



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİNDE UYGULANAN AYIRMA
İLKESİNİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ**

Erdem Utku EKE

Doktora Tezi

Ankara, 2018

TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNDE UYGULANAN AYIRMA İLKESİNİN GELİR
DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ

Erdem Utku EKE

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

Doktora Tezi

Ankara, 2018

KABUL VE ONAY

Erdem Utku Eke tarafından hazırlanan "Türkiye'de Gelir Vergisinde Uygulanan Ayırma İlkesinin Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi" başlıklı bu çalışma, 12.06.2018 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

[İ m z a]



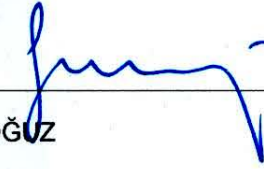
Prof. Dr. Necmiddin BAĞDADIÖĞLU (Başkan)

[İ m z a]



Prof. Dr. M. Umur TOSUN (Danışman)

[İ m z a]



Prof. Dr. Fuat OĞUZ

[İ m z a]



Doç. Dr. Duran BÜLBÜL

[İ m z a]



Doç. Dr. Alparslan Abdurrahman BAŞARAN

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Musa Yaşar SAĞLAM

Enstitü Müdürü


BİLDİRİM

Hazırladığım tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezinim/raporumun kağıt ve elektronik kopyalarının Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezinim/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim/Raporum sadece Hacettepe Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezinim/Raporumun 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezinim/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

12.06.2018

[İmza]



Erdem Utku EKE

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin/raporumun tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kâğıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinlerin yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

o Tezimin/Raporumun tamamı dünya çapında erişime açılabilir ve bir kısmı veya tamamının fotokopisi alınabilir.

(Bu seçenekle teziniz arama motorlarında indekslenebilecek, daha sonra tezinizin erişim statüsünün değiştirilmesini talep etmeniz ve kütüphane bu talebinizi yerine getirirse bile, teziniz arama motorlarının önbelleklerinde kalmaya devam edebilecektir)

■ Tezimin/Raporumun 12.06.2021 tarihine kadar erişime açılmasını ve fotokopi alınmasını (İç Kapak, Özet, İçindekiler ve Kaynakça hariç) istemiyorum.

(Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir, kaynak gösterilmek şartıyla bir kısmı veya tamamının fotokopisi alınabilir)

o Tezimin/Raporumun.....tarihine kadar erişime açılmasını istemiyorum ancak kaynak gösterilmek şartıyla bir kısmı veya tamamının fotokopisinin alınmasını onaylıyorum.

o Serbest Seçenek/Yazarın Seçimi

12/06/2018


(İmza)
Erdem Utku EKE

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, Tez Danışmanının **Prof. Dr. M. Umur TOSUN** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

 (İmza)
Erdem Utku EKE

ÖZET

EKE, Erdem Utku. *Türkiye’de Gelir Vergisinde Uygulanan Ayırma İlkesinin Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi*, Doktora Tezi, Ankara, 2018.

Türkiye’de son haliyle 2010 yılından itibaren uygulanan ayırma ilkesi, gelir vergisi tarifesinde mükellefin vergi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bir tekniktir. Ücret kazançlarının ücret dışı diğer gelir unsuru kazanç ve iratlara göre farklı şekilde vergilendirilmesini ifade eden ayırma ilkesi, Türk vergi sisteminde ücret kazançları için gelir vergisi tarifesindeki matrah dilimlerini değiştirmek suretiyle uygulanmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda ifade edilen vergi yükünün adil dağılımını sağlamak adına uygulanan ve emek faktörüne gelir vergisinde avantaj sağlayan ayırma ilkesinin, bu amaca ne kadar ulaştığı önem taşımaktadır. Bunun tespiti için bu çalışmada, vergilerin gelir dağılımına etkilerinin analizini içeren literatürdeki diğer çalışmalardan farklı olarak, doğrudan ayırma ilkesinin ücret kazançları üzerine etkisi incelenmiştir. Literatürde ayırma ilkesinin ücretliler üzerindeki etkisini inceleyen bir çalışmaya rastlanılmaması açısından farklılık arz eden bu çalışma, ücret kazancı üzerinde anayasada belirtilen vergi adaletinin gerçekte ne ölçüde sağlandığını ortaya koymayı amaçlamaktadır. Ücret kazançları üzerindeki gelir vergisi yükünün, ayırma ilkesi uygulaması sonucu nasıl değiştiği, TÜİK Gelir ve Yaşam Koşulları araştırması 2012 Panel Veri seti ile 2009-2012 yılları arasında uygulanan Kesit Veri Seti üzerinden incelenmiş ve gelir dağılımındaki eşitsizliği ölçen yöntemler olan yüzde paylar analizi ile gini katsayısı hesaplamak suretiyle ayırma ilkesinin etkisine bakılmıştır.

Anahtar Sözcükler

Ayırma İlkesi, Ödeme Gücü, Vergi Adaleti, Türk Vergi Sistemi

ABSTRACT

EKE, Erdem Utku. *The Impact of Separation Principle in Turkish Income Tax System on Income Distribution*, PHD Thesis, Ankara, 2018.

The final form of the separation principle implemented in Turkey since 2010, is a technique used to achieve the ability to pay of the taxpayer on the income tax rates. The separation principle, which expresses that the wage earnings are taxed differently according to the wage and non-wage income and earnings, is applied by changing the tax base in the income tax statement for the wage gains in the Turkish tax system. To ensure the fair distribution of the tax burden expressed in the Constitution of the Republic of Turkey and the principle of separation advantage in labor factor is important how much tax revenue has reached this goal. In order to determine this, the effect of the direct separation principle on wage earnings is examined, unlike other studies in the literature which include an analysis of the effects of income on income distribution in this study. This study, which differs in the literature from the point of not finding a study that examines the effect of the separation principle on the wage, aims to reveal to what extent the tax justice stated in the Constitution on the wage ear is really achieved. How the income tax burden on the wage earnings changes the result of the application of the separation principle The TÜİK Income and Living Conditions Survey was examined through the Panel Data Set 2012 and the Cross Section Data Set applied between 2009 - 2012 and analyzed by using percent share analysis and gini indices which measures income distribution inequality.

Keywords

Separation Principle , Ability to Pay, Tax Equity , Turkish Tax System

İÇİNDEKİLER

| | |
|---|-----|
| KABUL VE ONAY | i |
| BİLDİRİM | ii |
| YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI | iii |
| ETİK BEYAN | iv |
| ÖZET | v |
| ABSTRACT | vi |
| İÇİNDEKİLER | vii |
| KISALTMALAR DİZİNİ | xi |
| TABLolar DİZİNİ | xii |
| ŞEKİLLER DİZİNİ | xiv |
| | |
| GİRİŞ | 1 |
| | |
| 1.BÖLÜM: | |
| VERGİ KAVRAMI ve TEORİK OLARAK VERGİYE YAKLAŞIM | 6 |
| 1.1. KAVRAMSAL OLARAK VERGİNİN TANIMI | 6 |
| 1.2. VERGİLEMEDE TEORİK YAKLAŞIMLAR | 8 |
| 1.2.1. Fayda Yaklaşımı..... | 9 |
| 1.2.1.1. Fayda Yaklaşımında Gönüllü Mübadeleye Dayalı Vergileme..... | 10 |
| 1.2.1.2. Fayda Yaklaşımının Sigorta Primi ile Açıklanması..... | 11 |
| 1.2.1.3. Fayda Sağlayan Kamu Harcamalarına Katılım Payı Görüşü..... | 12 |
| 1.2.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı..... | 13 |
| 1.2.2.1. Ödeme Gücü Açısından Vergilemede Adalet Kavramı..... | 15 |
| 1.2.2.2. Ödeme Gücü Açısından Vergilemede Fedakarlık Türleri..... | 18 |
| 1.3. VERGİ KAYNAĞI OLMASI AÇISINDAN ÖDEME GÜCÜ GÖSTERGELERİ | 21 |
| 1.3.1. Ödeme Gücü Göstergesi Olarak Gelir..... | 21 |
| 1.3.2. Ödeme Gücü Göstergesi Olarak Tüketim..... | 23 |
| 1.3.3. Ödeme Gücü Göstergesi Olarak Servet..... | 24 |
| 1.4. VERGİ KAYNAĞINA GÖRE VERGİ TÜRLERİ | 25 |
| 1.4.1. Gelir Vergisi ve Gelirin Tanımı..... | 25 |
| 1.4.1.1. Gelir Vergisinin Uygulama Biçimleri Açısından Ayrımı: Sedüler ve Üniter Gelir Vergisi..... | 26 |

| | |
|--|-----------|
| 1.4.1.2. Gelirin Tanımına İlişkin Teorik Yaklaşımlar: Safi Artış ve Kaynak Teorileri..... | 28 |
| 1.4.1.3. Safi Artış Teorisi – Kaynak Teorisi Karşılaştırması..... | 30 |
| 1.4.2. Harcama Vergileri ve Tüketimin Tanımı..... | 31 |
| 1.4.2.1. Genel Harcama Vergileri..... | 31 |
| 1.4.2.2. İşlem Vergileri..... | 33 |
| 1.4.3. Servet vergileri ve Servet Tanımı..... | 35 |
| 1.5. ÖDEME GÜCÜNE ULAŞMADA KULLANILAN TEKNİKLER... | 37 |
| 1.5.1. Vergi Tarifesi ve Artan Oranlılık..... | 37 |
| 1.5.1.1. Basit (Sınıf Usulü) Artan Oranlılık..... | 41 |
| 1.5.1.2. Dilim Usulü Artan Oranlılık..... | 42 |
| 1.5.1.3. Gizli Artan Oranlılık..... | 43 |
| 1.5.2. Asgari Geçim İndirimi..... | 44 |
| 1.5.2.1. Matrahtan İndirim Yöntemi..... | 46 |
| 1.5.2.2. Vergiden İndirim Yöntemi..... | 46 |
| 1.5.2.3. Bölme Yöntemi..... | 47 |
| 1.5.3. Vergi Muafiyeti ve İstisnası..... | 48 |
| 1.5.4. Ayırma ilkesi..... | 48 |
| 1.5.4.1. Ayırma İlkesini Destekleyen Görüşler..... | 49 |
| 1.5.4.2. Ayırma İlkesine Karşı Görüşler..... | 51 |
| 2. BÖLÜM: | |
| TÜRK VERGİ SİSTEMİ ve DİĞER ÜLKELER ARASINDA AYIRMA İLKESİNE YÖNELİK VERGİ REFORMLARININ İNCELEMESİ | 53 |
| 2.1. TÜRKİYE'DE VERGİ SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ..... | 53 |
| 2.1.1 Osmanlı Devleti Döneminde Vergi Sisteminin Genel Görünümü | 54 |
| 2.1.1.1. Şer-i Vergiler..... | 55 |
| 2.1.1.2. Örfi Vergiler..... | 56 |
| 2.1.1.3. Osmanlı Devleti Vergi Anlayışının Tanzimat Fermanı Sonrası Değişimi..... | 58 |
| 2.1.2. Cumhuriyet Dönemi Vergi Sisteminin Gelişim Süreci..... | 60 |
| 2.2. GÜNÜMÜZDE TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GENEL YAPISI VE TEMEL VERGİ GÖSTERGELERİ..... | 65 |
| 2.2.1. Türk Vergi Sisteminde Ödeme Gücüne Ulaşmak İçin Kullanılan Tekniklerin İncelemesi..... | 72 |
| 2.2.1.1. Gelir Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar Uygulamaları..... | 72 |
| 2.2.1.2. Gelir Vergisinde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması..... | 74 |

| | |
|---|------------|
| 2.2.1.3. Gelir Vergisinde Ayırma İlkesi Uygulaması..... | 75 |
| 2.3. GELİR VERGİSİNDE AYIRMA İLKESİ VE İKİLİ VERGİ UYGULAMASI KARŞILAŞTIRMASI..... | 78 |
| 2.3.1. Nordik Vergi Reformu..... | 79 |
| 2.3.2. Nordik Ülkelerde Mevcut Durum Değerlendirmesi..... | 82 |
| 2.3.2.1. Danimarka Örneği..... | 82 |
| 2.3.2.2. Finlandiya Örneği..... | 83 |
| 2.3.2.3. İsveç Örneği..... | 83 |
| 2.3.2.4. Norveç Örneği..... | 84 |
| 2.4. VERGİ REFORMU UYGULAYAN DİĞER ÜLKE ÖRNEKLERİNİN GENEL VERGİ İNCELEMESİ..... | 87 |
| 2.4.1. ABD’nde Gerçekleştirilen Son Vergi Reformu ve Genel Vergi Sisteminin İncelemesi..... | 87 |
| 2.4.2. Avusturya, Belçika ve İtalya’da İkili Gelir Vergisine Geçiş Reformu ve Mevcut Vergi Sistemlerinin Karşılaştırılması..... | 90 |
| 2.4.3. Yunanistan ve Hollanda’da Sermaye Gelirinin Farlı Vergilendirilmesine Yönelik Reform Örneği..... | 92 |
| 3. BÖLÜM: | |
| TÜRKİYE’DE 2008-2011 YILLARI ARASI ÜCRET GELİRLERİ ÜZERİNDE VERGİ VE AYIRMA İLKESİ UYGULAMASININ ETKİLERİ..... | 93 |
| 3.1. İLGİLİ LİTERATÜR ÖZETİ..... | 94 |
| 3.2. KAPSAM, VERİ VE METODOLOJİ..... | 98 |
| 3.3. ÜCRET KAZANCININ 2008 YILINDA VERGİ YÜKLERİ VE GELİR DAĞILIMI AÇISINDAN İNCELEMESİ..... | 103 |
| 3.3.1. Panel Veri Üzerinde İnceleme..... | 104 |
| 3.3.2. Kesit Veri Üzerinde İnceleme..... | 110 |
| 3.4. ÜCRET KAZANCININ 2009 YILINDA VERGİ YÜKLERİ VE GELİR DAĞILIMI AÇISINDAN İNCELEMESİ..... | 119 |
| 3.4.1. Panel Veri Üzerinde İnceleme..... | 119 |
| 3.4.2. Kesit Veri Üzerinde İnceleme..... | 123 |
| 3.5. ÜCRET KAZANCININ 2010 YILINDA VERGİ YÜKLERİ VE GELİR DAĞILIMI AÇISINDAN İNCELEMESİ..... | 131 |
| 3.5.1. Panel Veri İncelemesi..... | 132 |
| 3.5.2. Kesit Veri İncelemesi..... | 140 |
| 3.6. ÜCRET KAZANCININ 2011 YILINDA VERGİ YÜKLERİ VE GELİR DAĞILIMI AÇISINDAN İNCELEMESİ..... | 151 |
| 3.6.1. Panel Veri Üzerinde İnceleme..... | 151 |
| 3.6.2. Kesit Veri Üzerinde İnceleme..... | 158 |

| | |
|---|-----|
| SONUÇ | 169 |
| KAYNAKÇA | 178 |
| EK 1. 2008-2011 Yılları Ücret Ve Ücret Dışı Kazançlar İçin Gelir Vergisi Tarifesi İle Brüt Ücretler Ve Net Ücretlerin Hesaplanması | 188 |
| EK 2. 2008 Yılı Ücret Gelirlerine Ait İstatistik Hesaplamaları İçeren Tablolar (Panel Veri Seti Ve Kesit Veri Seti) | 193 |
| EK 3. 2009 Yılı Ücret Gelirlerine Ait İstatistik Hesaplamaları İçeren Tablolar (Panel Veri Seti Ve Kesit Veri Seti) | 201 |
| EK 4. 2010 Yılı Ücret Gelirlerine Ait İstatistik Hesaplamaları İçeren Tablolar (Panel Veri Seti Ve Kesit Veri Seti) | 209 |
| EK 5. 2011 Yılı Ücret Gelirlerine Ait İstatistik Hesaplamaları İçeren Tablolar (Panel Veri Seti Ve Kesit Veri Seti) | 226 |
| Ek 6. Doktora Tez Çalışması Orjinallik Raporu | 243 |
| Ek 7. Tez Çalışması Etik Komisyon Muafiyeti Formu | 244 |

KISALTMALAR DİZİNİ

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

Bkz. Bakınız

BUMKO: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü

EU: European Union

GİB: Gelir İdaresi Başkanlığı

GSMH: Gayrisafi Milli Hâsıla

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

GYK: Gelir ve Yaşam Koşulları

IMF: Internation Monetary Fund

KDV: Katma Değer Vergisi

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

t.y: Tarih yok

TL: Türk Lirası

TÜİK: Türkiye İstatistik Kurumu

VUK: Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR DİZİNİ

| | |
|---|-----|
| Tablo 1: Vergilemede Yatay ve Dikey Eşitliğin Sağlanması..... | 17 |
| Tablo 2: Katma Değer Tipi Yayılı Harcama Vergisi ile Gayrisafi Yayılı Harcama Vergisi Karşılaştırması (TL)..... | 34 |
| Tablo 3: Farklı gelir düzeyleri ve KDV'nin vergi yükü açısından yarattığı tersine artan oranlılık..... | 34 |
| Tablo 4: Fransa ve İngiltere'de Uygulanan İlk Artan Oranlı Vergilerin Karşılaştırması..... | 39 |
| Tablo 5: Basit Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi..... | 41 |
| Tablo 6: Dilim Usulü Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi..... | 42 |
| Tablo 7: Gizli Artan Oranlılığa Sahip Gelir Vergisi Tarifesi..... | 43 |
| Tablo 8: Nordik Ülkelerde Vergi reformu öncesi ve sonrası Marjinal Gelir Vergisi Oranları..... | 81 |
| Tablo 9: Reform sonrası dönem ile 2017 yılı vergi oranlarının karşılaştırılması..... | 85 |
| Tablo 10: Amerikan Vergi Reformunun Sonrası ABD Vergi Sistemi..... | 88 |
| Tablo 11: 2008 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Panel Veri)..... | 107 |
| Tablo 12: 2008 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Panel Veri)..... | 109 |
| Tablo 13: 2008 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Kesit Veri)..... | 113 |
| Tablo 14: 2008 Yılı Ücret Gelirleri İçin P90/P10 ve P80/P20 Karşılaştırması (Kesit Veri)..... | 117 |
| Tablo 15: 2008 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Kesit Veri)..... | 118 |

| | |
|---|-----|
| Tablo 16: 2009 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Panel Veri)..... | 121 |
| Tablo 17: 2009 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Panel Veri)..... | 123 |
| Tablo 18: 2009 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Kesit Veri)..... | 126 |
| Tablo 19: 2009 Yılı Ücret Gelirleri İçin P90/P10 ve P80/P20 Karşılaştırması (Kesit Veri)..... | 130 |
| Tablo 20: 2009 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Kesit Veri)..... | 131 |
| Tablo 21: 2010 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Panel Veri)..... | 137 |
| Tablo 22: 2010 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Panel Veri)..... | 139 |
| Tablo 23: 2010 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Kesit Veri)..... | 145 |
| Tablo 24: 2010 Yılı Ücret Gelirleri İçin P90/P10 ve P80/P20 Karşılaştırması (Kesit Veri)..... | 149 |
| Tablo 25: 2010 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Kesit Veri)..... | 150 |
| Tablo 26: 2011 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Panel Veri)..... | 156 |
| Tablo 27: 2011 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Panel Veri)..... | 158 |
| Tablo 28: 2011 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Kesit Veri)..... | 163 |
| Tablo 29: 2011 Yılı Ücret Gelirleri İçin P90/P10 ve P80/P20 Karşılaştırması (Kesit Veri)..... | 167 |
| Tablo 30: 2011 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Kesit Veri)..... | 168 |

ŞEKİLLER DİZİNİ

| | |
|---|-----|
| Şekil 1: Toplam Gelir Vergisi ve Stopaja Tabi Gelir Vergisinin Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı (2007-2017)..... | 68 |
| Şekil 2: Türkiye’de Vergilerin Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2007-2017)..... | 70 |
| Şekil 3: Vergi Hasılatının GSMH İçindeki Payı (2007-2016)..... | 71 |
| Şekil 4: Ücret Kazancı Üzerinden Hesaplanan Gelir Vergisinin Toplam Gelir Vergisi İçindeki Payı..... | 77 |
| Şekil 5: Seçilmiş yıllarda Nordik Ülkelerin Ortalama Gelir Vergisi Oranları ile Türkiye’deki Oranların Karşılaştırması..... | 86 |
| Şekil 6: Panel Veri Seti 2008 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları..... | 104 |
| Şekil 7: Panel Veri Seti 2008 Yılı Brüt Ücret, Net Ücret ve Vergi Yükünün %20’lik Dilimlere Göre Dağılımı..... | 108 |
| Şekil 8: Kesit Veri Seti 2008 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları..... | 111 |
| Şekil 9: Kesit Veri Seti 2008 Yılı Brüt Ücret ve Net Ücretin Birikimli Olarak %10’luk Dilimlere Göre Dağılımı..... | 114 |
| Şekil 10: Kesit Veri Seti 2008 Yılı Kayıtlı ve Kayıt Dışı Çalışanların Brüt ve Net Ücretleri ile Vergi Yükünün %20’lik Dilimlere Göre Dağılımı..... | 116 |
| Şekil 11: Panel Veri Seti 2009 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları..... | 120 |
| Şekil 12: Panel Veri Seti 2009 Yılı Brüt Ücret, Net Ücret ve Vergi Yükünün %20’lik Dilimlere Göre Dağılımı..... | 122 |
| Şekil 13: Kesit Veri Seti 2009 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları..... | 124 |
| Şekil 14: Kesit Veri Seti 2009 Yılı Brüt Ücret ve Net Ücretin Birikimli Olarak %10’luk Dilimlere Göre Dağılımı..... | 127 |

| | |
|---|-----|
| Şekil 15: Kesit Veri Seti 2009 Yılı Kayıtlı ve Kayıt Dışı Çalışanların Brüt ve Net Ücretleri ile Vergi Yükünün %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı..... | 128 |
| Şekil 16: Panel Veri Seti 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları..... | 132 |
| Şekil 17: Ayırma İlkesinden 2010 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri Karşılaştırması (Panel Veri)..... | 135 |
| Şekil 18: Panel Veri Seti 2010 Yılı Brüt Ücret, Net Ücret ve Vergi Yükünün %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı..... | 138 |
| Şekil 19: Kesit Veri Seti 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları..... | 141 |
| Şekil 20: Ayırma İlkesinden 2010 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri Karşılaştırması (Kesit Veri)..... | 144 |
| Şekil 21: Kesit Veri Seti 2010 Yılı Brüt Ücret ve Net Ücretin Birikimli Olarak %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı..... | 146 |
| Şekil 22: Kesit Veri Seti 2010 Yılı Brüt Ücret, Net Ücret ve Vergi Yükünün %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı..... | 148 |
| Şekil 23: Panel Veri Seti 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları..... | 153 |
| Şekil 24: Ayırma İlkesinden 2011 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri Karşılaştırması (Panel Veri)..... | 155 |
| Şekil 25: Panel Veri Seti 2011 Yılı Brüt Ücret, Net Ücret ve Vergi Yükünün %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı..... | 157 |
| Şekil 26: Kesit Veri Seti 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları..... | 159 |
| Şekil 27: Ayırma İlkesinden 2011 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri Karşılaştırması (Kesit Veri)..... | 162 |
| Şekil 28: Kesit Veri Seti 2011 Yılı Brüt Ücret ve Net Ücretin Birikimli Olarak %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı..... | 164 |

| | |
|---|-----|
| Şekil 29: Kesit Veri Seti 2011 Yılı Brüt Ücret, Net Ücret ve Vergi Yükünün %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı..... | 165 |
|---|-----|



GİRİŞ

Devletlerin var olduğu dönemden itibaren vergi, kamu harcamalarının finansmanı için zorunlu bir finansman kaynağı olup çoğu devlet için elde ettiği gelirler içerisinde en yüksek paya sahip olan kamu geliri olma özelliği taşımaktadır. Devletin sunmuş olduğu hizmetlerin maliyetini karşılarken başvurduğu vergi, tarihi süreçte teorik olarak iki temel yaklaşıma göre şekillenmiştir.

Devletin sunmuş olduğu hizmetin bireye sağladığı faydaya göre bir karşılık olarak verginin alınması, literatürde fayda yaklaşımı olarak adlandırılırken, bir diğer teoriyi ise devletin iktidara gücüne dayalı olarak topladığı vergiyi bireyin ödeme gücüne göre belirleyip tahsil etmesi oluşturmaktadır.

Vergilemede fayda teorisi ile ödeme gücü teorisi birbiri ile keskin bir şekilde ayrışmasa da fayda teorisinde verginin birey üzerinde yarattığı fedakârlık durumunu dikkate alma düzeyi ödeme gücü teorisindeki kadar ön planda tutulmamaktadır. Verginin bireyin harcanabilir gelirini azaltarak aslında bir fedakârlık sağladığı her iki vergi teorisi tarafından da kabul görürken bu fedakârlığın daha etkin ya da daha adil ve eşitlikçi bir şekilde yapılmasını belirleyen faktör vergi teorilerindeki yaklaşımlar olmaktadır.

Vergilemede piyasa çözümüne yakın bir bakış açısı belirleyerek bireyin sunulan kamusal mallardan yararlandığı ölçüde vergi vermesini savunan bir yaklaşıma sahip olan fayda teorisi kamu gelirleri açısından özellikle fiyatlandırılabilir mal ve hizmetlerin kamu tarafından sunulması durumunda uygulanabilir ve etkin bir çözüm sunmaktadır. Fakat devletin en önemli varoluş nedenlerinden biri olan toplumsal yaşamın getirdiği bazı ihtiyaçların yani kamusal malların karşılanması noktasında bireylerin tutumları bu tip mal ve hizmetlerin fayda yaklaşımına göre vergi alınarak finansmanı sağlamayı mümkün kılmamaktadır.

Vergi, fiyat mantığı çerçevesinde alınmadığı zaman sunulacak olan kamusal mal ve hizmetler için yine de bir gelir elde etme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Kamusal mal ve hizmetlerin toplumda bedelsiz olarak sunulması maliyetleri olmadığı anlamına gelmemekte bu yüzden cebri olarak devlet vergiye başvurarak bu maliyetleri karşılama yoluna gitmektedir.

Vazgeçilmez kamu geliri olan verginin fayda yaklaşımı ile elde edilememesi yani her bir bireye sağlanan fayda ölçüsünde bir vergi belirlenememesi halinde ödeme gücü teorisi ön plana çıkmakta ve alınacak olan verginin yaratacağı yükü daha adil dağıtmak adına çözüm önerileri sunulmaktadır.

Ülkemiz açısından durumun değerlendirmesi yapıldığında, anayasamızın “vergi ödevi” başlığı altında yer alan 73. maddesinde “*herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür*” ifadesi yer almaktadır. Bu ifade bireylerin ödeyeceği verginin tespitinde mali gücü ön plana çıkararak aslında ödeme gücü yaklaşımının savunduğu görüşü teorik olarak kabul etmektedir. Birey mali gücü oranında yani vergi ödeyebilme gücüne göre vergi ödemekle yükümlü tutulmuştur.

73. maddenin devamında yer alan “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı*”nın sağlanması için bireyin vergi ödeme gücünü ifade eden mali güç tespiti ise vergileme açısından kolayca çözüme ulaşılabilecek bir konu değildir. Bütün sorun vergileme literatüründe mali gücün nasıl ölçüleceği ile ilgili olmakla birlikte her ülke ve her ekonomi için değişen şartlar ortak bir çözümü ortaya koymaya engel oluşturmaktadır.

Toplumdaki bireylerden, sunulan kamusal mal ve hizmetlerden bireylerin yararlandıkları ölçüde, vergi almak yerine, mali gücünü tespit ederek vergi almak adalet gibi subjektif bir kavramla kolayca açıklanamayabilir. Adil olanın herkesin elde ettiği faydaya göre vergi vermesi gerektiğini düşünen görüşler olduğu gibi bu durumun sağlanmaması halinde en azından bireyin ödeme gücünü tespit ederek vergilemede adaleti sağlamak için bir takım uygulamalara gidilmesi gerektiğini savunanlar literatür de çoğunluktadır.

Ödeme gücünün tespitinde kullanılan araçların temel amacı vergi adaleti için iki temel kavram olan yatay ve dikey adaletin bireyler arasında sağlanması ve bu şekilde ortaya çıkan fedakârlığın adil olmasıdır. Aynı durumdakilerin aynı farklı durumdakilerin farklı vergilendirmeye tabi tutularak yatay ve dikey eşitliğin bireyin gerçek mali gücünü tespit etmek suretiyle sağlanması ise kolay bir konu değildir.

Aynı gelire sahip iki bireyin ödeyeceği gelir vergisi miktarının aynı olması yatay eşitlikle açıklandığı zaman bu geliri elde eden iki bireyin mali gücü eşit olmadığı durumda vergi adaleti sağlanamamış olmaktadır. Bakmakla yükümlü bir aileye sahip

birey ile bekâr bir bireyin aynı düzeyde gelir elde etmesi halinde yatay eşitlik aynı verginin ödenmesi ile gerçekleşmemektedir.

Farklı durumda olan iki birey açısından ise çalışmayan ve çalışıp ücret kazanç elde eden iki birey karşılaştırmasında çalışan bireyin gelir vergisi ödemesi çalışmayanın ise gelir vergisi ödememesi dikey eşitliği sağlamaktadır. Fakat çalışmayan bireyin miras yoluyla yüklü bir servet elde etmesi halinde, geliri olmadığı için gelir vergisi ödememesi mali gücü olmaması anlamına gelmemekte ve bu durumda dikey eşitlik ortadan kalkmaktadır.

Vergi adaleti konusu hassas bir konu olup ödeme gücü teorisi çerçevesinde bireyin gerçek mali gücüne ulaşma için kullanılan teknikler tüm vergi sistemlerinde yer almaktadır. En çok başvurulan uygulamalar özellikle bireyin subjektif özelliklerinin dikkate alınabildiği gelir vergisi üzerinde uygulanmaktadır.

Artan oranlı gelir vergisi gelirin dilimler halinde artan vergi oranlarına tabi tutulması ile yatay ve dikey eşitliği sağlamak adına en çok tercih edilen uygulamaların başında gelmektedir.

Asgari geçim indirimi ile mükellefin mali gücünü tespit ederek bunun dışında kalan geliri vergi dışı bırakmak bir başka ödeme gücüne ulaşma tekniğini oluşturmaktadır.

Ayrırma ilkesi ise farklı şekillerde olsa da hemen hemen tüm vergi sistemlerinde yer alan bir uygulamayı oluşturmaktadır. Bireyin ödeme gücünü tespit etmek açısından farklı unsurlar üzerinden elde edilen gelirin farklı vergi muamelesine tabi tutulması ayırma ilkesinin en temel tanımını sağlamaktadır. Literatürde gelir vergisinin sedüler ve üniter olarak iki tip uygulanması ayırma ilkesini daha çok sedüler tipte gelir vergisi uygulamasına yaklaştırırsa da günümüzde üniter yapıda olan yani gelirin tüm unsurlarının tek vergi rejimine tabi tutulduğu gelir vergileri için de ayırma ilkesi uygulaması, sağlanan istisna ve muafiyetler ile mümkün hale gelmektedir.

Gelir vergisi içinde yer alan ticari sermaye kazançları ve ücret kazançlarının farklı oranlarda veya farklı matrahlar üzerinden vergiye tabi tutulması o geliri elde eden bireyin mali gücüne ulaşma açısından fayda sağlamaktadır. Fakat bu uygulama

sonucunda gerçek anlamda bir vergi adaletinin sağlanıp sağlanmadığının iyi analiz edilmesi gerekmektedir.

Ayrırma ilkesinin Türkiye uygulaması bu çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır. Ayrırma ilkesi tanımına uygun bir şekilde, Türkiye’de gelirin unsurları arasında vergi rejiminin farklılaştırılarak mali gücün tespit edilmesini sağlamayı amaçlamaktadır.

Farklı şekillerde Türk vergi sistemi içinde yer bulmuş olan ayrırma ilkesinin 2006 yılından itibaren yürürlükten kaldırılması sonrasında Anayasa Mahkemesi kararıyla 2010 yılında yürürlüğe tekrar konulması, ayrırma ilkesinin anayasada vergi ödevi ile ilgili hükümleri yerine getirmesi amacı taşıdığını göstermektedir.

Türkiye’deki ayrırma ilkesi uygulamasının hedefi, anayasaya uygun şekilde, ücret kazançlarının ücret dışı gelirlere göre vergi yükünü azaltmaktır. Burada temel çıkış noktası anayasada yer alan vergi yükünün adil dağılması ve mali güce göre verginin tahsil olunması hükümleridir. Bu çerçevede emek faktörünün yapısı gereği mali gücünün diğer gelir unsurlarını elde edenlere göre daha düşük olduğu düşünülmüş ve emek kazancı olan ücret gelirin vergi karşısında durumu korunmaya çalışılmıştır.

Bu uygulama sonucunda Türk vergi sistemi içerisinde ücret kazancı, gelir vergisi tarifesinde üçüncü vergi dilimi için daha yüksek matrah dilimine tabi tutulmuş ve ücretliler üzerindeki ortalama gelir vergisi yükünün azaltılması hedeflenmiştir. Bu hedef doğrultusunda bu çalışmada, uygulamadaki ayrırma ilkesinin gerçekte vergi adaletini sağlayıp sağlayamadığı araştırılarak, özellikle ücret kazancı elde edenler açısından şu an ki uygulamada olan ayrırma ilkesinin vergi sonrası gelir dağılımını nasıl etkilediği incelenmiştir.

Çalışmanın geneline bakıldığında öncelikle vergilemedeki teorik tartışmanın anlaşılması ve onun üzerinden uygulanan ödeme gücü tespitindeki tekniklerin incelenmesi için ilk bölümde kavramsal olarak verginin tanımı ve ayrırma ilkesinin teorik çerçevesi incelenmiştir. Bu çerçeve içerisinde iki temel teori karşılaştırılmış ve fayda yaklaşımı ile ödeme gücü yaklaşımının özellikleri ortaya konulmuştur.

Daha sonra ödeme gücünden hareketle ayırma ilkesinin ayrıntılı olarak incelemesine geçilmiş ve teorik altyapısı ele alınmıştır. Bunun aynında diğer ödeme gücüne ulaşma teknikleri ve öncesinde ödeme gücünün tespiti için kullanılan göstergeler incelenmiştir.

İkinci bölüm hem Türkiye'deki vergileme sürecinin günümüze kadarki gelişiminin ele alındığı hem de Türk vergi sistemi içinde ayırma ilkesinin tarihsel süreçte uygulama örneklerini incelendiği bölümü oluşturmaktadır. Ayrıca ayırma ilkesine benzerlik teşkil eden çeşitli ülke örneklerinin yapmış olduğu vergi reformlarının karşılaştırılmasına da gidilmiştir.

Son bölümde ise Türk vergi sistemi içinde yer alan ayırma ilkesi ile gerçekte adil bir vergilemenin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği, ücret kazançlarının gelir dağılımı üzerinden değerlendirilmiştir. Ampirik literatürdeki çalışmalarda kullanılan yöntemlerden gini katsayısı ve yüzde paylar analizi seçilerek ücret kazancı üzerinde ayırma ilkesinin gelir dağılımı etkisi araştırılmıştır.

Sonuçlar doğrultusunda anayasada yer alan ve ayırma ilkesinin sağlamaya çalıştığı fakat sağlanması çok da kolay olmayan vergi adaletinin ne ölçüde gerçekleştirildiği değerlendirilmiştir.

1. BÖLÜM

VERGİ KAVRAMI ve TEORİK OLARAK VERGİYE YAKLAŞIM

1.1 KAVRAMSAL OLARAK VERGİNİN TANIMI

Mal ve hizmetlerin bedava veya bir fiyatı olması durumundan bağımsız mutlaka bir maliyeti mevcuttur. Samuelson tarafından ortaya konulan ve maliye bilimi içinde mal ve hizmet sınıflandırmasında kullanılan kamusal ve özel mal ayrımında faydanın bölünebilir olması, bir malı fiyatlandırmak için gerekli koşul iken faydanın bölünür veya bölünemez olması o mal ve hizmet için bir maliyetin ortaya çıkmadığı anlamına gelmemektedir (Durmuş, 2008, s.128). Dolayısıyla kamusal mal olarak ifade edilen ve özellikleri nedeniyle sadece kamu tarafından üretilen malların dahi bir maliyeti oluşmakta ve bu durum finansman ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Bu durumun sonucu olarak vergi kamu tarafından sunulan mal ve hizmetlerin finansman aracı olarak işlev görmektedir.

Verginin tanımına ilişkin literatürdeki iktisatçıların ve maliyecilerin yapmış olduğu farklı açıklamalar, içerik itibariyle ortak paydada buluşmaktadır. Fakat teorik anlamda vergiye yaklaşım ise farklılık arz etmektedir.

Verginin tarihsel olarak ilk ortaya çıkışı bireylerin toplum halinde yaşadığı dönemle aynı zamana kadar gitmektedir. Toplum olarak yaşamanın getirdiği ihtiyaçların karşılanmasına yönelik hediye, yiyecek, insan gücü, mal ve nihayetinde para olarak farklı şekillerde katlanılan bir fedakârlık hali olarak vergi var olmuştur (Akdoğan, 2013a, s.125; Mutlu, 2009, s.19).

Osmanlı dönemindeki maliyecilerden Mehmet Cavid Bey, vergi teorilerinden fayda yaklaşımına ait olan kamu giderlerine katılım görüşü çerçevesinde bir tanım yaparak vergiyi toplumun genel masraflarını ve ortak taahhütlerini karşılayabilmek için her bireyin payına düşen kısım olarak tanımlamıştır (Cavid Bey, 2001, s.319).

Mehmet Cavid Bey, aynı zamanda o dönem için süreklilik arz eden bir kamu geliri haline gelen borçlanmanın da temel finans kaynağı olarak vergiyi ifade etmiştir (Eroğlu, 2002, s.178).

Bir başka tanımda ise Nadaroğlu (1981), verginin temel özelliklerinden biri olarak ödeme gücü teorisinde de kabul gören cebirlik özelliğine vurgu yapmış ve vergiyi cebir yoluyla milli gelirden devletin aldığı pay olarak tanımlamıştır (Nadaroğlu, 1981, s.238).

Benzer bir tanım Şen ve Sağbaş (2015) tarafından yapılmış ve vergi, devletin rıza aramaksızın kişilerden aldığı iktisadi değerler olarak nitelendirilmiştir (Şen ve Sağbaş, 2015, s.1).

Devletin iktidar gücünü kullanmak suretiyle cebri bir şekilde verginin alınmasına vurgu yapan bir diğer tanım Pınar (2014) tarafından yapılmıştır. Pınar, vergiyi “devletin kamu gücüne dayanarak özel kesimden kamu kesimine” aktardığı fon olarak açıklamaktadır (Pınar, 2014, s.38).

Verginin kanuna dayalı olma görüşü de yine vergi tanımı içinde yer almaktadır. Tarihsel gelişim sürecinde ilk olarak 1215’te “Magna Charta Libertatum¹” ile birlikte kralın vergi koyma yetkisi kralın altındaki meclis iznine bağlı hale getirilerek bir nevi yasama organının kanun koymasıyla verginin uygulanabilir olması sağlanmış böylece cebirliğin yanına kanunilik özelliği de eklenmiştir. Daha sonrasında ise 1689 yılındaki “İnsan Hakları Bildirgesi²” ile temsile dayalı vergi alınması zorunluluğuna kralın uyması istenerek bu özellik tekrar vurgulanmıştır (Çağan, 1980, s.131).

Vergiyi diğer kamu gelirlerinden ayıran bir özellik olarak karşımıza çıkan verginin “karşılıksız” olması da yine devletin egemenlik gücüne dayalı bir şekilde almış olduğu

¹ 1166-1216 yılları arasında İngiltere kralı olan “Yurtsuz” lakaplı Kral John hüküm sürdüğü 50 yıllık krallık döneminde, Fransızlarla yaptığı savaşlar sonucunda vergileri sürekli arttırma yoluna gitmiş bu durum altındaki derebeylerinin isyanına yol açmıştır. Bu olayın sonucunda İngiltere’deki soylu kesim tarafından bu sözleşme krala imzalatılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. “Magna Charta: Büyük Sözleşme ya da Özgürlükler Sözleşmesi”, 2009, (Ç. Dürüşken, Çev.).

² 1689 yılında İngiltere’de yayınlanan “İnsan Hakları Bildirgesi” (Bill of Rights) ölen eski kral 2. James’in kötü yönetimi sonucunda isyan eden Lordlar ve Avam kamarasının birlikte ele aldığı ve yeni gelecek olan kralların uymasını şart koştuğu bir bildirge özelliğindedir. Vergi ile ilgili maddesi ise “*veto hakkı bahanesiyle, parlamentonun onayı olmadan, uzun bir süre için, kabul edildiğinden ya da edileceğinden başka bir biçimde tahtın yararına para toplamak yasa dışıdır*” şeklindedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Jellinek, G. “İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi Üzerine: Modern Anayasa Tarihine Bir Katkı”, 2017, (R. İ. Dülger ve M. Dülger, Çev.).

vergiye karşılık doğrudan bireye özel bir fayda sağlamamasını ifade etmektedir. Vergilerin bu anlamda geniş bir karşılığı mevcuttur yani vergi tüm topluma fayda sağlayacak şekilde kamunun yapmış olduğu harcamaların finansmanını sağlayan kamu geliridir. Aynı zamanda nihai bir kamu geliri olup verginin geri ödemesi de yoktur (Mutluer vd. 2013, s.184).

Bu noktada verginin tanımına ilişkin, verginin işlevine göre de tanımının geliştiğini ve değiştiğini söylemek mümkündür. Örneğin Keynes'e kadar Klasik yaklaşımda Ricardo'dan beri verginin tanımı ancak mali veya fiskal fonksiyonu çerçevesinde yapılmış ve vergiye geleneksel bir işlev yüklenerek kamusal mal ve hizmetlerin finansman aracı olarak görülmüştür. Keynes'le birlikte ise vergi mali işlevi dışında ekstra fiskal bir işlev kazanarak ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmeye yarayan bir maliye politikası aracı olarak da tanımlanmış ve kullanılmaya başlanmıştır (Akalin, 2006, s.393).

Bu tanımlardan hareketle vergi için bir genel tanım yapıldığında vergiyi cebri, kanuni, nihai ve günümüzde nakdi olan, özel fayda sağlayacak şekilde doğrudan bireye fayda sunmayan bir kamu geliri olarak ifade etmek mümkündür. Aynı zamanda kamu harcamalarının finansmanını sağlarken ekonomik ve sosyal hayata müdahale için bir maliye politikası aracı olarak da vergiyi nitelendirmek, tanımın kapsamını genişletmek adına uygun düşmektedir.

1.2 VERGİLEMEDE TEORİK YAKLAŞIMLAR

Vergilemenin temel amacını kamu tarafından gerçekleştirilen harcamaların finansmanını sağlama olarak tanımladığımızda, Rousseau'nun temellerini "Toplum Sözleşmesine" dayandırdığı fayda yaklaşımı ile Smith'in meşhur eseri olan "Ulusların Zenginliğin"de değinilen ödeme gücü yaklaşımı vergileme açısından tartışılan iki temel teoriyi oluşturmaktadır (Musgrave, 1959, s.63-66).

Bu iki temel teori aynı zamanda, vergilemede etkinliğin temel alındığı fayda-yararlanma yaklaşımı ile adaletin ön plana çıktığı ödeme gücü yaklaşımıdır (Şener, 2014, s.235; Akalin, 2016, s.403).

Ayırma ilkesi vergileme adaletini ön plana alan ödeme gücü yaklaşımının bir sonucu olarak ortaya çıkmakla birlikte günümüzde Türk vergi sisteminde dahi fayda yaklaşımına göre tahsil edilen kamu gelirlerinin varlığı, ve günümüze kadar devam eden iki teori arasındaki tartışmalar her iki teoriyi karşılaştırma ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.

1.2.1 Fayda Yaklaşımı

Vergileme açısından literatürde ilk ortaya çıkan yaklaşımdır. Devletin temel fonksiyonunun toplumdaki bireylerin güvenliğini sağlamak olması anlayışı ile birlikte fayda yaklaşımları içinde yer alan “sigorta primi görüşü” ilk defa fayda yaklaşımının ortaya çıkmasını sağlamıştır (Seligman, 1894, s.79).

Eserinde ödeme gücünü bir vergileme ilkesi olarak ifade eden Smith ise fayda yaklaşımından da genel olarak bahsederek sunulan tüm kamusal mal ve hizmetler için maliyet belirlemede toplumdaki bireylere sağlanan faydanın da dikkate alınarak vergilendirilmeye gidilmesini önermiştir. Smith’den yaklaşık bir asır öncesinde ise Petty, alınacak vergi için Smith’in ifadesinin benzerini söylemiş ve “toplumdaki bireylerin kamusal hizmetlerden elde ettikleri faydaya göre fakat aynı zamanda gelir ve servetleri ile orantılı bir şekilde” vergi alınması gerektiğini ifade etmiştir (Musgrave, 1959, s. 66).

Bu açıdan fayda ve bir sonraki başlıkta ele alınacak olan ödeme gücü yaklaşımının bir karışımını ortaya koyan bu ifadeler için de fayda yaklaşımının temelini oluşturan görüşler olarak bahsetmek mümkündür.

Genel tanım ise mükelleften vergi alırken devletin mükellefe sunduğu kamusal mal ve hizmetlerin, mükelleflere sağladığı faydaya göre verginin belirlenmesi yaklaşımı şeklindedir. (Akdoğan, 2013a, s.130; Şener, 2014, s.235).

Oransal vergilemenin de temelini oluşturan fayda yaklaşımı, genel olarak bireyin, devletin sunduğu tüm mal ve hizmetler karşısında elde ettiği fayda için belli bir oranda vergi ödemesini gerekli kılmaktadır. Mükellefin ödeme gücüne göre artan oranlı bir

vergi alınmasını savunan J.S Mill, ilk kez fayda yaklaşımının bu türünü “değişim bedeli olarak vergi alınması³” şeklinde ifade etmiştir (Seligman, 1894, s.77).

Rousseau'nun ileri sürdüğü “Sosyal Sözleşme/Kontrat” görüşüne dayanan yararlanma yaklaşımı bunun yanında literatürde gönüllü mübadele teorisi olarak ifade edilen “marjinal fayda teorisi” çerçevesinde de ele alınmıştır.

Rousseau'nun “Sosyal Sözleşme”sinde, toplum olarak yaşamının getirdiği bir takım ihtiyaçların, organize toplumu temsil eden devlet ile toplum içindeki her bir birey arasında zımni bir sözleşmeyi beraberinde getirdiği ileri sürülmektedir. Bu durum devletin toplum ihtiyaçlarını karşılarken bireylerin de devlete bir bedel ödemesini gerektirmektedir (Mutluer vd., s.190).

Sosyal sözleşme çerçevesinde ifade edilen de verginin, mükelleflerce elde ettiği fayda karşılığında ödedikleri bir bedel olduğu anlayışıdır. Teorik açıdan bu faydanın nasıl belirleneceğine dair üç temel görüş ortaya atılmıştır (Akdoğan, 2013a, s.130-133).

1.2.1.1 Fayda Yaklaşımında Gönüllü Mübadeleye Dayalı Vergileme

Vergilemede fayda yaklaşımı altında yer alan ve yapılan kamu harcamaları için fayda sağlayan mükelleflerin kamusal mal ve hizmetlerden yararlandıkları ölçüde vergi ödemeleri gerektiğini ileri süren, vergiyi “değişim” veya “hizmet bedeli” olarak gören teoridir. Montesquieu, Mirabeu, Lock, Hobbes ve Prodhon gibi ünlü düşünürler tarafından da kabul görmüş bir yaklaşımdır (Akdoğan, 2013a, s.130; Mutluer, 2013, s.191).

Vergiyi değişim bedeli olarak gören fayda yaklaşımı vergilemede etkinliğin sağlanması için önemli bir yaklaşımdır. Çünkü faydaya göre vergi alınması özellikle marjinal fayda yaklaşımı çerçevesinde piyasadaki fiyat mekanizmasına benzer bir durum ortaya koymaktadır. Fakat kamusal malların özellikleri gereği piyasadaki fiyat mekanizmasına

³ Literatürde fayda yaklaşımını kamu hizmetleri için bir değişim bedeli olarak ifade eden J.S Mill, bunu “give-and-take theory” ya da latince kendi ifadesine göre “quid pro quo” şeklinde ifade etmektedir. Proudhon ise ilk kez “exchange theory” olarak aynı yaklaşımı farklı şekilde ifade etmiştir. Her ikisi de Türkçe’de “değişim” veya “mübadele” şeklinde ifade edilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Seligman (1894), “Progressive Taxation in Theory and Practice”.

benzer, kamusal mallardan elde edilen marjinal faydaya göre bir vergileme anlayışının uygulanması mümkün olmamaktadır (Mutluer, s.190, Şener, s.236).

Faydanın bölünemez oluşu ve dışlamanın olmaması kamusal malları piyasada sunulan özel mal ve hizmetlerden ayıran iki temel özelliği oluşturmaktadır. Bunun yanında kamusal mallardan bireyin elde edeceği faydanın net olarak hesaplanması da, bireyin tercihlerini net olarak açıklamaması veya bedavacılık⁴ problemi gibi nedenler ile mümkün olmamaktadır. Bu durum kamusal mal ve hizmet için mübadele değerinin tam olarak ölçülememesi sonucunu doğurmaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.247). Bu özellikler kamusal mal sunumunda fayda yaklaşımı içinde yer alan “gönüllü mübadele teorisine” dayalı bir vergilendirme anlayışını imkânsız kılarken, Türk vergi sisteminde yer bulan harç, şerefiye gibi diğer kamu gelirlerinin belirlenmesinde bu anlayış literatürde etkinlik açısından kullanılabilir durumdadır (Akdoğan, 2013a, s.131).

Özel fayda sağlayan mal ve hizmetlerin piyasadakine benzer bir şekilde gönüllü mübadele teorisine dayalı olarak fiyatlandırılması, marjinal fayda fiyatlandırmasını sağlayarak etkin sonuç verebilir. Fakat bu noktada kamunun sunduğu özel fayda sağlayan mal ve hizmetlerde, Türkiye gibi vergilerden hedeflediği kamu gelirini elde edemeyen gelişmekte olan ekonomilerin temel sorunu karşımıza çıkmakta, devletin bu mal ve hizmetler için belirlediği harç, mal ve hizmetin sağladığı marjinal faydanın üzerinde belirlenmektedir. Sunulan mal ve hizmetin maliyetini aşan kısmı aslında bireylere bir çeşit karşılıksız ödeme olarak yansımakta yani bir çeşit harcın dışında vergi tahsili gerçekleşmektedir.

1.2.1.2 Fayda Yaklaşımının Sigorta Primi ile Açıklanması

Devletin bir sigorta şirketine, verginin ise sigorta karşılığı mükelleflerin ödedikleri prime benzetildiği fayda yaklaşımı teorisidir. Burada elde edilecek fayda mükelleflerin ödedikleri vergi karşılığında ihtiyaç halinde devletin sağlayacağı güvenlik, asayiş ve adalet gibi hizmetlerden oluşmaktadır (Akdoğan, 2013a, s.131).

⁴ Bedavacılık problemi (free riding), bireylerin kamusal mal ve hizmetlerin üretiminin desteklenmesine gönüllü katılım gerçekleştirmek istememeleri olarak tanımlanmaktadır. Bireyler kamusal malların dışlanamama özelliği sayesinde üretim giderlerine katkı sağlamasalar bile bu mallardan yararlanacaklarını bildikleri için bedavacı davranarak maliyete ortak olmamayı tercih ederler (Stiglitz, 2000, s.131)

Montesquieu ve Mirabeau gibi ünlü düşünürlerin yanı sıra bu yaklaşımı ilk olarak ileri süren ve vergiyi bu anlamda devletin sağladığı bir hayat sigortasına karşılık ödenen prim olarak ifade eden Girardin'dir (Nadaroğlu, 1981, s.247).

Her ne kadar bu yaklaşımda da elde edilen bir fayda ve karşılığında ödenen bir vergi söz konusu olsa da uygulamada eleştiriye açık bir teori durumundadır. En önemli eleştiri sigorta sözleşmelerinde iki taraf arasında karşılıklı bir rıza söz konusu iken vergilemede cebir yani mükellefin zorunlu şekilde vergilemeye katılımı mevcuttur (Mutluer, 2013, s.191). Buna ilaveten özel bir hizmet olan sigorta hizmetini sağlayan sigorta şirketi, piyasadaki her bir firmanın yaptığı gibi kâr maksimizasyonu ile hareket ederken devlet yapacak olduğu her türlü harcama için vergi almak ve sosyal faydayı gözetmek durumundadır (Akdoğan, 2013a, s.132).

1.2.1.3 Fayda Sağlayan Kamu Harcamalarına Katılım Payı Görüşü

Değişim veya hizmet bedeli anlayışı ile faydayı ilişkilendirerek verginin alınması gerektiğini ileri süren görüşe yakın bir görüş olan ve vergiyi devlet tarafından gerçekleştirilen tüm sosyal üretimin yani kamu harcamalarının giderlerine katılım bedeli olarak ifade eden görüştür (Mutluer, 2014, s.192).

Bu yaklaşımda teoriyi ilk olarak ortaya koyan isimlerden biri olan Thiers, toplumdaki bireyleri bir şirketin hissedarları olarak görüp devleti de ticari bir şirkete benzeterek verginin şirket harcamalarına yani devletin gerçekleştirdiği kamu harcamalarına katılma payı olarak nitelendirmiştir (Nadaroğlu, 1981, s.248).

Verginin kamu harcamalarına katılma karşılığı ödenen bir bedel olması görüşü, devleti sigorta yaklaşımındaki gibi ticari bir yapıda görme açısından eleştirilmektedir. Değişim yaklaşımında olduğu gibi katılma paylarının nasıl belirleneceği hususunda tatmin edici bir çözüm ortaya koyamama açısından uygulanabilir görülmemektedir (Akdoğan, 2013a, s.133).

1.2.2 Ödeme Gücü Yaklaşımı

Fayda yaklaşımında ileri sürülen görüşlerin, vergileme açısından adaleti sağlayamaması ve yetersiz kalması sorunu ortaya çıkmıştır. Sigorta primi anlayışı, devletin güvenlik ve koruma hizmeti karşılığında bir prim şeklinde vergiyi toplamasını ileri sürerken bu primin belirlenmesini adil ve etkin bir şekilde hesaplayamamaktadır. Kaldı ki devletin sunduğu kamu hizmetinin boyutu güvenlik ve koruma hizmetlerinden çok daha fazla olmaktadır. Sunulan kamu hizmetinin değişim bedeli veya kamu harcamalarına katılım payı şeklinde vergi alınması anlayışı ise her bir bireyin ne kadar kamu hizmetinden yararlandığını hesaplayamama sorunu yüzünden vergilemeyi yine adil olmaktan uzaklaştırmaktadır. Bunun sonucu olarak fayda yaklaşımına karşı her bir bireyin vergi ödeme kapasitesini ortaya koymak suretiyle vergi ödeme gücüne dayalı ve fayda yaklaşımından daha önce ortaya çıkmış olan “ödeme gücü yaklaşımı” tercih edilmeye başlanmıştır (Seligman, 1894, s.84-87; Musgrave, 1959, s.91).

Etkinlik yerine vergilemede mükellefin vergiyi ödeme gücünü esas alan ödeme gücü yaklaşımı adaletli vergilendirme için literatürde daha geniş ölçüde desteklenen yaklaşım olmuştur (Utz, 2002, s.867). Bu açıdan bölünmez faydaya sahip saf kamusal malların zorunlu finansmanını oluşturan vergilerin, ödeme gücü yaklaşımına göre kapsamlı ve ödeme gücü yaklaşımının bir tamamlayıcısı olan ve gerçek ödeme gücüne ulaşmada bir araç olarak kullanılan artan oranlı bir şekilde toplanması literatürde benimsenmiştir (Şener, 2014, s.242).

Ödeme gücü yaklaşımı ile mükelleflerin servet ve gelirlerinin parasal anlamda ölçülmesi aynı zamanda verginin de ödeme gücüne göre para olarak tahsil edilmesini sağlamıştır (Lutz, 1943, s.13).

Vergilemede ödeme gücü yaklaşımı⁵ bireyin kamu harcamalarına gücü oranında katılmasını ifade eden bir prensip şeklinde, hem teorik literatürde hem de pratik uygulamada kökü ortaçağa kadar uzanmaktadır (Seligman, 1894, s.127).

⁵ Burada ifade edilen “Ödeme gücü” yaklaşımı literatürde “ability to pay” olarak ifade edilmekte olup ilk ortaya çıktığı süreçte “Ödeme kabiliyeti” veya “Ödeme becerisi” anlamında kullanılan “faculty theory” olarak Latin, Fransız ve erken dönem Amerikan vergi hukukunda yer bulmuştur. İlk kez “ability” ifadesi ise vergileme açısından İngiltere’de “Elizabeth Yoksullar Yasası” çerçevesinde “cemaatin gücüne göre vergilendirme” olarak geçmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Seligman (1894), s.127-159.

Ödeme gücünün tarihsel olarak gelişimine bakıldığında ise Smith'den de önce 16.yy'da çeşitli fikirlerin ortaya atıldığı görülmektedir. Guicciardini ve Bodin gibi hem artan oranlı vergilemeyi hem de bunun ödeme gücüne dayalı bir şekilde ele alınması gerektiğini ileri süren düşünürler mevcuttur (Uluatam, 1999, s.298).

Smith ise vergilemenin bir fayda karşılığı olduğunu ifade ederken vergilemenin adil olabilmesi için gelir düzeyi yüksek olanların düşük olanlara göre daha fazla vergi ödemesini ileri sürerek vergide ödeme gücü olarak geliri ön plana çıkarmış ve ödeme gücü ile fayda yaklaşımını birleştirmiştir (Akdoğan, 2013a, s.134).

Smith, devletin içinde yer alan her bireyin gücü ile orantılı olacak şekilde elde ettiği gelirden yine orantılı olarak katkıda bulunması gerektiğini ifade ederek dolaylı yoldan ödeme gücü yaklaşımının günümüz tanımına yakın bir tanım yapmıştır (Seligman, 1894, s.129).

Smith sonrası Sismondi, liberal akımın ünlü temsilcilerinden Mill ve Say'de ödeme gücü yaklaşımını benimseyen ve katkıda bulunanlar arasındadır. Özellikle Mill ödeme gücü yaklaşımının çerçevesini net bir şekilde çizip ilk olarak dile getiren iktisatçıdır. Sonrasındaki yüz yılda ise ödeme gücünü net olarak tespit edebilmenin yolları, özellikle vergilemenin oransal yapısı gibi konular ele alınmıştır (Şener, 2016, s.243; Seto ve Buhai, 2006, s.1074).

Mill bir fedakarlık olarak ele alınan vergilemenin, ödeme gücüne göre ve artan oranlı bir şekilde gerçekleştirilmesi durumunda mükellefler açısından eşit fedakârlığın sağlanacağını söylemektedir. Bu açıdan gelir vergisi yerine tüketim üzerinden vergilerin alınmasını daha doğru bulsa da gelir vergisinin eşit fedakârlık için artan oranlı bir yapıda olması gerektiğini de ileri sürmüştür (Utz, 2002, s.887).

Artan oranlı bir vergilemeyi ödeme gücü yaklaşımına göre savunan Say ise kamu düzeninin sağlanması için vergilerin katlanılması gereken bir fedakarlık olduğunu ileri sürerken, kamu düzeninin tüm hanehalkları için fedakarlık yapmasını talep etmediğini ifade etmektedir. Bu nedenle bir asgari geçim için indirim sağlandıktan sonraki kalan kısım yani vergi ödeme gücü üzerinden artan oranlı bir vergileme ile adil fedakârlık sağlanmış olacağını söylemektedir (Seligman, 1894, s.161).

1.2.2.1 Ödeme Gücü Açısından Vergilemede Adalet Kavramı

Adalet kavramı sübjektiftir. Adil olan her bir birey için farklılık gösterebilir. Sübjektif olan adaleti, vergi adaleti olarak ele aldığımızda da durum değişiklik göstermemektedir. Fayda yaklaşımında ileri sürülen görüşler de adaletli bir vergileme için gerekli olan koşulları fayda yaklaşımı çerçevesinde ele almıştır. Düz oranlı bir vergileme ve kamu hizmetlerinden yararlanma ölçüsü çerçevesinde verginin ödenmesi bu görüşü destekleyenlerce adaletli bir vergileme için gerekli koşullardır. Ödeme gücü yaklaşımında ise vergi adaletine bakış değişmektedir ve günümüz koşulları dikkate alındığında sosyal hayatın gereklilikleri göz önüne alınarak daha eşitlikçi bir bakış açısı ile vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır. Fayda yaklaşımında, her ne kadar ölçülmesi mümkün olmasa da, kamusal malların tüketiminden elde edilen marjinal faydaya göre vergi alınması önerisi vergilemede etkinliğin sağlanması için önem taşırken, herhangi bir birey açısından etkin olanın adil olması mümkündür. Ödeme yaklaşımında ise etkinliğin geri planda tutulması ve eşitlik ilkesi çerçevesinde vergi adaletinin sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

Vergilemede adaleti öne çıkaran ödeme gücü teorisi, vergi adaletinin sağlanmasında mükelleflerin gerçek vergi ödeme gücüne ulaşılmasının yanında vergi yükünün de eşit dağılmasını öngörmektedir. Vergi yükünü vergi ödeyen mükelleflerce katlanılan bir fedakarlık⁶ olarak nitelendiren ödeme gücünün savunucuları, bu fedakârlığın nasıl tespit edileceğine dair farklı fedakarlık tanımları ortaya koymuştur (Mutluer, 2013, s.203).

Fedakarlık ile vergi adaleti arasındaki ilişkinin anlaşılması için vergilemede adaletin neyi ifade ettiği önem taşımaktadır. Bu açıdan literatürde yatay ve dikey adalet veya eşitlik olmak üzere iki yaklaşım mevcuttur (Albayrak, 2009, s.11).

Vergilemede ödeme gücü yaklaşımına göre eşitlik ilkesini oluşturan yatay ve dikey eşitlik; Musgrave tarafından eşit ödeme gücüne sahip olanların eşit vergilendirilmesiyle

⁶ Vergileme, sadece ödeme gücü yaklaşımını ileri süren vergi teorisyenleri açısından bir fedakarlık olarak görülmemektedir. Fayda yaklaşımı savunularında da vergiyi fedakârlık olarak nitelendirenler mevcuttur. Örneğin, Montesquieu vergiyi her bir vatandaşın mülkünün kalanını rahatça kullanabilmek ve güvenliğinden emin olmak için mülkünden yaptığı bir fedakârlık olarak nitelendirirken, benzer bir şekilde Raynal mülkün korunması ve güvenliği için katlanılan fedakârlık şeklinde vergiyi ifade etmektedir (Seligman, 1894, s.92).

yatay adaletin, farklı ödeme gücüne sahip olanların farklı vergilendirilmesiyle de dikey adaletin sağlanacağı şeklinde ifade edilmiştir (Musgrave, 1959, s.160).

Yatay adaleti ifade eden “aynı durumda olanlar” kavramı tartışılan bir konu olup hiçbir bireyin zevk ve tercihleri bir diğer bireyle tıpatıp aynı olamayacağı için ödeme gücü çerçevesinde aynı durumda olanlar ele alınmaktadır. Aynı şekilde dikey adalet için de toplumda daha iyi durumda olanları ödeme gücü açısından daha yüksek ödeme gücü olanlar olarak tanımlayarak bu konularından ötürü daha düşük gelire sahip bireylere kıyasla daha fazla vergi ödemeleri şeklinde ifade etmek gerekmektedir (Stiglitz, 2000, s.474).

Aynı durumda olanların aynı şekilde vergi yüküne tabi tutulmasını ifade eden yatay adalet kavramı, 20.yy’ın ilk yarısında ilk kez Simon ve Pigou tarafından vergilemede eşit fedakarlık anlayışını daha adil bir şekilde ortaya koymak adına ileri sürülmüştür (Elkins, 2006, s.43).

Pigou herkesten eşit fedakârlıkla, benzer durumdaki herkesin vergileme sonucunda aynı fedakârlığa katlanmasının farklı şeyler olduğunu ileri sürerek benzer durumdakilerin aynı fedakârlığa katlanması durumunu “yatay adalet” kavramı ile açıklamıştır (Pigou, 1960, s.48).

Vergilemede yatay eşitliği vergi öncesi gelirleri aynı düzeyde olan iki birey için uyguladığımızda vergi sonrasında da kalan gelirlerinin aynı olması şeklinde ifade ettiğimiz zaman burada gelirin her bir birey için aynı marjinal faydaya sahip olduğunu da belirtmek gerekmektedir. Aynı şekilde dikey eşitlik uyarınca da farklı gelir düzeyindeki bireyler için farklı vergi uygulaması sonrasında mükelleflerin durumunda bir değişiklik olmaması, vergi öncesi duruma göre gelir dağılımı açısından bir sıralama farkı oluşmaması gerektiği ileri sürülmektedir (Elkins, 2006, s.53).

Tablo 1’de yedi farklı kişiye ait vergi ve transfer harcaması öncesi elde edilen brüt gelirlerin uygulanan vergiler ve transfer harcamaları sonucunda mevcut sırayı bozmayacak şekilde son gelir düzeyinde sıralandığı görülmektedir.

Tablo 1: Vergilemede Yatay ve Dikey Eşitliğin Sağlanması

| Kişiler | Vergi/Transfer Öncesi Gelir | Vergi/Transfer | Son Gelir |
|---------|-----------------------------|----------------|-----------|
| A | 250 | -50 | 200 |
| B | 200 | -25 | 175 |
| C | 200 | -25 | 175 |
| D | 150 | 0 | 150 |
| E | 150 | 0 | 150 |
| F | 100 | +40 | 140 |
| G | 75 | +60 | 135 |

Kaynak: David Elkins'in "Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory" adlı çalışmasından yararlanılarak oluşturulmuştur (Elkins, 2006, s.53).

Burada aynı gelir düzeyine sahip iki birey uygulamada istisna haddi altında kalarak vergi ödememekte, bir diğer iki bireyse eşit gelir düzeyi olan 200 birimlik geliri için 25 birim vergi ödemekte, gelir düzeyi belli eşliğin altında olan bireyler farklı gelir düzeyine göre farklı tutarlarda transfer harcamasından yararlanmakta, yüksek gelir düzeyine sahip birey ise herkesten daha yüksek vergi ödemekte sonuç itibariyle ise vergi öncesi ve vergi sonrası gelir dağılımı aynı kalmaktadır.

Gelirin her bir birey için aynı şeyi ifade ettiği ve de her bir bireyin vergi ödemekle katlandıkları fedakârlığın aynı olduğu varsayımı altında aynı durumda olanların aynı vergilendirmeye farklı durumda olanların ise farklı vergilendirmeye tabi tutulması yani yatay ve dikey eşitliğin sağlandığı koşula Tablo 1'deki durum örnek teşkil etmektedir.

Fakat yatay ve dikey eşitliğin bu kadar kolay ve aynı anda sağlanabilmesi her zaman mümkün olmayabilir. Örneğin aynı gelir düzeyinde olan bireyler elde ettikleri gelir için aynı marjinal faydayı atfetmeyebilirler. Bireylerin sübjektif özelliklerinin farklı olması birinin daha savurgan diğerinin ise daha tutumlu olması, tutumlu bireyin tasarruf etmesi diğerinin ise elde ettiği geliri çabuk harcaması gibi bir durum ortaya çıkaracaktır. Böyle bir durumda tasarruflar üzerinden örneğin faiz kazancının da vergilendiriliyor olması tüketimin ek bir vergiye tabi tutulmaması durumunda aynı gelir düzeyinde olan bireylerin vergilendirme açısından aynı muameleye tabi tutulmaması sonucuna yol açabilir.

Bir başka örnek durumda ise aynı gelir düzeyine sahip iki bireyin yatay adalet ilkesi gereğince aynı miktar vergiyi ödemesi aynı durumda olanların aynı vergiye tabi

tutulması açısından tutarlıdır. Fakat bu iki kişiden birinin bakmakla yükümlü olduğu bir ailesi olması veya birinin kira da diğerinin ise kendi mülkünde ikamet ediyor olması ortaya vergi ödeme gücü açısından farklı durumda olan iki bireyi de çıkarmaktadır. Bu da dikey adaletin sağlanabilmesi açısından farklı vergi muamelesine tabi tutulmalarını gerektirecektir. Hem yatay eşitliğin hem de dikey eşitliğin aynı anda tesisi için ise ödeme gücünü ölçmede kullanılan araçlara başvurma zorunluluğu ortaya çıkmakta ve bu çalışmanın asıl konusu olan ayırma ilkesi gibi uygulamaların önemi gerçek ödeme gücünün tespiti için artmaktadır.

1.2.2.2 Ödeme Gücü Açısından Vergilemede Fedakarlık Türleri

Hem ödeme gücü yaklaşımında hem de fayda yaklaşımında verginin bireylerin kendi gelir ve servetlerinden yaptıkları bir fedakârlık olduğu görüşü mevcuttur. Bu noktada ödeme gücü yaklaşımı çerçevesinde verginin bir fedakârlık olduğu ve bu fedakârlığın nasıl ölçülmesi gerektiğine ilişkin farklı teoriler ortaya atılmıştır.

Vergi ödemede katlanılan fedakârlığa ait tüm teorilerde ifade edilmek istenilen eşit fedakarlığın bir başka ifade ile eşit vergi yükünün mükelleflere nasıl dağıtılması gerektiğinin tespitidir. Örneğin vergi öncesi gelir düzeyi açısından aynı durumda olan iki bireyin vergi sonrası aynı fedakârlığa katlanmış olması vergileme açısından yatay adaleti ve eşit fedakarlığı sağlayabilir (Elkins, 2006, s.56).

Ortaya çıkan fedakârlığın eşit olması için ise temel varsayım, gelirin azalan marjinal faydaya sahip olma koşuludur. Yani gelir düzeyi arttıkça ek her birim gelir bireye daha az fayda sağlayacaktır. Bu durum gelirin herkes için aynı marjinal faydayı sağladığı anlamına da gelmektedir. Fakat aynı zamanda dikey adalet açısından farklı gelir dilimlerindeki bireyler için farklı fayda düzeylerinin elde edilmesi ve bireylerin fayda düzeylerinin karşılaştırılabilmesi de gerekmektedir (Utz, 2002, s.871; Şener, 2014, s.245).

Teorik olarak bu varsayım gerçekte tartışmaya açıktır. Geliri artan bir birey düşük gelir düzeyine sahip bir birey ile kıyaslandığında her durumda faydasında daha az artış yaşamayabilir. Daha fazla lüks tüketimi gerçekleştirmek için daha fazla gelire ihtiyaç duyan bir bireye göre gelirin artan marjinal faydası ortaya çıkabilir.

Bireylerin katlanacağı fedakarlık literatürde Cohen-Stuart ve Edgeworth tarafından eşit mutlak, eşit oransal ve eşit marjinal (minimum) fedakarlık olarak üç farklı şekilde ortaya konmuştur (Musgrave, 1959, s.95).

Her bir bireyin vergi ödeyerek kendilerine göre göze aldıkları fedakârlıkların değerinin eşit sayıldığı eşit mutlak fedakârlık anlayışında, eğer her bir birim gelirin marjinal faydası eşitse geliri 100 birim olan birey ile 1000 birim olan bireyin 10 birim vergi ödemesi eşit mutlak fedakârlığı sağlayacaktır. Burada temel soru eşitlikçi bu anlayışın aynı zamanda vergi adaletini de sağlayıp sağlamayacağıdır (Utz, 2002, s.891).

Faydacı bir anlayışı temsil eden Mill ise eşit mutlak fedakarlık anlayışı çerçevesinde düz oranlı bir vergilemeyi savunsa da, ödenen vergi sonucu her bir mükellefin eşit miktarda fedakarlığa katlanmış olması gerektiğini ifade etmiştir. Dolayısıyla Mill'in ileri sürdüğü eşit mutlak fedakârlık, vergi ile fedakârlığı eşdeğer saydığımız zaman eşit miktarda verginin ödenmesi değil her bir bireyin gelirine göre ödedikleri vergi sonucunda eşit fedakârlık yaptıklarını hissetmeleri anlamı taşımaktadır (Seligman, 1894, s.136).

Eşit mutlak fedakârlık durumunda vergi tarifesini oransal veya artan oranlı şekilde uygulamak mümkündür. Çünkü eşit mutlak fedakârlık için vergi tarifesini belirleyen unsur gelirin marjinal faydasının esnekliği olacaktır (Akalin, 2016, s.407).

Eşit oranlı fedakârlık anlayışında ise ödenen verginin oransal olarak aynı olması değil katlanılan fedakârlığın bireyler arasında orantılı olması söz konusudur (Şener, 2013, s.247). Farklı bireylerin gelir düzeylerindeki farklılığa paralel olarak ödedikleri vergi miktarındaki farklılıklar bireyler arası vergi yükünün eşit olmasını sağladığı takdirde eşit oranlı fedakarlığın sağlanması mümkün olacaktır.

Örneğin sabit oranlı bir vergi olarak uygulanan kurumlar vergisinde kurumun elde ettiği kazanç üzerinden oransal bir vergi alındığında eşit oransal fedakârlığı sağlamak mümkündür. Bireylerin gelirlerinin eşit olması durumunda ise yatay adalet ilkesi gereği aynı oranda vergi uyguladığımızda yine her bir birey için gelirin marjinal faydasının esnekliğine bakmamız gerekecektir. Kurumlar açısından elde edilen kazancın yatırım esnekliği yani kazancın yatırıma yönlendirilmesi birbirine benzer olabilir fakat her bir birey için özellikle farklı gelir dilimlerinde gelirin tüketim veya tasarruf esnekliği

farklılık arz edecektir. Bu durumda eşit oranlı bir vergi eşit fedakârlık anlamına gelmeyecektir.

Son olarak eşit marjinal (minimum) fedakarlık anlayışına baktığımızda literatürdeki tanım, her bir bireyin vergi vererek katlandığı fedakarlığın, toplam fedakarlığı minimize edecek şekilde belirlenmesi şeklindedir (Utz, 2002, s.892).

Teorik olarak bu yaklaşımı ilk ortaya koyan, fayda teorisyenlerinden Bentham olmuştur. Sidgwick ise Bentham'ın bu teorsini iki sebepten haklı bulmaktadır. İlk olarak servet artışı refah artışı sağlamaktadır. İkinci olarak ise servetteki artış refahtaki artışı azalan bir oranda arttırmaktadır (Blum ve Kalven, 1952, s.466).

Eşit marjinal fedakarlık yaklaşımında vergi tarifesinin mutlaka artan oranlı bir yapıda olması gerekir. Bu durum gelir düzeyi arttıkça vergi sonrası bireylerin gelirinin birbirine yaklaşmasını ve üst gelir düzeyi için uygulanan marjinal vergi oranlarının yüksek olmasını gerektirmektedir. Eşit marjinal fedakarlık yaklaşımında da her bir birey için gelirin marjinal faydasının eşit olması eşit fedakarlığın yanında vergi adaleti için gerekli varsayımdır (Akdoğan, 2013a, s.2010).

Sonuç olarak ödeme gücü teorisine göre vergilemeye gidilmesinde mükellefin ödeme gücünü dikkate almak vergileme açısından daha adil bir durum yaratmaktadır. Fakat etkinlik ve adalet arasındaki değişime eşitlik kavramını da eklediğimizde durum daha karmaşık bir hale dönüşmektedir. Adaletli bir vergileme, ödeme gücünü dikkate almaktadır. Bunun yanında her bir bireyin ödediği vergi sonucunda aynı fedakârlığa katlanmasını istemek, vergilemede eşitlikle ilgili bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Literatürde gelinen son durum artan oranlı vergileme ile hem eşitlik hem de vergilemede adaletin aynı anda sağlanmaya çalışılmasıdır. Bu noktada vergiyle katlanılan fedakarlıkların eşit olması kadar mükellefin gerçek ödeme gücünün tespiti de önem taşımaktadır. Bu yüzden gelir, servet ve tüketim gibi göstergelerden hangisinin ödeme gücünün tespiti açısından ne ölçüde etkili olduğunu incelemek gerekmektedir (Mutluer, 2013, s.204).

1.3 VERGİ KAYNAĞI OLMASI AÇISINDAN ÖDEME GÜCÜ GÖSTERGELERİ

İki temel vergi teorisinden biri olan ve günümüzde uygulama açısından daha çok taraftar bulan ödeme gücü yaklaşımında buraya kadar ifade edilen adil bir vergilemeye yönelik tartışmalar, ilk olarak vergiden kaynaklanan fedakârlığın bireyler arasında eşitlenmesi şeklinde ortaya çıkmıştır. Fakat tüketim veya servet üzerinden alınan vergilerin ötesinde sadece elde edilen gelirin dahi bir payı olarak verilen vergi sonucu katlanılan fedakârlıkların eşitlenmesi kolay değildir. Gelirin her bir birey için farklı marjinal fayda eğrisi oluşturması vergi adaletini sağlamada farklı ödeme gücü göstergelerine de dikkat etmeyi gerektirmektedir. Bu göstergeler mükelleflerin vergi ödeme gücünü belirlerken aynı zamanda vergiye kaynak teşkil eden konuları da ortaya koymaktadır.

Geçmişte mükellefin sahip olduğu mal ve mülk miktarı vergi ödeyebilme gücünü, sanayi devrimi öncesinde belirleyen temel unsurken, tarımsal kalkınma sürecinde tarımı ilgilendiren arazi, araç ve gereçlerin sahip olunma miktarı ödeme gücü göstergesi olarak kabul edilmiştir. Günümüzde ise sanayileşme sonrası toplumlarda üç temel gösterge olan gelir, tüketim ve servet ödeme gücü açısından esas alınan göstergelerdir. Aynı zamanda verginin kaynağını oluşturan konuları da teşkil etmektedir (Şener, 2013, s.243).

1.3.1 Ödeme Gücü Göstergesi Olarak Gelir

Sanayi devrimi sonrasında endüstrinin gelişmesi ile birlikte ekonomiler parasallaşmaya başlamış ve trampa ekonomisi yerini para ekonomisine bırakmıştır. Bu durum ödeme gücü göstergesini daha önce sıklıkla kullanılan mülk sahipliğinden daha çok gelire kaydırmıştır. Böylelikle Smith'in de vergilemede ilke olarak benimsediği verginin gelir üzerinden hesaplanması durumu 19.yy boyunca ağırlık taşıyan görüş olmuştur (Musgrave, 1959, s.94).

Literatürde ödeme gücü olarak bireyin elde ettiği gelirin dikkate alınması vergilendirmede adaleti sağlama açısından daha etkili görülmektedir. Örneğin

vergilendirilecek gelirin belirlenmesine ilişkin teorilerden birini ileri sürenler arasında olan Simons, servet ve tüketim gibi diğer ödeme gücü göstergelerinin de kaynağını gelir oluşturduğu için vergilendirme açısından esas alınması gerekenin bireyin elde ettiği gelir olduğunu ifade etmiştir. Bunun nedenlerinden en önemlisi ise gelirin subjektif olması sayesinde vergilendirmede her bir mükellefin ayrı değerlendirmeye tabi tutularak gerçek ödeme gücüne ulaşmayı sağlayacak tekniklerin uygulanabilmesidir (Akdoğan, 2013a, s.224; Mutluer vd., 2013, s.205).

Ayırma ilkesi, asgari geçim indirimi, artan oranlılık ve uygulanan tüm muafiyet ve istisnalar sayesinde gelir üzerinden alınan verginin mükellefin ödeme gücünü yansıtması daha mümkün hale gelmektedir. Yatay ve dikey adalet açısından konuya yaklaşıldığında aynı durumda olan bireylerin gerçekte ödeme gücü açısından aynı durumda olup olmadığını tespit etmek, örneğin aile durumunu, kira ve benzeri zorunlu giderlerinin olup olmadığını belirlemek, gelir üzerinden alınan bir verginin hesaplanmasında bahsi geçen tekniklerin kullanımı sonucunda çok daha kolay hale gelmektedir.

Bu açıdan bakıldığında Türk vergi sistemi içinde de yer alan gerçek kişilerin geliri ve tüzel kişilerin geliri, gelir ve kurumlar vergisi olarak vergilendirilmektedir.

Gelirin vergilendirilmesi durumunda ödeme gücüne ulaşılmasının kolay olması vergileme açısından adaleti olumsuz etkileyen bazı durumları da ortaya çıkarabilmektedir. Örneğin elde edilen geliri tasarrufa yönlendiren bir birey veya bir tüzel kişilik bu tasarrufları sayesinde bir sermaye kazancı elde ettiği takdirde bir kez daha vergilendirildiği zaman gelirini doğrudan tüketen veya servet şeklinde değerlendirenlere kıyasla daha ağır vergi yükü ile karşılaşmaktadır. Tasarruflarını bankada değerlendirmek suretiyle faiz geliri elde eden bireye karşılık aynı geliri kazanan diğer bireyin tasarruf yapmayıp doğrudan tüm gelirini harcaması, savurgan olanı tasarruflu olana göre vergi yükü açısından avantajlı hale getirecektir (Stiglitz, 2000, s.470).

1.3.2 Ödeme Gücü Göstergesi Olarak Tüketim

Literatürde gelir üzerinden vergilendirilmenin vergi adaletini sağlamayacağını ileri sürerek tüketimin vergilendirilmesini savunan özellikle fedakârlık ve ödeme gücü yaklaşımının da savunucusu Mill, daha sonrasında ise Fisher ve Kaldor gibi teorisyenler bu noktada harcamaların ödeme gücü göstergesi olarak ele alınmasını savunmuşlardır (Akdoğan, 2013a, s.225).

Ödeme gücünün gerçek olarak tespitine yönelik tüketimi ele alan Kaldor, tüketim vergilerini savunarak vergi adaleti açısından tüketimin vergilendirilmesinin gelire göre daha adil ve daha tarafsız olduğunu ileri sürmüştür (Utz, 2002, s.918).

Kaldor, “Harcama Vergisi” adlı çalışmasında bireylerin yıllık geliri yerine doğrudan yıllık yapmış oldukları harcama toplamının vergilendirilmesi gerektiğini söyleyerek, tüketimin ödeme gücü göstergesi olarak gelire ikame edilmesini savunmuştur. Kaldor’un tüketimin önemli bir gösterge olarak nitelendirmesinin nedeni ise geliri tüketmeyen bireyin ülke sermaye stoğuna katkı yapması yani pastayı büyütmesine karşın, tüketim gerçekleştiren bireyin bu stoğu eritmesi yani pastayı küçültmesidir (Şen ve Sağbaş, 2015, s.216).

Bir diğer taraftan konuya bakıldığında tüketimin bir ödeme gücü göstergesi olarak kabul edilmesi durumunda, geliri artan bireylerin tüketimi oransal olarak azaldığı takdirde düşük gelir düzeyindeki bireyler harcamaları üzerinden ödedikleri vergiler ile daha fazla vergi yükü altına girmekte, yüksek gelir grubu daha düşük vergi yüküne katlanmaktadır. Bu durum harcamaların vergilendirilmesi görüşü karşısında temel bir eleştiri olarak durmaktadır (Uluatam, 1999, s.300).

Gelirin artması sonucu tüketimin oransal olarak azalması durumu tüketim ile harcama kavramlarının daha iyi açıklanmasıyla anlaşılabilir. Gelir artışı, tüketmek zorunda olunan mal ve hizmetlerin miktarında gelirdeki kadar bir artış yaratmayabilir fakat geliri artan bireyin daha lüks mallar talep etmesi durumunda harcamalarındaki artışın, gelirindeki artış ile doğru orantılı olması da mümkündür. Bu yüzden yine Türk vergi sisteminde incelenecek olan ve ödeme gücü göstergesi olarak tüketimin kaynak alındığı “mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler”, genel tüketime yönelik olan “Katma

Değer Vergisi” (KDV) ve lüks tüketime yönelen “Özel Tüketim Vergisi” (ÖTV) olarak ayrılmış durumdadır.

1.3.3 Ödeme Gücü Göstergesi Olarak Servet

Son olarak bir diğer ödeme gücü göstergesi ise servet olarak karşımıza çıkmaktadır. Literatürde ödeme gücü göstergesi olma açısından gelirin yaygınlaşmasından önceye dayanan mülk sahibi olma durumuna göre vergilendirilme anlayışı, aslında 19.yy’a kadar servetin ödeme gücü göstergesi olarak esas alınmasını sağlamıştır (Mutluer, 2013, s.205).

Akım bir değişken olarak ekonomide nitelendirilen gelirin stok değişkene çevrilmesi durumunda elde edilen her türlü menkul ve gayrimenkul mallar ile hazır da tutulan nakit para da servetin içine dâhil olmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2015, s.199).

Gelir ile servet arasında net bir ayırım yapmak çok kolay değildir. Tüketilmeyen gelirin tasarrufa yönlendirilmesi ortaya serveti çıkardığında gelir ve servetin aynı anda iki farklı ödeme gücü göstergesi olarak ele alınması ve vergilendirilmesi bazı iktisatçılar açısından çifte vergilendirme durumu ile nitelendirilmiş ve etkinlik ve adalet açısından sorun yarattığı ileri sürülmüştür. Buna rağmen kişinin elde ettiği gelir yanında stok olarak tuttuğu servetinin de yatay adalet çerçevesinde vergi ödeme gücünü arttırdığını söylemek mümkündür (Akdoğan, 2013a, s.227).

Türk vergi sistemi içinde yer alan veraset ve intikal vergisi ile emlak ve motorlu taşıtlar vergisi, ödeme gücü göstergesi açısından servetin dikkate alındığı vergiler olarak nitelendirilmektedir.

Bu üç ödeme gücü göstergesini de dikkate alan günümüz vergi sistemlerinde verginin kaynağını oluşturması açısından gelir, tüketim ve servet bir arada kullanılmaktadır. Buraya kadar ifade edilen ödeme gücü yaklaşımından hareketle adil bir vergilemenin sağlanması için nelerin ödeme gücünü temsil ettiğine teorik olarak baktıktan sonra bu göstergelere dayanılarak vergi sistemleri içinde var olan vergiler genel hatları ile ele alınmıştır. Sonrasına ise ödeme gücünü ölçmek için hangi tekniklerin kullanıldığını

incelemek, mevcut vergi sistemlerindeki uygulamaların ne derecede etkin, adil veya eşit bir vergileme sağladığını görmek açısından önem taşımaktadır.

1.4 VERGİ KAYNAĞINA GÖRE VERGİ TÜRLERİ

Vergi teorisinde fayda ve ödeme gücü yaklaşımları verginin neyi ifade ettiğini ve neye göre alındığını göstermektedir. Ödeme gücü yaklaşımından hareketle üç temel vergi ödeme gücü göstergesi aynı zamanda günümüz vergi sistemleri açısından üç temel vergi kaynağını ve bunun sonucu olarak da üç temel vergi türünü ortaya çıkarmaktadır. Bu başlık altında gelir vergisi, tüketim vergisi ve servet vergisi olmak üzere üç ana vergi türü başlığı teorik olarak ele alınmıştır. Bu vergi türlerini farklı sınıflandırmalara tabi tutmak veya alt başlıklarda farklı vergiler üretmek vergi sistemleri açısından mümkündür. Bu açıdan hem Türkiye'deki vergi sistemi içinde yer alan üç ana başlık altındaki vergiler ve vergi reformu gerçekleştiren diğer ülkelerdeki durum sonraki bölümlerde ele alınmıştır.

1.4.1 Gelir Vergisi ve Gelirin Tanımı

Gelirin bir ödeme gücü göstergesi olarak kabul edilmesi ile gelirin doğrudan verginin konusu yapılması ve bir vergi türü olarak ortaya çıkması farklı zamanlarda olmuştur. Sadece savaş dönemini kapsayan kısa süreli bir uygulama şeklinde ilk olarak 1799 yılında İngiltere'de gelir vergisi uygulamasına gidilmiştir. Bir başka kısa süreli uygulama 19.yy ortalarında İsveç'te gerçekleşmiştir. 19.yy'ın sonlarına doğru ise Almanya'da uygulanmıştır. Almanya'nın revize ederek sürekli hale getirdiği 1925 yılındaki gelir vergisi uygulaması ise ilk defa gelir vergisini 1950 yılında uygulayan Türkiye için model oluşturmuştur (Mutluer vd., 2013, s.236).

Kesintisiz bir şekilde gelir vergisi uygulamasının genel anlamda başlaması ise Almanya örneğinde olduğu gibi görece yakın geçmişe dayanmaktadır. Örneğin Fransa, kısa süreli gelir vergisi uygulamasından sonra 1948 yılından itibaren, ABD ise 1913 yılından başlayarak gelir vergisini sürekli olarak uygulamaya koymuştur (Piketty, 2014, s.11).

Ödeme gücünün tespitinde önemli bir gösterge olarak kabul edilen gelirin vergilendirilmesi noktasında vergilendirilecek olan gelirin iyi bir tanımının yapılması mecburiyeti ortaya çıkmaktadır. Literatürdeki farklı görüşler vergilendirilecek gelir açısından farklı gelir türlerinden bahsetmektedir.

Gelirin tanımına ilişkin teorik yaklaşımlara göre kaynak teorisi gelirin sürekliliğini ele alırken, safi artış teorisi belirli dönem itibariyle gerçekleşen geliri daha geniş kapsamlı ele almaktadır (Uluatam, 1999, s.328-329).

Bunlara ilaveten gelirin ekonomik tanımını yaparak yine belirli dönemler itibariyle servet ve tüketimdeki artışın, vergilendirilmesi gereken gelir olduğunu öne süren Haig-Simons yaklaşımı da mevcuttur. Öte yandan elde edilen gelirin gerçek kişiler tarafından elde edilmesi durumunda uygulanan vergi kişisel gelir vergisi olarak nitelendirilirken, tüzel kişilik tarafından elde edilen aynı nitelikteki gelir kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2015, s. 182).

Vergileme tekniği açısından gelir konusuna yaklaşıldığında ise karşımıza yine iki temel teoriye dayalı olan global (üniter) ve sedüler (ayrı sınıflı) olarak gelirin vergilendirilmesi konusu çıkmaktadır (Burns ve Krever, 1998, s.1).

1.4.1.1 Gelir Vergisinin Uygulama Biçimleri Açısından Ayrımı: Sedüler ve Üniter Gelir Vergisi

Gelirin elde edilmesi birbirinden farklı şekilde meydana gelebilir. Sermaye sahibinin sermayesini ortaya koymak suretiyle ticaret yapması sonucu elde ettiği kazanç bir ticari kazanç olarak nitelendirilirken, girişimciliği bir kenara bırakıp sadece sermayesini başkasına kiralamak suretiyle elde ettiği faiz de bir gelir olarak sayılmaktadır. Emeğini işgücü piyasasında sunarak karşılığında ücret elde eden bir işçinin elde ettiği gelir ile fiziki sermayesini veya sahip olduğu herhangi bir doğal kaynağı kiraya vererek kira geliri elde eden bireyin elde ettiği gelir sonuç itibariyle aynıdır.

Gelir farklı kaynaklardan elde edildiği için gelir vergisi uygulamasında gelirin her bir kaynağına yönelik ayrı bir vergileme uygulamasına gidilmesi “sedüler gelir vergisi” uygulaması olarak literatürde yer almaktadır (Mutluer, 2013, s.238).

Sedüleri bir gelir vergisi uygulamasında gelirin unsurlarını oluşturan emeğin kazancı olan ücret, emek ve sermaye karışımı şeklinde elde edilen her türlü kazanç ve doğrudan sermayeye dayalı elde edilen gelirler ayrı vergi tarifelerine tabi tutulabilir. Her bir gelir unsuru için genellikle düz ve birbirinden farklı oranlı vergilemeye gidilmesi söz konusu olmaktadır (Akdoğan, 2013a, s.264).

Farklı vergi matrahları ve bu matrahlara farklı vergi oranları uygulanabilir. Bazı gelir türleri doğrudan stopaja tabi tutulurken bazıları beyanname ile vergilendirilebilir. Her bir gelir unsuru için farklı indirim ve istisnalar mevcuttur (Burns ve Krever, 1998, s.1).⁷

Üniter veya global gelir vergisi olarak literatürde adlandırılan gelir vergisi türünde ise gelirin unsurlarına ayrılmaksızın toplam üzerinden vergilendirilmesi söz konusudur. Bireyin aynı anda hem ücret geliri elde etmesi hem de gayrimenkulü üzerinden kira geliri elde etmesi gibi bir durumda farklı unsurlara ait gelirler toplanarak tek bir beyanname şeklinde ve teorik olarak tek bir matrah üzerinden genellikle artan oranlı bir şekilde vergilendirmeye tabi tutulmaktadır (Mutluer vd., 2013, s.239).

Üniter gelir vergisi uygulamasında mükellefin toplam kazancı üzerinden subjektif özellikleri dikkate alınarak ödeme gücüne ulaşmak için tekniklerin uygulanması daha mümkün hale gelmektedir. Bu açıdan üniter gelir vergisi şahsi vergi olarak literatürde kabul görmektedir (Akdoğan, 2013a, s.265).

Uygulamada üniter gelir vergisinin sedüleri gelir vergisine göre daha üstün olduğu kabul edilmektedir. Sedüleri gelir vergisinin sahip olduğu bazı olumsuz özellikler üniter gelir vergisini daha tercih edilebilir hale getirmektedir (Burns ve Krever., 1998, s.2-4).

Sedüleri gelir vergisinin olumsuz taraflarından biri, birden fazla gelirin unsuruna ayrı ayrı vergi rejimi tasarlamamanın, gelir vergisinin subjektif özelliğini ortadan kaldırarak, artan oranlılık, muafiyet ve istisna gibi tekniklerin uygulanmasını zor hale getirmesi olarak ileri sürülmektedir. Bir başka olumsuz yön ise böyle bir vergi sisteminin yönetiminin karmaşık ve zor olmasıdır. Kimin hangi gelir türlerini elde ettiğini tam

⁷ Zaman içinde bazı reformlarla sedüleri gelir vergisi yapısının daha global hale gelmesi söz konusu olsa da mevcut uygulamada halen gelirin büyük bir kısmı için bariz şekilde sedüleri gelir vergisinin uygulandığı ülkeler; Çin ve Romanya dışında, Etiyopya, Somali, Sudan, Lübnan, Ruanda, Eritre, Yemen, Kongo gibi Afrika ve Arap ülkeleri şeklindedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Burns ve Krever, 1998, Tax Law Design and Drafting, Vol. 2, Ch. 14, IMF Publication.

olarak belirleyip her bir unsur için ayrı ayrı vergi hesaplamak vergi idaresinin yönetim maliyetlerini arttıracaktır. Son olarak ise mükelleflerin farklı gelir unsurlarının farklı vergilendirilmesi durumunda avantajlı gelir unsuru üzerinden gelirlerini elde etmeye yönelmesi, verginin tarafsızlığını ortadan kaldırarak iktisadi karar almayı etkileyecektir.

Sonuç olarak ideal gelir vergisi türü olarak literatürde ifade edilen üniter yapıda bir gelir vergisi daha avantajlı olsa da uygulamada tamamen global bir gelir vergisi tasarlamak ise mümkün değildir (Burns ve Krever., 1998, s.3).

Dolayısıyla tek bir gelir vergisi türünün saf haliyle uygulandığı vergi sistemlerinden bahsetmek mümkün olmamaktadır. Uygulamada üniter bir vergi sistemi içinde dahi uygulanan stopajla menkul sermaye gelirlerinin vergilendirilmesine gidilmesi, ücret veya sermaye kazancının farklı oranlarda vergilendirilmesi üniter gelir vergisi ile sedüler gelir vergisinin karışımını ortaya çıkarmaktadır (Zolt, 1996, s.50).

Türk vergi sistemi de dâhil olmak üzere tek beyannameye dayalı toplam gelirin vergilendirildiği üniter bir gelir vergisi uygulamasında, farklı gelir unsurlarına uygulanan farklı muafiyet ve istisnalar, stopajla sabit oranda vergilendirme, farklı gelir türleri için tanımlanmış indirimler ve nihayetinde uygulamadaki ayırma ilkesi örnekleri üniter gelir vergisinin saf olarak uygulanmasını mümkün kılmamaktadır.

1.4.1.2 Gelirin Tanımına İlişkin Teorik Yaklaşımlar: Safi Artış ve Kaynak Teorileri

Uygulamada gelir vergisi türlerinden sonra önem arz eden diğer bir durum gelirin hangi teori çerçevesinde tanımlandığıdır. Sedüler veya üniter bir gelir vergisi uygulamasında neyin gelir olarak sayılacağı, geliri tanımlamaya yönelik iki temel teori çerçevesinde şekillenmiştir.

Literatürde Haig-Simons veya Schanz-Haig-Simons⁸ yaklaşımı olarak ifade edilen safi artış teorisi, belirli bir dönem içinde bireylerin tüketim gücü ve servetlerindeki artışı vergilendirilecek gelir olarak tanımlar (Zolt, 1996, s.46).

⁸ Alman iktisatçı Georg von Schanz gelir vergisi için belirlenecek matrahın tüketim gücünde ve servetteki artış olması gerektiğini Haig-Simons'dan önce ortaya koymuştur. Amerikalı iktisatçılar Robert M. Haig ve

Literatürde geliri geniş kapsamlı olarak ele alan bu teori, bireyin belirli bir dönem içindeki gelir, tüketim ve servet gibi tüm iktisadi değerlerini içine almaktadır. Kişinin tüketim gücünü arttıracak olan gelir ve servet artışının nereden kaynaklandığı veya süreklilik arz edip etmediği önemli olmayıp belirli bir dönem içindeki gelir hareketliliği verginin konusunu oluşturmaktadır (Uluatam, 1999, s328).

Bu noktada aynı olarak bireyin tüketim gücünü arttıran her şey bu yaklaşımda vergi ödeme gücünü temsil etmektedir. Örneğin bireyin kira yerine kendi evinde oturuyor olması, hobi amaçlı sebze meyve üretmesi, belirlenen dönem içinde tüketim gücü ve servet artışı olarak kabul edilmektedir.

Son yüzyılda gelişmiş ülkelerde, Schanz-Haig-Simons yaklaşımına uygun kapsamlı gelir vergisi uygulaması vergi sistemlerinde temel teşkil etmektedir. Özellikle ödeme gücü teorisinin savunucuları açısından bu tip bir gelir vergisi dizaynı yatay vergi adaletini sağlama açısından başarılıdır (Genser, 2006, s.2).

Yaklaşımın temelinde eşit gelire sahip olan bireylerin gelirin kaynağı ne olursa olsun aynı vergilendirilmeye tabi tutulması, bu teoriyi yatay adalet ilkesini önemseyen bir teori haline getirmektedir. Gelir vergisini subjektif hale getirerek, bireylere muafiyet ve istisna uygulamasına gidilmesini bu yaklaşımın ileri sürdüğü ideal vergi yapısından sapma olarak değerlendiren teorinin savunucuları ise bu sapmayı “vergi harcaması”⁹ olarak nitelendirmektedir (Zolt, 1996, s.47).

Kaynağı sürekli olmamasına rağmen arızı olarak elde edilen her türlü bağış, piyango ikramiyesi, sahip olunan gayri menkul ve menkul değerlerdeki artışta safi artış teorisi çerçevesinde vergilendirilecek gelir kapsamındadır (Mutluer vd., 2013, s.240).

Henry C. Simons ise daha sonra bu teoriyi geliştirmişlerdir. Dolayısıyla üç iktisatçı-maliyecinin adı ile anılan yaklaşım daha geçerlidir (Holmes, 2001, s.35).

⁹ Vergi harcaması kavramı, sadece muafiyet ve istisna değil ödeme gücüne ulaşma teknikleri içinde yer alan asgari geçim indirimi ve diğer vergi indirimleri ile ayırma ilkesi sonucu devletin potansiyel vergi hasılatı içinde yer alan fakat tahsil etmediği vergi gelirlerini ifade etmektedir (Kayalidere ve Özcan, 2012, s.342). Türkiye için en son yayınlanan 2016 yılına ait “Vergi Harcamaları Raporu”nda ayırma ilkesi hariç olmak üzere diğer uygulamalar sonucunda ortaya çıkan vergi harcaması miktarına ulaşmak mümkündür. *Ayrıntılı bilgi için bkz. “Vergi Harcamaları Raporu, Maliye Bakanlığı, 2016”.*

Bir başka Alman iktisatçı Wilhelm Hermann¹⁰ tarafından ortaya atılan kaynak teorisi, 19.yy'da vergilendirilecek gelirin tespitine ilişkin kabul görmüş temel bir teoriyi oluşturmaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.368).

Gelirin daha dar kapsamlı ele alındığı bu yaklaşımda, sadece sahip olunan üretim faktörlerinin üretime koşulması sonucunda süreklilik arz eden gelirin vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülmüştür. Arızı olarak elde edilen gelir ve servetteki hiçbir artış vergilendirilecek gelirin tanımı içinde yer almamaktadır (Uluatam, 1999, s.331).

Bu teoriye göre kaynağın süreklilik arz etmemesine rağmen öz tüketim olarak nitelendirilen bireyin kendi üretimini tüketmesi ise ödeme gücü göstergesi olarak görülmektedir. Dolayısıyla bireyin kendi üretimi de vergilendirilecek gelire dâhil edilir (Mutluer vd., 2013, s.240).

Kaynağın süreklilik arz etmediği hibe ve bağış yoluyla elde edilen gelirler, bir defaya mahsus kazanılan değer artışlarına bağlı kazançlar, piyango ikramiyeleri ve diğer her türlü üretim faktörünün arızı olarak üretime dâhil olması sonucu elde edilen gelirler bu teori kapsamında vergilendirilecek gelir tanımının dışında bırakılmaktadır.

1.4.1.3 Safi Artış Teorisi – Kaynak Teorisi Karşılaştırması

Gelir vergisinde gelirin belirlenmesine yönelik mevcut iki teori karşılaştırıldığında gelirin daha kapsamlı bir şekilde ele alındığı safi artış teorisi uygulamada daha çok tercih edilmektedir. Kişilerin ödeme gücünü tespiti açısından bireylerin gelir ve servetlerindeki tüm artışı kapsar bir şekilde ele alan safi artış teorisi bu anlamda daha adil bir vergileme yapılmasını mümkün kılmaktadır. Aynı zamanda bireylerin vergi dışında kalan gelir artışlarını minimize edeceği için vergiyi daha tarafsız hale getirdiğini söylemek mümkündür (Uluatam, 1999, s.332).

Safi artış teorisi yatay eşitliğin yanında, gelirin kapsamını geniş tutarak daha yüksek düzeyde gelir elde edenlerin daha yüksek ödeme gücüne sahip olmalarından hareketle

¹⁰ Tam adı Friedrich Benedict Wilhelm von Herman olan ve 1795-1868 yılları arasında yaşayan Alman iktisatçı kaynak teorisini, safi artış teorisinden önce ortaya koyarak gelirin tanımını "*belirli bir kaynaktan düzenli olarak sağlanan veya en azından belli bir ölçüde sağlanması mümkün olan aynı ve nakdi değerleri ifade eden kavram*" olarak ifade etmiştir (Aktaran: Şen ve Sağbaş, 2015, s.183).

dikey eşitliği sağlayacak şekilde vergilendirme imkânı da tanımaktadır. Bir başka özelliği ise üniter bir gelir vergisi ile uygulandığında, gelirin farklı bileşenleri arasında simetrik bir vergileme yaratmasıdır. Yani herhangi bir gelirin unsurunda artışa uygulanan marjinal vergi oranı, genel gelir vergisinde aynı olduğundan ötürü gelir artışı aynı vergiye tabi tutulacaktır (Genser, 2006, s.2-3).

Diğer taraftan bireyin her türlü iktisadi varlığına ait bir değer artışını tespit etmek vergi yönetimi açısından kolay değildir. Ayrıca konjonktürel nedenlerden ötürü dönemsel değer artış veya azalışlarının vergiye konu edilmesi bireylerin yaşam boyu elde edeceği geliri değiştirmekte bu da vergi yükünün paylaşılması açısından adaletsiz bir durum ortaya çıkarabilmektedir (Nadaroğlu, 1981, s.369).

Dönemlik olarak değil yaşam boyu gelir ele alındığında tasarruf ve tüketim davranışlarının farklılaşmasından ötürü yatay eşitliğin ortadan kalkmasına yol açacaktır. Bu her ne kadar gelirin vergilendirilmesinden kaynaklanan bir sorun olsa da safi artış teorisinde de çözüme kavuşturulabilir değildir. Bu yüzden literatürde tüketime vergilendirilmesine yönelik görüşler ileri sürülmüş ve tasarrufların ve gelirin vergilendirilmesinin yol açacağı mükerrer vergileme sorununun bu şekilde aşılabileceği ifade edilmiştir.

1.4.2 Harcama Vergileri ve Tüketime Tanımı

Ödeme gücü göstergesi olması açısından tüketime de gelirin yanında önem taşıdığı tüm vergi teorileri açısından kabul edilmektedir. Tüketim ve harcama kavramlarının ise birbirinden farklı olduğunu ifade etmek gerekir. Tüketim herhangi bir mal veya hizmetin tüketimi ile ilişkilendirilebilirken harcama vergileri konusu gelirin tüketimi olan vergiler olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.4.2.1 Genel Harcama Vergileri

Ödeme gücünde adaleti sağlamak açısından gelirin tüketime ayrılan kısmının sadece vergilendirilmesi gerektiğini savunan Mill'den, tüketime gerçek ödeme gücünü temsil ettiğini ileri süren ve bireyin yapmış olduğu yıllık harcamalar üzerinden bir vergi

uygulamasına gidilmesini savunan Kaldor'a kadar tüketimin vergilendirilmesini savunan farklı iktisatçılar literatürde yer almaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.378; Salanie, 2003, s.187).

Kaldor tarafından önerilen harcama vergisi modeli, ödeme gücünü tüketim olarak ele alan en radikal vergileme önerilerinden biridir. Burada gelir vergisinin ikamesi şeklinde, doğrudan harcamaları esas alan ve yıllık periyodlar şeklinde beyan edilmek suretiyle bireyin toplam harcama tutarının vergilendirilmesi önerilmiştir (Akdoğan, 2013a, s.279).

Literatürde “genel harcama vergisi” olarak ifade edilen bu görüş, Hindistan'daki kısa süreli deneme dışında uygulamada yer almamaktadır (Akalın, 2016, s.446).

Tüketimi ödeme göstergesi olarak kabul eden genel harcama vergisi uygulaması nihai tüketiciyi gerçekleştirdiği tüketim için yapmış olduğu harcama üzerinden vergilendirerek bu anlamda bir vergi yansıması veya kanuni-fiili mükellef ayırımı ortaya çıkmasının önüne geçmektedir. Aynı zamanda bireyin tüketime yönlendirdiği kaynakların nereden elde edildiğinin veya kaynağın sürekli olup olmadığının da bir önemi kalmamaktadır (Uluatam, 1999, s.391).

Genel harcama vergisi uygulamasında toplam harcamasını beyan eden bireyin bu harcaması üzerinden artan oranlı veya düz oranlı bir vergi tarifesi uygulanabilir. Bu açıdan gelir vergisindeki sübjektif özelliklerin dikkate alınarak vergilendirilmesi mümkün olabilmektedir. Böylelikle mal ve hizmetler üzerinden alınan işlem vergilerinin yarattığı olumsuz durumların önüne geçilebilmektedir.

Schanz-Haig-Simon yaklaşımında safi artışın vergilendirilmesine benzer bir model genel harcama vergisi için ileri sürülmüş ve gelirden tasarrufların düşülmesi sonucu kalan kısım yani tüketimin tamamının vergilendirilmesi önerilmiştir (Akalın, 2016, s.448).

Bir tüketim vergisi türü olan genel harcama vergisinin uygulamada karşılık bulamamasının altında yatan temel nedenler biri öncelikle bu verginin uygulanmasının çok zor olmasıdır. İdare her bir bireyin beyanına göre tüketimini vergilendirmeye gittiğinde gerçek tüketim beyanlarının elde edilmesi için vergi idaresi tarafından ayrı bir

çaba gösterilmesi gerekmektedir. Üreticiler açısından da böyle bir verginin toplam talep üzerinde olumsuz bir baskı yaratma endişesi mevcuttur. Tüketimi kısımaya çalışan bireyler ekonomide toplam talebin azalma tehlikesini ortaya çıkarmaktadırlar (Uluatam, 1999, s.393).

1.4.2.2 İşlem Vergileri

Literatürde “muamele”, “satış” veya “mal ve hizmet” vergileri olarak da yer alan işlem vergileri bir tüketim vergisi türü olup mal ve hizmet ticaretinde yapılan işlemler sonucu ortaya çıkan bir vergidir. Bu açıdan bakıldığında gelir vergisini tamamlayıcı bir nitelik taşımaktadır (Akdoğan, 2013a, s.281).

Üretimden tüketim aşamasına kadar her türlü mal ve hizmetin el değiştirmesi durumunda her işlem sonucunda alınan vergiler “yayılı harcama vergileri”ni oluştururken, üretim, toptan satış veya perakende satış aşamalarında tek aşamalı alınan işlem vergileri de mevcuttur (Mutluer vd., 2013, s.256).

Türkiye’de dâhil olmak üzere AB ülkelerinin tümü ve ABD’de uygulanan işlem vergilerinde, yayılı harcama vergisi olarak üretimden tüketime her aşamada yaratılan katma değer vergilendirildiği işlem vergisi KDV ile tek aşamalı bir işlem vergisi olan ve özel tüketimi kapsayan ÖTV uygulamada yer almaktadır.

KDV uygulaması üretimden tüketim aşamasına geçen süreçte yaratılan katma değer üzerinden hesaplanan bir vergi olduğu için gayrisafi harcama vergilerinin meydana getirdiği vergi piramidi¹¹ gibi olumsuz özelliklerin önüne geçmesi açısından daha etkin ve mükellefler üzerinde vergi yükünü azaltıcı bir özelliğe sahiptir.

Mutluer vd.’nin (2013) ifade ettiği, yayılı muamele vergisi olarak katma değer vergisinin gayrisafi harcama vergisinden daha üstün olduğunu gösteren Tablo 2’de, bir işlem vergisi olarak tüketim üzerinden KDV alınması durumunda vergi oranı %18 iken yaratılan toplam 1.500 liralık bir değer üzerinden ortaya 270 liralık bir vergi yükü nihai olarak çıkmaktadır.

¹¹ Vergi piramidi; yayılı harcama tipi tüketim üzerinden alınan vergilerde üretim aşamasından tüketim aşamasına mal ve hizmetlerin her el değiştirme işlemi esnasında gayrisafi değer üzerinden hesaplanan vergilerin nihai tüketiciye ulaşana kadar vergi yükünü arttırması sonucu oluşmaktadır (Gates, 2002, s.35).

Tablo 2: Katma Değer Tipi Yayılı Harcama Vergisi ile Gayrisafi Yayılı Harcama Vergisi Karşılaştırması (TL)

| Vergi (%18) | Üretici | Toptan Satış | Perakende | Toplam |
|--------------|---------|--------------|-----------|--------|
| Satış Tutarı | 1.000 | 1.200 | 1.500 | 3.700 |
| Katma Değer | 1.000 | 200 | 300 | 1.500 |
| Vergi | 180 | 216 | 270 | 666 |

Kaynak: Mutluer vd., 2013, s.259.

Daha önceden ödenen vergilerin de matraha katıldığı gayrisafi satış vergisinde ise toplamdaki 3.700 liralık matrah 666 liralık bir vergi ortaya çıkarmıştır. Bu açıdan günümüzde uygulanan KDV vergi yükü açısından avantaj sağlamak ve mükerrer vergilemenin önüne geçmektedir.

KDV yaratılan katma değer üzerinden hesaplanan bir vergi olması nedeniyle işlem vergileri içinde daha etkin bir sonuç yaratsa da, mal ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan her işlem vergisinde olduğu gibi objektif özellikte bir vergi olmaktan kurtulamamaktadır. Bu durum ise gelir dağılımını bozucu bir etki yaratarak farklı gelir düzeylerindeki bireyler açısından vergi yükünün tersine artan oranlı bir yapıya dönüşmesine yol açmaktadır (Şener, 2014, s.319).

Tablo 3: Farklı gelir düzeyleri ve KDV'nin vergi yükü açısından yarattığı tersine artan oranlılık

| Gelir Düzeyi (TL) | Vergi Oranı | Mal/Hizmet Bedeli (TL) | Ödenecek KDV (TL) | Vergi Yükü (%) |
|-------------------|-------------|------------------------|-------------------|----------------|
| 1000 | %18 | 1.000 | 180 | 18 |
| 5000 | %18 | 1.000 | 180 | 3,6 |
| 10000 | %18 | 1.000 | 180 | 1,8 |

Kaynak: Orhan Şener, 2014, "Kamu Ekonomisi" kitabında yer alan "Tüketim vergilerinin ekonomik etkileri" başlıklı bölümden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Yıllık gelir düzeyleri farklı olan üç bireyin elde ettiği gelir düzeyi ile aynı mal veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi miktarı karşılaştırıldığında Tablo 3'te her bir gelir düzeyine karşılık gelen vergi yükünün gelir düzeyi arttıkça azaldığı görülmektedir. Bu durum tersine artan oranlılık olarak ifade edilmekte ve gelir dağılımını bozucu bir etki yaratmaktadır (Akdoğan, 2013a, s.250).

Sonuç olarak tek başına gelir vergilerinin yetersiz kalması, tüketiminde ödeme gücü göstergesi olarak kabul edilerek tüketim vergilerinin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Gelir vergisi subjektif özelliği sayesinde vergilemede adaleti sağlarken tüketim vergileri

ekonomik etkinliği sağlamada başarılıdır. Sermaye hareketliliği sayesinde üretim faktörlerinin kazancını vergilendirme noktasında yaşanan sıkıntı tüketim vergileri sayesinde giderilmektedir (Şen ve Sağbaş, 2015, s.219).

Tüketim vergileri, Türkiye gibi yüksek marjinal tüketim eğilimine sahip ülkeler açısından da devletin vergi hasılatında önemli bir pay tutmaktadır. Fakat işlem vergileri içerisinde yer alan yayılı muamele vergileri ve özellikle KDV'nin objektif nitelikte olması vergi adaleti açısından ödeme gücüne ulaşmada kullanılan tekniklerin uygulanmasını güç hale getirmektedir. KDV oranlarının farklı mal ve hizmet gruplarında farklılaştırılması gelir vergisinde adaleti sağlayan ayırma ilkesine benzer bir durum teşkil etse de nihai olarak gelir dağılımı üzerinde farklı gelir grupları açısından yaratılan tersine artan oranlılığı ortadan kaldırmamaktadır.

1.4.3 Servet vergileri ve Servet Tanımı

En genel ifadeyle servetin tanımı gerçek veya tüzel kişi fark etmeksizin sahip olunan tüm iktisadi değerleri kapsamaktadır. Dolayısıyla servetin birikmiş bir menkul ve gayrimenkul değerler toplamından ibaret olduğunu söylemek servetin tanımı için yeterli olmamaktadır. Bu tanım bireye veya tüzel kişiliğe ait her türlü para ve para ile temsil edilecek olan mal birikimini ve hatta alacakları da içine almaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.382).

Servet vergileri açısından önem taşıyan bir konu nelerin servet olarak sayılıp vergilendirileceği ile alakalıdır. Gelirin tüketilmeyen kısmı yani tasarrufların tümü mü servet vergisine tabi tutulmalı yoksa belirli menkul ve gayrimenkul şekilde elde tutulan varlıklar, konusu servet olacak şekilde mi vergilendirilmeli hususunda bir ayırım yapılmalıdır. Örneğin sermaye birikiminin bankada değerlendirilmesi durumunda sermayenin getirisi üzerinden alınan vergi gelir vergisinin bir unsuru şeklindeyken sermaye birikimi bir ev ya da arabaya dönüştüğünde servetin mevcudiyeti üzerinden emlak veya motorlu taşıt vergisi alınmaktadır.

Türk vergi sistemi içinde yer alan, servetin mevcudiyeti üzerinden alınan motorlu taşıt ve bina-arazi vergileri ile servetin el değiştirmesinden alınan veraset vergisi dışında literatürde doğrudan servet vergisinin ifade ettiği kavram, bireyin veya tüzel kişiliğin

net serveti üzerinden hesaplanan bir vergidir. Bu açıdan servet vergilerini, genel servet vergileri ve kısmi servet vergileri olarak ikiye ayırmak mümkündür (Mutluer vd., 2013, s.269-271).

Gelirin tek başına ödeme gücü göstergesi olarak yetersiz kaldığı durumlar mevcuttur. Yüklü bir miras elde eden birey ile herhangi bir mal varlığı olmayan bireyin çalışması durumunda sadece gelir vergisi alınması iki bireyin ödeme gücü açısından adil bir vergileme ortaya çıkarmamaktadır. Bu açıdan servet vergilerinin ilk ortaya çıkışı gelir vergisinin tamamlayıcısı olma şeklinde olmuştur (Akdoğan, 2013a, s.268).

Musgrave (1959), miras üzerinden alınan intikal vergilerini ölüm sonrası ödenen gecikmiş gelir vergisine benzetmekte, bunun bir başka servet vergisi olan emlak vergisi gibi ölüm öncesi taksitle ödenerek gelir vergisine çevrilebilmesinin mümkün olduğunu da ileri sürmektedir (Musgrave, 1959, s.248).

Bireyin veya tüzel kişiliğin sahip olduğu tüm kazanımlar üzerinden servet vergisinin alınması sermaye birikimini engelleme sorunu ortaya çıkardığı için ise eleştiriye maruz kalmaktadır. Bu açıdan genel bir servet vergisi yerine kısmi servet vergileri uygulamasına gidilerek servetin belirli kısımları için vergi ödenmesi fikri ortaya çıkmıştır.

Ayrıca mirasın veya bağış-hibe şeklinde servetin el değiştirmesinin de vergiye tabi tutulması gelir üzerinden alınan vergilerden daha eski tarihe dayanmaktadır. 19.yy'da miras üzerinden alınan servet vergilerine bakıldığında ortalama oranların %1-2 seviyelerinde olduğu görülmektedir (Pikitty, 2014, s.374).

Gelir vergisinin fiskal amacı doğrultusunda devlete gelir sağlaması temel amacını oluştururken, servet vergilerinde amaç mali olmaktan çok sosyaldir. Bu açıdan bakıldığında Türk vergi sistemi içinde ve diğer ülke örneklerinde de servet vergilerinin toplam vergi hasılatı içindeki payı düşük kalmaktadır.

Kısmi servet vergileri olarak sayılan emlak ve motorlu taşıt vergilerinde bireylerin veya tüzel kişiliklerin sahip oldukları servetin bir kısmının vergilendirilmesi söz konusu olmaktadır. Sahip olunan bina, arsa veya arazi ve motorlu taşıt üzerinden bir vergi

alınarak, gelir vergisine ek olarak vergi ödeme gücü açısından vergi adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır (Uluatam, 1999, s.364).

1.5 ÖDEME GÜCÜNE ULAŞMADA KULLANILAN TEKNİKLER

Temel iki vergi teorisinden ilki olan fayda teorisinde vergileme doğrudan kamusal mal ve hizmet ile birey arasındaki faydanın konusu iken ödeme gücü teorisi devletin iktidar gücüne karşılık bireylerin mali gücü yani vergi ödeme gücü arasındaki ilişkiyi ele almaktadır. Buraya kadar ödeme gücü teorisinin tanımı çerçevesinde ödeme gücünün göstergeleri ve bu göstergelerden ortaya çıkan vergi türleri ele alınmıştır. Ödeme gücü teorisinin ileri sürdüğü en önemli özellik olan vergilemede adaleti sağlama durumu ise mükellefin ödeme gücü göstergeleri üzerinden gerçek ödeme gücünün tespiti sayesinde mümkün olmaktadır. Bu açıdan mükellefin ödeme gücünü ölçmeye yönelik farklı teknikler ve son olarak çalışmanın ana konusunu oluşturan ayırma ilkesi uygulaması bu başlık altında ele alınmıştır.

1.5.1 Vergi Tarifesi ve Artan Oranlılık

Konusu ne olursa olsun ödenilecek vergiye ait oran ve miktarın belirlenmesinde vergi tarifesi geçerlidir. Buna göre, gelir vergisi açısından matrah olarak kabul edilen gelire tatbik edilecek vergi oranları, harcama vergisinde mal ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan vergiye ait oranlar, servet vergileri açısından belirlenen değerlere göre maktu veya oransal vergiler, vergi tarifesi tanımına girmektedir (Akdoğan, 2013a, s.240).

Seligman (1894), vergi tarifesinin belirlenmesinde artan oranlı vergilemeyi ifade eden “progresif”¹² vergileme ile düz oranlı vergilemeyi ifade eden “oransal” vergilemeyi vergi teorisini meşgul eden iki temel mesele olarak görmüştür. İngiltere’de uygulanan “dereceli” vergilendirmenin aslında bir artan oranlı vergileme olduğunu ifade etmiş ve

¹² Seligman (1894), artan oranlı vergileme ile ilgili çalışmasında, artan oranlı vergi tarifesi için “progresif”, gelir arttıkça uygulanan vergi oranlarının düşürüldüğü vergi tarifesi için “regresif”, son olarak ise mevcut Türk vergi sisteminde gelir vergisi için de geçerli olan, belirli bir limite kadar matrah arttıkça uygulanan vergi oranının arttığı, belirlenen limitten sonra ise vergi oranının sabit kaldığı vergi tarifesi için “degresif” olarak nitelendirmektedir (Seligman, 1894, s.9-11).

artan oranlı vergilemenin vergilendirilecek gelir artarken uygulanan vergi oranının artması şeklinde olacağını ileri sürmüştür (Seligman, 1894, s.9-10).

Vergi tarifesinin oransal olması, gelir, servet veya harcamaların miktarı ne olursa olsun uygulanan verginin tek oranlı olması anlamına gelmektedir. Fayda teorisinde bireylerin sunulan kamusal mal ve hizmetlerden eşit fayda sağlaması durumunda gelirin de marjinal faydası eşit kabul edildiği için tek oranlı bir vergi tarifesi uygulanması daha çok desteklenmiştir. Bu açıdan eşit oranlı fedakârlık anlayışı çerçevesinde de tek oranlı vergi, savunulan bir görüştür (Akdoğan, 2013a, s.241-242).

Tek oranlı vergi tarifesi, mükellefin vergi beyannamesini basitleştirmesi ve birden fazla gelir unsuru üzerinden gelir elde eden mükelleflerden, vergiyi, kaynaktan kesme yöntemi olan stopajla almayı kolaylaştırması açısından savunulmaktadır. Ayrıca mükellefin gelirinin zamana göre değişmesi durumunda yaşam boyu geliri açısından yetersiz kalan artan oranlı vergilemeye karşılık düz oranlı vergi uygulamasının daha etkin bir sonuç vereceği de ileri sürülmektedir (Salanie, 2003, s.190).

Fayda teorisi çerçevesinde tek oranlı vergilendirmeyi savunan McGee (2004), artan oranlı bir vergilemenin kapitalist ekonomi için tehdit oluşturduğunu Marx'dan alıntı vererek, tek oranlı bir vergi tarifesinin basitliği ve daha eşitlikçi bir vergileme sağlayacağını vurgulamıştır (McGee, 2004, s.211).

Tüzel kişiliğin elde ettiği gelir üzerine tek oranlı vergi tarifesi uygulandığında, temel yaklaşım tüzel kişiliğin elde ettiği gelirin marjinal faydasının sabit kalmasıdır. Böylelikle ek her bir gelir eşit fayda sağladığı için eşit oranlı bir vergilemeye gidildiğinde, gelirin marjinal faydasının değiştiği duruma göre vergi adaletinin sağlanmasından söz edilebilir. Fakat gelir elde eden kurum veya tüzel kişilik için dahi ek her bir birim gelirin marjinal faydası farklılık göstermektedir. Karını yatırımlara yönlendiren tüzel kişilik ile tüketime yönelen tüzel kişilik için elde edilen kazancın marjinal faydasının farklı olması söz konusudur. Bireylerin ise birbirleri arasında gelirin marjinal faydasının aynı olmadığı gerçeği, artan oranlı vergi savunucularının ortak görüşünü yansıtmaktadır.

Artan oranlı vergi tarifesinin tarihsel süreçte ilk olarak ortaya çıkışı verginin teorik olarak tartışıldığı dönemlerden çok daha önce antik Yunan medeniyetine kadar

gitmektedir. Demokratik gelişimin sağlanmasıyla ortaçağdan itibaren ise dolaysız vergilerin üzerinde artan oranlı vergi tarifelerinin çoğaldığı görülmektedir (Seligman, 1894, s.13-15).

Tablo 4'te Fransa ve İngiltere'de ilk olarak uygulanan artan oranlı vergi tarifesine ait vergilerin matrah büyüklükleri ve vergi oranları gösterilmektedir.

Tablo 4: Fransa ve İngiltere'de Uygulanan İlk Artan Oranlı Vergilerin Karşılaştırması

| Fransa* (1295 ve 1297-1301) | | İngiltere** (1435 ve 1449-1450) | |
|-----------------------------|-------------|---------------------------------|-------------|
| Yıllık Servet Düzeyi (lira) | Vergi Oranı | Yıllık Gelir Düzeyi (pound) | Vergi Oranı |
| 0-10 | %1,5 | 5-100 | %2,5 |
| 10-1.000 | %2 | 100-400 | %3,3 |
| 1.000 ve üzeri | 20 lira | 400 ve üzeri | %10 |

*Fransa'da 1295 yılı ve 1297-1301 yılları arasında uygulanmıştır.

** İngiltere'de 1435 yılı ve 1449-1450 yılları arasında uygulanmıştır.

Kaynak: Seligman, 1894, s.17.

Fransa'da servetin vergilendirildiği dönemde üç dilime ayrılan servet düzeyi %1,5 %2 ve üçüncü dilimde 20 lira olacak şekilde artan oranlı bir yapıdadır. İngiltere'de ise gelir vergisinin artan oranlı alındığı ilk dönemde üç dilime ayrılan yıllık gelir düzeyinin ilk dilimi için beş poundluk kısım vergi dışı bırakılmış ve sırasıyla %2,5 %3,3 ve %10'luk artan oranlar uygulanmıştır.

Artan oranlı vergileme gelir düzeyi yüksek olan bireyden geliri düşük olan bireye göre daha fazla vergi almayı sağlayarak vergi öncesi gelire göre harcanabilir gelirler arasındaki eşitsizliği azaltmayı amaçlamaktadır (Duncan ve Peter, 2012, s.3).

Literatürde artan oranlı vergilemeyi savunan görüşlerden biri olan Wagner'in görüşü, bu tip bir vergileme ile ekonomideki gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri düzenlemenin mümkün olacaktır. Fakat Seligman, gelir dağılımındaki düzensizliğin devlet eliyle düzeltilmeye çalışılmasının daha olumsuz sonuçlara yol açabileceğini hatta toplumu sosyalist bir anlayışa kadar götürebileceğini ifade etmiştir (Nadaroğlu, 1981, s.333).

Artan oranlı bir gelir vergisinin gelir dağılımı üzerindeki iyileştirici etkisi, vergilemede dikey adaleti sağlaması ve yoksulluk sorunu gibi sosyal bir meseleyi çözmeye katkısı yanında, etkinlik maliyeti olarak ifade edilen olumsuz sonuçları da mevcuttur (Akalin, 2016, s.411).

Artan oranlı vergileme ile ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılırken sağlanan vergi adaletinin getirisi, artan oranlı vergilemenin üretimi azaltma, tasarrufu cezalandırma gibi olumsuz durumların ortaya çıkardığı etkinsizlikten daha fazla olduğu takdirde amacına ulaşmış olmaktadır. Bu yüzden diğer ödeme gücüne ulaşmada kullanılan teknikler gibi artan oranlılığında özellikle gelir dağılımı üzerinde yarattığı iyileştirici etkinin iyi ölçülmesi gerekmektedir.

Artan oranlılık tek tip değildir. Uygulamada farklı tipte artan oranlı vergi tarifelerine rastlamak mümkündür. Fakat artan oranlılığın farklı türlerinden önce iki kavramı bilmek, artan oranlı vergi tarifelerini daha iyi anlamayı sağlayacaktır. Bu iki kavram vergi literatüründe ortalama ve marjinal vergi oranlarıdır. Ortalama vergi oranı genel tabirle mükellefin vergi yükünü ifade etmektedir. Yani mükellefin ödediği vergi ile toplam gelirin oranı, mükellef açısından ortalama vergi oranını ortaya koyar. Marjinal vergi oranı ise verginin hesaplandığı matrahtaki her bir birim artış sonucunda ödenen vergi miktarındaki değişimi göstermektedir (Şener, 2014, s.248).

Örneğin gelir vergisi için marjinal vergi oranı belirlenmek istenildiğinde, gelirin büyüklüğünün doğrudan vergi matrahını oluşturduğu varsayımı altında, gelirdeki bir birim artış ile ödenen vergideki artışın birbirine oranı marjinal vergi oranını ortaya koymaktadır.

Bir vergi tarifesinin progresif veya regresif yapıda olduğunu anlamak için ortalama vergi oranına bakmak yeterlidir. Ortalama vergi oranı gelir arttıkça artıyorsa vergi tarifesi progresif yapıda yani artan oranlı, eğer gelir arttıkça ortalama vergi oranı düşüyorsa vergi tarifesi regresif yapıda yani azalan oranlıdır (Rosen ve Gayer, 2008, s.307).

Düz oranlı bir vergi tarifesinde ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranı birbirine eşit olmaktadır. Artan oranlı tarifelerde ise artan oranlılığın türüne göre marjinal vergi oranı ile ortalama vergi oranı arasındaki ilişki değişmektedir.

1.5.1.1 Basit (Sınıf Usulü) Artan Oranlık

Verginin hesaplanacağı matrahın sınıflara ayrılarak, matrah arttıkça vergi oranının da arttığı ve her bir sınıfa denk gelen vergi oranının matrahın tamamına uygulandığı en basit artan oranlık tipidir. Matrahın sınıflara ayrılmasından ötürü “sınıf usulü artan oranlık” da denmektedir (Akdoğan, 2013a, s.244).

Gelir vergisine yönelik basit bir artan oranlık uygulandığında Tablo 5’te ortaya çıkabilecek olan bir vergi tarifesi örneği yer almaktadır.

Tablo 5: Basit Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi

| Matrah (TL) (Sınıf) | Vergi Oranı (%) |
|------------------------|-----------------|
| 0-13 bine kadar | 15 |
| 13 bin – 30 bine kadar | 20 |
| 30 bin – 70 bine kadar | 27 |
| 70 bin - ∞ | 35 |

Kaynak: Türkiye Gelir Vergisi Tarifesi (2017), Gelir İdaresi Başkanlığı.

Tablo 5’te Türkiye’deki 2017 yılına ait gelir vergisi tarifesi basit artan oranlılığı örneklendirmek için kullanılmıştır. Mükellefin yıllık gelirine göre belirlenen matrahlar sınıflara ayrılmıştır. Matrah hangi sınıf aralığına denk geliyorsa o sınıf aralığındaki vergi oranı üzerinden vergi ödenmelidir. Örneğin, yıllık geliri toplamda 25 bin TL olan mükellef doğrudan bu geliri matrah olarak alındığında ikinci sınıfa denk gelmekte ve ödeyeceği vergi;

$$25 \text{ bin TL} \times \%20 = 5 \text{ bin TL} \text{ olmaktadır.}$$

Artan oranlılığın bu en basit hali uygulamada ödeme gücüne ulaşma açısından adaletsiz durumlar yaratabilir. Tablo 5’teki örnekten hareketle, 13 bin TL gelir elde eden bir mükellefin gelirindeki bir liralık artış halinde ikinci sınıfa yükselmesi tüm gelirinin %15 yerine %20 oranından vergilendirilmesine yol açmakta bunun sonucunda bir liralık gelir artışına karşı yaklaşık 650 liralık vergi artışı meydana gelmektedir. Bu durum basit artan oranlı bir gelir vergisinin gelir dağılımını iyileştirmek yerine bozma tehlikesini ortaya çıkarmaktadır. Daha fazla çalışan mükellefin kazancının daha fazla kısmı vergiye

giderek vergi yükünü arttırmakta ve verginin olumsuz etkilerinden biri olan “ikame etkisini”¹³ oluşturmaktadır.

Marjinal ve ortalama vergi oranları karşılaştırıldığında ise aynı sınıf içerisinde gelirin artması durumunda tüm gelir aynı vergi oranından vergilendirileceği için marjinal vergi oranı ortalama vergi oranına eşit olmaktadır.

1.5.1.2 Dilim Usulü Artan Oranlılık

Basit artan oranlılığın yerine ödeme gücüne ulaşmada adaleti sağlayan bir yöntem olan dilim usulü artan oranlılıkta, matrahlar dilimlere ayrıldıktan sonra matrah arttıkça uygulanan vergi oranı artmaktadır. Fakat sınıf usulü artan oranlılıktan farklı olarak mükellefin her bir dilime denk gelen matrahı o dilime uygulanacak olan vergi oranı ile çarpılıp toplam ödenilecek vergi hesaplanmaktadır (Mutluer vd., 2013, s.212).

2017 yılı Türkiye’deki gelir vergisi tarifesi üzerinden bu sefer dilim usulü artan oranlılığı uygulayarak sınıf usulü artan oranlılıkla dilim usulü artan oranlılık uygulaması sonucunda ortaya çıkan fark gösterilmektedir.

Tablo 6: Dilim Usulü Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi

| Matrah (TL) (Dilim) | Vergi Oranı (%) |
|---|-----------------|
| 0-13 bine kadar | 15 |
| 13 bin TL’si için 1.950 TL, sonrası için | 20 |
| 30 bin TL’si için 5.350 TL, sonrası için | 27 |
| 70 bin TL’si için 16.150 TL, sonrası için | 35 |

Kaynak: Türkiye Gelir Vergisi Tarifesi (2017), Gelir İdaresi Başkanlığı.

Tablo 6’da matrah dört dilime ayrılmış ve her bir dilime karşılık gelen vergi oranı giderek yükselmiştir. Sınıf usulü artan oranlılıkta verilen yıllık geliri 25 bin TL olan mükellef örneği, dilim usulü artan oranlılık için tekrar incelendiğinde mükellefin vergi yükü şu şekilde;

$$(13 \text{ bin TL} \times \%15) + (12 \text{ bin TL} \times \%20) = 4350 \text{ TL} \text{ olmaktadır.}$$

¹³ Gelir vergisinde oranların artması durumunda verginin gelir ve ikame etkisi ortaya çıkmaktadır. Gelir etkisi, mükellefin artan vergi oranlarına bağlı olarak harcanabilir gelirindeki düşüşü telafi etmek istemesiyle daha çok çalışma kararı alması, ikame etkisi ise çalışma ve çalışmama yani boş zaman arasında tercih yapmak durumunda olan mükellefin daha fazla vergi ödememek için daha çok boş zamanı tercih etmesi şeklinde tanımlanmaktadır (Stiglitz, 2000, s.520)

Dilim usulü artan oranlılığın uygulandığı durumda hesaplanan vergi miktarı aynı geliri elde eden mükellefi için sınıf usulü artan oranlılığın uygulandığı duruma göre daha düşük çıkmaktadır. Yani mükellefin vergi yükü azalmaktadır. Bu durum verginin ikame etkisini azaltarak gelir vergisi açısından daha çok gelir elde eden bireyin gelirindeki artışı hangi tarife diliminde ise o dilime karşılık gelen vergi oranından vergileyerek gelir dağılımını bozucu etkiyi de azaltmaktadır.

Türkiye’de gelir vergisi tarifesinde artan oranlı yapı dilim usulü artan oranlılık şeklinde uygulanmaktadır. Aynı dilim içerisinde matrah arttıkça vergilendirilecek gelir dilimlere ayrılacağından ötürü vergi yükü düşmekte bu da ortalama vergi oranının marjinal vergi oranından düşük olmasını sağlamaktadır.

1.5.1.3 Gizli Artan Oranlılık

Sınıf usulü ve dilim usulü artan oranlılık türleri vergi tarifesi açısından açıkça görülen artan oranlı bir yapıya sahip vergi tarifeleri ortaya koymaktadır. Bu iki durum haricinde normalde düz ve tek oranlı bir vergi tarifesine bazı müdahaleler sonucunda artan oranlı yapıya dönüştürülmesi mümkündür (Blum ve Kalven, 1952, s.420).

Uygulamada doğrudan bir artan oranlı vergi türü olarak yer almasa da ortaya çıkan sonuç açısından bir artan oranlılık söz konusu olacağı için literatürde gizli artan oranlı vergi olarak bu durum tanımlanmaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.285).

Mükelleflerin gelirleri üzerinden alınacak olan bir gelir vergisi hesaplanmasında matrahın belli bir tutarının vergi dışında bırakılarak sabit oranlı bir vergi tarifesi gizli bir artan oranlı yapıya kavuşturmak mümkündür.

Tablo 7: Gizli Artan Oranlılığa Sahip Gelir Vergisi Tarifesi

| Gelir Düzeyi (TL) | İndirim Tutarı (TL) | Vergi Oranı (%) | Ödenilecek Vergi (TL) | Ortalama Vergi Oranı (%) |
|-------------------|---------------------|-----------------|-----------------------|--------------------------|
| 2.000 | 2.000 | 20 | 0 | 0 |
| 5.000 | | | 600 | 12 |
| 10.000 | | | 1.600 | 16 |
| 20.000 | | | 3.600 | 18 |

Kaynak: Rosen, 2008, s.308.

Tablo 7’de matrahtan 2 bin TL tutarında bir indirim yapıldıktan sonra normalde %20 olan düz oranlı vergi, farklı gelir düzeylerine sahip mükelleflerin vergi yükünü değiştirmektedir. Ortalama vergi oranı indirim tutarı sonrası hiç vergi ödemeyecek olan mükellef için sıfır olurken diğer mükelleflerde gelir düzeyi arttıkça sırasıyla %12, %16 ve %18’e yükselmektedir.

Bu tip bir artan oranlılık gizli artan oranlı tarife olarak adlandırılmakta olup, Rosen (2008) bu şekilde bir artan oranlılığın gelir dağılımını iyileştirici etkisinin açık bir artan oranlı gelir vergisine göre daha yüksek olabileceğini ileri sürmektedir (Rosen, 2008, s.308).

1.5.2 Asgari Geçim İndirimi

Ödeme gücüne ulaşma teknikleri içinde yer alan ikinci uygulama ise asgari geçim indirimidir. Asgari geçim indirimi uygulamasında, bireyin subjektif özelliklerini tam olarak dikkate alma imkânı sağlanarak, kendisi ve ailevi durumunun gerektirdiği ölçüde yaşamının devamını sağlayacak olan gelir, vergi dışı bırakılmaktadır (Akdoğan, 2013a, s.230).

Asgari geçim indiriminin ilk teorisyeni olarak bilinen, her ne kadar net bir tanımla ifade etmese de, fayda yaklaşımı teorisyenlerinden Bentham olmuştur. Bentham, bireyin yaşamsal gereksinimleri için ihtiyaç duyulan gelirin hiçbir şekilde vergilenemeyeceğini söyleyerek bu anlamda asgari geçim indiriminin tanımını yapmıştır (Seligman, 1894, s.113).

Bir başka dolaylı asgari geçim tanımı yapan ve oransal bir vergi alınmasını öneren Ricardo, safi ve gayrisafi gelir ayrımı yaparak verginin bireyin safi gelirine ulaştıktan sonra üzerinden oransal olarak hesaplanmasını ileri sürmüş, safi gelir hesaplanmasında brüt gelirden belirli bir indirim yapılması gerektiğini ifade etmiştir (Seligman, 1894, s.80).

Artan oranlılığın türlerinden biri olan gizli artan oranlılıkta, gelirin belirli bir tutarı matrahın dışında bırakılarak gelir vergisi için düz oranlı bir tarifede dahi artan oranlı yapıya ulaşmanın mümkün olduğu gösterilmiştir. Bu açıdan asgari geçim indirimi

uygulaması düz oranlı vergi savunucularının vergi adaletini sağlamaya yönelik tamamlayıcı nitelikte sunduğu bir görüş olarak değerlendirilmektedir.

Gelir vergisini progresif yapıya ulaştırmak için açık bir artan oranlılık yerine uygulanan bu tür bir indirim asgari geçim indirimi türlerinden birine örnek teşkil etmekte ve progresif yapıda gelir vergisi uygulamak için bir alternatif oluşturmaktadır (Blum ve Kalven, 1952, s.420).

Açık artan oranlı bir vergilemede asgari geçim indiriminin de uygulanması progresif yapıyı arttıracaktır. Fakat bunun gelir dağılımı üzerinde yarattığı olumlu etkinin derecesi ve bunun yanında ortaya çıkan etkinlik maliyetleri ayrıca incelemeyi gerektirmektedir.

Asgari geçim indirimi uygulaması vergilemede sosyal adaletin yanı sıra belirli düzeyin altında gelir elde eden mükelleflerin vergi dairesine yüklediği maliyetleri düşürmesi açısından da avantaj sağlamaktadır. Bu mükelleflerin vergi ödemeyecek olması idare tarafından bir işlem yapılma gerekliliğini ortadan kaldırır. Buna karşılık bir vergi harcaması kalemi olarak sayılan asgari geçim indirimi uygulaması devletin vergi hasılatını azaltıcı etki yaratmaktadır. (Mutluer vd., 2013, s.214).

Asgari geçim indiriminin uygulamada farklı türleri mevcuttur. Vergi konusu açısından ise sübjektif özellikleri dikkate alan gelir vergisi üzerinde uygulanması literatürde birçok ülke vergi sistemlerinde karşılaşılmaktadır. Bu noktada Türkiye uygulamasında olduğu gibi gelir vergisi unsurları içinde bir ayrıma gidilip, sadece ücret kazancına yönelik asgari geçim indirimi uygulanabileceği gibi daha geniş kapsamlı geliri ele alan ve daha genel asgari geçim indiriminin uygulandığı örnekler de mevcuttur¹⁴.

Son olarak ise asgari geçim indiriminin tutarına ilişkin bu tutarın neye göre belirleneceği de ayrı bir konu teşkil etmektedir. Asgari geçim indiriminin tarihi gelişim sürecinde net gelir üzerinden verginin hesaplanması için belirli bir tutarı indirme fikri gittikçe temel yaşam koşullarının gereğini kapsayacak şekilde genişletilmiş daha

¹⁴ Türk vergi sistemi ile diğer ülke uygulamalarının ele alındığı ikinci bölümde asgari geçim indirimi dahil olmak üzere diğer ödeme gücüne ulaşma teknikleri incelenmiştir. AB ülkeleri açısından asgari geçim indirimi karşılaştırması için bkz. EU Commission (2017), "Taxation Trends in the European Union".

sonraları ise yüksek gelir düzeyindeki bireyler bu indirimi lüks ihtiyaçları da kapsayacak şekilde genişletme talebinde bulunmuşlardır (Seligman, 1894, s.81).

Belirlenecek olan asgari geçim indiriminin tutarına ilişkin; yaşamın devamını sağlayacak tutarı kapsayan “fizyolojik asgari tutar”, farklı kültürel sınıfların ihtiyaçlarına göre belirlenen “kültürel asgari tutar” ve fizyolojik asgari tutarın da üzerinde daha medeni bir yaşamın gerektirdiği geliri vergi dışında bırakmayı öneren “medeni asgari tutar” olarak farklı türleri literatürde yer almaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.336).

Günümüzde asgari geçim indirimi tutarının kapsamı daha çok fizyolojik tutar çerçevesinde belirlenmektedir.

1.5.2.1 Matrahtan İndirim Yöntemi

Asgari geçim indiriminin teknik açıdan uygulama yöntemlerinden ilki matrahtan indirim sistemidir. Belirlenen asgari geçim tutarı, verginin hesaplanacağı matrahtan indirildikten sonra kalan tutar üzerinden vergi hesaplanır (Akdoğan, 2013a, s.234).

Gelir vergisi tarifelerinde gelir dilimlerinden ilkini sıfırdan başlatmak yerine belirli bir gelir düzeyini minimum vergilendirilecek eşik olarak belirlemek, böylelikle gelirin belirli eşiğe kadarki kısmını vergi dışı bırakmak, uygulamada en çok kullanılan matrahtan indirim yöntemi örneğidir. Gizli artan oranlılığın tanımında ifade edilen belli bir tutarın gelirden indirilmesi, gelir vergisi açısından matrahtan indirim yöntemine bir diğer örneği teşkil etmektedir.

Asgari geçim indiriminin amacı göz önüne alındığında subjektif vergilerde, kişinin özelliklerini dikkate alma açısından daha yaygın kullanılan tekniktir.

1.5.2.2 Vergiden İndirim Yöntemi

Bir diğer adı “dekot usulü” olan bu yöntem matrahtan ilk olarak herhangi bir indirim yapılmaksızın doğrudan ödenilecek verginin hesaplanması sonrasında belirlenen asgari

geçim tutarının vergiden indirilmesi şeklinde uygulanmaktadır (Mutluer vd., 2013, s.217).

Gelir vergisinde vergiden indirim yöntemine göre asgari geçim indirimi uygulamasına gidildiğinde mükellefin vergiye konu olan matrahı mevcut vergi tarifesine göre vergilendirildikten sonra bir asgari geçim tutarı belirlenerek vergiden indirilmektedir. Türkiye’de ki asgari geçim indirimi uygulaması dekot usulü gerçekleşmekte olup belirlenen asgari geçim indirimi brüt asgari ücretlerin oranları ile minimum vergi oranının çarpılması şeklinde hesaplanmaktadır¹⁵.

Matrahtan ve vergiden indirim şeklinde iki tekniğin karşılaştırılması yapıldığında mükellefin vergi yükünü azaltması bakımından artan oranlı bir gelir vergisi uygulandığında matrahtan indirim yöntemi daha avantajlı olmaktadır (Akdoğan, 2013a, s.235).

1.5.2.3 Bölme Yöntemi

Fransa ve ABD’de örneği olan ve bölme veya katsayı yöntemi olarak ifade edilen asgari geçim indirimi yönteminde, hanehalkı göz önüne alınarak ailenin toplam geliri hesaplanıp, ya ailedeki kişi sayısına göre her bir bireye verilen katsayılar toplandıktan sonra toplam katsayıya bölünmekte ya da doğrudan eşler ele alınarak ikiye bölünmektedir. Böylelikle her bir bireye denk gelen gelir üzerinden matrahtan indirim yöntemine benzer bir şekilde asgari geçim indirimleri uygulanıp ödenilecek vergi birey başına belirlenmektedir (Nadaroğlu, 1981, s.341).

Bu yöntem, artan oranlı bir gelir vergisinde uygulandığı takdirde verginin artan oranlı yapısını bozarak özellikle gelirin daha düşük vergi oranına karşılık gelen dilimlere dağılmasına ve vergi hasılatının azalmasına yol açmakta mükellef açısından ise vergi yükünü azaltıcı bir avantaj sağlamaktadır.

¹⁵ Türk vergi sisteminin incelendiği ikinci bölümde asgari geçim indirimi uygulamasının ayrıntıları ele alınmıştır.

1.5.3 Vergi Muafiyeti ve İstisnası

Vergi muafiyeti, mükellefin vergi dışı bırakılarak subjektif vergi yükümlülüğünün ortadan kalkması şeklinde tanımlanırken, vergi istisnası, vergi konusunun vergi dışına alınarak objektif vergi yükümlülüğünü kaldıran bir uygulama olarak literatürde yer almaktadır (Nadaroğlu, 1981, s.256-257).

Her iki uygulamada birer vergi harcaması kalemi olup devletin vergi hasılatını azaltıcı etki yaratmaktadır. Fakat ödeme gücü teorisi çerçevesinde mükellefin gerçek ödeme gücüne ulaşma açısından yapılan her türlü vergi indirimi bir vergi istisnası veya vergi muafiyeti yaratmaktadır. Örneğin asgari geçim indiriminin matrahtan indirim yöntemi ile uygulanması aslında elde edilen kazanç için kısmi bir istisna uygulamasıdır.

Türk vergi sistemi içinde de yer alan bazı durumlarda verginin konusunun tamamen bazı durumlarda ise kısmen vergi dışında tutulduğu istisnalar veya doğrudan mükellefiyetin ortadan kalktığı muafiyetler, vergi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan teknikler olarak uygulanmaktadır. Örneğin engellilik indirimi şeklinde gelir vergisi mükelleflerine uygulanan vergi indirimi, işgücü arzı açısından dezavantaja sahip bireylerin vergi ödeme gücünü ölçmede daha adil olmak adına Türk vergi sisteminde yer alan bir istisnadır.

1.5.4 Ayırma ilkesi

Ödeme gücüne ulaşmada mükellefin vergi ödeme gücünü ölçme tekniklerinden biri olan ayırma ilkesi, gelirin kaynağında ayırma giderek vergi ödeme gücünün tespitini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu açıdan gelirin unsurlarından biri olan emek kazancını nitelikleri açısından farklı değerlendirerek diğer gelir unsurlarına göre daha düşük oranda veya daha farklı matrahlar üzerinden vergilendirilmesi ayırma ilkesini tanımlamaktadır (Saraçoğlu, 2001, s.61).

Ayırma ilkesi genel tanımı itibarıyla vergilemede adaleti sağlamaya yönelik artan oranlılık veya asgari geçim indiriminde olduğu gibi nicel yönden bir çözüm sunma yerine verginin kaynağını ayırarak farklı vergilendirmeye tabi tutmayı gerektirir (Mutluer, vd. 2013, s.218).

Ayırma ilkesinin uygulanmasına ilişkin literatürde olumlu ve karşıt görüşler yer almaktadır. Bu noktada emek kazancının gelir vergisine tabi emek-sermaye ve doğrudan sermaye kazançlarına göre farklı vergilendirilmeye tabi tutulmasına ilişkin her bir olumlu görüşün karşısında karşıt bir görüşe rastlamak mümkündür.

Gelir vergisi açısından Türkiye’de de uygulanan yöntem, gelirin unsurları arasında yer alan ücret kazancını, emek-sermaye ve sadece sermayeye dayalı elde edilen gelirden ayırarak tarifede farklılaşmaya giden bir ayırma ilkesi örneği sunmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2015, s.242).

Türkiye’deki uygulaması ile geniş kapsamlı üniter gelir vergisi yapısını kısmen sedüler bir yapıya dönüştüren ayırma ilkesi, vergilemede ücret kazancı lehine bir durum yaratarak ücret kazancı elde eden emek faktörünün vergi yükünü düşürmektedir (Akdoğan, 2013a, s.251).

Ayırma ilkesini destekleyen ve bu prensibin uygulanmasına karşı olan görüşler çerçevesinde ödeme gücüne ulaşmada kullanılan bu teknik daha ayrıntılı olarak ele alınmaya çalışılmıştır.

1.5.4.1 Ayırma ilkesini destekleyen görüşler

Gelirin elde edilmesinde, sadece emek faktörüne dayalı kazanç sağlanmasının yanında ticari, zirai ve serbest meslek kazancı olarak Türk vergi sisteminde de yer bulan emek ile sermaye faktörlerinin belirli oranlarda karışımından elde edilen kazançlar ve sadece sermayeye dayalı menkul ve gayrimenkul sermaye iratları üç farklı kategoriyi oluşturmaktadır (Mutluer, 2013, s.218). Ayırma ilkesinin tanımında ifade edildiği üzere daha kırılğan olan emek faktörüne vergilendirilme açısından avantaj sağlanması literatürde farklı gerekçeler ile desteklenmektedir.

Literatürde ayırma ilkesi uygulaması olarak nitelendirilebilecek ilk önerilerden biri vergilemeyi “zevklerin fedakârlığı”¹⁶ teorisi ile açıklayan Craig (1814) tarafından ortaya atılmıştır. Devlete ödenen vergiyi, her bir vatandaş için kendi keyfinden vazgeçtiği

¹⁶ “Zevklerin fedakârlığı” (Sacrifice of enjoyments) teorisinde Craig, bireylerin zevklerini, ihtiyaçlar, mutluluk sağlayanlar ve aşırı/fazlalıklar olmak üzere üçe ayırmakta ve vergilerin bireylerin bu zevklerinden yaptıkları fedakarlık olarak ifade etmektedir (Seligman, 1894, s.166).

fedekarlık olarak ifade eden Craig, bu açıdan bu fedekarlığın adil olabilmesi için artan oranlı bir vergilemenin yanında verginin farklılaşması ilkesini ortaya atmıştır (Craig, 1814, s.264).

Doğrudan bir ücret ve ücret dışı gelir ayrımı yapmaksızın servete oranlanarak uygulanan bir vergi sisteminin fakirlere daha büyük ayrıcalıklar sağlayacağını ileri sürmüş bu açıdan mülkiyet ve gelir üzerinde farklı oranlarda bir vergileme anlayışının¹⁷ daha eşitlikçi olacağını ifade etmiştir (Craig, 1814, s.270).

Günümüzde ayırma ilkesinin uygulanmasını savunanların genel görüşlerine baktığımızda, gelir kaynağının vergi yükünü kaldırması açısından dayanıklılığını kriter belirleyerek, sermaye ve servetin de bu açıdan emeğe nazaran daha dayanıklı olduğunun ileri sürüldüğü görülmektedir (Akdoğan, 2013a, s.252).

Bunun yanında dış etkenlerden çabuk etkilenen emeğe karşı hastalık, sakatlık veya işten uzak kalma gibi durumlarda dahi düzenli ve sürekli gelir sağlayan sermaye kazancı kendi başına avantaj sağlamaktadır. Bu durum emek faktörü açısından daha çok zahmete katlanarak ve risk altında kazancın elde edilmesine yol açmaktadır. Emek kazancı üzerinde vergi yükünü azaltan bir ayırma ilkesi uygulaması bu açıdan vergi yükünün dağılımını sermaye kazancı ile eşitlemeye yardımcı olacaktır (Mutluer, 2013, s.219).

Sermaye sahibi elde ettiği kazancı harcarken daha korkusuz hareket ederek daha çok risk alma şansına sahipken emek kazancı elde eden bireylerin, kazancın elde edilmesindeki zorluğu hesaba katarak riskten kaçınması, sermaye kazançları lehine bir durum yaratabilir ve çok daha fazla gelirin elde edilmesine imkân sağlayabilir görüşü de mevcuttur (Şener, 2014, s.254).

Sermaye sahibi bir kişinin elindeki sermaye ile elde edeceği kazancın marjinal faydası, emek kazancı elde edeninkine göre daha az kabul edilirken gelir yaratma potansiyeli ise emeğe karşı daha yüksek olarak görülmektedir. Burada değinilen temel nokta, ücret geliri elde eden bir birey açısından son liranın sağlayacağı fayda sermaye üzerinden

¹⁷ Bu anlayışı Seligman aslında “verginin farklılaştırma prensibi” (principle of differentiation of the tax) olarak tanımlamış ve progresif yapıda vergilemenin daha adil olması için gelirin farklı türlerine farklı vergileme olarak ifade etmiştir (Seligman, 1894, s.167).

kazanç elde edene göre daha fazla olacağı görüşüdür. Emek kazancı genel uygulamada çoğunlukla kaynaktan kesme şeklinde vergiye tabi tutulurken sermaye kazançlarında beyan usulü ile tarhiyat gerçekleşmekte bu durum ücretler için vergi kaçırma ihtimalini ortadan kaldırırken ücret dışı kazançlarda vergi kaçırma ihtimali olması hasılatı korumak adına sermaye aleyhine uygulama gerektirmektedir (Mutluer vd., 2013, s.219; Akdoğan, 2013a, s. 253).

Dolayısıyla sermaye kazancı üzerinde emek kazancına göre daha yüksek oranda vergilemeye gitme veya ücret kazancı üzerindeki vergi yükünü azaltan uygulamalar sadece anayasada ifade edilen vergi yükünün dengeli ve adil dağılımı için değil hasılat tarafından da etkinlik için uygulanmalıdır görüşü ileri sürülmüştür.

Bir başka olumlu yaklaşım emek gelirinin elde edilmesinin zorluğunun yanında sermaye ve yatırım mallarının kolayca yenilenebilir olmasıdır. Emek geliri mutlaka bedeni çalışmayı gerektirirken sermaye kazançları faiz getirisi sayesinde kolayca elde edilebilir niteliktedir. Sermaye malları için ayrılan amortismanlar sermaye kazancının elde edilmesinde sermaye mallarının yenilenecek süreklilik sağlamasına yardımcı olurken emeğin yıpranmasını telafi edecek uygulama ancak ayırma ilkesi sayesinde vergi yükünün azaltılması ile sağlanabilecektir (Şener, 2014, s.253).

Emek kazancının konjunktürden etkilenme hassasiyetinin yüksek olması ekonominin daralma dönemlerinde işsiz kalma ve gelir elde edememe riskini beraberinde getirirken sermaye kazancının daha sağlam bir yapıda ve konjunktürel değişmelere karşı daha dayanıklı olduğu da ileri sürülmektedir (Mutluer vd., 2013, s.219).

1.5.4.2 Ayırma ilkesine Karşı Görüşler

Ayırma ilkesinin uygulanmasında ortaya atılan görüşlerde daha önce ifade edildiği üzere bu uygulamayı destekleyen görüşlere karşın olumsuz sonuç doğuracağını ifade eden görüşler literatürde mevcuttur.

Karşı görüşleri genel olarak incelediğimizde, günümüzde sadece gelişmekte olan ülkeler için değil gelişmiş ülkelerde dahi ekonomik istikrar açısından vazgeçilmez olan

büyümenin sağlanmasında sermaye birikiminin öneminin göz önüne alındığı görülmektedir.

Emek lehine bir ayırma ilkesinin sermaye kazançları üzerindeki vergi yükünü arttırması yani sermayenin emeğe göre daha ağır vergiye tabi tutulması, sermaye birikimini azaltabilir, bu durum yatırımları olumsuz etkiler ve üretim düzeyi düşer buna paralel olarak işsizlik artar anlayışı, karşı görüşlerden birini temsil etmektedir (Akdoğan 2013a, s.253).

Ayırma ilkesinin yatırımları olumsuz etkileyerek tasarruf miktarının azalmasına neden olacağına dair görüşlerin ifade ettiği bir başka bağlantılı olumsuz durum ise sadece büyümenin değil kalkınma hedeflerinin de yeterli tasarruf olmaması durumunda gerçekleşmeyeceğidir. Sermaye kazancının yüksek vergilendirilmesi riskli yatırımlardan kaçınılmasına yol açarak ekonomik kalkınma hızının düşmesine sebep olabilir (Şener, 2014, s.254).

Bir başka karşı görüş ise günümüzde sermaye kazançları üzerine mevcut uygulanan gelir vergisi tarifelerindeki artan oranlılığın yeteri kadar yük bindirdiği ve ücret kazancı sahipleri için sağlanan sendikal haklar ve diğer sosyal yardım ve önlemlerin yeteri kadar vergi adaleti sağladığı görüşüdür (Mutluer vd., 2013, s. 219-220).

Bunların dışında emek ve sermaye gelirlerinin vergi uygulaması esnasında tam olarak birbirinden ayrılmasının güçlüğü, emek kazancının elde edilmesine katlanılan zorluklara karşın sermaye kazancı için de daha yüksek risk alma gerekliliği, fazla gelir elde etmenin ek her bir birim gelir için daha az marjinal fayda sağlayacağı görüşünün her zaman geçerli olmayacağı, stopajla vergilendirilmeyen sermaye kazançlarının daha yüksek vergiye tabi tutulması sayesinde vergi hasılatının korunabileceği görüşünün, yasalara uygun hareket ederek vergisi zamanında ödeyen sermaye kazancı mükellefleri için haksızlık oluşturacağı fikri de ayırma ilkesine karşı diğer görüşleri temsil etmektedir (Akdoğan, 2013a, s. 254).

2. BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE DİĞER ÜLKELER ARASINDA AYIRMA PRENSİBİNE YÖNELİK VERGİ REFORMLARININ İNCELEMESİ

Bu bölümde Türk vergi sisteminin genel yapısı ve ödeme gücüne ulaşma açısından kullanılan tekniklerin Türk vergi sistemi içinde ne şekilde yer aldığı incelenerek, vergi sistemlerinde ayırma ilkesini içerecek farklı reform hareketlerini gerçekleştirmiş olan ülkelerin karşılaştırılması yapılmıştır.

2.1 TÜRKİYE’DE VERGİ SİSTEMİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Mevcut Türk vergi sistemine ait vergilerin, Osmanlı Devleti’ndeki vergileme anlayışı ve vergi sistemi ile Türkiye Cumhuriyeti’nin kuruluş aşamasındaki vergi sisteminden ve vergileme anlayışından farklılık arz ettiğini, mevcut anayasa ve uygulamadaki vergiler göstermektedir. Fakat gelir, servet ve tüketimin verginin konusu olması, Türk vergi sisteminin gelişim sürecinde farklı şekillerde uygulansa da birbiri ile bağlantılı bir seyir izlemiştir. Bu açıdan bu gelişimi ve daha önce uygulanan vergiler ile sonraki vergi sisteminde yer alan vergileri kısaca ele almak, vergileme anlayışının nasıl değiştiğini görmek adına önem taşımaktadır.

Mevcut ödeme gücüne ulaşmada kullanılan tekniklerin Türk vergi sisteminde ne şekilde yer aldığını görmek de bu inceleme ile mümkün olmaktadır. Bu inceleme sayesinde vergilerin genel olarak istatistiki veriler ile bütçedeki payları ve yarattığı genel vergi yüklerini karşılaştırmak, ayırma ilkesinin hem gelir dağılımı üzerindeki etkisini hem de gelir vergisinin yarattığı vergi yükünü ne şekilde değiştirdiğini anlamak için fayda sağlamaktadır.

2.1.1 Osmanlı Devleti Döneminde Vergi Sisteminin Genel Görünümü

Osmanlı Devleti'ndeki vergi sistemi, kaynağını dini öğretilerden alan “şer-i vergiler” ile gelenek, örf ve adetlere dayalı belirlenen “örf-i vergiler”den oluşmaktadır¹⁸ (Küsmenoğlu, 2010, s.4-6)

Bu iki temel başlık altında alınan vergilerden oluşan vergi sisteminde vergileme anlayışı için hem iktidara dayalı ödeme gücü teorisi hem de fayda teorisi özelliklerinin bulunduğunu vergi teorileri açısından söylemek mümkündür.

Şer-i vergilerde İslam hukukuna dayalı bir yapı olması ve İslam'da yer alan vergileme anlayışının “yaşam için gerekli ana ihtiyaçlar dışındaki kazancın” vergi konusu yapılmasına dayanması, ödeme gücü teorisine yakın bir yaklaşım ortaya koymaktadır (Mutlu, 2009, s.47).

Yaşamak için ihtiyaç fazlasının vergilendirilmesi anlayışı, ailevi tüm ihtiyaçları kapsamı açısından günümüz Türk vergi sistemi içinde yer alan ödeme gücüne ulaşma tekniklerinden biri olan “asgari geçim indirimi” ve “ayırma ilkesi” gibi tekniklerin ilk örneğini oluşturmaktadır.

Örf-i vergilerde de bölgeye, kişiye ve hanehalkının yapısına göre değişiklik gösteren bir vergileme anlayışı mevcuttur. Evli toprak sahiplerinden alınan bir örf-i vergi olan “çift resmi” ile bekâr olan mükelleften alınan “resm-i mücerred” veya toprak sahibi olmayanlar için düşük miktarda belirlenen “resm-i bennak” bireylerin subjektif özelliklerine dayalı olarak bir vergileme zihniyetinin olduğunu göstermekte bu da ödeme gücü yaklaşımına örnek teşkil etmektedir (Çoşgel, 2004, s.8).

Öte yandan cizye, gayrimüslimlerden alınan bir vergidir (İnalçık, 2004, s.105). Temel mantığında ise gayrimüslim olarak Müslüman bir ülkede yaşayan azınlık halkın, yararlandığı kamu hizmetlerinden ötürü bu vergiyi ödemesi söz konusu olduğu için, fayda yaklaşımı yer almaktadır.

¹⁸ Şer-i vergiler için “Tekâlif-i Şer’iye, örf-i vergiler için ise “Tekâlif-i Örfiyye” ifadeleri de kullanılmaktadır. Bunun yanında üçüncü bir grup olarak Ortaylı (2008) devlet hazinesinde gittikçe artan gelir ihtiyacını karşılamak için herhangi bir mali kurala bağlı olmayan ve şer’i niteliği bulunmayan “Tekâlif-i Şakka” vergilerini de dâhil etmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Ortaylı (2008), “Türkiye Teşkilat ve İdare Tarihi”.

2.1.1.1 Şer-i Vergiler

Temel vergi teorilerine dayalı ve İslam hukukunun öngördüğü şekilde Müslüman ve Müslüman olmayan mükellef ayırımına gidilerek toplanan vergilerin tümünü şer-i vergiler oluşturmaktadır. Bu vergiler farklı adlar altında tahsil edilen aşar, fethedilen topraklar üzerindeki haraç ve gayrimüslim halkın kaynağını oluşturduğu cizye olarak üç alt başlığa ayrılmaktadır (Mutlu, 2009, s.48).

Aşar, Arapça bir ölçü birimi olarak 10'da 1 anlamına gelen öşr kelimesinin çoğul hali anlamına gelmektedir. Ziraata dayalı bir ekonomiye sahip olan Osmanlı Devleti'nde arazideki mahsul üzerinden alınan aynı bir vergidir (Küsmenoğlu, 2010, s.4).

Günümüzde gelirin unsurlarından biri olarak gelir vergisine tabi zirai kazancın vergilendirilmesine benzese de, Osmanlı Devleti dönemi için en temel ve elzem, aynı zamanda mahsul olarak toplandığı için aynı bir vergi olma özelliği taşımıştır. Aşar vergilerinde ürün olarak toplanan vergi hasılatı paraya çevrilerek hazineye gelir sağlanmıştır.

Uygulamada 10'da 1'lik ölçü biriminden sapılarak¹⁹ ihtiyaca göre ve yine Müslüman ve Müslüman olmayan halk ayırımına bazı bölgelerde gidilerek farklı oranlarda aşar toplanmıştır (Ortaylı, 2008, s.134).

Ayrıca her bir üretilen tarım ve hayvansal ürüne göre örneğin; üzüm için “resm-i bağ”, balık için “resm-i ağ”, meyve için “resm-i bahçe” gibi farklı adlarda aşar vergisi toplanmıştır. Cumhuriyet döneminin ilk yıllarına kadar farklı şekillerde de olsa devam eden bu vergi türü 1925 yılı itibariyle Türk vergi sisteminden tamamen kaldırılmıştır (Mutlu, 2009, s.49).

Haraç ise fethedilen topraklar üzerinde yerli halktan alınan bir vergidir. Yerli halkın ürettiği ürün ve mahsul sayısına göre artan veya azalan, bazı durumlarda ise bırakılan toprak için maktu olarak toplanan nakdi bir vergi olma özelliği taşımaktadır (Ortaylı, 2008, s.135).

¹⁹ Ürünün daha fazla hasat edildiği ve dolayısıyla mahsulün bol olduğu Mezopotamya gibi bölgelerde aşar oranı ½'lere kadar yükselmiş, düşük hasat olan yerler veya dönemlerde ise 1/12 oranına düştüğü görülmüştür (Ortaylı, 2008, s.134).

Fethedilen yerlerde toprak sahibine bırakılan toprak için alınan bir vergi olması, mülke dayalı bir emlak vergisi modeli gibi görünse de Tanzimat Fermanı'na kadar hiçbir bina ve arazi için doğrudan vergi alınmamış ve emlak vergisi uygulanmamıştır. Gayrimüslim halkın bu şekilde ödedikleri vergi ise konusu toprak olan bir servet vergisinin örneği olarak kabul edilebilir (Küsmenoğlu, 2010, s.30).

Son olarak cizye, gayrimüslim halkın ödediği bir şer-i vergidir. Müslüman olmayan ve kutsal kitaplara dayalı İslamiyet dışındaki dinlere²⁰ mensup mükelleflerden askerlik yapmamalarına rağmen kamusal mal olan güvenlik hizmetinden yararlandıkları için alınan vergi olma özelliği taşımaktadır (İnalçık, 2004, s.107).

Müslüman olmayan halkın, sunulan kamusal hizmetten yararlanması karşılığında alınan bir vergi olması nedeniyle vergi teorileri içinde yer alan fayda yaklaşımına uygun bir vergileme söz konusu olsa da, çalışamayacak durumda olmama, gelir düzeyi çok düşük olmama gibi kriterler vergilemede mali gücün olup olmamasını da dikkate almaktadır (Çoşgel, 2004, s.20).

Genellikle maktu²¹ olarak alınan bir vergi niteliğinde olsa da bazı durumlarda oransal bir şekilde tahsil edilmiştir. Gayrimüslim halk için Tanzimat Fermanı ile askerlik yapma şartı getirildikten sonra 1855 tarihi ile kalkan bu vergi, sonrasında askerlikten gayrimüslim halkı muaf tutmak için alınan “askerlik bedeli” uygulaması ile farklı ad altında devam ettirilmiş nihai olarak ise Cumhuriyet öncesi 1909 yılında tamamen son bulmuştur (Mutlu, 2009, s.51).

2.1.1.2 Örfi Vergiler

Örf ve adetlere göre toplanan ve kaynağını İslam dininin temel öğretilerinin oluşturmadığı vergilerin genel adı örf-i vergiler olarak tanımlanmaktadır. Bu vergiler farklı adlarda birçok alt başlığa ayrılrsa da temelde Osmanlı Devleti için önem arz eden

²⁰ Ehl-i kitap olan gayrimüslimleri ifade eden bu yaklaşım Musevi ve Hristiyan azınlıktan alınan bir “baş vergisi” olma özelliği de taşımaktadır (Mutlu, 2009, s.51).

²¹ Fetih sonucu alınan cizye maktu olup, fethedilen topraktaki halkın Osmanlı uyruğuna geçmesi durumunda alınan cizye ise oransaldır. Oransal cizye halkın ödeme gücüne göre tespit olunmakta ve “ale'l rüüs cizye” olarak adlandırılmaktadır (Mutlu, 2009, s.51).

Sipahi sınıfına²² düzenli ödenen vergiler ve savaş afet gibi olağanüstü zamanlarda kamu harcamalarının finansmanı için bir defaya mahsus ödenen “avarız vergileri” olarak iki başlıkta toplanmaktadır (Küsmenoğlu, 2010, s.6).

Sipahiye ödenen vergilerin kaynağını hem Müslüman hem de Müslüman olmayan halk oluşturmaktadır. Müslüman halktan sübjektif özellikler kısmen de olsa dikkate alınarak asker sınıfına katkı şeklinde alınan nakdi vergiler sipahiye ödenmektedir. Bu nakdi vergiler, çift resmi, mücerret, kara, bennak resmi gibi farklı miktarlarda maktu ve düzenli olarak sipahiler tarafından tahsil edilmektedir (Pamuk, 2005, s.44).

Gayrimüslimlerden ise ödeme gücü ve mükellefin sübjektif özelliklerinden bağımsız olarak fayda yaklaşımı çerçevesinde maktu ve eşit miktarlarda “ispenç resmi”²³ adında vergi alınmaktadır (Ortaylı, 2008, s.137).

Bunlar dışında değirmen sahibi tüccar gayrimüslimlerden alınan “resm-i asiya”, tımar sahibi köylülerin evlilikleri halinde ödenen resm-i arus, küçükbaş hayvan için ağnam ve hayvan vergileri, sipahiler için ödenen diğer vergileri oluşturmaktadır (Mutlu, 2009, s.53).

Bir diğer örf-i vergi kapsamında değerlendirilen tür ise “avarız vergileri”dir²⁴. İlk uygulama döneminde her hanehalkı başına, sonralarında ise bölgelere göre değişiklik göstermekle birlikte 5, 10 hatta 15 hanenin tek hane olarak kabul edilerek ödedikleri aynı veya nakdi tahsil edilen vergilerdir (Pamuk, 2005, s.46).

Özellikle savaş dönemlerinde ordu ihtiyacına yönelik hububat üzerinden aynı alınan nüzul adındaki avarız vergisi bazı durumlarda nakdi olarak da ödenmiştir.

²² Osmanlı Devleti’nde asker sınıfını oluşturan Sipahiler, devlet mülkü olan arazinin köylüye verilmesi durumunda bu araziden elde edilen ürüne göre alınacak vergileri toplamakla yükümlüdürler (Aktan, 1988, s4).

²³ Osmanlı Devleti’nden önce Sırbistan’da uygulanan bir baş vergisi niteliğindeki “ispence” veya “jupanitsa” adı altında alınan vergi, Osmanlı Devleti’nin Rumeli fetihlerinden sonra fethettiği topraklarda uygulanmaya devam etmiştir (İnalçık, 2004, s.105).

²⁴ Avarız kelimesi arıza kelimesinin çoğul hali olup olağanüstü halleri ifade eden arıza durumunda alınan vergileri oluşturmaktadır (Ortaylı, 2008, s.140).

2.1.1.3 Osmanlı Devleti Vergi Anlayışının Tanzimat Fermanı Sonrası Değişimi

Tanzimat Fermanı öncesi Osmanlı Devleti'nde Türk vergi sisteminin temelini, Müslümanlığın getirdiği farzlardan birini teşkil eden zekâtın farklı adlardaki vergiler şeklinde ödenmesiyle, bulunulan coğrafyanın ve Türk toplumunun kökenlerinden gelen örf ve adetlerin ortaya çıkardığı vergiler oluşturmaktadır.

Dinsel açıdan mükellefler ödedikleri vergi ile ibadetlerini de yerine getirme duygusunu bir arada yaşamakta ve bu anlamda vergiye uyum ve vergi ahlakı yüksek olmaktadır. Bunun yanında ödenen vergilerin temelinde, ziraatla geçinen bir toplum olmanın sonucu toprak önemli bir yer teşkil etmektedir. Gelirin vergilendirilmesi anlayışı ise bu dönemde yer almamaktadır.

Devletin imparatorluk haline gelmesi kamu harcamalarında artışı beraberinde getirmiş ve bu durum kamu gelirlerine ihtiyacı arttırmıştır. Bunun doğal sonucu olarak daha çok vergi alınması yoluna gidilmiş ve daha karmaşık bir vergi yapısının ortaya çıkmasına sebebiyet verilmiştir. Bu karmaşık vergi yapısı toplumda vergi adaletine olan inancı ortadan kaldırmıştır (Küsmenoğlu, 2010, s.12).

Vergi adaletinin ortadan kalkmaya başlaması ile klasik dönem olarak ifade edilen Tanzimat öncesi dönemde, Müslüman ve Müslüman olmayan tebaa ayrımı, 19.yy da Osmanlı Devleti'nin askeri gücünü kaybetmesinin de etkisiyle, batılı devletler tarafından eleştirilerek, vergileme açısından yeni reformlar yapılması için bir baskı ortamı yaratılmıştır (Akşin, 2008, s.31).

Bütün bunların bir sonucu olarak Osmanlı Devleti'nde Senedi İttifak'tan²⁵ sonra özellikle mali anlamda geniş kapsamlı ilk ıslahat hareketi Tanzimat Fermanı²⁶ ile gerçekleşmiştir. Bu ferman sayesinde ise hızlı bir ekonomik dönüşüm mali anlamda başlamıştır (Baskıcı, 2005, s.31).

²⁵ Osmanlı'da kent ve kasabaların ileri gelen temsilcilerini oluşturan Ayanlar ile dönemin padişahı olan II. Mahmut arasında 1808 yılında imzalanan "Sened-i İttifak" vergi ile ilgili alınan kararlarda padişah ile ayanlar arasında uzlaşma şartı koymuştur (Akşin, 2008, s.25).

²⁶ Öbür adı "Gülhane Hatt-ı Hümayunu" olan Tanzimat Fermanı, 3 Kasım 1839 tarihinde dönemin padişahı olan Sultan Abdulmecid tarafından ilan edilmiş ve "vergilerin tarh (hesaplama) ve cibayeti (tahsil) usullerinde ıslahat"ı öngörmüştür (Ortaylı, 2008, s.405).

Özellikle vergi anlayışındaki değişimi görmek açısından bu fermanın sonuçlarına bakmak gerekmektedir.

Tanzimat Fermanı'ndan önce, vergi teorisinde verginin belirli kurallar çerçevesinde alınmasını sağlayan ve vergiyi kanuni hale getiren “Magna Carta” ve “Haklar Bildirgesi”ne benzer şekilde, Osmanlı Devleti'nde vergileme zihniyetini değiştiren ilk reform hareketi 1808 yılında imzalanan “Sened-i İttifak” olmuştur. Ayanlar ile padişah arasında imzalanan bu senetle padişahın vergi üzerinde otoritesi sınırlandırılmıştır. Fakat uygulamada kısa süreli değişim sonrası eskiye dönülmesi bu ilk reform hareketinin kalıcı olmasını mümkün kılmamıştır (Küsmenoğlu, 2010, s.14).

3 Kasım 1839 tarihinde ilan edilen Tanzimat Fermanı ise Osmanlı Devleti mali hayatında daha köklü reformları gerçekleştirmiştir.

En önemli reform olarak günümüz vergi sisteminin de temelini oluşturan kazanç ve varlıklar üzerinden vergilendirilmeye gidilerek vergilerde örf-i ve şer-i vergi ayrımına son verilmesi gösterilmektedir. Bunun tamamlayıcısı olarak bütün kamu gelirlerinin tek bütçe altında toplanmaya çalışılması günümüzdeki hazine birliği ilkesi için atılan ilk adım olmuştur. Bunun dışında İslam hukukuna göre şer-i vergi anlayışında Hz. Ömer'den itibaren geçerli olan bina üzerinden vergi alınmama anlayışı terk edilerek emlak vergisi uygulamasına geçilmiştir. Bedeni ve aynı vergiler nakdi olarak tahsil edilmeye çalışılmıştır (Mutlu, 2009, s.57).

Bütçedeki tek bütçeleme anlayışına paralel, vergi sistemindeki karmaşıklığı da basite indirgemeye ve vergi etkinliğini arttırmaya yönelik şer-i vergilerin kaldırılmasıyla vergilerdeki çeşitlilik azaltılmış, zirai ürünler için tek oranlı aşar, hayvanlar için maktu ağnam resmi ve gayrimüslimlerden sadece cizyenin alınması sağlanmıştır. Günümüz Türk vergi sisteminde ticari kazancın vergilendirilmesinin ilk örneği olarak ise örf-i vergilerin kaldırılarak köylü mükellefin sahip olduğu mal varlığı ölçüsünde esnaf ve tüccar olan mükellefler için ise yıl boyunca elde ettikleri kazanç üzerinden hesaplanan “ancemaatin vergi” uygulamasına geçilmiştir (Küsmenoğlu, 2010, s.30).

Ancemaatin vergi uygulaması, Tanzimat Fermanı sonrası 20 yıl yürürlükte kaldıktan sonra yerini, doğrudan servet vergisi olarak, sahip olunan bina ve arazi üzerinden hesaplanan, eğer kira geliri elde ediliyorsa kira geliri üzerinden de ayrıca hesaplamaya

gidilen “Emlak Vergisi”ne bırakmıştır. Tüccar ve esnafın kazançları üzerinden ise “Temettü Vergisi” alınmaya başlanılarak günümüz gelir ve kurumlar vergisinin ilk örnekleri ortaya çıkmıştır (Küsmenoğlu, 2010, s.31).

2.1.2 Cumhuriyet Dönemi Vergi Sisteminin Gelişim Süreci

Cumhuriyet dönemi vergi sisteminin gelişim sürecini ele alırken literatürde genel hatları ile sürecin üç döneme ayrıldığı görülmektedir. İlk dönem Cumhuriyet’in kuruluşu ile çok partili hayata geçiş arasında kalan 1924,1950 arası dönem, ikinci dönem liberal politikalara geçişe kadarki dönemi kapsayan 1950-1980 arası dönem, son olarak ise 1980 sonrası dönem şeklinde bu üç dönem birbirinden ayrılmaktadır (Nadaroğlu, 1981; Küsmenoğlu, 2010; Mutlu, 2009).

Her ne kadar Cumhuriyet döneminin ilk anayasası 1921 yılında oluşturulsa da, vergilere ilişkin bir madde içermemesi ve ilk vergiye ilişkin hükümlerin 1924 anayasası ile ortaya konulması Cumhuriyet döneminde vergileme sürecini bu tarihten itibaren başlatmayı daha anlamlı kılmaktadır (Mutlu, 2009, s.73).

1924 anayasasında vergi ile ilgili 84. ve 85. Madde şu şekildedir:

“Vergi devletin umumi masarifine halkın iştiraki demektir. Bu esasa mugayir olarak hakiki veya hükmi şahıslar tarafından veya onlar namına rüsum, aşar ve sair tekâlif alınması memnudur” (T.C Anayasası, 1924, 84.md.).

“Vergiler ancak kanun ile tarh ve cibayet olabilir” (T.C Anayasası, 1924, 85.md.)

1924 anayasasında yer alan 84. madde, verginin genel kamu giderlerine katılma bedeli olduğunu ifade ederek fayda yaklaşımı çerçevesinde bir vergileme anlayışı ortaya koymaktadır. Genel kamu giderlerinin net olarak tanımı yapılmayıp kapsam geniş tutulsa da bu ilke dışına çıkarak her türlü verginin toplanılması bu madde ile yasaklanmıştır.

Aynı anayasanın 85. Maddesi ise verginin ancak kanuna dayalı olarak hesaplanıp tahsil edileceğini ifade ederek verginin kanunilik ilkesinin 1924 anayasasında yer almasını sağlamıştır.

Anayasada yer alan hükümler dışında dönemin kendi içinde barındırdığı durumlar Türk vergi sisteminde yapılan ve yapılması planlanan reformların başarıya ulaşmasında aksaklıklar yaratmıştır. Dönem içerisinde “1929 Büyük Ekonomik Buhranı” ve sonrasında meydana gelen “2. Dünya Savaşı” devlet bütçesinde harcamaların finansmanı için ek ve etkisi önceden hesaplanmayan yeni vergilerin konulmasını zorunlu kılmıştır (Nadaroğlu, 1981, s.413).

İlk olarak Osmanlı’dan Cumhuriyet dönemine intikal eden ve TBMM’de çokça tartışma konusu olan eski tip aynı vergi niteliğindeki aşar vergisinin kaldırılması bu dönem içindeki en önemli vergi reformu olarak değerlendirilmektedir. 1925 yılında kaldırılan aşar vergisi yerine uygulamaya konulan “mahsulatı araziye vergisi” ise ancak bir yıl uygulanmış ve sonrasında kaldırılmıştır (Küsmenoğlu, 2010, s.114).

Bir diğer önemli reform ise Osmanlı Devleti döneminde Tanzimat fermanı sonrası ancemaatin vergi olarak ortaya çıkan sonrasında temettü vergisine dönüştürülen verginin yürürlükten kaldırılarak 1926 yılında yerine “kazanç vergisi”nin getirilmesidir (Nadaroğlu, 1981, s.413).

1950 yılında uygulamaya geçecek olan “gelir ve kurumlar vergisi”ne kadar kazanç vergisi gerçek ve tüzel kişilerin kazançları üzerinden vergi alınmasını sağlamıştır. Bu verginin kapsamına giren gelir ve kazanç unsurları; şahıs ve sermaye şirket kazançları, kamu yararına çalışan dernek kazançları, gerçek kişilerin ticari ve sınai kazançları, serbest meslek kazançları, ücretler ve arazi kazançları olarak belirlenmiştir. Artan oranlı bir tarife uygulanmış ve beyana dayalı tarhiyat, kaynaktan kesme yöntemi, karine ve dış belirtilere dayalı tarhiyat olmak üzere farklı şekillerde verginin tahsilatı gerçekleştirilmiştir. (Mutlu, 2009, s.78).

Bu dönem içinde yer alan diğer önemli vergi reformları, hayvanlar üzerinden alınan ağnam vergisinin 1924 yılında sayım vergisine dönüştürülerek küçük ve büyükbaş hayvanlar üzerinden maktu olarak alınmasıdır. Bütçedeki vergi gelirleri içinde kazanç vergisinden daha çok hasılat sağlayan bu vergi 1962 yılında kadar yürürlükte kalmıştır.

Aşarın kaldırılması sonucu ortaya çıkan hasılat kaybı Cumhuriyet öncesi dönemde var olan arazi ve müsakkafat vergisinin arttırmak suretiyle telafi edilmeye çalışılmıştır. Bir diğer telafi amaçlı ve sürekli olarak uygulanan vergi ise günümüz tüketim vergilerinin

temelini teşkil eden istihlak vergisidir. Umumi istihlak ve hususi istihlak vergisi olarak iki farklı türde uygulanmıştır.

Umumi istihlak vergisi %2,5 oranında mal ve hizmet bedelleri üzerine uygulanan ve bandrol yapıştırmak suretiyle tahsil edilen bir vergi olup uygulamadaki güçlükler nedeniyle 1927 yılında yerini toplu muamele vergisine bırakmıştır. Bu vergi ise sanayi üretimini de kapsayan nitelikte bir vergi olarak uygulanmıştır.

Bu dönem içinde planlı ve sürekli yapıda olmayıp, bütçedeki açıkların finansmanı amacıyla geçici olarak başvuru, gelir üzerinden alınan istisnai nitelikteki, harp vergisi, mektep ve maarif vergisi, iktisadi buhran vergisi, muvazene vergisi, toprak mahsulleri vergisi; servet üzerinden ise istisnai olarak alınan varlık vergisi diğer vergileri oluşturmaktadır (Küsmenoğlu, 2010, s.138-186).

Bu vergiler içinde istisnai olarak 1942 yılında uygulanmaya başlanılan ve 1944 yılında kaldırılan varlık vergisi niteliği itibariyle önem taşımaktadır. 2. Dünya Savaşı'nın devam ettiği bir döneme denk gelen bu vergi uygulamasının birçok benzeri o dönem için başka ülkelerde de mevcut olmasına karşın vergi adaletini zedeleyen bir yapıda olduğu için eleştiriye maruz kalmıştır (Yalçın, 2012, s.315).

Varlık vergisinin konusu, mükellefleri ve oranı hakkında kesinlik olmaması, takdir komisyonlarının keyfi uygulamalarla gayrimüslim azınlık üzerine adaletsiz vergi uygulanmasına sebebiyet vermiş, tahsilat yöntemi olarak vergi borcunu ödemeyenlere verginin bedeni şekilde ödettirilmeye gidilmesi ise Türk vergi tarihinde Cumhuriyet dönemi için olumsuz bir intiba bırakmıştır (Karabulut, 2005, s.328-329).

Her ne kadar verginin muhatabı sadece gayrimüslimler olmasa da toplam mükellef sayısının %7'sinin Müslümanlardan oluşması ve sadece gayrimüslim mükelleflerin vergi borçlarını ödememeleri halinde çalışma kamplarına sürülmesi, verginin adaletsizliğini daha da arttırmaktadır (Mutlu, 2009, s.88).

1950 sonrası döneme gelindiğinde, Türk vergi sistemi açısından en büyük reform kazanç üzerinden tahsil edilen vergilerin şahsi gelir vergisi ve kurumlar vergisi olarak ayrıma tabi tutularak gerçek ve tüzel kişilik ayrımının daha net ortaya konmasıdır. Dönem itibariyle sedüler tipte geliri vergilendiren Avrupa ülkelerinin çoğunlukta

olmasına rağmen Türkiye şahsi gelir vergisi uygulamasında Alman modelini örnek olarak üniter bir vergi sistemini 1950 yılından itibaren uygulamaya sokmuştur. Aynı yıl, günümüzde üzerinde değişiklikler yapılarak devamlılık arz eden kanunlar olan vergi usul kanunu da yürürlüğe girmiştir (Nadaroğlu, 1981, s.414).

Gelir vergisinin Cumhuriyetin ilk döneminde uygulamaya konulan kazanç vergisi karşısında üstün taraflarını Küsmenoğlu (2010), geliri üniter bir yapıda vergilemenin getirdiği avantajlarla açıklamaktadır.

Tüm şahsi kazançların tek bir gelir vergisi üzerinden vergilendirilmesi, vergilemede eşitlik ilkesini daha kolay tesis ederken, aynı zamanda ödeme gücünü tespit şekillerinden olan ayırma ilkesinin de ücret kazançları lehine uygulanabilirliğini arttıran bir durum ortaya çıkarmaktadır. Ücretin daha düşük oranlarla ya da daha yüksek matrah dilimlerinden vergilendirilmesi, sermaye ve emek-sermaye bileşiminden elde edilen kazançların ise daha yüksek vergi oranına tabi tutulması veya kurumlar vergisi ve diğer servet vergileri ile ek vergilendirilmesi ücret kazancının vergi karşısında daha avantajlı konuma taşınmasını sağlamaktadır (Küsmenoğlu, 2010, s.388).

Şahsi gelir vergisinin yanında tüzel kişiliğinde ayrı olarak vergilendirilmesi durumu 1950 öncesinde uygulanan kazanç vergisinde söz konusu değildir. 1950 yılından itibaren ise kişisel gelir vergisi kanununun yanında tüzel kişiliklerin kazancının da ayrı olarak vergilendirilmesini öngören kurumlar vergisi uygulamaya sokulmuştur (Mutlu, 2009, s.100).

1950 sonrası dönemde vergileme açısından önemli dönüm noktalarından biri de 1961 anayasasının kabulü sonrasında planlı ekonomiye geçişin vergi politikaları üzerinde yarattığı değişimdir. Ödeme gücüne göre vergi alınmasını ön gören madde anayasada yer almıştır. Bunun yanında planlı ekonomi dönemi içerisinde vergilerin fiskal fonksiyonu yanında ekstra fiskal fonksiyonları önem kazanarak vergilerin kaynak tahsisinde etkinliği sağlamaya yardımcı araç olarak kullanılması söz konusu olmuştur (Takım, 2011, s.160).

Bu dönem içerisinde önemli bir başka değişiklik ise vergi adaletini sağlamaya yönelik günümüzdeki ödeme gücüne ulaşmada kullanılan tekniklerinin temelini oluşturan ve 1960 yılında yürürlüğe giren en az geçim indirimi uygulaması ile 1961 yılında

yürürlüğe giren ve ücret kazancı elde edenlerden belirli tutarları indiren ayırma ilkesi uygulamasıdır (Barut, 2013, s.38).

Günümüzdeki asgari geçim indirimi ile ayırma ilkesinin ilk örneklerini teşkil etmesi açısından önem taşımakla birlikte ikisi de uygulamada uzun süreli olmamış ve kesintiler yaşamış, yapılan değişiklikler sonucunda ise bugünkü haline kavuşmuştur.

Türkiye'deki günümüz vergi sisteminin genel görünümüne geçmeden önce Türk vergi sistemi açısından gelişim sürecinin son aşamasını ise 1980 sonrası liberal politikalara geçiş dönemi oluşturmaktadır.

1980 sonrası dönemde ilk olarak göze çarpan 1982 yılında kabul edilen ve hala yürürlükte olan anayasada yer alan vergi ile ilgili hükümlerdir.

1982 anayasasının 73. maddesi doğrudan vergi ile ilgili hükümler içermektedir ve şu şekildedir (T.C Anayasası, 1982);

“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 konulur, 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 Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Ayırma ilkesi ve diğer tüm ödeme gücüne ulaşmada kullanılan tekniklerin vergi adaletini sağlamak için kullanılmasını öngören ilgili anayasa maddesi, 1982 anayasasının 73. Maddesinin ilk fıkrasında yer almaktadır.

Vergi teorileri açısından 1982 anayasası ile birlikte Türk vergi sistemi için tercih edilen yaklaşım ödeme gücü yaklaşımı olmuştur. Bununla birlikte herkesin mali gücünün de tespit edilmesi gerekliliği ödeme gücüne ulaşmada kullanılan tekniklerin uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Bu durum aynı anayasa maddesinin ikinci fıkrasında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılması gerektiği ifade edilerek daha net bir şekilde belirtilmiştir (Bilici, 2008, s.38).

Vergi ile ilgili anayasa maddesinin üçüncü ve dördüncü fıkralarında ise verginin kanuniliği vurgulanarak, öncelikli olarak yasamanın vergi koyma yetkisine sahip olduğu sonrasında ise kanun çerçevesinde yürütmenin de vergiye ilişkin değişiklikleri yapabileceği ifade edilmiştir (Akdoğan, 2013b, s.17).

Anayasada vergi adaletinin hüküm altına alınmasına karşın dönemin ekonomi politikalarının gereği olarak vergi politikaları, piyasa ekonomisini daha güçlü kılma şeklinde oluşturulmuştur. Bu açıdan vergi yükünün emek ve sermaye arasında paylaşımı sermaye lehine gerçekleşmiş ve ücretliler üzerinde vergi yükünde artış kaydedilmiştir (Paksoy vd., 2010, s.159).

Gelir vergisi oranları açısından özellikle vergi oranlarında büyük değişikliklere gidilerek 1963 yılında yapılan son değişiklikten sonra ilk defa bir reform gerçekleştirilmiştir. 1982-1986 arasında en düşük gelir vergisi oranı kademeli olarak %40'tan %25 düzeyine indirilirken üst oranlar ise %75 gibi çok da gerçekçi olmayan bir orandan %50 seviyesine düşürülmüştür (Mutlu, 2009, s.104).

Dönem içindeki en önemli vergi reformlarından olan ve 1985 yılında yürürlüğe giren KDV ile 2002 yılında uygulanmaya başlayan ÖTV, özellikle tüketim üzerinden alınan dolaylı vergilerin toplam vergi hasılatı içerisinde payını arttırmıştır. Böylelikle dönemin ana politikası olan üretimin artması için üretim üzerindeki dolaysız vergilerin azaltılmasından kaynaklanan hasılat kaybı dengelenmeye çalışılmıştır (Barut, 2013, s.40).

2.2 GÜNÜMÜZDE TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GENEL YAPISI VE TEMEL VERGİ GÖSTERGELERİ

Ödeme gücü göstergelerinde ifade edildiği üzere üç temel ödeme gücü olan gelir, harcama ve servet üzerinden günümüz Türk vergi sistemi içinde vergi alınmaktadır. Bu üç kaynaktan alınan vergileri ise şu şekilde sıralanmaktadır (Akdoğan, 2013b, s.183-185);

İlk olarak kaynağı gelir olan iki temel vergi, gelir ve kurumlar vergisi tarihi gelişim süreci içerisinde en son 1950 yılında kabul edilmiş ve günümüzde çeşitli değişikliklere uğrayarak aynı adlar altında uygulanmaya devam etmektedir.

Harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergi niteliğinde iki temel vergi mevcuttur. Bunlar 1985 yılında yürürlüğe giren ve genel harcama vergisi olarak vergi sistemi içinde yer alan KDV ile 2002 yılında yürürlüğe giren ve özel harcama vergisi olarak uygulanan özel tüketim vergisidir. Bunlar dışında yine konusu harcama olan dolaylı vergilerden günümüz Türk vergi sistemi içinde yer alanlar; banka ve sigorta muameleleri vergisi, ayrı bir mevzuata sahip olan gümrük vergisi, hukuki bir muamele vergisi niteliğinde olan damga vergisi, şans oyunlarının oynanması durumunda tahsil olunan şans oyunları vergisi ve ilk olarak mobil iletişim üzerinden hesaplanan özel iletişim vergisi olarak sıralanmaktadır.

1926 yılında ilk olarak yürürlüğe konulan ve nihai şeklini 1969 yılında alan veraset ve intikal vergisi, yine 1957 yılında hususi otomobil vergisi adı altında tahsil olunan ve 1980 yılından itibaren son halini alan motorlu taşıtlar vergisi ve son şeklini 1972 yılındaki düzenleme ile alan, bina ve araziler üzerinden hesaplanan emlak vergisi, konusu servet olan vergileri oluşturmaktadır.

Türkiye'deki vergi sistemi içerisinde 1950 yılında 123 sayılı kanunla yürürlüğe giren gelir vergisi, vergi kanunları tarafından gerçek kişi olarak kabul edilen mükelleflerin elde ettikleri geliri vergilendirmektedir (Ünsal, 2013, s.160).

Çalışmanın ilk bölümünde ifade edildiği üzere gelir vergisi türler itibariyle üniter ve sedüler gelir vergisi olarak ayrılmaktadır. Bu noktada Türkiye'deki gelir vergisinin günümüz uygulaması üniter yapıdadır. Yani bir gerçek kişinin belirlenen dönem içerisinde tüm gelir ve servetinde ortaya çıkan net artışın vergilendirilmesi söz konusudur.

Bunun haricinde Türkiye'deki gelir vergisinin temel özellikleri gelir vergisi kanununun birinci maddesine göre kısaca şu şekilde sıralanmaktadır; gelir gerçek kişi tarafından elde edilmeli, bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarını oluşturmalı ve gelir vergisi kanununda sayılan kazanç ve iratların toplamından oluşmalıdır.

Gelir vergisinde vergilendirilecek olan gerçek kişinin geliri farklı unsurlardan oluşabilir. Türk vergi sistemi içinde yer alan gelir vergisi yedi unsurdan meydana gelmektedir. Bunlar kanunların tanımladığı şekle uygun olarak elde edilen ticari kazançlar, zirai faaliyet kapsamında kabul edilen zirai kazançlar, emeğin arzı sonucunda elde edilen ücret kazancı, serbest meslek faaliyeti kapsamında elde edilen serbest meslek kazançları, gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen gayrimenkul sermaye iradı, menkul kıymetlerin getirisi olarak kabul edilen menkul sermaye iradı ve safi artış teorisine uygun olarak tüm bu unsurlardan doğan gelirin arızı olarak elde edilmesi durumunu kapsayan diğer kazanç ve iratlardır (Bilici, 2008, s.145-146).

Türkiye’de gelir vergisine ait oranlar, 2006 yılından itibaren günümüze kadar %15’den %35’a kadar artan bir yapıda uygulanmaktadır. Gelir vergisi tarifesinde dört dilim mevcuttur ve en düşük dilime uygulanan oran %15 iken gelir dilimleri arttıkça bu oranlar sırasıyla %20, %27 ve en üst oran olan %35’e ulaşmaktadır. Her yıl tarife dilimlerinin aralığı belirlenen yeniden değerlendirme oranı²⁷ nispetinde artış göstermektedir (Akdoğan, 2013b, s.347).

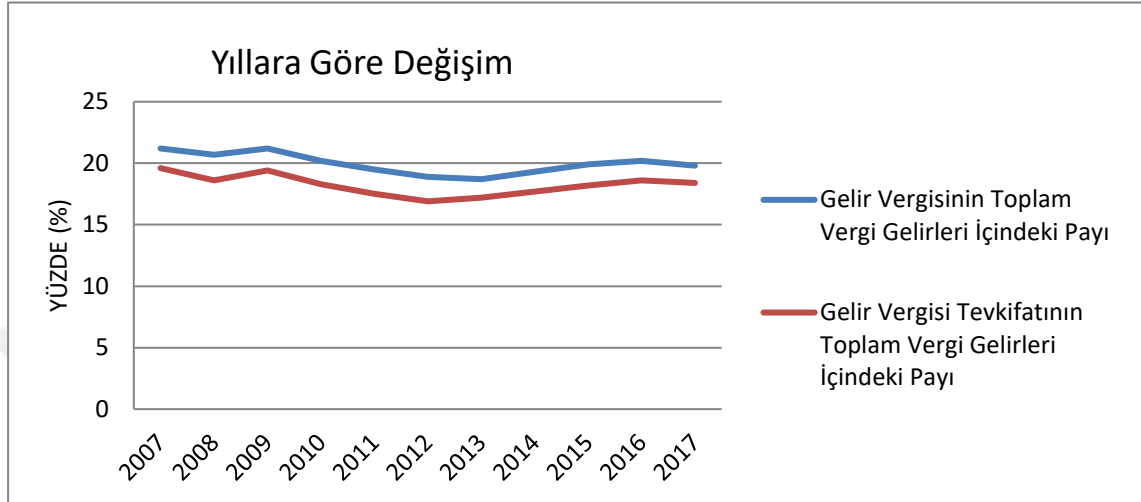
Şekil 1’de toplam gelir vergisinin ve gelir vergisi tevkifatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payı gösterilmektedir.

Gelir vergisi içinde yer alan gelirin unsurlarının ayrı ayrı toplam gelir vergisi içerisindeki payı bütçe gelirleri içerisinde yer almamakta, Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı da buna ilişkin doğrudan yıllık veri yayınlamamaktadır. Fakat Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yıllık yayınlamış olduğu faaliyet raporlarında yer alan muhtasar beyannameler üzerinden hesaplanan ücret kazancı üzerindeki gelir vergisi yükü Şekil 4’te gösterilmiştir. Merkezi yönetim gelir bütçesinin ekli cetvelinde yer alan gelir vergisi hasılatı içerisinde ayrıca gösterilen stopajla tahsil olunmuş gelir vergisi payları da Şekil 1’de 2007-2017 yılları arasında gösterilmektedir. Ücret kazancının da stopajla vergilendirilmesi, gelir vergisi tevkifatının içerisinde yer almasını sağlamaktadır. Bu sayede ayırma ilkesi ve asgari geçim indirimi gibi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan

²⁷ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (B) fıkrasında “Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dâhil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Türkiye İstatistik Kurumunun Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilan edilir” ifadesi yer almaktadır. Her yıl belirlenen bu oran gelir vergisi tarifesi için matrah dilimlerinin üst sınırlarına uygulanarak artış gerçekleştirilir.

tekniklerin doğrudan etki ettiği ücret kazancının gelir vergisi içerisindeki payı hakkında fikir edinmek mümkündür.

Şekil 1: Toplam Gelir Vergisi ve Stopaja Tabi Gelir Vergisinin Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı (2007-2017)



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, [GİB] ve Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü'ne [BUMKO] ait verilerden oluşturulmuştur. <http://www.bumko.gov.tr/TR,926/butce-kanunu-ve-ekleri.html>

Gelir vergisinin Türkiye’de toplam vergi hasılatı içerisindeki payı en yüksek %21 seviyelerindeyken 2013 yılında %18,7 seviyesine kadar düşmüş, 2017 yılında ise %19,8’ yükselmiştir.

Tevkifat yoluyla elde edilen gelir vergisi ise belirtilen yıl aralığında toplam gelir vergisi içerisinde yaklaşık %90’lık bir paya sahip olmuştur. Toplam vergi hasılatı içerisinde ise gelir vergisinin payının 1,5-2 puan altında gelir vergisi payına paralel bir seyir izlemiştir.

Bir diğer konusu gelir olan fakat tüzel kişilerin elde ettiği gelir üzerinden tahsil olunan vergi ise Türk vergi sistemi içerisinde kurumlar vergisi adıyla yer almaktadır. Kurumlar vergisi de gelir vergisi ile birlikte 1950 yılında aynı kanunla yürürlüğe girmiş fakat 2006 yılındaki 5520 sayılı kanunla değiştirilerek son hali uygulanmaya başlanmıştır. Mükellefler, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları gibi tüzel kişiler olup bu tüzel kişilikler gelir vergisinde olduğu gibi gelirin unsurlarından herhangi birini elde etmeleri halinde kanunen kabul edilen giderler düşüldükten sonra net kazançları kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır (Armağan, 2007, s.231).

2006 yılından itibaren²⁸ kurumlar vergisi tek oranlı uygulanmakta olup bu oran %20'dir²⁹.

Harcamalar üzerinden alınan iki temel vergi KDV ve ÖTV'ye bakıldığında ise KDV Türk vergi sistemi içerisinde yer alan genel bir harcama vergisi olup, günümüzde üç farklı oranda uygulanmaktadır. Mal veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, ilk bölümde ifade edildiği üzere yayılı bir muamele vergisi olup malı teslim eden veya hizmeti ifa eden kişi kanuni mükellefi olmaktadır.

Türkiye'de 1985 yılında uygulanmaya başlayan KDV kanununda yasal oran %10 olmasına karşılık anayasanın da uygun gördüğü şekilde KDV kanunu Bakanlar Kurulu'na bu oranları arttırıp azaltma yetkisi tanımaktadır. Bu durumun sonucu olarak Türk vergi sistemi içerisinde, %1, %8 ve %18'lik üç farklı oran çeşitli mal ve hizmet grupları için uygulanmaktadır (Ünsal, 2013, s.322).

Diğer bir harcama vergisi olan ÖTV ise akaryakıt ürünleri, motorlu taşıtlar, sigara, alkollü ve kolalı içecekler ile lüks tüketim mallarından oluşan dört farklı mal ve hizmet grubu için uygulanan özel bir tüketim vergisidir. Öncesinde mevcut olan ve özel tüketim mahiyetindeki bir çok verginin kaldırılarak³⁰ AB vergi uyum süreci çerçevesinde 2002 yılından itibaren uygulanan ve tek aşamada alınan bir vergi olma özelliği taşımaktadır (Merter vd., 2007, s.46).

ÖTV uygulamasında dört farklı grup için hem maktu hem de değer üzerinden oransal vergi hesaplanmakta ve matrah hem spesifik hem de advalorem olarak tespit edilmektedir (Bilici, 2008, s.259).

Son olarak Türk vergi sisteminde günümüzde konusunu servetin oluşturduğu üç vergiden ilk olan veraset ve intikal vergisi, 1969 yılından itibaren Türk vergi sistemi içerisinde nihai halini almış olup, servetin her türlü bedelsiz intikali üzerinden alınan ve

²⁸ 2006'daki kanun düzenlemesi sonucu kurumlar vergisi 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu ile %30'dan %20'ye düşürülmüştür.

²⁹ 05.12.2017 tarihinde yürürlüğe giren 7061 sayılı torba kanunla kurumlar vergisi kanununa eklenen geçici 10. Madde ile 2018, 2019 ve 2020 yılları için kurumlar vergisi oranı 01.01.2018 tarihinden geçerli olmak üzere %22'ye yükseltilmiştir.

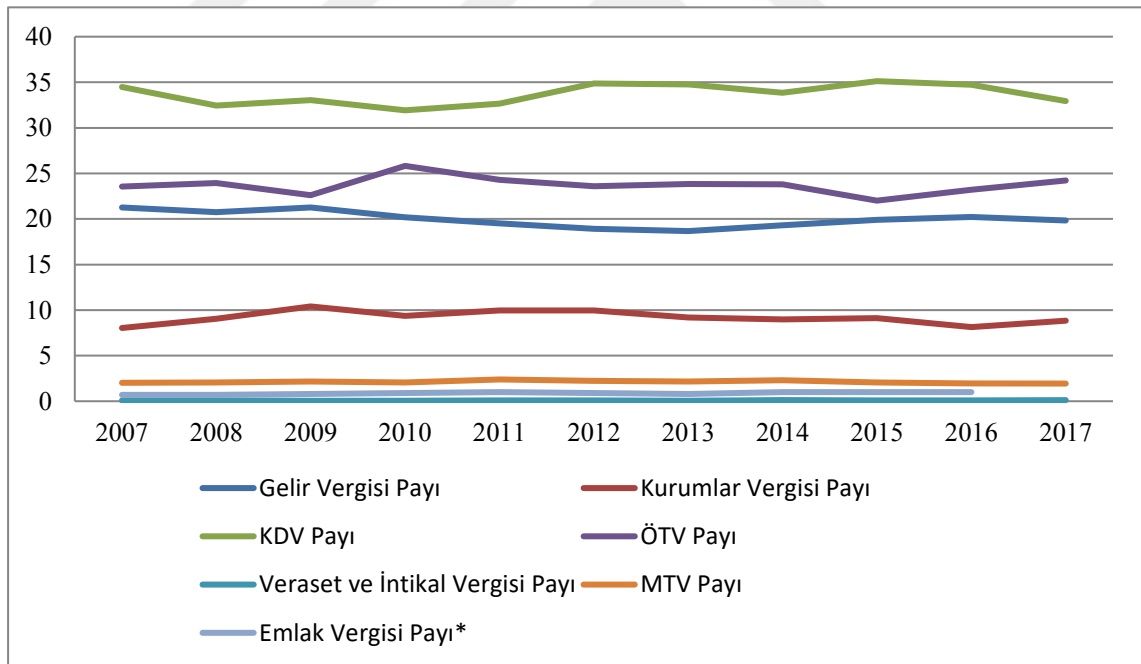
³⁰ Kaldırılan vergilerden bazılarında, akaryakıt tüketim vergisi, KDV kanununa bağlı olarak tütün ve alkollü-alkolsüz içeceklerden alınan ek vergiler, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi ve trafik tescil harçları örnek verilebilir (Bilici, 2008, s.257).

gelir vergisinden sonra ikinci artan oranlı olan vergidir. Miras, bağış-hibe ve şans oyunlarından intikal eden bedeller üzerinden alınmaktadır (Akdoğan, 2013b, s.478).

Konusu servet olan ikinci vergi, emlak vergisi olarak Türk vergi sisteminde yer almaktadır. 1972 yılında yapılan düzenleme ile nihai halini alan vergi, her türlü bina, arsa ve arazinin vergi değeri üzerinden oransal olarak hesaplanan bir vergi olup kanuni mükellefler olarak kanunda sayılan bu arsa, arazi ve binaların sahiplerinden tahsil olunmaktadır (Bilici, 2008, s.284).

Türk vergi sistemi içerisinde konusu servet olan son vergi ise motorlu taşıtlar vergisidir. Özel bir servet vergisi olarak da nitelendirilen MTV, kanuni mükellef olarak kabul edilen motorlu kara ve hava taşıtlarının sahiplerinden tahsil olunmakta ve spesifik matrahlar üzerinden maktu olarak hesaplanmaktadır (Ünsal, 2013, s.303).

Şekil 2: Türkiye’de Vergilerin Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2007-2017) (%)



*Emlak vergisi oranları “OECD, 2017” verilerinden alınmıştır.

<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Kaynak: GIB ve Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü’ne ait verilerden oluşturulmuştur.

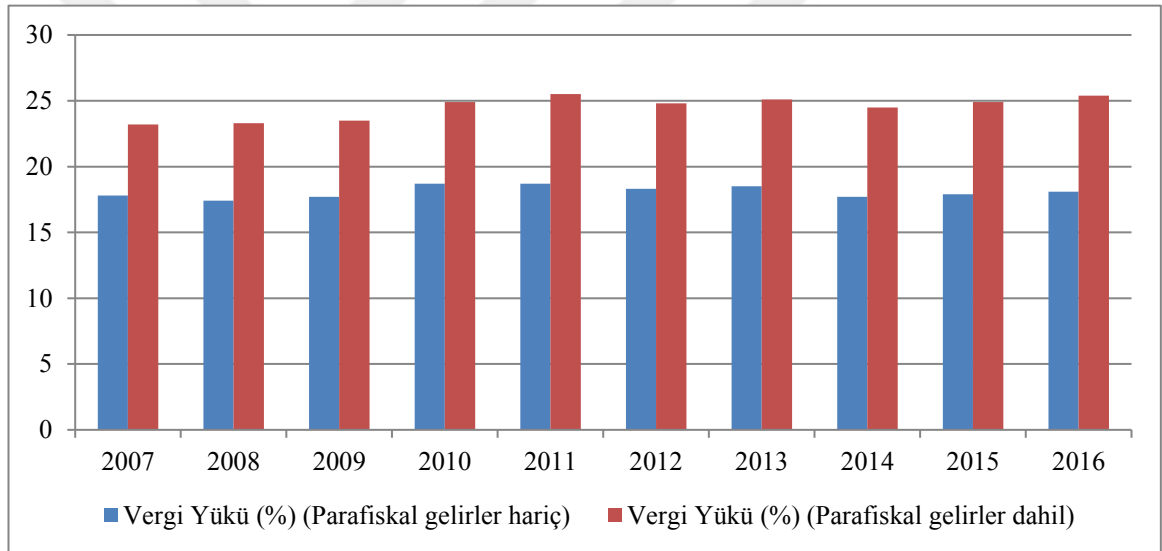
<http://www.bumko.gov.tr/TR,926/butce-kanunu-ve-ekleri.html>

Türk vergi sisteminde günümüzde yer alan vergilerin kısa tanımları yapıldıktan sonra Şekil 2’de vergi hasılatları içerisindeki payları topluca gösterilmektedir.

Şekil 2’de 2007-2017 yılları arasında Türk vergi sistemi içinde yer alan vergilerin toplam vergi hasılatı içerisindeki paylarına bakıldığında dönem içerisinde en düşük pay veraset intikal vergisi ile emlak vergilerine ait olmaktadır. %32-35 arasında bir paya sahip olan KDV ile %22-26 aralığında değişen oranlara sahip ÖTV vergi hasılatı içerisinde en yüksek paya sahip vergileri oluşturmaktadır. Bunları üçüncü sırada gelir sonra ise kurumlar vergisi takip etmektedir.

Şekil 3’te tüm vergi hasılatının 2007-2016 yılların arasında toplam GSMH içindeki payları gösterilmektedir. OECD verilerinde sosyal güvenlik primleri de dolaysız vergilerin içinde dahil edildiği için kırmızı sütun, primlerin dahil edilmiş halini mavi sütun ise primler dahil edilmeden ki GSMH üzerindeki vergi yükünü göstermektedir.

Şekil 3: Vergi Hasılatının GSMH İçindeki Payı (2007-2016)



*Mahalli idare ve fon paylarını kapsamaktadır. Vergi ret ve iadeler hariç net rakamlardır.

Kaynak: Kalkınma Bakanlığı ve “OECD, 2017” verilerinden oluşturulmuştur.

<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

Parafiskal gelirler hariç vergi yüküne bakıldığında, dünyadaki son büyük ekonomik krizi (2008-2009) içine alan 2007-2016 yılları arasında vergi yükü en düşük %17,4 en yüksek ise %18,7’yi görmüştür. 2010-2011 yılı kriz sonrası dönemde vergi yükü en yüksek oranına ulaşırken 2008 yılında en düşük oran gerçekleşmiştir. Son üç yıla bakıldığında kademeli bir yükseliş yaşanmış ve 2014 yılında %17,7 olan vergi yükü 2015 yılında %17,9 ve 2016 yılında %18,1 oranına ulaşmıştır.

Türk vergi sisteminin geneline ait temel bazı göstergelerden sonra ödeme gücüne ulaşma açısından dolaysız ve sübjektif bir vergi türü olan gelir vergisi için kullanılan tekniklerin Türk vergi sistemi içerisinde nasıl uygulandığına bakılarak bu teknikler içerisinde yer alan ve bu çalışmanın konusunu oluşturan ayırma ilkesinin sonuçları üçüncü bölümde değerlendirilmiştir.

2.2.1 Türk Vergi Sisteminde Ödeme Gücüne Ulaşmak İçin Kullanılan Tekniklerin İncelemesi

Ödeme gücüne ulaşma teknikleri çalışmanın ilk bölümünde tanımlanmış olup bu başlık altında Türkiye’de uygulanma şekilleri ele alınmıştır. Bu açıdan muafiyet ve istisnalar, asgari geçim indirimi ve son olarak ayırma ilkesinin, Türk vergi sistemi içerisinde yer alan gelir vergisi için nasıl uygulandığı incelenmiştir.

2.2.1.1 Gelir Vergisinde Muafiyet ve İstisna Uygulamaları

Sadece gelir vergisinde değil Türk vergi sistemi içerisinde yer alan tüm vergi türleri içinde çeşitli muafiyet ve istisnaların uygulandığını belirtmek gerekmektedir. KDV’de tanınan kısmi ve tam istisnalar, kurumlar vergisi için tüzel kişilere tanınan kazanç istisnaları, veraset ve intikal vergisinde belirli tutara kadar mirasın vergi dışı bırakılarak istisna tutulması, MTV ve emlak vergisi için tanınan muafiyet ve istisnalar bu duruma örnek teşkil etmektedir.

Gelir vergisindeki muafiyet ve istisnalar ise uygulama şekliyle vergi yüklerini mükellefler açısından ciddi oranda farklılaştırmaktadır. Bu durum ayırma ilkesinin uygulandığı gelir vergisi tarifesinde gelirin unsurları arasında vergi yükünün değişim gücünü arttırmaktadır. Bu çalışma da ücret kazancı elde edenlerin ayırma ilkesi sonucunda vergi yükü ve gelir dağılımı açısından ne şekilde etkilendiği incelenmiş olup, istisna ve muafiyetlerin yarattığı etki ayrı bir çalışma konusu oluşturmaktadır.

Türk vergi sisteminde gelir vergisi içerisinde yer alan muafiyetlere bakıldığında öncelikle gelirin unsurları olan ticari kazanç ve serbest meslek kazancı için tanınan esnaf muafılığı ve serbest meslek kazancında muafiyet kişiyi verginin konusu dışında

bırakmaktadır (Gelir Vergisi Kanunu [GVK], 1960, md.9; Vergi Usul Kanunu [VUK], 1961, md.155).

Ticari kazanç elde eden mükellefler kanunda belirtilen koşulları sağladığı takdirde elde ettikleri gelir üzerinden gelir vergisi ödememektedir. Aynı şekilde serbest meslek olarak kabul edilen ve kanunda belirtilen şekilde icra olunan mesleklerde faaliyet gösteren mükellefler, gelir vergisi dışında bırakılmıştır.

Ücret kazancında ise karşılıklılık esası gözetilerek diplomat muaflığı, Türkiye’de bulunan elçi ve konsolosluk çalışanları için elde ettikleri ücretlerden gelir vergisi alınmamasını sağlamaktadır. Bunun yanında bazı koşullara uygun olarak emek arz eden işçilerde elde ettikleri ücret için gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

Kişiyi vergi konusu dışında bırakan muafiyetlerin yanında konuyu vergi dışına taşıyan istisnalar ise gelir vergisi içinde gelirin her bir unsuru için daha geniş bir şekilde yer almaktadır.

Ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve ücret kazancı elde eden mükellefler için tanınan engellilik indirimi, elde ettikleri gelir üzerinden belli bir tutarı istisna tutarak gelir vergisi yükünü azaltmaktadır (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2017, s.3), .

Zirai kazanç elde eden ve stopajla vergilendirilmek için gerekli koşulları sağlayan mükellefler %1-%4 oranları arasında elde ettikleri zirai kazanç üzerinden vergilendirilerek artan oranlı gelir vergisi tarifesinden istisna tutulmuştur (GVK, 1960, md.94).

Serbest meslek kazancı kapsamında kabul edilen telif kazançları %17’lik sabit oranda stopaja tabi tutularak yine artan oranlı gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK, 1960, md.18; md.94).

Ücret kazançları için gelir vergisi kanununda belirtilen ve para ile temsil edilebilecek menfaatler kapsamına giren bazı kazançlar matrah dışı bırakılarak ücretlilerin vergi yükünü azaltacak istisnalar uygulanmıştır (GVK, 1960, md.23).

Bunlar dışında kanunda belirtilen koşullara uygun olduğu takdirde; gayrimenkul sermaye iratlarının belir tutarları gelir vergisinden istisna tutulmuş, menkul sermaye

iratları stopajla ve sabit oranla vergilendirilmiş, diğer kazanç ve iratlar içinde yer alan değer artış kazançları ve arazi kazançların da belirli tutarı vergi dışında bırakılarak istisna kapsamında tutulmuştur.

2.2.1.2 Gelir Vergisinde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

İlk bölümde ödeme gücüne ulaşmada kullanılan teknikler içerisinde tanımlanan bir başka araç olan asgari geçim indirimi Türk vergi sistemi içerisinde sadece ücret kazancı elde eden mükellefler için uygulanmaktadır. Bu açıdan gelirin tümü için üniter yapıdaki gelir vergisinde belirli bir tutarın vergi dışında bırakılması veya vergiden indirilmesi şeklinde değil sadece gelirin bir unsuru olan ücret kazancı için asgari geçim indiriminin uygulanması diğer ülke örneklerinden Türk vergi sistemini farklılaştırmaktadır.

Asgari geçim indiriminin ücret kazancı için uygulanması aynı zamanda ayırma ilkesi ile birlikte ücret ve ücret dışı kazançların vergi yükünü birbirinden daha da farklılaştırmakta, bu açıdan asgari geçim indirimi de ayırma ilkesine benzer bir durum ortaya koymaktadır (Yalti, 2013, s.40).

Bu çalışmada asgari geçim indiriminin ücret kazançları üzerindeki etkisi inceleme dışında bırakılmış olup, literatürde yer alan Albayrak vd.'nin (2016) çalışmasında mikrosimülasyon modeli içerisinde asgari geçim indiriminin etkileri Türkiye için incelenmiştir (Albayrak vd., 2016).

Türkiye’de asgari geçim indirimi uygulamasına dair esaslar GVK’nın içinde belirtilmiştir. Gelir vergisi içinde ücret kazançları için uygulanan asgari geçim indirimi dekot usulü olup hesaplanan vergiden indirilme şeklinde uygulanmaktadır.

Buna göre ücretli çalışanlar için, 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan brüt asgari ücretin %50’lik kısmı, gelir vergisi tarifesinde yer alan minimum vergi oranı ile çarpılarak hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir (GVK, 1960, md.32).

Vergileme de vergi adaletinin koşullarından biri olan dikey eşitliğin sağlanmasına yönelik farklı durumda olan mükelleflerin farklı vergilendirilmeye tabi tutulmasını tesis etme açısından kişinin ailevi durumunu da dikkate alan asgari geçim indirimi, çalışan ücretlinin evli olması halinde çalışmayan eş için aynı brüt asgari ücretin %10’unun,

çocuk sahibi olunması halinde ilk iki çocuğun her biri için brüt asgari ücretin %7,5'inin, üçüncü çocuk için %10'unun diğer çocuklar için ise %5'inin minimum vergi oranı ile çarpılarak vergiden mahsup edilmesine olanak tanımaktadır (GVK, 1960, md.32).

2.2.1.3 Gelir Vergisinde Ayırma İlkesi Uygulaması

Üniter bir gelir vergisinde gelirin tüm unsurlarının tek bir tarife üzerinden vergilendirilmesini ortadan kaldırarak gelir vergisini sedüler bir yapıya dönüştüren ayırma ilkesi uygulaması, çalışmanın ilk bölümünde açıklanmış ve vergi adaleti açısından farklı şekillerde birçok vergi sistemi içerisinde yer aldığı belirtilmiştir.

Türk vergi sistemi içerisinde yer alan birçok muafiyet ve istisnayı da vergileme açısından bir ayırma ilkesi örneği olarak göstermek mümkündür. Fakat gelir vergisinde ayırma ilkesi uygulaması, Türkiye Cumhuriyeti anayasasının vergi ödevi ile ilgili maddesi uyarınca hem mali gücün tespiti hem de vergi yükünün adil dağılması açısından bir ödeme gücüne ulaşma tekniği olarak ücret kazancı üzerinde uygulanmaktadır. Diğer ülke örneklerindeki “ikili vergileme³¹”den farklı olarak ayırma ilkesinin mevcut uygulaması gelir vergisi tarifesindeki aynı vergi oranlarının ücret ve ücret dışı kazançlar için farklılaştırılan matrahlar üzerinden uygulanması şeklindedir.

Ayırma ilkesinin mevcut uygulamasından önce Türk vergi sisteminde 1986 yılında uygulanmaya başlayan “özel indirim uygulaması”, Bakanlar Kuruluna GVK'na eklenen geçici madde ile yetki vererek, her yıl için sadece ücret kazancı sahiplerinden vergiden indirim şeklinde asgari ücrete kadar belli tutarın indirilebilmesini öngörmektedir. Bu uygulama 2004 yılına kadar devam etmiştir. (Saraçoğlu, 2001, s.62; Gerçek, 2011, s.56).

1986 yılından itibaren altı dilimli gelir vergisi tarifesi, %25-%50 oranları arasında her dilimde %5'lik artışla artan oranlı bir yapıda 1994 krizine kadar uygulanmış, 1994 yılındaki ekonomik kriz sonrasında tarife dilim sayısı yediye çıkarılarak en üst oran %55'e yükselmiştir. 1999 yılına kadar yedi dilimli olarak uygulamada kalan gelir vergisi tarifesi 1999-2004 yılları arasında altı dilime indirilerek en düşük dilime tatbik

³¹Litertürde, “Dual Income Taxation (DIT)” olarak ifade edilen ikili vergileme, ilk olarak Nordik ülkelerde ortaya çıkan bir uygulama olup ayrı bir başlık altında ele alınmıştır.

edilen vergi oranı %20 olmuş, %5'lik artışlarla en üst dilimdeki gelir vergisi oranı ise %45 olarak uygulanmıştır. 2005 yılı için dilim sayısı beşe düşürülerek vergi oranları yine %5'lik artışlar şeklinde artmaya devam etmiş ve %20-%40 aralığında kalmıştır. Nihai olarak günümüzdeki vergi tarifesine 2006 yılından itibaren geçilmiş ve %15-%35 aralığında dört dilimli gelir vergisi tarifesi dilim usulü artan oranlı olarak uygulanmaktadır (Armağan, 2007, s.229).

Özel indirim tutarının kaldırılmasından sonra yine sadece ücret kazançlarına yönelik bir avantaj niteliğinde olan ve bugünkü ayırma ilkesine benzerlik teşkil eden bir başka uygulama, 1998 yılının ikinci altı ayını kapsayan ücret kazançları için uygulanmaya başlayan ve 2005 yılının sonu itibariyle kaldırılan vergi oranlarının farklılaştırılması uygulamasıdır. Bu tarihler aralığında ücret kazançları üzerinden hesaplanan vergi oranları, genel gelir vergisi oranlarından beşer puan indirimli uygulanmıştır. Böylelikle 1999-2004 yılları arası ücret dışı kazançlar için uygulanan %20-%45 arasındaki vergi oranları farklılaştırılarak ücret kazancı için %15-%40 aralığına, 2005 yılı için ise %20-%40 aralığında olan vergi oranları %15-%35 aralığına indirilmiştir. (Doğan, 2016, s.83).

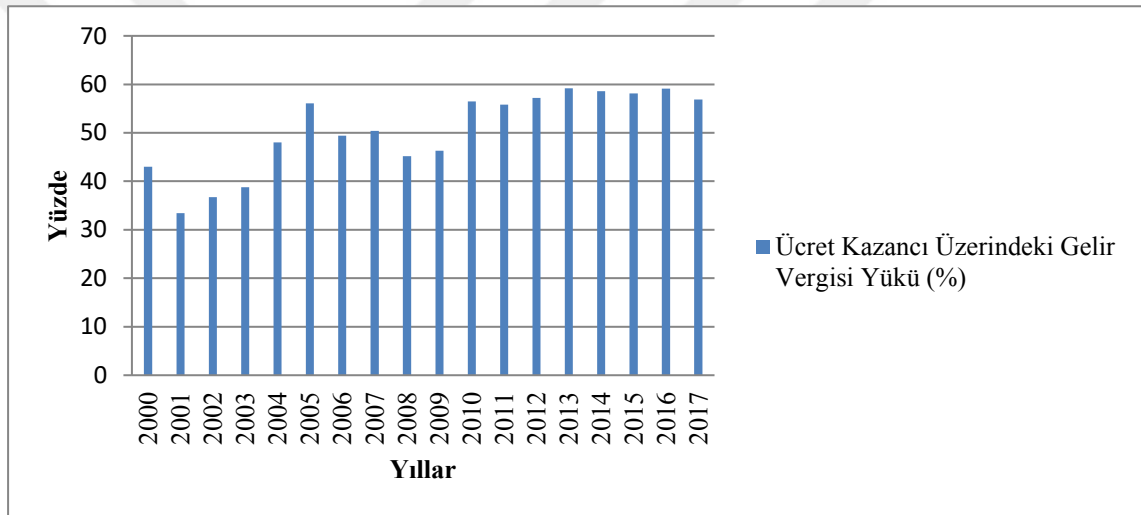
2006 yılından itibaren ise 5479 sayılı kanunla GVK'nun 103. maddesi değiştirilerek ücret dışı gelirler için uygulanan her dilim için beş puan yüksek vergi oranı kaldırılmış ve gelirin tüm unsurları için dört dilimden oluşan %15-%35 aralığında artan oranlı vergilendirilmeye gidilmiştir. 2006 yılından 2010 yılına kadar, kaldırılan özel indirim yerine 2008 yılında ücretliler için uygulamaya konulan asgari geçim indirimi uygulaması dışında, ayırma ilkesine benzer bir uygulama gelir vergisinde yer almamaktadır. 2006 yılında ücret kazançlarının lehine gelir vergisi uygulamasının tekrar hayata geçirilmesine yönelik Anayasa Mahkemesi'ne yapılan itiraz sonucu, anayasadaki vergilemede mali gücün dikkate alınması, vergi adaleti ve sosyal adalet ile ilgili maddeler uyarınca günümüz ayırma ilkesine geçiş sağlanmıştır (Gerçek, 2011, s.58).

Mevcut ayırma ilkesi uygulaması gelir vergisinde ücret kazancı sahipleri için anayasa mahkemesinin iptal kararı sonrasında 6009 sayılı kanunla yürürlüğe girmiş olup, öncesinde benzer uygulamalarda olduğu gibi ücret kazancı ile ücret dışı kazançların farklı vergi oranlarında vergilendirilmesi şeklinde değil, aynı vergi oranlarının matrah uzunlukları değiştirilerek uygulanması şeklinde gelir vergisi tarifesinde yer almaktadır.

2010 yılından itibaren gelir vergisindeki üçüncü matrah dilimi, ücret dışı gelirler için belirlenen matrah dilimi üst sınırının daha üstünde ücret kazancı elde eden mükelleflere uygulanmakta ve bu sınır her yıl yeniden değerlendirme oranı ölçüsünde arttırılmaktadır.

Şekil 4’te günümüzdeki şekliyle ayırma ilkesinin uygulamaya girdiği tarih olan 2010 yılı ile ücret kazançları için %5’lik vergi oranı indiriminin yapıldığı dönem de dâhil olmak üzere 2000-2017 yılları arasındaki ücret kazancı üzerindeki vergi yükü oranı gösterilmektedir.

Şekil 4: Ücret Kazancı Üzerinden Hesaplanan Gelir Vergisinin Toplam Gelir Vergisi İçindeki Payı



*Asgari geçim indirimi vergiden düşürülmeden önceki oranları göstermektedir.

Kaynak: GİB Faaliyet Raporlarında yer alan muhtasar beyannamelerden hesaplanmıştır.

Daha önce ifade edildiği üzere, GİB tarafından doğrudan ücret kazançları üzerindeki gelir vergisi yükü faaliyet raporlarında ya da internet sitesinde yer alan verilerde mevcut değildir. Fakat GİB’in yayınladığı yıllık faaliyet raporlarında muhtasar beyannamelere ilişkin bilgiler içerisinde asgari ücretliler ve diğer ücretliler için hesaplanan vergi kesintisi yer almaktadır. Bu kesintilerin içerisinde her bir mükellef için vergiden indirilen asgari geçim indirimi tutarı da dâhil olup her yıl için kişinin aile durumuna göre farklılık gösteren asgari geçim indirimi tutarı ihmal edilerek Şekil 4’te ücret kazancından elde edilen gelir vergisinin toplam gelir vergisi içerisindeki payının yıllar içindeki değişimi gösterilmiştir.

Şekil 4’te dikkat çeken detay ücret kazancının ücret dışı gelirlerden %5 daha düşük vergilendirildiği dönemde özel indirim tutarının da uygulanmasıyla 2001-2004 yılları arasında ücret üzerindeki gelir vergisinin toplam gelir vergisi içindeki payının %40’ın altında seyretmesidir. 2005 yılında %56 seviyesine yükselen gelir vergisi yükü ise ayırma ilkesi uygulamasının yürürlükten kaldırıldığı 2006-2009 yılları arasında düşüş göstererek %50 ile %46 arasında seyretmekte ayırma ilkesinin uygulama konulduğu 2010 yılından itibaren ise artış göstererek tekrar %56 oranına ulaşmaktadır.

Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan tekniklerin Türk vergi sistemi içerisindeki durumu incelendikten sonra diğer başlık altında, gelir vergisini sedüleri bir yapıya dönüştürmesi nedeniyle ayırma ilkesine benzer bir uygulama olup, ücret kazancının vergi yükünü azaltmak yerine ücret dışı gelir üzerindeki gelir vergisi yükünü azaltmayı sağlayan ikili gelir vergisinin incelemesi gerçekleştirilmiş ve diğer ülkelerdeki bu konuya ilişkin vergi reformları ve vergi sistemlerinin genel görünümü ele alınmıştır.

2.3 GELİR VERGİSİNDE AYIRMA İLKESİ VE İKİLİ VERGİ UYGULAMASI KARŞILAŞTIRMASI

Ayırma ilkesi, gelir vergisi türlerinden olan üniter gelir vergisinin geniş kapsamlı yapısını değiştirerek, ücret kazancı ile diğer gelir unsurlarından elde edilen kazançları farklılaştırmaktadır. Bu durum ortaya üniter gelir vergisinden sedüleri yapıda bir gelir vergisine geçiş yaratmaktadır.

Literatürde ise ilk olarak 1980’li yılların sonlarında itibaren özellikle Nordik³² ülkelerde uygulamaya konulan, öncesinde ise OECD ülkelerinde gerçekleştirilen vergi reformlarında aşamalı bir şekilde uygulanan ikili gelir vergilemesi bir başka sedüleri tipte gelir vergisi türü ortaya koymaktadır (Çelikkaya, 2010, s.101).

Kapsamlı gelir vergisi diye de ifade edilen üniter tipte bir gelir vergisine yapılan önemli eleştirilerden biri gelirin tüm unsurlarının aynı marjinal vergi oranları ile vergilendirilmesidir. Optimal gelir vergilemesi açısından bakıldığında üniter bir gelir

³² Nordik ülkeler tanımı içerisinde İskandinav ülkeleri diye de ifade edilen Norveç, Danimarka, İsveç ve Finlandiya girmektedir.

vergisi farklı kaynakları aynı oranda vergilendirdiği takdirde kamu açısından bir sosyal maliyet yaratma riski ortaya çıkarmaktadır.

Literatürde ikili gelir vergisini savunanların temel çıkış noktası, tüm gelir unsurlarının aynı marjinal oranda vergilendirilmesinin, farklı marjinal vergi oranlarının farklı kaynaklar için uygulanmasına kıyaslandığında saptırıcı bir etki yaratarak vergi hasılatının istenilen düzeyin altına inmesine yol açtığı ve bu durumda kamu için farklı gelir kaynaklarına yönelinerek bir sosyal maliyetin ortaya çıkmasına neden olduğudur (Genser, 2006, s.4).

İkili gelir vergisi tanım itibariyle gelirin unsurları olan emek kazancı ile sermaye kazancının farklı vergilendirilmesi olarak literatürde tanımlanmaktadır. (Radulescu, 2007, s.24; Cnossen, 1999, s.20; Genser, 2006, s.6).

İkili vergi sisteminin tanımından da anlaşıldığı üzere gelir vergisini emek ve sermaye kazancı olarak ikili bir yapıya kavuşturarak sedüler hale getirmek ayırma ilkesi uygulamasına benzerlik göstermektedir. Bu açıdan ayırma ilkesi de bir ikili gelir vergisi uygulamasına örnek teşkil etmektedir. Fakat emek kazancının lehine uygulanan ve bu anlamda emeğin vergi yükünü azaltan ayırma ilkesine karşılık ikili gelir vergisi uygulamalarında farklı bir tablo ortaya çıkmaktadır. Bu tablo literatürde ikili vergi sisteminin ortaya çıkışı için milat olarak gösterilen Nordik vergi reformu üzerinden incelenmiştir.

2.3.1 Nordik Vergi Reformu

Kuzey Avrupa ülkelerini oluşturan Norveç, Finlandiya, İsveç ve Danimarka'nın ifade edildiği Nordik ülkeler, 1980'li yılların sonundan başlayarak bir dizi önemli vergi reformunu hayata geçirerek vergilemede karşılaştıkları sorunları çözmeye çalışmışlardır (Bird ve Zolt, 2010, s.174).

Nordik ülkelerin uyguladığı reformda göze çarpan en önemli nokta ise Türk vergi sistemi içinde uygulanan ayırma ilkesinin ücret lehine değil tam tersi sermaye kazançları lehine uygulanmasıdır. Literatürde ikili gelir vergilemesi şeklinde geçen bu uygulama emek kazancı ve sermaye kazancını ayrı vergi oranlarına tabi tutmak suretiyle

sermayenin vergi yükünü azaltmayı hedeflemektedir (Sorensen, 1994; Bird ve Zolt, 2010). Bu sayede sermayenin düşük ve düz oranlı vergilendirilmesi vergi rekabeti açısından esneklik sağlarken, ücretin aşamalı vergilenmesi korunarak progresif vergilemeye devam edilmektedir.

Her ne kadar gelişmekte olan ülkelerde ve birçok gelişmiş ülkede vergi sistemleri, farklı kaynaklardan elde edilen geliri, tek bir vergi tabanı üzerinden vergilendirmeyi ifade eden üniter bir yapıda oluşturulmuş olsa da sermaye ve ücret kazançlarının ayrıma tabi tutularak vergilendirilmesi günümüzdeki ülkeler arası vergi rekabeti açısından bir avantaj sağlayabilmektedir. Dahası üniter bir yapıda olan Türk vergi sistemi içindeki gelir vergisi dahi uygulanan istisna ve muafiyetler ile tamamen tek bir vergi tabanı üzerinden gelirin tüm unsurlarının aynı artan oranlı vergi tarifesi ile vergilendirilmesini mümkün kılmamaktadır. Bu açıdan ücret kazancı ile sermaye kazancının ayrı vergilendirilmesi uygulamada birçok ülkede karşı karşıya kalınan bir durum olmaktadır.

Nordik ülkelerin vergi reformuna benzer bir şekilde bazı gelişmekte olan Afrika ülkelerinde, ayrı vergi oranları tatbik edilmesi gelir vergisi haricinde kurumlar vergisinde farklı sektörler için de uygulanmaktadır (Tanzi ve Zee, 2000, s.19).

İlk olarak 1987 yılında gerçekleştirdiği vergi reformu ile ikili vergi sistemini üniter vergi sistemine dâhil eden Danimarka'yı, 1991 yılında İsveç, 1992 yılında Norveç ve 1993 yılında son olarak Finlandiya takip etmiştir (Cnossen, 1999, s.21).

Vergi reformu öncesinde dört ülke de üniter gelir vergisi uygulamasının tüm temel prensiplerine uygun bir gelir vergisi anlayışını benimsemişlerdir. Dolayısıyla tüm kazancın tek bir vergi tarifesine tabi tutulması reform öncesi dört ülke için de söz konusudur.

İlk olarak Tablo 8'de reform öncesi ve reformun hemen sonrası vergi oranlarındaki değişim gösterilmiştir. Danimarka, Finlandiya ve İsveç hali hazırda AB üyesi iken Norveç birlik dışında yer almaktadır. Günümüzde uygulanan vergi oranlarını da ayrıca Tablo 9'da görmek mümkündür.

Tablo 8'de reformun hemen sonrası dönemde göze çarpan en önemli özellik Finlandiya, İsveç ve Norveç'in sermaye kazancı üzerinde reform öncesi vergi oranlarının altında ve

düz oranlı bir vergilemeye gitmesidir. Danimarka ise artan oranlı bir vergi tarifesi uygulamaya devam etse de o da diğer örneklerdeki gibi reform öncesi oranlarda indirime gitmiştir.

Tablo 8: Nordik Ülkelerde Vergi reformu öncesi ve sonrası Marjinal Gelir Vergisi Oranları (%) (sosyal güvenlik katkı payı hariç tutulmuştur)

| Ülke | Vergi reformları | Kişisel Gelir Üzerindeki Marjinal Vergi Oranı (%) | Sermaye Kazancı üzerindeki Marjinal Vergi Oranı (%) | Kurumlar Vergisi Oranı (%) |
|------------|------------------------|---|---|----------------------------|
| Danimarka | 1987 reformu öncesi | 48-73 | 48-73 | 40 |
| | 1987 reformu sonrası | 50-68 | 50-56 | 50 |
| | 1994 reformu sonrası* | 38-58 | 38-44/58 | 34 |
| Finlandiya | 1993 reformu öncesi | 25-57 | 25-57 | 37 |
| | 1993 reformu sonrası | 25-57 | 25 | 25 |
| Norveç | 1992 reformu öncesi | 26,5-50 | 26,5-40,5 | 50,8 |
| | 1992 reformu sonrası | 28-41,7 | 28 | 28 |
| İsveç | 1991 reformu öncesi | 36-72 | 36-72 | 52 |
| | 1991 reformu sonrası | 31-51 | 30 | 30 |
| | 1993 reformu sonrası** | 31-51 | 25 | 25 |

*Danimarka 1994 yılındaki ikinci reform ile sermaye kazancı üzerinden ikili bir tarife belirlemiş, yıllık kazancı 20.000 Danimarka Kronu'nu geçmeyen (evli çiftler için 40.000 Kron) mükellefe üst marjinal vergi oranı %44 geçenler için ise %58 olarak uygulanmıştır.

** İsveç 1993 yılında yaptığı yeni düzenleme ile sermaye kazançları üzerinden alınan vergi ve kurumlar vergisi oranını %25'e indirmiştir.

Kaynak: Bird ve Zolt, 2010; Sorensen, 1994.

Bir başka göze çarpan ve ikili vergileme reformunun asıl önemini teşkil eden konu da sermaye kazançları üzerinde uygulanan vergi oranlarının kişisel gelir vergisi oranından ya daha düşük ya da en alt marjinal vergi oranına eşit olacak şekilde uygulanmasıdır. Kurumlar vergisi oranının ise yine düz oranlı ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi oranına eşit olduğu görülmektedir.

Ayrıca bir başka önemli husus, reform sonrası önceye kıyasla düşük kanuni vergi oranlarının, dört ülkede de uygulanan emeklilik sistemine yapılan harcamalar ve prim ödemelerinin vergiden istisna tutulması, ev sahibi olmaya yönelik tasarrufların vergi dışı bırakılması ve diğer tüm vergi sübvansiyon ve indirimleri ile efektif vergi oranından farklılaşmasıdır. Bu açıdan mükellef üzerinde asıl vergi yükünü oluşturan efektif vergi oranı Tablo 8'deki kanuni oranların daha altında gerçekleşmektedir (Sorensen, 1994, s.60).

2.3.2 Nordik Ülkelerde Mevcut Durum Değerlendirmesi

Euro'yu para birimi olarak kabul eden AB üyesi Finlandiya'nın yanında, AB üyesi olmayan Norveç ile birlikte, Euro Bölgesine dâhil olmayan AB üyeleri Danimarka ve İsveç'te güncel vergi uygulamaları, reformun ne kadar başarılı olup olmadığını görmek açısından önem teşkil etmektedir. İkili vergi sisteminin 1990'lı yılların başında uygulamaya konması sonrasında aradan 30 yıla yakın zaman geçmesine karşılık farklı şekillerde vergilemede ikili yapı bu ülkeler için devam etmektedir.

2.3.2.1 Danimarka Örneği

Danimarka'da 2015 yılı itibariyle %23,5'e indirilen kurumlar vergisi oranı 2016 yılından itibaren %22 olarak uygulanmaktadır. Tüzel kişiliklerin sermaye kazancı ise yine %23,5 oranında vergiye tabidir. Kurumlara ait hisse senedi kazançları %0, %15 ve %27'lik vergi oranlarına tabidir.

Reform sonrası farklı yapıya kavuşan gelir vergisinde ise kişisel gelir vergisi ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerde ayırım devam etmektedir. Bireysel sermaye kazançları artan oranlı fakat gelir vergisi oranlarından daha düşük bir şekilde %27-%42 oranları arasında uygulanmaktadır. Kişisel gelir vergisi oranları ise gönüllülüğe dayalı olan kilise vergisi dışarıda bırakıldığında %38 ile %55,8 arasında artan oranlı yapısını korumaktadır. Bu gelir vergisi oranının içine Danimarka işgücü piyasasına katkı için alınan düz oranlı vergi (AM-Tax), yerel yönetimlerin kendilerinin belirlediği belediye vergisi ve sağlık sistemine katkı açısından alınan bir diğer düz oranlı vergi de dâhil edilmiştir (TID, 2015 s.22).

Vergi hasılatlarının milli gelir içerisindeki paylarına bakıldığında ise dolaysız vergiler 2015 yılı itibariyle toplam GSYH'nın %30,7'sini oluştururken bunun %26,5'lik kısmı gelir vergisi, %2,6'lık kısmı ise kurumlar vergisi hasılatından sağlanmaktadır (Eurostat, 2017).

2.3.2.2 Finlandiya Örneği

2017 yılı itibariyle kurumlar vergisi oranı Finlandiya'da %20'dir. Kurumların sermaye ve diğer kazançları içinde istisnalar dışında aynı oran uygulanmaktadır. İkili vergi yapısı gelir vergisinde devam etmekte ve sermaye kazançları için düz vergi oranı uygulanmaktadır. Sermaye kazancına uygulanan vergi oranı %30'dur. Kazanç tutarı yıllık 30 bin Euro'yu geçmesi durumunda ise bu oran %34 olmaktadır. Gelir vergisinde ücret kazancı ve diğer kazançlara uygulanan tarife ise artan oranlı olup istisna tutarını geçen kısım için %6,25'ten başlayıp %31,5'e kadar gitmektedir. Bunun dışında belediyelere ödenen vergi ve kiliseye kayıtlı olma durumunda ödenen kilise vergisi de mükellefe ek vergi yükünü oluşturmaktadır (TIF, 2017, s.23).

Avrupa Birliği Gümrük ve Vergileme raporunda son yayınlanan verilere göre ise 2015 yılı vergi hasılatlarında dolaysız vergiler toplam GSYH'nın %17'sini oluşturmakta ve bunun %13,3'ü gelir vergisi hasılatından meydana gelmektedir. Kurumlar vergisinin payı ise %2,2 seviyesindedir (Eurostat, 2017).

2.3.2.3 İsveç Örneği

İsveç'te 2016 yılı itibariyle kurumlar vergisi oranı %22 olarak belirlenmiştir. Bu oran kurumların diğer kazançları için de uygulanmaktadır. İkili vergi yapısını gelir vergisinde devam ettiren İsveç, sermaye gelirini %30 oranında düz oranlı bir vergilemeye tabi tutmaktadır. Diğer kazançlar için vergilemede ise belediye vergisi %29,19 ile %35,11 arasında değişen oranlarda tatbik edilmekte ve 2017 yılı güncellenmiş verilerine göre 452.100 İsveç kronunu geçen yıllık kazançlar %20, 651.700 kronu aşan yıllık kazanç ise %25'lik düz oranlı gelir vergisine tabi tutulmaktadır (NT, 2017).

Dolaysız vergiler toplam GSYH içinde 2015 yılı itibariyle %18,4'lük bir pay tutmakta iken gelir vergisinin payı %15,1, kurumlar vergisinin payı ise %3 olarak yer almaktadır (Eurostat, 2017).

2.3.2.4 Norveç Örneği

2017 yılı verilerine göre AB üyesi olmayan Norveç'te uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranı %24'tür. Bu oran kurum sermaye kazançları için aynı olup hisse kazançlarında %25 olarak uygulanmaktadır. Gelir vergisinde ise ikili yapı devam etmekte ve sermaye geliri üzerinden %24'lük düz oranlı vergi alınmaktadır. Diğer kazançlarda ise yine iki farklı vergileme söz konusudur. İlk olarak her mükellef için düz oranlı tüm kazancını kapsayan %24'lük bir gelir vergisinin yanı sıra, ücret kazancı için progresif özelliğe sahip belirli gelir dilimlerine ek olarak uygulanan ve %0,93 ile %14,52 oranları arasında marjinal vergi oranı mevcuttur. Bu açıdan bakıldığında genel vergi oranı ile ücret kazancına uygulanan vergi oranları toplandığında %24,97 ile %38,52 arasında artan oranlı bir tarife karşımıza çıkmaktadır (NT, 2017).

2015 yılında toplam GSYH'nın %19,1'i dolaysız vergilerden meydana gelmiştir. Bunun ise %9,9'u gelir vergisinden oluşmakta iken %8,3'ü kurumlar vergisinden elde edilmiştir. Bu açıdan gelir ve kurumlar vergilerinde hasılat açısından yakın miktarlar Norveç örneğinde göze çarpmaktadır (Eurostat, 2017).

Tablo 9'da reform sonrası dönemle 2017 yılı vergi oranlarının karşılaştırılmasına bakıldığında 2017 yılında 4 ülke içinde tüm vergi oranlarında bir düşüş olduğu göze çarpmaktadır. Bununla birlikte sermaye gelirleri ile diğer kazançları üzerinde alınan gelir vergisi farklılaştırmasının da sürdüğü görülmektedir.

Tablo 9: Reform sonrası dönem ile 2017 yılı vergi oranlarının karşılaştırılması (%)

| Ülke | Danimarka | | Finlandiya | |
|-------------------------------|-----------------------|----------------------|-----------------------|----------------------|
| | Reform Sonrası (1994) | 2017 Yılı | Reform Sonrası (1993) | 2017 Yılı |
| Gelir Vergisi | 38-58 | 38-55,8 | 25-57 | 6,25-31,5 |
| Sermaye Geliri Vergisi | 38-44/58 | 27-42 | 25 | 30/34 |
| Kurumlar Vergisi | 34 | 22 | 25 | 20 |
| Ülke | İsveç | | Norveç | |
| | Reform Sonrası (1993) | 2017 Yılı | Reform Sonrası (1993) | 2017 Yılı |
| Gelir Vergisi | 31-51 | 20/25 29,19/35,11 | 31-51 | 20/25 29,19/35,11 |
| Sermaye Geliri Vergisi | 25 | 30 | 25 | 30 |
| Kurumlar Vergisi | 25 | 22 | 25 | 22 |

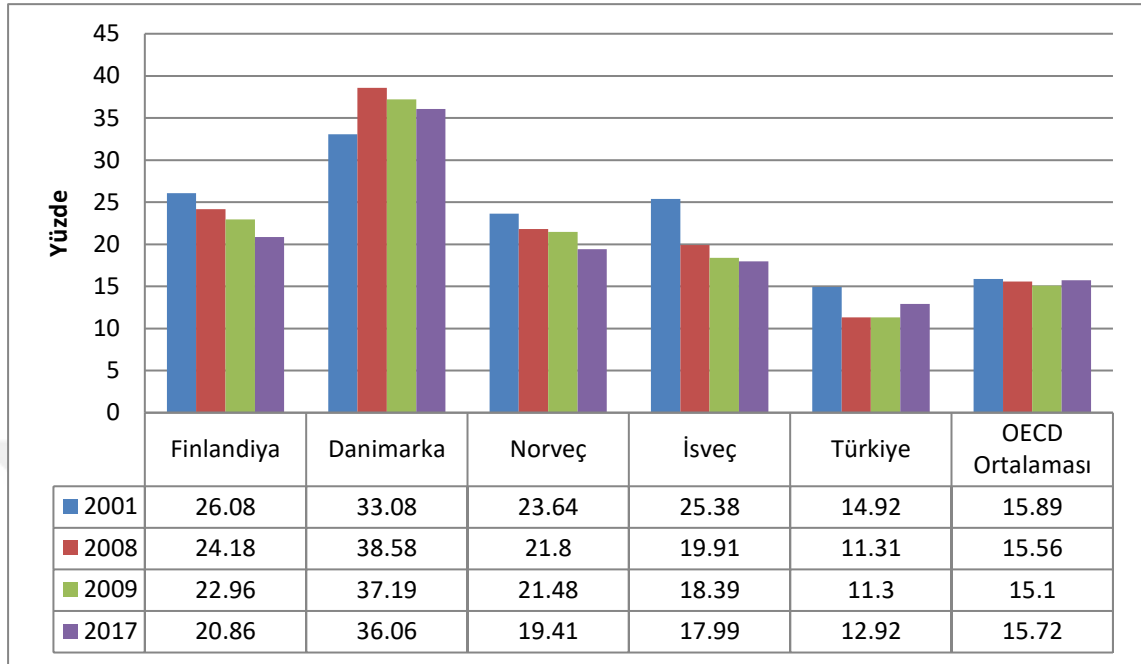
Kaynak: Bird ve Zolt, 2010; Sorensen, 1994; NT, 2017.

İkili gelir vergisi uygulamasına geçen Nordik ülkelerin gerçekleştirdikleri vergi reformu sonrası ücret kazancı üzerindeki vergi yükü ve gelir dağılımına etkisine bakıldığında ilk olarak reform sonrası ortalama gelir vergisi oranlarının OECD verilerinde yer alan seçili yıllar için değişimi Şekil 5’te gösterilmiştir.

Şekil 5’te seçilen yıllar 2001, 2008, 2009 ve 2017 yılları olup gösterilen oranlar fert başına düşen ortalama gelir vergisi yükünün gelire oranını göstermektedir. İlgili yıllar 2000 yılının başlangıcıyla 2008 ekonomik krizi ve güncel durum karşılaştırması için seçilmiştir.

Nordik ülkelerin Danimarka haricinde ortalama vergi oranlarında 2001 yılından itibaren düşüş gözlenmektedir. Türkiye içinde 2001 yılında yaklaşık %15 olan gelir vergisi ortalaması 2017 itibariyle %13’e gerilemiştir.

Şekil 5: Seçilmiş yıllarda Nordik Ülkelerin Ortalama Gelir Vergisi Oranları ile Türkiye'deki Oranların Karşılaştırması



Kaynak: "OECD, 2017" verilerinden oluşturulmuştur. <http://stats.oecd.org/>

Türkiye için OECD verilerinde gelirin tüm unsurlarının dâhil edilmesi ve özellikle yüksek muafiyet ve istisnaların gelir vergisinde sermaye kazançları için uygulanıyor olması minimum gelir vergisi oranı olan %15'lik oranın altında bir ortalama vergi oranı ortaya çıkarmaktadır. Bu durum stopaja tabi ücret kazancı elde eden ve kayıtlı olarak çalışan bireylerin vergi yükünün minimum %15 olmasıyla karşılaştırıldığında ücret kazancının vergi yükü dağılımında daha adaletsiz bir sonuç ortaya çıkarmaktadır.

Nordik ülkelerdeki ortalama gelir vergisi oranlarına bakıldığında OECD ortalamalarından anılan dört yıl içinde üstünde olduğu görülmektedir. Finlandiya'daki ortalama gelir vergisi oranı %26'lık orandan yaklaşık %21'e gerilerken Danimarka'da bu oran %33 seviyesinden %36'ya yükselmiş, Norveç'te %23'ün üzerinde olan oran yaklaşık dört puanlık düşüşle %19 düzeylerine gerilemiş ve yedi puanın üzerinde bir düşüş gerçekleşen İsveç'te ortalama gelir vergisi oranı 2001 yılı için %25 seviyesinden %18 seviyesine gerilemiştir.

Son olarak gelir dağılımına ilişkin net harcanabilir gelir üzerinden hesaplanan gini katsayısı ve P80/P20³³ oranlarına bakıldığında ise ikili gelir vergisi uygulaması reformu öncesinde 1987 yılı için gini katsayısı Danimarka'da 0,25 seviyesindeyken reform sonrası 1994 yılında 0,27 düzeyine yükselmiş 2010 yılında gelindiğinde 0,3 düzeyine kadar çıktıktan sonra 2016 yılı itibariyle 0,26 olarak hesaplanmıştır. P80/P20 oranı ise 1994 yılından itibaren 3 ila 3,6 aralığında değişmektedir (Neamtu ve Nielsen, 2013, s.7; OECD, 2016).

Finlandiya'da P80/P20 oranı ilgili yıllar için 3 ila 3,8 aralığında değişmekteyken, gini katsayısı net harcanabilir gelir için 1987 yılında 0,21 iken 2015 yılına gelindiğinde 0,26 seviyesine yükselmiştir (OECD, 2016).

Norveç'te P80/P20 oranı ilgili yıllar içerisinde en yüksek 4,1 kata ulaşırken en düşük ise 3,5 olarak gerçekleşmiş, gini katsayıları ise 0,24 ile 0,27 aralığında artarak değişim göstermiştir (OECD, 2016).

Son olarak İsveç'e ait P80/P20 oranlarına bakıldığında ise 1987 yılında 2,9 olan sayı 2015 yılında 4,2'ye ulaşmış durumdadır. Gini katsayıları ise 1987 yılı için 0,21 iken 2015 itibariyle 0,28'e ulaşmıştır (OECD, 2016).

2.4 VERGİ REFORMU UYGULAYAN DİĞER ÜLKE ÖRNEKLERİNİN GENEL VERGİ İNCELEMESİ

Bu başlık altında başta ABD olmak üzere özellikle ücret gelirlerinin vergilendirilmesi üzerinde değişikliğe gitmiş ülke örneklerinin genel vergi sistemlerine bakılarak Türk vergi sistemi ile karşılaştırma sağlanmıştır.

³³ Gelir dağılımında eşitsizliği ölçmek için kullanılan iki yöntem olan gini katsayısı hesaplamasının ve P80/P20 oranının tanımı bir sonraki bölümde yöntem kısmında açıklanmıştır.

2.4.1 ABD’nde Gerçekleştirilen Son Vergi Reformu ve Genel Vergi Sisteminin İncelemesi

ABD’nin 2017 yılı sonunda gerçekleştirdiği vergi reformu gelir dağılımındaki eşitsizliklerden ziyade daha çok büyüme rakamlarını yukarı çekmeyi planlayan bir vergi reformu özelliği taşımaktadır.

KPMG (2018) tarafından yayınlanan ABD vergi reformu raporundan yararlanılarak hazırlanan vergi reformunun 2017 yılı sonunda yasalaşan son haline³⁴ ilişkin bilgiler Tablo 10’da gösterilmiştir.

Tablo 10: Amerikan Vergi Reformunun Sonrası ABD Vergi Sistemi

| BİREYSEL GELİR VERGİSİ ORAN VE MATRAHLARI | |
|--|---|
| <u>BEKAR VERGİ MÜKELLEFİ İÇİN *</u> | <u>HANEHALKI REİSİ TARAFINDAN DOLDURULAN BEYANNAME</u> |
| - 0-9.525 \$-----%10 | - 0-13.600 \$-----%10 |
| - 9.525-38.700 \$-----%12 | - 13.600-51.800 \$-----%12 |
| - 38.700-70bin \$-----%22 | - 51.800-70bin \$-----%22 |
| - 70bin-160bin \$-----%24 | - 70bin-160bin \$-----%24 |
| - 160bin-200bin \$-----%32 | - 160bin-200bin \$-----%32 |
| - 200bin-500bin \$-----%35 | - 200bin-500bin \$-----%35 |
| - 500bin \$ üstü-----%38,5 | - 500bin \$ üstü-----%38,5 |

*Evli olup çiftler ayrı beyanname doldurmayı seçerse aynı tarife uygulanmaktadır. Evli birlikte doldurulan beyannamelerde ise dilimler doğrudan iki katına çıkmaktadır.

Kaynak: KPMG, 2018.

Kişisel gelir vergisine ait yürürlükte olan 2017 yılı oranları matrah arttıkça artarak uygulanmakta ve sırasıyla; %10, %15, %25, %28, %33, %35 ve %39,6 şeklindedir. Senatodan geçen tasarıya benzer bir şekilde yedi dilim ve oran bulunmaktadır. Evli çiftlerin ortak doldurduğu beyanname ile mükelleflere eski sisteme göre avantaj sağlanmış durumdadır.

³⁴ 205’e karşı 227 oyla, 16 Kasım 2017 tarihinde “Temsilciler Meclisi”nde kabul edilen tasarı, Amerikan Senato’sundan 49’a karşı 51 oy ile 2 Aralık 2017 tarihinde önemli değişiklikler barındırarak geçmiştir. İki tasarinin da konferansa gönderilmesinden sonra nihai hali 22 Aralık 2017 tarihinde Amerikan Başkanı tarafından imzalanmıştır (KPMG, 2018).

Reform sonrasında da yedi basamaklı mevcut tarife korunurken, üst vergi oranı 38,5'e indirilmiş ve yüksek gelir grubuna yönelik ek vergi kaldırılmıştır.

Tablo 10: Amerikan Vergi Reformunun Sonrası ABD Vergi Sistemi (devamı)

| | |
|--|---|
| MATRAHTAN STANDART İNDİRİMLER* | - Tek doldurulan beyannamelerde 12.000 \$ - Hanehalkı Reisi doldurduğu beyanname için 18.000 \$ - Evli birlikte doldurulan beyannameler için 24.000 \$ *Yıllık TÜFE'ye endekslenmiştir. |
| KİŞİSEL MUAFİYET | Yok |
| ÇOCUK ve AİLE VERGİ İADESİ (TAX CREDIT) (ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ BENZERİ) | 17 yaş sınırı 18'e yükseltilerek çocuk başına indirilecek vergi tutarı 2.000 \$ yapılmıştır. (Evli birlikte doldurulan beyannameler için toplam gelir sınırı ise 500bin \$ olarak belirlenmiştir.) 2025 yılı sonunda yürürlükten kalkar. |
| SAĞLIK HARCAMASI İNDİRİMİ | Yürürlükte ki yasa uyarınca 2017 ve 2018 yılları için brüt gelirin %10'unu aşan harcamalarda aşan kısım matrahtan indirilebilir. |
| MORTGAGE FAİZ İNDİRİMİ | İpotek faizi için geçerli sınır olan 1milyon \$ limiti devam etmektedir. |
| KURUMLAR VERGİSİ | Oran %21 olarak 2019 yılının başından itibaren uygulanacak |
| ALTERNATİF MİNİMUM VERGİ | Uygulamada olan vergi yürürlükte olup kişisel vergi için muafiyet sınırı %40 arttırılmıştır. |
| EMLAK VERGİSİ | 2017 muafiyet tutarı 2 katına çıkarılmıştır. |

Kaynak: KPMG, 2018.

Tablo 10'da gösterilen bir başka önemli uygulama evli çiftlerin ortak beyanname vermesi sayesinde gelir vergisi matrah uzunluklarını arttırabilme imkânlarıdır. Daha önceki sistemde de uygulanan bu avantaj reform sonrası yeni sistemde dilim aralıkları arttırılarak devam etmiştir.

Asgari geçim indirimi benzeri olarak uygulanan çocuk ve aile vergi iadesi, çocuk için 17 yaşından 18 yaşına kadar değiştirilerek, çocuk başına eski sistemde bin dolar olan bu indirim tutarı 2 bin dolara yükseltilmiştir.

Büyüme açısından önem teşkil eden üretimin arttırılmasına yönelik kurumlar vergisindeki indirim tasarıda eski oran olan %35'in %20'ye düşürülmesi şeklinde olsa da nihai olarak %21 oranı uygulamaya konulmuştur. Bu açıdan kurumlar vergisinde ciddi bir indirime gidilerek ülke içindeki kurumlara bir vergi avantajının sağlanması ve ülke dışı üretimin ülke içine kaydırılması planlanmıştır.

Servet vergisi olarak önemli bir yer tutan emlak vergisinde ise muafiyet tutarları iki katına çıkarılarak emlak vergisi avantajı mülk sahiplerine sağlanmış ve mevcut emlak piyasasında canlanmanın arttırılması hedeflenmiştir.

2.4.2 Avusturya, Belçika ve İtalya'da İkili Gelir Vergisine Geçiş Reformu ve Mevcut Vergi Sistemlerinin Karşılaştırılması

AB içerisinde yer alan Avusturya, Belçika ve İtalya, Nordik vergi reformundan sonra vergi sistemlerinde reform gerçekleştirerek gelir vergisini ikili bir yapıya kavuşturan ve bu anlamda üniter bir yapıdan sedüler bir yapıya geçiren ilk ülkeler olmuştur. Sırasıyla 1991 yılında İtalya, 1993 yılında Belçika ve 1994'te Avusturya'da gerçekleştirilen reformlar sonucu gelirin unsuru olarak sayılan menkul sermaye iratları üzerinde düşük ve düz oranlı tevkifat usulü vergilendirilmeye gidilirken emek geliri ve ticari kazancın artan oranlı vergilendirilmesine devam edilmiştir (Eggert ve Genser, 2005, s.45).

İlk reform sonrası uygulanan vergi oranları Avusturya'da stopajla vergilendirilecek olan kazançlar için %25, Belçika'da %15/25 ve İtalya'da %12/27 olurken, artan oranlı vergilendirilecek olan ücret geliri ve ticari kazanç Avusturya'da %21-50, Belçika'da %26,88-54 ve İtalya'da %24,15-46,15 olmuştur. Stopajlar sermaye üzerinden kişisel gelir vergisi kapsamında hisse senedi ve faiz kazancı için uygulanmaktadır. Kurumlar vergisi oranı ise düz oranlı olup Avusturya ve Belçika'da %34, İtalya'da ise %33 olarak uygulanmıştır. (Genser, 2006, s.15).

Bu haliyle Türk vergi sisteminde gelirin unsurlarının vergilendirilmesini, Avrupa'daki üç ülke için vergi reformu sonucundaki vergilemeye benzetmek mümkündür. Türkiye'de uygulanan üniter gelir vergisi sisteminde gelirin unsurları için menkul sermaye iratlarının stopajla ve %5 ila %15 arasında vergilendirilmesi yanında ücret kazancının ve ticari kazancın artan oranlı vergilendirilmesi bu açıdan benzerlik göstermektedir.

Güncel vergi oranları üç ülke için incelendiğinde ise Avusturya'da 2016-2020 yılları arasında uygulanacak olan son vergi reformu çerçevesinde artan oranlı gelir vergisi uygulaması devam etmekte ve oranlar %25-55 aralığında yedi vergi dilimine tatbik edilmektedir. Türkiye'den farklı bir uygulama olarak artan oranlı gelir vergisi tarifesi içerisinde asgari geçim indirimi uygulaması matrahtan indirim şeklinde uygulanmakta olup 11 bin Euro'ya kadarki gelir doğrudan vergi dışı bırakılmıştır. Sermaye üzerinden hisse senedi ve faiz kazançları ise %27,5'lik düz oranlı stopajla vergilendirilmeye devam etmektedir (TIA, 2017 s.23).

Belçika'da artan oranlı gelir vergisi gelirden herhangi bir istisna tanınmaksızın %25-%50 arasında artan oranlı uygulanmaktadır. Buna ilave bölgesel olarak uygulanan federal vergi %0 ila %9 oranında uygulanarak kişisel gelir vergisindeki marjinal vergi oranlarını arttırmaktadır. Sermaye kazançları üzerinde tek oranlı vergilendirme uygulamasını terk eden Belçika bu anlamda sedüler vergi sistemine devam etmekte fakat ikili gelir vergisi uygulamasının temel özelliği olan sermaye kazançlarının daha düşük ve düz oranlı vergilendirilmesinden 2017 gelir vergisi tarifesinde vazgeçtiği görülmektedir. Sermaye üzerinden hisse senedi ve kar payı kazançları %5-%30 aralığında artan oranlı olarak vergilendirilirken faiz kazancı ise bölgeden bölgeye değişiklik göstermek suretiyle %15/30 oranlarından stopaja tabi tutulmaktadır (TIB, 2017, s.24-26).

Nihai olarak İtalya'daki güncel gelir vergisi incelendiğinde ikili ve sedüler yapıda gelir vergisi uygulamasından tamamen vazgeçildiği görülmektedir. Artan oranlı vergi tarifesi, Türk vergi sisteminde olduğu gibi kanunen gelirin tüm unsurları için uygulanmakta ve %23-%49,72 arasında oranlar tatbik edilmektedir. Normal ücret kazancı için herhangi bir istisna tanınmaksızın gelirin ilk dilimi doğrudan %23 oranında vergilendirilirken en

yüksek vergi oranı %43 olmakta, sermaye kazançlarında bu üst oran %49,72'ye ulaşmaktadır (TII, 2016, s.26).

2.4.3 Yunanistan ve Hollanda'da Sermaye Gelirinin Farklı Vergilendirilmesine Yönelik Reform Örneği

Bir başka vergi reformu, diğer iki AB üyesi olan Hollanda ve Yunanistan'da, ikili gelir vergisine örnek teşkil eden sermaye kazancının farklı vergilendirilmesine yönelik reform uygulamasıdır.

İlk olarak Nordik vergi reformunun arkasından vergi reformunu 1993 yılında gerçekleştiren Yunanistan sermayenin hisse getirisi üzerindeki vergi oranını sıfırlamış, faizleri %10/15 olmak üzere iki sabit oranda stopaja tabi tutmuş ve ücret kazancını da dahil edecek şekilde diğer gelir unsurlarında artan oranlı tarifeyi koruyarak kazancı %15-40 aralığında artan oranlı vergilendirmeye devam etmiştir (Eggert ve Genser, 2005, s.46).

Hollanda ise diğer ikili vergi sistemine yönelik reform gerçekleştiren ülkelere kıyasla daha geç gerçekleştirdiği 2001 yılındaki vergi reformu sonrasında hisse getirisi ve faiz kazancını %25/30 olmak üzere iki farklı düz orandan vergilendirirken diğer gelir unsurları için %33,4-52 aralığındaki artan oranlı vergi tarifesini uygulamaya devam etmiştir (Genser, 2006, s.16).

3. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE 2008-2011 YILLARI ARASI ÜCRET GELİRLERİ ÜZERİNDE VERGİ VE AYIRMA İLKESİ UYGULAMASININ ETKİLERİ

Bu bölümde öncelikle literatürde yer alan, genel olarak vergi politikalarının gelir dağılımı üzerindeki etkilerini araştıran, özelde ise doğrudan kişisel gelir vergisinde yapılan her türlü değişikliğin ücret gelirlerindeki dağılımını etkileyen çalışmalar incelenmiş ve Türkiye’deki ayırma prensibinin ücret gelirleri üzerindeki dağılıma etkisini görebilmek için hangi çalışmalardan yararlandığı belirtilmiştir.

Çalışmanın temel konusu olan ayırma ilkesinin, verginin teorik temelinde varolan adalet ve etkinlik tartışmasına nasıl etki ettiği, Türkiye’deki gelir dağılımı ve ücret kazancı üzerinden incelenmiştir. Ödeme gücü yaklaşımının tekniklerinden biri olan ayırma ilkesinin, Türkiye’deki uygulanan haliyle kendi amacı olan ücret kazancı lehine vergisel anlamda bir katkı sağlayıp sağlamadığı yapılan analizlerle araştırılmıştır.

3.1 İLGİLİ LİTERATÜR ÖZETİ

Tez çalışmasının konu başlığını oluşturan “ayırma ilkesinin gelir dağılımı üzerine etkisi”ni, Türkiye’de uygulanan ayırma ilkesinin aynı şekilde uygulandığı başka bir ülke örneğine literatürde rastlanmadığı için, genel anlamda vergi reformlarının ve politikalarının ücret gelirlerindeki dağılımına etkisi üzerine yapılan çalışmalarla karşılaştırmak, gelir dağılımı üzerine sonuçları görmek adına fayda sağlamaktadır. Bu karşılaştırma, ayırma ilkesi gibi ödeme gücüne ulaşmada kullanılan farklı tekniklere ait reformların etkilerini yöntem olarak incelemeyi gerektirmiş ve bu yöntemlerden faydalanılmıştır.

Literatürde vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisine yönelik kapsamlı birçok çalışma bulunmaktadır. Ödeme gücüne ulaşmada kullanılan ayırma ilkesi de bir politika tercihi olduğu için özellikle Türkiye’deki uygulanan tekniği, ücret gelirlerinin dağılımını etkileyen bir vergi politikası olarak saymak mümkündür.

Türkiye’deki çalışmalar içerisinde Özyer’in (2014) çalışması, net hanehalkı gelirlerinden vergi öncesindeki brüt gelirler tahmin edilerek vergi yükünün yarattığı gelir dağılımı üzerindeki olumlu-olumsuz etkiyi gini katsayısı ve yüzde paylar analizi ile tespit eden çalışmalardan biri olma özelliği taşımaktadır. Genel olarak vergilerin yeniden dağıtım sonucunda gelir dağılımı üzerindeki etkisi bu çalışmada değerlendirilmiştir (Özyer, 2014).

Benzer bir başka çalışma, yine Türkiye için gelir üzerinden alınan vergilerin yeniden dağıtım etkisini inceleyen Yılmaz’ın (2016) yapmış olduğu proje çalışmasıdır. Bu çalışmada Türk vergi sistemindeki gelir, tüketim ve servet vergilerinin hanehalkı bütçe anketlerindeki hanehalkı net gelirleri üzerindeki etkisi brüt gelirlere ulaşılarak tespit edilmiş ve brüt gelirler üzerinden birincil, vergi ve transfer harcamaları sonrasında ise ikincil gelir dağılımı analizleri yapılmıştır (Yılmaz, 2016).

Güvenen vd. (2013), doğrudan ücret gelirlerindeki eşitsizliğin giderilmesinde beşeri sermaye birikiminin önemine dikkat çekerek, progresif bir gelir vergisinin beşeri sermaye birikimine zarar verdiğini ve bu durumun ücretliler için daha büyük bir gelir eşitsizliği yarattığını ortaya koymuştur (Güvenen vd. 2013).

Albayrak (2013) tarafından yapılan bir başka çalışmada ise 2003-2010 yılları arasındaki dönemde Türkiye’deki reel gelirin gelişimi incelenerek yüzde paylar analizi ile gelirin %10’luk dilimlere bölünmesi halinde özellikle yoksul gelir dilimlerinde yer alan hanehalklarının, yıllar içindeki gelir artışının ortalama büyümenin üzerinde olup olmadığı araştırılmıştır. Böylelikle anılan dönem için hem gelir dağılımı hem de ortalama gelirin iyileşmesi birlikte incelenmiştir (Albayrak, 2013).

Türkiye’deki literatürde yer alan bir başka çalışma ise Albayrak vd. (2016) tarafından gelir dağılımında eşitliğin sağlanmasına yönelik uygulanan vergi politikaları için yapılmış mikrosimülasyon analizidir. Bu çalışmada en az ayırma ilkesi kadar spesifik bir vergi reformu olarak nitelendirilebilecek 2005 yılındaki gelir vergisindeki vergi oranlarının değiştirilmesinin ve 2008 yılında geçilen asgari geçim indirimi uygulamasının gelirin yeniden dağıtım üzerindeki etkisi incelenmiştir (Albayrak vd., 2016).

Albayrak vd.'nin (2016) yapmış olduğu mikro simülasyon analizi ile mevcut politikaların ekonomik ve sosyal sonuçları ile mevcut politikaların uygulanmaması durumunda karşılaşılabilecek sonuçların karşılaştırılması mümkün hale gelmektedir (Albayrak vd., 2016, s.253).

Bu açıdan Albayrak vd.'nin (2016) çalışmasında kullanılan mikrosimülasyon modeli statik bir model olarak belirlenmiştir. Yani belirli bir dönem seçildikten sonra yapılan politika değişikliklerinin bu dönem içinde hanehalkı ve fertlerin özellikle ekonomik kararları üzerinde etki yaratmadığı varsayılmış ve gelirlerinin vergi öncesi ve vergi sonrası hali simüle edilerek uygulanan politikaların ekonomik sonuçları karşılaştırılmaya çalışılmıştır. 2003-2013 yılları arasındaki dönem ele alınarak ilk olarak 2003'te ücret kazancı elde edenler için en yüksek vergi tarifesindeki beş puanlık indirimin olmadığı durum, sonrasında 2005 yılındaki gelir vergisi oranlarının değişmediği durum son olarak ise 2008 yılında asgari geçim indirimine gidilmediği durumlar simüle edilerek gelir dağılımı üzerine etkileri yüzde paylar analizi ve gini katsayıları üzerinden değerlendirilmiştir (Albayrak, vd., 2016, s.257).

Türkiye dışındaki literatürde çalışmalara bakıldığında yine geniş bir yelpazede konunun incelendiği görülmektedir.

Rodriguez (1988) ve Moene ve Wallerstein (2001) çalışmalarında, vergi öncesi brüt ücretlerin daha düşük olduğu ülkelerde gelirin yeniden dağıtım etkisinin daha yüksek olduğunu ifade ederek uygulanan vergi politikalarında gelir vergisi için sağlanan muafiyet, istisna ve ayırma ilkesine benzer şekilde ücret ve ücret dışı gelirlerin farklı vergilendirilmesi uygulamalarının gelir dağılımı açısından daha etkin sonuçlar ortaya koyduğunu belirtmişlerdir (Rodriguez, 1998; Moene ve Wallerstein, 2001).

Ayırma ilkesinin ücret kazançları üzerindeki vergi yükünü azaltması, ABD'de 1986 tarihli vergi reformu sonucunda gelir vergisi üzerindeki marjinal vergi oranlarının ücretliler için düşürülmesine benzetilebilir. Bu durumun etkisini ise Altig ve Carlston (1999) inceleyerek yaptıkları çalışmada özellikle marjinal vergi oranlarının farklılaştırılmasının gelir eşitsizliği üzerinde büyük etki yarattığını göstermişlerdir (Altig ve Carlston, 1999).

Ayrırma ilkesinin yüksek gelir elde eden kesime yarattığı vergi yükü avantajına benzer bir şekilde Almanya için yüksek gelir diliminde yer alan kesimin etkin vergilendirilme yollarını inceleyen bir diğer çalışma ise Bach vd.'nin (2012) yapmış olduğu çalışmadır. Yüzde paylar analizi ile belirlenen en yüksek %10 ve %1'lik gelir dilimlerinde yer alan hanehalklarına ait vergi beyannamelerinden yararlanılmış ve toplam vergi hasılatının yaklaşık üçte birlik kısmının bu kesim tarafından karşılandığı tespit edilmiştir. Buna karşılık Almanya'daki 2001-2005 yılları arasında, vergi reformları sonucu en zengin kesimin ortalama efektif vergi oranlarında üç puanlık düşüş ve net gelirlerinde yüksek artış yaratıldığı ortaya çıkmıştır (Bach vd., 2012).

Li ve Ma (2015) yapmış oldukları çalışmada Çin'deki hanehalkı bütçe anketi verilerini kullanarak gelir vergisi için efektif vergi fonksiyonu tahmin etmeye çalışmıştır. Bu noktada uygulanan her türlü istisna ve vergi muafiyeti tanımayı içeren veya vergi dilimlerinin sınırlarını farklılaştıran vergi reformlarının ortalama efektif vergi oranlarını düşürdüğünü tespit etmişlerdir (Li ve Ma, 2015).

Çin'de 1999-2005 yılları arasında vergi reformu öncesi düşük gelir grupları için istikrarlı seyreden ortalama efektif vergi oranı yüksek gelir grupları için artmakta iken reform sonrası tanınan istisna hadleri ve matrah dilimlerinin farklılaştırılması 2006 yılından itibaren ortalama efektif vergi oranlarını düşürmüştür (Li ve Ma, 2015, s.3).

Piketty ve Saez (2012) çalışmasında OECD üyesi olan 18 ülke için 1960-1964 ile 2005-2009 olmak üzere iki dönem aralığını karşılaştırarak yüzde paylar analizi sonucunda tespit ettikleri %1'lik dilimde yer alan en yüksek gelire sahip kesimin, en yüksek marjinal vergi oranlarında indirimle gidilmesi halinde en güçlü olumlu yönde etkilenen kesim olduğunu tespit etmişlerdir (Piketty ve Saez, 2012).

Bargain vd. (2015), ABD için mevcut TAXSIM³⁵ programı ile yapmış olduğu çalışmasında, hem 1980 hem de 2000'li yıllarda gerçekleştirilen vergi reformlarının düşük ve en yüksek gelir grubu için vergi yükü açısından lehe bir durum yarattığını, buna karşılık orta gelir sınıfının aleyhine bir durum ortaya çıkardığını tespit etmiş ve

³⁵ ABD Ulusal Ekonomik Araştırmalar Bürosu (NBER) tarafından oluşturulan TAXSIM Programı, ABD'deki vergi kanunları, mevzuat ve her türlü mevcut reform çerçevesinde vergi yükü, marjinal vergi oranı hesaplamaları için araştırmacıların elde ettikleri veri setleri üzerinden çalışma yapmalarına olanak sağlamaktadır (Feenberg ve Couttsi, 1993). Daha ayrıntılı bilgi için bkz. TAXSIM, <http://users.nber.org/~taxsim/>

reformların gerçekleştirilmemesi halindeki durum simüle edilerek 2000’li yıllara gelindiğinde gelir eşitsizliğinin daha düşük olacağını ortaya koymuştur (Bargain vd. 2015).

Yine ABD için yapılan bir başka çalışmada ise Echevarria (2015), 1980-2015 arasında ABD hanehalkı verilerini kullanarak, ABD’de artan oranlı gelir vergisindeki reformların gelir dağılımı üzerindeki etkilerini incelemiştir (Echevarria, 2015).

Japonya’daki fert ve hanehalkı mikrodata setindeki verilerin kullanıldığı bir başka çalışmada ise Miyazaki ve Kitamura (2014), 1984-2009 yılları arasında gelir vergisi oranlarındaki değişiklik ile gelir vergisi matrahı üzerinde gerçekleştirilen vergi reformlarının gelir eşitsizliği üzerindeki etkilerini, değişik endeksler üzerinden karşılaştırma yaparak incelemiştir (Miyazaki ve Kitamura, 2014).

Szarowska (2014), 21 OECD ülkesi veya AB üyesi ülkeler için Avrupa İstatistik ajansının online veri tabanında yer alan verilerden hareketle gelir vergisindeki oranların artırılmasının, ücret üzerindeki ortalama vergi yükünü ve genel vergi hasılatı içerisindeki payını nasıl etkilediğini incelemiştir. Yapmış olduğu analiz sonucunda kişisel gelir vergisinin toplam vergi hasılatı içerisindeki önemini vurgulayarak, kişisel gelir vergisinde %0,57’lik bir artışın toplam vergi hasılatı içerisinde gelir vergisinin payını %1 arttıracığı sonucuna ulaşmıştır (Szarowka, 2014).

Gini katsayısındaki değişimleri ülkeler için inceleyen önemli bir çalışma Ardanaz ve Scartascini (2011) tarafından yapılmış olan çalışmadır. Geniş bir örneklem alınarak 17 latin Amerika ülkesinin de dâhil olduğu toplam 50 ülke için 1990-2007 yılları arasında gini katsayısının kişisel gelir vergisindeki reformlar sonucunda değişimini incelemiştir. Çalışmada özellikle tarihsel süreç içerisinde gelir ve servet dağılımının daha az eşit olduğu gelişmekte olan ülkelerde, ücret kazancının ve genel olarak gelir dağılımının iyileşmesine yönelik her türlü vergi reformunun ihlal edilerek amacına ulaşmadığı ifade edilmiştir (Adranaz ve Scartascini, 2011).

AB ülkelerinde vergi politikalarının sonuçlarını görmek için oluşturulan mikrosimülasyon modeli EUROMOD³⁶ ile gerçekleştirilen bir çalışmada ise Verbist ve

³⁶ EUROMOD, AB üyesi ülkelerin vergi mevzuatlarından hareketle oluşturulmuş araştırmacılara açık bir mikrosimülasyon modeli olup, AB üyesi ülkelerde hanehalkı gelirleri üzerindeki vergi yüklerinin, marjinal

Figari (2014), kişisel gelir vergisi oranlarındaki artışın 1998-2008 yılları arasında 15 AB üyesi ülkelerdeki hanehalkı gelirleri üzerinde nasıl bir etki yarattığını incelemiştir. Ulaşılan sonuçlarda ise vergi öncesi brüt gelirler üzerinden hesaplanan gelir dağılımındaki eşitsizliğin vergi sonrası ne derecede giderildiğine bakılmış sonrasında ise artan oranlı vergi sisteminin ortalama vergi yüklerine ne kadar etki ettiği incelenmiştir (Verbist ve Figari, 2014).

Son olarak literatürde en geniş kapsamlı ülke örnekleminin ele alınarak gelir dağılımında eşitsizliğin, gini katsayıları ve kişisel gelir vergisinin vergi yükü dağılımı üzerinden incelendiği çalışma Vazquez vd.'nin (2012) çalışmasıdır. 1970-2009 yılları arasında 150 ülke incelemesine gidilerek IMF, OECD ve Dünya Gelir Eşitsizliği verilerinden hareketle vergilerin ve kamu harcamalarının gelir eşitsizliğine etkisine bakılmıştır (Vazquez vd., 2012).

3.2 KAPSAM, VERİ VE METODOLOJİ

TÜİK tarafından ilk kez 1987 yılında başlayan ve 2005 yılına kadar devam eden “Hanehalkı Bütçe Araştırmaları”, Türkiye’deki gelir dağılımı için istatistik oluşturma açısından kullanılan kaynak olma özelliği taşımaktadır. TÜİK’in 2006 yılından itibaren uygulamaya başladığı “Gelir Yaşam Koşulları Araştırması” ise hanehalkı ve fertlerin arasında elde edilen gelirin dağılımını göstermek bunun yanında elde ettiği gelir ile içinde bulunduğu yaşam koşullarının da ortaya konulmasını sağlamak açısından önem taşımaktadır.

Gelir yaşam koşulları araştırmasının amaçları arasında yer alan Türkiye’de gelirin ne kadar eşit dağıtıldığını ve yıllar içinde ne şekilde değişim gösterdiğini tespit edebilme, ayırma ilkesi uygulamasının konusunu ilgilendirmektedir.

Bu çalışmada gelir vergisi üzerinde Türkiye’de 2010 yılından itibaren uygulanan ve bir vergi ödeme gücü tespit tekniğini oluşturan ayırma ilkesi uygulamasının istenilen amaca ulaşmada ne ölçüde etkili olduğunu görmek açısından gelir yaşam koşulları araştırmasının verileri kullanılmıştır.

vergi oranlarının ve genel olarak vergi reformlarının etkilerinin karşılaştırılmasına imkan sağlamaktadır. Ayrıntılı bilgi için bakınız: EUROMOD, <https://www.euromod.ac.uk/about/what-is-euromod>

Dört yıllık panel veri tekniğinin kullanıldığı gelir yaşam koşulları araştırmasında, 2012 yılında yayınlanan ve 2009-2012 yılları arasını kapsayan “Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması Mikro Veri Seti (PANEL) 2012” ile 2009-2012 yılları arasında her yıl için ayrı olarak yayınlanan “Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması Mikro Veri Seti (KESİT)” bu çalışma için seçilmiştir. Panel veri ile dört yıl boyunca panel içinde takip edilebilen fertlerin elde ettiği ücret gelirlerinin, ayırma ilkesi uygulandıktan sonrası ve öncesini karşılaştırma imkanı sağlanmış, kesit veri ile de daha geniş bir örneklem sayesinde her yıl için vergi yükü ve gelir dağılımı analizi yapılarak panel verideki örneklem ile karşılaştırma yapılmıştır.

Panel veri setinde iki, üç ve dört yıllık panel veri kullanmak mümkündür. Fert kimlik numaralarından hareketle hanehalkına ulaşılabilme imkânı mevcuttur. İki yıllık çakışan hanehalkı sayısı 11.693, üç yıllık 5.951, dört yıllık ise 2.957 iken fert sayıları sırasıyla 41.428, 19.803 ve son olarak çakışan dört yıllık fert sayısı 9.587 olarak araştırmada yer almaktadır.

Net ücret, maaş ve yevmiye geliri elde ettiğini beyan eden ve dört yıllık panel veri seti içinde devamlı olarak yer alan fert sayısı ise çalışmada örnekleme oluşturmakta olup 1.516 kişidir. Bunlar aynı zamanda 15 yaş üstü fertleri de teşkil etmektedir.

Kesit veri setinde ise ilk olarak 2009 yılına ait nakdi ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fert sayısı 10.284’tür. Bu sayı 2010 yılında 10.333, 2011 yılında 13.048 ve 2012 yılında ise 15.562 olarak kesit veri setinde yer almaktadır

Araştırma da hem hanehalkı hem de fert gelirleri üzerinden ödenen gelir vergisi miktarı anket içinde yer almamaktadır. Bu açıdan ilk olarak artan oranlı gelir vergisinin ilgili yıllarda dört yıl boyunca ankette yer alan her bir fert için hesaplaması yapılmıştır. Bu noktada belirtilmesi gereken önemli bir husus hem panel hem de kesit veri seti için araştırmanın bir önceki yıla ait hanehalkı ve fert gelirlerini kapsıyor olmasıdır. Bu açıdan 2009-2012 yıllarını kapsayan araştırmadan fert gelirleri için 2008-2011 yıllarına yönelik veriler elde edilmiştir. Bu süre ise ayırma ilkesinin uygulanmadığı 2008 ve 2009 yılı ile ayırma ilkesi uygulamasına geçilen 2010 ve 2011 yıllarını panel veri seti içinde aynı fertler için, kesit veri setinde ise farklı ve daha geniş bir örneklem için karşılaştırma imkânı sağlamaktadır. Kesit veri seti içinde yer alan ve ücret kazancı elde

eden geniş örneklem sayesinde sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olarak ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fertler de aynı yıllar için ayrıca incelemeye tabi tutulmuştur.

Çalışmada net ücretlerden hesaplanan gelir vergisine matrah teşkil eden brüt ücret, sigorta primi ve damga vergisi gibi gelir vergisi dışındaki diğer dolaysız vergileri kapsamamakta ve bir başka ödeme gücüne ulaşma tekniği olan asgari geçim indirimi uygulamasının ücret kazancında yaratacağı artışı içermemektedir.

Asgari geçim indirimi uygulamasında yarı zamanlı çalışan ücret kazancı sahipleri bu teknikten yararlanmamaktadır. Asgari geçim indiriminin ücret kazancı sahiplerine sağladığı gelirin, gelir dağılımına etkisi ayrıca incelemeyi gerektiren bir konuyu oluşturmaktadır.

İlgili yıllarda uygulanan sabit oranlı damga vergisi³⁷ ve gelir vergisi matrahına ilave edilen sosyal güvenlik primleri de analiz dışında bırakılarak sadece gelir vergisinden kaynaklanan vergi yüküne ayırma ilkesinin yarattığı etki ücret kazancı üzerinde ele alınmıştır.

Panel ve kesit veri içinde yer alan ve dört yıl boyunca ücret geliri elde eden fertlerin, her bir yıl için, artan oranlı ve değişen matrah dilimlerine sahip gelir vergisi tarifesi dikkate alınarak, vergi matrahını oluşturan brüt gelirleri üzerinden ödenen vergi miktarları bulunmuştur. Bu sayede uygulamadaki kanuni marjinal gelir vergisi oranlarının yanı sıra her bir yıl için vergi dilimlerine giren ücret kazancı sahiplerinin gerçekte katlandıkları efektif vergi oranları ve vergi yükleri hesaplanmıştır.

Özellikle ayırma ilkesinin uygulandığı yıl olan 2010 yılı ve sonrasında takip eden 2011 yılı için ayırma ilkesinin de hesaba katıldığı formülle fertlerin gelir vergisi matrahını oluşturan brüt ücretleri hesaplanmış ve vergi yükleri ortaya konmuştur. Albayrak vd. (2016) çalışmasındaki yöntem olan statik mikrosimülasyon yöntemi, daha önce Türkiye'deki literatürde rastlanmayan bir çalışma olması açısından ayırma ilkesinin olmadığı ve olduğu durumların karşılaştırılması için kullanılmıştır. Farklı bir senaryo

³⁷ Damga vergisi, gelir vergisi matrahına sosyal güvenlik priminin de dâhil edilmesi ile ulaşılan brüt ücretten 2008 ve 2009 yılları için binde 6, 2010 ve 2011 yılları için binde 6,6 olarak belirlenmiştir (Deloitte, 2008-2011).

olarak 2008 ve 2009 yıllarındaki gibi ayırma ilkesinin olmadığı durum simüle edilerek, aynı brüt ücret kazancı elde eden fertler için net ücretleri hesaplanmış, efektif vergi yükleri ve gelir dağılımının ne şekilde değiştiği yüzde paylar analizi ve gini katsayısı hesaplaması ile incelenmiştir.

Gelir dağılımında eşitsizliği ölçme yöntemlerinden biri olan yüzde paylar analizi, fertlerin veya hanehalkının %20'lik, %10'luk veya %1'lik dilimlere ayrılmak suretiyle ayrılan her dilimin toplam gelirden ne kadar pay aldığını gösteren analiz yöntemidir. Bu sayede oluşturulan dilimler gelirden aldığı pay itibariyle küçükten büyüğe sıralanmaktadır. Sıralama yapıldıktan sonra ise istenilen dilimlerin toplam gelirden aldığı paylar birbirine oranlanarak dilimler arası gelir farkı hesaplanmaktadır (Özdemir, 2017, s.91).

OECD ve AB tarafından daha çok kullanılan ve TÜİK tarafından her sene hesaplanan P80/P20 ve P90/P10 paylarıdır. P80/P20, gelirin %20'lik dilimlere bölünmesi durumunda beşinci gelir diliminin ilk dilime oranını, P90/P10 ise gelirin %10'luk dilimlere bölünmesi durumunda en yüksek gelir elde eden %10'luk dilimin en düşük gelir elde eden ilk %10'luk dilime bölünmesini göstermektedir. Böylelikle dilimler arası elde edilen gelir paylarında kaç kat fark olduğu ortaya koyulmaktadır (TÜİK, 2011).

Gini katsayısı ise gelirin fertler veya hanehalkları arasında gruplar itibariyle ne kadar eşit dağıldığını gösteren bir katsayı olup 0 ile 1 arasında bir değer almaktadır. Katsayı 0'a yaklaştıkça gelirin dağılımının eşitliği artmakta 1'e yaklaştıkça ise bozulmaktadır. Katsayının hesaplanması için ise bir başka gelir dağılımı eşitlik ölçütü olarak kullanılan yöntem olan "Lorenz" eğrisinin tespiti gerekmektedir. Max Lorenz'in adıyla anılan Lorenz eğrisi gelirin nüfusa tam olarak eşit dağılımından ne kadar sapma olduğunu gösteren bir eğridir. Gelirin tüm fertler arasında eşit dağılımını gösteren 45 derecelik doğru ile sapmaların oluşturduğu Lorenz eğrisi arasında kalan alanın, birikimli nüfusu gösteren "x" ve birikimli geliri gösteren "y" eksenleri ile gelirin eşit dağılımını gösteren 45 derecelik doğrunun oluşturduğu üçgenin alanına bölünmesi sonucu gini katsayısı hesaplanmaktadır. Lorenz eğrisi 45 derecelik doğru üzerinde iken gini katsayısı 0 olmakta ve gelir tam olarak eşit dağılmakta, Lorenz eğrisi 90 derecelik köşe üzerinde olduğunda ise gini katsayısı 1'e eşit olmakta ve gelir dağılımı tam olarak eşitsiz dağılmaktadır (Özdemir, 2017, s.96).

Her yıl yeniden değerlendirme oranı ölçüsünde arttırılan gelir vergisi matrah dilimlerinin sınırı veri setinde yer alan net ücretler için brüt ücret hesaplamasında bu durumu dikkate almayı gerektirmektedir.

Her fert geliri için brüt ücret hesaplamasında kullanılan formül şu şekilde oluşturulmuştur³⁸;

$$B\ddot{U} = N\ddot{U} + \{V_{j-1,y} + [(B\ddot{U} - M\ddot{U}S_{j-1,y}) \times MVO_{j,y}]\}$$

$$\text{eğer } (M\ddot{U}S_{j-1,y} - V_{j-1,y}) < N\ddot{U} < (M\ddot{U}S_{j,y} - V_{j,y}) \quad (1)$$

Formülde “BÜ” brüt ücreti, “NÜ” net ücreti, “V” matrah dilimi içerisinde ilk ve bulunulan dilim sınır aralığında kalan gelir için ödenmesi gereken vergi miktarını, “MÜS” matrah diliminde üst sınır tutarını, “MVO” matrah dilimi içindeki marjinal vergi oranını, “j” net ücretin denk geldiği matrah diliminin sırasını ve “y” ise yılı göstermektedir.

Veri setleri içerisinde yer alan 2008 ve 2009 yılına ait ücret gelirlerinde brüt ücret hesaplaması yapıldıktan sonra ayırma ilkesinin uygulamaya konulduğu ve aynı zamanda panel veri seti içinde yer alan son iki yıl olan 2010 yılı ve 2011 yılı için brüt ücretler hesaplanıp sonrasında ayırma ilkesinin olmadığı senaryoya yönelik üçüncü ve dördüncü matrah diliminde tekrar net ücret hesaplamasına gidilmiştir.

Hesaplanan brüt ücretler üzerinden ayırma ilkesinin olmadığı durum için net ücret bulma formülü ise şu şekildedir³⁹;

$$N\ddot{U} = B\ddot{U} - \{(B\ddot{U} - M\ddot{U}S_{j-1,y}) \times MVO_{j,y} + V_{j-1,y}\}$$

$$\text{eğer } M\ddot{U}S_{j-1,y} < B\ddot{U} < M\ddot{U}S_{j,y} \quad (2)$$

Herhangi bir farklılaştırma olmadan ayırma ilkesinin uygulanmadığı 2008 ve 2009 yılı gelir vergisi tarifesinde gelirin tüm unsurları için dilim usulü artan oranlı bir yapı mevcuttur.

³⁸ (1) Brüt ücret tespitine ilişkin hesaplamalar Ek-1’te gösterilmiştir.

³⁹ (2) Net ücret tespitine ilişkin hesaplamalar Ek-1’te gösterilmiştir.

Ayrırma ilkesinin uygulandığı ve artan oranlı yapının devam ettiği 2010 yılı ve takip eden 2011 yılı için gelir vergisi tarifesinde gelir dilimlerinin üçüncü basamağının üst sınırı⁴⁰ ücret kazancı elde eden mükellefler için arttırılarak ücret kazancına yönelik vergi yükünün azaltılması ve vergi adaletinin sağlanması amaçlanmıştır (Yaltı, 2013, s.5).

2009 yılı gelir vergisi tarifesi ile karşılaştırıldığında ikinci gelir diliminin üst sınırı değişmezken üçüncü gelir dilimi üst sınırı ücret kazancı elde eden mükellefler için ücret dışı gelire göre daha yüksek tutulmuştur. Ücret dışı gelir için ise 2009 yılı gelir dilimi sınırı 2010 yılı gelir vergisi tarifesinde üçüncü basamak için korunmuştur.

2011 yılı dört yıllık panel veri setinde son yılı temsil etmekte olup ayırma ilkesinin uygulandığı ikinci yıl olma özelliğini de taşımaktadır. Bu yıl için gelir vergisi tarifesinde yine üçüncü gelir dilimi üst sınırı ücret kazancı için daha yüksek tutulamaya devam etmekte ücret dışı gelirler için ise daha düşük üst sınır uygulanmaktadır.

3.3 ÜCRET KAZANCININ 2008 YILINDA VERGİ YÜKLERİ VE GELİR DAĞILIMI AÇISINDAN İNCELEMESİ⁴¹

İlk olarak 2008 yılı için sadece ücret, maaş ve yevmiye geliri elde eden ve panel içinde dört yıl boyunca takip edilebilen 1516 ferdin, 2008 yılı gelir vergisi tarifesine göre gelir vergisi matrahlarını oluşturan brüt ücretleri ve efektif vergi oranlarına ilişkin bilgiler incelenmiştir. Panel veri içerisinde 2008 ve 2011 yılları dâhil olmak üzere dört yıl boyunca takip edilebilen 1.516 ferdin, nakdi ücret, maaş ve yevmiye geliri üzerinden oluşturulan tablolardan sonra aynı dört yıl için TÜİK tarafından yapılan gelir yaşam koşulları araştırmasının kesit verileri kullanılmış ve 2008 yılı için 10.284 fert üzerinden gelir dağılımı, vergi yükü istatistikleri incelenerek karşılaştırmaya gidilmiştir.

⁴⁰ Üçüncü dilimde uygulanan ücret kazancı elde edenler için matrah üst sınırı, ücret dışı kazançlar için uygulanan üst sınırdan 2010 yılı için %52,4 ve 2011 yılı için %50,94 oranında arttırılmıştır.

⁴¹ 2008 yılı ücret gelirlerine ait istatistik hesaplamaları içeren tablolar panel veri seti ve kesit veri seti ayrı olmak üzere Ek-2'de yer almaktadır.

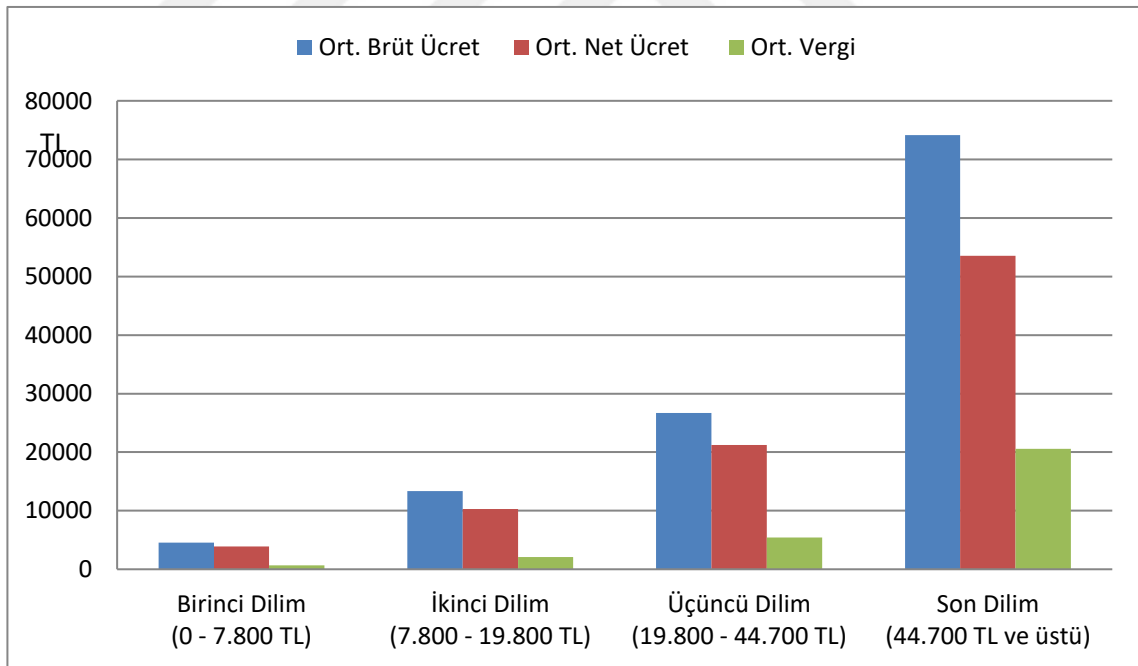
3.3.1 Panel Veri Üzerinde İnceleme

Panel veri setinden, 2008 yılına ait gelir vergisi dilimlerindeki ortalama net ücret, hesaplanan ortalama brüt ücret ve her bir dilim için hesaplanan ortalama vergi miktarı Şekil 6’da gösterilmektedir.

2008 yılı gelir vergisi tarifesinde gelir vergisi tahsil edilmeden önceki ücretler hesaplandığında 580 kişi gelir vergisi tarifesindeki ilk dilime girmekte bu ise aynı yıl toplam fert sayısının %38’lik kısmını oluşturmaktadır.

Şekil 6’da yer alan ortalama brüt ücret yaklaşık 4.565 TL iken dilim için en yüksek brüt ücrete sahip fert geliri, birinci gelir vergisi dilimi üst sınırı olan 7.800 TL’ye yakın olup 7.764 TL tutarındadır. Birinci dilim itibariyle elde edilen toplam ücret miktarı ise 2,6 milyon TL’nin üzerindedir.

Şekil 6: Panel Veri Seti 2008 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları



Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Dilim için uygulanan marjinal vergi oranı kanuni vergi oranını temsil etmekte olup birinci dilim içinde elde edilen tüm ücretler için aynı oran uygulanmakta ve ortalama vergi oranı ile minimum ve maksimum vergi oranları, %15’lik oran ile aynı olmaktadır.

Şekil 6'ya göre birinci vergi dilimi itibariyle ödenen ortalama vergi tutarı birinci dilimdeki fertler için yaklaşık 685 TL olmuştur.

Maksimum vergi tutarını yüklenen ferdin ödediği vergi miktarı 1.165 TL'ye yaklaşmıştır. Birinci dilim itibariyle elde edilen vergi hasılatının toplam büyüklüğü ise 377 bin TL'nin üzerinde bir tutar olarak gerçekleşmiştir.

2008 yılı panel veri setine göre ikinci vergi dilimi içine giren fert sayısı ilk dilimdeki fert sayısına yakın olup 628 kişidir. Bu da toplam fert sayısının yaklaşık %41'ini teşkil etmektedir.

İkinci vergi dilimi içinde elde edilen brüt ücretlerin ortalaması Şekil 6'da 13.372 TL olup en yüksek ücret geliri elde eden ferdin geliri 19.762 TL'ye ulaşmıştır. Dilim içinde elde edilen brüt ücretlerin toplam tutarı ise yaklaşık 8,4 milyon TL tutarındadır.

İkinci vergi diliminin marjinal vergi oranı olan %20'lik oranın altında bir ortalama vergi oranı ortaya çıkmakta ve %16,6 olarak oluşmaktadır. Dilimin en yüksek vergi ödeyen ferdinin katlandığı efektif vergi oranı ise %18 olmuştur.

Vergi yükünün miktarlarına bakıldığında ise ödenen ortalama vergi miktarı 2.100 TL'ye yaklaşmış en yüksek ödenen vergi ise dilim içinde yaklaşık 3.500 TL'ye ulaşmıştır. 2008 yılı gelir vergisi tarifesi ikinci dilim toplam vergi hasılatı ise örneklem için yaklaşık 1,3 milyon TL tutarındadır.

Ayrırma ilkesinin uygulamada olmadığı yıllardan biri olan 2008 yılı için üçüncü gelir vergisi dilimine bakıldığında ücret ve ücret dışı gelirler için uygulanan aynı matrah dilimleri ve vergi oranlarına göre ortaya çıkan durum şu şekildedir.

2008 yılında gelir vergisi üçüncü vergi dilimine giren örneklemdaki fert sayısı 274 kişidir. Bu toplam fert sayısının %18'lik kısmını temsil etmektedir.

Ortalama brüt ücret 27.669 TL iken dilim içinde en yüksek ücret geliri elde eden ferdin ücreti yıllık 43.594 TL tutarındadır. Toplam dilim içinde elde edilen ücret gelirinin büyüklüğü ise 7,3 milyon TL'yi geçmektedir.

Üçüncü vergi dilimi marjinal vergi oranı %27'dir. Dilim içinde ödenen vergilere göre hesaplanan ortalama vergi oranı ise dilim usulü artan oranlılığın sağladığı avantajla

%20,8 oranında gerçekleşmektedir. En yüksek vergi ödeyen ferdin katlandığı efektif vergi oranı da %22,9 olmuştur.

Vergi miktarlarına ilişkin bilgilere bakıldığında 2008 yılı üçüncü vergi diliminde ücret geliri elde eden fertlerce ödenen ortalama vergi miktarı 5.425 TL'ye ulaşmaktadır. En yüksek vergi ödeyen ferdin ödediği vergi miktarı ise 9.994 TL olarak gerçekleşmiştir. Dilim itibariyle elde edilen toplam vergi hasılatı ise yaklaşık 1,5 milyon TL tutarındadır.

2008 yılı son gelir vergisi diliminde yer alan fertlerin sayısı 34 fertten oluşmakta ve toplam örneklem içinde %2,2'lik bir pay tutmaktadır.

Şekil 6'da, son dilim içinde ortalama brüt ücret 74 bin TL'yi geçmiştir. Elde edilen maksimum brüt ücret miktarı 213 bin TL'nin üzerine çıkmıştır. Aynı dilim içinde elde edilen toplam brüt ücret ise 2,5 milyon TL'yi geçmektedir.

Son dilim marjinal vergi oranı %35 iken bu dilime dahil olan fertler için ortalama vergi oranı %26,7 olarak hesaplanmıştır. En yüksek geliri elde eden ferdin ödediği vergi ile brüt gelirinin oranı ise %32,49 olmuştur.

Dilim içinde ödenen toplam vergi tutarı 700 bin TL iken en yüksek vergiyi ödeyen fert brüt ücretinden toplam 69.305 TL'lik bir kısmı vergi olarak ayırmıştır.

Son olarak vergi hasılatının toplamına bakıldığında 2008 yılı ücret gelirlerinden elde edilen toplam vergi hasılatı yaklaşık 3,9 milyon TL iken hesaplanan brüt ücretlerin toplamı 20,3 milyon TL'ye ulaşmaktadır.

Tablo 11, toplam ücret ve ücret üzerinden hesaplanan toplam vergi hasılatına göre vergi dilimlerinin ağırlık dağılımlarını göstermektedir. Panel data içinde yer alan 1.516 fert içinde, 2008 yılı gelir vergisi tarifesinde birinci dilime giren fertlerin elde ettiği brüt ücret toplamı 2008 yılında örneklemin elde ettiği toplam ücretin %12,6'lık kısmını temsil ederken, vergi hasılatı ödenen toplam verginin %9,9'luk kısmına karşılık gelmektedir.

İkinci dilimde elde edilen brüt ücret toplam ücret içinde %40,2'lik tutarı karşılamakta iken ödenen vergi toplam vergi hasılatının %33,8'ini oluşturmuştur.

Üçüncü dilimde %35,1'lik toplam ücret içindeki paya karşılık, %37,9'luk vergi yükü karşılanmaktadır.

Tablo 11: 2008 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Pay/Dilim | Birinci Vergi Dilimi | İkinci Vergi Dilimi | Üçüncü Vergi Dilimi | Son Vergi Dilimi | TOPLAM |
|--|----------------------|---------------------|---------------------|------------------|--------|
| Toplam Brüt Gelir İçindeki Payı | %12,6 | %40,2 | %35,1 | %12,1 | %100 |
| Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı | %9,9 | %33,8 | %37,9 | %18,4 | %100 |
| Fert Sayısı | 580 | 628 | 274 | 34 | 1.516 |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Son dilimde ise fertlerin elde ettiği brüt ücretlerin toplamı %12,1'lik bir payı temsil etmekte ödenen vergi ise toplam vergi hasılatının %18,4'üne karşılık gelmektedir.

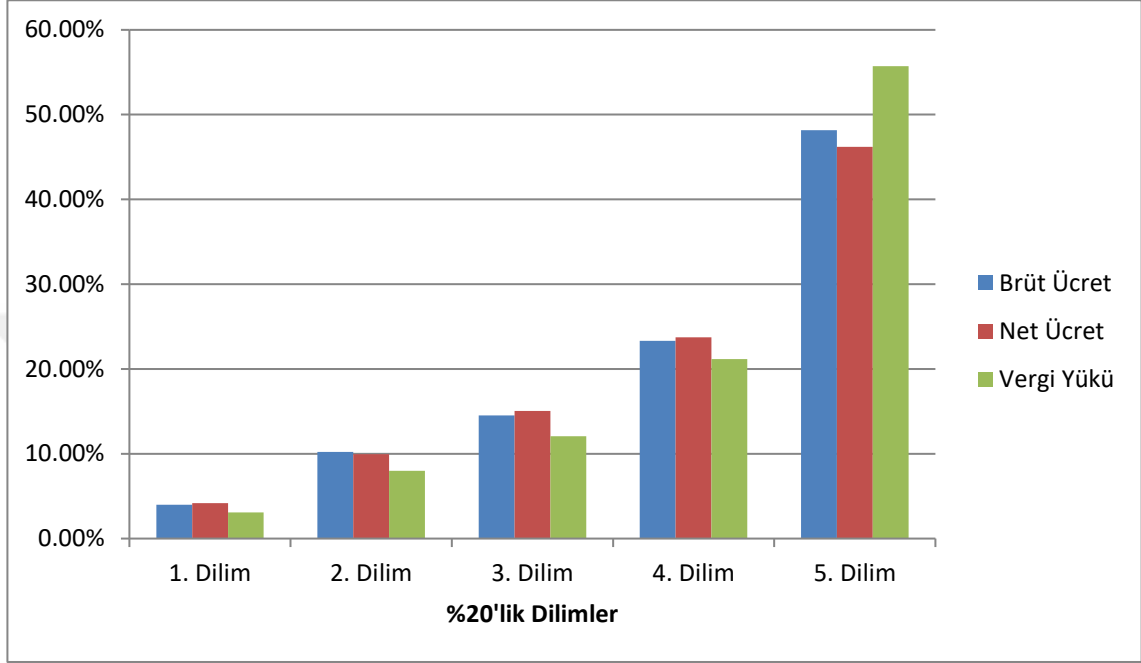
Şekil 7'de, panel data içinde 2008 yılındaki ücret gelirleri ve ücret geliri elde eden fertlerin vergi dilimlerine göre dağılımlarını inceledikten sonra yüzde paylar analizi ile ücret gelirlerinin %20'lik paylara göre nasıl bir dağılım gösterdiğine bakılarak gelir dağılımı ile ilgili yorum yapmak mümkün olmaktadır. Gelirin %10'luk dilimlerine göre analiz, örneklemin içindeki fert sayısının az olmasından ötürü yapılmamış, %10'luk gelir dilimlerine bağlı P90/P10 oranı daha geniş bir örneklem içeren kesit veri setinde hesaplanmıştır. Ayrıca fertlerin ödediği vergiye göre de yüzde paylar analizi yapılarak verginin gelir dilimleri üzerindeki dağılımları incelenmiştir.

İlk olarak brüt ücretlerin %20'lik dilimler itibariyle dağılımı, 2008 yılı brüt ücret gelirleri için Şekil 7'de gösterilmiştir.

Panel veri içinde yer alan 1.516 ferdin 2008 yılında elde ettiği brüt ücret gelirleri, %20'lik gruplar halinde ayrıldığında son dilimde elde edilen toplam brüt ücret miktarının önceki dört dilimdeki toplam brüt ücret miktarına yaklaşık olduğunu görmek mümkündür. Ortalama brüt ücretlerin ilk dilim ve son dilim karşılaştırılması

yapıldığında ise son dilimdeki brüt ücret ortalaması ilk dilim brüt ücret ortalamasının yaklaşık 15 katına eşit olmaktadır.

Şekil 7: Panel Veri Seti 2008 Yılı Brüt Ücret, Net Ücret ve Vergi Yükünün %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı*



*Dilimler artış göstererek ilerlemekte, birinci dilim nüfus içindeki en düşük net ve brüt ücrete sahip ve ücret kazancı üzerinden en az vergiyi ödeyen %20'yi temsil etmektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Şekil 7'de yer aldığı üzere, panel veri içindeki fertlerin net ücretleri %20'lik dilimlere ayrıldığı takdirde gelir dağılımında kısmi bir iyileşme göze çarpmaktadır. En yüksek %20'lik gelir dilimini gösteren beşinci dilim vergi öncesi beşinci dilime göre yaklaşık %2'lik bir düşüş göstermiş, ilk dilim ve son dilim ortalama net ücretleri arasındaki fark 12 katın altına inmiştir.

Yüzde paylar analizinin sonucunu görmek adına önemli bir gösterge olan en yüksek gelir dilimi ile en düşük gelir diliminin toplam ücretlerden aldığı payların oranlaması, P80/P20 şeklinde hesaplanmıştır.

En yüksek ücret gelirini elde eden son %20'lik kesim ile en düşük ücret gelirini elde eden ilk %20'lik kesim içinde yer alan fertlerin gelirden aldıkları payları kıyaslayan P80/P20, brüt ücret gelirlerinde 12,1 iken vergi sonrası düzelme kaydederek net ücret gelirleri için 11,08'e gerilemiştir.

Panel veri içinde yer alan fertlerin ödedikleri vergilerin yüzdeler analizlerini yaptığımızda ise durum değişmektedir.

Şekil 7’de %20’lik dilimlere ayrılan vergi yükü gelir dağılımı ile karşılaştırıldığında brüt ücretlerde ilk dört dilim toplam ücret gelirinin %52,05’ini elde ederken ödenen vergide ise toplam verginin %44,3’ünü karşılamaktadır. En fazla vergi ödeyen kesim ise yine artan oranlı gelir vergisinin bir sonucu olarak en yüksek %20’lik gelir diliminde olan kesim olup toplam vergi yükünün %55,7’sini karşılamaktadır.

Panel veriye ait 2008 yılı göstergelerinden hareketle son olarak gini katsayısı karşılaştırması Tablo 12’de gösterilmiştir.

Brüt ücretler için hesaplanan gini katsayısı 0,437 iken net ücretlerde vergi sonrası gelir dağılımında iyileşme ile birlikte 0,417’ye gerileme son konusudur.

Belirlenen vergi dilimlerinde yer alan brüt ve net ücretliler arasında ortaya çıkan gini katsayılarında da iyileşme aynı şekilde devam etmekle birlikte gelir dağılımı açısından ikinci ve üçüncü vergi dilimine giren fertler hesaplanan gini katsayısı itibarıyla geliri daha eşit paylaşmaktadır.

Tablo 12: 2008 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Panel Veri)

| <u>2008 Yılı Panel Veri Göstergeleri</u> | <u>Gini Katsayısı</u> |
|---|------------------------------|
| Brüt Ücretler- Net Ücretler | 0,437 – 0,417 |
| Birinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,291 – 0,291 |
| İkinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,186 – 0,151 |
| Üçüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,112 – 0,103 |
| Dördüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,279 – 0,199 |
| TÜİK Gelir* | 0,405 |

*TÜİK tarafından yayınlanan temel istatistiklerdeki 2008 yılı Gini katsayısı alınmıştır.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Birinci vergi dilimine dahil olan fertlerin brüt ve net ücretlerinde ise gini katsayısı aynı oranda vergiye tüme mükelleflerin tabi olmasından ötürü 0,291 düzeyindedir.

TÜİK tarafından yıllık yayınlanan gini katsayısı 2008 yılı için 0,405 olarak hesaplanmıştır. Bu sayı panel veri içerisinde ücret geliri elde eden örneklemin ücret gelirleri için hesaplanan gini katsayısından daha küçük bir değer ifade etmektedir. Bu açıdan ücret gelirlerindeki dağılım genel gelir dağılımından daha adaletsiz gerçekleşmektedir.

3.3.2 Kesit Veri Üzerinde İnceleme

2009 yılına ait TÜİK tarafından yayınlanan gelir yaşam koşulları araştırmasının kesit verisine bakıldığında panelin dışına çıkılmakla birlikte aynı 2008 yılında elde edilen gelirler için daha fazla fert sayısı ile ayırma ilkesinin olmadığı dönem için vergi yükleri ve gelir dağılımını analiz etmek mümkün hale gelmektedir.

2009 yılına ait kesit veride 10.284 nakdi ücret, maaş veya yevmiye geliri elde eden fert sayısı mevcuttur. Bu fert sayısı içinde kayıt dışı gelir elde edip etmeme ayırımına gidilmemiş, 2008 yılı içinde bir günlük dahi çalışma karşılığında elde edilen ücret, maaş veya yevmiye gelirlerinin tümü analize alınmıştır. Sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olarak ve tam zamanlı veya yarı zamanlı çalışan, ücret, maaş veya yevmiye geliri elde eden fert sayısı kesit veri içinden düzenlendiği takdirde 2008 yılı için toplam 5.328'e inmektedir. Fakat bu durumda sosyal güvenlik kurumuna kayıt durumunu beyan etmeyen ve ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden 2.696 fert örneklem dışında kalmaktadır. Analizde tüm ücret, maaş veya yevmiye elde eden ve bunu beyan eden fertler örneklem olarak alınmasına karşın sadece kayıtlı çalışan fertler için de gelirin yüzdelik dilimlerine göre ücret ve vergi dağılımları karşılaştırılmıştır.

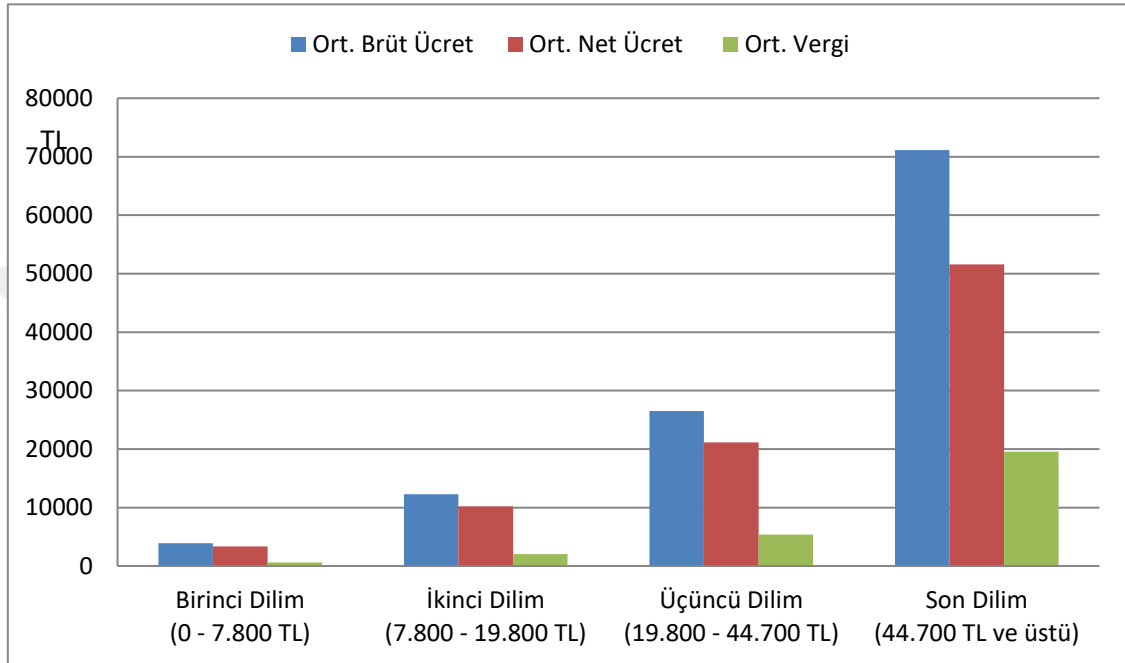
Panel verideki incelemede olduğu gibi kesit veride de öncelikle gelir vergisi matrahını oluşturan brüt ücretlerin hesaplaması yapılarak her bir vergi dilimi için ortaya çıkan vergi yükü analiz edilmiştir.

İlk olarak kesit veriye ait 2008 gelir vergisi dilimlerinde yer alan fertlerin ortalama net ücret, brüt ücret ve vergi miktarlarına ilişkin istatistiki bilgiler Şekil 8'de mevcuttur.

2009 yılı kesit veriye göre hesaplanmış brüt ücretlere göre ilk vergi dilimi olan ve %15 gelir vergisi oranının tatbik edildiği dilimde yer alan fert sayısı 5.320'dir. Şekil 8'de

2008 yılına ait gelir vergisi ilk diliminde hesaplanan ortalama brüt ücretler 3.900 TL'yi geçmekte net ücret ise 3.336 TL olmaktadır. Ortalama vergi ise ilk dilim için 589 TL olarak hesaplanmıştır.

Şekil 8: Kesit Veri Seti 2008 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları



Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Yarı zamanlı çalışan, ücretsiz aile işçisi statüsünde olan, staj karşılığı ücret elde eden veya kendi hesabına çalışanlarında bir defaya mahsus elde ettiği ücret gelirlerinin de hesaplama dahil edilmesi ilk vergi dilimi için brüt ve net ücretlerin minimum düzeyini aşağı çekmekte fakat tüm dilimdeki fertlerin aynı marjinal vergi oranından vergi ödemesi ortalama vergi oranını ve vergi yükünü değiştirmemektedir.

Dilim içerisinde en çok brüt gelir elde eden fert 7.792 TL ücret geliri kazanmakta ve ödediği vergi miktarı 1.168 TL'yi bulmaktadır. Birinci dilim itibariyle elde edilen toplam ücret miktarı ise 21 milyon TL'ye yaklaşmış vergi hasılatı da buna paralel olarak 3,1 milyon TL'nin üzerine çıkmıştır.

Dilim içinde yer alan 5.320 fert ise kesit verideki toplam ücret geliri elde eden fert sayısının %51,7'sini temsil etmektedir.

Kesit veriye dayalı analizde 2008 yılı gelir vergisi mükellefi olan ve ücret kazancı elde eden fertlerin ikinci vergi dilimindeki ortalama brüt ve net ücretleri ise sırasıyla Şekil 8'deki bilgilere göre 12.256 ve 10.195 TL'dir.

İkinci vergi dilimine giren brüt ücrete sahip fertlerin en yüksek ücret geliri elde edeni 19.762 TL ile dilim üst sınırına yaklaşmakta ve 3.562 TL vergi ödemektedir. Dilimde bulunan fert sayısı 3.474 olup toplam kesit verideki fertlerin %33,7'sine karşılık gelmektedir.

İkinci dilim itibariyle elde edilen toplam brüt ücret 42,5 milyon TL'yi geçmekte, vergi hasılatı ise ikinci vergi dilimi için 7,1 milyon TL'nin üzerine çıkmaktadır.

Ortalama vergi hasılatı bu dilimde 2.061 TL olurken ortalama vergi oranı %16,57'de kalmıştır. En yüksek vergi oranı ise %18,02 olarak hesaplanmıştır.

Ayırma ilkesinin uygulanmadığı 2008 yılında, üçüncü gelir vergisi diliminde ücret ve ücret dışı gelirlerin %27'lik aynı marjinal vergi oranı ve aynı matrah dilim sınırlarından vergilendirilmektedir. Ayırma ilkesinin uygulanmadığı 2008 yılı için gelir vergisi üçüncü diliminde yer alan fert sayısı kesit verideki toplam fert sayısının %12,8'lik oranına karşılık gelen 1.316 kişiden oluşmaktadır.

Dilimde en yüksek brüt ücret 44 bin TL'nin üzerinde iken toplam hesaplanan brüt ücret ise yaklaşık 35 milyon TL'dir. Ortalama brüt ücret tutarı Şekil 8'de 26 bin TL'nin üzerine çıkarken net ücret ise tam olarak 5.380 TL olarak hesaplanmıştır.

Ödenen verginin toplam değeri 7 milyon TL'yi geçmekte, ortalama vergi miktarı ise 5.380 TL olmaktadır. Dilim içinde ödenen vergi ile brüt ücretlerin oranını ifade eden ortalama vergi oranına bakıldığında %20,04 ile üçüncü dilimin marjinal vergi oranının altında bir rakam ortaya çıkmakta ve en yüksek vergi oranı ise %22,97'de kalmaktadır.

2008 yılı gelir vergisi son dilimine kesit veriden giren fert sayısı 174 kişidir. Bu sayı toplam örneklemin %1,7'sine karşılık gelmektedir.

Dilim içinde en yüksek brüt ücret elde eden fert 333.304 TL yıllık ücret geliri sahibidir. Brüt ücretlerin dilim içindeki toplam değeri ise 12,3 milyon TL'yi

geçmektedir. Ortalama brüt ücret 71 bin TL, net ücret ise 51 bin TL'nin üzerinde hesaplanmıştır.

Ödenen vergiye dair istatistiklere bakıldığında dilim içinde ortalama vergi miktarı 19.551 TL olmuştur. Son dilim itibariyle elde edilen vergi hasılatının toplamı ise 3,4 milyon TL'ye ulaşmıştır.

Dilim içinde ortalama vergi oranı %26,43 iken maksimum brüt ücrete sahip fert için ödediği vergi %33,39'luk bir vergi yükü yaratmaktadır.

2008 yılı gelir ve yaşam koşulları araştırması kesit verilerine göre ücret kazancı elde eden fertlerin ödedikleri toplam vergi miktarı 20,7 milyon TL'nin üzerinde iken elde edilen toplam brüt ücret 110,7 milyon TL'yi geçmektedir.

Vergi dilimleri itibariyle elde edilen brüt ücretlerin ve ödenen toplam vergi miktarlarının ağırlık dağılımı Tablo 13'te gösterilmektedir.

Tablo 13'deki verilere göre son gelir vergisi diliminde yer alan 174 ücret geliri elde eden fert toplam brüt ücretleri itibariyle kesit veri içinde yer alan tüm brüt ücret toplamının %11,18'ini oluştururken ödenen verginin ise %16,38'lik kısmını karşılamaktadır.

Tablo 13: 2008 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Pay/Dilim | Birinci Vergi Dilimi | İkinci Vergi Dilimi | Üçüncü Vergi Dilimi | Son Vergi Dilimi | TOPLAM |
|--|----------------------|---------------------|---------------------|------------------|--------|
| Toplam Brüt Ücret İçindeki Payı | %18,85 | %38,46 | %31,51 | %11,18 | %100 |
| Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı | %15,06 | %34,46 | %34,09 | %16,38 | %100 |
| Fert Sayısı | 5.320 | 3.474 | 1.316 | 174 | 10.284 |

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

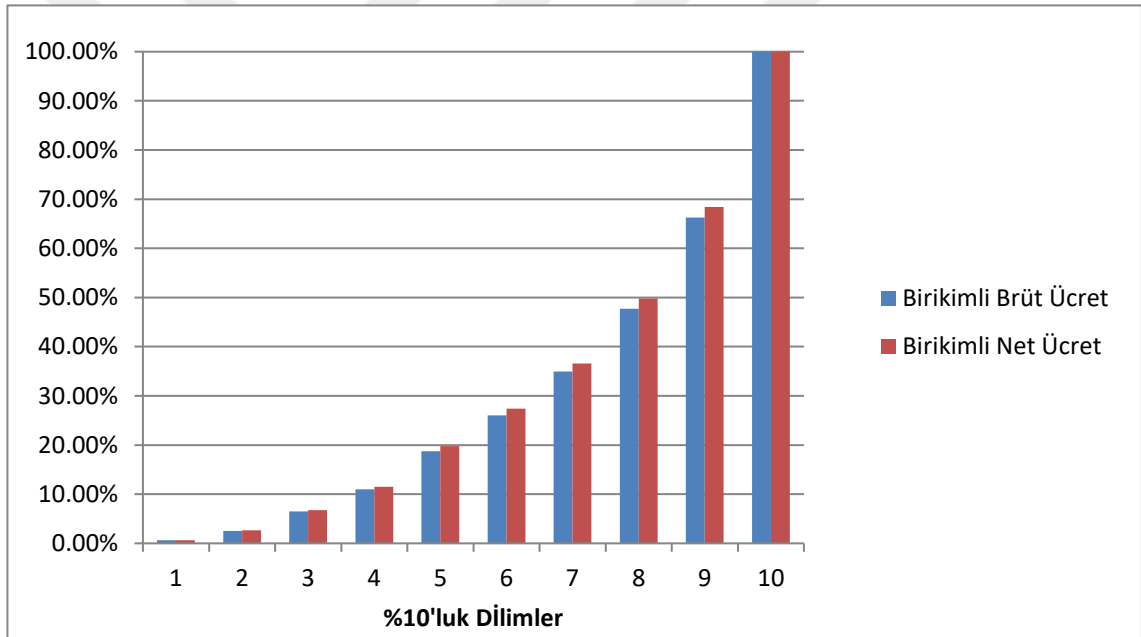
Ücret ve vergi yükü dağılımında ikinci ve üçüncü gelir vergisi dilimlerine giren fertler önemli bir pay tutmaktadır. Toplam brüt ücretin %38,46'sı ikinci vergi dilimine giren

fertler tarafından elde edilmekteyken, üçüncü vergi dilimine giren 1.316 fert toplam brüt ücretin %31,51'ine sahiptir. Buna karşılık İkinci vergi diliminde bulunan toplam 3.474 fert ödenen toplam vergi miktarının %34,46'sını karşılamakta, üçüncü dilimdeki fertler ise %34,09 ile ikinci dilimdeki orana yakın bir oranda vergi yükünü paylaşmaktadır.

İlk dilimdeki 5.320 fert ise toplam brüt ücretin %18,85'ini elde ederken ödenen vergi miktarının ise %15,06'sını yüklenmiş durumdadır.

Panel veriden farklı şekilde, brüt ve net ücretlerin ilk olarak yüzde 10'luk dilimler itibariyle geliri nasıl bölüştüklerini gösteren veriler Şekil 9'da yer almaktadır.

Şekil 9: Kesit Veri Seti 2008 Yılı Brüt Ücret ve Net Ücretin Birikimli Olarak %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı*



*Dilimler artış göstererek ilerlemekte, birinci dilim nüfus içindeki en düşük net ve brüt ücrete sahip %10'u temsil etmektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Panel veride yer alan 1.516 fert sayısına karşılık 10.284 fert ile kesit veri %10'luk dilimlerde fert sayısı açısından daha eşit bir dağılım vermekte fakat üçüncü ve beşinci %10'luk dilimlerde fertlerin elde ettiği ücretlerin birbirine yakın olması fert sayısının eşit bölünmesini engellemektedir.

Brüt ücretlerin 2008 yılı kesit veriye göre %10'luk dilimlere dağılımında en yüksek brüt ücret elde eden son yüzde 10'luk dilim toplam brüt ücretlerin %33,72'sini elde etmektedir.

Şekil 9'da birikimli toplam ücretteki dilimlerin paylarına bakıldığında ise ilk dokuz dilimin toplam payı %66 seviyesinde iken ilk altı %10'luk gelir diliminin toplamı %26,04'le ancak toplam brüt ücretin dörtte birlik kısmından bir puan fazlasına karşılık gelmektedir.

Net ücretler için %10'luk gelir dağılımları brüt ücret dağılımı ile kıyaslandığında panel veri çalışmasındakine benzer sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

En yüksek ücret gelirine sahip son %10'luk dilim %2'den fazla bir pay kaybederek toplam ücret gelirinin %31,87'sine sahip iken ilk altı %10'luk dilimin toplam gelirdeki payı %26,78'e yükselmiştir.

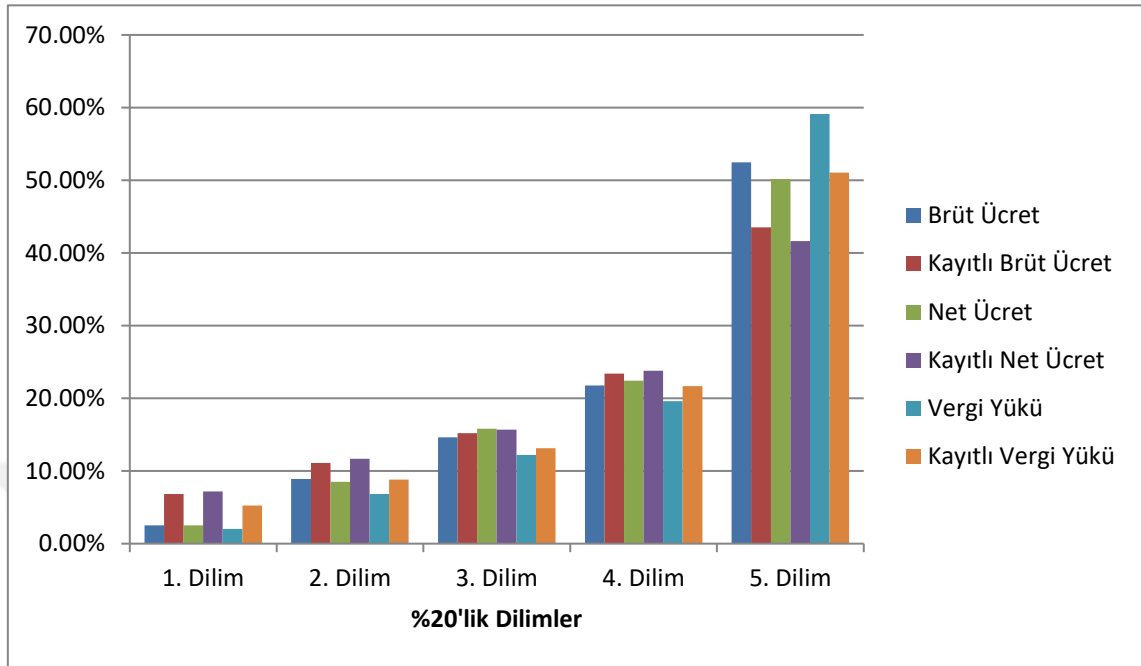
Gelir dağılımındaki payları daha iyi görebilmek açısından %20'lik dilimler itibariyle konuya yaklaşıldığında brüt ve net ücretlerin oluşturduğu 2008 yılı %20'lik gelir dilimlerini ayrıca ödenen vergilerin de %20'lik dilimlere göre dağılımını Şekil 10'da görmek mümkündür.

Kesit veri ile ilgili başta belirtildiği gibi kayıtlı çalışan ayırımına gidilerek örneklem daraltıldığında 5.328 ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde ettiğini ve aynı zamanda sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden ferdin, brüt ve ücretlerine ayrıca vergi yüklerinin dağılımına ilişkin bilgiler de Şekil 10'da mevcuttur.

Şekil 10'da görüldüğü üzere ilk %40'lık gelir dilimi toplam brüt ücretlerin %11'lik kısmını elinde tutmakta, bu oran gelir dilimlerinin toplamı %80'e ulaştığında ise %47,44'te kalmaktadır. Son %20'lik en yüksek gelir dilimi ise brüt ücretlerin yarısından fazlası olan %52,48'lik kısmına sahiptir.

Gerek %20'lik dilimler itibariyle minimum ve maksimum ücretlerin karşılaştırılmasında gerekse birikimli dilimlerdeki toplam brüt ücrete göre paylarda daha anlamlı sonuçları kayıtlı çalışanlar için görmek mümkündür. Son dilimde toplam brüt ücretin %43,51'lik kısmı en yüksek %20'lik dilimdeki fertler tarafından elde edilirken ilk %20'lik kesim toplam brüt ücretin %6,82'sine sahip olmaktadır.

Şekil 10: Kesit Veri Seti 2008 Yılı Kayıtlı ve Kayıt Dışı Çalışanların Brüt ve Net Ücretleri ile Vergi Yükünün %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı*



*Dilimler artış göstererek ilerlemekte, birinci dilim nüfus içindeki en düşük net ve brüt ücrete sahip ve ücret kazancı üzerinden en az vergiyi ödeyen %20'yi temsil etmektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Şekil 10'a bakıldığında net ücretlerde en yüksek ücret gelinine sahip %20'lik kesim toplam net gelirin tam yarısını elde etmektedir. İlk iki %20'lik kesimin elde ettiği vergi sonrası net ücret miktarı ise toplam net ücret gelirin %11,54'lük kısmını oluşturmaktadır. İlk %20'lik kısmın toplam net ücret gelirlerinden elde ettiği pay ise %2,51'de kalmıştır.

Kayıtlı çalışan ücretli, maaşlı veya yevmiyeli fertlerin 2008 yılı itibariyle elde ettiği net ücretlerin %20'lik gelir dilimlerine göre dağılımında ise son %20'lik dilimin sahip olduğu net ücret, brüt ücretteki dağılıma göre yaklaşık 2 puan gerilemektedir.

Şekil 10'da kesit veri içinde yer alan tüm ücret, maaş veya yevmiye elde eden fertlerin ödedikleri vergilerin %20'lik dilimlere göre dağılımı ile kayıtlı olarak çalışıp ücret geliri elde edenler için vergi yükü dağılımı karşılaştırması mevcuttur.

Kesit veride yer alan 2008 yılı tüm ücret kazancı elde edenler için en yüksek vergi yükünü %59,13 ile beşinci %20'lik dilime giren fertler yüklenmekte iken en düşük gelir

elde eden ilk dilimdeki fertler toplam vergi miktarının %2,01'lik kısmını karşılamaktadır.

Kayıtlı çalışan fert sayısı 5.328'e düştüğü durumda vergilerin %20'lik dağılımında en yüksek vergiyi ödeyen beşinci dilimdeki pay %51,05'e gerilemektedir. Buna karşılık ilk dört dilimde de toplam ödenen vergi içindeki paylar artış göstermekte, ilk %20'lik dilimin toplam vergi yükündeki payı %5,23'e çıkmaktadır.

Gelir dağılımındaki eşitsizliği görmek adına yüzde payların karşılaştırıldığı Tablo 14'te, 2008 yılı brüt ve net ücretler için kesit veriden yararlanılarak oluşturulmuş P90/P10 ve P80/P20 oranları gösterilmektedir.

Tablo 14: 2008 Yılı Ücret Gelirleri İçin P90/P10 ve P80/P20 Karşılaştırması (Kesit Veri)

| 2008 Yılı Ücretleri | Net Ücret Geliri | Brüt Ücret Geliri |
|---------------------|------------------|-------------------|
| P90/P10 | 48,56 | 54,38 |
| P80/P20 | 20 | 20,82 |
| P80/P20* | 5,79 | 6,38 |

* GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerden oluşmaktadır.

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

2008 yılı gelir ve yaşam koşulları araştırmasına ait kesit veri de yer alan tüm ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fertlerden oluşturulan P90/P10 ve P80/P20 analizlerinde, birinci gelir vergisi diliminde yoğunlaşan kayıt dışı çalışan veya sosyal güvenlik kurum kaydına ilişkin bilgi beyan etmeyen fertlerin düşük düzeyde elde ettiği kazançlar en düşük ve en yüksek gelir elde eden yüzdeler dilimlerin oranını arttırmaktadır.

Bu açıdan kayıtlı çalıştıklarını beyan eden fertlerden yapılan yüzde paylar analizinde net ücret için P80/P20 5,79, brüt ücret için ise 6,38 ile 2008 yılı TÜİK verilerindeki gelir dağılımı genel verilerine daha yakın bir sonuç vermektedir. TÜİK tarafından yayınlanan raporda 2008 yılı genel gelir dağılımına ilişkin P80/P20 oranı 8,1 olarak yer almaktadır (TÜİK, 2008).

Son olarak 2008 yılına ait kesit veriden elde edilen gelir dağılımına ilişkin gini katsayılarının karşılaştırılması Tablo 15'te yer almaktadır.

Kesit veride yer alan fertlerden hareketle oluşturulan brüt ve net ücrete ait gini katsayıları sırasıyla 0,487 ve 0,470 olarak hesaplanmıştır. Kayıtdışı çalışan ücretli, maaşlı ve yevmiyeli fertlerin dışarıda tutulduğu ve herhangi bir beyanda bulunmayan fertlerinde analiz dışında bırakıldığı örnekleme ait ücret gelirlerinde hesaplanan gini ise brüt ücret için 0,375 net ücret için ise 0,353'tür.

TÜİK tarafından yayınlanan 2008 yılına ait genel gelir dağılımına ilişkin gini katsayısı 0,405'e eşittir. Tüm fertler için yapılan analizde vergi dilimlerine ayrılan fertler için hesaplanan gini katsayısı ise ilk dilim ve son dilimde ikinci ve üçüncü dilimdeki dağılıma göre daha eşitsiz hale gelmektedir.

Tablo 15: 2008 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Kesit Veri)

| <u>2008 Yılı Kesit Veri Göstergeleri</u> | <u>Gini Katsayısı</u> |
|---|------------------------------|
| Brüt Ücretler- Net Ücretler | 0,487 – 0,470 |
| Brüt Ücretler- Net Ücretler* | 0,375 – 0,353 |
| Birinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,358 – 0,358 |
| İkinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,188 – 0,152 |
| Üçüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,149 – 0,102 |
| Dördüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,275 – 0,191 |
| TÜİK Gelir** | 0,405 |

* GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerden oluşmaktadır.

**TÜİK tarafından yayınlanan temel istatistiklerdeki 2008 yılı Gini katsayısı alınmıştır.

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

İlk vergi dilimine giren tüm ücret, maaş veya yevmiye elde eden fertler arasındaki gini katsayısı 0,358 iken son vergi diliminde bu rakam brüt ücret dağılımı açısından 0,275, net ücretler için ise 0,191 olarak hesaplanmıştır.

3.4 ÜCRET KAZANCININ 2009 YILINDA VERGİ YÜKLERİ VE GELİR DAĞILIMI AÇISINDAN İNCELEMESİ⁴²

2009 yılı için panel veri setinde yer alan 2010 yılına ait verilerden yararlanılarak 1.516 ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fertlerin 2009 yılı ücretleri incelenmiş vergi yükleri ve dağılımları analiz edilmiştir. Ayrıca 2008 yılındakine benzer olarak 2009 yılı ücret gelirleri için de 2010 kesit veri setinden yararlanılarak daha geniş bir örneklem üzerinden 10.333 ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde ferdin gelir ve vergi yükü dağılımları hesaplanmıştır.

3.4.1 Panel Veri Üzerinde İnceleme

İlk olarak panel veri seti üzerinde yer alan 1.516 ücret geliri elde eden fert için 2009 yılı gelir vergisi tarifesine göre vergi dilimleri için ortalama brüt ve net ücretler ile vergi miktarları Şekil 11’de gösterilmektedir.

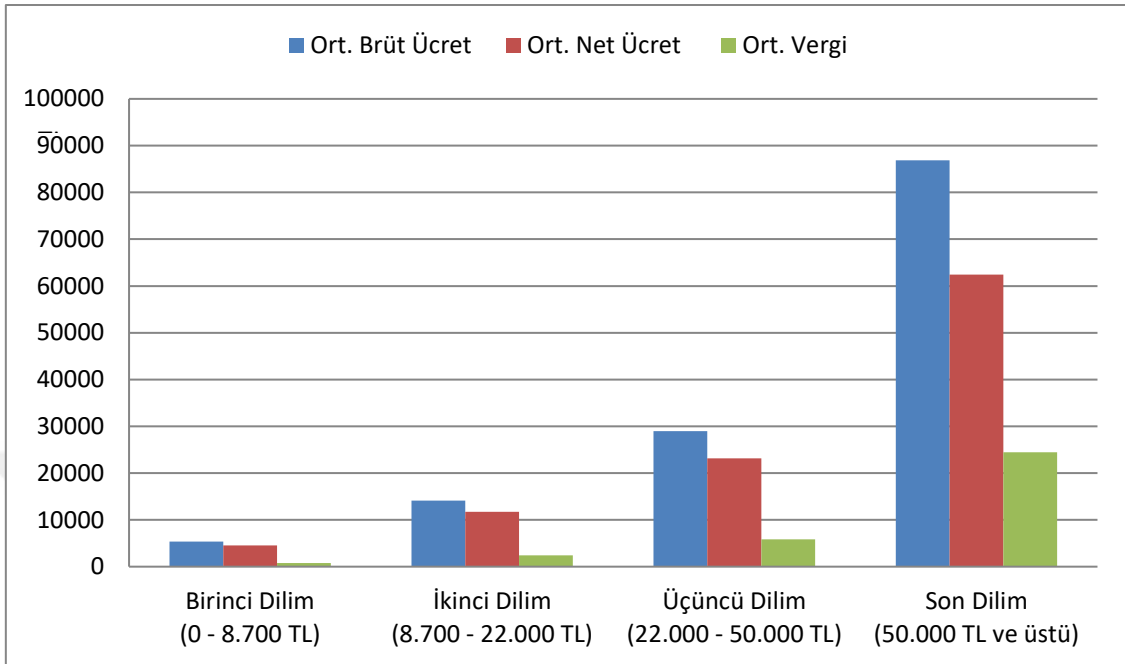
Şekil 11’de panel veri setindeki 2009 yılı ücret kazancı elde edenlerin brüt ücret ortalamaları 5 bin TL’nin üzerindeyken net ücret ortalaması 4.500 TL’nin az üstünde gerçekleşmiştir. Birinci gelir vergisi dilimi itibariyle elde edilen toplam ücret miktarı 3,2 milyon TL’nin üzerindedir. Bu brüt ücret üzerinden hesaplanan vergi miktarı ise 487 bin TL’dir. Ortalama vergi Şekil 11’de gösterildiği üzere birinci vergi dilimi içerisinde 803 TL olarak hesaplanmıştır.

Birinci vergi diliminde yer alan fert sayısı 2008 yılıyla kıyaslandığında artış göstermiş ve 607’ye çıkmıştır. Bu durum aynı zamanda panel veri içinde yer alan 27 ferdin brüt ücretlerinde azalma meydana geldiğini göstermektedir.

Önceki yıla göre dilim içinde yer alan fert sayısı değişmemiştir. Bu durum ilk vergi dilimine gerileyen fertlerin yerine üst vergi dilimlerinden gelenler ile sayının korunduğunu göstermektedir. İkinci vergi dilimi itibariyle hesaplanan toplam brüt ücret 8,8 milyon TL’yi aşmakta iken ortalama brüt ücret ise tam olarak 14.111 TL’dir. Elde edilmesi gereken vergi hasılatı 1,5 milyon TL olarak hesaplanmıştır.

⁴² 2009 yılı ücret gelirlerine ait istatistik hesaplamaları içeren tablolar panel veri seti ve kesit veri seti ayrı olmak üzere Ek-3’te yer almaktadır.

Şekil 11: Panel Veri Seti 2009 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları



Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

İkinci vergi dilimi için hesaplanan ortalama vergi oranı %16,6, dilim içinde en yüksek vergiyi ödemesi gereken ferdin katlandığı vergi oranı ise 18,02 olmuştur.

2009 yılında ücret geliri elde eden ve panel veri seti içinde yer alan 249 ferdin üçüncü gelir vergisi diliminde yer aldığı görülmektedir.

249 ücret geliri elde eden fert toplam örneklem içinde %16'lık payı kaplamaktadır. Üçüncü gelir vergisi dilimindeki fertler içinde en yüksek brüt ücret 49.349 TL olarak hesaplanmıştır. Şekil 11'de 2009 yılı için üçüncü vergi dilimi içindeki ortalama net ücret 23 bin TL'nin, ortalama vergi miktarı ise 5.800 TL'nin üzerinde gerçekleşmektedir.

Dilim içinde toplam brüt ücret 7,2 milyon TL'nin üzerine çıkmaktadır. Hesaplanan toplam brüt ücrete karşılık ödenmesi gereken toplam vergi miktarının boyutu ise yaklaşık 1,45 milyon TL tutarındadır.

Vergi oranlarına bakıldığında ortalama dilim içindeki vergi oranı %19,96 iken dilim içinde en düşük brüt ücrete sahip ferdin vergi yükü %18,03, en yüksek vergi oranı ise %22,99 olmuştur.

2009 yılı panel veri setinde son vergi dilimine giren fert sayısı 32 ile bir önceki yıla göre iki kişi eksilmiştir. Son dilim içinde elde edilen toplam brüt ücret miktarı yaklaşık 2,8 milyon TL tutarındadır. En yüksek brüt ücrete sahip ferdin elde ettiği ücret tutarı ise 212 bin TL’yi geçmektedir.

Son dilim içine giren fertler için elde ettikleri brüt ücretler üzerinden hesaplanan toplam gelir vergisi miktarı 782 bin TL’dir. Şekil 11’e göre son dilim ortalama vergi tutarı ise tam olarak 24.447 TL olmuştur. Bu tutar dilim içindeki ortalama vergi oranını %27 olarak belirlemekte ve yine dilim içinde en yüksek vergi ödemesi gereken ferdin katlanacağı ortalama vergi oranını %32,18’e çıkarmaktadır.

2009 yılı ücret gelirlerinin gelir vergisi tarifesinde dilimlere dağılımının özet tablosu Tablo 16’da gösterilmiştir.

Tablo 16: 2009 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Pay/Dilim | Birinci Vergi Dilimi | İkinci Vergi Dilimi | Üçüncü Vergi Dilimi | Son Vergi Dilimi | TOPLAM |
|--|----------------------|---------------------|---------------------|------------------|--------|
| Toplam Brüt Gelir İçindeki Payı | %14,7 | %40,1 | %32,7 | %12,6 | %100 |
| Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı | %11,5 | %35,5 | %34,5 | %18,5 | %100 |
| Fert Sayısı | 607 | 628 | 249 | 32 | 1.516 |

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

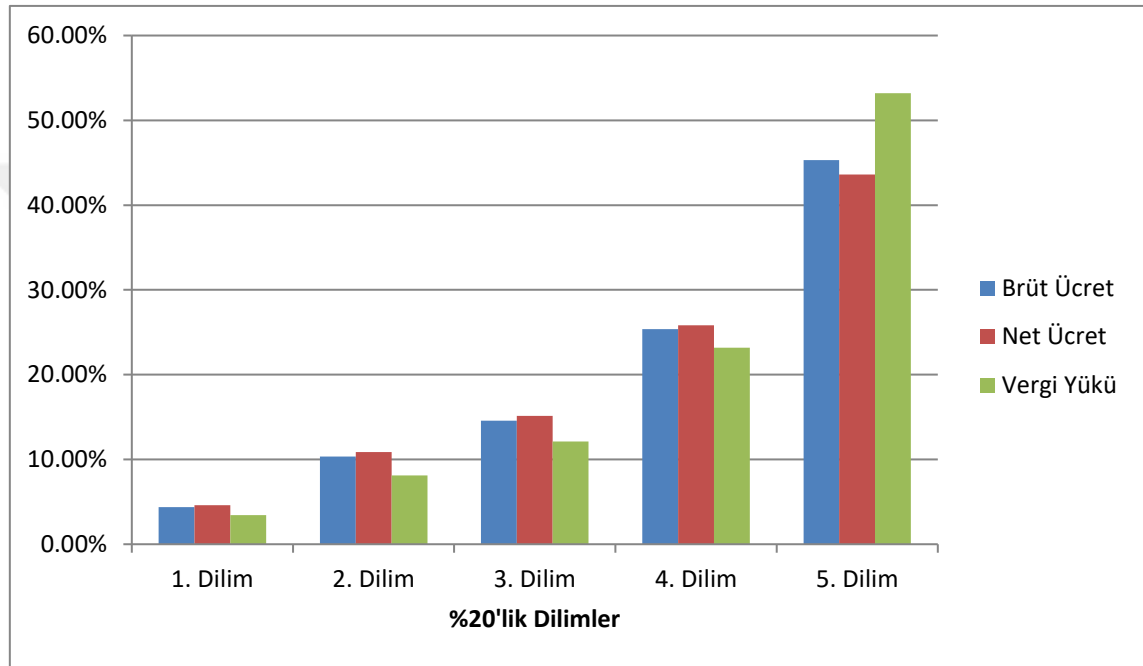
Tablo 16’ya göre son vergi diliminde yer alan fertlerin elde ettiği brüt ücret toplamı %12,6’lık bir pay tutarken tahsil olunması gereken vergi miktarı ise toplam vergi hasılatının %18,5’ine denk gelmektedir.

İlk vergi diliminde yer alan fertlerin elde ettikleri brüt ücret ise toplam brüt ücretin %14,7’sini temsil etmekteyken bu dilime ait hesaplanan vergi miktarı toplam verginin %11,5’ine karşılık gelmektedir.

2009 yılı panel veri setinden hesaplanan brüt ve net ücretler ile vergi yükünün %20’lik dilimler itibarıyla dağılımı Şekil 12’de gösterilmiştir. Buna göre en yüksek gelir

düzeyine sahip beşinci dilim toplam brüt ücretlerin %45,31'lik kısmını elinde bulundururken en düşük brüt ücrete sahip birinci dilim ise toplam ücret içerisinde %4,37'lik paya sahiptir. Brüt ücretler için en yüksek ücret gelinine sahip %20'lik dilim ile en düşük ücret gelinine sahip %20'lik dilimi karşılaştırmasını gösteren P80/P20 oranı 10,36 olarak hesaplanmıştır.

Şekil 12: Panel Veri Seti 2009 Yılı Brüt Ücret, Net Ücret ve Vergi Yükünün %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı*



*Dilimler artış göstererek ilerlemekte, birinci dilim nüfus içindeki en düşük net ve brüt ücrete sahip ve ücret kazancı üzerinden en az vergiyi ödeyen %20'yi temsil etmektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Şekil 12'ye bakıldığında vergi sonrası ücret geliri dağılımında iyileşme göze çarpmaktadır. En yüksek ücret geliri elde eden beşinci dilimin toplam net ücret içindeki payı brüt ücrete kıyasla gerileme kaydederek %43,59 olmuştur. Buna karşılık en düşük ücreti elde eden birinci dilimin payı ise %4,59'a yükselmiştir. Net ücret gelirleri için P80/P20 oranı ise 9,49 olmuştur.

Şekil 12'de ücret gelirinden hesaplanan gelir vergisi yüklerinin %20'lik dilimlere göre dağılımı da mevcuttur. Buna göre en yüksek vergiyi ödeyen beşinci dilimin toplam vergi miktarı içindeki payı %53,18 olurken en düşük vergi ödeyen dilimin payı ise %3,43'te kalmaktadır.

Son olarak panel veri setinden hareketle 1.516 ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fertlerin 2009 yılındaki ücretlerine yönelik gini katsayısı hesaplamaları Tablo 17’de yer almaktadır.

Buna göre brüt ücretler üzerinden hesaplanan gini katsayısı 0,429 iken ücret üzerinden vergilerin düşülmesiyle ortaya çıkan net ücretler için hesaplanan gini katsayısı 0,410 olmaktadır.

Tablo 17: 2009 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Panel Veri)

| <u>2009 Yılı Panel Veri Göstergeleri</u> | <u>Gini Katsayısı</u> |
|---|------------------------------|
| Brüt Ücretler- Net Ücretler | 0,429 – 0,410 |
| Birinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,278 – 0,278 |
| İkinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,161 – 0,155 |
| Üçüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,103 – 0,094 |
| Dördüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,231 – 0,209 |
| TÜİK Gelir* | 0,415 |

*TÜİK tarafından yayınlanan temel istatistiklerdeki 2009 yılı Gini katsayısı alınmıştır.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

TÜİK tarafından aynı yıl tüm gelir dağılımı için hesaplanan gini katsayısı ise 0,415’tir. Vergi dilimleri için hem brüt hem de net ücretlere yönelik bulunan gini katsayıları da Tablo 17’de gösterilmiştir. Buna göre ücretlerin en eşitsiz dağılım gösterdiği vergi dilimi birinci vergi dilimi olurken ikinci sırada son vergi dilimi yer almaktadır.

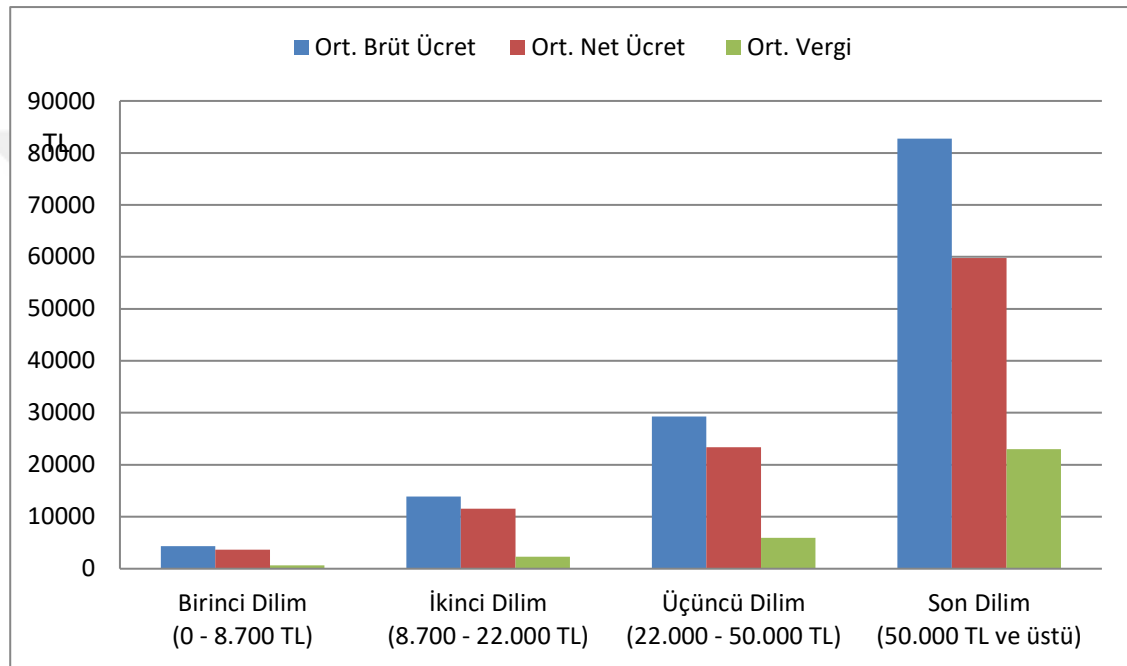
3.4.2 Kesit Veri Üzerinde İnceleme

Ayırma ilkesinin uygulandığı 2010 yılı öncesinde son inceleme yılı olan 2009’a ait 2010 gelir yaşam koşulları araştırması mikro kesit veri seti içinde ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden toplam 10.333 fert bulunmaktadır. 2008 yılındaki incelemeye benzer şekilde ilk olarak kesit verideki tüm ücret kazancı elde eden fertler üzerinden brüt ücret, vergi yükü, ortalama vergi oranları ve dilimler itibariyle dağılım hesaplanmış sonrasında 2009 yılında kayıtlı olarak ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fertlerle karşılaştırma yapılmıştır.

Şekil 13, 2009 gelirlerine göre ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fertler içinde, gelir vergisi dilimlerine ait ortalama net ve brüt ücretler ile vergi miktarını göstermektedir..

5.430 fert birinci gelir vergisi dilimine dâhil olmakta ve toplam kesit verideki örneklemin %52,5'ini temsil etmektedir.

Şekil 13: Kesit Veri Seti 2009 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları



Kaynak: "GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Şekil 13'te 2009 yılına ait kesit veri setine göre ücret kazançları için birinci gelir vergisi diliminde ortalama brüt ücretler 4 bin TL'nin üzerinde iken ortalama vergi 647 TL olarak hesaplanmıştır. Birinci dilimde elde edilen toplam brüt ücret 23,5 milyon TL'ye yaklaşmıştır. Buna karşılık gelen vergi miktarı ise 3,5 milyon TL tutarındadır.

2009 yılı gelir vergisi tarifesine göre elde ettikleri ücret, maaş veya yevmiye kazancı itibariyle ikinci vergi dilimine dâhil olan fert sayısı 3.435'tir.

İkinci dilimde elde edilen toplam brüt ücret 47,6 milyon TL iken, dilim içinde maksimum ücret kazancı elde eden ferdin kazanç tutarı yaklaşık yıllık 22 bin TL tutarındadır. Ortalama net ücret 11 bin TL'nin üzerine çıkmıştır.

İkinci gelir vergisi diliminde toplam vergi tutarı 8 milyon TL olarak hesaplanmıştır. Ortalama vergi miktarı fert başına dilim itibariyle 2.340 TL'dir. %20'lik dilim içindeki marjinal vergi oranına karşılık ortalama vergi oranı %16,6 tutarında kalmıştır.

Üçüncü gelir vergisi dilimine ait kesit veri seti 2009 yılı bilgilerine göre üçüncü vergi dilimine giren örneklemdaki fert sayısı 1.316 kişiyle toplam örneklemin %12,7'sine karşılık gelmektedir.

Dilim içinde elde edilen brüt ücret toplamı 38,5 milyon TL'nin üzerinde iken hesaplanan vergi hasılatı ise 7,8 milyondur. En fazla brüt ücrete sahip ferdin kazancı dilimin üst sınırı olan 50 milyon TL'ye yaklaşırken bu ücret için hesaplanan vergi tutarı 11.515 TL'de kalmıştır. Şekil 13'te dilim içinde ortalama brüt ücret ve net ücretler sırasıyla 29 ve 23 milyon TL'nin biraz üstünde hesaplanmıştır.

Üçüncü dilim içinde fert başına ortalama vergi miktarı 5.934 TL olurken ortalama vergi oranı ise %20 şeklindedir.

2009 gelirleri itibariyle son gelir vergisi dilimine giren 152 ferdin gelir vergisi karşısındaki durumunu göstermektedir. Örneklemin %1,4 ünü temsil eden fertlerin içinde en yüksek brüt ücret 212 bin TL'nin üzerinde hesaplanmıştır. Toplam dilim içindeki brüt ücret miktarı ise 12,5 milyon TL dolayındadır.

Son dilim için hesaplanan toplam brüt ücret üzerinden ödenmesi gereken toplam vergi miktarı ise yaklaşık 3,5 milyon TL tutarındadır.

%35'lik marjinal vergi oranına karşılık ortalama vergi oranı %26,85'te kalmıştır. Ortalama vergi miktarı ise fert başına son dilim içinde yaklaşık 23 bin TL olarak hesaplanmıştır.

Tablo 18'de 2009 yılına ait hesaplanan gelir vergisi dilimlerindeki brüt ücretlerin ve ödenmesi gereken vergi miktarlarının toplam brüt ücret ve vergi hasılatı içindeki payları gösterilmektedir.

Tablo 18: 2009 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Pay/Dilim | Birinci Vergi Dilimi | İkinci Vergi Dilimi | Üçüncü Vergi Dilimi | Son Vergi Dilimi | TOPLAM |
|--|----------------------|---------------------|---------------------|------------------|--------|
| Toplam Brüt Ücret İçindeki Payı | %19,17 | %39 | %31,54 | %10,29 | %100 |
| Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı | %15,38 | %35,17 | %34,17 | %15,28 | %100 |
| Fert Sayısı | 5.430 | 3.435 | 1.316 | 152 | 10.333 |

Kaynak: “GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

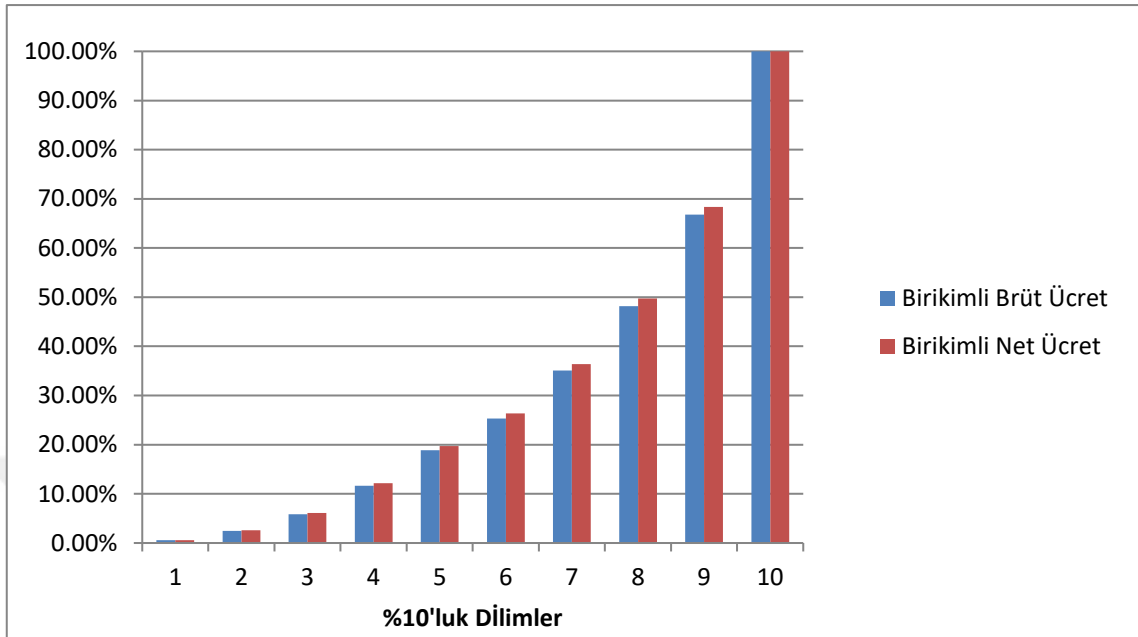
Toplam elde edilen brüt ücret miktarı 122 milyon TL'nin üzerine çıkarken artan oranlı ve ayırma ilkesinin uygulanmadığı 2009 yılı gelir vergisi tarifesine göre dört vergi dilimi itibariyle hesaplanan ödenmesi gereken vergi miktarı ise 23 milyon TL'ye yaklaşmıştır.

Tablo 18'de toplam brüt ücretlerin %10,29'unu elde eden son vergi dilimi içindeki fertlerin ödemesi gereken gelir vergisi miktarı toplam vergi hasılatının %15,28'ini kapsarken, ilk vergi dilimine giren ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fertlerin brüt ücretleri, toplam ücretlerin %19,17'sini oluşturmakta ve buna karşılık hesaplanan gelir vergisi de toplam vergi hasılatının %15,38'ini sağlamaktadır.

Şekil 14'te 2009 yılı brüt ve net ücretlerin %10'luk dilimler itibariyle dağılımı gösterilmektedir. Beşinci ve altıncı dilimlerde aynı ücret kazancına sahip fert sayısının çokluğuna bağlı olarak dilim içine giren fert sayısı eşitliğinde bozulma olsa da genel dağılım açısından en yüksek brüt ücreti elde eden son %10'luk dilimin elde ettiği brüt ücret miktarı toplam brüt ücretlerin %33,44'lük kısmını kapsamaktadır.

Şekil 14'teki birikimli paylara bakıldığında ilk beş %10'luk kesimin toplamının elde ettiği brüt ücret miktarı toplam brüt ücretlerin sadece %18,9'lük kısmına denk gelmektedir.

Şekil 14: Kesit Veri Seti 2009 Yılı Brüt Ücret ve Net Ücretin Birikimli Olarak %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı*



*Dilimler artış göstererek ilerlemekte, birinci dilim nüfus içindeki en düşük net ve brüt ücrete sahip %10'u temsil etmektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

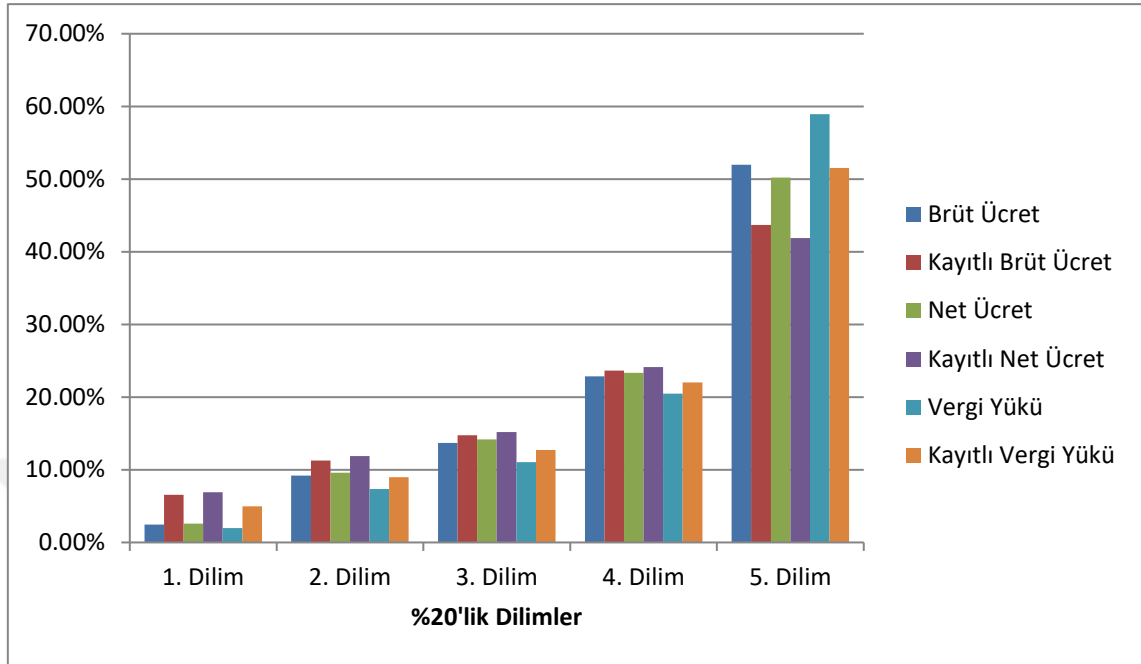
Aynı örneklemin elde ettiği, gelir vergisi sonrası net ücretlerinin %10'luk dilimlere dağılımına bakıldığında ise vergi sonrası gelir dağılımında iyileşme olduğu görülmektedir.

Şekil 14'te en yüksek net ücret gelirine sahip %10'luk kesimin elde ettiği net ücret toplamı, toplam net ücretlerin %31,59'unu temsil ederek brüt ücretlerin payına göre yaklaşık iki puan gerilemiştir.

İlk beş %10'luk diliminin toplam payında ise brüt ücret toplamına göre bir puandan fazla bir artış söz konusudur.

Şekil 15 ise %20'lik dilimlere, 2010 kesit verisindeki kayıtlı ve kayıt dışı çalışan ücret kazancı elde eden fertlerin net ve brüt ücret dağılımları ile vergi yükü dağılımlarını göstermektedir.

Şekil 15: Kesit Veri Seti 2009 Yılı Kayıtlı ve Kayıt Dışı Çalışanların Brüt ve Net Ücretleri ile Vergi Yükünün %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı*



*Dilimler artış göstererek ilerlemekte, birinci dilim nüfus içindeki en düşük net ve brüt ücrete sahip ve ücret kazancı üzerinden en az vergiyi ödeyen %20'yi temsil etmektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

En yüksek %20'lik dilim toplam brüt ücretlerin %51,97'sini elde etmekteyken geriye kalan %80'lik dilim ise %48,21 oranında bir paya sahip olmaktadır.

Sosyal güvenlik kurumu kaydı olduğunu açıklayan 2009 yılına ait ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fert sayısı 2010 mikro kesit veri setinde 5.698 olarak hesaplanmıştır. Kayıtlı ücretlilerin elde ettiği brüt ücretlerin %20'lik dilimlere göre dağılımı da Şekil 15'te gösterilmiştir.

Kayıtlı olarak çalışmakta olup ücret kazancı elde eden fertlerin gelir dağılımında iyileşme söz konusudur. En yüksek ücret gelirini elde eden beşinci dilimdeki fertlerin elde ettiği brüt ücretlerin toplam içindeki payı %43,71 iken geriye kalan dört dilimin toplam payı %56,18'e yükselmektedir.

Kesit veri içinde yer alan 2009 yılında ücret geliri elde eden tüm fertlerin net ücretlerinin %20'lik dilimlere göre dağılımı Şekil 15'te yer almaktadır. Brüt ücretlere kıyasla dilimler içinde gelir dağılımı vergi sonrası daha eşitlikçi bir yapıya kavuşmuştur.

En yüksek geliri elde eden beşinci dilimdeki fertlerin net ücretleri toplam içinde %50,2'lik bir pay tutmakta iken ilk %20'lik dilimin toplam net ücretler içinde elde ettiği pay %2,58 olmuştur.

2009 yılı kayıtlı ücret geliri elde eden fertler için net ücret dağılımına %20'lik dilimler itibariyle bakıldığında ise yine brüt ücretlerden daha eşitlikçi bir gelir dağılımının ortaya çıktığı görülmektedir.

En yüksek gelire sahip son %20'lik dilimdeki kayıtlı ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fertlerin toplam net ücret içindeki payı %41,89'a gerilerken ilk dilimdeki fertlerin toplam net ücret payları %6,93, ilk dört dilimin toplam payı ise %58,16 olarak hesaplanmıştır.

Kesit veride yer alan tüm ücret kazancı elde eden fertlerin, ödedikleri gelir vergilerine göre %20'lik dilimlere ayrıldığı Şekil 15'e bakıldığında en yüksek gelir vergisinin ödemesi gereken beşinci dilim, toplam gelir vergisi hasılatının %58,95'ini karşılamaktadır. İlk %20'lik kesim ise ödemesi gereken gelir vergisi miktarı ile toplam hasılatın %1,98'lik kısmını temsil etmektedir.

Kayıtlı çalışan ücretlilerin ödemesi gereken gelir vergisi miktarına göre %20'lik dilimlere dağılımında ise en yüksek gelir vergisini ödeyen fertlerin oluşturduğu son %20'lik dilim toplam vergi hasılatının %51,55'ini temsil ederken, ilk %20'lik dilimde yer alan fertler, ödemeleri gereken gelir vergisine göre toplam tutarın %4,96'sına karşılık gelmektedir.

Yüzde paylar analizini gösteren Tablo 19'da, hem 10.333 fert sayısına sahip 2010 kesit veri setindeki tüm ücret kazancı edenlerin hem de sadece kayıtlı olarak ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden 5.698 ferdin P80/P20 ile P90/P10 oranları bulunmaktadır.

2008 yılı ücret gelirlerinin hesaplandığı 2009 yılındaki gelir yaşam koşulları araştırması mikro kesit veri setindeki bulgulara paralel şekilde 2010 yılı mikro kesit veri setindeki verilerde de 2009 yılı ücret geliri elde eden fertlerin ilk vergi diliminde düşük ücretler ile yer alması sonucu hem brüt hem de net ücretler için P90/P10 oranları sırasıyla 59,71 ve 53,54 ile yüksek çıkmaktadır.

Tablo 19: 2009 Yılı Ücret Gelirleri İçin P90/P10 ve P80/P20 Karşılaştırması (Kesit Veri)

| 2009 Yılı Ücretleri | Net Ücret Geliri | Brüt Ücret Geliri |
|---------------------|------------------|-------------------|
| P90/P10 | 53,54 | 59,71 |
| P80/P20 | 19,45 | 21,04 |
| P80/P20* | 6,04 | 6,68 |

* GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerden oluşmaktadır.

Kaynak: "GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Ücret kazancı için daha makul oranlar P80/P20 oranları olup gelirin en yüksek elde edildiği son %20'lik dilimin ilk %20'lik dilime oranı brüt ücret için 21,04 net ücret için ise 19,45 olarak hesaplanmıştır.

Kayıtlı çalışan ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fertler için ise P80/P20 oranları ücret dağılımının daha homojen olması ve düşük ücretlilerin örneklem dışı kalması ile birlikte net ücret gelirlerinde 6,04, brüt ücretlerde ise 6,68 şeklindedir.

Gini katsayılarının 2009 yılı ücret gelirleri için karşılaştırıldığı Tablo 20'de, hem tüm ücret geliri elde ettiğini beyan eden fertlere göre hem de sadece kayıtlı ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde ettiğini beyan eden fertler için brüt ve net ücrete yönelik gini katsayıları karşılaştırılmıştır.

Ücret geliri elde eden tüm fertlerin gelir dağılımına ilişkin brüt ücretlerde ortaya çıkan gini katsayısı 0,489 iken net ücretler için hesaplanan gini katsayısı 0,473'e düşerek gelir dağılımı açısından iyileşme görülmektedir.

Kayıtlı ücretliler için ise brüt ücrette gini katsayısı 0,379 olarak hesaplanırken, net ücretler için bu sayı 0,357'ye gerilemektedir.

Tüm ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fertlerin vergi dilimlerine göre elde ettiği brüt ve net ücretler için gini katsayıları da Tablo 20'de yer almaktadır. Buna göre birinci gelir vergisi dilimi ile son gelir vergisi diliminde gini katsayısı orta dilimlerdeki fertlerin elde ettiği gelire kıyasla daha yüksek hesaplanmıştır.

Tablo 20: 2009 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Kesit Veri)

| <u>2009 Yılı Kesit Veri Göstergeleri</u> | <u>Gini Katsayısı</u> |
|---|------------------------------|
| Brüt Ücretler- Net Ücretler | 0,489 – 0,473 |
| Brüt Ücretler- Net Ücretler* | 0,379 – 0,357 |
| Birinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,368 – 0,368 |
| İkinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,164 – 0,158 |
| Üçüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,111 – 0,101 |
| Dördüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,206 – 0,186 |
| TÜİK Gelir** | 0,415 |

* GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerden oluşmaktadır.

**TÜİK tarafından yayınlanan temel istatistiklerdeki 2009 yılı gini katsayısı alınmıştır.

Kaynak: “GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 20'nin sonunda yer alan Türkiye geneli için TÜİK tarafından hesaplanan gini katsayısı ise 0,415 ile ücret geliri elde eden tüm fertlerden hareketle hesaplanan katsayının altında oluşmaktadır.

3.5 ÜCRET KAZANCININ 2010 YILINDA VERGİ YÜKLERİ VE GELİR DAĞILIMI AÇISINDAN İNCELEMESİ⁴³

2010 yılı, gelir vergisi tarifesinde ayırma ilkesinin uygulanmaya başladığı yılı temsil etmektedir. Bu yıl için hem dört yıllık panel veride yer alan 1.516 ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fertler ile ücret kazançları üzerinden ayırma ilkesinin etkisi incelenerek gelir dağılımı ve vergi yüklerine bakılmış hem de 2011 mikro kesit veri setindeki 2010 yılı ücret kazancı elde eden 13.048 fert aynı şekilde incelenmiştir. Ayrıca kesit veri setindeki kayıtlı çalışarak ücret kazancı elde eden fertler de ayrıştırılarak yüzde paylar analizi ile ücret kazançları ve vergi yüklerinin dağılımına bakılmıştır.

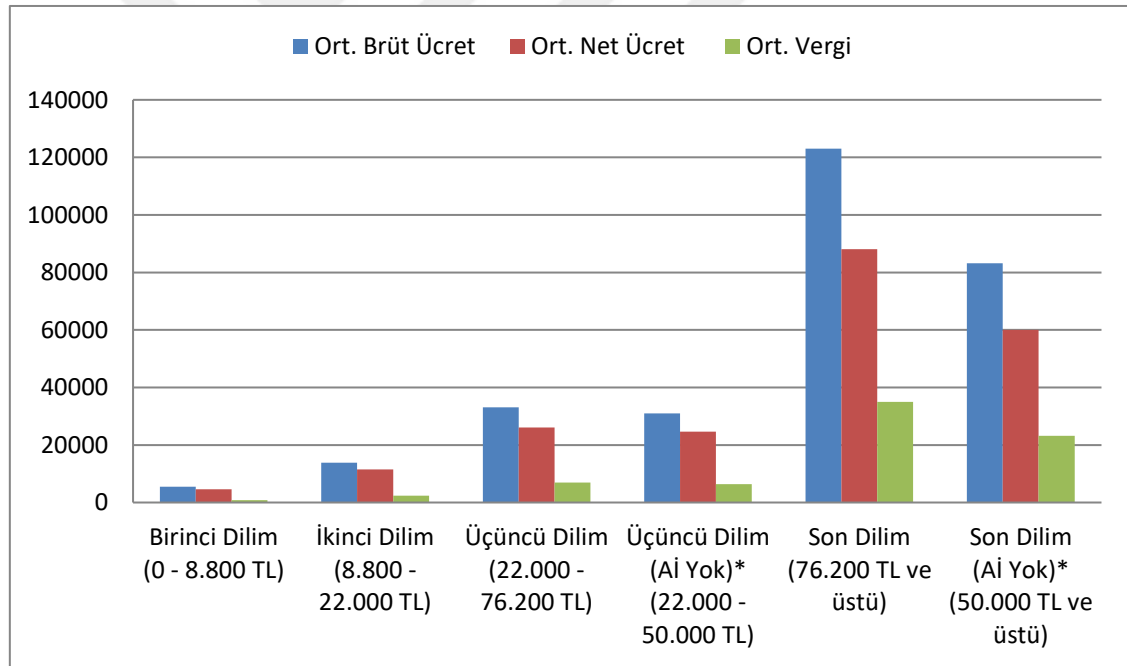
⁴³ 2010 yılı ücret gelirlerine ait istatistik hesaplamaları içeren tablolar panel veri seti ve kesit veri seti ayrı olmak üzere Ek-4'te yer almaktadır.

3.5.1 Panel Veri İncelemesi

2012 GYK Mikro panel veri setinde dört yıllık süreçte takip edilen 1.516 ücret kazancı elde eden fert için üçüncü yılı temsil eden 2010 yılında, gelir vergisi tarifesine göre elde ettikleri ücret kazançları itibariyle birinci vergi dilimine dâhil olan fert sayısı 2009 yılına göre yaklaşık %24'lük bir azalma göstererek 462 kişiye düşmüştür.

Şekil 16'da 2010 yılında uygulanmaya başlayan ayırma ilkesinin uygulanması sonucu üçüncü ve dördüncü vergi dilimlerindeki değişimi görmek adına uygulanmadığı durumda yer verildiği ortalama brüt ve net ücretler ile vergi miktarları vergi dilimleri itibariyle gösterilmektedir.

Şekil 16: Panel Veri Seti 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları



*Ayırma ilkesinin olmadığı durumu göstermektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Şekil 16'da gösterildiği üzere birinci vergi diliminde yer alan fertlerin elde ettikleri brüt ücretler ortalaması 5.455 TL iken net ücret ortalaması 4.637 TL'dir.

Brüt ücret toplamı birinci vergi diliminde toplamı 2,5 milyon TL tutarındadır. Dilim içinde ödenen vergi 378 bin TL'dir.

İkinci vergi dilimine dâhil olan kişi sayısı önceki iki yıla göre artış göstererek 723 kişi olmuştur. Bu toplam örneklemin yaklaşık %48'lik kısmını temsil etmektedir. İkinci dilim içinde ücret kazancı elde eden fertlerin toplam brüt ücretleri 10 milyon TL olarak hesaplanmıştır. Dilim içinde ödenen ortalama vergi miktarı 2.334 TL iken toplam ödenmesi gereken vergi tutarı ise yaklaşık 1,7 milyon TL olarak tespit edilmiştir.

İkinci dilim itibariyle hesaplanan ortalama vergi oranı %16,55, en yüksek brüt ücret elde eden fertlerin elde ettiği net ücret 18 bin TL, ödediği toplam vergi tutarı 3.950 TL olup efektif vergi yükü %17,99 olarak hesaplanmıştır.

2010 yılı gelir vergisi tarifesinde ücret kazancı elde eden fertlerin kazançları için belirlenen matrah aralığı 22.000 TL – 76.200 TL olup tatbik edilen kanuni vergi oranı %27'dir.

Üçüncü vergi diliminde ayırma ilkesi sonucunda brüt ücret elde eden 317 fert dilime dahil olmaktadır. Dilim içinde elde edilen toplam brüt ücret yaklaşık 10,5 milyon TL'ye ulaşırken, net ücret toplamı ise 8,3 milyon TL'ye yaklaşmaktadır. Ortalama brüt ve net ücretler 33 bin ve 26 bin TL olarak hesaplanmıştır.

Ödenmesi gereken dilim içindeki fertlerin brüt ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisi miktarı ise 2,2 milyon TL olmuştur. Ayırma ilkesi uygulamasıyla dilim içinde ortalama vergi oranı %20,6, en yüksek efektif vergi oranı ise %24,37'dir. Ortalama vergi miktarı ise tam olarak 6.396 TL'dir.

Şekil 16'da aynı vergi dilimi için ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde ücret kazancı elde eden fertlerin durumu da yer almaktadır.

Üçüncü gelir vergisi diliminde 2010 yılı için ücret dışı kazançlara yönelik belirlenen matrah aralığı 22.000 TL – 50.000 TL şeklindedir. Bu aralığa uygulanan kanuni vergi oranı yine %27'dir.

Ücret kazançlarının da üçüncü vergi diliminde bu matrah aralığında ve vergi oranında vergilendirildiği takdirde dilim içine dâhil olacak fert sayısı 294'e gerilemektedir.

Üçüncü dilim içinde ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde elde edilen brüt ücret toplamı 9,1 milyon TL'de kalırken net ücretlerde de azalış meydana gelmiş ve toplam net ücret miktarı yaklaşık 7,2 milyon TL olarak hesaplanmıştır. Ortalama brüt ve net ücretler ise 31 bin ve 24.600 TL seviyesindedir.

Ortalama vergi oranında da bir miktar düşüş kaydedilerek üçüncü vergi dilimi için ayırma ilkesinin olmadığı senaryoda ortalama vergi oranı %20,36, en yüksek efektif vergi oranı ise %23,03 olarak tespit edilmiştir.

2010 yılı ücret gelirleri için panel veri setinde yer alan fertlerin son vergi dilimindeki durumlarına bakıldığında ayırma ilkesinin uygulanması, ücret kazancı elde eden fertlerin 76.200 TL ve üstü brüt ücret kazançlarını %35'lik vergi oranından vergilendirmeyi gerekli kılmaktadır.

Bu durumda son vergi dilimine dâhil olan ücretli fert sayısı 14'tür. Toplam dilim içinde elde edilen brüt ücret miktarı 1,7 milyon TL iken, net ücret toplamı yaklaşık 1,2 milyon TL'de kalmıştır. Şekil 16'da gösterildiği üzere son vergi diliminde ayırma ilkesi uygulandığında ortalama brüt ücret yaklaşık 123 bin TL ortalama vergi ise 35 bin TL olarak hesaplanmıştır.

Son vergi dilimi için ayırma ilkesi uygulanırken dilim içinde elde edilen toplam vergi tutarı 490 bin TL, ortalama vergi oranı %27,96 en yüksek efektif vergi oranı ise %30,39 olarak hesaplanmıştır.

2010 yılı gelir vergisi tarifesi için ayırma ilkesinin uygulanmaması durumundaki son vergi dilimi de Şekil 16'da mevcuttur. Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde brüt ücret kazancı sahibi fertlerin de ücretleri 50.000 TL ve üzerinde %35'lik vergi oranına tabi olmaktadır.

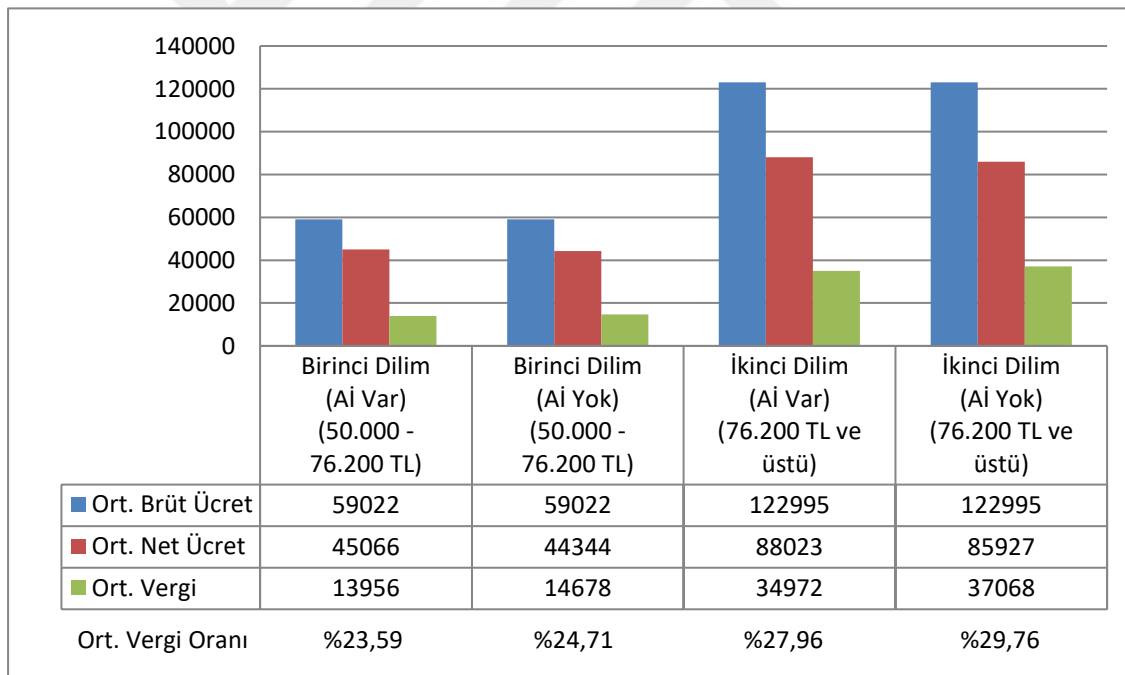
Bu durumda son vergi dilimine dâhil olan fert sayısında matrah uzunluğunun artmasının bir sonucu olarak fert sayısında da bir artış sağlanmış ve 37 kişi dilime dâhil olmuştur. Dilim içinde elde edilen toplam brüt ücret ve net ücretlerde de artış yaşanmakta ve sırasıyla yaklaşık 3 milyon TL ve 2,2 Milyon TL'lik rakamlara ulaşılmaktadır.

Ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde son vergi diliminde toplam vergi miktarında ciddi bir artış yaşanarak ödenmesi gereken toplam vergi miktarı 857 bin TL olarak

hesaplanmıştır. Ortalama vergi oranı %36,63 en yüksek efektif vergi oranı ise %31,58'dir. Ortalama vergi miktarı ise tam olarak 23.150 TL'dir.

Ayırma ilkesi sonucu matrah uzunluklarının ücret kazancı elde eden fertler ile ücret dışı gelir elde eden fertler için farklılaşması üçüncü ve son vergi dilimlerinde etki yaratmaktadır. Fakat özellikle üçüncü vergi diliminde 2010 yılı ücret kazançları için 50 bin TL'ye kadar, ayırma ilkesinin hem ücret hem de ücret dışı kazanç elde eden fertlerin ödeyecekleri vergiye bir etkisi bulunmamakta, aynı marjinal vergi oranı olan %27'lik orana tabi tutulmaktadır. Bu nedenle Şekil 17'de ayırma prensibinden doğrudan etkilenen ücret kazancı sahiplerinin 50.000 TL – 76.200 TL ve 76.200 TL üzeri gelir aralığındaki durumu incelenmiş, ayırma ilkesinin olduğu ve olmadığı durumlar için ortalama vergi oranları ve vergi miktarı ile brüt ve net ücretler gösterilmiştir.

Şekil 17: Ayırma İlkesinden 2010 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri Karşılaştırması (Panel Veri)



Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

İlk olarak ayırma ilkesi uygulandığı takdirde ücret geliri 50.000 TL – 76.200 TL aralığında olan fertlerin sayısı 23 olarak tespit edilmiştir.

Bu gelir dilimi içinde elde edilen toplam net ücret 1.037.000 TL'dir. Hesaplanan toplam vergi miktarı ise 321 bin TL tutarındadır. Şekil 17'de gösterildiği üzere ortalama vergi oranı %23,59 iken en yüksek efektif vergi oranı ise %24,37 olmaktadır. Ortalama brüt

ücret 59 bin TL net ücret ise 45 bin TL’de kalırken hesaplanan ortalama vergi tutarı yaklaşık 14 bin TL’dir.

Oluşturulan aynı gelir vergisi diliminde ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde dilim içindeki fertlerin %35’lik vergi oranına tabi tutulması sonucunda hesaplanan toplam net ücret miktarı düşüş göstermiş ve 1.020.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durum ödenmesi gereken toplam vergi miktarını arttırarak 338 bin TL’ye ulaşmasını sağlamıştır.

Şekil 17’de ayırma ilkesi uygulanmadığı durumda oluşturulan birinci gelir dilimi için hesaplanan ortalama vergi oranında da bir puanın üzerinde artış kaydedilerek %24,71 oranına ulaşılmaktadır. En yüksek efektif vergi oranı ise 2,5 puanın üzerinde artarak %27,06 olmuştur. Tatbik edilen vergi oranının değişmesi ortalama brüt ücretlerde bir değişikliğe yol açmayıp net ücret ortalamasını tam olarak 44.344 TL’ye indirmiştir.

2010 yılı için ayırma ilkesinden etkilenen son gelir aralığı 76.200 TL ve üzeri ücret kazancı elde eden fertler olup Şekil 17’de ikinci dilim olarak gösterilmektedir.

İkinci gelir diliminde ayırma ilkesi uygulandığı takdirde oluşturulan gelir dilimine dahil olan fert sayısı 14 olup toplam net ücret kazançları 1.232.000 TL olarak hesaplanmıştır. Dilim içinde hesaplanan toplam vergi miktarı ise 490 bin TL olmaktadır. Ortalama brüt ücret 123 bin TL, net ücret ise 88 bin TL’dir.

Ortalama vergi oranı %27,96 iken en yüksek efektif vergi oranı ayırma ilkesinin uygulandığı durum için %30,39 olarak tespit edilmiştir.

Ayırma ilkesi, oluşturulan aynı gelir dilimi için uygulanmadığı takdirde sonuçlar ortalama net ücret ve vergi miktarı ile vergi oranları için değişmektedir. Dilim içinde yer alan 14 ferdin, hesaplanan toplam net ücretleri toplamı 1.203.000 TL’ye gerilerken ödenmesi gereken toplam vergi miktarı 519 bin TL’ye çıkmaktadır. Ortalama net ücret yaklaşık 86 bin TL’ye gerilemiştir.

Ortalama vergi oranında ise ciddi bir artış görülmekte ve ayırma ilkesinin uygulandığı duruma göre 1,83 puanlık artışla %29,79’a yükselmektedir. En yüksek efektif vergi oranı ise %31,58 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 21’de toplam vergi hasılatı ve ücretlerin gelir vergisi dilimleri içindeki payları gösterilmektedir.

Tablo 21: 2010 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Pay/Dilim | Birinci Vergi Dilimi | İkinci Vergi Dilimi | Üçüncü Vergi Dilimi | Son Vergi Dilimi | TOPLAM |
|--|----------------------|---------------------|---------------------|------------------|--------|
| Toplam Brüt Ücret İçindeki Payı | %10,18 | %40,52 | %42,33 - %36,85* | %6,95- %12,44* | %100 |
| Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı | %7,95 | %35,46 | %46,29 - %39,15* | %10,30 - %17,84* | %100 |
| Fert Sayısı | 462 | 723 | 317 – 294* | 14 – 37* | 1.516 |

*Ayırma İlkesinin Uygulanmaması Durumunda Vergi Dilimlerine Giren Fert Sayıları ve Paylar
Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

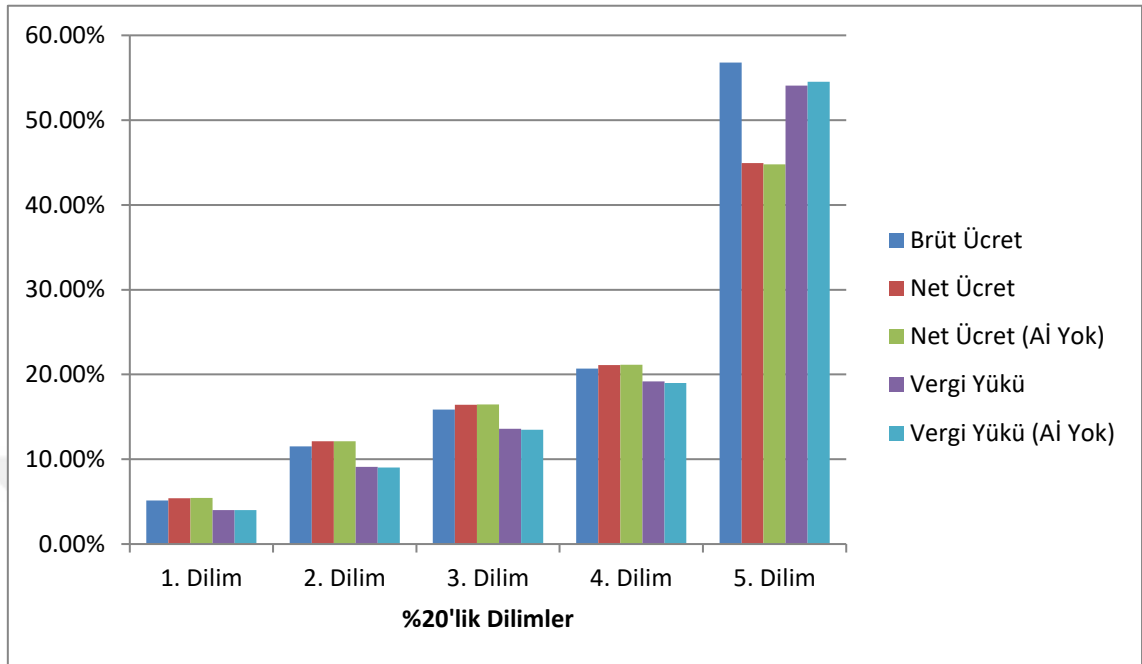
Üçüncü ve son vergi dilimleri açısından ayırma ilkesinin hem net ücretler hem de vergi miktarı açısından yarattığı değişim Tablo 21’de görülmektedir. Ayırma ilkesinin uygulanması üçüncü dilimde elde edilen net ücretlerin toplam içindeki payı %42,33 iken uygulanmaması halinde bu oran %36,85’e düşerken son dilim için %6,95 olan oran ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde %12,44’e yükselmektedir.

Hesaplanan vergi miktarı açısından konuya yaklaşıldığında ise üçüncü gelir vergisi dilimi içinde brüt ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin toplam içindeki payı ayırma ilkesi uygulandığında %46,29 iken uygulanmadığı takdirde %39,15’e gerilemektedir Son dilim için ise bu oranlar sırasıyla %10,3 ve %17,84 olarak tespit edilmiştir.

Şekil 18’de 2010 yılı panel veri setinden hesaplanan brüt ücret, net ücret ve vergi gelirlerinin ayırma ilkesi varken ve olmadığı durum için %20’lik dilimlere göre dağılımına yer verilmiştir.

En yüksek brüt cüret elde eden beşinci %20’lik dilimin payı toplam ücretler içerisinde %46,78 iken en düşük brüt ücrete sahip kesimin payı %5,15 olarak tespit edilmiştir. Brüt ücretler için hesaplanan P80/P20 oranı ise 2010 yılında 9,08’dir.

Şekil 18: Panel Veri Seti 2010 Yılı Brüt Ücret, Net Ücret ve Vergi Yükünün %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı*



*Dilimler artış göstererek ilerlemekte, birinci dilim nüfus içindeki en düşük net ve brüt ücrete sahip ve ücret kazancı üzerinden en az vergiyi ödeyen %20'yi temsil etmektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Şekil 18'de net ücretler için hesaplanan %20'lik gelir dilimleri de gösterilmektedir. Vergi sonrası en düşük gelir düzeyine sahip ilk %20'lik dilimin toplam net ücretlerden aldığı pay %5,42'ye yükselirken son dilimin payı %44,93 olmuştur. Net ücretler için hesaplanan P80/P20 oranı ise 8,29'a gerilemiştir.

Şekil 18'de 2010 yılı ücret gelirleri için uygulanan ayırma ilkesinin olmadığı senaryoda net ücret gelirlerinin %20'lik dilimler itibariyle dağılımı ele alınmıştır. Bu durumda en yüksek gelir elde eden son%20'lik dilimin toplam net ücretler içindeki payı %44,80'e gerilemektedir. İlk %20'lik dilim payında ufak bir artış kaydedilerek %5,44'e ulaşılmaktadır.

Ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde net ücretler için 2010 yılında hesaplanan P80/P20 oranı ise 8,23 olarak tespit edilmiştir.

Ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin ayırma ilkesi uygulandığı takdirde %20'lik dilimlere dağılımına bakıldığında en yüksek vergiyi ödeyen beşinci dilimin

toplam vergi hasılatı içindeki payı %54,07 olmakta iken en düşük vergi yüküne sahip ilk %20'lik dilimin payı %4,02'dir.

Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinin %20'lik dilimlere dağılımında ise en yüksek vergi ödeyen beşinci %20'lik dilimin payında artış görülmekte ve oranı %54,51'e çıkmaktadır. En düşük vergi ödeyen ilk dilimin ise toplam vergi hasılatı içindeki payı %3,99 olmaktadır.

Son olarak Tablo 22'de 2010 yılı panel veri setine dayanılarak incelenen ücret kazancı elde eden fertlere ait gelir dağılımı göstergeleri yer almaktadır.

Tablo 22: 2010 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Panel Veri)

| <u>2010Yılı Panel Veri Göstergeleri</u> | <u>Gini Katsayısı</u> |
|---|------------------------|
| Brüt Ücretler- Net Ücretler | 0,414 – 0,395 / 0,394* |
| Birinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,268 – 0,268 |
| İkinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,166 – 0,160 |
| Üçüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,149 – 0,138/ 0,105* |
| Dördüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,146 – 0,132 / 0,208* |
| TÜİK Gelir** | 0,402 |

* Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde hesaplanan gini katsayılarıdır.

**TÜİK tarafından yayınlanan temel istatistiklerdeki 2010 yılı Gini katsayısı alınmıştır.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Brüt ücretler için hesaplanan gini katsayısı 0,414 olurken net ücretler için gini katsayısı ayırma ilkesi uygulandığında 0,395 ayırma ilkesi uygulanmadığında ise 0,394 ile iyileşme kaydetmektedir. Bu durum ayırma ilkesinin amaçları ile çelişen bir sonuç ortaya koymaktadır. Aynı yıl için TÜİK tarafından yayınlanan temel istatistik raporunda genel gelir dağılımı için hesaplanan gini katsayısı 0,402'dir.

Vergi dilimleri için gini katsayısı hesaplandığında üçüncü vergi diliminde ayırma ilkesi uygulaması dilim içindeki gelir eşitsizliğini artırırken, son dilimde ayırma ilkesi en yüksek gelir elde eden fertler arasında gelir eşitsizliğini azaltmaktadır.

3.5.2 Kesit Veri İncelemesi

Ayırma ilkesinin uygulanmaya başladığı 2010 yılında, kesit veri seti içerisinde 13.048 fert, ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde etmektedir.

Şekil 19'da 2010 yılı kesit veri setine göre ücret geliri elde eden fertlerin gelir vergisi dilimlerinde elde ettiği ortalama brüt ve net ücretler ile ödenilmesi gereken ortalama vergi miktarı gösterilmektedir. Ayırma ilkesinin olup olmamasına göre iki farklı senaryo aynı şekil üzerinde simüle edilerek karşılaştırma yapılmıştır.

Birinci vergi dilimi itibariye fertlerin elde ettiği toplam brüt ücret tutarı yaklaşık 26 milyon TL olarak hesaplanırken birinci dilim içinde yer alan fert sayısı toplam örneklemin %45'lik kısmını temsil eden 5.965 kişidir.

En yüksek brüt ücret tutarı 8.794 TL olarak hesaplanmıştır. Ortalama brüt ücret 4.349 TL'dir. Dilim içinde ödenmesi gereken vergi miktarına göre ortalama vergi 652 TL iken toplam vergi hasılatı yaklaşık 3,9 milyon TL'yi bulmaktadır.

İkinci vergi dilimine 2010 yılında elde ettikleri ücret gelirleri itibariyle dâhil olan fert sayısı 4.808 olmuştur.

İkinci vergi dilimi içinde yer alan fertlerin elde ettikleri toplam brüt ücret miktarı ise 64 milyon TL'nin üzerine çıkmaktadır.

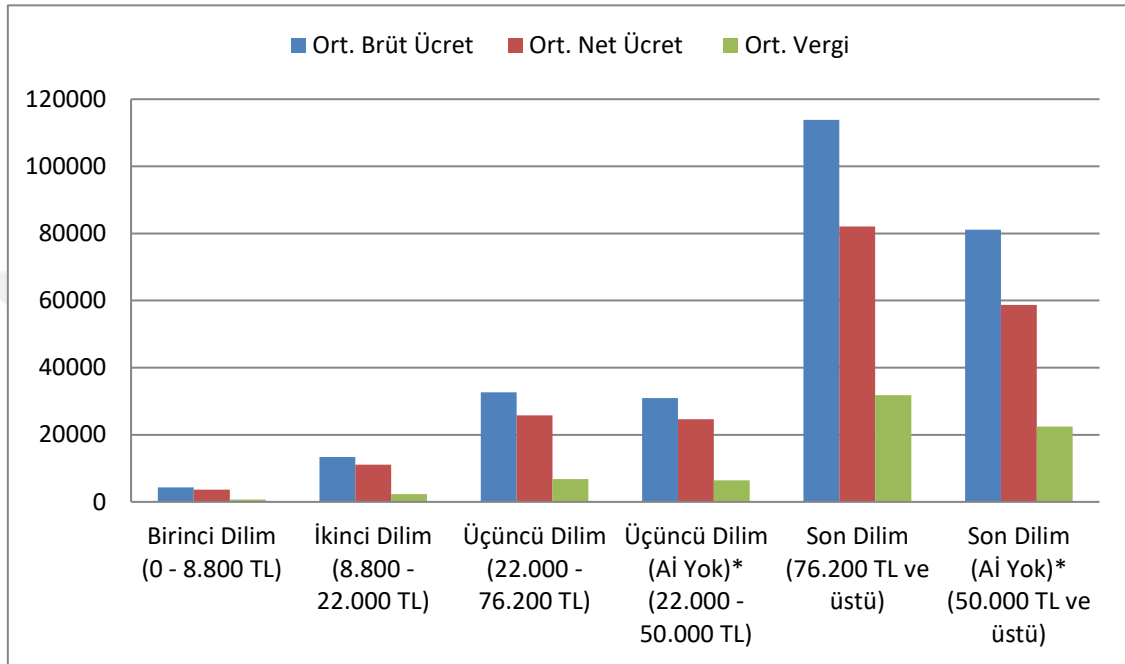
İkinci vergi dilimi için hesaplanan ortalama vergi miktarı 2.234 TL'de kalırken dilim itibariyle hesaplanan vergi tutarı toplam 10,7 milyon TL'nin üstündedir.

İkinci vergi diliminde ücret gelirleri üzerinden ödenilmesi gereken vergi tutarının yarattığı ortalama vergi yükü %16,45 olarak hesaplanmıştır. En yüksek dilim içinde brüt ücreti elde eden fert için ise efektif vergi oranı %17,99 olarak tespit edilmiştir.

2010 yılı gelir vergisi tarifesinin üçüncü dilimine yönelik bilgiler incelendiğinde, bu yıl için ilk defa uygulanmaya başlanılan ayırma ilkesi sayesinde ücret kazancının, ücret dışı gelirlere göre daha yüksek tutara kadar üçüncü dilimin marjinal vergi oranı olan %27 oranında vergilendirilmesi söz konusudur.

Ayrırma ilkesinin uygulandığı durumda gelir vergisi tarifesinde üçüncü vergi dilimi içinde yer alacak olan kesit veri setindeki fert sayısı 2.196 olmaktadır. Bu toplam örneklemin yaklaşık %17'lik kesimini temsil etmektedir.

Şekil 19: Kesit Veri Seti 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları



*Ayrırma ilkesinin olmadığı durumu göstermektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Dilim içinde elde edilen toplam brüt ücret miktarı 72 milyon TL'ye yaklaşırken ayırma ilkesinin uygulanması sonucunda net ücretlerin toplamı da 57 milyon TL'ye yaklaşmıştır. Ortalama brüt ücret 33 bin TL'ye yaklaşırken net ücret 26 bin TL düzeyindedir.

Ortalama vergi miktarı 8.836 olarak tespit edilmiştir. Bu durumda dilim içinde elde edilmesi beklenen toplam vergi hasılatı ise 15 milyon TL olmaktadır.

Ayrırma ilkesinin uygulanması, üçüncü vergi diliminde ödenilmesi gereken vergilerin brüt ücretlere oranını %20,55 olarak ortaya koyarken en yüksek brüt ücret elde eden fert için vergi yükü oranı %24,4 olmuştur.

Ayrırma ilkesinin uygulanmaması durumunda 2010 yılında ortaya çıkan senaryo gelir vergisi tarifesinin üçüncü vergi dilimi için yine Şekil 19'da gösterilmiştir.

Buna göre tarife üst sınırı üçüncü dilimde ücret dışı gelirler için olan üst sınırla aynı olmakta bu durum dilim içine dâhil olan fert sayısını ayırma ilkesi uygulanırken ki senaryoya göre azaltmaktadır. Fert sayısı 125 kişi azalış göstererek 2.071'e düşmektedir.

Aynı şekilde dilim içinde elde edilen toplam brüt ücret miktarında da azalış ortaya çıkmış ve toplam dilim içinde hesaplanan brüt ücret miktarı yaklaşık 64 milyon TL olmuştur. Net ücretlerin toplamı ise yaklaşık 51 milyon TL'ye düşmüştür. Ortalama net ücret ise tam olarak 24.594 TL olarak hesaplanmıştır.

Ayrırma ilkesinin uygulanmaması durumunda matrah uzunluğunun düşmesi 2010 yılı ücret gelirleri için üçüncü dilimde 50 bin TL'ye kadar ücret kazançlarının %27'lik marjinal vergi oranından vergilendirilmesini gerektirmekte olduğu için beklenen toplam vergi hasılatı da ayırma ilkesinin uygulandığı duruma göre düşüş göstermekte ve yaklaşık 13,2 milyon TL'ye gerilemektedir. Bu durumda ortalama vergi oranı %20,36, en yüksek vergi ödemesi gereken ferdin katlandığı vergi yükü oranı %23,03, ortalama vergi miktarı ise 6.384 TL olarak hesaplanmıştır.

2010 yılına ait gelir vergisi tarifesindeki son vergi diliminin ücret kazançları açısından durumuna bakıldığında yine üçüncü vergi diliminde olduğu gibi ayırma ilkesinin olması ve olmamasına göre iki farklı senaryo söz konusudur.

Ayrırma ilkesinin uygulamaya sokulmasıyla 2010 yılı gelir vergisi tarifesinin son dilimi, 76.200 TL'nin üzerindeki ücret kazançlarını, son dilim marjinal vergi oranı olan %35'ten vergilendirmektedir.

Bu durumda ortaya çıkan tablo dilim içine ücret kazancı elde eden 79 ferdin dâhil olduğunu göstermektedir. Bu fertlerin toplam brüt ücretleri yaklaşık 9 milyon TL iken vergi sonrası elde ettikleri net ücret 6,5 milyon TL'ye yaklaşmaktadır.

Ayrırma ilkesi uygulandığı takdirde 2010 yılı gelir vergisi tarifesinde son dilime giren ücret kazancı sahiplerinin ödemesi gereken vergi miktarı toplamı 2,5 milyon TL olarak hesaplanmıştır. Ortalama vergi oranı dilim içinde %27,31'dir

Son olarak 2010 yılı gelir vergisi tarifesi son dilimi için ayırma ilkesinin olmadığı durum ele alındığında ücret geliri elde eden fert sayısı, dilim alt sınırının düşmesi ve matrah uzunluğunun artması ile artış göstererek 204 kişiye çıkmıştır.

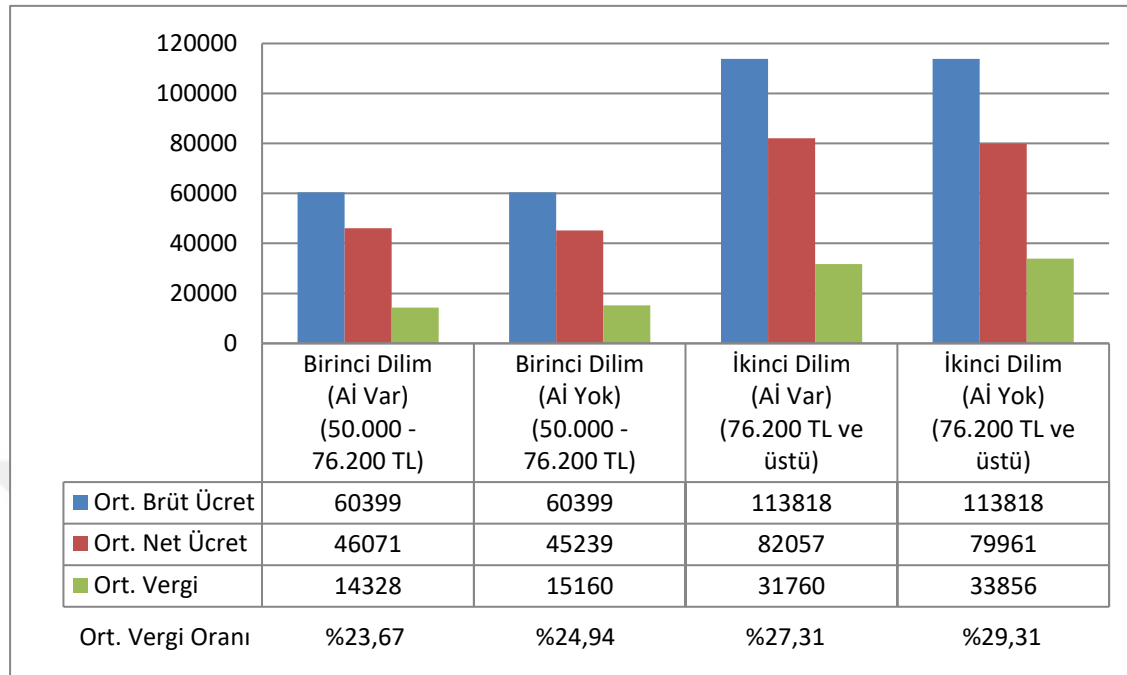
50 bin TL'nin üzeri yıllık ücret kazancı elde eden fertlerin de ücret dışı gelirin tabi olduğu marjinal vergi oranı %35'ten vergilendirilmesini gerekli kılan bu senaryoda dilim içindeki fertlerin elde edeceği brüt ücret toplamı 16,5 milyon TL olarak hesaplanırken net ücretlerin toplamı ise yaklaşık 12 milyon TL olmaktadır.

Ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde son dilime giren fertlerden elde edilecek olan vergi miktarı toplamının ise 4,5 milyon TL'yi geçtiği görülmektedir. Bu durumda hesaplanan ortalama vergi oranı dilim için %26,63'tür. En yüksek brüt ücreti elde eden ferdin ise vergi yükünün oranı ayırma ilkesinin olduğu duruma göre yaklaşık bir puanlık artış göstererek %32,44 olmuştur.

Ayırma ilkesinin uygulanmaması durumunda üçüncü ve son vergi dilimlerinde matrah uzunluklarının değişmesi sonucu değişen fert sayıları ile ortaya çıkan toplam vergi miktarındaki azalışı daha net görebilmek adına aşağıda yer alan Şekil 20'de, ayırma ilkesinden doğrudan etkilenen ücret geliri elde eden fertlerin oluşturduğu gelir dilimleri ele alınmıştır. Buna göre ayırma ilkesi uygulanmadığı zaman üçüncü vergi diliminde 22 bin – 50 bin TL arasında yer alan ücret kazancı sahipleri durumdan etkilenmemektedir. 50 bin TL üzeri ücret geliri elde eden fertler ise ayırma ilkesi uygulandığı takdirde 76.200 TL'ye kadar %27'lik marjinal vergi oranına tabi olmakta sonrasında ise maruz kaldığı kanuni vergi oranı %35'e çıkmaktadır.

Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde ise 50 bin TL üzeri ücret kazancı elde eden tüm fertler doğrudan %35'lik marjinal vergi oranına tabi tutulmaktadır. Bu durumun vergi yükleri ve net ücretler üzerinde yaratacağı farklılık ayırma ilkesinin etkilediği fertler için iki gelir dilimi üzerinden gösterilmeye çalışılmıştır. İlk gelir diliminde 50 bin – 76.200 TL arası ücret kazancı elde eden fertlerin ayırma ilkesi karşısında durumu Şekil 20'de gösterilmiş, sonrasında ise 76.200 TL üzerinde ücret kazancı elde eden fertler için oluşturulan ikinci gelir diliminde, ayırma ilkesinin olduğu ve olmadığı durumların karşılaştırılması yapılmıştır.

Şekil 20: Ayırma İlkesinden 2010 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri Karşılaştırması (Kesit Veri)



Kaynak: “GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Ayırma ilkesi uygulanmaktayken 50 bin – 76.200 TL arasında brüt ücrete sahip fertlerin toplam net ücretleri yaklaşık 4,4 milyon TL olmakta, ödenilmesi gereken gelir vergisi toplamı ise 1,8 milyona yaklaşmaktadır. Ortalama brüt ücret 60 bin TL’nin üzerinde iken net ücret 46 bin TL düzeyindedir. Bu gelir dilimi aralığı içinde yer alan toplam 125 ferdin ortalama vergi oranı %23,67 iken en yüksek efektif vergi oranı %24,4’tür.

Şekil 20’de aynı gelir dilimi için ayırma ilkesinin uygulanmadığı durum da ele alınmıştır. Bu durumda dilim içindeki 125 ferdin toplam net ücreti 100 bin TL’lik bir düşüş ile yaklaşık 4,3 milyon TL’ye gerilemektedir. Buna karşılık ödenilmesi gereken vergi miktarında artış olmakta ve toplam vergi miktarı yaklaşık 1,9 milyon TL’ye ulaşmaktadır. Ortalama net ücretteki düşüş yaklaşık 800 TL civarında olup ortalama net ücret tam olarak 45.239 TL olmuştur. Ortalama vergi oranı 1,27 puan artış göstererek %24,94’e çıkmış ve en yüksek vergi ödeyen fert için efektif vergi oranı iki buçuk puandan fazla artış göstererek %27,15’e ulaşmıştır.

76.200 TL brüt ücret gelirinin üstünde geliri olan fertlerin durumu ayırma ilkesi uygulandığı takdirde Şekil 20’de ikinci gelir diliminde incelenmiştir. Buna göre bu gelir

dilimi içine dahil olan 79 ferdin toplam net ücreti yaklaşık 6,5 milyon TL olarak hesaplanmıştır.

Ödenilmesi gereken toplam vergi miktarı 2,5 milyon TL olup ortalama vergi oranı dilim için %27,31'dir. Dilim içi en yüksek efektif vergi oranı %31,54 olarak hesaplanmıştır.

Ayırma ilkesinin uygulanmaması bu yüksek gelir grubu için net ücretlerin toplamında ciddi bir fark yaratarak yaklaşık 4,7 milyon TL'ye gerilemesine yol açmıştır. Bu durumun sonucu olarak ödenilmesi gereken toplam vergi miktarı artarak 2,7 milyon TL'ye yaklaşmıştır. Ortalama vergi oranı ise 76.200 TL üzerinde ücret geliri elde eden fertler için ayırma ilkesinin uygulanmadığı durumda tam iki puanlık artış göstererek %29,31'e ulaşmıştır. En yüksek efektif vergi oranı ise %32,44 olarak hesaplanmıştır.

Şekil 20'den elde edilen sonuçlara göre vurgulanması gereken önemli bir nokta mevcuttur. 2010 yılı ayırma ilkesi uygulaması sonucunda kesit veri setinden oluşturulan örnekleme ortaya çıkan 270 bin TL'lik vergi kaybı en yüksek gelir elde eden kesimlerden kaynaklanmakta ve toplam vergi hasılatının %1'lik kısmına denk gelmektedir.

Tablo 23'te toplam brüt ücret gelirleri ile her bir vergi diliminde ödenen toplam vergi miktarının, ayırma ilkesi uygulandığı ve uygulanmadığı durumlarda dağılımları gösterilmektedir.

Tablo 23: 2010 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Pay/Dilim | Birinci Vergi Dilimi | İkinci Vergi Dilimi | Üçüncü Vergi Dilimi | Son Vergi Dilimi | TOPLAM |
|--|----------------------|---------------------|---------------------|------------------|--------|
| Toplam Brüt Ücret İçindeki Payı | %15,17 | %37,61 | %41,94 - %37,53* | %5,25 - %9,67* | %100 |
| Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı | %12,09 | %33,39 | %46,67 - %41,1* | %7,8 - %14,2* | %100 |
| Fert Sayısı | 5.965 | 4.808 | 2.196 – 2.071* | 79 – 204* | 13.048 |

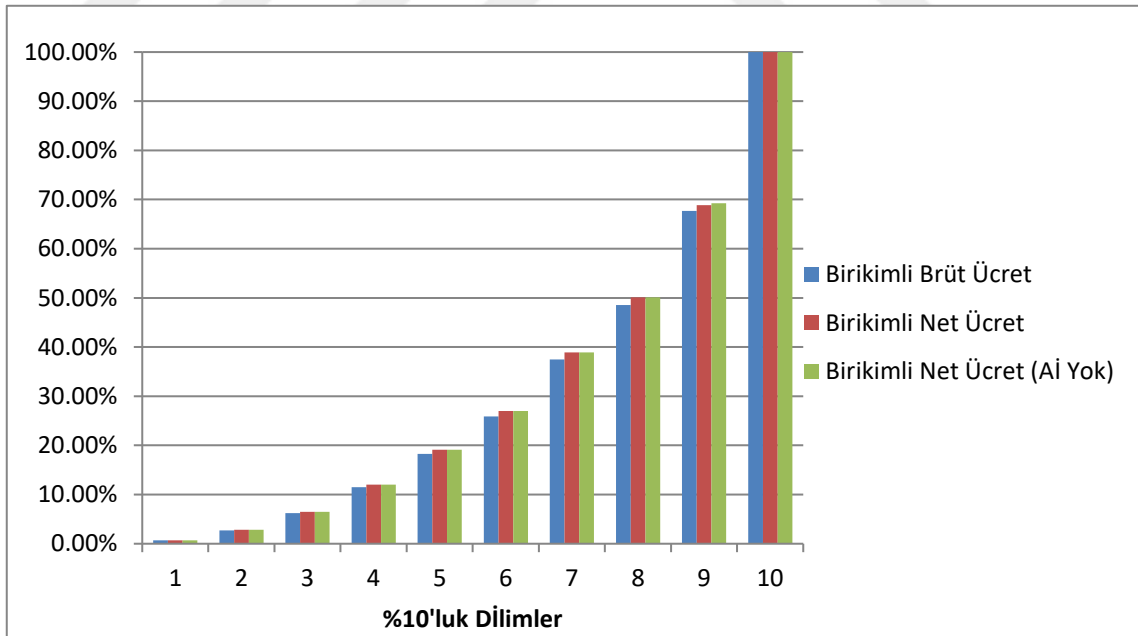
*Ayırma İlkesinin Uygulanmaması Durumunda Vergi Dilimlerine Giren Fert Sayıları ve Paylar
Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Ayrırma ilkesinin uygulanması üçüncü ve son vergi dilimine giren fert sayısı ile brüt ücret ve ödenilmesi gereken toplam vergi miktarında değişiklik yaratmaktadır. Ayrırma ilkesinin uygulandığı durumda üçüncü dilimde hesaplanan brüt ücretlerin toplamı, %41,94'lük bir paya sahipken ayırırma ilkesi uygulanmadığı takdirde bu pay fert sayısının da düşüşüne paralel şekilde %37,53'e gerilemektedir. Aynı dilimde ödenen vergi miktarının toplam vergi miktarı içindeki payı da sırasıyla %46,67 ile %41,1 olarak hesaplanmıştır.

Son vergi dilimine bakıldığında ayırırma ilkesinin uygulandığı durum için toplam brüt ücretler içindeki pay %5,25 iken ayırırma ilkesi uygulanmadığı takdirde bu oran %9,67'ye çıkmakta, ödenen vergi miktarlarının toplam vergi içindeki payı ise %7,8'den %14,2'ye yükselmektedir.

2010 yılında kesit veri setindeki ücret geliri elde eden 13.048 ferde ait brüt ücretlerin birikimli olarak %10'luk dilimlere ayrılması Şekil 21'de yer almaktadır.

Şekil 21: Kesit Veri Seti 2010 Yılı Brüt Ücret ve Net Ücretin Birikimli Olarak %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı*



*Dilimler artış göstererek ilerlemekte, birinci dilim nüfus içindeki en düşük net ve brüt ücrete sahip %10'u temsil etmektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

En yüksek brüt ücret elde eden onuncu dilimin toplam ücretteki payı %32,22 iken en düşük ücret elde eden dilimin payı %1'in altında yer almaktadır. İlk sekiz dilimin elde

ettiği brüt ücret miktarının toplam içindeki payı ise %50'nin altında kalarak %48,52 olmuştur.

Ayırma ilkesi uygulamasıyla birlikte hesaplanan net ücretlere ait %10'luk dilimlere dağılım da Şekil 21'de gösterilmiştir. Şekil 21'e göre vergi sonrası en çok etkilenen dokuzuncu ve onuncu %10'luk gelir dilimleri olmuştur. En yüksek net ücreti elde eden son %10'luk dilimin toplam net ücretten aldığı pay %30,94 iken dokuzuncu dilim %18,78'lik payda kalmıştır.

2010 yılında hesaplanan net ücretler için ayırma ilkesinin olmadığı durumu ele alan %10'luk dilimler itibariyle gelirin dağılımına yine Şekil 21'de yer verilmiştir.

Ayırma ilkesinin üçüncü vergi diliminin üst sınırını farklılaştırması gelirin %10'luk dilimlere dağılımında da yüksek gelir kesimlerinde fark yaratmaktadır. Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde en yüksek net ücret geliri elde eden %10'luk kesimin toplam net ücretten aldığı pay yarım puan azalarak %30,43'e gerilemiştir. İlk dokuz dilimin toplamı ise %69,24'e yükselmiştir.

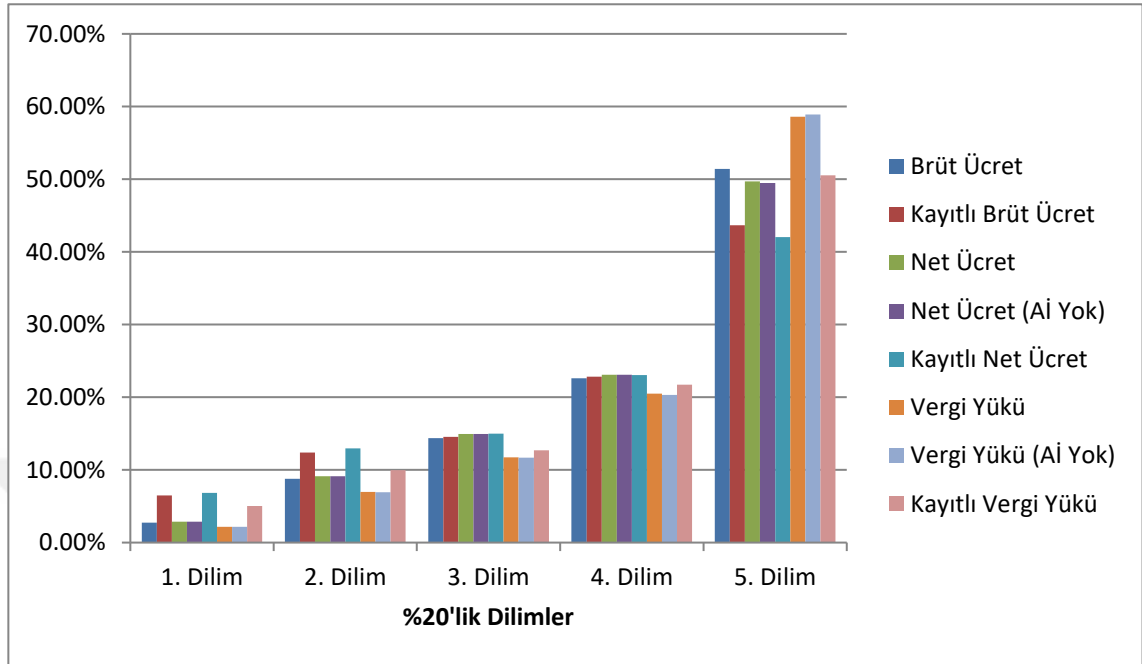
Şekil 22'de brüt ve net ücretler ile vergi yükünün, hem ayırma ilkesi uygulanıp uygulanmadığı duruma göre hem de kayıtlı olarak ücret kazancı elde eden fertlerin çalışıp çalışmamasına göre %20'lik dilimlere ayrılması gösterilmektedir.

Fert sayısının daha eşit bir şekilde bölüdüğü %20'lik dilimlerde en yüksek dilimin elde ettiği brüt ücret miktarı toplam brüt ücretin %51,4'ünü oluşturmakta iken en düşük %20'lik dilim toplam brüt ücretten %2,73'lük pay almaktadır.

Net ücretler için durum incelendiğinde en yüksek %20'lik dilimin net ücretlerden aldığı pay %49,71'e gerilemekte, en düşük dilimin ise payı %2,86'ya çıkmaktadır.

Ayırma ilkesinin uygulanmaması durumunda ise net ücretlerin %20'lik dilimlere dağılımı %10'luk dilimlerde olduğu gibi en yüksek gelir düzeyine sahip kesimin net ücretlerini değiştirmektedir.

Şekil 22: Kesit Veri Seti 2010 Yılı Brüt Ücret, Net Ücret ve Vergi Yükünün %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı*



*Dilimler artış göstererek ilerlemekte, birinci dilim nüfus içindeki en düşük net ve brüt ücrete sahip ve ücret kazancı üzerinden en az vergiyi ödeyen %20'yi temsil etmektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Şekil 22'de en yüksek %20'lik net ücrete sahip dilim ayırma ilkesinin uygulandığı duruma kıyasla %0,2'lik bir düşüş yaşayarak %49,5'e gerilemiştir.

Kesit veri setinde geniş örneklem üzerinden sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı ücret kazancı elde eden fertlerin 2010 yılı için analizi yapıldığında 7.582 ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fert için brüt ücret gelirlerine ait %20'lik dilimlere dağılımı yine Şekil 22'de yer almaktadır.

Kayıtlı ücret kazancı elde eden fertlerin ilk %20'lik dilimde elde ettiği brüt ücret miktarı ciddi bir artış göstererek toplam brüt ücret içinde %6,5'lik paya ulaşmıştır. Buna karşılık en yüksek brüt ücret elde eden son %20'lik dilimin toplam brüt ücret içindeki payı ise %43,67 olarak hesaplanmıştır.

Kayıtlı ücret kazancı elde eden fertlerin net ücret kazançlarına ait %20'lik dilimlere bakıldığında ise vergi sonrası gelir dağılımında iyileşme son gelir dilimindeki payın azalışı ile ilk dilimin toplam net ücret içindeki payının artışından anlaşılmaktadır. En yüksek net ücret kazancına sahip %20'lik dilimdeki fertlerin toplam net ücret içindeki

payları %42,05 iken ilk dilimde yer alan fertlerin net ücret kazancı toplam içinde %6,85'lik pay tutmaktadır.

Şekil 22'de ayırma ilkesi uygulamadayken gelir vergisi yüklerinin %20'lik dilimlere göre dağılımı mevcuttur. En yüksek vergi ödeyen %20'lik dilimde yer alan fertlerin ödedikleri ücret kazançları üzerinden hesaplanan gelir vergisi, toplam vergi tutarının %58,6'sını oluşturmaktadır. En düşük vergiyi ödeyen %20'lik dilim ise toplam vergi miktarının %2,18'ini ödemektedir.

Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde vergi dağılımındaki değişime bakıldığında en yüksek vergiyi ödeyen son %20'lik dilimin ödediği vergi miktarı artarak toplam vergi miktarı içindeki payı %58,89'a ulaşmıştır.

Son olarak kayıtlı ücret kazancı elde eden fertlerin ödedikleri vergiler için %20'lik dağılımı da gösteren Şekil 22'de, en yüksek vergiyi ödeyen kesimin oluşturduğu son %20'lik dilim, toplam vergi miktarının %50,56'sını karşılamakta iken ilk %20'lik dilimin payı toplam vergi hasılatı içinde %5,04 olarak hesaplanmıştır.

Tablo 24'te 2010 yılı için ayırma ilkesinin olduğu ve olmadığı durumda gelir dağılımındaki eşitsizliği gösteren ve net ücret üzerinden hesaplanan P90/P10 ile P80/P20 oranları gösterilmiştir. Ayrıca kayıtlı olarak çalışan ücret kazancı elde eden fertlere ait P80/P20 oranı da hesaplanmıştır.

Tablo 24: 2010 Yılı Ücret Gelirleri İçin P90/P10 ve P80/P20 Karşılaştırması (Kesit Veri)

| 2008 Yılı Ücretleri | Net Ücret Geliri | Brüt Ücret Geliri |
|---------------------|------------------|-------------------|
| P90/P10 | 44,84 – 44,10* | 48,81 |
| P80/P20 | 17,38 – 17,30* | 18,82 |
| P80/P20** | 6,14 | 6,71 |

* Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde hesaplanan oranları göstermektedir.

**GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerden oluşmaktadır.

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Buna göre ayırma ilkesinin uygulamada olduğu 2010 yılı için net ücret gelirlerinde P90/P10 oranı 44,84 iken ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde bu oran 44,10'a gerilemektedir. Aynı şekilde P80/P20 oranı da 17,38'den 17,30'a düşmüştür. Brüt ücretler için P90/P10 oranı 48,81 iken P80/P20 oranı 18,82 olarak hesaplanmıştır.

Kayıtlı ücret kazancı elde eden fertler için net ücret üzerinden hesaplanan P80/P20 oranı ise 6,14'tür. Brüt ücret kazancı için hesaplanan kayıtlı fertlere yönelik P80/P20 oranı ise 6,71'dir.

Tablo 25'te 2010 yılında, TÜİK tarafından yayınlanan 2011 mikro kesit veri setindeki ücret kazancı elde eden fertlerin brüt ücretleri ve net ücretleri üzerinden ayırma ilkesinin uygulanıp uygulanmamasına göre gini katsayıları hesaplanmıştır. Ayrıca kayıtlı ücret kazancı elde eden fertler için de gini katsayısı gösterilmektedir.

2010 yılı brüt ücretleri için hesaplanan gini katsayısı 0,477 iken net ücretler için bu sayı 0,461'e gerilemektedir. TÜİK tarafından yayınlanan genel gelir dağılımına yönelik gini katsayısı ise 0,402'dir.

Tablo 25: 2010 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Kesit Veri)

| <u>2010 Yılı Kesit Veri Göstergeleri</u> | <u>Gini Katsayısı</u> |
|---|------------------------|
| Brüt Ücretler- Net Ücretler | 0,477 – 0,461 / 0,459* |
| Brüt Ücretler- Net Ücretler** | 0,378 – 0,359 |
| Birinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,355 – 0,355 |
| İkinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,161 – 0,154 |
| Üçüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,144 – 0,133 / 0,113* |
| Dördüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,164 – 0,148 / 0,211* |
| TÜİK Gelir*** | 0,402 |

* Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde hesaplanan gini katsayılarıdır.

** GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerden oluşmaktadır.

***TÜİK tarafından yayınlanan temel istatistiklerdeki 2010 yılı Gini katsayısı alınmıştır.

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde net ücretlerdeki gini katsayısı, ayırma ilkesinin ödeme gücünü dikkate alması ve vergi adaleti sağlaması amaçlarına aykırı bir durum teşkil ederek, iyileşme kaydetmiş ve 0,459'a gerilemiştir.

Kayıtlı ücret kazancı elde eden fertler için brüt ücretler ait gini katsayısı 0,378 iken net ücret kazancı için hesaplanan gini katsayısı 0,359 olmuştur.

Vergi dilimleri itibariyle gini katsayılarına bakıldığında özellikle üçüncü ve son vergi dilimindeki gini katsayılarında ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde değişim gözlenmektedir. Ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde üçüncü vergi dilimine giren fert sayısının azalması ve ücret gelirlerinin birbirine yaklaşması dilim içindeki gini katsayısını iyileştirirken son dilimde fert sayısının artışı gini katsayısını arttırarak dilim içindeki gelir eşitsizliğini yükseltmektedir.

3.6 ÜCRET KAZANCININ 2011 YILINDA VERGİ YÜKLERİ VE GELİR DAĞILIMI AÇISINDAN İNCELEMESİ⁴⁴

Ayırma ilkesi uygulamasının ikinci yılı olan 2011 yılına ait panel veri setindeki ücret kazancı elde eden fertlerle, 2012 yılı kesit veri setindeki 2011 yılında ücret kazancı elde eden 15.562 ferdin vergi yükü ve ücret kazancı üzerinden gelir dağılımı durumları bu başlık altında incelenmiştir.

3.6.1 Panel Veri Üzerinde İnceleme

İlk olarak panel veri setinde 2011 yılına ait dört yıl boyunca takip edilebilen ücret kazancı elde eden 1.516 ferdin durumu ele alınarak vergi yükleri, gelir vergisi dilimlerine dağılımı ve ücret kazançları üzerinden gelir dağılımı göstergeleri incelenmiştir.

Şekil 23'te 2011 yılı gelir vergisi tarifesinde ücret kazancı elde ederek vergi dilimlerine fertler yer almaktadır. Bu fertlerin dilimler itibariyle ortalama brüt ve net ücretleri ve vergi yükleri, üçüncü ve dördüncü dilimler için ayırma ilkesinin olduğu ve olmadığı durum karşılaştırılarak Şekil 23'te incelenmiştir.

İlk vergi dilimi içinde yer alan fert sayısı dört yıllık panel boyunca en düşük sayıya ulaşarak 402 kişi olmuştur.

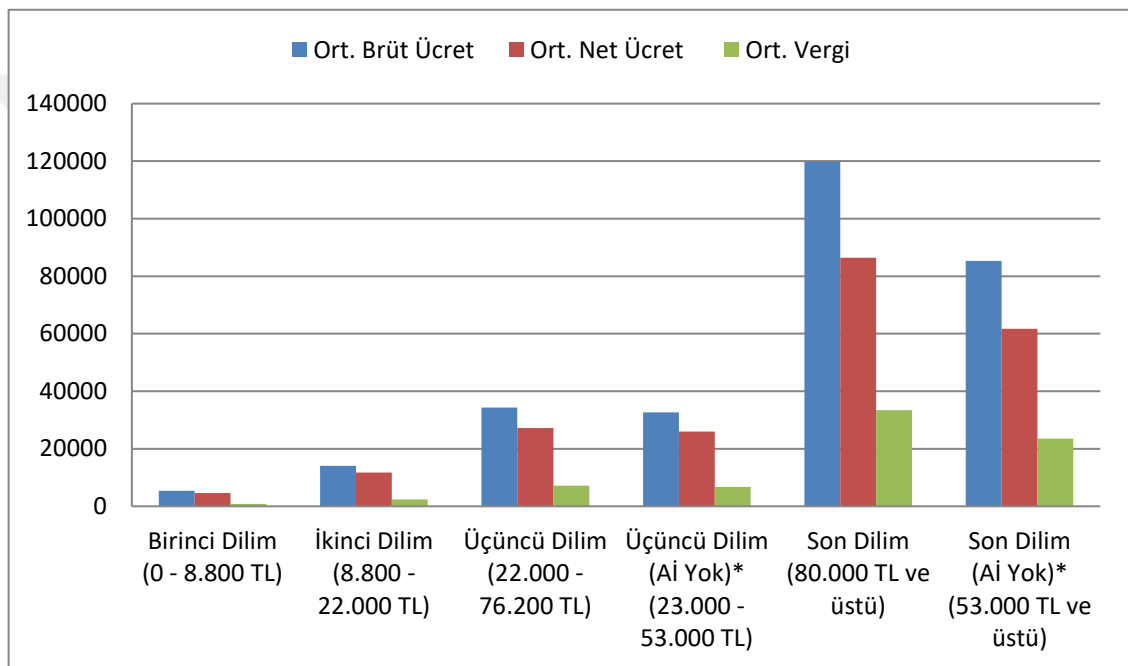
Birinci vergi dilimi itibariyle hesaplanan toplam brüt ücret miktarı 2,1 milyon TL'yi geçmekte dilim içinde ödenmesi gereken vergi miktarının büyüklüğü ise 323 bin TL

⁴⁴ 2011 yılı ücret gelirlerine ait istatistik hesaplamaları içeren tablolar panel veri seti ve kesit veri seti ayrı olmak üzere Ek-5'te yer almaktadır.

olmaktadır. Buna karşılık ortalama vergi miktarı Şekil 23'te 805 TL olarak hesaplanırken ortalama brüt ücret tam olarak 5.369 TL olmuştur.

2011 yılı gelir vergisi tarifesinde ikinci vergi diliminin panel veri setindeki ücretli fertlerin durum incelendiğinde, dilim içindeki fert sayısı 714'tür. İkinci dilimde elde edilen toplam brüt ücret miktarı 10 milyon TL'yi geçmekte iken net ücret yaklaşık 8,4 milyon TL'dir. Ortalama net ücret ise 12 bin TL'ye yaklaşmıştır.

Şekil 23: Panel Veri Seti 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları



*Ayırma ilkesinin olmadığı durumu göstermektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

İkinci dilim içindeki fertlerin ücret kazançları üzerinden hesaplanan toplam gelir vergisi miktarı ise 1,7 milyon TL'ye yaklaşmıştır. Dilim içinde ortalama vergi oranı %16,42, en yüksek efektif vergi oranı ise %17,94'tür. Ortalama vergi miktarı ise 2.342 TL olarak hesaplanmıştır.

Şekil 23'te ilk olarak ayırma ilkesinin uygulandığı fiili durumdaki ücret kazancı sahiplerinin üçüncü vergi dilimi içindeki ücret ve vergi yükleri ortalamaları da gösterilmektedir.

2011 yılında üçüncü gelir vergisi diliminde ücret kazancı için belirlenen matrah aralığı 23.000 TL – 80.000 TL’dir. Tatbik edilen vergi oranı ise %27’dir.

Ayrırma ilkesinin uygulandığı durumda üçüncü vergi dilimine dâhil olan fert sayısı 385’tir. Elde edilen toplam brüt ücret miktarı ise 13,2 milyon TL’nin üzerinde iken net ücret miktarı tam olarak 10,5 milyon TL’ye yaklaşmıştır. Ortalama brüt ve net ücretler sırasıyla 34 bin TL ve 27 bin TL’yi geçmektedir.

Ödenmesi gereken toplam vergi miktarının büyüklüğü ise 2,8 milyon TL olarak hesaplanmıştır. Dilim içinde ortalama vergi oranı %20,55, en yüksek vergi oranı ise 24,37 olmuştur.

2011 yılında ayırma ilkesinin uygulanmadığı senaryo için üçüncü gelir vergisi dilimine bakıldığında, matrah uzunluğu 2011 yılında ücret dışı gelirler için uygulanan 23.000 TL – 53.000 TL aralığına çekildiği takdirde dilim içine giren fert sayısı 363 olmaktadır.

Ayrırma ilkesi uygulanmadığı takdirde üçüncü vergi dilimine giren fertlerin elde ettiği toplam brüt ücret miktarı 11,8 milyon TL’yi geçmektedir. Hesaplanan vergi sonrası net ücretler toplamı ise tam olarak 9.419.000 TL’dir. Ortalama brüt ve net ücretler ise sırasıyla düşüş kaydederek 32.697 TL ile 25.949 TL’ye gerilemiştir.

Ücret üzerinden hesaplanan ve ödenmesi gereken gelir vergisi toplamı ise panel veride ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde üçüncü vergi dilimi için 2011 yılında 2,5 milyon TL’ye yakın olmaktadır. Ortalama vergi miktarı ise 6.748 TL’dir.

Üçüncü vergi diliminde ayırma ilkesinin uygulanmadığı durumda ortalama vergi oranı %20,37, en yüksek efektif vergi oranı ise %23,03 olarak tespit edilmiştir.

Son vergi dilimine ait bilgilere ilk olarak ayırma ilkesinin uygulandığı fiili durum için bakıldığında, 15 kişi son dilimde ücret kazancı elde eden fert olarak yer almaktadır. 80.000 TL ve üzeri ücret geliri elde eden fertlerin dilime dâhil olduğu durumda, hesaplanan toplam net ücret tam olarak 1.296.000 TL’dir. Ödenmesi gereken toplam vergi miktarı ise 502 bin TL olarak tespit edilmiştir. Ortalama brüt ücretler ise yaklaşık 120 bin TL’dir.

Son dilim içinde ayırma ilkesi uygulandığı takdirde ortalama vergi oranı %27,37 iken en yüksek efektif vergi oranı %30,27 olmaktadır. Ortalama vergi miktarı ise 33 bin TL'nin üzerindedir.

Ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde son vergi diliminin 2011 yılında ücret kazancı elde eden fertler için aldığı ortalama ücretler de Şekil 23'te yer almaktadır. 53.000 TL ve üzerinde ücret geliri elde eden fertlerin %35'lik kanuni vergi oranından vergilendirildiği durumda son dilime dâhil olan fert sayısı 37 olmaktadır.

Dilim içinde elde edilen toplam net ücret miktarı tam olarak 2.284.000 TL olarak hesaplanmıştır.

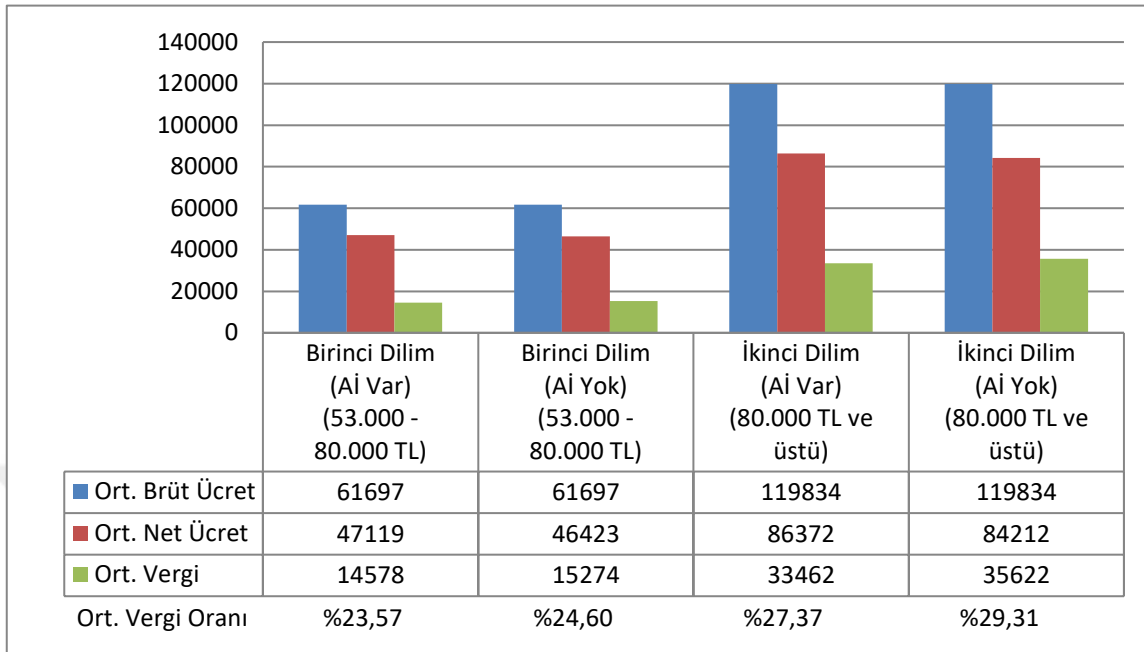
Son vergi diliminde ödenmesi gereken toplam gelir vergisi miktarı ise 944 bin TL'dir. Ortalama vergi oranı ayırma ilkesinin uygulanmadığı takdirde son vergi dilimi için %26,51 olarak hesaplanırken, en yüksek efektif vergi oranı %31,47 olarak bulunmuştur. Ortalama vergi miktarı ise 23.523 TL olmuştur.

2010 yılındaki duruma benzer bir şekilde 2011 yılında da ayırma ilkesinin doğrudan etki ettiği ücret kazancına sahip fertler, 53 bin TL'nin üzerinde gelir elde eden fertlerden oluşmaktadır. Bu açıdan ayırma ilkesinin hem net ücretler hem de vergi yüklerini etkisini bu fertler üzerinde görebilmek için 53.000 TL – 80.000 TL aralığında oluşturulan birinci gelir dilimi ve 80 bin TL üzeri gelir elde eden fertlerden oluşturulan gelir dilimi için ikinci gelir dilimine ait Şekil 24'teki bilgilere bakmak gerekmektedir.

Ayırma ilkesinin uygulanması halinde oluşturulan ilk gelir dilimi içinde yer alan 22 ücret kazancına sahip fert %27'lik vergi oranından vergilendirilirken elde edilen toplam net ücret tam olarak 1.037.000 TL ortalama net ücret ise 47.119 TL olmaktadır. Ödenmesi gereken vergi miktarının toplamı 320 bin TL olarak hesaplanmıştır. Ortalama vergi oranı %23,57 iken en yüksek efektif vergi oranı %24,37'dir.

Oluşturulan aynı gelir dilimindeki fertler için ayırma ilkesinin uygulanmaması halindeki duruma bakıldığında ücret kazancı elde eden fertlerin maruz kaldığı marjinal vergi oranı %35'e çıkmaktadır. Elde edilen net ücretin toplamı tam olarak 1.021.000 TL'ye düşerken hesaplanan toplam vergi miktarı ise 336 bin TL olmuştur. Ortalama net ücret ise 46.423'e gerilemektedir.

Şekil 24: Ayırma İlkesinden 2011 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri Karşılaştırması (Panel Veri)



Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde oluşturulan gelir diliminde hesaplanan ortalama vergi oranı 1,03 puanlık artış kaydederek %24,6 olmaktadır. En yüksek efektif vergi oranında ise 2,5 puanın üzerinde artış yaşanmış ve %27,03'e ulaşılmıştır.

Ayırma ilkesinin uygulandığı durumda doğrudan etkilenen son gelir dilimi olan 80.000 TL üzeri ücret kazancı elde eden fertlerin durumu da Şekil 24'te yer almaktadır.

Dilim içinde elde edilen toplam net ücret tam olarak 1.296.000 TL olarak hesaplanmıştır. Ortalama net ücret ise 86.372 TL olup, ödenilmesi gereken vergi miktarı 502 bin TL'dir.

Oluşturulan ikinci gelir diliminde ortalama vergi oranı ayırma ilkesi uygulandığında %27,37 olmakta en yüksek efektif vergi oranı ise %30,27 olarak hesaplanmaktadır.

Son olarak ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde oluşturulan ikinci gelir dilimindeki fertlerin durumu yer almaktadır. Buna göre dilim içinde yer alan 15 ferdin elde ettiği net ücret kazancı toplamı tam olarak 1.263.000 TL'ye gerilemekte, toplam vergi miktarı ise 535 bin TL olmaktadır. Ortalama net ücrette de 2 bin TL'nin üzerinde bir düşüş gerçekleşmiş ve 84.212 TL olmuştur.

Ortalama vergi oranı ise ayırma ilkesinin uygulandığı duruma göre 1,94 puan artış göstererek %29,31'e yükselmiştir. En yüksek efektif vergi oranı ise %31,47'dir.

Vergi dilimlerinin analizinden sonra toplam net ücret gelirlerinin ve vergi miktarlarının vergi dilimleri itibariyle dağılımı 2011 yılı için Tablo 26'da gösterilmektedir.

Tablo 26: 2011 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Pay/Dilim | Birinci Vergi Dilimi | İkinci Vergi Dilimi | Üçüncü Vergi Dilimi | Son Vergi Dilimi | TOPLAM |
|--|----------------------|---------------------|---------------------|------------------|--------|
| Toplam Net Ücret İçindeki Payı | %7,92 | %36,88 | %48,58 %43,60* | %6,60 %11,58* | %100 |
| Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı | %6,13 | %31,74 | %52,59 %45,46* | %9,53 %17,51* | %100 |
| Fert Sayısı | 402 | 714 | 385 – 363* | 15 – 37* | 1.516 |

*Ayrırma İlkesinin Uygulanmaması Durumunda Vergi Dilimlerine Giren Fert Sayıları ve Paylar
Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Ayrırma ilkesi üçüncü dilimde yer alan ücretlerin toplam içindeki payını %48,58'den %43,6'ya, vergi miktarını ise %52,59'dan %45,46'ya düşürmektedir. Son vergi dilimi için ise ayırma ilkesi ücretlerin toplam payını %6,6'Dan %11,58'e, vergilerin payını ise %9,53'ten %17,51'e yükseltmektedir.

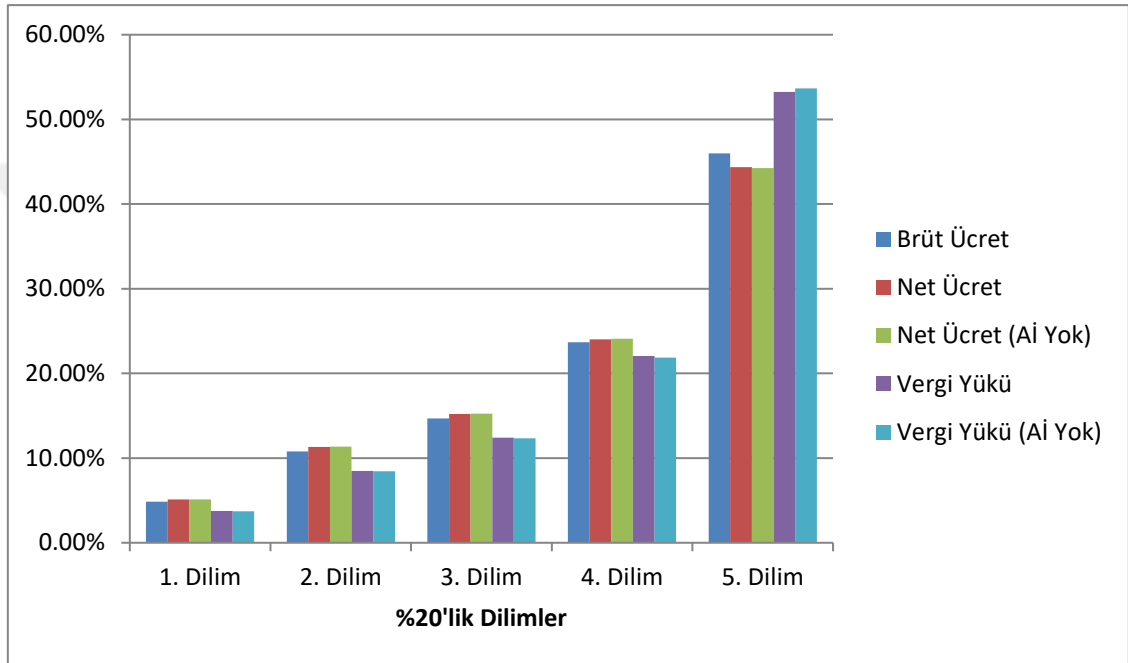
2011 yılı için panel veri setinden hesaplanan brüt ve net ücretler ile vergi yükünün %20'lik gelir dilimlerinde dağılımı Şekil 25'te yer almaktadır.

En yüksek brüt ücret geliri elde eden beşinci %20'lik dilim toplam brüt ücretlerin %45,99'una sahip iken ilk %20'lik dilimin payı %4,84'te kalmaktadır. Brüt ücretler için hesaplanan P80/P20 oranı ise 9,70'tir.

Vergi sonrası net ücretler için %20'lik dağılımlara bakıldığında, en yüksek ücret gelirini elde eden beşinci dilimdeki fertlerin toplam net ücretlerden aldığı pay %44,35 iken en düşük geliri elde eden ilk %20'lik dilimin payı %5,1'dir. Net ücretler için hesaplanan P80/P20 oranı ise 8,7 olmaktadır.

Ayrırma ilkesinin uygulanmaması halinde net ücretler için %20'lik dilim dağılım değişmektedir. Şekil 25'te ayırırma ilkesi uygulanmadığı takdirde en yüksek ücret geliri elde eden fertlerin bulunduğu beşinci gelir diliminin toplam net ücretlerdeki payı %44,23'e gerilemiştir. İlk %20'lik dilimin payı ise %5,11'dir. Ayrırma ilkesinin olmadığı durumda net ücret gelirleri için hesaplanan P80/P20 oranı ise 8,65 olmaktadır.

Şekil 25: Panel Veri Seti 2011 Yılı Brüt Ücret, Net Ücret ve Vergi Yükünün %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı*



*Dilimler artış göstererek ilerlemekte, birinci dilim nüfus içindeki en düşük net ve brüt ücrete sahip ve ücret kazancı üzerinden en az vergiyi ödeyen %20'yi temsil etmektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Vergilerin %20'lik dilimlere dağılımı incelendiğinde ilk olarak ayırırma ilkesi uygulandığında ortaya çıkan durumda en yüksek vergiyi ödeyen beşinci %20'lik dilim toplam vergi hasılatının %53,26'sını temsil etmekte iken, ilk %20'lik dilim toplam vergilerin %3,75'lik payını karşılamaktadır.

Ayrırma ilkesinin uygulanmadığı durumda ise vergilerin %20'lik dilimlere dağılımında Şekil 25'e göre en yüksek vergiyi ödeyen son %20'lik dilimin toplam vergi miktarı içindeki payı %53,68 iken ilk dilimin payı %3,71'de kalmaktadır.

Panel veri setine ait 2011 yılı gini katsayıları Tablo 27'de gösterilmiştir. Brüt ücretler için hesaplanan gini katsayısı 0,411'dir. Ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin

düşülmesi sonucu net ücretler için hesaplanan gini kat sayısı ise 0,392 olmuştur. Ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde ise 2010 yılındakine benzer şekilde gelir dağılımındaki eşitsizlikte iyileşme görülmekte ve gini katsayısı 0,391'e gerilemektedir.

Tablo 27: 2011 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Panel Veri)

| <u>2011Yılı Kesit Veri Göstergeleri</u> | <u>Gini Katsayısı</u> |
|---|------------------------------|
| Brüt Ücretler- Net Ücretler | 0,411 – 0,392 / 0,391* |
| Birinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,290 – 0,290 |
| İkinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,153 – 0,147 |
| Üçüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,144 – 0,133 / 0,107* |
| Dördüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,156 – 0,141 / 0,196* |
| TÜİK Gelir** | 0,404 |

* Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde hesaplanan gini katsayılarıdır.

**TÜİK tarafından yayınlanan temel istatistiklerdeki 2011 yılı Gini katsayısı alınmıştır.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

2011 yılı TÜİK temel istatistiklerinde hesaplanan genel gelir dağılımına yönelik gini katsayısı ise 0,404'tür. Ayırma ilkesi vergi dilimleri içindeki gini katsayılarına da etki etmektedir. Üçüncü vergi diliminde ayırma ilkesi sonucunda gini katsayısı artış gösterirken, son dilimde ayırma ilkesi gini katsayısını düşürerek son vergi dilimi içindeki fertler açısından gelir eşitsizliğini azaltma rolü oynamıştır.

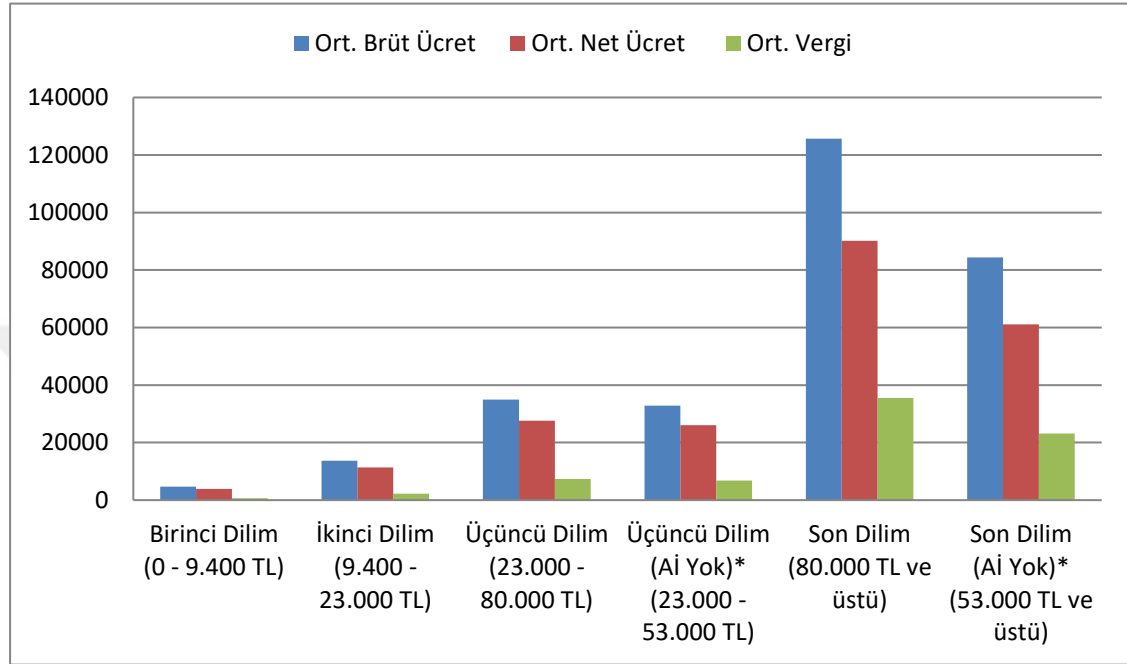
3.6.2 Kesit Veri Üzerinde İnceleme

2011 yılı ücret kazancı elde eden fert sayısı 2012 yılı mikro kesir veri setinde 15.562 kişidir. Ayırma ilkesinin uygulandığı ikinci yıl olan ve panel veri setinde panel için son yılı teşkil eden 2011 yılı ortalama ücret gelirlerinin ve vergi yükünün kesit veri setindeki vergi dilimlerine dağılımı Şekil 26'da gösterilmektedir.

Ücret kazançları itibariyle birinci gelir vergisi dilimine 2011 yılında dâhil olan fert sayısı 6.683 olarak hesaplanmıştır. Bu toplam örneklem içindeki yaklaşık %43'lük payı temsil etmektedir. Birinci dilimde elde edilen toplam brüt ücret yaklaşık 31 milyon TL iken net ücret 26,3 milyon TL'ye ulaşmaktadır. Ortalama brüt ücret ise 4.632 TL'dir.

Ödenmesi gereken toplam vergi miktarı 4,6 milyon TL tutarındayken ilk dilim için ortalama vergi miktarı ise 695 TL olarak hesaplanmıştır.

Şekil 26: Kesit Veri Seti 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesinde Vergi Dilimlerine göre Ortalama Ücret ve Vergi Tutarları



*Ayırma ilkesinin olmadığı durumu göstermektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

2011 yılına ait ikinci vergi dilimine kesit veri setinden dâhil olan fert sayısı 5.896 kişidir. Bu dilim içindeki fertlerin elde ettiği toplam brüt ücret 81 milyon TL'ye yaklaşmakta ve net ücret miktarı 67,3 milyon TL olmaktadır.

İkinci vergi diliminde hesaplanan toplam vergi miktarı 13,3 milyon TL'yi geçmektedir. Ortalama vergi miktarı 2.267 TL'dir. Ortalama vergi oranı %16,33 iken en yüksek dilim içinde elde edilen brüt ücretlinin ödediği vergi, %17,95'lik efektif vergi oranı ortaya çıkarmaktadır.

2011 yılındaki ayırma ilkesi uygulaması ücret kazancını, üçüncü gelir vergisi diliminde 23 bin - 80 bin TL arasında %27'lik kanuni vergi oranından vergilendirmektedir. Bu durumda üçüncü gelir vergisi dilimine elde ettiği ücret kazancına göre dâhil olan fert sayısı 2.972 olmuştur.

Şekil 26'da üçüncü vergi dilimi için ortalama brüt ücret tutarı 34.976 TL'dir. Toplam örneklemin %19'luk kısmını temsil eden fertlerin elde ettiği toplam brüt ücret 104

milyon TL'ye yakinken ayırma ilkesi uygulaması sonucunda elde edilen net ücret toplamı 82 milyon TL olarak hesaplanmıştır.

Ayırma ilkesinin uygulandığı 2011 yılı gelir vergisi tarifesinde ücret kazançlarına göre üçüncü vergi dilimine dâhil olan fertlerin elde ettikleri brüt ücretler göz önüne alındığında tahsil edilmesi gereken toplam vergi miktarı 21,8 milyon TL'yi bulmaktadır. Ortalama vergi oranı %20,63 olarak hesaplanırken en yüksek efektif vergi oranı ise %24,38'dir.

2011 yılında gelir vergisi üçüncü dilimi için ayırma ilkesinin uygulanmadığı senaryonun geçerli olması halinde ücret kazancı elde eden fertlerin vergi karşısındaki durumu Şekil 26'da ortalama ücretler üzerinden gösterilmiştir. Buna göre ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde ücret kazancının tabi olacağı üçüncü vergi dilimi için %27'lik marjinal vergi oranı 23 bin-53 bin TL arası brüt ücretlere tatbik edilecektir.

Ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde üçüncü vergi diliminde elde edilen toplam brüt ücret miktarı 90,7 milyon TL olurken net ücret miktarı da 10 milyon TL'lik düşüş ile 72 milyon TL'ye gerilemiştir. Ortalama net ücret ise 26.028'dir

Ayırma ilkesinin uygulanmaması üçüncü dilimdeki matrah uzunluğunu azalttığı için fert sayısındaki düşüş toplam vergi miktarında da yansımaktadır. Toplam vergi miktarı ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde 18,7 milyon TL'de kalmakta ve ortalama vergi oranı %20,4 olmaktadır. En yüksek brüt ücrete sahip fert, 53 bin TL'nin altında brüt ücret elde ettiği için üçüncü dilimde en yüksek efektif vergi oranı %23,06'ya gerilemiştir.

Ayırma ilkesinin uygulanması ücret kazancını, 80 bin TL'yi geçmesi halinde %35'lik marjinal vergi oranına tabi tutmaktadır. Bu durumda son dilime dâhil olan fert sayısı 100 kişidir.

Son dilimde hesaplanan toplam brüt ücret ise 12,5 milyon TL iken net ücret toplamı 9 milyon TL olmaktadır. Ortalama net ücret ise 90.127 TL'dir

Ayırma ilkesinin uygulanması sonucu son vergi diliminde hesaplanan ücret üzerinden gelir vergisi miktarı 3,5 milyon TL'yi geçmektedir. Ortalama vergi oranı ise %27,45

olarak tespit edilmiştir. En yüksek efektif vergi oranı ise son dilim içinde ayırma ilkesi uygulandığı takdirde %32,89 olmaktadır.

Son olarak ayırma ilkesinin olmadığı durum ele alınarak 2011 ücret kazançlarına göre son vergi dilimine dâhil olacak fertler Şekil 26’da incelenmiştir. Bu son vergi dilimi 53 bin TL üzeri ücret kazancı elde eden fertlerden oluşmakta ve uygulanan kanuni vergi oranı %35 olmaktadır.

Matrah uzunluğunun uzaması ile birlikte son dilime dâhil olan ücret kazancı sahibi fertlerin sayısı da 305’e yükselmektedir. Bu durumda hesaplanan toplam brüt ücret miktarı 25,7 milyon TL iken, net ücret 18,6 milyon TL’de kalmaktadır.

Son dilim içinde yer alan fert sayısının artması dilim içindeki toplam vergi miktarını da arttırmaktadır. Ayırma ilkesi uygulandığı takdirde hesaplanan vergi miktarının iki katı tutarında vergi miktarı ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde son dilim için hesaplanmakta ve tutar 7 milyon TL’yi geçmektedir.

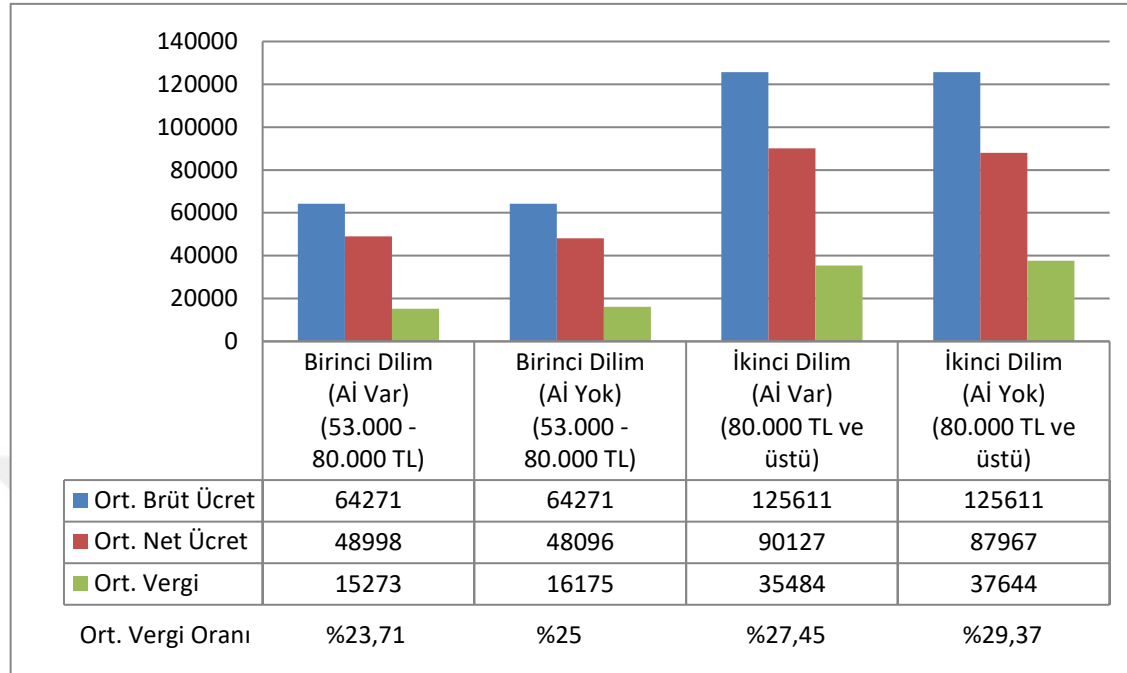
Ortalama vergi oranı bu dilim için %26,43 olarak hesaplanırken en yüksek efektif vergi oranı ise %33,42 olarak bulunmuştur. Ortalama vergi miktarı ise 23.214 TL’dir.

Ayırma ilkesinin doğrudan etki ettiği asıl fertlerin 2011 yılı gelir vergisi tarifesine göre bulunduğu gelir dilimi aralığı 53 bin TL üzeri ücret geliri elde edenlerden oluşmaktadır.

2010 yılındaki incelemede olduğu gibi 2011 yılı için de öncelikle 53 bin – 80 bin TL arası ücret geliri elde eden sonrasında ise 80 bin TL ve üzeri gelir elde eden fertlerin ayırma ilkesi uygulandığında ve uygulanmadığı takdirde ortalama brüt ve net ücretleriyle vergi yükleri kesit veri seti için Şekil 27’de incelenmiştir.

İlk olarak ayırma ilkesi uygulandığı takdirde 53 bin -80 bin TL arasında brüt ücrete sahip 205 ferdin durumuna bakılmaktadır. Oluşturulan bu birinci gelir dilimi içinde yer alan fertlerin ayırma ilkesi uygulandığı takdirde elde ettiği toplam net ücret miktarı 10 milyon TL’nin biraz üzerinde kalırken hesaplanan gelir vergisi tutarı ise 3,1 milyon TL’yi geçmektedir. Ortalama vergi oranı bu durumda %23,71 olmakta en yüksek efektif vergi oranı ise %24,38 olarak tespit edilmektedir. Ortalama vergi ise 15.273 TL’dir.

Şekil 27: Ayırma İlkesinden 2011 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri Karşılaştırması (Kesit Veri)



Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Aynı gelir dilimi için ayırma ilkesinin olmadığı durumdaki sonuçlara bakıldığında, net ücretler toplamı yaklaşık 200 bin TL düşüş göstermekte ve aynı şekilde hesaplanan toplam vergi miktarı ise yaklaşık 200 bin TL tutarında artarak 3,3 milyon TL'yi geçmektedir. Dilim içinde ortalama vergi oranı yaklaşık 1,3 puan artış göstererek %25'e ulaşırken en yüksek efektif vergi oranında 2,5 puanlık artış kaydedilmiş ve %27,06'ya ulaşılmıştır. Ortalama vergi miktarı da artarak 16.175 TL'ye çıkmıştır.

Şekil 27'de, ayırma ilkesinin uygulandığı 2011 yılı gelir vergisi tarifesinde en üst dilim olan 80 bin TL ve üstü ücret kazancı elde eden fertlerin durumu da yer almaktadır.

Ayırma ilkesi uygulandığı takdirde oluşturulan bu gelir dilimi içerisinde hesaplanan toplam net ücret tutarı 9 milyon TL iken, toplam vergi miktarı 3,5 milyon TL dolayındadır. Ortalama vergi oranı %27,45, en yüksek efektif vergi oranı ise %32,89 şeklinde tespit edilmiştir.

2011 yılı gelir vergisi tarifesinde 80 bin TL üzerinde ücret kazancı elde eden fertler için ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde oluşan duruma bakıldığında, hesaplanan net ücret toplamı, bu dilim için ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde, 200 bin TL'nin üstünde bir

düşüş göstererek 8,8 milyon TL'ye gerilemiştir. Buna karşılık hesaplanan toplam vergi miktarında ise 200 bin TL'lik artışla 3,7 milyon TL'nin üzerinde bir hasılatla ulaşılmaktadır.

Ortalama vergi oranlarını karşılaştırdığımızda ise ayırma ilkesinin uygulanması ortalama vergi oranını oluşturulan bu gelir dilimi için yaklaşık 2 puan düşürmektedir. Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde 80 bin TL üzerinde ücret geliri elde edenler için hesaplanan ortalama vergi oranı %29,37 olarak bulunmuştur. En yüksek efektif vergi oranı da %33,42'dir.

2010 yılı için ayırma ilkesinin hedeflediği olumlu sonucun aksine ücret gelirleri açısından gelir dağılımında ortaya çıkan olumsuz tablo, 2011 yılında da değişmemekte ve ayırma ilkesi sonucu yaklaşık 400 bin TL'lik kesit veri setindeki örneklem içerisinde bir vergi kaybı ortaya çıkmaktadır. Bu kayıp yüksek gelir grubunu oluşturan ve vergi diliminde üçüncü ve son dilime giren ücretlilerden meydana geldiği için gelir dağılımı açısından etkileri regresif olmaktadır.

Tablo 28, 2011 yılı gelir vergisi tarifesinde vergi dilimleri itibariyle yer alan fertlerin brüt ücretlerinin ve ödemeleri gereken ücret kazançları üzerinden hesaplanan vergi miktarlarının toplam içindeki paylarını göstermektedir.

Tablo 28: 2011 Yılı Toplam Ücret Gelirleri ve Vergi Hasılatının Gelir Vergisi Dilimlerine Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Pay/Dilim | Birinci Vergi Dilimi | İkinci Vergi Dilimi | Üçüncü Vergi Dilimi | Son Vergi Dilimi | TOPLAM |
|--|----------------------|---------------------|---------------------|------------------|--------|
| Toplam Brüt Ücret İçindeki Payı | %13,56 | %35,36 | %45,56 %39,78* | %5,50 %11,28* | %100 |
| Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı | %10,72 | %30,74 | %50,36 %42,76* | %8,16 %16,14* | %100 |
| Fert Sayısı | 6.683 | 5896 | 2.972 – 2.767* | 100 – 305* | 15.562 |

*Ayırma İlkesinin Uygulanmaması Durumunda Vergi Dilimlerine Giren Fert Sayıları ve Paylar
Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

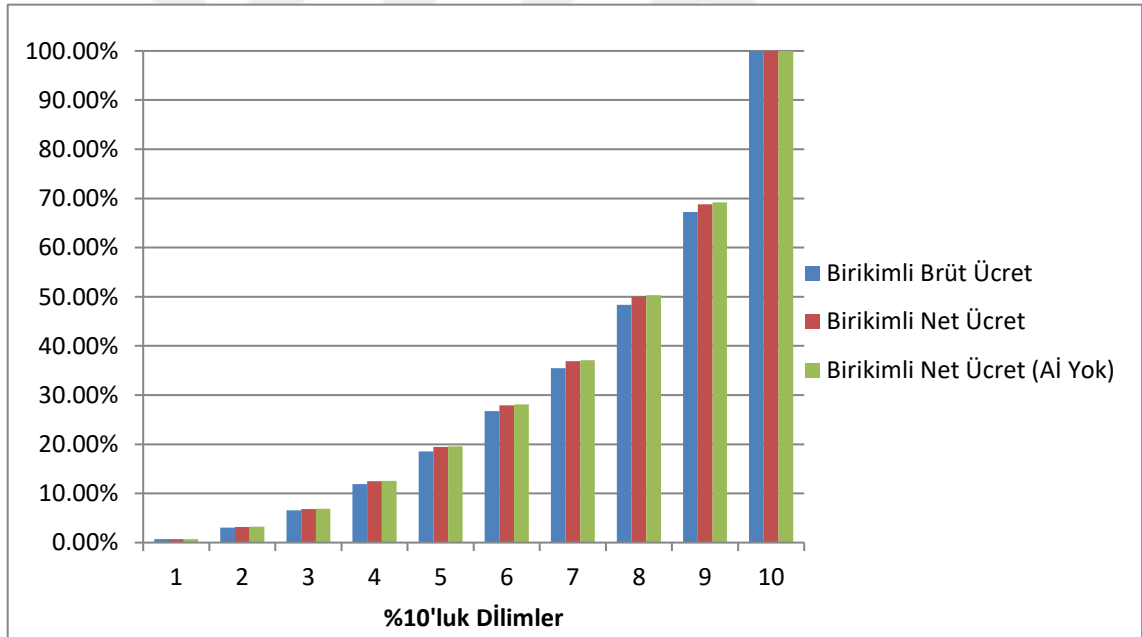
Ayırma ilkesinin uygulanması halinde üçüncü vergi dilimine 2011 yılı itibariyle giren fertlerin elde ettiği brüt ücret miktarı toplam brüt ücretlerin %45,56'sını oluşturmakta

ödemeleri gereken vergi ise toplam vergi miktarının %50,36'sına karşılık gelmektedir. Aynı vergi dilimi için ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde ise, elde edilen brüt ücretlerin toplam brüt ücretin %39,78'ini temsil etmekte, vergi açısından ise aynı dilimde hesaplanan vergiler, toplam vergilerin %42,76'sına tekabül etmektedir.

Son vergi dilimi için ise brüt ücretlerin payı ayırma ilkesi uygulandığında %5,5 iken uygulanmadığı takdirde %11,28 olmaktadır. Vergi miktarı ise ayırma ilkesi uygulandığı durumda son dilim için toplam vergi miktarının %8,16'sını temsil etmekte iken ayırma ilkesinin uygulanmaması durumunda %16,14'e çıkmaktadır.

2011 yılı, ücretler için gelir dağılımı açısından incelendiğinde ilk olarak brüt ve net ücretlerin %10'luk gelir dilimleri itibariyle birikimli dağılımına Şekil 28'de bakılmıştır.

Şekil 28: Kesit Veri Seti 2011 Yılı Brüt Ücret ve Net Ücretin Birikimli Olarak %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı*



*Dilimler artış göstererek ilerlemekte, birinci dilim nüfus içindeki en düşük net ve brüt ücrete sahip %10'u temsil etmektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

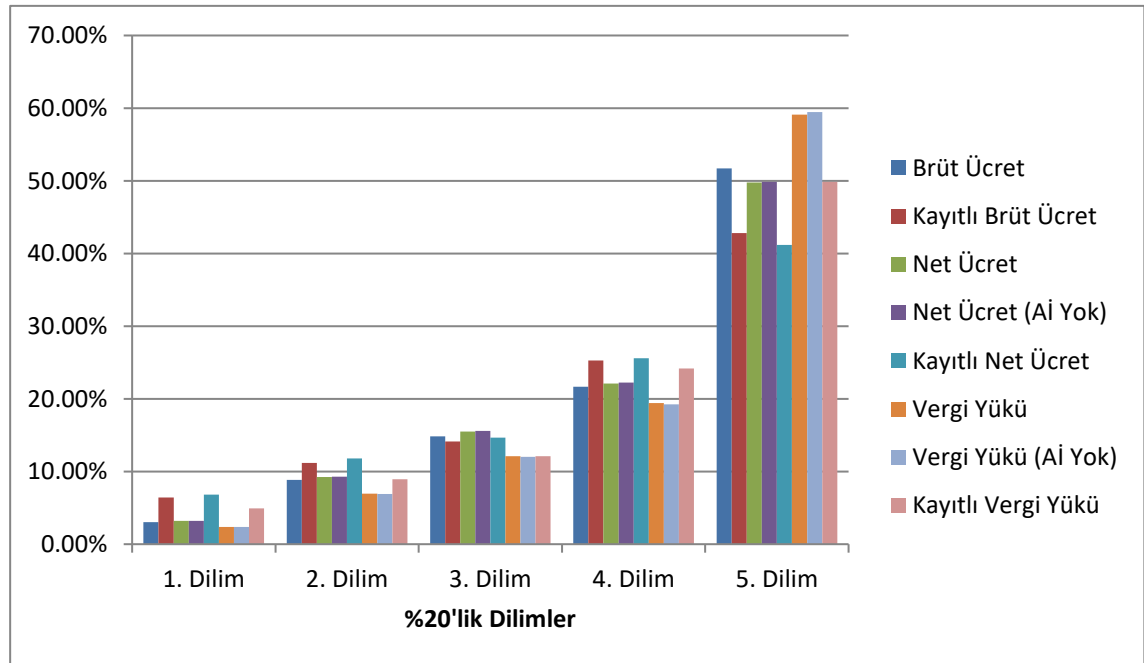
Brüt ücretlerin toplam %32,7'lik kısmına en yüksek ücret kazancı elde eden son %10'luk dilim sahip olurken, ilk sekiz %10'luk dilimin elde ettiği brüt ücretin toplam brüt ücret içindeki payı %48,35'tir. En düşük ücret gelirine sahip ilk %10'luk dilim ise toplam brüt ücretin %0,7'lik kısmını elde etmektedir.

Ayrırma ilkesi uygulaması sonucunda net ücretlerdeki %10'luk dilimlere göre dağılıma bakıldığında ise en yüksek ücret geliri elde eden %10'luk dilimin elde ettiği net ücret, toplam içinde %31,03'lük paya sahip olmaktadır. İlk sekiz %10'luk dilimin toplam net ücretler içindeki payı %50,04'e yükselmiştir.

Ayrırma ilkesinin uygulanmaması halinde net ücretlerdeki değişimi de Şekil 28'de görmek mümkündür. Ayrırma ilkesi uygulanmadığı takdirde en yüksek net ücretlerin oluşturduğu onuncu gelir diliminin toplam net ücretler içindeki payı binde beşlik bir azalışla %30,98'e gerilemiş, ilk sekiz dilimin toplam net ücret içindeki payı ise %50,31'e yükselmiştir.

Fertlerin daha eşit dağıldığı %20'lik dilimlerdeki ücret gelirinin brüt ve net olarak dağılımı Şekil 29'da değerlendirilmiştir. Aynı zamanda Şekil 29'da vergi yüklerinin de ayrırma ilkesi uygulandığı ve uygulanmadığı durumdaki dağılımları yer almaktadır. Ayrıca kesit veri setinde kayıtlı ve kayıt dışı ücretli ayrırmasına gidilerek brüt ve net ücretler ile vergi yükü dağılımı kayıtlı ücretliler için de incelenmiştir.

Şekil 29: Kesit Veri Seti 2011 Yılı Brüt Ücret, Net Ücret ve Vergi Yükünün %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı*



*Dilimler artış göstererek ilerlemekte, birinci dilim nüfus içindeki en düşük net ve brüt ücrete sahip ve ücret kazancı üzerinden en az vergiyi ödeyen %20'yi temsil etmektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Brüt ücretlerde en yüksek brüt ücrete sahip gelir dilimini oluşturan beşinci %20'lik dilim toplam brüt ücretlerin %51,72'sini elinde tutmakta iken en düşük %20'lik dilimin payı %3,04'te kalmıştır.

Ayırma ilkesinin uygulandığı durumda 2011 yılı net ücret gelirleri açısından ise dağılımda düşük gelir gruplarının lehine gelişme söz konusudur. Şekil 29'da en yüksek ücret geliri elde eden son %20'lik dilimin toplam net ücretlerdeki payı brüt ücretlere göre yaklaşık %1'lik bir düşüşle %49,78'e gerilerken ilk dilimin payı %3,19'a yükselmektedir.

Ayırma ilkesinin uygulanmadığı senaryo için net ücretlerin %20'lik dilimler itibariyle dağılımı yine Şekil 29'da gösterilmiştir. Kesit veri setinde yer alan fertlerin elde ettiği net ücretler için ayırma ilkesinin olmadığı durumda en yüksek ücret geliri elde eden beşinci %20'lik dilim binde altı artış göstererek toplam net ücretlerin %49,84'ünü elinde tutmasına karşılık ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde ilk dört dilimin elde ettiği net ücretin toplam içindeki payı daha çok artış göstererek toplam net ücretler içerisinde %50,33'lük paya ulaşmıştır.

2011 yılı ücret kazançları için 2012 yılına ait mikro kesit veri setinden sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı ücret kazancı elde eden fertlerin ayırma ilkesinin uygulandığında fert sayısı 9.307 olarak tespit edilmiştir. Bu fertlerin de brüt ücretleri için %20'lik dilimlere dağılımı Şekil 29'da yer almaktadır. En yüksek brüt ücretlerin olduğu beşinci %20'lik dilimde toplam brüt ücretin %42,83'ü temsil edilmekte iken, en düşük ücret gelirini elde eden ilk %20'lik dilim toplam brüt ücretlerin %6,42'sine sahip olmaktadır.

Kayıtlı çalışan ücret kazancı elde eden fertlerin net ücret kazançları için %20'lik dilim dağılımlarına bakıldığında, en yüksek geliri elde eden beşinci dilimin payı toplam net ücretler içinde %41,2'ye gerilerken, en düşük ücret gelirinine sahip birinci %20'lik dilimin toplam içindeki payı %6,8'e yükselmiştir.

Ücret kazancı üzerinden 2011 yılı için hesaplanan gelir vergilerinin %20'lik dilimler itibariyle dağılımı, ayırma ilkesinin uygulandığı durumda, Şekil 29'da gösterilmiştir. Buna göre en yüksek ücret kazancı üzerinden vergi ödeyen beşinci %20'lik dilim toplam vergi miktarının %59,1'ini karşılamakta iken en düşük birinci dilim de bu oran %2,39'da kalmaktadır.

Ayrırma ilkesinin uygulanmadığı durumda ise hesaplanan vergilerin dilimlere dağılımına göre en yüksek vergi ödemesi gereken beşinci %20'lik dilimde hesaplanan vergi, toplam vergi miktarının %59,48'ini kapsamakta en düşük dilimde ise bu oran %2,37 olmaktadır.

Kayıtlı ücret kazancı elde eden fertler için 2011 yılında ücret kazancı üzerinden hesaplanan gelir vergisi yüklerinin dilimler itibariyle dağılımı ise son olarak Şekil 29'da mevcuttur.

En yüksek vergi ödeyen beşinci dilimin ödemesi gereken vergi miktarı toplam vergi hasılat içinde %49,86'lık kısmı temsil ederken en düşük vergi ödeyen birinci dilimde bu pay %4,91 olarak hesaplanmıştır.

Kesit veri setinden hareketle hem tüm ücret, maaş veya yevmiye kazancı elde eden fertler için hem de sadece kayıtlı çalışan ücretliler için hesaplanan P90/P10 ve P80/P20 oranları Tablo 29'da yer almaktadır. Aynı zamanda net ücret gelirleri için ayırma ilkesinin uygulandığı ve uygulanmadığı durumların karşılaştırması da yapılmıştır.

Tablo 29: 2011 Yılı Ücret Gelirleri İçin P90/P10 ve P80/P20 Karşılaştırması (Kesit Veri)

| 2008 Yılı Ücretleri | Net Ücret Geliri | Brüt Ücret Geliri |
|----------------------------|-------------------------|--------------------------|
| P90/P10 | 42,50– 42,43* | 46,71 |
| P80/P20 | 15,60 – 15,52* | 17,01 |
| P80/P20** | 6,05 | 6,67 |

* Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde hesaplanan oranları göstermektedir.

**GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerden oluşmaktadır.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Buna göre net ücret gelirleri için P90/P10 oranı ayırma ilkesi uygulandığında 42,50 iken uygulanmadığı takdirde iyileşme gözlenmekte ve bu oran 42,43'e düşmektedir. P80/P20 oranı ise yine net ücretlerde ayırma ilkesi uygulanırken 16,6 iken ayırma ilkesinin uygulanmadığı senaryoda 15,52 olmaktadır. Brüt ücretler açısından ise P90/P10 oranı 46,71, P80/P20 oranı ise 17,01 olarak hesaplanmıştır.

Kayıtlı olarak emeğini arz eden ücretlilerde net ücretler için hesaplanan P80/P20 oranı 6,05 iken, brüt ücretleri için bu oran 6,67 olarak tespit edilmiştir.

Kesit veri setinden 2011 yılı için elde edilen bilgiler ışığında hesaplanan gini katsayıları ise Tablo 30’da yer almaktadır. Buna göre brüt ücretler için hesaplanan gini katsayısı 2011 yılı veri setinde 0,475 iken net ücretlerde bu katsayı 0,458 olmuştur. 2010 yılı ücret gelirlerindeki analize benzer şekilde, uygulanan ayırma ilkesinin uygulanmaması durumunda ise ücret gelirleri açısından hesaplanan gini katsayısında iyileşme olduğu görülmekte ve katsayı 0,456’ya gerilemektedir.

Bu yıl için TÜİK tarafından yayınlanan genel gelir dağılımına yönelik gini katsayısı ise 0,404 olmuştur.

Kayıtlı olarak çalışan ücretliler için hesaplanan gini katsayıları ise 2011 yılı için brüt ücret gelirlerinde 0,384, net ücret gelirlerinde ise 0,365 olmaktadır.

Vergi dilimlerine bakıldığında ise yine 2010 yılındaki sonuçlara benzer bir şekilde üçüncü veri dilimine giren fertler için hesaplanan gini katsayısı ayırma ilkesi olmaması durumunda iyileşme göstermekte iken ayırma ilkesi sonucunda son vergi diliminde yer alan fertlerin gelirleri açısından gini katsayısında iyileşme kaydedilmiştir.

Tablo 30: 2011 Yılı Ücret Gelirlerinde Gini Katsayısı Karşılaştırması (Kesit Veri)

| <u>2011 Yılı Kesit Veri Göstergeleri</u> | <u>Gini Katsayısı</u> |
|---|------------------------------|
| Brüt Ücretler- Net Ücretler | 0,475 – 0,458 / 0,456* |
| Brüt Ücretler- Net Ücretler** | 0,384 – 0,365 |
| Birinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,348 – 0,348 |
| İkinci Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,148 – 0,142 |
| Üçüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,152 – 0,141 / 0,106* |
| Dördüncü Vergi Diliminde Brüt – Net Ücretler | 0,196 – 0,178 / 0,195* |
| TÜİK Gelir*** | 0,404 |

* Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde hesaplanan gini katsayılarıdır.

** GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerden oluşmaktadır.

***TÜİK tarafından yayınlanan temel istatistiklerdeki 2011 yılı Gini katsayısı alınmıştır.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

SONUÇ

Ayırma ilkesi uygulamasının sonuçlarını ücret kazancı üzerinde görmek adına, ayırma ilkesinin uygulamadan kaldırıldığı iki yıl ile tekrar uygulamaya konulduğu iki yılı kapsayan 2008-2011 yılları arası için ilk olarak dört yıllık panel veri seti üzerinden dört yıl boyunca ücret kazancı elde eden bireylerin durumuna bakılmıştır. Ayırma ilkesinin ücret kazancının vergi yükünü toplamda azalttığını fakat uygulama şekli neticesinde üst gelir gurubunun harcanabilir gelirini arttırarak ücret kazancı elde edenler arasında gelir dağılımının bozulduğunu ifade etmek mümkündür.

2008 yılında panel veri seti içinde yer alan ücret kazancı elde eden bireyler birinci vergi diliminde minimum vergi oranı olan %15 ortalama vergi yüküne tabi iken bu oran ikinci vergi dilimi için %16,6, üçüncü vergi dilimi için %20,8 ve son vergi dilimi için %26,7 olmuştur.

2009 yılında aynı ücretlilerden ikinci vergi dilimine girenler için ortalama vergi yükü değişmemekte, üçüncü vergi dilimindeki ortalama vergi oranı %19,96'ya düşmekte ve son dilimde ortalama vergi oranı binde 3'lük bir artışla %27'ye çıkmaktadır.

Ayırma ilkesinin uygulamaya girdiği 2010 yılı için panel veri içinde yer alan ücret kazancı elde eden bireylerin ortalama vergi oranları ikinci vergi diliminden itibaren incelendiğinde oran %16,55 olmaktadır. Ayırma ilkesinin etki ettiği üçüncü gelir vergisi diliminde ortalama vergi oranı ise %20,6'ya çıkmakta, son dilim içindeki ortalama vergi oranı ise %27,96 olmaktadır.

Ayırma ilkesinin uygulanmaması durumunda 2010 yılı ücret kazancı elde edenlerin üçüncü ve dördüncü vergi diliminde katlandıkları vergi yükü karşılaştırıldığında, üçüncü dilim ortalama vergi oranı %20,36'ya düşmektedir. Buradaki düşüşü ücret dışı gelir elde edenlere uygulanan matrah uzunluğunun ücret kazancına da tatbik edilmesi durumunda, dilime giren ücretli sayısının azalması ile açıklamak mümkündür.

Son gelir vergisi diliminde 2010 yılı ücret kazancı elde edenlerin ayırma ilkesi uygulanmaması durumunda vergi yükleri ise yaklaşık yüzde 1,3 puanlık bir düşüş kaydederek %26,63 olmaktadır. Ayırma ilkesi uygulanmadığı durumda matrah diliminin alt sınırı aşağı çekilmekte bu durumda ise daha düşük ücret gelirine sahip

bireylerde son vergi dilimine dâhil olarak dilim içindeki ücretli sayısını arttırmaktadır. Bu yüzden ayırma ilkesinin doğrudan etkilediği bireylerin ayırma ilkesi karşısındaki durumunu görmek adına panel veri setinde yer alan fertlerin 2010 yılı için 50 bin TL ve üzeri brüt ücret kazançları iki dilime ayrılarak incelenmiştir.

50 bin TL ile 76.200 TL arasındaki bireylerin ortalama vergi oranı, ayırma ilkesi uygulamasında %23,59 olmakta iken ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde bu oran %24,71'e çıkmaktadır. 76.200 TL üzerinde gelir elde edenlerde ise ayırma ilkesinin vergi yükü açısından sağladığı avantaj daha net görülmekte, ayırma ilkesi uygulandığı takdirde bu dilim için ortalama vergi oranı %27,96 iken uygulanmaması durumunda %29,79 olmaktadır.

Son olarak panel veri seti içinde 2011 yılı için ortalama vergi oranlarına bakıldığında ikinci dilimdeki ortalama vergi oranı %16,42'dir. Üçüncü dilimde bu oran ayırma ilkesi uygulanmaktayken %20,55 olarak hesaplanmıştır. Uygulanmaması halinde ortaya çıkacak oran ise %20,37 olmaktadır. Son vergi dilimine bakıldığında ayırma ilkesi sonucu %27,37 olan ortalama vergi oranı, uygulanmaması durumunda %26,51'e düşmektedir.

2011 yılı için ayırma ilkesinin doğrudan etki ettiği fertleri incelemek adına 53 bin TL – 80 bin TL arası ile 80 bin TL ve üzeri iki gelir dilimi oluşturulmuştur. İlk gelir dilimi içinde ortalama gelir vergi oranı ayırma ilkesi uygulandığında %23,57, uygulanmadığı takdirde ise %24,6 olmaktadır. İkinci gelir dilimini temsil eden 80 bin TL ve üzeri gelir elde eden bireylerin oluşturduğu dilim için ortalama vergi oranı ise ayırma ilkesi uygulanırken %27,37 uygulanmadığı takdirde %29,31 olarak hesaplanmıştır.

Panel veri setinin dört yıllık ortalama vergi oranları üzerinden incelemesinde ayırma ilkesinin vergi oranı ve matrah uzunluğundan doğrudan etkilenen bireyler için ortalama vergi oranını düşürdüğü görülmektedir. Bunun ücret kazancı elde edenler arasında gelir dağılımına etkisine bakılarak daha net sonuçlar ortaya koymak mümkündür.

2008 yılında en düşük net ücret geliri elde eden %20'lik kesimin toplam gelirden aldığı pay %4,17, en yüksek %20'lik dilimin ise %46,22 olmakta, buna karşılık aynı dilimlerin vergi yüklerine bakıldığında en düşük %20'lik dilim toplam vergi yükünün %3,1'ini en yüksek %20'lik dilim ise %55,7'sini karşılamaktadır.

2009 yılında net ücretler için %20'lik en düşük gelir grubunun toplam ücret gelirlerinden aldığı pay %4,59 iken en üst %20'lik dilimin aldığı pay %43,59'dir. Vergi yüklerini aynı dilimler itibariyle karşılaştırdığımızda ise oranlar %3,43 ve %53,18 olmaktadır.

2010 yılına gelindiğinde net ücretler üzerinde ayırma ilkesinin uygulandığı ve uygulanmadığı duruma göre %20'lik dilimlerin toplam ücret gelirinden aldığı pay değişmektedir. Ayırma ilkesinin uygulanmadığı durumda en düşük %20'lik dilimin toplam gelirden aldığı pay %5,44 iken ayırma ilkesi uygulaması sonucunda bu oran %5,42'ye gerilemektedir. En yüksek gelire sahip %20'lik dilimde ise ayırma ilkesi uygulanmaktayken toplam ücret gelirinden elde edilen pay %44,93, ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde ise bu oran %44,80'e düşmektedir. Vergi yüklerine bakıldığında ilk dilimde ayırma ilkesinin uygulandığı durum için oran %4,02 iken ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde bu oran %3,99'a inmekte, en yüksek %20'lik gelir grubu için ise toplam vergi içindeki payı ayırma ilkesi uygulandığında %54,07, uygulanmadığı takdirde ise %54,51 olmaktadır.

2011 yılı gelir dağılımı göstergeleri yüzde paylar üzerinden incelendiğinde panel veri içinde yer alan fertlerin en düşük gelire sahip %20'lik dilimi toplam net ücretin %5,1'ini almakta iken en yüksek gelir diliminde bu oran %44,35 olmaktadır. Ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde ise bu oranlar sırasıyla %5,11 ve %44,23 olarak hesaplanmıştır. Vergi yükü karşılaştırıldığında ise en düşük gelir diliminin katlandığı pay ayırma ilkesi uygulanmaktayken %3,75 uygulanmaması halinde %3,71 olmakta en yüksek gelir grubu için bu oranlar %53,26 ve %53,68 olarak değişmektedir.

Bu oranlara bakıldığında panel veri için yapılan analiz sonucunda ayırma ilkesinin, en yüksek gelir grubunu vergi yükü açısından rahatlattığını ve net ücretlerdeki payını arttırdığını söylemek mümkündür. Buna karşılık düşük gelir grubunun ayırma ilkesi sonrasında toplam net ücretler içindeki payı azalmış ve vergi yükü içindeki payı artmıştır.

Bunun net sonucunu gini katsayısı ve P80/P20 oranları incelendiğinde görmek daha kolay olmaktadır.

Panel veri seti için 2008 yılında ücret kazançlarına yönelik yapılan analizde net ücretler için P80/P20 oranı 11,08'dir. Ücretliler için hesaplanan gini katsayısı ise brüt ücret gelirleri arasında 0,437 iken net ücretlerde iyileşme sonucu 0,417 olmaktadır. TÜİK tarafından yayınlanan genel gelir dağılımına ilişkin gini katsayısı ise 2008 yılında 0,405 olmuştur.

2009 yılı için aynı verilere bakıldığında P80/P20 oranında iyileşme görülmekte ve 9,49 olarak bu oran hesaplanmaktadır. Gini katsayısı ise bu yıl için brüt ücretlerde 0,429 net ücretlerde ise 0,41 olmuş ve önceki yıla göre iyileşme yaşanmıştır. TÜİK tarafından hesaplanan gini ise genel gelir dağılımının önceki yıla göre kötüleştiğini göstermekte ve katsayı 0,415 olarak verilmektedir.

2010 yılı için ayırma ilkesinin etkilerini görmek adına P80/P20 oranına ilk olarak bakıldığında ayırma ilkesi uygulamadayken 8,29 olan oran, uygulanmadığı takdirde 8,23'e gerileyerek gelir dağılımı üzerinde ayırma ilkesinin bozucu etki yarattığını göstermektedir. Gini katsayılarına bakıldığında ise brüt ücretler için hesaplanan gini katsayısı 0,414 iken ayırma ilkesi uygulandığında ücret kazancı elde edenler için hesaplanan net ücret üzerinden gini katsayısı 0,395 olmaktadır. Fakat ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde gini katsayısı daha iyi bir sonuç vermekte ve 0,394'e düşmektedir.. Ayırma ilkesinin doğrudan etki ettiği dördünü vergi diliminde ise net ücretler için ayırma ilkesi uygulamadayken 0,132 olan gini katsayısı uygulanmadığı takdirde 0,208'ye çıkmaktadır. TÜİK tarafından yayınlanan raporda 2010 yılı genel gelir dağılımına ait gini katsayısı 0,402 olmuştur.

Panel veri içindeki son analiz ise 2011 yılına aittir. Bu yıl için yine ayırma ilkesinin etkisini ilk olarak P80/P20 oranlarında görmek mümkündür. Ayırma ilkesi uygulamadayken 8,7 olan oran, ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde 8,65'e gerilemektedir. Gini katsayıları için de aynı durum söz konusudur. Brüt ücretler için gini katsayısı 0,411 olarak hesaplanmıştır. Net ücretler için ise ayırma ilkesi uygulamadayken 0,392 olan gini katsayısı, ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde 0,391 olmaktadır. Son vergi dilimi için gini katsayıları karşılaştırıldığında ise net ücretler için ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde 0,196 olan gini katsayısı ayırma ilkesi sonucunda 0,141'e gerilemektedir.

Bu karşılaştırma sonucunda ise gini katsayılarına bakarak ücret kazancı açısından ayırma ilkesinin gelir dağılımını bozduğunu ve vergi adaletini sağlamadan uzaklaşmış olduğunu söylemek mümkün olmaktadır. Aynı zamanda en yüksek gelire sahip kesim için gini katsayısının iyileşmesi gelir dağılımındaki uçurumu arttırmakta bu P80/P20 oranları ile de görülmektedir.

Kesit veriye ilişkin sonuçlar incelendiğinde daha fazla sayıda ferdin örnekleme de dâhil olması daha çok sonuca ulaşmayı mümkün kılmıştır.

Öncelikle 2008 yılı için kesit veri setindeki ücret kazancı elde eden fertlerin vergi dilimleri itibariyle ortalama vergi oranlarına bakıldığında, ilk dilimde minimum ve ortalama vergi oranı %15'tir. İkinci vergi diliminde ortalama vergi oranı %16,57'ye çıkmakta, üçüncü dilimde bu oran %20,04 olmakta ve son dilimde %26,43'e ulaşmaktadır.

2009 yılındaki vergi dilimlerinde ortalama vergi oranları kesit veri seti için ikinci vergi diliminde %16,6, üçüncü dilimde %20 ve son dilim itibariyle %26,85 olmakta ve önceki yıla göre son dilim hariç önemli bir değişim görülmemektedir.

Ayırma ilkesinin uygulandığı 2010 yılına gelindiğinde ikinci vergi diliminde ortalama vergi oranı %16,45'tir. Üçüncü vergi dilimi için ayırma ilkesi uygulamadıkça ortalama vergi oranı %20,55 olarak hesaplanmakta uygulamada olmadığı takdirde bu oran %20,36'ya düşmektedir. Son vergi diliminde ise ayırma ilkesinin uygulanıp uygulanmaması senaryolarında sırasıyla ortalama vergi oranı %27,31 ve %26,63 olarak hesaplanmıştır.

Ayırma ilkesinin doğrudan etki ettiği gelir dilimlerinde ise panel veride oluşturulan aynı gelir dilimleri kullanılarak kesit veride yer alan fertler için ortalama vergi yükleri hesaplanmıştır. 2010 yılında 50 bin TL – 76.200 TL arasında brüt ücrete sahip fertler için hesaplanan ortalama vergi oranı ayırma ilkesi uygulanmaktayken %23,59, uygulanmadığı takdirde %24,71'e çıkmaktadır. Yaratılan ikinci ve en üst gelir dilimini oluşturan 76.200 TL ve üzeri ücret gelirine sahip kesim de ise ortalama vergi oranı ayırma ilkesi mevcutken %27,96 uygulanmadığı takdirde ise %29,79 olmaktadır.

Kesit veri için son yılı temsil eden 2011 yılında vergi dilimlerine bakıldığında ikinci gelir vergisi dilimine brüt ücretleri itibariyle dâhil olan fertlerin, katlandığı ortalama vergi oranı %16,33'dür. Üçüncü dilimde ayırma ilkesi mevcutken bu oran %20,63 mevcut olmadığı durumda %20,40 olmaktadır. Son vergi dilimi için ise ayırma ilkesinin olduğu durumda ortalama vergi oranı %27,45 olmadığı durumda ise %26,43 olarak hesaplanmıştır.

2011 yılında elde ettikleri brüt ücret itibariyle doğrudan ayırma ilkesinden etkilenen fertler için oluşturulan birinci gelir dilimi 53 bin TL - 80 bin TL aralığıdır. Bu aralıkta ücret geliri elde edenlerin ortalama vergi oranı ayırma ilkesi uygulanmaktayken %23,71 uygulanmadığı takdirde %25 olmaktadır. İkinci dilim olan 80 bin TL ve üstü gelir için oluşturulan dilimde ise ayırma ilkesi olduğu durumda ortalama gelir vergisi %27,45 olmadığı durumda %29,37 olarak hesaplanmıştır.

Kesit veri içindeki örnekleme ortalama vergi oranları için karşılaşılan sonuçlar panel veri seti ile benzerlik göstermekte olup özellikle ayırma ilkesi sonucunda doğrudan etkilenen gelir dilimi içinde ücret kazancı elden fertler için ortalama vergi oranı yaklaşık iki puana kadar düşmüştür.

Kesit veri üzerinden yüzdeler dilimlere göre gelirin dağılımına bakıldığında ise ilk olarak 2008 yılında en düşük %10'luk gelir diliminde yer alan fertlerin toplam net ücretten aldığı pay %0,65 iken birikimli olarak %20'lik en düşük gelir diliminde bu pay %2,62'ye çıkmaktadır. En yüksek geliri elde eden %20'lik dilim ise toplam net ücretin %50,2'sini elde etmektedir. 2008 yılında kayıtlı olarak çalıştıklarını beyan eden örneklemin gelir dağılımına bakıldığında ise net ücretler için ilk %20'lik dilimde gelirden alınan pay %7,19'a yükselmekte son %20'lik dilimdeki oran ise %41,65'e düşmektedir.

2008 yılındaki kesit veri içinde yer alan fertlerin vergi yükü dağılımına bakıldığında ilk %20'lik dilim toplam vergi yükünün %2,01'lik kısmını karşılamaktayken gelirin %50,2'sini elde eden son %20'lik dilim toplam vergi yükünün %59,13'ünü yüklenmiş durumdadır. Bu oranlar kayıtlı olarak çalışan ücretliler için ise %5,23 ile %51,05 olarak değişmektedir.

2009 yılına gelindiğinde ücret gelirini en az elde eden ilk %10'luk kesim kesit veri içerisinde toplam net ücretlerin %0,59'unu elde etmekte, ilk %20'lik dilime genişletildiğinde ise bu oran %2,58 olmaktadır. En zengin %20'lik gelir diliminde ise toplam net ücretlerin toplam ücret geliri içindeki payı bir önceki sene ile aynı oranda, %50,2'de kalmaktadır. Kayıtlı olarak çalışan ücretlilerde ise ilk ve son %20'lik dilimin toplam brüt ücret gelirinden aldığı paylar %6,54 ile %43,71 olmaktadır.

2009 yılında ücret üzerinden ödenen vergilerin dilimlere dağılımına bakıldığında kesit veri için ilk %20'lik dilimin toplam vergiye katkısı %1,98'de kalmakta iken en üst %20'lik dilim %58,95'lik vergi yükünü karşılamaktadır. Kayıtlı olarak çalışanlarda yine oranlar ilk dilim için artarak %4,96'ya çıkmakta iken en üst vergi ödeyen %20'lik dilimde oran azalarak %51,55'e inmektedir.

Ayırma ilkesinin uygulandığı 2010 yılında net ücretlerin %20'lik dilimlere dağılımı ayırma ilkesinin olduğu ve olmadığı durum için değişiklik arz etmektedir. Ayırma ilkesinin olduğu durum için ilk %20'lik dilimin toplam net ücretler üzerinden aldığı pay %2,86, ilk %10'luk dilimin ise payı %0,69 olmaktadır. Son %20'lik dilim ise toplam net ücretler içerisinde %49,71'lik paya sahiptir. Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde net ücretlerin aldığı paylar ilk %20'lik dilim için değişmemekte ve %2,86'da kalmaktadır. Son %20'lik dilimin payı ise %49,5'e düşmektedir. Kayıtlı fertlerin brüt ücretleri için %20'lik dilimlerin karşılaştırılmasında ise ilk dilimin toplam brüt ücretlerden aldığı pay %6,5 olurken son %20'lik dilim %43,67'lik payı almıştır.

2010 yılında vergilerin dağılımında ayırma ilkesinin uygulanıp uygulanmaması net ücretlerde olduğu gibi dilimler üzerinde farklılık yaratmaktadır. İlk %20'lik dilimin içinde yer alan vergi hasılatı toplam vergi yükünün %2,18'ine karşılık gelmekte iken ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde bu oran %2,16'ye düşmektedir. %20'lik dilim için ise vergi yükü ayırma ilkesi yokken %58,89, ayırma ilkesi uygulandığında %58,6 olmuştur. Kayıtlı çalışanların vergi dilimlerine dağılımı ise ilk %20'lik dilimde %5,04 iken son %20'lik dilimde %50,56 olarak hesaplanmıştır.

Analizdeki son yıl olan 2011'e gelindiğinde net ücretteki gelirin ilk %20'lik dilimdeki payı toplam net ücretin %3,19'udur. İlk %10'da ise toplam net ücretten alınan pay %0,73'e düşmektedir. Son %20'lik gelir dilimi ise toplam net ücretten alınan

%49,78'lik pay temsil etmektedir. Ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde ise ilk %20'lik dilimin net ücretten aldığı pay %3,21'e çıkarken en üst gelir düzeyini gösteren %20'lik dilimin payı %49,76 olmaktadır. Kayıtlı çalışanlar için brüt ücretin %20'lik dilimlere dağılımı ise ilk %20'lik dilimde %6,42 son %20'lik dilimde ise %42,83'tür.

2011 yılı vergi yükü dağılımı ayırma ilkesinin uygulandığı durumda ilk %20'lik dilim için %2,39 olarak hesaplanırken, ayırma ilkesi yokken bu oran %2,37'ye düşmektedir. En çok vergiyi ödeyen son %20'lik dilimde ise ayırma ilkesi varken toplam vergi yükü içindeki pay %59,1 olmakta uygulanmadığı takdirde ise %59,48 olarak hesaplanmaktadır. Kayıtlı çalışanlara ait vergi yükünün dilimler itibariyle dağılımında ise bu oranlar sırasıyla %4,91 ve % 49,86'dır.

Kesit veri setinin 2008-2011 yılları arasındaki analizinde panel veri setindeki sonuçlara benzer bir durum ortaya çıkmakta ve ayırma ilkesi hem gelir dağılımının yüzdelik paylar ile analizinde hem de vergi yükünün dağılımında düşük ücret geliri elde edenlerin aleyhine bir sonuç ortaya çıkarmıştır.

Son olarak gini ve P80/P20 oranlarının karşılaştırılmasına gidildiğinde 2008 yılı için kesit veri üzerinden hesaplanan ücret kazançlarına ait P80/P20 oranı net ücretlerde 20, kayıtlı olarak çalışan ücretlilerde ise bu oran 5,79 olmaktadır. Gini katsayıları incelendiğinde ise brüt ücretler için hesaplanan gini katsayısı 0,487 net ücretler için ise 0,47 olmuştur.

2009 yılında kesit veri setinden hesaplanan net ücretlere ait P80/P20 oranı bir önceki yıla göre düşüş göstermekte ve 19,45'e gerilemektedir. Kayıtlı ücretliler için ise bu oran 6,04 olmuştur. Gini katsayıları karşılaştırıldığında ise brüt ücretler için hesaplanan gini katsayısı 0,489 iken net ücretlerde bu katsayı 0,473 olmuş ve bir önceki yılın rakamlarına benzerlik göstermiştir.

2010 yılına gelindiğinde ayırma ilkesinin olduğu ve olmadığı durum için iki ayrı P80/P20 değeri mevcuttur. Bu oranlar sırasıyla 17,38 ile 17,3'tür. Kayıtlı ücretliler için ise bu yıla ait P80/P20 oranı 6,14 olarak hesaplanmıştır. Gini katsayılarına bakıldığında ise brüt ücretlere ait gini katsayısı 0,477 iken net ücretlere ait gini katsayısı ayırma ilkesi uygulandığı dönem için 0,461 olarak hesaplanmıştır. Ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde ise ortaya çıkan gini katsayısı iyileşme göstererek 0,459

olmaktadır. Ayırma ilkesinden en çok etkilenen son vergi dilimi içindeki ücret kazancı elde eden fertlere ait gini katsayısı ise ayırma ilkesinin uygulandığı mevcut durumda 0,148 iken uygulanmaması halinde 0,211 olmaktadır.

Son olarak 2011 yılına ait kesit verideki ücret kazancı elde edenler için hesaplanan P80/P20 oranı ayırma ilkesi uygulandığı takdirde net ücretler için 15,6, ayırma ilkesi uygulanmadığında ise 15,52 olmaktadır. Yine bu sene için kesit veri içinde tespit edilen, kayıtlı olarak ücret kazancı elde eden fertler için bu oran 6,05'tir. Gini katsayılarının karşılaştırılmasında ise brüt ücret gelirleri için gini katsayısı 0,475 olarak hesaplanmış, ayırma ilkesi mevcutken bu katsayı 0,458 olmuştur. Ayırma ilkesinin olmadığı halde ise gini katsayısında iyileşme gözlemlenmekte ve 0,456 olmaktadır. Son vergi diliminde ki gini katsayısı da daha önceki senede olduğu gibi ayırma ilkesinin olduğu durumda 0,178 iken ayırma ilkesinin olmadığı durumda 0,195'e yükselmektedir.

Kesit veri setindeki analizin sonucunda da ayırma ilkesinin uygulanması ücret kazançları için hesaplanan gini katsayısının değerini artırarak gelir dağılımını bozucu etki yaratmayı sürdürmektedir. Vergi dilimleri için hesaplanan gini katsayılarında da görüldüğü üzere, ayırma ilkesi yüksek gelir grubunun gelir dağılımında iyileştirme gerçekleştirirse de tüm ücret kazançları için P80/P20 oranlarındaki değişim, ayırma ilkesinin en düşük ve en yüksek gelir elde eden kesim arasındaki uçurumu arttırmaktadır.

Ayırma ilkesinin mevcut uygulaması nüfusun içinde yer alan ve yüksek gelir grubunu temsil eden ücretliler lehine bir vergi avantajı sağlasa da vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına yönelik ücret kazançları içerisinde bu sonucu ortaya koyamamaktadır. Bu durum ayırma ilkesinin tekrar gözden geçirilerek daha alt gelir gruplarını kapsayacak şekilde revize edilmesini ve gelir dağılımı üzerinde bozucu etkinin ortadan kaldırılmasına yönelik çözüm geliştirilmesini düşündürmektedir.

Özellikle alt gelir grubunu kapsayacak yeni bir ayırma ilkesinin gelir vergisi sitemine dahil edilmesi, vergi dilimlerindeki matrahların gözden geçirilerek ücret kazancı elde eden mükellefler açısından tarifedeki marjinal vergi oranlarının revize edilmesi, mevcut ayırma ilkesi uygulamasının yarattığı gelir dağılımı üzerindeki bozucu etkinin giderilmesini sağlamada uygulanacak politikalara örnek teşkil etmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdurrahman, A. (2013a). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akalın, G. (2016). *Kamu Ekonomisi*. Ankara: Orion Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2013b). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akşin, S. (2008). *Kısa Türkiye Tarihi*. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları
- Aktan, Ç. C. (1988). Tımar Sistemi ve Osmanlı İmparatorluğu'ndaki Uygulaması. *Dünya Araştırmaları Dergisi*, 52, 69-78.
- Albayrak, Ö. (2013). *Türkiye'de Reel Gelirlerin Gelişimi: 2003-2010*. Ankara: Mülkiyeliler Birliği Yayınları.
- Albayrak, Ö., Bahçe, S. ve Pınar, A. (2016). Türkiye'de Daha Eşitlikçi Vergi Politikaları için Mikrosimülasyon Analizi: 2003-2013. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 71(1), 249-278.
- Altig, D. ve Carlstrom, C. T. (1999). Marginal Tax Rates and Income Inequality in a Life-Cycle Model. *American Economic Review*, 89(5), 1197-1215. Erişim: 8 Kasım 2017, American Economic Association.
- Ardanaz, M. ve Scartascini, C. (2011). *Why Don't We Tax the Rich? Inequality, Legislative Malapportionment, and Personal Income Taxation around the World* (Rapor No: IDB-WP-282). USA, Inter-American Development Bank.
- Armağan, R. (2007). Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 12(3), 227-252.
- Bach, S., Corneo, G. ve Steiner, V. (2012). Effective Taxation of Top Incomes in Germany. *German Economic Review*, 14(2), 115-137. Erişim: 30 Ocak 2018, Wiley Online Library.

- Bargain, O., Dolls, M., Immervoll, H., Neumann, D. Peichl, A., Pestel, N. ve Siegloch, S. (2015). Tax Policy and Income Inequality in The United States, 1979-2007. *Economic Inquiry*, 53(2), 1061-1085. Erişim: 26 Ekim 2017, Wiley Online Library.
- Barut, N. (2013). *Türkiye’de Artan Oranlı Vergi Sistemi ve Gelir Dağılımı*. Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Baskıcı, M. M. (2005). *1800-1914 Yıllarında Anadolu’da İktisadi Değişim*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Bilici, N. (2008). *Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi*. Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Bird, R. M. ve Zolt, E. M. (2010). Dual Income Taxation and Developing Countries [Elektronik Sürüm]. *Columbia Journal of Tax Law*, 1(2), 174-217.
- Blum, W.J. ve Kalven, H. (1952). The Uneasy Case for Progressive Taxation. *The University of Chicago Law Review*, 19(3), 417-520. Erişim: 09 Eylül 2017, <https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer>
- BUMKO. 2017. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü. Erişim: 20 Kasım 2017, <http://www.bumko.gov.tr/TR,926/butce-kanunu-ve-ekleri.html>
- Burns, L. ve Krever, R. (1998). Individual Income Tax. V. Thuronyi (Ed.). *Tax Law Design and Drafting*, International Monetary Fund.
- Cavid Bey, M. (2001). *İktisat İlimi*. (S. A. Çakmak ve O. Çakmak, Çev.). İstanbul: Liberte Yayınları.
- Cnossen, S. (1999). Taxing Capital Income in the Nordic Countries: A Model for the European Union? [Elektronik Sürüm]. *FinanzArchiv / Public Finance Analysis*, 56(1), 18-30.
- Craig, J. (1814). *Elements of Political Science Vol. II* [Elektronik Sürüm]. Edinburgh: James Ballantyne and Co.

- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 37(1), 129-151. Erişim: 05 Şubat 2018, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/305/2873.pdf>
- Çelikkaya, A. (2010). İkili Gelir Vergilemesi Modeli ve İskandinav Ülkelerindeki Uygulaması. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 5(2), 101-128.
- Çoşgel, M. M. (2004). Efficiency and Continuity in Public Finance: The Ottoman System of Taxation. *Review of Social Economy*, 33(3), 329-341. Erişim: 23 Nisan 2017, Repec.
- Doğan, A. (2016). *İkili Gelir Vergisi, Türkiye'deki Durumu ve Uygulanabilirliği*. Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Duncan, D. Ve Peter, K. S. (2012). *Unequal Inequalities: Do Progressive Taxes Reduce Income Inequality?* Bonn: IZA Discussion Paper Series.
- Durmuş, M. (2008). *Kamu Ekonomisi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Deloitte. (t.y). Damga Vergisine Tabi Kağıtlar 2008-2011. Erişim: 09 Aralık 2017. <https://www.verginet.net/dtt/1/Damga-Vergisi-Oranlari.aspx>
- Echevarria, C. A. (2014). Income Tax Progressivity, Growth, Income Inequality and Welfare. *SERIEs Journal of the Spanish Economic Association*, 6, 43-72. Erişim: 14 Mayıs 2017, Springer.
- Eggert, W. ve Genser, B. (2005). *Dual Income Taxation in EU Member Countries*. Munich, CESifo DICE Report. Erişim: 30 Temmuz 2017, CESifo.
- Elkins, D. (2006). Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory. *Yale Law & Policy Review*, 24(1), 43-90. Erişim: 08 Ocak 2018, <http://digitalcommons.law.yale.edu/ylpr/vol24/iss1/3>
- Eroğlu, N. (2002). Mehmed Cavid Bey'in İktisadi Görüşleri. 163-183. *Yakın Dönem Türkiye Araştırmaları*, 2, 163-168. Erişim: 23 Kasım 2017, DergiPark.
- EUROMOD. (t.y). Erişim: 23 Ekim 2017, <https://www.euromod.ac.uk/about/what-is-euromod>

- European Commission. (2017). *Taxation Trends in the European Union Data for the EU Member States, Iceland and Norway* (2017 Edition). Directorate-General for Taxation and Customs Union.
- Eurostat. (2017). Eursostat Database. Erişim: 20 Eylül 2017, <http://ec.europa.eu/eurostat/data/database>
- Feenberg, D. ve Coutts, E. (1993). An Introduction to the TAXSIM Model. *Journal of Policy Analysis and Management*, 12(1), 189-194. Erişim: 3 şubat 2017, Econpapers.
- Gates, W. H. (Kasım 2002). *Tax Alternatives for Washington State: A Report to the Legislature*. USA, Washington State Tax Structure Study Committee.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2017). *Gelir Vergisi Tarifesi 2017*. Erişim: 2 şubat 2017, <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi-2017>
- Gelir Vergisi Kanunu. (1960). *T.C. Resmi Gazete*, 193, 31 Aralık 1960.
- Genser, B. (2006). *The Dual Income Tax: Implementation and Experience in European Countries* (Rapor No: 06-25). Georgia State University, Andrew Young School of Policy Studies.
- Gerçek, A. (Ocak 2011). 6009 Sayılı Kanundan Sonra Ücretlerinin Vergilendirilmesi Adil mi? *Bilanço*, 131, 56-59.
- GİB. (t.y). Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları. Erişim: 20 Mart 2018, <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>
- Güvenen, F., Kuruscu, B. ve Ozkan, S. (2013). Taxation of Human Capital and Wage Inequality: A Cross-Country Analysis. *Review of Economic Studies*, 81, 818-850. Erişim: 18 Nisan 2017, <https://academic.oup.com/restud/article-abstract/81/2/818/1521889>
- Holmes, K. J. (2001). *The Concept of Income – A Multi-disciplinary Analysis*. International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam.

- İnalçık, H. (2004). *Osmanlı İmparatorluğu'nun Ekonomik ve Sosyal Tarihi I. Cilt: 1300-1600*. H. İnalçık ve D. Quataert (Ed.). (H. Berktaş, Çev.). İstanbul: Eren Yayıncılık.
- Jellinek, G. (2017). *İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi Üzerine Modern Anayasa Tarihine Bir Katkı*. (R. İ. Dülger ve M. Dülger, Çev.). İstanbul: Pinhan Yayıncılık.
- Karabulut, K. (2005). 11 Teşrinisani 1942 Tarihli Varlık Vergisi'ne Bir Bakış. *A.Ü. Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü Dergisi Prof. Dr. Şinasi Tekin Özel Sayısı*, 27, 325-339.
- Kayalidere, G. ve Özcan, P. M. (2012). Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakülte Dergisi*, 17(1), 341-366.
- Küsmenoğlu, İ. (2010). *Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi Birinci Kitap (Osmanlı Devleti'nden 1980'e)*. Ankara: Oluş Yayıncılık Anonim Şirketi.
- KPMG. (Şubat 2018). *Tax Reform – KPMG Report on New Tax Law Analysis and Observation*. KPMG.
- Li, R ve Ma, G. (2015). Personal Income Tax Reforms and Effective Tax Functions in China. *National Natural Science Foundation of China*. Erişim: 12 Mart 2018, <http://rongli.weebly.com/uploads/2/3/7/0/23708748/eitsep28.pdf>
- Lutz, H. L. (1943). Ability to Pay [Elektronik Sürüm]. *The Tax Review*, 4(4), 13-16.
- Magna Charta: Büyük Sözleşme ya da Özgürlükler Sözleşmesi, (2009). (Ç. Dürüşken, Çev.). İstanbul: Kabalcı Yayınevi.
- Maliye Bakanlığı. (2016). *Vergi Harcamaları Raporu 2016*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı.
- McGee, R. W. (2004). *The Philosophy of Taxation and Public Finance*. Boston: Kluwer Academic Publishers
- Merter, M. E., Acar, İ. A. ve Arslan, E. (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi. *Maliye Dergisi*, 153, 24-50.

- Miyazaki, T. ve Kitamura, Y. (2014). *Redistributive Effects of Income Tax Rates and Tax Base 1984-2009: Evidence from Japanese Tax Reforms* (Rapor No: 610). Tokyo, Institute of Economic Research Hitotsubashi University.
- Moene, K. O. ve Wallerstein, M. (2001). Inequality, Social Insurance, and Redistribution. *The American Political Science Review*, 95(4), 859–874. Erişim: 20 Ocak 2018, Jstor.
- Musgrave, R. A. (1959). *The Theory of Public Finance A Study in Public Economy*. Bombay: Tata – McGraw – Hill Book Company.
- Mutlu, A. (2009). *Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*. Ankara: T.C Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Mutluer, M. K., Öner, E. ve Kesik, A. (2013). *Teori ve Uygulamada Kamu Maliyesi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları.
- Nadaroğlu, H. (1981). *Kamu Maliyesi Teorisi*. Kırklareli: Sermet Matbaası.
- Neamtu, I. ve Nielsen, N. W. (2013). *Sources and Impact of Rising Inequality in Denmark*. Aarhus: Center for Corporate Performance.
- NT. (2017). NordiskeTax. Erişim: 17 Ekim 2017, <https://www.nordisketax.net/?l=eng>
- OECD. (2017). Revenue Statistics - OECD Countries: Comparative Tables. Erişim: 10 Ekim 2017, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>
- Ortaylı, İ. (2008). *Türkiye Teşkilat ve İdare Tarihi*. Ankara: Cedit Neşriyat.
- Özdemir, M. Ç. (2017). Gelir Dağılımı ve Yoksulluk. E. İslamoğlu ve M. Ç. Özdemir (Ed.). *Gelir Eşitsizliği Ölçüm Yöntemleri* (s. 75-106). Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Özlem, A. (2009). *The Redistributive Effects of Fiscal Policies in Turkey, 2003*. PhD Thesis, The University of Nottingham, United Kingdom.
- Özyer, M. A. (2014). *Vergilerin Gelir Eşitsizliğine Etkisi 2002-2008 Dönemi İçin Bir Analiz*. Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara.

- Paksoy, S. ve Bakan, S. (2010). Türkiye’de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası) [Elektronik Sürüm]. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(32), 150-170. Erişim: 10 Kasım 2017, Esosder.
- Pamuk, Ş. (2005). *Osmanlı-Türkiye İktisadi Tarihi 1500-1914*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Pınar, A. (2014). *Maliye Politikası Teori ve Uygulama*. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.
- Pigou, A. C. (1960). *A Study in Public Finance Third (Revised) Edition*. London: Macmillan & Co Ltd New York St Martin’s Press.
- Piketty, T. (2014). *Capital in the Twenty-First Century*. (A. Goldhammer, Çev.). London: The Belknap Press of Harvard University Press.
- Piketty, T. ve Saez, E. (2012). *Top Incomes and the Great Recession: Recent Evolutions and Policy Implications* 13th Jacques Polak Annual Research Conference. Erişim: 23 Ağustos 2016, IMF.
- Radulescu, D. M. (2007). *CGE Models and Capital Income Tax Reforms The Case of a Dual Income Tax for Germany*.Münich: Springer.
- Rodriguez, F. (1998). *Inequality, Redistribution, and Rent-Seeking*. Ph.D. Thesis, Harvard University, Cambridge.
- Rosen, H. S. ve Gayer, T. (2008). *Public Finance Eighth Edition*. Singapore: McGrawHill
- Salanie, B. (2003). *The Economics of Taxation* [Elektronik Sürüm]. London: The MIT Press.
- Saraçoğlu, F. (2001). Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi. *İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 40. Seri*, 60-68.
- Seligman, E. R. A. (1894). Progressive Taxation in Theory and Practice. *Publications of the American Association*, 9(1/2), 7-222. Erişim: 22 Mart 2018, Jstor.

- Seto, T. P. ve Buhai, S. L. (2006). Tax and Disability: Ability to Pay and The Taxation of Difference. *University of Pennsylvania Law Review*, 154, 1053-1145. Erişim: 12 Ekim 2016, PennLaw.
- Sorensen, P. B. (1994). From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in the Nordic Countries [Elektronik Sürüm]. *International Tax and Public Finance*, 1(1), 57-79.
- Stiglitz, J. E. (2000). *Economics of the Public Sector Third Edition*. New York/London: W.W. Norton & Company.
- Szarowska, I. (2014). Personal Income Taxation in a Context of a Tax Structure. *Procedia Economics and Finance*, 12, 662-669. Erişim: 10 Ağustos 2017, ScienceDirect.
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2015). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Kalkan Offset.
- Şener, O. (2014). *Kamu Ekonomisi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Takım, A. (2011). Türkiye’de 1960-1980 Yılları Arasında Uygulanan Kalkınma Planlarında Maliye Politikaları. *Maliye Dergisi*, 160, 154-176.
- Tanzi, V ve Zee, H. H. (2000). *Tax Policy for Emerging Markets: Developing Countries* (Rapor No: WP/00/35). IMF Working Papers.
- TAXSIM. (t.y). Erişim: 18 Nisan 2017, <http://users.nber.org/~taxsim/>
- T. C. Anayasası. (1924).
Erişim: 20 Ocak 2018, <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa24.htm>
- T. C. Anayasası. (1982).
Erişim: 20 Ocak 2018, <https://www.tbmm.gov.tr/anayasa.htm>
- TIA. (2017). *Taxation and Investment in Austria 2017* [Elektronik Sürüm].Erişim: 6 Aralık 2017, Deloitte.
- TIB. (2017). *Taxation and Investment in Belgium 2017* [Elektronik Sürüm].Erişim: 3 Aralık 2017, Deloitte.

- TID. (2015). *Taxation and Investment in Denmark 2015 Reach, Relevance and Reliability*. [Elektronik Sürüm].Erişim: 2 Aralık 2017, Deloitte.
- TIF. (2017). *Taxation and Investment in Finland 2017* [Elektronik Sürüm].Erişim: 10 Aralık 2017, Deloitte.
- TII. (2016). *Taxation and Investment in Italy 2016 Reach, Relevance and Reliability*. [Elektronik Sürüm].Erişim: 6 Aralık 2017, Deloitte.
- TÜİK. (2009-2012). Gelir ve Yaşam Koşulları Araştırması Kesit Veri Seti. Ankara: TÜİK.
- TÜİK. (2011). Gelir Dağılımı Eşitsizlik Ölçütleri. Erişim: 22 Ocak 2018, http://www.tuik.gov.tr/MicroVeri/GYKA_2011/turkce/metaveri/tanim/gelir-daggiiliimii-essitsizlik-oelccuetleri/index.html
- TÜİK. (2012). Gelir Yaşam Koşulları Araştırması Panel Veri Seti 2012. Ankara: TÜİK.
- TÜİK. (2008-2011). Eşdeğer Hanehalkı Kullanılabilir Fert Gelirlerine Göre Gini Katsayısı. Erişim: 20 Aralık 2017, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1011
- Uluatam, Ö. (1999). *Kamu Maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Utz, S. (2002). Ability to Pay [Elektronik Sürüm]. *Faculty Articles and Papers Whittier Law Review*, 23(867), 867-950. Erişim: 15 Ağustos 2016, Heinonline.
- Ünsal, H. (2013). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Vazquez, J. M., Vulovic, V. ve Dodson, B. M. (2012). The Impact of Tax and Expenditure Policies on Income Distribution: Evidence from a Large Panel of Countries. *Hacienda Publica Espanola / Review of Public Economics*, 200(4/2012), 95-130. Erişim:07 Ekim 2017, ScholarWorks@Georgia State University.
- Verbist, G. ve Figari, F. (2014). The Redistributive Effect and Progressivity of Taxes Revisited: An International Comparison Across the European Union. *Euromod Working Paper*, 6(14), Euromod.

Vergi Usul Kanunu. (1961). *T.C. Resmi Gazete*, 213, 4 Ocak 1961.

Yalçın, O. (2012). Varlık Vergisi Kanunu ve Uygulaması. *Avrasya İncelemeleri Dergisi*, 1/1, 313-354.

Yalti, A. (2013). *Vergi Hukukunda Ayırma Prensipleri*. Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.

Yılmaz, H. H. (2016). *Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Yeniden Dağıtım Etkisi: 2002-2013 Dönemi* (Proje No: 214K014), Ankara.

Zolt, E. M. (1996). The Uneasy Case for Uniform Taxation. *Virginia Tax Review*, 16(39), 39-109. Erişim: 16 Mayıs 2017, HeinOnline.

EK 1: 2008-2011 yılları ücret ve ücret dışı kazançlar için gelir vergisi tarifesi ile brüt ücretler ve net ücretlerin hesaplanması

Tablo 1: 2008 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

| Gelir Dilimleri (YTL) | Vergi Oranı (%) |
|-----------------------|-----------------|
| 0-7.800 | 15 |
| 7.800-19.800 | 20 |
| 19.800-44.700 | 27 |
| 44.700 ve üstü | 35 |

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://sosyal.gib.gov.tr/node/103095>.

GYK anketine dayalı olarak fertlere ait net ücretlerin gelir vergisi matrahını oluşturan brüt ücrete dönüştürülmesinde artan oranlı vergi yapısı her bir tarife dilimi için ayrı formül ve hesaplama gerektirmektedir. 2008 yılı gelir vergisi tarifesine göre brüt ücret formülleri;

Birinci gelir dilimi için;

$$\text{Brüt Ücret} = \text{Net Ücret} / 0,85 \leftrightarrow \text{Net Ücret} < 6.630$$

İkinci gelir dilimi için;

$$\text{Brüt Ücret} = (\text{Net Ücret} - 390) / 0,8 \leftrightarrow 6.630 < \text{Net Ücret} < 16.230$$

Üçüncü gelir dilimi için;

$$\text{Brüt Ücret} = (\text{Net Ücret} - 1.776) / 0,73 \leftrightarrow 16.230 < \text{Net Ücret} < 34.407$$

Son gelir dilimi için;

$$\text{Brüt Ücret} = (\text{Net Ücret} - 5.352) / 0,65 \leftrightarrow \text{Net Ücret} > 34.407$$

şeklinde hesaplanmıştır.

Ayırma ilkesinin uygulamaya başlanmasından önceki son yıl olan 2009 yılına ait gelir vergisi tarifesi ise Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: 2009 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

| Gelir Dilimleri (TL) | Vergi Oranı (%) |
|----------------------|-----------------|
| 0-8.700 | 15 |
| 8.700-22.000 | 20 |
| 22.000-50.000 | 27 |
| 50.000 ve üstü | 35 |

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://sosyal.gib.gov.tr/node/103095>.

Dilim usulü artan oranlı bir yapıda olan 2009 yılı gelir vergisi tarifesi için de net ücret elde eden fertlere yönelik brüt ücret hesaplaması, her bir gelir diliminde farklı hesaplamayı gerektirmektedir. Her bir dilim için 2009 yılı gelir vergisi tarifesinde brüt ücret hesaplama formülleri;

Birinci gelir dilimi için;

$$\text{Brüt Ücret} = \text{Net Ücret} / 0,85 \leftrightarrow \text{Net Ücret} < 7.395$$

İkinci gelir dilimi için;

$$\text{Brüt Ücret} = (\text{Net Ücret} - 435) / 0,8 \leftrightarrow 7.395 < \text{Net Ücret} < 18.035$$

Üçüncü gelir dilimi için;

$$\text{Brüt Ücret} = (\text{Net Ücret} - 1.975) / 0,73 \leftrightarrow 18.035 < \text{Net Ücret} < 38.475$$

Son gelir dilimi için;

$$\text{Brüt Ücret} = (\text{Net Ücret} - 5.975) / 0,65 \leftrightarrow \text{Net Ücret} > 38.475$$

şeklinde hesaplanmıştır.

Tablo 3: 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

| Gelir Dilimleri (TL) | Vergi Oranı (%) |
|-------------------------------------|-----------------|
| 0-8.800 | 15 |
| 8.800-22.000 | 20 |
| 22.000-76.200 (22.000-50.000)* | 27 |
| 76.200 ve üstü (50.000 ve üstü)* | 35 |

* Ayırma ilkesi dışında kalan diğer gelirler için tarife dilimleri.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://sosyal.gib.gov.tr/node/103095>.

2010 yılında, ayırma ilkesi ücret kazancı elde eden fertlerin brüt ücretini hesaplamada diğer gelir türlerini elde eden mükelleflere göre farklı hesaplamayı gerektirmektedir.

2010 yılı gelir vergisi tarifesine göre brüt ücret formülleri;

Birinci gelir dilimi için;

$$\text{Brüt Ücret} = \text{Net Ücret} / 0,85 \leftrightarrow \text{Net Ücret} < 7.480$$

İkinci gelir dilimi için;

$$\text{Brüt Ücret} = (\text{Net Ücret} - 440) / 0,8 \leftrightarrow 7.480 < \text{Net Ücret} < 18.040$$

Üçüncü gelir dilimi için;

$$\text{Brüt Ücret} = (\text{Net Ücret} - 1.980) / 0,73 \leftrightarrow 18.040 < \text{Net Ücret} < 57.606$$

Son gelir dilimi için;

$$\text{Brüt Ücret} = (\text{Net Ücret} - 8.076) / 0,65 \leftrightarrow \text{Net Ücret} > 57.606$$

şeklinde hesaplanmıştır.

Ayırma ilkesinin uygulanmaması halinde, hesaplanan brüt ücretler üzerinden üçüncü ve dördüncü vergi ilimlerine girecek olan net ücretlerin hesaplanması ise şu şekildedir;

Üçüncü gelir dilimi için;

(ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde)

$$\text{Net Ücret} = (\text{Brüt Ücret} \times 0,73 + 1.980) \leftrightarrow 22.000 < \text{Brüt Ücret} < 50.000$$

Son gelir dilimi için;

(ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde)

$$Net \ddot{U}cret = (Brüt \ddot{U}cret \times 0,65 + 5.980) \leftrightarrow Brüt \ddot{U}cret > 57.606$$

Dilim usulü artan oranlı 2011 yılı gelir vergisi tarifesi Tablo 4'te gösterilmiştir.

Tablo 4: 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

| Gelir Dilimleri (TL) | Vergi Oranı (%) |
|-------------------------------------|-----------------|
| 0-9.400 | 15 |
| 9.400-23.000 | 20 |
| 23.000-80.000 (23.000-53.000)* | 27 |
| 80.000 ve üstü (53.000 ve üstü)* | 35 |

* Ayırma ilkesi dışında kalan diğer gelirler için tarife dilimleri.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://sosyal.gib.gov.tr/node/103095>.

Vergi oranlarının aynı kaldığı 2011 yılı gelir vergisi tarifesinde gelir dilimlerinin aralıkları önceki yıla göre artış göstermektedir. Üçüncü dilim üst sınırı ise hem ücret kazançları hem de ücret dışı gelirler için arttırılmıştır. Farklı gelir dilimlerinde brüt ücretleri bulmak için formüller;

Birinci gelir dilimi için;

$$Brüt \ddot{U}cret = Net \ddot{U}cret / 0,85 \leftrightarrow Net \ddot{U}cret < 7.990$$

İkinci gelir dilimi için;

$$Brüt \ddot{U}cret = (Net \ddot{U}cret - 470) / 0,8 \leftrightarrow 7.990 < Net \ddot{U}cret < 18.870$$

Üçüncü gelir dilimi için;

$$Brüt \ddot{U}cret = (Net \ddot{U}cret - 2.080) / 0,73 \leftrightarrow 18.870 < Net \ddot{U}cret < 60.480$$

Son gelir dilimi için;

$$Brüt \ddot{U}cret = (Net \ddot{U}cret - 8.480) / 0,65 \leftrightarrow Net \ddot{U}cret > 60.480$$

şeklinde hesaplanmıştır.

2011 yılı vergi tarifesi için ayırma ilkesinin olmadığı senaryoya yönelik üçüncü ve son vergi diliminde ortaya çıkacak olan farklı net ücretler ise;

Üçüncü gelir dilimi için:

(ayırma ilkesi uygulanmadığı takdirde)

$$Net \text{ Ücret} = (Brüt \text{ Ücret} \times 0,73 + 2.080) \quad 23.000 < Brüt \text{ Ücret} < 53.000$$

Son gelir dilimi için:

$$Net \text{ Ücret} = (Brüt \text{ Ücret} \times 0,65 + 6.320) \leftrightarrow Brüt \text{ Ücret} > 53.000$$

şeklinde hesaplanmıştır.

EK 2: 2008 yılı ücret gelirlerine ait istatistik hesaplamaları içeren tablolar (panel veri seti ve kesit veri seti)

Tablo 1: 2008 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Birinci Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2008 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 0-7.800 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 4.566 | 94 | 7.765 | 2.628 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 15 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 3.881 | 80 | 6.600 | 2.251 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 685 | 14 | 1.165 | 377 |
| 580 | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 15 | 15 | 15 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 2: 2008 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre İkinci Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2008 Yılı İkinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 7.800-19.800 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 13.372 | 7.812 | 19.762 | 8.398 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 20 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 10.288 | 6.640 | 16.200 | 6.461 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 2.084 | 1.173 | 3.563 | 1.309 |
| 628 | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 16,6 | 15 | 18 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 3: 2008 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Üçüncü Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2008 Yılı Üçüncü Gelir Vergisi Dilimi (TL) 19.800-44.700 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 26.669 | 19.827 | 43.595 | 7.307 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 21.245 | 16.250 | 33.600 | 5.821 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 5.425 | 3.577 | 9.995 | 1.486 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 274 | %18 | 20,8 | 18,04 | 22,92 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 4: 2008 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Son Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2008 Yılı Son Gelir Vergisi Dilimi (TL) 44.700 ve üstü | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 74.141 | 46.473 | 213.305 | 2.521 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 53.544 | 35.560 | 144.000 | 1.821 |
| Fert Sayısı (Kişi) | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 20.597 | 10.913 | 69.305 | 700 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 34 | %2,2 | 26,7 | 23,48 | 32,49 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 5: 2008 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 304 | 2.645 | 804 | 94 | 5.059 | 3,98 | 3,98 |
| 2. | 304 | 6.803 | 2.068 | 5099 | 8.212 | 10,23 | 14,21 |
| 3. | 302 | 9.720 | 2.936 | 8.262 | 11.512 | 14,53 | 28,74 |
| 4. | 303 | 15.544 | 4.710 | 11.607 | 19.992 | 23,31 | 52,05 |
| 5. | 303 | 32.107 | 9.729 | 20.033 | 213.305 | 48,16 | 100 |
| Toplam | 1.516 | - | 20.246 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 6: 2008 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzdelerik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|------------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 304 | 2.248 | 684 | 80 | 4.300 | 4,17 | 4,17 |
| 2. | 304 | 5.781 | 1.758 | 4.325 | 6.960 | 9,94 | 14,11 |
| 3. | 302 | 8.166 | 2.466 | 7000 | 9.600 | 15,07 | 28,73 |
| 4. | 303 | 12.825 | 3.886 | 9.676 | 16.370 | 23,75 | 52,04 |
| 5. | 303 | 24.950 | 7.560 | 16.400 | 144.000 | 46,22 | 100 |
| TOPLAM | 1.516 | - | 16.353 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 7: 2008 Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzdelerik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Minimum Vergi (TL) | Maksimum Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|------------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 304 | 397 | 121 | 14 | 759 | 3,10 | 3,10 |
| 2. | 304 | 1.021 | 310 | 763 | 1.253 | 7,98 | 11,08 |
| 3. | 302 | 1.554 | 469 | 1.263 | 1.913 | 12,06 | 23,14 |
| 4. | 303 | 2.719 | 824 | 1.932 | 3.622 | 21,16 | 44,30 |
| 5. | 303 | 7.157 | 2.169 | 3.633 | 69.305 | 55,70 | 100 |
| TOPLAM | 1.516 | - | 3.893 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 8: 2008 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Birinci Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2008 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 0-7.800 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 3.924 | 12 | 7793 | 20.875 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 15 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 3.336 | 10 | 6.624 | 17.848 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 589 | 2 | 1.169 | 3.128 |
| 5.320 | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 15 | 15 | 15 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 9: 2008 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre İkinci Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2008 Yılı İkinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 7.800-19.800 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 12.256 | 7.808 | 19.763 | 42.577 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 20 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 10.195 | 6.636 | 16.200 | 35.417 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 2.061 | 1.172 | 3.563 | 7.159 |
| 3.474 | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 16,57 | 15 | 18,02 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 10: 2008 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Üçüncü Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2008 Yılı Üçüncü Gelir Vergisi Dilimi (TL) 19.800-44.700 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|----------------------------------|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 26.504 | 19.827 | 44.142 | 34.878 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 21.124 | 16.250 | 34.000 | 27.798 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 5.380 | 3.577 | 10.142 | 7.080 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 1.316 | %12,8 | 20,04 | 18,04 | 22,97 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 11: 2008 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Son Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2008 Yılı Son Gelir Vergisi Dilimi (TL) 44.700 ve üstü | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|----------------------------------|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 71.151 | 44.843 | 333.305 | 12.380 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 51.600 | 34.500 | 222.000 | 8.978 |
| Fert Sayısı (Kişi) | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 19.551 | 10.343 | 113.305 | 3.401 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 174 | %1,7 | 26,43 | 23,06 | 33,39 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 12: 2008 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%10) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Min. Ücret (TL) | Maks. Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.076 | 645 | 693 | 12 | 1.176 | 0,62 | 0,62 |
| 2. | 1.008 | 2.070 | 2.087 | 1.200 | 2.824 | 1,88 | 2,50 |
| 3. | 1.145 | 3.856 | 4.415 | 2.858 | 4.706 | 3,97 | 6,47 |
| 4. | 889 | 5.676 | 5.046 | 4.734 | 6.412 | 4,54 | 11,01 |
| 5. | 1.199 | 7.184 | 8.613 | 6.424 | 7.765 | 7,75 | 18,76 |
| 6. | 943 | 8.573 | 8.084 | 7.788 | 9.263 | 7,28 | 26,04 |
| 7. | 942 | 10.510 | 9.900 | 9.291 | 11.638 | 8,91 | 34,95 |
| 8. | 1.026 | 13.983 | 14.300 | 11.663 | 16.513 | 12,75 | 47,70 |
| 9. | 1.034 | 19.694 | 20.400 | 16.538 | 23.047 | 18,58 | 66,28 |
| 10. | 1.022 | 36.366 | 37.200 | 23.066 | 333.305 | 33,72 | 100 |
| Toplam | 10.284 | - | 111.000 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 13: 2008 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%10) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Min. Ücret (TL) | Maks. Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.076 | 548 | 590 | 10 | 1.000 | 0,65 | 0,65 |
| 2. | 1.008 | 1.760 | 1.774 | 1.020 | 2.400 | 1,97 | 2,62 |
| 3. | 1.145 | 3.277 | 3.753 | 2.429 | 4.000 | 4,16 | 6,78 |
| 4. | 889 | 4.824 | 4.289 | 4.024 | 5.450 | 4,76 | 11,54 |
| 5. | 1.199 | 6.106 | 7.321 | 5.460 | 6.600 | 8,23 | 19,77 |
| 6. | 945 | 7.247 | 6.849 | 6.620 | 7.800 | 7,60 | 27,37 |
| 7. | 942 | 8.798 | 8.288 | 7.823 | 9.700 | 9,21 | 36,58 |
| 8. | 1.026 | 11.576 | 11.900 | 9.720 | 13.600 | 13,22 | 49,80 |
| 9. | 1.035 | 16.089 | 16.700 | 13.620 | 18.600 | 18,63 | 68,43 |
| 10. | 1.022 | 27.963 | 28.600 | 18.614 | 222.000 | 31,57 | 100 |
| Toplam | 10.284 | - | 90.000 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 14: 2008 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 2.084 | 1.334 | 2.780 | 12 | 2.824 | 2,52 | 2,52 |
| 2. | 2.034 | 4.651 | 9.461 | 2.858 | 6.412 | 8,92 | 11,03 |
| 3. | 2.142 | 7.795 | 16.700 | 6.424 | 9.263 | 14,64 | 25,67 |
| 4. | 1.968 | 12.321 | 24.200 | 9.291 | 16.513 | 21,77 | 47,44 |
| 5. | 2.056 | 27.981 | 57.500 | 16.538 | 333.305 | 52,48 | 100 |
| Toplam | 10.284 | - | 111.000 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 15: Kayıtlı 2008 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)*

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.067 | 5.462 | 5.828 | 588 | 7.341 | 6,82 | 6,82 |
| 2. | 1.100 | 8.646 | 9.510 | 7.353 | 10.013 | 11,12 | 17,94 |
| 3. | 1.040 | 12.487 | 13.000 | 10.025 | 15.013 | 15,20 | 33,14 |
| 4. | 1.065 | 18.756 | 20.000 | 15.113 | 22.225 | 23,39 | 56,54 |
| 5. | 1.056 | 35.237 | 37.200 | 22.236 | 333.305 | 43,51 | 100 |
| TOPLAM | 5.328 | - | 85.000 | - | - | 100 | - |

*GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerdir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 16: 2008 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 2.084 | 1.134 | 236 | 10 | 2.400 | 2,51 | 2,50 |
| 2. | 2.034 | 3.954 | 8.042 | 2.429 | 5.450 | 8,52 | 11,54 |
| 3. | 2.144 | 6.609 | 14.200 | 5.460 | 7.800 | 15,83 | 27,37 |
| 4. | 1.968 | 10.246 | 20.200 | 7.823 | 13.600 | 22,43 | 49,80 |
| 5. | 2.057 | 21.989 | 45.200 | 13.620 | 222.000 | 50,20 | 100 |
| Toplam | 10.287 | - | 87.880 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 17: Kayıtlı 2008 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)*

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.067 | 4.643 | 4.954 | 500 | 6.240 | 7,19 | 7,19 |
| 2. | 1.102 | 7.303 | 8.048 | 6.250 | 8.400 | 11,68 | 18,87 |
| 3. | 1.040 | 10.379 | 10.800 | 8.410 | 12.400 | 15,67 | 34,55 |
| 4. | 1.066 | 15.361 | 16.400 | 12.480 | 18.000 | 23,80 | 58,35 |
| 5. | 1.056 | 27.164 | 28.700 | 18.008 | 222.000 | 41,65 | 100 |
| Total | 5.331 | - | 68.900 | - | - | 100 | - |

*GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerdir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 18: 2008 Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzdeler Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|----------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 2.084 | 200 | 417 | 2 | 424 | 2,01 | 2,01 |
| 2. | 2.034 | 698 | 1.419 | 429 | 962 | 6,82 | 8,83 |
| 3. | 2.142 | 1.186 | 2.541 | 964 | 1.462 | 12,22 | 21,04 |
| 4. | 1.968 | 2.074 | 4.082 | 1.468 | 2.912 | 19,62 | 40,67 |
| 5. | 2.056 | 5.990 | 12.300 | 2.917 | 111.305 | 59,13 | 100 |
| Total | 10.284 | - | 20.800 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 19: Kayıtlı Fertlere Ait 2008 Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)*

| Yüzdeler Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|----------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.067 | 819 | 874 | 88 | 1.101 | 5,23 | 5,23 |
| 2. | 1.100 | 1.341 | 1.475 | 1.103 | 1.613 | 8,83 | 14,07 |
| 3. | 1.040 | 2.107 | 2.191 | 1.615 | 2.612 | 13,12 | 27,19 |
| 4. | 1.065 | 3.396 | 3.616 | 2.632 | 4.225 | 21,66 | 48,85 |
| 5. | 1.056 | 8.073 | 8.525 | 4228 | 111.305 | 51,05 | 100 |
| Total | 5.328 | - | 16.700 | - | - | 100 | - |

*GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerdir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2009 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

EK 3: 2009 yılı ücret gelirlerine ait istatistik hesaplamaları içeren tablolar (panel veri seti ve kesit veri seti)

Tablo 1: 2009 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Birinci Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2009 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 0-8.700 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 5.355 | 47 | 8.647 | 3.250 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 15 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 4.552 | 40 | 7.350 | 2.763 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 803 | 7 | 1.297 | 487 |
| 607 | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 15 | 15 | 15 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 2: 2009 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre İkinci Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2009 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 8.700 – 22.000 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 14.111 | 8.706 | 21.988 | 8.862 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 20 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 11.724 | 7.400 | 18.025 | 7.363 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 2.387 | 1.306 | 3.963 | 1.499 |
| 628 | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 16,66 | 15 | 18,02 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 3: 2009 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Üçüncü Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2009 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 22.000 – 50.000 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 28.995 | 22.021 | 49.349 | 7.220 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 23.141 | 18.050 | 38.000 | 5.762 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 5.854 | 3.971 | 11.349 | 1.458 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| 249 | %16 | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 19,96 | 18,03 | 22,99 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 4: 2009 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Son Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2009 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 50.000 ve üstü | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 86.863 | 50.808 | 212.346 | 2.780 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 62.436 | 39.000 | 144.000 | 1.998 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 24.427 | 11.808 | 68.346 | 782 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| 32 | %2 | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 27 | 23,24 | 32,18 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 5: 2009 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 310 | 3.114 | 965 | 47 | 5.882 | 4,37 | 4,37 |
| 2. | 297 | 7.694 | 2.285 | 6.118 | 8.647 | 10,36 | 14,73 |
| 3. | 303 | 10.626 | 3.220 | 8.706 | 12.956 | 14,59 | 29,32 |
| 4. | 323 | 17.331 | 5.598 | 13.013 | 21.956 | 25,37 | 54,69 |
| 5. | 283 | 35.488 | 10.000 | 21.988 | 212.346 | 45,31 | 100 |
| Toplam | 1.516 | - | 22.068 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 6: 2009 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzdelerik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|------------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 310 | 2.647 | 820 | 40 | 5.000 | 4,59 | 4,59 |
| 2. | 297 | 6.540 | 1.942 | 5.200 | 7.350 | 10,86 | 15,45 |
| 3. | 303 | 8.936 | 2.708 | 7.400 | 10.800 | 15,14 | 30,59 |
| 4. | 323 | 14.300 | 4.619 | 10.845 | 18.000 | 25,82 | 56,41 |
| 5. | 283 | 27.548 | 7.796 | 18.025 | 144.000 | 43,59 | 100 |
| Toplam | 1.516 | - | 17.885 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 7: 2009 Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzdelerik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Minimum Vergi (TL) | Maksimum Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|------------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1 | 310 | 467 | 145 | 7 | 882 | 3,43 | 3,43 |
| 2 | 297 | 1.154 | 343 | 918 | 1.297 | 8,11 | 11,54 |
| 3 | 303 | 1.690 | 512 | 1.306 | 2.156 | 12,12 | 23,66 |
| 4 | 323 | 3.031 | 979 | 2.168 | 3.956 | 23,17 | 46,82 |
| 5 | 283 | 7.940 | 2.247 | 3.963 | 68.346 | 53,18 | 100 |
| Toplam | 1.516 | - | 4.226 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 8: 2009 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Birinci Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2009 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 0-8.700 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 4.314 | 24 | 8.682 | 23.422 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 15 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 3.667 | 20 | 7.380 | 19.906 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 647 | 4 | 1.302 | 3.513 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| 5.430 | %52,5 | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 15 | 15 | 15 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 9: 2009 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre İkinci Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2009 Yılı İkinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 8.700 – 22.000 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 13.877 | 8.706 | 21.988 | 47.664 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 20 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 11.536 | 7.400 | 18.025 | 39.626 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 2.340 | 1.306 | 3.963 | 8.037 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| 3.435 | %33,2 | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 16,60 | 15 | 18,02 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 10: 2009 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Üçüncü Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2009 Yılı Üçüncü Gelir Vergisi Dilimi (TL) 22.000 – 50.000 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|----------------------------------|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 29.294 | 22.007 | 49.966 | 38.549 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 23.360 | 18.040 | 38.450 | 30.740 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 5.934 | 3.967 | 11.516 | 7.809 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 1.316 | %12,7 | 20,00 | 18,02 | 23,04 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 11: 2009 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Son Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2009 Yılı Son Gelir Vergisi Dilimi (TL) 50.000 ve üstü | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|----------------------------------|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 82.729 | 50.500 | 212.346 | 12.574 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 59.749 | 38.800 | 144.000 | 9.081 |
| Fert Sayısı (Kişi) | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 22.980 | 11.700 | 68.346 | 3.492 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 152 | %1,4 | 26,85 | 23,16 | 32,18 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 12: 2009 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%10) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Min. Ücret (TL) | Maks. Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.047 | 654 | 685 | 24 | 1.176 | 0,56 | 0,56 |
| 2. | 1.097 | 2.126 | 2.332 | 1.191 | 2.941 | 1,91 | 2,47 |
| 3. | 1.024 | 4.056 | 4.153 | 2.965 | 4.941 | 3,40 | 5,88 |
| 4. | 1.122 | 6.286 | 7.053 | 4.955 | 7.058 | 5,78 | 11,66 |
| 5. | 1.098 | 8.049 | 8.838 | 7.061 | 8.470 | 7,24 | 18,90 |
| 6. | 834 | 9.381 | 7.823 | 8.472 | 9.956 | 6,41 | 25,32 |
| 7. | 1.026 | 11.555 | 11.900 | 9.968 | 13.206 | 9,75 | 35,07 |
| 8. | 1.019 | 15.729 | 16.000 | 13.256 | 18.456 | 13,11 | 48,18 |
| 9. | 1.033 | 21.968 | 22.700 | 18.486 | 25.390 | 18,61 | 66,79 |
| 10. | 1.033 | 39.451 | 40.800 | 25.397 | 212.346 | 33,44 | 100 |
| Toplam | 10.333 | - | 122.209 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 13: 2009 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%10) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Min. Ücret (TL) | Maks. Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.047 | 556 | 582 | 20 | 1.000 | 0,59 | 0,59 |
| 2. | 1.097 | 1.807 | 1.982 | 1.012 | 2.500 | 1,99 | 2,58 |
| 3. | 1.024 | 3.447 | 3.530 | 2.520 | 4.200 | 3,55 | 6,13 |
| 4. | 1.122 | 5.343 | 5.995 | 4.212 | 6.000 | 6,03 | 12,16 |
| 5. | 1.098 | 6.842 | 7.512 | 6.002 | 7.200 | 7,56 | 19,72 |
| 6. | 834 | 7.939 | 6.621 | 7.202 | 8.400 | 6,66 | 26,38 |
| 7. | 1.026 | 9.679 | 9.931 | 8.410 | 11.000 | 9,99 | 36,37 |
| 8. | 1.019 | 13.018 | 13.300 | 11.040 | 15.200 | 13,38 | 49,75 |
| 9. | 1.033 | 17.955 | 18.500 | 15.224 | 20.510 | 18,61 | 68,36 |
| 10. | 1.033 | 30.389 | 31.400 | 20.515 | 144.000 | 31,59 | 100 |
| Toplam | 10.333 | - | 99.400 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 14: 2009 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 2.144 | 1.407 | 3.017 | 24 | 2.941 | 2,47 | 2,47 |
| 2. | 2.146 | 5.222 | 11.200 | 2.965 | 7.059 | 9,18 | 11,65 |
| 3. | 1.932 | 8.624 | 16.700 | 7.061 | 9.956 | 13,69 | 25,34 |
| 4. | 2.045 | 13.635 | 27.900 | 9.969 | 18.456 | 22,87 | 48,21 |
| 5. | 2.066 | 30.710 | 63.400 | 18.486 | 212.346 | 51,97 | 100 |
| Toplam | 10333 | - | 122.209 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 15: Kayıtlı 2009 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)*

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.153 | 5.540 | 6.388 | 176 | 8.047 | 6,54 | 6,54 |
| 2. | 1.188 | 9.295 | 11.000 | 8.071 | 10.763 | 11,26 | 17,80 |
| 3. | 1.079 | 13.322 | 14.400 | 10.813 | 16.163 | 14,74 | 32,54 |
| 4. | 1.139 | 20.320 | 23.100 | 16.175 | 24.458 | 23,64 | 56,18 |
| 5. | 1.139 | 37.520 | 42.700 | 24.485 | 213.305 | 43,71 | 100 |
| Toplam | 5.698 | - | 97.700 | - | - | 100 | - |

*GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerdir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 16: 2009 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 2.144 | 1.196 | 2.565 | 20 | 2.500 | 2,58 | 2,58 |
| 2. | 2.146 | 4.439 | 9.525 | 2.520 | 6.000 | 9,58 | 12,16 |
| 3. | 1.932 | 7.316 | 14.100 | 6.002 | 8.400 | 14,19 | 26,35 |
| 4. | 2.045 | 11.343 | 23.200 | 8.410 | 15.200 | 23,34 | 49,69 |
| 5. | 2.066 | 24.172 | 49.900 | 15.224 | 144.000 | 50,20 | 100 |
| Toplam | 10.333 | - | 99.400 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 17: Kayıtlı 2009 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)*

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.153 | 4.709 | 5.429 | 150 | 6.840 | 6,93 | 6,93 |
| 2. | 1.188 | 7.836 | 9.309 | 6.860 | 9.000 | 11,89 | 18,82 |
| 3. | 1.079 | 11.047 | 11.900 | 9.040 | 13.320 | 15,20 | 34,02 |
| 4. | 1.139 | 16.589 | 18.900 | 13.330 | 19.630 | 24,14 | 58,16 |
| 5. | 1.139 | 28.786 | 32.800 | 19.650 | 144.000 | 41,89 | 100 |
| Toplam | 5.698 | 13.749 | 78.300 | - | - | 100 | - |

*GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerdir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 18: 2009 Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzdelerik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|------------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 2.144 | 211 | 453 | 4 | 441 | 1,98 | 1,98 |
| 2. | 2.146 | 783 | 1.681 | 445 | 1.059 | 7,34 | 9,32 |
| 3. | 1.932 | 1.308 | 2.528 | 1.059 | 1.556 | 11,04 | 20,36 |
| 4. | 2.045 | 2.292 | 4.687 | 1.559 | 3.256 | 20,47 | 20,82 |
| 5. | 2.066 | 6.538 | 13.500 | 3.262 | 68.346 | 58,95 | 100 |
| Toplam | 10.333 | - | 22.851 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 19: 2009 Kayıtlı Fertlere Ait Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)*

| Yüzdelerik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|------------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.153 | 831 | 958 | 26 | 1.207 | 4,96 | 4,96 |
| 2. | 1.188 | 1.459 | 1.733 | 1.211 | 1.763 | 8,98 | 13,94 |
| 3. | 1.079 | 2.274 | 2.454 | 1.773 | 2.843 | 12,71 | 26,66 |
| 4. | 1.139 | 3.731 | 4.249 | 2.845 | 4.828 | 22,02 | 48,68 |
| 5. | 1.139 | 8.735 | 9.949 | 4.835 | 69.305 | 51,55 | 100 |
| Toplam | 5.698 | - | 19.300 | - | - | 100 | - |

*GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerdir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2010 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Ek-4: 2010 yılı ücret gelirlerine ait istatistik hesaplamaları içeren tablolar (panel veri seti ve kesit veri seti)

Tablo 1: 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Birinci Vergi Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2010 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 0-8.800 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 5.455 | 106 | 8.753 | 2.520 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 15 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 4.637 | 90 | 7.440 | 2.142 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 818 | 16 | 1.313 | 378 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 462 | %30,5 | 15 | 15 | 15 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 2: 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre İkinci Vergi Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2010 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 8.800 – 22.000 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 13.870 | 8.825 | 21.950 | 10.028 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 20 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 11.536 | 7.500 | 18.000 | 8.341 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 2.334 | 1.325 | 3.950 | 1.687 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 723 | %47,7 | 16,55 | 15,01 | 17,99 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 3: 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Üçüncü Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2010 Yılı Üçüncü Gelir Vergisi Dilimi (TL) 22.000 – 76.200* (22.000 – 50.000) | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 33.055 | 22.014 | 75.370 | 10.478 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 26.110 | 18.050 | 57.000 | 8.277 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 6.945 | 3.964 | 18.370 | 2.202 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 317 | %20,9 | 20,60 | 18 | 24,37 | |

*Ayrırma ilkesi uyarınca ücret kazancı için geçerli olan üçüncü gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 4: Ayrırma İlkesinin Uygulanmaması Durumunda 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Üçüncü Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2010 Yılı Üçüncü Gelir Vergisi Dilimi (TL) 22.000 – 76.200 (22.000 – 50.000)* | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 31.024 | 22.014 | 49.890 | 9.121 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 24.627 | 18.050 | 38.400 | 7.240 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 6.396 | 3.964 | 11.490 | 1.880 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 294 | %19,4 | 20,36 | 18 | 23,03 | |

*Ayrırma ilkesi uyarınca ücret kazancı için geçerli olan üçüncü gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 5: 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Son Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2010 Yılı Son Gelir Vergisi Dilimi (TL) 76.200 ve üstü* (50.000 ve üstü) | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 122.995 | 78.960 | 175.268 | 1.722 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 88.023 | 59.400 | 122.000 | 1.232 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 34.972 | 19.560 | 53.268 | 490 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| 14 | %0,9 | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 27,96 | 24,77 | 30,39 | |

*Ayırma ilkesi uyarınca ücret kazancı için geçerli olan son gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 6: Ayırma İlkesinin Uygulanmaması Durumunda 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Son Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2010 Yılı Son Gelir Vergisi Dilimi (TL) 76.200 ve üstü (50.000 ve üstü)* | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 83.228 | 50.438 | 175.268 | 3.079 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 60.078 | 38.765 | 119.904 | 2.223 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 23.150 | 11.673 | 55.364 | 857 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| 37 | %2,4 | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 26,63 | 23,14 | 31,58 | |

*Ayırma ilkesi uyarınca ücret kazancı için geçerli olan son gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 7: Ayırma İlkesi Uygulanmaktayken 2010 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2010 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – I (TL) 50.000 – 76.200 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 59.022 | 50.438 | 75.370 | 1.358 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27* | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 45.066 | 38.800 | 57.000 | 1.037 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 13.956 | 11.638 | 18.370 | 321 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 23 | %1,5 | 23,59 | 23,07 | 24,37 | |

*Ayırma ilkesi uygulandığı durumda dilim içinde yer alan brüt ücret gelirine tatbik edilecek marjinal gelir vergisi oranını göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 8: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde 2010 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2010 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – I (TL) 50.000 – 76.200 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 59.022 | 50.438 | 75.370 | 1.358 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35* | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 44.344 | 38.765 | 54.970 | 1.020 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 14.678 | 11.673 | 20.399 | 338 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 23 | %1,5 | 24,71 | 23,14 | 27,06 | |

*Ayırma ilkesi uygulanmadığı durumda dilim içinde yer alan brüt ücret gelirine tatbik edilecek marjinal gelir vergisi oranını göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 9: Ayırma İlkesi Uygulanmaktayken 2010 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2010 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – II (TL) 76.200 ve üstü | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 122.995 | 78.960 | 157.268 | 1.722 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 88.023 | 59.400 | 122.000 | 1.232 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 34.972 | 19.560 | 53.268 | 490 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 14 | %0,9 | 27,96 | 24,77 | 30,39 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 10: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde 2010 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2010 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – II (TL) 76.200 ve üstü | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 122.995 | 78.960 | 157.268 | 1.722 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 85.927 | 57.304 | 119.904 | 1.203 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 37.068 | 21.656 | 55.364 | 519 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 14 | %0,9 | 29,79 | 27,42 | 31,58 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 11: 2010 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 311 | 4.103 | 1.276 | 106 | 7.059 | 5,15 | 5,15 |
| 2. | 322 | 8.863 | 2.854 | 7.167 | 9.950 | 11,51 | 16,66 |
| 3. | 317 | 12.407 | 3.933 | 10.063 | 14.450 | 15,86 | 32,52 |
| 4. | 263 | 19.515 | 5.132 | 14.950 | 23.685 | 20,70 | 53,22 |
| 5. | 303 | 38.130 | 11.600 | 23.863 | 175.268 | 46,78 | 100 |
| Toplam | 1.516 | - | 24.795 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 12: Ayırma İlkesi Uygulandığında Hesaplanan 2010 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 311 | 3.487 | 1.085 | 90 | 6.000 | 5,42 | 5,42 |
| 2. | 322 | 7.517 | 2.421 | 6.092 | 8.400 | 12,11 | 17,53 |
| 3. | 317 | 10.366 | 3.286 | 8.490 | 12.000 | 16,44 | 33,97 |
| 4. | 263 | 16.044 | 4.219 | 12.400 | 19.270 | 21,11 | 55,07 |
| 5. | 303 | 29.642 | 8.981 | 19.400 | 122.000 | 44,93 | 100 |
| Toplam | 1.516 | - | 19.992 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 13: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde Hesaplanan 2010 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 311 | 3.487 | 1.085 | 90 | 6.000 | 5,44 | 5,44 |
| 2. | 322 | 7.517 | 2.421 | 6.092 | 8.400 | 12,14 | 17,57 |
| 3. | 317 | 10.366 | 3.286 | 8.490 | 12.000 | 16,47 | 34,05 |
| 4. | 263 | 16.044 | 4.219 | 12.400 | 19.270 | 21,15 | 55,20 |
| 5. | 303 | 29.490 | 8.936 | 19.400 | 119.904 | 44,80 | 100 |
| Toplam | 1.516 | - | 19.946 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 14: Ayırma İlkesi Uygulandığında 2010 Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzelik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|---------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 311 | 615 | 191 | 16 | 1.059 | 4,02 | 4,02 |
| 2. | 322 | 1.346 | 433 | 1.075 | 1.550 | 9,11 | 13,13 |
| 3. | 317 | 2.041 | 647 | 1.573 | 2.450 | 13,60 | 26,74 |
| 4. | 263 | 3.471 | 913 | 2.550 | 4.415 | 19,19 | 45,93 |
| 5. | 303 | 8.488 | 2.572 | 4.463 | 53.268 | 54,07 | 100 |
| Toplam | 1.516 | - | 4.757 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 15: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde 2010 Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzelik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|---------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 311 | 615 | 191 | 16 | 1.059 | 3,99 | 3,99 |
| 2. | 322 | 1.346 | 433 | 1.075 | 1.550 | 9,02 | 13,01 |
| 3. | 317 | 2.041 | 647 | 1.573 | 2.450 | 13,47 | 26,48 |
| 4. | 263 | 3.471 | 913 | 2.550 | 4.415 | 19,01 | 45,49 |
| 5. | 303 | 8.640 | 2.618 | 4.463 | 55.364 | 54,51 | 100 |
| Toplam | 1.516 | - | 4.803 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 16: 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Birinci Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2010 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 0-8.800 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 4.349 | 24 | 8.794 | 25.942 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 15 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 3.697 | 20 | 7.475 | 22.047 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 652 | 4 | 1.319 | 3.889 |
| 5.965 | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 15 | 15 | 15 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 17: 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre İkinci Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2010 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 8.800 – 22.000 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 13.372 | 8.825 | 21.988 | 64.293 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 20 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 11.138 | 7.500 | 18.030 | 53.547 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 2.234 | 1.325 | 3.958 | 10.741 |
| 4.808 | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 16,45 | 15,01 | 17,99 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 18: 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Üçüncü Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2010 Yılı Üçüncü Gelir Vergisi Dilimi (TL) 22.000 – 76.200* (22.000 – 50.000) | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|----------------------------------|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 32.653 | 22.014 | 76.192 | 71.706 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 25.817 | 18.050 | 57.600 | 56.692 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 6.836 | 3.964 | 18.592 | 15.012 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| 2.196 | %16,82 | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 20,55 | 18 | 24,40 | |

*Ayırma ilkesi uyarınca ücret kazancı için geçerli olan üçüncü gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 19: Ayırma İlkesinin Uygulanmaması Durumunda 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Üçüncü Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2010 Yılı Üçüncü Gelir Vergisi Dilimi (TL) 22.000 – 76.200 (22.000 – 50.000)* | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|----------------------------------|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 30.978 | 22.014 | 49.890 | 64.155 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 24.594 | 18.050 | 38.400 | 50.934 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 6.384 | 3.964 | 11.490 | 13.221 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| 2.071 | %15,8 | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 20,36 | 18 | 23,03 | |

*Ayırma ilkesi uyarınca ücret kazancı dışındaki gelirler için geçerli olan üçüncü gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 20: 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Son Vergi Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2010 Yılı Son Gelir Vergisi Dilimi (TL) 76.200 ve üstü* (50.000 ve üstü) | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 113.818 | 78.345 | 233.729 | 8.992 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 82.057 | 59.000 | 160.000 | 6.483 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 31.760 | 19.345 | 73.729 | 2.509 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 79 | %0,6 | 27,31 | 24,69 | 31,54 | |

*Ayırma ilkesi uyarınca ücret kazancı için geçerli olan son gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 21: Ayırma İlkesinin Uygulanmaması Durumunda 2010 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Son Vergi Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2010 Yılı Son Gelir Vergisi Dilimi (TL) 76.200 ve üstü (50.000 ve üstü)* | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 81.086 | 50.110 | 233.729 | 16.541 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 58.686 | 38.551 | 157.904 | 11.972 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 22.400 | 11.558 | 75.825 | 4.570 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 204 | %1,5 | 26,63 | 25,10 | 32,44 | |

*Ayırma ilkesi uyarınca ücret kazancı dışındaki gelirler için geçerli olan son gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 22: Ayırma İlkesi Uygulanmaktayken 2010 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2010 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – I (TL) 50.000 – 76.200 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 60.399 | 50.110 | 76.192 | 7.550 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27* | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 46.071 | 38.560 | 57.600 | 4.395 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 14.328 | 11.550 | 18.592 | 1.791 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 125 | %0,95 | 23,67 | 23,04 | 24,40 | |

*Ayırma ilkesi uygulandığı durumda dilim içinde yer alan brüt ücret gelirine tatbik edilecek marjinal gelir vergisi oranını göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 23: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde 2010 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2010 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – I (TL) 50.000 – 76.200 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 60.399 | 50.110 | 76.192 | 7.550 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35* | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 45.239 | 38.551 | 55.505 | 4.298 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 15.160 | 11.558 | 20.687 | 1.895 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 125 | %0,95 | 24,94 | 23,06 | 27,15 | |

*Ayırma ilkesi uygulanmadığı durumda dilim içinde yer alan brüt ücret gelirine tatbik edilecek marjinal gelir vergisi oranını göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 24: Ayırma İlkesi Uygulanmaktayken 2010 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2010 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – II (TL) 76.200 ve üstü | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 113.818 | 78.345 | 233.729 | 8.992 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 82.057 | 59.000 | 160.000 | 6.483 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 31.760 | 19.345 | 73.729 | 2.509 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 79 | %0,6 | 27,31 | 24,69 | 31,54 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 25: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde 2010 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2010 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – II (TL) 76.200 ve üstü | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 113.818 | 78.345 | 233.729 | 8.992 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 79.961 | 55.904 | 157.904 | 4.687 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 33.856 | 21.441 | 75.825 | 2.675 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 79 | %0,6 | 29,31 | 27,36 | 32,44 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 26: 2010 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%10) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Min. Ücret (TL) | Maks. Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|---------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.310 | 856 | 1.122 | 24 | 1.694 | 0,66 | 0,66 |
| 2. | 1.341 | 2.650 | 3.553 | 1.706 | 3.529 | 2,08 | 2,73 |
| 3. | 1.265 | 4.709 | 5.957 | 3.553 | 5.788 | 3,48 | 6,22 |
| 4. | 1.307 | 6.912 | 9.034 | 5.824 | 8.188 | 5,28 | 11,50 |
| 5. | 1.326 | 8.722 | 11.600 | 8.194 | 9.200 | 6,78 | 18,28 |
| 6. | 1.280 | 10.180 | 13.000 | 9.202 | 11.287 | 7,60 | 25,89 |
| 7. | 1.539 | 12.863 | 19.800 | 11.300 | 14.450 | 11,58 | 37,47 |
| 8. | 1.071 | 17.677 | 18.900 | 14.500 | 20.700 | 11,05 | 48,52 |
| 9. | 1.323 | 24.825 | 32.800 | 20.710 | 29.342 | 19,18 | 67,70 |
| 10. | 1.286 | 42.845 | 55.100 | 29.345 | 233.729 | 32,22 | 100 |
| Toplam | 13.048 | - | 170.934 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 27: Ayırma İlkesi Uygulandığında Hesaplanan 2010 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%10) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Min. Ücret (TL) | Maks. Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|---------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.310 | 728 | 953 | 20 | 1.440 | 0,69 | 0,69 |
| 2. | 1.341 | 2.252 | 3.020 | 1.450 | 3.000 | 2,17 | 2,86 |
| 3. | 1.265 | 4.003 | 5.063 | 3.020 | 4.920 | 3,64 | 6,50 |
| 4. | 1.307 | 5.875 | 7.679 | 4.950 | 6.960 | 5,52 | 12,03 |
| 5. | 1.328 | 7.408 | 9.838 | 6.965 | 7.800 | 7,08 | 19,10 |
| 6. | 1.279 | 8.583 | 11.000 | 7.802 | 9.460 | 7,91 | 27,02 |
| 7. | 1.540 | 10.730 | 16.500 | 9.470 | 12.000 | 11,87 | 38,89 |
| 8. | 1.071 | 14.582 | 15.600 | 12.040 | 17.000 | 11,22 | 50,11 |
| 9. | 1.304 | 20.049 | 26.100 | 17.008 | 23.340 | 18,78 | 68,89 |
| 10. | 1.305 | 32.931 | 43.000 | 23.400 | 160.000 | 30,94 | 100 |
| Toplam | 13.048 | - | 139.000 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 28: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde Hesaplanan 2010 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%10) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Min. Ücret (TL) | Maks. Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|---------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.310 | 728 | 953 | 20 | 1.440 | 0,69 | 0,69 |
| 2. | 1.341 | 2.252 | 3.020 | 1450 | 3.000 | 2,17 | 2,86 |
| 3. | 1.265 | 4.003 | 5.064 | 3020 | 4.920 | 3,64 | 6,50 |
| 4. | 1.307 | 5.875 | 7.679 | 4950 | 6.960 | 5,52 | 12,03 |
| 5. | 1.326 | 7.408 | 9.823 | 6965 | 7.800 | 7,07 | 19,09 |
| 6. | 1.280 | 8.583 | 11.000 | 7802 | 9.470 | 7,91 | 27,01 |
| 7. | 1.539 | 10.730 | 16.500 | 9480 | 12.000 | 11,87 | 38,88 |
| 8. | 1.071 | 14.582 | 15.600 | 12040 | 17.000 | 11,22 | 50,10 |
| 9. | 1.323 | 20.097 | 26.600 | 17008 | 23.400 | 19,14 | 69,24 |
| 10. | 1.286 | 32.862 | 42.300 | 23402 | 157.904 | 30,43 | 100 |
| Toplam | 13.048 | - | 139.000 | - | - | 1.0000 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 29: 2010 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|---------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1 | 2.651 | 1.763 | 4.675 | 24 | 3.529 | 2,73 | 2,73 |
| 2 | 2.572 | 5.829 | 15.000 | 3.553 | 8.188 | 8,77 | 11,51 |
| 3 | 2.606 | 9.438 | 24.600 | 8.194 | 11.288 | 14,39 | 25,89 |
| 4 | 2.610 | 14.839 | 38.700 | 11.300 | 20.700 | 22,63 | 48,52 |
| 5 | 2.609 | 33.707 | 87.900 | 20.710 | 233.729 | 51,40 | 100 |
| Toplam | 13.048 | - | 170.934 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 30: Ayırma İlkesi Uygulandığında Hesaplanan 2010 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 2.651 | 1.499 | 3.973 | 20 | 3.000 | 2,86 | 2,86 |
| 2. | 2.572 | 4.954 | 12.700 | 3.020 | 6.960 | 9,14 | 12 |
| 3. | 2.607 | 7.985 | 20.800 | 6.965 | 9.460 | 14,96 | 26,96 |
| 4. | 2.611 | 12.310 | 32.100 | 9.470 | 17.000 | 23,09 | 50,05 |
| 5. | 2.609 | 26.492 | 69.100 | 17.008 | 160.000 | 49,71 | 100 |
| Toplam | 13.048 | - | 139.000 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 31: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde Hesaplanan 2010 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 2.651 | 1.499 | 3.973 | 20 | 3.000 | 2,86 | 2,86 |
| 2. | 2.572 | 4.954 | 12.700 | 3.020 | 6.960 | 9,14 | 12 |
| 3. | 2.606 | 7.986 | 20.800 | 6.965 | 9.470 | 14,96 | 26,96 |
| 4. | 2.610 | 12.311 | 32.100 | 9.480 | 17.000 | 23,09 | 50,05 |
| 5. | 2.609 | 26.389 | 68.800 | 17.008 | 157.904 | 49,50 | 100 |
| Toplam | 13048 | - | 139.000 | - | - | 1.0000 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 32: 2010 Yılı Kayıtlı Brüt Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)*

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1 | 1.517 | 5.953 | 9.031 | 118 | 8.612 | 6,50 | 6,50 |
| 2 | 1.720 | 10.010 | 17.200 | 8.624 | 11.450 | 12,37 | 18,87 |
| 3 | 1.415 | 14.267 | 20.200 | 11.481 | 17.450 | 14,53 | 33,40 |
| 4 | 1.414 | 22.391 | 31.700 | 17.480 | 27.099 | 22,81 | 56,21 |
| 5 | 1.516 | 40.048 | 60.700 | 27.151 | 233.729 | 43,67 | 100 |
| Toplam | 7582 | - | 13.900 | - | - | 100 | - |

*GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerdir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 33: 2010 Yılı Kayıtlı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)*

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.517 | 5.060 | 7.676 | 100 | 7.320 | 6,85 | 6,85 |
| 2. | 1.720 | 8.447 | 14500 | 7.330 | 9.600 | 12,95 | 19,80 |
| 3. | 1.415 | 11.853 | 16.800 | 9.625 | 14.400 | 15 | 34,80 |
| 4. | 1.414 | 18.258 | 25.800 | 14.424 | 21.762 | 23,04 | 57,84 |
| 5. | 1.516 | 31.064 | 47.100 | 21.800 | 160.000 | 42,05 | 100 |
| Toplam | 7.582 | - | 112.000 | - | - | 100 | - |

*GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerdir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 34: Ayırma İlkesi Uygulandığında 2010 Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzdelerik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|------------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 2.651 | 265 | 701 | 4 | 529 | 2,18 | 2,18 |
| 2. | 2.572 | 874 | 2.249 | 533 | 1.228 | 6,98 | 9,16 |
| 3. | 2.606 | 1.452 | 3.785 | 1.229 | 1.818 | 11,75 | 20,91 |
| 4. | 2.610 | 2.528 | 6.597 | 1.820 | 3.700 | 20,49 | 41,40 |
| 5. | 2.609 | 7.215 | 18.870 | 3.702 | 73.729 | 58,60 | 100 |
| Toplam | 13.048 | - | 32.202 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 35: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde 2010 Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzdelerik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|------------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 2.651 | 265 | 701 | 4 | 529 | 2,16 | 2,16 |
| 2. | 2.572 | 874 | 2.259 | 533 | 1.228 | 6,93 | 9,10 |
| 3. | 2.606 | 1.452 | 3.795 | 1.229 | 1.818 | 11,67 | 20,77 |
| 4. | 2.610 | 2.528 | 6.597 | 1.820 | 3.700 | 20,34 | 41,11 |
| 5. | 2.609 | 7.318 | 19.120 | 3.702 | 75.825 | 58,89 | 100 |
| Toplam | 13.048 | - | 32.472 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 36: 2010 Kayıtlı Fertlere Ait Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)*

| Yüzdelerik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|------------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.517 | 893 | 1.355 | 18 | 1.292 | 5,04 | 5,04 |
| 2. | 1.719 | 1.562 | 2.685 | 1.294 | 1.850 | 9,98 | 15,02 |
| 3. | 1.415 | 2.413 | 3.415 | 1.856 | 3.050 | 12,70 | 27,72 |
| 4. | 1.414 | 4.133 | 5.844 | 3.056 | 5.337 | 21,72 | 49,44 |
| 5. | 1.516 | 8.984 | 13.600 | 5.351 | 73.729 | 50,56 | 100 |
| Toplam | 7.581 | - | 26.898 | - | - | 100 | - |

*GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerdir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2011 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Ek-5: 2011 yılı ücret gelirlerine ait istatistik hesaplamaları içeren tablolar (panel veri seti ve kesit veri seti)

Tablo 1: 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Birinci Vergi Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2011 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 0-9400 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 5.369 | 118 | 9.388 | 2.158 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 15 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 4.564 | 100 | 7.980 | 1.835 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 805 | 18 | 1.408 | 323 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 402 | %26,51 | 15 | 15 | 15 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 2: 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre İkinci Vergi Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2011 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 9.400 – 23.000 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 14.062 | 9.413 | 22.913 | 10.040 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 20 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 11.720 | 8.000 | 18.800 | 8.368 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 2.342 | 1.413 | 4.113 | 1.672 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 714 | %47,1 | 16,42 | 15,00 | 17,94 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 3: 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Üçüncü Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2011 Yılı Üçüncü Gelir Vergisi Dilimi (TL) 23.000 – 80.000* (23.000 – 53.000) | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 34.354 | 23.123 | 79.342 | 13.226 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 27.158 | 18.960 | 60.000 | 10.456 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 7.196 | 4.163 | 19.342 | 2.770 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 385 | %25,4 | 20,55 | 18 | 24,37 | |

*Ayrıma ilkesi uyarınca ücret kazancı için geçerli olan üçüncü gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 4: Ayrıma İlkesinin Uygulanmaması Durumunda 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Üçüncü Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2011 Yılı Üçüncü Gelir Vergisi Dilimi (TL) 23.000 – 80.000 (23.000 – 53.000)* | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 32.697 | 23.123 | 55.524 | 11.869 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 25.949 | 18.960 | 40.422 | 9.419 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 6.748 | 4.163 | 12.101 | 2.450 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 363 | %24 | 20,37 | 17,97 | 23,03 | |

*Ayrıma ilkesi uyarınca ücret kazancı dışındaki gelirler için geçerli olan üçüncü gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 5: 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Son Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2011 Yılı Son Gelir Vergisi Dilimi (TL) 80.000 ve üstü* (53.000 ve üstü) | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 119.834 | 82.400 | 179.323 | 1.798 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 86.372 | 62.040 | 125.040 | 1.296 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 33.462 | 20.360 | 54.283 | 502 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 15 | %0,98 | 27,37 | 24,70 | 30,27 | |

*Ayırma ilkesi uyarınca ücret kazancı için geçerli olan son gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 6: Ayırma İlkesinin Uygulanmaması Durumunda 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Son Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2011 Yılı Son Gelir Vergisi Dilimi (TL) 80.000 ve üstü (53.000 ve üstü)* | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 85.266 | 53.041 | 179.323 | 3.155 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 61.743 | 40.797 | 122.880 | 2.284 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 23.523 | 12.244 | 56.443 | 944 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 37 | %2,4 | 26,51 | 23,08 | 31,47 | |

*Ayırma ilkesi uyarınca ücret kazancı dışındaki gelirler için geçerli olan son gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 7: Ayırma İlkesi Uygulanmaktayken 2011 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2011 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – I (TL) 53.000 – 80.000 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 61.697 | 53.041 | 79.342 | 1.357 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27* | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 47.119 | 40.800 | 60.000 | 1.037 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 14.578 | 12.241 | 19.342 | 320 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 22 | %1,4 | 23,57 | 23,07 | 24,37 | |

*Ayırma ilkesi uygulandığı durumda dilim içinde yer alan brüt ücret gelirine tatbik edilecek marjinal gelir vergisi oranını göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 8: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde 2011 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2011 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – I (TL) 53.000 – 80.000 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 61.697 | 53.041 | 79.342 | 1.357 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35* | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 46.423 | 40.797 | 57.893 | 1.021 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 15.274 | 12.244 | 21.450 | 336 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 22 | %1,4 | 24,60 | 23,08 | 27,03 | |

*Ayırma ilkesi uygulanmadığı durumda dilim içinde yer alan brüt ücret gelirine tatbik edilecek marjinal gelir vergisi oranını göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 9: Ayırma İlkesi Uygulanmaktayken 2011 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2011 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – II (TL) 80.000 ve üstü | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 119.834 | 82.400 | 179.323 | 1.798 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 86.372 | 62.040 | 125.040 | 1.296 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 33.462 | 20.360 | 54.283 | 502 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 15 | %0,9 | 27,37 | 24,70 | 30,27 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 10: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde 2011 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Panel Veri)

| 2011 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – II (TL) 80.000 ve üstü | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 119.834 | 82.400 | 179.323 | 1.798 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 84.212 | 59.880 | 122.880 | 1.263 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 35.622 | 22.520 | 56.443 | 535 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 15 | %0,9 | 29,31 | 27,33 | 31,47 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 11: 2011 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 306 | 4.302 | 1.317 | 118 | 8.000 | 4,84 | 4,84 |
| 2. | 301 | 9.742 | 2.932 | 8.024 | 11.156 | 10,79 | 15,63 |
| 3. | 306 | 13.055 | 3.995 | 11.163 | 15.663 | 14,70 | 30,33 |
| 4. | 301 | 21.386 | 6.437 | 15.763 | 27.562 | 23,68 | 54,01 |
| 5. | 302 | 41.530 | 12.500 | 27.586 | 179.323 | 45,99 | 100 |
| Toplam | 1.516 | - | 27.181 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 12: Ayırma İlkesi Uygulandığında Hesaplanan 2011 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 306 | 3.657 | 1.119 | 100 | 6.800 | 5,10 | 5,10 |
| 2. | 301 | 8.253 | 2.484 | 6.820 | 9.395 | 11,32 | 16,41 |
| 3. | 306 | 10.914 | 3.340 | 9.400 | 13.000 | 15,21 | 31,62 |
| 4. | 301 | 17.526 | 5.275 | 13.080 | 22.200 | 24,03 | 55,65 |
| 5. | 302 | 32.239 | 9.736 | 22.218 | 125.040 | 44,35 | 100 |
| Toplam | 1.516 | - | 21.954 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 13: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde Hesaplanan 2011 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 306 | 3.657 | 1.119 | 100 | 6.800 | 5,11 | 5,11 |
| 2. | 301 | 8.253 | 2.484 | 6.820 | 9.395 | 11,34 | 16,45 |
| 3. | 306 | 10.914 | 3.340 | 9.400 | 13.000 | 15,24 | 31,69 |
| 4. | 301 | 17.526 | 5.275 | 13.080 | 22.200 | 24,08 | 55,77 |
| 5. | 302 | 32.081 | 9.688 | 22.218 | 122.880 | 44,23 | 100 |
| Toplam | 1.516 | - | 21.907 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 14: Ayırma İlkesi Uygulandığında 2011 Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzelik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|---------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 306 | 645 | 197 | 18 | 1.200 | 3,75 | 3,75 |
| 2. | 301 | 1.488 | 448 | 1.204 | 1.761 | 8,50 | 12,25 |
| 3. | 306 | 2.141 | 655 | 1.763 | 2.663 | 12,43 | 24,69 |
| 4. | 301 | 3.860 | 1162 | 2.683 | 5.362 | 22,05 | 46,74 |
| 5. | 302 | 9291 | 2.806 | 5.368 | 54.283 | 53,26 | 100 |
| Toplam | 1.516 | | 5.269 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 15: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde 2011 Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Panel Veri)

| Yüzelik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|---------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 306 | 645 | 197 | 18 | 1.200 | 3,71 | 3,71 |
| 2. | 301 | 1.488 | 448 | 1.204 | 1.761 | 8,43 | 12,14 |
| 3. | 306 | 2.141 | 655 | 1.763 | 2.663 | 12,32 | 24,47 |
| 4. | 301 | 3.860 | 1.162 | 2.683 | 5.362 | 21,86 | 46,32 |
| 5. | 302 | 9.449 | 2.854 | 5.368 | 56.443 | 53,68 | 100 |
| Toplam | 1.516 | - | 5.316 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro Panel Veri Seti"nden oluşturulmuştur

Tablo 16: 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Birinci Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2011 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 0-9400 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 4.632 | 35 | 9395 | 30.949 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 15 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 3937 | 30 | 7.986 | 26.304 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 695 | 5 | 1.409 | 4.638 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| 6.683 | %42,7 | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 15 | 15 | 15 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 17: 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre İkinci Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2011 Yılı Birinci Gelir Vergisi Dilimi (TL) 9.400 – 23.000 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 13.684 | 9.413 | 22.998 | 80.681 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 20 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 11.417 | 8.000 | 18.868 | 67.315 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 2.267 | 1.413 | 4.130 | 13.360 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| 5.896 | %37,6 | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 16,33 | 15,00 | 17,95 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 18: 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Üçüncü Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2011 Yılı Üçüncü Gelir Vergisi Dilimi (TL) 23.000 – 80.000* (23.000 – 53.000) | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 34.976 | 23.041 | 79.685 | 103.949 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 27.613 | 18.900 | 60.250 | 82.063 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 7.364 | 4.141 | 19.435 | 21.883 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 2.972 | %18,9 | 20,63 | 17,97 | 24,38 | |

*Ayırma ilkesi uyarınca ücret kazancı için geçerli olan üçüncü gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 19: Ayırma İlkesinin Uygulanmaması Durumunda 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Üçüncü Vergi Diliminde Yer alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2011 Yılı Üçüncü Gelir Vergisi Dilimi (TL) 23.000 – 80.000 (23.000 – 53.000)* | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 32.806 | 23.041 | 52.811 | 90.771 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 26.028 | 18.900 | 40.632 | 72.019 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 6.778 | 4.141 | 12.179 | 18.752 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 2.767 | %17,6 | 20,40 | 17,97 | 23,06 | |

*Ayırma ilkesi uyarınca ücret kazancı dışındaki gelirler için geçerli olan üçüncü gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 20: 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Son Vergi Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2011 Yılı Son Gelir Vergisi Dilimi (TL) 80.000 ve üstü* (53.000 ve üstü) | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 125.611 | 81.262 | 402.339 | 12.561 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 90.127 | 61.300 | 270.000 | 9.013 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 35.484 | 19.962 | 132.339 | 3.548 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| 100 | %0,6 | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 27,45 | 24,56 | 32,89 | |

*Ayrırma ilkesi uyarınca ücret kazancı için geçerli olan son gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 21: Ayrırma İlkesinin Uygulanmaması Durumunda 2011 Yılı Gelir Vergisi Tarifesine Göre Son Vergi Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2011 Yılı Son Gelir Vergisi Dilimi (TL) 80.000 ve üstü (53.000 ve üstü)* | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|--|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 84.383 | 53.041 | 402.339 | 25.737 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 61.169 | 40.797 | 267.840 | 18.656 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 23.214 | 12.244 | 134.499 | 7.080 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| 305 | %1,9 | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| | | 26,43 | 23,08 | 33,42 | |

*Ayrırma ilkesi uyarınca ücret kazancı dışındaki gelirler için geçerli olan son gelir vergisi dilimini göstermektedir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 22: Ayırma İlkesi Uygulanmaktayken 2011 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2011 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – I (TL) 53.000 – 80.000 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 64.271 | 53.041 | 79.685 | 13.176 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 27* | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 48.998 | 40.800 | 60.250 | 10.045 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 15.273 | 12.241 | 19.435 | 3.131 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 205 | %1,3 | 23,71 | 23,07 | 24,38 | |

*Ayırma ilkesi uygulandığı durumda dilim içinde yer alan brüt ücret gelirine tatbik edilecek marjinal gelir vergisi oranını göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 23: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde 2011 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2011 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – I (TL) 53.000 – 80.000 | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 64.271 | 53.041 | 79.685 | 13.176 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35* | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 48.096 | 40.797 | 58.115 | 9.860 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 16.175 | 12.244 | 21.570 | 3.316 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 205 | %1,3 | 25 | 23,08 | 27,06 | |

*Ayırma ilkesi uygulanmadığı durumda dilim içinde yer alan brüt ücret gelirine tatbik edilecek marjinal gelir vergisi oranını göstermektedir.

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 24: Ayırma İlkesi Uygulanmaktayken 2011 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2011 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – II (TL) 80.000 ve üstü | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 125.611 | 81.262 | 402.339 | 12.561 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 90.127 | 61.300 | 270.000 | 9.013 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 35.484 | 19.962 | 132.339 | 3.548 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 100 | %0,6 | 27,45 | 24,56 | 32,89 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 25: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde 2011 Yılında Doğrudan Etkilenen Gelir Diliminde Yer Alan Fertlerin Ödedikleri Vergi ve Brüt Ücretleri (Kesit Veri)

| 2011 Yılı Ayırma İlkesinin Etkilediği Gelir Vergisi Dilimi – II (TL) 80.000 ve üstü | | BRÜT ÜCRET (TL) | | | |
|---|--|---------------------|---------|----------|--------------------|
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 125.611 | 81.262 | 402.339 | 12.561 |
| Marjinal Vergi Oranı (%) 35 | | NET ÜCRET (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 87.967 | 59.140 | 267.840 | 8.797 |
| Fert Sayısı | Toplam Fert Sayısı İçindeki Payı | ÖDENİLEN VERGİ (TL) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | TOPLAM (Bin TL) |
| | | 37.644 | 22.122 | 134.499 | 3.764 |
| | | VERGİ ORANLARI (%) | | | |
| | | Ortalama | Minimum | Maksimum | |
| 100 | %0,6 | 29,37 | 27,22 | 33,42 | |

Kaynak: “GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti”nden oluşturulmuştur.

Tablo 26: 2011 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%10) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Min. Ücret (TL) | Maks. Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.571 | 1.012 | 1.591 | 35 | 1.941 | 0,7 | 0,7 |
| 2. | 1.690 | 3.166 | 5.350 | 1.976 | 4.235 | 2,34 | 3,04 |
| 3. | 1.442 | 5.523 | 7.964 | 4.239 | 6.824 | 3,49 | 6,53 |
| 4. | 1.558 | 7.826 | 12.200 | 6.831 | 8.847 | 5,35 | 11,88 |
| 5. | 1.577 | 9.658 | 15.200 | 8.880 | 10.363 | 6,66 | 18,54 |
| 6. | 1.665 | 11.233 | 18.700 | 10.388 | 12.162 | 8,20 | 26,74 |
| 7. | 1.453 | 13.710 | 19.900 | 12.169 | 15.050 | 8,72 | 35,46 |
| 8. | 1.568 | 18.769 | 29.400 | 15.069 | 22.537 | 12,89 | 48,35 |
| 9. | 1.564 | 27.581 | 43.100 | 22.587 | 32.233 | 18,89 | 67,24 |
| 10. | 1.563 | 47.744 | 74.600 | 32.288 | 402.339 | 32,70 | 100 |
| Toplam | 15.651 | - | 228.140 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 27: Ayırma İlkesi Uygulandığında Hesaplanan 2011 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%10) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Min. Ücret (TL) | Maks. Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.571 | 861 | 1.352 | 30 | 1.650 | 0,73 | 0,73 |
| 2. | 1.690 | 2.691 | 4.547 | 1.680 | 3.600 | 2,46 | 3,19 |
| 3. | 1.442 | 4.695 | 6.770 | 3.603 | 5.800 | 3,66 | 6,85 |
| 4. | 1.558 | 6.652 | 10.400 | 5.806 | 7.520 | 5,62 | 12,47 |
| 5. | 1.578 | 8.192 | 12.900 | 7.548 | 8.760 | 6,97 | 19,44 |
| 6. | 1.665 | 9.456 | 15.700 | 8.780 | 10.200 | 8,49 | 27,93 |
| 7. | 1.453 | 11.438 | 16.600 | 10.206 | 12.510 | 8,97 | 36,90 |
| 8. | 1.568 | 15.486 | 24.300 | 12.525 | 18.500 | 13,14 | 50,04 |
| 9. | 1.564 | 22.214 | 34.700 | 18.540 | 25.610 | 18,76 | 68,79 |
| 10. | 1.563 | 36.700 | 57.400 | 25.650 | 270.000 | 31,03 | 100 |
| Toplam | 15.652 | - | 185.000 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 28: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde Hesaplanan 2011 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %10'luk Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%10) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Min. Ücret (TL) | Maks. Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.571 | 861 | 1.352 | 30 | 1.650 | 0,73 | 0,73 |
| 2. | 1.690 | 2.691 | 4.547 | 1.680 | 3.600 | 2,47 | 3,21 |
| 3. | 1.442 | 4.695 | 6.770 | 3.603 | 5.800 | 3,68 | 6,89 |
| 4. | 1.558 | 6.652 | 10.400 | 5.806 | 7.520 | 5,65 | 12,54 |
| 5. | 1.577 | 8.192 | 12.900 | 7.548 | 8.760 | 7,01 | 19,55 |
| 6. | 1.665 | 9.456 | 15.700 | 8.780 | 10.200 | 8,53 | 28,08 |
| 7. | 1.453 | 11.438 | 16.600 | 10.206 | 12.510 | 9,02 | 37,10 |
| 8. | 1.568 | 15.486 | 24.300 | 12.525 | 18.500 | 13,21 | 50,31 |
| 9. | 1.564 | 22.214 | 34.700 | 18.540 | 25.610 | 18,86 | 69,17 |
| 10. | 1.563 | 36.444 | 57.000 | 25.650 | 267.840 | 30,98 | 100 |
| Toplam | 15.651 | - | 184.000 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 29: 2011 Yılı Brüt Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 3.261 | 2.128 | 6.940 | 35 | 4.235 | 3,04 | 3,04 |
| 2. | 3.000 | 6.719 | 20.200 | 4.239 | 8.847 | 8,85 | 11,90 |
| 3. | 3.242 | 10.467 | 33.900 | 8.880 | 12.163 | 14,86 | 26,76 |
| 4. | 3.021 | 16.336 | 49.400 | 12.169 | 22.538 | 21,65 | 48,41 |
| 5. | 3.127 | 37.660 | 118.000 | 22.588 | 402.339 | 51,72 | 100 |
| Toplam | 15.651 | - | 228.140 | - | - | 100 | |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 30: 2011 Kayıtlı Fertlere Ait Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)*

| Yüzelik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|---------------------|--------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.875 | 960 | 1.801 | 16 | 1.438 | 4,91 | 4,91 |
| 2. | 1.944 | 1.685 | 3.275 | 1.443 | 1.963 | 8,92 | 13,83 |
| 3. | 1.787 | 2.490 | 4.449 | 1.970 | 3.163 | 12,12 | 25,96 |
| 4. | 1.922 | 4.618 | 8.875 | 3.175 | 6.027 | 24,18 | 50,14 |
| 5. | 1.779 | 10.271 | 18.300 | 6.031 | 132.339 | 49,86 | 100 |
| Toplam | 9.307 | - | 36.701 | - | - | 100 | - |

*GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerdir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 31: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde Hesaplanan 2011 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|---------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 3.261 | 1.809 | 5.899 | 30 | 3.600 | 3,21 | 3,21 |
| 2. | 3.000 | 5.711 | 17.100 | 3.603 | 7.520 | 9,29 | 12,50 |
| 3. | 3.242 | 8.842 | 28.700 | 7.548 | 10.200 | 15,60 | 28,10 |
| 4. | 3.021 | 13.539 | 40.900 | 10.206 | 18.500 | 22,23 | 50,33 |
| 5. | 3.127 | 29.326 | 91.700 | 18.540 | 267.840 | 49,76 | 100 |
| Toplam | 15.651 | - | 184.000 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 32: 2011 Yılı Kayıtlı Brüt Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)*

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|--------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.875 | 6.402 | 12.000 | 106 | 9.538 | 6,42 | 6,42 |
| 2. | 1.944 | 10.774 | 20.900 | 9.563 | 12.163 | 11,18 | 17,59 |
| 3. | 1.787 | 14.799 | 26.400 | 12.200 | 18.163 | 14,12 | 31,71 |
| 4. | 1.922 | 24.591 | 47.300 | 18.225 | 30.027 | 25,29 | 57,01 |
| 5. | 1.779 | 45.034 | 80.100 | 30.041 | 402.339 | 42,83 | 100 |
| Toplam | 9.307 | - | 186.700 | - | - | 100 | - |

*GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerdir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 33: 2011 Yılı Kayıtlı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)*

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 1.876 | 5.443 | 10.200 | 90 | 8.100 | 6,80 | 6,80 |
| 2. | 1.944 | 9.089 | 17.700 | 8.120 | 10.200 | 11,80 | 18,60 |
| 3. | 1.787 | 12.310 | 22.000 | 10.230 | 15.000 | 14,67 | 33,27 |
| 4. | 1.922 | 19.973 | 38.400 | 15.050 | 24.000 | 25,60 | 58,87 |
| 5. | 1.779 | 34.763 | 61.800 | 24.010 | 270.000 | 41,20 | 100 |
| Toplam | 9.308 | - | 150.100 | - | - | 100 | - |

*GYK araştırmasında sosyal güvenlik kurumuna kayıtlı olduğunu beyan eden fertlerdir.

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 34: Ayırma İlkesi Uygulandığında 2011 Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzdelerik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|------------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 3.261 | 319 | 1.041 | 5 | 635 | 2,39 | 2,39 |
| 2. | 3.000 | 1.008 | 3.024 | 636 | 1.327 | 6,95 | 9,35 |
| 3. | 3.242 | 1.625 | 5.268 | 1.332 | 1.963 | 12,12 | 21,46 |
| 4. | 3.021 | 2.797 | 8.451 | 1.964 | 4.038 | 19,43 | 40,90 |
| 5. | 3.127 | 8.205 | 25.700 | 4.048 | 132.339 | 59,10 | 100 |
| Toplam | 15.651 | - | 43.484 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.

Tablo 35: Ayırma İlkesi Uygulanmadığı Takdirde 2011 Gelir Vergisi Yüklerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzdelerik Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Vergi (TL) | Toplam Vergi (x1.000 TL) | Min. Vergi (TL) | Maks. Vergi (TL) | Toplam Vergideki Pay (%) | Toplam Vergideki Birikimli Pay (%) |
|------------------------|-------------|---------------------|--------------------------|-----------------|------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 3.261 | 319 | 1.041 | 5 | 635 | 2,37 | 2,37 |
| 2. | 3.000 | 1.008 | 3.024 | 636 | 1.327 | 6,89 | 9,26 |
| 3. | 3.242 | 1.625 | 5.268 | 1.332 | 1.963 | 12,01 | 21,27 |
| 4. | 3.021 | 2.797 | 8.451 | 1.964 | 4.038 | 19,26 | 40,52 |
| 5. | 3.127 | 8.333 | 26.100 | 4.048 | 134.499 | 59,48 | 100 |
| Toplam | 15.651 | - | 43.884 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur

Tablo 36: Ayırma İlkesi Uygulandığında Hesaplanan 2011 Yılı Net Ücret Gelirlerinin %20'lik Dilimlere Göre Dağılımı (Kesit Veri)

| Yüzde Dilim (%20) | Fert Sayısı | Ortalama Ücret (TL) | Toplam Ücret (x1.000 TL) | Minimum Ücret (TL) | Maksimum Ücret (TL) | Toplam Ücretteki Pay (%) | Toplam Ücretteki Birikimli Pay (%) |
|-------------------|-------------|---------------------|--------------------------|--------------------|---------------------|--------------------------|------------------------------------|
| 1. | 3.261 | 1.809 | 5.899 | 30 | 3.600 | 3,19 | 3,19 |
| 2. | 3.000 | 5.711 | 17.100 | 3.603 | 7.520 | 9,24 | 12,43 |
| 3. | 3.243 | 8.841 | 28.700 | 7.548 | 10.200 | 15,51 | 27,95 |
| 4. | 3.021 | 13.539 | 40.900 | 10.206 | 18.500 | 22,11 | 50,05 |
| 5. | 3.127 | 29.455 | 92.100 | 18.540 | 270.000 | 49,78 | 100 |
| Toplam | 15.652 | - | 185.000 | - | - | 100 | - |

Kaynak: "GYK Araştırması 2012 Mikro (Kesit) Veri Seti"nden oluşturulmuştur.



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 26/07/2018

Tez Başlığı : TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNE UYGULANAN AYIRMA İLKESİNİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 178 sayfalık kısmına ilişkin, 26/07/2018 tarihinde tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orjinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 2 'dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç
- 2- Kaynakça hariç
- 3- Alıntılar hariç
- 4- Alıntılar dâhil
- 5- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orjinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.


Tarih ve İmza
26.07.2018

Adı Soyadı: Erdem Utku Eke

Öğrenci No: N11246460

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Maliye

Statüsü: Doktora Bütünleşik Dr.

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.


Prof. Dr. M. Umur TOSUN



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
TEZ ÇALIŞMASI ETİK KOMİSYON MUAFİYETİ FORMU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 26/07/2018

Tez Başlığı: TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNDE UYGULANAN AYIRMA İLKESİNİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmam:

1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır,
2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir.
3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir.
4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, mülakat, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir.

Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullar ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kurul/Komisyon'dan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza
26.07.2018

Adı Soyadı: Erdem Utku Eke
Öğrenci No: N11246460
Anabilim Dalı: Maliye
Programı: Maliye
Statüsü: Yüksek Lisans Doktora Bütünleşik Doktora

DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI

UYGUNDUR
Prof. Dr. M. Umur TOSUN

Detaylı Bilgi: <http://www.sosyalbilimler.hacettepe.edu.tr>

Telefon: 0-312-2976860

Faks: 0-3122992147

E-posta: sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr