir. Nereden kaynaklanmış olursa olsun kişilerin tüketim ve servet artışları bu tanımın esasını oluşturur. Tüketim ve servet değerindeki artışların değerinin belirlenmesindeki güçlükler net artış teorisinin uygulanmasını güçleştirmektedir. Ancak kaynak teorisi ile kıyaslandığında toplumsal adalete daha uygun düşmektedir. Çünkü her türlü zenginleşmeyi kapsayan bir gelir tanımı ile kişilerin ödeme güçlerinin daha iyi belirlenebileceği düşünülmektedir. Ayrıca bu geniş gelir tanımıyla gelir vergisinin çeşitli iktisadi faaliyetler arasında vergilendirme konusunda ayırım yapmayacağı için iktisadi kararları fazla etkilemeyeceği savunulmaktadır (Uluatam, 2005: 324-328).

1.2.3. Birleşik Gelir

Arızı olarak gelir elde eden bir kişi ile aynı geliri birden fazla yıla yaygın bir şekilde elde eden diğer bir kişinin vergi karşısındaki durumlarının adil bir şekilde dikkate alınması ve mali güçlerine göre vergilendirme yapılması vergi adaleti bakımından zorunludur. Bu zorunluluk, kaynak teorisinin ve safi artış teorisinin bir arada uygulandığı modellerin yaygınlaşmasına neden olmuştur (Akdoğan, 2006: 248). Çağdaş devletler kısmen kaynak teorisini kısmen de net artış teorisini birleştirerek, iktisadi anlamdaki gelir kavramından farklı olarak mali anlamda gelir kavramını belirlemeye çalışmaktadırlar. Bu sistemde, gelir, kaynak teorisine göre belirlenir.

Uygulamada ayrıca net artış teorisinin genişletici tanımından yararlanılır. Bu devletlerin gelir vergisi kanunları, geliri genel bir şekliyle tanımlamamakta yalnızca vergiye tabi gelir türlerini ayrı ayrı saymaktadırlar (Öner, 2014: 34; Turhan, 1998: 119).

Bileşik gelir vergisi sistemi, vergilendirilebilir geliri diğer sistemlerden farklı bir şekilde tanımlamamaktadır. Ancak net artış teorisine göre gelir sistemi ve kaynak teorisine göre gelir sistemlerinin tanımladıkları vergilendirilebilir gelir kavramlarını temel alarak yeni bir değerlendirme yapmaktadır. Bu vergi sisteminde vergilenebilir gelirin temel belirleyici yaklaşımı kaynak teorisi olmaktadır. Kaynak teorisine göre gelir kabul edilen unsurlar bileşik gelir vergisinin gelir tanımı içinde geçerlidir. Ancak bileşik gelir vergisi sisteminin ilk aşamasında gelirin belli bir büyüklüğü aşması durumunda sedülden elde edilen gelirler birleştirilir. Böylece daha kapsamlı bir gelire ulaşılmaktadır. İkinci aşamada bir ölçüde üniter gelir tanımlamasına yaklaşılmaktadır (Ortaç, 1999: 106).

Ülkeler, genel olarak herhangi bir teoriyi saf anlamda tek başına kullanmaktansa kaynak teorisini ve net artış teorisinin bir arada kullanıldığı birleşik sistemi kullanmaktadırlar. Saf anlamda net artış teorisini kullanan herhangi bir ülke bulunmamaktadır. Net artış teorisine en yakın ülkeler, Danimarka, Finlandiya, Fransa, İsveç ve Lüksemburg'dur (Akman, 2013: 31). Türkiye'de 1998 tarihli 4369 sayılı kanun ile gelirin tanımında kaynak teorisinden net artış teorisine geçiş yapılmıştı. Kanunda gelir, üretim faktörlerinden elde edilenler yanında tasarruf ve harcamaya kaynak olan her türlü kazanç ve iratlar olarak tanımlanmıştır. Bu kanunla 7. gelir unsurunun "*kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar*" olarak düzenlenmesi ile gelirin kapsamı oldukça geniş ele alınmaktaydı. Ancak bu kanun, o dönemde yaşanan dünya krizi sonucu uygulama imkanı bulamamıştır. Daha sonra gelirin tanımında tekrar kaynak teorisi benimsenmiştir (Güngör, 2002, <https://www.mevzuatdergisi.com/2002/08a/01.htm>).

1.3. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir vergisi, gerçek ya da tüzel kişilerin elde ettikleri gelirleri üzerinden alınır. 20. yüzyılda hızla gelişerek birçok devletin önemli bir gelir kaynağı haline gelmiştir. Gelir vergileri, gerçek kişilerin gelirlerinden alınan gelir vergisi ve kanunların kişilik hakkı tanıdığı tüzel kişi kurumların gelirleri üzerinden alınan kurumlar vergisi olmak üzere iki çeşittir (Bulutoğlu, 2003: 241). Bu başlık altında gelir vergisi ve kurumlar vergisi genel olarak tanımlanacaktır. Daha sonra, gelir vergisi uygulanırken ayrıca bir kurumlar vergisi uygulanılmasının gerekli olduğu ve buna karşıt olarak ayrı bir kurumlar vergisine gerek olmadığı yönündeki görüşlere yer verilecektir. Son olarak, gelir vergisi ve kurumlar vergisi arasındaki bütünleşme konusu ele alınacaktır.

1.3.1. Gelir Vergisi ve Özellikleri

Bu başlık altında öncelikle gelir vergisi hakkında genel bir bilgi verilecek sonrasında gelir vergisinin şahsi ve yıllık olması, elde edilmiş ve safi olması, genel ve gerçek olması gibi özellikleri alt başlıklar halinde açıklanacaktır.

1.3.1.1. Gelir Vergisi

Gelir vergisi diğer vergilerden farklı olarak, ödeme gücüne göre vergilendirmenin, vergilemede subjektiflik ve vergi önünde eşitlik ilkelerinin en iyi şekilde uygulanmasına imkan vermektedir (Özden, 1985: 36). Devlet vatandaşlarını vergilendirirken alacağı verginin ödenmesi konusundaki en iyi göstergenin ne olduğunu iyi bir şekilde tespit etmesi gerekmektedir. Bu konudaki kabullerden biri bu ödeme gücü göstergelerinden birinin “gelir” olduğu yönündedir. Ayrıca vergilemede bireyler arasındaki dengenin sağlanmasında gelir ölçütü avantajlıdır. Gelirin vergiye tabi tutulması ile mükellef olan vatandaşların ailevi durumları, sağlık durumları, geçimlerini sağlayabilecek asgari gelir düzeyi gibi özellik arz eden durumlar göz önünde bulundurulabilmektedir.

Ülkeler, genel olarak vergiye tabi tutulacak gelir kalemlerinin neler olduğunu vergi kanunlarında teker teker belirlemişlerdir. Bunun nedeni, gelirin vergileme açısından her türlü ihtiyaca cevap verecek düzeyde bir tanımının yapılamamasıdır. Gelirin maddeler halinde sıralayan ülkelere, Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Kanada, İngiltere, Türkiye örnek verilebilir (Akdoğan, 2006: 252). Gelirin bu şekilde tespitinde her ülke kendi ihtiyaçlarına uygun olan sıralamayı yapmaktadır. Bazı ülkeler geliri 5 başlık altında diğer ülkeler 7 başlık altında sıralamışlardır.

1.3.1.2. Gelir Vergisinin Özellikleri

Gelir vergisinde, vergiye tabi bir mükellefin ödeyeceği vergi, vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanır. Vergiye tabi gelir, birtakım özellikler taşır. Bunlar; şahsi olması, yıllık olması, elde edilmiş olması, gerçek olması ve safi olmasıdır. Aşağıda bu özellikler kısaca açıklanacaktır.

1.3.1.2.1. Gelirin Şahsi Oluşu

Gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirlerini esas alır. Mükellefiyet kuralı olarak kişiye özgüdür. Herkesin mali gücüne göre vergi yüküne katlanması çeşitli ülke anayasalarında anayasal bir görev olarak belirlenmiştir. Belirlenen amaçlara ulaşmada vergileme ilkeleri çerçevesinde sağlıklı ve etkin bir vergileme yapmak temel bir felsefe olmaktadır. Kişinin kendisinin ve ailesinin asgari

düzeyde yaşamını sürdürebileceği miktardaki gelirinin vergi dışı bırakılması suretiyle sosyal bir takım amaçlar da gelir vergisi ile gerçekleştirilebilmektedir (Akdoğan, 2006: 250).

1.3.1.2.2. Gelirin Yıllık Olması

Gelir vergisinin yıllık olma özelliği, gerçek kişi mükellefin genellikle bir yıllık gelirleri üzerinden vergiye tabi olmasını ifade eder. Bu bir yıllık dönem kuralı, takvim yılı esası olarak uygulanmaktadır. Ancak bu takvim yılının ekonomik ve sosyal gerekçelerle bazı istisnaları söz konusu olabilmektedir. İşin gereği olarak belirlenen özel hesap dönemi, kıst hesap dönemi, memleketi terk durumu, ölüm hali ve bir yıldan fazla döneme yayılan inşaat ve onarım işleri takvim yılı esasının istisnalarını oluşturmaktadır (Atabey, 2015: 14).

1.3.1.2.3. Gelirin Elde Edilmiş ve Safi Olması

Gelirin elde edilmiş olması, geliri meydana getiren kazanç ve iratları hukuken (gelirin talep edilebilme hakkının doğmuş olması) ve ekonomik olarak tasarruf edebilmeyi (gelirin kullanılmasının mümkün olması) ifade etmektedir. Hukuki tasarrufta gelir tutar olarak kesinleşmiştir yani tahakkuk etmiştir. Ekonomik tasarrufta ise, gelir tahsil edilmiş yani fiilen kullanılabilir haldedir. Gelirin safi olma özelliği de gelirin elde edilmesi için yapılan çeşitli giderlerin ve kanunun izin verdiği istisnaların ve indirimlerin gayrisafi gelirden düşülmesidir (Pehlivan, 2010: 146).

1.3.1.2.4. Gelirin Genel ve Gerçek Olması

Mükelleflerin çeşitli gelir unsurlarından elde ettikleri kazanç ve iratların toplanarak tek bir gelir vergisi beyannamesinde gösterilmesi gelirin genel olmasını ifade ederken gelirin gerçek olması, gelirin tespitinde kullanılan tüm gelir ve gider kalemlerinin belgelendirilmesi ve muhasebe kayıtlarında gösterilmesidir (Sarılı, 2014: 6).

1.3.2. Kurumlar Vergisi

1824 yılı şirketlerin kazançları üzerinden vergi alınması ile ilgili ilk uygulamaların görüldüğü dönem olmakla beraber bugün bildiğimiz anlamda kurumlar vergisi uygulaması Birinci Dünya Savaşı sonrasında ve savaşın finansmanı amacıyla ortaya çıkmıştır (Türkan, 1993: 3). Kurum kazançları üzerinden genellikle düz oranlı tarifeye göre alınan kurumlar vergisi gelirlerin çifte vergilendirilmesine neden olduğu gerekçesi ile eleştirilmektedir. Gelir vergisinin subjektifliğine karşın kurumlar vergisi objektiftir.

Dolaysız vergiler içinde şahısların gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi yanında, yine şahısların sermaye ve emeklerini birleştirecek kurdukları ortaklıkların kazançlarını konu alan kurumlar vergisinin varlık nedenlerini ortaya koymak, ikinci bir gelir vergisine ihtiyaç olup olmadığını değerlendirebilmek açısından önemlidir (Nas, 1981: 133).

1.3.2.1. Kurumlar Vergisinin Haklılığını Savunan Görüşler

Kanunların tanıdığı tüzel kişilik ile faaliyetlerini yürüten kurumların bireylerden farklı olarak sağladıkları avantajları nedeniyle teoride kurumların bireylerden ayrı olarak ayrıca vergilendirilmesi gerektiği oldukça fazla savunulmuş ve dünya uygulamaları da bu yönde gelişme göstermiştir (Ozansoy, 2010: 133).

Kurumlar vergisinin varlık nedenleri konusunda ileri sürülmüş olan görüşler şunlardır: imtiyaz bedeli görüşü, hizmet bedeli veya devletin ortaklığı sayan görüş, gayri şahsî ödeme gücü görüşü, bazı işletmelerin sosyal maliyetleri veya sebep oldukları sosyal kayıplar, verginin bazı faaliyetler ve mükellefler üzerinde devlete bir denetleme imkânı sağlaması, gelir vergisinde bulunan kanun boşluklarını doldurmak imkânı, ayırma ilkesinin uygulanması olanağı ve bu verginin uygun bir gelir kaynağı oluşudur (Bulutoglu, t.y.: 201).

1.3.2.1.1. Yararlanma Görüşü

Bu görüş, devletin sunduğu kamu hizmetlerinden gerçek kişiler gibi kurumların da yararlandığı fikrine dayanmaktadır. Hükümetler maliyetleri azaltma, piyasayı genişletme, finansal işlemleri kolaylaştırma ve bunlara benzer politikalarla ticari faaliyetlere faydalı olan pek çok hizmeti kurumlara sağlar. Bu hizmetlerin çoğu kurumların yalnız başlarına gerçekleştiremeyeceği işlemlerdir. Dolayısıyla bu hizmetlerin bir bedeli olarak kurumların da kurumlar vergisi şeklinde vergi ödemeleri gerekli görülmektedir (Mutluer, 2013: 2; Musgrave ve Musgrave, 1989: 373). Diğer taraftan, sınai ve ticari faaliyetlerin doğurduğu birtakım sosyal zararlar, kayıplar da bulunmaktadır. İş kazaları, görüntü ve çevre kirliliği, gürültü ve benzeri şekillerde ortaya çıkan bu sosyal zararlar karşılığında da kurumlar vergisinin alınması haklı görülmektedir (Abaç, 1974: 8). Kurumlar vergisi, kurumların üretim faaliyetleri sırasında yol açtıkları ve toplumun katlanmak zorunda kaldıkları maliyetlerin telafi edilmesi ve elde edilen gelirin topluma tekrar sosyal fayda sağlayacak alanlarda kullanılması için bir araç olarak kullanılabilir. Diğer taraftan, kurumların da devletin sunduğu kamu hizmetlerini (örneğin, alt yapı tesisleri) kullanmanın karşılığı olarak kamu gelirlerine katılmaları gerektiği düşünülmektedir (Edizdoğan, 2008: 284).

1.3.2.1.2. Ayrıcalık Görüşü

Kurumsal statünün bazı ayrıcalıkları şirketlere aktarıldığı için kurumlar vergisi gerekli görülebilmektedir. Özellikle iflas durumunda şirketler, ortaklarını koruyan sınırlı sorumluluk ayrıcalığından faydalanırlar. İlk bakışta bu argüman vergilendirme için başvurulabilecek bir yol olarak görülebilirse de şirketlerin bu avantajı karşılığında devletin belli bir ücret alabileceği düşünüldüğünde bu iddia gücünü kaybedebilmektedir. Daha da önemlisi sınırlı sorumluluk, şirket sahipleri ve alacaklılardan her ikisinin de gönüllü olarak kabul ettikleri yasal olarak uygun bir sözleşmedir. Sonuç olarak, daha fazla vergi alınmasını gerektiren bir durum söz konusu değildir. Ayrıca şirketlerin sahiplerinden ayrı olarak vergilendirilmesi konusundaki ısrar, şirketlerin dağıtılmamış kârlar için vergi sığınağı olmasına neden olmaktadır (Kay ve King, 1990: 152).

Kurumların sağladığı diğer bir ayrıcalık, banka ve diğer mali kuruluşlara başvurmaksızın sermaye piyasasından sermaye temin edebilmeleridir. Örneğin; anonim şirketler, ihtiyaç duydukları kaynakları çıkardıkları hisse senedi ve tahviller yoluyla doğrudan sermaye piyasasından edinebilirler. Diğer bir ayrıcalık ise dağıtılmayan şirket kârlarının genellikle gerçek kişi kârlarından daha düşük vergilendirilmesidir. Kurumların ayrıcalıklarından biri de yatırımlara sağlanan indirimler olmaktadır. Böylece yeni yatırımları daha düşük maliyetle gerçekleştirebilmektedirler (Bulutoglu, 2003: 389-390).

1.3.2.1.3. Ayrı Ödeme Gücü Görüşü

Ayrı bir kurumlar vergisinin gerekli olduğunu savunanlara göre, kurumların, onu meydana getiren ortaklarından ayrı olarak bağımsız bir varlığı ve hukuki kişiliği bulunmaktadır. Kurumların hukuki alanda yetkileri, sorumlulukları, kendine özgü ve ekonomik açıdan bireylerden farklı amaç ve araçları vardır. Bu nedenle, ayrı bir hukuki kişiliğe ve üretim birimi olma özelliği olan kurumların bahsedilen özellikleri ile sahip oldukları ayrı kişiliğe ait gelirin de kurumlar vergisiyle ayrıca vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu görüşü savunanların ileri sürdükleri diğer bir husus, ortağın kurum hukuki statüsüne bürünerek kanunların tanıdığı ve koruduğu bazı imtiyazlardan faydalanma hakkının olmasıdır. Diğer bir deyişle, kurum halinde örgütlenmenin bu örgütlenmeyi gerçekleştiren ortaklara tanıdığı bir takım üstünlükler bulunur. Kurumlar vergisi de bu üstünlüğün bir karşılığıdır. Çünkü ortakların sınırlı sorumluluğu, sermaye piyasasından doğrudan finansman sağlayabilme ve böylece geniş büyüme ve gelişme imkanlarına sahip olmaları gibi ayrıcalıkları kurum statüsü sağlamaktadır. Bu ayrıcalıklar kurumlara büyük imkanlar sunmaktadır ve devletin sağladığı bu özel imkanlar karşılığında ayrı bir kurumlar vergisi alması doğal karşılanmaktadır (Önen,1988: 1).

1.3.2.1.4. Sosyal Denge Görüşü

Sanayileşmenin sonuçlarından biri de büyük üretim faaliyetlerinin artık sermaye şirketleri tarafından gerçekleştirilmesi olmuştur. Sanayi kuruluşlarının topluma yüklediği bir takım sosyal maliyetler bulunmaktadır. Bu sebeple bu sosyal maliyetlerin karşılanması gerekmektedir. Kurumlar vergisi de bu maliyetlerin karşılığı olarak görülmektedir. Yine kurumların gerek maddi gerek fiziksel olarak büyüme istekleri zaman zaman toplum üzerinde olumsuz etkiler gösterebilmektedir. Bu nedenlerle de kurumların vergilendirilmesinin gerekli olduğu ifade edilmektedir (Bildirici, 2006: 113).

Şirketlerin geniş finansman olanaklarına sahip olması aşırı büyümelerini ve aşırı güçlenmelerini sağlayacağı ve bunun da toplum adına zararlı olabileceği görüşü zaman zaman göz önünde bulundurularak kurumlar vergisinin alınması adına teşvik edici olmuştur (Abaç, 1974: 8). Ancak günümüzde kurumlar vergisi oranlarında indirim yapılmasının, kurumlara çeşitli teşvikler sunulmasının bir nedeni de küçük ölçekli işletmelerin büyümesini ve gelişmesini sağlamaktır.

1.3.2.1.5. Mali Görüş

Kurumlar vergisinin var olmasının önemli bir diğer gerekçesi de gelir toplama kolaylığıdır. Devlet, en az direnmeyle karşılaşılabileceği ve buna karşılık en yüksek geliri elde edebileceği vergileme yöntemlerini kullanmak ister. Bu anlamda kurumlar vergisi, yüksek bir vergi kapasitesine sahip olduğu ve elinde hisse senedi bulunduranlar toplumun varlıklı kişileri olarak düşünüldüğü için de oldukça uygun bir vergi olarak görülmektedir (Bulutoğlu, 1978: 273; Harriss, t.y.: 30). Ayrıca şirket kazançlarının ortaklara dağıtılmaması durumunda bu kazançlar gelir vergisine de tabi tutulamayacaktır. Yine kârın bir kısmının ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılmayan kısım vergilendirilmeyecektir. Bu durumlarda devlet vergi geliri kaybına uğrayabilecektir. Bu nedenle kurum kazançlarının kurum bünyesinde vergilendirilmesi uygun düşecektir (Erginay, 1974: 104).

1.3.2.1.6. Diğer Görüşler

Yapılan araştırmalar, kurumlar vergisinin uzun vadede kurum ve dolayısıyla ortaklar üzerinde kalmayıp ileriye doğru, tüketicilere, yansıtıldığını göstermiştir. Vergiye tabi kurum statüsünün yaygın olduğu toplumlarda bu görüş daha da sağlam temellere dayanmaktadır. Kurumlar vergisinin adalet açısından değerlendirilmesi konusunda uzun vadede ileriye doğru yansıtmanın mümkün olabileceğini de unutmamak gerekmektedir (Bulutoğlu, 1978: 274). Yansımının söz konusu olduğu durumda kurumların aşırı veya çifte vergilendirilmesi söz konusu olmamaktadır. Kurumlar, verginin negatif etkilerini azaltabilmektedirler.

Kâr dağıtımından önce kurum kazançlarının vergilendirilmesinin, sermaye ve ücret gelirleri arasında birinciler arası ayırım yapma ilkesinin bir sonucu olduğu ileri sürülmüştür (Bulutoğlu, 1978: 273). Ayırma prensibi taraftarlarına göre kurumlar vergisi, vergi adaletini sağlayan bir araçtır. Çünkü emek geliri ve sermaye geliri elde edilişindeki zorluklar gözetildiğinde farklı vergilendirilmelidirler. Emek geliri, sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmelidir. Kurumlar vergisi, sermaye gelirlerini ayrıca vergilendirerek vergi adaletine yardımcı olmaktadır (Edizdoğan, 2008: 283).

Bu konuda sorulan sorulardan bir diğeri de doğrudan gelir vergileri (veya dolaylı olarak hane halkının tüketimleri üzerindeki satış vergileri) kullanılarak hane halkının vergilendirilmesinin alternatifî şeklinde neden kurumlar vergisine ihtiyaç duyulduğudur. Sorun bu şekliyle ele alındığında, kurumlar vergisinin gerçekte gelir vergisinin tamamlayıcısı olduğu ifade edilebilir. Bu görüşü savunanlar, çeşitli sebeplerle sadece gelir vergisi ile ideal bir vergi sistemine ulaşamayacağı görüşündedirler. Gelir vergisi yanında kurumlar vergisinin de olmasının stopaj ve gelir artırma fonksiyonlarında olduğu gibi bir takım yararları olacağı belirtilmektedir. Stopaj ihtiyacı, kurum gelirinin gelir vergisi sistemi yoluyla tamamen vergilendirilmemesi ihtiyacından doğar. Kurumlar vergisi, özel sektörde kurumların sahip oldukları öz kaynak gelirinin kaynağa vergilendirilmesini sağlar. Diğer taraftan, gelir artırmanın yolu olarak kurumlar vergisi önemli olmaktadır. Çoğu vergilerde, özellikle doğrudan vergilerde, uyum ve uygulama maliyetlerini idare etmek güçtür. Vergilendirilecek gelirin unsurlarını tespit etme ve ölçme zorluğundan dolayı etkin vergileme yapılamamaktadır. Bu durumda mükellef sayısı az olan kurumlar vergisi, vergi kaçakçılığını önlemede etkin bir yol olabilir (Boadway ve Shah, 1992: 7-13).

Kurumlar vergisi, devlete gelir sağlamanın yanında zaman zaman kurumların davranışlarını kontrol etmek amacıyla kullanılabilen bir araç da olabilmektedir. Devlet kurumlar vergisini aşağıda belirtilen amaçlarla kullanabilmektedir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 374-375):

- 1) Monopollerin kontrolü geleneksel olarak, vergi şeklindeki düzenleyici araçlar vasıtasıyla gerçekleştirilmiştir. Ancak bu amaçla uygulanan vergi yaklaşımları genellikle monopolistik davranışların düzeltilmesinde etkili olmayan ve kârlar üzerine getirilen vergilerdir. Bu anlayış, monopolistik sınırlamadan ziyade daha karmaşık bir vergi yapısı oluşturmaktadır.
- 2) Firma büyüklüklerinin kontrolü veya aşırı büyümesinin engellenmesi arzulanıyorsa kurumlar vergisi bu amaçla kullanılabilir. Bu amaçla kullanılacak vergi, artan oranlı bir işletme vergisi olmalıdır. Bununla birlikte artan oranlılığın nedeni gelir vergisindeki gibi ödeme gücü olmayacaktır. Artan oranlılık daha ziyade büyük firmalara karşı ayırım yapmak için ve büyüklüğün arzulanmayan sosyal etkilerini ortadan kaldırmak için kullanılacaktır. Ancak bununla birlikte büyüklük arzu edilmese bile özellikle kârlılığı yüksek büyük firmaların cezalandırılması için bir neden olmamalıdır.

- 3) Aşırı kâr vergisi, savaş gibi olağanüstü dönemlerde ücret ve fiyatlar üzerine doğrudan kontrole ihtiyaç duyulduğunda alınabilir. Böyle durumlarda ücret sınırlamaları etkili bir şekilde uygulanamaz. Aşırı kâr üzerine konulacak bir vergi, bu bağlamda yardımcı bir araç olacaktır.
- 4) Sermaye birikimi ve büyümeyi canlandırmak amacıyla kurum tasarrufunu teşvik etmek ve kâr dağıtımını caydırmak için kurumlar vergisi kullanılabilir.
- 5) Son olarak, kurumlar vergisi kurum tasarruflarından ayrı olarak, yatırım teşviki (örn; hızlandırılmış amortisman) veya yatırımın yapılmamasının arzulandığı bir durumda caydırma amacıyla kullanılabilir.

1.3.2.2. Kurumlar Vergisine Gerek Olmadığını Savunan Görüşler

Kurum ve gelire ayrı vergi uygulanması 4 açıdan eleştirilmektedir: İlk olarak, kurumlar vergisi kâr payı sahipleri arasında regresiftir. Çünkü vergi yükünün, daha zengin bir hisse senedi sahibinin gelirine göre daha fakir hisse senedi sahibinin toplam gelirindeki payı genelde daha büyüktür. İkinci olarak, şirketlerin kâr payı politikaları arasındaki farklılıklar aksi halde aynı dilimde olacak kâr payı sahiplerinin farklı vergi yüklerine katlanmalarına neden olabilir. Üçüncü olarak, kurumlar vergisi kurumların borç ve öz kaynak ile finansman arasındaki tercihini bozabilir. Son olarak, kurum gelirinin ayrı vergilendirilmesi, tüketim ve tasarruf arasındaki kişisel tercihleri bozması ve sermaye mobilitesini yavaşlatması nedeniyle aşırı kârın dağıtılmamasını teşvik edebilir (Schwartz ve Aronson, 1972: 1073).

Dağıtılan ve dağıtılmayan kârların farklı oranlarda vergilendirilmesi veya tekrar vergilendirilmesi, kurumların kâr dağıtımını yapmayarak kazancı kurum bünyesinde bırakmalarına veya kârları yüksek ücretler vb. yöntemlerle ortaklarına aktarmasına neden olmaktadır (Ozansoy, 2010: 139).

Bazı ekonomistler çaba ve zaman sarf etmenin daha maliyetli olduğu emek gelirlerinin daha az vergilendirilmesi gerektiğini savunurken, diğer bazıları sermaye gelirlerinin daha az vergilendirilmesi gerektiğini savunmaktadır. Çünkü sermaye gelirleri daha önce vergilendirilmiş tasarruflardan veya servet vergisine tabi tutulmuş mirastan elde edilen gelirlerdir. Fakat bu görüş zayıftır. Çünkü içinde bulunulan dönemde elde edilen yeni gelirler vergiye konudur ve herkes kamu harcamalarına toplam gelire göre katkıda bulunmalıdır (Sterdyniak, 2015: 165).

Kurumlar vergisi, esas itibarıyla kurum şeklinde örgütlenmiş işletmeleri kapsamına almaktadır. Buna rağmen pek çok ülkede şahıs şirketleri kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır. Bu farklılık işletme vergilendirilmesinde sorunlara yol açmaktadır. İlk olarak, şahıs şirketlerinin kurumlar vergisine tabi tutulmaması, şahıs şirketleri ile sermaye şirketleri arasında eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. İkinci olarak da, kurum kazançlarının önce kurumlar vergisine, ortaklara

kâr payı olarak dağıtıldıktan sonra da gerçek kişi ortakların menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi tutulması çifte vergileme sorununa yol açmaktadır. Sonuçta, tüzel kişilik kanunların tanıdığı bir varlık şekli ve sahibinin gerçek kişiler olduğu göz önünde bulundurulduğunda aynı şahsa ait gelir iki kere vergiye tabi tutulmuş olacaktır (Başaran Yavaşlar, 2011: 115).

Kurumlar vergisinin kurum statüsüne girmenin karşılığı olarak görülmesi sınırlı sorumlu şirket sahiplerini mükellefiyet kapsamı dışında tutup sınırsız sorumlu şirket ortaklarını vergi kapsamına alması adaletli bir yaklaşım olmadığı savunulmaktadır. Yine kurumların kâr düzeyine bakılmaksızın her şirketin aynı kurumlar vergisi oranında vergilendirilmesi de vergi adaleti açısından tartışılabilir bir konu olmaktadır. Bazı şirketlerin kurumlar vergisi dışında bırakılması, bu vergi dışı bırakılan kurumların da diğer işletmeler gibi çeşitli sosyal zararlara yol açtığını, geniş finansman olanaklarından faydalanarak büyüyebileceklerini, kamu hizmetlerinden faydalandıklarını, ayrı ödeme gücüne sahip olduklarını göz ardı etmektedir. İhmal edilen bu durumlar kurumlar vergisinin varlık nedeninin sorgulanmasına neden olmaktadır (Abaç, 1974: 6-10).

1.4. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin Bütünleştirilmesi

Günümüzde kurumlar vergisinin pek çok ülke tarafından uygulanıyor olması kurumlar vergisinin gelir vergisi yanında ikinci bir gelir olarak kabul edildiğinin bir göstergesi olmaktadır. Kurumlar vergisinin tartışıldığı nokta var olup olmamasından çok aşırı bir vergilemeye yol açıp açmadığı olmaktadır. Bunun yanında vergi sisteminde karışıklığa yol açıp açmadığı ve kurumlar vergisinin kendi içerisinde örneğin, yukarıda belirtildiği gibi bazı kurumların vergi dışı bırakılıp diğer bazılarının vergiye tabi olması gibi adaletten sapmaların olup olmadığı kurumlar vergisinin tartışmalı diğer konularıdır. Yine kurumlar vergisi ülkelerin yatırım kararlarının belirleyicisi olarak uluslararası ekonomide çözüm aranan konulardan olmuştur.

Sermayenin vergilendirilmesinin tasarruflar üzerindeki caydırıcı etkisi ve sermayenin küresel mobilitesindeki artış, üniter gelir yaklaşımı doğrultusunda gelir vergisinin düzenlenmesinin uygun olacağı, ekonomistler ve politikacılar tarafından ciddi bir şekilde bu vergileri yeniden incelemeye sevk etmektedir. Gelir vergisinin iki alternatif tasarımı son yıllarda büyük ilgi görmektedir. İlki sermaye geliri üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıran oldukça radikal görüştür. Bu görüş, gelir vergisi matrahı olarak tüketimi hedefler. Birkaç İskandinav ülkesinde uygulanmakta olan ikinci görüş ise sermaye gelirinin emek gelirine göre daha düşük oranda vergilendirilmesini savunmaktadır (Zee, 2005: 35). Gelir vergisi ile kurumlar vergisinin aynı anda uygulanması, bu vergilerin varlık nedenleri konusunda tartışmalara neden olmaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisine göre daha kabul gören bir vergidir. Buna karşın, kurumlar vergisinin olmaması gerektiğini savunanlar, zaten var olan bir gelir vergisi yanında neden ikinci bir gelir vergilemesine ihtiyaç duyulduğu sorusunu sormaktadırlar. Bu tartışmalar olmakla birlikte kurumlar vergisinin

bulunmadığı bir ülkeye rastlamak pek mümkün değildir. Hemen hemen her ülkede bu iki vergi uygulama alanı bulmaktadır ve bu vergilerin düzenlenmesi konusunda çalışmalar yapılmaktadır.

Gelir ve kurumlar vergisi üzerinde yapılan tartışmalarda kurumların gelir vergisi kanunu içerisine dahil edilebileceği görüşlerine de yer verilmektedir. Bu konuda Kirchhof'un ileri sürdüğü görüşe göre, vergi mükellefleri, gerçek kişiler ve hukukun kendilerine kişilik tanıdığı vergi tüzel kişileri (sermaye şirketleri, şahıs şirketleri ve ferdi işletmeler)'dir. Modelde, mükellef gerçek kişi veya vergi tüzel kişinin matrahına uygulanabilecek tek oranlı vergi tarifesi savunulmaktadır. Gelir, kurum bünyesinde vergilendirildikten sonra ayrıca ortaklar bünyesinde gelir vergisine tabi olmamakta, herhangi bir mahsup işlemi doğmamaktadır. Ayrıca menkul sermaye iratlarının da vergilendirilmesine gerek yoktur. Kurum kazancında kişiye bağlı indirimler vergi idaresince yapılmaktadır. Karlsruhe tasarısında sunulan bu model, hukuken uygun olması, şahıs şirketlerini vergi tüzel kişileriyle ilişkilendirmesi, kurumlar vergisi kanununu kaldırarak basitliği sağlaması açısından kendine taraftar bulmuştur (Kirchhof, 2002 ve Hennrichs, 2002'den aktaran Başaran Yavaşlar, 2011: 148-149).

Vergi reformlarının nihai amaçlarından biri kurum gelirinin çifte vergilendirilmesine neden olan vergi kanunlarındaki mevcut hükümlerin birçoğunu kaldırmaktır. Ancak tüm vergi hukukunu reformlaştırmak yerine, gelir ve kurumlar vergisi kanununu bütünleştirmek sorunları gidermeye yönelik daha makul bir adım olarak düşünülebilir (Pomerleau, 2015: 7).

Şayet tüm kâr payı sahipleri aynı oranda vergilendirilseydi, kâr payı ve kurumlar vergisi oranı aynı olsaydı, tüm kurum gelirleri aynı usulde vergilendirilseydi ve ülke kapalı bir ekonomide olsaydı çifte vergilemenin olmadığı bütünleşmiş bir vergi sistemini tasarlamak oldukça kolay olabilirdi. Ancak gerçek dünya bu kadar basit değildir. Kurum ve gelir vergisi sistemleri arasında bütünleşmeyi sağlayacak alternatif modellerin değerlendirilmesi bir takım politika kararlarını gerektirmektedir (Hubbard, 1993: 121).

1.4.1. Bütünleşmenin Önemi

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi arasındaki bütünleşmenin sağlanması kurumlar üzerindeki aşırı vergilemenin giderilmesini sağlayacak ve aşırı vergilemenin genel vergi sistemindeki ve ekonomi üzerindeki olumsuz etkisini giderecektir. Olumsuz etkilere örnek olarak gelir vergisi ve kurumlar vergisinin ayrı ayrı alındığı ve bütünleşmenin hiç olmadığı bir durumda veya tam tersi tam bütünleşmenin sağlandığı bir sistemde vergi tabanı bozulacaktır. Çünkü bir vergi sisteminde kâr payları hiç vergilendirilemez ve kurumlar vergisi oranı gelir vergisi oranından az olursa şahıs işletmeleri daha düşük vergi ödemek amacıyla kurumsallaşmayı tercih edeceklerdir. Sonuç olarak, vergi tabanı bozulacaktır. Bu durum tersinden düşünüldüğünde de vergi tabanını bozucu bir durum ortaya çıkacaktır. Gelir vergisi oranı, kurumlar vergisi oranından az olursa, kurumlar, yüksek olan

kurumlar vergisi yüklerini azaltmak için ortaklarına daha yüksek ücret ödeme ve bu ödemeleri gider olarak değerlendirme eğiliminde olacaklardır (Kulu, 1998: 1).

Kurumlar vergisinin gelir vergisi ile bütünleşmesinin çok önemli ekonomik faydaları vardır. En önemli faydası çifte vergilemeden kaynaklanan aşırı vergileme kısmen veya tamamen kalkacağı için daha düşük bir efektif vergi oranında vergilendirme yapılacaktır. Bu durumda ekonomik refahın artması beklenir. Böyle bir durumda vergi olarak ödenecek gelirin bir kısmı harcanabilir gelir içerisinde kalarak, bireyin bugünkü ve gelecekteki refahının artmasını sağlayacaktır. Diğer taraftan daha düşük vergilendirilme tasarruf miktarında da artış sağlayacak tasarruflar yatırıma dönüşebilecektir. Ayrıca bütünleşme, kurumlara borçlanma yerine öz kaynak kullanım imkanı sağlayacaktır ve ulusal ekonomide faaliyet gösteren kurumlar daha güçlü bir sermaye yapısına sahip olacaklardır (Ozansoy, 2010: 157).

Kurum kazançlarının hem kurumlar vergisine hem de gelir vergisine tabi olması nedeniyle ortaya çıkan çifte vergileme kurumlar üzerinde bir takım etkilerde bulunmaktadır. İlk olarak, kurumlar finansman şekillerinde değişikliğe gitmektedirler. Çifte vergileme dolayısıyla maruz kaldıkları aşırı vergi yükünü azaltmak amacıyla borçla finansmana yönelmektedirler. İkinci olarak kurumsallaşma kararlarını etkilemektedir (Taş, 2002: 1-2). Aynı gelirin hem kurum hem de ortaklar aşamasında vergilendirilmesinin neden olduğu “ek vergi yükü” bütünleşme teorileri ile kısmen veya tamamen çözülebilmektedir. Hem kurum hem de gelir vergisinin alındığı durum ile sadece gelir vergisinin uygulandığı durum arasındaki fark, ek vergi yükünü vermektedir. Yani toplam vergi yükü ile gelir vergisi arasındaki farktır (Şener, 1998: 246). Bu fark, ne kadar küçük olursa çifte vergileme sorunu o kadar çözüme kavuşturulmuş olacaktır.

Bütünleşmenin neden olacağı bir takım sakıncalar da bulunmaktadır. Bütünleşme ile kamu gelirlerinde azalma meydana gelecektir. Sermaye dışı gelirlerin üzerine konulacak vergilerle bu azalma giderilebilecektir. Ancak böyle bir durumda da diğer bir kesim üzerindeki vergi yükü haksız bir şekilde artmış olacaktır. Bu nedenle hükümetlerin uygulayacakları politikalarla bu kamu geliri kaybını vergi dışı kalmış alanları vergilendirerek telafi etme yoluna gitmeleri gerekmektedir. Böylece vergi tabanı da genişletilmiş olacaktır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisini bütünleştirecek bir düzenleme ilk zamanlar belirsizliğe yol açabilir ve sonuçta maliyetler artabilir. Ancak geçiş problemleri aşılabılır. Zaten bu birçok vergi reformunun temel özelliğidir (Ozansoy, 2010: 157-158). Diğer taraftan bütünleşme tamamen bir çözüm değildir. Bütünleştirilmiş bir vergi sistemi sermaye gelirleri ile ilgili olarak tamamen tarafsız olmayabilir. Ayrıca bütünleşme, sermaye geliri üzerindeki vergi oranını azaltmaktan ziyade milli sermaye stokunun dağılımını geliştirmeye odaklanır (Hubbard, 1993: 117).

Bütünleşmenin amaçlarını genel hatları ile belirtirsek, kurumların yatırımlarına eşit borçla finansman lehine olan mevcut klasik kurum ve gelir vergisi sistemlerinin yol açtığı ekonomik

bozulmayı azaltmaktır. Diğer bir amaç, kurum kazançlarının işletmede kalmasına neden olan vergisel teşviklerin etkisini azaltmaktır. Klasik gelir vergisi, kurumlar vergisi yüklenilmesinden daha fazla kazancın kurum bünyesinde kalması için bir teşvik oluşturacaktır. Bu teşvik, kâr paylarının dağıtılması durumunda bunun gelir vergisine konu olması nedeniyledir (Keith vd., 1994: 1). Bazı kurumlar vergisi reform önerilerinin temel amaçlarından biri, özellikle bütünleşmenin, kurum ve kurum dışı işletmelerin vergilendirilmesindeki farklılığı azaltmaktır (Keightley ve Sherlock, 2014: 26).

1.4.2. Bütünleşme Teorilerinin Çeşitleri

Gelir vergisi ve kurumlar vergisini bütünleştirme yöntemleri, genel olarak klasik yöntem, tam bütünleşme yöntemi ve kısmi bütünleşme yöntemleri olarak 3'e ayrılabilir. Klasik yöntemde gelir vergisi ve kurumlar vergisi arasında bütünleşme bulunmamaktadır. Kurumlar vergisi kurum aşamasında, gelir vergisi ise ortaklar üzerinden alınmaktadır. Tam bütünleşme yönteminde, kurum ve ortaklar bir bütün olarak değerlendirilir. Kazancın ortaklara devredilerek vergilendirilmesi söz konusudur. Ayrıca bir kurumlar vergisi alınmamaktadır. Kısmi bütünleşme modelleri klasik yöntem ile tam bütünleşme yöntemi arasında yer almaktadır. Kısmi bütünleşme yöntemleri, ortaklara dağıtılan kâr payının kurum vergi matrahından düşülmesi, dağıtılan kurum kazançları ile dağıtılmayan kurum kazançlarına farklı oran uygulanması, ortakların kurum kazançlarının vergilendirildiği aşamada daha önce ödenen kurum vergisi nedeniyle bir vergi alacağı hakkının tanınması gibi şekillerde uygulanabilmektedir (Saraçoğlu, 2007, 1-2). Tablo 1'de ülkelerin uyguladıkları bütünleşme teorileri gösterilmektedir.

Tablo 1: Ükelere Göre Kurum ve Kişisel Vergi Sistemlerinde Uyguladıkları Bütünleşme Türleri (2018)

Ülke	Uygulanan Sistem	Ülke	Uygulanan Sistem
Belçika	Klasik Sistem	Lüksemburg	Kısmi Kâr payı İstisnası
Çek Cumhuriyeti	Klasik Sistem (2017)	Litvanya	Klasik Sistem
Danimarka	(Değiştirilmiş) Klasik Sistem	Avusturya	Klasik Sistem
Almanya	Klasik Sistem	Polonya	(Değiştirilmiş) Klasik Sistem
Estonya	Tam Kâr Payı İstisnası	Portekiz	(Değiştirilmiş) Klasik Sistem
İrlanda	Klasik Sistem	Slovenya	Klasik Sistem
Yunanistan	(Değiştirilmiş) Klasik Sistem	Slovakya	Klasik Sistem
İspanya	Klasik Sistem	Finlandiya	Kısmi Kâr payı İstisnası
Fransa	Kısmi Kâr payı İstisnası	İsveç	Klasik Sistem (2017)
İtalya	Klasik Sistem	İngiltere	Kısmi Vergi Alacağı
Letonya	Klasik Sistem	Türkiye	Kısmi Kâr payı İstisnası

Kaynak: OECD Stat, (t.y.): https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I14

Tablo 1'e göre ülkeler genel olarak klasik sistemi benimsemektedir. 12 ülke, klasik sistemi, 4 ülke, klasik sisteme benzer bir sistemi, Türkiye'nde içinde yer aldığı diğer 4 ülke, kısmi kâr payı istisnası sistemini, İngiltere, kısmi vergi alacağı sistemini ve Estonya, tam kâr payı istisnası sistemini kullanmaktadır.

Estonya, Letonya ve Slovakya (2004 yılı başından sonra) ortaklar düzeyinde kâr paylarının muaf tutulduğu bir sistem uygulayarak çifte vergilemeyi kaldırmıştır. Dolayısıyla kârlar yalnızca kurumlar vergisine konudur. Bu nedenle, kurumlar vergisi oranı, hem dağıtılan kârlar hem de dağıtılmayan kârlar üzerindeki vergi yükünü belirlemektedir. Bununla birlikte, Estonya'da uygulanan sistem kâr veya gelir üzerinde kurumlar vergisinin olmaması bakımından önemlidir. Örneğin, dağıtılmayan kârlar vergiden muaftır. Yalnızca dağıtılan kârlar kurumlar vergisine konudur. Dağıtılan kârlardaki bu şekildeki bir ayırım, kârların dağıtılmaması yoluyla vergiden kaçınmaya yol açacaktır (Finkenzeller ve Spengel, 2004: 14-15).

Türkiye'de Gelir Vergisi Kanunu madde 22'de yer alan "*Tam mükellef kurumlardan elde edilen... kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.*" (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>) hükmü Türkiye'de gerçek kişi mükelleflerin kurumlardan elde ettiği kâr paylarının yarısının vergiden istisna olduğunu göstermektedir. Bu madde ile Türkiye'de uygulanan bütünleşme modelinin "kısmi kâr payı istisnası" modeli olduğu söylenebilir.

1.4.2.1. Klasik Sistem

Gelir vergisi kanununun kurumları ve onların yatırımcılarını ayrı varlıklar olarak ele aldığı sistem, klasik sistem olarak adlandırılır. Bu sistemde, vergi iki aşamadır. Kurum öz sermayesindeki yatırımlardan elde edilen kazançlar vergilendirilir. İlk olarak, kurumlar tarafından elde edilen gelir, kurum düzeyinde vergilendirilir. İkinci olarak, kurumlar ortaklara kârları dağıttığında, gelir sıradan gelir olarak kâr payı sahipleri düzeyinde vergilendirilir. Hisse değerini artıran kâr payları da çifte vergilendirilir. Çünkü hisseler satıldığında sermaye kazançları oranında vergilendirilir (Hubbard, 1993: 115).

Ülkelerin uyguladığı sistemlerde farklılıklar görülebilse de klasik modelin yaygın uygulanma şekli, kurum kazancı öncelikle kurumlar vergisine tabi tutulur. Kurumlar vergisi ödendikten sonra dağıtılan kâr payı stopaja tabi tutulur. Stopaj nihai vergi olarak dikkate alınır (Ozansoy, 2010: 144-145).

1.4.2.2. Tam Bütünleşme Modeli

Tam bütünleşme yöntemi, kurum kazancının dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın tüm kurum kazançlarının vergilendirilmesinde kurumları aracı bir kuruluş olarak düşünür. Bunu uygulamanın bir yolu “hissedar payı” modelidir. Ortakların vergiye tabi gelirlerinde, kurum gelirinden ödenen vergi payı dikkate alınır. Vergi kurum düzeyinde stopaja tabi tutulur. Ortaklar gelir vergisi yükümlülüklerinden kurumlar vergisini indirebilirler (Hubbard, 1993: 122-123).

İkili gelir vergisi sisteminin ideal uygulama şeklinde de tam bütünleşme sağlanmış olur. Buna göre kurumlar vergisi oranı ile kişisel sermaye gelirlerine uygulanan vergi oranı eşittir. Bu nedenle kurumlar vergisi gelir vergisi ile tam bütünleşme halindedir. Kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplanır. Kurumlar vergisi alınan kazanç daha sonra dağıtılan kâr payı olarak ayrıca stopaja tabi olmaz veya kurumlar vergisi matrahından kâr payları indirilirse çifte vergilendirme sorunu ortadan kalkmış olacaktır. Kâr payları ya kurum düzeyinde ya da kişisel düzeyde vergilendirilmesi sağlanacaktır (Doğan, 2016: 47; Boadway, 2005: 923).

1.4.2.3. Kısmi Bütünleşme Modeli

Kurumlar vergisi ve gelir vergisi, ya kurum bazında ya da gelir vergisi aşamasında birlikte ele alınmaktadır. Burada kısmen bütünleştirilme söz konusudur. Kısmi birleşme sisteminde ya kurum bazında yani kurumlar vergisi alanında ya da ortaklar aşamasında yani gelir vergisi alanında birleşme sağlanmaktadır. Gerçek vergi miktarları dikkate alınabildiği gibi tahmini veya ödendiği varsayılan vergi miktarları da esas alınabilmektedir. Kurum aşamasında vergileme yapılırken, ortakların kâr paylarından ödeyecekleri gelir vergisi dikkate alınıp kurumların dağıtılan kârları, dağıtılmayan kârlara oranla daha düşük bir kurumlar vergisine tabi olabilir. Böylece ortakların kurum kârları dolayısıyla yükledikleri vergi yükü düşürülmüş olur. Bu yöntem, kurumları kâr dağıtmaya teşvik edebilmektedir. Ortak aşamasında uygulanan kısmi birleşmede ise ödenmiş kurumlar vergisinin bir kısmı, ortakların elde ettikleri kâr payları için ödeyecekleri gelir vergisinden indirim konusu yapılabilir. Hesaplama gerçekte kurumlar vergisi esas alınmaktadır. Ortaklar aşamasındaki ikinci birleşme yönteminde, kâr paylarından yapılan indirimde ödendiği varsayılan kurumlar vergisinin kâr payına isabet eden kısmı indirime konu edilmektedir (Öncel, 1995: 214-216).

Özellikle kurumlar vergisi açısından bir vergi sistemindeki temel sorun çifte vergilemedir. Çifte vergileme, kurumların kazançları üzerinden birden fazla vergi alınması sonucu ortaya çıkmaktadır. Birçok ülkede vergi adaleti açısından bu konu tartışılmaktadır. Sonuçta, kurum kazancı üzerindeki aşırı vergilemeye çözüm olarak vergi bütünleşme teorileri ortaya atılmıştır. Ülkeler, gelir vergisi ve kurumlar vergisi arasında tam bütünleşme sağlayarak kurum kazançlarında çifte vergilemeyi en aza indirmeye çalışmaktadırlar. Çifte vergileme problemi, adaletsizlik yanında

vergi sisteminde karmaşıklığa da yol açmaktadır. Kurumların çifte vergilendirilmesine neden olan hükümlerin varlığı vergi kanunlarını karmaşıklaştıran nedenlerden biridir. Vergi kanunlarının bu karmaşık yapısı ülkeleri vergilemede basitlik arayışına yöneltmektedir.



İKİNCİ BÖLÜM

2. VERGİLEME İLKELERİ AÇISINDAN OPTİMAL VERGİLEME VE GELİR VERGİSİ SİSTEMLERİ

Bu başlık altında öncelikle vergilemede izlenecek yol ve yöntemleri ifade eden vergileme ilkeleri açıklanacaktır. Vergileme ilkeleri, uygulanan bir verginin sorunsuz bir şekilde yürütülebilmesi için taşınması gereken özellikleri ifade etmektedir. Bu ilkelerin herhangi birindeki bir eksiklik verginin yürütülmesinde aksaklıklara yol açacaktır. Dolayısıyla bu ilkelere ulaşılabildiği ölçüde başarı sağlanacaktır. Vergileme ilkeleri açıklandıktan sonra optimal vergileme kavramı açıklanacaktır. Bir vergi sisteminin optimalliğinin tespitinde kesin kurallardan bahsetmek güçtür. Bu nedenle optimal vergileme başlığında, bir vergi sisteminin optimalliğinden bahsedebilmek için gerekli olan koşullar ifade edilmeye çalışılacaktır. Daha sonra vergi sistemlerinden ve Avrupa Birliği (AB) ülkelerinde uygulanan gelir vergisi sistemlerinden bahsedilecek ve ülkelerinin gelir vergisi yapıları hakkında genel bilgiler verilecektir.

2.1. Vergileme İlkeleri

Temelde kamu harcamalarını karşılamak şeklindeki mali amacı taşıyan vergilendirme yetkisi, demokratik rejimin uygulanmasında olduğu kadar ortaya çıkışında da önemli bir rol oynamıştır. 1215 Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) ile tarihteki demokrasi arayışının iktidarın sahip olduğu vergilendirme yetkisini sınırlamak üzere ortaya çıktığı görülmektedir. Magna Carta sonrasında 1628 Haklar Dilekçesi (Petition of Right) ve 1688 Haklar Demeci (Bill of Right) ile devam eden süreçte yaşanan gelişmeler kralın vergileme yetkisinin halk temsilcilerinin oluşturduğu parlamentolar yoluyla sınırlandırılmasını sağlamıştır (Çağan, ty: 171). Bu şekilde başlayan vergilendirme yetkisi alanındaki gelişmeler daha adil, daha etkin, daha kolay uygulanabilir vergilendirmenin kısaca optimal vergilemenin nasıl olması gerektiği görüşlerini beraberinde getirmiştir. Gelineen noktada vergilendirme konusunda nasıl bir yol ve yöntemin izlenebileceğine ilişkin genel kurallar belirlenmeye başlamıştır. Bu genel kurallar, vergileme ilkeleri olarak ifade edilmektedir.

Vergileme ilkelerinin iki temel amacı, aynı durumda olan mükelleflerin adil bir şekilde, eşit olarak vergilendirilmesi ve ekonomik olarak etkinliği sağlamasıdır. Bir verginin mali açıdan (verimli, istikrarlı, esnek) ve iktisadi açıdan (kaynak dağılımında etkinliği bozmaması, rekabet koşullarını en az etkilemesi, ekonomik birimlerin kararlarını etkilememesi) etkin olması gerekir.

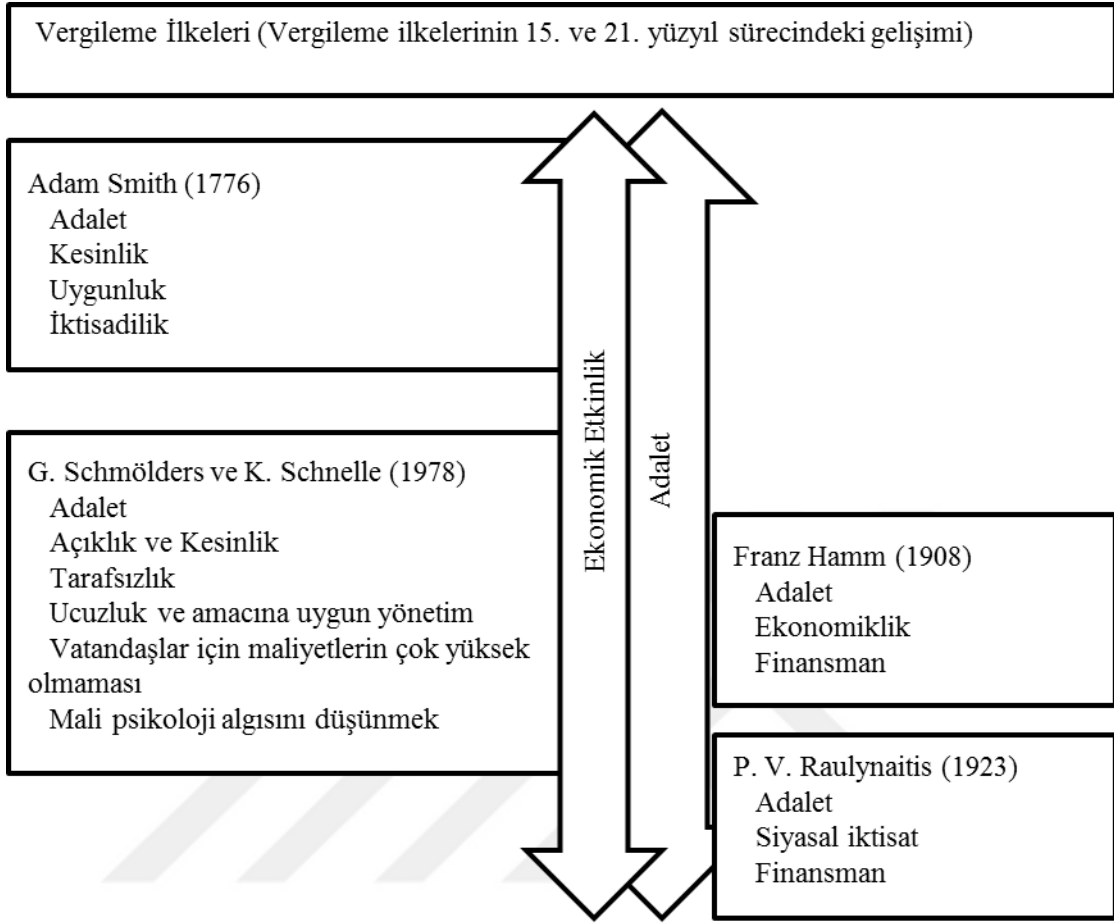
Ayrıca verginin, yatay ve dikey eşitliği ve bireylerin vergi ödemek dolayısıyla katlandıkları fedakarlığı dikkate alması gerekmektedir (Sağbaş, 2011: 75).

Vergileme ilkelerinin ilk kategorileştirilmesi Adam Smith ile başlamıştır. Smith'in yaptığı bu sınıflandırma günümüzde de halen kabul edilmektedir. Smith'in 1776 yılında yazdığı "Milletlerin Zenginliği" adlı kitabında vergileme ilkeleri, devletin savunma ihtiyacının karşılanması, altyapı harcamalarının giderilmesi, eğitim, devletin itibarının korunması şeklinde genel ilkeler üzerinde şekillenmektedir (Kabinga, 2016: 5).

Vergilendirme gerçeği binlerce yıl öncesinde varolan bir meseledir. Savaşların varlığı para gerektirmiş ve toplanan vergilerin artmasına yol açmıştır. Fakat bu yıllarda resmi bir vergi sistemi yoktur. Vergileme sorunu, siyasi güçlerin merkezileşmeye başladığı, maliyetlerin çok arttığı 15. ve 16. yüzyıl sonrası gelişmeye başlamıştır. Dönemin insanları vergileri monarşiyi destekleme aracı olarak düşünmüşlerdir (Sinküniene, 2005: 178).

Aşağıdaki şekil, vergileme ilkelerinin 15. yüzyıldan 21. yüzyıla kadar oluşumunu ve gelişimini özetlemektedir. 1776 yılında Adam Smith'in yapmış olduğu sınıflandırmada temel alınan ölçüt, verginin adil olması, ekonomik birimlerin kararlarını etkilememesi yönündedir. Adam Smith'in yaptığı sınıflandırma, devlet olmalıdır, ancak minimum düzeyde olmalıdır şeklindeki ekonomik görüşünü yansıtmaktadır. Fakat vergileme ilkeleri zaman içerisinde farklılaşmıştır. Değişen ekonomik, sosyal ve siyasal koşullar bu farklılaşmada etkili olmuştur. Örneğin, giderek karmaşık bir hale gelen vergi kanunları basitlik ilkesinin, artan ve farklılaşan kamu harcamalarının finansmanı verimlilik ve etkinlik gibi ilkelerin ve mükelleflerin vergiye uyumunu sağlayacak adalet gibi ilkelerin vergileme ilkeleri içerisinde yer almasına neden olmaktadır. Bu süreçte değişmeyen her dönem önemini koruyan ilke adalet ilkesi olmuştur.

Şekil 1: Vergileme İlkelerinin Tarihsel Gelişimi



Kaynak: Sinküniene, 2005: 183

Vergilendirme sistemini tüm vergileme ilkelerine göre oluşturmak ve düzenlemek karmaşık bir durumdur. Çünkü ilkeler sıklıkla birbirleri ile çatışmaktadırlar. Örneğin, bir vergi oranının belirlenmesinde gelirin çok yüksek vergilendirilmesini benimsemek zordur. Daha yüksek oranda vergilendirme kamu gelirlerinin artmasını sağlarken ekonomik etkinliğin azalmasına ve vergilemede adaletsizliğe yol açar. Adalet ve ekonomik etkinliğin gereklerine ilişkin vergilendirme kuralları çok karmaşık ve pahalı olabilmektedir. Örneğin, birey, ailevi duruma, çocuk sayısına ve ailede kişi başına düşen gelir miktarına göre vergilendirildiğinde bireyin vergi dışı gelirin ve buna uygulanacak oranın belirlenmesi gerekecektir. Bu durumda vergilendirme karmaşık bir hal alacak ve vergileme maliyetleri artacaktır. Bireyin aile durumunun gözlemlenmediği bir durumda vergileme basitleşecek ancak bu durumda da adalet ve etkinlik ilkelerine uyulmamış olacaktır (Sinküniene, 2005: 182). Vergileme konusu, birçok dış faktörden etkilenmektedir. Çeşitlenen vergileme ilkeleri arasında bütünlük sağlamak ve her duruma hitap eden bir vergi sistemi oluşturmak giderek zorlaşmaktadır. Vergileme ilkeleri dört temel başlık altında incelenebilir. Vergilemenin mali ilkeleri, vergilemenin iktisadi ilkeleri, vergilemenin sosyal ilkeleri vergilemenin

idari ilkeleri şeklinde genel olarak sınıflandırılabilen vergileme ilkeleri konunun devamında incelenmeye çalışılacaktır.

2.1.1. Vergilemenin Mali İlkeleri

Verginin öncelikli amacı kamu harcamalarını finanse edecek düzeydeki bir kamu gelirini mümkün olan en düşük maliyetle, en hızlı şekilde ve yeterli düzeyde hazineye aktarılmasını sağlamaktır. Diğer taraftan sürekli değişen ekonomik ve sosyal koşullar düşünüldüğünde vergilerin esnekliği önem kazanmaktadır. Kamu faaliyetleri süreklilik gösterdiğinden ve bu süreklilik belli bir geliri zorunlu kıldığından vergi sisteminin harcama gelir döngüsünü sağlayacak esneklikte olması gerekmektedir.

2.1.1.1. Verimlilik İlkesi

Bu ilke, kamu harcamalarını karşılayacak düzeyde vergi geliri toplanılmasını ifade eder. Bunun sağlanabilmesi için uygulanması düşünülen verginin ne kadar gelir getireceğinin hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca bu vergi ile ilgili düzenlemeler incelenmelidir. Vergi kayıp ve kaçığına yol açacak düzenlemelerden kaçınılmalıdır. İstisna ve muafiyet hükümlerinin yaygın olduğu vergi türlerini uygulamaktan kaçınılmalıdır. Yine vergilerden elde edilen hasılatın yüksekliği ölçüsünde verginin verimli olduğundan bahsedilebilir. Diğer taraftan vergi geliri elde ederken bir takım maliyetlere de katlanılmaktadır. Yüksek bir gelir elde edebilmek için devlet bu maliyetleri de hesaba katmalıdır. Gider hasılat dengesizliğinin var olduğu bir verginin verimliliğinden bahsetmek güçtür. Bu nedenle vergiler ile ilgili bir düzenleme yapılacaksa veya yeni bir vergi uygulamaya konulacaksa verimliliği yüksek vergiler üzerinde durmak önemli olacaktır. Vergilerin verimliliğini ölçebilmek amacıyla maliyet-fayda analizlerinin yapılması da verimli vergilerin uygulanabilmesine imkan tanınması açısından düşünülebilir (Pehlivan, 2011: 147-148; Mutluer vd., 2007: 235 ve Özer, 1977:74).

2.1.1.2. Esneklik İlkesi

Vergi sistemlerinin ticari ve teknolojik gelişmelere ayak uydurabilmeleri ve değişen ihtiyaçlara sürekli olarak adapte olurken, kamunun mevcut gelir ihtiyacını karşılayabilmeleri için yeterince esnek ve dinamik olmaları gerekir. Vergi sisteminin esnek olması yapısal özelliklerinin değişen siyasal şartlar karşısında dayanıklı olabilmesi fakat ekonomik problemlerle karşılaşıldığında hükümetlerin gerekli çözümleri uygulamasına izin verecek ölçüde esnek ve dinamik bir yapıda olmasını ifade etmektedir. Gelecekte ekonomik koşulların ne olacağının önceden tahmin edilmesi güçtür. Bu nedenle o andaki koşullara uyumlu olabilecek bir vergi sisteminin oluşturulması önemlidir (OECD, 2014: 31).

2.1.2. Vergilemenin İktisadi İlkeleri

Vergileme ilkelerini ilk olarak sınıflandıran Adam Smith'in üzerinde durduğu en önemli ilkelerden biri vergilemenin iktisadi hayattaki dengeyi bozmaması yani tarafsız olmasıdır. Hükümetlerin uyguladıkları bir vergi oranı veya teşvik politikası iktisadi kararları etkileyebilmektedir. Bu nedenle bu vergiler uygulanırken bu etkilerin de dikkate alınması gerekmektedir.

2.1.2.1. Tarafsızlık İlkesi

Vergiler genel olarak, yatırım kararlarına ekonomik açıdan en iyi koşullarda karar verilmesini sağlamak için tarafsız olmalıdır. Tarafsızlık ilkesi, yatırımların sermayenin verimliliğinin en yüksek olduğu yerlere yapılabilmesine katkıda bulunur. Yüksek vergi oranlarının neden olduğu yatırım kararlarındaki caydırıcılık bu ilkenin uygulanması ile ortadan kalkacaktır. Bununla birlikte vergiler, piyasa ekonomisindeki başarısızlıkların düzeltilmesi amacıyla da kullanılabilir (European Commission, 2004: 4).

2.1.2.2. Etkinlik İlkesi

Vergilemede etkinlik, uygulanması düşünülen vergilerin ekonomide refah kaybına yol açmamasını veya vergi koymak dolayısıyla yaşanan bozulmanın minimum düzeyde olmasını ifade etmektedir (Kirmanoğlu, 2013: 276) Etkinlik ilkesi, vergilerin ekonomi üzerinde bozucu bir etki meydana getirmemesi (klasik anlayışa göre) yanında etkin kaynak kullanımını teşvik etmesini ifade etmektedir. Günümüzde daha çok vergilerin teşvik edici yönü dikkate alınmaktadır (Demirli, 2011: 22). Bu tanımlardan etkinlik ilkesinin, tarafsızlık ilkesini ve verimlilik ilkesini kapsadığını söylemek mümkün olacaktır.

2.1.3. Vergilemenin Sosyal İlkeleri

Vergi kanunlarına göre ödeme gücüne sahip herkes vergi mükellefidir. Ülkede yaşayan vatandaşlar arası ayırım yapılmaksızın herkes üzerine düşen vergiyi ödemek ve vergi idaresi de bu vergileri tahsil etmek durumundadır. Vergilendirme sürecinde mükelleflerin adil bir şekilde vergilendirilmesine dikkat edilmelidir. Bu mükelleflerin vergiye gönüllü uyumuna da katkıda bulunacaktır.

2.1.3.1. Genellik İlkesi

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın Vergi Ödevi başlıklı Madde 73 (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>) "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak*

üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” şeklinde düzenlenmiştir. Bu maddeden de anlaşılabilir gibi vergi ödeme gücüne sahip olan ve kanunların mükellef kabul ettiği gerçek veya tüzel kişi herkes sınıf, dil, din, ırk vb. durumları gözetilmeksizin vergiye tabi tutulmaları vergilemede genellik ilkesi olarak kabul edilir. Bazı vergi türleri itibarıyla mükelleflerin subjektif veya objektif durumları gözetilerek uygulanan muafiyetler ve istisnalar genellik ilkesini ihlal etmektedir. Bu tür vergisel ayrıcalıklara ancak belirli bir amaca yönelmiş politikalar sebebiyle gerekli görüldüğünde başvurulması gerekir (Neumark, 1969: 82).

2.1.3.2. Adalet İlkesi

Adalet kavramı, öznel ve soyut bir kavramdır. Öznel ve soyut bir kavram olması nedeniyle farklı tanımları yapılabilmektedir. Bu özelliğinden dolayı vergilemede adalet kavramı ülkeden ülkeye değişebilmektedir. Çünkü her ülkenin değer yargıları bulunmaktadır. Bu değer yargılarına göre adil veya adil değil kavramları şekillenmektedir. Bu anlamda vergilemede adalet ve vergilemede eşitlik kavramları da birbiri yerine kullanılmaktadır. Adalet ilkesi, eşitlik ilkesini de içeren daha geniş bir kavram olmaktadır (Güran, 2004: 245).

Adalet kavramının tanımlanması toplumsal kabulü gerektirmektedir. Toplumun kabullenmediği bir adalet anlayışının sürdürülebilirliği mümkün değildir. Adalet kavramı, normatif bir yaklaşımdır. Ayrıca toplum tarafından kabul edilen adalet kavramı, yasalarla somutlaşır (Kargı, t.y.: 67).

Vergi adaleti, vergi yükünün vergi mükellefleri arasındaki dağılımını esas almaktadır. Adalet, dağıtıcı adalet (bireylerin sosyo-ekonomik özelliklerine göre farklı şekillerde vergilendirilmesi) ve denkleştirici adalet (vergi mükelleflerine eşit işlem yapılması) olarak ikiye ayrılabilir. Vergi adaletinin sağlanmasında iki farklı yaklaşım söz konusudur: ödeme gücü yaklaşımı ve faydalanma yaklaşımı. Fayda yaklaşımı, bireylerin devletin sunduğu kamu hizmetlerinden farklı ölçülerde faydalandığını ve dolayısıyla herkesin faydalandığı ölçüde vergi ödemesi gerektiğini savunmaktadır. Ödeme gücü yaklaşımı ise herkesin gelir düzeyi aynı değildir. Bu nedenle herkesin elde ettiği gelirin göstergesi olarak mali güce göre vergi ödemesi gerektiğini savunmaktadır. Vergilemede adalet ilkesi kısaca vergi yükünün dengeli dağılımı olarak tanımlandığında, ödeme gücünün dikkate alınması daha adil bir yaklaşım olacaktır (Karakoç, 2014: 1285).

Adalet, vergileme için önemli bir kriterdir. Vergiler, belirli bir gruba, bireyi veya faaliyeti gelişi güzel hedeflememelidir. Vergileme maliyetlerinin ise bu maliyetleri ödeyecek farklı gelir

düzeyindeki bireylerin değişen özelliklerini dikkate alacak şekilde dağıtılması gerekir. Vergilemede adalet ilkesi, genellikle yatay eşitlik ve dikey eşitlik olmak üzere iki açıdan bakılarak değerlendirilmektedir. Yatay eşitlik, vergi sisteminin mükellefler arasında keyfi ayrımlar yapıp yapmadığı veya alakasız kriterler dikkate alınarak bir ayrıma yol açıp açmadığına ilişkin sorunları irdeler. Yatay eşitlik ilkesinin ihlal edildiğine yönelik bir örnek şu şekilde olabilir; mağazada satılan bir ürünü alan kişi satış vergisi ödemek zorunda iken aynı ürünü internet üzerinden satın alan kişinin satış vergisini ödememesi gibi. Dikey eşitlik ilkesi, ödeme yapma konusundaki göreceli yetenekleri göz önünde bulundurularak farklı gelir düzeyindeki bireylerin nasıl vergilendirilmesi gerektiği sorusunu irdelemektedir. Azalan oranlı vergiler, vergilendirmede daha düşük gelirlili bireylerin daha yüksek gelirlili bireylerin yaptığı ödemeye göre gelirlerinin daha büyük bir yüzdesini ödemesini gerektiren bir vergidir. Diğer taraftan, artan oranlı vergiler, vergilendirmede daha yüksek gelirlili bireylerin daha düşük gelirlili bireylerden gelirlerinin daha büyük bir yüzdesini ödediği vergilerdir. Düz oranlı vergiler ise tüm gelir gruplarının vergilendirmede gelirlerinin aynı yüzdesini ödediği vergilerdir (Wise ve Berger, 2010: 6).

2.1.4. Vergilemenin İdari İlkeleri

Vergilerin yasalarla konulması, bu yasaların mükellefin, idarenin anlayabileceği şekilde yazılması, herkesin ödeyeceği vergiyi bilmesi, idari anlamda uyumsuzluklara, yargı alanında ihtilaflara neden olmaması, vergi kanunlarının sık sık değiştirilmemesi, vergilendirme sürecinin sağlıklı işleyebilmesi için gereklidir. Bu anlamda, belirlilik ilkesi, basitlik ilkesi, istikrar ve kanunilik ilkesi önem arz etmektedir.

2.1.4.1. Belirlilik İlkesi

Vergi kanunlarının, mükellefin ne kadar vergi ödeyeceğini, ödemeyi ne zaman yapacağını ve nasıl ödeme yapacağı gibi vergi ile ilgili bilgileri açık bir şekilde belirtmesi vergilemede belirlilik ilkesini ifade eder. Mükellefin vergi yükümlülüğünün kesinliği çok önemlidir. Vergi sistemi, mükelleflere vergiye tabi değerin ve vergi oranlarının ne olduğunun belirlenmesine imkan sağlamalıdır. Vergi konusu işlemlerin tanımlanması ve değerlendirilmesi kolay ise belirlilik ilkesine ulaşmak daha mümkün olacaktır. Diğer taraftan vergiye tabi değer subjektif değerlere bağlıysa veya işlemleri kategorize etmek zor ise belirlilik ilkesine ulaşmak zor olacaktır (American Institute of CPAs [AICPA], 2017: 11).

Vergi kanunları hazırlanırken veya kanunda değişikliğe gidilirken hukuki belirlilik ilkesi göz önünde bulundurulmalıdır. Bu ilkenin gözetilmesi daha açık ve anlaşılır kanun metinlerinin mükelleflere sunulmasına imkan verecektir. Hukuki belirlilik ilkesinin diğer ilkelerden daha öncelikli olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır (Üyümez, 2016: 80).

2.1.4.2. Basitlik ve Açıklık İlkesi

Basitlik ilkesi, vergi sisteminin sade olmasını ve mükellefler arasında yaygın olarak anlaşılabilmesi için basit olması gerektiğini savunur. Bir verginin değerlendirilmesi ve yorumlanması ortalama mükellef tarafından anlaşılmasının kolay olması gerekir. Bir vergi sisteminin basit olması mükellefin ona uyum sağlayabilmesi açısından önemlidir. Basitlik ilkesi, vergi sisteminin tasarlanmasını da içerir. Normalde vergi mükellefleri vergi sisteminin uygulamasının kolay olmasını isterler. Örneğin, mükellefler bir verginin ödemesini kolay ve kullanışlı buldukları zaman vergiye uyma ihtimali yükselir. Bunun tam tersi de doğrudur. Bu durum ilk etapta mükellefin yükümlülüklerini anlama yeteneğini de etkilemektedir. Bir vergi sisteminde basitliği sağlamak sadece yasalarla sınırlı değildir. Ayrıca vergi idaresini de kapsar. Vergi idaresinin, gelişmelere göre dönüşüm geçirmesini ve modernizasyonunu gerektirir (Kabinga, 2016: 10). Vergi yasalarının mükellefin anlayabileceği sadelikte ve açıklıkta yazılması gerekir. Mükellefin kanun maddelerini okuduğunda istediği bilgiye ulaşabilmesi ve vergi idaresi ile iletişiminde sorunlar yaşamaması gerekir.

2.1.4.3. Öngörülebilirlik İlkesi

Anayasa Mahkemesi Başkanlığının 2001/36 Esas sayılı, 2003/3 Karar Sayısı ve 16.01.2003 tarihli Anayasa Mahkemesi Kararında, Hukuk Devleti, “*Tüm eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunu başlıca geçerlilik koşulu sayan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, hukuk güvenliği sağlayan yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa’nın bulunduğu bilincinde olan devlettir.*” şeklinde tanımlanmıştır (Anayasa Mahkemesi Kararı, 2003: <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/11/20031121.htm#6>). Hukuk devleti olmanın bir sonucu olarak vergileme alanında da hukuka öncelik verilmesini gerekmektedir. Mükellefin gelirinin, servetinin ve harcamasının bir kısmının vergi olarak devlete aktarıldığı vergilendirme işleminde mükellefin de bir takım haklarının güvence altına alınmış olması gerekmektedir. Bu anlamda sık sık kanun değişikliklerine gidilmemesi, kıyas yasağının olması ve geriye yürümezlik ilkesinin vergilendirmede gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

Öngörülebilirlik ilkesi, sık sık vergi ile ilgili düzenlemelerin yapılmamasını ifade eder. Bu ilke, vergi ile ilgili uygulamaların dengeli ve düzenli uygulanmasını savunur, fakat koşullara uyum sağlayamayan, etkinliği azalan, amaçlarına ulaşamayan vergi sisteminde değişikliğe gidilmesi gerektiği fikrine de açık bir ilkedir. Önemli olan çok sık değişikliğe gidilerek vergi uygulamasında etkinlikten uzaklaşmamasıdır. Sorunlu olmasına rağmen işleyen bir vergi sistemi söz konusu ise değişikliğe gidilmemesi daha doğru olduğu yönünde görüşler de hakim olmasına rağmen

uygulanamaz, işlemez hükümlerin varlığı durumunda yeniliğe gitmek olağan görülmesi fikri de savunulmaktadır (Akdoğan, 2006: 207-208).

2.1.4.4. Kanunilik İlkesi

Verginin mükellefler tarafından gönüllü olarak ödenmemesi fakat devletin de giderlerini karşılayacak geliri elde etmek istemesi her iki taraf için vergilendirme işleminin düzenlenmesini gerekli kılar. Kanunsuz vergi olmaz prensibi gereğince bir verginin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması kanunlar çerçevesinde gerçekleşir. Verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, vadesi, zamanaşımı süresi gibi vergilendirme unsurlarının kanunlarda açıkça belirtilmiş olması gerekmektedir. Vergiyle ilgili tüm konular aynı kanunda düzenlenmemiş olması kanunilik ilkesinden ayrılma anlamına gelmemektedir. Bazen vergi ile ilgili bir düzenlemede bir başka kanuna atıf da yapılabilir (Karakoç, 2014: 1266). Her türlü düzenlemenin kanunlarda yer almaması, bazı kavramların açıklanmasında diğer kanunlara atıfta bulunulabilmesi basitlik ilkesinin sağlanmasına da yardımcı olacaktır.

Kanunilik ilkesi, idarenin de faaliyetlerini yürütürken kanunlara uygun hareket etmesini gerektirir. Tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil gibi vergilendirme işlemlerinin her türlü kişisel düşünceden uzak, kanuna uygun yürütülmesini de kapsamaktadır (Kumrulu, t.y.: 151).

2.2. Optimal Vergileme

1970'li yılların başında modern optimal vergileme teorisinin ortaya çıkışı yeni bir araştırma alanının doğmasını sağlasa da kamu finansmanı uygulayıcıları ve teorisyenleri arasında büyük bir fikir ayrılığı ortaya çıkarmıştır. Bazı ekonomistler tarafından yeni optimal vergileme teorileri oldukça teknik ve soyut görülmüştür. Bugün bile optimal vergi teorisi ile ilgili çalışmaların çok azının güçlü sonuçlara sahip olduğu iddia edilmektedir (Sorensen, 2006: 2).

Optimal vergi literatürünün en eski çalışmaları, tüketim vergilerinin optimal şeklinin ne olması gerektiği üzerine yapılmıştır. Bu çalışmalarda temel soru, mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde tek bir oran uygulanmasının optimal olup olmadığıdır. Bu sorun, Frank Ramsey'nin 1927 yılında yayınlanan makalesinde önerdiği çözümden sonra Ramsey sorunu olarak adlandırılmıştır. Ramsey, bu makalesinde tek oran uygulamasının nadiren optimal olduğunu belirtmiştir. Optimal vergi teorisi, vergi sistemlerinin farklı konularına odaklanan birçok modeli kapsamaktadır. Bu farklı modeller 3 özellik taşımaktadır. Birincisi, her bir model devletin gelir ihtiyacına göre belirli bir vergi (örneğin tüketim vergisi) üzerinde yoğunlaşmaktadır. Modeller genellikle ekonomik bozulmalara neden olmayan götürü vergileri dikkate almazlar. İkincisi, her bir model bireylerin ve firmaların vergilere nasıl tepki verdiğini belirtir. Üçüncüsü, hükümetlerin

amacı ihtiyacı olan geliri toplarken vergi sistemi yoluyla oluşan aşırı vergi yükünü minimize etmektir. Yani adalet ve etkinlik arasındaki dengeyi kurmaya çalışır (Gentry, t.y.: 307).

Ramsey'in tüketim vergileri üzerine yaptığı analizi Mirrless 1971 yılındaki "optimal gelir vergisi üzerine bir inceleme" adlı çalışmasıyla gelir vergisi üzerine yapmıştır. Çalışmalarında birtakım varsayımlarda bulunmuştur. Bunlar: Her bir yılın vergisi o yılın geliri üzerinden alınır. Tasarruflar üzerinde vergilendirmenin etkileri göz ardı edilmiştir. Teori bir nevi kazanılmış gelir teorisi olarak ifade edilebilir. Bireysel zevklerdeki ve değer yargılarındaki farklılıklar ihmal edilmiştir. Sosyal refah, birey faydasının bir fonksiyonu olduğu düşünülmektedir. Göç, imkansızdır. Devlet bireyler hakkında mükemmel bilgiye sahiptir. Optimal vergi tarifesinin idari maliyetleri önemsizdir (Mirrless, 1971: 175).

Mirrless bu çalışmasında optimal gelir vergisinin, yeteneklerin nüfustaki dağılımına ve bireylerin çalışma ve boş zaman arasındaki tercihlerine oldukça duyarlı olduğunu ifade etmektedir. Çalışmasında birtakım sonuçlara ulaşmıştır. Bu sonuçlar; gelir vergisi tarifesi hemen hemen düz oranlı bir tarife şeklinde seçilmelidir. Düz oranlı vergi tarifesi bir takım idari avantajlara sahiptir. Negatif gelir vergisi uygulaması desteklenmelidir. Gelir vergisinin eşitsizlikleri gidermedeki etkisi, düşünülenenden çok daha azdır. Gelir vergisini tamamlayıcı vergiler uygulanması gerekmektedir (Mirrless, 1971: 208).

Mirrless'e göre, bireylerin gelir elde etme becerileri onların vergilendirilmelerini doğrudan etkiler. Ancak vergilendirilebilir gelirin ve bireysel becerilerin belirlenmesi zordur. Bu unsurların tespiti mümkün olabilseydi vergilendirmede optimallik sorunu olmayacaktır. Vergi, herkesin gelir elde etme becerisine göre alınacak ve ihtiyacı olana dağıtılacaktır. Tespitler ne kadar doğru yapılırsa o kadar optimal vergileme yapılmış olacaktır (Selen, 2017: 335-336). Bunun örneğini geliştirmekte olan ülkelerde görmekteyiz. Geliştirmekte olan ekonomilerin çoğunda, efektif gelir vergisi oranı oldukça eşitsizdir. Bunun bir nedeni hükümetin bireylerin gelirlerini belirlerken önemli farklılıkların doğmasıdır. Gelirin belirlenmesinde ortaya çıkan bu farklılıklar, farklı efektif gelir vergisi oranlarını içerir. Bir diğer neden de vergi mükellefleri arasında ayırım yapan, vergi toplayan kişilerin yaptığı yolsuzluktur. Eşitsiz gelir vergisi yükü, özellikle iyi bir gelir raporlama sisteminin olmadığı, yolsuzluğun yaygın olduğu geliştirmekte olan ve geçiş ekonomilerinde yüksek düzeydedir (Bai vd., 2001: 246).

Optimal vergileme teorisinin amacı Pareto ilkesinin ötesine gitmek ve ikinci en iyi dağılımlar arasından normatif bir bakış açısıyla en adil olanı belirlemektir (Fleurbaey ve Maniquet, 2014: 7). Standart bir optimal vergileme teorisi, toplumdaki bireylerin faydalarına odaklanan ve sosyal refah fonksiyonunu en üst düzeye çıkaracak vergi sistemini önermektedir (Mankiw vd., 2009: 148).

Optimal vergileme görüşünün 3 temel yönü bulunmaktadır. İlk olarak, tüm piyasalar tam rekabet şartlarındadır. Birey tercihleri ve teknoloji (genellikle ölçeğe göre sabit getiriler) konusunda açıklık vardır. İkinci olarak, hükümet en az maliyetle ve kullanabildiği sınırlı sayıdaki vergi bileşenleri ile sabit bir miktardaki kamu gelirini toplamalıdır. Vergi yükümlülüğünün herhangi bir ekonomik kararla ilgisinin olmadığı maktu vergiler genellikle kullanılmamalıdır. Son olarak, çıktıların değerlendirilmesi ve optimal vergi sisteminin seçimi vardır (Slemrod, 1990: 158).

Optimal vergilendirme teorisi, vergilendirmenin ne olduğundan ve mevcut vergi sistemlerinin nasıl oluştuğundan ziyade ne olması gerektiğini araştırmaktadır. Vergilendirmede en iyiye ulaşmak için ne tür politikaların belirlenmesi gerektiği ve belirlenen politikaların uygulanması sırasındaki engellerin ne olduğunun tespiti ile ilgilenir. Mükelleflere ait gerekli bilgilerin elde edilmesindeki ve depolanmasındaki sorunlar, vergi toplama tekniklerindeki eksiklikler, teknolojinin geliştirilmesindeki zorunluluk, gelişmekte olan ülkelerde uluslararası sermaye hareketlerinin vergi sistemleri üzerindeki baskısı bu engellere örnek olarak gösterilebilir. Bu engellere, toplumsal tercihler ve talepler, politik baskılar, dışsalıklar, vergi uyum ve enflasyon maliyetleri, vergi sisteminin gelişimi ve vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı ilave edilebilir. Tüm bu sorunların varlığı bir ülkenin optimal vergi sistemini oluşturmasındaki bağımlılığını ve optimale ulaşmasındaki kısıtı göstermektedir (Güler, 2017a: 243).

Şen ve Sağbaşı (2016: 293-294), optimal vergileme teorisine ilişkin özellik arz eden durumları şöyle sıralamaktadırlar:

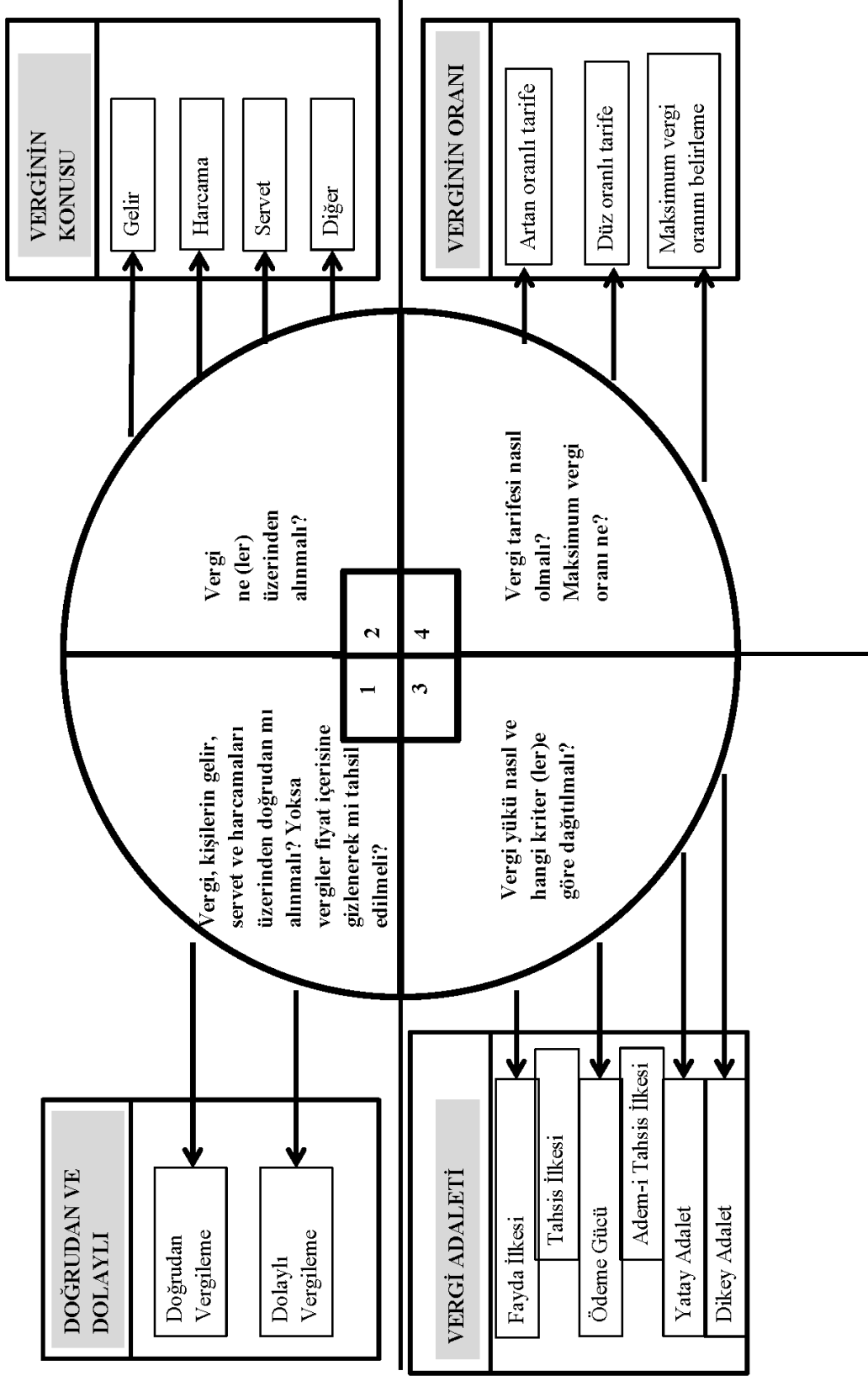
- 1) Optimal vergileme teorisi sadece ekonomide sapmalara neden olan vergileri dikkate alır. Baş vergisi gibi götürü vergileri dikkate almaz.
- 2) Optimal vergi teorisinin öncülerinden Ramsey, optimal vergilemede adalet ve etkinlik ilkelerinden yalnızca etkinlik boyutunu Mirless optimal vergilemede her ikisi de göz önünde bulundurur.
- 3) Ramsey tüketim mallarının vergilendirilmesinde optimaliteyi bulmaya odaklanır. Tüketim mallarının vergilendirilmesinde tersine esneklik kuralının uygulanılmasını önerir.
- 4) Ramsey optimal vergilemede ters esneklik kuralı, vergilendirmenin kaynak dağılımını bozucu etkisini engellemede etkili olabilirken gelir dağılımı sorununa pek çözüm olmamaktadır.
- 5) Optimal vergilemeye Mirrless'in önerisi düşük gelirli olanların yüksek oranda, yüksek gelirli olanların ise düşük oranda vergilendirilmesidir.
- 6) Optimal vergileme teorisi sosyal refahın maksimize edilmesini amaçlamaktadır.
- 7) Optimal vergileme olanı değil olması gerekeni ortaya koymaya çalışır.

Bir ülke için optimal düzeyde vergilendirmenin ne olması gerektiğini söyleyebilen bir teori yoktur. Ancak bu optimal düzey genel olarak: hükümetlerin vergi gelirlerini ne kadar iyi kullandığına, geliri toplamak için kullanılan vergi kanunlarının ne kadar iyi olduğuna, vergi idaresinin ne kadar etkin çalıştığına ve yüksek vergi oranlarının caydırıcı etkisine vatandaşların nasıl tepki verdiğine bağlı olduğu söylenebilir. Dolayısıyla ülkelerde vergi kanunlarının, vergi idaresinin farklı olması gibi bir ülkedeki mükelleflerin vergiye göstereceği tepki ile diğer ülkelerdeki mükelleflerin göstereceği tepkinin de birbirinden farklı olacağı anlamına gelmektedir (Tanzi, 2010: 9). Optimal vergileme, ideal bir vergi sisteminin nasıl olması gerektiğine yönelik ilkeleri içerir. Optimal vergileme yapılabilmesi için bazı konular önem arz etmektedir. Bunlar (Arslan Burşuk, t.y.: 4; Aktan, 2002: 7):

- 1) Öncelikle verginin hangi konular üzerinden alınacağını iyi belirlenmesi gerekmektedir.
- 2) Bireylerin gelir, servet ve harcamalarından vergilendirme yaparken dolaylı ve dolaysız vergilerin ağırlığının iyi belirlenmesi gerekmektedir.
- 3) En uygun vergi tarifesinin belirlenmesi gerekir. Vergi tarifesi ne olmalıdır? Düz oranlı vergiler mi, yoksa artan oranlı vergiler mi kullanılmalıdır? Vergi oranı, en fazla ne kadar olabilir?
- 4) Vergi yükünün mükellefler arasında dağılımı ne olmalıdır.

Şekil 2’de optimal vergilemede cevaplandırılması gereken dört temel soru gösterilmektedir. Şekle göre doğrudan ve dolaylı vergileme arasındaki tercihin nasıl olacağı, gelir, servet, harcama ölçütlerinden hangisinin verginin konusu olarak dikkate alınacağını tespiti, vergi yükünün dağılımının nasıl olması gerektiği ve gelirin hangi tarifeye göre vergilendirilmesi gerektiğinin belirlenmesi optimal vergilemede cevaplandırılması gereken başlıca sorulardır.

Şekil 2: Optimal Vergilemede Dört Temel Soru



Kaynak: Aktan, 2002: 10.

Optimal vergileme teorisi bazı yönleriyle eleştirilmektedir. Optimal vergileme, gerçeklikten uzaktır. Bireysel tercihlerden yola çıkarak toplumsal faydayı maksimize etmek pek mümkün değildir (Şen ve Sağbaşı, 2016: 294). Genel bir optimal vergi yaklaşımının bir varsayımı da mükelleflerin (gerçek ve tüzel) yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirdikleridir. Bu varsayım oldukça yanlıştır. Mükellefler ödemelerini azaltmak için gelirlerini düşük gösterme, indirim ve istisnaları abartma, beyannamelerde eksikliklerin olması gibi pek çok yasal olmayan yollara başvurumaktadırlar. Denetim ve tespit zorlukları neredeyse tüm ülkelerde mevcut bir vergisel problem olmaktadır. Vergi kaçakçılığı vergi sisteminin etkinliğini bozmaktadır. Mükellefler davranışlarını değiştirerek kaynak kullanımında yanlış bir tahsise yol açmaktadır. Öngörülemez bir şekilde gelir dağılımını değiştirdiği için eşitliği de etkiler. Vergi kaçakçılığı kamunun kaynaklarını dolayısıyla topluma sunacağı hizmetlerin boyutunu etkilemektedir. Dolayısıyla toplumsal refahı etkilemektedir. Daha geniş anlamıyla vergi kaçırmanın varlığı durumunda verginin gerçek etkisini anlamak güçleşmektedir. Vergilerin bireyler ve hükümet üzerindeki etkilerini tam olarak bilmeden optimal bir vergi sisteminin tasarlanması pek mümkün değildir (Alm, 1996: 122).

Optimal bir vergilemenin ne olması gerektiği sorusunun cevabı aranırken gelir vergisi gibi yaygın kullanım alanı olan vergilerin de sakıncaları dolayısıyla kaldırılması önerileri yapılmıştır. Gelir vergilerine yöneltilen eleştiriler 3 başlıkta toplanabilmektedir. İlki, gelir vergisinde matrahın tespitinin zor olmasıdır. Gelir vergisinde mükelleflere tanınan muafiyet ve istisnalar mali erozyona neden olabilmektedir. İkincisi, yüksek marjinal vergi oranlarının varlığı ikame etkisi doğuracak ve sonuçta etkinsizlik ortaya çıkacaktır. Bu toplum refahının azalması anlamına gelmektedir. Üçüncüsü, ekonomide enflasyonun var olduğu durumda gelişigüzel bir artan oranlılık ortaya çıkmakta ve vergi yükünün dağılımı bozulmaktadır (Albi, 1982'den aktaran Akkaya, 1988: 344-345).

Optimal vergileme yaklaşımı vergi matrahını etkileyen muafiyet ve istisnalara karşı gelmektedir. İstisna ve muafiyetler yatay adalet yanında kaynak dağılımını da bozduğu için optimal vergileme yaklaşımında reddedilmektedirler ve etkinliğin sağlanabilmesi için kaldırılmalıdırlar. Bu şekilde oluşturulacak bir vergi sistemi etkinlik sağlayarak toplumsal refahı artıracaktır (Akkaya, 1988: 350-351).

2.3. Vergi Sistemi ve Özellikleri

Vergi sistemi, bir ülkede, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerden oluşan organik yapının belirli bir zaman dilimi için uygulanmasıdır. Ülkelerin siyasi, ekonomik ve sosyal yapısına göre farklı vergi sistemleri ortaya çıkabilir (Arıkan ve Bahçe, 2011: 28). Bir ülkenin vergi sisteminin durumu, genel ekonomik yapısı, sosyo-ekonomik yapısı, kayıt dışılık durumu, gelişmişlik durumu gibi faktörler o ülkenin benimseyeceği vergi sisteminin yapısını belirlemektedir (Koyuncu, 2010a: 1). Vergi sistemleri mali ve sosyal bir takım amaçlar taşır. Bir vergi sisteminin

temel amacı, daha fazla vergi geliri sağlamak ve servet dağılımını daha adil duruma getirmektir (Özel, t.y.: 2).

Vergilendirmenin öncelikli fonksiyonu, vatandaşın davranışlarını yönlendirmek değil hükümetin temel görevleri için para toplamaktır. Bu durum hükümetin büyük ya da küçük olduğuna bakılmaksızın ve tüm yönetim düzeyleri için doğrudur. Zaman zaman vergi yasaları, vatandaşların iyi davranışları ödüllendirmenin ve kötü davranışları cezalandırmanın yolu olarak görülmektedir. Bu düşünceye sahip olanlar sürekli olarak, vergi kanunlarını çıkarları doğrultusunda yönlendirerek ekonomiyi çok yakından kontrol etmeyi ve yönlendirmeyi düşünmektedirler. Vergilendirme her zaman uygulandığı kesim üzerine yük ve zarar getirir. Ancak basit ve adil bir vergilendirme ile bu zararlar en aza indirilebilir (Mercier, t.y. : 2-3).

Günümüzde vergi sistemlerinin değerlendirilmesinde etkinlik, basitlik ve adalet kriterleri kullanılmaktadır. Vergi sistemlerinin bu kriterleri taşıması istenmektedir. 1980’li yıllardan sonra vergi sistemleri, karmaşık ve anlaşılabilirliğinin güç olması, adaletsiz olması, vergi oranlarının yüksek olması dolayısıyla da çalışmayı, tasarrufu ve yatırımları cezalandırarak ekonomik gelişmeyi engellemesi ve vergi yapısının bozuk olması gibi konularda eleştirilmiştir. Bu durum vergi sisteminde reform yapılmasına ihtiyaç olduğu fikrini gündeme getirmiştir (Gerçek, 1999: 125).

Vergiler, çoğunlukla mükellef tarafından istenmeyen politikalar olmuştur. Bu nedenle vergi sistemlerinin tasarımı daima önemli tartışmalara konu olmaktadır. En basit şekilde söylemek gerekirse, çoğu insan vergilerinin azaltıldığını görmek ister. Birileri daha az vergi öderken, başkalarının neden daha fazla ödeme yapması gerektiği konusunda oldukça ciddi tartışmalar yapılabilir. Hükümetler, kamu harcamaları için gerekli geliri artırmanın en iyi nasıl olacağına genel ilkelere bakarak karar vermelidirler. İyi bir vergi sisteminin kabul edilen beş uygun ilkesi şunlardır (Stiglitz, 1999: 457-458):

- 1) Ekonomik etkinlik: vergi sistemi kaynak dağılımında etkinliği bozmamalıdır.
- 2) Yönetimde basitlik: vergi sistemi kolay ve nispeten yönetimi pahalı olmamalıdır.
- 3) Esneklik: vergi sistemi ekonominin değişen koşullarına kolayca (bazı durumlarda otomatik olarak) cevap verebilecek esneklikte olmalıdır.
- 4) Siyasi sorumluluk: vergi sistemi şeffaf olmalıdır.
- 5) Adalet: vergi sistemi olduğu gibi görünmelidir. Benzer durumdakilere benzer şekilde uygulanmalıdır. Vergi sistemi, yüksek vergi oranlarını verginin yükünü daha iyi karşılayabilecek olanlara uygulamalıdır.

İyi bir vergi sisteminin ne olması gerektiği konusundaki sorular cevaplandırılırken bireylerin vergi sisteminden ne beklediği yönündeki görüşlerin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Buna göre, iyi bir vergi sisteminin taşınması gereken maddeler aşağıdaki şekilde sıralanmışlardır (The Institute for Fiscal Studies, 1978: 7):

- Teşvikler ve ekonomik etkinlik: vergi sisteminin ekonomik verimliliği etkileyebileceği birçok kanal bulunmaktadır. Çalışmayı, tasarrufu teşvik etme, risk alma, araştırma geliştirmeye, inovasyona yönlendirme, kaynak dağılımında ve kullanımında etkinlik sağlama gibi konularda vergi sistemi, önemli bir etkiye sahiptir.
- Dağıtımsal etkiler: vergi sistemleri kamu harcamalarını karşılayacak kadar vergi geliri belirledikten sonra bu vergiyi kimlerden tahsil edeceği yani vergi yükünü kimlerin üstleneceği konusunda karar vermesi gerekmektedir. Sosyal güvenlik gibi alanlarda vergiyi, sigortalı çalışanların ödemesi beklenir. Bu gibi alanlarda vergiyi ödeyecek kesimin belirlenmesi daha kolaydır. Ancak savunma gibi daha genel kamu harcamaları söz konusu olduğunda vergiyi kimin ödeyeceğini belirlemek güçleşmektedir. Vergi sistemi, bu gibi dağıtımsal etkileri dikkate almak zorundadır.
- Uluslararası görüşler: ulusal ekonomiler, birbirleri ile çok kapsamlı ve önemli ekonomik ve mali ilişkilerde bulunan büyük ölçüde açık ekonomilerdir. Ülkelerin vergi politikaları yanında diğer ülkelerin vergi politikaları da önem arz etmektedir. Ulusal ekonomiler, uyguladıkları vergi politikaları ile birbirlerine etki edebilmektedirler. Özellikle 1930'lu yıllarda sanayileşmiş ülkelerin uluslararası işlemlere ilişkin uyguladıkları kısıtlamalar, ülkelerin birbirlerini yoksullaştırma tehlikesi ile karşı karşıya bırakmıştır. Bu nedenle vergi sistemi ülkenin uluslararası pozisyonu ile uyumlu olmalıdır.
- Basitlik, uyum ve yönetim maliyetleri: etkin, adil olması yanında bir vergi sisteminin tutarlı, açık ve basit olması da istenir. Ülkede yaşayan her vergi mükellefinin vergi sorumluluğunu kavrayabileceği açıklıkta bir vergi sistemi oluşturmaya çalışılmalıdır. Vergi sisteminin basit olması, demokratik toplumlarda vergi ile ilgili yetkililerin vatandaşa karşı sorumlu olmasının gerekliliğidir.
- Esneklik ve istikrar: iyi bir vergi sistemi, hem ekonomik hem de siyasi açıdan esnek ve istikrarlı olmalıdır. Öncelikle vergi sistemi, ekonomik gelişmeler doğrultusunda makul ölçüde bir hızla toplam vergi yükünü ayarlayabilmeye imkân vermelidir. Demokratik toplumlarda siyasi olarak da vergi esnekliğine ve istikrarına ihtiyaç duyulmaktadır. Farklı siyasi partiler, farklı siyasi, sosyal ve ekonomik fikirleri temsil etmektedirler. Bu nedenle belirli bir ekonomik konu üzerinde siyasi uzlaşma bulunmalıdır.
- Geçişsel problemler: ekonomik, siyasi, idari vb. nedenlerle vergi yapısını değiştirmek söz konusu olabilmektedir. Buradaki amaç, karmaşıklıktan kaçmaktır. Yeni bir vergi sistemi oluştururken değerlendirilmesi gereken önemli bir konu eski sistemden yeni sisteme geçişin kolaylığı veya zorluğudur.

2.4. Gelir Vergisi Sistemleri

Vergi sistemlerinin yapısının ülke koşullarına göre tasarlanması, ekonomik olarak etkin olması, sosyal yapıya uyumlu olması, vergi tahsilini en iyi şekilde ve en yüksek gelir düzeyi ile gerçekleştirebilmesi istenmektedir. Bu nedenlerle değişik vergi sistemleri ortaya çıkmıştır. Bu vergi sistemlerini ülkeler kendi ekonomik koşullarına göre uyarlamışlardır.

Her ülkenin kendine özgü gelir vergisi sistemi bulunmaktadır. Genel olarak gelir vergisi sistemlerini 5 başlık altında toplanabilir. Bunlar, kapsamlı gelir vergisi sistemi, ikili gelir vergisi sistemi, yarı ikili gelir vergisi sistemi, harcama gelir vergisi sistemi ve düz oranlı gelir vergisi sistemidir (Koyuncu, 2010a: 1).

2.4.1. Kapsamlı Gelir Vergisi Sistemi

Kapsamlı gelir vergisi sistemi altında mükelleflerin tüm kaynaklardan elde ettiği net gelirleri birlikte toplanır ve bu toplam tutar, sonrasında artan oranlı bir vergi tarifesine konu olur. Schanz-Haig-Simons kapsamlı geliri, vergi dönemi boyunca mükellefin satın alma gücündeki artış olarak tanımlamıştır. Bunun için gelirin gerçek anlamda ölçülmesi gerekmektedir (Sorensen, 2009: 3-4).

Vergi adaleti, demokratik toplumlarda vergi politikasının şekillenmesinde önemli bir ihtiyaç olmaktadır. Vergi adaletini savunanların, kapsamlı gelirin sosyal olarak vatandaşların ödeme gücünün kabul edilebilir bir göstergesi olduğu konusunda hem fikir oldukları görülmektedir. Bu görüş, ekonomik olarak da desteklenmektedir. Çünkü bir vergi mükellefinin kapsamlı yıllık geliri potansiyel yıllık tüketimini belirler. Sosyal olarak kapsamlı yıllık gelir, vergilemede yatay eşitliği sağlar. Kapsamlı gelir vergisi sisteminde vatandaşlar vergi öncesi aynı zenginliktedir ve dolayısıyla aynı miktarda gelir vergisi ile yükümlüdürler. Ayrıca kapsamlı gelir vergisi, dikey eşitliği sağlamak için yıllık vergi ödemelerinin artan oranlı uygulanabilmesini sağlar. Daha yüksek gelirli olanların daha yüksek vergi ödemesine yol açar. Kapsamlı gelir vergilemesinin önemli diğer bir avantajı, farklı gelir bileşenlerinin simetrik değerlendirilmesidir. Belirli bir kapsamlı gelirden yola çıkarak, herhangi bir gelir bileşeninin marjinal bir artışı, kapsamlı geliri de aynı marjinal miktarda artırır ve dolayısıyla herhangi bir gelir bileşeni üzerinde marjinal vergi oranı aynıdır. Bir mükellefin tüm gelir kaynakları üzerindeki aynı marjinal vergi oranı, verginin tarafsızlık özelliğini ifade eder (Genser, 2006: 272-273).

Kapsamlı gelir vergisinin uygulanmasında problemler de bulunmaktadır. Bu problemler esas olarak sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Çünkü sermaye gelirleri, faiz, kâr payı gelirleri, işletme gelirleri, gayrimenkul geliri vb. gibi çok farklı şekillerde olabilir. Dahası, sermaye geliri, şahıs şirketi, sermaye şirketi, emeklilik fonları, hayat sigortası gibi farklı örgütlenme

biçimleri tarafından elde edilebilir. Diğer taraftan, sermaye geliri negatif olabilir. Sermaye gelirlerinin her türünü aynı vergilendirmek sorunlara yol açabilmektedir (Sorensen, 2001: 2).

2.4.2. İkili Gelir Vergisi Sistemi

İkili gelir vergisinin temel prensibi sermaye gelirinin vergilendirilmesinde tarafsızlıktır. Bu, sermaye kazançlarının vergilendirilmesi gerektiği ve vergi matrahından hızlandırılmış amortisman ve diğer özel indirimlerden kaçınılarak vergilendirilebilir kârın mümkün olduğu kadar gerçek ekonomik kâra yakın olması anlamına gelmektedir (Sorensen, 2001: 5).

İkili gelir vergisi sisteminin temel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Morinobu ve Fellow, 2004: 3):

- 1) Sermaye gelirleri (faiz, kâr payı vb.) ve emek gelirleri (ücret, sosyal güvenlik yardımı, maaş dışı ödemeler vb.) birbirinden ayrılır ve farklı vergi oranlarında vergilendirilir.
- 2) Sermaye gelirleri, düşük ve düz oranlı vergilendirilirken, emek gelirleri artan oranlı olarak vergilendirilir. Arbitrajı önlemek için sermaye gelirleri kurumsal kazanç olarak aynı oranda veya emek gelirinden daha düşük oranda vergilendirilmektedir.
- 3) Bazı sermaye gelirlerindeki kayıplar diğer gelirlerdeki kârlarla dengelenmektedir. Mahsup edilmemiş zararlar daha sonraki yıllara aktarılabilir. Ayrıca sermaye gelirinin maliyeti, ilke olarak bir bütün halinde indirilebilmektedir.
- 4) Faiz ve kâr payları stopaja tabidir.
- 5) Vergi matrahı, sermaye gelirlerine tanınan çeşitli vergi teşvikleri kaldırılarak mümkün olduğu kadar genişletilebilir.

İkili gelir vergisi sisteminde sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde kullanılan yöntem esas olarak stopaj yöntemidir. Bu yöntem, iki avantaj sağlamaktadır. Birincisi, vergi idaresi vergiyi kısa sürede toplayarak devlet hazinesine aktarmaktadır. İkincisi, bu vergiyi en düşük düzeyde vergi maliyetine katlanmak suretiyle elde etmektedir. Ayrıca stopaj yapacak kişi ve kurumların sayısı gelir elde eden sermaye sahiplerine göre daha az olduğundan vergi idaresi geniş mükellef kitlesi ile muhatap olmayacak, sermaye geliri elde eden mükellefler de beyan gibi prosedürlerle uğraşmak durumunda kalmayacaktır (Koyuncu, 2010b: 9–10).

Tasarrufların çifte vergilendirilmesi konusunda ikili gelir vergisi sisteminin hafifletici etkisi bulunmaktadır. Tasarruflardan elde edilen gelirin çifte vergilendirilmesi aşamasında ilk olarak tasarruflara kaynak oluşturan gelirin elde edilmesi sırasında vergi alınmaktadır. İkinci aşamada ise, harcanmayan bu tasarrufların yatırıma dönüştürülerek sermaye geliri elde edilmesi ve bu sermaye gelirinin vergilendirilmesi sırasında vergileme yapılmaktadır. Böylece tasarruflar iki kez

vergilendirilerek bir tür cezalandırılmaktadır. İkili gelir vergisi sistemi sermaye kazançlarını düşük oranda vergilendirerek çifte vergilemenin yükünü hafifletmektedir (Koyuncu, 2010b: 10).

Sermaye gelirleri, emek gelirlerine kıyasla daha düşük vergi yüküne konu olmasına rağmen kâr paylarının çifte vergilendirilmesinin kaldırılmasını veya azaltılmasını amaçlayan ilave tedbirler ikili gelir vergisi sisteminin ayrılmaz bir parçasıdır. Bazı Kuzey Avrupa ülkelerinde kâr paylarının çifte vergilendirilmesini kaldırmak veya azaltmak için kullanılan bütünleşme yöntemi üç türdür (Randelovic, t.y.; 186):

- 1) Kısmi veya tam bütünleşme; gelir vergisinden kâr payları kısmen veya tamamen istisnadır.
- 2) Kredi yöntemi (Vergi Alacağı Yöntemi); kâr payı üzerinden ödenen kurumlar vergisi (şirketin vergilenebilir kârının bir parçası olarak), bireyin vergi yükümlülüğüne karşı bir vergi kredisi olarak tanımlanır.
- 3) Sermayenin diğer türlerinden elde edilen gelire kıyasla daha düşük oranda kâr paylarının vergilendirilmesi.

İkili gelir vergisi sistemi ilk olarak 1980'lerin sonu 1990'ların ilk yıllarında dört Kuzey Avrupa ülkesinde (Danimarka, İsveç, Norveç ve Finlandiya) uygulanmıştır. Daha sonra diğer Avrupa ülkelerinden hiç biri bu vergilendirme sistemini benimsememiştir. Fakat birkaçı (Örneğin, Almanya, Belçika, İtalya) vergi uyum sürecini basitleştirmek ve yönetim maliyetlerini azaltmak için sermaye gelirlerine kaynağında stopaj uygulanmasını ciddi olarak düşünmüşlerdir. Sonuç olarak, hiçbiri mevcut durumda saf bir ikili gelir vergisi sistemi kullanmamaktadır (Randelovic, t.y.; 190).

Bu modeli uygulayan ülkeler genellikle kurumlar vergisinde de değişiklik yapmıştır. Kurumlar vergisi oranları genellikle emek gelirinin vergilendirildiği en düşük marjinal vergi oranlarına denk getirilmiştir (Randelovic, t.y.; 186).

2.4.3. Yarı İkili Gelir Vergisi Sistemi

Hiçbir ülke kapsamlı gelir vergisi sistemini veya ikili gelir vergisi sistemini saf anlamda uygulamamaktadır. Bunun yerine pek çok OECD ülkesi yarı ikili (yarı kapsamlı) gelir vergisini tercih etmektedir. Yarı ikili gelir vergisi sistemi farklı gelir türlerine farklı nominal vergi oranlarının uygulandığı bir vergi sistemi olarak tanımlanır. Genellikle sermaye gelirleri düşük ve düz oranlarda diğer gelir türleri yüksek ve artan oranlı vergilendirilmektedir (OECD, 2006: 81).

2.4.4. Harcama Gelir Vergisi Sistemi

Tüketim vergilerine uygulanabilecek vergi türlerini anlayabilmek için öncelikle Haig-Simons gelir tanımı ile başlamak faydalı olacaktır. Haig-Simons'a göre gelir, tüketim ve refahtaki değişiklikler toplamına eşittir. Gelir ve tüketimin vergilendirilmesi arasındaki dikkate değer ilk fark, vergi matrahında refahtaki değişikliklerin yer alması veya almamasıdır. Refahtaki veya tasarruflardaki değişiklikler, tüketim vergileri tarafından vergilendirilmez, gelir vergileri yoluyla vergilendirilir. Bu ilişki de dikkate alınması gereken ikinci nokta, tasarrufları artırmak amacıyla indirimler uygulayarak gelir vergisi azaltılır ve tüketim doğrudan (satış veya gider vergisi yoluyla) veya dolaylı olarak vergilendirilebilir (Metcalf, 1999: 74).

Bu sistemde tasarruflar ve gelirler vergilendirilmemekte, bireyin tasarruf ve gelirlerini harcadıkları noktada vergilendirme yapılmaktadır. Bu sistemi savunanlara göre, harcamaların vergilendirilmesi gelirin vergilendirilmesinden daha basit ve etkindir. Çünkü bu sistemde şimdiki ve gelecekteki harcama eşit şekilde vergilendirilmektedir. Gelirin vergilendirilmesinde ise, bugünkü harcama gelecekteki harcamaya göre daha düşük vergilendirilmektedir (Tasarrufların çifte vergilendirilmesi) (Koyuncu, 2010a: 5).

Hindistan vergi sistemini reformlaştırmak üzere Nicholas Kaldor tarafından yapılan çalışmalarda, 1956 yılında Hindistan vergi reformu üzerine bir rapor sunulmuştur. Kaldor, servet üzerine yıllık bir vergi uygulanması, sermaye kazançlarının vergilendirilmesi, genel bir veraset ve intikal vergisinin ve kişisel bir harcama vergisinin konulması yoluyla vergi tabanının genişletilmesini önermiştir. Vergi kaçırmanın kapsamını azaltmak için Kaldor Komitesi, tüm doğrudan vergiler için kapsamlı bir vergi beyannamesi tesisinin uygulanmasını, oranların düşürülmesini ve maksimum gelir vergisi oranının yüzde 45'den fazla olmamasını da önermektedir. Yeni vergilerin uygulanması ile ilgili Kaldor'un önerileri kabul edilmiş ve harcama, sermaye, servet, veraset üzerine konulan vergiler Hindistan'da doğrudan vergi sistemi içerisinde uygulanmıştır (Pandey, 2006: 10).

Kaldor'un önerdiği ve Hindistan gibi ülkelerde uygulanan Harcama Vergisi, mükelleflerin bir takvim yılı için yaptıkları gerçek harcamaların beyan edilmesini ve vergilendirilmesini içermektedir. Harcaması yüksek olan vergi mükellefi, artan oranlı bir tarifeye göre vergilendirilmesi ve böylece vergilemede "ödeme gücü" ilkesine uygunluk sağlanması amaçlanmıştır. Bu vergi sistemi tasarrufları vergilendirmeyip teşvik ettiği için tavsiye edilmiştir. Ayrıca bu verginin yönetiminin fazla zor olmayacağı ifade edilmiştir. Ancak, bu vergi uygulandığı ülkelerde başarı sağlanamamış ve yürürlükten kaldırılmıştır (Dodi, 2010: 54).

2.4.5. Düz Oranlı Gelir Vergisi Sistemi

Geçmişte ülkelerin vergi sistemlerine bakıldığında az sayıda olan vergi çeşitliliği bugün oldukça fazladır. Rusya ve Doğu Avrupa ülkelerinde başlayan düz oranlı vergi akımı Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) de son zamanlarda tek vergi oranı şeklinde tartışılmaktadır. Düz oranlı vergi sisteminin bu kadar tartışılmasının nedeni sağladığı bir takım avantajlardır. Bu avantajlar; yatırımı ve tasarrufu teşvik etmesi, bireyleri tüketime yönlendirmemesi ve idaresinin kolay ve ucuz olmasıdır. Dolayısıyla tüketimi değil yatırımları ve üretimi teşvik eden, kolay uygulanabilir ve idaresi ucuz yeni bir vergi sistemi düşüncesi ülkelerde hakim olmaya başlamıştır (Gökbunar, 1997: 5).

Düz oranlı vergi sistemi, 1980'li yıllarda Hall ve Rabushka'nın kapsamlı gelir vergisi sistemindeki artan oranlı tarifenin yerine önerilmiştir. Böylece düz oranlı vergi sistemi ortaya çıkmıştır. Bu sistem, gelir ve kurumlar vergisini aynı çatı altında birleştirmeyi, daha geniş tabanda ve daha düşük ve tek bir oranla vergilendirmeyi esas almaktadır. Bu yönüyle düz oran, tek bir oran uygulaması olmaktan ziyade bir vergileme eğilimini ifade etmektedir. Daha geniş açıdan bakıldığında, vergi tarifelerinin, vergi sistemlerinin yapısını ve eğilimini belirlediği söylenebilir. Özellikle artan oranlı ve düz oranlı vergi tarifelerinde vergi sistemleri bu tarifeler üzerine inşa edilmiş ve tarifeden ziyade vergi tekniğinin göstergesi olmuştur (Demirli ve Güran, 2009: 162-163).

Düz oranlı gelir vergisi sistemi, bireylerin ücret şeklindeki gelirlerini ve kurumsal kazançlarını aynı sistemde fakat tek seferde vergilendirmeyi esas almaktadır. Uygulama ilkeleri bakımından temel vergileme ilkeleri ile vergi uyumu yüksek, düşük ve düz oranlı bir vergi olarak tanımlanabilmektedir. Kapsamlı gelir vergisi sisteminde, gelir, kişisel ve kurumsal olarak ayrı ayrı vergilendirilirken, bu sistemde aynı çatıda ama ücret ve kurum geliri şeklinde ayrı ayrı vergilendirilir. Bu ayrıma göre, düz oranlı gelir vergisi sisteminde; işverenlerin çalışanlara ücret adı altında yaptığı ödemeler büyük oranda gelir vergisine tabi tutulurken, bu gelirler dışında yapılan tüm gelir ve kazançlar üzerinden kurumlar vergisi alınmaktadır. Bu sistemde gelir vergisi ve kurumlar vergisi birbiriyle bütünleşik bir yapıya sahiptir. Kazançların vergilendirilmesinde oransal bir farklılık bulunmaması, matrahın anlaşılır ve kısa düzenlenmiş beyannameler ile kolay bir şekilde beyan edilebilmesi düşünülmüştür (Demirli, 2013: 141).

Düz oranlı vergi sistemi üzerinde fazlaca durulan ve 21. yüzyılın vergisi olarak oldukça tartışılan bir vergi türüdür. Bu vergi sisteminin temel özellikleri; tek ve düşük bir vergi oranının uygulanması, standart bir ailenin geçimini sağlayacak gelir düzeyi dışında tüm gelir unsurlarının toplanarak kabul edilen düz oranlı vergiye tabi tutulması, gelirin bir kez vergilendirilmesi, sistemi basitleştirmesi ve adaleti sağlaması, uygulamasının kolay olması, ekonomiyi teşvik etmesi ve devletin ekonomiye müdahalesini en aza indirmesi olarak belirtilebilir. Bu yeni vergi sisteminin,

kişilerin, vergilemeye ve devlete olan bakış açılarında olumlu bir etki meydana getirmesi de beklenmektedir (Gerçek, 1999: 134).

Rusya, 2001 yılı başında daha önce %12, %20 ve %30 olan gelir vergisi marjinal oranlarını sadece %13'lük düz bir oranda birleştirmiştir. Gelecek yıl gelir vergisinden elde edilen gelir, yaklaşık %46 (reel olarak % 26) oranında artmıştır. GSYH'nin yüzdesi olarak gelir vergisi neredeyse beşte bir oranında artmıştır. Marjinal vergi oranlarında belirgin şekilde indirim yaparak bu kadar güçlü bir gelir performansının elde edilmesi diğer ülkelerin dikkatini çekmiştir (Ivanova vd., 2005: 4). Rusya gibi ülkelerde görülen başarılar diğer ülkelerde de düz oranlı vergi sisteminin tartışılmasını sağlamıştır.

Düz oranlı gelir vergisi sistemi; tek bir vergi oranının belirlenmesiyle marjinal ve ortalama vergi oranlarını eşitlemesinin yanında, kişi ve kurum kazançlarını eşit ve düşük oranda vergiye tabi tutan, sistemdeki vergi harcamalarını kaldırarak vergi tabanını genişleten, vergi sistemini basitleştirerek idari ve uyum maliyetlerini azaltan bir sistemdir. Düz oranlı vergi sisteminin uygulama farklılığından kaynaklanan 3 türü bulunmaktadır. Bunlar; saf düz oran, gizli artan oranlı düz oran, iadeli düz oran şeklinde sıralanabilir (Demirli ve Güran, 2009: 163).

2.5. Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisi

Avrupa Birliği (AB)'nin temeli 1950'li yıllarda Almanya ve Fransa arasındaki demir-çelik ve kömür konusundaki krizler sonucu atılmıştır. Bu sorunlar neticesinde, sektördeki sanayiciler bir birlik altında yönetilmeyi önermişlerdir. Almanya, İtalya, Hollanda, Belçika, Lüksemburg ve Fransa ile birlikte altı devlet, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu'nu kurmuşlardır. Bu şekilde 1951 yılında yardımlaşma ve işbirliği üzerine temelleri atılan AB, her alanda olduğu gibi vergi sistemleri konusunda da bütünleşmeyi ve sorunlarını gidermeyi ve vergi sistemlerinde ülkeler arasındaki farkları en aza indirmeyi amaçlamaktadır. AB üyesi ülkelerde uygulanan vergi oranları ciddi ekonomik krizler veya sosyal patlamalar olmadıkça istikrarlı bir görünüm arz etmektedirler (Büyükbalkan, t.y.: 1).

Küreselleşmenin bir sonucu olarak, vergi rekabeti Avrupa ülkeleri için son yıllarda özellikle tartışılan bir konu olmuştur. Çünkü verginin GSYH'ya oranı, uluslararası ortalamalar ile kıyaslandığında Avrupa Birliğinde çok yüksektir. AB'ye eski üye ülkelerin çoğu, az sayıda vergi dilimi ve daha düşük kurumlar vergisi oranı benimseyen yeni AB üyesi ve AB üyesi olmayan ülkelere kıyasla nispeten yüksek kurumlar vergisi oranlarını sürdürmektedir. Ayrıca, AB ülkelerinde emek ve tüketim üzerindeki ortalama efektif vergi oranları da diğer birçok OECD ülkesinden daha yüksektir. Diğer taraftan, birçok yeni AB üyesi ülke, düşük vergi oranları yanında vergilemede idari verimliliği artırarak sağladıkları geliştirilmiş bir vergi çevresi sayesinde çok cazip ülkeler olmaktadır. Günümüzde gelişmekte olan ülkeler de uluslararası piyasalarda bir pozisyon elde

edebilmek veya varlıklarını sürdürmek için yabancı yatırımcılara cazip bir vergi ortamı sunmak zorundadırlar. Böylece ulusal ekonominin rekabet gücünü artırmak için vergi sistemi, küreselleşme süreci ile yeniden şekillenmektedir (Lukovic, 2015: 118–119).

2.5.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Kavramı

Avrupa Birliği ülkelerinde gelir kavramı, kaynak teorisi ve net artış teorisinin bir arada kullanıldığı karma bir sisteme göre tanımlanmaktadır. Yani ne yalnızca kaynak teorisi ne de net artış teorisi benimsenmiştir. Ülkeler bu iki teorisinin karmasını kullanmakla birlikte hangi teorisin ağır bastığı ülkeden ülkeye değişmektedir. Tablo 2 bazı AB ülkelerinin vergiye tabi geliri belirlerken hangi yöntemi kullandıklarını göstermektedir.

Tablo 2: Bazı Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir Vergisi Sistemlerinde Kullanılan Teoriler

Ülkeler	Kaynak Teorisi	Kaynak Teorisi Baskın	Safi Artış Teorisi Baskın	Safi Artış Teorisi
Almanya	—		*	—
Avusturya	—	*		—
Belçika	—	*		—
Danimarka	—		*	—
Finlandiya	—		*	—
Fransa	—		*	—
Hollanda	—	*		—
İngiltere	—		*	—
İrlanda	—		*	—
İspanya	—	*		—
İsveç	—		*	—
İtalya	—	*		—
Lüksemburg	—		*	—
Portekiz	—	*		—
Yunanistan	—		*	—

Kaynak: Ferhatoğlu, 2003: 11

Tablo 2’de de görüldüğü üzere hiçbir ülke yalnız kaynak teorisini veya yalnız net artış teorisini kullanmamaktadır. 15 AB ülkesinin altısı (Avusturya, Belçika, Hollanda, İspanya, İtalya, Portekiz) kaynak teorisine ağırlık verirken dokuzu (Almanya, Danimarka, Finlandiya, Fransa, İngiltere, İrlanda, İsveç, Lüksemburg, Yunanistan) net artış teorisine göre vergiye tabi geliri tanımlamaktadır. Net artış teorisine göre gelir, daha geniş kapsamlı düşünülmektedir. Böylece vergi matrahı daha geniş tutulmaktadır. Bir ülkenin hangi teoriyi benimseyeceği o ülkenin içinde bulunduğu ekonomik ve sosyal koşullara göre değişmektedir. Ülkeler, en uygun vergilendirmenin ne olduğunu belirlemeye çalışarak vergi sistemlerini şekillendirmeye çalışmaktadırlar.

2.5.2. Avrupa Birliği Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisinin Genel Durumu

1980’li yıllardan sonra dünya ekonomisindeki serbestleşme hareketlerinin artması sonucu geleneksel kamu maliyesi anlayışında da bir takım tartışmalar gündeme gelmiştir. Bu tartışmalardan biri de artan oranlı vergilerin vergi adaletini sağlayıp sağlamadığı ile ilgilidir. Artan oranlı vergilerin ödeme gücünü kavramada ve vergi adaletini sağlamada bir takım olumsuzlukları taşıdığına ilişkin görüşler ortaya atılmıştır. Bu görüşlerin artması, artan oranlı vergilere alternatif vergilerin doğmasına neden olmuştur. Bu vergilerden biri düz oranlı vergi sistemidir. 2001 yılından itibaren Avrupa Birliği’ne dahil olan orta ve doğu Avrupa ülkeleri, düz oranlı vergi sistemini kullanan ülkelerdir. Doğu Avrupa ülkelerinin düz oranlı vergi uygulaması deneyimleri diğer ülkeleri de bu konuya eğilme konusunda teşvik etmiştir. Düz oranlı vergi sisteminin vergi idaresi açısından kolay olduğu ve mükellefler açısından da vergi ödeme isteğini artırdığı yönünde olumlu görüşler savunulmaktadır. Buna karşın artan oranlı vergi uygulamasının karmaşık olduğu ve bu karmaşıklık neticesinde vergi kayıp ve kaçaklarının çok olduğu ifade edilmektedir (Sancar ve Şentürk, 2012: 7–8).

Düz oranlı vergi sistemi her ülkede farklı oran ve şekillerde uygulanmaktadır. Örneğin, düz oranlı vergi sistemi gelir ve kurumlar vergisini birleştirmektedir. Ancak bu birleşme her zaman aynı anda gerçekleşmemektedir. Örneğin, Çek Cumhuriyeti kurum kazançlarını, sisteme, kademeli bir geçişle dahil etmiştir. Diğer ülkelerde de düz vergi sisteminin temel özelliklerinden olan kişisel ve kurumsal kazançta eşit oran uygulanması konusunda esnek davrandıkları ya da sistemi, geçim indirimi ile uygulayan bu ülkelerin birtakım vergi kolaylıklarını da uygulamaya devam ettikleri görülmektedir (Demirli, 2011: 82–83). AB için düz oranlı vergi uygulamasının ülkelerde uygulanan farklı oranlar açısından da yararlı olacağı düşünülmektedir. AB içerisinde yer alan birçok vergiyi tek tek uyumlaştırmak fazla zaman gerektireceğinden, tüm ülkelerin düz oranlı vergi sistemini benimsemesiyle, birlik içerisindeki vergi uyumlaştırmaları daha hızlı ve verimli bir şekilde gerçekleşecektir (Karakaş, 2014: 113).

Doğu Avrupa ülkelerinden düz oranlı vergilemeye geçen ilk ülke Estonya (1994) olmuş, bu ülkeyi Litvanya (1994) ve Letonya (1995) takip etmiştir. Vergi rekabetinin ortaya çıkışı ile birlikte Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri de düz oranlı vergi sistemini benimsemeye başlamışlardır (Demirli, 2011: 148). Düz oranlı vergi sisteminin kabul görmesinde, ülkeye yatırım çekme konusunda olumlu sonuçların alınmasının ve bu sistemin basit olmasının etkili olduğu söylenebilir. Ülkeler düz oranlı vergi sistemine geçmenin yanı sıra gelir ve kurumlar vergisi oranlarında önemli düşüşler gerçekleştirerek rekabet avantajı elde etmişlerdir.

Tablo 3’de AB ülkelerinin 2000 yılı ve sonrasına ilişkin beş yıla ait (2000, 2005, 2010, 2015, 2018) uyguladıkları en yüksek gelir vergisi oranları yer almaktadır. Tabloya göre, 8 AB ülkesi (İrlanda, Yunanistan, Hırvatistan, İtalya, Letonya, Portekiz, İsveç, İngiltere) hariç diğer 20 ülke

2018 yılına geldiğinde 2000 yılı vergi oranlarına göre daha düşük bir gelir vergisi oranı uygulamaktadırlar. Bulgaristan (2000 yılı için %40 ve 2018 yılı için %10) ve Romanya (2000 yılı için %40 ve 2018 yılı için %10) gelir vergisi oranlarında ciddi bir indirim gitmiştir. Yine Litvanya (2000 yılı için % 33 ve 2018 yılı için %15) gelir vergisi oranında önemli indirimler yapmıştır. Ülkeler genel olarak vergi indirimlerini yıllara yaygın ve kademeli bir şekilde gerçekleştirmişlerdir. Bulgaristan (%10), Almanya (% 47,5), Litvanya (%15), Malta (%35), Avusturya (%50) ve Polonya (%32) gibi ülkeler, 2010, 2015 ve 2018'i kapsayan 8 yıllık sürede aynı vergi oranlarını uygulamaktadırlar. Bu ülkeler için vergi oranlarında istikrar sağladıkları söylenebilir. Türkiye'deki duruma bakıldığında beş dönem için uygulanan oranlar AB ortalamasının altındadır. Ayrıca bir çok gelişmiş ülkeye göre (2015 yılı için Almanya 47.5, Fransa 50.3, İngiltere 45.0, Danimarka 55.8, İspanya 46.0) Türkiye, düşük bir kişisel vergi oranına (35.8) sahiptir. Ancak AB'ye yeni ülkelerin uyguladıkları %10, %15, % 25 gibi oranlar karşısında Türkiye'nin uyguladığı oran yüksek kalmaktadır. Tüm ülkelerin gelir vergisi oranları karşılaştırıldığında 2000 yılından 2018 yılına kadar birkaç ülke hariç (İrlanda, Yunanistan, Hırvatistan, İtalya, Letonya, Portekiz, İsveç ve İngiltere) vergi oranlarında indirim gittiği görülmektedir.

Tablo 3: AB Ülkelerinde ve Türkiye'de En Yüksek Kanuni Kişisel Vergi Oranları (2000-2018)

Ülke	2000	2005	2010	2015	2018
Belçika	60.6	53.7	53.7	53.8	53.2
Bulgaristan	40.0	24.0	10.0	10.0	10.0
Çek Cumhuriyeti	32.0	32.0	15.0	22.0	15.0
Danimarka	62.3	62.3	55.4	55.8	55.8
Almanya	53.8	44.3	47.5	47.5	47.5
Estonya	26.0	24.0	21.0	20.0	20.0
İrlanda	44.0	42.0	47.0	48.0	48.0
Yunanistan	45.0	40.0	49.0	48.0	55.0
İspanya	48.0	45.0	43.0	46.0	43.5
Fransa	59.0	53.5	45.4	50.3	51.5
Hırvatistan	41.3	53.1	60.0	47.2	42.5
İtalya	45.9	44.1	45.2	48.9	47.2
Kıbrıs	40.0	30.0	30.0	35.0	35.0
Letonya	25.0	25.0	26.0	23.0	31.4
Litvanya	33.0	33.0	15.0	15.0	15.0
Lüksemburg	47.2	39.0	39.0	43.6	45.8
Macaristan	44.0	38.0	40.6	16.0	15.0
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Hollanda	60.0	52.0	52.0	52.0	52.0
Avusturya	50.0	50.0	50.0	50.0	50.0
Polonya	40.0	40.0	32.0	32.0	32.0
Portekiz	40.0	40.0	45.9	56.5	53.0
Romanya	40.0	16.0	16.0	16.0	10.0
Slovenya	50.0	50.0	41.0	50.0	50.0

Tablo 3: (Devamı)

Ülke	2000	2005	2010	2015	2018
Slovakya	42.0	19.0	19.0	25.0	25.0
Finlandiya	54.0	51.0	49.0	51.6	51.1
İsveç	51.5	56.6	56.6	57.0	57.1
İngiltere	40.0	40.0	50.0	45.0	45.0
AB ortalaması	44.6	40.4	38.5	39.0	39.0
Türkiye	40.6	35.6	35.7	35.8	35.8*

Kaynak: Eurostat, 2015: 142; European Commission, 2018: 27, Türkiye verileri için, OECD. Stat, https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7 *Türkiye için 2017 verisidir.

Vergi sistemlerinde değişiklik yapan ya da düzenlemeye giden birçok ülkede gelir üzerindeki vergi oranlarını düşürmeye yönelik bir eğilim olduğu gözlenmektedir. Bu çerçevede yapılan vergisel reformlarda genellikle işçi gelirleri üzerindeki yük azaltılmıştır. Diğer taraftan istihdam teşvik edilmiş, sosyal güvenlik desteği artırılmıştır. Vergi reformlarında gerçekleştirilmeye çalışılan diğer bir konu ise kurumlar vergisi oranlarında indirim yapılmasıdır. İngiltere, Belçika ve Fransa kurumlar vergisi oranında indirim içeren vergi reformları yapmışlardır. Aynı zamanda vergi tabanında genişlemeyi sağlayacak düzenlemeler de getirerek kurumlar vergisi oranındaki indirimden kaynaklanan vergi geliri kaybını da telafi etmeyi düşünmektedirler (Çalcalı, 2012: 52–53).

Tarihsel süreç içerisinde, kanuni kurumlar vergisi oranı nispeten yüksek bir Avrupa Birliği ülkesi olan Danimarka'da 1990'lı yıllara kadar kurumlar vergisi oranı %50 civarındaydı. Bununla birlikte, artan küreselleşme, oran üzerinde aşağıya doğru bir baskıya yol açmıştır. Bu baskı, vergi matrahının genişlemesi ile birlikte birçok vergi oranı indirimleri ile sonuçlanmıştır. 1990 yılında, kurumlar vergisi oranı %50'den %40'a düşmüş ve 1991 yılında oran 2 puan daha düşürülmüştür. 1990'lı yıllar boyunca vergi oranı birkaç kez azaltılmıştır. Bu oran düşüşlerini, bazı dolaylı yatırım sübvansiyonlarının azaltılması takip etmiştir. İndirimlere bir başka örnek, yurt dışı gelirlere tanınan vergi indirimlerinin kaldırılmasıdır. 1994 yılındaki bu değişikliğe kadar şirketlerin yurt dışı gelirleri Danimarka'daki kurumlar vergisinden muaftır. Bu uygulamalar neticesinde vergi tabanı genişletilmiştir. 2001 yılında kurumlar vergisi oranı %30'lara ve 2005 yılında % 28'e düşürülmüştür (OECD, t.y. : 7).

Tablo 4'de 2000-2018 yılları arasında AB ülkelerinde uygulanan en yüksek kurumlar vergisi oranları yer almaktadır. AB'ye üye ülkeler indirim konusunda gelir vergisine göre kurumlar vergisi oranlarında daha istekli olmuşlardır. Macaristan (2000 yılında % 19.6 ve 2018 yılında % 20.6) kurumlar vergisi oranını artırmıştır. Malta (2000 ve 2018 yılı için %35) herhangi bir indirim yapmamıştır. Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan kurumlar vergisi oranlarına bakıldığında, 2000 yılından sonraki 15 yıllık süreç içerisinde 26 üye ülke kurumlar vergisi oranlarında indirime gitmiştir. Ülkeler ortalama 10 puan olmak üzere kurumlar vergisi oranlarında indirim yapmışlardır.

En büyük indirimi gerçekleştiren iki ülke Bulgaristan (oran 2000 yılında % 32,5’den 2015 yılında %10’a indirilmiştir) ve Almanya (oran 2000 yılında % 51,6’dan 2015 yılında % 30,2’ye indirilmiştir) olmuştur. Diğer ülkelerle kıyaslandığında 2015-2018 yılı için Bulgaristan, İrlanda, Kıbrıs, Letonya, Litvanya, Romanya, Slovenya gibi ülkeler oldukça düşük oranlarla diğer ülkelere karşı vergi avantajına sahip görünmektedirler.

Tablo 4: AB Ülkelerinde ve Türkiye’de En Yüksek Kurumlar Vergisi Oranları (2000-2018)

Ülke	2000	2005	2010	2015	2018
Belçika	40.2	34.0	34.0	34.0	29.6
Bulgaristan	32.5	15.0	10.0	10.0	10.0
Çek Cumhuriyeti	31.0	26.0	19.0	19.0	19.0
Danimarka	32.0	28.0	25.0	23.5	22.0
Almanya	51.6	38.7	30.2	30.2	30.2
Estonya	26.0	24.0	21.0	20.0	20.0
İrlanda	24.0	12.5	12.5	12.5	12.5
Yunanistan	40.0	32.0	35.0	29.0	29.0
İspanya	35.0	35.0	30.0	28.0	25.0
Fransa	37.8	35.0	34.4	38.0	34.4
Hırvatistan	35.0	20.0	20.0	20.0	18.0
İtalya	41.3	37.3	31.4	31.4	27.8
Kıbrıs	29.0	10.0	10.0	12.5	12.5
Letonya	25.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Litvanya	24.0	15.0	15.0	15.0	15.0
Lüksemburg	37.5	30.4	28.6	29.2	29.2
Macaristan	19.6	17.5	20.6	20.6	20.6
Malta	35.0	35.0	35.0	35.0	35.0
Hollanda	35.0	31.5	25.5	25.0	25.0
Avusturya	34.0	25.0	25.0	25.0	25.0
Polonya	30.0	19.0	19.0	19.0	19.0
Portekiz	35.2	27.5	29.0	29.5	29.5
Romanya	25.0	16.0	16.0	16.0	16.0
Slovenya	25.0	25.0	20.0	17.0	17.0
Slovakya	29.0	19.0	19.0	22.0	22.0
Finlandiya	29.0	26.0	26.0	20.0	20.0
İsveç	28.0	28.0	26.3	22.0	22.0
İngiltere	30.0	30.0	28.0	20.0	20.0
AB ortalaması	32.0	25.3	23.2	22.8	21.9
Türkiye	33.0	30.0	20.0	20.0	22.0

Kaynak: Eurostat, 2015: 144; European Commission, 2018: 36; Türkiye Verisi için OECD.Stat https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7

Tablo 4’e göre Türkiye’de kurumlar vergisi oranı 2000 ve 2005 yılları için AB ortalamasının üzerinde iken 2010 ve 2015 yıllarında AB ortalamasının altındadır. Türkiye, 2018, 2019 ve 2020 yılları için kurumlar vergisi oranını % 22 uygulama kararı almıştır. Sonraki yıllarda oran tekrar %

20 olarak uygulanacaktır. Birçok ülke vergi rekabeti çerçevesinde özellikle kurumlar vergisi oranlarını düşürme politikalarını uygulamakta iken Türkiye vergi oranını artırmıştır. 3 yıllık bir süre için yatırımların olumsuz etkilenmesi söz konusu olacaktır.

Kurumlar vergisi oranlarındaki bu genel indirim küresel vergi indirimi eğilimi olarak adlandırılabilir. Bu eğilim önemli etkilere sahiptir. AB ülkelerinde görülen bu oran indirimlerinde, sermayenin mobilitesindeki artış önemli bir faktör olmuştur. Sermaye kaybına uğramak istemeyen ülkeler, vergi sistemlerini cazip hale getirmeye çalışmaktadırlar. Bunun önemli bir yolu kurumların maliyetlerini düşürecek ve yatırımları teşvik edecek olan kurumlar vergisi oranlarını rekabet edilebilir bir düzeyde indirmektir. Avrupa Birliğinde bu süreç birliğe yeni üye olan ülkelerle birlikte başlamıştır. Sermaye ihtiyacı olan bu ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını düşürerek ülkelere sermaye çekmelerindeki başarısı daha sonra diğer AB ülkelerinin dikkatini çekmiştir. Ancak kurumlar vergisindeki bu düşüşler bir anda değil aşama aşama gerçekleşmiştir (Giray, 2010: 80-81).

Kurumlar vergisi oranlarının düşmesine rağmen şirketlerin vergilendirilmesi her üye devlet için önemli bir gelir kaynağı olmaya devam etmektedir. Düşük kurumlar vergisi oranlarına rağmen kurum vergi gelirlerinin azalmamasında 3 faktör etkili olmuştur. İlk olarak, geniş vergi tabanı politikaları düşük oranların etkisini kısmen dengelemiştir. İkinci olarak, şirketleşme son yıllarda artmıştır ve bu toplam matrahı artırmıştır. Son olarak, son yıllardaki nispeten düşük faiz oranları, kurumlar vergisi matrahından faizin indirilebilirliğini sınırlamış bu da matrahta genişletici etki yapmıştır (European Commission, 2015: 4-5).

Rekabetçi baskılar nedeniyle, ülkelerde kurumlar vergisi oranlarında indirim yapan geleneksel vergi reformu uygulamaları yaygınlaşmıştır. Uyum maliyetleri ve matrah genişlemesinin sınırları olması nedeniyle kurumlar vergisi oranlarındaki indirimin sürdürülebilmesi için kurumlardan ortaklar seviyesine, kurum gelirleri üzerindeki vergi yükünün değişimi söz konusu olmaktadır. Bunun için kurumlar vergisi oranları düşerken, kar paylarına uygulanan gelir vergisi oranlarında artış görülebilmektedir (Grubert ve Altshuler, 2016: 644). Kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi ve ortakların kar payı gelirleri için vergi oranlarının artması ile birlikte küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin toplam vergi yükü sabit kalmakta veya artmaktadır. Ancak ülke çok uluslu şirketler için cazip bir yatırım yeri haline gelmektedir. Toplam vergi yükünün sabit olması isteniyorsa, kurumlar vergisi indirimlerinden kaynaklanan azalmayı telafi edebilmek için ortaklar düzeyinde kâr payı gelirleri üzerindeki verginin artırılması düşünülebilir. Bu ilişki tablo 5’de gösterilmektedir. Basitlik açısından kâr payının vergilendirilmesinde klasik sistem olduğu kabul edilmiştir (Brautigam vd., 2017: 22).

Tablo 5: Sabit Toplam Vergi Yüğü ve Kurumlar Vergisi Oranı Bağımlılığı

	Temel Durum	İndirimli KV Oranı	GV de Artış Gerekliliği (Kâr Payları)
KV oranı	%40	%30	%30
GV oranı (Kâr Payı)	%20	%20	%31.4
Kurum Düzeyi			
Vergi Öncesi Kâr	100	100	100
Vergi Yüğü	40	30	30
Vergi Sonrası Kâr	60	70	70
Ortaklar Düzeyi			
Kâr Geliri	60	70	70
Vergi Yüğü	12	14.8	22
Vergi Sonrası Kâr	48	55.2	48
Toplam Vergi Yüğü	52	44	52
KV payı	%76.9	%68.2	%57.7
GV payı (Kâr Payı)	%23.1	%31.8	%42.3

Kaynak: Brautigam vd., 2017: 23.

Tablo 5'e göre sadece kurumlar vergisinin % 40'dan % 30'a düşürüldüğü ve gelir vergisi oranında değişiklik yapılmadığı bir durumda toplam vergi yüğü de % 44'e düşmektedir. Ancak toplam vergi yüğü içerisinde kurumlar vergisinin payı %68,2'ye düşerken gelir vergisinin payı (%31,8'e) yükselmektedir. Kurumlar vergisi oranında indirim yapılırken toplam vergi yüğü de korunmak istendiğinde gelir vergisi oranında yapılan bir artış durumunda, toplam vergi yüğü aynıdır (%52), toplam vergi yüğü içerisinde kurumlar vergisinin payı (% 57,7) daha düşüktür ve gelir vergisinin payı (%42,3) daha yüksektir. Tablo 6'da 2000, 2010 ve 2018 yılları için AB ülkelerinin dağıtılan kâr paylarına uygulanan kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranları yer almaktadır.

Tablo 6: Bazı AB Ülkelerinde Dağıtılan Kâr Paylarına Uygulanan Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Oranlarının Gelişimi

Ülke	Dağıtılan Kâr Paylarına Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranı (%)			Dağıtılan Kâr Paylarına Uygulanan Gelir Vergisi Oranı (%)		
	2000	2010	2018	2000	2010	2018
Belçika	40.17	33.99	29.58	15.00	15.00	30.00
Çek Cumhuriyeti	31.00	19.00	19.00	15.00	15.00	15.00
Danimarka	32.00	25.00	22.00	40.00	42.00	42.00
Almanya	42.78	29.48	29.83	53.81	26.38	26.38
Estonya	26.00	21.00	20.00	0.00	0.00	7.00
İrlanda	24.00	12.50	12.50	44.00	41.00	51.00
Yunanistan	35.00	24.00	29.00	0.00	21.00	15.00
İspanya	35.00	30.00	25.00	48.00	19.00	23.00
Fransa	37.76	34.43	34.43	60.53	30.10	30.00
İtalya	37.00	27.50	24.00	12.50	12.50	26.00

Tablo 6: (Devamı)

Ülke	Dağıtılan Kâr Paylarına Uygulanan Kurumlar Vergisi Oranı (%)			Dağıtılan Kâr Paylarına Uygulanan Gelir Vergisi Oranı (%)		
	2000	2010	2018	2000	2010	2018
Letonya	25.00	15.00	20.00	0.00	10.00	0.00
Litvanya	24.00	15.00	15.00	15.00	20.00	15.00
Lüksemburg	37.45	28.59	26.01	47.15	38.95	42.00
Macaristan	18.00	19.00	9.00	35.00	25.00	15.00
Avusturya	34.00	25.00	30.00	25.00	30.00	47.00
Polonya	30.00	19.00	19.00	20.00	19.00	19.00
Portekiz	35.20	26.50	31.50	25.00	20.00	28.00
Slovenya	25.00	20.00	19.00	50.00	20.00	25.00
Slovakya	29.00	30.00	21.00	15.00	0.00	7.00
Finlandiya	29.00	26.00	20.00	29.00	28.00	34.00
İsveç	28.00	26.30	22.00	30.00	30.00	30.00
İngiltere	21.00	28.00	19.00	37.50	42.50	38.10
Türkiye	33.00	20.00	22.00	49.50	35.00	35.00

Kaynak: OECD.Stat, (t.y.) : https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_II4

Tablo 6'ya göre, AB ülkelerinde 2000-2018 yılları için kurumlar vergisi oranları tüm ülkelerde azalmıştır. Birçok ülkede kurumlar vergisi oranlarında önemli indirimler yapıldığı görülmektedir. Ancak aynı indirimler kâr paylarına uygulanan gelir vergisi oranlarında görülmemektedir. Belçika, Estonya, İrlanda, İspanya, İtalya, Lüksemburg, Avusturya, Portekiz, Slovenya, Slovakya ve Finlandiya'da kâr paylarına uygulanan gelir vergisi oranları yükselmiştir. Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Almanya, Polonya, İsveç ve Türkiye'de azaldığı veya sabit kaldığı görülmektedir. Yunanistan, Fransa, Letonya, Litvanya, Macaristan ve İngiltere'de 2010-2018 için azalma görülmektedir.

Kâr paylarının kurumlar vergisi ve gelir vergisine tabi tutulmasının ortaya çıkardığı çifte vergileme sorununa ülkelerin vergi bütünleşme teorileri geliştirerek çözüm aradıkları daha önceki konularda bahsedilmiştir. Bu teorilerin temel amacı, kurum kazançlarının vergilendirilmesinde esasen vergi bireyler üzerinde kalacağı için kâr payı üzerindeki vergi yükü ile diğer gelirler üzerindeki vergi yükünün eşit olmasıdır (Kulu, 1998: 5). Buradan hareketle kâr payları üzerindeki toplam vergi yükünün en yüksek gelir vergisi oranını aşmadığı bir durumda çifte vergileme sorununun olmadığı da ifade edilmiştir. Tablo 7'de bazı AB ülkelerinde ve Türkiye'de kâr payları üzerindeki toplam vergi yükü ve en yüksek gelir vergisi oranı yer almaktadır. Çek Cumhuriyeti, Litvanya, Fransa, İrlanda, Almanya ve Slovakya gibi ülkelerin toplam vergi yükü en yüksek gelir vergisi oranından yüksektir. Bu ülkelerde kâr paylarının çifte vergilendirildiğinden bahsetmek mümkündür. Tablodaki, 22 ülkeden 14'ünde ise toplam vergi yükünün en yüksek gelir vergisi oranından düşük veya birbirine eşit olduğu görülmektedir. Bu ülkelerin toplam vergi yükü en yüksek gelir vergisi oranı kıyaslamasına göre çifte vergileme sorununa daha iyi çözümler

getirdikleri söylenebilir. Türkiye’de toplam vergi yükü %35 ve en yüksek gelir vergisi oranı % 35’dir. Son kurumlar vergisi kanunu ile kâr paylarının vergilendirilmesinde önemli iyileştirmeler gerçekleştirilmiştir. 5520 sayılı kanunla, kurumlar vergisi oranının % 20’ye düşürülmesi ve 5479 sayılı kanunla da gelir vergisi tarifesinde yapılan değişiklikler sonucu vergi yükü, en yüksek gelir vergisi oranı %35’in altında bir orana kadar gerilemiştir. Bu düzenlemelerle Türkiye’nin gelir ve kurumlar vergisinde tam bütünleşmeye yaklaştığı söylenebilir (Budak, 2006: 7).

Tablo 7’de yer alan ülkelerin birçoğu vergi bütünleşme sistemlerinden klasik sistemi uyguladıkları görülmektedir. Diğer taraftan ülkelerin çoğunda kurumlar vergisinin toplam vergi yükü içindeki payı gelir vergisine göre daha yüksektir. Ayrıca kullanılan vergi bütünleşme sistemleri açısından bakıldığında toplam vergi yükü en düşük iki ülkeden Estonya tam kâr payı istisnası yöntemini kullanırken Letonya’nın klasik yöntemi kullandığı görülmektedir. Her ikisinde de kurumlar vergisinin toplam vergi yükü içindeki payı aynıdır. Türkiye’de kısmi kâr payı istisnası uygulayan bir ülke olarak bu yöntemi uygulayan diğer ülkelere göre kâr paylarının çifte vergilendirilmesi konusunda daha başarılı olduğu söylenebilir. Dolayısıyla hangi vergi bütünleşme teorisinin uygulandığından çok nasıl uygulandığı önemlidir.

Tablo 7: Bazı AB ülkelerinde ve Türkiye’de Kâr payları üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve En Yüksek Gelir Vergisi Oranı (2018)

Ülkeler	Kullanılan Sistem	Toplam Vergi Yükü (%) ¹	Kurumlar Vergisi/ Toplam Vergi Yükü (%) ²	Gelir Vergisi /Toplam Vergi Yükü ³	En Yüksek Gelir Vergisi Oranı (%)
Belçika	Klasik Sistem	50.71	58.34	41.66	53.2
Çek Cum.	Klasik Sistem (2017)	31.15	61.00	39.00	15.0
Danimarka	Klasik Sistem	54.76	40.18	59.82	55.8
Almanya	Klasik Sistem	48.53	61.71	38.29	47.5
Estonya	Tam Kâr Payı İstisnası	20.00	100.00	0.00	20.0
İrlanda	Klasik Sistem	57.13	21.88	78.12	48.0
Yunanistan	Klasik Sistem	39.65	65.91	34.09	55.0
İspanya	Klasik Sistem	42.25	59.17	40.83	43.5
Fransa	Kısmi Kâr payı İstisnası	56.73	60.70	39.30	51.5
İtalya	Klasik Sistem	43.76	54.84	45.16	47.2
Letonya	Klasik Sistem	20.00	100.00	0.00	31.4
Lüksemburg	Kısmi Kâr payı İstisnası	41.55	62.60	37.40	45.8
Litvanya	Klasik Sistem	27.75	54.06	45.94	15.0
Avusturya	Klasik Sistem	46.53	54.80	45.20	50.0
Polonya	Klasik Sistem	34.39	55.25	44.75	32.0
Portekiz	Klasik Sistem	50.68	62.15	37.85	53.0
Slovenya	Klasik Sistem	39.25	48.41	51.59	50.0
Slovakya	Klasik Sistem	26.53	79.15	20.85	25.0
Finlandiya	Kısmi Kâr payı İstisnası	43.12	46.38	53.62	51.1

Tablo 7: (Devamı)

Ülkeler	Kullanılan Sistem	Toplam Vergi Yüğü (%) ¹	Kurumlar Vergisi/ Toplam Vergi Yüğü (%) ²	Gelir Vergisi /Toplam Vergi Yüğü ³	En Yüksek Gelir Vergisi Oranı (%)
İsveç	Klasik Sistem (2017)	45.40	48.46	51.54	57.1
İngiltere	Kısmi Vergi Alacağı	49.86	38.11	61.89	45.0
Türkiye	Kısmi Kâr payı İstisnası	35.00	61.17	38.29	35.0

1. Toplam Vergi Yüğü = (Kurumlar Vergisi + Gelir Vergisi)/Kurum Kazancı, 2. Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Yüğü içerisindeki payı=Kurumlar Vergisi/ (Kurumlar Vergisi + Gelir Vergisi), 3. Gelir Vergisinin Toplam Vergi Yüğü içindeki Payı = Gelir Vergisi/(Kurumlar Vergisi + Gelir Vergisi)

Kaynak: OECD.Stat, (t.y.): https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_II4 ; European Commission, 2018: 27.

Bir ülkeye yatırım yapılmasında o ülkenin vergi oranları yol gösterici olabilir. Kanuni kurumlar vergisi oranı, kurumların gerçek vergi yükünün değerlendirilmesinde yanıltıcı sonuçlar verebilmektedir. Çünkü kanuni kurumlar vergisi oranı kanun metninde kurum kazançlarının vergilendirilmesinde kabul edilen orandır. Oysaki kurum kazançlarının vergilendirilmesi aşamasında kurumlara tanınan vergisel ayrıcalıkların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle AB ülkeleri açısından daha iyi bir değerlendirme yapabilmek için gerçek vergi yükünü bilmek gerekmektedir. Efektif vergi oranı, kurumlara tanınan vergisel ayrıcalıkları, teşvikleri ve vergi harcamalarını dikkate alan bir orandır. Bu oran, kurum aşamasında ödenen vergilerin gerçek yükünü göstermektedir. Bu açıdan kanuni kurumlar vergisi oranına göre ülke kıyaslamalarında ve kurumların yatırım kararlarında daha önemli bir göstergedir. Efektif vergi oranları, ülkelerdeki gerçek vergi yükünün bir göstergesi olarak yaygın bir şekilde kullanılmaktadır (Giray, 2010: 91; Öncel, 2005: 15). Tablo 8’de AB ülkeleri ve Türkiye için 2017 yılı kurumlar vergisi oranları ve ortalama efektif kurumlar vergisi oranları yer almaktadır.

Tablo 8: AB Ülkelerinde Ortalama Efektif Kurumlar Vergisi Oranı (%)

Ortalama Efektif Kurumlar Vergisi Oranı (%)		
	Kurumlar Vergisi Oranı	Efektif Kurumlar Vergisi Oranı
Ülkeler	2017	2017
Belçika	34.0	29.3
Bulgaristan	10.0	9.0
Çek Cumhuriyeti	19.0	16.7
Danimarka	22.0	20.0
Almanya	31.6	28.8
Estonya	20.0	15.7
İrlanda	12.5	14.1
Yunanistan	29.0	27.6
İspanya	30.6	30.1
Fransa	35.4	33.4

Tablo 8: (Devamı)

Ortalama Efektif Kurumlar Vergisi Oranı (%)		
	Kurumlar Vergisi Oranı	Efektif Kurumlar Vergisi Oranı
Hırvatistan	18.0	14.8
İtalya	24.0	23.5
Kıbrıs	12.5	13.0
Letonya	15.0	14.3
Litvanya	15.0	13.6
Lüksemburg	27.1	23.7
Macaristan	11.1	11.1
Malta	35.0	32.2
Hollanda	25.0	22.5
Avusturya	25.0	23.1
Polonya	19.0	17.5
Portekiz	29.5	20.0
Romanya	16.0	14.7
Slovenya	19.0	17.3
Slovakya	21.0	18.7
Finlandiya	20.0	19.5
İsveç	21.5	19.4
İngiltere	19.0	20.5
AB ort	22.0	20.0
Türkiye	20.0	13.9

Kaynak: Spengel vd., 2018: 2.

Tablo 8’de ülkelerin efektif kurumlar vergisi oranları, kanuni kurumlar vergisi oranlarından daha düşüktür. Sermaye çekmek isteyen ülkeler kurumlara bir takım ayrıcalıklar sunmaktadırlar. Türkiye için kanuni kurumlar vergisi oranı %20 iken efektif kurumlar vergisi oranı % 13.9’dur.

Uluslararası vergi rekabeti ve sermayenin ülkeye gelmesinde önemli bir ölçü olan efektif vergi oranlarının kanuni kurumlar vergisi oranları ile kıyaslanmasında dikkate alınabilecek bir ölçü, kanuni kurumlar vergisi oranı ve efektif kurumlar vergisi oranı arasındaki farktır. Bu fark, vergi teşvikleri açısından önemli bir göstergedir ve fark ne kadar büyükse vergisel teşviklerin o kadar fazla olduğu ve ülkenin yatırım yapmaya uygun olduğu düşünülür (Öncel, 2005: 17). Tablo 8’e göre Türkiye için bu fark 6.1 puandır. Bu fark ile Portekizden (9.5) sonra ikinci sıradadır.

Kurumlar vergisinde uygulanan oran farklılıklarının sermaye hareketleri üzerindeki etkisini azaltabilmek için AB’ye üye ülkeler arasında vergilerin uyumlaştırılması gerektiği savunulmaktadır. Ancak diğer ülkelere göre vergi avantajına sahip olan ülkeler (örneğin, İrlanda) bu uyumlaştırmaya karşı çıkmaktadırlar (Bakkal, 2002: 103). Avrupa Birliğine üye 28 ülkenin gelir vergisi ve kurumlar vergisinin hangi gelirlerinin vergiye tabi olduğu, vergi tarifesinin yapısı ve vergi oranları aşağıdaki tablo 9’da genel olarak özetlenmiştir.

Tablo 9: AB Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisinin Genel Özellikleri

ÜLKE	KİŞİSEL GELİR VERGİSİ	KURUMLAR VERGİSİ
ALMANYA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Artan oranlı gelir vergisi bulunmaktadır. Oranlar %14'den % 42'ye kadar değişmektedir. Çok yüksek gelirler için % 45 uygulanmaktadır.– En yüksek kanuni gelir vergisi oranı % 47.5'tur.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kanuni vergi oranı %15.825'dir.
AVUSTURYA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Artan oranlı gelir vergisi bulunmaktadır. Oranlar %36.5, %43.21 ve % 50'dir.– En yüksek kanuni gelir vergisi oranı % 50'dir.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kanuni vergi oranı % 25'dir.
BELÇİKA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Artan oranlı gelir vergisi bulunmaktadır. 5 adet oran bulunmaktadır: %25, %30, %40, %45 ve %50'dir.– En yüksek kanuni gelir vergisi oranı % 53.77'dir.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kanuni vergi oranı % 33.99'dur.
BULGARİSTAN	<ul style="list-style-type: none">–Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Düz oranlı vergi kullanılır.– Vergi oranı % 10	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kanuni vergi oranı % 10
HIRVATİSTAN	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Artan oranlı vergi yapısı kullanılır– 3 oran bulunmaktadır. %12,%25, %40– En yüksek kanuni gelir vergisi oranı % 47.2'dir.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kanuni vergi oranı % 20
KIBRIS	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.–Artan oranlı vergi yapısı kullanılır– Vergi oranları: %20, %25, %30, %35– En yüksek kanuni gelir vergisi oranı %35'dir.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kanuni vergi oranı % 12.5'dir.
ÇEK CUMHURİYETİ	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Düz oranlı vergi kullanılır– Vergi oranı %22'dir	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kanuni vergi oranı %19'dur.
DANİMARKA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Artan oranlı vergi sistemi uygulanmaktadır.– En yüksek kanuni kişisel vergi oranı %55.8 olarak uygulanmaktadır.	<ul style="list-style-type: none">– Yurt içi gelirler vergi matrahını oluşturmaktadır.– En yüksek kanuni vergi oranı %23.5'dur.
ESTONYA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Düz oranlı vergi kullanılır. Vergi oranı % 20'dir.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kanuni kurumlar vergisi oranı %20
FİNLANDİYA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.–Artan oranlı vergi yapısı kullanılır– %6.5'dan %31.75'e kadar 5 oran bulunmaktadır.– En yüksek kanuni gelir vergisi oranı %51.6'dır.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kanuni kurumlar vergisi oranı %20
FRANSA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Artan oranlı vergi yapısı kullanılır.– 5 vergi oranı bulunmaktadır: %0, %14, %30, %41, %45– En yüksek kanuni gelir vergisi oranı %50.3'dir.	<ul style="list-style-type: none">– Yurt içi gelirler vergi matrahını oluşturmaktadır.– Kanuni kurumlar vergisi oranı %33.33'dür.
YUNANİSTAN	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.–Artan oranlı vergi yapısı kullanılır.– 3 oran bulunmaktadır. %22, %32, %42– En yüksek kanuni gelir vergisi oranı %48'dir.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kanuni kurumlar vergisi oranı %29'dur (2015 yılından itibaren %26'dan %29'a yükseltilmiştir)

Tablo 9: (Devamı)

ÜLKE	KİŞİSEL GELİR VERGİSİ	KURUMLAR VERGİSİ
MACARİSTAN	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Düz oranlı vergi kullanılır– Vergi oranı % 16'dır. (2016 yılından itibaren oran %16'dan % 15'e indirilecektir).	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Nominal vergi oranı % 19'dur.– Kanuni vergi oranı % 20.6'dır.– Küçük işletme vergisi %16'dır.
İNGİLTERE	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Artan oranlı vergi sistemi uygulanır.– 3 vergi oranı bulunmaktadır: %20, %40, %45'dir.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kurumlar vergisi oranı: % 20'dir.
İRLANDA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– İki oran uygulanır: %20 ve %40– En yüksek kanuni gelir vergisi oranı %48'dir.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kurumlar vergisi oranı: %12.5'dir.
İTALYA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Artan oranlı vergi yapısı kullanılır– 5 oran bulunmaktadır: %23, %27, %38, %41, %43– En yüksek kanuni gelir vergisi oranı, %48.9'dur.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kanuni kurumlar vergisi oranı: %27.5'tir.
LETONYA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Düz oranlı vergi kullanılır– Vergi oranı %23'tür.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kanuni kurumlar vergisi oranı %15'dir.– Özel vergi oranı % 9'dur.
LİTVANYA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Düz oranlı vergi kullanılır.– Vergi oranı % 15'tir.	<ul style="list-style-type: none">–Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kanuni kurumlar vergisi oranı %15'dir.– Özel vergi oranı % 5'dur.
LÜKSEMBURG	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Artan oranlı vergi tarifesi kullanılır.– % 0'dan % 40'a kadar 19 ayrı oran bulunmaktadır.– En yüksek kanuni gelir vergisi oranı %43.6'dır.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Nominal kurumlar vergisi oranı % 21'dir.– En yüksek kanuni kurumlar vergisi oranı %29.22'dir.
MALTA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Artan oranlı vergi tarifesi kullanılır.– Vergi oranları, % 15, %25, % 35'tir.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kurumlar vergisi oranı % 35'tir.
HOLLANDA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Artan oranlı vergi tarifesi kullanılır.– Vergi oranları, %36.5, % 42, % 52'dir.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Nominal kurumlar vergisinin ilk dilimi % 20, ikinci dilimi % 25'dir.– Kanuni kurumlar vergisi oranı % 25'tir.
POLONYA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Vergi oranları %18 ve % 32'dir.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kurumlar vergisi oranı, % 19'dur.
PORTEKİZ	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir.– Artan oranlı vergi tarifesi kullanılır.– Vergi oranları, % 14.5, % 28.5, % 37, % 45, %48'dir.– En yüksek kanuni gelir vergisi oranı % 56.5'tir.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kurumlar vergisi oranı % 21'dir.– En yüksek kanuni kurumlar vergisi oranı %29.5'tur.– Özel vergi oranı %17'dir.
ROMANYA	<ul style="list-style-type: none">– Yerleşik ve yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergiye tabidirler.– Düz oranlı vergi kullanılır.– Vergi oranı % 16'dır.	<ul style="list-style-type: none">– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir.– Kurumlar vergisi oranı % 16'dır.

Tablo 9: (Devamı)

ÜLKE	KİŞİSEL GELİR VERGİSİ	KURUMLAR VERGİSİ
SLOVAKYA	– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir. – Vergi oranları, % 19 ve % 25'tir. – En yüksek kanuni gelir vergisi oranı % 25'tir.	– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir. – Kurumlar vergisi oranı % 22'dir.
SLOVENYA	– Yerleşikler dünya genelindeki gelirlerinden, yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergilendirilir. – Artan oranlı vergi kullanılır. – Vergi oranları, % 16, %27, %41, % 50'dir.	– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir. – Kurumlar vergisi oranı, % 17'dir.
İSPANYA	–Yerleşiklerin dünya genelinde elde ettiği gelirler ve yerleşik olmayanların genel olarak yurt içinde elde ettiği gelirler – % 19.50'den % 46'ya kadar 5 oran kullanılmaktadır. – En yüksek kanuni gelir vergisi oranı % 46'dır.	– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir. – Nominal ve kanuni kurumlar vergisi oranı % 28'dir. – Özel vergi oranı % 25'tir.
İSVEÇ	– Yerleşiklerin gelirlerine ulusal ve yerel vergiler uygulanır. Yerleşik olmayanlar ise, yurtiçi gelirlerinden dolayı özel bir vergi ile vergilendirilir. – Vergi oranları, % 20 ve % 25'tir. – En yüksek kanuni gelir vergisi oranı % 57'dir.	– Dünya genelindeki gelirlerden vergiye tabidir. – Kurumlar vergisi oranı % 22'dir.

Kaynak: Eurostat, Taxation Trends in the European Union, 2015: 10-128.

Ülkeler, gelir vergisinde vergilendirme yaparken yerleşik ve yerleşik olmama durumuna göre hareket etmektedirler. Yerleşikler dünya genelinde elde ettikleri gelirlerinden vergilendirilirken yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Bu konuda istisna olarak, Romanya'da yerleşik ve yerleşik olmayanlar yurtiçi gelirlerinden vergiye tabidirler. Kurumlar vergisinde ise ülkeler dünya genelinde elde edilen gelirleri vergilendirmektedirler.

Vergi oranları açısından bakıldığında, gelir vergisinde en düşük oran % 0 ve en yüksek oran % 57'dir. Ülkeler genellikle artan oranlı gelir vergisi tarifesi kullanmaktadırlar. Ancak her ülkenin uyguladığı oran sayısı değişmektedir. 5-6 farklı vergi oranı kullanan ülkeler (Finlandiya, İtalya, Portekiz, İspanya) olduğu gibi tek oran uygulayan ülkeler (Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan, Letonya, Litvanya, Romanya) de bulunmaktadır. Lüksemburg 19 farklı gelir vergisi oranına sahiptir. Kurumlar ise düz oranlı vergilendirilmektedir. Bu ülkelerden Romanya, Estonya, Litvanya ve Bulgaristan hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisi için aynı vergi oranını uygulamaktadırlar. Bu ülkelerde gelir vergisi ve kurumlar vergisinin, düz oranlı vergi sistemi uygulaması ile birlikte büyük oranda birleştirildiğini söylemek mümkündür.

2.5.3. Avrupa Birliği Ülkeleri Gelir ve Kurumlar Vergisinin Değerlendirilmesi

Avrupa Birliği, birlik içerisinde ortak bir vergi politikası oluşturmak istemekle birlikte üye ülkelerin vergileme alanına girememektedir. Avrupa Birliği, dolaylı vergilerin uyumlaştırılması konusunda ilerleme kaydetmekle birlikte aynı ilerlemeyi dolaysız vergilerin uyumlaştırılması konusunda gösterememiştir. Bunun birinci nedeni, vergileme alanındaki düzenlemenin ülkenin egemenlik hakkına müdahale anlamına gelmektedir. Dolayısıyla böyle bir müdahale hem doğru olmayacaktır hem de müdahale edilen ülke tarafından arzulanmayacaktır. Bu alandaki çalışmalar,

üye ülkelerin ulusal amaçlarla kullandığı vergileme yetkisine ilişkin hükümler getirdiği için aşırı bir kamuoyu tepkisi ile karşılaşabilmektedir. İkinci neden, ülkelerin ekonomik ve sosyal alandaki farklılıklarıdır. Örneğin, birlik içerisinde bazı ülkeler gelişmiş ülke kategorisinde olup büyük oranda sermaye birikimine sahip iken diğer bazı ülkeler gelişmekte olan ülke kategorisinde yer almakta ve sermaye ihtiyacı içerisinde olabilmektedir. Her ülke için geçerli bir vergi oranı, vergi tarifesi, vergi matrahı, indirim ve istisna sınırının tespiti oldukça güçtür. Bu nedenle dolaysız vergiler alanında yapılması düşünülen uyumlaştırma politikaları yavaş ilerlemektedir. Gelir vergisi oranlarında dahi uyum sağlandığını söylemek güçtür. Örneğin, birlik dolaylı vergilerde gerçekleştirdiği vergi uyumlaştırmasını dolaysız vergilerde sağlayamamıştır. Bir gelir vergisi için ülkelerin sahip olduğu işgücünün niteliği ile yine ülkenin sahip olduğu iş olanakları birbirinden farklıdır. Bir ülkedeki vergi oranı % 60'lara yaklaşırken diğer bir ülkede % 10 seviyesinde uygulanabilmektedir. Bu nedenlerle, her ülke vergi sistemini, Avrupa Birliği kurallarını da gözeterik kendi özelliklerine göre oluşturması beklenmektedir (Yazarkan ve Mezararkalı, 2015: 67; Yıldız, 2006: 560).

AB üyesi devletler, birlik ilkelerine göre hareket ederken ve diğer taraftan gelir vergisi politikalarının öğelerini oluştururken vergi mükelleflerinin ödeme gücünü düşünmek zorundadır. Bu durumda her ülke için farklı gelir vergisi sistemi meydana gelmektedir. Örneğin, işsiz bir eş (Örn, Slovakya) veya ailelere çocuk desteği (örn, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Hollanda, Almanya, Fransa, Yunanistan, Slovenya, Litvanya) sunulabilmesi için gelirin vergiden muaf düzeyinin belirlenmesi, İrlanda'da bekar mükellef ve evli mükellef için ayrı vergi tarifesinin kullanılması, aile gelirini özel ve tek vergilendirme (Fransa, ailedeki çocuk sayısını dikkate alan aile bölümlü vergileme (family quotient taxation) uygular) kararı ve çocuk yetiştirme (örn, Fransa) ve ailenin desteklenmesinde (örn, Almanya) olduğu gibi belirli maliyetlerin indirimine izin veren yapılara rastlanabilir (Wolowiec ve Sobon, 2011: 38).

Vergiye tabi gelire uygulanacak vergi oranının ne olması gerektiği konusu da tartışılan diğer konular arasında yer almaktadır. Birlik içerisinde yeni üye devletlerinde uygulamaları sonucunda artan oranlı gelir vergisi uygulamalarının terk edilmesi düşüncesi yaygınlaşmıştır. İspanya gibi ülkelerde ikili gelir vergisi uygulamaları gündeme gelmiştir. Diğer taraftan özellikle düz oranlı vergiler ilgi görmeye başlamıştır (Tanzi, 2010: 22). AB'de kamu ve sosyal harcamalar genel olarak yüksek olmakla birlikte bunun tüm ülkeler için şart olmadığıdır. Kamu harcamalarına benzer şekilde gelir ve kurumlar vergisi oranlarının belirlenmesinde de bir kural bulunmamaktadır. Örneğin; Slovakya, Romanya gibi ülkeler düşük vergi oranlarına sahipken; Danimarka, Belçika gibi ülkeler daha yüksek vergi oranları uygulamaktadırlar. Dolayısıyla vergi oranlarını belirleme konusu, AB'nin şartlılık ilkesinden çok yapısal sınırlamalar altında ülkelerin kendi subjektif tercihlerine bağlı olmaktadır (Şener, 2009: 15).

Avrupa Birliği ülkeleri özellikle dolaysız vergiler konusunda kendi politikalarını belirleme taraftarıdır. Bu konuda Avrupa Birliğinin uyumlaştırma konusundaki görüşlerini özellikle düşük oran uygulayarak rekabet avantajı sağlamak isteyen ülkeler reddetmektedir. Bu çerçevede AB ülkelerinin vergi sistemlerinin genel özellikleri kısaca ifade etmek gerekirse (Joumard, 2001: 6-7):

- 1) Vergi yükü açısından baktığımızda AB bölgesindeki vergi yükü (Vergi /GSYİH) birçok OECD ülkesine göre daha yüksektir.
- 2) Vergi bileşiminde farklılıklar bulunmaktadır. AB ülkelerinin çoğu sosyal güvenlik paylarına, tüketim ve çevreye ilişkin vergilere oldukça bağlıdır.
- 3) Birleşik devletler gibi ülkelerle kıyaslandığında, kurumlar vergisi ve emlak vergileri toplam vergi gelirlerinde çok düşük hesaplanmaktadır. Bu durum, kurumlara geniş teşvikler sağlandığının ve gayrimenkullerin vergilendirilmesinde ılımlı bir vergi anlayışının güdüldüğünü göstermektedir.
- 4) Kişisel ve kurumsal vergiler arasında kısmi bütünleşme çalışmaları yapılmıştır. Bu uygulamanın sonucunda vergi sisteminin yabancı yatırımcıya yönelik tanıdığı bazı ayrıcalıklar, kurumların öz kaynaklarla yaptıkları finansman kararları için az da olsa çarpıklıklara neden olmuştur.
- 5) Gelir dağılımı, AB ülkelerinde vergi sistemlerinin temel amacı olarak algılanmaktadır. Ancak gelir vergisinde uygulanan ve temel vergilendirme oranı olarak görülen artan oranlılık, daha yüksek gelir gruplarına tanınan geniş vergi muafiyetleri ve indirimleriyle zayıflatılmıştır.

Ülkelerin sosyal ve ekonomik gelişmişlik düzeyi ile toplam vergi yükü arasında sıkı bir ilişki vardır. Vergi yükünün yüksek olduğu ülkelerde refah düzeyinin de yüksek olduğu, vergi gelirlerinin yüksek olması nedeniyle sosyo-ekonomik alt yapılarını daha rahat oluşturabildikleri görülmektedir. Gelişmiş ülkelerin birçoğunda GSMH'nin % 40'ı kadar bir miktar vergi olarak toplanmaktadır. Toplanan bu vergi gelirleri de kamu harcaması olarak topluma geri dönmektedir (Özdemir, 2009: 22). Gelişmiş ülkeler vatandaşlarının yüksek refahını sürdürebilmek için daha fazla gelire ihtiyaç duyarlar. Gelişmekte olan ülkeler ise sermaye ihtiyacını karşılayabilmek için ülkelerine daha fazla yatırım çekmek isterler. Bu nedenle ülkelerin vergileme anlayışları da gelişmişlik düzeylerine göre değişmektedir. Avrupa Birliği ülkelerinde GSMH'nin yüzdesi olarak toplam vergi gelirleri tablo 10'da gösterilmektedir.

Tablo 10: AB Ülkelerinde ve Türkiye'de GSMH'nin Yüzdesi olarak Toplam Vergiler (Sosyal Güvenlik Primleri Dahil)

Ülke	2002	2007	2012	2015	2016	2017
Belçika	46.3	45.2	47.3	47.5	46.7	47.3
Bulgaristan	28.0	31.6	26.7	29.1	29.0	29.5
Çek Cumhuriyeti	33.4	34.5	34.3	34.1	34.8	35.4

Tablo 10: (Devamı)

Ülke	2002	2007	2012	2015	2016	2017
Danimarka	47.0	47.7	46.9	47.3	46.8	46.5
Almanya	39.1	38.8	39.3	39.8	40.2	40.5
Estonya	31.3	31.4	31.9	33.5	33.8	33.0
İrlanda	29.1	32.1	29.1	23.8	24.0	23.5
Yunanistan	34.6	33.5	38.8	39.8	41.9	41.8
İspanya	34.0	37.1	33.1	34.5	34.1	34.5
Fransa	44.1	44.5	46.5	47.7	47.7	48.4
Hırvatistan	37.6	37.1	35.9	37.3	37.8	37.8
İtalya	39.9	41.7	43.8	43.3	42.5	42.4
Kıbrıs	28.0	36.1	31.6	33.3	32.9	34.0
Letonya	28.0	28.6	29.3	30.4	31.4	31.4
Litvanya	29.0	30.4	27.3	29.2	30.0	29.8
Lüksemburg	38.9	37.5	39.9	38.8	39.4	40.3
Macaristan	37.4	39.4	38.4	38.9	39.3	38.4
Malta	30.8	34.2	33.7	32.1	32.6	33.4
Hollanda	35.9	36.1	36.1	37.5	38.9	39.2
Avusturya	44.1	41.6	42.6	43.9	42.6	42.4
Polonya	34.1	35.5	33.0	33.3	34.5	35.1
Portekiz	34.0	35.0	34.5	37.0	36.6	36.9
Romanya	28.4	28.8	27.7	28.0	26.5	25.8
Slovenya	37.4	37.3	37.4	36.9	37.0	36.8
Slovakya	33.0	29.3	28.4	32.2	32.4	33.2
Finlandiya	43.5	41.6	42.8	44.0	44.2	43.4
İsveç	45.6	45.5	43.1	43.6	44.8	44.9
İngiltere	33.3	35.0	34.5	34.4	34.9	35.4
AB ortalaması	38.5	39.1	39.5	39.7	39.9	40.2
Türkiye	-	23.1	24.9	25.1	25.3	24.9*

*2017 yılı için tahmini değerdir.

Kaynak: Eurostat, 2018: 4; Türkiye verileri için OECD, 2018: 3; GİB, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xls.htm

Tablo 10'a göre 2017 yılı için AB ülkelerinde ortalama olarak GSMH'nın yaklaşık % 40,2'si vergi geliri olarak toplanmaktadır. En yüksek vergi geliri elde eden ülke, % 48,4 ile Fransa'dır. Fransa'yı % 47,3 ile Belçika ve % 46,5 ile Danimarka takip etmektedir. İngiltere (% 44,9), Finlandiya (% 43,4), Hollanda (% 42,4) ve Hırvatistan (% 42,4) önemli ölçüde vergi geliri elde eden diğer ülkelerdir. En düşük vergi geliri elde eden ülkeler ise, İrlanda (% 23,5), Romanya (% 25,8) ve Bulgaristan (%29,5) gibi yeni üye sayılabilecek AB üyesi ülkeleridir. Bu ülkelerin de son yıllarda vergi sistemlerinde reformlar yaparak vergi oranlarında önemli indirimlere gittikleri görülmektedir. Gelişmiş ülkelerde bu oran (Örneğin, Almanya'da 40,5, Danimarka'da 46,5, Fransa'da % 48,4, İtalya'da % 42,4) oldukça yüksektir. AB ortalamasına bakıldığında, 2002 yılında % 38,5 iken artarak 2017 yılı için % 40,2'ye ulaşmıştır. Türkiye'de bu oran tüm yıllar için AB ortalamasının oldukça altındadır. Ayrıca İrlanda'dan sonra toplam vergi geliri en düşük ikinci

ülkedir. 2017 yılı için tahmini değer yaklaşık % 25'dir. Bu oran, Türkiye'de vergi toplama kapasitesinin düşük olduğunun, vergilendirilecek alanların yeterince vergilendirilemediğinin, kayıt dışı ekonominin yüksek olduğunun bir göstergesi olarak düşünülebilir.

AB ülkelerin GSMH içinde toplam vergi gelirlerinin payı kayıtdışı ekonomi ile birlikte değerlendirildiğinde, toplam vergi geliri yüksek olan ülkelerde kayıtdışı ekonominin düşük olduğu görülmektedir. Yine gelişmiş ülkelerde kayıtdışı ekonominin büyüklüğü diğer gelişmekte olan ülkelere göre daha düşüktür. AB ülkelerinde kayıt dışı ekonominin boyutu tablo 11'de gösterilmektedir. 28 AB ülkesinin 13'ünde kayıtdışı ekonominin büyüklüğü AB ortalamasının üzerindedir. Bunlar genellikle gelişmekte olan ve AB'ye yeni üye ekonomilerdir. Tablo 11'e göre, toplam vergi gelirlerinin GSMH'ya oranı yüksek olan ülkelerin kayıtdışı ekonomi oranları AB ortalamasının altındadır. Bu ülkelere örnek olarak, toplam vergi gelirleri/ GSMH oranı en yüksek beş ülkenin sırasıyla kayıtdışı ekonomi büyüklüğü, Belçika %16.1, Danimarka %11.6, Fransa % 12.6, İsveç %12.6 ve Finlandiya %12.0'dır. Bu ülkelerin her birinde kayıt dışı ekonomi büyüklüğü AB ortalamasının altındadır. Ayrıca kayıt dışı ekonominin büyüklüğü en az olan Avusturya (% 7.8), Lüksemburg (% 8.4), Hollanda (% 8.8) gibi ülkelerde toplam vergi gelirleri/GSMH oranı yüksek ülkelerdir.

Tablo 11'de Türkiye'ye bakıldığında, daha önce tablo 10'da görüldüğü üzere toplam vergi gelirlerinin GSMH'ya oranı AB ortalamasının (40.2) oldukça altında olması (24.9) yanında kayıt dışı ekonominin büyüklüğü % 29.2 ile AB ortalamasının oldukça üzerindedir. Türkiye, diğer AB ülkeleri içerisinde Bulgaristan (% 30.2)'dan sonra ikinci ülke konumunda bulunmaktadır. Kayıt dışı ekonominin en düşük olduğu Avusturya (% 7.8) ile Türkiye (% 29.2) arasında 21.4 puanlık bir fark bulunmaktadır.

Tablo 11: AB Ülkelerinde ve Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi GSMH Oranı (%)

Ülke/Yıl	2003	2008	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Belçika	21.4	17.5	17.4	17.1	16.8	16.4	16.1	16.2	16.1
Bulgaristan	35.9	32.1	32.6	32.3	31.9	31.2	31.0	30.6	30.2
Çek Cumhuriyeti	19.5	16.6	16.7	16.4	16.0	15.5	15.3	15.1	14.9
Danimarka	17.4	13.9	14.0	13.8	13.4	13.0	12.8	12.0	11.6
Almanya	16.7	13.5	13.5	12.7	12.5	12.1	11.6	11.2	10.8
Estonya	30.7	29.0	29.3	28.6	28.2	27.6	27.1	26.2	25.4
Finlandiya	17.6	13.8	14.0	13.7	13.3	13.0	12.9	12.4	12.0
İrlanda	15.4	12.2	13.0	12.8	12.7	12.2	11.8	11.3	10.8
Yunanistan	28.2	24.3	25.4	24.3	24.0	23.6	23.3	22.4	22.0
İspanya	22.2	18.4	19.4	19.2	19.2	18.6	18.5	18.2	17.9
Fransa	14.7	11.1	11.3	11.0	10.8	9.9	10.8	12.3	12.6
İtalya	26.1	21.4	21.8	21.2	21.6	21.1	20.8	20.6	20.2
Hırvatistan	32.3	29.6	29.8	29.5	29.0	28.4	28.0	27.7	27.1

Tablo 11 (devamı)

Ülke/Yıl	2003	2008	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Hollanda	12.7	9.6	10.0	9.8	9.5	9.1	9.2	9.0	8.8
Letonya	30.4	26.5	27.3	26.5	26.1	25.5	24.7	23.6	22.9
Litvanya	32.0	29.1	29.7	29.0	28.5	28.0	27.1	25.8	24.9
Lüksemburg	9.8	8.5	8.4	8.2	8.2	8.0	8.1	8.3	8.4
Macaristan	25.0	23.0	23.3	22.8	22.5	22.1	21.6	21.9	22.2
Malta	26.7	25.8	26.0	25.8	25.3	24.3	24.0	24.3	24.0
Avusturya	10.8	8.1	8.2	7.9	7.6	7.5	7.8	8.2	7.8
Polonya	27.7	25.3	25.4	25.0	24.4	23.8	23.5	23.3	23.0
Portekiz	22.2	18.7	19.2	19.4	19.4	19.0	18.7	17.6	17.2
Romanya	33.6	29.4	29.8	29.6	29.1	28.4	28.1	28.0	27.6
Slovenya	26.7	24.0	24.3	24.1	23.6	23.1	23.5	23.3	23.1
Slovakya	18.4	16.0	16.4	16.0	15.5	15.0	14.6	14.1	13.7
Güney Kıbrıs	28.7	26.0	26.2	26.0	25.6	25.2	25.7	24.8	24.2
İsveç	18.6	14.9	15.0	14.7	14.3	13.9	13.6	13.2	12.6
İngiltere	12.2	10.1	10.7	10.5	10.1	9.7	9.6	9.4	9.0
AB-ortalaması	22.6	19.6	19.9	19.6	19.3	18.8	18.6	18.3	17.9
Türkiye	32.2	28.4	28.3	27.7	27.2	26.5	27.2	27.8	29.2

Kaynak: Schneider, 2016: 48-49.

Bir ülkede toplanan vergi gelirleri içerisinde dolaylı ve dolaysız vergilerin payının ne olduğu o ülkenin genel ekonomik durumu ve vergi sisteminin adaleti hakkında bilgi vermektedir. Vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergilerin payının yüksek olması, o ülkenin, ekonomik gelişmişliğinin ve kişi başına milli gelirin yüksek olduğunu, bireyler arasında gelir dağılımının nispeten adil olduğunu göstermektedir. Diğer taraftan, dolaysız vergilerin yüksek oluşu kayıt dışı ekonominin düşük olduğunu da göstermektedir (Ay ve Talaşlı, 2008: 150). Kayıtdışı ekonominin yüksek olduğu ülkelerde vergiler, genellikle dolaylı vergiler üzerinden alınmaktadır. Dolayısıyla toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı artmaktadır.

Çeşitli vergilerin bir araya gelerek oluşturdukları vergi sistemlerinde, dolaysız vergilerin ağırlıklı olması ve ekonomik duruma göre dolaylı vergilerle desteklenmesi çağdaş bir vergi sisteminin temel bir özelliğidir. Dolaylı-dolaysız vergilerin optimal olarak dağılımı zor bir konudur. Ülkelerin adil bir vergileme yapabilmeleri için bu optimale yaklaşımları gerekmektedir. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı, dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payından yüksek olduğu ölçüde vergilemenin sosyal amacından uzaklaşıldığını söylemek mümkündür. Bu öneminden dolayı, dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı o ülkenin vergi sisteminin değerlendirilmesinde ve diğer ülke vergi sistemleri ile karşılaştırılmasında dikkate alınmaktadır (Susam ve Oktayer, 2007: 114). Tablo 12, 2006 ve 2016 yılları arasında AB ülkelerinde ve Türkiye’de toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı ve dolaysız vergilerin payını göstermektedir.

Tablo 12: Toplam Vergilerin Yüzdesi Olarak Dolaylı ve Dolaysız Vergiler (Türkiye ve AB Ortalaması)

Yıllar	Dolaylı Vergilerin Payı		Dolaysız Vergilerin Payı	
	Türkiye	AB ortalaması	Türkiye	AB ortalaması
2006	68,08	34,79	31,92	65,21
2007	65,75	34,60	34,25	65,40
2008	64,57	33,74	35,43	66,26
2009	63,96	33,94	36,04	66,06
2010	67,77	34,89	32,23	65,11
2011	67,02	35,00	32,98	65,00
2012	66,26	35,03	33,74	64,97
2013	68,66	34,84	31,34	65,16
2014	66,88	35,07	33,12	64,93
2015	67,78	35,18	32,22	64,82
2016	66,58	34,88	33,42	65,12

Kaynak: Kılıç, 2018: 401.

Tablo 12'ye göre, AB ortalamasına göre toplam vergiler içerisinde dolaylı vergilerin payı 2016 yılı için % 34,88 iken dolaysız vergilerin payı 2016 yılı için % 65,12'dir. Dolaysız vergilerin dolaylı vergilerden yüksek olması şeklinde ifade edilen bu ideal duruma Türkiye için bakıldığında, dolaylı vergilerin payı % 66,58 ve dolaysız vergilerin payı %33,42'dir. Buna göre Türkiye'de vergilerin büyük çoğunluğu dolaylı vergilerden elde edilmektedir. Vergi yükü, dolaysız vergiler ve özellikle dolaysız vergiler içindeki payı yüksek ücretliler aleyhine bozulmaktadır.

Tablo 13: AB Ülkelerinde ve Türkiye'de Toplam Vergilerin Yüzdesi Olarak Gelir Vergisi-Kurumlar Vergisi

	Gelir Vergisi			Kurumlar Vergisi		
	2004	2010	2016	2004	2010	2016
Belçika	28.5	28.0	27.4	6.9	5.9	7.7
Bulgaristan	9.5	10.9	10.5	7.8	7.4	7.3
Çek Cumhuriyeti	12.9	10.1	11.0	12.1	9.8	10.1
Danimarka	53.7	55.3	56.0	6.3	5.0	5.9
Almanya	21.1	22.1	23.5	5.5	5.6	6.8
Estonya	20.1	15.9	17.3	5.3	4.0	5.1
İrlanda	30.6	31.4	32.1	11.9	8.5	11.6
Yunanistan	13.4	12.4	15.1	8.9	7.9	6.5
İspanya	18.6	22.6	21.8	10.3	6.4	6.9
Fransa	18.4	18.3	19.1	5.6	5.6	5.8
Hırvatistan	10.1	9.6	9.7	5.0	5.4	5.9
İtalya	25.7	27.4	28.1	5.8	5.5	4.9
Kıbrıs	9.7	10.8	8.6	11.5	17.4	17.2
Letonya	20.6	21.9	20.4	6.1	3.4	5.5

Tablo 13: (Devamı)

	Gelir Vergisi			Kurumlar Vergisi		
	2004	2010	2016	2004	2010	2016
Litvanya	23.3	12.7	13.4	6.4	3.5	5.4
Lüksemburg	17.8	20.9	24.6	15.3	15.3	12.1
Macaristan	17.5	17.1	12.3	5.6	3.1	5.6
Malta	20.9	18.5	20.9	11.5	18.0	20.0
Hollanda	16.0	21.4	18.7	8.8	6.4	8.5
Avusturya	23.7	23.5	22.3	5.5	4.8	5.8
Polonya	12.4	13.8	14.5	6.1	6.2	5.5
Portekiz	16.3	17.6	19.8	9.3	9.0	8.9
Romanya	10.7	12.3	14.1	11.6	7.8	8.6
Slovenya	15.0	15.0	14.1	5.0	5.0	4.4
Slovakya	9.6	9.5	10.3	8.0	8.8	10.8
Finlandiya	30.4	29.5	29.6	8.1	6.0	5.0
İsveç	36.3	34.2	35.6	6.1	7.2	6.4
İngiltere	28.6	28.8	27.1	8.9	8.7	8.3
AB-28 ort.	23.3	23.8	24.1	7.0	6.3	6.8
Türkiye	21.1*	19.2	21.0	8.1*	9.9	9.4

* 2006 verisi

Kaynak: European Commission, 2018: 185–187. Türkiye için, BUMKO, 2018: <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2017.html>

Tablo 13’de toplam vergiler içerisinde gelir vergisi ve kurumlar vergisinin payı gösterilmektedir. Tabloya göre toplam vergiler içerisinde gelir vergisinin payı kurumlar vergisinin payından daha yüksektir. AB ortalamasında göre 2016 yılı için toplam vergilerin % 24.1’ini gelir vergisi oluştururken kurumlar vergisi % 6.8 düzeyindedir. Türkiye için gelir vergisinin payı % 21.0 iken kurumlar vergisinin payı % 9.4’dür. Türkiye, gelir vergisinde AB ortalamasının altında, kurumlar vergisinde ise AB ortalamasının üzerindedir.

Gelir ve kurumlar vergisinde vergi harcamaları yaygın olarak kullanılmaktadır. Bu vergi matrahını aşındırırken mükellef davranışlarında da farklılıklar ortaya çıkarabilmektedir. Vergi istisna ve muafiyetlerinin bu türleri, sistemi daha karmaşık bir hale getirmektedir. Ayrıca yönetim ve uyum maliyetlerini artırmaktadır. Bazı ülkeler gelir vergisi matrahlarını (Belçika, Çek Cumhuriyeti, İrlanda, Yunanistan, Fransa, Hırvatistan, Litvanya, Hollanda, Avusturya, Slovenya, Finlandiya ve İsveç) ve kurumlar vergisi matrahlarını (Belçika, Yunanistan, İspanya, Fransa, Hırvatistan, Letonya, Litvanya, Avusturya, Polonya, Slovakya, Finlandiya ve İsveç) genişletmiştir. Örneğin, Fransa, aile yardımı ve çocukla ilgili indirim ve istisnaları bütçe açıklarını azaltmaya yardımcı olmak için yeniden gözden geçirmiş veya kaldırmıştır. İrlanda, sağlık sigortası primlerindeki vergi indirimlerini sınırlandırmıştır. Kurumlar vergisi açısından bakıldığında, genel olarak, çoğu üye devlette kurumlar vergisi tabanı dardır. Buna rağmen, ülkeler vergi tabanını genişletmemişlerdir. Bazı durumlarda, reformlar vergi tabanını hem daraltmayı hem de

genişletmeyi içerecek şekilde uygulanmıştır. İlk bakışta, bu durum çelişkili görülebilir, fakat aslında iki farklı durumu barındırır: bir yandan ye devletler belirli sektörlerdeki (araştırma geliştirme, film sektörü, turizm endüstrisi gibi sektörlerde vergi kredilerini genişletmesi gibi) rekabeti teşvik etmek için vergi tabanlarını daralmıştır. Diğer taraftan da, zarar yükünü almayı sınırlandırmak veya vergi kaçırma olanaklarını sınırlamak için vergi matrahını genişletmişlerdir. lkeler vergi harcamalarını azaltmak için çeşitli uygulamalar yapmışlardır. Örneğin, Polonya, vergiden kaçınma amacıyla kullanılan belirli ortaklık türlerini kapsayacak şekilde kurumlar vergisinin kapsamını genişletmiştir. Avusturya, mükellefin gelirinin en az % 15 oranında vergiye konu olması durumunda, yalnızca faiz ve imtiyaz ücretlerinin tamamen indirilmesine izin vermektedir (European Commission, 2014: 20).

Avrupa Birliği lkelerinde üzerinde durulan konulardan bir diğerini emeğin vergilendirilmesidir. AB'deki emek iş gücü vergi oranları, 1970 yılında %28 oranı sürekli artarak 1997 yılında %42 düzeyine yükselmiştir. Iř gücünün vergilendirilmesindeki sürekli büyüme, durgunluğun da bir sonucu olarak 1990'ların başında işsizlik oranlarının aşırı artma eğilimine girmesine neden olmuştur. Bu nedenle 90'ların sonunda istihdam oranlarını teşvik etmeye yönelik ve aşırı istihdam maliyetlerini azaltmayı amaçlayan düşünceler daha önemli hale gelmiştir. Bazı tedbirler (iş gücü vergi oranlarını azaltmak veya sosyal güvenlik katkı oranlarını indirmek gibi) genel olarak uygulanırken diğerleri (vasıfsız işçiler için katkı oranlarını düşürmek gibi) belirli hedef gruplarına yönelik olmuştur. ye devletlerin benimsediği mali reformlarla ilgili olarak, ulusal hükümetler vergi oranlarını azaltmaktansa düşük gelirli hane halkı için indirimler uygulamaya veya vergi matrahını daraltmaya yönelik tedbirleri tercih etmiştir (Sabau-Popa vd., 2011: 439-440). 1990'lı yılların sonlarından itibaren, birçok Avrupa Birliği lkesi vergi oranlarını düşürmek için vergi tedbirleri uygulamışlardır. Bunun için yükselen gelirlerden faydalanmıştır. Örneğin, Fransa'da sosyal güvenlik payları ve gelir vergilerinde kesinti uygulamaları söz konusu olmuştur. Bu durum, emek üzerindeki vergi baskısının azalmasını sağlamıştır (Tekin, 2010: 8).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VERGİLEMEDE BASİTLİK İLKESİ AÇISINDAN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNUN BİRLEŞTİRİLMESİ

Vergi sistemlerinin basitleştirilmesi konusunda vergi kanunlarının karmaşıklığı ve karmaşıklığın nedenleri önemlidir. Bu başlık altında öncelikle vergi sisteminin karmaşıklığının tanımı, nedenleri ve sonuçları ele alınacaktır. Daha sonra vergi karmaşıklığının çözümü konusunda İngiltere, Avustralya ve Yeni Zelanda'da uygulamaya konulan basitleştirmeye yönelik ofis ve projelerden bahsedilecektir. Vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyini belirlemek için kullanılan indekslere değinilecektir. Seçilmiş ülkelerdeki gelir vergisi ve kurumlar vergisi sistemleri ele alınmaya çalışılacaktır. Son olarak Türkiye'de yeni gelir vergisi kanunu tasarısı incelenecektir.

3.1. Vergi Sisteminin Karmaşıklığı

Vergi sistemlerinin, adalet, etkinlik, kanunilik gibi bir takım ilkeleri taşımaları gerekmektedir. Bu ilkeler vergi sisteminin verimliliğini etkileyen önemli faktörler olmaktadır. Vergi sisteminin onun kullanıcısı mükellefler açısından anlaşılabilirliğini sağlayan en önemli ilkelerden biri de basitlik ilkesidir. Basitlik ilkesini taşımayan bir vergi sistemi kaçınılmaz olarak karmaşık bir yapıya sahip olacaktır. Ancak basitlik ilkesi çoğunlukla diğer vergileme ilkeleri ile çatışmaktadır. Bu nedenle basitlik ilkesi istense de her zaman uygulanamamaktadır.

Vergi sistemleri açısından önemine karşın basitlik ilkesi, vergi politikalarının oluşturulmasında göz ardı edilen bir konu olmuştur. Vergi sistemleri basitleştirmek isteniyorsa, vergi sistemini basitleştirmeye yönelik politikaların da vergi sisteminin diğer ilkeleri göz ardı edilmeksizin vergi ile ilgili düzenlemelerde yer alması gerekmektedir (Slemrod ve Blumenthal, 1996: 412).

3.1.1. Tanımı

Vergi sisteminin karmaşıklığı, tanımlanması güç bir olgudur. Üyümez (2016: 77), vergi karmaşıklığını, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını, vergi ile ilgili düzenlemeleri anlama ve bu düzenlemelere mükellefin uyum gösterme derecesi olarak tanımlar. Mükellef vergi kanunlarını anlamakta ne kadar güçlük çekiyorsa ve bunun sonucunda uyum derecesi ne kadar düşükse karmaşıklığın da o kadar fazla olduğu söylenebilir. Karmaşıklığın mükellef yanında vergi idaresi

açısından da ele alınması gerekmektedir. Karmaşıklık düzeyi arttıkça vergi idaresi, vergi ile ilgili iş ve işlemleri yürütürken o derece zorlanmaktadır.

Johnson (2004: 581-582) karmaşıklığı 3 kategoriye ayırmaktadır. Birincisi, detay karmaşıklığı, bu karmaşıklık söz konusu olduğunda, karmaşıklık sorunu karşısında kanunun koyduğu hükümlerden yola çıkılarak çözüme ulaşılabilecektir. Fakat vergi kanunlarında çok sayıda hüküm, kural, ayrıcalık bulunması çözüme ulaşma konusunda güçlüklerle ilerlemeye neden olmaktadır. Kanunlardan yola çıkılarak doğru sonuca ulaşmak zordur. İkincisi, sonuç karmaşıklığı, kanunun ulaşmak istediği sonucun açık olmadığı durumlarda (örneğin kanunu okuyan farklı insanlar farklı sonuçlara ulaştığında) ortaya çıkan karmaşıklık türüdür. Bu durum en kötü ihtimalle uyuşmazlık veya vergi davası yoluyla çözüme kavuşturulabilmektedir. Üçüncüsü, form karmaşıklığı, pek çok mükellefin şikâyet ettiği karmaşıklık türü budur. Bu konudaki temel şikâyet, vergi mükelleflerinin oluşturmak, saklamak ve depolamak zorunda olduğu çok sayıda belge ve kâğıt olmasıdır.

3.1.2. Nedenleri

Birçok ülkede vergi reformu üzerine yapılan politik tartışmaların önemli bir kısmı vergi sistemlerinin basitleştirilmeye ihtiyacı olduğu yönündedir. Ancak karmaşık bir ekonomik ortamda basit vergi sistemlerine sahip olmak kolay değildir. Buradan yola çıkılarak karmaşıklığın nedenlerinden biri “küreselleşme” olarak ifade edilebilir. Küreselleşme ile artan ekonomik yoğunluk karmaşıklığa yol açmakta ve yöneticiler bu karmaşıklığı gidermek için yeni politikaları uygulamak konusunda kendilerini zorunlu hissetmektedirler. Bunun sonucunda vergi sistemi daha karmaşık bir hal almaktadır. Dolayısıyla politikacılar vergi mevzuatını basitleştirmeyi ve gelir vergisinin karmaşıklığını azaltmak için vergi idaresinin verimliliğini artırmayı düşünebilirler (OECD, 2006: 128-129). Ticari işlemlerdeki karmaşıklığın artması vergi kanunlarındaki karmaşıklığın da artmasına neden olmaktadır. Örneğin, 1950 yılından sonra ABD’de şirketlerin faaliyetleri giderek artan bir şekilde dış piyasalara yayılmaya başlamış ve yabancı şirketler de ABD’de iş yapmaya başlamışlardır. Uluslararası alandaki bu değişim, çok uluslu ticari işlemlerin vergilendirilmesini yönetebilmek için gelir vergisi kanunlarının yeniden düzenlenmesini gerekli kılmıştır (Pollack, 1994: 335).

Vergi kanunları, genel olarak soyut bir yapıda hazırlandıkları için gerçek hayatta karşılaşılan somut olayla birbirinden farklı olabilmektedirler. Vergi kanunları oluşturulurken yeterince açık olması istenmekle birlikte kanunların her türlü ayrıntıyı açıklayıcı şekilde geniş olması da beklenemez. Aksi takdirde çok uzun kanun metinlerinin hazırlanması gerekir. Vergi ile ilgili işlemlerin aşırı genel tanımlanmaması da gerekir. Örneğin, ücret, serbest meslek kazancı, zirai kazanç gibi 7 gelir unsurunun genel olarak saptanmasından ziyade her bir gelir unsuru kendi içinde özelliklerine ve farklılıklarına göre kavranması vergileme tekniği açısından daha doğru bir yöntem

olacaktır. Aksi takdirde daha genel ve esnek kavramlar, vergilemede yorum farklılıklarının doğmasına neden olabilecektir. Türk Gelir Vergisi Kanununda hem genel tanımlama hem de tek tek sayılma kuralının olduğu görülmektedir. Örneğin, gelir tanımında, gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır, şeklinde genel bir ifade yer aldıktan sonra 7 gelir unsuru ayrı ayrı listelenmiştir. Vergi kanunlarında genel hükümlerin varlığı, hakime, kanunların değişen ekonomik ve sosyal koşullara göre yorumlama imkanı da sağlar. Ancak farklı kişiler ve olaylar karşısında değişik yorumların oluşması gibi sorunlara da yol açabilir. Bu farklılıkları azaltabilmek adına, tebliğ ve özelge gibi idari işlemlerle düzenleme yapılmaktadır. Yargı alanında ise hakimler içtihatlar yoluyla çözüm üretmeye çalışmaktadırlar. Ancak gerek idarenin gerekse yargının getirmiş olduğu bu tür uygulamalar kanun dışına çıkmamalı ve kanun halini almamalıdır. İdarenin düzenleyici işlemlerinin de olması gerekmektedir. Düzenleyici işlemlerin varlığı vergi kanunu yapılması anlamına gelmemektedir. Örneğin; ekonomik koşullara göre vergi oranları, istisna hadleri de değişebilmektedir. Bunların düzenleyici işlemlerle bildirilmesi vergi kanunlarını tamamlayıcı özelliكتedir (Özdiler Küçük, 2018: 235; Ak, 2003: 43). Dolayısıyla kanunların genel kavramlarla hazırlanmasının da tek tek sayılma şeklinde hazırlanmasının da avantaj ve dezavantajları görülmektedir. Vergi kanunlarının açık olmadığı durumlarda idare daha çok sirküler, tebliğ ve özelge (mukteza) yayınlamak yargı daha çok içtihat oluşturacaktır. Kanun metinleri yanında kanunu açıklamaya yönelik bu tür kaynaklar ilave karmaşıklık anlamına gelmektedir. Diğer taraftan kanunun her türlü olayı açıklamaya çalışması mümkün değildir. Bu yola başvurulması daha açık ancak uzun kanun metinlerinin oluşturulmasını gerektirir. Bu durumda kanunların soyut bir yapıda hazırlanması, gerekli görülen alanlarda tek tek sayılarak daha detaylı açıklanması yoluna gidilmesi, uygulama aşamasında yorum sorununa yol açan ve anlaşmazlık getiren soyut hükümlerin daha detaylı açıklanması yoluna gidilmesi tercih edilebilir. Ancak bunun gerçekleşebilmesi için kanunların sürekli bir incelemeye tabi tutulması önemlidir.

Vergi sistemlerinin karmaşıklığı üzerinde etkili olan diğer bir faktör sosyal yapıdır. Toplumun demografik yapısı, sosyal hareketliliği, eğitim seviyesi ve vergi bilinci vergi sistemini etkileyen sosyal faktörler olarak sıralanabilir. Bu faktörler pek çok ülkede vergi sistemlerinin karmaşıklığını artıran temel nedenlerdir. Örneğin, demografik olarak nüfus içinde orta yaşlı birey sayısındaki artış vergi sistemi üzerinde çeşitli etkilere neden olmaktadır. Emekli veya emekliliği yakın olan bu yaş grubundaki bireyler daha çok tasarruf yapma ve bu tasarrufları yatırıma dönüştürme eğilimindedirler. Dolayısıyla bu yaş grubundaki bireyler, daha karmaşık mali ilişkiler kurma eğilimindedirler. Vergi sistemi bu karmaşık mali ilişkileri düzenlemek için sürekli yeni düzenlemeler yapmak durumundadır. Diğer taraftan demografik yapı, nüfus içinde yaşlı, engelli, çocuk gibi toplumda yardıma muhtaç bireylerin sayısının fazla olması durumunda da vergi sistemini etkileyecektir. Hükümet vergi sistemi vasıtasıyla bu kesimi desteklemek yolunu tercih ettiğinde vergi kanunlarında birçok muafiyet ve istisna hükümleri ortaya çıkacaktır. Ayrıca nüfusun iş olanakları, eğitim olanakları, yaşam koşulları gibi nedenlerle belirli bölgelerde yoğunlaşması sosyal ve coğrafi hareketliliği artırmaktadır. Yine hükümetin nüfusun belirli bölgelerde

yoğunlaşmasının yol açacağı sorunları gidermeye yönelik vergisel tedbirleri vergi sisteminde yeni hükümlerin doğmasına neden olacaktır. Diğer bir örnek olarak nüfus içerisinde eğitilmiş-eğitimsiz birey sayısı vergi sistemi üzerinde etkilerde bulunmaktadır. Eğitim düzeyi düşük bireylerin vergi kanunlarını anlama ve vergiye uyum sağlaması, eğitilmiş bireylere göre daha düşük olmaktadır. Eğitilmiş bireyler ise vergi kanunlarındaki boşlukları daha kolay bilmekte ve daha kolay vergi kaçırmaktadırlar. Bu ve benzeri sosyolojik faktörler, vergi sisteminin daha karmaşık hale gelmesine neden olmaktadır. Çünkü vergi sistemleri giderek karmaşıklaşan ve değişen ekonomik ve sosyal koşulları dikkate almak zorundadır (James, 1999: 736).

Burman ve Gale (2001: 1-2)'ye göre vergiler neden karmaşıktır sorusunun cevabını 5 başlıkta toplayabiliriz:

- 1) Basitlik ilkesi, diğer vergi politikası amaçları ile bağdaşmamaktadır. Çoğu insan vergilerin basit olması yanında adil, ekonomiye uyumlu ve uygulanabilir olması gerektiğine inanmaktadır.
- 2) Siyasal süreç, karmaşıklık meydana getirir. Politikacılar ve çıkar grupları belirli bir grup ve faaliyet için vergi sübvansiyonlarını desteklemektedirler. Uygulanan sübvansiyonlar mükellefler ve gelir kaynakları arasında ayrıma neden olarak vergi sistemini zorlaştırmaktadır.
- 3) Bazı karmaşıklıklar vergiden kaçınmayı engellemek için gereklidir. Mükellefler, vergi yüklerini herhangi bir yasal yolla azaltma hakkına sahiptirler. Bu uygulama yapılan bazı harcamaların veya faaliyetlerin tercihli vergi durumuna uygun olup olmadığı sorusunu gündeme getirmektedir.
- 4) Bütçe açığının fazla olduğu dönemlerde gelirleri artırmak veya gelir kayıplarını azaltmak için çıkarılan hükümler karmaşıklığı artırmaktadır.
- 5) Karmaşıklığı ölçmek zordur. Daha düşük karmaşıklık düzeyine sahip vergi hükümleri uygulama imkanı sunacak bir ölçüm henüz bulunmamaktadır. Uygulanılması düşünülen bir hükmün maliyeti bilinebilseydi alternatifler arası tercihler yapılabilirdi. Böyle bir tercih yapılmadığı için maliyeti önceden tahmin edilemeyen yüksek maliyetli hükümlerin uygulanması karmaşıklığı artırmaktadır.

Vergiden kaçınmayı önlemeye yönelik yapılan düzenlemeler de kendi içerisinde karmaşık bir yapının oluşmasına neden olmaktadır. Mükellefler, vergi kanunlarındaki boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınırlar. Bu durumda hükümetler bu alanlardaki vergiden kaçınmayı engellemek için yeni düzenlemeler uygulamaya koyarlar. Bu yeni düzenlemeler ilave vergi karmaşıklığı anlamına gelir. Mükellefler sürekli kanun boşluklarını araştırıp vergiden kaçınma yollarına başvurdukça bunları engellemek adına yapılan düzenlemeler de vergi kanunu metinlerinin hacminin genişlemesine ve yeni düzenlemeler hüküm sayılarının artmasına yol açmaktadır (Budak vd., 2017: 65).

Küreselleşmenin getirdiği sorunlardan bir diğeri de mali boşluklar olarak ifade edilmektedir. Bu mali boşluklar, vergi kayıplarına yol açmaktadır. Elektronik ticaret ve uluslararası işlemler, sıcak para hareketleri, zararlı vergi rekabeti, transfer fiyatlaması, yurtdışı alışveriş, türev ürünler vergi kaybının temel nedenlerindedir. Ayrıca vergi harcamalarının varlığı da önemli bir vergi geliri kaybı yanında vergi sisteminde karmaşıklıklara neden olmaktadır (Gonca, 2005). Küreselleşmenin bu etkileri vergi sistemlerinin durumunun da tartışılmasına neden olmaktadır. Örneğin, gelir vergilerinin gerçekten “tüm vergilerin en adili” olup olmadığı sorgulanmaya başlamıştır. Baskı grupları ve politikacılar, her yıl yasal bir izne tabi olan kamu harcamalarından ziyade vergi harcamalarının, tercih edilen belirli faaliyetlerin sürekli gelişmesini sağlayan ideal bir araç olduklarını savunmaktadırlar. Vergi harcamaları, adaletin geliştirilmesi ve bazı faydalı amaçların gerçekleştirilmesi noktasında haklı görülmektedir. Ancak bu uygulamalar, gelir vergilerini giderek daha karmaşık ve yatay ve belki de dikey olarak daha az adil yapmaktadır (Tanzi, 2010: 15).

Vergi kanununun yeniden yazılması, yeni kanuna göre belge düzeni oluşturma ve rehberlik yapma, yeni kanuna yönelik eğitimler vb. şekillerdeki geçiş maliyetlerinin bulunması vergi sisteminin düzenlenmesinde engel teşkil etmektedir. Geçiş maliyetleri, mükellefler ve uygulayıcılar açısından cayma nedeni olabilmektedir. Diğer bir önemli ve zorlu engel, vergi basitleştirmesinin mali ve siyasi maliyetleri ile ilgili olabilir. Mükellefler bir taraftan basitleştirmeyi arzularken diğer taraftan basitleştirme ile bağdaşmayan vergileme ilkelerini savunabilmektedirler (James, t.y.: 5). Geçiş maliyetleri, vergi konusunda yapılması gereken reformları geciktirmektedir. Reformlar geciktikçe vergi sistemi giderek içinden çıkılmaz bir hal almaktadır.

Vergi sistemlerinin düzenlenmesi bakımından ele alınması gereken diğer bir konu da vergi sistemlerinin istikrarıdır. Değişikliğe uğrayan bir vergi sisteminin uzun süre uygulanması ve değişen koşullara uyum sağlayacak şekilde esnek olması zordur. Bu zorluğun bir sonucu olarak pek çok ülke sürekli vergi sistemleri üzerinde değişikliğe gitmek zorunda kalmaktadır. Vergi sisteminin ekonomik kararlar üzerindeki belirsizlik etkisini azaltacak istikrarlı bir vergi sistemi mükelleflerin vergi kanunlarına hakimiyetini artıracak ve muhatap oldukları kanunları yeniden öğrenmek zorunda kalmayacaklardır (Tekin, 2010: 5-6). Vergi kanunlarında yapılan sürekli değişiklikler mükellefler üzerinde yeni kanun eski kanun karışıklıklarına neden olmaktadır. Yine sürekli bir vergi kanunu değişikliği belirsizlik meydana getirmektedir.

3.1.3. Sonuçları

Vergi sisteminin idareye ve mükellefe yüklediği bazı maliyetler bulunmaktadır. Karmaşık bir vergi sisteminde mükellef için yüksek uyum maliyetleri söz konusudur. Aşırı karmaşık ve belirsiz mevzuat vergi mükelleflerinin görevlerini tam olarak yerine getirememelerine ve bazen de uyma isteklerinde azalmaya neden olmaktadır. Diğer taraftan karmaşıklık vergi mevzuatının netliğini

engellediği ölçüde gelecekteki gelirin ve maliyetlerin tahmini zorlaşmaktadır. Bu durum vergi ile etkileşimde olan ekonomik kararların sağlıklı bir şekilde alınmasını engellemektedir. Karmaşıklık, adaletsizliğe neden olmaktadır. Çünkü vergi sisteminin karmaşıklığının çeşitli avantajları bulunmaktadır. Bu avantajlardan herkes eşit bir şekilde yararlanamamaktadır. Karmaşıklık vergi politikaları üzerine etkin tartışmaların yapılmasını ve politikalar geliştirme konusunda ilerlemeyi zorlaştırmaktadır (James, 2007: 7).

Vergi yapısının karmaşıklığı kaçınılmaz olarak, vergi yönetimini üstlenen hükümetin, vergi mevzuatına uyması beklenen vergi mükellefinin ve kamu adına birçok vergi toplayan vergi idaresinin maliyetlerinin artmasına neden olmaktadır. Ayrıca karmaşık vergi sistemleri (özellikle yüksek vergi oranlarının olduğu karmaşık bir vergi sistemi), bireyleri ve baskı gruplarını daha fazla yasal boşluk için lobicilik yapmaya yöneltmektedir (Braestrup, 2000: 14-15).

Vergi yapısı karmaşıklaştıkça yeni bir vergi kanununa olan ihtiyacı gündeme getirecektir. Yeni kanun hazırlamak daha fazla zaman ve çaba gerektirecektir. Diğer taraftan, yeni mevzuatı anlayan ve vergi mükelleflerinin ve işverenlerin de benzer şekilde değerlendirip değerlendiremediğinin incelenmesi için eğitilmiş ve yüksek maaşlı çok sayıda işgücüne harcama yapılması gerekmektedir. Bu durum kamu adına sorun olarak dikkate alınmamaktadır. Çünkü bu maliyetler daha fazla ve daha yüksek vergiler yoluyla kamuya yüklenmektedir (Braestrup, 2000: 13). Dolayısıyla karmaşık bir vergi sisteminin bir sonucu vergi oranlarının yükselmesidir.

Vergi sistemindeki karmaşıklık, vergi mevzuatındaki karmaşıklık, verginin ödenmesi aşamasındaki karmaşıklık, vergi idaresinin karmaşıklığı gibi çeşitlere ayrılabilir. Vergi sistemindeki karmaşıklığın farklı kesimler üzerinde etkileri olmaktadır. En basit şekliyle vergi sistemindeki karmaşıklık, mükelleflerin vergiye bakışını etkileyebilir. Mükelleflerin vergi ödeme konusunda isteksizliğe düşmesine neden olabilir. Vergi kayıp ve kaçakları artabilir. Vergi idaresinin görevini yeterince iyi yapamamasına neden olabilir. Vergi tahsili azalabilir. Vergi tahsilinin azalması kamunun ihtiyaç duyduğu finansmanı elde edememesine ve ekonominin olumsuz etkilenmesine neden olabilir. AICPA (2002: 7-8), bir vergi sisteminin karmaşık olmasının sonuçlarını ve karmaşıklığın giderilmesinde izlenebilecek ilkeleri tablo 14'deki gibi belirlemiştir.

Tablo 14: Vergi Sisteminin Karmaşıklığının Sonuçları ve Basit Bir Vergi Sisteminin İlkeleri

Vergi sisteminin karmaşık olmasının ve karmaşıklığının artmasının sonuçları:	<ul style="list-style-type: none">- Daha düşük gönüllü uyum düzeyi- Vergi ödemelerinin az veya fazla yapılması- Vergi sisteminin haksız olduğu yönündeki görüşlerin artması- Vergi yönetimi ve vergi uyumu için daha yüksek maliyetler- Vergi idaresinin kalitesinde azalma- Vergi kaygıları tarafından yönlendirilen ekonomik kararlarda etkinsizlik
--	--

Tablo 14: (Devamı)

<p>Daha basit bir vergi mevzuatının ilkelerini şöyle sıralamıştır:</p>	<ul style="list-style-type: none">- Basitleştirmenin ön koşul haline getirilmesi: Basitleştirme vergi politikalarının öncelikli hedefi olmalıdır.- Daha basit yaklaşımları araştırmak: Vergi kanunlarını yapanlar arzulan vergi politikalarını ve gelir amaçlarını belirledikten sonra en basit ve en şeffaf yaklaşımları uygulamayı düşünmelidirler.- Uyum maliyetlerini minimize etmek: Uyum maliyetleri hem zaman hem de para açısından minimize edilmeli ve uyum maliyetlerine katlanan mükelleflerin yetenekleri ve kaynakları ile orantılı olmalıdır.- Vergi kanunlarının değişme sıklığı azaltılmalıdır: Vergi kanunlarındaki değişiklikler uzun vadede yararlı olsa bile kısa dönemde karmaşıklığın artmasına neden olacaktır. Vergi kanunları yalnızca gelir ihtiyacını karşılamak, vergi politikalarında önemli değişiklikler yapmak veya mevcut karmaşıklıkları ve tutarsızlıkları hafifletmek için yapılmalıdır.- Vergi kanunlarında tutarlı kavramların ve tanımların kullanılması: mevcut kanunlardaki yasal kavramlardaki ve tanımlardaki tutarsızlıklar kaldırılmalı ve yeni kanun taslaklarında bu kavram ve tanımlardan kaçınılmalıdır.- İdari yükün dikkate alınması: kanunların uygulayıcıları olarak vergi idareleri yöneticilere rehberlik sağlayabilir. Bu nedenle kanunların hazırlanmasında ve geliştirilmesinde idarenin rehberliği düşünülmelidir.- Sınırlı uygulanabilirlikten kaçınmak: Sınırlı bir mükellef kesimi için uygulamaktan veya yalnızca kısa süreli uygulanacak olan vergi kurallarından kaçınılmalıdır.
--	---

Kaynak: AICPA (2002) “Guiding Principles for Tax Simplification”, 7-8

Genel olarak ifade edilirse, vergi sistemi karmaşık ülkelerdeki en büyük problem kanuna muhatap vergi mükelleflerinin vergiye uyum sürecinin olumsuz etkilenmesidir. Vergi kanunlarının belirli bir kesim lehine faydalar sunması ve karmaşık vergi hükümleri, mükelleflerin ödediği vergi miktarında farklılıklar meydana getirmektedir. Fazla vergi ödeyen mükelleflerde vergi kanunlarının adil olmadığı yönünde düşüncelere neden olmaktadır. Dolayısıyla vergiye gönüllü uyum azalmaktadır. Karmaşık bir sistemde vergi idaresi, devletin kamu harcamaları için gerekli olan geliri en kısa sürede ve etkin bir şekilde hazineye aktarması amacını gerçekleştirmeye harcayacağı zamanını, mükellefleri vergi kanunları konusunda bilgilendirmeye, daha fazla inceleme yapmaya ve kanunu açıklayıcı metinler düzenlemeye harcamaktadır. Bu nedenle basitleştirme vergi politikası amaçlarında öncelikli olmalıdır. Uyum maliyetleri azaltılmalıdır. Vergi kanunları sık sık değiştirilmemelidir. Kanun metni kendi içinde tutarlı olmalıdır.

Karmaşıklık sorunu, mükelleflerin yükümlülüklerini tam anlamıyla anlayamamalarına ve kendilerinden beklenen görevlerini yerine getirememelerine yol açacaktır. Diğer taraftan, vergi sisteminin karmaşıklığının söz konusu olduğu bir durumda mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma olanakları da artmaktadır. Yetkililer vergi sistemindeki indirim ve istisnaların sayısını azaltarak hem vergi tabanını genişletebilir hem de vergi sisteminin karmaşıklığını azaltabilir. Diğer taraftan bu şekilde mükelleflerin vergiden kaçınma, vergi kaçırma veya yanlış beyanda bulunma gibi yollara başvurmalarının önüne geçilmiş olacaktır. Vergi sistemindeki karmaşıklığın azalması mükellefin vergiye uyumunda artışı sağlayacaktır (OECD, 2006: 44).

Yeni vergi politikası tercihleri, ekonomideki değişiklikler, vergiden kaçınma tekniklerinin gelişimi, politika, taslak hazırlama ve yönetimdeki önceden uygulanan kötü uygulamalar mevcut mevzuatlardaki bozulmaların nedenlerindedir. Vergi kanunlarının bu problemlerin her birine cevap verebilmesi için Maliye Bakanlığının vergi kanunlarını sürekli gözden geçirmesi gerekmektedir. Vergi kanunlarının madde sayılarının fazla olması, karmaşık olması gibi zorluklarından ötürü bir inceleme komitesi kurulması önerilebilir. İnceleme komitesi hem fazla sayıdaki kanunları sürekli inceleyerek sorunlara hakim olacak hem de idareyi bilgilendirme konusunda birincil kaynak olacaktır. Ayrıca bu komite, özel sektör ile de sıkı ilişkilerde bulunarak mükemmel bilgi edinebilecek bir birim olabilecektir (Gordon ve Thuronyi, 2012: 2).

3.2. Vergi Sisteminin Karmaşıklığını Gidermeye Yönelik Çalışmalar

Vergi basitleştirme konusu, çeşitli yönleri ile düşünülebilir. Vergi sistemlerinin basitleştirilmesi, vergi kanununun basitleştirilmesi, mükellef iletişiminin basitleştirilmesi, vergi idaresinin basitleştirilmesi ve diğer basitleştirmeye yönelik uzun vadeli veya daha temel yaklaşımlar vergi basitleştirme başlığı altında düşünülebilir. En temel basitleştirme şekillerinden biri vergi sistemlerinin basitleştirilmesidir. Bu tür bir basitleştirme, vergi oranlarının yapısı, istisnaların yapısı ve sayısı, vergi matrahlarını içermektedir. Mükelleflerin tek bir vergi oranında vergilendirildiği düz oranlı vergi uygulaması bu tarz bir basitleştirmeye örnektir. Bu uygulamaya örnek olarak Rusya gösterilebilir. Rusya, 2000 yılı başında %12 ile %35 arasında değişen 5 farklı gelir vergisi oranı yerine %13'lük temel bir oran uygulamaya koymuştur. Belarus, Bulgaristan, Macaristan ve Çek Cumhuriyeti gibi bazı Doğu ve Avrupa ülkeleri de Rusya'yı örnek almışlardır (Budak vd., 2016a: 1-4).

Vergi sistemlerinde basitlik amacıyla düz oranlı vergi sisteminin kullanılması düşünceleri yanında vergi kanunlarının basitliği de inceleme konusu yapılmaktadır. Giderek karmaşıklaşan ve fazlasıyla uzun olan vergi kanunlarının endişe verici olduğu düşünülmektedir. Bu kaygılar vergi kanunlarının düzenlenmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Pagan, çalışmasında yeni vergi mevzuatı çalışmalarında dikkate alınması gereken 10 temel kuralı ifade etmiştir. Bunlar (Pagan, 1993: 90-103):

- 1) Yalnızca yapılması zorunlu olan değişiklikler yapılmalıdır: Yeni bir mevzuat için zorunluluk testinin iki ayağı bulunmaktadır. Değişimin zorunlu olup olmadığı ve değişim gerekli ise amaca ulaşabilmek için değişimi zorunlu olanın ne olduğunun belirlenmesidir.
- 2) Zamanında yapılmalıdır: Mevzuatta değişiklik yapılmasına karar verildikten sonra mümkün olan en kısa sürede yeni kanunun doğru şekline karar vermek ve kanunu ortaya koymak önemlidir. Bu ilk olarak belirsizliği ortadan kaldıracak ve ikinci olarak da problemlerin ortaya çıkmasını engelleyecektir.

- 3) Mevcut sistemin temel ilkelerine uygun olmalıdır: Düzenlenen veya ilave edilen vergi kanunlarının mevcut vergi sisteminin yaklaşımına ve ilkelerine uygun olmalıdır.
- 4) Herhangi bir danışma süreci tanımlanmalı ve kontrol edilmelidir: Karmaşık bir vergi sisteminin basitleştirilmesinde mükelleflerden veya profesyonel kişilerden danışmanlık alınması olumlu olacaktır. Ancak bu danışmanlık sürecinin koşulları bulunmaktadır. Bunlar, danışmanın konusu ve amacı kesin olarak tanımlanmalıdır. Hükümet vergi politikasına karar verme görevini mükellefe devretmemelidir ve mevzuatın yürürlüğe girmesinden önce danışma süreci tamamlanmalıdır.
- 5) Vergiden kaçınma sorunu makul bir düzeyde tutulmalıdır: Genel olarak tüm ülkelerde var olan bir sorun vergiden kaçınmadır. Bu nedenle ülkeler vergi tabanının korunması konusunda kaygılara sahiptirler.
- 6) Tartışma yaratacak meseleler kanunlaşmamalıdır: Vergi yasaları, özel koşullara sahip, tartışmaya neden olabilecek bir konuyu tanımlamamalı veya meseleyi en anlaşılır bir şekilde ortaya koymaya çalışmalıdır. Vergi yasaları, koşullara uyum sağlayacak ölçüde esnek olmalıdır.
- 7) Birincil ve ikincil mevzuat arasındaki çizgiye dikkat edilmelidir: Vergilendirme hakkı Anayasa ile belirlenmiştir. Vergi koyma hakkı, devredilemez. İkincil mevzuat, parlamentonun hükümlerine ek, ayrıntılı düzenlemeler olarak birincil mevzuatın alanına girmemeli, vergileme ilkelerine aykırı olmamalıdır.
- 8) Kanun taslağında genel yapı korunmalıdır: Vergi hazırlama konusu son derece karmaşık konuların tanımlanmasını içermektedir. Bu karmaşık konular, kanun taslağının genelinde kısa ve açık ifadeler kullanılarak giderilmelidir.
- 9) Yeni mevzuatın teknik olması yanında yönetsel bir süreç olduğu unutulmamalıdır: Yeni vergi kanunlarının tanıtımı ve uygulanması yönetim gerektirir. Yönetim öncelikle ne yapılması gerektiğini, nasıl yapılacağını ve ilgili politikalara karar vermelidir. Bu kararlar alınmadıkça, uygulanabilir bir yol belirlemek, sürdürmek ve teknik kadroyu verimli bir şekilde eğitmek güçtür.
- 10) Kanun hükümleri pratikte uygulanabilir olmalıdır: Bu, kısaca vergi kanunlarının yönetilebilirliği şeklinde ifade edilebilir. Vergi gelirlerinin genel personel tarafından yönetilebilmesini ve mükelleflerin maliyet etkin uyum sağlayabilmesini ifade eder.

Tran-Nam (1999), vergi mevzuatının basitleştirilmesinde hem belirli bir vergi kanununun okunabilme ve anlaşılabilme kolaylığının (yasal basitlik) hem de doğru vergi yükümlülüğünün belirlenebilme kolaylığının (etkin basitlik) bulunması gerektiğine vurgu yapmaktadır. Vergi mevzuatlarının basitleştirilmesi gereği 1990'lı yıllarda artış göstermiştir. Özellikle Anglo-Sakson ülkeleri vergi sistemlerindeki karmaşıklığı giderme konusunda gelişmeler göstermişlerdir. Avustralya, Yeni Zelanda ve İngiltere vergi sistemlerini basitleştirmek amacıyla geliştirdikleri yöntemlerle vergi kanunlarını (vergi mevzuatlarını) yeniden yazma projeleri uygulamaktadırlar.

Kanada, Güney Afrika, ABD gibi ülkeler de vergi mevzuatlarını basitleştirmek amacıyla çalışmalarda bulunmaktadır (Budak vd., 2017: 71).

3.2.1. Vergi Basitleştirme Ofisi

İngiltere’de 1994 yılında Vergi Kanunu İnceleme Komitesi (Tax Law Review Committee (TLRC)) kurulmuş ve vergi mevzuatının sade bir dil ile yazılması önerilmiştir. Bu yaklaşım İngiliz hükümeti tarafından 1995 yılında kabul edilmiş ve kanunu değiştirmeksizin birincil mevzuatı yeniden yazmak amacıyla 1996 yılında Vergi Kanunu Yeniden Yazım (Tax Law Rewrite (TLR)) projesi kurulmuştur. Asıl amaç, gelir vergisi, kurumlar vergisi, sermaye kazançları vergisi, miras vergisi, petrol gelirleri vergisi ve damga vergisi temel mevzuatının büyük bir kısmını yeniden ve sade bir dille yazmaktır. Avustralya ve Yeni Zelanda gibi ülkelerde olduğu gibi sadeleştirmede bazı başarılar elde edilse de projenin sonlandırılmasına karar verilmiştir (Budak vd., 2016b: 6).

İngiltere’de vergi kanununu açıklayan Tolley’s Yellow Tax Handbook 1997 yılında 4555 sayfa iken 9 yıl sonra 2006 yılında iki katı artarak 9841 sayfaya ulaşmıştır. Vergi idaresinin idari harcamaları yüzde 75 artmış ve 1997 yılında 1,6 milyar £’dan 2004 yılında 2.8 milyar £ olmuştur. Yine 1980’li yıllarda 157 sayfa olan Mali Yasa 2000-2005 yıllarına gelindiğinde 481 sayfaya ulaşmıştır (The Tax Reform Commission, 2006: 30). Buradaki incelemede gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunu metinlerinin boyutu değil İngiliz vergi kanunu genel olarak dikkate alınmıştır. Bu rakamlara bakılarak, İngiltere’de vergi kanunu metinlerinin de hacim olarak oldukça büyük olduğunu söylemek mümkündür.

Vergi Basitleştirme Ofisi (The Office of Tax Simplification (OTS)), daha basit bir vergi sistemi konusunda tavsiyelerde bulunmak üzere 20 Temmuz 2010 yılında İngiltere’de geçici olarak kurulmuştur. OTS, 21 Temmuz 2015 yılında bağımsız ve daimi bir ofis haline getirilmiştir. 2016 Bütçe Kanunu tasarısında yasal bir temele dayandırılmış ve nasıl çalışacağı ile ilgili konular ortaya koyulmuştur. Ancak herhangi bir yasal yetki veya sorumluluk taşımamaktadır. OTS’nin en önemli fonksiyonu, vergi sisteminin sadeleştirilmesi konusunda hükümete tavsiyelerde bulunmaktır. Vergi sisteminin basitleştirilmesi, vergi sisteminin idaresinin etkinliğini geliştirmeyi de içermektedir. Basitleştirilmesi mümkün olan karmaşık alanları belirlemek ve reform seçeneklerini düşünmek, kendi araştırmalarını yürütmek ve farklı çevrelerden veriler toplayıp analiz etmek, kamu katılımını sağlamak ve kamunun bilgilendirilmesini teşvik etmek ve işletmeler ve bireysel mükellefler üzerindeki uyum yükünü azaltma yollarını araştırmak gibi görevleri bulunmaktadır (Office of Tax Simplification, 2016: 1-2).

OTS’nin odaklandığı konu vergi sisteminin sadeleştirilmesi iken hükümetin vergi sisteminin diğer amaçlarına yönelik sunduğu seçeneklerin potansiyel etkilerini inceleyerek tavsiyelerde bulunmaktadır. OTS, yaptığı incelemeleri raporlar ve kanunda belirtildiği şekliyle internet

sayfasında yayımlar. OTS, danışma birimi olarak görev yapar. Vergi politikası ve mevzuatına ilişkin kararlar yine hükümet bünyesinde. Yönetim yapısına bakıldığında, ofis, 8 üyeye kadar bir kurul ve kurulu destekleyecek bir sekreteryaya tarafından idare edilir. Kurul başkanı, raporların içeriği ve ofis çalışmalarından sorumludur. OTS, yıl boyunca düzenli olarak iki ayda bir toplanır. OTS'nin stratejik amaç ve hedeflerini ileriye taşıyacak konularda yönlendirme ve liderlik yapar. OTS'nin çalışmalarında diğer kurumlarla uyumlu olmasını sağlar (Office of Tax Simplification, 2016: 2-4).

Vergi basitleştirme ofisi, vergi kanunlarındaki karmaşıklığın belirlenmesinde bazı faktörlerin seçimine dayanan bir karmaşıklık indeksi belirlemiştir. OTS karmaşıklık indeksi, İngiltere için daha dar fakat daha odaklı bir girişimi temsil etmektedir. Bu indeks faktörleri üç kategoride toplamıştır. Bunlar; etkinlik, kaynak verimliliği ve kullanıcı memnuniyetidir. Vergi mevzuatının karmaşıklığına ilişkin 7 faktör belirlenmektedir. OTS yaklaşımında dikkate alınan yedi faktör şunlardır: yasa karmaşıklığı, rehberlik karmaşıklığı, mevzuattan etkilenen vergi mükellefi sayısı, mükelleflerin kanunu anlama ve uygulama yeteneği, kaçınma riski, uyum maliyetleri ve idari maliyetleri. OTS karmaşıklık endeksinde, bu yedi adet faktöre 1'den 5'e kadar puan verilir (1 en basit ve 5 en karmaşık sonucu vermektedir) ve bunların ağırlıklı ortalaması alınarak hesaplanır. OTS karmaşıklık puanı, 1'den 10'a kadardır. 1 en az ve 10 en yüksek karmaşıklık düzeyini ifade etmektedir. Bu puanlamalar esas alınarak vergi mevzuatının karmaşıklığı hakkında sonuçlar elde etmeye çalışılmaktadır. Vergi mevzuatının karmaşıklığına ilişkin faktörler aşağıdaki gibi gösterilebilir (Jones vd., t.y: 5-6; Evans ve Tran-Nam, 2013: 13);

1) Mevzuat Karmaşıklığı

- Vergi kanunlarındaki bölümlerin sayısı ve paragrafların uzunluğu
- İndirim, istisnaların ve muafiyetlerin sayısı
- Sayfa sayısı
- 2000 yılından beri kanunlardaki değişiklik sayısı
- Gunning-Fog okunabilirlik indeksi

2) Rehberlik karmaşıklığı

3) Kanuna tabi mükellef sayısı

4) Mükelleflerin kanunları anlama yeteneği

5) Kaçınma riski

6) Uyum maliyeti

7) İdari maliyeti

Etkinlik

Kaynak Verimliliği

Bu yedi faktör ele alındığında, vergi sistemi içerisinde yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerin sayısının vergi sistemini karmaşıktırdığını ifade eden birçok görüş bulunmaktadır. Ayrıca muafiyet sayısındaki artış, hangi mükelleflerin vergiden muaf olup olmadığının tespit

edilmesini anlamına gelmektedir. Bu da ayrı bir karmaşıklığa neden olmaktadır. Kanunlardaki değişiklikler de karmaşıklığı artırmaktadır. Gunning-Fog indeksi, kanun metninin ne kadar kolay okunacağına dair karşılaştırmalar yapmaya imkan vermektedir. Bu nedenle bu indeksin sonuçları değerlendirmelerde kullanılabilir. Kanunların sayfa sayısı objektif bir gösterge olarak ele alınabilir. Diğer taraftan kanunun uzunluğu görünüşte karmaşık bir yapı ifade edebilir. Ancak basit ele alınmış bir kanun metni nispeten uzun olsa da mükelleflerin daha kolay anlamasını sağlayabilir (Jones vd., t.y: 9-10). Mükellefin vergiden kaçınma düzeyi, vergi ödeme sürecinde katlandığı maliyetler, vergiye uyum derecesi de değerlendirmelerde göz önünde bulundurulması gereken diğer faktörler olmaktadır.

Vergi karmaşıklığının ölçümünün güvenilir bir yolunu bulmak basitleştirme adına oldukça önemli bir adım olacaktır. Karmaşıklık endeksinin gelişiminde İngiltere vergi basitleştirme ofisinin çalışmaları gelecekte önemli bir rehber olmasına rağmen bu kesinlikle kolay bir konu değildir. OTS indeksi, muafiyetlerin sayısı, mevzuatın uzunluğu, okunabilirliği ve değiştirilme sıklığı, mükellef sayıları, mükelleflerin vergiye uyumu gibi faktörleri ölçmeye ve değerlendirerek bir sonuç elde etmeye odaklanır. Ancak her değişkeni ölçmek zordur. Bu nedenle bu değişkenlerin bazılarını tahmin etmede zorluklar yaşanmaktadır (Budak vd., 2016a: 3).

2010 ve 2016 yılları arasında OTS tarafından 14 büyük proje yürütülmüştür. 40 civarında rapor ve makale yayınlanmıştır. OTS, yaklaşık 450 tavsiyede bulunmuş, yarısından fazlası kabul edilmiştir. Diğer tavsiyelerinden birçoğu hala düşünülmektedir. OTS'nin bazı önemli başarıları olmuştur. İlk projelerden biri, vergi sisteminde tanımladığı 1042 vergi indiriminin 155'i incelenmiştir. 40'ın üzerinde indirimin kaldırılmasının ve diğerlerinin iyileştirilmesinin önü açılmıştır. Ayrıca indirim ve istisnaların düzenli ve sistematik bir şekilde incelenmesinin önemi gösterilmiştir. OTS çalışmaları neticesinde daha küçük işletmelerin vergi hesaplamalarında tahakkuk esasından çok nakit esasının kullanılması yaygınlaşmıştır. Ayrıca vergilemede dijitalleşmenin uygulanması ve yaygınlaştırılması konusunda gelişmeler sağlanmıştır. Çalışanlara yönelik uygulanan gereksiz muafiyet ve istisnaların kaldırılmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır. OTS'nin başarısı yalnızca önerilerde bulunmak ve vergi sistemini basitleştirmeye yönelik çalışmalar yapmak olmamıştır. Ayrıca veri ve kanıt toplama yöntemi, paydaşlarla olan iletişimi konusunda yürüttüğü politikalarla danışma konusunda bir model olmuştur. Bu durum paydaşlar arasında yapılan bir anketle de doğrulanmıştır. Kısaca ifade etmek gerekirse, OTS, karmaşıklık sorununu tanımlar, danışma, araştırma ve raporlama yapar, delillere dayalı pratik önerilerde bulunur, karar alıcılar arasında dengeleyici bir unsur olarak görev yapar ve önemli konuları sürekli vurgular (Office of Tax Simplification, 2017: 9-10).

3.2.2. Yeni Zelanda Yeniden Yazım Projesi

Yeni Zelanda, gelir vergisi mevzuatını yeniden yazarak ve yeniden düzenleyerek karmaşıklığı azaltmak için çaba gösteren ilk ülkelerden biri olmuştur. Yeni Zelanda'nın yeniden yazım projesi, etkin bir basitleştirme ortaya koyan bir sürece uygun olarak yasanın okunabilirliğini geliştirme amacıyla yasanın yeniden yazılması yeterli midir sorusunu da gündeme getirmektedir (Sawyer, 2016: 113).

İlk adım, 1976 Gelir Vergisi Kanunu (Income Tax Act (ITA)) ve 1974 Kamu Gelirleri Dairesi Kanunu (Inland Revenue Department Act (IRDA))'nun yeniden düzenlenmesi 3 yeni kanunun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu kanunlar: 1994 Gelir Vergisi Kanunu (Income Tax Act (ITA)), 1994 Vergi İdare Kanunu (Tax Administration Act (TAA)) ve 1994 Vergi İnceleme Dairesi Kanunu (TRAA)). ITA, 1994'deki temel hükümlerin yeniden yazıldığı ikinci aşamada ITA 2004 olarak yeniden yazıldı. Son olarak, 2004 ITA'nın geri kalan kısımları düzenlenerek ITA 2007 olarak yazılmıştır (Sawyer, 2016: 114).

Yeni Zelanda hükümetinin vergi kanunlarının karmaşıklığını azaltma amacı taşıdığı açıktır. Bugüne kadar yapılan araştırmaların sonuçları, Yeni Zelanda hükümetinin vergi kanunlarının okunabilirliğini geliştirme açısından başarılı olduğu yönünde kanıtlar sağlamaktadır. Yeniden yazma projesi konusundaki araştırmalar, farklı kanun tasarısı şekillerinin gelir vergisi mevzuatının okunabilirliğini etkilediğini göstermektedir. Örneğin, daha kısa cümleler, etken çatı kullanımı ve basit numaralandırma yöntemlerinin kullanımı kanunun okunabilirliği konusunda etkili sonuçlar verebilmektedir (Sawyer, 2010: 51).

3.2.3. Avustralya Vergi Kanunu Geliştirme Projesi

Avustralya Vergi Kanunu Geliştirme Projesi (The Australian Tax Law Improvement Project - TLIP) bir hükümet girişimidir ve dikkate değer bir başarısı olduğu düşünülmektedir. Bu başarının elde edilmesinde projeye önemli kaynak tahsis edilmesinin yanında Brian Nolan başkanlığında uzman bir komisyonun görev yapması da etkili olmuştur. Komisyon Avustralya Vergi Dairesinin desteğiyle güçlendirilmiştir. Proje takımındaki yaklaşık 40 tam zamanlı personele ilave olarak iki özel sektör temsilcisi (bunlardan biri akademik uzmanlığa sahiptir) kısmi zamanlı olarak görevlendirilmiştir. Ayrıca farklı alanlarda bilgi sağlanabilecek bir danışma kurulu ve yeniden yazma programını destekleyecek alt komiteler oluşturulmuştur. TLIP'in amacı, "kanunun ifadesini, okunabilirliğini ve anlaşılabilirliğini geliştirmektir". Aşırı uyum maliyetlerinin, karmaşık tasarlanan ve telaffuzunda belirsizlik bulunan kanun nedeniyle oluştuğuna dikkat çekilmiştir. Proje ile özel sektör vergi mükelleflerinin vergi sistemine uymaları sonucunda uyum maliyetlerinde milyonlarca dolar tasarruf edileceği düşünülmüştür. Ayrıca vergi sistemine uyumun artacağı ve daha büyük tasarrufların elde edileceği hedeflenmiştir (James ve Wallschutzky, 1997: 452).

Avustralya'nın iki büyük vergi kanunundan biri olan Gelir vergisi kanunu oldukça büyük bir hacime sahiptir. Gelir vergisi kanunu 1936 yılında 126 sayfa iken 2008 yılına gelindiğinde 5743 sayfayı aşmıştır. Ayrıca Avustralya gelir vergisi kanununu okumak zordur ve üniversite düzeyinde eğitim gerektirmektedir (Evans ve Tran-Nam, 2010: 256).

Avustralya, Yeni Zelanda ve İngiltere'de vergi mevzuatının sadeleştirilmesine yönelik bazı gelişmeler sağlanmıştır. Ancak bunlar sınırlı kalmıştır. Çünkü vergi sisteminin karmaşık olmasına ilişkin tüm nedenler dikkate alınmadan yalnızca vergi mevzuatının karmaşıklığı ele alınmıştır (James, 2016'dan aktaran Budak vd., 2016b: 341).

Avustralya'da uygulanan TLIP projesi, 2013 yılında tamamlanmıştır. Temel vergi düzenlemelerini içeren kanunlar yaklaşık 4.100 sayfa azaltılmıştır. Metinde yapılan düzenlemelerle kanunun okunabilirlik düzeyinde artış sağlanmıştır (Budak vd., 2017: 72).

Avustralya, Yeni Zelanda ve İngiltere'de çeşitli vergi kanunu inceleme projeleri oluşturulmuştur. İngiltere'de vergi mevzuatını sade bir İngilizce ile yazmak amacıyla Vergi Kanunu İnceleme Komitesi (TLRC), 1994 yılında kuruldu. Avustralya'da süreç 1993 yılında Kamu Hesapları Ortak Komitesi tarafından hazırlanan bir rapor ile başlamış ve Vergi Kanunu Geliştirme Projesi (Tax Law Improvement Project (TLIP)), kanunun anlaşılabilirliğini, anlatımını ve okunabilirliğini geliştirme görevini yerine getirmesi için kurulmuştur. Yeni Zelanda'da Vergi Yeniden Yazım Projesi (Tax Rewrite Project (TRP))'ne, genel vergi politikası süreci çerçevesinde yürütülen ve hazineden uzmanları ve profesyonel kişileri içeren bir Yeniden Yazım Danışma Kurulu (Rewrite Advisory Panel (RAP)) eşlik etmiştir. Amaç kanun metnini düzenleyip yeniden yazarak mevzuatı daha anlaşılır kılmaktır. Vergi mevzuatının bu şekilde yeniden yazım projeleri ile sadeleştirilmesinin iki temel çekincesi bulunmaktadır. Bunlardan ilki, yasaların yeniden yazılması mahkemelerin oluşturdukları içtihatların anlamlarını istemeden de olsa değiştirebileceğidir. İkincisi, vergi mükelleflerinin kendilerinin birincil vergi mevzuatını okumadıkları ve dolayısıyla onları yönlendirmeye gerek olmadığıdır (James vd., 2015: 291-292).

Avustralya, Yeni Zelanda ve İngiltere'de uygulanan üç yeniden yazım projesi, politik konulara değinmekten ziyade kullanılan dile odaklanmışlardır. Buna ilave olarak, diğer bazı genel özelliklere de sahiptirler. Bunlardan biri, 3 ila 5 yıl arasında tahmin edilen proje süresinin tahmin edilen süreden üç kat daha uzun sürmüş olmasıdır. Proje süresi, ilk başlayan ve ilk bitiren Yeni Zelanda'da yaklaşık 15 yıl ve ikinci bitirmesi beklenen İngiltere'de yaklaşık 16 yıl sürmüştür. Bu sürecin Avustralya'da tahmini olarak en az 20 yıl alması beklenmektedir. Ayrıca 1936 kanunu kısmen düzenlenmiş ve 1997 kanunu kısmi olarak yazılmış halde iken dikkatler diğer önemli politik sorunlara yönelmiştir. Diğer taraftan, üç projede başlangıçta beklenenden daha fazla idari masrafa yol açmıştır. Zaman ve kaynak açısından Avustralya ve İngiltere'ye göre Yeni Zelanda

projesi daha ucuz bir proje olarak değerlendirilebilir. Yeni Zelanda projesinin kapsamı İngiltere'nin projesinden dardır ve daha çok Avustralya'nın projesine benzerdir (Sawyer, t.y.: 21-22).

3.2.4. Diğer Vergi Karmaşıklık Göstergeleri

Genelde kanunlar karmaşık bir yapıya sahip ve anlaşılması güç metinlerdir. Kanunların anlaşılmasındaki güçlük hem mükellef adına hem de devlet adına maliyetlere yol açmaktadır. Bu nedenle vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin mümkün olan en alt düzeye çekilmesi gerekmektedir. Ancak bu konuda tam bir çözüm metodu geliştirilebilmiş değildir. Çünkü karmaşıklık düzeyini ölçebilecek bir indeks bulunmamaktadır. Çok boyutlu bir kavram olan vergi karmaşıklığı için çeşitli alternatif göstergeler kullanılabilir. Vergi kanunlarının sayısı, vergi kanunlarının madde sayısı, kelime sayısı ve sayfa sayısı, vergi mevzuatının okunabilirliği (bu konuda içeriği anlama konusundan ziyade dilbilgisi anlamında Flesch okunabilirlik testi ve cloze testi kullanılabilir) ve anlaşılabilirliği, mükelleflerin vergi uzmanlarına veya danışmanlarına başvurma düzeyi, vergi operasyon maliyetleri (idari ve uyum maliyetlerinin toplamı), vergi uyumsuzluklarının büyüklüğü gibi göstergelere bakılarak vergi kanunlarının karmaşıklığı hakkında bir takım sonuçlara ulaşılabilmektedir (Evans ve Tran-Nam, 2013: 7). Bu göstergelere farklı göstergelerde eklenebilir. Ayrıca bu göstergeler karmaşıklığın tam olarak ölçülmesinden ziyade fikir edinebilmek için kullanılmaktadır.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı konusunda diğer bir gösterge metin analiz teknikleridir. Bu göstergeye göre bir metnin daha kolay okunup anlaşılabilmesinde metnin yapısal özelliklerinin rolü büyüktür. Örneğin, metinde uzun cümleler varsa, paragraflar uzunsa, kelimeler çok fazla heceli bir yapıdaysa söz konusu metnin okunup anlaşılma düzeyi düşük çıkacaktır (Karabacak, 2013a: 44).

Gunning-Fog Index (Okunabilirlik İndeksi): Fog indeks olarak da bilinmektedir. Amerikan ders kitabı yayıncısı Robert Gunning tarafından tasarlanmıştır. İlk olarak, lise ve kolej mezunlarının okuma ve yazma konusunda problemleri olduğunu fark etmiş ve bu problemi dile getiren ilk kişi olmuştur. 1944 yılında okunabilirlik üzerine ilk danışmanlık şirketini kurmuş ve 1952 yılında "Fog Okunabilirlik Ölçüsünü" uygulamaya koymuştur. Gunning-Fog okunabilirlik ölçüsü ortalama cümle uzunluğu ve zor kelime yüzdesine bağlıdır (Zurel, 2014: 12). Gunning-Fog indeksinin hesaplanmasında, kullanılan standart oran, $FOG: 0.4 \times (\text{kelimeler/cümleler} + 100 \times \text{karmaşık kelimeler/kelimeler})$ şeklindedir. İlk oran ortalama bir cümle uzunluğu ve ikinci oran karmaşık kelimelerin yüzdesi olarak yorumlanabilir. Karmaşık bir kelime, üçten fazla heceye sahip kelimelerdir. Fog indeksinin değeri kabaca ifade edilirse, bir metni anlayabilmek için sahip olunması gereken eğitim yılları belirler (Broda vd., 2011: 3). Gunning-Fog indeksi okuyucuların metni anlamak için genel olarak ihtiyaç duydukları eğitim düzeyini gösterir ve indeks (genellikle 12 düzeye ayrılır) ne kadar küçük olursa metin o kadar kolaydır (Zheng, t.y.: 2). Bu şekilde ortaya çıkan Gunning-Fog İndeksi daha sonra vergi kanunu metinlerinin okunabilirliğinin anlaşılabilmesi

amacıyla da kullanılmıştır. Gunning-Fog indeksi, vergi basitleştirme ofisi tarafından da kullanılmaktadır.

Flesch Reading (Flesch Okuma İndeksi): Okunabilirlik düzeyinin belirlenmesinde kullanılan indekslerden bir diğeri Flesch okunabilirlik indeksleridir. Flesch indekslerinin iki türü bulunmaktadır. Birincisi, Flesch Reading Ease Index (Flesch okunabilirlik indeksi-okuma kolaylığı indeksi), diğeri Flesch-Kincaid Eğitim Düzeyi İndeksidir. Her ikisi de birbirinden farklı ölçme ve ölçeklendirme yöntemleri kullanmaktadırlar. Cümlelerin ve kelimelerin uzunluğuna bakılarak ölçümler yapılmaktadır (Çetinkaya, 2010: 46-47). Flesch Reading Ease Index, metni yüzde birlik sisteme göre değerlendiren bir puanlama indeksidir. Puan ne kadar yüksek olursa metni, okuyucunun anlayabilmesi o kadar kolay olmaktadır. Flesch Kincaid İndeksi, metni değerlendirmek için ülke eğitim düzeyini kullanmaktadır. Örneğin; 7 numaralı eğitim puanları metnin, eğitim seviyesi yaklaşık 7. sınıfa eşit olanların anlayabileceği anlamına gelmektedir (Zheng, t.y.: 2-3).

Çıkartmalı Okunabilirlik İndeksi (Cloze Tests): Yaklaşık yarım yüzyıl boyunca yaygın bir şekilde kullanılan çıkartmalı testler (Cloze Test), modern anlamda Wilson Taylor (1953) tarafından ortaya atılmıştır (Oller ve Jonz, 1994: 9). Çıkartmalı testler, belirli bir metnin belirli bir grup okuyucu tarafından okunabilirliğini tahmin etmek için kullanılabilir (O'Toole ve King, 2011: 128).

Okunabilirlik, yasanın basitleştirilmesinin etkisini değerlendirmenin bir yönüdür. Bununla birlikte, okunabilirlik üzerine yapılan bir değerlendirme, politik süreç ve temel kavramlar gibi daha karmaşık konuları içermez. Okunabilirlik, sıklıkla anlaşılabilirlik ile birbiri yerine kullanılabilen bir kavram olmaktadır. Okunabilirlik, anlaşılabilirlik için bir yol olarak kullanılabilirken mevzuatın ne ölçüde okunabilir olmasından ziyade daha fazla anlaşılabilir olması gerekmektedir. Bunun için okunabilirlik faktörü dışındaki diğer faktörlerin de dikkate alınması önemlidir. Diğer faktörler arasında, temel kavramlar, yasanın tasarımı, okunaklılık ve uzunluk sıralanabilir (Sawyer, t.y.: 5).

3.3. Seçilmiş Ülkelerde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin Durumu

OECD ülkelerinde gerçekleştirilmek istenen gelir vergisi reformları, yatırımları ve girişimciliği teşvik eden daha rekabetçi bir çevre oluşturmak yanında adalet ve basitlik gibi ilkelere öncelik veren bir sistem oluşturmayı hedeflemektedir. Son 20 yıldır gelir vergisi reformlarının neredeyse tamamı oranların indirilmesi ve matrah genişlemesi şeklinde karakterize edilebilir. Bu reformlar neticesinde düz oranlı gelir vergisi sistemi gibi alternatif gelir vergisi sistemleri de gündeme gelmiştir (OECD, 2006: 13). 2000'li yıllardan sonra birçok AB ülkesi vergi oranlarını düşürme eğiliminde olmuştur. Gelirlerin yükselmesi vergi oranlarını düşürmelerini kolaylaştırmıştır. Böylece vergi gelirlerinde azalma meydana gelmemiş hatta bazı ülkeler için artma gözlenmiştir (Tekin, 2010: 62). Gelir vergisi reformlarında yabancı sermaye yatırımlarını

ülkeye çekmeye yönelik uygulamaların vergilemede basitlik ilkesinin önüne geçtiği söylenebilir. Düz oranlı vergi sisteminin hem sermayenin ülkeye çekilmesinde hem de vergi sisteminde basitlik sağlanması açısından katkıda bulunduğu söylenebilir.

Bir vergi sisteminin iyi bir şekilde oluşturulması her zaman için yeterli değildir. Vergi sistemini düzenlemek aynı zamanda birtakım maliyetlere de katlanmak anlamına gelmektedir. Yani kanunun yürütücüsü olan vergi idaresi ve bu kanunun uygulanacağı mükellefler yeni vergi kurallarını ve yeni yöntemleri anlamak ve uygulamak için zaman ve kaynak ayırmak zorunda kalacaklardır. Ayrıca vergi reformu ihtiyacının olup olmadığı, eğer değişim ihtiyacı varsa vergi sisteminin nasıl değiştirileceğinin ve kanundaki değişiklikler için gerekli önerilerin analiz edilmesi ve tanımlanmasını içeren maliyetler de söz konusudur. Diğer taraftan, kanunun siyasal süreçte geçirdiği aşamalar belirli bir süre gerektirmektedir. Bu süre kanunun taraf olduğu kişiler için bir belirsizlik oluşturacaktır (OECD, 2006: 32).

Martin'e göre vergi sisteminin basitleştirilmesi ve rasyonelleştirilmesine mevcut kanunun gözden geçirilmesi ile başlanmalıdır. Ayrıca vergi kanununun yeniden yazılması gerekiyorsa öncelikle kurumlar vergisinin iyi bir şekilde incelenilmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu incelemeden çıkarılacak sonuçlar diğer vergilerin değerlendirilmesinde de kullanılabilir (Martin, 2005: 51).

Gelir vergisi kanunu için yapısal bir sorun, tüm gelir vergilerinin tek bir kanun içerisinde bulunup bulunamayacağı veya bireyler ve diğer tüzel kişiler için iki ayrı kanunun olup olmayacağıdır. Örneğin sedüer sistemlerde, farklı gelir kategorileri için ayrı kanunlar bulunmaktadır. Geçmişte daha yaygın olmakla birlikte günümüzde Romanya bu sisteme daha yakındır. Diğer ülkeler içerisinde de farklı modeller mevcuttur. Bu modeller (Burns ve Krever, 1998: 5);

- 1) Kurumlar vergisi, gelir vergisinden ayrı bir kanuna göre vergilendirilir. Vergi matrahının belirlenmesinde kanunlar arası atıflar bulunmamaktadır. Bu ülkelere örnek olarak, Letonya, Rusya ve Japonya gösterilebilir.
- 2) Diğer bir modelde gelir vergisi kanunundan ayrı bir kurumlar vergisi kanunu bulunmaktadır. Ancak vergi matrahının hesaplanması için geçerli olan kurallar gelir vergisi kanunundaki kurallara (tersi de geçerlidir) dayanmaktadır. (Örneğin, Almanya kurumlar vergisi teknik olarak bir gelir vergisi değildir. Ancak kâr üzerinden alınacak bir vergide, bireylerin vergilendirilmesi için ifade edilen gelir kavramı dikkate alınır.)
- 3) Üçüncü tek bir kanun içerisinde bireyler ve kurumlar için ayrı kuralların olduğu modeldir.

Tablo 15'de Avrupa Birliği ülkelerinde ve OECD ülkelerinde Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununun durumu gösterilmektedir.

Tablo 15: AB Ülkelerinde ve OECD Ülkelerinde Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununun Durumu

AB ÜLKELERİ	Gelir Vergisi Kanunu	Kurumlar Vergisi Kanunu	OECD ÜLKELERİ (AB ülkeleri hariç)	Gelir Vergisi Kanunu	Kurumlar Vergisi Kanunu
Almanya	Var	Var	Japonya	Var	Var
Avusturya	Var	Var	Güney Kore	Var	Var
Bulgaristan	Var	Var	Türkiye	Var	Var
Danimarka	Var	Var	Avustralya	Tek Kanun, Ayrı Ayrı Düzenleme	
Finlandiya	Var	Var	Kanada	Tek Kanun, Ayrı Ayrı Düzenleme	
Hırvatistan	Var	Var	Meksika	Tek Kanun, Ayrı Ayrı Düzenleme	
Hollanda	Var	Var	Yeni Zelanda	Tek Kanun, Ayrı Ayrı Düzenleme	
İngiltere	Var	Var	ABD	Tek Kanun, Birleşik Düzenleme	
İtalya	Var	Var	İsrail	Tek Kanun, Birleşik Düzenleme	
Letonya	Var	Var	İsviçre	Tek Kanun, Birleşik Düzenleme	
Litvanya	Var	Var	İzlanda	Tek Kanun, Birleşik Düzenleme	
Macaristan	Var	Var	Norveç	Tek Kanun, Birleşik Düzenleme	
Polonya	Var	Var	Şili	Tek Kanun, Birleşik Düzenleme	
Portekiz	Var	Var			
Slovakya	Var	Var			
Slovenya	Var	Var			
Belçika	Tek Kanun, Ayrı Ayrı Düzenleme				
Çek Cumhuriyeti	Tek Kanun, Ayrı Ayrı Düzenleme				
Fransa	Tek Kanun, Ayrı Ayrı Düzenleme				
İspanya	Tek Kanun, Ayrı Ayrı Düzenleme				
İsveç	Tek Kanun, Ayrı Ayrı Düzenleme				
Lüksemburg	Tek Kanun, Ayrı Ayrı Düzenleme				
Romanya	Tek Kanun, Ayrı Ayrı Düzenleme				
Yunanistan	Tek Kanun, Ayrı Ayrı Düzenleme				
Estonya	Tek Kanun, Birleşik Düzenleme				
İrlanda	Tek Kanun, Birleşik Düzenleme				
Kıbrıs Kesimi Rum	Tek Kanun, Birleşik Düzenleme				
Malta	Tek Kanun, Birleşik Düzenleme				

Kaynak: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2016: 5-7.

Konularının ortak olması, gelir vergisi kanununda sayılan indirilebilecek giderlerin kurumlar vergisi kanununda mükerrer olarak yer alması gibi nedenlerle gelir vergisi kanunu ile kurumlar vergisi kanununun birleştirilmesi düşünülebilir. Diğer taraftan, benzer hükümler dışında örneğin, kurumlar vergisi kanununda vergi güvenlik tedbiri niteliğinde örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gibi indirilemeyecek giderler de bulunmaktadır. Her iki kanunu tek bir metinde toplamak sadelik sağlayabilirse de farklı hükümlerin varlığı yeni bir karmaşıklığa yol açabilecektir. Bu nedenle kanun metninin hazırlanmasında iyi bir sistemin

oluşturulması gerekmektedir. Bu soruna bir çözüm olarak mükellefler aynı kanuna tabi olmakla birlikte farklı tarifelere tabi tutulabilmesi savunulabilir (Özdiler Küçük, 2018: 239).

Türkiye’de yeni gelir vergisi kanunu tasarısı ile birlikte gelir vergisi ve kurumlar vergisinin aynı kanunda yer alması tartışmalara yol açmıştır. Neden bu tarz birleşmeye gidilmiştir, bu birleşmenin gerekçesi nelerdir, sonuçları ne olacaktır, pozitif iyileştirmeler var mıdır, kanun ne kadar değişebilmiştir, basitleştirilebilmiş midir, adil midir gibi pek çok konu tartışılmaktadır. Bu çerçevede bazı AB ülkelerinin gelir ve kurumlar vergileri gelirin kavranması, tarife yapıları, vergi oranları gibi temel vergi konuları itibarıyla incelenmiştir. Türk gelir vergisi kanunu büyük ölçüde Almanya’dan alındığı için Almanya ilk olarak ele alınmıştır. AB’nin güçlü ekonomilerinden Fransa ve düz oranlı vergi uygulamayı tercih eden Romanya vergi kanunlarını birleştirmekle birlikte ayrı başlıklar halinde gelir ve kurumlar vergisi kanununu düzenlemişlerdir. Bu nedenle bu ülkeler de aşağıda incelenmiştir. Son olarak da Estonya gelir vergisi kanunu ve kurumlar vergisi kanununu tek bir metinde ele alması dolayısıyla incelenmiştir. Türkiye’nin AB’ne katılım süreci düşünülerek incelenen ülkeler AB ülkelerinden seçilmiş ve son olarak genel bir değerlendirme yapılmıştır.

3.3.1. Almanya

Alman gelir vergisinin kökeni baş vergisine dayanmaktadır. 1920 yılına kadar birbirlerinden farklı vergi sistemlerine sahip olan federe devletler, 19. yüzyıldan sonra baş vergisini uygulamaya başlamışlardır. Baş vergisinin uygulanması gelir vergisinin uygulanmasını da kolaylaştırmıştır. Böylece gelir vergisi, Birinci Dünya savaşından önce bütün Almanya’da uygulanan bir vergi olmuştur (Zarakolu, 1954: 111). Alman gelir vergisinin periyodik gelişimi üç döneme ayrılarak incelenebilir. 1958’den 1974’e kadar olan dönem, gelir vergisinin altın çağıdır. Bu dönem, ortalama vergi oranının hızla arttığı ve GSYH’nin yüzdesi olarak vergi gelirlerinin yükseldiği bir dönemdir. 1975’den 1985’e kadar olan dönem, Alman gelir vergisi için geçiş yıllarıdır. Bu dönem, iki alt döneme ayrılabilir. İlk dönem, 1981 yılının sonuna kadar sürer. Bu dönemin özelliği, ortalama vergi oranları yükselirken vergi harcamalarının aşırı derecede yüksek olmasıdır. İkinci dönem, 1982’den 1985’e kadar olan yılları kapsar. Bu dönem ise vergiden kaçınmanın ortaya çıktığı dönemdir. 1986 sonrası dönem, gelir vergisinin yumuşak dönüşümler yaşadığı bir dönemdir. 1990 yılındaki ani bir düşüş hariç, 1998 yılına kadar vergi oranlarındaki kademelilik ve vergi gelirleri çok az değişirken 1999 yılının başında daha keskin düşüşler yaşanmıştır. Tüm bu dönem boyunca gelir vergisi, bir ücret vergisi özelliği göstermektedir (Corneo, 2004: 15–16).

2000 yılı sonrası Alman gelir vergisi sisteminde önemli reformların yaşandığı yıllar olmuştur. 2000 yılı vergi reformu ile gelir vergisindeki temel değişiklik, marjinal vergi oranlarında düşüş, vergi indirimlerinde artış, başlangıç düzeyine uygulanan oranda indirim olarak sıralanabilir. Reform ile ekonomik büyüme, istihdamın teşviki ve kayıtlı istihdamın artırılması amaçlanmıştır. 2000 yılı vergi reformu, önemli ölçüde gelir vergisi oranlarını kademeli olarak düşürmüştür.

Başlangıç düzeyi vergi oranı, 1998 yılında % 25.9 düzeyinde iken 2002 yılında % 22.9 düzeyine çekilmiş ve son olarak 2005 yılında % 15 düzeyine inmiştir. En yüksek marjinal vergi oranı, 1998 yılında % 53'den 2002 yılında % 51'e ve 2005 yılında % 42'ye adım adım gerilemiştir. Aynı dönemlerde kişilere yönelik indirimler artırılmıştır. Kurumlar vergisinde de önemli yapısal reformlar yapılmıştır. 2001 yılı öncesi Almanya'da dağıtılmayan kârlar üzerine % 40 ve dağıtılan kârlar üzerine % 30 oran uygulanan farklılaştırılmış oran sistemine göre hesaplanmaktaydı. Bu sistemde kurumlar vergisi, kâr payları üzerinden gelir vergisi yükümlülüğüne sahip ortakların dağıtılmış kârları üzerinden ödenmekteydi. Reform sonucu, bu yöntem tek vergi oranı ile değiştirilmiştir. Kurumlar vergisinde uygulanan % 40 ve % 30'luk oranlar yerine 2001 yılında daha düşük ve tek bir vergi olan % 25 uygulanmaya başlanmıştır. % 25'lik tek bir vergi oranı uygulaması ile farklılaştırılmış oran sistemi yerine kâr paylarının yüzde 50'sinin gelir vergisinden istisna edildiği yarı-gelir metodu uygulamasına geçilmiştir. 2003 yılında federal hükümet, yaşanan sel felaketi ardından kurumlar vergisini % 1,5 oranında artırmaya karar vermiş ve kurumlar vergisi % 26.5 oranında uygulanmıştır. 2004 yılında ise oran tekrar % 25'e düşürülmüştür (Xiaofeng, 2007: 6–8; Keen, 2002: 604–605; Spengel ve Wiegard, 2004: 15).

2008 Alman vergi reformunun en önemli politikası, kurumlar vergisi oranının % 25'den % 15'e indirilmesi olmuştur. Bu haliyle Almanya ilk bakışta bir vergi cenneti olarak görülebilmektedir. Ancak, ticari vergiler ve dayanışma vergisinin alınması durumun böyle olmadığını göstermektedir. Aslında, kurumların tipik vergi yükü, reform sonrası yaklaşık % 30 kadar olmaktadır (Homburg, 2007: 595–596). Ancak, sınırlı ortaklıklar ve şahıs şirketleri vergi oranlarındaki indirimden yararlanamamaktadırlar. Bu şirketlerin ticaret vergisi hariç vergi yükü, sermaye miktarı ve gelir vergisine göre belirlenmektedir. Buna karşılık, “zenginler üzerindeki vergi” kapsamında, işletme geliri üzerindeki indirim kaldırılmış ve en yüksek gelir vergisi oranı, yüzde üç ilave ile % 45'e yükselmiştir (Baretti vd., 2008: 51).

Almanya'da gelir ve kazançlar üzerinden alınan temel vergiler, gelir vergisi, kurumlar vergisi, gelir üzerinden alınan ticaret vergisi ve dayanışma vergisidir (kurum ve gelir vergisi üzerinden alınır). Kanunda sayılan yedi kaynağın her birinden elde edilen net gelir ayrı ayrı hesaplanır ve sonrasında toplanarak vergilendirilir. Gelir vergisi yanında % 5.5 oranında dayanışma vergisi alınmaktadır. Bir işletmenin vergiye tabi kârı, kurumlar vergisine ve gelir üzerinden de ticaret vergisine tabidir. % 5.5 oranındaki dayanışma vergisi kurumlar için de geçerlidir (Probst, 2005: 2). Gelir vergisi, bireylerin veya bir ortaklıktaki ortakların gelirleri üzerinden alınır. Belirli türden gelirler (ücretler, sermaye gelirleri, yurt dışı yerleşiklerin gelirleri gibi) üzerindeki vergi, genellikle stopaj yoluyla toplanır. Gelir vergisine konu olan gelir kaynakları aşağıdaki yedi maddede belirtilmiştir (Federal Ministry of Finance, 2013: 70):

- 1) Tarım ve Ormancılık
- 2) Ticari İşletme Faaliyeti

- 3) Serbest Meslek
- 4) Ücret
- 5) Sermaye Malları
- 6) Kiralama ve Leasing
- 7) Diğer Gelirler (emeklilik gelirleri gibi gelir vergisi kanununun 22. maddesinde belirtilen gelirler)

Alman gelir vergisi sisteminde, gelir unsurları yukarıda sayıldığı gibi yedi maddede ayrı ayrı belirtilmiştir. Bu yapısı ile Alman gelir vergisi sisteminde kaynak teorisinin benimsendiği söylenebilir. Son gelir unsuru olarak sayılan diğer gelirler, ilk altı maddede sayılmayan gelirleri de kapsamaktadır. Bu son madde Almaya'da safi artış teorisinin de benimsendiği göstermektedir. Sonuç olarak, Alman gelir vergisi sistemi, kaynak teorisi ve safi artış teorisinin bir arada kullanıldığı karma bir vergi sistemidir. Gelir vergisinin konusunu oluşturan gelir kavramı, geniş kapsamlı ele alınmıştır. Böylece vergilerin yasallığı ve belirliliği ilkelerine uygun davranılmıştır (Ferhatoğlu, 2003: 4).

Kanunda sayılan yedi gelir unsurunun herhangi birinden veya bir kaçından gelir elde eden herkes vergi mükellefi olmaktadır. Evi veya daimi ikametgahı Almanya'da bulunan bireyler tam vergi mükellefi iken evi veya daimi ikametgahı Almanya'da bulunmayanlar dar vergi mükellefidirler. Bu bireyler yurtiçinde elde ettikleri gelirlerden vergiye tabidirler (Rumpf, 2012: 65).

Almanya'da gelir vergisi tarifesinin gelişimine bakıldığında 2000 yılında 4 dilim (en düşük dilim için %0 ve en yüksek dilim için %51), 2010 ve 2017 yılında 5 dilim (en düşük dilime uygulanan oran % 0 ve en yüksek dilime uygulanan oran % 45) uygulanmıştır (OECD.Stat, https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1). 2018 yılı için 4 dilim uygulanmaktadır. Gelir vergisi tarifesi, mükelleflerin kişisel durumlarını göz önünde bulundurmaktadır. Alman gelir vergisi artan oranlı bir gelir vergisi tarifesine sahiptir. Tarife oranları belli bir tutar gelire % 0 uygulayarak bu gelir düzeyinde geliri vergi dışı bırakmaktadır. Kişilerin vergilenebilir gelirlerine uygulanacak vergi oranı bireylerin gelir düzeyine ve medeni durumlarına göre değişmektedir. Vergi oranları % 0'dan başlayarak % 45'lere kadar değişmektedir (Ekinci, 2012: 192). % 0 vergi oranı uygulayarak gelirin belirli bir düzeyinin vergi kapsamı dışında tutulması Almanya'daki asgari geçim indirimi uygulamasının bir sonucudur. Almanya, kişinin belirli bir gelir düzeyini matrah aşamasında vergi dışı bırakmaktadır. Bu uygulama bir asgari geçim indirimi hesabı yapmayı ve daha sonra vergiden indirimi gerektirmemekte bir ölçüde basit olmaktadır. Ayrıca asgari geçim indirimi olarak değerlendirilebilecek bu vergiden muaf kısım, tüm gerçek kişiler için geçerli olmaktadır. Böylece adalet ilkesine uygun davranılmaktadır. Tablo 16'da 2018 yılı için Alman gelir vergisi tarifesi yer almaktadır.

Tablo 16: Alman Gelir Vergisi Tarifesi (2018 Vergi Yılı)

Bekâr vergi mükellefleri için vergiye tabi gelir aralığı (EUR)	Evli vergi mükellefleri için vergiye tabi gelir aralığı (EUR)	Vergi Oranı (%)
0–8.820	0–17.640	0
8.820–54.058	17.640–108.116	14
54.058–256.304	108.116–512.608	42
256.304 ve yukarısı	512.608 ve yukarısı	45

Kaynak: PWC (2018) “Germany Individual-Taxes on personal income” <http://taxsummaries.pwc.com/>

2018 yılı için Alman gelir vergisi tarifesine baktığımızda, artan oranlı gelir vergisi tarifesine sahiptir. Vergi tarifesi üç orandan (%14, %42 ve %45) oluşmaktadır. Evli mükelleflere ve bekar mükelleflere farklı tarifeler uygulanmaktadır. Vergiden muaf gelir düzeyi bulunmaktadır. Medeni duruma göre muaf tutulan gelir düzeyi farklılık göstermektedir. Bekar vergi mükellefleri için 8.820 EUR ve altında, evli mükellefler için ise 17.640 EUR ve altında bir gelire sahip olan bireyler vergilendirilmemektedir.

Almanya’daki kurumlar dünya genelindeki gelirlerinden vergiye tabidirler. Almanya işletme kârları, kurumlar vergisine ve ticaret vergisine konudur. Kurumlar vergisi, % 15 genel vergi oranında uygulanır ve daha sonra % 5.5 oranında ek vergiye (dayanışma vergisi) tabidir. Bu ek vergi sonucunda vergi, %15.825 oranında gerçekleşir. Ticaret vergisi oranı, işletmenin daimi işyerinin bulunduğu yerin belediye vergisi oranı (%12.6 ve % 19.25 arasında) ve % 3.5’luk genel vergi oranının birleşimidir (PWC, 2017: 221-222). Kâr payları için stopaj oranı % 25’dir. Kurumlar vergisi, dayanışma vergisi ve ticaret vergisini kapsayan kurumlar için birleştirilmiş ortalama vergi oranı yaklaşık %23 ila %33 arasında değişmektedir (Worldwide Corporate Tax Guide, 2018: 547-548).

2000 yılı Kurumlar Vergisi Reformu ile kurumlar vergisi sisteminde dağıtılan kurum kârları ve dağıtılmamış kârlar aynı oranda (%25) vergilendirilmeye başlanmıştır. Sonra dağıtılan kâr payları, ortakların gelir vergisi oranına göre vergilendirilir. Bu reform ile daha önce ödenen kurumlar vergisine karşılık indirim hakkının bulunduğu yarım gelir sistemine geçilmiştir. Yarım gelir sistemine göre kurum kazançlarının çifte veya birkaç kez vergilendirilmesinden kaçınmak için şirketler arası kâr paylarının vergiden muaf tutulması zorunlu hale gelmiştir (Rünger, 2012: 3; Bach vd., 2011: 5). Yarım gelir yönteminde, kurum kazançları, kurumlar vergisine ve gelir vergisi stopajına tabi tutulmaktadır. Stopaja tabi tutulmadan önceki kâr payının yarısı gelir olarak beyan edilmektedir. Bu gelir üzerinden gelir vergisi hesaplanmakta ve kurum aşamasında kesilen gelir vergisi stopajı indirilmektedir (Taş, 2002: 12).

2008 Kurumlar vergisi reformu öncelikli olarak kurum kazancının vergilendirilmesini değiştirmiştir. Kurumlar vergisi oranı %25'den %15'e düşürülmüştür. 2008 yılında kâr payı olarak dağıtılan 2007 yılı kurum kârları eski kanuna konudur. Örneğin, kâr payı gelirlerinin yarısı vergi değerlendirilmesine alınmış ve % 45 oranında en yüksek gelir vergisi oranında vergilendirilmiştir. 2009 yılında yürürlüğe giren Kurumlar vergisi reformunun ikinci bölümünde kâr paylarının vergilendirilmesi değişmiştir. 2008 yılında kurum karından dağıtılan kâr payları yeni kanuna konudur. Stopaj vergisi, % 25 oranında nihai bir vergidir. % 5.5 ek vergi ile birlikte net kişisel vergi oranı %26,38'dir (OECD Tax Database, 2018: 44). Almanya'da kurum kazançları üzerindeki toplam vergi yükü tablo 17'de gösterilmektedir.

Tablo 17: Almanya'da Kurum Kazançları Üzerindeki Toplam Vergi Yükü

	2017	Vergi Hesabı
1	Vergi Öncesi Kâr	100.00
2	Kurumlar Vergisi (%15)	15.00
3	Kurum Vergisi Üzerindeki Dayanışma Vergisi (%5.5)	0.83
4	Ticaret Vergisi (ortalama %15)	15
5	Vergi Sonrası Kâr =Kâr payı ((1) - (2+3+4))	69.17
6	Vergi Yükü (2+3+4)	30.83
	Kâr dağıtım durumunda	
7	Stopaj Vergisi (%25) ((5)x%25)	17.29
8	Stopaj Vergisi Üzerindeki Dayanışma Vergisi (%5.5)	0.95
9	Alman Vergileri Sonrası Net Kâr payı	50.93
10	Vergi Yükü (6+7+8)	49.07

Kaynak: Doing Business in Germany, (t.y.): 8-9.

Klasik sistemin uygulandığı Almanya'da kurum kârları dağıtılmadan kurumlar vergisi (%15), dayanışma vergisi (%5.5) ve ticaret vergisi (bu oran ilgili belediyeye göre değişmektedir. Tabloda ortalama % 15 alınmıştır) olmak üzere 3 çeşit vergiye tabi tutulmaktadır. Dayanışma vergisi, hem kurum hem de ortaklar düzeyinde alınan vergiler üzerinden hesaplanmaktadır. Kârlar ortaklara dağıtıldıktan sonra nihai stopaj vergisine tabi tutulmaktadır. Bu nihai stopaj vergisi sistemi basitleştirme adına olumludur. Almanya'da GSYH ve toplam vergi gelirlerinin yüzdesi olarak gelir vergisi ve kurumlar vergisi tablo 18'de gösterilmektedir.

Tablo 18: Almanya'da GSYH ve Toplam Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Gelir Vergisi-Kurumlar Vergisi

ALMANYA	GSYH'nin Yüzdesi Olarak		Toplam Vergi Gelirinin Yüzdesi Olarak	
	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi
1990	9.6	1.7	27.6	4.8
2000	9.2	1.8	25.3	4.8
2010	8.5	1.5	24.3	4.3

Tablo 18: (Devamı)

ALMANYA	GSYH'nin Yüzdesi Olarak		Toplam Vergi Gelirinin Yüzdesi Olarak	
	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi
2015	9.8	1.7	26.6	4.6
2016	10.0	2.0	26.6	4.5

Kaynak: OECD, 2018: 68-69.

Tablo 18'de Almanya'nın gelir vergisi ve kurumlar vergisi gelirlerinin GSYH ve toplam vergi gelirleri içerisindeki payı gösterilmektedir. Buna göre Almanya'da toplam vergi gelirlerinin ortalama olarak % 26'sı gelirlerden % 4.6 sı ise kurumlar vergisinden oluşmaktadır. 2015 yılında 2016 yılına gelindiğinde hem kurumlar vergisinin hem de gelir vergisinin GSMH içindeki payı artmıştır. Toplam vergi gelirleri içindeki paylara bakıldığında ise gelir vergisinin payı aynı iken kurumlar vergisi gelirlerinin payı azalmıştır.

Aşağıdaki tablo 19'da kâr paylarına uygulanan kurumlar vergisi ve gelir vergisi yer almaktadır. 2000 yılında kurumlar vergisi oranı gelir vergisinden daha düşüktür. 2010 ve 2018 yıllarında ise kurumlar vergisi oranı gelir vergisi oranından yüksektir. Toplam vergi yükü 2000 yılına göre oldukça azalmıştır. Kâr payları üzerinden alınan vergilerde kurumların payı daha yüksektir.

Tablo 19: Almanya'da Kar Paylarına Uygulanan Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi

(%)	Kurumlar Vergisi Oranı	Gelir Vergisi Oranı	Toplam Vergi Yükü	Kurumlar Vergisi payı	Gelir Vergisi payı
2000	42.78	53.81	60.70	70.48	29.52
2010	29.48	26.38	48.08	61.31	38.69
2018	29.83	26.38	48.33	61.71	38.29

Kaynak: OECD Stat, (t.y.): https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I14

2008 yılındaki son kurumlar vergisi düzenlemesinden sonra Almanya'da reform ihtiyacı artmaktadır. Yüksek vergi oranları, nispeten kısıtlayıcı amortisman indirimleri, vergi tabanının dar olması, sistematik Ar-Ge vergi teşviklerinin eksikliği ve vergi kanunun artan karmaşıklığı bu sonucu doğurmaktadır. Almanya vergi rekabetini koruyabilmek için uluslararası alanda uygulanan vergi oranı indirimlerini göz önünde bulundurmalıdır. Aslında geçen 10 yıllık sürede Almanya rekabetçi konumunu önemli ölçüde iyileştirmişti. Örneğin, kurumlar vergisi oranı % 25'den %15'e düşürmüştür (2000 yılında % 51,6 olan toplam vergi yükü 2008 yılında %30'a kadar düşürülmüştür). Buna rağmen reform sonrası da Almanya'da kurumlar vergisi sisteminin bazı eksikleri devam etmiştir. Hatta yeni vergi matrahının genişlemesi nedeniyle (örneğin, yerel işletme vergisinin mahsup edilememesi) sorunlar ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte diğer ülkelerde devam eden reformlar ve vergi oranı indirimleri Almanya üzerinde reform baskısı oluşturmaktadır. Bazı

AB ülkelerinde kurumlar vergisi oranları keskin bir şekilde düşürülmüştür. Örneğin, Belçika'da nominal kurumlar vergisi oranı 2020 yılına kadar % 34'den %25'e düşürülecektir. Yine Fransa 2020 yılına kadar vergi oranını %33.33'den % 25'e düşürmeyi planlamaktadır. İngiltere 2020 yılına kadar oranı %20'den %17'ye düşürecek. Oranların yüksekliği, efektif vergi oranlarında da görülebilmektedir. 2017 yılı için Almanya'da efektif vergi oranı % 28.8 AB ortalaması olan %20.9'dan daha yüksek düzeydedir (Brauninger, 2018: 1-3).

3.3.2. Fransa

Fransız mali sistemi, 1792'den 1914 yılına kadar pek istikrarlı bir görünüme sahip değildir. Bu dönemde yalnızca 4 doğrudan vergi bulunmakta ve vergiler üst gelir grubundaki kişilere düşük oranda uygulanmaktadır. Fransa'da artan oranlı gelir vergisi, 1914 yılında kabul edilmiştir. Başlangıçta hane halkının ödemek zorunda olduğu gelir vergisi oranları savaş dönemlerinde birkaç kez artmıştır. 15 Temmuz 1914 tarihli kanun, küresel savaşlar nedeniyle gecikmeli olarak 1916 yılında (1915 gelirlerine) uygulanmıştır. Kanun 1917 yılında iki aşamalı bir şekil almıştır. Bu dönemde 6 sedüler vergi bulunmaktadır. Bunlar birbirinden bağımsızdır ve farklı gelir türlerine uygulanmaktadırlar. Genel gelir vergisine ek olarak bu sedüler vergiler 3 ile 6 arasında değişen oranlarda uygulanmışlardır. Bu ilk dönem, yeni vergi sistemi için en verimsiz dönem olmuştur. 1920 yılında savaş sonrası yeni gelir vergisinin doğuşu söz konusudur. Savaşın neden olduğu yıkım gerekçesi ile hükümet daha yüksek oranda vergi tahsilini sürdürmeye karar vermiştir. Bu yıllar süresince gelir vergisinde birçok değişiklik yapılmıştır. En yüksek gelir vergisi oranı 1915 yılında % 2 civarında iken 1924 yılında % 90'a kadar yükselmiştir. 25 Haziran 1920 tarihli kanunun ardından gelirler 1919-1935 yılları için 25 dilime bölünmüştür. 1945 yılındaki bir kanun ile modern gelir vergisinin temelleri atılmıştır. Bu kanunda aile indirimi gibi subjektif durumlar dikkate alınmaya başlanmıştır. 1947 yılında artan oranlı sistem getirilmiştir. En yüksek gelir vergisi oranları 1998 yılına kadar daha istikrarlı düzeyde (%55 - %65) kalmıştır. Son yıllarda ise vergi oranlarında indirimler yapılmıştır (Jatteau, 2010: 4-7; Andre ve Guillot, 2014: 2-3). Vergi sisteminin dikkate değer bir özelliği olarak çok sayıda muafiyete sahip olan Fransa'da 2006 yılında gelir vergisi oranları indirilmiş ve gelir taksitlerinin sayısı azaltılmış ve gelir vergisi düzeyi gözden geçirilerek düzeltilmiştir (Izvoranu ve Calin, 2018).

Fransa'da vergi kanunları aynı kanun içerisinde farklı başlıklarda düzenlenmiştir. Fransız Genel Vergi Kanunu (General Tax Code)'nda dolaysız vergiler, üç bölümden (Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Kurum ve Gelir Vergisi için Genel ve Ortak Hükümler) oluşmaktadır. Her bölüm kendi içerisinde kısımlara ayrılarak düzenlenmiştir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunları birbirinden farklı yapılara sahiptir. Ayrı başlıklar halinde düzenlenmesi, bu iki verginin farklı hükümlerinin birbiri içerisine girerek karmaşıklığa neden olmasını engelleyecektir. Bölüm 3'de ortak hükümler düzenlenerek kanun maddelerinin tekrarı engellenmiştir (Directorate General of

Taxation, 2017: 3). Tablo 20’de Fransız genel vergi kanununda dolaysız vergilerin yapısı gösterilmektedir.

Tablo 20: Fransız Genel Vergi Kanununda Dolaysız Vergiler (2017)

2017 yılı Fransız Genel Vergi Kanununda Dolaysız Vergiler		
Başlangıç Hükümleri	Genel Hükümler	
Kitap 1	Vergi ve Harçlar	
Parça 1	Dolaysız Vergiler	
Bölüm 1	Kurumlar Vergisi	10 kısımdan oluşur.
Bölüm 2	Gelir Vergisi	6 kısımdan oluşur ve bazı kısımlar alt kısımlara ayrılmıştır.
Bölüm 3	Kurum ve Gelir Vergisi için Genel ve Ortak Hükümler	5 kısımdan oluşur.

Kaynak: Directorate General of Taxation, 2017: 3

Fransa’da gelir vergisi, bir yıl içerisinde bireylerin toplam gelirleri üzerinden alınan kapsamlı bir vergidir. Aşağıdaki yedi gelir kaynağı gelir vergisine tabidir (Ministere De L’Economie, 2016: 17):

- 1) Kâr Gelirleri
- 2) Ticari Olmayan Gelirler
- 3) Zirai Kazançlar
- 4) Gayrimenkul Sermaye İradı
- 5) Ücret, Maaş, Emeklilik maaşları
- 6) Yatırım Geliri
- 7) Sermaye Kazançları

Sekizinci bir kategori olarak da, bazı şirketlerin özellikle limited şirketlerin yöneticilerinin elde ettiği ücret, maaş, emeklilik benzeri gelirler de sayılabilir. Bu sınıflandırmaya göre Fransa’da gelir kavramının daha çok kaynak teorisine göre belirlendiği söylenebilir.

Fransa’da gelir vergisi tarifesine bakıldığında 2000 yılında 7 dilimli (en düşük dilime uygulanan oran %0 ve en yüksek dilime uygulanan oran % 53.25) artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanmaktadır. 2010 yılında en düşük dilim için oran %0 ve en yüksek dilim için % 41 ve 2017 yılında, en düşük dilime için % 0 ve en yüksek dilim için % 45 vergi oranının uygulandığı 5 dilimli artan oranlı tarife söz konusudur (OECD.Stat, https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1).

Tablo 21’de Fransa’da 2018 yılı gelirler için vergi dilimleri ve vergi oranları yer almaktadır. Tarife, 4 orandan (%14, %30, %41 ve %45) oluşmaktadır. Gelirin ilk dilimi vergiden muaftır. 9.964

Euro'ya kadar elde edilen gelirlerden vergi alınmamaktadır. Bu tutarın üzerindeki gelirler % 14'den % 45'e kadar değişik oranlarda vergiye tabidir.

Tablo 21: Fransa Gelir Vergisi Oranları (2018)

Gelir Dilimi	Oran (%)
9.964 €'e kadar	0
9.964 €'dan 27.519 €'ya kadar	14
27.519 €'dan 73.779 €'ya kadar	30
73.779 €'dan 156.224 €'ye kadar	41
156.224 €'dan yukarısı	45

Kaynak: <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates>

Fransa'da standart kurumlar vergisi oranı %33.33 olarak uygulanmaktadır. 2017 yılında kabul edilen kanuna göre kurumlar vergisi oranı 2020 yılına kadar kademeli bir şekilde %28'e (PWC, 2017: 187) ve 2022 yılında ise oranın % 25'e indirilmesi düşünülmektedir. Kâr payları için % 30 ve % 75 arasında değişen stopaj oranları söz konusudur (Worldwide Corporate Tax Guide, 2018: 494-495). Belirli durumlarda % 3.3 oranında bir sosyal ek vergide söz konusu olabilmektedir. Bu ek vergi, toplam kurumlar vergisi yükümlülüğü 763.000 Euro'yu aştığında geçerlidir (Deloitte, 2017: 11-12). 1 Ocak 2018'den sonra 2018 yılında mükellefler tarafından elde edilen kâr payları aşığıdaki vergilere konudur (OECD Tax Database, 2018: 43);

- %34.43 (%33.33 + %3.3) oranında kurumlar vergisi oranı
- Dağıtılan kâr üzerine ek katkı payı %3
- % 17.5 oranında sosyal katkılar
- Yüksek gelirlilere özel katkı (toplam gelir, çiftler için 1.000.000 Euro'yu ve bekar mükellefler için 500.000'yu aştığında en yüksek % 4 oranında)
- Gelir vergisi, düz % 12.8 oranında nihai bir stopaj vergisidir. Bununla birlikte, mükellefler, sahip oldukları kâr payını artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre vergilendirmeyi tercih edebilirler. Gelir vergisi oranı, % 45'dir. Çifte vergileme (kurumlar vergisi ve gelir vergisi) etkisini azaltmak için kâr payları üzerinden % 40 oranında bir indirim söz konusu olmaktadır. Mükellef artan oranlı vergi tarifelerini tercih ettiğinde önceden ödenen sosyal katkılarının bir kısmını (brüt kâr paylarının % 6,8'i) indirmek suretiyle vergi matrahı daha da azaltılabilir.

1 Ocak 2018 tarihine kadar, bireyler tarafından elde edilen kâr payı, faiz, sermaye kazancı vb. mali gelirler, Fransız yıllık artan oranlı gelir vergisine (%45'e kadar), yüksek gelirliler için özel ek

bir vergiye (% 4'e kadar) ve sosyal katkılara (2017 yılı için % 15,5) konudur. 2018 Mali Kanun, bu sistemi değiştirmektedir. Mali gelirlere % 30 oranında düz bir vergi (% 12,8'i gelir vergisi ve % 17,2'si sosyal katkılar) uygulamaktadır. Buna göre yüksek gelirlere uygulanan % 4'lük vergi oranı ve % 30 düz vergi oranı ile toplam marjinal vergi oranı % 34'tür (Watson Farley & Williams, 2018: 4). Bu oranlara göre Fransa'da 2018 yılı kâr payları üzerindeki toplam vergi yükü tablo 22'de gösterilmektedir.

Tablo 22: Fransa'da Kurum Kazançları Üzerindeki Toplam Vergi Yükü

2018	Vergi Hesabı
Kâr Payına Uygulanacak Kurumlar Vergisi Oranı	% 34.43
Vergi Öncesi Kâr	152.52
Kurumlar Vergisi	52.51
Dağıtılan Kâr	100.00
Kâr paylarına uygulanacak gelir vergisi oranı	% 34
Net Kişisel Vergi	34
Toplam Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi	86.51
Toplam Vergi Yükü (%)	56.72
- Kurumlar Vergisi Payı (%)	60.70
- Gelir Vergisi Payı (%)	39.30

Kaynak: OECD Stat, https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_II4

Kısmi kâr payı sisteminin uygulandığı Fransa'da, 2018 yılı için gelir vergisi oranını (%12.8) ve sosyal katkı için ödenen vergi oranını (17.2) birleştirerek daha basit düz bir oran uygulamasına geçilmesi düşünülmektedir. Kurumlar vergisi oranı %34.43 (%33.33 + %3.3) olarak belirlenmiştir. 2018 yılı için Fransa'da kurum kazançları üzerindeki toplam vergi yükü (56.72) en yüksek gelir vergisi oranından yüksektir. Buradan Fransa'da kurum kârları için çifte vergilemenin varlığından söz edilebilir. Tablo 23'de Fransa'da kâr paylarına uygulanan kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranları yer almaktadır. 2000 yılında gelir vergisi oranı % 60.53 iken kurumlar vergisi oranı daha düşük % 37.76'dır. 2018 yılına gelindiğinde kurum ve vergi oranları birbirine yaklaşmıştır. Kurumlar vergisi oranı % 34.43 iken gelir vergisi oranı % 30'dur. Toplam vergi yükü yıllar içinde azalmıştır. Toplam vergi yükü içinde kurumlar vergisinin payı % 60.70 ile gelir vergisinin payından % 39.30 daha yüksektir.

Tablo 23: Fransa'da Kar Paylarına Uygulanan Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi

(%)	Kurumlar Vergisi Oranı	Gelir Vergisi Oranı	Toplam Vergi Yükü	Kurumlar Vergisi Payı	Gelir Vergisi Payı
2000	37.76	60.53	63.15	59.79	40.21
2010	34.43	30.10	54.17	63.56	36.44
2018	34.43	30.00	56.73	60.70	39.30

Kaynak: OECD Stat, https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_II4

Tablo 24’de Fransa’nın gelir vergisi ve kurumlar vergisi gelirlerinin toplam vergi gelirleri ve GSYH içindeki payları verilmiştir. Tabloya göre her iki yüzdeye göre gelir vergisinin payı artarken kurumlar vergisinin payı azalmaktadır. Gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 2015-2016 yılları için yaklaşık % 19 ve kurumlar vergisinin payı yaklaşık % 4,6’dır. Buna göre kurumların toplam vergi yükü gelir vergisine göre daha düşüktür.

Tablo 24: Fransa’da GSYH ve Toplam Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi

FRANSA	GSYH’nin Yüzdesi Olarak		Toplam Vergi Gelirinin Yüzdesi Olarak	
	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi
1990	4.4	2.2	10.7	5.3
2000	7.8	3.0	17.9	6.9
2010	7.2	2.3	17.0	5.5
2015	8.5	2.1	18.8	4.6
2016	8.6	2.0	18.8	4.5

Kaynak: OECD, 2018: 68-69.

Fransa, diğer ülkeler ile kıyaslandığında nispeten yüksek vergi düzeyine sahip bir ülkedir. Diğer taraftan, Fransız vergi sistemi oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir. Vergi sistemindeki indirim, istisna ve muafiyetler karmaşıklığı artırmaktadır. Son yıllarda Fransız hükümeti, vergi sisteminin büyüme ve istihdam üzerinde negatif etkileri olduğunun farkındadır ve vergi sorunlarını azaltmak için bazı reformlar uygulamaktadır (Leibfritz ve O’Brien, 2005: 5). Fransız vergi sistemi, mükelleflere ve vergi idaresine yüksek maliyetler yükleyen çok karmaşık bir vergi sistemine sahiptir. Bunun birkaç nedeni şöyle sıralanabilmektedir (Leibfritz ve O’Brien, 2005: 32-35):

- 1) Ekonomik ve mali nedenlerin daha öncelikli görülmesi. Hükümetlerin ekonomik ve sosyal olarak birçok hedefi başarma arzusu vergi sistemini karmaşıklaştırmaktadır.
- 2) Zaman zaman belirli bir amaca yönelik politikaların diğer politika amaçlarıyla veya vergi sisteminin kendi içindeki politikalarla nasıl etkileşim içinde olduğu dikkate alınmaksızın uygulanması.
- 3) Geçmişte uygulamaya koyulmuş halen yürürlükte kalan küçük çaplı vergilerin sayısının fazlalığı da vergi sistemini karmaşıklaştırabilmektedir.
- 4) Devletin farklı seviyelerindeki yönetimlerin ve bazı kamu kurumlarının farklı vergi matrahları ile vergileri artırabilme yetkisine sahip olmaları da karmaşıklığın bir diğer nedenidir.
- 5) Diğer ülkelere göre Fransa’da vergi idaresi daha parçalı bir yapıdadır.

- 6) Vergi sisteminin karmaşıklığı hakkında bilgi veren bir ölçü de vergi toplama maliyetidir. Uluslararası kıyaslamalara göre Fransa toplanan gelir başına nispeten yüksek bir maliyete ve yüksek ödenmemiş vergi borçlarına sahiptir.

3.3.3. Romanya

Romanya'nın vergi yapısı büyük ölçüde dolaylı vergilere dayanmaktadır. Dolaylı vergiler % 40.9, sosyal güvenlik katkı payları % 24.2 ve dolaysız vergiler % 24.8 düzeyindedir. Romanya, 2005 yılında gerçekleştirdiği reform hareketi ile gelir vergisi ve kurumlar vergisi için % 16 düz vergi oranını kabul etmiştir. Reform öncesi, %18 ve %40 aralığında değişen 5 basamaklı artan oranlı vergi tarifesi kaldırılmıştır. % 40 ve değişen düzeylerdeki oranlardan % 16'lık düz bir oranın uygulanması ile birlikte vergi oranları önemli ölçüde azaltılmıştır. Yeni oran uygulaması ile kurumlar vergisi, % 25'den % 16 düzeyine indirilmiştir. Uluslararası Para Fonu (IMF), Romanya'nın düz vergi oranını "iyi bir maliye politikası" olarak ifade etmiştir. Düz oranlı vergi sistemini savunanlar, bu sistemin vergi kaçakçılığını azalttığını, yönetiminin kolay olduğunu ve ekonomik faaliyetleri teşvik ettiğini iddia etmektedirler. Bu sistemi eleştirenler ise düz oranlı vergi sisteminin regresif bir vergi sistemi olduğunu savunmaktadırlar. Romanya'nın düz oranlı vergiye geçmesinde vergi rekabeti çerçevesinde bölgedeki ülkelerin (Rusya, Slovakya gibi) de etkisi ile vergi sistemini basitleştirmek, ülkeye sermaye çekebilmek amaçlarının da etkili olduğu söylenebilir (Demirli, 2011: 181-182; Wang vd., 2012: 54-55).

Romanya'da vergilendirme dönemi, takvim yılıdır. Daimi ikametgahı olan bireyler, Romanya'da yerleşik sayılır. Ayrıca bir birey bir takvim yılı içinde en az 183 gün (toplamda) Romanya'da bulunmuşsa Romanya'da yerleşik sayılmaktadır. 2017 yılında %16 oranında uygulanan gelir vergisi oranı 2018 yılında % 10'a düşürülmüştür (Accace, 2018: 14-15).

Kurumlar vergisi oranı % 16 ve kâr paylarına uygulanan stopaj oranı % 5'dir. Yerleşik şirketlere Romanya şirketleri tarafından yapılan kâr payı ödemeleri % 5 oranında stopaja tabidir. % 5 oranındaki vergi, nihai vergi olarak düşünülür. Buna göre kâr payları, kâr payı sahibinin vergilenebilir gelirine dahil değildir (Worldwide Corporate Tax Guide, 2018: 1325-1326).

Kar pâyaları, herhangi bir şirkete katılım hakkının bir sonucu olarak, pay sahipliğine veya ortaklığa tüzel kişilik tarafından sağlanan aynı ve nakdi menfaat olarak tanımlanabilir. Yerleşik bireylere dağıtılan kâr paylarına uygulanan vergi oranı, Ocak 2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 5'tir. Vergi oranı, kâr payını dağıtan tarafından hesaplanır, muhafaza edilir ve ödenir. Vergi, kâr payı ödemesini takip eden ayın 25. günü ödenmelidir. %5 oranında stopaj vergisi kâr paylarına uygulanan nihai vergidir (Worldwide Personal Tax and Immigration Guide, 2017: 1186). Tablo 25'de Romanya'da gelir vergisi ve kurumlar vergisinin GSMH içindeki payı gösterilmektedir. Tabloya göre Romanya'da 2016 yılında gelir vergisi GSMH'nın %3.7'si iken

kurumlar vergisi %2.2'dir. 2004 yılında kurumlar vergisinin payı gelir vergisinin payından daha yüksek iken 2016 yılında gelir vergisinin payı daha yüksek olmuştur.

Tablo 25: Romanya'da Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin GSMH İçindeki Payı

ROMANYA	GSMH'nin Yüzdesi Olarak	
	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi
2004	2.9	3.2
2005	2.3	2.7
2006	2.8	2.8
2010	3.2	2.0
2014	3.5	2.1
2015	3.7	2.3
2016	3.7	2.2

Kaynak: European Commission, 2018: 136.

Son yıllarda Romanya'da mali iklim nispeten istikrarsızdır. Bu istikrarsızlık vergiden sorumlu mali yetkililerin gelir elde etmek için en uygun mali politika bileşimini ve aynı zamanda ekonomik ve mali çevrede ticari güveni sağlama çabalarının bir sonucudur. Bu istikrarsızlık döneminden önce Romanya'da vergi alanında yaşanan önemli bir gelişme, 2004 yılında tüm vergi düzenlemelerinin tek bir mali kanunda (Fiscal Code) birleştirilmesidir. Bu hareket, Romanya mali mevzuatına açıklık ve basitlik getirmek amacıyla atılmış büyük bir adımdır. Romanya vergi uyum maliyetlerini azaltmak için reform çalışmaları yanında vergi idare sisteminin iyileştirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla da çalışmalar yürütmektedir (Mitroi, 2015: 101-108).

Romanya'nın temel vergi mevzuatı 571/2003 kanun numaralı Mali Yasa ile düzenlenmiştir. Kanun 23.12.2003 tarih ve 927 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Kanun 10 başlık ve alt bölümlerden oluşmaktadır. Bu başlıklar ve genel içerikleri tablo 26'da yer almaktadır (Ergin, t.y.: 1). Romanya, Fransa gibi gelir ve kurumlar vergisini aynı metinde fakat ayrı başlıklarda kazanç vergisi ve gelir vergisi olarak düzenlemiştir.

Tablo 26: Romanya Mali Yasası

Başlıklar	Başlık Adı	Başlığın Genel İçeriği
Başlık 1	Genel Hükümler	Kanunun amacı, konusu, kapsamı, vergileme ilkeleri, genel terim ve daimi kurumların tanımlanması
Başlık 2	Kazanç Vergisi	Vergi oranı, mükellefler (duruma göre gerçek ve tüzel kişi), vergilendirme dönemi
Başlık 3	Gelir Vergisi	Mükellef (gerçek kişiler), vergiye tabi 8 gelir unsuru, vergi oranı
Başlık 4	Mikro İşletme Kazançlarının Vergilendirilmesi	Mikro İşletme tanımı ve vergi oranı

Tablo 26: (Devamı)

Başlıklar	Başlık Adı	Başlığın Genel İçeriği
Başlık 5	Yerleşik olmayanların Romanya’da edindiği kazançların ve Romanya’da kurulmuş temsilci ofislerin vergilendirilmesi	Yerleşik olmayan kurumlar ve temsilci ofislerine ilişkin bilgiler
Başlık 6	Katma Değer Vergisi	Verginin konusu (mal teslimi, hizmet ifası, mal ve hizmet değişimi, mal ithalatı), vergilendirme dönemi, vergi oranı
Başlık 7	Özel Tüketim Vergileri	-
Başlık 8	ÖTV’ye tabi bazı ürünlerin üretimi, ithali ve dolaşımına ilişkin özel önlemler	-
Başlık 9	Yerel vergiler ve harçlar	-
Başlık 10	Son hükümler	-

Kaynak: Ergin, t.y.: 1.

Romanya’da vergi, son yıllarda oldukça önemli değişikliklerin yaşandığı bir alandır. Bu değişiklikler ya yavaş bir şekilde ya da aniden gerçekleşmiş, Romanya ekonomisindeki istikrarsızlık unsuru olarak yorumlanmıştır. Romanya 2014 yılı için hem Avrupa Birliği hem de Orta ve Doğu Avrupa’da en düşük kâr vergisi oranına (%16) sahip ülkesi olmuştur. Bu oran AB ortalamasının (%23,1) altındadır. AB’nde en düşük gelir vergisi oranı %10 (Bulgaristan) ve en yüksek gelir vergisi oranı %55 (Danimarka) uygulanmaktadır. Romanya, %16 ile nispeten düşük bir gelir vergisi oranına (2018 yılı için % 10) ve yine yatırımcıların ilgisini çekecek düzeyde düşük bir kurumlar vergisi oranına sahiptir. Ancak sık sık kanun değişikliklerine gidilmesi bu konuda yaşanan bir sıkıntıdır. Girişimciler orta ve uzun vadede faaliyetlerini planlarken katlanacakları vergiler konusunda net bilgiye sahip olmak istemektedir. Beklenmedik bir değişiklik, iş ortamında istenmeyen sonuçlar doğurabilir. Romanya vergi sistemi son yıllarda, kamu gelirlerinin yetersiz toplandığı, vergi toplama maliyetlerinin yüksek olduğu, vergi uyumunun azaldığı, vergiden kaçınma ve kayıt dışılık adına uygun bir ekonomik ortam olarak tanımlanmaktadır. Kurumların giderek artan vergi uyumsuzluğunun azaltılması için sosyal güvenlik ödemelerinde indirimle gidilerek kayıtlı ekonomi teşvik edilmelidir. Mevzuat geliştirilmeli ve mükellef tarafından benimsenmelidir. Bürokrasi azaltılmalı ve vergi sistemi basitleştirilmelidir (Mihaila, 2014: 52- 62).

Her ülkenin vergi sistemi, kendine özgü yapısına ve politikalarına göre hazırlanmaktadır. Ekonomik öncelikler ülkeden ülkeye değişmektedir. Örneğin, Romanya şirketlerin faaliyetlerini teşvik etmek ve yabancı yatırımları ülkesine çekebilmek için daha düşük vergi oranı uygulamak isterken Almanya gibi gelişmiş ülkeler, sosyal refah ve sağlık hizmetlerini finanse edebilmek için daha yüksek vergi uygulamayı tercih etmektedirler (Wang vd., 2012: 57).

3.3.4. Estonya

Küreselleşmenin ve uluslararası rekabetin bir sonucu olarak ortaya çıkan düz oranlı vergi (Flat Tax, Simplifying Tax System), gelişmekte olan ekonomilerin, ülkelerine doğrudan yabancı sermaye yatırımı çekmek için kullandıkları bir yol olmuştur. Estonya, Letonya ile birlikte 1994 yılında “basitleştirilmiş vergi sistemini” uygulayan ilk AB ülkesi olmuştur. Bu ülkelerde de düz oranlı tarifenin uygulanma nedeni yabancı yatırımları ülkeye çekmektir. Düz oranlı vergi sistemi uygulamasının yaygınlaşması ile birlikte gelir vergisi tarifesi oranlarında ve özellikle de kurumlar vergisi oranlarında önemli ölçüde indirimler yapılmıştır (Tuncer, 2007: 9-11). Ülkeye sermaye çekmek amacıyla ilave olarak vergi sistemlerinin karmaşıklaşması sorunu karşısında da Estonya, 1994 yılında gelir ve kurumlar vergisinde düz oran uygulamayı tercih etmiştir. Yeni sistem, ekonomi üzerinde olumlu bir etki göstermiştir. Bu sistemde, gelir vergisinde 3 ve kurumlar vergisinde bir oran kaldırılmış ve tüm gelirler % 26 oranında vergilendirilmiştir (Maliye Bakanlığı, 2005: 1). Estonya’da gelir vergisi kanunun genel yapısı tablo 27’de gösterilmektedir.

Tablo 27: Estonya Gelir Vergi Kanununun Genel Yapısı

Estonya Gelir Vergisi Kanunu		
	Başlık	Bölümde yer alan başlıca konular
BÖLÜM 1	Genel Hükümler	Vergilemenin amacı, mükellef (gerçek ve tüzel kişi) tanımı, vergileme yılı, vergi oranları, verginin tahsili vb.
BÖLÜM 2	Kanunda Kullanılan Tanımlar	Yerleşik kişi, daimi işyeri, ilişkili kişiler, tüzel kişiliğin yönetim ve kontrol organı, düşük vergi oranı bölgesi, vb.
BÖLÜM 3	Yerleşik Gerçek Kişilerin Gelirinin Vergilendirilmesi	Yerleşik gerçek kişi geliri, işletme geliri, istihdam geliri, faiz geliri, mali varlıklardan elde edilen gelir, kar payları, mülkiyet devri kazançları vb
BÖLÜM 4	Yerleşik Gerçek Kişilerin Gelirinden İndirimler	Temel İndirimler, hediye-bağışlar, eğitim masrafları, zorunlu sosyal güvenlik ödemeleri vb.
BÖLÜM 5	Yerleşik olmayanların Gelirinin Vergilendirilmesi	Yerleşik olmayanların vergilenebilir geliri, vergiye konu olmayan gelirleri, gelirlerinden yapabilecekleri indirimler
BÖLÜM 5 ¹	Sözleşmeye Dayalı Yatırım Fonlarının Gelirinin Vergilendirilmesi	Mülkiyet devri kazançları, kira geliri, faiz, vb.
BÖLÜM 6	İşletme Gelirinden İndirimler	İşletme ile ilgili harcamalar, işletme geliriinden indirilemeyen kazançlar, işletme gelirini aşan harcamaların aktarımı, vb.
BÖLÜM 7	Vergilenebilir Gelirin Hesaplanması için Kurallar	Vergilenebilir gelirin hesaplanması, elde etme maliyeti, menkul kıymetlerin transferinde meydana gelen zararların hesabı vb.
BÖLÜM 8	Gelir Vergisinde Stopaj	Gelir Vergisi Stopajı, Gelir vergisi stopajından kesintiler, stopaj oranları vb.
BÖLÜM 9	Gelirin Beyanı ve Gelir Vergisinin Ödenmesi	Gelir vergisi beyannamesi, yurt dışında ödenen gelir vergisinin hesaplanması, gelir vergisinin ödenmesi ve iadesi vb.
BÖLÜM 10	Gelir Vergisinin Ödenmesinde Özel Durumlar	Estonya’da yerleşik olmayan daimi kuruluşun vergilendirilmesi, kar payları ve diğer kar dağıtımını üzerindeki gelir vergisi, beyan ve gelir vergisinin ödenmesi, vb.

Tablo 27: (Devamı)

Estonya Gelir Vergisi Kanunu		
	Başlık	Bölümde yer alan başlıca konular
BÖLÜM 11	Bildirim Mecburiyeti	Yıllık raporların sunumu, kayıt bilgileri bildirim, vergi teşviği ile ilgili bildirim zorunluluğu vb.
BÖLÜM 12	Uygulama Hükümleri	Sabit varlıkların transferinden elde edilen gelirin hesaplanması, kar paylarının vergilendirilmesinde özellikler, diğer uygulama hükümleri, kanunun yürürlüğe giriş tarihi

Kaynak: Riigi Teataja (2014) “Income Tax Act” <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/530012014003/consolide>

Tablo 27’ye göre Estonya, kanun birleşiminde gelir vergisi ve kurumlar vergisi şeklinde ayrı başlıklar yerine kanunları genel ele almıştır. Başlıklar vergi türleri itibariyle değil vergi konuları itibariyle yapılmıştır. Genel hükümler, tanımlar, stopaj, beyan, vergilenebilir gelir gibi başlıklar oluşturulmuştur.

Estonya düz oranlı vergi sistemi uygulayan bir ülkedir. Oranlar azalma eğilimindedir. 2000 yılında % 26, 2010 yılında % 21 ve 2017 yılında % 20 olarak uygulanmıştır (OECD.Stat, https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1). Düz oranlı vergi sistemi, kapsamlı gelir vergisi sistemlerinden farklı olarak muafiyet, indirim, istisna gibi uygulamaların fazla yer vermemektedir. Bu nedenle vergi sistemi daha basit ve anlaşılırdır. Estonya’da ücretler, stopaj ve beyan yönteminin birlikte uygulandığı bir sisteme tabidir. Genellikle stopaj yoluyla vergileme yapılmaktadır. Ücretler, belirlenen düz oranda vergilendirilir. Ücret gelirlerinden yalnızca gelir vergisi ve sosyal güvenlik primi ödemeleri alınmaktadır. 2.160 Euro’yu aşan tüm gelirler düz vergi oranında vergilendirilir. Bu anlamda ücret ve diğer gelir unsurları arasında ayırım yoktur. 2.160 Euro, Estonya’da uygulanan asgari geçim indirimini temsil etmektedir. Ayrıca sistemde gizli artan oranlılığı sağlayan uygulamalardan biridir (Şen ve Demirli, 2018: 145-146).

Estonya, dağıtılmamış kurum kârlarının tamamının vergiden muaf olduğu nispeten avantajlı bir gelir vergisi sistemi olarak düşünülmektedir. Estonya yalnızca dağıtılan kârlar üzerinden kurumlar vergisi almaktadır. Kurumlar vergisi oranı % 20’dir. Estonya, uyguladığı Kurumlar Vergisi rejimine göre dağıtılmayan kurum kârlarını vergilendirmez. Bunun yerine dağıtılan kârlar için vergilendirme yapar. Ortaklar düzeyinde, dağıtılan kâr paylarının tamamı vergilendirilebilir gelir olarak değerlendirilir. Dağıtılan kârlar dağıtıldığı aşamada vergiye tabi tutulur. Bu nedenle nihai bir stopaj vergisine benzemektedir. Ortaklar aşamasında dağıtılan kârlar için başka bir vergi ödenmemektedir. 17 Nisan 2017 tarihinde maliye bakanlığı gelir vergisi kanununda birçok değişiklik yapılmasını öngören bir kanun tasarısı yayınlamıştır. Bu kanun tasarısında öngörülen bir değişiklik, düzenli kâr dağıtımı yapan şirketlere %14 oranında daha düşük bir kurumlar vergisinin uygulanmasıdır. Buna göre önceki üç yıl içinde vergileri ödenmiş kâr paylarına (%20) eşit veya altında bir miktarda kâr payı ödemeleri % 14 oranında vergilendirilecektir (PWC, 2017: 154; Harding ve Marten, 2018: 7).

Estonya uyguladığı vergi reformları sonucunda emek ve sermaye gelirlerini aynı oranda vergilendirmiştir. 2000 yılı sonrası, yatırımların teşviki amacıyla kârların ortaklara dağıtılincaya kadar vergilendirilmemesi kararı alınmıştır. Bu nedenle şirketlerin vergi yükleri düşüktür. 2003 yılı için toplam vergi gelirleri içindeki payı % 3.6'dır. 1994 vergi reformunun ardından gelişen Estonya ekonomisi, 1997 yıllarında ortalama olarak % 6 büyüme oranı yakalamıştır. Kurumlar vergisi oranının düşürülmesi vergi tabanında aşınmaya neden olmamıştır. Kamu gelirleri, 1993 yılında GSYH'nin % 39.4'ü iken 2002 yılında % 39.6 düzeyinde gerçekleşmiştir. Yeni uygulanan sistem kamu gelirlerinde herhangi bir düşüşe yol açmamıştır (Maliye Bakanlığı, 2005: 6). Estonya'da sermaye gelirleri kişisel düzeyde vergilendirilmemektedir. Kazanılmış gelire düz oranlı bir vergi uygulanmaktadır (Genser ve Schindler, 2007: 6).

1 Ocak 2018 yılından itibaren düzenli kâr dağıtımında bulunan kurumlar için yeni kurumlar vergisi oranı yürürlüğe girecektir. Her yıl kâr dağıtımında bulunan bu firmalar için oran % 20'den % 14'e düşürülecektir. Hesaba katılan ilk yıl 2018'dir ve bu yılda oran değişmemektedir. Vergi oranının ilk kez değişeceği 2019 yılında kâr paylarının 1/3'ü yeni oran %14 ile 2/3'ü eski % 20 oranında vergilendirilir. Oran değişiminin ikinci yılında kâr paylarının 2/3'ü yeni oran % 14 ile 1/3'ü eski oran % 20 ile vergilendirilir. Üçüncü yılda kâr paylarının tümü %14 oranında vergilendirilir. Fakat bu uygulama sırayla ikinci, üçüncü, dördüncü yıl kâr dağıtan firmalar için uygulanır. 2018 yılından itibaren gerçek kişilerin kâr payı gelir vergisi oranı % 7'dir. Bu oran maaş yerine kâr payı ödemesi yapılmasını önlemek içindir. 1000 Euro kurum kazancı olduğu bir durumda kurumlar vergisi $1000 \times \% 14 = 140$ €, Net kâr 860 Euro ve gelir vergisi $860 \times \% 7 = 60,2$ € ve toplam vergi oranı $(140 + 60,2) / 1000 = 20,02\%$ olarak hesaplanmaktadır (OECD Tax Database, 2018: 42).

Tablo 28'de Estonya'nın gelir vergisi ve kurumlar vergisinin GSYH ve toplam vergi gelirleri içindeki payı gösterilmektedir. Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2000 yılında % 2.8 iken 2016 yılında artarak % 5 olmuştur. Bu süre içerisinde gelir vergisinin payında ise azalma meydana gelmiştir. Yine GSYH içindeki paylara bakıldığında kurumlar vergisinin payı artarken gelir vergisinin payı azalmıştır.

Tablo 28: Estonya Gelir Vergisi-Kurumlar Vergisinin GSYH ve Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

ESTONYA	GSYH'nin Yüzdesi Olarak		Toplam Vergi Gelirinin Yüzdesi Olarak	
	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi
2000	6.8	0.9	22.0	2.8
2010	5.3	1.3	15.9	4.0
2015	5.7	2.1	17.2	6.2
2016	5.8	1.7	17.2	5.0

Kaynak: OECD, 2018: 68-69.

Estonya kurumlar vergisinin bir takım avantajları bulunmaktadır. Estonya’da bir anlamda kurumlar vergisinin olmadığı söylenebilir. Estonya kurumlar vergisinin en temel özelliği, kazanç elde edildiği andan dağıtılıncaya kadar kârların vergilendirilmesinin ertelenmesi ve minimum sayıdaki istisnaların sağladığı avantaj nedeniyle hem anlaşılmasının hem de yönetilmesinin basit olmasıdır. Zamanlamadaki böyle bir fark, geleneksel bir kurumlar vergisi sisteminin tüm temel unsurlarının korunmasını sağlar. Aynı zamanda geleneksel kurumlar vergisi sisteminde gereken tekniklerin sayısını önemli ölçüde azaltır. Geleneksel bir sistemde vergilenebilir miktarı belirlemek için, ilk olarak ticari kârlar muhasebe kurallarına göre hesaplanır. Daha sonra vergi kuralları esasına göre düzeltilir. Estonya’da dağıtılan kârlar ticari kârları yansıtır. Ayrıca indirilemeyen giderler nakit esasına göre vergilendirilir. Tek fark zamanlama olarak görülebilir. Ancak Estonya kurumlar vergisi sisteminin önemli diğer bir avantajı, amortisman ve aşınma payı gibi kurallara gerek olmamasıdır. Kârların vergisel amaçlarla düzeltilmesi veya amortisman gibi kurallar bulunmamaktadır. Kâr dağıtımını yapmak için yasal bir zorunluluk yoktur. Estonya kurumlar vergisi rejimi, ticaret gelirleri için mükemmel vergi erteleme fırsatları sunar. Çünkü dağıtılmamış kârlar, ödünç verilebilir, gayrimenkule, kıymetli madenlere, dövize ve borsa gibi alanlara yatırılabilir. Bu rejim Estonya şirketlerine ve daimi işyeri bulunan yabancı tüzel kişilerin her ikisi için geçerlidir. Estonya kurumlar vergisi rejiminin diğer bir avantajı basitliğidir. Gelir Vergisi Kanunu, yalnızca 62 bölümden oluşmaktadır ve ilave olarak büyük çaplı ilkeler bulunmamaktadır. Bu vergi rejimi kazanılan kârları sınırsız vergi dışı bırakarak tekrar yatırıma dönüştürülmesi ve böylece Estonya ticaretinin gelişmesi amacıyla oluşturulmuştur (Lehis vd., 2008: 15; Kuleli ve Majerovits, 2017: 8).

3.3.5. Türkiye

Bu başlık altında Türkiye’de gelir vergisi, kurumlar vergisi ve Türk vergi sistemindeki sorunlar genel olarak incelenecektir.

3.3.5.1. Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi

Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu kapsamlı gelir vergisi sistemi olarak tasarlanmış ve artan oranlı tarife yapısına göre vergi alınması öngörülmüştür. Ancak sistem uygulamada farklı bir görünüm arz etmektedir. Artan oranlı vergi tarifesi yanında düz oranlı vergileme benzeri de birçok uygulamaya rastlanmaktadır. Beyan esasının geçerli olduğu Gelir Vergisi Kanunu’nda vergilemenin daha çok stopaj yoluyla yapıldığı görülmektedir. Kurumlar elde ettikleri kazançları üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Gelir vergisi artan oranlı tarifeye, kurumlar vergisi düz oranlı vergiye tabidir. Aşağıda Türkiye’de gelir vergisi kanunu ve kurumlar vergisi kanunu hakkında genel bilgiler yer almaktadır.

3.3.5.1.1. Gelir Vergisi

Türkiye’de gerçek kişilerin gelirleri ve bu gelirlerin vergilendirilmesi, 193 sayılı gelir vergisi kanunu ile düzenlenmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Birinci Bölüm Madde 1, “*Gerçek Kişilerin Gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*” ifadesiyle gelir vergisi mükellefinin gerçek kişi olduğunu ve gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği gelirlerin gelir vergisine konu olduğunu belirtmektedir. Madde 2’de gerçek kişilerin gelirini oluşturan unsurlar 7 başlıkta aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Gelir Vergisi Kanunu, 1960: 3349):

“Gelire giren kazanç ve iratlar:

1. Ticari Kazançlar
2. Zirai Kazançlar
3. Ücretler
4. Serbest Meslek Kazançları
5. Gayrimenkul Sermaye İratları
6. Menkul Sermaye İratları
7. Diğer Kazanç ve İratlar”

Yukarıda sayılan 7 unsurdan gelir elde eden her gerçek kişi, gelir vergisi kanununa göre bu verginin mükellefidir. Türk gelir vergisinde tarife, artan oranlı olarak düzenlenmiştir. Gelir düzeyi arttıkça uygulanan vergi oranının da arttığı artan oranlı gelir vergisi tarifesi, ödeme gücüne göre vergilemeyi sağlayan araçlardan biri olarak görülmektedir. Artan oranlı vergi tarifesi, ülkelerin değer yargılarına, vergileme ile gerçekleştirmek istedikleri amaçlara, kamu harcamalarını finanse etmedeki etkinlik derecelerine göre şekillenebilmektedir. İyi tasarlanmış bir artan oranlı tarife etkin vergi tahsilini ve gelir dağılımında adaleti gerçekleştirebilecektir. Ancak bunun tersi de söz konusu olabilmektedir. Örneğin, vergi tarifesinin dik (sert) biçimde düzenlenmesi tasarrufları olumsuz etkileyecek, yatırımları azaltacaktır (Şener, 1998: 226-227). Dilim sayısı, dilim genişliği, vergi oranlarının artma derecesi gibi faktörler, artan oranlılığın derecesini etkileyen faktörlerdendir. Dilim sayısının fazla olması artan oranlılığın derecesini artırırken, az olması ve dilim aralığının geniş olması durumunda tarife düz oranlı bir yapıya dönüşür. Her bir dilimde bulunanlar için düz oranlı vergileme söz konusu olur. Böyle bir durumda yatay ve dikey adalet bozulmuş olur (Yılmaz, 2006: 242).

2018 yılı için gelir vergisi, %15’den başlayarak %35’e kadar değişen artan oranlı bir tarife yapısına sahiptir. 80’li yıllarda 7 dilimden oluşan tarife yapısı yıllar içinde değişiklik göstermiştir. 1981 yılından 2009 yılına kadar artan oranlı tarife için uygulanan oranlar ve dilim sayıları tablo 29’da yer almaktadır. Tablo 29’a göre, 1980’li yılların başında vergi tarifesi %39’dan %65’e

değişen oranlarda 7 dilimden oluşmaktaydı. 1986 yılına gelindiğinde dilim sayısı 6'ya düşmüştür. 1994 yılında krizin de etkisiyle dilim sayısı 7'ye yükselmiştir. Sonraki yıllarda 1999-2000 yıllarında 6'ya, 2005 yılında 5'e ve 2006 yılından sonra 4 dilime düşürülmüştür. 2006 yılından 2018 yılına kadar ki 12 yıllık sürede vergi tarifesi 4 dilimli ve en düşük dilime %15 ve en yüksek dilime %35 vergi oranı uygulanmaktadır.

Tablo 29: Türkiye’de Gelir Vergisi Dilimleri ve Bu Dilimlere Uygulanan Vergi Oranlarındaki Değişim

	1. dilim	2. dilim	3. dilim	4. dilim	5. dilim	6. dilim	7. dilim
1981	39	44	49	59	69	74	65
1984	30	35	43	53	63	68	60
1986	25	30	35	40	45	50	
1988	25	30	35	40	45	50	
1989	25	30	35	40	45	50	
1990	25	30	35	40	45	50	
1993	25	30	35	40	45	50	
1994	25	30	35	40	45	50	55
1998	25	30	35	40	45	50	55
1999	20	25	30	35	40	45	
2000	20	25	30	35	40	45	
2005	20	25	30	35	40		
2006	15	20	27	35			
2007	15	20	27	35			
2008	15	20	27	35			
2009	15	20	27	35			

Kaynak: <https://www.mevzuatdergisi.com/pratik/03.htm>, <https://www.muhasabenet.net/gelir%20vergisi%20tarifesi.htm>

2018 yılı gelirlerine uygulanacak gelir vergisi tarifesi, tablo 30’da gösterilmektedir. Türkiye’de uygulanan gelir vergisi tarifesi, yukarıdaki ülkeler ile karşılaştırıldığında en önemli fark, Almanya ve Fransa vergi tarifelerinde vergiden muaf bir gelir düzeyini gösteren % 0’lık vergi oranının bulunmasıdır. Bu %0 lık oran bu ülkelerdeki asgari geçim indiriminin matrah üzerinden uygulandığını göstermektedir. Romanya ve Estonya düz oranlı vergi sistemini uygulaması ile tamamen farklı bir vergi tarifesi yürütmektedir.

Tablo 30: Türkiye’de 2018 yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Dilimleri	Vergi Oranı
14.800 TL’ye kadar	% 15
34.000 TL’nin 14.800 TL’si için 2.220 TL, fazlası	% 20
80.000 TL’nin 34.000 TL’si için 6.060 TL, (ücret gelirlerinde 120.000 TL’nin 34.000 TL’si için 6.060 TL), fazlası	% 27

Tablo 39: (Devamı)

Gelir Dilimleri	Vergi Oranı
80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL, (ücret gelirlerinde 120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL), fazlası	% 35

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi-2018>

Tablo 30'a göre, Türkiye'de gelir vergisinde 4 dilimli artan oranlı tarife uygulandığı görülmektedir. % 15 en düşük ve % 35 en yüksek oran olarak uygulanmaktadır. Ücret gelirlerine, diğer gelir türlerinden farklı gelir vergisi tarifesi uygulanmaktadır. Buna göre, ücretler için üçüncü dilime gelindiğinde % 27'lik vergi oranı, 80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL değil, 120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, fazlası için bu oran uygulanmaktadır. Ücret gelirlerine farklı tarife uygulanması vergilemede adalet ilkesinin bir gereğidir. Anayasa Mahkemesinin de bu yönde kararı bulunmaktadır. Ücret gelirleri ve diğer gelirler arasında ayırım yapılmadan tek tarife uygulanmasını öngören 5479 sayılı kanun ile 2006 yılından itibaren gelir vergisinde iki ayrı tarife uygulamasına son verilmiş, ancak bu karar anayasa mahkemesi tarafından iptal edilmiştir. Anayasa mahkemesi kararında ücret gelirlerinin farklılıklarının dikkate alınması ve buna göre vergilendirilmesi gerektiğini aksi takdirde adalet ilkesinin zedeleneceğini belirtmiştir (Üstün, 2010: 602). Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde mükelleflerin özel durumlarının gözönünde bulundurulması ve belirli giderlerini vergi matrahından indirememeleri gözönüne alındığında farklı tarifeye tabi olmaları adalet açısından gerekli görülmektedir.

Türk vergi sisteminde vergiler ağırlıklı olarak dolaylı vergiler üzerinden alınmaktadır. Dolaysız vergilerde ise ağırlık, ücret gelirleri üzerindedir. Buna göre, Türkiye'nin geliri yeterince vergilendiremediği sonucuna varılmaktadır. Adalet ilkesi gereğince, asgari geçim indirimi veya emek ve sermaye gelirlerinin farklı vergilendirilmesi şeklinde ayırma ilkesi uygulanmaya çalışılmaktadır (Güler ve Toparlak, 2018: 213). Türkiye'de vergileme de adalet ilkesinin sağlanmasına yönelik uygulanan asgari geçim indiriminin 2019 yılı hesabı tablo 31'de verilmektedir.

Tablo 31: Türkiye'de Asgari Geçim İndirimi (2019)

2019 yılı için Asgari Geçim İndirimi Tutarları			
Medeni Durum	Aylık Tutar (TL)	Medeni Durum	Aylık Tutar (TL)
Bekar	191,88		
Evli Eşi Çalışmayan	230,26	Evli Eşi Çalışan	191,88
Evli Eşi Çalışmayan 1 çocuklu	259,04	Evli Eşi Çalışan 1 çocuklu	220,66
Evli Eşi Çalışmayan 2 çocuklu	287,82	Evli Eşi Çalışan 2 çocuklu	249,44
Evli Eşi Çalışmayan 3 çocuklu	326,20	Evli Eşi Çalışan 3 çocuklu	287,82
Evli Eşi Çalışmayan 4 çocuklu	326,20	Evli Eşi Çalışan 4 çocuklu	307,01
Evli Eşi Çalışmayan 5 çocuklu	326,20	Evli Eşi Çalışan 5 çocuklu	326,20

Kaynak: <http://www.muhasibetr.com/askari-gecim-indirimi-agi/>

Asgari geçim indirimi uygulaması, Almanya, Fransa gibi ülkelerde belirli bir miktarda gelirin vergi dışı bırakılması şeklindedir. % 0 uygulanan bu gelir düzeyi, mükellefin asgari düzeyde geçimini sağlayacak gelir düzeyidir ve tüm mükelleflere uygulanmaktadır. Yine Estonya'da belirli bir gelir düzeyi vergi dışı bırakılarak asgari geçim indirimi uygulanmaktadır. Diğer taraftan, Almanya'da tarife mükellefin evli veya bekar olmasına göre de değişiklik göstermektedir. Türkiye'de ise asgari geçim indirimi sadece ücret geliri elde edenlere için geçerlidir, diğer mükellefler bu indirimden yararlanamamaktadırlar. Mükellefin evli veya bekar olmasına, çocuk sayısına göre hesaplanmaktadır. Türkiye'de gelir vergisi tarifesinde evli veya bekar mükellef ayrımı yapılmamaktadır (Ekinci, 2012: 196). Türkiye'nin uyguladığı asgari geçim indirimi mükelleflerin tamamını kapsamadığı için vergilemede adalet ilkesini zedelemektedir. Ayrıca her yıl bu oranların belirlenmesi ilave bir işlem gerektirmektedir. Türkiye'nin de Almanya ve Fransa benzeri bir sistem uygulaması ve gerçek kişiler için yaşamlarını sürdürmeleri için gerekli olan gelir düzeyinin vergi dışı bırakılması hem vergilemede adalet hem de basitlik ilkesi açısından düşünülebilir. Böylece kanunda ayrıca bir asgari geçim indirimi düzenlemesine gerek kalmayacak ve vergi hesaplamasında ilave işlem gerekmeyecektir.

Modern anlamda gelir vergisinin ilk olarak 1950 yılında uygulandığı Türkiye'de gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden hesaplanması bu vergiye ad valorem bir yapı kazandırmaktadır. Vergi mükelleflerinin şahsi ve ailevi durumlarına göre farklılaşabilmesi açısından subjektif yönlüdür. Türk gelir vergisi, kural olarak kapsamlı (global-üniter) gelir vergisi olarak tasarlanmış fakat özellikle stopaj uygulamasının yoğunluğu nedeniyle fiilen ikili gelir vergisi (emek ve sermaye gelirin farklı tarife uygulanması) özelliği göstermektedir. Vergi gelirlerinin büyük bir bölümü stopajla tahsil edilmektedir ve bu vergi gelirlerinin 2/3'e yakın bir kısmı ücretler üzerinden alınmaktadır. Stopajın bu kadar yoğun bir şekilde kullanılması beyan yönteminin yaygınlaşmasını engellemektedir. Aslında ücretler, serbest meslek kazançları ve ticari kazançlar, artan oranlı tarifeye tabi iken sermaye kazançları daha düşük stopaj oranlarında vergilendirilmektedir. Diğer gelir türleri itibarıyla da (ticari kazançlar artan, yoğun uygulanan stopaj nedeniyle menkul sermaye iratları düz, büyük oranda aynı dilimde toplandığı için ücretler düz ve serbest meslek kazançları artan oranlı) gelir vergisi sistemi karmaşıktır. Sistem bu haliyle bir kapsamlı gelir vergisi ile ikili gelir vergisi sistemlerinin karması şeklindedir. Bu karma yapıdan kurtulmak ve sistemi basitleştirmek adına "ikili gelir vergisi"nin uygulanması düşünülebilir (Türk Akademisi Siyasi Sosyal Stratejik Araştırma Vakfı (TASAV), 2014: 7-8; Güler, 2017b: 163; Özdiler Küçük, 2018: 238).

İkili gelir vergisinin ideal uygulama şeklinde kurumlar vergisine uygulanan düz oranlı vergi ve artan oranlı gelir vergisi tarifesinin ilk dilimine uygulanan oran eşit olmaktadır. Türkiye'de kurumlar vergisi oranı %20 (2018, 2019 ve 2020 yılı için %22 oranında uygulanacaktır) iken gelir vergisi tarifesine uygulanan ilk oran % 15 birbirine eşit değildir. Ayrıca ikili gelir vergisi sisteminde gelir vergisi ve kurumlar vergisi sisteminde tam bütünleşme savunulmaktadır.

Türkiye’de yarım beyan yönteminin uygulanması tam bütünleşmenin kısmen sağlandığını göstermektedir (Doğan, 2016: 98-99).

3.3.5.1.2. Kurumlar Vergisi

Türkiye’de Kurumlar Vergisi, ilk olarak 1907 yılında “Temettü Nizamnamesi” adı altında uygulanmaya başlamıştır. 1926 yılında Kazanç Vergisi uygulanmış ve 1949 yılında Kurumlar Vergisi Kanunu adını almıştır. 2006 yılına kadar bu şekliyle uygulanan kanun 13.06.2006 yılında 5520 sayılı kanun numarası ile kabul edilerek 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmaya devam etmektedir (Yazarkan ve Mezararkalı, 2015: 67).

İlk uygulamaya başlandığı 1950 yılında kurumlar vergisi oranı % 10’dur. Bu oran 1960-1963 yıllarında % 20’ye 1964-1980 yıllarında % 25’e çıkarılmıştır. 1950 yılından 1980 yılına kadar ortaklara dağıtılan kâr payları % 20 oranında gelir vergisi stopajına tabi tutulmuştur. Gelir vergisi stopajı çok karışık olması, vergi matrahı ve vergi hesaplamalarında belirsizliğe neden olması nedeniyle 1980 yılından sonra kaldırılmıştır. Kurumlar vergisi oranı % 50’ye çıkarılmıştır (Tosuner vd., 2000’den aktaran; Armağan, 2007: 232). 1981 yılında vergi alacağı uygulaması başlamıştır. 1983 yılında kurumlar vergisi oranı % 40’a düşürülmüştür. 1986 yılında kurum kazançları % 46 kurumlar vergisi oranında vergilendirilmiştir. Kâr paylarına gelir vergisi stopajı uygulanmamış ve kâr payları için beyanname de verilmemiştir. Bu durum basitlik sağlaması yanında kâr paylarının çifte vergilenmesini engellemiştir. Ancak ülkenin üniter vergilemeye (gelirlerin toplanarak vergilendirilmesi) uymadığı ve kâr paylarının diğer gelirlere göre farklı vergilendirilmesine neden olarak adalet ilkesine ters düştüğü gerekçesiyle eleştirilmiştir (Armağan, 2007: 232-233).

5520 sayılı kanunun madde 1’de kurumlar vergisi mükellefleri; Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek veya Vakıflara ait iktisadi işletmeler, İş ortaklıkları şeklinde beş başlık altında sayılmıştır. Bu kurumlar, gelir vergisinin konusuna giren yedi unsurdan gelir elde etmeleri halinde kurumlar vergisine tabi olacaklardır (Kurumlar Vergisi Kanunu, 2006: 9881). Kurumlar, % 20 düzeyinde düz oranlı bir vergiye tabi tutulmaktadır. Kurumlar vergisine uygulanan oranlardaki değişim yıllar itibarıyla tablo 32’de gösterilmiştir.

Tablo 32: Kurumlar Vergisi Oranlarının 1990-2007 Yılları Arasındaki Değişimi (%)

Yıllar	Vergi Oranları	Yıllar	Vergi Oranları
1990	46	1999	30
1991	46	2000	30
1992	46	2001	30
1993	46	2002	30
1994	25	2003	30

Tablo 32: (Devamı)

Yıllar	Vergi Oranları	Yıllar	Vergi Oranları
1995	25	2004	30
1996	25	2005	33
1997	25	2006	20
1998	25	2007	20

Kaynak: Armağan, 2007: 233.

1990-1993 yıllarında % 46 olarak uygulanan kurumlar vergisi oranı, ekonomik kriz nedeniyle alınan 5 Nisan 1994 ekonomik kararlar sonucunda % 25'e düşürülmüştür. 1990'lı yılların sonunda ve 2000'li yılların başında tekrar % 30'a ve 2005 yılında % 33'e yükseltilmiştir. 2006 yılında kurumlar vergisi oranı % 20'ye düşürülmüştür (Armağan, 2007: 233-234). 2006-2016 yılları arasında % 20 olarak uygulanmıştır. 2017 yılında Resmi Gazetede yayımlanan "Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" madde 91 ile % 20 olan kurumlar vergisi oranı 2018, 2019 ve 2020 yılları için % 22'ye çıkarılmıştır (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171205-12.htm>). İncelenen ülkeler ve dünya genelinde ülkelere bakıldığında kurumlar vergisi oranlarında indirim gidildiği görülmektedir. Bu anlamda Türkiye'nin ise kurumlar vergisi oranını 3 yıllık süre için % 22'ye yükselttiği görülmektedir.

Kurum kazançlarının kurumlar vergisi yanında dağıtıldıktan sonra gelir vergisine tabi tutulması çifte vergileme problemini ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca dağıtılmayan kazançlar, dağıtılan kazançlara göre daha düşük oranda vergilendirilmektedir. Bu ve benzer durumlar gelir vergisi ve kurumlar vergisi arasında bütünleşme sorununu gündeme getirmiştir (Budak, 2006). Türkiye'de 1950-1980 yılları arasında klasik sistem ve 1980-1986 yılları arasında kısmi vergi alacağı sistemi uygulanmıştır. 1994-2002 yılları arasındaki dönemde vergi alacağı sistemi uygulanmıştır. Ancak 2003 yılından itibaren tekrar klasik sisteme dönülmüştür. Son yıllarda şirketlerin kazançları önce kurumlar vergisine sonra ortağa dağıtılan kazançlar, gelir vergisi oranı ile vergilendirilmektedir. Ortağın elde ettiği kâr payının yarısı vergiye tabidir. Dağıtım sırasında ödenen stopaj hesaplanan gelir vergisinden indirilmektedir (Bildirici, 2006: 113). Gerçek vergi yükünün hesaplanmasında vergi oranları, vergilendirme şekli, amortisman oranları, istisna ve muafiyetlerden faydalanma düzeyi gibi faktörlerin tümü etkili olmaktadır. Kurum kazancı için hesaplanan toplam vergi yükü, en yüksek gelir vergisi oranına eşit veya bu orandan daha az olması durumunda çifte vergileme bulunmadığı sonucuna varılmaktadır (Taş, 2002).

Türkiye'de kurum kazançlarının vergilendirilmesinde geçirilen aşamalar 3946 sayılı kanun, 4369 sayılı kanun, 4842 sayılı kanun ve 5520 sayılı kanun çerçevesinde aşağıda incelenecektir. Her bir kanun, kurumlar vergisi oranlarında, kâr paylarının vergilendirilmesinde bir takım değişiklikler

getirmiştir. Dolayısıyla kanunda belirtilen oran ile kurumların yükledikleri toplam vergi yükleri arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

3946 sayılı kanun ve 4369 sayılı kanun: 3946 sayılı kanunla daha önce % 46 olarak uygulanan kurumlar vergisi oranı % 25'e indirilmiştir. GVK 94/6-b ye göre; dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kâr paylarına gelir vergisi stopajı (%15) getirilmiştir. Bu durum, kurumlar için ilave bir vergi olarak nitelendirilmektedir. GVK 75. maddesinde de “kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi indirildikten sonraki kısım” şeklinde belirtilmiştir. Bu düzenlemelerle kurumlar vergisi ve gelir vergisi stopajına konu olan kârlar, dağıtıldığında tekrar menkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir. Bu menkul sermaye iradı, kâr payı ve kâr payının 1/3'ü oranında hesaplanan vergi alacağı toplamı olarak beyan edilecektir. Vergi alacağı, hesaplanan gelir vergisinden indirilerek ödenecek net gelir vergisi belirlenmektedir. Vergi alacağı uygulamasıyla sistem kısmi bütünleşme sistemine benzemektedir. 3946 sayılı kanun sonrası uygulanan 4369 sayılı kanun ile kurum kazancının dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın gelir vergisi stopajı uygulamasında değişiklik yapılarak dağıtılmayan kâr payları vergilendirilmemektedir. Vergi alacağı oranı, 1/5 olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklikler normal kurumlar için 3946 sayılı kanun ve 4369 sayılı kanun çerçevesinde tablo 33'de incelenmiştir (Kulu, 1998):

Tablo 33: 3946 Sayılı Kanun ve 4369 Sayılı Kanuna Göre Türkiye’de Kurumların Toplam Vergi Yükü

3946 sayılı kanun		4369 sayılı kanun	
Kurum kazancı	100	100	Kurum kazancı
Vergi Oranı	%25	%30	Vergi Oranı
Kurumlar Vergisi (1)	25	30	Kurumlar Vergisi (1)
Gelir vergisi Stopajı oranı	% 15	%20	Gelir vergisi Stopajı oranı
Gelir Vergisi stopajı (2)	15	14	Gelir Vergisi stopajı (2)
Toplam (1)+(2)	40	44	Toplam (1)+(2)
Dağıtılan Kar (100-40)	60	56	Dağıtılan Kar (100-44)
Vergi Alacağı (Dağıtılan Kar/3)	20	11.2	Vergi Alacağı (Dağıtılan Kar/5)
Beyan edilecek gelir vergisi matrahı (60+20)	80	67.2	Beyan edilecek gelir vergisi matrahı (56+11.2)
Gelir vergisi oranı	%55	%40	Gelir vergisi oranı
Gelir vergisi	44	26.88	Gelir vergisi
- Vergi Alacağı	20	11.2	- Vergi Alacağı
Ödenecek gelir vergisi (3)	24	15.68	Ödenecek gelir vergisi (3)
Toplam vergi yükü ((1)+(2)+(3))	64	59.68	Toplam vergi yükü ((1)+(2)+(3))

Kaynak: Kulu, 1998.

Tablo 33’de yer alan kanunlar incelendiğinde kurum kazancının üç aşamada vergilendirildiği görülmektedir. Birinci aşamada, kurumlar vergisi hesaplanmaktadır. İkinci aşamada, gelir vergisi

stopajı ve üçüncü aşamada, kâr payı elde gerçek kişi, kâr payına vergi alacağını ilave ederek gelir vergisi hesaplanmaktadır. Bu vergi sisteminde aynı gelir üç ayrı zamanda vergilendirilmekte ve ayrı ayrı dönemlerde beyan edilmektedir. Uygulama dağılık bir vergi yapısının oluşmasına yol açmaktadır. Bu durum vergilemede basitlik, açıklık, eşitlik ilkesine aykırı olmaktadır (Şeker, t.y.: 1-4). Ayrıca 4369 sayılı kanunla birlikte dağıtılmayan kâr paylarının vergi dışı tutulması kurumların toplam vergi yükünün (%59.68), 3946 sayılı kanuna göre (%64) daha az olmasını sağlamıştır.

4842 sayılı kanun ve 5520 sayılı kanun: 4842 sayılı kanun ile kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını olarak değerlendirilmemektedir. Bu nedenle bu kısım için stopaj uygulaması yoktur. Dağıtılan kârlar üzerindeki stopaj oranı % 10'dur. 3946 sayılı kanun ile yürürlüğe giren vergi alacağı uygulaması 4842 sayılı kanun ile 2003 yılından itibaren kaldırılmış yerine yarım beyan yöntemi getirilmiştir (Saraçoğlu, 2007: 3-4). 4842 sayılı kanun ile istisna kurum kazançlarına GVK 94. maddesinde düzenlenen stopaj hükümleri uygulanmayacak ve bu hükümler sadece dağıtılan kurum kazançları için geçerli olacaktır. Bu kanun, 2004 yılından itibaren fon payı uygulamasına son vermiştir. 4842 sayılı kanunla birlikte kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisnadır. Ayrıca istisna olan bu tutar üzerinden yapılacak stopajın tamamı hesaplanan vergiden indirilebilecektir. Tam bütünleşme sistemine yaklaşıldığı 2006 tarih ve 5520 sayılı kanuna göre kurumlar vergisi oranı % 20'ye indirilmiştir (Budak, 2006).

Yıllar itibarıyla değerlendirildiğinde, kurumlar vergisi oranı sürekli düşme eğilimindedir. Son olarak, 2006 tarih ve 5520 sayılı kanun ile birlikte kurumlar vergisi oranı % 30'dan % 20'ye düşürülmüştür. Kurumlar vergisi oranındaki indirimin bir nedeni, küreselleşmenin neden olduğu uluslararası vergi rekabetinin artmasıdır. 5520 sayılı kanun uluslararası vergi rekabetinde geri kalmamak adına vergi oranlarını düşürürken, bu vergi oranlarındaki düşüşün neden olacağı vergi geliri kaybını telafi edebilmek için indirim, istisna ve muafiyet gibi vergi ayrıcalıklarının azaltarak vergi matrahını genişletmeye çalışmaktadır (Doğan, 2016: 98). 4842 sayılı kanun öncesi, 4842 sayılı kanun sonrası ve 5520 sayılı kanunun toplu olarak karşılaştırılması tablo 34'de yer almaktadır. Tabloya bakıldığında 5520 sayılı kanun ile kurumların toplam vergi yükü 4842 sayılı kanun öncesine kıyasla önemli ölçüde azalmıştır. Kurum kazancının dağıtıldığı bir durumda % 66,2 seviyesinde gerçekleşen toplam vergi yükü % 35'e kadar düşmüştür.

Tablo 34: 4842 Sayılı Kanun ve 5520 Sayılı Kanuna Göre Türkiye’de Kurumların Kazancın Dağıtıldığı ve Dağıtılmadığı Duruma Göre Toplam Vergi Yükü

Türkiye’de Kurum Kazançları Üzerindeki Vergi Yükü (%)						
	4842 Sayılı Kanun Öncesi		4842 Sayılı Kanun Sonrası		5520 Sayılı Kanun Sonrası	
(Birim)	Kazancın Dağıtıldığı Durum	Kazancın Dağıtılmadığı Durum	Kazancın Dağıtıldığı Durum	Kazancın Dağıtılmadığı Durum	Kazancın Dağıtıldığı Durum	Kazancın Dağıtılmadığı Durum
Kurum Kazancı	100	100	100	100	100	100
Kurumlar Vergisi + Fon Payı	33	33	30	30	20	20
Dağıtılacak Kar	67	67	70	70	80	80
GV Stopajı ve Fon Payı	11,1	-	7	-	12	-
Dağıtılan Kar	55,9	-	63	-	68	-
GV Matrahı	67	-	35	-	40	-
Hesaplanan Gelir Vergisi	30,2	-	15,8	-	14	-
Fon Payı	3	-	0	-	0	-
Toplam Vergi Yükü	66,2	33	45,8	30	34	20

Kaynak: Çalcalı ve Yılmaz, 2013: 256.

Türkiye’de yarım beyan yönteminin uygulanması ile birlikte, dağıtılan kurum kazancı üzerindeki vergi yükünde azalma meydana gelmiştir. Yarım beyan yönteminin uygulanması ve vergi oranlarındaki indirim sayesinde toplam vergi yükü, en yüksek gelir vergisi oranının altına gerilemiştir. Kurumlar vergisi oranının % 20’ye düşürülmesi ve dağıtılmayan kârların stopaja tabi olmaması, şirketlerin kurumsallaşması ve oto finansmanı açısından oldukça önemli gelişmelerdir. Gelinen noktada çifte vergileme sorunu büyük ölçüde aşıldığı söylenebilir (Saraçoğlu, 2007: 4).

Gelir vergisi kanunu kapsamında gerçek kişi tarafından tam mükellef kurumlardan elde edilen ve kâr payı sayılan durumlar; her türlü hisse senedi kâr payları, iştirak hisselerinden elde edilen kazançlar ve kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kâr paylarıdır. Bunların yarısı gelir vergisinden istisnadır. Diğer yarısı vergiye tabidir ve beyana tabi başka gelirlerin olmaması durumunda vergi tarifesinin ikinci dilimini aşması halinde beyan edilecektir. Beyan edilen bu tutar üzerinden gelir vergisi hesaplanır. Hesaplanan gelir vergisinden dağıtılan kâr üzerinden yapılan % 15 oranındaki gelir vergisi stopajının tamamı mahsup edilir (GİB, 2018: 7). Yeni gelir vergisi kanun tasarısında, mevcut kanunun geçici 67. maddesindeki menkul sermaye ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler korunarak kalıcı hale getirilmiştir. Tasarıda getirilen değişikliklerden biri, yönetim kurulu üyelerine verilen kâr payları ücret kapsamına alınmıştır. Beyan sınırına ait düzenlemelerde önemli bir değişiklik bulunmamaktadır (Ortaç vd., 2016: 90).

Tablo 35'e göre Türkiye'de 2000 yılında kâr payları üzerindeki toplam vergi yükünün yaklaşık % 51'i kurumlar üzerinde kalırken yaklaşık % 49'u bireyler üzerinde kalmaktadır. 2018 yılına gelindiğinde yaklaşık % 61.5'i kurumlara ait iken % 38.5'i bireyler üzerindedir.

Tablo 35: Türkiye'de Kâr Paylarına Uygulanan Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi

(%)	Kurumlar Vergisi Oranı	Gelir Vergisi Oranı	Toplam Vergi Yükü	Kurumlar Vergisi Payı	Gelir Vergisi Payı
2000	33	49.50	64.98	50.79	49.21
2010	20	35	48	41.67	58.33
2018	22	35	35	61.17	38.29

Kaynak: OECD Stat, (t.y.): https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I14

Saf bir ikili gelir vergisi sisteminin önemli bir özelliği, kurum ve gelir vergileri yoluyla kâr payı gelirlerinin çifte vergilendirilmesini engellemesidir. Kurumlar vergisi yükünün gelir vergisi oranına eşit olduğu, kâr paylarının stopaj vergisinden istisna tutulduğu veya kurumlar vergisi matrahından kâr paylarının indirilmesi şeklindeki gelir vergisi ve kurumlar vergisini tam bütünleşmeye yaklaştıran uygulamaların çifte vergilemeyi etkin bir şekilde önleyebileceği düşünülmektedir (Genser ve Schindler, 2007: 4). Çifte vergileme sorununun ortaya çıkardığı etkinlik ve adalet kaybı, uluslararası sistemde var olan vergi rekabeti ve 20. yüzyılın son yıllarında ortaya çıkan küreselleşme, ülkelerin yabancı sermayeyi ülkelere çekmek istemelerine neden olmuştur. Sonuçta bu ülkeler, vergi politikalarında reformlara gitmiş ve özellikle kurumlar vergisi oranlarını önemli ölçüde rekabet avantajı elde edebilecek ölçüde indirmişlerdir (Yurdadoğ ve Albayrak, 2017: 132). Türkiye dahil birçok ülkede yaşanan ekonomik gelişmeler ışığında sermayenin vergilendirilmesinde eşitlik ve adalet ilkeleri ihmal edilerek ekonomik etkinlik ilkesi ön planda tutulmaktadır. Türkiye'de son yıllarda yapılan düzenlemelerle ikili gelir vergisi sistemine yaklaşıldığı ve yeni gelir vergisi kanunu ile bu konunun daha da netleşeceği düşünülmektedir (Çalcalı ve Yılmaz, 2013: 257).

Tablo 36'da Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisinin GSYH ve toplam vergi gelirleri içindeki payları gösterilmektedir.

Tablo 36: Türkiye'de GSYH ve Toplam Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Gelir Vergisi-Kurumlar Vergisi

TÜRKİYE	GSYH'nin Yüzdesi Olarak		Toplam Vergi Gelirinin Yüzdesi Olarak	
	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi
1990	3.9	1.0	26.8	6.7
2000	5.2	1.7	22.2	7.3
2010	3.5	1.8	14.0	7.3
2015	3.7	1.4	14.6	5.7
2016	3.7	1.6	14.6	6.5

Kaynak: OECD, 2018: 68-69.

Tablo 37’de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1990 yılından 2016 yılına gelindiğinde azalmıştır. Aynı şekilde kurumlar vergisi de azalmıştır. Ancak kurumlar vergisindeki azalma daha düşük olmuştur.

Politikacılar ve ekonomik birimler vergilerin ekonomik faaliyetler üzerindeki etkisini değerlendirmek ve doğru kararlar alabilmek için vergi yükünü değerlendirmeye ihtiyaç duyarlar. Kanuni kurumlar vergisi oranı bazı bilgiler vermesine rağmen bu oldukça sınırlıdır. Aslında, kanuni kurumlar vergisi oranları gerçek vergi yükünü, vergi matrahını oluşturan unsurların çeşitliliğini ve farklı vergi rejimlerinin ilişkilerini değerlendirmeye ve uluslararası kıyaslamaları yapmaya imkân tanımaz. Efektif kurumlar vergisi oranı ise vergilerin ekonomik faaliyetler üzerindeki etkisini ve vergi yüklerini değerlendirmek için uygun bir ölçüdür. Sonuçta efektif vergi oranları da vergi matrahına uygulanan kanuni kurumlar vergisi oranının sonucudur. Vergi matrahı, vergi mevzuatı göz önüne alınarak bazı düzeltmelere tabi tutularak hesaplanan kârdır (Giannini ve Maggiulli, 2002: 3).

Kurumların vergi yükü ve bu yükün uluslararası düzeyde kıyaslanması ülkede faaliyet göstermek isteyen şirketler açısından önem arz etmektedir. Bu anlamda ülkelerin kanuni kurumlar vergisi oranı ve efektif vergi oranları kullanılmaktadır. Kanuni kurumlar vergisi oranı, vergilenebilir kâra uygulanan orandır. İndirim, istisna, kredi gibi birçok faktörü dışlasa da bazı işletme kararlarında tek başına bir etkiye sahiptir. Kârların kanuni oranda vergilendirildiği bir durumda şirketleri daha düşük kanuni vergi oranlarına sahip ülkelerde kâr sahibi olmaya teşvik edebilir. Diğer şartlar eşit olduğu bir durumda, yüksek kanuni vergi oranları kâr değişimini teşvik edebilir. Ortalama efektif vergi oranı, esas olarak bir ülkede faaliyet gösteren şirketin ödediği vergi miktarının gelirin bölünmesi ile bulunur. Her şeyden önce vergi yükü olarak, yasal vergi oranını, kesintileri ve bir kurumun vergi yükümlülüğünü azaltan vergi uygulamalarını hesaba katar. Şirketler bir ülkeye yatırım yapmaya karar verirken ortalama efektif vergi oranını dikkate alabilirler. Diğer koşullar aynı olduğu kabul edildiğinde bir şirket, daha düşük ortalama efektif vergi oranına sahip ülkeyi tercih eder. Çünkü bu yatırım, onların faaliyetleri boyunca daha yüksek oranda kâr elde etmesi anlamına gelmektedir (Pomerleau, 2017). Tablo 37’de Türkiye ve diğer bazı ülkelerin 2012 yılına ait kanuni kurumlar vergisi oranı ve ortalama efektif vergi oranları yer almaktadır.

Tablo 37: Çeşitli Ülkelerde En Yüksek Kanuni Kurum Vergi Oranı ve Ortalama Efektif Kurum Vergi Oranı

2012 yılına ait Kurumlar Vergisi Oranları		
Ülke	En Yüksek Kanuni Kurum Vergi Oranı	Ortalama Efektif Kurum Vergi Oranı
ABD	%39.1	%29
Arjantin	%37	%37.3

Tablo 37: (Devamı)

2012 yılına ait Kurumlar Vergisi Oranları		
Ülke	En Yüksek Kanuni Kurum Vergi Oranı	Ortalama Efektif Kurum Vergi Oranı
Güney Afrika	%34.6	%23.5
Fransa	%34.4	%20
Brezilya	% 34	%22.3
Hindistan	%32.5	%25.6
İtalya	%31.4	%26.8
Almanya	%30.2	%14.5
Avustralya	%30	%17
Meksika	%30	%20.3
Kanada	%26.1	%16.2
Çin	%25	%19.1
Endonezya	%25	%36.4
Güney Kore	%24.2	%20.4
İngiltere	%24	%10.1
Rusya	%20	%21.3
Türkiye	% 20	%19.5

Kaynak: Congressional Budget Office, 2017: 2; Pomerleau, 2017: <https://taxfoundation.org/>

Tablo 37'ye göre, kurumlar vergisi oranlarında son yıllarda vergi rekabetinde avantaj elde etmek isteyen ülkeler önemli oranda indirim yapmışlardır. Tabloda en düşük kanuni kurumlar vergisi oranı uygulayan 2 ülkeden biri Türkiye'dir. Vergisel ayrıcalıkların dikkate alınarak hesaplandığı ortalama efektif kurum vergi oranında ise en düşük 6. ülkedir. İngiltere'de kanuni kurumlar vergisi oranı % 24 iken ortalama efektif vergi oranı % 10, Kanada kanuni kurumlar vergisi oranı % 36.1 iken ortalama efektif vergi oranı %16.2 ve Avustralya kanuni kurumlar vergisi oranı %30 iken ortalama efektif vergi oranı % 17 olarak gerçekleşmiştir.

3.3.5.2. Türk Vergi Sisteminin Genel Sorunları

Karyağdı (2011: 37-40)'ya göre, Türkiye'de gelir vergisi reformunu gerekli kılan bir takım nedenler bulunmaktadır. Türkiye'de vergi tabanı dardır. Gelir yeterince kavranamamıştır. Kayıt dışı ekonomi oldukça fazladır. Vergi gelirleri, kamu harcamalarını karşılayacak düzeyde toplanamamaktadır. Vergi gelirlerini artıracak düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı sağlanmalıdır. Vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payı yüksektir. Bu durum vergi adaletini bozmaktadır.

2014 yılında yayınlanan Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018'de Türk vergi sisteminin bazı zayıf yönleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014: 28):

- Vergi mevzuatı sık sık değişmektedir: öngörülebilirliği azaltan bu durum hem ekonomik alanda belirsizliğe neden olmakta hem de mükelleflerin kanuna uyumunu olumsuz yönde etkilemektedir.
- Kayıt dışı ekonominin büyüklüğü ve muafiyet, indirim, istisna gibi vergi ayrıcalıklarının varlığı vergi adaletini bozmaktadır.
- Vergi mevzuatı karmaşıktır. Mevzuata yapılan eklemeler, geçici ve mükerrer maddeler, kaldırılan maddeler, tebliğle yapılan düzenlemeler, mükellef haricinde meslek mensuplarının dahi vergi kanunlarını anlamasını güçleştirmektedir.
- Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı yüksektir.
- Vergi tabanı dardır.
- Vergi denetimi etkin bir şekilde yürütülememektedir.

Türk vergi sisteminde yapılması düşünülen reformlar bir takım sorunları gidermeye yönelik olmalıdır. Örneğin, vergi tabanı genişletilerek, dolaylı vergiler üzerindeki vergi yükü azaltılıp dolaysız vergiler ile denge kurulmalıdır. Vergi dışı kalan alanlar (örn, kentsel rantlar) vergilendirilmelidir, basit usul ve götürü gider usulü yeniden gözden geçirilmeli ve gerekirse kaldırılmalıdır, vergi harcamaları mümkün olduğunca sınırlandırılmalıdır ve gelir tam olarak kavranmalıdır. Dernek ve vakıflara yönelik ayrıcalıklar gibi vergiden kaçınmayı sağlayan hükümler gözden geçirilmeli ve benzer vergisel ayrıcalıklar sınırlandırılmalıdır. Anlaşılması güç hükümler (örtülü kazanç gibi) yeniden yazılmalıdır. Dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kurum kazancı ayrıca gelir vergisine tabi tutulmamalıdır (Söyler ve Çolak, 2013: 219). Vergi sisteminde bahsedilen bu sorunlar aşağıda basitlik sorunu, adalet sorunu, etkinlik sorunu ve öngörülebilirlik başlıkları altında incelenecektir.

3.3.5.2.1. Basitlik Sorunu

Karabacak'ın 2013 yılında Türk Vergi kanunlarının karmaşıklığı üzerine yaptığı bir çalışmada vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyinin yüksek olduğunu ve katılımcıların kanunları kendi kendilerine okuyup anlayamadıklarını ortaya koymuştur. Vergi kanunlarındaki karmaşıklık konusunda hükümet çeşitli çalışmalar yapmaktadır. Örneğin, TBMM'ye sunulan yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı ile Gelir ve Kurumlar Vergisi birleştirilerek sadeleştirilmesi hedeflenmektedir (Karabacak, 2013a: 50).

Orta Vadeli Mali Plan (2018-2020)'da "*Ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde vergi mevzuatının daha basit ve kolay uygulanabilir hale getirilmesini, vergilemede istikrar ve öngörülebilirliğin esas olmasını, uluslararası düzeyde rekabet gücünün artırılmasını, ülkemizin bilgi, teknoloji ve yenilik üretiminde söz sahibi ülkeler arasında yer almasını hedefleyen ve katma değeri yüksek yatırım ve nitelikli istihdamı destekleyen vergi politikalarının geliştirilmesine devam edilecektir. Bu kapsamda Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu*

kapsamlı bir şekilde reforma tabi tutulacaktır” maddesi yer almaktadır. Orta vadeli planla uyumlu olarak, Gelir İdaresi Başkanlığının 2018 yılı performans programında, kaliteli hizmet sunmak amacıyla vergi mevzuatının sadeleştirilerek vergisel yükümlülüklerin anlaşılır hale getirilmesi hedeflenmektedir. Böylece vergi mevzuatının, vergi ile ilgili iş ve işlemlerde kullanılan tüm belge ve formların, beyannamelerin sadeleştirilerek vergisel yükümlülüklerin daha basit hale getirilmesi amaçlanmaktadır. Böylece vergisel işlemlerin mümkün olduğunca basit ve hızlı bir şekilde yerine getirilmesi düşünülmektedir (GİB, 2018: 50-51). Vergi sisteminin basitliği, yalnızca vergi kanunlarının basitleştirilmesini içermez. Aynı zamanda kanunların uygulanması aşamasında da basitliğin sağlanması gerekmektedir. Bunun için teknolojik yeniliklerden mümkün olduğu kadar fazla yararlanılması hem idare hem mükellef açısından faydalı olacaktır.

Budak ve James, 2016 yılında yaptıkları bir çalışmada 2014 yılı için Türkiye, Avustralya, Yeni Zelanda ve İngiltere’de gelir vergisi için Gunning-Fog indeksini hesaplamışlardır. Gunning-Fog indeksi sonuçları ve diğer bazı verilere ilişkin değerler tablo 38’de gösterilmektedir.

Tablo 38: Avustralya, Yeni Zelanda, İngiltere ve Türkiye İçin Temel Karmaşıklık İndeksi Verileri (2014)

2014 yılı		Temel Karmaşıklık İndeksi (Verileri)			
		Politika Karmaşıklığı		Kanun Karmaşıklığı	
		Toplam indirim ve istisna sayısı	Kanundaki değişiklikler (2000 yılı sonrası)	Gunning-Fog Okunabilirlik İndeksi	Kanunun sayfa Sayısı
Avustralya	Gelir Vergisi	60	3972	19,4	4849
Yeni Zelanda	Gelir Vergisi	37	51	19,7	3218
İngiltere	Gelir Vergisi	291	1500	16,9	694
Türkiye	Gelir Vergisi	58	146	20,1	101

Kaynak: Budak ve James, 2016: 446-447.

Budak ve James’in, yukarıdaki verilere göre hesapladıkları Gunning-Fog indeksi sonuçlarına göre seçilen ülkeler içerisinde anlaşılması en zor Gelir Vergisi Kanun metni Türkiye’ye aittir. Sayfa sayısı olarak en düşük olmasına rağmen en zor anlaşılan kanun metnidir. Avustralya gelir vergisi kanunu 4849 sayfa olmasına rağmen indeks 19,4 Türkiye’nin indeks değerinden 20,1 düşük çıkmıştır. Buradan sayfa sayısının tek başına bir karmaşıklık ölçüsü olmadığı sonucuna varılabilir. Diğer bir deyişle, bir kanun metninin sayfa sayısının düşük olması o kanun metninin çok iyi anlaşılır bir metin olduğu anlamına gelmemektedir. Örneğin, eğitim düzeyi düşük mükellef sayısının çokluğu da kanun metnlerinin anlaşılmasına neden olabilir.

Diğer bir çalışmada, Karabacak, 2013 yılında 248 katılımcı (145 vergi bilgisine sahip değil ve 103 vergi bilgisine sahip) ile yapmış olduğu çıkartmalı okunabilirlik testiyle Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun okunabilirlik düzeyini ölçmeye çalışmıştır. Amaç, vergi

konusunda eğitim alan bireyler ile vergi konusunda eğitim almamış bireyler arasında verginin okunabilirliği konusunda farkın olup olmadığını tespit etmektir. Bu amaçla gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunundan ve herhangi bir uzmanlık gerektirmeyen bir romandan metinler seçilmiştir (Karabacak, 2013a: 47). Çalışmaya ilişkin sonuçlar tablo 39’da gösterilmektedir.

Tablo 39: Türkiye’de Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanununun Çıkartmalı Okunabilirlik Test Sonuçları (2013)

Temel Vergi Hukuku Eğitimi Almayan 145 Katılımcının Çıkartmalı Okunabilirlik Test Sonucu			
	Gelir Vergisi Kanunu Sonuçları	Kurumlar Vergisi Kanunu Sonuçları	Serbest Okuma Metni Sonuçları
Ortalama Doğru Cevap Sayısı	9,54	7,60	33,72
Çıkartma Puanları (%)	19,08	15,20	67,44
Temel Vergi Hukuku Eğitimi Alan 103 Katılımcının Çıkartmalı Okunabilirlik Test Sonucu			
Ortalama Doğru Cevap Sayısı	23,13	20,39	36,12
Çıkartma Puanları (%)	46,26	40,78	72,24

Kaynak: Karabacak, 2013a: 48-49.

Karabacak’ın yaptığı çalışmanın sonuçları yukarıdaki tablo 39’da görülmektedir. Buna göre, vergi hukuku bilgisi olmayan katılımcılar vergi kanunlarını anlamakta güçlük çekmektedirler. Gelir vergisi kanunu için doğru sayısı yaklaşık 10, kurumlar vergisi kanunu için yaklaşık 8 ve serbest okuma parçası için yaklaşık 34’dür. Vergi hukuku bilgisi olan katılımcıların gelir vergisi kanunu için doğru sayısı yaklaşık 23, kurumlar vergisi kanunu için yaklaşık 20 ve serbest okuma parçası için yaklaşık 36’dır. Buna göre, vergi hukuku bilgisine sahip katılımcıların da kanunları okuyup anlamakta güçlük çektiği sonucuna varılmıştır (Karabacak, 2013a: 49).

Türkiye’de mükellefler uzlaşma müessesini de yoğun bir şekilde kullanmaktadırlar. Bu uygulamaya başvururken gösterilen temel gerekçe Vergi Usul Kanunu’nun uzlaşma yöntemini düzenleyen hükümlerinde varolan gerekçelerden biri “*kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek*” olmaktadır. Bu başvurular dikkate alındığında vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve mükellefler tarafından daha anlaşılabilir hale getirilmesi vergi uyumsuzluklarının azaltılması adına önemli olacaktır. Ancak vergi mevzuatının karmaşık olduğu çoğunlukla ifade edilse bile bu gerekçenin doğru olup olmadığını tespiti pek mümkün olmamaktadır (Üyümez, 2016: 89).

Vergi kanunlarının karmaşıklığının tespitinde dikkate alınabilecek diğer göstergeler vergi idaresinin yayınladığı özelgeler, sirkülerler ve tebliğlerdir. Bunlar genel olarak mükellefin kanunları anlamadıkları noktada onlara açıklamada bulunmak ve yol göstermek amacıyla çıkarılan düzenlemelerdir. 2010 yılında yayınlanan Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelikte (GİB, <http://www.gib.gov.tr/node/86780>), özelge ve sirküler tanımları

yapılmaktadır. Bu yönetmeliğe göre, “*Özelge: Mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından, kendilerince açık olmayan ve tereddüt ettikleri konular hakkında yazılı olarak açıklama talebinde bulunmaları üzerine yetkili makamlarca kendilerine verilen yazılı görüşü ifade eder*”. *Sirküler: Vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından açık olmayan ve tereddüt edilen konular hakkında aynı durumda olan tüm mükellef ve vergi sorumluları için uygulamaya yön vermek ve açıklık getirmek üzere Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan görüşü, ifade eder.*”

Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinde 01.01.2010-31.12.2014 tarihleri arasında yayımlanan özelge sayısı 8.549 (bu sayı haricinde 410 adet özelge, komisyonun onayından geçmiş ancak çalışmalar devam ettiği için sayıya dahil edilmemiştir) olup yıllara göre dağılımı tablo 40’da gösterilmektedir (GİB, 2015:74).

Tablo 40: 2010-2014 Yılları Arasındaki Özelge Sayısı

	GİB İnternet Sitesinde Yayımlanan
Yıl	Adet
2010	920
2011	2.721
2012	2.151
2013	1.502
2014	1.255
2010-2014 yılları arası toplam	8.549
2010-2015 yılları arası toplam	10.257

Kaynak: GİB, 2015: 74; GİB, 2016: 66.

2017 yılı ve 2018 yılı GİB faaliyet raporlarına göre GİB internet sayfasından yayımlanan özelge sayısı 2016 yılı için 878 (GİB, 2017: 137) ve 2017 yılı için 853 (GİB, 2018: 136)’dür. 2010-2015 yılları arasındaki toplam özelge sayısına 2016 yılı özelge sayısı ilave edildiğinde 2016 yılında toplam 11.135 ve bu sayıya 2017 yılı özelge sayısı eklendiğinde de 11.988 sonucuna ulaşılmaktadır. 2010-2017 yılları arasında yaklaşık 12.000 özelge çıkarılmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı internet sayfasında mevzuat başlığı altında Gelir Vergisi Kanununa ilişkin yayımlanan sirküler sayısı, 2003-2016 yılları arasında toplam 99 adet iken Kurumlar Vergisi Kanununa ilişkin 50 adet sirküler yayımlanmaktadır. Yine Kurumlar Vergisi Kanunu için 17 tebliğ bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu için toplam 307 tebliğ yayınlanmış, bu tebliğlerin 147’si günümüzde güncelliğini korumaktadır (GİB, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>).

Yukarıdaki rakamlara bakıldığında mükelleflerin kanunları anlama noktasında günlük çektikleri sonucuna varılabilir. Özellikle mükellefin bireysel sorularını temsil eden özelge sayısının

7 yıllık bir süre için yaklaşık 12.000 olduğu düşünüldüğünde kanunlarının basitleştirilmesinin gerekliliği açık olmaktadır.

3.3.5.2.2. Adalet Sorunu

Türk gelir vergisi, tarım ve küçük esnaf gibi bazı kesimlerin sosyal/ekonomik/politik olarak korunması, tasarruf ve yatırımların teşvik edilmesi gibi amaçlarla bir takım politikalar belirlemektedir. Bu politikaların uygulanması sonucunda zirai kazanç, küçük esnaf, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı ve değer artış kazancı türündeki gelirler neredeyse tamamen, ticari kazanç ve serbest meslek kazancı ise yeterli düzeyde vergilendirilememektedir. Bu nedenle stopaj ağırlıklı vergilendirme yapılmaktadır. Gelir vergisi tahsilatının ağırlıklı olarak ücretlere ve stopaja dayanmasının olumsuz yönlerini üç maddede özetleyebiliriz (TASAV, 2014: 11);

- (1) Mükellefin vergi bilincini zayıflatmakta ve vergi kültürünün yerleşmesini engellemektedir.
- (2) Vergi yükünün toplumun bir kesimi üzerinde kalması adalet duygularını zedelemektedir.
- (3) Ücretliler aleyhine bir vergi yükü dağılımına neden olmaktadır. Esasında ücretler, sosyal güvenlik primleri ile birlikte istihdam ve işletmeler üzerinde ek bir yük doğurmakta ve iktisadi faaliyetleri ve istihdamı olumsuz etkileyen bir vergi yapısı oluşturmaktadır. Bu çerçevede, Türk vergi sisteminin, yurtiçi tasarrufları ve yatırımları artırma ve gelir dağılımında adaleti sağlama şeklindeki iki amaca hizmet etmediği görülmektedir (TASAV, 2014: 11). Tablo 41’de 2016-2017 yıllarına ilişkin gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergiler gösterilmektedir. Tabloya göre 2016 yılı için gelir vergisi ve kurumlar vergisi toplam stopaj miktarının gelir ve kazançlar içindeki payı %64,5’dir. 2017 yılı için bu oran % 65,8’dir. Gelir vergisi içindeki payına göre değerlendirildiğinde gelir vergisinden elde edilen kazancın 2016 yılı için %92,9’u ve 2017 yılı için %93,5’i stopaj yoluyla tahsil edilmiştir.

Tablo 41: Türkiye’de 2016-2017 Yıllarında Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler

(Milyon TL)	2016	2017
Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler (1) + (2)	139.575	155.063
1) Gelir Vergisi	96.605	108.905
- Beyana Dayanan Gelir Vergisi	4.522	4.702
- Basit Usulde Gelir Vergisi	375	156
- Gelir Vergisi Stopajı (Tevkifatı)	89.752	101.841
- Gelir Geçici Vergisi	1.956	2.207
2) Kurumlar Vergisi	42.970	46.158
- Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	2.820	909
- Kurumlar Vergisi Stopajı (Tevkifatı)	278	234
- Kurumlar Geçici Vergisi	39.872	45.015

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (BUMKO), 2017: 72.

Türk gelir vergisi sisteminde stopaj (kaynakta kesme) uygulaması amacından öte kullanılarak sorunlara yol açmaktadır. Stopaj birçok ülkede genel olarak vergilendirilmesi zor olan alanlarda ve konularda verginin tahsilini kolaylaştırmak amacıyla kullanılmaktadır. Türk Gelir vergisi sisteminde ise birçok gelir türünde nihai vergi olarak uygulanmaktadır. Bu yaygın kullanım gelir vergisinin bütünlüğünü bozmaktadır. Diğer bir sakıncası da stopaj oranlarıdır. Stopaj oranları ana vergi tarifesinden düşük olabilmektedir. Bu durum vergi adaletini zedelemektedir (TASAV, 2014: 9). Sistemde basitliği sağlamaya yönelik stopaj gibi yöntemler, diğer vergileme ilkelerine ters düşmektedir. Örneğin, stopaj uygulaması vergi tahsili açısından vergi idaresine basitlik sağlamaktadır. Ancak ücretlilerde olduğu gibi stopaj uygulaması nedeniyle mükellefler ödeyeceklerinden daha ağır vergi ödemekte ve vergi yükleri artmaktadır. Stopaj mükelleflerin matrahlarından yapmaları gereken indirimlerin (örneğin, sağlık giderleri, eğitim giderleri) yapılamamasına neden olmaktadır. Bu durum vergi adaleti ile çelişmektedir. Ayrıca stopaj nedeniyle mükellef ne kadar vergi yüküne katlandıklarını bilememektedir. Bu yönüyle stopaj, vergi bilincinin gelişimine engel olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu madde 1’de “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” ifadesi yer almaktadır. Bu tanıma bakarak Türk vergi sisteminde gelirin kapsamını görmek mümkün değildir. Bu tanımda daha çok, gelirin kişiselliği, yıllık olması, elde edilmiş olması, gerçek olması ve safi olması şeklinde sıralayabileceğimiz özellikleri belirtilmiştir. Ancak yukarıdaki tanımda “kazanç ve iratlar” tabiri genel olarak tüm kazanç ve iratlar şeklinde algılanabilse de gerçekte durum farklıdır. Türk gelir vergisi sisteminde tüm kazanç ve iratlar vergi konusuna girmemektedir. Gelir özelliği taşıyan ancak 7 gelir unsuru içerisine girmeyen kazanç ve iratlar vergi dışı kalmaktadır. Türk vergi sisteminde gelirin daha geniş kavranabilmesi için (Arıkan ve İnneci, 2016: 20-26):

- Stopaj uygulamasından vazgeçilerek beyanname ağırlıklı bir vergileme anlayışı tercih edilmelidir.
- Gelirin tanımında net artış teorisine yaklaşılmalıdır. Bunun için net artış teorisinin uygulanmasını kolaylaştıracak yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi idaresinin etkinliğini artıracak uygulamalar yürürlüğe konulmalıdır. Eksik personel ve teknolojik altyapı tamamlanmalıdır. Çünkü net artış teorisine yöneltilen eleştirilerden biri, gelir ve servet değerindeki artışın tespitinin güç olmasıdır. Gelirin tespiti ve vergi denetiminin yapılabilmesi için vergi idaresinin güçlendirilmesi önemlidir.
- Gelir Vergisi Kanununda yer alan beyan edilmeyecek gelirler (tek işverenden elde edilen ve stopaja tabi tutulan ücretler gibi) minimuma indirilmelidir.

Türkiye’de mükellef kesiminin çoğunluğunu gerçek kişiler oluşturmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısı azdır. Gerçek kişilerin kurum statüsüne geçmeleri halinde daha çok vergilendirilecekleri düşüncesi gelir ve kurumlar vergisi mükellefi sayılarının dengesiz olmasına

neden olmaktadır. Tablo 42’de Türkiye’de 2017 yılı faal mükellef sayıları yer almaktadır. Tabloya göre, Türkiye’de 2017 yılı için faal mükelleflerin % 83.8’i gerçek kişi ve şahıs şirketlerinden oluşmaktadır. Mükelleflerin kurumsallaşma düzeyleri düşüktür. Vergi reformlarında kurumsallaşma konusunda ciddi adımlar atılmalıdır.

Tablo 42: Türkiye’de Faal Mükellef Sayıları (2017)

Mükellef	Sayı
Gerçek Kişi	4.599.750
Limited Şirket	620.233
Anonim Şirket	118.383
Adi Şirket	43.945
Kooperatif	34.970
Banka Şubesi	11.539
İş Ortaklığı	4.752
Kollektif Şirket	1.704
Adi Komandit Şirket	123
Avukatlık Ortaklığı	60
Eshamlı Komandit Şirket	1
Toplam	5.540.355

Kaynak: GİB, 2018: 164.

Vergi adaleti açısından değerlendirilmesi gereken diğer bir konu vergi harcamalarıdır. Vergi harcamaları ile belirli bir mükellef grubuna vergisel ayrıcalıklar tanınmakta ve bu mükelleflerin diğer mükelleflere göre daha düşük oranda vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. 2008 yılından 2014 yılına kadar vergi harcamalarının sayısında önemli artışlar meydana gelmiştir. Vergi türleri itibariyle artışlar, gelir vergisinde % 99, kurumlar vergisinde % 84, katma değer vergisinde % 223, özel tüketim vergisinde % 95 ve diğer kanunlarda yer alan vergi harcamalarındaki artış % 90 düzeyindedir. Adalet, basitlik, etkinlik gibi konularda olumlu ve olumsuz bir takım etkileri bulunan vergi harcamaları, ekonomi ve vergi sistemini de önemli ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle bir vergi reformu gerçekleştirilmek istendiğinde vergi harcamalarının iyi analiz edilmesi reformun başarısında etkili olacaktır (Sakınç, 2016: 19).

Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki ağırlığına bakıldığında dolaylı vergilerin daha ağırlıkta olduğu görülmektedir. Ödeme gücü farklı bireylerin aynı oranda vergiye tabi tutulması vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Tablo 43’de 2011 ve 2017 yılları arasında dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payı gösterilmektedir. Tabloya göre 2011 ve 2017 yılları arasındaki dönemde dolaysız ve dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı hemen hemen hiç değişmemiştir. Dolaylı vergilerin vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı ortalama % 70 civarındadır. Türkiye için vergi gelirlerinin büyük bir kısmının dolaylı

vergilerden tahsil edilmesi vergi adaletinin sağlanamadığının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Tablo 43: Türkiye’de Toplam Vergi Gelirlerinin Yüzdesi Olarak Dolaylı ve Dolaysız Vergiler

	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler
2011	31.4	68.6
2012	32	67.9
2013	29.6	70.4
2014	31	69
2015	30	70
2016	31.1	68.9
2017	31	69
2011-2017 ortalaması	31	69

Kaynak: BUMKO, 2018: 21

Türkiye’de dolaylı vergilerin payı yüksektir. Bu nedenle vergi adaleti bozulmaktadır. Ancak bu siyasal olarak tercih edilen bir durum olabilmektedir. Çünkü dolaysız vergiler yeterli ölçüde tahsil edilememektedir. Dolayısıyla kolay tahsil edilen ve mükellef tarafından çok fazla hissedilmeyen dolaylı vergiler tercih edilmektedir. Dolaylı vergilerin yüksekliği mükellefin vergi sistemine olan bakışını da olumsuz etkilemektedir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014: 30). Bu nedenle vergi ile ilgili yapılması düşünülen bir düzenlemenin veya reformun siyasi baskıdan uzak vergileme ilkelerine uygun şekilde oluşturulması gerekmektedir.

Mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanabilmesi, mükellefleri cezalandırmaktansa kazanmak amacı ve kayıt dışılığı azaltarak yeni gelir kaynaklarını ekonomiye kazandırma düşüncesi ile zaman zaman uygulanan vergi afları, vergi ödevini sağlıklı bir şekilde yerine getiren mükelleflerin vergi sisteminin adaletinin sorgulamasına neden olmaktadır. 1924 – 2018 yılları arasında çıkarılan af yasasının sayısı toplam 35’dir. 2001-2018 yılları arasında 9 adet vergi affi kanunu çıkarılmıştır (Savcı, 2018: 4-6). Son dönemde çıkarılan vergi afları yıl sayısına göre hesaplandığında neredeyse iki yılda bir vergi affi çıkarılmıştır. Vergi afları, vergisini ödemeyen mükellefler için böyle bir affin çıkacağı beklentisiyle vergi görevlerini yerine getirmeme durumuna neden olurken diğer taraftan vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin vergi adaletine bakışını olumsuz etkilemektedir.

3.3.5.2.3. Etkinlik Sorunu

Türkiye’de uygulanan gelir vergisinin yeni bir sisteme kavuşturulması gerektiği yıllarca savunulmuştur. Gelir Vergisi Kanunu ile gerçekleştirilmek istenen temel amaç, vergi tabanının genişletilmesi olmuştur. Ekonomide oldukça büyük boyutlara ulaşan kayıt dışı ekonomi, vergi tabanını daraltmıştır. Kayıt dışı ekonomi ayrıca haksız rekabete yol açarak verimliliği olumsuz

etkilemekte, kurumsallaşmayı engellemekte, uluslararası piyasalarda rekabet dezavantajına neden olmakta ve kaynakların etkin dağılımını engellemektedir. Diğer taraftan verginin, devlet için önemli bir finansman kaynağı olması onun verimli bir şekilde toplanılmasını gerekli kılmaktadır. Aksi takdirde devlet, vergiler yoluyla elde edemediği geliri borçlanma gibi alternatif gelir kaynaklarından elde etme yoluna gidecektir. Vergi gelirini artırmak, vergi adaletinin sağlandığı, vergi yükünün dengeli dağıldığı, vergi bilincinin geliştiği bir ortamda daha mümkün olacaktır (Karyağdı, 2011: 37-40). Türkiye’de vergi tabanını genişletmeye yönelik Sakınç (2016: 54-55)’in önerileri aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- 1) Beyana dayalı bir gelir vergisi sistemi
- 2) İndirim, istisna, muafiyet gibi uygulamaların kapsamının yeniden belirlenmesi ve mümkün olduğunca azaltılması
- 3) Zirai kazançlarda gerçek usul kapsamının genişletilmesi
- 4) İşveren üzerindeki prim yükünün hafifletilmesi
- 5) Gelir vergisi tarifesindeki dilim sayısının ikili bir orana indirilmesi (ilk dilim için % 10 - % 15, ikinci dilim için % 20 - % 25 gibi bir oranın uygulanması ve belirli bir matrah üzerindeki gelirler için % 40 gibi artan oran uygulanması)
- 6) Emlak vergisi oranlarının artırılması
- 7) Ticari kazançlarda basit usulün kaldırılması
- 8) E-Ticaretin vergilendirilmesinin yeniden gözden geçirilerek bu alandaki vergi kayıplarının giderilmesi

Vergi tabanının genişletilmesi vergilemenin mali amacına da hizmet edecektir. Vergilemenin mali ve mali olmayan iki amacından biri olan mali amaç, devletin kamu harcamalarını karşılayacak düzeyde vergi gelirinin toplanmasını ifade etmektedir. Vergilemeden beklenen bu amacı yerine getirebilmesi için vergi sistemlerinin taşınması gereken birtakım özellikler bulunmaktadır. Bunlardan bazıları; vergi yükünün adil dağılımı, vergi tahsil maliyetlerinin minimum düzeyde olması ve kayıt dışı ekonominin mümkün olduğunca engellenmesidir (Güler ve Karaca, 2017: 166). Tablo 44’de Türkiye’nin 2002-2017 yılları arasında 100 TL vergi geliri elde edebilmek için yaptığı harcama miktarı gösterilmektedir.

Tablo 44: Türkiye’de Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı ve Harcamaların Karşılaştırılması (2002-2017)

Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması (2002-2017)			
YILLAR	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL. Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (TL)
2002	65.188.479	471,361	0,72
2003	89.893.112	666,651	0,74
2004	111.335.368	922,286	0,83

Tablo 44: (Devamı)

Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı ile Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması (2002-2017)			
YILLAR	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir İdaresi Harcamaları (Bin TL)	100 TL. Vergi Toplamak İçin Yapılan Harcama (TL)
2005	131.948.778	1.042.775	0,79
2006	151.271.701	1.152.887	0,76
2007	171.098.466	1.274.631	0,74
2008	189.980.827	1.420.975	0,75
2009	196.313.308	1.607.396	0,82
2010	235.714.637	1.637.613	0,69
2011	284.490.017	1.935.998	0,68
2012	317.218.619	2.179.670	0,69
2013	367.517.727	2.095.646	0,57
2014	401.683.956	2.313.804	0,58
2015	465.229.389	2.471.875	0,53
2016	529.607.901	2.875.482	0,54
2017	626.082.415	3.091.677	0,49
NOT:	1- Vergi Gelirleri Rakamları Brüt Olup, Mahalli İdare Ve Fon Payları İle Red Ve İadeler Dahil Tutarlarıdır.		
	2- 2008-2017 Yılları Vergi Gelirleri İçerisindeki Gelir Vergisi Tevkifat Rakamına Asgari Geçim İndirim Tutarı Dahildir		

Kaynak:

GİB,

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_71.xls.htm

Tablo 44'e göre 2002 yılında 100 TL vergi geliri elde edebilmek için yapılan harcama 72 kuruş iken 2017 yılına gelindiğinde 49 kuruşa düşmüştür. Sadece kriz yıllarını takiben harcamalarda bir artış görülmüştür. Bunun dışında sürekli maliyetlerde azalma meydana gelmiştir. Bu azalmada teknolojik gelişmelerin de katkısıyla vergi idaresinin otomasyon sistemini yaygınlaştırması, vergi tahsilatında bankaların kullanılmasının etkili olduğu söylenebilir (Rakıcı ve Aydoğdu, 2017: 231).

Vergi sisteminin etkin ve basit olabilmesi için bir ön koşul mükelleflerin vergi kanunlarına uyum derecesinin yüksek olmasıdır. Dünya bankası tarafından vergi uyumu üzerine yapılan çalışmalarda şirketlerin her yıl vergi mevzuatlarına uymak için ortalama olarak kurumlar vergisi için 9 gün, emek vergisi için 12 gün ve tüketim vergileri için 13 gün harcadıklarını ortaya koymuştur (Piper, 2013: 4). Tablo 45'de vergiye uyum için en fazla ve en az süre harcayan ülkeler yer almaktadır. Ayrıca seçilen bazı gelişmiş ülkeler ve Türkiye için uyum süreleri gösterilmektedir.

Tablo 45: Çeşitli Ülkelerde Vergi Uyumu İçin Harcanan Süre

		Vergi Uyum için Harcanan Süre (Saat)					
			Kurumlar vergisi	Emek Vergisi	Harcama Vergisi	Toplam Süre	
Vergiye Uyum İçin En Fazla Süre Harcanan Ülkeler	Brezilya	2007	736	491	1374	2600	
		2017	462	335	1161	1958	
	Bolivya	2007	120	480	480	1080	
		2017	110	507	408	1025	
	Libya	2007	-	-	-	-	
		2017	679	210	0	889	
	Venezüella RB.	2007	120	360	384	864	
		2017	120	288	384	792	
	Çad	2007	50	36	36	122	
		2017	300	216	250	766	
	Vergiye Uyum İçin En Az Süre Harcanan Ülkeler	Birleşik Arap Emirlikleri	2007	0	12	0	12
			2017	0	12	0	12
Bahreyn		2007*	0	36	0	36	
		2017	0	29	0	29	
Katar		2007*	0	36	0	36	
		2017	5	36	0	41	
Suudi Arabistan		2007	20	59	0	79	
		2017	31	16	0	47	
Estonya		2007	20	34	27	81	
		2017	5	31	14	50	
Seçilmiş Ülkeler	ABD	2007	200	100	25	325	
		2017	87	55	33	175	
	İngiltere	2007	25	45	35	105	
		2017	37	48	25	110	
	Almanya	2007	30	123	43	198	
		2017	41	134	43	218	
	Rusya	2007	160	96	192	448	
		2017	53	76	39	168	
	Türkiye	2007	46	80	97	223	
		2017	45	80	91	216	

*Bahreyn ve Katar için 2008 verisidir.

Kaynak: World Bank Group ve PWC, 2018: 92-95; World Bank Group ve PWC, 2008: 53-55; World Bank ve PWC, 2009: 79-81.

Tablo 45'e göre vergiye uyum için en az zaman harcayan ülkeler Birleşik Arap Emirlikleri, Bahreyn, Katar, Suudi Arabistan, Estonya gibi ülkelerdir. Bu ülkeler içinde Estonya, düz oranlı vergi sistemi uygulayan ve gelir vergisi kanunlarını tek bir metinde düzenleyen AB'ye üye bir ülke olması açısından dikkat çekicidir. Türkiye'de mükellefler bu ülkelere göre oldukça yüksek uyum maliyetlerine katlanmaktadır. Büyük ekonomilere sahip seçilmiş ülkelerle kıyaslandığında Türkiye'de, 2007 yılından 2017 yılına kadar olan sürede vergiye uyum süresinde 7 saatlik bir azalma meydana gelmiştir. 2017 yılı için Almanya'dan sonra en yüksek uyum süresine sahip ülkedir. Vergi mevzuatının çok uzun olduğu İngiltere'de bu süre Türkiye'nin yaklaşık yarısı kadardır. ABD ve Rusya 2007 yılına göre vergiye uyum için harcanan sürelerde önemli gelişme kaydetmişlerdir.

3.3.5.2.4. Kanunlaşma Sürecinden Kaynaklanan Sorunlar

Bir vergi kanun tasarısı hazırlama görevi, Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname madde 2’de “*Her türlü gelir gider işlemlerine ait kanun tasarılarını ve diğer mevzuatı hazırlamak veya hazırlanmasına katılmak*” Maliye Bakanlığı’nın görevleri arasında sayılmıştır (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.178.pdf>). Buna göre vergi kanunu tasarıları Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanmaktadır. Maliye Bakanlığı, vergi kanunu tasarılarını hazırlarken Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre hareket eder. Ayrıca danışma organı olarak görev yapan kanunların hazırlanması konusunda tavsiyelerde bulunan vergi konseyinin görüş ve önerilerini de dikkate alır. Vergi konseyinin görüşleri ve Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe göre bakanlık bünyesinde kanun tasarıları oluşturulur.

Kanun tasarıları, ilgili oldukları kurum ve kuruluşlar tarafından hazırlanır. Daha sonra bu kanun tasarıları ile ilgili olarak ilgili bakanlıklar, kamu kurum ve kuruluşlarından görüşler alınmaktadır. Bu durum 2006 yılında yayımlanan “Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” in “Görüş Alma” başlığını taşıyan madde 6 (ç)’ sinde “*Kamu gelir ve giderlerini etkileyen kanun ve kanun hükmünde kararname tasarıları hakkında Maliye Bakanlığı ile ilgisine göre Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı veya Hazine Müsteşarlığının; malî konuları düzenleyen kanunlar ile düzenleyici işlemlere ilişkin tasarılar hakkında Maliye Bakanlığının*” görüşlerinin alınmasının zorunlu olduğu ifade edilmektedir (TBMM, (t.y.) <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=3.5.20059986&MevzuatIliski=0&sourceXmIsearch=>).

Kanun tasarısı ve tekliflerinin TBMM de görülmesi kurallarını belirleyen Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) İç Tüzüğü’nde Dördüncü Kısım “Kanunların Yapılması” başlığını taşımaktadır. Buna göre, hazırlanan kanun tasarıları bütün bakanlarca imzalanmış olarak ve gerekçesiyle birlikte Meclis Başkanlığına verilir. Başkan gelen tasarıları ilgili komisyon veya komisyonlara doğrudan havale eder. Milletvekillerince de kanun teklifi verilebilir. Bu kanun tekliflerinde bir veya daha çok milletvekili imzası bulunabilir. Gerekçesi ile hazırlanan kanun teklifleri Başkanlığa verilir ve Başkanlık doğrudan ilgili komisyon veya komisyonlara havale yapabilir (TBMM, 1973: 19). Vergi kanun tasarısı ve teklifleri için ilgili komisyon Plan ve Bütçe Komisyonudur. Kanunların birçoğunun mali bir tarafı olması nedeniyle Plan ve Bütçe Komisyonuna gönderilmektedirler. Bu nedenle komisyonun görevlerinin oldukça geniş olduğu söylenebilir. Bu kanunların birçoğunda esas komisyon olarak görev yapmaktadır. Dolayısıyla ekonomik ve mali konularda ve kaynakların yönlendirilmesinde oldukça önemli görevleri bulunmaktadır (Çeliker, 2006: 26).

Türkiye Büyük Millet Meclisi İç Tüzüğü, madde 42'ye göre ilgili komisyonlar görüşüp karara bağladıkları işler için rapor hazırlarlar. Raporlar komisyon üyelerince imzalanır ve raporlar milletvekillerine dağıtılır. Bu raporlar Genel Kurulda görüşülmek üzere ilk birleşim tutanağına eklenir (TBMM, 1973: 10). Genel Kurulda kabul edilen kanunlar Cumhurbaşkanı tarafından yayımlanacağı TC Anayasasının (<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf>) madde 89'da "*Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları onbeş gün içinde yayımlar.*" şeklinde belirtilmiştir. Vergi kanunları için yukarıdaki süreci genel olarak özetlemek gerekirse; Vergi Konseyinin görüşlerini de dikkate alarak Maliye Bakanlığınca hazırlanan taslaklar tüm bakanların imzasıyla kanun tasarisına dönüşmekte ve kanun tasarıları Meclis Başkanlığına sunulmaktadır. Başkanlık, ilgili komisyona bu tasarıları göndermektedir. Vergi kanunları için bu komisyon, Plan ve Bütçe Komisyonu olmaktadır. Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülen ve kabul edilen kanun tasarısı, Meclis Başkanlığı tarafından milletvekillerine bastırılıp Genel Kurul'da görüşülmektedir. Genel Kurul'da kabul edilen tasarı Cumhurbaşkanı tarafından Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmektedir. Türkiye Büyük Millet Meclisi ve Cumhurbaşkanlığı seçimleri sonucunda "Parlamentar Hükümet Sisteminden" "Cumhurbaşkanlığı Hükümet Sistemi"ne geçilmiştir. Bu sistemin getirdiği yeni düzene göre "Bakanlar Kurulu" olmadığı için hükümetin Meclise kanun tasarısı sunması mümkün değildir (TBMM Kanunlar ve Kararlar Başkanlığı, 2018: 11). Yeni sistemde kanun yapım süreci kısaca özetlenirse; Milletvekilleri ve Cumhurbaşkanı kanun teklifini TBMM Başkanlığına sunar, Başkanlıkça kanun teklifi ilgili komisyona gönderilir. Komisyon görüşmeleri sonucu oluşan rapor, Genel Kurul'da görüşülüp kabul edildikten sonra Cumhurbaşkanınca Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girer (TBMM Kanunlar ve Kararlar Başkanlığı, 2018: 41).

Yeni Gelir Vergisi Kanun tasarısı hazırlık aşamasında öncelikle Vergi Konseyinin görüşleri doğrultusunda hazırlanmış sonrasında Maliye Bakanlığı bünyesindeki Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğüne konseyin görüşlerini de dikkate alarak hazırlanan tasarı TBMM'ye sunulmuştur. Mecliste, Plan ve Bütçe Komisyonuna havale edilmiştir. Tasarı üzerinde çalışmalar halen devam etmektedir.

İdeal bir vergi kanununun hazırlanması önündeki engeller gelişmiş ekonomilerde akademik çalışmalar ve teknik yardımlarla çözülmeye çalışılırken (örneğin ABD'de vergi kanunu taslağı çalışmalarına meslek örgütü temsilcileri, politika uzmanları, hukukçular, muhasebeciler, iktisatçılar ve sıradan vatandaşlar katılabilmektedir) gelişmekte olan ülkelerde bu çeşit yardımlara pek başvurulmadığı görülmektedir. Karmaşık vergi yasama sürecinden geçen vergi kanunları, farklı baskı gruplarının çıkarları doğrultusunda hükümler getirmek istemeleri nedeniyle müdahalelere maruz kalmaktadır. Bu ülkelerde yasama süreci basit olmakta ancak kurumsallaşamamaktadır (Ak, 2003: 72).

Vergi kanunları hazırlanırken veya kanunda değişikliğe gidilirken hukuki belirlilik ilkesi göz önünde bulundurulmalıdır. Bu ilkenin gözetilmesi daha açık ve anlaşılır kanun metinlerinin mükelleflere sunulmasına imkan verecektir. Hukuki belirlilik ilkesinin diğer ilkelerden daha öncelikli olduğu yönünde görüşler de bulunmaktadır (Üyümez, 2016: 80). Son yıllarda Türkiye’de sıklıkla başvuru olan “Torba Kanun” uygulaması, birbiri ile ilgili olmayan birçok kanunun aynı zamanda ve aynı yöntemle yürürlüğe girmesine neden olmaktadır. Bu uygulama, kanunların kabulünü hızlandırmakta, basitlik ilkesinin geri plana atılmasına neden olmakta ve mükelleflerin mevzuatta yapılan değişiklikleri takip etmesini zorlaştırmaktadır (Üyümez, 2016: 83-84).

Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in madde 4 (d) bendinde (TBMM, (t.y.) <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=3.5.20059986&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=>) “Çerçeve taslaklarda, ilgili mevzuata işlenemeyecek ve onun dışında kalarak tek metin olma özelliğini bozacak hükümlere yer verilmez.” ve 17. madde 1’de “Konu itibarıyla aralarında bağlantı bulunması sebebiyle birden fazla mevzuatta düzenleme yapılmasını gerektiren hâller dışında, bir çerçeve taslak ile birden fazla düzenlemenin hükümlerinde değişiklik yapılamaz. Yapılacak değişiklikler her düzenleme için ayrı ayrı çerçeve taslaklar ile yapılır.” ifadeleri yer almaktadır. Bu hükümler, torba kanunlar ile düzenleme yapılamayacağına işaret etmektedirler. Ancak birçok Torba Kanun ile düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin, 2010 yılı 6009 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile vergi mevzuatı ile ilgili 40 ve vergi mevzuatı ile ilgili olmayan 26 maddede değişiklik yapılmıştır. Bu şekildeki düzenlemeler, kanunların anlaşılmasını, takibini ve basitliğini ortadan kaldırarak karmaşıklığa neden olmaktadır (Akıncı, 2012: 201).

Vergi ile ilgili düzenlemelerin torba kanunlarla yapılması durumunda, iktisadi, mali ve yargı ile ilgili farklı alanları ilgilendiren kanunların aynı kanunmuş gibi değerlendirilmeye alınmasına neden olmakta ve mecliste ihtisas komisyonlarına gitmesi gereken kanunlar Plan ve Bütçe Komisyonuna gönderilmektedir. Bu durumda asıl komisyonlar uygulama dışı kalmakta ve kanun teklifleri hızlı bir şekilde genel kurula gitmektedir (Teziç, 2015: 336-337). Birçok kanunun bu şekilde bir komisyona havale edilmesi ilgili komisyonun esas faaliyetleri ile ilgili görevlerini etkin bir şekilde yerine getirememesine de neden olacaktır.

Vergi kanunları vatandaşın gerçek talebi doğrultusunda hazırlanmadığı, ön hazırlıklar yapılmadan kanunların hazırlanmasına başlanması ve tasarının mecliste kabulü aşamasında yeterince incelenmeden kabul edilmesi kanunların birçok eksikle yürürlüğe girmesine neden olmaktadır. Daha sonra bu eksiklikler ilave hükümlerle giderilmeye çalışılmakta ve kanun sistematiğinden sapmalar meydana gelmektedir. Kanunlardaki bu değişiklikler günümüzde oldukça sık yapılmakta, hatta ayda bir değişikliğe gidilmektedir. Bu sorunun aşılabilmesi adına kanunların daha hazırlanırken vergi kanununun genelinde varolan problemlerin tespit edilmesi, kanunun uygulanması ile mükelleflerin bu kanuna uyum sağlama sürecinin ve geçiş maliyetlerinin

değerlendirilmesi ve ek maddeler yerine kanunun yeniden yazılmasının gerekli olup olmadığının göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Karakoç, 2004: 95).

Vergi kanunu yasama süreci, karar alma şekli, iktidar-muhalefet partilerinin kanun yapma sürecindeki etkinliği ve yasama organının tek veya ikili olması vergi sistemlerinin karmaşıklığını etkileyen faktörlerdendir. Örneğin, bir vergi kanunu teklifi veya taslağının görüşülmesi sürecinde ve kararların alınmasında, bu aşamaları düzenleyen hükümler iktidar partisine daha fazla yetki tanıyorsa vergi kanunlarının daha az karmaşık olması, muhalefet partisine daha fazla yetki tanıyorsa vergi kanunlarının daha fazla karmaşık olması beklenir. Yine tek bir yasama organına sahip ülkelerin vergi kanunlarının karmaşıklığının ikili yasama organına sahip ülkelere göre daha düşük olduğu görüşü bulunmaktadır (Karabacak, 2013b: 21). Bu konuda son yirmi yıla yakın bir süreçte tek bir parti yönetiminin olması nedeniyle Türkiye'nin avantajlı olduğu söylenebilir.

Türk vergi sisteminde eleştirilen bir konu, vergiler ile ilgili düzenlemelerin genellikle vergi idaresi tarafından hazırlanmasıdır. Esasında vergi idaresi vergilerin yürütülmesinde daha fazla paya sahip olmasına rağmen bir o kadar da iş yüküne sahiptir. Mükellef işleri, vergilerin yürütülmesi, vergi uyuşmazlıklarının çözümü, personel eğitimi gibi hizmetler yanında vergi kanunlarının düzenlenmesinde yeterince etkin olamamaktadır. Bunun sonucunda vergi kanunları istenilen zamanda yürürlüğe girememekte ve gerekli zamanda etki gösterememektedir. Bu konuda geçmişte oluşturulan vergi reform komisyonları benzeri uygulamalar tekrar düşünülebilir (Özer, t.y.: 86).

Vergi mükelleflerinin vergi kanunları hakkında yeterince bilgiye sahip olmamaları, beyanname doldurma konusunda fikir sahibi olmamaları, vergisel işlemleri takip edememeleri, vergi konusunda bilgi sahibi olacak vakitlerinin olmaması, belge ve kayıt düzenini nasıl oluşturacaklarını bilmemeleri gibi birçok nedenden dolayı meslek mensuplarından yardım almaktadırlar. Vergi ile ilgili işlemler genellikle meslek mensupları tarafından gerçekleştirildiği için Biniş (2012: 494)'in muhasebeci ve mali müşavirlere uyguladığı anket çalışmasında, vergi sistemi ve mevzuatı ile ilgili olarak meslek mensuplarına göre, sistemde çok fazla vergi vardır. Vergi kanunları açık ve anlaşılır olmaktan uzaktır. Vergi kanunlarında çok sık değişikliğe gidilmesi belirsizlik doğurmakta ve kanunların anlaşılmasını güçleştirmektedir. Bu sorunların giderilmesi vergi beyannamelerinde hata oranını azaltacaktır (Biniş, 2012: 501).

Vergi kanunlarında yapılması düşünülen bir reformun veya düzenlemenin önündeki bir engel ülkelerin tabi oldukları, uluslararası örgütler, anlaşmalar, mahkemeler ve kurumlardır. Ülkeler tabi oldukları kurumların gerektirdiği kuralları uygulama ve imzaladıkları sözleşme veya anlaşma hükümlerini yerine getirme zorunluluğu ülkelerin uygulamak veya kaldırmak istedikleri vergi kanunu hükümlerini sınırlamaktadır (Karabacak, 2013b: 27).

Son yıllarda vatandaşların da kanun yapım sürecine katılmasının teşvik edilmesi gerektiği fikri yaygınlaşmaktadır. Örneğin; 1995 yılında California’da, gönüllüler tarafından Yasa Kalitesi Enstitüsü kurulmuştur. Amaçları vatandaşların yasama sürecine katılımını sağlamaktır. Bunun için internet ortamından vatandaşların tasarılar hakkında değerlendirme yapmalarına imkan verecek 17 sorudan oluşan bir kalite testi uygulamaktadırlar. Bu sorulardan biri, ‘Tasarı kısa ve öz müdür?’, ‘Tasarı anlaşılabilir midir?’ şeklindedir. Bu test, yasa taslağı popüler destek görüp görmediğinin kanıtı olarak gösterilmektedir (Akıncı, 2012: 211-212). Bir kanun tasarısı görüşülürken bakanlığın sitesinde vatandaşların dikkatini çekebilmek, onların da görüşlerini alabilmek için tasarılar hakkında mini testler hazırlanması düşünülebilir.

Yeni bir vergi kanunu hazırlanırken, mükellef grupları veya kurumlarla görüşmeler yapılabilir ve yeni kanunla ilgili anket çalışmaları yürütülebilir. Yine mevcut kanunlardan da fikir edinilebilir. Mevcut kanunun uygulanmasında karşılaşılan olumlu ve olumsuz etkiler incelenerek yeni kanunun hazırlanmasına yön verilebilir. Yerel ve bölgesel vergi idarelerinin tecrübelerine dayalı olarak hazırlayacakları raporlar dikkate alınabilir (Ak, 2003: 76). Kanunlar yürürlüğe girmeden önce olası etkilerini görebilmek adına belirli bir vergi döneminde ve bölgesinde pilot uygulama yapılması düşünülebilir.

3.3.6. Ülkelerin Genel Olarak Değerlendirilmesi

Yukarı da incelediğimiz ülkelerden Almanya’da; gelir vergisi kanunu ve kurumlar vergisi kanunu ayrı metinler halinde düzenlenmiştir. % 15 oranında kurumlar vergisi uygulanmaktadır. Kâr payları kurumlar vergisine ve gelir üzerinden de ticaret vergisine konu olmaktadır. Artan oranlı gelir vergisi (%0, %14, %42, %45) uygulanmaktadır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarını aynı metinde ama ayrı başlıklarda düzenleyen Fransa’da; kurum kazançları %33.33 oranında kurumlar vergisine tabidir. Ayrıca % 3.2 oranında ilave bir sosyal vergi uygulanmaktadır. Kurumlar vergisi oranınının 2020 yılına kadar %28’e düşürülmesi planlanmaktadır. Artan oranlı gelir vergisi (%0, %14, %30, %41, %45) uygulanmaktadır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarını aynı metinde ama ayrı başlıklarda düzenleyen Romanya’da; düz oranlı gelir vergisi sistemi uygulanmaktadır. Kurumlar vergisi oranı %16 ve gelir vergisi oranı %10’dur. Gelir vergisi ve kurumlar vergisini aynı kanunda aynı başlıklarda düzenleyen Estonya’da düz oranlı vergi sistemini uygulamaktadır. Gelir vergisi oranı ve kurumlar vergisi oranı %20’dir. Dağıtılmayan kurum kârları vergiden muaftır. Dağıtılan kârlar vergiye tabidir. Nispeten kolay bir vergi sistemine sahip olduğu ifade edilmektedir. Türkiye’de gelir vergisi kanunu ve kurumlar vergisi kanunu ayrı metinler halinde düzenlenmiştir. Kurumlar vergisi kanunu % 20’dir. Dağıtılan kâr payları gelir vergisine tabidir. Artan oranlı gelir vergisi (% 15, %20, %27, %35) uygulanmaktadır. Bu başlık altında gelir vergisi ve kurumlar vergisi genel hatları ile özetlenen bu ülkelerin vergi sistemleri; mükelleflerin vergiye uyumu, genel vergi ödeme sıralaması, vergi harcamalarının düzeyi ve mali karmaşıklık indeksi açısından aşağıda incelenecektir.

3.3.6.1. Vergiye Uyum Açısından Değerlendirme

Oliver ve Bartley (2005: 55), vergi toplama maliyetlerini uyum maliyetleri ve idari maliyetler olarak ikiye ayırmaktadır. Uyum maliyetleri, vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına ve düzenlemelerine uymak için yaptıkları harcamalardır. Uyum maliyetleri, bireylerin ve işletmelerin belge düzenine uyma, vergi planlaması yapma, gerekli raporları hazırlama gibi işlemler için yaptıkları harcamaları ve bu işler için geçirdikleri zamanı kapsamaktadır. Ayrıca kanunları anlamak için avukat ve muhasebecilere ödedikleri ücretleri de içermektedir. İdari maliyetler ise vergi düzenlemelerini uygulamak ve vergileri toplamak için hükümet tarafından yapılan harcamalardır (Vaillancourt vd., 2007: 6-7). Personel maaşları, ofis masrafları ve konaklama giderleri gibi pek çok harcama ise idari maliyetlerin içerisinde yer almaktadır. Ayrıca yasaların yürürlüğe girme maliyeti de bu maliyetler kapsamında değerlendirilebilmektedir (Evans, 2008: 451). Vergi idaresinin vergi toplarken yaptığı harcamalar idari maliyetler hakkında bilgi verirken mükellefin vergi işlemlerini yerine getirirken harcadığı zaman, uyum maliyeti hakkında bilgi vermektedir. Tablo 46’da vergi idaresince yapılan harcamaların toplam vergi gelirlerine oranı yer almaktadır.

Tablo 46: Vergi İdaresince Yapılan Harcamaların Toplanan Net Vergilere Oranı (%)

Ülkeler	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2008-2013 yılları arasındaki değişim
Almanya	1.66	1.55	1.38	1.36	1.46	1.50	1.40	1.34	1.35	-0.01
Fransa	1.08	1.28	0.96	1.17	1.31	1.25	1.20	1.19	1.11	-0.06
Estonya	1.02	0.88	0.86	0.38	0.40	0.35	0.34	0.37	0.40	0.02
Romanya	-	-	-	0.81	0.72	0.50	0.87	1.24	1.21	0.40
Türkiye	0.87	0.84	0.83	0.85	0.93	0.78	0.76	0.78	0.63	-0.22

Kaynak: OECD, 2015: 181.

Tablo 46’ya göre, incelenen ülkelerde vergi idaresince yapılan harcamaların toplanan vergilere oranına ilişkin yüzdeler yıllar itibarıyla dalgalanma göstermektedir. Bu değerler, vergi idaresinin etkinliği, teknolojik altyapısı, teknolojiyi ve otomasyonu kullanım düzeyi, personel sayısı gibi birçok faktöre bağlı olabilmektedir. Tabloda 2008-2013 yılları arasında 0.21 oranında azalma ile en yüksek pozitif değişimi Türkiye göstermiştir. Estonya 0.02 gibi az bir oranda artış göstermesine rağmen ülkeler içerisinde 0.40 ile en düşük orana sahip ülkedir.

Vergi toplama maliyetlerinin hesaplanmasına etki eden birçok unsur vardır. Bazı ülkeler sosyal güvenlik primlerini vergi gelirleri içerisine dahil etmezken diğerleri dahil etmektedir. Diğer önemli bir konu da ülkelerin vergi sisteminin gelişmişlik düzeyidir. Örneğin, gelişmiş vergi sistemlerinde, ücretlerde beyan yöntemi uygulanır ve ücretlilerde belirli giderleri indirme hakkına sahip olur. Ancak bunun için yeniden hesaplamalar yapılır. Gelişmemiş vergi sistemleri, daha az işlem ve daha düşük maliyetle vergi toplamayı tercih ederler. Bu ülkelerde vergi gelirleri

tahsilatında stopaj yönteminin ağırlıklı olduğu söylenebilir. Bu yönden gelişmiş vergi sistemlerinde daha adil vergileme anlayışı ön planda olacağı için vergi toplama maliyetlerinin yüksek olması beklenir. Diğer taraftan, etkin olmayan bir vergi sistemine sahip olunması durumunda da vergi toplama maliyetleri yüksek çıkacaktır (Aykın, 2017: <https://vergidosyasi.com/2017/02/17/dunyada-ve-turkiyede-vergi-toplama-maliyeti/>). Türkiye’de de stopaj yoluyla tahsil edilen vergilerin payı oldukça yüksektir. Dolayısıyla Türkiye’nin gelişmemiş bir vergi sistemine sahip olduğu ve bu konuda gelişme göstermesi gerektiği söylenebilir.

En basit şekliyle vergi uyumunun tanımı, genellikle mükelleflerin vergi kanunlarına riayet etme derecesi açısından belirlenir (James ve Alley, 2002: 29). Vergiye tabi gelirlerin doğru raporlanması, indirim, istisna, muafiyet, vergi kredisi gibi uygulamaların doğru bir şekilde uygulanması, beyannamelerin zamanında doldurulması ve vergi yükümlülüğünün doğru hesaplanması vergi mükelleflerinin vergi borcunu doğru bir şekilde raporlaması için gerekli unsurlardır. Vergi uyumsuzluğu, vergi borcunun eksik hesaplanması olduğu kadar yüksek hesaplanmasını da kapsamaktadır. Dolayısıyla mükellefin yanlış anlaması, hata yapması, dikkatsizlik ve yanlış yönlendirilme gibi nedenler de vergi uyumsuzluğuna neden olabilmektedir. Bu yüzden vergiye uyum, vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesi, mükellefin kanunları okuma, hesaplama becerisi konusunda önemli bir çaba harcamasını gerektirmektedir (Roth vd., 1989: 2-20).

Vergi sisteminin adil olması ve vergiye uyum arasında ilişki bulunmaktadır. Vergi sisteminin adil olduğuna inanan mükellef, diğer mükelleflere göre vergiye daha kolay uyum sağlayacaktır. Burada adil olmaktan kasıt, vergilerin toplanırken adil olunması yanında harcanması aşamasında da adil olmasıdır. Bu nedenle vergi sisteminin hazırlanmasından uygulama aşamasına kadar adil olunmalı ve adil davranıldığıının mükellefler tarafından kavranmasına önem verilmelidir (Eroğlu, 2018: 59). Vergi her zaman direnç ile karşı karşıyadır. Mükelleflerin vergiye karşı direncini kaldırıp vergiye uyumunu sağlamak için vergi eğitimleri verilmelidir. Bu eğitimler ilköğretim dahil tüm eğitim kademelerinde yurttaşlık, vergilemenin önemi ve gerekliliği, devlete karşı ödevler şeklinde halk bilgilendirilmelidir. Vatandaş düzeyindeki iyileştirmeler yanında siyasi düzeyde de bir takım iyileştirmeler yapılmalıdır. Vergi tasarıları ve teklifleri şeffaf bir ortamda yürütülmelidir. Uygulanması düşünülen yeni kanunlar, vatandaşa ayrıntılı ve açık bir şekilde anlatılmalıdır. Bu, vergi düzenlemelerinin ve reformlarının başarısı için gereklidir. Aksi takdirde, mükellefler, vergi kaçırma, vergiden kaçınma, peçeleme gibi yollara başvuracak ve vergi reformları istenen başarıyı gösteremeyecektir (Söyler ve Çolak, 2013: 217).

Vergiye uyumun artırılması amacıyla ülkeler vergi sistemlerini basitleştirme çalışmalarına yönelmektedir. Bu konuda düz oranlı vergi sistemlerine geçilmesi şeklinde önemli değişikliklere de başvurumaktadırlar. Türkiye gibi karmaşık vergi sistemine sahip ülkelerde vergi uyumunun nasıl etkilendiğinin incelenmesi faydalı olacaktır (Mutlu ve Tuncer, 2002: 103). Şüphesiz karmaşıklık,

uyum yükünün büyük bir belirleyicisidir (Evans, 2008: 459). Tablo 47’de incelenen ülkeler için 2017 yılına ait vergiye uyum için harcanan süreler yer almaktadır.

Tablo 47: Seçilmiş Bazı Ülkelerde Vergiye Uyum İçin Harcanan Süre (2017)

Vergiye uyum için harcanan süre (saat) 2017 yılı için				
	Toplam vergi süresi	Kurumlar vergisi	Emek vergisi	Tüketim vergisi
Almanya	218	41	134	43
Fransa	139	28	80	31
Romanya	163	25	82	56
Estonya	50	5	31	14
Türkiye	216	45	80	91
Avusturalya	105	37	18	50
Yeni Zelanda	140	34	59	47
İngiltere	110	37	48	25

Kaynak: World Bank Group ve PWC, 2018: 92-95.

Tablo 47’ye göre, gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanununu iki ayrı metinde düzenleyen Almanya ve Türkiye’de toplam vergi süresi, sırasıyla 218 saat ve 216 saat ile en yüksektir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanununu tek bir metinde ancak farklı başlıklar halinde düzenleyen Fransa ve Romanya’da toplam vergi süresi, sırasıyla 139 saat ve 163 saattir. Gelir vergisi kurumlar vergisi kanunu tek bir metinde düzenleyen Estonya toplam 50 saat ile vergiye uyum için harcanan süre konusunda en iyi durumda olan ülkedir. Emek gelirleri için harcanan süre 31 saat ve kurumlar vergisi için harcanan süre 5 saattir. Estonya, kanunları tek bir metinde düzenlemenin yanında düz oranlı vergi sistemini de kullanmaktadır. Kurumların daha düşük oranda vergilendirildiği düşüncesi ile kurumlar vergisi için harcanan sürenin düşük olması normal görülebilir. Ancak Estonya gelir vergisine uyum açısından da 31 saat süre ile diğer ülkelerden öndedir. Vergi sistemlerini basitleştirme konusunda girişimlerde bulunan Avusturalya, Yeni Zelanda ve İngiltere’de de uyum süreleri Türkiye’den daha iyi durumdadır.

Alman gelir vergisinin diğer ülkelere göre farklı sayılabilecek bir özelliği gelir vergilerinin hesaplanması konusudur. Örneğin, ABD’de olduğu gibi kendi kendini raporlayan sistemlerin aksine Alman gelir vergileri, mali yetkililer tarafından hesaplanmaktadır. Bu yüzden mükellefler, vergilenebilir kazançlarını ve indirimleri açıklamayı taahhüt ederken vergilenecek geliri ve ödenecek vergiyi hesaplayamamaktadırlar. Bu, idarenin maliyetine göre hane halkının uyum maliyetlerini azaltmaktadır. Bir diğer önemli özellik evli bireylerin ortak beyanname vermelerinin mümkün olabilmesidir. Bu durumlarda, eşlerin vergilenebilir gelirleri toplamı ikiye bölünmektedir (Blaufus vd., 2014: 801). Almanya’da 2007 yılına ilişkin çalışan bireylerin gelir vergisi uyum maliyetleri üzerine yapılan bir çalışmada, Almanya’da hane halkı uyum maliyetlerinin 2007 yılı

için 6 milyar Euro ve 9 milyar Euro (gelir vergisinin % 3.1'i ve % 4.7'si) arasında bir maliyete neden olduğu tahmin edilmiştir. Bu rakamlar diğer ülkelerle karşılaştırıldığında Almanya'da uyum maliyetlerinin yüksek olduğu ortaya konmuştur. Ayrıca bu çalışmada kadınların zaman yükü daha düşük bulunmuştur. Diğer taraftan, iki gelirli evli çiftlerin uyum yükü aynı vergilenebilir gelire sahip diğer hane halkına göre oldukça düşük çıkmıştır. Bu evli çiftlerin ortak vergilendirilmesinin yatay adaleti sağlamasına ve gelir vergisinin maliyet etkinliğini artırmasına kanıt olabilir (Blaufus vd., 2014: 802). Vergilenecek gelirin mali yetkililerce hesaplanması, evli çiftlerin ortak beyanname verebilmeleri gibi pozitif uygulamalara rağmen Almanya'da vergiye uyum için harcanan süre 218 saat ile 8 ülke içerisinde en yüksek olanıdır.

Romanya, düz oranlı vergi sistemini benimsemiştir. Düz oranlı vergi sisteminin temel özelliklerinden biri vergi sisteminde basitliği sağlamasıdır. Ancak Romanya 8 ülke içerisinde 5. sıradadır. Özellikle düz oranlı vergi sistemini uygulayan Estonya ile karşılaştırıldığında aynı başarıyı gösterememiştir. Bunun bir nedeni Romanya mali mevzuatının bir takım dezavantajlara sahip olmasıdır. Bunlar; aşırı bürokrasi, memur sayısının azlığı, mali ve parafiskal vergilerin çeşitliliği, gelir düzeyine kıyasla yüksek derecede mali baskı, vergi kaçakçılığı, karmaşık prosedürler ve yasanın öngörülebilir olmamasıdır. Bu nedenle mükelleflerin uyum derecesi düşüktür (Kozilek, 2017: 85-86).

3.3.6.2. Vergi Ödeme Kolaylığı Açısından Değerlendirme

Dünya Bankası ve PWC tarafından her yıl yayınlanan Vergi Ödemeleri (Paying Taxes) raporu 2018 yılında 190 ülkeyi vergi ödeme kolaylığı açısından sıralamıştır. Yukarıda incelediğimiz ülkeler açısından sıralama tablo 48'deki gibidir. Bu ülkeler arasında vergi kanunlarını basitleştirmek amacıyla yeniden yazım konusunda projeler uygulayan Avustralya, Yeni Zelanda ve İngiltere de dahil edilmiştir.

Tablo 48: Seçilmiş Bazı Ülkelerde Genel Vergi Ödeme Sıralaması (2017)

Genel Vergi Ödeme Sıralaması (2017 Yılı İçin)	
Ülkeler	Sıralama
Almanya	41
Fransa	54
Romanya	42
Estonya	14
Türkiye	88
İngiltere	23
Avustralya	26
Yeni Zelanda	9

Kaynak: World Bank Group ve PWC, 2018: 85-87.

Tablo 48'e göre, düz oranlı vergi uygulayan ve gelir vergisi kanununu tek bir metinde düzenleyen Estonya 14. sırada yer almaktadır. Yine vergi kanunlarının basitleştirme çalışmalarına önem veren Yeni Zelanda 9. sırada, İngiltere 23. sırada ve Avustralya 26. sırada yer almaktadır. Ülkeler içerisinde Türkiye 88. sırada yer almaktadır. 190 ülke içerisinde düşünüldüğünde orta sıralara düşmektedir. Gelir vergisi kanununda örnek alınan Almanya 41. sıradadır. Türkiye'nin sıralaması Almanya'nın sıralamasının 2 katından fazladır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarını aynı kanunlarda düzenleyen Estonya ile Türkiye arasında 74 sıra fark bulunmaktadır.

3.3.6.3. Vergi Harcamaları Açısından Değerlendirme

Stanley S. Surrey, vergi harcamaları kavramını ilk olarak 1976 yılında ortaya atmıştır. Surrey'e göre, vergi harcaması, kamu harcamaları ile ulaşılabilecek amaçların vergi sistemi yoluyla gerçekleştirilmesini sağlayan indirim, istisna, muafiyet ve bunlara benzer vergi hükümleridir (Surrey ve Hellmuth, 1969: 528). Vergi harcamaları, belirli bir mükellef grubu, belirli bir faaliyet ya da endüstri lehine kabul edilmiş ve belirli bir ekonomik, sosyal ve çevresel amaca yönelik olan standart vergi sisteminden sapmalardır (Surrey, 1976: 53). Bir başka tanımda, vergi harcamaları "belirli bir mükellef grubu veya faaliyet üzerindeki vergi yükünü kısmen veya tamamen ortadan kaldırıp bu mükellef grubuna veya faaliyetin gelişimine fayda sağlayan kamu politikası aracı" şeklinde tanımlanmıştır (Hildred ve Pinto, 1986: 942).

Genel olarak, sağlık, eğitim, konut edindirme, çevrenin korunması ve düşük gelirli bireylerin desteklenmesi gibi sosyal (Toder, 2000: 361) ve tasarrufun teşviki, yatırımların artırılması, istihdamın canlandırılması, yerli sanayi üretimini teşvik edilmesi, Ar-Ge faaliyetlerinin geliştirilmesi gibi belirli ekonomik amaçları gerçekleştirmek ve bu amaçların devamını sağlamak amacıyla kullanılmaktadırlar. Sosyal amaçlı vergi harcamaları gelir transferine yönelik iken, ekonomik amaçlı vergi harcamaları teşvik aracı olarak kullanılmaktadır (Villala vd., 2010: 4; Saraç, 2010: 271).

Vergi harcamaları vergi matrahını daraltarak vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan kamu harcamalarını olduğundan az göstermekte ve sonuçta mali illüzyona neden olmaktadır (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012: 344). Vergi harcamalarının neden olduğu vergi geliri kaybını telafi edebilmek için hükümet vergi oranlarını artırabilir. Bu nedenle artan yüksek vergi oranları etkinliği azaltabilmektedir (Laity, 2009: 424). Artan oranlı bir vergi sisteminde, vergi harcamaları daha yüksek gelirliler için daha büyük bir fayda ve vergilemede adaletten sapma anlamına gelmektedir (Collins ve Walsh, 2011: 3). Vergi sistemini karmaşılaştırır ve vergi toplama maliyetlerini artırır (Uemura, 2009: 6). Vergi harcamalarının vergi sistemindeki bu öneminden dolayı ülkeler aşağıda ayrı ayrı incelenmektedir.

Almanya: Almanya’da vergi harcamaları diğer ülkelerden farklı tanımlanmaktadır. Vergi harcamalarının ölçümü geniş bir vergi çeşidine göre yapılırsa da tüm vergiler vergi harcamasına sahip değildir. Merkezi hükümet, federal bütçe (Lander) ve yerel hükümet makamları toplamaktan vazgeçtikleri gelirleri listelemektedirler. Bu vergi harcamaları devletin tüm kademesinde raporlanmaktadır. Almanya’da sübvansiyonları ve harcamaları azaltmak amacıyla iki yılda bir yasal zorunluluk olarak vergi harcaması raporu hazırlanmaktadır. Bu rapor bütçenin eki olarak sübvansiyon raporu adı altında açıklanmaktadır (T.C. Maliye Bakanlığı, 2016: 13-14). Raporda yer alan en yüksek 20 vergi harcaması ve sübvansiyon yıllık bütçeye ilave edilen belgelerde listelenmektedir. Ayrıca maliye bakanlığı, her vergi harcamasının maliyetinin ve geçerlilik süresinin yer aldığı ve listelendiği bir rapor hazırlar (Brosio vd., 2017: 3).

Almanya’da sübvansiyon raporları, sadece federal ve yerel hükümetlerin gelir kaybını değil aynı zamanda vergi ayrıcalığı tanınmasının sonucu olarak ortaya çıkan kamu geliri kaybını da dikkate almaktadır. Bu raporlar, gelir vergisi, kurumlar vergisi, ticaret vergisi, katma değer vergisi, sigorta vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, alkollü içecekler vergisi ve enerji ürünleri vergisi gibi vergi türlerindeki vergi ayrıcalıklarını içermektedir (Hybka, 2016: 107). Almanya’da 2015-2018 yılları arasında federal mali yardım ve vergi yardımları tablo 49’da gösterilmektedir.

Tablo 49: Almanya’da 2015-2018 Yılları Arasında Federal Mali Yardım ve Vergi Yardımları

2015-2018 yılları Arasında Federal Mali yardım ve Vergi Yardımlarındaki Değişim (€m)				
	2015	2016	2017	2018
Mali Yardımlar	5,542	5,943	8,868	9,092
Vergi Yardımları	15,408	15,391	15,880	16,143
Toplam	20,950	21,334	24,748	25,235

Kaynak: Federal Ministry of Finance (2018) “26th Subsidy Report” : 19.

Tablo 49’e göre 2015 yılında yaklaşık 5.5 milyar Euro olan federal mali yardımların 2018 yılında ise 9 milyar Euro civarında olması tahmin edilmektedir. Vergi yardımlarına bakıldığında 2015 yılında 15.4 milyar Euro’dan 2018 yılında 16.1 milyar Euro’ya ulaşmıştır.

Federal düzeydeki bu vergi yardımlarına toplamda bakıldığında ise 2015 yılında 32.1 milyar Euro olarak hesaplanan vergi yardımları sırasıyla, 2016 yılında 31.2 milyar Euro, 2017 yılında 30.8 milyar Euro ve 2018 yılında 30 milyar Euro olarak hesaplanmıştır (Federal Ministry of Finance, 2018: 20).

Almanya’da 2015 yılında sosyal güvenlik ödemeleri hariç toplam vergi gelirleri yaklaşık 701,741 milyon Euro olarak hesaplanmıştır (OECD, 2017: 178). 2015 yılı federal düzeyde vergi yardımlarının toplam vergi gelirlerine oranı, % 2,2 ve toplam vergi yardımlarının toplam vergi

gelirlerine oranı % 4.6'dır. Buna göre Almanya 2015 yılında toplam vergi gelirlerinin % 5'ine yakın bir vergi gelirini tahsil etmekten vazgeçmiştir.

Mali yardımların yasal dayanağını yürütme organı tarafından çıkarılan kurallar oluşturur. 2018 yılı Sübvansiyon Raporunda bahsedilen 70 adet mali yardımlardan 58'inde durum böyledir. Diğer 12 adet mali yardım yasal hükümlere dayanmaktadır. Doğası gereği, vergi yardımlarının tümünün yasal bir dayanağı olması gerekmektedir. Sübvansiyon raporunda vergi yardımlarının miktarı 104 adet olarak belirlenmiştir. Bu 104 vergi yardımının tümü yasalara dayanmaktadır. Yasal bir temele dayalı olması hükümleri daha şeffaf ve sürdürülebilir yapmaktadır. Vergi yardımları birincil mevzuata dayanırken mali yardımlar daha çok yönetmeliklere, ikincil mevzuata ve sözleşmelere dayanmaktadır. Bu nedenle değiştirilmeleri daha kolay olmaktadır (Federal Ministry of Finance, 2018: 25).

Genellikle yönetmeliklere dayalı olan mali yardımların çoğu zaman sınırlıdır. Daima yasal bir temeli olan vergi yardımları ise mali yardımlara nispeten daha az sayıda (Örn, 104 vergi yardımının 21'i) zaman sınırlıdır (Federal Ministry of Finance, 2018: 30).

Fransa: Fransa'da vergi harcamaları gelir türleri itibariyle ayrı ayrı tanımlanmıştır. Vergi harcamaları geniş çaplı ele alınır, listelenir ve tahminlenir. Yapılan tahmin, vergi harcamasının kaldırılması durumunda elde edilebilecek gelirin kesin bir karşılığı değildir. Tahminlerin gerçeğe yakınlığı çok iyi, iyi ve yaklaşık olarak sınıflandırılır. Vergi harcamaları raporu vazgeçilen gelir yöntemine göre hazırlanır ve bütçeden ayrı bir hükümet belgesi olarak sunulur (Maliye Bakanlığı, 2016: 15-16).

Fransız vergi sistemi çok sayıda gelir vergisi harcaması içerir. Gelir vergisi ile ilgili vergi harcamaları, gelir vergisinin yaklaşık % 60'ı kadardır. Vergi harcamaları, verginin işleyişi açısından zararlıdır. Çoğunun ekonomik ve sosyal bir gerekçesi bulunmamaktadır. Bir kısmı da baskı gruplarının istekleri doğrultusunda getirilmiştir. Adaletle de zarar veren vergi harcamalarının kaldırılması ile gelir, yaklaşık 8 milyar Euro civarında artacağı tahmin edilmektedir. Vergi sistemi açısından atılması gereken önemli bir adım gereksiz vergi harcamalarının kaldırılması olacaktır (Sterdyniak, 2015: 170-171).

Fransa'da vergi harcamaları büyük ölçüde yükselme eğilimindedir. 2002-2010 yılları arasında vergi harcamaları tutarı % 50'den fazla artmıştır. Gelir vergisi matrahı bu artıştan en fazla etkilenen kanun olmaktadır. 2012 yılı Bütçe Eki (Voies et Moyens II) yaklaşık olarak 470 adet vergi harcaması olduğunu ortaya koymaktadır. Kaybedilen gelir açısından toplam maliyet kabaca 70 milyar Euro'dur. Bunun 35 milyar Euro'su gelir vergisi ile ilgili vergi harcamalarına karşılık gelmektedir (Landais, 2014: 53). Fransa'da vergi harcamalarının toplam maliyeti, 2013 yılı için 72

milyar Euro seviyesinde iken 2016 yılında 83 milyar Euro'ya ulaşması tahmin edilmektedir (Republique Française Le Gouvernement, 2016: 67).

Fransa'da 2013 yılında sosyal güvenlik ödemeleri hariç toplam vergi gelirleri 607,017 milyon Euro olarak hesaplanmıştır (OECD, 2017: 175). 2013 yılı vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranı, % 11.86 kadardır. Buna göre Fransa 2013 yılında toplam vergi gelirlerinin % 12'sine yakın bir vergi gelirini tahsil etmekten vazgeçmiştir.

Estonya: Estonya'nın 2016-2018 yıllarına ait vergi harcaması tutarları tablo 50'de yer almaktadır. Tabloya bakıldığında 2018 yılında vergi harcamaları bir önceki yıla göre % 49 oranında azalmıştır. Yine Estonya'nın toplam vergi harcamalarının 2016 yılında % 64'ü ve 2017 yılında % 58'i gelir vergisinde yer almaktadır. 2018 yılında ise bu oran % 26'dır.

Tablo 50: Estonya'da 2016-2018 Yılları İçin Vergi Harcamaları

2016-2018 Yılları Arasında Bütçede Yer Alan Vergi Harcamaları (Million Euro)					
	2014	2015	2016	2017	2018
Gelir Vergisi Kanunu	207.2	216.8	220.8	223.7	52.3
Diğer Vergi Kanunları	145.42	116.52	126.19	159.7	141
TOPLAM	352.62	333.32	346.99	383.4	193.8

Kaynak: Rahandusministeerium, 2014: 96-97; Rahandusministeerium, 2016: 117-118; Rahandusministeerium, 2017:112-113.

2018 yılında toplam vergi harcamaları % 49,5 azaltılarak 193,8 milyon Euro'ya düşürülmesi planlanmaktadır. Çünkü 2018 yılında emeklilere yönelik ek vergi dışı ödenek uygulaması ve düşük gelirli bireylere tanınan vergi indirimi kaldırılacaktır. 2017 yılında vergi harcaması tutarları vergi türleri itibariyle Katma Değer Vergisi 90.2 milyon Euro, Gelir Vergisi 223.7 milyon Euro ve Alkol, Tütün, Yakıt ve Elektrik Tüketim Vergisi 69.5 milyon Euro'dur. 2018 yılı için Katma Değer Vergisi 96.1 milyon Euro, Gelir Vergisi 52.3 milyon Euro ve Alkol, Tütün, Yakıt ve Elektrik Tüketim Vergisi 44.9 milyon Euro olarak hesaplanmaktadır (Rahandusministeerium, 2017: 111-113).

Estonya'da 2014 yılında sosyal güvenlik ödemeleri hariç toplam vergi gelirleri 4,295 milyon Euro olarak hesaplanmıştır (OECD, 2017: 170). 2014 yılı vergi harcamalarının toplam vergi gelirlerine oranı, % 8,19 kadardır. Buna göre Estonya, 2013 yılında toplam vergi gelirlerinin yaklaşık % 8'ine yakın bir vergi gelirini tahsil etmekten vazgeçmiştir.

Romanya: Romanya vergi sisteminde çok sayıda vergi harcaması bulunmasına rağmen vergi harcamalarının yayınlandığı herhangi bir kamu raporu bulunmamaktadır. Hükümet, kurumlar

vergisi, gelir vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve yerel vergiler ile ilgili muafiyet ve diğer ayrıcalıkların ayrıntılarını içeren bir rapor hazırlamaya başlamıştır. Bu hükümlerden yalnızca ikisinin maliyeti tahmin edilmektedir. Bunlar; gelir vergisinden muaf emeklilik gelirleri (6.4 milyar RON (Rumen Leyi) veya GSYH'nin % 1'i) ve maaş esaslı gelirler için verilen kişisel indirim (1.4 milyar RON veya GSYH'nin % 0.2'si)'dir (Olden vd., 2015: 46).

Türkiye: Türkiye'de uygulanan vergi harcamaları, 2006 yılından itibaren Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'nün, Bütçe bölümünde, Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri kısmında yıllar itibariyle "Vergi Harcamaları Listesi" başlığı altında yer almaktadır. Bu listede, vergi harcamaları ilgili oldukları kanun türüne göre madde madde sıralanmakta ve vergi türleri itibariyle toplam tutarları tahmin edilmekte iken 2016 yılından itibaren Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü internet sayfasında ayrıca vergi harcamaları raporları düzenli olarak yayınlanmaktadır. Bu raporlarda her bir vergi harcaması ayrı ayrı açıklanmaya ve gerçek değerlerine yakın olarak hesaplanmaya çalışılmaktadır. Ayrıca yapılan tahminler, iyi, yaklaşık ve çok iyi şeklinde değerlendirilmektedir. Tablo 51'de 2015 ve 2017 yıllarına ait vergi harcamalarının ilgili vergi türlerine göre miktarı ve tahsilat içerisindeki payları gösterilmektedir.

Tablo 51: Türkiye'de 2015-2017 Yılları İçin Vergi Harcamalarının Aynı Vergi Türünden Tahsilata Oranı

2015 ve 2017 yılları Vergi Harcamalarının Aynı Vergi Türünden Tahsilata Oranı						
Yıl	2015 yılı için			2017 yılı için		
Kanun Adı	Vergi Harcaması Tutarı (milyon TL)	Vergi Tahsilat Tutarı (Milyon TL)	Vergi Harcaması /Tahsilat (%)	Vergi Harcaması Tutarı (milyon TL)	Vergi Tahsilat Tutarı (Milyon TL)	Vergi Harcaması /Tahsilat (%)
Gelir Vergisi Kanunu	30.353	85.756	35,40	49.284	112.401	43,8
Kurumlar Vergisi Kanunu	12.298	33.388	36,83	19.567	52.906	37,0
Katma Değer Vergisi Kanunu	16.865	121.070	13,93	34.806	155.680	22,4
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	10.980	105.923	10,37	17.619	138.339	12,7
Diğer Kanunlar	9.086	22.853	3,96	5.373	77.292	7,0
TOPLAM	79.582	368.989	21,57	126.650	536.617	23,6

Kaynak: T.C. Maliye Bakanlığı, 2016: 278; T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018: 285.

Tablo 51'e göre, Türkiye'de vergi harcamalarının toplam vergi tahsilatına oranı 2015 yılında % 21.57 iken 2017 yılına gelindiğinde bu oran %23,6'ya yükselmiştir. 2017 yılı için en fazla vergi harcaması tutarı gelir vergisi kanununda yer almaktadır. Toplam vergi harcamaları içindeki payı yaklaşık % 39'dur. Kurumlar vergisinde yer alan vergi harcamalarının tutarı, özel tüketim

vergisinde yer alan vergi harcamalarının miktarına oldukça yakın olduğu görülmektedir. Genel olarak vergi harcamaları 2015 yılından 2017 yılına göre artma eğilimindedir. Bu artış miktarı aşağıdaki tablo 52’de daha net olarak görülebilmektedir.

Tablo 52: Türkiye’de 2017-2021 Yılları İçin Vergi Harcaması Tahminleri (Milyon TL)

Kanun Adı/Yıllar	2017	2018	2019	2020	2021
Gelir Vergisi	49.284	57.954	68.267	78.619	87.800
Kurumlar Vergisi	19.567	23.560	28.031	32.435	36.159
Katma Değer Vergisi	34.806	41.909	49.797	57.469	64.084
Diğer Kanunlar	22.992	27.685	32.601	36.877	41.122
Genel Toplam	126.650	151.108	178.696	205.401	229.165

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, 2018: 284.

Tablo 52’ye bakıldığında, 2017 yılında toplam vergi harcamaları 126,6 milyar TL hesaplanırken 2021 yılında toplam vergi harcama tutarının 229,1 milyar TL olması beklenmektedir. Vergi harcaması tutarı, yıllar itibariyle sürekli artma eğilimindedir.

Yukarıda vergi harcamaları konusunda bilgi verdiğimiz ülkelerin vergi harcamalarını genel olarak değerlendirdiğimizde Estonya hariç vergi harcamalarının yükselme eğiliminde olduğu görülmektedir. Vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranına bakıldığında Türkiye 2017 yılı için % 23,6 gibi yüksek bir orana sahiptir. Türkiye 2015 yılı için toplam vergi gelirlerinin % 22’si, Almanya 2015 yılı için toplam vergi gelirlerinin % 5’i, Fransa 2013 yılı için toplam vergi gelirlerinin % 12’si ve Estonya 2014 yılı için toplam vergi gelirlerinin % 8’i kadar bir vergi gelirini tahsilden vazgeçmiştir. Estonya, vergi harcamalarını 2018 yılında yaklaşık % 50 oranında azaltmayı düşünmektedir. Romanya vergi harcamalarını raporladığı bir yayın henüz bulunmamaktadır.

Pek çok vergi sistemi, genel olarak vergi harcaması adı ile bilinen çeşitli istisna, indirim, muafiyet ve diğer özel uygulamaları içermektedir. Vergi harcamaları belirli bir takım amaçların gerçekleştirilmesi amacıyla belirli bir mükellef grubuna sunulmaktadır. Ancak çok iyi planlanarak uygulamaya konulmayan vergi harcamaları, adaleti bozucu etkiler ortaya çıkarmakta ve beklenen amaçları çoğunlukla başaramamaktadır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisinde yoğun bir şekilde kullanılan vergi harcamaları vergi sistemlerinin adaletini bozan dengesiz vergi uygulamalarına neden olmaktadır. Vergi harcamalarının varlığı sistemi daha karmaşık bir hale getirebilmekte ve uyum ve yönetim maliyetlerini artırabilmektedir. Bu nedenle vergi sisteminin basitleştirilmesi ve vergi tabanının genişletilmesi yalnızca daha fazla gelir elde edilmesine yol açmayacak ayrıca mükelleflerin daha kolay vergi ödemesini ve idarenin daha basit yönetimini sağlayacaktır (Garnier vd. 2013: 15).

Vergi basitleştirme karar ağacı (vergi giyotini), vergi sisteminin basitleştirilmesinde kullanılabilecek yöntemlerden biri olarak düşünülebilir. Bu yöntemde süreç, üç aşamada gerçekleşmektedir. Birinci aşamada, tüm yönetim kademelerinde uygulanan vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin genel durumu ortaya konulmalıdır. İkinci aşamada, bu gelir kaynaklarının yasal dayanağı, amacı, operasyonel maliyeti, gelir etkinliği tespit edilmelidir. Üçüncü aşamada, toplanan tüm bilgiler bir araya getirilerek uygulanmasına devam edilecek hükümler ile sistemden çıkarılması gereken hükümler belirlenmelidir (Rozner ve Gallagher (2008)'den aktaran; Budak ve diğerleri, 2017: 74-75). Vergi giyotini yöntemi, vergi harcamalarının sistemde varlıklarını sürdürülebilir kararlarının verilmesinde de kullanılabilecek bir yöntem olarak düşünülebilir. Buna göre, vergi harcamaları tek tek ele alınarak uygulanma amacı, pozitif-negatif etkisi, uygulanması dolayısıyla ne kadar vergi gelirden vazgeçildiği, maliyeti, kanun içerisinde uygulanabilirliği, adalet ve etkinlik açısından sonuçları gibi belirlenecek bir takım kriterlere göre durum tespiti yapılarak bu vergi harcamasına devam edilip edilmeyeceğine karar verilmesi düşünülebilir. Böylece sistem gereksiz ve etkinsiz vergi harcamalarından arındırılmış olacaktır.

3.3.6.4. Mali Karmaşıklık İndeksi Açısından Değerlendirme

TMF Group, “Financial Complexity Index-2018 (Mali Karmaşıklık İndeksi-2018)” raporu ile dünya genelinde 94 ülkeyi (Avrupa, Orta Doğu ve Afrika (50), Amerika (25) ve Asya Pasifik (19)) muhasebe ve vergi uyumu konusunda inceleyerek karmaşıklık durumlarını yayınlamaktadır. İncelemede 74 detaylı sorudan oluşan bir anket kullanılmaktadır. Sonuçlar 4 parametreye göre değerlendirilir. 1) Uyum: sınır ötesi ticari işlemleri, kurum temsili ve veri depolama yöntemlerini içerir. 2) Vergi: vergi kaydı, uyum düzenlemeleri ve vergi türlerini içerir. 3) Raporlama: yasal düzenlemeler ve raporlama sürecini içerir. 4) Defter Tutma: muhasebe düzenlemeleri, yetkililer ve teknoloji ilişkisini içerir. Genel düşünce, kanunlarda sık yapılan değişiklikler, çok sayıda indirim, istisna ve kuralların bulunması karmaşıklığı artırmaktadır (TMF Group, 2018: 5). Bu araştırmaya göre en karmaşık 10 ülke ve en az karmaşık 10 ülke tablo 53’de gösterilmektedir.

Tablo 53: Muhasebe ve Vergi Uyumu Açısından Dünyadaki En Karmaşık ve En Az Karmaşık 10 Ülke

Muhasebe ve Vergi uyumu Açısından Dünyadaki En Karmaşık 10 Ülke			Muhasebe ve Vergi uyumu Açısından Dünyadaki En Az Karmaşık 10 Ülke		
Küresel Sıralama	Ülke	Bölge	Küresel Sıralama	Ülke	Bölge
1	Çin	Asya Pasifik	94	Cayman Adaları	Amerika
2	Brezilya	Amerika	93	BVI*	Amerika
3	Türkiye	Avrupa, Orta Doğu, Afrika	92	Jersey	Avrupa, Orta Doğu, Afrika
4	İtalya	Avrupa, Orta Doğu, Afrika	91	Hong Kong	Asya Pasifik
5	Arjantin	Amerika	90	Curaçao	Amerika
6	Fransa	Avrupa, Orta Doğu, Afrika	89	Afganistan	Asya Pasifik

Tablo 53: (Devamı)

Muhasebe ve Vergi uyumu Açısından Dünyadaki En Karmaşık 10 Ülke			Muhasebe ve Vergi uyumu Açısından Dünyadaki En Az Karmaşık 10 Ülke		
Küresel Sıralama	Ülke	Bölge	Küresel Sıralama	Ülke	Bölge
7	Bolivya	Amerika	88	Guyana	Amerika
8	Kolombiya	Amerika	87	Norveç	Avrupa, Orta Doğu, Afrika
9	Meksika	Amerika	86	Bangladeş	Asya Pasifik
10	Rusya	Avrupa, Orta Doğu, Afrika	85	Singapur	Asya Pasifik

Kaynak: TMF Group, 2018: 8. *BVI = Britain Virgin Islands(İngiliz Virgin Adaları)

Dünya genelindeki sıralamada en karmaşık üçüncü ülke konumundaki Türkiye temsil ettiği bölge (Avrupa, Orta Doğu, Afrika) içinde en karmaşık birinci ülke durumundadır. Türkiye hükümetlerin basitleştirmeye yönelik çalışmaları neticesinde 2018 yılında 3. (2017 yılında 1. ülke) en karmaşık ülke konumundadır. Vergi uygulamasını kolaylaştıran rehberlerin daha anlaşılır ve açık olması ve elektronik bilgi sistemlerinin kullanılması 2018 yılında 3. ülke konumuna gerilemesine ve karmaşıklığın azalmasına katkıda bulunmuştur (TMF Group, 2018: 19).

3.4. Türkiye’de Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı

Türk vergi sisteminin temel amaçları en yüksek vergi gelirinin toplanması, vergi yükünün dengeli ve adil dağılması, ekonomik kalkınmanın ve sosyal adaletin sağlanmasıdır (Özel, t.y.: 3). Bu özellikleri taşıyan bir vergi sistemi için mevcut sistemin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Türkiye’de 1950 yılındaki reform çalışmaları sonucu, gerçek kişileri vergilendiren gelir vergisi, kurumları vergilendiren kurumlar vergisi, usul hükümlerini düzenleyen vergi usul kanunlarından oluşan, üçlü bir sistem kabul edilmişti. Bu reform çalışmalarında Alman gelir vergisi sisteminden yararlanılmıştır. 2000’li yılların başından itibaren, bu üçlü sisteminin değişmesi ve yenilenmesi için çalışmalar yapılmasına rağmen sonuçta pek başarılı olunamamıştır. Yalnızca 2006 yılında 5520 sayılı kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu yenilenmiştir. 1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ise ek, tadil, geçici, mükerrer maddeler ve torba yasalarla uygulanmıştır. Son yıllarda Gelir Vergisi Kanununun düzenlenmesi için girişimlerde bulunulmuştur. Yeni gelir vergisi kanun tasarısı, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanarak TBMM’ye sunulmuştur. Bu yeni tasarı ile gelir ve kurumlar vergileri tek bir kanun içinde toplanmıştır. Böylece 1950’den bu güne uygulanan Üçlü Gelir Vergisi Sisteminden, İkili Gelir vergisi (Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunundan oluşan) sistemine geçilmesi düşünülmektedir (Tuncer, 2013:1).

Zaman ilerledikçe vergi kanunlarında değişikliklerin yapılması yanında kanun metinlerinde de büyüme söz konusu olmuştur. 1960 tarihli 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yaklaşık 12.800 kelime iken 2013 yılına gelindiğinde yaklaşık 34.500 kelime sayısına ulaştığı görülmektedir (Karabacak, 2013a: 39). 2017 yılı sonu itibarıyla Gelir İdaresi Başkanlığı internet sayfasında

mevzuat başlığı altında yayımlanan Gelir Vergisi Kanunu metninin kelime sayısı yaklaşık 66.000'dir (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>). Yeni Gelir Vergisi Kanun tasarısı ile elde edilmek istenen amaçlardan biri de bu kanun metninin sadeleştirilmesidir. Bu amaçla madde ve sayfa sayısı azaltılmıştır. Yeni gelir vergisi kanun tasarısı genel hatları ile tablo 54'de gösterilmektedir.

Tablo 54: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Kısımları

Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı			
Başlangıç (Amaç – Tanımlar)			
Birinci Kısım	Konu, Mükellefiyet ve Muafiyet	1. Bölüm	Verginin Konusu ve Gelirin Unsurları
		2. Bölüm	Mükellefiyet
		3. Bölüm	Muafiyetler
İkinci Kısım	Gelir Unsurlarının Tespiti	1. Bölüm	Ticari Kazanç
		2. Bölüm	Zirai Kazanç
		3. Bölüm	Serbest Meslek Kazançları
		4. Bölüm	Ücretler
		5. Bölüm	Gayrimenkul Sermaye İradı
		6. Bölüm	Menkul Sermaye İradı
		7. Bölüm	Diğer Kazanç ve İratlar
Üçüncü Kısım	Özellikli Durumlar	1. Bölüm	Kurumlarda Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi
		2. Bölüm	Vergi Güvenlik Müesseseleri
		3. Bölüm	Dar Mükelleflerin Ulaştırma İşleri
Dördüncü Kısım	Vergi Kesintisi ve Beyan Esası	1. Bölüm	Vergi Kesintisi
		2. Bölüm	Beyan ve Gelirin Toplanması
		3. Bölüm	Beyannamenin Verilmesi ve Vergilendirme Dönemi
		4. Bölüm	Tarh İşlemleri
Beşinci Kısım	Verginin Oranı ve Ödenmesi	1. Bölüm	Verginin Oranı
		2. Bölüm	Verginin Ödenmesi
		3. Bölüm	Ödenen Vergilerin Mahsubu
Altıncı Kısım	Yetki, Muafiyet, İstisna ve İndirimler ile Son Hükümler	1. Bölüm	Yetki, Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Sınırı
		2. Bölüm	Son Hükümler

Kaynak: T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü, 2013: 1-71

Yeni Gelir Vergisi Kanun tasarısının hazırlanmasında Vergi Konseyi danışma birimi olarak faaliyette bulunmuştur. Vergi Konseyi, çalışmaları sonucunda bir gelir vergisi taslağı hazırlamıştır. Biri Vergi Konseyinin oluşturduğu diğeri idarenin oluşturduğu iki metin ortaya çıkmıştır. Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü, hazırladığı kanun taslağını Maliye Bakanlığına sunmuştur. Yeni Gelir Vergisi Kanun tasarısındaki bu fonksiyonundan dolayı Vergi Konseyi hakkında kısa bir bilgi verilmesi uygun olacaktır.

Konsey, “bazı sorunları görüşüp tartışmak için toplanan meclis” olarak tanımlanmaktadır (Türk Dil Kurumu (TDK), 2019). Buna göre vergi ile ilgili konuları tartışmak üzere Vergi

Konseyi, 1992 yılında kurulmuştur. Çalışmaları kesintili ve kısa olan konsey, 2003 yılında tekrar faaliyete geçmiş ve 31 Temmuz 2004 yılında 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile yasal statüye kavuşmuştur (<http://vergikonseyi.org.tr/>). 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 33/A maddesinde “*Bakanlığa vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili olarak görüş bildirmek ve bu konularda araştırma ve çalışmalar yapmak üzere Vergi Konseyi kurulur. Vergi Konseyi bir danışma organıdır. Vergi Konseyinin oluşumu, üyelerinin seçimi, görevlendirilmesi ve görev süreleri ile çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenir*” şeklinde ifade edilmektedir. Buna göre, vergi konseyi bir danışma organıdır. Çalışma usul ve esasları yönetmelikle düzenlenmektedir (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.178.pdf>). Vergi Konseyi Yönetmeliğine göre Konseyin amacı, görevleri, üyeleri, çalışma usulleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.aspx?MevzuatKod=7.5.7570&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=vergi%20konseyi>);

- Amacı: Bakanlığa, vergi politikaları hakkında görüş ve önerilerde bulunmak ve bu konularda araştırma ve çalışmalar yapmak.
- Görevleri: vergi sisteminin ve vergi idaresinin geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, bu konularda raporlar hazırlamak, sorunları tespit etmek, toplumun çeşitli kesimlerinin beklentilerini belirlemek ve çözüm önerileri sunmak. Vergi ile ilgili uluslararası gelişmeleri ve yargı kararlarını takip etmek. Üniversiteler ile işbirliği içinde olmak ve ortak projeler oluşturmak. Bakan tarafından istenen konularda inceleme yapmak ve görüş bildirmek. Talebi halinde TBMM ilgili komisyonuna görüş bildirmek. Görüş ve önerileri ile ilgili yapılan çalışmaları izlemek, sonuçları değerlendirmek, kamuoyunu bilgilendirmek ve gerektiğinde çalışmalarını yayınlamak.
- Organları: Genel Kurul (vergi konseyi üyelerinden oluşur), Konsey Başkanı, İcra Kurulu (konsey üyeleri arasından 7-11 kişiden oluşur), Sekreteryaya (bir üye) ve çalışma grupları ve komisyonlardan oluşur.
- Çalışma Usulü: Genel Kurul, her iki ayda bir Başkan tarafından belirlenen bir günde olağan toplantısını yapar. Kurul her zaman olağanüstü de toplanabilir. İcra Kurulu ayda iki kere toplanır.

Vergi Konseyi üyeleri 3 gruba ayrılabilir: Doğal üyeler (Vergi Denetim Kurulu Başkanı, Gelir İdaresi Başkanı, Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürü¹ ve vergi Konseyi Genel Sekreteri), Temsilci Üyeler (Sivil Toplum Grupları ve Kamu Kesimi Temsilcileri) ve Seçilmiş Üyeler (İktisat ve vergi ile ilgili alanda çalışan akademisyen ve uzmanlar). 2018 yılı itibariyle Konseyin, başkan

¹10 Temmuz 2018 tarihinde yayımlanan 1 nolu “Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi”nde “Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü”nün adı Hazine ve Maliye Bakanlığındaki Hizmet Birimleri başlığında “Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü” olarak değiştirilmiştir (1 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 2018: 105).

ve genel sekreter dışında, 3 doğal üye, 9 uzman üye, 9 akademisyen üye, 18 Sivil Toplum Kuruluşu Üyesi, 11 Kamu Kurumu Üyesi ve 2 müteşebbis üye olmak üzere toplam 52 üyesi bulunmaktadır (<http://vergikonseyi.org.tr/>).

Vergi konseyi, vergi kanunlarının oluşumunda görüş sunması açısından önemlidir ve son Kurumlar Vergisi Kanununun yapımı aşamasında önemli bir rol üstlenmiştir. Konseyin kurulma amacına bakıldığında toplumun değişik kesimleri arasında bağ kurarak elde ettiği bilgilerle idareye önerilerde bulunmaktır. Vergi kanunlarında yapılması planlanan bir değişikliğin toplumun tüm kesimince kabul görmesi önemlidir. Özellikle yeni Gelir Vergisi Kanun tasarısında yapılması düşünülen birleştirme gibi ciddi bir değişiklikte bu daha da önemli olacaktır. Ancak gelir ve kurumlar vergisinin nasıl birleştirildiğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Yalnızca iki farklı kanunun bir metinde toplanmasının ekonomik gelişmeye ve vergi adaletine katkısı olmayacaktır ya da sınırlı olacaktır. Ayrıca bu tasarı ile ilgili yapılan çalışmaların düzenli raporlar ve yayınlar yoluyla vatandaşa anlatılması sürecin sağlıklı bir şekilde takibinin yapılabilmesi adına önemlidir. Diğer taraftan bu konuda düzenli bilgi akışı vatandaşın, uygulanması düşünülen kanunu benimsemesi ve idarenin de şeffaflığını sağlaması açısından önemli olacaktır. Bu başlık altında öncelikle uygulanan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısının gerekçeleri değerlendirilecektir. Sonra tasarı hakkındaki görüşlere yer verilecektir.

3.4.1. Gerekçe

Yeni gelir vergisi kanun tasarısının gerekçesi incelenmeden önce şuan uygulanan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanma gerekçeleri incelenecektir. Buna göre, 6 Ocak 1961 yılı ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gelir Vergisi Kanunu Gerekçesi, Kanun Tasarısı başlığı altında yer alan umumi izahatlar kısmında şu şekilde ifade edilmektedir (<http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>):

“1950 yılında, geniş mikyasta karineler vergisi olan kazanç vergisiyle, iktisadî buhran, muvazene ve hava kuvvetlerine yardım vergileri kaldırılmış, bunların yerine hakikî ve hükmi şahısların hakiki kazançlarını en iyi şekilde teklife tabi tutabilecek olan gelir vergisi sisteminin tatbikine başlanmıştır.

Bu sistem ile, memleketimizde muasır ve medenî bir vergi sisteminin esasları kurulmuş ve medenî vergi hukukunun temelleri atılmıştır.

Esaslı vergi rejimi değişikliğini ihtiva eden mevzubahis sistemin, bu sistemi kabul eden diğer bütün medenî memleketlerde olduğu gibi, ilk tatbik yıllarında hayatın bütün realitelerine ve bunların icaplarına tam bir şekilde cevap ve istikamet vermesi düşünülemez. Nitekim, gelir vergimizin on yıllık tatbikatında da, kanunda, bu vergi sisteminin istinat ettiği prensiplere muhalefet arz eden hükümlerin mevcudiyeti, bir kısım hükümlerin kifayetsizliği, müphem ve gayrı vazih bulunması sebebiyle, devamlı ihtilaflara, mükellefler arasında farklı

muameleler icrasına ve binnetice haksızlık ve adaletsizliklere yol açıldığı müşahede ve tespit olunmuştur.

Gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratların teklif tarzı ve tesbit usullerinin, teknik zaruretler lüzumlu kılmadıkça, farklılık arz etmemesi, muafiyet ve istisnaların, kaçınılmaz iktisadî, içtimaî ve bilhassa teknik sebep ve zaruretlere istinat etmesi ve hudut ve şümulünün vazih şekilde tayin ve tespit edilmesi, verginin kendi kendini kontrol etmesini sağlayacak tedbirlerin Vergi Kanununun bünyesi içinde derpişi, bu vergide mevcudiyeti art olan umumiyet ve eşitlik prensiplerinin tahakkuku bakımından zaruri olduğu kadar verginin randımanına da müessir esaslardır.

Gelir Vergisi randımanının iktisadî inkişafımıza ve millî gelirlerimizdeki tezâyüde mütenazır olarak artmasını temin için yukarıda mevzubahis esasların, Gelir Vergisi Kanununda yer alması veya bu esasları haleldar ettiği müşahede olunan müphemiyet ve vuzuhsuzlukların izalesi lüzumu aşikârdır.”

1961 yılında kabul edilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun genel gerekçesine bakıldığında şu sonuçlara ulaşılabilir; 1950 yılından itibaren uygulanan gelir vergileri dönemin ihtiyaçlarını karşılamaktan uzaktır. Bunun yerine dönemin koşullarına daha uygun bir vergi sisteminin kabulü gerekmektedir. 1961 yılı öncesinde uygulanan gelir vergisi, vergi sisteminin temel ilkelerine aykırı hükümler barındırmaktadır. Anlamsız ve açık olmayan bir takım hükümler bulunmaktadır. Bu hükümlerin varlığı ihtilaflara, mükellefler arası adaletsizliğe yol açmaktadır. Bu nedenlerle yeni bir gelir vergisi uygulanması gerekmektedir.

1947 yılında TBMM 146 no'lu Komisyon Raporunda dönemin Başbakanı Recep PEKER, 03.06.1949 yılında kabul edilen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen yeni vergi sisteminde kurumların ayrı vergilendirilmesinin nedenlerini aşağıdaki gibi sıralamıştır (TBMM, 1947: 1-2):

“Kurumların vergilendirilmesinde, vergi prensibi ve vergi tekniği bakımlarından birçok hususiyetleri vardır. Gerçek kişilerin Gelir Vergisinde, mükelleflerin şahsi ve medeni durumu, aile külfeti, en az geçim seviyesi gibi âmiller üzerinde durulur; ve bu verginin tekniği de daha ziyade bu esaslara dayanır. Halbuki, gerçek kişilerin, hüviyetine bağlı olan bu gibi âmiller Kurumlar Vergisinin bünyesine tamamen yabancıdır. Kurumlarda hâkim olan yegâne unsur «Sermaye» dir; kurumların iktisadi ve malî varlıkları sadece bu unsurla izah ve ifade edilir. Bu itibarla, şahsi ve psikolojik mülâhazaların yerine, sermayenin tarzı teşekkülü, miktarı, iştirak münasebetleri, fesih, birleşme ve tasfiye vaziyetleri, ihtiyatlar teşkili, dağıtılacak kazanç miktarı ve bunun dağıtılması şekli gibi malî hususiyetler ön plâna geçer.

Gelir Vergisinde «Esnaf muafılığı» kabul edilmiş ve bu verginin tekniğinde defter tutma gibi formaliteler bakımından mükelleflerin seviyelerine göre bazı tefrikler yapılmıştır. Halbuki, kurumlar hakkında prensip itibariyle böyle tefrikler yapılmasına mahal yoktur.

Gelir Vergisinde, gelirin miktarı ile şahsi ihtiyaç arasındaki münasebet gözönünde tutularak şiddetli bir «Müterakkilik» caridir. Halbuki, ödeme kabiliyetleri ve iktisadi varlıkları sadece «Sermayeye dayanan kurumlar hakkında» müterakkilik esası, prensip itibariyle, bir mâna ifade etmez. Gerçi, bazı vergi sistemlerinde sermaye şirketleri hakkında da mahdut ölçüde bir nevi müterakkiliğin tatbik edildiği ve daha ziyade «Çek usulü» denilen bir sistemde bu müterakkiliğin rentabiliteye göre ayarlandığı görülmekte ise de, bu usulleri müterakkilikten ziyade «Mütedennilik» şeklinde mütalâa etmek doğrudur.

Gelir Vergisinde «Ayrırma» kaidesinin icabı olarak, emek kazancı ile, memzuç kazanç ve sermaye iradı arasında mutlaka bir ayrılık gözetilir. Kurumların vergilendirilmesinde bittabi bu prensip tatbik sahası bulamaz. Zira, kurumların gelir membalarında bir vahdet vardır. Bu memba sadece şirket veya müessese sermayesidir

Kurumların ayrı bir yergiye tâbi tutulması, gerek şahsi gelir vergisinin gerekse kurumlara ait verginin daha vazih ve daha derlitoplu bir şekilde tedvin edilmesine imkân verir. Bunun ise, bilhassa tatbikat bakımından pek büyük bir önemi vardır.

Kurumların miktarı mahdut, fakat bunlardan alınan verginin tutarı yüksektir. Mükellefi mahdut, hasılatı yüksek, tekniği ayrı bir vergi, büyüklü, küçüklü yüz binlerce mükellefe şâmil şahsi gelir vergisinin içine gayritabiî bir surette sıkıştırılır. Yani gerek mevzuat gerekse tatbikatta bu iki büyük vergi birbirine karıştırılırsa, ikisinin de tatbik kolaylığı kaybolmuş olur.”

Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasındaki gerekçeler şu şekilde ifade edilebilir; gelir ve kurumlar vergisi yapı itibariyle birbirinden farklı vergilerdir. Vergilendirme tekniği açısından gelir vergisine artan oranlı vergi tarifesi uygun düşerken kurumlar vergisinde düz oranlı vergi kullanılmaktadır. Kurum ve gelir vergisinin ayrı kanunlar halinde düzenlenmesi bu kanunların daha açık ve daha derli toplu olmasını sağlayacaktır. Ayrıca kanunların uygulanmasını kolaylaştıracaktır. Kurumlar vergisine tabi mükelleflerin sayısı daha sınırlıdır. Vergi tutarı ise daha yüksektir. Bu nedenle kurumlar vergisinin mükellef sayısı daha fazla, tekniği ayrı bir gelir vergisi içerisine sıkıştırılması kanunların uygulama kolaylığını kaybedecektir. Kurumlar Vergisi Kanununun kabul edildiği 1949 yılında ifade edilen bu gerekçede kurumlar vergisinin gelir vergisinden ayrı olması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Birlikte uygulanmasının getireceği sorunlara değinilmiştir.

T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü'nün 12 Haziran 2013 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Başkanlığı'na gönderdiği Gelir Vergisi Kanun Tasarısı metninde Kanunun Genel Gerekçesi aşağıdaki şekilde belirtilmiştir (TBMM, 2013: 72):

“Etkin, basit ve adil bir vergi sistemi oluşturarak kamu finansmanını sağlam temellere dayandırmak, sürdürülebilir kalkınmayı desteklemek; istihdamı, üretimi, tasarruf ve yatırımları teşvik etmek, vergiye gönüllü uyumu kolaylaştırıp ekonominin kayıtlılık düzeyini artırmak ve bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılmasına katkıda bulunmak bu Tasarının temel hedefleri arasında yer almaktadır.

Bu temel hedefler doğrultusunda hazırlanan Tasarı ile günümüz ihtiyaçlarına cevap verecek ve ülkemizin sürdürülebilir ekonomik kalkınma altyapısına destek olacak bir gelir vergisi sistemi öngörülmektedir.

Mevcut vergi sistemimizde gerçek kişilerin gelirlerinin ve kurumların kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar vergisi Kanunu olmak üzere iki kanun bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu, dışa kapalı ekonominin nispeten hakim olduğu bir dönemde hazırlanmış ve 1961 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bu yana, Türkiye dış dünyaya daha fazla açılmış; ancak yapılan değişiklikler bir bütünlük arz etmediğinden, sistematik bozulmuş, Kanun; basit, sade ve kolay anlaşılabilir olmaktan uzaklaşmıştır. Ayrıca, yapılan bu değişiklik ve eklemeler sonucu, Kanunun madde sayısı 210'u aşmıştır. Mevcut Gelir Vergisi Kanununda bazı temel düzenlemelere geçici maddeler ile yön veriliyor olması da öngörülebilirliği azaltan bir unsur olmuştur.

Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere iki ayrı kanunda düzenlenmiş olması; indirim, istisna ve bazı önemli düzenlemelere her iki Kanunda birden yer verilmesine sebep olmaktadır. Mükerrerliği ortadan kaldırmak ve bazı ülkelerin iyi uygulama örneklerinde olduğu gibi daha kısa ve kolay anlaşılır bir sistematik oluşturmak üzere Gelir ve Kurumlar vergisi Kanununun tek bir kanun haline getirilmesi Tasarı hazırlanırken esas alınan çalışma eksenlerinden biri olmuştur.

Ülkemizde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, vergi kapasitesinin altında kalması dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşük olması sonucunu doğurmakta, bu durum ise vergi adaletini zedelemektedir. Nitekim Türkiye'de gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin GSYH'ye oranı yaklaşık %6 gibi oldukça düşük bir seviyededir. Oysa son verilere göre OECD ülkelerinde bu oran %11,4'tür. Türkiye, OECD ülkeleri arasında gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerde en düşük vergi yüküne sahip üçüncü ülkedir.

Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergileri düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının birlikte bir bütünlük içerisinde ele alınarak ve yukarıda belirtilen hususlar gözetilerek yazımı amacıyla, Maliye Bakanlığı bünyesinde yürütülen çalışmalara, kamu ve özel sektör temsilcilerinin yanı sıra sivil toplum örgütleri, akademisyenler ve uzmanlar da katkıda bulunmuştur.

Tasarı, ülkemizin uzun dönemli stratejik hedef ve politikalarına uygun olarak hazırlanmış, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergileri düzenleyen ve Türk Vergi Sisteminin köşe taşlarını teşkil etmiş olan 5421, 5422, 193 ve 5520 sayılı Kanunların üzerine inşa edilmiştir”.

Yeni Gelir Vergisi Kanun tasarısı, ülke kalkınması, üretim, istihdam, yatırım gibi ekonomik amaçları gerçekleştirmek yanında mevzuatın yapısı ile ilgili sorunları da çözmeyi hedeflemektedir. Etkinlik, basitlik ve adalet ilkelerini esas alması yönüyle optimal vergilemeyi amaçladığı söylenebilir. Mevcut Gelir Vergisi Kanununun sorunları (kanun sistematigi bozulmuştur, basitlikten uzaklaşmıştır, madde sayısı artmıştır, artık dönemin koşullarına ayak uyduramamaktadır), ayrı bir kurumlar vergisinin olmasının ortaya çıkaracağı sorunlar (ortak hükümlerin her iki kanunda

olmasının mükerrerlik doğuracağı gibi) ve diğer ekonomik sorunlar nedeniyle hazırlanan yeni Gelir Vergisi Kanununun değerlendirilmesi aşağıda yapılacaktır.

3.4.2. Yeni Gelir Vergi Kanunu Tasarısının Temel İlkeleri

Yeni Gelir Vergisi Kanun tasarısında gelir vergisine ilişkin bir takım ilkeler gerçekleştirilmek istenmektedir. Bunlar; gelir ve kurumlar vergisinin birleştirilerek tek bir vergi şeklinde uygulanması, vergi tabanının genişletilmesi, istisnaların azaltılması, beyannameli mükellef sayısının arttırılması, istihdamın, üretimin, tasarruf ve yatırımların teşvik edilmesi, vergi güvenliğinin artırılması, vergiye gönüllü uyumun sağlanması, sosyal ve çevresel politikalara uyumlu yeni düzenlemeler yapılması, Bakanlar Kurulunun² yetkilerinin arttırılmasıdır (Gülten ve Cingör, 2013: 1). Yeni gelir vergisi kanunu tasarının temel ilkeleri ayrı ayrı başlıklar halinde birkaç örnek verilerek aşağıda incelenecektir. Bu temel ilkeleri gerçekleştirmeye yönelik getirilmesi düşünülen maddelerin bazılarının tasarı yürürlüğe girmeden gelir vergisi kanununa eklendiği de görülmektedir.

3.4.2.1. Yatırım, Üretim, İstihdam ve Tasarrufların Teşvik Edilmesi

Tasarının 39. maddesinde ev sahiplerinin kiraladıkları taşınmaz için yaptıkları ve taşınmazın iktisadi değerini artıran ısı yalıtımı ve benzeri enerji tasarrufu sağlayan harcamalar gayrimenkul sermaye iradının tespitinde gider yazılabileceği ifade edilmektedir. Düzenleme ile enerji tasarrufu sağlanması ve dışa bağımlılığın azaltılması amaçlanmaktadır (Emektar, 2014: 77). Bu kanun maddesi şuanki Gelir Vergisi Kanununda madde 74'de uygulanmaktadır.

Tasarının 70. ve 79. maddelerinde beyanname verme ve taksit ödeme zamanı bir ay öne alınmıştır. Amaç vergi gelirinin reel değerini enflasyondan korumaktır (Söyler, 2016: 69).

İlk defa ticari, zirai ve mesleki faaliyetinden dolayı gelir vergisi mükellefi olan 29 yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilere 3 yıl vergi kredisi sağlanmıştır. Böylece genç girişimciler desteklenerek üretim ve istihdam arttırılmak istenmektedir (Fırat, 2015: 106). Bu madde mevcut kanunda mükerrer madde 20 başlığı altında uygulanmaktadır. Tasarıda vergi indirimi başlığı altında madde 83'de düzenlenmiştir.

² 2018 tarihli "477 Sayılı Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" de "*Bakanlar Kurulu*" ibareleri "*Cumhurbaşkanı*" şeklinde değiştirilmiştir." (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180704.pdf>) hükmü yer almaktadır. Bu nedenle çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde Bakanlar Kurulu yerine Cumhurbaşkanı ifadesi kullanılacaktır.

3.4.2.2. Vergiye Gönüllü Uyumun ve Kayıtlı Ekonomiye Geçişin Artırılması

Tasarının 33. maddesinde, hizmet erbabına pay senedi verilmesi ve pay senedi alım hakkı verilmesi durumunda ücretin elde edileceği zaman düzenlenmiştir. Buna göre, pay senedi verilmesi durumunda, pay senetlerinin hukuki ve ekonomik olarak tasarruf edildiği tarihte ücret elde edilmiş sayılacaktır. Pay senedi alım hakkı verilmesi halinde ise bu hakkın fiilen kullanıldığı tarihte ücret elde edilmiş sayılacaktır. Bu düzenleme ile ücretlilerin pay senedi sahipliği konusundaki belirsizlik giderilmiştir (Emektar, 2014: 75).

Özellikle gayrimenkul sermaye iratlarında ve iştirak hissesi satışlarında olmak üzere istisnalar daraltılmaktadır (Tasarı madde 21). Ücret ve serbest meslek geliri elde edenler belirli bir gelir eşiğini aşmaları halinde beyanname vereceklerdir. Kira gelirlerinde götürü gider uygulamasına sınır getirilmiştir. Birden fazla işyerinde ticari faaliyet gösterenler basit usulden faydalanamayacaklardır (Fırat, 2015: 105).

3.4.2.3. Vergi Tabanının Genişletilmesi ve Vergi Adaletinin Pekiştirilmesi

Yeni gelir vergisi kanun tasarısı ile hem adaleti sağlamaya hem de vergi tabanını genişletmeye yönelik hükümler getirilmiştir. Bu hükümlere aşağıdaki maddeler örnek olarak gösterilebilir (Emektar, 2014: 75-79; Söyler, 2016: 66-72):

- 1) Sporculara yapılan ödemelere uygulanan stopaj oranı % 25'e çıkarılmıştır (Tasarı madde 61). Bu madde vergilemede adaleti sağlamaya yöneliktir.
- 2) Her türlü sanal ortam ve isimlerinin kiralanması, gayrimenkul sermaye iradı olarak vergiye tabi tutulmaktadır (Tasarı madde 37). Bu madde vergi tabanını genişletmeye yöneliktir.
- 3) Kira gelirlerinde götürü gider uygulamasına sınır getirilmektedir. Mal ve hakların kiralanmasında kazancın tespitinde gerçek gider uygulamasına geçilmektedir (Tasarının madde 37). Bu madde vergi tabanını genişletmeye yöneliktir.
- 4) Serbest meslek kazancı elde edenler (doktor, avukat vb.) kiraladıkları veya defterlerine kayıtlı olan motorlu deniz taşıtlarına (yat, kotra, tekne vb) ve hava taşıtlarına (uçak, helikopter vb.) ait giderleri ve amortisman tutarlarını kazançlarından indiremeyeceklerdir (Tasarı madde 30). Bu düzenleme de hem vergi tabanını genişletmeye hem de vergi adaletini sağlamaya yöneliktir. Mevcut kanunda kiralama yoluyla veya envantere kayıt etmek koşuluyla işle ilgili kullanılan taşıtların giderleri indirim konusu yapılabilmekteydi. Tasarı ile indirimin kapsamı daraltılmıştır.
- 5) Ücretler için belirlenen vergi tarifesinin dördüncü dilimindeki tutarın 2 katını aşan serbest meslek kazançlarına telif kazancı istisnası uygulaması kaldırılmaktadır. Böylece yüksek gelire sahip serbest meslek erbabı bu istisnadan faydalanamayacaktır (Tasarı madde 31).

Yukarıda sayılan maddelerde olduğu gibi vergi tabanını genişletmeye ve vergi adaletini sağlamaya yönelik olumlu adımlar atılmıştır. Diğer taraftan bazı maddelerde halen vergi adaletinin sağlanmasına yönelik düzenlemelerin yapılması gerektiği görülmektedir. Örneğin, tasarıda taksit, dolmuş sahipleri basit usulde vergilendirilecektir. Yüksek paralar ödeyerek hat veya plaka alan bu mükelleflerin gerçek usulde vergilendirilmesi gerekirken basit usulde vergilendirilmesi vergi adaleti ile bağdaşmamaktadır (Söyler, 2016: 69).

3.4.2.4. Vergi Güvenliğinin Güçlendirilmesi

Yeni gelir vergisi kanun tasarısı ile birlikte yeni vergi güvenlik önlemi olarak “zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisi” uygulaması getirilmiştir. Mevcut gelir vergisi kanundaki emsal kira bedeli, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve kontrol edilen yabancı kurum kazancı gibi uygulamalar da aynen yeni gelir vergisi kanununda yer almaktadır (Yüce, 2013: 54).

3.4.2.5. Sosyal ve Çevresel Politikalarla Uyumlu Düzenlemelerin Yapılması

Fiilen ikamet edilen ve sadece bu amaçla satın alınan tek konutun elden çıkarılmasında elde edilen gelir vergiden istisnadır (Tasarı madde 49) (Fırat, 2015: 106). Bu madde ile bir ailenin herhangi bir kâr amacı olmaksızın sadece barınma ihtiyacını gideren tek konutunun vergiden istisna tutulmasıyla sosyal bir amaç gerçekleştirilmeye çalışılmıştır.

Tasarının 2. maddesinde, çocuk tabiri genişletilmiştir. Evlatlıklar, anne veya babasını kaybetmiş mükellefle yaşayan çocuklar vb. tanım içerisine dahil edilmiştir. Tasarının 2. Maddesi ile Türk sosyal aile yapısı ile uyumlu olarak mükellefin yanında kalan kardeş veya anne babasını kaybedip mükellefle yaşayan kardeş çocukları çocuk kapsamına dahil edilmiştir. Korunması gereken bu çocukların bakımını üstlenen mükelleflerin vergi yükünün azaltılması amaçlanmıştır. Tasarının 36. maddesinde, “asgari geçim indirim” kaldırılarak “özel indirim” müessesesi getirilmiştir. Özel indirim ilk iki çocuk için % 7.5 ve üçüncü çocuk için % 10 olarak uygulanacaktır. Üç çocuktan fazlasına indirim uygulanmayacaktır. Özel indirim müessesesinin çocuk indirimine bağlanması vergi adaletine uygun değildir (Söyler, 2016: 71).

3.4.2.6. Yürütmede Esneklik ve Etkinliğin Artırılması

Tasarıda, beyannameli mükellef sayısının artırılması amacıyla, beyanname verilecek eşik değerlerin belirlenmesinde, stopaj oranları, maktu vergi oranları vb. durumlarda Cumhurbaşkanına (tasarıda Bakanlar Kurulu olarak yazılmaktadır) yetki verilmektedir. Cumhurbaşkanı, yetkilerinin genişletilmesi ile vergi kanunlarının ekonomik ve sosyal koşullara hızlı bir şekilde müdahale

edilmesini, vergilemede etkinliğin ve esnekliğin sağlanabilmesini sağlayacaktır. Ancak diğer taraftan meclise ait olan vergilendirme yetkisi alanında Cumhurbaşkanının yetki alanının genişletilmesi vergilemede kanunilik ilkesine zarar vermektedir (Yüce, 2013: 55). Cumhurbaşkanına verilen bu yetki kanunlarda yer alan oranların sürekli değişmesine ve sürekli değişen oranlar bir belirsizliğe neden olabilir. Bu nedenle belirlilik ilkesi gereğince Cumhurbaşkanının bu yetkilerini keyfilikten uzak bir şekilde sadece gerektiğinde kullanması önemlidir.

3.4.3. Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Değerlendirilmesi

Maliye Bakanlığının yeni Gelir Vergisi Kanunu ile gelir ve kurumlar vergisini birleştirmesinin gerekçesi tam olarak ortaya koyulamamıştır. 2006 yılında düzenlenerek yürürlüğe giren kurumlar vergisi kanunu uygulamasında ciddi sorunlar olmadığı halde bu kanunun kaldırılarak gelir vergisi çatısı altında birleştirilmesinin gerekçesi tam olarak ifade edilmelidir. Ayrıca gelir vergisi ve kurumlar vergisinin benzer yönleri olmakla birlikte farklılıkları da söz konusudur. Mükellef odaklı gelir vergisinin, ailevi durumları göz önünde bulunduran subjektif yönü ile farklı kurumlara farklı muafiyet ve indirimlerin uygulandığı objektif yönü ağır basan sermaye odaklı kurumlar vergisinin birleştirilmesi kanunu anlaşılabilir yapacaktır. Örneğin, asgari geçim indirimi, engelli indirimi, eğitim ve sağlık harcamaları gelir vergisine özgü uygulamalardır. Yine buna benzer şekilde oranları ve mükellefleri farklı olan bu iki verginin bir araya getirilmesi çeşitli sorunları da beraberinde getirecektir. OECD ülkelerindeki bir araştırmaya göre yeni gelir vergisi kanunu tasarısı şeklindeki bileşik gelir vergisi uygulamalarına Estonya, İrlanda, Malta, Güney Kıbrıs ve bazı küçük ada ülkelerinde rastlanmaktadır. Bu ülkelere kıyasla Türkiye'nin gelir vergisi sistemleri, tarife yapıları, gelişmişlik düzeyleri, nüfus ve mükellef sayıları çok farklıdır. Bu nedenle bu şekildeki bir uygulamayı yürürlüğe koymak vergi sistemini reformlaştırmayacaktır (Tuncer, 2017; İSMMMO, 2016: 8).

Kurumlar vergisi, uluslararası özelliği nedeniyle mevcut kanunun yapısını koruması gerektiği de savunulabilir. Ayrıca ülkemizdeki mükellef sayısının yetersizliği yanında gerçek kişilerin yeterince vergilendirilememesine karşın kurumlar vergisi mükelleflerinin Ticaret Sicilinde tescil zorunluluğu bu mükelleflerin izlenmesini mümkün kılmaktadır. Diğer taraftan, vergiye gönüllü uyumun ve kayıtlı ekonominin artırılması, vergi tabanının genişletilmesi, vergi adaletinin sağlanması, uygulama ile ilgili sorunlardır. Bu sorunlar gerekçe gösterilerek kanun değişikliğine gidilmesi doğru değildir. Sonuç olarak, kurumlar vergisi kanunu mevcut hali ile uygulanabilir bir kanundur. Gelir Vergisi Kanununun kendi içinde düzenlemeler yapılabilir. Her iki kanunun ayrı metinler halinde uygulanması daha doğru görülmektedir (İSMMMO, 2016: 8) .

Diğer kanunlar itibarıyla da düzenlemeler içermesi beklenen yeni Gelir Vergisi Kanun tasarısının bu konuda da bir yenilik getirmediği ifade edilmektedir. Örneğin, çifte vergilemeye

neden olması, mülkiyet hakkına müdahale olarak görülmesi, vergilendirme sürecinin uzun olması, ekonomiyi düzenleyici bir etkisinin olmadığı yönünde görüşler ve işlem maliyetlerinin yüksek olması gibi nedenlerle eleştirilen veraset ve intikal vergisinin (Güneş, 2017: 149) kaldırılarak ivazsız intikallerin Gelir Vergisi içinde vergilendirileceğine yönelik bir düzenleme de tasarıda bulunmamaktadır. 2008 yılında bu vergiye ilişkin yayınlanan “Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı”nın genel gerekçesinde, veraset yoluyla intikallerin, uyum maliyetlerinin yüksek ve verimliliğinin düşük olduğu ifade edilmektedir. Ayrıca veraset yoluyla intikallerde vergiye tabi tutulacak değer tespitinde güçlükler yaşanmakta, değer tespitinde yaşanan bu güçlükler mükellef ve idare arasında uyuşmazlıklara, zaman kaybına ve ilave maliyetlere neden olmaktadır. Bu gerekçelerle tasarı, uyum maliyeti yüksek, kayıt ve tescil süreci karışık ve getirisi düşük olan veraset yoluyla intikallerden alınan verginin kaldırılmasını ve ivazsız (karşılıksız) intikallerin gelir vergisi içerisinde vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Böylece kayıtlı ekonominin artırılması, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve anlaşılabilirliğinin artırılması ve vergiye gönüllü uyumun sağlanması için önemli bir adım olacağı ifade edilmiştir (TBMM, 2008: 3). Yeni gelir vergisi kanun tasarısı bu yönde bir düzenleme ile verimsiz bir vergi kanununun sistemden kaldırılarak vergi mevzuatının sadeleştirilmesine ve basitleştirilmesine yardımcı olabileceği düşünülebilir. Ancak bir servet vergisi olan veraset ve intikal vergisinin gelir vergisi içine dahil edilmesi gelir vergileri açısından ilave bir karmaşıklığa neden olabileceği de göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nedenle bu vergi, Gelir Vergisi Kanununa dahil edilecekse ayrı bir başlıkta düzenlenmesinden ziyade diğer kazanç ve iratlar başlığı altında düzenlenmesi düşünülebilir.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ile gerek Kurumlar Vergisi gerekse de Veraset ve İntikal Vergisi gibi vergilere yönelik beklentiler ve tartışmalar yapılmakla birlikte genel kabul gören görüş gelir vergisinin reforma ihtiyacı olduğudur. Ancak bu reformun her iki kanunun birleştirilerek mi yoksa ayrı düzenlemeler halinde bırakılıp Gelir Vergisi Kanununun kendi içinde düzenlenmesi şeklinde mi olacağı belirsizdir. Kurumlar vergisi ise tasarının yayınlandığı döneme nispeten yeni sayılabilecek bir yıl olan 2006 yılında düzenlenmesine ve belli ölçülerde başarı yakalamasına rağmen 2013 yılında bu her iki vergiyi birleştiren Gelir Vergisi Kanun tasarısı yayınlanmıştır. Bu başlığın devamında Türk gelir vergisi sistemi ve yeni gelir vergisi kanun tasarısı adalet, etkinlik ve basitlik ilkeleri çerçevesinde karşılaştırılacaktır.

3.4.3.1. Adalet Açısından Değerlendirme

Mevcut gelir vergisi sistemimiz, üniter ve artan oranlı vergi tarifesinin geçerli olduğu ve gelir tanımının ağırlıklı olarak kaynak teorisine göre belirlendiği bir sistem olarak hazırlanmıştır. Ancak sistem, düz oranlılık özelliği göstermekte, ikili unsurlar taşımaktadır. Vergilemede adaletin sağlanabilmesi için vergi ödeme gücüne sahip herkesin kamu finansmanına dahil olması gerekmektedir. Bu açıdan gelir tanımının mümkün olduğunca geniş tutulması önemlidir. Makro

iktisadi anlamda bir yılda ekonomide oluşan geliri kapsayan iktisadi anlamda gelir tanımına mümkün olduğunca yaklaşılmalıdır. Tasarı vergi matrahını genişletmeye yönelik bazı hükümler getirmekle birlikte gelirin tanımı konusunda 7 gelir unsurunu aynen korumaktadır. Ayrıca çifte vergileme sorunu vergi adaleti açısından çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Gelirin vergilendirilmesinde gelir kavramının tam olarak kapsanması, çifte vergilemenin olmaması adına düz oranlı vergi sisteminin uygulanması savunulmaktadır. Düz oranlı vergi sistemi, her türlü geliri tek bir beyannamede toplayacağı için üniter bir yapıdadır. Ayrıca bu sistemde her türlü gelir kaynağında bir kere vergilenmektedir. Sistemde kâr paylarının da çifte vergilendirilmesi önlenmelidir. Kâr payları, bir işletmenin veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergi konusuna dahil edilmemelidir. Her türlü gelirin bir kere vergilendirildiği, çifte vergilemenin olmadığı bir sistemde gelir ve kurumlar vergisi şeklinde iki ayrı vergiye ihtiyaç kalmayacaktır. Ayrıca düz oranlı vergi sistemi, basit ve sadedir (Özen, 2011b: 43-44). Bu şekilde düz oranlı vergi önerileri söz konusu olmakla birlikte dünyadaki ülkelerin çoğunda artan oranlı vergilemenin tercih edildiği görülmektedir. Ayrıca düz oranlı vergi sistemini uygulayan her ülkenin başarı sağladığını söylemek mümkün değildir. Bunun örneğini yukarıda incelediğimiz Estonya ve Romanya gibi iki ülkede görmek mümkündür. Bu ülkelerden Estonya'nın bir takım başarılar elde ettiğini söyleyebilirsek de Romanya'nın başarıları daha sınırlı kalmıştır. Çünkü düz oranlı vergi uygulamasını tercih etmenin yanında kanundaki karmaşıklığı artıracak istisna, muafiyet ve indirim gibi uygulamaların kaldırılması, vergi idaresinin güçlendirilmesi, vergi kanunlarının sık sık değiştirilmemesi gibi diğer faktörlerin de birlikte düşünülmesi gerekmektedir. Türk Gelir Vergisi Sisteminde düz oranlı vergi mi, yoksa artan oranlı vergi mi tartışmalarından belki de daha öncelikli konu, tüm gelirlerin vergilendirilip vergilendirilemediğidir. Tüm gelirlerin vergilendirildiği ve artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı bir gelir vergisi sisteminde hem adil hem etkin vergileme söz konusu olabilir. Bunun için gelirin tanımında ne gibi değişiklikler yapılmalıdır sorusunun cevabı aranmalıdır. Çünkü tüm gelirlerin vergilendirilemediği bir vergi sisteminde adaletsizlik ortaya çıkmakta, mükelleflerin vergilemeye duydukları güven azalmakta, kayıt dışılık, vergi kaçakçılığı gibi sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Düz oranlı vergi, uluslararası alanda artan vergi rekabetinde avantaj sağlama, yabancı sermayeyi ülkeye çekme, kurumlar vergisi ve gelir vergisinin tam bütünleşmesini sağlayarak çifte vergilemeyi önleme, bu anlamda adaleti sağlama, basit ve sade olması nedeniyle idaresinin kolay olması gibi avantajlar sağlamaktadır. Ancak düz oranlı vergiler, toplumun sosyal açıdan desteklenmesini sağlayacak vergisel ayrıcalıkları çok fazla dikkate almamaktadır (Sancar ve Şentürk, 2012: 10-11). Düz oranlı vergi uygulamasının diğer bir sonucu, oran düşüşlerinin neden olduğu vergi geliri kaybını telafi etmek için dolaylı vergilere ağırlık verilmesidir. Düz oranlı vergi uygulayan ülkelerden bazıları da düz oranlı vergi yanında sosyal amaçlı vergiler de uygulamaktadırlar. Bu durumda, her türlü vergi ayrıcalığının minimum düzeyde olması arzulanan düz oranlı vergilemenin basitlik sağlama fonksiyonu gerçekleşmemektedir (Vural, 2010: 187). Düz oranlı vergilerin toplumu destekleyecek sosyal ayrıcalıkları içermemesi ve dolaylı vergilerle telafi

yolu açısından da tercih edilecek bir uygulama olmamaktadır. Dolaysız vergilerden elde edilemeyen verginin dolaylı vergilerden alınması vergi adaleti ile bağdaşmamaktadır. Türkiye’de dolaylı vergilerin payının yüksekliği düşünüldüğünde düz oranlı vergileme ile doğacak vergi geliri kaybını karşılayabileceğimiz bir alternatif yol dolaylı vergilerin sınırına gelindiği için vergi dışı kalmış alanların tespit edilmesi ve vergilendirilmesi olacaktır.

Düz oranlı vergiler taraftar bulmalarına ve bazı ülkelerde uygulanmasına rağmen ülkeler genel olarak artan oranlı vergi tarifelerini benimsemektedirler. Artan oranlı vergi sistemini savunanlara göre, piyasa işleyişi sonucunda meydana gelen gelir dağılımı adaletsizdir. Devletin bu adaletsizliği gidererek ikinci en iyi dağılımı gerçekleştirmesi beklenmektedir. Ödeme gücünün bir göstergesi olarak artan oranlı vergi tarifesi gelir dağılımında meydana gelen bu adaletsizliği giderebilecek bir uygulama olarak görülmektedir. Artan oranlı vergileme ile birlikte düşük gelirliler daha düşük oranda vergi ödemektedirler. Bireyler gelir elde ettikçe daha yüksek oranlarda vergilendirilmektedirler. Böylece hem yatay hem de dikey eşitlik gerçekleştirilmiş olmaktadır. Artan oranlı verginin tercih edilmesindeki en önemli neden, gelir dağılımındaki bu adaletsizliği gidermesi konusundaki nispi başarısıdır (Şentürk, 2006: 18). Bu anlamda Türkiye’de adaletin sağlanabilmesi açısından artan oranlı verginin uygulanması daha doğru olacaktır. Zaten düz oran uygulamasının söz konusu olduğu birçok uygulama (Örn, stopaj uygulaması, vergi dilimlerinin belirli bir gelir düzeyinden sonra düzleşmesi gibi) adaletsizliğe neden olduğu gerekçesi ile eleştirilmektedir. Diğer taraftan ülkemizde gelir dağılımındaki dengesizlikler göz önünde bulundurulduğunda az gelir elde edenden az vergi, çok gelir elde edenden çok vergi almayı sağlayacak bir artan oranlılığın devam etmesi daha uygun olabilir.

Artan oranlı vergilerin düz oranlı vergilere üstün yönleri bulunmakla birlikte başarı gösterebilmesi için nasıl uygulandığı da önemlidir. Ülkemizde Gelir Vergisi Kanununun vergilemede adalet ve ödeme gücü ilkesi açısından, artan oranlılık iddiası fiiliyatta geçerli değildir. Çünkü en yüksek marjinal vergi oranı % 35’dir ve bu oran gelir dilimi 80.000 lirayı aştığında devreye girmektedir. Bu durum, artan oranlı tarifieden ziyade düz oranlı tarife olarak düşünülmesine neden olmaktadır. Artan oranlı vergi, sisteminde belirsizliğe, ekonomik birimlerin kararlarını olumsuz etkilenmesine ve adaletsizliğe neden olmaktadır (Özen, 2011a: 23-24). Artan oranlı vergi uygulamasının bu olumsuz etkilerini azaltabilmek için kanunda düzenlemeler yapılmalıdır. Tasarı tarife yapısı olarak da herhangi bir yenilik getirmemektedir. Gelir vergisinde 4 dilimli artan oranlı vergi tarifesi uygulamasına devam edilmektedir. Tarife yapısı olarak artan oranlılık uygulanacaksa bugün uygulandığı halinden farklı olarak; gelir dilim sayısı daha düşük olan, dilim tutarlarının daha geniş büyüklükte olduğu, hızla üst oranlara çıkmayan bir artan oranlılık düşünülebilir (Bıyık, 2011: 47).

Gelir Vergisi Kanunu’nun gelirin toplanması ve beyanı yönünden üniter olma iddiası, tutarlı değildir. Örneğin, menkul sermaye iratlarının büyük bir kısmı beyan dışıdır. Ayrıca, muafiyet ve

İstisnaların yoğunluğu sistemin genellik ilkesinin geçerliliğini de ortadan kaldırmaktadır. Kanun esasen teorik temellere sahip olmakla birlikte ekonomik ve diğer koşullar nedeniyle yapılan geçici düzenlemeler kanunu başka bir yapıya sürüklemiştir. Bu nedenle reform ve yeniden yazma ihtiyacı açıktır (Özen, 2011a: 23-24). Belirli bir gelirin veya mükellefin istisna ve muafiyetler yoluyla vergi dışı bırakılması vergilemede genellik ve adalet ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Kanunlarda açıkça ifade edildiği gibi tüm vatandaşlar kamu harcamalarının finansmanına katılmalıdırlar. İstisna, muafiyet, indirim gibi uygulamalar aynı durumda olan mükelleflerden bazılarının bu düzenlemelerden faydalanarak daha düşük vergi ödemesi vergi adaletini bozmaktadır.

Tasarıda beyanname konusundaki düzenlemeler de yetersizdir. Yapılmak istenen düzenlemeler yeterince açık değildir. Ayrıca dolaylı vergilerin yüksek olduğu vergi tahsilatının büyük oranda stopajla yapıldığı bir ortamda beyanname düzenini getirmek güçtür. Tasarıda, vergi tabanını genişletmeye yönelik köklü adımlar atılmamıştır ve yatırımı, üretimi ve istihdamı teşvik edici düzenlemeler tatmin edici değildir. Sonuç olarak, tasarı kanundan ziyade tebliğ gibi hazırlanmıştır. Basitlik sağlamak yerine konular detaylandırılmıştır. Köklü bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla birkaç küçük değişiklik için eski kanunun unutulmasına, yeni kanunun yerleşmesini beklemeye ve bu kanunu içselleştirme çabalarına, mevcut içtihatların kaldırıp yenilerini oluşturmaya gerek yoktur (Yüce, 2013: 53-56). Tasarı ile getirilmesi gereken düzenlemelerden bazılarının tasarı çalışmaları devam ederken mevcut Gelir Vergisi Kanuna dahil edilerek uygulandığı görülmektedir. Bu durum da tasarının yayımlandığı tarih itibarıyla köklü değişiklikler getirmedeğinin bir göstergesi olmaktadır.

Tasarı Gelir Vergisi Kanununun uygulamaya konulduğu yaklaşık 60 yıllık dönemde atılmış ciddi ve önemli bir adımdır. Bu 60 yıllık dönemde teknolojik ilerlemeler kaydedilmiş, bilgiye ulaşma konusunda kolaylıklar artmış, istatistikî bilgiler edinilmiş, kıyas yapma olanağı sağlayacak ölçüm metodları gelişmiştir. Bu imkanlar dahilinde hem de koalisyon hükümetinin olmadığı tek parti döneminin olduğu bir dönemde zamanın avantajlarından faydalanılarak vergi adaleti, etkinliği ve basitliği adına köklü değişikliklerin yapılması gerekmektedir. Kanundaki sistemsel belirsizlikler giderilerek uygulanması düşünülen yöntem netleştirilmelidir. Kanunlarla artan oranlı vergi uygulaması tercihi yapılmışken neden düz oranlı vergileme görülmektedir. Üniter vergileme kabul edilmişken neden bazı gelirler istisna ve muafiyet kapsamında vergi dışı kalmaktadır. Beyan usulü yerine neden stopaj ağırlıklı vergilendirme yapmaktayız. Bu uygulamaların gerekçelerinin netleştirilmesinin sistemi de netleştireceği ve basitleştireceği düşünülmektedir. Tasarının bu belirsizlikleri giderecek şekilde köklü düzenlemeler içermesi beklenirken mevcut kanun hükümlerini metinsel olarak birleştirdiği görülmektedir.

3.4.3.2. Etkinlik Açısından Değerlendirme

Gelir kavramının geniş ele alınması vergi matrahı ve dolayısıyla vergi tahsili açısından önemlidir. Türkiye’de gelir unsurları 7 madde halinde tek tek sayıldığı kaynak teorisi ve diğer kazanç ve iratlar ile safi artış teorisinin bir arada uygulandığı karma bir yapı benimsenmiştir. Net artış teorisi, daha belirgin bir şekilde ifade edilmiş, teker teker sayılmış ve vergilediği konunun açık olduğu bir vergi sisteminden uzaklaşmak demektir. Günümüz koşullarında ve ülkemizin algısına net artış teorisinin uyması güçtür. Bu konudaki en büyük endişe, net artış teorisini uygulayacak etkin bir idarenin var olup olmadığıdır. Böyle bir uygulamada idare çifte vergilemeyi önleyecek şekilde mükellef lehine çalışabilecek midir? Bu nedenle net artış teorisinin uygulanması konusunda dikkatli davranılmalıdır (Güngör, 2011: 54). Buradan net artış teorisinin kaynak teorisine göre daha zor bir uygulamayı içerdiği ve bu teorinin uygulanmasında vergi idaresine büyük sorumluluk düştüğü anlaşılmaktadır. Net artış teorisinin uygulanması vergi idaresinin teknolojik imkanlara sahip olmasını ve bu teknolojiyi kullanacak yetişmiş personele sahip olmasını gerektirir. Çünkü mükellefin tüketim harcamasını ve servet değerindeki artışı tespiti dayanan bu teori, kaynak ilkesinin sağladığı basitliği sağlamayacaktır. Ancak bir vergi sisteminden beklenen tüm kaynaklardan elde edilen gelirlerin adil bir şekilde vergilendirilerek devlet hazinesine aktarılmasıdır. O halde kaynak teorisi ağırlıklı bir yapı uygulanırsa bile mümkün olduğu ölçüde vergi dışı gelirleri, vergilenebilir gelir kapsamına dahil etmek gerekmektedir. Vergiye tabi alanların genişlemesi vergi tahsilinin artması ve dolayısıyla devletin kamu finansmanı için ihtiyaç duyduğu kaynağın karşılanması anlamına gelmektedir.

Net artış teorisinin uygulanmasında yukarıda bahsedilen kaynak teorisine göre daha karmaşık olması ve tüketim - servet değerinin belirlenmesindeki güçlük gibi dezavantajları belirtilmekle birlikte geçmişte bu uygulamaya yönelik adımlar atılmıştır. Türkiye’de 4369 sayılı kanun öncesinde gelir *“bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların net tutarı”* olarak tanımlanmıştır. 2. maddesinde de gelir unsurları 7 madde halinde listelenmiştir. Kaynak teorisinin benimsendiği bu anlayışta 7. gelir unsurunun *“diğer kazanç ve iratlar”* şeklinde düzenlenerek gelirin tanımı genişletilmek istenmiş ancak diğer kazanç ve iratların da sayılma yoluyla belirlenmesi gelir tanımının geniş tutulmasını sınırlamıştır. Buna göre örneğin, gelirin yalnızca el değiştirmesini içeren transfer şeklindeki geçişler vergilendirilememektedir. Bu sistemin getirdiği olumsuzluklar 1998 tarihli 4369 sayılı kanunun 24. maddesinin gerekçesinde *“...gelişen ekonomik hayata bağlı olarak elde edilebilecek, devamlılık niteliği bulunmayan gelir unsurları çeşitlenmekte ve bu gelir unsurlarına ilişkin açık bir hüküm bulunmaması durumunda kanunla bir değişiklik yapıncaya kadar, söz konusu unsurlar vergi dışı kalmaktadır. Dolayısıyla, bu gelir unsurları açıkça bireyin satın alma gücünü artırdığı halde vergilenebilmektedir. Bu tür gelirleri vergilendirmek için yapılacak düzenlemeler her zaman mümkün olamamakta, en azından yapılacak değişikliğin zaman alması, vergilendirmede adalet ilkesinin uygulanmasını geciktirmektedir. Diğer yandan yapılan değişiklikler, kanunun gittikçe karmaşıklaşmasına ve sistematığının bozulmasına*

yol açmakta ve vergilendirmede belirlilik ilkesini zedelemektedir. Ayrıca, vergiye tabi gelirin kapsamı konusunda idare ile mükellef arasında uyumsuzluklara neden olmaktadır.” şeklinde ifade edilmiştir. Yine diğer bir sorun “...vergiye tabi olması gerektiği halde beyan dışı bırakılan kazanç ve iratların, vergiye tabi olmadığı ileri sürülen gelirlerden kaynaklandığı yolundaki gerekçelerle mükelleflerin Vergi Usul Kanunundaki 30/7. maddeye göre yapılacak tarhiyatlardan kaçınabilmeleridir. Kaldı ki, vergiden kaçınma kastı olmasa dahi varlığı tespit edilen gelirin hangi vergilendirme rejimi çerçevesinde vergilendirileceğinin tespiti mevcut sistem içinde mümkün olmayabilmektedir.” şeklinde belirtilmiştir (TBMM, 2002: 3-4).

Kaynak teorisinin bu sorunları nedeniyle mükelleflerin gerçek ödeme gücünü belirleyebilmek için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30. madde 2. fıkrasına 1994 yılında 4008 sayılı kanunla 7. bent eklenmiştir. Bu bentte “*harcama ve tasarruflar yoluyla re'sen takdir*” yöntemi getirilmiş ancak 1999 yılına kadar uygulanamamıştır. 1998 tarihli 4369 sayılı kanunla gelir “*bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutan*” olarak tanımlanmış ve 7. gelir unsuru “*kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar*” şeklinde değiştirilmiştir. Bu değişikliklerle, bir gelirin vergilendirilebilmesi için kanunda açıkça yer almasına gerek kalmamıştır. Ayrıca yeni bir gelir kaleminin doğması durumunda bu gelir kendiliğinden vergilenebilir gelir içine dahil olacaktır. Diğer taraftan herhangi bir gelirin vergiye tabi olup olmadığı yönündeki idare-mükellef arasındaki uyumsuzluklar azalacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen “*harcama ve tasarruflar yoluyla re'sen takdir*” hükmü mükelleflerin harcama ve tasarruflarına ait vergiyi ödemedikleri takdirde inceleme elemanlarınca re'sen vergilemeye tabi tutulabilmelerini sağlamıştı. Ancak bu düzenlemeler yürürlüğe girmeden 1999 tarihli 4444 sayılı kanun ile uygulanması ertelenmiş ve daha sonra uygulanma imkanı olmamıştır. 4369 sayılı kanun ve Vergi Usul Kanunu ile gelir tanımında ve vergilendirilmesinde getirilmesi düşünülen hükümlerle vergi tabanını genişletmesi, kayıt dışı ekonominin azaltılması, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve vergilemede adaletin sağlanması hedeflenmiştir (TBMM, 2002: 4-6).

4369 sayılı kanun ile gelirin tanımında yapılması gereken düzenlemeler adalet ve etkinlik açısından bugün dünyada da genel kabul gören bir yaklaşım olmaktadır. Gelirin geniş tanımlanması, kayıt dışı ekonominin azalmasını, diğer kazanç ve iratlar liste halinde belirtilmeden her türlü kazanç ve irat vergilendirildiği için mükellefler arasında adaletin sağlanmasını, vergi matrahı genişleyeceği için vergi gelirlerinin artmasını ve inceleme elemanlarına verdiği genişletici yetki ile vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesini sağlayacaktır. Ülkemizde vergi tahsilinin az buna karşın kayıt dışı ekonominin fazla olduğu düşünüldüğünde net artış teorisine yaklaşımcı uygulamaların reformlarla sisteme dahil edilmesi gerektiği söylenebilir. Bunun için belirli bir gelir düzeyi (bu gelir düzeyi asgari geçim indirimi gibi mükellefin belirli bir yaşam düzeyini sağlayabilecek gelir olarak belirlenebilir) üzerinde gelir elde eden mükelleflerin beyanname vermesinin zorunlu hale getirilmesi (beyanname verme konusunda belli bir yaşın üzerindeki

mükelleflerin vergileme işlemlerini gerçekleştirmede zorlanabilecekleri göz önüne alınarak örneğin emeklilerin bu uygulama dışında tutulması düşünülebilir) ve gelir-harcama dengesizliği olan mükelleflerden harcamalarının kaynağını ispatlamaları yükümlülüğü getirilmesi düşünülebilir. Böylece daha etkin bir vergileme gerçekleştirilebilir. Çünkü gelirin geniş tanımlanması, vergi matrahını genişletecek, kayıtdışılığı azaltacak, vergi gelirlerini artıracaktır. Yine her türlü gelir vergilendirildiği için ekonomik kararlar üzerindeki etkisi azalacaktır. Geçmişte girişimde bulunulan net artış teorisi yaklaşımının bugün de uygulanması düşünülmelidir. Ancak tasarıda bu konuda da herhangi bir yenilik getirmediği, gelir tanımında mevcut kanunun tanımı kullanılarak 7 maddede gelir unsurlarının sayıldığı görülmektedir.

Tasarı özel inşaat işleri, her türlü elektronik ortam ve alanların kiraya verilmesi, menkul kıymetlerin ödünç işlemleri, jokey ve antrenörlerine yapılan ödemelerin vergi kapsamına alınması ve vergi harcamalarını azaltmaya yönelik maddelerin varlığı vergi matrahını genişletici uygulamalardır. Ayrıca idarenin yetkilerinin genişletilerek yürütmeye esnekliğin sağlanması, yatırımların teşvik edilmesi, sosyal açıdan olumlu maddelerin varlığı tasarının pozitif tarafıdır. Ancak tasarı daha çok şekli birleşme biçimindedir. Bağış ve hediyeler gibi konuların vergi dışı bırakılması ile gelir tam olarak kavranamamıştır. Basitlik, belirlilik, açıklık ilkelerinden uzaktır. Çok uzun düzenlenen maddeler olması bu maddeleri açıklayacak yeni düzenlemeleri de beraberinde getirecektir. Kayıt dışılığı azaltmak yerine mevcut mükelleflerin daha fazla vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir. Yasa tasarısı hazırlandıktan sonra görüş ve öneriler alınmaya başlanmıştır. Vergi tasarısının her aşamasında tarafların görüşlerinin alınması vergiye gönüllü uyumu artıran bir uygulama olacaktır. Diğer taraftan, vergiye tabi olacak ve belirli bir vergi yükünü üzerinde taşıyacak mükelleflerin sürece dahil edilmesi vergi kanunlarının başarıya ulaşmasında önemli bir faktördür. Sonuç olarak, tasarıda eksiklikler bulunmaktadır. Bu hali ile reform niteliğinde olmaktan uzaktır (Söyler, 2016: 72-73).

Vergi harcamaları vergi sistemi üzerinde bireyler arasında farklı vergi yüküne neden olmalarından dolayı adaleti bozucu ve tahsil edilecek vergi gelirini azaltan bir faktör olarak etkinlik kaybına neden olan hükümlerdir. Bu duruma futbolcuların aldıkları ücretlerin % 15 stopaj oranında vergilendirilmesi örnek olarak gösterilebilir. Çok yüksek miktarlarda gelir elde eden bu kesimin sabit bir % 15 oranında stopaja tabi olmaları ciddi bir gelir kaybı anlamına gelmektedir. Türkiye futbolcular için vergi cenneti olarak gösterilebilir. Dünyada futbolcular için en yüksek vergi oranına sahip ülkeler İsveç (%59), Portekiz (%56,5) ve İspanya (%56) iken en düşük orana sahip ülkeler Bulgaristan (%10), Türkiye (%15) ve Romanya (%16)'dır. 2016-2017 yılı için futbolcular bir ücretli gibi vergiye tabi olsalardı devletin elde edeceği gelir 1. Lig için yaklaşık 151 milyon TL olacaktır. Futbolculara tanınan % 15'lik stopaj uygulaması 2017 yılında sona ermesi beklenirken son düzenlemelerle 2019 yılına kadar uzatılmıştır (Bingöl, 2018: 5-7). Tasarıda da vergilemede adaleti sağlamaya yönelik olarak stopaj oranının % 25'e çıkarıldığı görülmektedir. Bu oran da yüksek gelir elde eden bu kesimin vergilendirilmesinde adaleti sağlamayacaktır. Asgari ücretlinin

dahi elde ettiği ücrete göre yüksek bir oranda vergilendirildiği vergi sistemimizde futbolculara tanınan bu ayrıcalık adalet ve etkinlik ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Vergi harcaması uygulamalarının her türlü etkiden uzak objektif kriterlere göre uygulanması kamu yararına olacaktır. Çünkü uygulanan her vergi harcaması hükmü vazgeçilen kamu gelirini ifade etmektedir.

Mevcut gelir vergisi tarifemiz tasarıda da varlığını aynen korumakta, % 15, % 20, % 27 ve % 35 olarak 4 farklı oran uygulanmaktadır. Tarifeye göre Türkiye’de nominal ortalama oran % 25 ((15+35)/2) olarak hesaplanır. Bu oran Rusya (%13), Bulgaristan (%10) gibi ülkeler karşısında ülkemizin rekabet edilebilirliğini azaltır ve sermaye çıkışlarına yol açar. Aynı şekilde tarifemizde uzunluk farkı, 65.200 TL (ücretlerde 105.200 TL)’dir. Uzunluk farkının kısa olması dilimler arasında hızlı bir yükselişe neden olarak mükelleflerin daha yüksek oranlarda vergilendirilmesine neden olmaktadır. Bu adalet ve etkinlik açısından sakıncalı olup mükellefleri kayıt dışılığa itmektedir. Almanya’da uzunluk farkının kişi başına gelirin 16 katı olarak hesaplanmaktadır. Türkiye için uzunluk farkının 2013 yılı için 330.000 TL olması gerekmektedir (Akalin, 2015: 55-56). Kurumlar vergisi oranı konusunda 2018, 2019 ve 2020 yılları için %20 vergi oranı yerine %22’lik bir oranın uygulanacak olması, 3 yıllığına da olsa, birçok ülkenin kurumlar vergisini düşürdüğü (Romanya %16, Bulgaristan %10, Macaristan %9) uluslararası bir piyasada ülkenin rekabet edilebilirliğini düşürecektir. Yabancı sermaye girişini olumsuz etkileyebileceği gibi yerli yatırımcının da düşük kurumlar vergisi oranının olduğu ülkelere gitmesine neden olabilecektir (TÜSİAD, 2017: 2). Ülkemizde kurumlar vergisi oranını artırmak yerine vergi oranını düşürmeyi ve bunun karşılığında vergi istisna ve muafiyetlerinin azaltılması ve her kurum için vergilemede eşitlik sağlanması yolu tercih edilebilir. Kurumlar vergisi oranındaki indirim yatırımların teşviki açısından da olumlu sonuçlar vereceği düşünülmektedir.

Basit usul tasarıda varlığını sürdürmektedir. Basit usulün kaldırılması ve bu usule tabi olanların defter tutma zorunluluğu getirilebilir. Gelir Vergisi Kanunu tasarısının hazırlanması aşamasında kamuoyunun bilgisinin alınması, getirilecek yeni yasanın kabulü ve uyulması açısından önemlidir. Yeni yasa tasarısının basitlik, adalet, etkinlik gibi vergileme ilkelerini gerçekleştirebilmesi için mevzuat birleştirmesinin ötesinde yenilikler getirmelidir (TÜRMOB, 2016: 5).

Reform çalışmaları, siyasi olduğu kadar idari bir süreci de kapsamaktadır. İdarenin, çeşitli kuruluşların ve kamuoyunun desteğini almayan bir reformun başarı şansı düşük olacaktır. Diğer bir tartışma, ihtiyaç duyulan konunun “reform mu?”, revizyon mu?” olup olmadığına karar verilmesidir. Reform çalışmalarında, idarenin, sivil toplum kuruluşlarının veya kamunun ayrı bir çalışma yapması gerekmektedir. Daha sonra bu çalışmalar bir araya getirilerek değerlendirilmelidir. Ayrıca tek parti dönemi bu tür çalışmaların yürütülmesi sürecinde kolaylık sağlaması açısından önem arz etmektedir. Bugüne kadarki yenilikler genellikle düzenlemelerle sağlandığı için vergi sistemi bir bütünlük arz etmemektedir. Bu nedenle düzenlemelerden çok reform ihtiyacı söz

konusudur. Ancak buradaki reformdan tamamen her şeyin silinerek yeniden yapılması anlaşılmalıdır (Üzeltürk, 2011: 19-20).

Tek kanun, fakat ayrı ayrı düzenleme yapan ülkelerden Fransa, İspanya gibi ülkelerde gelir vergisi ve kurumlar vergisi ayrı ayrı başlıklarda düzenlenmiştir. Her iki kanununa ait ortak ve genel hükümler üçüncü bir bölümde düzenlenmiştir. Bu uygulamada esas olarak kanunlar ayrıdır. Bu ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisini birleştiren AB ülkeleri nüfusları az, küçük ülkelerdir. Bu nedenle Türkiye gibi büyük bir ülkenin vergi sistemini belirlerken bu ülkeleri örnek alması doğru olmayacaktır (İSMMMO, 2016: 6). Vergi kanunlarının düzenlenmesinde en önemli konuların başında bu kanunları uygulayacağımız mükelleflerin vergi ödeme konusundaki istekliliği ve vergi idaresinin bu kanunları uygulamadaki etkinliği gelmektedir.

3.4.3.3. Basitlik Açısından Değerlendirme

Kanundaki bazı kavramların (asgari ücret, daimi temsilci, işyeri, kurum gibi) yeniden tanımlanması olumlu olmuştur. Yine tasarıda tam mükellef, dar mükellef ayrımında belirsizliğe yol açan “6 ay” ibaresi kaldırılarak “183 gün” ibaresinin eklenmesi bu konudaki tartışmaları ortadan kaldırmış ve bu konuda netlik sağlamıştır (Gündüz, 2016: 3). Kavramların yeniden yazılması anlaşılmasını kolaylaştırmıştır ancak yeterli değildir. Tasarının bütününe bakıldığında 8 kavramın tanımlanması yeterli değildir. Ayrıca yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısında madde 2’de asgari ücret, çocuk, daimi temsilci, eş, iş merkezi, kanuni merkez, kurum ve iş yeri tanımlarına yer vermektedir. Ancak iş yeri tanımı diğerlerinden farklı olarak açıkça tanımlanmamış “4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen işyeri” ifadesiyle Vergi Usul Kanununa atıf yapılmıştır (TBMM, 2013: 1). 1961 tarihli Vergi Usul Kanunu Madde 156’ya göre işyeri “*Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir* (TBMM, 1961: 3511). Vergi Usul Kanununda yapılan işyeri tanımının elektronik ortamda gerçekleştirilen faaliyetlere genişletilebileceği idarenin yorumladığı özelgelerde yer almaktadır. Buna göre özelgelerle internet sayfalarının iş yeri olarak kabul edildiği sonucuna varılabilir (Erdem, 2017: 32).

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde gelir veya kurumlar vergisi kanunlarındaki tanımların yetersiz olduğu görülmektedir. Bu tanımlardan biri iş yeri kavramıdır. Çünkü elektronik ticaretin yapıldığı alanların fiili bir yapı arz etmemesi elektronik ticaret için yapılan işyeri tanımlarının yetersiz olmasına neden olmaktadır. Bu kavramın karşılığının uluslararası hukukta da oluşturulmamış olması bu sorunu derinleştirmektedir (Erdem, 2017: 19). Bu soruna çözüm olarak üzerinde çalışılan Vergi Usul Kanunu Tasarısı Madde 129’da “*İş yeri, mağaza, yazıhane,*

idarehane, muayenehane, imalâthane, şube, satış yeri, atölye, depo, laboratuvar, sergi ve teşhir salonu, eğitim ve kurs yerleri, ev ofis, müzayede salonu, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, tuzla, taş ve maden ocakları, şantiyeler, yük ve yolcu taşıma araçları, vapur büfeleri, mobil araçlar, elektronik ortam veya alanlar gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” şeklinde tanımlanarak işyeri tanımının kapsamı genişletilmiştir (http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf). Vergi Usul Kanunu Tasarısında düzenlenen işyeri kavramı henüz yürürlüğe girmemiştir. Tasarının ne zaman yürürlüğe gireceği belirsizdir. Yeni Gelir Vergisi Kanun tasarısının da çalışmaları devam etmektedir ve yürürlük tarihi belirlenmemiştir. Bu nedenle işyerinin tanımı, Vergi Usul Kanununa atıf yapılmaksızın Gelir Vergisi Tasarısında açıkça yazılması yoluna gidilebilir. Böylece sadece işyerine yapılan atıf kaldırılmış ve diğer asgari ücret, çocuk gibi tanımlarla birlikte işyeri tanımını da açıkça görme imkanı doğmuş olacaktır.

Tasarıda madde sayısı görünürde azalmıştır. Mevcut iki yasanın toplam madde sayısı 255 (Gelir vergisi 210 ve kurumlar vergisi 45) iken tasarıda madde sayısı 95’e düşmüştür. Diğer taraftan tasarıdaki bazı kanun maddeleri çok uzundur. Kanun yapma tekniği açısından aşırı uzun maddelerin kısaltılması gerekmektedir. Bu hem kanun tekniği hem de pedagojik açıdan sakıncalıdır. Tasarıda bazı kanun maddeleri A4 boyutundaki 3-4 sayfa kadardır. Örneğin; 61. madde 4,5 sayfa tutmaktadır. Bu şekildeki bir kanun maddesinin anlaşılması güçtür. Mükelleflerin okuyup anlamaları yanında bunları uygulayacak muhasebecilerin bile anlamakta güçlük çekmesi söz konusudur. Ayrıca maddelerin uzunluğu yeni kanundaki madde sayısının 90’a düşmesini de açıklamaktadır. Bazı maddeler birleştirilmiş ve madde sayısında azalma meydana gelmiştir. Kanunlar gerçek anlamda birleşmemiştir. Her iki kanun da aynı metin içinde yazılmıştır. İki kanunun birleştirilmesi büyük bir gereklilik değildir. Ancak birleştirilmek isteniyorsa 3 bölüm halinde, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve ortak hükümler başlıklarının kullanılması önerilebilir (Tuncer, 2017; Yüce, 2013: 52-56). Bu şekilde bir birleşmede hem kurumlar vergisi ve gelir vergisinin özellikleri kendi bölümleri içinde kalarak birbirine karışması önlenecek hem de ortak hükümler başlığında her iki kanun için geçerli olan hükümler yer alarak tekrarlar önlenecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe girdiği 1961 yılından bu yana 76 kanunla değişikliğe uğramıştır. Madde sayısı 210’u aşmıştır. Dolayısıyla belirlilik ve açıklık ilkelerinden uzaklaşmıştır. Mevcut gelir vergisi ve kurumlar vergisini birleştirerek tekrarları kaldırmak ve basitliği sağlamak adına getirilmesi düşünülen yeni gelir vergisi kanunu bu ilkeleri gerçekleştirmekten uzaktır. Çünkü teknik bir konu olan verginin tek kanunda toplanması kanunun okunmasını zorlaştıracaktır. Gerçek kişiler ve kurumlar kendilerini ilgilendiren kanun hükümlerini anlamakta zorlanabilirler. Bu nedenle kanunları tek bir metinde toplamak yerine kendi içinde düzenlemeye gidilmesi daha doğru olacaktır (Ortaç vd., 2016: 77).

Vergi kanunlarının karmaşıklığı oldukça yüksektir. Yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarısı, gelir ve kurumlar vergisini birleştirmesiyle birlikte basitleştirme amacının da gerçekleşeceği ifade edilmektedir. Bu çalışmaların geniş bir çevrede yürütülmesi gerekmektedir. Örneğin; vergi kanunlarının düzenlenmesinde yazılı ve görsel alanda kanunların anlaşılabilirliğini artırmayı sağlayacak profesyonel uzmanlardan yardım alınabilir. Bu uzmanlar, metin yazılarının ve bu metinle ilgili iletişim materyallerinin sade olmasını ve anlatım gücünün yüksek olmasını sağlayacak önerilerde bulunabilirler (Karabacak, 2013a: 51). Tasarıda yabancı kökenli kelimeler varlığını sürdürmektedir. Kanun tasarısında mevcut olan bazı yabancı kökenli kelimeler tablo 55’de verilmiştir.

Tablo 55: Yeni Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Bazı Yabancı Kökenli Kelimeler

	Kelime	Kökeni	Anlamı		Kelime	Kökeni	Anlamı
1	İvaz	Arapça	Karşılık	26	Rüçhan	Arapça	Öncelik, Üstünlük
2	Müellif	Arapça	Yazar	27	Münhasır	Arapça	Özgü
3	Mukabil	Arapça	Karşılık, Rağmen	28	Tevsik	Arapça	Belgeleme
4	Müşterek	Arapça	Ortaklaşa, Birlikte	29	İnfisah	Arapça	Bozulma, Dağılma
5	Müteselsil	Arapça	Zincirleme	30	Münfesih	Arapça	Feshedilmiş, Dağılmış
6	Sair	Arapça	Başka, Diğer	31	Emsal	Arapça	Eş, Denk
7	Ekspertiz	Fransızca	Bilirkişi İncelemesi	32	Temlik	Arapça	Mülk olarak verme
8	İfa	Arapça	Yapma, Ödeme	33	İntifa	Arapça	Yararlanma
9	Maslahatgüzar	Arapça/ Farsça	Diplomat	34	Neşir	Arapça	Dağıtma, Yayım
10	İrtifak	Arapça	Dayanma	35	Mütercim	Arapça	Tercüman
11	Dispanser	Fransızca	Sağlık Ocağı	36	Kâin	Arapça	Bulunan, Olan
12	Mutat	Arapça	Alışılmış	37	Zat	Arapça	Kişi
13	Muharrir Kuvvet	Arapça	Harekete geçiren dış Kuvvet	38	Mezkûr	Arapça	Sözü edilen, Adı Geçen
14	Münhasıran	Arapça	Yalnız, Özellikle	39	Mutasarrıf	Arapça	Kullanım hakkı olan
15	İktisap	Arapça	Edinme, Kazanma	40	Tevsik	Arapça	Belgeleme
16	Şümül	Arapça	Kapsama, İçine Alma	41	İstihkak	Arapça	Hak Ediş (Kazanma)
17	Emtia	Arapça	Ticari Mal	42	İhtira	Arapça	Türetme
18	Zilyet	Arapça	Elinde Tutan Kimse	43	Mücbir	Arapça	Zorunlu
19	Alametifarika	Arapça	Ayırıcı Özellik	44	Mümessil	Arapça	Temsilci
20	Tonilato	İtalyanca	Bir Tona Eşit Birim	45	Fahri	Arapça	Onursal, Karşılıksız
21	Muhteviyat	Arapça	İçerik	46	Mukayese	Arapça	Karşılaştırma
22	İştira	Arapça	Satın Alma	47	Muhtelif	Arapça	Çeşitli
23	Mütenasip	Arapça	Orantılı, Uygun	48	İbraz	Arapça	Ortaya koyma, Gösterme
24	İbate	Arapça	Barındırma	49	İlam	Arapça	Bildirme
25	Tavassut	Arapça	Aracılık	50	Müstesna	Arapça	Ayrı, Hariç tutulan

Kaynak: Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısından yola çıkılarak tarafımızca hazırlanmıştır. http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c07b999ab76d8.30439256, Türk Dil Kurumu

Tablo 55’de seçilmiş 50 adet kelime gösterilmektedir. Tasarıda bu kelimelere benzer başka kelimelerde bulunmaktadır. Hatta bazı kelimelerin karşılığı Türk Dil Kurumunda bulmak güçtür. Yeni kanun tasarısında yer alan ve kanımızca anlaşılması güç bu kelimelerin anlam bakımından günümüzde daha yaygın kullanımları ile değiştirilmesi düşünülebilir.

Yeniden yazım fikrinin savunabilir bir yönü, olması gereken kanun ile mevcut kanun arasındaki farklılığı giderebilecek bir yol olarak görülebilmesidir. Bir tarafta üniter yapıda, herkes için beyana dayalı, vergi adaletini göz önünde tutan, ayırma kuramını benimsemiş idealist bir yaklaşım; diğer taraftan ekonomik gerekliliğin getirdiği ve diğer nedenlerle uymaya mecbur bırakılan hükümleri içeren bütünlüğü olmayan bir kanun metninin varlığı bu iki uç arasında dengeyi kurabilecek bir metin olarak düşünülebilir (Doğan, 2011: 33).

3.4.3.4. Diğer Değerlendirmeler

Avrupa Birliği ve OECD ülkelerinde gelir ve kurumlar vergisinin durumu ülkelerin Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa ilişkin hükümlerinin aynı olması veya farklı olması onların hukuk sistemine ve vergileme konusundaki değer yargılarına bağlıdır. 28 AB ülkesinin 16’sı (Almanya, Avusturya, Bulgaristan, Danimarka, Finlandiya, Hırvatistan, Hollanda, İngiltere, İtalya, Letonya, Litvanya, Macaristan, Polonya, Portekiz, Slovakya, Slovenya) Gelir ve Kurumlar Vergisini ayrı kanunlarda düzenlemişlerdir. 8 ülkede (Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, İspanya, İsveç, Lüksemburg, Romanya ve Yunanistan) tek kanunda ancak ayrı başlıklarda düzenlenmiştir. Sadece 4 ülkede (Estonya, İrlanda, Kıbrıs Rum Kesimi, Malta) iki kanun birleşik olarak tek kanunda düzenlenmiştir. Bu bilgilere göre, Dünya’da ve AB’de birçok ülkenin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanununu birleştirdiği yönündeki gerekçeler doğru bulunmamaktadır. Bu konuda önemli bir örnek, İngiltere’dir. 1998 yılında uyguladığı Gelir ve Kurumlar Vergisi Yasaları (Income and Corporation Taxes Act (ICTA)) ile gerçek ve tüzel kişileri aynı kanun ile vergilendirmiştir. Daha sonra İngiltere’de uygulanan kanunların yeniden yazım projesi kapsamında ICTA değişikliğe uğramış Gelir Vergisi Kanunu 2007 ve Kurumlar Vergisi Kanunu 2010 ile kanun tekrar ikiye ayrılmıştır. Bunun gerekçesi olarak ICTA’nın uygulandığı 10 yıl için gelir üzerinden alınan vergilerde karışıklığa yol açtığı ifade edilmiştir. Konu OECD ülkeleri açısından ele alındığında ABD, İsrail, İsviçre, İzlanda, Norveç, Şili gibi ülkeler vergi kanunlarını birleştirmişlerdir. Ancak Türkiye’nin AB’ye aday ülke olması ve benimsediği hukuk sistemi (Kıta Avrupası sistemi) nedeniyle AB’ne yakın sistemleri benimsemesi, birbiri içine girmiş düzenlemeler yerine daha anlaşılır olan ayrı kanunlar şeklindeki uygulama ve kolay düzenlemeler tercih edilmesi daha uygun olacaktır (İSMMMO, 2016: 4-7).

Kanun gerekçesinde vergi kanunda yapılan değişikliğin bir nedeni dünya uygulamalarını takip olarak ifade edilmektedir. Ancak dünya uygulamalarına bakıldığında, mükellefler itibarıyla

aynı tip vergi oranları uygulanmaktadır. Mükellef, tarife, oran, indirim gibi konularda birbirinden farklı iki kanunun aynı metinde toplanması karmaşıklığa yol açacaktır (Gündüz, 2016: 2).

Bir vergi sisteminin karmaşık olup olmadığının tespitinin yalnızca idari veya uyum maliyetlerine ya da kanunların sayfa sayılarına bakılarak yapılması gerçek sonuçları vermeyecektir. Sayfa sayısı yüksek olmakla birlikte açık, sade ve anlaşılabilir bir metnin uygulaması ve bu metne uyum sağlanması daha yüksek olabilir. Bu konuda romanlar iyi birer örnek olabilirler. Romanlar genellikle oldukça uzun metinlerdir. Bir romanın okunup anlaşılabilirliği, roman konusunun tutarlılığı, olayların birbiri ile bağlantısının iyi kurulmuş olması, romanın dili, anlatım tekniği gibi birçok değişkene bağlıdır (Karabacak, 2013b: 18).

Yeni gelir vergisi kanun tasarısında, gelir vergisi ve kurumlar vergisi için iki farklı tarifeden bahsedilmektedir. Gelir vergisi artan oranlı vergi tarifesine tabi iken kurumlar vergisi düz oranlı vergi tarifesine tabidir. Dolayısıyla iki ayrı matrah, iki ayrı mükellef grubu bulunmaktadır. Böyle bir durumda gelirin çifte vergilemesi sorunu devam edecektir. En azından tarifeler konusunda bütünleşmeye gidilebilirdi. Diğer taraftan kurumlar vergisi ödemelerinin, gelir vergisinden indirilmesi çifte vergilemeyi azaltabilecek bir uygulama olarak düşünülebilir. Tasarı bu haliyle iki kanun metninin birleştirilmesi şeklindedir. Ayrıca benzer konuların aynı maddelerde düzenlenmesi karmaşıklık meydana getirecektir. Kurumlar vergisi hükümleri tasarı içerisinde kaybolmuş gibidir. Bu kanunlara ilişkin hükümlerin ayrı maddelerde düzenlenmesi düşünülebilir. Mevcut kanun, jokey yamaklarının vergilendirilmesini gibi gereksiz detaylar içermektedir. Tasarı, mevzuatı bu hükümlerden temizleyerek daha genel, öz ve anlaşılır bir metin halinde hazırlanması gerektiği düşünülmektedir (Akalm, 2015: 59).

Söyler ve Çolak (2013: 217)'a göre karmaşık bir vergi mevzuatına sahip ülkelerde, eğitim düzeyinin de yüksek olması beklenmektedir. Çünkü belge düzenlenmesi, defterlerin tutulması, gelir-gider tablolarının düzenlenmesi, beyanname doldurulması gibi vergi ile ilgili bir dizi işlem belli bir eğitim düzeyini gerektirir. Ülkemiz koşullarına bakıldığında, mükelleflerin eğitim düzeyi düşük olmasının yanında okuma yazma bilmeyen mükellefler bulunmaktadır. Bu nedenle, beyan yöntemine uygun olmayan götürü vergileme gibi bazı uygulamalar mükelleflere uygun hale getirilmeye çalışılmaktadır. Mükelleflerin eğitim düzeyinin nispeten yüksek olduğu batı toplumlarında, vergi ödeme bilincinin daha yüksek olduğu görülmektedir. Vergi bilincinin ve dolayısıyla tahsil edilen vergilerin artırılması için vergi kültürü geliştirilmelidir. Vergi verme isteğini ve davranışını temsil eden mükellef, vergi ödeme kültürünün de temel belirleyicisidir (Gencel ve Kuru, 2012: 31).

Vergi kanunlarında yapılan bir reform ya da düzenlemenin ne kadar zaman sonra yürürlüğe girmesi gerektiği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. İlk görüş, reform uygulamak için en uygun şartların oluşmasını beklememek gerekir. Çünkü ideal bir vergi sisteminin özelliklerinin

hepsinin bir arada sağlanamayacağını ileri sürerek, reformu zaman yayma düşüncesi de terk edilmelidir. Çünkü taban sürekli değişmektedir. Bu şartların olduğu bir zaman dilimini bulmak güçtür. Bu nedenle, ideal ortamı beklemek yerine ideal çalışmaları gerçekleştirip, buna uyulmasını beklemek daha doğru olacaktır (Üzeltürk, 2011: 39). İkinci görüş, değişim gereklidir. Ancak sorunları bir anda çözelebilmek kolay değildir. Zaman gereklidir. Bu nedenle, karar verilen uygulamanın iki veya üç yıl gibi bir döneme yayılarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca başarıya ulaşılması adına mükelleflerin desteğinin alınması da önemlidir (Bağdımlı, 2011: 16-17). Yeni bir vergi kanununun yürürlüğe girdiği tarih önemlidir. Bunu yukarıda bahsedilen 4369 sayılı kanunun kriz dönemine gelmesi nedeniyle uygulanamaması örnek gösterilebilir. Bu örnekten yola çıkarak bir vergi kanununun ekonominin genişleme dönemlerinde yürürlüğe girmesi kanunun başarılı olabilmesi adına daha uygun olacaktır. Yine mükelleflerin kendilerini yeni kanuna göre hazırlayabilmeleri adına vergi afları sonrası kanunların yürürlüğe konulabilmesi doğru bir yaklaşım olabilir. Çünkü vergi affı sonrası mükellefin yeni kanun hükümlerine itiraz derecesinin daha düşük olacağı düşünülmektedir.

Söyler (2016: 72)'e göre tasarı, mükellef ve vergi tabanının genişletilmesi konularında yeni düzenlemelere sahiptir. Vergi harcamalarını azaltıcı yönde de kararlar alınmıştır. Yeni güvenlik önlemlerinin getirilmesi, beyannameli mükellef sayısını artırmaya yönelik uygulamalar ve eşik değerler belirleme konusunda idareye verilen yetkiler tasarının olumlu yönleri olarak değerlendirilebilir. İdareye bir takım yetkiler verilmesi vergi kanunlarının esnekliği ve etkinliğini artıracak düzenlemelerdir. Ancak Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisinden elde edilen gelirin OECD ülkelerinin çok altında kalması, daha adil bir gelir vergisine duyulan ihtiyaç, yatırımı, üretimi ve istihdamı desteklemek gibi temel amaçları taşıyan yeni gelir vergisi kanunun tasarısının bu konularda pek başarılı olamadığı görülmektedir. Vergi tabanını genişletecek değişiklikler tam anlamıyla yapılamamıştır. Toplam tasarrufları artırmaya ve vergi adaletini gerçekleştirmeye yönelik birkaç madde dışında herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla tasarı iki kanunun aynı metinde yer almasından ibaret kalmıştır (Sarıoğlu, 2017: 34).

Gelir vergisi kanunundaki reform ihtiyacı göz önüne alındığında yeni bir gelir vergisi kanunu gerekli olduğu açıktır. Öncelikle tasarı, şekli açıdan oldukça eleştirilmektedir. Gerçek değil görünüşte bir birleşme gerçekleşmiştir. Bu yapı ile tasarının karmaşıklığa neden olacağı fikri hakimdir. Tasarıda madde içeriklerinde ekonomik anlamda teşvik edici, adaleti sağlayıcı hükümler ve bazı sadeleştirme çalışmaları yer alsada önemli reformlar getirmediği görülmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu kaldırılarak Gelir Vergisi Kanunu hükümleri arasına yerleştirilmiştir. Diğer bir ciddi eleştiri, tasarı hazırlanırken farklı mükellef kesimlerinden yeterince görüş alınmadığı yönündedir. Mükellefler için hazırlanan vergi kanunlarının onların veya onları temsil eden kesimlerin görüşleri alınmadan hazırlanması kanunların başarı şansını azaltacaktır. Kabul görmeyen anlaşılmaktan uzak adaletsiz bir vergi kanununun uygulanması güçtür. Bu anlamda İngiltere'de uygulanan ve toplumca benimsenmiş vergi basitleştirme ofisi benzeri uygulamalar

düşünülmelidir. Türkiye’de vergi kanunlarının hazırlanması aşamasında hükümete yardımcı olan vergi konseyi örnek verilebilir. Ancak bu konseyin İngiltere’deki bir vergi basitleştirme ofisi kadar etkin çalışmadığı düşünülmektedir.

Ülkemizde vergi ile ilgili konularda mükellef ile hükümet arasında köprü görevi kuracak bir organa ihtiyaç duyulmaktadır. 2013 yılında hazırlanarak meclise gönderilen yeni gelir vergisi kanun tasarısı gelişmeleri hakkında yeterli bilgiler kamuoyuna sunulmamaktadır. 6 yıllık bir süre zarfında tasarı ile ilgili gelişmelerin raporlanması gerekmektedir. Bu anlamda vergi konseyi yetersiz kalmaktadır. Sorunların çözümü konusunda yeni bir kurul kurulması veya mevcut vergi konseyinin faaliyet alanının genişletilmesi gerekmektedir. Vergi kanunları yalnızca yapım aşamasında değil uygulama aşamasında da sürekli gözden geçirilmesi gereken metinlerdir. Özellikle vergi harcamalarının yoğun bir şekilde uygulandığı ülkemizde vergi sistemindeki etkinsiz uygulamaların takip edilmesi önemlidir. Ayrıca vergi idaresi ve uygulamalarına yönelik son gelişmeler de takip edilerek önerilerde bulunulmalıdır. Sonuçta vergi kanunları, vergi tahsil işlemlerinin uygulanmasına yön vermektedirler. Bu işlemlerin mümkün olduğu kadar basit, anlaşılır ve etkin olması adına gelişmeler takip edilmelidir. Ayrıca gelir vergisi yalnızca gerçek kişilerden alınmamaktadır. Aynı zamanda kurum gelirleri de vergilendirilmektedir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi arasında uyum sağlanması gerekmektedir. Aksi takdirde vergilerin çifte vergilendirilmesi sorunu ortaya çıkacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İktisadi bir kavram ve vergi ödeme gücünün göstergelerinden biri olan gelir, bu anlamından daha çok vergi hukukunun yöntemlerine göre belirlenen vergilenebilir gelir kavramı, vergi hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Vergi hukukunda gelir, kaynak teorisine, net artış teorisine ve birleşik teoriye göre belirlenebilmektedir. Kaynak teorisi geliri, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılmaları sonucu elde ettikleri sürekli ekonomik değerler olarak tanımlar. Net artış teorisine göre, kaynağı ne olursa olsun kişinin belirli bir dönemdeki satın alma gücündeki artış ve aynı dönemdeki tüketim harcamaları toplamı gelirdir. Bileşik gelir, bu iki teorinin bir arada kullanıldığı sistemi açıklamaktadır. Ülkeler, kaynak teorisi ve net artış teorisini tek başına uygulamaktansa yaygın olarak birleşik teoriyi uygulamaktadırlar. Gelirin belirlenebilmesi vergi tahsili açısından oldukça önemlidir. Gelir tanımının yeterince geniş yapılamaması vergi tahsilinin az olmasına neden olacaktır. Bu nedenle ülkelerin kaynak teorisini benimsemekle birlikte net artış teorisinin genişletici etkisini de sistemlerine yansıtıtları görülmektedir.

Gerçek ve tüzel kişiler tarafından elde edilen gelir, vergilenebilir gelir olarak tanımlandıktan sonra vergilemeye konu olmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler, gelir vergisi ve kurumlar vergisi olarak ikiye ayrılabilir. Gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınmaktadır. Temel özellikleri, şahsi olması, yıllık olması, elde edilmiş olması, gerçek olması ve safi olmasıdır. Gelir vergisi subjektiftir ve genellikle ödeme gücünün bir göstergesi olarak artan oranlı bir tarifeye sahiptir. Kurumlar vergisi ise, objektif ve genellikle düz oranlı tarifeye sahiptir. Gelir vergisi yanında ikinci bir gelir vergisi türü olan kurumlar vergisinin varlık nedenleri sürekli tartışma konusu olmuştur. Bugün hemen hemen bütün ülkelerde kurumlar vergisinin uygulanması bu verginin kabul gördüğünü göstermektedir. Ancak bu durumda da kurumlar vergisinin ve gelir vergisinin aynı kaynağı çifte vergilendirdiği sorun ortaya çıkmaktadır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi arasındaki çifte vergileme sorunu vergi bütünleşme teorileri ile çözülmeye çalışılmaktadır. Her ülke bu teorilerden uygun gördüğünü kendi sistemine uyarlayarak kullanmaktadır. Bir sistemin kesin olarak çifte vergileme sorununa çözüm olduğunu söylemek güçtür. Ancak birçok ülke, uyguladığı bütünleşme teorisi ile zaman içinde kurum kazançları üzerindeki vergi yükünü önemli ölçüde düşürmüştür. Türkiye’nde son kurumlar vergisi kanunu ile kurum kâr payları üzerindeki toplam vergi yükünü en yüksek gelir vergisi oranının altında bir orana düşürmeyi başardığı görülmektedir.

Vergilendirmede etkinliğin sağlanabilmesi vergileme ilkelerinin mümkün olduğu kadar bir arada gerçekleştirilmesine bağlıdır. Adalet, etkinlik, basitlik, kanunilik, genellik gibi birçok

vergileme ilkesinin birarada sağlandığı bir vergi sistemi tasarlamak oldukça güçtür. Ancak bu ilkelere ne kadar yaklaşırsa optimal vergi sistemine o kadar yaklaşılmış olunacaktır. Bu vergileme ilkelerinden biri olan basitlik ilkesi vergi politikalarının oluşturulmasında genellikle ihmal edilen bir konu olmuştur. 1980 sonrası dönemde vergi sistemleri karmaşık, anlaşılması güç, adaletsiz ve vergilemede tarafsızlık ilkesinin olmayışı gibi nedenlerle eleştirilmişlerdir. Ayrıca vergileme konusunda mükellef görüşlerine de yer verilmesi gerektiği ifade edilmeye başlanmıştır. Çünkü mükellef desteğini almayan bir vergi sisteminin başarılı olması oldukça güçtür. Son yıllarda kanun metinlerinin hacim olarak oldukça büyümesi ve mükellef odaklı vergileme anlayışının gelişmesi sonucunda basitlik ilkesi, vergi politikalarında öncelikli bir konu olmaya başlamıştır.

Her ülkenin kendine özgü gelir sistemi bulunmaktadır. Ülkeler uyguladıkları vergi sistemleri ile optimale ulaşmayı amaçlamaktadırlar. Kapsamlı gelir vergisi sistemi, ikili gelir vergisi sistemi, yarı ikili gelir vergisi sistemleri, harcama gelir vergisi sistemi ve düz oranlı gelir vergisi sistemi en yaygın kullanılan vergi sistemleridir. Son yıllarda ekonomiyi destekleyecek, basit ve yönetimi ucuz bir vergi sistemi arayışı gündeme gelmiştir. Bu konuda gelir ve kurumlar vergisini aynı çatıda toplayan, daha geniş tabanı hedefleyen, daha düşük ve düz oranla vergilendirmeyi esas alan düz oranlı gelir vergisi yaygınlaşmakla birlikte genel olarak ülkelerde ödeme gücünün bir göstergesi olan gelirin vergilendirilmesinde artan oranlı vergi tarifelerini kullandıkları görülmektedir.

Küreselleşme, vergi rekabeti ve AB'ye yeni üye devletlerin uyguladığı az sayıda vergi dilimi ve düşük kurumlar vergisi oranları karşısında eski AB üyesi devletler nispeten yüksek kurumlar vergisi oranları yürütmek durumunda kalmışlardır. Son yıllarda bu durum karşısında tüm ülkelerin vergi sistemlerinde düzenlemelere gittikleri görülmektedir. 2000 yılı sonrası AB ülkelerinde gelir vergisi oranlarında indirimle gidilmiştir. AB ortalaması 2000 yılında % 44.6 iken 2018 yılına gelindiğinde % 39.0 olarak hesaplanmıştır. Yapılan vergi reformları ile işçi gelirleri üzerindeki yük azaltılmış, istihdam teşvik edilmiş ve sosyal güvenlik destekleri artırılmıştır. Bu yıllar süresince Türkiye'de de gelir vergisi oranları AB ortalamasının altında seyretmiştir. 2000 yılında % 40.6 olan oran 2017 yılında % 35.8 düzeyine indirilmiştir. Kurumlar vergisi oranlarında ise Macaristan hariç tüm ülkeler, kurumlar vergisi oranlarını indirme kararı almışlardır. AB ülkelerinde oran düşüşlerine rağmen vergi geliri kaybı yaşanmamıştır. Bunun bir nedeni oran düşüşlerindeki vergi geliri kaybı vergi matrahındaki genişleme ile telafi edilmiştir. Matrahı genişletici politikaların uygulanması, şirketleşmenin son yıllarda artması ve düşük faiz oranlarının kurumlar vergisi matrahından faizin indirilebilirliğini sınırlaması gibi uygulamalar vergi gelirlerinin düşmemesini sağlamıştır. Avrupa Birliği, birçok alanda uyumlaştırmaya gittiği gibi dolaysız vergilerde de vergi uyumlaştırmasına çalışmaktadır. Dolaylı vergilerde başarı sağlanabilse de dolaysız vergilerde bu başarı elde edilememiştir. Bunun önemli bir nedeni, ülkelerin dolaysız vergiler konusundaki bir düzenlemeyi ülke egemenliğine müdahale olarak görmeleridir. Türkiye ise 2018 yılı itibarıyla 2 puanlık artışla kurumlar vergisi oranını % 22'ye çıkarması sonucunda AB ortalamasının (% 21.9) üzerine

çıkıştır. Bu uygulamanın, 3 yıllık bir süre için geçerli olsa da, yabancı yatırımlar üzerinde olumsuz bir etki göstereceği düşünülmektedir.

Toplam vergi yükünün bir göstergesi olan toplam vergi gelirlerinin GSMH'ya oranı ve ülkenin gelişmişlik düzeyi arasında sıkı bir ilişki vardır. Buna göre toplam vergi yükünün yüksek olduğu ülkeler gelişmişlik düzeyi yüksek ülkelerdir. Bu ülkelerde refah düzeyi de yüksektir. AB ortalamasına bakıldığında GSMH içinde toplam vergi gelirlerinin payı 2000 yılı sonrasında sürekli artmıştır. 2017 yılı itibariyle bu oran % 40,2'dir. Türkiye'de ise bu oran düşüktür. 2017 yılı itibariyle yaklaşık %25'dir. Yine toplam vergi yükünün yüksek olduğu ülkelerde kayıt dışı ekonominin büyüklüğü oldukça azdır. Kayıtdışı ekonomi konusunda Türkiye %29.2 ile AB ortalamasının (%17.9) üzerindedir.

Vergi sisteminin basitliği, mükelleflerin vergi kanunlarını anlama ve ödevlerini yerine getirme kolaylığını ifade eder. Mükellef kanunları anlamakta ne kadar güçlük çekiyorsa vergi kanunlarının o kadar karmaşık olduğundan bahsedilebilir. Vergi karmaşıklığı vergi idaresi açısından da sorunlara yol açmaktadır. Karmaşıklık düzeyi yüksek vergi kanunlarının yönetimi de zorlaşacaktır. Küreselleşme, vergi kanunlarının soyut olması ve somut olayla farklılaşması, demografik yapı, sosyal faktörler, vergiden kaçınmayı sağlayan vergi hükümlerinin varlığı, geçiş maliyetleri dolayısıyla vergi reformlarının ertelenmesi ve vergi kanunlarında sık sık değişikliğe gidilmesi vergi kanunlarını karmaşıklarştırır. Karmaşık bir vergi sisteminin en önemli sonucu vergi idaresinin ve mükellefin maliyetlerini artırmasıdır. Böyle bir sistemde vergiye uyum maliyetleri yüksek çıkmaktadır. Ayrıca karmaşık bir vergi sistemi adaletsizliğe neden olur. Çünkü mali boşluklardan yararlanan mükellefler daha düşük vergi ödemektedirler.

Son yıllarda vergi kanunlarının hacim olarak büyümesi ve giderek karmaşıklaşması bu konudaki çalışmaların artmasına neden olmaktadır. Bu konuya örnek olarak, İngiltere, Yeni Zelanda ve Avusturalya gösterilebilir. Bu ülkeler vergi kanunlarının yeniden yazılması için projeler oluşturmuş ve bu konuda ofisler kurmuşlardır. İngiltere'de kurulan Vergi Basitleştirme Ofisinin temel amacı, vergi sisteminin basitleştirilmesi, karmaşıklığın olduğu alanları tespit etmek, çeşitli kamu idareleri ve toplumun farklı kesimleri ile bilgi alış verişinde bulunmak gibi görevleri bulunmaktadır. Bu ofis, danışma niteliğindedir. İngiltere'de vergi kanunlarının büyük oranda azaltılması ve sadeleştirilmesi konusunda olumlu sonuçlar elde edilmiştir. Ofis, vergi kanunlarının karmaşıklık düzeyini ölçerken Gunning-Fog indeksi kullanmaktadır. Bu indeks ile vergi kanunlarının uzunluğu, indirim, istisna, muafiyetlerin sayısı, kanundaki değişiklik sayısı kanunların okunabilirlik düzeyini belirlemeye çalışmaktadır. Ofis, indeks sonuçlarına, mükellef sayısına ve uyum maliyeti gibi kriterlere göre ölçümler yapar ve çıkarımlarda bulunur. Yeni Zelanda da vergi kanunlarının karmaşıklığı üzerine çalışmalarda bulunmuştur. Yeniden yazım projesi konusunda kısa cümlelerin, dilbilgisi kurallarının ve madde numaralandırması gibi faktörlerin vergi kanunlarının basitleştirilmesinde etkili olduğunu belirtmektedir. Avustralya'daki yeniden yazım

projesinin temel amacı, kanunun okunabilirliği ve anlaşılabilirliğinin sağlanmasıdır. Proje vergi kanunlarının basitleştirilmesi sonucu mükelleflerin uyum maliyetlerinin azalacağını ve milyonlarca dolar tasarruf edilebileceğini ifade etmektedir. Vergi kanunlarının karmaşıklığı üzerine yapılan çalışmalarda kanun metinlerinin okunabilirlik düzeyini ölçmek amacıyla okunabilirlik indeksi, Flesch okuma indeksi, Flesch Eğitim Düzeyi indeksi ve çıkartmalı okunabilirlik testleri kullanılmaktadır. Bu indekslerle metinlerin okunabilme ve anlaşılabilme düzeyleri ölçülmektedir.

Bir vergi sisteminin basitleştirilmesi konusunda atılacak ilk adım uygulanan vergi kanunlarının gözden geçirilmesidir. Son yıllarda kurumlar vergisi kanununun gelir vergisi sistemi içerisine dahil edilebileceği görüşü tartışılmaktadır. Bu çerçevede AB ülkelerinden bazıları gelir vergisi kanununu ve kurumlar vergisi kanununu birleştirme yoluna gitmişlerdir. Bu nedenle kanunların yapısı ifade edilirken üçlü bir durum ortaya çıkmıştır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisini ayrı metinlerde düzenleyen (Almanya, İngiltere, Danimarka, Finlandiya, Hollanda gibi ülkeler), tek kanunda ancak ayrı başlıklarda düzenleyen (Belçika, Fransa, İsveç, Lüksemburg, Romanya gibi ülkeler) ve aynı metinde düzenleyen (Estonya, İrlanda, Kıbrıs Rum Kesimi, Malta gibi ülkeler) ülkeler şeklindedir. AB ülkelerine bakıldığında, gerçek anlamda bir birleşmeye giden ülkeler Estonya, İrlanda, Kıbrıs Rum Kesimi ve Malta gibi nispeten küçük, nüfusu az, sermaye ihtiyacı olan ülkelerdir. Diğer AB ülkelerine bakıldığında 16 AB ülkesi gelir ve kurumlar vergisini ayrı kanunlarda düzenlemişlerdir. 8 AB ülkesi ise aynı kanun metninde ancak ayrı başlıklarda düzenlemişlerdir. Bu ülkelerdeki düzenlemelerin de gerçek bir birleşme olmadığını söylemek mümkündür. Dolayısıyla AB ülkelerinin çoğunluğunda gelir ve kurumlar vergisinin birleştiğini söylemek güçtür.

Türkiye’de gelir vergisi kanununda, gelir unsurları 7 başlıkta sayılarak kaynak teorisinin ağırlıklı olduğu ancak diğer kazanç ve iratlar başlığı ile net artış teorisine de başvuru olan karma bir sistem kullanılmaktadır. Gelir vergisi tarifesi artan oranlı ve kurumlar vergisi tarifesi düz oranlıdır. 2018 yılı için gelir vergisi kanunu ve kurumlar vergisi kanunu ayrı ayrı metinlerde düzenlenmektedir. Türk vergi sisteminin genel sorunlarını kısaca özetlemek gerekirse vergi mevzuatı sık sık değişmektedir. Kayıt dışı ekonomi yüksektir. Vergi mevzuatı karmaşıktır. Dolaylı vergilerin payı yüksektir ve dolayısıyla vergi adaleti azdır. Birçok göstergede Türk vergi sisteminin görünümü olumsuzdur. Türkiye’de mükellefin vergiye uyumu üzerine yapılan araştırmada 2017 yılı için mükellefler kurumlar vergisi ve emek vergisine toplam 125 saat harcamaktadır. Estonya’da bu zaman 36 saattir. Vergi ödeme kolaylığı açısından Türkiye 88. sırada Estonya 14. sıradadır. Vergi harcamaları açısından bakıldığında 2017 yılı için vergi harcamalarının vergi gelirlerine oranı % 23,6’dır. Vergi harcamaları tutar olarak giderek artma eğilimindedir. Mali karmaşıklık indeksine göre Türkiye en karmaşık 10 ülke arasında 3. sıradadır. Dolayısıyla Türk vergi sisteminde gerek vergi kanunlarının yapısı gerek uygulanma aşaması açısından bir takım sorunları olduğu sonucuna varılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu metinleri zaman içerisinde hacim olarak oldukça artmışlardır. Özellikle Gelir Vergisi Kanunu günün koşullarına uyum sağlayamaması, geçici ve mükerrer maddelerin varlığı, istisna, muafiyet ve indirimlerin sayısındaki artış vergi sisteminde reform ihtiyacını gündeme getirmiştir. Yeni gelir vergisi kanun tasarısında temel amaçlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisinin kanunlarını birleştirilerek basitliği sağlamak, vergi tabanını genişletici tedbirler alınması, istisna ve muafiyet uygulamalarının azaltılması, beyannamenin teşvik edilmesi, ekonominin teşvik edilmesi ve vergiye gönüllü uyumun artırılmasıdır. Tasarıda enerji tasarrufu, döviz girişi teşvik edilmekte ve vergi gelirinin reel değerini korumaya yönelik hükümler getirilmektedir. Genç girişimciler teşvik edilmektedir. Sporculara yapılan ödemelere uygulanan stopaj oranı % 25'e çıkarılarak vergilemede adalete yaklaşılmaya çalışılmaktadır. Serbest meslek kazancı sahipleri yat, kotra, tekne, uçak, helikopter gibi taşıtlara ait giderleri ve amortismanları gider olarak indirmeleri uygulamasına son verilmektedir. Bu hem vergi tabanını genişletmeye hem de vergi adaletini sağlamaya yönelik bir düzenlemedir. Tasarı, bahsedilen hükümler ve bunlara benzer olumlu iyileştirmelere sahiptir. Ancak mevcut vergi kanunlarında var olan vergileme ilkeleri ile bağdaşmayan uygulamalar da söz konusudur. Örneğin, gerçek usulde vergilendirilmesi gereken taksi, dolmuş sahiplerinin basit usulde vergilendirilmesi vergi adaleti açısından eleştirilmektedir. Ayrıca tasarı ile getirilmesi düşünülen düzenlemelerden bazılarının tasarı üzerinde çalışmalar devam ederken mevcut kanuna eklenerek uygulandığı da görülmektedir.

Vergi sistemimizde gelir kavramı daha geniş ele alınmalıdır. Sistemde üniter vergi yapısı benimsenmekle birlikte ikili gelir vergisi sistemi özellikleri görülmektedir. Beyan yöntemi benimsenmekle birlikte stopaj ağırlıklıdır. Dolayısıyla sistemin benimsediği yapı ile uygulanan yapı birbirinden farklılıklar göstermektedir. Basit usul uygulaması devam etmektedir. Tasarı, bu ve diğer konularda köklü değişiklikler getirmemektedir. Vergi harcamalarının varlığı sistemi etkinlikten ve adaletten uzaklaştırmaktadır. Türkiye'de vergi gelirlerinin yaklaşık % 27'sine denk bir vergi geliri tahsilinden vazgeçilmektedir. Yine vergi harcamaları nedeniyle vergi sistemi oldukça karmaşıktır. Tasarıda madde sayısı görünürde azalmıştır. Maddeler oldukça uzundur. Vergi kanunlarının anlaşılmasındaki güçlük, daha sonra bu maddeleri açıklayacak dokümanların yaygınlaşmasına neden olacağı düşünülmektedir. Tasarı sadeleştirilse de hala günümüzde anlaşılması güç kelimeler barındırmaktadır.

Çalışmada gelir ve kurumlar vergisi kanunları ve yeni gelir vergisi kanun tasarısının vergi sistemlerinin basitleştirilmesi konusunda Türkiye için ulaşılan sonuçlar şöyledir:

- Kurumlar Vergisi Kanununun, gelir vergisi kanunu içerisine dahil edilmesi ilave karmaşıklıklara yol açabilir. Yeni gelir vergisi kanun tasarısında kurumlar vergisi hükümleri tasarı içerisinde adeta kaybolmuş durumdadır. Gelir vergisi kanunu açısından

tasarı daha kısa bir metin sunmuş olsa da kurumlar vergisi kanunu için tam tersi bir durum söz konusudur. Mevcut 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yaklaşık 50 sayfalık bir metin iken artık toplamda kısaltılmış dahi olsa 90 sayfalık bir metinde yer almaktadır. Bu şekilde bir kanun sistematığı, mükelleflerin ve meslek mensuplarının kanunu anlamalarını güçleştireceği konusunda genel bir görüş birliği bulunmaktadır. Ayrıca mükelleflerin yeni kanun tasarısına uyum sağlaması sürecinde vergi idaresini oldukça meşgul edebileceği ve vergi idaresinin zaten oldukça fazla olan iş yükü yanında kanun maddelerinin açıklanması için ilave mesai harcayacağı düşünülmektedir.

- Vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi basitlik ilkesinden uzaklaşmak yanında yerli ve yabancı yatırımcılar açısından da belirsizliğe yol açmaktadır. 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu daha 10 yılını tamamlamadan gelir vergisi kanunu içerisine dahil edilmesine yönelik tasarı hazırlanmıştır. 2013 yılında hazırlanan tasarının “ne zaman yürürlüğe gireceği” veya “yürürlüğe girecek mi?” “tasarının yayınlandığı günden sonra yeni düzenlemeler yapıldı mı?” “tasarı üzerine ne gibi çalışmalar yapılmaktadır?” soruları belirsizdir.
- Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu metinleri dikkate alındığında, Almanya bu kanunlarda herhangi birleştirmeye gitmemiş, Fransa ve Romanya ise tek metinde fakat ayrı başlıklarda düzenlenmiştir. Yeni gelir vergisi tasarısı şuanki haliyle Estonya Gelir Vergisi Kanununa benzemektedir. Tasarıya benzer bir kanununu uygulayan Estonya ile bu yöntemi uygulamayı düşünen Türkiye’yi karşılaştıracak olursak, Estonya, nüfusu az dolayısıyla az bir mükellefe sahip, AB’ye üye, ülkesine sermaye çekmeye çalışan, düz oranlı vergi tarifesi uygulayan, kurumlar vergisini büyük oranda kaldırmış ve vergi indirimlerini azaltarak vergi matrahını genişletmeye çalışan bir ülkedir. Türkiye ise, daha fazla nüfusa sahip, buna göre mükellef sayısı oldukça fazla, gelir vergisinde artan oranı ve kurumlar vergisinde düz oranı benimsemiş bir ülkedir. Ayrıca vergi kanunları içerisinde vergi harcamalarının yoğun olduğu bir ülkedir. Dolayısıyla bu şekildeki bir kanun metninin uygulanabilmesi için en azından tarife yapılarında ve vergi harcamalarında ciddi değişiklikler yapılması gerekmektedir.
- Gelir vergisi kanun tasarısı üzerine yapılan çalışmalarda ve değerlendirmelerde yaygın olan görüş, tasarı hazırlanırken piyasanın, sivil toplum kuruluşlarının, meslek birliklerinin, akademisyenlerin ve odaların görüşlerinin alınmadan tasarı oluşturulduğudur. Tasarı hazırlandıktan sonra yeni kanun metni konusunda görüşler alınmıştır. Bu görüşlerin ne ölçüde dikkate alındığı konusunda bir fikir bulunmamaktadır. Çeşitli grupların ve özellikle mükelleflerin desteği alınmadan uygulanacak bir vergi kanunun başarı şansı azalacaktır.
- Mevcut vergi kanunun dili yalın değildir. Vergi sistemi karmaşıktır. Tasarının da bu konuda gelişme gösterdiğini söylemek güçtür. Bunun göstergesi olarak, yeni gelir vergisi kanun tasarısında madde sayıları azaltıldığı ifade edilmektedir. Bu azalmanın mevcut

kanundaki bazı maddelerin birleştirilmesi yoluyla gerçekleştirildiği görülmektedir. 3-4 sayfayı bulan kanun maddeleri söz konusudur. Anlamı güç yabancı kökenli kelimeler tasarıda da varlığını sürdürmektedir. Diğer taraftan, her iki gelir türüne ilişkin kanun hükümlerinin bir arada olması anlam bakımından yoğunluğa neden olmuştur.

- Vergi harcamaları, tasarıda da büyük oranda varlıklarını sürdürmektedirler. Vergi sisteminde bu tür kanun hükümlerinin varlığı, karmaşıklığın önemli nedenlerindedir. Kanun maddeleri yazıldıktan sonra istisna hükmünün gelmesi veya oransal olarak kişi veya konuların vergi indirim ve muafiyet hükümlerinin yer alması kanun maddelerini uzatmakta ve anlam karmaşasına neden olmaktadır. Bu maddelerin varlığı durumunda mükellef bu kesime girip girmediğini sorgulamakta veya bu indirimden faydalanabilmek için farklı yöntemlere başvurabilmektedir. Diğer taraftan vergi harcamaları kamu gelirin tahsilinin yapılmamasıdır. Bu nedenle vergisel ayrıcalıklar tanınırken gerçekten gerekli olan kişilere veya konulara uygulanmalıdırlar. Dolayısıyla vergi harcamaları hem basitlik hem adalet hem de etkinlik noktasında vergi sistemini olumsuz etkilemektedirler.
- Türkiye'nin uluslararası piyasadaki görünümü, yayınlanan ve yukarıda birkaçı verilen raporlarda olumsuzdur. Türkiye'de mükelleflerin vergiye uyum sürelerinin yüksek olduğu görülmektedir. Vergi harcamalarının düzeyi vergi tahsil oranlarına göre oldukça yüksektir ve yıllar itibarıyla sürekli artış eğilimindedir. Vergi ödeme kolaylığı açısından yapılan değerlendirmelerde dünya sıralamasında orta sıralarda yer almaktadır. Mali karmaşıklık indeksi göstergesinde dünyanın en karmaşık 3. ülkesi konumundadır.
- Vergi kanunlarının karmaşıklığını gidermeye yönelik İngiltere, Yeni Zelanda ve Avustralya gibi ülkelerde oluşturulan vergi basitleştirme ofisi, yeniden yazım projelerinin bu konularda birtakım başarılar elde ettiği görülmektedir. İngiltere'de vergi basitleştirme ofisi, 155 vergi indirimi incelemesi sonucunda 40 adet vergi indiriminin kaldırılmasına ve diğerlerinin de iyileştirilmesine katkıda bulunmuştur. Hükümete sunduğu 450 adet tavsiyenin yarısı kabul edilmiştir. Vergilemede dijitalleşmenin uygulanmasına ve yaygınlaştırılmasında gelişmeler kaydedilmesini sağlamıştır. Yeni Zelanda'daki çalışmalar, farklı kanun tasarısı şekillerinin gelir vergisi mevzuatının okunabilirliği üzerinde olumlu etkiler gösterdiğini ortaya koymuştur. Avustralya'da vergi düzenlemelerini içeren kanun sayfalarının yaklaşık 4100 sayfa azaltıldığı ifade edilmektedir. Ayrıca metin düzenlemeleri üzerine yapılan çalışmalar sonucunda kanunların okunabilirlik düzeyi artmıştır. Avustralya'da uyum maliyetlerinin azaltılması ile tasarrufların milyonlarca dolar artacağı beklenmektedir. Türkiye'de bu çeşit kurumlara en yakın örnek, "Vergi Konseyi"dir. Vergi konseyi, danışma organı olarak faaliyet göstermektedir. Amacı, vergi politikaları konusunda bakanlığa görüş ve önerilerde bulunmaktır. Görevleri, vergi sisteminin ve vergi idaresinin geliştirilmesi konularında çalışmalar yapmak, bu konularda raporlar hazırlamak, sorunları tespit etmek, toplumun çeşitli kesimlerinin beklentilerini belirlemek ve çözüm önerileri sunmaktır. Ayrıca

toplumun her kesimi ile işbirliği yapmak gibi önemli bir görevi de bulunmaktadır. Ancak bu konseyin kuruluş amaçlarına göre faaliyetlerinin yetersiz olduğu görülmektedir. Faaliyetleri konusunda yeterli bilgiler bulunmamaktadır. Düzenli raporlamalar mevcut değildir. Örneğin, yeni gelir vergisi kanun tasarısı hakkında yürütülen çalışmalar sistematik olarak yayınlanması mükelleflerin bu konuda yapılan çalışmaların ne aşamada olduğunu bilebilmesi açısından önemlidir.

Türkiye’de Gelir Vergisi Kanunu konusunda reform yapılması gerektiği genel kabul görmektedir. Ancak bunun nasıl yapılacağı büyük bir önem taşımaktadır. Vergi kanunu tasarlarken tüm birimlerin görüşünün alınması uygulanacak vergi kanunun başarısı için önemlidir. Bu çalışma çerçevesinde yapılabilecek öneriler şunlardır:

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu çifte vergileme sorununa önemli ölçüde çözüm getirmiştir. 12 yıldır uygulanan ve kuralları yerleşmiş bir yapı söz konusudur. Bu yapının kaldırılarak yeni bir sisteme geçilmesi yerine gelir vergisi kanununun düzenlenmesi düşünülebilir. Türkiye, Avrupa Birliği’ne üye olmayı düşünen bir ülke olarak AB ülkeleri ile benzer uygulamalara sıcak bakabilir. Ancak AB ülkeleri içerisinde halen gelir vergisi ve kurumlar vergisini ayrı ayrı uygulayan ülkeler çoğunluktadır. Birleştirme konusu düşünülecekse, Fransa ve Romanya’da uygulanan gelir vergisi ve kurumlar vergisinin tek kanun metninde ancak ayrı başlıklar halinde düzenlenmesi ve ortak hükümlerin de ayrı başlıkta yer alması düşünülebilir. Bu yalnızca metinsel birleşme açısından savunulan bir durumdur. Bu konuda İngiltere örneğinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. İngiltere’de gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının birleştirilmesinin gelir üzerinden alınan vergilerde karışıklığa yol açtığı gerekçesi ile kanunun tekrar ikiye ayrıldığı görülmektedir. Türkiye’de hazırlanan yeni gelir vergisi kanun tasarısında, gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanun hükümleri birbiri içine geçmiş şekilde karmaşık bir görünümündedir.
- Tasarı basitlik ilkesinden çok verginin tabana yayılması açısından düzenlemeler getirmektedir. Kısmen de ekonomik bir takım teşvikler sunmaktadır. Bunlar etkinlik ve adalet açısından önemlidir. Adalet, etkinlik, basitlik açısından bu hükümler artırılmalıdır. Örneğin, asgari geçim indirimi uygulaması yerine Fransa, Almanya’da olduğu gibi vergiden muaf gelir düzeyi düşünülebilir. Türkiye’de uygulandığı haliyle ve tasarıda birkaç değişiklik ile varlığını sürdüren asgari geçim indirimi sadece ücretlilere yönelik olması yönüyle adalet ilkesine aykırı görülmektedir. Vergiye tabi herkesin en az geçimini sağlayacak düzeyde gelirinin vergi dışı bırakılması sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak görülmektedir. Ayrıca asgari geçim indiriminin hesaplanması ilave işlem gerektirmektedir. Belirli bir gelir düzeyine %0 vergi oranının getirilmesi hem basitlik hem de adalet açısından düşünülmelidir.

- Gelir kavramının tanımlanmasında net artış teorisine yaklaşılmalıdır. Daha önce 4369 sayılı kanun ile uygulanması düşünülen bu yaklaşımın bugünde uygulanabilirliği düşünülmelidir. Bu yaklaşım beyan usulünün yaygınlaştırılması ile birlikte uygulanabilir. Böylece herkesin beyanname verdiği tüm gelirlerin vergiye tabi tutulduğu bir sistemde hangi gelirlerin vergiye tabi olup olmadığı konusunda idare ve mükellef arasındaki uyumsuzlukların azalacağı ve vergilemede basitliğin sağlanabileceği düşünülmektedir. Net artış teorisi kaynak teorisine göre uygulanması zor bir yöntem olarak görülmektedir. Ancak vergi idaresinin teknolojik altyapısının geliştirilmesi ve personel sayısının iyileştirilmesi ile bu sorunların giderilebilmesi mümkündür.
- Vergi kanunlarının Torba Kanunlarla düzenlenmesi, karmaşıklığa neden olmakta ve kanunlarla getirilen düzenlemelerin izlenebilirliğini zorlaştırmaktadır. Ayrıca birçok kanunun aynı usule göre yasalaşması ve yürürlüğe girmesi kanunların hızlı bir şekilde ve yeterli incelemelerden geçmeden yürürlüğe girmesine neden olmaktadır. Daha sonra bu kanunların uygulanmasında karşılaşılan sorunları gidermek için ilave kanunlara ve düzenleyici işlemlere ihtiyaç duyulmaktadır. Türkiye’de çıkarılan sirküler, özelge ve tebliğ sayılarına bakıldığında mükelleflerin kanunları yeterince anlayamadığı sonucuna varılmaktadır. Bu nedenle vergi kanunlarının yürürlüğe girmesinde deprem, olağanüstü hal gibi hızlı bir şekilde kanun yapılmasını gerektiren haller dışında komisyonlarda yeterince incelendikten ve yürürlüğe girmesi konusunda tereddütler giderildikten sonra kabul edilmesi gerekmektedir.
- Vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi, belirsizliğe, geçiş maliyetlerinin artmasına ve karmaşıklığa yol açmaktadır. Bu nedenle vergi kanunları yürürlüğe konulmadan önce çok iyi düşünülüp, değerlendirilip, olası sonuçlarının göz önünde bulundurularak uygulamaya konulması gerekmektedir. Kanun tasarısının belli bir bölgede pilot uygulama yapılabilirliğinin değerlendirilmesi gerekir. Bu şekilde bir uygulamanın, bütün ülkeyi ilgilendiren ve önemli bir vergi kanununun uygulamaya konulup olumsuz sonuçlar alınması üzerine tekrar düzenlemelere gidilmesini kısmen engelleyebileceği düşünülmektedir.
- Tasarının dili basitleştirilmelidir. Yabancı kökenli kelimeler yerine Türkçeleri veya daha yaygın kullanımları kullanılabilir. Madde ve paragraf uzunlukları azaltılabilir. Çok uzun maddeler bölünebilir. Diğer taraftan bir kanun metninin kısa olması o metnin anlaşılabilir olduğu anlamına gelmediği unutulmamalıdır. Kanunlar oluşturulurken öncelikli olarak onu okuyacak kişinin basitçe anlayabileceği şekilde yazılması gerekmektedir. Bu yapılırken hukuk dilinden de uzaklaşılmalıdır. Bu konuda vergi kanunu yapım aşamasında dilbilimci uzmanlardan ve hukukçulardan destek alınmalıdır. Vergi kanunlarını oluşturan birimler ve vergi konseyi üyeleri arasında dilbilimcilerin, hukukçuların da dahil edilmesi gerekmektedir.

- Yeni Gelir Vergisi Kanunu başlangıcında asgari ücret, çocuk, iş merkezi, işyeri gibi tanımlar yapılarak başlanmaktadır. Bu tanımlar belirsizliği ortadan kaldırarak kanunların anlaşılmasını basitleştirmektedir. Bu tanımlardan işyeri kavramının tanımı Vergi Usul Kanununa atıf yapılarak açıklanmaktadır. Mevzuattaki Vergi Usul Kanunundaki tanım işyerini fiili bir yer olarak tanımladığı için bugün hızlı bir şekilde artan elektronik ticaret sonucu oluşan gelirin vergi dışı kalmasına neden olmaktadır. Elektronik ticaretin yapıldığı ortamı kapsayacak şekildeki işyeri tanımı Vergi Usul Kanunu tasarısında yer almaktadır ve bu kanun üzerinde çalışmalar devam etmektedir. Dolayısıyla Yeni Gelir Vergisi Kanun tasarısında bir başka kanuna atıf yapılmaksızın işyeri tanımının açıkça yapılması önemlidir.
- Yeni gelir vergisi kanun tasarısı vergi harcamalarını azaltmalıdır. Vergi harcamaları bir vergi sisteminde vergi geliri kaybı yanında adalet, etkinlik ve basitlik ilkelerini ihlal eden uygulamalardır. Vergi harcamaları ile belirli bir mükellef kesimine vergi avantajı sağlanırken aynı gelir düzeyine sahip ancak vergi harcamasından faydalanamayan kişilerin daha ağır vergilendirilmesine neden olmaktadır. Diğer taraftan, toplumun mükellef olmayan kesimi bu vergi ayrıcalıklarından hiçbir zaman yararlanamamaktadır. Kaldı ki bu kesim toplumda vergilendirilebilecek gelire sahip olamayan bir grubu temsil etmektedir. Vergi harcamalarının tamamen kaldırılması düşünülemez. Ancak uygulanacak vergi harcamalarının keyfilikten uzak gerekli olan alanlara tanınması önemlidir. Mevcut vergi harcamaları değerlendirilirken toplu bir şekilde değerlendirilmesinden ziyade her bir vergi harcaması tek başına ele alınmalıdır. Maliyeti ve faydası değerlendirilerek gereksiz, birkaç yıl uygulanmasına rağmen herhangi bir etkinliği olmayan, devlet desteği olmasa da devam edecek faaliyetlere sunulan vergi harcamaları kaldırılarak bunlardan elde edilecek gelirin daha etkin alanlarda kullanılması sağlanmalıdır. Türkiye’de 2016 yılından itibaren vergi harcaması raporlarının yayınlanması vergi harcamalarının değerlendirilmesi bakımından önemli bir gelişmedir. Vergi kanunu yapım aşamasında bu raporlar göz önünde bulundurularak gereksiz vergi harcamalarının uygulamasına son verilmelidir.
- Bir vergi reformu düşünüldüğünde onu başarıya taşıyacak diğer faktörlerin de göz önünde bulundurulması ve vergi kanunları yürürlüğe girmeden önce alt yapısı oluşturulması gerekmektedir. Örneğin, vergi idaresinin etkinliğini artırıcı uygulamalar yürürlüğe konulmalıdır. Teknoloji ve dijitalleşme konusundaki yeniliklerin vergi idaresinin kullanımına sunmak bu konuda olumlu sonuçların alınmasını sağlayabilir. Mali karmaşıklık indeksi raporunda Türkiye’de bu yönde sağlanan gelişmelerle 2018 yılında 2 sıra geriye düştüğü yönünde bilgiler yer almaktadır. Yine mükellefin vergiye uyumunu artıracak düzenlemeler yapılabilir. Bu konuda “önceden hazırlanmış beyannameler” örnek verilebilir.

- Mükelleflerin vergi kanunları konusunda bilgilendirilmesi bu kanunların uygulanması konusunda eğitimler verilebilir, seminerler düzenlenebilir. Kanunların topluma anlatılması konusunda iletişim uzmanlarından destek alınması düşünülebilir.
- Vergi kanunları oluşturulmadan önce çeşitli kamu idarelerinden ve mükellef kesiminden bilgi toplayacak, vergi kanunlarının oluşturulmasında, uygulamaya konulmasında, uygulama sonucunda ortaya çıkabilecek sorunları değerlendirebilecek ve her zaman kanunlar konusunda çalışmalarda bulunabilecek şekilde vergi konseyinin faaliyetlerinin genişletilmesi gerekmektedir. Ayrıca, konsey, vergi kanunlarının karmaşıklığı konusunda ölçüm ve değerlendirme yaparak kanunların karmaşıklığı üzerinde bir sonuca varılmalı ve basitleştirmeye yönelik önerilerde bulunmalıdır. Vergi harcamaları konusunda çalışmalar yaparak gereksiz vergi harcamalarının kaldırılması konusunda hükümete görüş bildirmelidir. Yaptığı çalışmalar konusunda raporlar yayınlayarak kamuoyunu bilgilendirmelidir. İyileştirilmesini gerekli gördüğü konular hakkında yayınlar hazırlamalıdır. Kanunların oluşturulması aşamasında yapılan önerileri, bu önerilerden dikkate alınarak uygulananları, uygulanamayacak olan önerilerin neden uygulanmadığının objektif bir şekilde raporlanması düşünülmelidir. Böylece yapılan önerilerin keyfi olarak mı uygulanmadığı yoksa belirli bir gerekçeye mi dayandığı konusunda mükellefler bilgi sahibi olacaktır. Bunun hem mükellefin vergi uyumuna katkıda bulunacağı hem de hükümetin hesap verilebilirliği açısından önemli olduğu düşünülmektedir.

Türkiye’de gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarını birleştirmeyi düşünen yeni gelir vergisi kanun tasarısı, gerek getirdiği yeniliklerin yetersiz olması gerek mevzuatı daha karmaşıklştırması ve gerekse toplumun farklı kesimlerinin görüşünü almadığı yönünde eleştirilmesi açısından iki kanunu birleştirme konusunda destek görmemektedir. Vergi kanunlarının birleştirilmesi savunulabilir. Birleştirmenin benzer kanunların birarada bulunması, iki ayrı kanuna başvurulmadan tek bir kanunda tüm hükümlerin toplanması, her iki kanunda bulunan benzer kanun hükümlerinin tekrar edilmemesine katkıda bulunması açısından basitliği sağlayacağı savunulabilir. Ayrıca giderek artan vergi sayısının vergi sisteminin genelinde bir sorun olduğu düşünülürse birleştirmenin kanun sayısının azalmasına katkıda bulunacağı da açıktır. Ancak çifte vergilemenin olduğu, vergi ayrıcalıklarının belli bir kesime tanındığı, vergi idaresinin vergi gelirlerini etkin bir şekilde toplayamadığı, mükellef uyumunun olmadığı, kayıtdışı ekonominin hakim olduğu, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gibi sorunlarına çözüm getirmeyen ve sadece kanunların birleştirilmesini içeren bir düzenleme ile olumlu sonuç alınması güçtür.

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununun birleşik veya ayrı düzenlenmesi vergi yönetiminde yetkili olan yöneticilerin ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasal koşullarına göre verecekleri kararlara bağlıdır. Ancak kurumların kendine özgü bir yapıya sahip olduğu ve

uluslararası piyasalardaki önemi unutulmamalıdır. Bunun Gelir Vergisi Kanunu içine katılması karışıklığa neden olacaktır. Finansal araçların çeşitlenmesi, farklılaşması ve yaygınlaşması kurumlara özgü bir kanun olmasını gerekli kılmaktadır. Bu anlamda ayrı bir kanunun olması basitlik ve sadelik sağlayacaktır. Sistemimizde geçici madde, indirim, istisna, muafiyet hükümlerinin çokluğu karmaşıklığı artıran uygulamalardır. Türkiye’de vergi kanunlarının karmaşıklığı konusunda Maliye Balanlığı’nın sık tebliğ ve sirküler yayınlaması ve mükellefin özgelge talebinde bulunması bu karmaşıklığın bir göstergesidir. Çok yaygın kullanım alanına sahip kanunların mükellefe nasıl anlatılacağı, benimsetileceğinin incelenmesi gerekmektedir. Bu konuda atılabilecek birinci adımın kanun metninin herkesin anlayabileceği bir dille yazılmasını sağlamak ve mükellefleri kanunlar konusunda bilinçlendirmek olduğu düşünülmektedir. Yatırımı yapacak, vergi yüküne katlanacak olan kişinin vergi kanunları hakkında bir fikrinin olması önemlidir. Ancak ülkemizde vergi sisteminin, gerek karmaşıklığı, gerek adaletsiz olduğu yönündeki düşünceler mükellefin vergi kanunlarına ulaşmasına imkan tanımamaktadır. Gerçekleştirmeyi düşündüğü reformlar konusunda fikir alışverişinde bulunan ve vatandaşını bilgilendiren bir devlet, vergi tahsilinde gerekli etkinliği gösteren bir vergi idaresi ve vergi ödevini yerine getirmede özen gösteren bir mükellef ile vergi reformlarının başarı şansı daha yüksek olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Abaç, Selçuk (1974), **Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme - Kurumlar Vergisinin Mikro ve Makro Tesirleri**, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği.
- Accace (2018), “2018 Tax Guideline- Roman.ia”, 1-22, <https://accace.com/wp-content/uploads/2017/02/2018-02-Tax-Guideline-Romania-EN-compressed.pdf>, (28.11.2018).
- Ak, Ahmet (2003), **Vergi Yasalarının Hazırlanması, Yasama Süreci ve Türkiye Uygulaması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akalın, Güneri (2015), “Yeni Gelir Vergisi Yasa Tasarısı’nın Ekonomik Analizi”, **Vergi Dünyası**, Ocak(401), 38-61.
- Akdoğan, Abdurrahman (2006), **Kamu Maliyesi**, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Akıncı, Müslüm (2012), “Normatif Düzen Kalitesi”, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1, Yıl: 2012, 187-213.
- Akkaya, Şahin (1988), “Adil Vergileme ve Optimal Vergileme Yaklaşımlarına Genel Bakış”, 341-354, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/8447> (21.01.2017).
- Akman, T. Koray (2013), **Türk Vergi Sistemi**, İlya Yayınevi, İzmir.
- Aktan, C. Can (2002), “Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl Dizayn Edilmeli?”, **Yoksullukla Mücadele Stratejileri**, Hak-İş Konfederasyonu Yayını, Ankara.
- Alm, James (1996), “What is an “Optimal” Tax System?”, **National Tax Journal**, 49(1), 117-133.
- American Institute of CPAs (2002), “Guiding Principles for Tax Simplification”, **American Institute of Certified Public Accountants, Tax Policy Concept Statement**, 1-18.
- _____ (2017), **Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals**, January, American Institute of Certified Public Accountants, New York.
- Andre, Mathias ve Guillot, Malka (2014), “1914-2014: One Hundred Years of Income Tax In France”, **Policy Briefs, IPP Politiques Publiques**, July(12), 1-7.
- Armağan, Ramazan (2007), “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, 12(3) 227-252.

- Arıkan, Zeynep ve Bahçe, Abdullah Burhan (2011), “ OECD ve AB Üyesi Ülkelerde Vergi Sistemlerinin Stratejik Tasarımı: Karşılaştırmalı Ülke Analizi”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, 61(1), 27- 80.
- Arıkan, Zeynep ve İnneci, Ahmet (2016) “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, *Sosyoekonomi*, Vol. 24(30), 11-28.
- Arslan Burşuk, Aynur (t.y.), “Optimal Vergileme”, 1-22, http://cbuadmin.cbu.edu.tr/db_images/site_212/file/G%C3%BCncelMaliSorunlar1.pdf (04.03.2017).
- Atabey, Tuncel (2015), “Gelir Vergisi Rehberi”, **Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki**, (318), 1-235.
- Ay, Hakkı M. ve Talaşlı, Esra (2008), “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, **Maliye Dergisi**, Ocak-Haziran (154),135-155.
- Aykın, Hasan (2017), “Dünyada ve Türkiye’de Vergi Toplama Maliyeti”, <https://vergidosyasi.com/2017/02/17/dunyada-ve-turkiyede-vergi-toplama-maliyeti/#comments> (23.11.2018).
- Bach, Stefan vd. (2011), “Effective Taxation of Top Incomes in Germany”, 1-25, <http://piketty.pse.ens.fr/files/BachCorneoSteiner2011.pdf> (25.12.2018).
- Bağdınlı, Halil (2011), “Nasıl Bir Gelir Vergisi Sistemi-Gelir Vergisi Sisteminde Mevcut Durum Analizi”, TÜSİAD (Der), **Nasıl Bir Vergi Sistemi? Çalıştayı Değerlendirme Raporu**, Yayın Nr. TÜSİAD-T/2011-12/520.
- Bai, Chong-En vd. (2001) “Financial Repression and Optimal Taxation”, **Economics Letters**, 70, 245-251.
- Bakkal, Ufuk (2002), “Küreselleşen Dünyadaki Temel Ekonomik ve Mali Sorunlar ve Türkiye’ye Yansımaları”, **İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 41. Seri, 89-115.
- Baretti, Christian-Radulescu vd. (2008), “The Corporate Tax Reform of 2008: Germany’s Answer to Globalization – or Just Patchwork?”, 50-59, <https://doi.org/10.3929/ethz-a-010812476> (21.12.2017).
- Başaran Yavaşlar, Funda (2011), **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Bıyık, Recep (2011), “Nasıl Bir Gelir Vergisi Sistemi- Genel İlkeler”, TÜSİAD (Der), **Nasıl Bir Vergi Sistemi? Çalıştayı Değerlendirme Raporu**, Yayın Nr. TÜSİAD-T/2011-12/520.
- Bildirici, Ziyaettin (2006), “Sermaye Şirketlerinin Vergilendirilmesi”, **Vergi Uygulamaları**, 3. Baskı İçinde (111-142), Açıköğretim Fakültesi Yayını Nr. 838, Eskişehir.
- Biniş, Mine (2012), “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17(2), 485-508.

- Bingöl, Ozan (2018), “Türk Vergi Sisteminin Temel Sorunları ve Çözüm Önerileri”, 2. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Blaufus, Kay, vd. (2014), “Income Tax Compliance Costs of Working Individuals: Empirical Evidence from Germany”, **Public Finance Review**, 42(6), 800-829.
- Boadway, Robin ve Shah, Anwar (1992), **How Tax Incentives Affect Decisions to Invest in Developing Countries**, Working Papers, The World Bank, Washington.
- Boadway, Robin (2005), “Income Tax Reform for a Globalized World: The Case For a Dual Income Tax”, **Journal of Asian Economics**, 16 (2005), 910-927.
- Braestrup, Jacob W. (2000), **Simpler Taxes: A Guide to the Simplification of the British Tax System**, First Edition, , Adam Smith Institute, London.
- Brauninger, Dieter (2018), “German Corporate Taxes-Growing Need for Action”, Barbara Böttcher (Ed.), **Deutsche Bank Research, Germany Monitor**, https://www.dbresearch.com/PROD/RPS_EN-PROD/PROD000000000476988/German_corporate_taxes%3A_Growing_need_for_action.pdf (22.11.2018).
- Brautigam, Rainer vd. (2017), “The Development of Corporate Tax Structures in the European Union from 1998 to 2015- Qualitative and Quantitative Analysis”, **EconStor, ZEW Discussion Papers**, Nr. 17-034, 1-52.
- Broda, Bartosz vd. (2011), “Measuring Readability of Polish Texts: Baseline Experiments”, <http://nlp.ipipan.waw.pl/Bib/broda:etal:14:lrec.pdf> (03.12.2018).
- Brosio, Magali vd. (2017), “Tax Expenditures”, **G20 Insights**, 1-9.
- Budak, Tamer (2006), “Kurumlar Vergisinde Entegrasyon: 5479 ve 5520 Sayılı Yasa ile Nereden Nereye?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (217), 1-9.
- Budak, Tamer ve James, Simon (2016), “The Applicability of the OTS Complexity Index to Comparative Analysis Between Countries: Australia, New Zealand, Turkey, and The UK”, **E Journal of Tax Research**, 14(2), 426-454.
- Budak, Tamer vd. (2016a), “The Complexity of Tax Simplification: Experiences From Around the World”, 1-10, <https://www.researchgate.net/publication/303442605> (21.10.2017).
- _____ (2016b), “International Experiences of Tax Simplification and Distinguishing Between Necessary and Unnecessary Complexity”, **Journal of Tax Research**, 14(2), 2-25.
- _____ (2017), “Vergi Sistemlerinin Basitleştirilmesi: Kavramsal Bir Değerlendirme”, Adnan Gerçek, Özhan Çetinkaya (Ed.), **Maliye Araştırmaları-1**, Ekin Yayınevi, Bursa, 61-84.
- Bulutoğlu, Kenan (1978), **Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul.

- _____ (t.y.) “Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Deneme”, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuifm/article/viewFile/1023008271/102300764> (02.10.2017).
- _____ (2003), **Kamu Ekonomisine Giriş-Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, Yapı Kredi Yayınları, İstanbul.
- Burman, Leonard E. ve Gale, William G. (2001), “A Golden Opportunity to Simplify the Tax System”, **The Brookings Institution Policy Brief**, April, Nr. 77, 1-7.
- Burns, Lee ve Krever, Richard (1998), “Individual Income Tax”, Victor Thuronyi, (Ed.), **Tax Law Design and Drafting**, Chapter 14, 1-67, International Monetary Fund.
- Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü (2017), **Merkezi Yönetim Bütçe Gerçekleşmeleri ve Beklentiler Raporu 2017**, <http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10835,2017mybutcebeklentileri raporupdf.pdf?0> (22.12.2018).
- BUMKO (2018) “Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (2006-2017)” <http://www.bumko.gov.tr/TR,4534/merkezi-yonetim-butce-gelirleri-2006-2017.html> (Erişim 31.01.2019)
- _____ (2018), “2019 Yılı Bütçe Gerekçesi”, Ekim, Ankara, 1-353, http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/11294,butce-gerekcesi-2019pdf.pdf?0&_tag1=EFDDCDEAC342628405BFBF26F2F1388F7DADEDEC (11.12.2018).
- Büyükbalkan, Uğur (t.y.), “AB Vergi Sistemi ve Türkiye Uygulamaları”, TÜRMÖB Genel Sekreteri, archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/41MaliCozum/03-41UgurBuyukbalkan.doc (26.12.2016).
- Collins, Michael, L. ve Walsh, Mary (2011), “Tax Expenditures: Revenue and Information Forgone - The Experience of Ireland”, **67th Annual Congress of The International Institute of Public Finance University of Michigan, Ann Arbor**, August, 1-21.
- Congressional Budget Office (2017), “International Comparisons of Corporate Income Tax Rates”, Mart, 1-41, <https://www.cbo.gov/system/files?file=115th-congress-2017-2018/reports/52419-internationaltaxratecomp.pdf> (22.12.2018).
- Corneo, Giacomo (2004), “The Rise and Likely Fall of the German Income Tax, 1958-2005”, http://www.wiwiss.fu-berlin.de/bibliothek/diskussionsbeitraege/diskussionsbeitraege-wiwiss/files-diskussionsbeitraege-wiwiss/discpaper18_04.pdf (24.03.2016).
- Çağan, Nami (t.y.), “Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi”, 171-182, http://www.anayasa.gov.tr/files/pdf/anayasa_yargisi/anyarg1/namicagan.pdf (18.04.2017).
- Çalcalı, Önder (2012), “Türkiye ve Bazı Ülkelerdeki Vergi Reformlarına Bir Bakış”, **Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi**, 4(7), 36-62.
- Çalcalı, Önder ve Yılmaz, Ahmet (2013), “Sermayenin Vergilendirilmesinde Adaletten Etkinliğe Doğru Yaşanan Kayma: Türkiye’deki Durum”, **Yönetim ve Ekonomi**, 20(2), 243-258.

- Çeliker, Ercan (2006) “Plan ve Bütçe Komisyonu: Gelişimi ve Yasama Sürecindeki İşlevi”, Yasama, Sayı 2, Temmuz-Ağustos-Eylül 2006, 5-31, http://www.yasader.org.tr/web/yasama_dergisi/2006/sayi2/plan_ve_butce_komisyonu.pdf (Erişim Tarihi: 04.03.2019)
- Çetinkaya, Gökhan (2010), **Türkçe Metinlerin Okunabilirlik Düzeylerinin Tanımlanması ve Sınıflandırılması**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Deloitte (2017), “Taxation and Investment in France 2017- Reach, Relevance and Reliability”, **A publication of Deloitte Tohmatsu Limited**, 1-35, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/international-business-support/deloitte-cn-ibs-france-tax-invest-en-2017.pdf> (29.11.2018).
- Demirli, Yunus ve Güran, M. Cahit (2009), “Gelir Vergisi Sisteminin Alternatifleri ve Değerlendirilmesi”, **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 27(2), 161–192.
- Demirli, Yunus (2011), **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın Nr. 2011/412, Ankara.
- _____ (2013), “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları”, **Maliye Uzmanları Derneği**, http://www.mud.org.tr/uploads/yuklemeler/16_yunusdemirli.pdf (06.04.2017).
- Directorate General of Taxation (2017), “The General Tax Code”, Official Edition, 1-557, <http://www.impots.cm/uploads/Telechargement/CGD%20doc/GENERAL%20TAX%20CODE%202017.pdf> (23.12.2018).
- Dodi, Yeşim (2010), “Az Gelişmiş Ülkelerde Tüketim Vergilerinin Yeri ve Önemi (Türkiye Örneği)”, http://muhasabekitabi.com/yesim_dodi_kitap_1.PDF (02.04.2017).
- Doğan, Can (2011), “Nasıl Bir Gelir Vergisi Sistemi-Gelir Vergisi Sisteminde Mevcut Durum Analizi”, TÜSİAD (Der), **Nasıl Bir Vergi Sistemi? Çalıştayı Değerlendirme Raporu**, Yayın Nr. TÜSİAD-T/2011-12/520.
- Doğan, Aysel (2016), **İkili Gelir Vergisi, Türkiye’deki Durumu ve Uygulanabilirliği**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Edizdoğan, Nihat (2008), **Kamu Maliyesi**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Ekinci, Filiz (2012), “Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması”, **DPUJSS**, 2(32), April, 191-200.
- Emektar, Fazlı (2014), “Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Karşılaştırmalı Analizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (306), Mart, 74-79.

- Erdem, Tahir (2017), “Yeni Dünya Düzeni, Elektronik Ticaret Ve Vergi”, Mali Çözüm, Eylül-Ekim, 13-41, http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/143malicozum/02-Doc.Dr.Tahir_ERDEM.pdf, (Erişim Tarihi: 03.03.2019).
- Erdoğan, Umman (2015) “Gelir Vergisi Kanununa Göre Vergilendirilebilir Gelir Kavramı; Gelirin Unsurları ve Mükellefiyet”, **Vergi Raporu**, Mart (186), 9-25.
- Ergin, N. Emre (t.y.), “AB ile Müzakereler Boyunca Aday Ülke Romanya Vergi Sisteminde Yapılan Değişiklikler”, 1-9, http://www.academia.edu/10215081/_ab_%c4%b0le_m%c3%9czakereler_boyunca_aday_%c3%9clke_romanya_verg%c4%b0_s%c4%b0steminde_yapilan_de%c4%9e%c4%b0%c5%9e%c4%b0kl%c4%b0kler (26.11.2018).
- Erginay, Akif (1974), **Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri-Kamu Giderleri-Bütçe-Maliye Politikası)**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Nr. 334, Ankara.
- Eroğlu, Abdulkerim (2018), “Vergileme Kapasitesini Belirleyen Faktörler ve Türkiye’de Vergi Aflarının Vergi Gelirlerine Etkisi”, **İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi**, 3(5), 56-69.
- European Commission (2004), **Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, General Tax Principles**, Working Document, November, Brussels.
- _____ (2014), **Tax Reforms in EU Member States 2014-Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal Sustainability**, http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/european_economy/2014/pdf/ee6_en.pdf (18.11.2018).
- _____ (2015), **A Fair and Efficient Corporate Tax System in te European Union: 5 Key Areas fo Action**, Brussels, COM(2015), Communication From The Commission to The European Parliament and The Council, (10.11.2017).
- _____ (2018), **Taxation Trends in the European Union”, Data for the EU Member States, Iceland and Norway**, 2018 Edition, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/taxation_trends_report_2018.pdf, Taxation and Custom Union, (27.11.2018).
- Eurostat (2015), **Taxation Trends in the European Union – Data for the EU Member States, Iceland and Norway**, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/economy_analysis_report_2015.pdf (10.09.2017).
- _____ (2018), “Taxation in 2017- Tax-to-GDP Ratio Up To 40.2 % in EU”, Newsrelease, 182/2018-28 November 2018, 1-5. <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/9409920/2-28112018-AP-EN.pdf/54409e5e-6800-4019-b7c1-580797a67001> (25.12.2018).
- Evans, Chris (2008), “T Annex One: Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview”, 447-468. https://www.researchgate.net/publication/285898750_Taxation_Compliance_and_Administrative_Costs_An_Overview/download, (27.11.2018).

- Evans, Chris ve Tran-Nam, Binh (2010), “Managing Tax System Complexity: Building Bridges Through Pre-Filled Tax Returns”, **Australian Tax Forum**, 247-276, <http://ssrn.com/abstract=2128377> (12.11.2017).
- _____ (2013), “Towards the Development of a Tax System Complexity Index”, **Australian School of Business Research Paper Nr. 2013, TABL 1001**, 1-24, <http://ssrn.com/abstract=2216322> (12.12.2016).
- Federal Ministry of Finance (2013) “An ABC of Taxes”, 1-170, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/2012-10-30-abc-on-taxes-pdf.pdf?__blob=publicationFile&v=17 (22.11.2018).
- Federal Ministry of Finance (2018) “26th Subsidy Report - Federal Government Report on Federal Financial Assistance and Tax Benefits for the years 2015 to 2018”, 1-38, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Press_Room/Publications/Brochures/2018-01-24-26th-subsidy-report-summary-download.pdf?__blob=publicationFile&v=8 (18.11.2018).
- Ferhatoğlu, Emrah (2003), “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **E-Akademi**, Eylül (19), 1-17.
- _____ (2007), “Bireysel Emeklilik Sistemi Ödemelerinin Vergilendirilmesi: Gelir Vergisi Mi? Servet Vergisi Mi?”, **Mali Pusula**, 3(26), 128-133, http://www.academia.edu/20975142/Bireysel_Emeklilik_Sistemi_%C3%96demelerinin_Vergilendirilmesi_Gelir_Vergisi_mi_Servet_Vergisi_mi (25.02.2017).
- Fırat, Furkan (2015), “Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarı’nın Öngördüğü Yenilikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mart(318), 104-106.
- Finkenzeller, Martin ve Spengel, Christoph (2004), “Measuring The Effective Levels of Company Taxation in the New Member States: A Quantitative Analysis”, **European Commission, Taxation Papers**, Working Paper, Nr. 7, December, 1-55.
- Fleurbaey, Marc ve Maniquet, François (2014), “Optimal Taxation Theory and Principles of Fairness”, **Core Discussion Paper**, November, 1-56.
- Garnier, Gaelle vd. (2013), “Recent Reforms of Tax Systems in the EU: Good and Bad News”, **European Commission, Taxation Papers**, Working Paper 39, 2-40.
- Gencil, Ufuk ve Kuru, Elif (2012), “Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi”, **Yönetim Bilimleri Dergisi**, 10(20), 29-60.
- Genser, Bernd (2006), “The Dual Income Tax: Implementation and Experience in European Countries”, **Ekonomski Pregled**, 57 (3-4), 271-288.

- Genser, Bernd ve Schindler, Dirk (2007), “Dual Income Taxation as a Stepping Stone Towards a European Corporate Income Tax”, **University of Konstanz, CoFe Discussion Papers**, 07/05, 1-10.
- Gentry, William M. (t.y.), “Optimal Taxation”, Columbia University, 307-309. <https://www.urban.org/sites/default/files/publication/69521/1000539-optimal-taxation.pdf> (14.11.2018).
- Gerçek, Adnan (1999), “ABD'de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi”, **Doduz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, 14(1), 125-136.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2010), “Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik”, <http://www.gib.gov.tr/node/86780> (Erişim Tarihi: 04.03.2019)
- _____ (2015), “2014 Yılı Faaliyet Raporu”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:199, Şubat 2015, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2014/2014_Faaliyet_Raporu.pdf (Erişim Tarihi: 04.03.2019)
- _____ (2016), “Faaliyet Raporu’15”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:216, Şubat 2016, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2015/2015_faaliyet_raporu.pdf (Erişim Tarihi: 04.03.2019)
- _____ (2017), “2016 Faaliyet Raporu”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Yayın No:247, Şubat 2017, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2016/2016_faaliyet_raporu.pdf , (04.03.2019)
- _____ (2018), “**2018 Yılı Performans Programı**”, Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın Nr. 254, Ankara.
- _____ (2018), **Menkul Sermaye İradı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi**”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Şubat, Yayın No:269, 1-33.
- _____ (2018), “2017 Faaliyet Raporu”, Gelir İdaresi Başkanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, Şubat, Yayın Nr: 276, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2017/2017_faaliyet_raporu.pdf (29.12.2018).
- _____ (t.y.), **Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payı**, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD/Tablo_3.xls.htm (25.12.2018).
- _____ (t.y.), “Mevzuat” <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (05.03.2019).
- _____ (t.y.), “193 - Gelir Vergisi Kanunu” <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (28.12.2018).

- _____ (t.y.), “Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı İle Gelir İdaresi Başkanlığı Harcamalarının Karşılaştırılması (2002-2017)”, http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_71.xls.htm (28.12.2018).
- Giannini, Silvia ve Maggiulli, Carola (2002), “The Effective Tax Rates in the EU Commission Study On Corporate Taxation: Methodological Aspects, Main Results And Policy Implications”, **CESifo Working Paper Nr.666**, February, 1-29.
- Giray, Filiz (2010), **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Efektif Vergi Oranları**, Ezgi Kitabevii, 1. Baskı, Eylül, Bursa.
- Gonca, Gülen (2005), “Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Kayıp ve Kaçakları”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/gulen/001/> (23.05.2017).
- Gordon, Richard K. ve Thuronyi, Victor (2012), “Tax Legislative Process”, <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch1.pdf> (04.09.2018).
- Gökbunar, Alırıza (1997), “Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği”, **DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını**, Prof. Dr. Nezihe Sönmez’e Armağan, 301-324. http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-turkvergi-sistemi.pdf (10.11.2016).
- Grubert, Harry ve Altshuler (2016), “Shifting The Burden of Taxation from The Corporate to The Personal Level and Getting The Corporate Tax Rate Down to 15 Percent”, **National Tax Journal**, 69 (3), 643-676.
- Güler, Hünkar (2017a) “Gelirin Optimal Vergilendirilmesi: Teori ve Politika”, **Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 3(2), 241-250.
- Güler, Hünkar (2017b), “Ücretlilerden Kesilen Gelir Vergisinin Türk Vergi Sistemi Üzerindeki İstikrar Etkisi”, **Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 9(4), 161-168.
- Güler, Hünkar ve Toparlak, Ekrem (2018), “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Ölçümü ve Avrupa Birliği Ülkeleriyle Karşılaştırılması”, **Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 11(1), 209-220.
- Güler, Ahmet ve Karaca, Coşkun (2017), “Türkiye’de Etkin Bir Vergi Sisteminin Kurulmasına İlişkin Politika Önerileri”, International Conference on Scientific Cooperation for The Future in Economics and Administrative Sciences, 6th-8thSeptember 2017, Thessaloniki, 165-177.
- Gülten, Selçuk ve Cingör, Ramazan, (2013), “Yeni Gelir Vergisi Tasarısı Üzerine Genel Değerlendirmeler”, Öz Mali Danışmanlık ve Özel Eğitim A. Ş. <https://www.kpmgvergi.com/PDF/Yayinlar/Guncel-Yayinlar/Yeni-Gelir-Vergisi-Kanunu-Tasarisi-Degisiklik-ve-Degerlendirmeler.pdf> (21.12.2017).

- Gündüz, Ahmet (2016), “Gelir Vergisi Tasarısı Hakkındaki Düşüncelerimiz”, 1-11, http://www.agdenetim.com/mp-include/uploads/2016/03/1458316112_ahmet-gunduz-gelir-vergisei-tasarisi-hakkindaki-goruslerimiz-18-03.pdf (12.11.2018).
- Güneş, Mehmet (2017), “Veraset ve İntikal Vergisi’nde Revizyon Gerekliliği”, *International Journal of Public Finance*, Vol./Cilt 2, Issue/Sayı 1, (2017), 124 – 158.
- Güngör, Kamil (2002), “4369 Sayılı Yasa ile Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl:5, Sayı: 56, Ağustos, <https://www.mevzuatdergisi.com/2002/08a/01.htm>
- Güngör, Feridun (2011), “Nasıl Bir Gelir Vergisi Sistemi- Genel İlkeler”, TÜSİAD (Der), **Nasıl Bir Vergi Sistemi? Çalıştayı Değerlendirme Raporu**, Yayın Nr. TÜSİAD-T/2011-12/520.
- Güran, Mehmet Cahit (2004), “Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması”, **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 22(2), 243-265.
- Harding, Michelle ve Marten, Melanie (2018), “Statutory Tax Rates on Dividends, Interest and Capital Gains – The Debt Equity Bias At The Personal Level”, **OECD Taxation Working Papers**, Nr. 34, 1-43.
- Harriss, C. Lowell (t.y.), “İşletmelerin Vergilendirilmesi ve İktisadi Kalkınma”, (Çev. İzzettin Önder), Columbia University, 23-44. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7690> (25.14.2017).
- Hildred, William, M. ve Pinto James, V. (1986), “Passive Tax Expenditures: Estimates of States’ Revenue Losses Attributable to Federal Tax Expenditures”, **Journal of Economic Issues**, 20, (4), 941-952.
- Homburg, Stefan (2007), “Germany’s Company Tax Reform Act of 2008”, **FinanzArchiv / Public Finance Analysis**, 63(4), 591-612.
- Hubbard, R. Glenn (1993), “Corporate Tax Integration: A View From The Treasury Department”, **Journal of Economic Perspectives**, 7(1), 115–132.
- Hybka, Malgorzata Magdalena (2016), “Personal Income Tax Expenditures in Germany and Poland”, *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego We Wrocławiu*, **Research Papers Of Wrocław University of Economics**, Nr. 439, 104- 114.
- Ivanova, Anna vd. (2005), “The Russian Flat Tax Reform”, **IMF Working Paper**, WP/05/16, January, 1-47.
- Izvoranu, Anca-Marina ve Calin, Henriette-Cristiana (2018), “Taxation System in Romania and in The European Union”, https://www.researchgate.net/publication/324756496_Taxation_System_In_Romania_And_In_The_European_Union (28.11.2018).

- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (2016), “Gelir Vergisi Tasarısı Değişiklik Önerimiz”, 1-23, (10122), http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Duyuru/gvk_degisiklik_onerisi_raporu.pdf (23.11.2018).
- James, Simon (1999), “The Future International Tax Environment and European Tax Harmonization: A Personal View”, **The European Accounting Review**, 8(4), 731–747.
- James, Simon (2007), “Tax Simplification is Not a Simple Issue: The Reasons for Difficulty and a Possible Strategy”, **Munich Personal RePEc Archive (MPRA)**, Nr. 07/18, 1-18.
- James, Simon ve Wallschutzky, Ian (1997), “Tax Law Improvement in Australia and the UK: The Need for a Strategy for Simplification”, **Fiscal Studies**, 18(4), 445–460.
- James, Simon ve Alley, Clinton (2002), “Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration”, **Munich Personal RePEc Archive (MPRA)**, 27-42.
- James, Simon vd. (2015), “Tax Simplification: A Review of Initiatives in Australia, New Zealand and the United Kingdom”, **E Journal of Tax Research**, 13(1), 280-302.
- James, Malcolm (t.y.), “Tax Simplification: The Imposibble Dream?”, **British Tax Review**, 1-22, <https://repository.cardiffmet.ac.uk/bitstream/handle/10369/2706/Tax%20Simplification%20-%20the%20Impossible%20Dream.pdf?sequence=2&isAllowed=y> (27.09.2018).
- Jatteau, Arthur (2010), “Historical Evolution of Income Tax in France and The US”, [http://piketty.pse.ens.fr/files/Historical%20evolution%20of%20income%20tax%20\(Arthur%20Jatteau\).pdf](http://piketty.pse.ens.fr/files/Historical%20evolution%20of%20income%20tax%20(Arthur%20Jatteau).pdf) (21.12.2017).
- Johnson, Steve R. (2004), “Administrability-Based Tax Simplification”, **Nevada Law Journal**, 4(573), 572- 608.
- Jones, Gareth vd. (t.y.), “Developing a Tax Complexity Index for the UK”, Office of Tax Simplification, 1-18, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/285944/OTS_Developing_a_Tax_Complexity_Index_for_the_UK.pdf (21.10.2017).
- Joumard, Isabelle (2001), **Tax Systems in European Union Countries**, (Çev. Hakan Karabacak), OECD, Economics Department, Working Papers, Nr. 301.
- Kabinga, Musonda (2016), **Principles of Taxation**, 1-12, <https://pdfs.semanticscholar.org/d350/83fc0fbee8244e4f095a8d6fc446507d52eb.pdf>, (15.05.2017).
- Karabacak, Yakup (2013a), “Türk Vergi Kanunlarının Karmaşıklık Düzeyinin Ölçümü Üzerine Bir Deneme”, **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık (165), 38-53.
- _____ (2013b), “Vergi Karmaşıklığı Modern Vergi Sistemlerinin Kaçınılmaz Sonu Mudur?”, **Mali Çözüm**, Kasım-Aralık, 15-30.

- Karakaş, İskender Emrah (2014), “Düz Oranlı Vergi Sisteminin Vergi Hasılatını Artırmadaki Etkisi”, **Vergi Raporu Dergisi**, (176), 96-122.
- Karakoç, Yusuf (2004), “Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama)”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi, 10-14 Mayıs 2004, Belek/Antalya, 90-114
- _____ (2014), “Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 15(Özel Sayı), 1259-1308.
- Kargı, Veli (t.y.), “Vergilendirme Yetkisi ve Vergilendirmede Adalet”, **Journal of Awareness**, 59-70, http://apbs.mersin.edu.tr/files/velikargi/Publications_021.pdf (19.11.2018).
- Karyağdı, Niyazi (2011), “Türkiye’de Gelir Vergisi Reformunun Gerekliliği”, **Vergi Dünyası**, Temmuz (359), 37-40.
- Kay, John. A.ve King, Mervyn A. (1990), **The British Tax System**, Fifth Edition, Oxford University Press, New York.
- Kayalidere, Gül ve Mastar Özcan, Pelin (2012), “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 17 (1), 341-366.
- Keen, Michael (2002), “The German Tax Reform of 2000”, **International Tax and Public Finance**, 9, 603–621.
- Keightley, Mark P. ve Sherlock, Molly F. (2014), “The Corporate Income Tax System: Overview and Options for Reform”, **Congressional Research Service**, 1 December, 1-39.
- Keith, F. Sellers vd. (1994), “Effects of Tax Policy on Corporate Financing Decisions: Integration of the Corporate and Personal Income Tax”, **Tax Foundation and Ernst&Young**, October, 1-38.
- Keyder, Beysan (1958), “Zirai Sektörlerde Vergilendirme”, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7604>, (16.07.2017).
- Kılıç, Özalp (2018), “Türkiye’de Vergi Adaleti”, **Akademik Bakış Dergisi**, Mart-Nisan, (66), 396-411.
- Kirmanoglu, Hülya (2013), “Kamu Ekonomisi Analizi”, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul
- Koyuncu, İlyas (2010a) “Gelir Vergisi Sistemleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs, (260), 1-6.
- _____ (2010b), “İkili Gelir Vergisi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz (262), 1-12.
- Kozilek, Thabitta-Wanda (2017), “Tax Compliance: Study of Taxpayers’ Perception on Romania’s Fiscal Policy Efficiency”, **The Journal Contemporary Economy**, 85-96.

- Kuleli, Turgay ve Majerovits, Nikolai (2017) “The Corporate Tax Regime in Estonia”, Das Geld-Magazin Q2 2017, http://www.private.ag/media/docs/private/2017/02/de/008_The_Corporate_Tax.pdf (Erişim Tarihi: 01.02.2019)
- Kulu, Bahattin (1998), “Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Arasında Vergisel Entegrasyon Teorileri ve Yürürlükteki Türk Vergi Sisteminin Eleştirisi”, **Vergi Dünyası**, 207, 51-60.
- Kumrulu, Ahmet G. (t.y.), “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/306/2896.pdf>, ss. 147-162.
- Laity, Eric T. (2009), “The Corporation As Administrative Agency: Tax Expenditures And Institutional Design”, **Virginia Tax Review**, 28(411), 412-475.
- Landais, Camille (2014), “Tax Expenditures and Income Taxation in France” Lovise Bauger (Ed), “**The Use of Tax Expenditures in Times of Fiscal Consolidation**”, (52-58), Economic Papers 523, July.
- Leibfritz, Willi ve O’Brien, Paul (2005), “The French Tax System: Main Characteristics, Recent Developments and Some Considerations for Reform”, **OECD, Economics Department Working Papers**, Nr. 439, EKO/WKP, 26, 1-42.
- Lehis, Lasse vd. (2008), “The Compatibility of The Estonian Corporate Income Tax System With Community Law”, **Juridica International**, 25, 14-24.
- Lukovic, Stevan (2015), “The Impact of Globalization on The Characteristics of European Countries’ Tax Systems”, **Economic Annals**, 60(206), 117-139.
- Maliye Bakanlığı (2005), “Düz (Tek) Oranlı Vergi Mali Gündemin Odağında”, Rapor Nr. 6, https://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/diger_raporlar/duzoranal%C4%B1vergiler.pdf (11.06.2018).
- _____ (2016), **Vergi Harcamaları Raporu 2016**, <http://www.gep.gov.tr/faces/templates/Raporlar.xhtml?kategori=Vergi+Harcama+Raporlar%C4%B1> (22.11.2018).
- Mankiw, N. Gregory vd. (2009), “Optimal Taxation in Theory and Practice”, **The Journal of Economic Perspectives**, 23(4), 147-174.
- Martin, David (2005), **Tax Simplification - How, and Why, It Must Be Done**, Centre for Policy Studies, 1-51, https://www.cps.org.uk/files/reports/original/111028104817-Tax_Simplification.pdf (21.12.2017).
- Mercier, Jason (t.y.), “Principles of a Good Tax System”, **Washington Policy Center**, https://www.washingtonpolicy.org/library/docLib/tax_principles.pdf (30.06.2017).
- Metcalf, Gilbert E. (1999), “Consumption Taxation”, Tufts University, 74-77. <http://www.urban.org/sites/default/files/alfresco/publication-pdfs/1000522-Consumption-Taxation.PDF> (10.11.2017).

- Mihaila, Nicoleta (2014), “Comparative Analysis Regarding The Enterprises Taxation in Romania and Some European Union Member States”, **Financial Studies**, 4, 52-62.
- Ministere De L’Economie (2016), **Overview of The French Tax System**, Public Finances Directorate General, Tax Policy Directorate, https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf (29.11.2018).
- Mirrless, J. A. (1971), “An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation”, **The Review of Economic Studies**, 38(2), 175-208.
- Mitroi, Mihaela (2015), “Romania- Fiscal and Economic Changes Are Helping to Improve Growth and Increase Investment”, **Paying Taxes 2015: The Global Picture, World Bank Group ve PWC**, 101-108. <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2015-romania.pdf> (01.12.2018).
- Morinobu, Shigeki ve Fellow, Senior (2004), “Capital Income Taxation and Dual Income Tax”, **Policy Research Institute, Ministry of Finance of Japan**, 1-23.
- Musgrave, Richard A. ve Musgrave, Peggy B. (1989), **Public Finance in Theory and Practice**, Fifth Edition, McGraw-Hill International Editions, Literatür Yayıncılık, İstanbul.
- Mutlu, Ayşegül ve Tuncer, Mehmet (2002), “Vergi Karmaşıklığının Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (164), 101-114.
- Mutlu, Abdullah vd. (2014), “Gelir Vergisi Açısından Türkiye ve Belçika’nın Karşılaştırılması”, **Akademik Yaklaşımlar Dergisi**, 5(2), 56-73.
- Mutluer, M. Kamil, vd. (2007), **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Mutluer, M. Kamil (2013), “Gelir Vergisi Kanun Tasarısı İle Gelir ve Kurumlar Vergisinin Birleştirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, (247), <http://www.yaklasim.com/TodayWriters.aspx?wid=2043&cid=14006> (27.05.2018).
- Nas, Adnan (1981), **Kurum Vergilemesinde Yöntemler ve Sorunlar**, İ.Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Güray Matbaası, Maliye Araştırma Merkezi Yayın Nr. 67, İstanbul.
- Neumark, Fritz (1969), **Vergi Politikası: Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri**, (Çev. İclal Feyzioğlu Cankorel), Filiz Kitabevi, Nr. 2090, İstanbul.
- OECD (t.y.), “Tax Policy Reforms in Denmark”, 1-12, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/37154664.pdf> (16.11.2018).

- _____ (2006), “Fundamental Reform of Personal Income Tax”, **OECD Tax Policy Studies**, Nr. 13, 1-142, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/fundamental-reform-of-personal-income-tax_9789264025783-en#page83 (15.11.2018).
- _____ (2014), **Fundamental Principles of Taxation**, Addressing the Tax Challenges the Digital Economy, 29-32. http://www.ase.ro/upcpr/profesor/758/Scan_OECD_Principles%20of%20Taxation.pdf (20.11.2018).
- _____ (2015), “Tax Administration 2015- Comparative Information on OECD And Other Advanced And Emerging Economies”, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-administration-2015_tax_admin-2015-en#page1 (23.11.2018).
- _____ (2017), “Revenue Statistics 1965-2016- Special Feature: Complementary Indicators of Tax Revenues”, **OECD Publishing**, 1-340, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-1965-2016_9789264283183-en#page3 (28.11.2018).
- _____ (2018), “Revenue Statistics 2018 Tax Revenue Trends in the OECD”, 1-14, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-highlights-brochure.pdf> (25.12.2018).
- _____ (2018), “Table II.1. Statutory Corporate Income Tax Rate” https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7 (24.12.2018).
- _____ (2018), “Revenue Statistics 1965-2017-Special Feature: Convergence of Tax Levels And Tax Structures in OECD Countries”, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2018_rev_stats-2018-en#page4 (20.12.2018).
- OECD Stat (t.y), “Table I.7. Top Statutory Personal Income Tax Rate and Top Marginal Tax Rates for Employees” https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7 (24.12.2018).
- _____ (t.y.), “Table I.1. Central government personal income tax rates and thresholds” https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1&_ga=2.172045219.1077123221.1546380890-120877600.1507549819 (20.12.2018).
- _____ (t.y.) “Table II.4.Overall Statutory Tax Rates on Dividend Income” https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_II4 (15.12.2018).
- OECD Tax Database (2018), “Part II: Taxation of Corporate and Capital Income”, July, 1-54, <https://www.oecd.org/ctp/tax-policy/corporate-and-capital-income-tax-explanatory-annex.pdf> (20.12.2018).
- Office of Tax Simplification (2016), “Office of Tax Simplification Framework Document”, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/522874/20160512_ots_draft_revised_framework_document.pdf (22.03.2017).

- _____ (2017), “Challenging Tax Complexity to Help All Users of The Tax System”, **Annual Report 2016-2017**, June, 1-16, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/621870/OTS_Annual_Report_2016-17_-_web.pdf (21.11.2018).
- Olden, Brian vd. (2015), “Romania- Fiscal Transparency Evaluation”, **International Monetary Fund Report**, Nr. 15/67, March, 1-72.
- Oller, John W. ve Jonz, Jon (1994), “Why Cloze Procedure?”, J. W. Oller, Jon Jonz (Ed), **Cloze and Coherence**, Bucknell University Press, New Jersey, 1-20.
- Oliver, Tracy ve Bartley, Scott (2005), “Tax System Complexity and Compliance Costs- Some Theoretical Considerations”, 53-68, http://archive.treasury.gov.au/documents/1009/PDF/05_Tax_Complexity_and_Compliance.pdf (22.10.2017).
- O’Toole, JM ve King Rar (2011), “The Deceptive Mean: Conceptual Scoring of Cloze Entries Differentially Advantages More Able Readers”, **Language Testing**, 28(1), 127-144.
- Orta Vadeli Mali Plan 2018-2020 (2018), 1-11. <https://www.bumko.gov.tr/Eklenti/10801,20182020donemiortavadelimaliplanipdf.pdf?0> (13.09.2018).
- Ortaç, Fevzi Rifat (1999), “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması”, **G.Ü. İ.İ.B.F Dergisi**, 99(2), 105-115.
- Ortaç, Fevzi Rifat vd. (2016), “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi”, **International Journal of Public Finance**, 1(1), 75-94.
- Ozansoy, Ahmet (2010), “Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu”, **Mali Çözüm**, (97), 133-166.
- Öncel, S. Yenal (1995), “Kurum Kazançlarında Vergi Yükünü Belirleyen Faktörler ve Kurumlar Vergisinin Türleri”, **İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Nr. 11-12-13 (Nisan-Temmuz-Ekim 1995), 213-218.
- _____ (2005), “Kurumlar Vergisinde Değişim ve Uluslararası Vergi Rekabeti”, **Prof. Dr. Türkan Öncel’e Armağan**, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 47. Seri, 1-20.
- Önen, Z. Sacit (1988), “Kurumlar Vergisi, Ekonomik Etkileri ve Yansıma İmkanları”, **Vergi Dünyası**, Aralık (88), 1-5.
- Öner, Erdoğan (2014), **Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Özdemir, Biltekin (2009), “Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Aralığı”, **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık, (157), 1-32.

- Özden, Meşhure (1985), **Türkiye’de Gelir Vergisinin Geçirdiği Aşamalar (1980-1982)**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Özdiler Küçük, Eda (2018), “Gelir Vergisi Kanunu Tasarlamak: İlke ve Teknik”, **Ankara Barosu Dergisi**, (1), 220-244.
- Özel, Salih (t.y), “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Son Değişiklikler”, [archiv e.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../06%20-2051%20SALİH%20ÖZEL.doc](http://e.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/.../06%20-2051%20SALİH%20ÖZEL.doc) (05.12.2017).
- Özen, Osman (2011a), “Nasıl Bir Gelir Vergisi Sistemi- Gelir Vergisi Sisteminde Mevcut Durum Analizi”, TÜSİAD (Der), **Nasıl Bir Vergi Sistemi? Çalıştay Değerlendirme Raporu**, Yayın Nr. TÜSİAD-T/2011-12/520.
- Özen, Osman (2011b), “Nasıl Bir Gelir Vergisi Sistemi-Genel İlkeler”, TÜSİAD (Der), **Nasıl Bir Vergi Sistemi? Çalıştay Değerlendirme Raporu**, Yayın Nr. TÜSİAD-T/2011-12/520.
- Özer, İlhan (1977), **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Doğan Basımevi, Ankara.
- _____ (t.y.), “Türkiye’de Vergi Sorunu Üzerinde Düşünceler ve Öneriler”, **Amme İderesi Dergisi**, 11(1), 84-105.
- Pagan, Jill C. (1993), “Increasing Length and Complexity of Tax Legislation – Avoidable or Inevitable?”, **Fiscal Studies**, 14(4), 90-105.
- Pandey, Manoj (2006), **Direct Tax Reforms in India-Policy Initiatives and Directions**, Master’s Degree Thesis, University of Ljubljana, Faculty of Economics and International Center for Promotion of Enterprises (ICPE), LJUBLJANA, New Delhi.
- Pehlivan, Osman (2010), **Vergi Hukuku, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi, Trabzon.
- _____ (2011), **Kamu Maliyesi**, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Piper, Jason (2013), “Simplicity in the Tax System”, Association of Chartered Certified Accountants (ACCA), 1-8, <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/tax-publications/tech-tp-sitts.pdf> (27.02.2017).
- Pollack, Sheldon D. (1994), “Tax Complexity, Reform, and The Illusions of Tax Simplification”, **George Mason Independent Law Review**, 2(2), 319-359.
- Pomerleau, Kyle (2015), “Eliminating Double Taxation Through Corporate Integration”, **Tax Foundation, Fiscal Fact**, Feb.(453), 1-12.
- Pomerleau, Kyle (2017), “CBO Report Compares U.S. Corporate Tax to G20”, Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/cbo-report-compares-us-corporate-tax-g20/>, (13.12.2018).
- Probst, Arno (2005), “German Tax System”, Lübeck, Business Development Corporation, 1-6

- PWC (2017), “Worldwide Tax Summaries- Corporate Taxes 2017/18”, 1-813, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-taxes-2017-18-europe.pdf> (22.11.2018).
- _____ (2018), “Germany Individual – Taxes on Personal Income”, <http://taxsummaries.pwc.Com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income> (22.11.2018).
- Rahandusministeerium (2014), “State Budget Strategy 2015-2018”, Ministry of Finance of the Republic of Estonia, 1-146, [.http://195.80.113.140/budgeting](http://195.80.113.140/budgeting) (30.11.2018).
- _____ (2016), “State Budget Strategy 2017-2020”, April, 1-137, <http://195.80.113.140/budgeting> (30.11.2018).
- _____ (2017), “State Budget Strategy 2018-2021”, April, 1-130, <http://195.80.113.140/budgeting> (30.11.2018).
- Rakıcı, Cemil ve Aydoğdu, Cansu (2017), “2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi”, **Sosyoekonomi**, 25(33), 221-239.
- Randelovic, Sasa (t.y.), “Dual Income Tax- An Option for The Reform of Personal Income Tax in Serbia?”, doi:10.2298/eka0879183r, <http://ea.ekof.bg.ac.yu/pdf/178-179/6.Sasa.Randjelovic.pdf> (25.12.2017).
- Republique Française Le Gouvernement (2016), “Stability Programme”, **2016-2019 Stability Programme**, June 2016, 1-104, <https://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/stability-programme-2016.pdf> (22.10.2018).
- Roth, Jeffrey A., vd. (1989), “Taxpayer Compliance, Volume 1: An Agenda for Research”, University of Pennsylvania Press, Philadelphia, 1-409.https://books.google.com.tr/books?id=vh03LFjGKKQC&printsec=frontcover&hl=tr&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false (26.11.2018).
- Rumpf, Christian (2012), “Alman Vergi Hukuku’nun Temelleri”, **Türk-Alman Ekonomik İlişkiler Yıllığı**, 2011/2012, https://www.rumpf-legal.com/tr/downloads/owc-artikel_rumpf_alman-vergi-hukukunun-temell.pdf (18.06.2017).
- Rünger, Silke (2012), “The Effect of Germany’s Repeal of the Corporate Capital Gains Tax- Evidence from the Disposal of Corporate Minority Holdings”, **Arbeitskreis Quantitative Steuerlehre**, Diskussionsbeitrag Nr. 126, February, 1-27.
- Sabau-Popa vd. (2011), “Labour Taxation in the European Union”, 438-445, <https://ideas.repec.org/a/ora/journal/v1y2011i1p438-445.html> (24.10.2017).
- Sağbaş, İsa (2011), **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, Ankara.

- Sakıncı, Süreyya (2016), “Türkiye için Vergi Reformu Önerileri”, Özgürlük Araştırmaları Derneği, Ekim (9), 1-63.
- Sancar, Canan ve Şentürk, Mehmet (2012), “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, **Akademik Bakış Dergisi**, (28), 2012, 1-13.
- Saraç, Özgür (2010), “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, **Maliye Dergisi**, Temmuz-Aralık, (159), 262-277.
- Saraçoğlu, Fatih (2007), “Vergi Entegrasyonu Teorileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (221), <http://vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-entegrasyonu-teorileri/2009>, (03.05.2018).
- Sarılı, Mustafa Ali (2014), **Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, Hermes Tanıtım Ofset Baskı Hizmetleri Ltd. Şti., Ankara.
- Sarioğlu, Fatih (2017), “Cari Açık Tartışmaları Bağlamında Türkiye’de Vergi Reformu”, Akademik Hassasiyetler, 23-38.
- Savcı, Ahmet Şahin (2018) “Af Yasalarına Genel Bir Bakış – 6736 ve 7143 Sayılı Kanunların Karşılaştırması – 7144 Sayılı Kanun Kapsamında Gayrimenkullerdeki Düzeltme Hakkı”, Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, 21 Haziran 2018, 1-56, https://www.atonet.org.tr/Uploads/Birimler/Internet/Sunumlar/2018_06_21_VergiBarisi/6736-7143-7144-sayili-kanunlar.pdf (Erişim Tarihi: 06.02.2019)
- Sawyer, Adrian (t.y.), “Rewriting Tax Legislation-Can Polishing Silver Really Turn It Into Gold? Or ‘Tax Act Alchemy: Turning Dross Into Gloss?’ 1-31, <http://docs.business.auckland.ac.nz/Doc/57-Adrian-Sawyer.pdf> , (05.11.2018).
- Sawyer, Adrian J. (2010), “Enhancing Compliance Through Improved Readability: Evidence From New Zealand’s Rewrite “Experiment”, Martha Eller Gangi, Alan Plumley (Ed.), **Recent Research on Tax Administration and Compliance: Selected Papers Given at the 2010 IRS Research Conference**, Washington DC, 30- 56.
- _____ (2016), “Complexity of Tax Simplification: A New Zealand Perspective”, 106-122, <https://www.researchgate.net/publication/303442604> (25.01.2017).
- Schneider, Friedrich (2016), “Estimating The Size of The Shadow Economies of Highly-Developed Countries: Selected New Results”, **Research Report**, December, 44-53, <http://www.cesifo-group.info/DocDL/dice-report-2016-4-schneider-december.pdf>, (23.12.2018).
- Schwartz, Eli ve Aronson, J. Richard (1972), “How to Integrate Corporate and Personal Income Taxation”, **American Finance Association, The Journal of Finance**, 27(5) 1073-1080.

- Selen, Ufuk (2017), “Refah İktisadı Bağlamında Optimal Vergileme Arayışı ve Türk Vergi Sisteminin Analizi”, Doç. Dr. Fatih Saraçoğlu, Arş. Gör. Muharrem Çakır (Ed.), **Yrd. Doç. Dr. Yaşar Methibay’a Armağan**, (329-364), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Sinküniene, Kristina (2005), “Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects”, **Organizacijų Vadyba: Sisteminiai Tyriai**, (35), 177-192.
- Slemrod, Joel (1990), “Optimal Taxation and Optimal Tax Systems”, **Journal of Economic Perspectives**, 4(1), 157-178.
- Slemrod, Joel ve Blumenthal, Marsha (1996), “The Income Tax Compliance Cost of Big Business”, **Public Finance Quarterly**, 24(4), 411-438.
- Sorensen, Peter Birch (2001), “The Nordic Dual Income Tax- In or Out?”, Economic Policy Research Unit, Institute of Economics, University of Copenhagen (Haz.), **Invited Speech Delivered at the Meeting of Working Party 2 on Fiscal Affairs, OECD**, Denmark, 1-14.
- _____ (2006), “The Theory of Optimal Taxation: What is The Policy Relevance?”, 62nd congress of the International Institute of Public Finance in Paphos, August 28-31, Cyprus, 1-31.
- _____ (2009) “Dual Income Taxes: A Nordic Tax System”, [http://web.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Publications%20\(English\)/DUAL%20INCOME%20TAXES%20A%20Nordic%20Tax%20System.pdf](http://web.econ.ku.dk/pbs/Dokumentfiler/Publications%20(English)/DUAL%20INCOME%20TAXES%20A%20Nordic%20Tax%20System.pdf) (17.03. 2017).
- Söyler, İlhami ve Çolak, Mustafa (2013), “Nasıl Bir Vergi Reformu?”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Ocak (35), 215-222.
- Söyler, İlhami (2016), “Yeni Gelir Vergisi Tasarısı! Ne Getiriyor/Götürüyor?”, Veli Kargı (Ed), 31. Maliye Sempozyumu, 16 Mayıs 2016, Mersin Üniversitesi, 65-74.
- Sterdyniak, Henri (2015), “The Great Tax Reform, a French Myth”, **OFCE**, 5(141), 119-183.
- Stiglitz, Joseph E. (1999), **Economics of the Public Sector**, Third Edition, W.W. Norton &Company, New York.
- Spengel, Christoph ve Wiegard, Wolfgang (2004), “Dual Income Tax: A Pragmatic Tax Reform Alternative for Germany”, **CESifo DICE Report**, 3/2004, 15-24, <https://www.cesifo-group.de/DocDL/dicereport304-forum3.pdf> (14.03.2017).
- Spengel, Christoph vd. (2018) “Effective Tax Levels Using The Devereux/Griffith Methodology”, Final Report 2017, Mannheim, January 2018, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/final_report_2017_effective_tax_levels_revised_en.pdf (zew) (17.12.2018)
- Surrey, Stanley, S. ve Hellmuth, William, F. (1969), “The Tax Expenditure Budget-Response To Professor Bittker”, **National Tax Journal**, 22 (4), 528-530.
- Surrey, Stanley, S. (1976), “Tax Expenditures”, Challenge, **Scientific American**, 53-54.

- Susam, Nazan ve Oktayer, Nagihan (2007), “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, 21(2), 105-123.
- Şeker, Sakıp (t.y), “Kurumlardan Elde Edilen Kar Paylarının Vergilendirilmesi ve Alternatif Çözüm Önerileri”, <https://www.kanitymm.com.tr/makale/2002-05%20yaklasim%20%20kurumlardan%20elde%20edilen%20kar%20paylarinin%20vergilendirilmesi%20ve%20alternatif%20cozum%20onerileri.pdf> (21.01.2017).
- Şen, Hüseyin ve Sağbaş, İsa (2016), **Vergi Teorisi ve Politikası**, 2. Baskı, Kalkan Matbaacılık, Ankara.
- Şen, Özden ve Demirli, Yunus (2018), “Ücretlerin Kaynakta Vergilendirilmesi: Farklı Vergi Sistemi Uygulayan OECD Ülkelerine İlişkin Bir İnceleme”, Süleyman Demirel Üniversitesi, **Vizyoner Dergisi**, Yıl: 2018, Cilt: 9, Sayı: 22, 138-160.
- Şener, Hasan Engin (2009), **Bir Fırsat Olarak İdari Reform Macaristan Ve Türkiye'nin Ab'ye Uyum Süreci**, Akdeniz Üniversitesi Avrupa Birliği Araştırma ve Uygulama Merkezi, Phoenix Yayınevi -217, Ankara.
- Şener, Orhan (1998), **Kamu Ekonomisi**, Alkım Yayınları, 6. Baskı.
- Şentürk, Suat Hayri (2006), “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, **Çimento ve İşveren Dergisi**, Mart, 16-25.
- Tanzi, Vito (2010), “Tax Systems in the OECD Recent Evolution, Competition and Convergence”, **International Studies Program Working Paper 10-12**, Georgia State University, Atlanta.
- Tasav (2014), **Uluslararası Karşılaştırmalarla Türk Vergi Sisteminin Genel Görünümü: Sorunlar ve Öneriler**, Türk Akademisi Siyasal Sosyal Stratejik Araştırmaları Vakfı, (TASAV) Beyin Fırtınası Toplantıları Maliye Çalışma Grubu, Rapor Nr. 9, Rap. Savaş Çevik, TASAV Ekonomi Araştırmaları Merkezi, 1-42.
- Taş, Bülent (2002), “OECD Üyesi Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Entegrasyonu ve Türkiye için Yeni Bir Model Önerisi”, **Vergi Dünyası**.
- TBMM (1961), “Vergi Usul Kanunu”, <https://www2.tbmm.gov.tr/213.1.4.htm> (04.03.2019).
- TBMM (1947), **Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu**, 1-43. <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0146.pdf> (18.03.2017).
- TBMM (1973), “Türkiye Büyük Millet Meclisi İhtüzüğü”, KararNo.: 5844, Kabul Tarihi: 5.3.1973, Resmi Gazete: 13.4.1973-Sayı:14506,1-52, <https://www.tbmm.gov.tr/ictuzuk/ictuzuk.pdf>, (05.03.2019)

- TBMM (2002), “Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 4306 Sayılı Kanun, 4481 Sayılı Kanun ve 4562 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında 19.12.2002 Tarihli ve 4775 Sayılı Kanun ve Anayasanın 89 uncu Maddesi Gereğince Cumhurbaşkanınca Bir Daha Görüşülmek Üzere Geri Gönderme Tezkeresi ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu(1/333)”, S. Sayısı: 12, Dönem: 22, Yasama Yılı:1, ss. 1-23. <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c002/tbmm22002018ss0012.pdf> (04.03.2019)
- TBMM (2008), “Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması Ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı”, Sayı: B.02.0KKG.0.10/101-1551/1743, Esas No: 1/572, 1-6, <https://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0572.pdf> (04.03.2019).
- TBMM (2013), **Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı**, <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf> (21.10.2017).
- TBMM (t.y.), “Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=3.5.20059986&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=> (03.03.2019)
- TBMM Kanunlar ve Kararlar Başkanlığı (2018), “Yeni Sisteme Göre YASAMA EL KİTABI”, 1. Baskı, TBMM Basın, Yayın ve Halkla İlişkiler Başkanlığı Basımevi, Temmuz 2018, https://www.tbmm.gov.tr/yayinlar/Yasama_El%20Kitabi.pdf, (05.03.2019)
- T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü (2013) “Gelir Vergisi Kanun Tasarısı”, Sayı: 31853594-101-779-3138, <https://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf>, (01.04.2018)
- T.C. Maliye Bakanlığı (2016), **Vergi Harcamaları Raporu 2016**, <http://www.gep.gov.tr/faces/templates/Raporlar.xhtml?kategori=Vergi+Harcama+Raporlar%C4%B1>, (20.12.2018).
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü (2018), **Vergi Harcamaları Raporu**, Ankara, <http://www.gep.gov.tr/faces/templates/Raporlar.xhtml?kategori=Vergi+Harcama+Raporlar%C4%B1> (24.12.2018).
- T.C. Kalkınma Bakanlığı (2014), **Onuncu Kalkınma Planı 2014-2018**, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın Nr. 736, Ankara.
- Tekin, Ahmet (2010), “OECD Ülkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, (26), 1-17.
- Teziç, Erdoğan (2015), “Kanun Yapma Tekniği - Torba Kanun”, Türkiye Barolar Birliği, 27-28Mart 2015, Ankara, 335-342, <http://tbbyayinlari.barobirlik.org.tr/TBBBooks/545.pdf>.
- The Institute For Fiscal Studies (1978), **The Structure and Reform of Direct Taxation**, Report of a Committee Chaired by Professor J.E. Meade, London.

- The Tax Reform Commission (2006), "Tax Matters- Reforming The Tax System", October, 1-176, http://news.bbc.co.uk/2/shared/bsp/hi/pdfs/19_10_06tax.pdf (21.11.2018).
- TMF Group (2018), "The Financial Complexity Index 2018", Global Reach Local Knowledge, April 2018, <https://northasiacape.org.nz/media/1275/financial-complexity-index-2018.pdf> (27.11.2018).
- Toder, J. Eric (2000), "Tax Cuts or Spending-Does it Make a Difference?" **National Tax Journal**, 53 (3), 361-371.
- Tran-Nam, Binh (1999), "Tax Reform, Tax Simplification: Some Conceptual Issues and a Preliminary Assessment", **Sydney Law Review** 500, 21(3), <http://classic.austlii.edu.au/au/journals/SydLawRw/1999/20.html#Heading95> (20.11.2018).
- Tuncer, Selahattin (2007), "Dünya'da ve Türkiye'de Tek ya da Düz Oranlı Vergi Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, 15(176), 9-14.
- _____ (2013), "Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı", <http://www.vmhk.org.tr/yeni-gelir-vergisi-kanun-tasarisi/> (01.04.2018).
- _____ (2017), "Yeni Gelir Vergisi Yasa Tasarısı Üzerinde Görüş ve Düşünceler", **Vergi Dünyası**, Ağustos, www.vmhk.org (02.04.2018).
- Turhan, Salih (1998), **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Türkan, Ercan (1993), **Türkiye'de Kurumlar Vergisi Uygulamalarının Firma Davranışları Üzerindeki Etkileri**, DPT Uzmanlık Tezi, Ankara.
- Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5c07b999ab76d8.30439256
- TÜRMOB (2016), "Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Hakkında Genel Değerlendirmeler", 1-613.
- TÜSİAD (2018), "Bazı Vergi Kanunları İle Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı Hakkında TUSİAD Görüşleri Güncelleme", **TÜSİAD Görüş Belgesi**, 1-4, https://tusiad.org/tr/abd-network/item/.../8749_62614fdaeca9ce17a41170fcf5f8018c (26.12.2018).
- Uemura, Toshiyuki (2009), "An Estimation of Tax Expenditure in Japanese Income Tax from the Viewpoint of The Fiscal Transparency", **Government Auditing Review**, 3-17.
- Uluatam, Özhan (2005), **Kamu Maliyesi**, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- URL, "Guide To French Income Tax" (t.y.), <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates> (29.11.2018).

- URL, “Worldwide Corporate Tax Guide 2014”(t.y.), “[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2014/\\$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2014/$FILE/Worldwide%20Corporate%20Tax%20Guide%202014.pdf)”, SS. 1593 (22.11.2018).
- URL, “Worldwide Corporate Tax Guide 2018” (t.y.), https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_Worldwide_Corporate_Tax_Guide_2018/%24File/EY-2018-worldwide-corporate-tax-guide.pdf (03.12.2018).
- URL, “Doing Business in Germany” (t.y.), https://www.psp.eu/media/allgemein/dfk_doing-business-in-germany.pdf (30.12.2018).
- URL “Worldwide Personal Tax and Immigration Guide - 2017-18” (t.y.), EY-Building a Better Working World, [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_and_Immigration_Guide_2017-18/\\$FILE/Worldwide-Personal-Tax-and-Immigration-Guide-2017-18.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_Personal_Tax_and_Immigration_Guide_2017-18/$FILE/Worldwide-Personal-Tax-and-Immigration-Guide-2017-18.pdf) (26.12.2018).
- URL, “Riigi Teataja” (2014), “Income Tax Act” <https://www.riigiteataja.ee/en/eli/530012014003/consolide>, (20.12.2018).
- URL, “Vergi Konseyi” (t.y.), <http://vergikonseyi.org.tr/> (30.12.2018).
- URL “Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” (t.y.), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/4.5.178.pdf> (30.12.2018).
- URL “Vergi Konseyi Yönetmeliği” (t.y.), <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.7570&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=vergi%20konseyi> (30.12.2018).
- URL “Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” (t.y.), Kanun No: 7061, Kabul Tarihi: 28/11/2017, Sayı: 30261, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171205-12.htm> (28.12.2018).
- URL, “Asgari Geçim İndirimi (AGİ) 2019-AGİ Ne Kadar? 2019-2018” (t.y.), <http://www.muhasibetr.com/asgari-gecim-indirimi-agi/> (16.01.2019).
- URL, “Türk Dil Kurumu 2019” (t.y.), http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts &arama=gts&guid=TDK.GTS.5c57edc50e2570.77279405 (05.03.2019).
- URL, “2018 tarihli “477 Sayılı Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” (t.y.), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/07/20180704.pdf> (Erişim Tarihi: 07.03.2019).
- URL, “Anayasa Mahkemesi Kararı” (2003) , <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/11/20031121.htm#6> (Erişim Tarihi: 07.03.2019).
- URL, “Vergi Usul Kanunu Tasarısı” (t.y.), http://www.istanbulymmo.org.tr/dosyalar/vuk_Tasarisi_Gib.pdf (04.03.2019).

- URL, “Türkiye Cumhuriyeti Anayasası” (t.y.), Kanun Numarası: 2709, Kabul Tarihi: 18/10/1982, Yayınlandığı Resmi Gazete: Tarih: 9/11/1982, Sayı:17863, Tertip:5, Cilt: 22, Sayfa: 3, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2709.pdf> (02.03.2019).
- URL, “Gelir Vergisi Kanunu” (1960), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (29.11.2018).
- URL, “Kurumlar Vergisi Kanunu” (2006), <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf> 9881-9912, (29.11.2018).
- URL, “Gelir Vergisi Tarifesi” (t.y.), <http://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi-2018> (29.11.2018).
- URL, 1 nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi “Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” (t.y.), 10/7/2018-30474, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/19.5.1.pdf> (02.03.2018).
- URL, “Gelir Vergisi Oranları” (t.y.), Mevzuat Dergisi, Dosya, ISSN 1306-0767, <https://www.mevzuatdergisi.com/pratik/03.htm>, (18.12.2018).
- URL, “Gelir Vergisi Tarifesi, G.V.K. Madde:103, 2009-2004 Yılları” (t.y.), <https://www.muhasabenet.net/gelir%20vergisi%20tarifesi.htm>, (18.12.2018).
- Üstün, Ümit Süleyman (2010), “Anayasa Mahkemesinin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, 24(2),593-606.
- Üyümez, M. Erkan (2016), “Vergi Mevzuatının Karmaşıklığı ve Uzlaşma Yöntemi Bağlamında Vergi Uyumunun Değerlendirilmesi”, **Ekonomi Bilimleri Dergisi**, 8 (1), 75-92.
- Üzeltürk, Hakan (2011), “Nasıl Bir Gelir Vergisi Sistemi- Genel İlkeler”, TÜSİAD (Der), **Nasıl Bir Vergi Sistemi? Çalıştayı Değerlendirme Raporu**, Yayın Nr. TÜSİAD-T/2011-12/520.
- Vaillancourt, François vd. (2007), “Compliance and Administrative Costs of Taxation in Canada”, 1-48, <https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/TaxCompAdminCosts.pdf>, (27.11.2018).
- Villela, Luiz, vd. (2010), “Tax Expenditure Budgets - Concepts and Challenges for Implementation”, **Inter-American Development Bank Working Paper Series No. IDB-WP-131** April, 1-58.
- Vural, İstiklal Savaş (2010), “Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri” **Maliye Dergisi**, Ocak-Haziran, (158), 179-200.
- Wang, Zhemin vd. (2012), “Taxation in Germany and Romania”, **International Business & Economics Research Journal**, 11(1), 51-58.

- Watson, Farley Williams (2018), “New French Tax Rules For 2018” , 1-7, <http://www.wfw.com/wp-content/uploads/2018/01/WFWBriefing-France-Tax2018.pdf> (23.12.2018).
- Wise, Kurt ve Berger, Noah (2010), **Understanding Our Tax System: A Primer for Active Citizens**, Massachusetts Budget and Policy Center, September, http://massbudget.org/reports/pdf/Tax_Primer_83110.pdf (13.12.2017).
- Wolowiec, Tomasz ve Sobon, Janusz (2011), “EU Integration and Harmonisation of Personal Income Taxation”, **Contemporary Economics**, 5(1), 36-46.
- World Bank Group ve PWC (PricewaterhouseCoopers) (2008), “Paying Taxes 2008- The Global Picture”, 1-72, <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2008.pdf> (27.11.2018).
- _____ (2009), “Paying Taxes 2009- The Global Picture”, 1-100, <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/assets/paying-taxes-2009.pdf> (27.11.2018).
- _____ (2018), “Paying Taxes 2018”, 1-112. https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc_paying_taxes_2018_full_report.pdf (27.11.2018).
- Xiaofeng, Liu (2007), **German Tax Reforms and the Value of German Corporations**, Master Thesis, Master of Economics and Management Science, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät, Humboldt Universität zu Berlin, Matrikel Nr. 506765, Berlin.
- Yazarkan, Hakan ve Mezararkalı (2015), “Avrupa Birliği ve Türkiye İlişkilerinde Doğrudan Vergi Uygulamaları”, **OÜSBAD (Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırma Dergisi)**, Kasım, 64-67. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/273482> (01.03.2017).
- Yıldız, Habib (2006), “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Vergi Uyumlaştırma Çalışmaları”, **EÜHFD**, 10(3-4), 549-569.
- Yıldız, A. Murat (2014), **Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, SMMM Odası, Yayın Nr. 87, Ankara.
- Yılmaz, Gülay Akgül (2006), “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **İİBF Dergisi**, 21(I), 239-268.
- Yurdadoğ, Volkan ve Albayrak, Murat (2017), “OECD Ülkelerinde Vergi Rekabeti”, **Sosyoekonomi**, 25(32), 121-148.
- Yüce, Mehmet (2013), “Gelir Vergisi Tasarısı: Görüş ve Öneriler”, **Bilanço, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası Yayın Organı**, 15(146), 1-124.
- Zarakolu, Avni (1954), “Alman Gelir Vergisi”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 9(3), 111-130. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/362/3802.pdf> (01.03.2017).

Zee, Howell H. (2005), **Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments**, International Monetary Fund Working Paper, WP/05/87.

Zheng, Hun (t.y.), “A Study on the Usability of E-commerce Websites between China and Thailand”, 1-4, <http://ijsst.info/Vol-17/No-1/paper34.pdf> (03.12.2018).

Zurel, Sabri (2014), “Readability of Annual Reports: A Comparison of American and French Annual Reports”, https://lib.ugent.be/fulltxt/RUG01/002/162/189/RUG01-002162189_2014_0001_AC.pdf (21.11.2018).



ÖZGEÇMİŞ

Hümevra UĞURLU, 1986 yılında Trabzon'da doğdu. İlköğrenimini 2000 yılında Akçaabat Atatürk İlköğretim Okulu'nda tamamladı. Ortaöğrenimini 2003 yılında Akçaabat Lisesi'nde bitirdi. 2004 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nü kazanarak 2008 yılında bu bölümden mezun oldu. 2008 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Bölümü'nde yüksek lisans öğrenimine başladı. 2009 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalına araştırma görevlisi olarak atandı. 2013 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı tezli yüksek lisans programından mezun olarak, aynı yıl Karadeniz Teknik Üniversitesi Maliye Anabilim Dalı doktora programını kazandı. 2011 yılından itibaren Gümüşhane Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünde araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.

UĞURLU, evli ve bir kız çocuk sahibi olup, İngilizce bilmektedir.