



**SIVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Maliye Ana Bilim Dalı**

**VERGİ HARCAMALARININ**  
**GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİLERİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Kübra KARAKUŞ KILCI**

**Sivas**  
**Eylül 2019**



**SİVAS CUMHURİYET ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Maliye Ana Bilim Dalı**

**VERGİ HARCAMALARININ**  
**GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİLERİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Kübra KARAKUŞ KILCI**

**Tez Danışmanı**  
**Doç. Dr. Coşkun KARACA**

**Sivas**  
**Eylül 2019**



## KABUL VE ONAY

Üniversite: : Sivas Cumhuriyet Üniversitesi  
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Ana Bilim Dalı : Maliye Ana Bilim Dalı  
Tezin Başlığı : Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri  
Savunma Tarihi : 03.09.2019  
Danışmanı : Doç. Dr. Coşkun KARACA

Unvanı - Adı Soyadı  
Jüri Başkanı : Doç. Dr. Coşkun KARACA  
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Bünyamin DEMİRGİL  
Üye : Dr. Öğr. Üyesi Hayrettin TÜLEYKAN

İmza



Oy Birliği

Oy Çokluğu

Kübra KARAKUŞ KILCI tarafından hazırlanan "Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri" başlıklı tez, kabul edilmiştir.

../.../.....

Prof. Dr. Ahmet ŞENGÖNÜL

Enstitü Müdürü



## ETİK İLKELERE UYGUNLUK BEYANI

Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü bünyesinde hazırladığım bu Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik tezinin bizzat tarafımdan ve kendi sözcüklerimle yazılmış orijinal bir çalışma olduğunu ve bu tezde;

- 1- Çeşitli yazarların çalışmalarından faydalandığımda bu çalışmaların ilgili bölümlerini doğru ve net biçimde göstererek yazarlara açık biçimde atıfta bulunduğumu;
- 2- Yazdığım metinlerin tamamı ya da sadece bir kısmı, daha önce herhangi bir yerde yayımlanmışsa bunu da açıkça ifade ederek gösterdiğimi;
- 3- Başkalarına ait alıntılanan tüm verileri (tablo, grafik, şekil vb. de dâhil olmak üzere) atıflarla belirttiğimi;
- 4- Başka yazarların kendi kelimeleriyle alıntıladığım metinlerini, tırnak içerisinde veya farklı dizerek verdiğim yine başka yazarlara ait olup fakat kendi sözcüklerimle ifade ettiğim hususları da istisnasız olarak kaynak göstererek belirttiğimi,

beyan ve bu etik ilkeleri ihlal etmiş olmam halinde bütün sonuçlarına katlanacağımı kabul ederim.

İmza

**Kübra KARAKUŞ KILCI**





## TEŞEKKÜR

Bu tez çalışmasında ‘‘Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımlı Üzerine Etkileri’’ konusu ele alınmaktadır. Bu konunun belirlenmesinden tamamlanmasına kadar geçen her aşamada büyük bir sabır ve özveri gösteren, öğrencileri için gecesini gündüz eden, kaynak bulmamda büyük kolaylıklar sağlayan, tezin her aőamasında engin bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım çok değerli tez danıőmanım Doç. Dr. Coşkun KARACA’ya sonsuz teőekkürlerimi sunuyorum.

Değerli jüri üyelerim Dr. Öğr. Üyesi Bünyamin DEMİRGİL ve Dr. Öğr. Üyesi Hayrettin TÜLEYKAN’a teşekkür ederim. Lisans ve yüksek lisans eğitimim boyunca bilgi ve tecrübelerinden yararlandığım maliye bölüm hocalarıma teşekkür ederim. Tezin tüm aőamasında gösterdiği destek ve saygıdan dolayı eőim Harun KILCI’ya ve hayatımın tüm aőamasında hiçbir konuda desteğini esirgemeyen, yeri geldiğinde bir anneden fazlası olan hayatımdaki en değerli kişi annem Rahime KARAKUŞ’a minnettarım.

Kübra KARAKUŞ KILCI

Eylül 2019



## İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR .....	i
İÇİNDEKİLER .....	iii
KISALTMALAR .....	vii
TABLO LİSTESİ .....	ix
ŞEKİL ve GRAFİK LİSTESİ .....	xi
ÖZET.....	xiii
ABSTRACT .....	xv
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### 1. VERGİ HARCAMALARI

1.1. Vergi Kavramı ve Verginin Kamu Gelirleri İçindeki Yeri ve Önemi.....	3
1.2. Vergilemenin Amaçları .....	4
1.2.1. Vergilemenin Mali Amacı.....	4
1.2.2. Vergilemenin Ekonomik Amacı.....	5
1.2.3. Vergilemenin Sosyal Amacı.....	5
1.3. Vergi Harcaması Kavramı ve Ortaya Çıkışı.....	6
1.4. Vergi Harcaması Türleri.....	8
1.4.1. Vergi indirimleri.....	8
1.4.2. Vergi istisnaları .....	9
1.4.3. Vergi Muafiyetleri.....	10
1.5. Vergi Harcamasının Unsurları.....	11
1.5.1. Özel Şartlara Haiz mükellef ve konulara uygulanması .....	11
1.5.2. Ayrıcalıklı Vergi Düzenlemeleri İçermesi .....	11
1.5.3. Kamu Harcaması Olması .....	12
1.6. Vergi Harcamalarının Uygulama Nedenleri.....	13
1.6.1. Ekonomik nedenler .....	14
1.6.2. Siyasi ve İdari nedenler .....	14
1.6.3. Sosyal nedenler .....	15
1.7. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri.....	16
1.7.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi.....	16

1.7.2. Kazanılan Gelir Yöntemi.....	17
1.7.3. Eşdeğer Harcama Yöntemi.....	17
1.8. Vergi Harcama Maliyetleri.....	18
1.9. Vergi Harcamaları Uygulama Güçlükleri.....	18
1.10. Vergi Harcamalarının Vergilemede Adalet Genellik Eşitlik Verimlilik ve Etkinlik İlkeleri İle İlişkisi.....	19

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. GELİR DAĞILIMI

2.1. Gelir Dağılımı Kavramı.....	23
2.2. Gelir Dağılımı Çeşitleri.....	24
2.2.1. Kişisel, Bölgesel, Sektörel ve Fonksiyonel Gelir Dağılımı.....	24
2.2.2. Birincil ve İkincil Gelir Dağılımı.....	26
2.3. Gelir Dağılımını Belirleyen Faktörler.....	26
2.3.1. Emek Dağılımı.....	26
2.3.2. Servet Dağılımı.....	27
2.3.3. Faktör Fiyatları.....	27
2.3.4. Eğitim ve İmkânlara Ulaşma Düzeyi.....	27
2.4. Devletin Gelir Dağılımına Müdahalesi.....	28
2.4.1. İkincil Gelir Dağılımı.....	28
2.4.2. Ücret ve Fiyat Politikası.....	29
2.4.3. Gelir ve Servet Politikası.....	30
2.4.4. Maliye Politikası.....	30
2.5. Gelir Dağılımının Ölçümünde Kullanılan Yöntemler.....	32
2.5.1. Lorenz Eğrisi.....	33
2.5.2. Gini Katsayısı.....	34
2.5.3. Dalton Atkinson İndeksi.....	35
2.5.4. Kuznets Katsayısı.....	35
2.5.5. Theil Endeksi.....	35
2.5.6. Elteto-Frigyes Eşitsizlik Ölçüsü.....	36

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. GELİR DAĞILIMI VE SOSYAL DEVLET İLİŞKİSİ

3.1. Sosyal Devlet Kavramı ve Gelir Dağılımın İyileştirilmesinde Sosyal Devletin Rolü .....	37
3.2. Gelir Dağılımında Eşitsizlik Nedenleri .....	37
3.3. Gelirin Yeniden Dağıtımında Devlet Müdahalesinin Gerekliği .....	39
3.4. Hükümetlerin Gelirin Yeniden Dağıtımında Sahip Olduğu Araçlar .....	39
3.4.1. Vergi Politikası ve Gelirin Yeniden Dağıtımı .....	40
3.4.1.1. Kişisel Gelir Vergisi .....	41
3.4.1.2. Kurumlar Vergisi .....	42
3.4.1.3. Harcama Vergileri.....	43
3.4.1.4. Servet Vergileri.....	43
3.4.1.5. Diğer Vergisel Uygulamalar .....	45
3.4.2. Kamu Harcama Politikası ve Gelirin Yeniden Dağıtımı.....	46
3.4.2.1. Reel Harcamalar .....	47
3.4.2.2. Transfer Harcamaları .....	48
3.4.3. Borçlanma Politikası ve Gelirin Yeniden Dağıtımı .....	49
3.4.4. Maliye Politikalarının Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi.....	50

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 4. DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI VE GELİR DAĞILIMI İLİŞKİSİ

4.1. Dünya'da Gelir Dağılımı İstatistikleri.....	55
4.2. Dünya'da Vergi Harcamaları Uygulaması ve Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi.....	58
4.2.1. ABD .....	59
4.2.2. İngiltere .....	61
4.2.3. Almanya .....	62
4.2.4. İspanya .....	63
4.3. Türkiye'de Gelir Dağılımı İstatistikleri.....	64

4.4. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımını Sağlamadaki Etkisi.....	67
.....	67
4.4.1. Vergi İndirimleri ve Gelir Dağılımındaki Rolü.....	68
4.4.1.1. Kurumlar Vergisinde İndirimli Oran Uygulaması.....	69
4.4.1.2. Engelli İndirimleri.....	70
4.4.1.3. Harcama Vergilerinde İndirimli Oran Uygulamaları.....	72
4.4.1.4. En Az Geçim İndirimi.....	72
4.4.2. Vergi İstisnaları ve Gelir Dağılımındaki Rolü .....	73
4.4.3. Vergi Muafiyetleri ve Gelir Dağılımındaki Rolü .....	75
4.5. Türkiye’de Vergi Harcamaları Çerçevesinde Gelir Dağılımını İyileştirmeye Yönelik Politika Önerileri .....	75
<b>SONUÇ.....</b>	<b>79</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>83</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>91</b>

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>BSMV</b>	: Banka Sigorta Muamele Vergisi
<b>DPT</b>	: Devlet Planlama Teşkilatı
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GSYİH</b>	: Gayri Safi Yurt İçi Hâsıla
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>KDV</b>	: Katma Değer vergisi
<b>OECD</b>	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü
<b>ÖTV</b>	: Özel Tüketim Vergisi
<b>TÜGİAD</b>	: Türkiye Genç İşadamları Derneği
<b>TÜİK</b>	: Türkiye İstatistik Kurumu
<b>TÜSİAD</b>	: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
<b>vd.</b>	: ve diğerleri





## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Oecd Ülkelerinde Gelir Dağılımının Değişimi (Gini Katsayısı) .....	57
<b>Tablo 2:</b> Abd Vergi Harcama Tahminleri .....	60
<b>Tablo 3:</b> İngiltere Vergi Harcama Tahminleri Ve ( % ) Oranları.....	62
<b>Tablo 4:</b> Eşdeğer Hane Halkı Kullanılabilir Fert Gelirinin Gelir Türlerine Dağılım(%) .....	65
<b>Tablo 5:</b> Türkiye’de Gelir Dağılımının Gelişimi .....	66
<b>Tablo 6:</b> İlk 5 Vergi Harcama Maddeleri .....	68
<b>Tablo 7:</b> İndirimli Vergi Oranları.....	70
<b>Tablo 8:</b> Engellilik İndirimi.....	71
<b>Tablo 9:</b> En Az Geçim İndiriminde Gizli Artan Oranlılık .....	73



## ŞEKİL ve GRAFİK LİSTESİ

<b>Şekil 1:</b> Lorenz Eğrisi .....	34
<b>Grafik 1:</b> Seçilmiş Ülkelerde Gini Katsayısı .....	58



## ÖZET

Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımına Etkisi başlıklı bu çalışmada vergi harcamalarının gelir dağılımı ile ilişkisi incelenmeye çalışılmıştır. Vergi harcamaları, mükelleflere tanınan muafiyet, istisna, indirim, farklı oran uygulanması ve verginin ertelenmesi gibi vergi ayrıcalıklarından oluşmaktadır. Vergi harcamaları yoluyla devlet, ekonomik ve sosyal bazı amaçları gerçekleştirebilmek için vergilendirilebilir geliri vergi dışına çıkarmakta ve tahsilinden vazgeçmektedir.

Bu çalışmada vergi harcamalarının sosyal yönünü oluşturan gelir dağılımı ile ilişkisi incelenmiştir. Ülkeler vergi harcamaları yoluyla gelir dağılımı üzerinde doğrudan ve dolaylı etkiler gösterebilmektedir. Bu etkiler vergi harcamalarından yararlanan mükelleflerin reel gelirlerinin artması yoluyla gerçekleşir. Reel geliri artan mükellefler daha fazla mal ve hizmet tüketerek refahlarını artırmış olmaktadır.

Bir ülkede vergi harcamaları ile gelir dağılımının iyileştirilmesi, devletin uygulamış olduğu indirim, istisna ve muafiyetlerden düşük gelirlili bireylerin yararlanmasıyla mümkündür. Bu bakımdan ülkelerin özellikle ekonomik amaçlar çerçevesinde uygulamaya koyduğu vergi harcamaları, gelir dağılımını iyileştirmek bir yana eşitsizliğin giderek daha fazla artmasına yol açmaktadır.

Bu çalışma ülkelerin gelir dağılımını sağlama amacını gerçekleştirirken kullandığı vergi harcamalarının, bu amaca ulaşmada ne kadar başarılı olduğunu araştırmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu bakımdan çalışmada öncelikle vergi harcaması ve gelir dağılımına ilişkin kavramsal çerçeve tartışılmış sonrasında ise indirim, istisna ve muafiyet şeklindeki vergi harcama türlerinin gelir dağılımı üzerinde gösterdiği etkiler incelenmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, Vergi Harcaması, Gelir Dağılımı, Türkiye’de ve Dünyada Gelir Dağılımı



## ABSTRACT

In this study titled “The Effect of Tax Expenditures on Income Distribution”, the relationship between tax expenditures and income distribution is examined. Tax expenditures consist of tax privileges such as exemption, exemption, deduction, applying different rate and deferred tax. In order to realize some economic and social objectives, the government excludes taxable income and waives its collection through tax expenditures.

In this study, the relationship between income distributions, which constitutes social aspect of tax expenditures, is examined. Countries can have direct and indirect effects on income distribution through tax expenditures. These effects are realized through the increase of the real income of taxpayers benefiting from tax expenditures. Taxpayers, whose real income increases, consume more goods and services and increase their welfare.

Improving the tax expenditure and income distribution in a country is only possible by low-income individuals benefiting from the government's deductions, exceptions and exemptions. In this respect, the tax expenditures imposed by countries, especially for economic purposes, lead to an increase in inequality rather than improving income distribution.

This study has been prepared to investigate how successful the tax expenditure used by countries in achieving the income distribution is achieved in achieving this goal. In this respect, firstly, the conceptual framework of tax expenditure and income distribution is discussed and then the effects of tax expenditure types such as deduction, exemption and exemption on income distribution are examined.

**Keywords:** Tax, Tax Expenditure, Income Distribution, Income Distribution in Turkey and the World





## GİRİŞ

Günümüzde kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en önemli kaynak vergilerdir. Devlet vergi toplarken adil davranmalı kişilerin ödeme güçlerini göz önüne almalıdır. Literatürde mükelleflere tanınan indirim, istisna ve muafiyetler şeklinde bir takım vergi ayrıcalıkları bulunmaktadır. Bu ayrıcalıklar genel olarak vergi harcaması olarak adlandırılır.

Hükümetlerin vergi harcaması yapmak için ekonomik ve sosyal bir takım amaçları bulunmaktadır. Ülkede yatırımların artırılması için mükellef gelirlerine indirim veya istisna uygulanması, ekonomik amaçlı vergi harcamalarına örnek gösterilebilir. Bu durumda uygulanan vergi harcaması milli gelir üzerinde doğrudan etki gösterir. Sosyal amaçlı vergi harcamasında ise toplumdaki dezavantajlı kesimlere yönelik pozitif ayrımcılık uygulanır. Düşük gelir düzeyine sahip esnaf ve çiftçilere muafiyet uygulanması veya düşük gelir gruplarının çokça yararlandığı konut, ulaşım, gıda ve sağlık alanındaki bazı mal ve hizmetlerde vergi indirimine gidilmesi sosyal amaçlı vergi harcamaları içerisinde yer almaktadır.

Gelir dağılımı geçmişten günümüze kadar gerek ülkemiz gerekse diğer dünya ülkeleri açısından önemli bir sorun haline dönüşmüştür. Gelir, kişiler arasında farklı şekillerde pay edilmiş ve bu durum bir takım gelir adaletsizliklerine yol açmıştır. Geçmişte anaakım iktisat teorisinin savunduğu piyasa mekanizmasının gelirin dağılımını en optimal şekilde dağıttığına ilişkin görüşler günümüzde geçerliliğini yitirmiştir.

Bu bakımdan günümüz müdahaleci sosyal refah devleti piyasa ekonomisinin adil biçimde dağıtamadığı geliri, sahip olduğu araçlarla yeniden dağıtımına tabi tutmaktadır. Bu araçlar içerisinde yer alan vergi harcamaları, ülkeden ülkeye farklılık göstermesine rağmen genel olarak indirim, istisna ve muafiyet şeklindedir. Söz konusu araçların uygulanması neticesinde ülkedeki gelir eşitsizliği düzeliyor ise bu harcamaların gelir dağılımı üzerindeki etkisi pozitif olur.

Bu kapsamda birinci bölümde vergi ve vergi harcaması kavramı ve verginin kamu harcamalarının içindeki yeri ve öneminden bahsedilmiş ve vergilemenin amaçları anlatılmıştır. Daha sonra vergi harcamasının uygulanma nedenlerine

değinilip, hesaplanma yöntemleri hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca bölümün sonuna doğru vergi harcamasının maliyetinden ve uygulama güçlüklerinden bahsedilip, vergi harcamasının vergileme ilkeleri ile olan ilişkisi irdelenmiştir.

İkinci bölümde gelir dağılımı üzerinde durulmuş, sonrasında gelir dağılımı eşitleri ve gelir dağılımını belirleyen faktörlerden bahsedilmiştir. Yine bu bölümde devletin gelir dağılımına müdahalesinden bahsedilerek müdahale araçları tanıtılmış, gelir dağılımının ölçülmesi ve llme yöntemlerine değinilmiştir.

nc bölümde gelir dağılımının sosyal devlet ile ilişkisi incelenerek, gelir dağılımında eşitsizliğe neden olan konulara değinilmiştir. Eşitsizliğin giderilmesi için gelirin yeniden dağıtılması gerekliliği üzerinde durulmuştur. Daha sonra hükümetler tarafından gelirin yeniden dağıtılması için gerekli olan araçlardan bahsedilerek bu araçlar ayrıntılı bir Şekilde açıklanmıştır.

Çalışmanın son bölümü olan dördüncü bölümde ise dünyada ve Türkiye’de vergi harcamaları ve gelir dağılımı ilişkisi incelenmiş, bazı ülkelerin gelir dağılımını gerçekleştirmek üzere uyguladıkları vergi harcamalarına değinilmiştir. Bu bölümde son olarak Türkiye’deki gelir dağılımı analiz edilerek vergi harcamalarının uygulanmasına ilişkin politika nerisi getirilmiştir.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## 1. VERGİ HARCAMALARI

### 1.1. Vergi Kavramı ve Verginin Kamu Gelirleri İçindeki Yeri ve Önemi

Kamu harcama finansmanına temel teşkil eden vergi; kamu hizmetlerinin karşılanması amacıyla özel ekonomilerden, kamu ekonomisine hukuki cebir kullanarak, kesin ve karşılıksız olarak yapılan parasal bir aktarımdır (Ataç 2000: 119).

Geçmişte hükümet müdahalesinin gerekli olmadığı yönündeki görüş günümüzde değişmiş ve sosyal refahın artırılması amacıyla devletin piyasaya müdahalesi haklı bir gerekçe kazanmıştır. Bu nedenle modern maliyeciler verginin, devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmesini sağlamak için cebri, nihai ve karşılıksız olarak, doğrudan doğruya talep edilen parasal bir yükümlülük olduğunu kabul etmektedir (Türk 2008: 111). Bir başka tanımda vergi, kamu harcamaları ve kamu borçlarından dolayı ortaya çıkan yükleri karşılamak amacıyla, karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden alınan ve para şeklindeki cebri niteliğe sahip ödemeler olarak kabul edilmektedir (Akdoğan 2007: 150). Vergi Harcamaları Raporunda ise vergi, yukarıdaki tanımlara benzer şekilde “devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyduğu kaynakları temin etmek ve borçları dolayısıyla üstlendiği yükümlülükleri karşılamak için egemenlik gücüne dayalı olarak, cebri, nihai ve karşılıksız olarak gerçek ve tüzel kişilerden istenen parasal yükümlülük” olarak tanımlanmıştır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü 2007: 5). Bu tanımlarda geçen cebirlik kavramının da katkısıyla günümüz devletinin en önemli gelir kaynağının vergi olduğunu söylemek mümkündür. Piyasa ekonomisi ve karma ekonomi sisteminin hâkim olduğu ülkelerde devlet gelirleri arasında vergi gelirleri %70 ile %90 arasında önemli bir paya sahiptir (Erdem vd. 2011: 64).

## **1.2. Vergilemenin Amaçları**

Vergilemenin amaçları, devletin görevlerinin gelişimine paralellik göstermektedir. Geçmişte klasik iktisadi anlayış tarafından savunulan tarafsız vergi görüşü günümüzde, müdahaleci ve düzenleyici vergi anlayışına dönüşmüş olup, vergiler yoluyla ekonomik birimlerin alacakları kararlarda önemli bir etkiye sahip olmaktadır. Vergilemenin geleneksel bir takım amaçları bulunmakla birlikte bu amaçlar gelişen dünya ve çeşitli ihtiyaçlarla birlikte değişiklik gösterebilmektedir. Bunun yanı sıra ekonomik dengenin sağlanması, korunması, ekonomik büyümenin veya kalkınmanın gerçekleştirilmesi, gelir dağılımının düzeltilmesi ve tam istihdamın sağlanması gibi amaçlar da vergilemenin amaçlarının gelişip değişmesine neden olmaktadır (Akdoğan 2007: 131). Vergilemenin asıl ve temel amacı kamu harcamalarını finanse etmek olarak kabul edilebilir. Fakat belirttiğimiz amaçlar ve devletin fonksiyonlarının zamanla değişmesi vergilemenin de amaçlarını değiştirmiştir (Pehlivan 2014: 97). Klasik devlet anlayışına göre vergi, sadece kamu harcamalarını karşılamak amacıyla (mali amaç) toplanırken, refah devleti anlayışına göre vergi, mali amaçların yanı sıra mali olmayan amaçların gerçekleştirilmesi için de toplanmaktadır (Özkara 2004: 6). Bu kapsamda, vergilemenin amaçları; mali, ekonomik ve sosyal amaçlar olmak üzere üç ayrı başlıkta incelenebilir.

### **1.2.1. Vergilemenin Mali Amacı**

Vergilemenin mali amacı, kamu hizmetlerini ifa etmek için gerekli finansmanı sağlayabilmektir (Şen ve Sağbaş 2016: 18). Devletin bu amacı gerçekleştirilebilmesi için, vergi tarifelerini artan oranlı olarak uygulaması, vergi tabanını genişletmesi, vergi kayıp ve kaçığının en aza indirecek önlemler alması, vergi ahlakını ve vergi bilincini oluşturma yönünde gerekli tedbirleri uygulaması gerekmektedir. Bu önlemler daha çok borçlu taraf olan mükellefin vergi uyumunu sağlamaya yönelik önlemlerdir. Bir de alacaklı taraf olan vergi idaresi veya devletin gözetmesi gereken bazı unsurlar bulunmaktadır. Bu bakımdan vergiden yüksek randıman sağlanması için mükellefler ile vergi idaresi arasındaki ilişkilerde uyumun gözetilmesi, vergi elemanlarının yeterli sayı ve kalitede olması, vergilendirme işlemlerinin açık, kolay, anlaşılır ve ileri teknoloji ile donatılması önem arz etmektedir (Devrim 1996: 181).

### **1.2.2. Vergilemenin Ekonomik Amacı**

Vergileme ile ulaşılmak istenen ekonomik amaçlar, ekonomik istikrar ve ekonomik büyüme ve gelişmenin sağlanması olmalıdır. Bir ekonomide, ekonomik istikrarın sağlanması için iki hususun birlikte gerçekleştirilmesi önem arz eder. Bunlardan ilki fiyat istikrarı, diğeri ise tam kapasite kavramıdır. Ekonomide düşük bir üretim düzeyinde istikrarlı bir fiyat düzeyi arzu edilmediği gibi, hızla yükselen bir fiyat düzeyinde de maksimum üretim düzeyi istenmeyen bir durumdur. Yalnızca hem tam istihdamın hem de istikrarlı fiyatların mevcut olduğu bir ekonomide ekonomik istikrar tam olarak gerçekleşmektedir (Ataç vd. 1995: 22).

Bu durumda vergiler yoluyla ekonomik amaçlarını gerçekleştirmek isteyen hükümetler, korumak ve geliştirilmek istenen sektörler için vergi teşviki, önlenmek istenen veya istenmeyen durumlar içinse ilave vergi koymak suretiyle ekonomi üzerinde istenen etkilerin oluşmasını sağlayabilirler (Turhan 1998: 249). Vergiler doğrudan veya dolaylı olarak üretilen malın maliyetine ya da satış fiyatına girerek kârı azaltıp malın üretimini etkileyebilmektedir. Bu durumda üretim unsurlarını daha ağır bir yükümlülüğe tabi tutan vergi, üretim miktarını düşürebilmektedir. Ayrıca sermaye dar boğazının giderilmesinde vergi konulmak suretiyle ihracat, döviz kazandırıcı işlemler ve yabancı sermaye girişi teşvik edilip, ithalat ve döviz kaybettirici işlemlerde kısıtlamaya gidilebilir (Edizdoğan vd. 2017: 147). Diğer yandan vergilemenin ekonomik amacı ile enflasyon ve ödemeler dengesi açıkları gibi makroekonomik sorunların bertaraf edilmesi ve kaynakların ülke genelinde optimal tahsisinin sağlanması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla ülkedeki vergi sisteminin tüm bu sorunların çözümüne odaklanması gerekmektedir (Akdoğan 2007: 120).

### **1.2.3. Vergilemenin Sosyal Amacı**

Vergilemenin sosyal amacında; ülkedeki gelir dağılımı, kentleşme, eğitim ve sağlık gibi sosyal faydası yüksek alanlarda faydanın tüm topluma yayılmasını sağlamak için vergileme bir araç olarak kullanılmaktadır. Sosyal sorunlar içerisinde ülkeler için önemli olan sorunların başında adil gelir dağılımı gelmektedir. Çünkü piyasanın kendi haline bırakılması sonucunda gerçekleşen ve üretime katılan bireylerin verimliliği ölçüsünde üretimden aldıkları pay adil olmayabilir. Benzer adaletsizlik üretime katılmayanlar için de gerçekleşebilir. Bu bakımdan devlet birincil

gelir dağılımı sonucunda ortaya çıkan gelir adaletsizliğini vergileme ile çözmek zorundadır.

Vergilemenin sosyal amacıyla hedeflenen, serbest piyasa ekonomisinin yerine getiremediği adil bir gelir ve servet dağılımının sağlanmak istenmesidir. Bu nedenle vergi sistemlerinde asgari geçim indirimi, artan oranlı tarifeler, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine oranla daha az vergilendirilmesini ifade eden ayırma ilkesinin uygulanması verginin sosyal amacının gerçekleştirilmesi için büyük öneme sahiptir. Bu hususun gerçekleştirilebilmesi için yüksek gelir elde edenler daha yüksek oranda vergilendirilerek orta ve düşük gelirlilerin vergi yükünü hafifletmek mümkündür (Aksoy 1998: 174). Yine yüksek gelir ve servete sahip kesimden elde edilen vergi gelirlerinin, transfer harcaması yoluyla düşük gelirli bireylere aktarılması da mümkündür.

Sosyal amacı hedefleyen bir vergi sistemi ile gelir dağılımı dışında eğitim, sağlık ve kentleşme gibi alanlarda da faydanın tüm topluma yayılması sağlanabilir. Örneğin eğitim ve sağlıkta ortaya çıkan pozitif dışsallığın fiyata dâhil edilebilmesini sağlamak için bu tür malların üretiminde rol alan girişimcilerin vergi yüklerinin düşürülmesi mümkündür. Örneğin Türkiye'nin de içinde bulunduğu bazı ülkelerde eğitim hizmetinden sağlanacak faydanın yaygınlaştırılması için kitaplar üzerinden alınan vergi sıfıra indirilmiştir. Yine sağlık hizmetlerinin daha düşük maliyetle gerçekleşmesinin sağlanması için bu hizmetler ve bu alandaki bazı ürünlerin vergi oranları düşürülmektedir. Kentleşme açısından ise çevreye zarar veren ve enerji tüketiminin yüksek olduğu yapılaşmayı daha maliyetli hale getirmek ve çevreye duyarlı yapılaşmayı özendirmek için bazı vergilere başvurulmaktadır. Bu bakımdan örneğin fosil yakıt kullanımını cezalandıran, yenilenebilir enerji kullanımını ise teşvik eden vergi sistemleri kentleşmenin daha sürdürülebilir olmasında başvurulan yöntemlerdir.

### **1.3. Vergi Harcaması Kavramı ve Ortaya Çıkışı**

Vergi harcaması, vergi mükelleflerine tanınan ve vergi idaresinin tahsilinden vazgeçtiği vergi muafiyeti, istisnası, indirimleri ile vergi ertelemelerinden oluşmaktadır. Vergi harcaması kavramı 1960'lı yıllarda kullanılmaya başlanılmış olup

bu kavramın kullanıldığı ilk resmî belge 1974 yılı Amerika Birleşik Devletleri Bütçe Kanunu olarak kabul görmektedir. Bu kanun vergi harcamasını, federal vergi kanunlarında yer alan özel nitelikteki istisna, muafiyet, brüt gelirden indirim ve ayrıcalıklı vergi oranını sağlayan düzenlemelerin sebep olduğu gelir kayıpları olarak tanımlamaktadır (Ferhatoğlu 2005: 80). Bu kanunla birlikte vergi harcamalarının devlet harcamalarının bir şekli olduğu ve bu sebeple diğer kamu harcamalarında olduğu gibi bütçe dokümanları ve süreciyle ilişkilendirilmesi gerektiği ortaya konulmaktadır (Pedük 2005: 1-5).

Vergi harcamaları, devletin bazı ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmek için vergi sistemindeki indirim, istisna, muafiyet ve benzeri uygulamalarla almaktan vazgeçtiği kamu gelirlerini ifade etmektedir (Pehlivan 2014: 164). Bir başka tanımda vergi harcaması, bazı mükellef gruplarının yükünü azaltmak, onları istenen faaliyetleri yapmaya teşvik etmek ve vergi yönetimini daha kolay hale getirmek gibi nedenlerle tanınan; muafiyet, indirim, istisnaların yol açtığı kaybı ifade etmektedir (Akdoğan 2007: 173). Vergi harcaması kavramı, ilgili sorumluluklar çerçevesinde vergi toplanabilmesi için harcanan giderleri değil, sosyo-politik amaçlı uygulamalara karşı vergi sisteminde oluşturulabilecek mali teşvikler grubundaki bazı ayrıcalıkları ifade etmektedir (Özker 2002: 1). Özel teşebbüsleri belirli amaçlara teşvik etmek için standart vergi önlemleri dışında başvuru vergi harcamaları, vergi yükümlülüklerini azaltarak kamu harcamalarını doğrudan bütçeden karşılamak yerine, harcamaların vergi sisteminde yapılan değişikliklerle gerçekleştirilmesidir (Ferhatoğlu 2001: 6).

Sonuç olarak vergi harcaması, temelde iki unsuru ifade etmektedir. İlk unsur; devletlerin bir takım siyasal, ekonomik ve sosyal amaçlarını vergi kanalıyla gerçekleştirebilmeleri için başvurdukları ve vergi sistemi içine yerleştirdikleri özel koşullardır. Özel koşullar, devlet destekleriyle; emekliler, yoksul aileler gibi belirli sosyal grupların refahını arttırma veya imalat, tasarruf, yatırım veya ihracatı teşvik etmek gibi ekonomik amaçları gerçekleştirmeye yönelik uygulamalardır. İkinci unsur; vergilerin normatif yapılarını gösteren hükümler olup, bir verginin varlığı ve uygulanması için zorunlu unsurlardır. Bunlar; vergi konusu, matrahı, vergileme dönemi, tarife ve oranlar, vergileme yetkisinin alanı, muafiyet ve istisnaların düzeyi ve vergi idaresidir. Böylece vergi harcaması kavramı, ilgili yükümlülükler bazında

vergi toplanmasına yönelik yapılan harcamaları değil, sosyo-politik amaçlı uygulamalara yönelik vergi sisteminde ifade edilebilecek mali teşvikler bazındaki vergi istisna, indirim, muafiyet ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin indirimleri belirtmektedir (Özkara 2004: 16-17).

#### **1.4. Vergi Harcaması Türleri**

Vergi harcaması kavramına göre vergi yapısı iki temel bölümden oluşmaktadır. Buna göre, vergi yapısının ilk bölümü; “gelir getirici standartlar” bölümü olup vergilendirme için zorunlu hükümler olan vergi yasalarındaki vergiyi doğuran olay, verginin mükellefi veya sorumlusu, verginin konusu, kanunen kabul edilen giderler, vergilendirme dönemi (hesap dönemi), muhasebe düzeni, tarife-oran, vergi idaresi ve uluslararası mali zorunluluklar ile ilgili hükümlerden meydana gelmektedir. İkinci bölüm ise vergi sübvansiyonları veya teşvikleri olarak da ifade edilebilen “özel ayrıcalıklar” bölümü olup vergi indirimleri, istisnaları ve muafiyetleri şeklindeki ifadelerdir (Pedük 2006: 7). Bu bakımdan vergi yasalarındaki vergi harcamalarını genel olarak; vergi muafiyeti, vergi istisnası ve vergi indirimleri olarak üçe ayırmak mümkündür (Akdoğan 2007: 173). Vergi harcaması türleri ile ilgili olarak belirtilmesi gereken bir önemli husus da, vergi istisnası ve vergi indirimlerinin vergi konusunu oluşturmaları sebebiyle objektif olmalarına karşılık, vergi muafiyetinin kişiyi esas aldığı için subjektif bir kavram olmasıdır (Nadaroğlu 1996: 237). Bu kavramlar aşağıda kısaca açıklanmıştır.

##### **1.4.1. Vergi indirimleri**

İndirim; bazı vergi konularında, belli niteliklere sahip mükelleflerin, gayrisafi vergilendirilebilir gelirleri üzerinden sosyal veya ekonomik amaçlarla belli tutarlarda eksiltmeler yapılması anlamına gelir (Rakıcı 2004: 116). Yatırımları teşvik edici vergi politikası araçlarından birisi de vergi oranı indirimleridir. Vergi oranlarında yapılacak indirimlerle, girişimcilere yapacakları yatırımlar için önemli fonlar sağlanarak yeni yatırım projelerinin kârlılıkları artırılmaktadır. Vergi indirimleri, nispi fiyatlardaki değişikliklerle üretim sürecinde sermaye kullanma maliyetini düşürerek özel yatırımları teşvik etmektedir (Özkara 2004: 22).



Bu şekildeki bir vergi indirimi, vergi matrahının daraltılması veya sınırlandırılması şeklinde uygulanmakta (Oktar 2006: 91) ve yükümlülük kapsamındaki bazı mükellefler bu kapsamdan çıkarılmakta veya yükümlülüklerinde eksiltmeler yapılmaktadır (Öz 2002: 12). Bu ifadelerden yola çıkıldığında, vergi indirimine en geniş anlamıyla vergi matrahının daraltılması şeklinde bakılabilir (Oktar 2006: 73-87-91).

Vergi indirimleri yoluyla başvurulacak bir diğer amaç ekonomik istikrarın sağlanmasıdır. Örneğin durgunluk dönemlerinde vergi indirimlerinin altında yatan asıl düşünce, kullanılabilir kişisel gelirleri artırmak amacıyla özel tüketim ve yatırım harcamalarında artış sağlamaktır. Böylece ekonomik hayattaki daralmanın önlenmesi ve genişlemenin sağlanması amaçlanmaktadır (Ataç 2009: 197).

#### **1.4.2. Vergi istisnaları**

Vergi yasalarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının yine vergi yasalarıyla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasına vergi istisnası denilmektedir (Akdoğan 2009: 48). Literatürde vergi istisnasına yönelik temelde aynı anlama gelen pek çok tanım yapıldığı görülmektedir. Örneğin Gönül (2002: 2) vergi istisnasını, vergi matrahından hariç bırakılan gelir olarak ifade ederken, Maliye Bakanlığı (2001: 1) ise vergi istisnalarını vergi tabanından istisna edilen gelir olarak kabul etmektedir. Daha geniş bir tanımlamada ise vergi istisnası, belli kişi ve grupların belli faaliyetlerle elde ettikleri gelirlerin kamu yararı ve sektörel önemleri ya da ekonomik fonksiyonları sebebiyle vergilendirilmemesi veya çok düşük oranlarda vergilendirilmesi olarak ifade edilebilmektedir (Uyanık 1997: 54). Bu tanımlamalardan yola çıkıldığında vergi istisnası, vergi yasalarının vergilendirilmesini gerekli kıldığı vergi konusunun kısmi veya tamamen, sürekli ya da geçici olarak aynı veya başka vergi yasalarıyla vergi dışında bırakılması olarak ifade edilebilir (Nadaroğlu 2000: 237).

İstisna verginin konusuna getirilen bir ayrıcalıktır (Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu 2011: 86). Vergi adaletinin sağlanması bakımından çok dikkat gerektiren istisna uygulamaları, fazla ve gereksiz boyutlara ulaştığında hem idare hem de mükellef için olumsuz etkiler doğurabilir (Akdoğan 2007: 151-152). Sosyal, kültürel, ekonomik, politik ve kısmen de idari nedenlerle yer verilen istisna uygulamalarına objektif ve

sübjektif nitelikteki pek çok alanda başvurulmaktadır. Örneğin Türkiye’de gelir vergisi kanunlarında ücretlerde, serbest meslek kazançlarında; kurumlar vergisi kanununda iştirak kazançlarında ve döviz getirici faaliyetlerde ya da eğitim ve sağlık gibi sosyal faydası yüksek alanlarda istisnaya sık sık başvurulmaktadır. Vergi istisna uygulaması, istisnanın getirildiği evrede vergilendirme zincirini kırması sebebiyle, katma değer vergisinin yapısına ters düşse de kanun koyucunun katma değer vergisi kanununda geniş bir istisna alanı öngördüğü görülmektedir (Öncel vd. 2009: 412). Özellikle gelir dağılımı adaletinin sağlanması şeklinde sosyal amaçların veya ihracatı özendirmek gibi ekonomik amaçların hedeflendiği alanlarda harcama vergilerinde oldukça fazla vergi istisnasına başvurulduğu görülmektedir.

### **1.4.3. Vergi Muafiyetleri**

Vergi yasalarında kendileri için vergi borcu doğması belirtilmiş olduğu halde, belirli kişi veya grupların vergi yükü dışında tutulmasına vergi muafiyeti denmektedir (Devrim 2002: 247). Tanımdan da görüleceği üzere vergi istisnası, vergi konularını kısmen veya tamamen vergi kapsamından çıkarırken vergi muafiyeti kişilerin vergi mükellefiyetinin kaldırılmasıdır. Vergi yasasının hükümlerine uygun olarak, mükellef olması gereken bazı kişi veya grupların, örneğin dernek veya vakıfların, aynı yasanın açık hükümleriyle o verginin mükellefi kabul edilmemesi, muafiyet olarak adlandırılmakta ancak bir kişinin vergiden muaf olabilmesi için, kendi şahsı bakımından, yasalara göre belirlenmiş şartları taşıması önem arz etmektedir (Özkara 2004: 18).

Orhaner (2000: 150)’e göre vergi muafiyeti, vergi yasalarına göre vergilendirilmesi gereken kişi veya grupların yasalarla alenen vergi dışında tutulması durumu olarak kabul edilmektedir. Vergi muafiyeti bazı kişi ve kuruluşların kamu yararı da göz önüne alınarak vergiden muaf tutulması olarak da ifade edilmektedir (Uyanık 1997: 53). Vergi hukuku bakımından yapılan bu tanımlardan anlaşılacağı üzere genel olarak ulaşılabilecek muafiyet tanımı, bir vergi yasasının hükümlerine uygun olarak, mükellef olması gereken bazı kişi veya grupların, aynı yasanın açık hükümleri ile o verginin mükellefi kabul edilmemesi yani en kısa şekliyle kişilerin vergi dışında tutulması olarak ifade edilebilir (Erginay 1985: 45). Gelir Vergisi

Kanununda yer alan esnaf muaflığı (madde 9) ve diplomat muaflığı (madde 15) vergi muaflıklarına örnek gösterilebilir.

### **1.5. Vergi Harcamasının Unsurları**

Vergi harcaması kavramının üç temel unsuru bulunmaktadır. Bunlar; özel şartlara haiz mükellef ve konulara uygulanması, ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri içermesi ve kamu harcaması özelliği göstermesidir.

#### **1.5.1. Özel Şartlara Haiz mükellef ve konulara uygulanması**

Vergi kanunlarında belirtilen indirim, istisna, muafiyet ve benzeri ayrıcalıklı hükümler, herhangi bir özel koşul ya da şart aranmaksızın her mükellefe aynı şekilde uygulanırsa, bu durum vergi harcaması hükümlerini ayrıcalıklı olmaktan çıkaracaktır.

Kamuoyunda sıkça ifade edilen “herkese verilen teşvik, teşvik değildir” sözü, durumu çok açık bir şekilde ifade etmektedir. Örneğin, her mükellefe uygulanan genel bir oran indirimi veya vergi ertelenmesi, belli kişi ve gruplara ayrıcalık tanımadığından vergi harcaması niteliğine sahip değildir. Ancak, ülkemizde olduğu gibi vergi kanunlarında belirtilen şartlarda araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan mükelleflerin ödeyecekleri vergi miktarının bir kısmının ertelenmesi, vergisi ertelenen mükellefe sağlanan vergi desteği sayılmaktadır. Buradaki vergi desteği, vergi tutarı değil, vergi tutarının zaman değeri olmaktadır.

Benzer şekilde belli bölgelerde yatırım yapan mükelleflere getirilen bölgesel vergi teşvikler de sadece o bölgedeki mükelleflere sağlanmaktadır. Ancak ülkenin tüm bölgelerine sağlanan bir vergi teşviki söz konusu olduğu takdirde burada da bir vergi harcamasından bahsedilemez (Pedük 2005: 33).

#### **1.5.2. Ayrıcalıklı Vergi Düzenlemeleri İçermesi**

Vergi yasalarında yer alan bir düzenlemenin vergi harcaması olup olmadığını tespit edebilmek için, bu düzenlemenin standart vergi yapısından farklı ve özel bir düzenleme olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir (Gülmez 2003: 8). Vergi harcaması türleri başlığında da belirtildiği gibi vergi harcaması, vergi yapısının temel iki bölümle ifade edildiği görüşünde olup; ikinci bölüm vergi sübvansiyonları veya

teşvikleri olarak da ifade edilebilen “özel ayrıcalıklar” bölümüdür. Bu bölüm vergi indirimleri, istisnaları ve muafiyetlerini içermektedir (Pedük 2006: 7).

Türk hukukunda muafiyetler ile istisna arasında kesin bir ayırım yapıldığı halde, yabancı literatürde bu iki kavram birbirinin yerine kullanılabilir (Balkaya Akça 2000: 10-11). İstisna, vergi yasalarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının kısmi olarak veya tamamen vergi dışında bırakılmasını ifade ederken, muafiyet vergi yasalarına göre vergilendirilmesi gereken kişi veya grupların vergi dışında tutulmasını belirtmektedir. Buradan hareketle istisna konuyu, muafiyet kişiyi esas almaktadır. Muafiyet ve istisna, geçici ve sürekli olabilir (Arcagök 2002: 52). Etki ettikleri sonuç itibarıyla istisna ile muafiyet arasında fark bulunmamaktadır (Ferhatoğlu 2001: 10).

### **1.5.3. Kamu Harcaması Olması**

Herhangi bir faaliyeti teşvik etmek için devletin farklı imkânları mevcuttur. Devlet doğrudan yardım şeklinde faiz oranlarını sübvansedebilir, üreticiye veya tüketiciye nakdi yardım yapabilir, varlıkları satın alabilir, borç verebilir ya da özel vergi uygulamalarıyla mükellefin vergi yükünü azaltmaya gidebilir (Balkaya Akça 2000: 17). Hükümet ekonomiyi teşvik etmek ve sosyal yaşamı korumak için bütçe harcaması gibi bir takım harcamalar yapabilir ve teşvik edilmek istenen veya korunması hedeflenen kişilerin faaliyetleri üzerindeki vergi yüklerini en aza indirebilir. Bu bakımdan hedeflenen sonuç açısından değerlendirildiğinde kamu gelirleri ile kamu giderleri arasında fark yoktur. Bu tür vergisel uygulamaların, harcama şeklinde ifade edilmesinin sebebi bu ayrıcalıklı uygulamaların hükümet yönünden bir gelir kaybı yaratmasıdır (Pedük 2005: 37).

Hükümet bütçesi içerisinde kamu harcamaları ve vergi harcamaları farklı şekillerde gösterilmektedir. Kamu harcamalarının ekonomik sınıflandırmasında bu harcamalar mal ve hizmet alımına yönelik harcamalar ile transfer harcamaları şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Türk bütçe sisteminde vergi harcamalarının bütçe ekinde parlamentoda kabul edildiği göz önünde bulundurulduğunda vergi harcamalarını da içine alan bir harcama sınıflandırması reel, transfer ve dolaylı transfer harcaması şekline dönüşmektedir. Böylece dolaylı transfer harcamaları, kamu harcamalarının doğrudan bütçe sistemine değil de vergi sistemi vasıtasıyla ekonomiye

yönlendirilmesidir. Hükümetin, mükelleflerden almaktan vazgeçtiği vergi gelirleri olarak ortaya çıkan bu harcama türü vergi harcaması şeklinde ifade edilir. Vergi harcamasından yararlanan, devletten doğrudan yardım almak yerine, ödeyeceği vergiyi daha az ödeyerek ya da ödemeyerek aynı faydayı sağlayabilmektedir (Ferhatoğlu 2001: 2).

### **1.6. Vergi Harcamalarının Uygulama Nedenleri**

Vergi harcaması vergi matrahının aşınmasına veya vergi esnekliğinin azalmasına neden olan uygulamalardır. Vergi harcaması sonucunda bu harcamalardan gerçekte yararlanması gerekenler ile hakkı olmadığı halde yararlanan pek çok mükellef bulunmaktadır. Vergi harcamaları, vergi gelirlerinde azalmaya yol açtıkları gibi, çoğu zaman vergide genellik ve yatay eşitlik ilkelerinin zedelenmesine yol açmaktadırlar. Vergi harcaması uygulamasında aşırı cömert davranılması, vergilerde karşılıklı denetimi, bütünlüğü bozmakta, uygulama güvenliğini azaltmaktadır (Özkara 2004: 27). Ekonomik amaç içeren vergi harcaması teşvik aracı olup sosyal amaç içeren vergi harcaması gelir transferine yol açmaktadır (Saraç 2010: 271). Hükümet, maliye politikası aracı olarak, muafiyet ve istisnayı içinde bulunduran, vergi harcamaları aracılığıyla, ekonomik etkinlikleri teşvik ederek, ülkenin belirli bir refah düzeyine ulaşabilmesini ve kalkınmasını amaçlamaktadır. Bunun dışında sosyal devlet olma ilkesi gereği, mükelleflere sosyal vasıflı vergi ayrıcalıkları tanınarak, sosyal adaletin gerçekleşmesine ve gelir dağılımının iyileşmesine katkıda bulunmaktadır (Maliye Bakanlığı 2007: 2).

Vergi, hükümetler için hem finans kaynağı hem de sosyal, siyasi ve ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesi için kullanılmakta ve bu yönleriyle maliye politikasının en önemli aracı olmaktadır. Vergi politikası ile geliştirilmesi ve korunması arzu edilen alanlar için vergi teşviki uygulanmakta, gelişmesinin önüne geçilmek istenen alanlar için de vergilerin arttırılması yoluyla müdahale edilebilmektedir.

Bu yüzden gelişmekte olan ve gelişmiş pek çok ülkede vergi teşvik uygulamalarına rastlanmaktadır. Gelişmekte olan ülkeler vergi harcamalarına; verimlilikte artış elde etme, uluslararası rekabet gücü elde etme, ekonomik kalkınmayı sağlama, geri kalmış bölgelerin kalkındırılmasını sağlama, istihdam imkânları yaratma

ve genişletme, ihracatta artış elde etme, teknoloji transferi sağlayabilme, gelir ve servet dağılımında düzenleme yapabilme, sosyal güvenliği sağlama, sanayileşme ve yabancı sermaye çekme gibi hedefler için ihtiyaç duymaktadır. Gelişmiş ülkeler ise; teknolojik gelişmeyi sürdürme ve ilerletme, bölgesel dengesizlikleri giderme, sermaye kaçışını engelleme, rekabet gücünü koruma, sorunlu sektörleri destekleme, verimlilik artışı sağlama, işsizliği en aza indirme gibi hedefler için başvurmaktadır (Duran 2003: 8). Aşağıda ise vergi harcamalarının genel nedenleri gösterilmektedir.

### **1.6.1. Ekonomik nedenler**

Gelişmiş ülkelerin gelişmelerini sürdürebilmeleri için gelişmekte olan ülkelerin de kalkınmalarını sağlayabilmeleri için yatırım yapmaları son derece önemlidir. Vergi politikasıyla yatırıma harcanacak fonlar oluşturmak, yatırım maliyetini ucuzlatmak, yatırımdan elde edilecek kârı en üst düzeye çıkarmak ve yatırımla üretilecek malları dış rekabete karşı korumak mümkündür (Edizdoğan 2000: 59). Bunlar içerisinde yatırım indirimi uygulamaları, yatırımları teşvik etmek amacıyla milli gelir ve refahın artışına yönelik uygulamalardır. Gelir adaleti sağlama amacıyla lüks tüketimi daha fazla vergilendirmek ve sağlığa zararlı mallar üzerinde tüketim vergileri koymak ta mümkündür. Böylece ülke ekonomisinde korunmak ve geliştirilmek istenen alanlarda vergi harcaması uygulamalarına başvurularak veya gelişimi sınırlandırılmak istenen alanlarda vergiler ağırlaştırılarak ekonomik sonuçlar elde edilmeye çalışılabilir (Pedük 2006: 31-32).

Bölgeler arası eşitsizliklerin giderilmesi ve bölgesel kalkınmanın sağlanabilmesi için de vergi harcamalarından yararlanılmaktadır. Bir ülkenin uluslararası pazardaki rekabet gücünü azaltan bir etmen de vergi sistemlerinde maliyetleri artırıcı çarpık uygulamaların bulunmasıdır. Vergi harcama türleri ile ülkenin dış ticaret politikasında yer alan hedefleri ve uluslararası rekabet gücünün arttırılması amaçları gerçekleştirilmektedir (Giray 2002: 45).

### **1.6.2. Siyasi ve İdari nedenler**

Vergi harcamalarının oluşturulup uygulanmasında ekonomik ve idari nedenler kadar siyasi nedenler de önem taşımaktadır. Bu harcamaların politik yönden daha az dikkat çekmesi ve hükümet yönünden yönetimlerin daha az yük getirmesi siyasi

yönden önemli olmasını sağlayan noktalardır. Ayrıca vergi harcamalarına ilişkin karar almada merkezîyetçilik kamu harcamaları ile kıyaslandığında daha azdır. Bu durum istenilen doğrultuda karar almaya imkân tanımaktadır (Giray 2002: 35). Her ne kadar vergi harcamaları parlamento tarafından onaylanan objektif maddeler olsa da kanunun hazırlık döneminde baskı gruplarının kendi çıkarlarına yönelik istekleri, vergi harcama kanunlarının kadük kalmasına neden olmaktadır. Bu durumda vergi harcaması yoluyla ulaşılmak istenen sosyal amaçlardan uzaklaşmakta, bu harcamalar rant ve çıkar gruplarına bir gelir aktarımı oluşmasına yol açmaktadır. Böylece siyasi nedenlerle, vergi harcaması kanunu hedeflenen amacından sapabilmektedir.

### **1.6.3. Sosyal nedenler**

Hükümetlerin vergi harcaması yapmak için ekonomik ve sosyal bir takım amaçları bulunmaktadır. Sosyal amaçlı vergi harcamalarında, toplumdaki dezavantajlı kesimlere yönelik pozitif ayrımcılık uygulanmaktadır. Düşük gelir düzeyine sahip esnaf ve çiftçilere muafiyet uygulanması veya düşük gelir gruplarının çokça yararlandığı eğitim ve sağlık alanındaki bazı mal ve hizmetlerde vergi indirimine gidilmesi sosyal amaçlı vergi harcamaları içerisinde yer almaktadır.

Ayrıca hükümetler verginin konusu, matrahı ve oranlarını belirlerken vergileme ile sağlanacak sosyal amaçlara dikkat etmektedirler. Bazı mükellef ve matrahların özel durumları genel hükümlere dayanılarak dikkate alınmıyorsa, bu durumda o kişilere özel olarak bazı vergi harcama uygulamalarına başvurulabilmektedir.

Türk Vergi Sisteminde tek evi olanlara yönelik vergi muafiyeti, çalışanların yemek, lojman, ulaşım için aldıkları bazı gelirlerin indirim tabi olması ve sosyal amaçla kurulmuş dernek ve vakıflara sağlanan muafiyet ve istisnalar, vergi harcamalarının sosyal nedenlerine örnek gösterilebilir (Özkara 2004: 30).

Ayrıca sosyal devlet olmanın gerektirdiği sosyal nitelikli bazı ayrıcalıkların vergi harcamaları yoluyla sağlanarak sosyal adaletin tesis edilmesi, yoksulluk ve gelir dağılımının iyileştirilmesi mümkün olabilir (Maliye Bakanlığı 2007: 2). Vergi harcamaları kullanılarak gelir ve servet dağılımını düzenlemek, sosyal güvenliği sağlamak, eğitimi geliştirmek, aileyi korumak, insan ve hayvan sağlığını korumak, dernek ve vakıfların kurulup gelişmesine yardımcı olmak, sporu geliştirmek gibi

amaçlar da sosyal nedenler arasında sayılabilir (Arcagök 2002: 63). Sonuç olarak vergi harcamalarının sosyal işlevi, gelir dağılımı, istihdam ve sosyal adalet amaçları için öncelikli olarak ve etkili biçimde kullanılması gerektiğini ifade etmektedir (Devrim 2002: 199-200).

## **1.7. Vergi Harcaması Hesaplama Yöntemleri**

Vergi harcamaları, kamu harcamalarının bir türüdür. (Gelirler Genel Müdürlüğü 2001). Vergi harcamalarının maliyeti olarak ifade edilebilecek farklı unsurlar bulunmaktadır. Bu unsurların en önemlileri devletin vergi gelirlerinde neden olduğu azalmadır. Tüm vergi harcamalarının ortak noktası, normal şekilde devlete geçecek bir kısım fonların alınmaktan vazgeçilerek bireylere bırakılması durumudur (Ferhatoğlu 2005: 82).

Vergi harcamaları bütçe dengesinde değişikliğe neden olmaktadır. OECD ülkelerinde ve pek çok gelişmiş ülkede bu harcamaların bütçe üzerindeki maliyetleri hesaplanmaktadır. Ayrıca söz konusu hesaplamalar istatistiki olarak kullanılan bir araç olmakla birlikte bütçelerin kanunlaşması sürecinde de parlamentonun yararlandığı bir kaynaktır (Kulu 2000: 24-29). Bazı ülkelerde de vergi harcaması miktarının belirlenip bütçe sürecine dâhil edilmesi oldukça güçtür. Bu konuda fazlaca detaylı veri ve analizlere gerek duyulduğundan çoğu ülkeler bu analizlerden kaçınmaktadır (Yılmaz 2007: 17). Vergi harcamalarının hesaplanmasında üç temel yöntem bulunmaktadır. Bunlar; vazgeçilen gelir yöntemi, kazanılan gelir yöntemi ve eşdeğer harcama yöntemleridir.

### **1.7.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi**

Hesaplama yöntemleri içinde vazgeçilen gelir yöntemi en basit yöntemdir. Bu yöntem vergi ayrıcalıkları nedeniyle vergi gelirlerinde oluşan kayıpların ölçülmesine dayanmaktadır (Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü 2007: 7). Maliye Bakanlığı vazgeçilen gelir yöntemini vergi ayrıcalıkları nedeniyle vergi gelirlerinde oluşan kayıpların ölçülmesi şeklinde tanımlamıştır (Maliye Bakanlığı 2007: 7). Akdoğan'a göre bu yöntem vergi ayrıcalıklarına yer verdiği için vergi hasılatında ortaya çıkan eksilmenin tahmin edilmesi durumudur (Akdoğan 2007: 176).



Vergi ayrıcalıklarının mevcut olduğu durumdaki vergi yükümlülüğü ile vergi ayrıcalığının mevcut olmadığı bir durumdaki vergi yükümlülüğü arasındaki fark gelir kaybını göstermektedir. Bu yöntem mükelleflerin davranışlarını dikkate almadığından harcama tanımını tam olarak temsil edememektedir. Vazgeçilen gelir yöntemi, sadece vergi harcaması olmadığı durumlarda kaynakların alternatif kullanımlarını da göstermede yardımcı olmaktadır (Özkara 2004: 40). Vergi harcamalarını bir maliyet olarak gören bu yaklaşım, özel hükümler nedeniyle azalmış vergi gelirleri tutarı anlamında vergi harcamalarının devlet açısından hesaplanmasıdır (Giray 2002: 40).

Davranışsal tepkileri ölçmenin çok güç olmasından dolayı Türkiye dâhil pek çok ülke vergi harcamalarını tahmin etmede vazgeçilen gelir yöntemini kullanmaktadır (Saraç 2010: 267). Vazgeçilen gelir yöntemini kullanarak vergi harcamalarını tespit eden diğer ülkeler: Almanya, ABD, İngiltere, Hollanda, İsveç, Kanada ve İspanya gibi ülkeler şeklinde sıralanabilir (OECD 2010: 70-140).

### **1.7.2. Kazanılan Gelir Yöntemi**

Kazanılan gelir yöntemi vergi harcamasının kaldırılıp mükellef davranışları da dikkate alındığında elde edilecek gelir artışının hesaplanması yöntemidir (Maliye Bakanlığı 2016: 10). Bu yöntemde mükelleflerin davranış değişikliklerinin göz önünde bulundurulması ve vergi gelirine dolaylı veya doğrudan etkisinin belirlenmesi oldukça önemlidir (Akdoğan 2007: 176). Kazanılan gelir yönteminde bir vergi harcaması kaldırıldığında devletin elde edeceği gelir, mükellef davranışları dikkate alınmadan hesaplanmaya çalışıldığında, mükelleflerin vergilerini düşürme çabası nedeniyle, abartılı gelir artışlarına neden olmaktadır.

### **1.7.3. Eşdeğer Harcama Yöntemi**

Eşdeğer harcama yöntemi bir vergi harcamasının yerini alacak eşit kamu harcaması miktarını hesaplamaya dayanan bir yöntem olup uygulaması oldukça zordur (Özkara 2004: 41). Vergi harcamalarının mükellef açısından hesaplanmasına dayanan bu yöntem, vergi harcamalarını bir fayda olarak görür ve politika yapıcılarına, vergi harcamalarıyla istenilen hedefe ulaşmak için gerekli aynı miktarda kamu harcama tutarını gösterir. Kamu harcamalarının vergilendirilebilir olmasından dolayı, bu yöntemde göre hesap edilen tutarlar, vazgeçilen gelir yöntemine göre hesaplanan

tutardan genelde daha yüksek olmak durumundadır. Dolayısıyla, aynı hedef için daha yüksek kamu harcaması gerekmektedir (Pedük 2005: 49).

### **1.8. Vergi Harcama Maliyetleri**

Vergi harcama tahminleri, her bir vergi harcaması kaleminin neden olacağı vergi geliri kaybını belirlemeye dayanmaktadır (Giray 2002: 39). Bu yöntemde vergi harcaması ve doğrudan kamu harcamalarını tahmin etmede iki aşamalı bir yol kullanılmaktadır. Birinci aşama, ilk etki tahminleri şeklinde ifade edilmektedir (Ferhatoğlu 2005: 5). Bu aşamada, mevcut gelir çerçevesi gösterilip herhangi bir değişikliğin doğrudan etkisi tahmin edilmektedir. Tahmindeki ikinci aşama ise istisna ile vergi sisteminde yapılan değişikliğin ekonomi üzerindeki etkisi ile bağlantılıdır. Böyle bir tahmin, birtakım spekülasyonlarla arzu edilmeyen ekonomik tepkilerin oluşmasına neden olup ekonomik dengeleri bozabilmektedir. Bu yüzden, uzmanlar çoğu zaman ilk etki tahminlerine ağırlık vermektedir (Ferhatoğlu 2005: 5).

Vergi harcaması maliyetlerini hesaplamada tahakkuk esası veya nakit (tahsil) esas dikkate alınmaktadır. Tahakkuk esasında, tahakkuk eden vergi tutarı temel alınıp vergi harcaması miktarı tahmin edilmeye çalışılırken; nakit esasında, topluma aktarılan nakit tutar belirlenmeye çalışılmaktadır (Ferhatoğlu 2001: 55). Ülkeler vergi harcamalarının ekonomik maliyetlerini belirleyip parlamento onayına sunarken bu esaslardan yararlanmakta ve bu esaslar bütçe kanunlarıyla onaylanmaktadır.

### **1.9. Vergi Harcamaları Uygulama Güçlükleri**

İndirim, istisna ve muafiyet şeklindeki vergi harcamalarına sıkça başvurulması, bazı kesimler arasında gelir akımı oluşturmakta ve bu durum ekonomik istikrarın bozulmasına neden olmaktadır. Böylece vergi harcamalarının uygulanması neticesinde bazı birey ve grupların vergi yükü ağırlaşırken diğer bazılarının yükünde hafifleme olmaktadır.

Ortaya çıkan bu sorun mükelleflerin ağır vergi yükünün üzerlerinden atmak için bir motivasyona neden olur. Bu durum Hazinesinin gelir kaybı yaşamasına ve bütçede dengesizliğe neden olur. Böylece vergi harcamaları nedeniyle tepkili olan mükellefler gelir kaybını telafi etmek amacıyla başvurdukları mevzuat dışı

yöntemlerle ekonomiyi topyekün etkilemektedir. Hükümet gelir elde etmek için yeni vergiler koyabilir, vergilerin oranlarında artış yapabilir veya vergi hasılatındaki yetersizliği telafi etmek amacıyla borçlanmaya gidebilmektedir. Vergi harcamaları neticesinde bir takım vergilerden muaf olunması veya bazı konuların vergi dışında kalması söz konusu olmaktadır. Ortaya çıkan gelir kaybının başka bir vergide artışa gidilerek veya ilave vergi konularak telafi edilmesi, harcanabilir gelirin ve satın alma gücünün olumsuz etkilenmesine ve tüketimde azalma yoluyla ekonomik istikrarın bozulmasına yol açabilir. Dahası vergilerdeki bu değişiklik ekonominin tamamına yaygınlaştırılmazsa görece fiyatların değişmesi sonucunda rekabet eşitsizliği ortaya çıkarabilir. Vergilerdeki artış sonucu harcanabilir geliri azalan mükellefler, tüketim harcamaları yerine yatırım ve tasarruflarında kısıntıya gittiklerinde makroekonomik sorunlar daha da derinleşebilmektedir. Yine vergi harcamalarının neden olduğu gelir kaybı iç borçlanma ile finanse edildiğinde faizlerin yükselmesi, yatırımların azalması ve özel kesim tasarruflarının kamu kesimine kayması sonucu ortaya çıkabilmektedir (Leblebici 2002: 4).

### **1.10. Vergi Harcamalarının Vergilemede Adalet Genellik Eşitlik Verimlilik ve Etkinlik İlkeleri İle İlişkisi**

Vergilemede adalet düşünüldüğünde genel olarak vergi yükünün adil dağıtılması akla gelmektedir. (Edizdoğan 2007: 229). Çoğu vergi sisteminde adalet ilkesine uygun bir vergileme yapılmasına rağmen uygulamada bu ilkenin gerçekleştiğini söylemek zordur (Edizdoğan 2000: 139). Bu bakımdan vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleri vergilemede adalete ulaşabilmek için gerçekleştirilmesi zorunlu prensiplerdir.

Genellik ilkesi, vergi yüküne tüm toplum bireylerinin katılımını öngörmektedir. Ancak vergilemede adaletin sağlanabilmesi için herkesin vergi ödeme gücüne göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda genellik ilkesinin katı şekilde uygulanması vergi ödeme gücü olmayanların da vergilendirilmesi anlamına geldiği için genellik ilkesi vergilemede adaletle çelişmektedir (Pedük 2006: 33).

Vergilemede eşitlik ilkesi ise yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasını gerektirmektedir. Yatay eşitlik, benzer durumda bulunan kişilerin aynı şekilde, dikey

eşitlik farklı durumda olanların farklı şekilde vergilendirilmesini gerektirmektedir. Vergi harcamaları, genel olarak yatay eşitliği bozan uygulamalar içerisinde yer almasına rağmen bu harcamalar dikey eşitliğin sağlanması için de gereklidir (Pedük 2006: 33). Anayasa’da ifade edildiği üzere “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” Bu maddede yer alan “herkes” ifadesinden de anlaşılacağı gibi bireyler arasında bir eşitlik söz konusudur. Ancak vergi harcamalarındaki muafiyet kavramının aşırı kullanılması sonucu eşitlik ve adalet ilkeleri zedelenebilmektedir (Gelirler Genel Müdürlüğü 2001).

Vergi harcamalarının, genellik ve eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu düşünülmekle birlikte bu harcamalar verimlilik ve etkinlik ilkesine göre olumlu sonuçlar doğurabilecek bir potansiyele sahiptir. Gerçekten de devlet belirli amaçlar için vergilemeden vazgeçtiğinde, gelir akımlarında meydana gelen eksilmeler de bir kamu harcaması niteliğine bürünmektedir (Balkaya Akça 2000: 27-28). Benzer olumlu çıkarım etkinlik ilkesi için de geçerlidir. Etkinlik ilkesine göre, bir vergi kaynakların ülke genelinde optimal yarar sağlayacak şekilde dağıtımını sağlıyorsa bu vergi etkin bir vergidir. Vergi etkinliğinin sağlanmasında, uygulanacak indirim, istisna ve muafiyet gibi vergi harcamalarının yeri önemlidir (Edizdoğan 2007: 249).

Vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılmasını amaç edinen vergi sisteminde; kimden ne miktarda vergi alınıp mükelleflerin kişisel durumlarına göre ölçüsünün ne olacağı belirlenmesi son derece önemlidir. Bu sebeple vergi adaletinin topluma, kişiye, zamana ve yere göre değişebilir özellikte olması, herkes için geçerli kılınabilecek ölçülerin belirlenmesini imkânsız hale getirmektedir (Gökbunar 1998: 9). Bu yüzden sosyal, ekonomik ve mali sebeplerle bazı mükelleflerinin (muafiyet) veya bazı vergi konularının (istisna) vergi dışında bırakılması, ödeme gücüne ulaşmada etkili olabildiği ölçüde vergi adaletine uygun olacaktır. İndirim, istisna ve muafiyet gibi vergi harcamalarının uygulanması, vergide adalet ilkesi ve vergi idaresi açısından olumlu olup diğer taraftan da vergilendirilmesi gereken gelirin tam olarak belirlenmesine engel olabilmektedir. Bu duruma esnaf muaflığı örnek verilebilir (Saraçoğlu 2000: 84).

Ayrıca yine sosyal, ekonomik ve mali sebepler göz önüne alınarak mükelleflerden vergi alınmamakta, vergi matrahında veya miktarında indirime

gidilmektedir. İndirimlerden faydalanan mükelleflerin vergi yükü, diğer mükelleflere oranla daha düşük olmakta ve vergi adaleti bozulabilmektedir. Bu duruma örnek olarak, ekonomik amaçla gelir vergisinde yer alan vergi harcamalarının vergi adaletine aykırı sonuçlar doğurması gösterilebilir. Vergide adaletten fedakârlık gösterilerek istihdamın artmasına, üretim ve yatırımın artmasına, ekonomik kalkınmanın sağlanmasına katkı sağlanabilir. Bu doğrultuda hazırlanan düzenlemeler geliri, bununla birlikte tasarrufu yüksek olan mükelleflerin vergi yükünü azaltarak, teşvik etmektedir. Fakat bu durumda vergi ödemeyen mükellefler, ayrıcalıklardan faydalanamayan mükelleflerin üzerine daha çok vergi yükü yüklemektedir. Vergilemede adalet duygusunu sarsmamak için taraflı uygulamalardan kaçınılması ve bu yapılırken de sermaye birikimine veya reel gelirin artmasına engel olunmaması gerekmektedir. Bunların yanı sıra belirtilmesi gereken diğer konu da vergilemede adalet sağlanmaya çalışılırken yapılan bazı vergi harcamalarıyla vergi verimliliğinden fedakârlık yapmak zorunda kalınmasıdır. Bu durumda anlaşıldığı gibi vergi adaleti ilkesi ve verimlilik ilkesi genellikle birbiriyle çelişmektedir. Bu nedenle vergi verimi ve vergi adaleti arasındaki denge sağlanmalı, bu duruma ters düşen indirim, istisna ve muafiyetler de gözden geçirilerek tekrar düzenlemesi gerekmektedir (Rakıcı 2004: 115-116).



## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. GELİR DAĞILIMI

#### 2.1. Gelir Dağılımı Kavramı

Belirli bir dönemde elde edilen parasal kazanç gelir şeklinde ifade edilmektedir (Eğilmez 2015: 39). Gelir dağılımı ise, bir ülkede belirli bir süre içinde üretilen ulusal hâsıla veya gelirin bireyler, gruplar veya üretim öğeleri arasında dağılımıdır (Ulusoy 2017: 291). Türk (2008: 313)'e göre gelir dağılımı, bir ülke de üretilen mal ve hizmetlerin toplumun değişik kesimleri tarafından nasıl bölüşüldüğünü ifade etmektedir. Gelir dağılımı kavramı temel olarak, üretim faktörlerinin milli gelirden aldığı payları gösteren ekonomik bir kavramdır (Alkin 1983: 188).

Gelir Dağılımı insanlık tarihinden günümüze hep bir sorun olarak gelmiştir. Fakat bu sorun son birkaç yüzyıldır varlığını daha çok hissettirmeye başlamaktadır (Bocutoğlu 2002: 30). Tüm dünya ülkelerinde yeterli beslenemeyen, temel sağlık ve eğitim hizmetlerinden yeteri kadar yararlanamayan milyonlarca insan bulunmaktadır (Şenses 2003: 13).

Modern çağlarda ekonomi biliminin insanlığa sunduğu ekonomik optimizasyonlar, yok sayılan gelir dağılımı sorunu için fazla bir şey önerememektedir. Örneğin liberal piyasa ekonomisi gelirin adil dağıtılması konusunda, ekonomik büyümenin sağlanmasında olduğu gibi etkin bir çözüm üretmekten uzaktır. Nitekim gelirin adil dağılımının engellenmesi, alternatif sistem önerisinin veya 20. yüzyılın ikinci yarısında sosyal refah devleti anlayışının meydana gelmesinde büyük rol sahibi olmaktadır. Bu bakımdan ürettikleri refahın, kabul edilebilir bir biçimde dağıtılması her ülke için üzerinde önemle durulması gereken bir konu olmaktadır (Bocutoğlu 2002: 30). Piyasa ekonomisi kendi haline bırakıldığında adil gelir dağılımını sağlamada başarısız olmaktadır. Bu nedenle devlet bütçe aracılığıyla gelirin adil biçimde dağıtılmasına yardımcı olmaktadır. Bu durumda devletin piyasaya müdahale etmesiyle ikincil gelir dağılımı ortaya çıkmaktadır.

## 2.2. Gelir Dağılımı Çeşitleri

Devlet müdahalesinin olmadığı durumda üretimden sağlanan gelirin üretime katılan faktörler arasında bölüşümü fonksiyonel gelir dağılımı olarak adlandırılmaktadır. Piyasaya müdahale etmeksizin gelirin bu şekilde dağılımına birincil gelir dağılımı denilmektedir. Ancak devletin müdahalesi ile oluşan gelir dağılımına ikincil gelir dağılımı denilmektedir. Birincil ve ikincil gelir dağılımı dışında ülkedeki mevcut gelir dağılımının ölçülebilmesi için kullanılan kişisel gelir dağılımı kavramı bulunmaktadır. Kişisel gelir dağılımı bir ülkede yaşayan vatandaşların ülkenin milli gelirden aldığı payı göstermektedir.

Bireylerin sahip olduğu gelir incelendiğinde kişisel gelir dağılımı, ülke içerisindeki sosyal grupların ekonomideki payları önemsendiğinde ise fonksiyonel gelir dağılımı dikkate alınmaktadır. Milli gelirin hizmet, sanayi ve tarım gibi sektörler arasında dağılımıyla ilgilenildiğinde sektörel gelir dağılımı; ülkedeki değişik coğrafi bölgelerde yaşayan insanların gelirleri ile ilgilenildiğinde ise bölgesel gelir dağılımı önem kazanmaktadır (Ulusoy 2017: 297).

### 2.2.1. Kişisel, Bölgesel, Sektörel ve Fonksiyonel Gelir Dağılımı

Ekonomide elde edilen milli gelirin toplum içindeki bireylere nasıl paylaşıldığını gösteren gelir dağılımına kişisel gelir dağılımı denilmektedir. Kişisel gelir dağılımı ile belirli bir dönemdeki gelirin, bireyler ve hane halkı arasındaki bölüşümü ortaya konulduğu için, hem ülkenin kendi içindeki dönemsel hesaplamaların, hem de ülkelerarası kıyaslamaların yapılması oldukça kolaylaşmaktadır. Yine dünya genelinde de azgelişmiş-gelişmiş ülke ayrımlarının yapılmasında temel alınan gösterge, kişisel gelir dağılımıdır (Öztürk 2009: 14-15).

Bir başka dağılımı gösteren bölgesel gelir dağılımı ise ülkenin farklı bölgelerinin milli gelirden aldığı payı ifade etmektedir (Pınar 2006: 309). Bir ülkede her bölgenin kendine özgü ekonomik, sosyal ve demografik özellikleri bulunmaktadır. Bu yüzden gelir bölgeler arasında her zaman eşit dağılmış olmayabilir (Uysal 2007: 251). Bu duruma; sosyal yapı, coğrafi koşullar, kültürel farklar ve siyasi etkiler de neden olabilmektedir. Bölgeler arasındaki gelir eşitsizliğinin ekonomik bir sebebi sanayinin belirli bölgelere yoğunlaşma eğiliminde olmasıdır. Bu yoğunlaşmaya pazara



yakınlık, haberleşme ve ulaştırma gibi alt yapı faktörleri sebep olabileceği gibi bölgelerin ölçek ekonomilerden yararlanma derecesi de etkili olabilmektedir. Bu durumda bazı bölgelerde daha fazla istihdam yaratılırken, bazı bölgeler gelir düzeyi ve birçok açıdan geri kalabilmektedir. Ayrıca istihdam olanakları nedeniyle nüfusun sanayileşmiş bölgelerde yoğunlaşması, bölgelerarası gelir eşitsizliklerinin, kentleşme ve yaşam standardı gibi birçok faktörü olumsuz etkilemesine neden olmaktadır (Pınar 2006: 310). Bölgesel gelir dağılımı, ülkedeki az gelişmiş ve gelişmiş bölgeler arasındaki farklılıkların tespit edilmesi bakımından da önem arz etmektedir. Bir ekonomide bölgesel gelir dağılımı bulunarak ülkenin çeşitli bölgeleri arasındaki gelir dağılımı farklılıklarını gidermeye yönelik teşvik ve önlemler alınabilir (Ulusoy 2017: 295).

Sektörel gelir dağılımı ise ülkede faaliyet gösteren tarım, sanayi ve hizmetler gibi sektörlerin milli gelirden aldıkları payı ifade etmektedir. Fonksiyonel gelir dağılımında ise ülkede üretim faktörleri içerisinde yer alan emek, sermaye, toprak sahibinin ve girişimcinin milli gelirden aldığı payı göstermektedir.

Bir ülkede üretim sürecinde kullanılan üretim faktörlerinin yaratılan gelirden aldığı payı ifade eden fonksiyonel gelir dağılımı ise emekten, gayrimenkul ve parasal sermayeden elde edilen geliri incelemektedir. Diğer bir ifadeyle bu kavram, üretim sürecinde elde edilen hâsılanın üretim faktörleri arasında nasıl paylaşıldığını, hâsılanın ne kadarının ücret geliri ne kadarının tarım geliri ve ne kadarının faiz geliri şeklinde dağıtıldığını gösterir (Yumuşak ve Bilen 2000: 79). Dolayısıyla bu dağılım, temel faktör gelirleri olan ücret, faiz, rant ve kârın, toplam gelir içindeki payını göstermektedir (Orhan, Erdoğan 2012: 163).

Tanımlarda belirtildiği gibi fonksiyonel gelir dağılımı ilk olarak gelirin, emek sahipleri ve sermaye sahipleri arasında nasıl pay edildiğini gösteren bir kavram olarak kullanılıp zamanla bu iki geniş kategori kendi içerisinde alt başlıklara ayrılmıştır. Emek sahiplerinin geliri; ücret (fiziki emek karşılığı), maaş (beyaz yakalılar geliri) ve üst düzey ücretliler (yöneticilerin gelirleri) olarak, sermaye sahiplerinininki ise rant, faiz ve kâr payı şeklinde ayrılmıştır (Uysal 2007: 250-251). Fonksiyonel gelir dağılımı, bir ülkenin gelişmişlik seviyesi hakkında sağlıklı bilgi verilmesine olanak tanımaktadır. Gelişmiş ülkelerde, işsizlik oranlarının düşük, ücretli nüfusun aktif nüfusa oranının

yüksek ve verimlilik artışlarının ücretlere kolay yansıtılır olması emek payının milli gelir içinde önemli bir yer tutmasını sağlamıştır (Ulusoy 2017: 294).

### **2.2.2. Birincil ve İkincil Gelir Dağılımı**

İkinci Dünya Savaşından sonra hükümetin ekonomik yönden yüklendiği görevleri giderek artmıştır. Bu görevler arasında gelir dağılımını düzeltmek önemli bir amaç haline gelmiştir (Bilen-Es 1998: 376). Birincil gelir dağılımı hükümet müdahalesi olmaksızın piyasanın kendi dinamikleriyle milli gelirin üretime katılanlara otomatik olarak dağıttığı gelir dağılımını ifade etmektedir.

İkincil gelir dağılımı ise devletin serbest piyasa ekonomisinin işleyişine müdahale etmesiyle meydana gelen dağılımdır. Diğer bir ifade ile bu kavram, piyasanın ortaya çıkardığı gelir dağılımına devletin müdahalede bulunarak gelir dağılımı adaleti sağlamaya yönelik bir rol üstlenmesi şeklinde de açıklanabilir (Öztürk 2017: 22). Sonuç olarak ikincil gelir dağılımı, devletin çeşitli müdahaleleri sonucunda gelirin yeniden dağılımı olarak ifade edilebilir.

## **2.3. Gelir Dağılımını Belirleyen Faktörler**

### **2.3.1. Emek Dağılımı**

Bir ülkede bulunan çalışan sayısı ile bu çalışanların sahip olduğu vasıflar gelir dağılımını etkileyen önemli unsurlardır. Emegın vasfında meydana gelen farklılıklar bazı bireylerin diğerlerinden daha fazla veya daha az maaş-ücret almasına neden olmaktadır.

Emegın vasfının dağılımındaki bu farklılıklardan dolayı bireyler arasında ücret farklılıkları görülmektedir. Bir toplumda emegın vasfının dağılımını eşitlemede kullanılacak en etkili yöntem; eğitim ve sağlık hizmetleridir. Emegın vasfının eşit dağılımı isteniyorsa bu hizmetlerden toplumun tüm üyelerinin eşit olarak yararlanması gerekmektedir. Bu yüzden eğitim ve sağlık hizmetlerinin düşük gelirli bireylere daha ucuz ve kolay sunulması gerekmektedir (Ulusoy 2017: 303). Bu bakımdan emegın vasfının dağılımındaki eşitsizlikler, eğitim olanaklarının bireyler arasında eşitsiz dağıtılmasından kaynaklanmaktadır (Türk 2011: 321).

### **2.3.2. Servet Dağılımı**

Sosyal refah devleti, piyasa ekonomisinin ortaya çıkardığı gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri gidermekle yükümlüdür. Servet çoğunlukla stok bir değişken olmasına rağmen servetten elde edilen akım değişkenler sahibine ödeme gücü kazandırmaktadır. Ayrıca servet sahipleri ekonomik olarak serveti olmayan bireylere göre daha fazla ödeme gücüne sahiptirler. Örneğin serveti olan bir bireyin bankadan kredi çekmesi ve bu kredi ile işyeri açıp işletmesi ve gelecekte daha fazla gelir akımı sağlayabilmesi mümkündür. Bu bakımdan servet farklılıkları bireyler arasında gelir eşitsizliğini artıran önemli bir faktördür.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde servetin neden olduğu gelir dağılımını farklılıklarına bakıldığında gelişmiş ülkelerde toplumun önemli bir kısmının benzer servete sahip olması hatta çoğunluğunun servete sahip olmadığını göstermektedir (Ulusoy 2017: 303).

### **2.3.3. Faktör Fiyatları**

Birincil gelir dağılımı unsurlarından oluşan ücret, faiz, rant ve kâr gibi gelir akımları faktör fiyatı olarak ifade edilmektedir. Bu bakımdan faktör fiyatlarına görece olarak daha fazla sahip olan bireylerin ödeme gücüne daha fazla sahip oldukları ve böylece gelir eşitsizliğine yol açtıkları söylenebilir.

### **2.3.4. Eğitim ve İmkânlara Ulaşma Düzeyi**

Ülkelerde bazı bireyler diğerlerine göre aynı fırsat eşitliğine sahip olmayabilir. Eğitim yoluyla bireyler daha fazla gelir elde etme, istihdama katılma gibi ödeme gücüne doğrudan etki eden imkânlara kavuşmaktadırlar. Özellikle geri kalmış bölgelerle gelişmiş bölgeler arasında eğitimde ortaya çıkan bu tür eşitsizlik, geri kalmış bölgelerin makûs kaderi olmakta ve gelecek nesillere doğru bu kısır döngü sürüp gitmektedir. Bu nedenle hükümetler az gelişmiş bölgelerde bu bölgelerin kalkınması için gerekli olan eğitim ve sağlık gibi alanlara vergi ve bütçe harcamaları yoluyla gelir transferi gerçekleştirmektedir.

Bu bakımdan devletin eğitim ve sağlık imkânlarından yararlanamayan düşük gelir düzeyine sahip bireylere fırsat eşitliği sağlayacak vergi harcamaları uygulaması gelir dağılımının iyileşmesine hizmet etmektedir.

## **2.4. Devletin Gelir Dağılımına Müdahalesi**

Ekonomilerdeki gelir dağılımındaki adaletsizliğin sebep olduğu bir takım sorunlar bulunmaktadır. Ülkedeki adaletsiz gelir dağılımı hem kalkınmaya engel olmakta hem de ülke refahını olumsuz yönde etkilemektedir. Ülke nüfusunun küçük bir bölümü büyük bölümüne kıyasla daha zengin ise üstelik bu aradaki fark sürekli artıyorsa; yoksulluk, sağlık, beslenme, bebek ölümleri, eğitim sorunları ve toplumsal huzursuzluk gibi sorunların artması kaçınılmazdır (Gönel 2010: 28). Bu bakımdan devletin gelir dağılımı eşitsizliğine; gelirin yeniden dağıtımını (ikincil gelir dağılımı) gerçekleştirerek, ücret ve fiyat kontrollerine başvurarak, eğitim ve sağlık gibi pozitif dışsallığı yüksek alanlarda fırsat eşitliği sağlayarak, vergi ve harcama gibi maliye politikaları uygulayarak müdahale etmesi gerekmektedir. Bu tür politikalara aşağıda kısaca değinilmiştir.

### **2.4.1. İkincil Gelir Dağılımı**

Piyasa mekanizması içerisinde üretime katılan her faktör katıldığı oranda üretimden payını almaktadır. Piyasaya müdahale etmeksizin gelirin bu şekilde dağılımına birincil gelir dağılımı denilmektedir. Ancak bazen bireylerin yaşamları boyunca veya bazı dönemlerinde emeklerini, sermayelerini veya servetlerini üretim sürecine dâhil etmesi mümkün olmayabilir. Hastalık, sakatlık ve işsizlik gibi nedenlerle bireylerin yaşamlarını sürdürmek için yeterli gelire sahip olmamaları durumunda devlet gelir dağılımına müdahale ederek bireylere adil bir gelir sağlamaktadır. Devletin piyasaya müdahale ettiği ve gelirden yeterli payı alamayanlara yeniden dağıtım yaptığı bu durum ise ikincil gelir dağılımı olarak adlandırılmaktadır (Karaca 2016: 229-230).

Gelir dağılımı adaletinin bozulması ekonomik etkinlik ve büyümeyi olumsuz etkilemektedir. Serbest piyasa ekonomisinin gelir dağılımı adaletsizliklerini tek başına giderememesi devletin ekonomiye müdahalesini gerektirmekte ve ikincil gelir dağılımına neden olmaktadır. İkincil gelir dağılımı sonucunda devlet, bazı mal ve hizmetleri ekonomik gücü yeterli olmayan kesime düşük ücretlerle veya ücretsiz sunmaktadır. Diğer taraftan yüksek gelir elde eden kesimden artan oranlı tarifelerle elde edilen vergi gelirleri ekonomik gücü yeterli olmayan kesime aktararak, serbest

piyasa ekonomisinin sağlayamadığı gelir dağılımı adaleti sağlanmaya çalışılmaktadır (Öztürk 2017: 22).

#### **2.4.2. Ücret ve Fiyat Politikası**

Gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik bir diğer politika ücret ve fiyat kontrolleri yoluyla gelirin adil dağılımının sağlanmasıdır. Hükümet kanunlarla işçi ve işveren örgütlerini kontrol etmekte, istihdamı korumakta, grev ve toplu pazarlığı mümkün hale getirmektedir. Bu yasal düzenlemelerle emeği korumakta ve iş gücü fiyatlarının düşmesini engellemektedir. Hükümet kamu çalışanları için bir ücret düzenlerken özel sektöre örnek oluşturmakta ve ortaya genel bir ücret seviyesi çıkarmaktadır. Örneğin, asgari ücret düzenlemesi, gelir dağılımı eşitliği açısından yüksek etkiye sahip bir uygulamadır (Tokol ve Alper 2012: 52).

Hükümet ve toplu sözleşme tarafları birlikte uyguladıkları ücret politikası ile birincil gelir dağılımına fazlasıyla etki edebilmektedir. Demokratik toplumlarda toplu sözleşme düzeni çerçevesinde hükümet sözleşme serbestisi uygulamakta, bu yüzden genellikle hükümetin müdahalesi dolaylı olmaktadır. Hükümet ve işçi-işveren sendikaları tarafından ücret politikasının amaçları farklı şekillerde belirlenmektedir (Aksu 1993: 47).

Ücretlerde oluşan değişiklikler, reel anlamda sabit gelirlilerin refah seviyesini tek başına belirlemede yeterli değildir. Ücret artışları da içinde olmak üzere birden fazla değişken tarafından etkilenen fiyatlar, toplumun reel gelirlerini etkileyen ikinci önemli unsur olarak düşünülebilir. Öncelik olarak dar gelirli kesimin korunması, ilke olarak fiyat politikalarının çıkış noktası durumundadır. Örneğin mesken maliyetlerinin, temel gıda maddelerinin ve eğitim olanaklarının dar gelirliler lehine koruma altında tutulması, fiyat politikalarının gelir dağılımı üzerindeki belirleyici rolünü açıkça göstermektedir. Fiyat istikrarının sağlanması yolundaki devlet çabaları da üreterek kazanan kesimin ve birikim sahiplerinin korunması açısından fiyat politikalarının etkilerini ortaya koymaktadır (TÜGİAD 1997: 5-6).

Devlet fiyat politikası uygulaması ile dar gelirlileri korumayı amaçlamaktadır. Bu politikada temel amaç, temel gıda maddeleri, eşit eğitim hakkı, barınma ve benzerleri gibi asgari yaşam standardını belirleyen mallara yönelik koruma söz konusudur (Yücel 2011: 47-48). Aynı zamanda fiyat politikaları, üretim faktörleri

veya sektörlerin milli gelirden alacağı payın belirlenmesinde, dolayısıyla da sektörel ve fonksiyonel gelir dağılımı üzerinde doğrudan etkili olabilecek araçlardan biridir. Fiyat politikaları genellikle tarım ürünlerinin fiyatlandırılması ve piyasadaki özel girişimciler tarafından üretilen malların fiyatlarına müdahale edilmesi şeklinde uygulanmaktadır (Canbey Özgüler 2017: 64).

### **2.4.3. Gelir ve Servet Politikası**

Gelirler politikası; ücretler ile kârlar arasındaki gelir dağılımı mücadelesinde ekonomide oluşacak ücret, kâr ve fiyat kararlarını etkilemek amacıyla üretim maliyeti içinde ücretlerin payını belli bir seviyede tutmaya ve fiyat artışlarını önlemeye odaklanan politik önlemler demetidir. Ancak gelirler politikasının başarısı, para ve maliye politikası ile birlikte uygulanmasına bağlıdır. İstikrarsızlıkla mücadelede etkin olmayan para ve maliye politikasının gücünün artırılmasında gelirler politikası tamamlayıcı bir rol üstlenmektedir (Şen ve Sağbaş 2016: 358-359).

Servet dağılımındaki büyük eşitsizlikleri gidermek için ise gelir getiren serveti özel mülkiyete konu olmaktan çıkarmak ve devleti gelir getiren servetin sahibi yapmak gerekmektedir. Ancak bu durumda özel şahısların gelir elde etme durumu ortadan kalkarak, kişilerin mülkiyet edinme hakkı gaspa uğramış olmaktadır. Bu sebeple demokratik bir toplumda bu durumu savunmak mümkün değildir. Servet üzerinde özel mülkiyeti kaldırmadan da servet dağılımını daha eşit hale getirmek mümkün olabilmektedir. Böyle bir politika ile mülkiyet sınırlandırılmakta ve serveti olmayanlar servet sahibi yapılmaktadır. Bu sayede servet dağılımındaki yığılma önlenmekte ve kişisel gelir dağılımındaki eşitsizlikler daha eşit hale getirilmektedir (Türk 2011: 325).

### **2.4.4. Maliye Politikası**

Gelir dağılımının iyileştirilmesine yönelik devlet müdahaleleri yalnızca bireylerin yaşam düzeyini ve refah seviyesini artırmaz. Bu müdahalelerin özel faydadan çok sosyal faydayı dikkate alarak yapıldığını söylemek mümkündür. Gelir dağılımının adil hale getirilmesiyle ülkede tasarruf, yatırım, tüketim, sanayileşme ve istihdam oranları, fiyat artışları, kentleşme ve göç sorunları gibi pek çok makro ve mikro değişken üzerinde olumlu etkiler ortaya çıkmaktadır. Gelir dağılımının sözü edilen önemi ülkelerin gelir dağılımının daha adil hale getirilmesi için

gerçekleştirecekleri politikaları daha stratejik bir boyuta taşımaktadır. Bu nedenle ülkelerde gelir dağılımını bozan esas dinamikler de dikkate alınarak devlet tarafından gelir dağılımının iyileştirilmesi için çok sayıda politika uygulanmaktadır (Karaca 2016: 237).

Yoksulluğun ortaya çıkmasında ekonomik gücün ve iktisadi kaynakların yetersizliği son derece etkilidir. Bu sorunun çözümü ise gelir düzeyini artıran ekonomik büyüme politikaları ile mümkündür. Yoksulların lehine bir büyüme stratejisi ise öncelikle istihdamı artıran, eşitsizlik düzeyini azaltan ve yoksulların gelirlerini artıran özelliklere sahip olmalıdır. Makroekonomik ve siyasi istikrarın sağlanması, emek-yoğun üretim yapan sektörlerin teşvik edilmesi, özel sektör için yatırımları teşvik edici bir ortamın oluşturulması ve iktisadi faaliyetleri canlandıran kamusal altyapı yatırımlarına öncelik verilmesi bu yönde izlenebilecek politikalar arasındadır (Aktan ve Vural 2002). Bu politikalarla birlikte aşağıda uygulanacak politikaların da ülkelerde ortaya çıkan gelir adaletsizliğini önlemede önemli rolü bulunmaktadır:

- Artan oranlı vergi tarifesi ve artan oranlı vergileme
- Vergilemenin şahsileştirilmesi ve engelli indirimi uygulaması
- Dolaylı vergilerde seçici vergi oranlarının belirlenmesi
- Ayrıma nazariyesi ve negatif gelir vergisi uygulamaları

Artan oranlı vergiler yoluyla düşük gelirler daha düşük vergilendirilirken yüksek gelir düzeyindekiler daha yüksek düzeyde vergilendirilmekte ve gelir dağılımında dikey eşitlik sağlanmaktadır.

Vergilerin şahsileştirilmesi ise özellikle fırsat eşitliğine sahip olmayan engelliler gibi toplumun dezavantajlı kesimlerine pozitif ayrımcılık yapılmasıdır. Kişisel gelir vergisi, ödenecek verginin tespitinde kişinin ekonomik ve sosyal durumunu görebilmeye daha elverişli bir vergidir. Diğer bir deyişle gelir vergisi kişinin şahsi ve ailevi durumunu dikkate alan sübjektif bir vergidir. Ülkemizde de uygulama alanı bulan en az geçim indirimi, belli niteliklere sahip olan mükelleflerin gelirleri üzerinden belli tutarlarda indirim yapılmasına imkân tanımaktadır. Buna göre ülkemizdeki uygulama kişinin kendisi ve ailesinin belli bir dönemde yaşamlarını sürdürecektir kadarlık gelirinin vergiden muaf tutulmasını öngörmektedir. Eşi

çalışmayan ve çok çocuklu bir kişi bekâr olana göre daha yüksek en az geçim indirimi elde etmekte ve mükellef bu indirim oranında daha az vergi ödemektedir (Karaca 2016: 230). Günümüzde pek çok ülke vergi harcamaları yoluyla söz konusu dezavantajlı kesimin gelirlerinde artış sağlayacak politikalara başvurmaktadır.

Diğer bir politika olan dolaylı vergilerde seçici oran uygulaması ile toplumun düşük gelir düzeyine sahip olan gruplarının yararlandığı mal ve hizmetlerin daha düşük oranda vergilendirilmesi kast edilmektedir. Öyle ki dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre daha yüksek olduğu ülkelerde gelir dağılımı adaletsiz olduğu söylenebilir. Bu bakımdan ülkelerde düşük gelir grubunun yararlandığı ve pozitif dışsallığa sahip olan mal ve hizmetlerin daha düşük oranda vergilendirilmesini sağlamaktadır.

Ayrıma nazariyesine uygun olarak gerçekleştirilecek vergi harcamalarında emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük vergilendirmeye tabi tutulması sağlanmaktadır. Bu uygulamanın nedeni emek gelirlerinin sahibinin hastalanması veya ölmesi gibi nedenlerle devamlı olmaması, bu gelirlerde vergiden kaçınma imkânının zor oluşu ve bu gelirlerin sermaye gelirlerine oranla daha zor şartlarda elde edilmesidir. Gelir dağılımının iyileştirilmesi için uygulanan bir başka yöntem negatif gelir vergisi uygulamasıdır. Bu yöntemde gelir seviyesi asgari düzeyin altına düşenlerden vergi alınmamakta ve bu bireylere geçinebilecekleri minimum gelire ulaşana kadar devlet tarafından yardım yapılmaktadır. Günümüzde ABD’de uygulanan bu yöntem çalışan kişilere ödenmesi bakımından işsizlik maaşından ayrılmaktadır. Negatif gelir vergisi ile hem çalışma özendirilmekte hem de çalışan ama asgari düzeyin altında geliri olanlara devlet tarafından gelir transferi sağlanmaktadır (Karaca 2016: 232, 233).

## **2.5. Gelir Dağılımının Ölçümünde Kullanılan Yöntemler**

Gelir dağılımı istatistikleri farklı gelirlere sahip olan kişilerin sayısı ile oranını göstermektedir. Ayrıca toplam gelirin ne ölçüde adil dağıldığının görülmesini de sağlar. Gelir dağılımı istatistikleri genellikle kişi yerine aileleri baz alarak hazırlanmaktadır. Bir ülkede gelir dağılımını tespit etmek için iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bunların bir tanesi örnekleme yöntemi diğeri ise gelir vergisi kayıtları

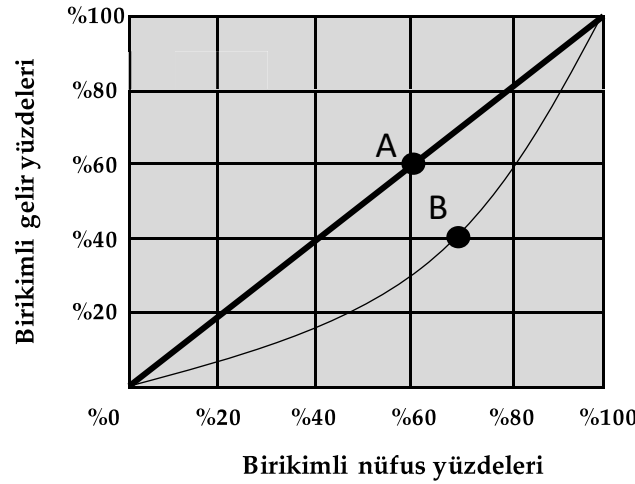


yöntemidir. Örnekleme yönteminde, öncelikle aileler tespit edilmektedir. Bu ailelerin harcama ve tasarrufları ile ikisinin toplamı olan geliri hesaplanmaktadır. Örneklemeden elde edilen bilgiler genelleştirilerek gelir dağılımı tahmin edilmeye çalışılmaktadır. Gelir vergisi kayıtları yaklaşımı ise daha çok gelişmiş ülkelerde görülen bir yöntemdir. Bu yöntem, bazı gelirlerin vergi kaçırmak için beyan edilenden düşük gösterilmesi, vergiden muaf olması gibi nedenlerden dolayı gelir vergisi kayıtlarının esas alınması örnekleme yöntemine göre daha çok hata içermektedir (Işığışok 1989: 49-50).

Kişisel gelir dağılımları, çeşitli gelir büyüklüklerine veya gelir dilimlerine düşen birey, aile veya tüketici birimi sayılarını gösteren frekans dağılımıdır. Gerek gelirlerin, gerekse tüketici birimlerin aynı tabloda basit ve kümülatif yüzdelerle gösterilmesi şeklinde ifade edilen ve günümüzde sıkça kullanılan diyagramlı eğri Lorenz Eğrisidir. Lorenz Eğrisi dışında kişisel gelir dağılımındaki adaletsizlikleri belirlemek amacıyla kullanılan pek çok yöntem bulunmaktadır (Işığışok 1989: 54). Bunlar gini katsayısı, dalton atkinson indeksi, kuznets katsayısı, theil indeksi, pareto katsayısı ve elteto- frigyes eşitsizlik ölçütüdür.

### **2.5.1. Lorenz Eğrisi**

Lorenz eğrisi 1905 yılında Amerikalı istatistikçi Marx Lorenz tarafından geliştirilmiştir. Bu eğriye yoğunlaşma eğrisi adı da verilebilmektedir (Karakayalı 2005: 91). Lorenz eğrisi, bir ülkede elde edilen milli gelirin toplumun değişik katmanları tarafından elde edilen paylarını birikimli olarak göstermektedir (Pınar 2006: 310). Lorenz eğrisi mutlak gelir dağılımı eşitliğinden, gelirin en adaletsiz şekilde dağılımına kadar tüm olasılıkları temsil etmektedir (Tuncer 1970: 14). Eğride her birisi eşit sayıda olan beş nüfus dilimi en zengin %20, ikinci zengin %20 veya en az gelire sahip %20 şeklinde gösterilmektedir. Eksenlerden biri birikimli nüfusu diğeri birikimli geliri göstermekte ve bu sayede her bir dilimdeki nüfusun ülkedeki milli gelirin ne kadarını aldığını görmek mümkün olmaktadır (Karaca 2016: 229). Lorenz eğrisi Şekil 1'de görülmektedir.



**Şekil 1:** Lorenz Eğrisi

Dikdörtgeni ikiye bölen kalın çizgi mutlak eşitlik doğrusu olarak ifade edilmekte ve milli gelirin bütün kişilere eşit şekilde dağıtıldığı durumu göstermektedir. Bu doğrunun üzerinde yer alan her noktada nüfusun yüzdesi ile bu nüfusa karşılık gelen gelirin yüzdesi birbirine eşittir. Lorenz eğrisi mutlak eşitlik doğrusundan ne kadar uzak ise gelirin de o denli adaletsiz olduğu anlaşılır. Eğri mutlak eşitlik doğrusuna yaklaştığında ise gelir eşitsizliği azalacaktır. Bu durum şekil üzerinde ifade edildiğinde mutlak eşitlik doğrusu üzerinde gösterilen A noktası nüfusun %60'ının gelirin %60'ını aldığını göstermektedir. B noktası ise nüfusun yaklaşık %68'inin gelirin %40'ını aldığını gösterir.

### 2.5.2. Gini Katsayısı

Gini katsayısı ABD'li iktisatçı Max O. Lorenz tarafından kullanılan Lorenz eğrisinin İtalyan istatistikçi Corrado Gini tarafından katsayı şeklinde ifade edilmiş halidir. Buna göre 45 derecelik mutlak eşitlik doğrusu ve Lorenz eğrisi arasında kalan alan ne kadar büyük olursa gelir adaletsizliği ve gini katsayısı o derece yüksek olmaktadır. Bu yöntemle göre Gini Katsayısı sıfıra yaklaştıkça ülkede gelir dağılımının iyileştiği bir yaklaştıkça gelir dağılımının bozulduğu anlaşılır (Karaca 2016: 225, 229). Gini katsayısı aşağıdaki formüle göre hesaplanmaktadır:

### 2.5.3. Dalton Atkinson İndeksi

İlk olarak Dalton tarafından önerilen bu ölçüt, toplumların daha eşitlikçi bir gelir dağılımını tercih ettikleri varsayımına dayanmaktadır. Böylece bir toplumun mevcut gelir dağılımından mutlak eşitlik durumuna geçerken vazgeçmeyi kabul ettiği gelir Dalton Atkinson eşitsizlik ölçütü olarak tanımlanabilir. Toplumun vazgeçebileceği gelir miktarı, sahip olduğu sosyal refah fonksiyonuna bağlıdır (Pinar 2006: 313).

### 2.5.4. Kuznets Katsayısı

Kuznets katsayısı tıpkı Gini katsayısı gibi 0 ile 1 arasında değer almaktadır. Katsayı 0'a yaklaştıkça gelirin daha adil dağıldığını, 1'e yaklaştıkça eşitlikten uzaklaşıldığını göstermektedir. Kuznets katsayısı sadece iki sektörlü bir ekonomide uygulanabilmektedir. Sektörlere bakıldığında, sektörel ortalama ile ülke ortalaması birbirine eşitse, Kuznets katsayısı sıfır olacaktır. Fakat ekonomide istihdamdaki payı çok az olan tek bir sektör tarafından üretim yapılıyorsa, Kuznets katsayısı 1 olacaktır (Kazgan 1992: 1). Kuznets katsayısı Denklemi aşağıdaki gibidir (DPT 2001: 8):

$$K=Y_i | (X_i / Y_i) - 1|$$

$X_i$ = i.nci sektörün üretimdeki payı

$Y_i$ = i.nci sektörün istihdamdaki payı

Kuznets Katsayısı, kişisel veya hane halkı gelirlerinin tespitinde güçlük çekilen ülkelerde gelirin fonksiyonel dağılımını belirlemek açısından uygun bir ölçüttür (Bayramiç 2006: 51). Aynı zamanda gelir dağılımının hane halkından çok sektörlere göre ölçülmesi bazı amaçlar için daha faydalı olabilmektedir (Öztürk 2017: 437).

### 2.5.5. Theil Endeksi

Theil Endeksi, Henri Theil tarafından 1967 yılında geliştirilmiş bir gelir eşitsizliği ölçüsüdür. Theil Endeksinde kişilerin gelirleri nüfusun ortalama geliri ile kıyaslanmaktadır. Bu endeks gruplararası ve grup içi eşitsizlik ölçümünün, toplam eşitsizlik ölçütüyle birlikte analiz edilmesine imkân tanımaktadır. Ayrıca Theil Endeksi, nüfusun alt gruplarının gelir eşitsizliğini hesaplamak için tercih edilmektedir (Bakırtaş 2014: 338). Theil, gelir ile gelirin ortalamasının logaritmasının çarpılması

durumunda alternatif bir eşitsizlik ölçüsüne (T) ulaşılacağını belirtmiştir. T, 0 ile 1 arasında bir değişmektedir. Gini Katsayısına benzer şekilde, endeksin 1 olduğu durumda mutlak eşitsizliği, 0 olması durumunda ise mutlak eşitliği ifade etmektedir (Bayramiç 2006: 50).

Theil endeksinin iki temel dezavantajı vardır. Bunlardan ilki endeks değeri bireylerin veya hane halklarının sayısına bağlı olduğu için ülke karşılaştırmalarına olanak vermemektedir. Sadece endeksin ölçüldüğü ülkedeki eşitsizlikteki değişim açıklanmaktadır. İkinci dezavantaj ise gelir oranları aynı olan kişiler arasındaki transfer Theil Endeksinde aynı etkiyi göstermektedir. Örneğin geliri 5000 lira olan bir bireyden 2000 lira olan bireye yapılan transfer, geliri 500 lira olan bireyden 200 lira olan bireye yapılan ile aynı sonuca sahiptir (TÜSİAD 2000: 180).

### **2.5.6. Elteto-Frigyes Eşitsizlik Ölçüsü**

Elteto ve Frigyes'in gelir dağılımındaki adaletsizliği belirlemek amacıyla geliştirdikleri kolayca hesaplanabilen üç endeks şu şekilde formüle edilmektedir.

$$U = Y / Y_1$$

$$V = Y_2 / Y_1$$

$$W = Y_2 / Y$$

Burada,

Y; gelirlerin aritmetik ortalamasını,

$Y_1$ ; ortalama gelirin altında yer alan gelirlerin aritmetik ortalamasını,

$Y_2$ ; ortalama gelirin üzerinde yer alan gelirlerin aritmetik ortalamasını ifade etmektedir. Görüldüğü gibi U dağılımın alt kısmını, W dağılımın üst kısmını, V ise dağılımın tamamı için eşitsizlik ölçüsüdür. Söz konusu terimler arasında aşağıdaki ilişki söz konusudur.

$$V = U * W$$

Elteto-Frigyes eşitsizlik ölçüsü 1 ile sonsuz arasında değer almasına karşılık, 0 ile 1 arasında değer almasını sağlamak için normalize edilebilir (Bayramiç 2006: 49).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. GELİR DAĞILIMI VE SOSYAL DEVLET İLİŞKİSİ

#### 3.1. Sosyal Devlet Kavramı ve Gelir Dağılımın İyileştirilmesinde Sosyal Devletin Rolü

Devlet; toplum adına bireylerin ihtiyaçlarını karşılama, sosyal hak ve ödevleri belirleme, bu hak ve ödevlere işlerlik kazandırma görevi üstlenmiştir (Ulusoy 2017: 1). Sosyal devlet kavramı, devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini kanuni ve gerekli gören bir anlayışı ifade etmektedir (Özbudun 2000: 123). Sosyal devlet olmanın gereklerini yerine getirebilmek için devletler, kamusal mal ve hizmet üretiminin yanında iktisadi kalkınmanın gerçekleştirilmesi, ekonomik istikrarın sağlanması, krizlerin önlenmesi, gelir dağılımında adaletin sağlanması gibi pek çok politikanın çözümünü üstlenmek zorunda kalmaktadır. Devletlerin bu politikaları gerçekleştirebilmeleri için düzenli bir gelire ihtiyaçları vardır ve vergi toplamak zorundadırlar (Karaca 2016: 261). Devletin vergi toplamasının asıl amacı, kamu harcamalarını finanse etmek gibi görünse de günümüzde vergiler ülkelerin sosyal amaçlarını yerine getirmek için sıkça başvurduğu araçlar arasında yer almaktadır.

#### 3.2. Gelir Dağılımında Eşitsizlik Nedenleri

Gelir dağılımının bozulmasında eşitsizliklerin meydana gelmesinde, kayıt dışı ekonomi, enflasyon, işsizlik, vergi politikaları, kamu harcamaları gibi pek çok neden sıralanabilir.

Kayıt dışı ekonominin büyümesi, bir taraftan kayıtlı ekonomi aleyhine haksız rekabete yol açarken, diğer taraftan devletin vergi kaybına yol açmaktadır. Kayıt dışı ekonominin yarattığı bu vergi kaybı, mükellefler arasındaki vergi yükünü hızla arttırmakta ve bu durum tekrar vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlere yönelme eğilimi oluşturarak, kendi kendini besleyen bir kısır döngüye dönüşmektedir.

Kayıt dışı ekonomi vergi gelirlerinin az toplanmasına neden olduğu için, hükümetler toplanması daha kolay olan dolaylı vergileri arttırmakta ve artan vergi yükünü dürüst kayıtlı mükelleflere yükleyerek vergi adaletsizliği yaratmaktadırlar (Işık 2008: 45).

Ekonomide oluşan kayıt dışı faaliyetler, sosyal güvenlik kurumlarının finansal durumlarını da bozmaktadır. Kayıt dışı ekonominin büyümesi, sosyal güvenlik kurumlarının yeterli fon toplamasını engellemektedir. Yeterli miktarda fon biriktirilemediği durumlarda ise devlet tarafından düşük gelir gruplarına düzenlenmesi gereken sosyal transferler engellenmekte, düşük gelir gruplarının hayat koşulları daha da zorlaşmaktadır. Sonuç olarak, gelir dağılımında eşitlik ve sosyal adalet olumsuz yönde etkilenmektedir (Aslanoğlu 2008: 203).

İstihdam yapısı da gelir dağılımını etkileyen önemli unsurlardan biridir. Özellikle eğitim olanaklarının şekillendirdiği istihdam yapısı, çalışanların gelir akımlarının değişmesine yol açmaktadır. Günümüzde beyaz ve mavi yakalı gibi ayrımların yapılması iş türleri ile ilgili bir nitelendirme olmakla birlikte bazı durumlarda çalışanların ekonomik gücünü ve milli gelirden aldıkları payın nitelenmesi için de kullanılmaktadır.

Gelir dağılımındaki eşitsizliğin bir diğer nedeni enflasyondur. Bazen enflasyonun kendisi gelir dağılımı eşitsizliğine yol açabildiği gibi hükümetlerin enflasyonla mücadele amacıyla gerçekleştirdikleri politikaların da gelir eşitsizliğine neden olabildiği görülmektedir. Örneğin enflasyonla mücadele amacıyla KDV gibi harcama vergilerinde artışa gitmek, düşük gelirli aleyhine gelir dağılımı dengesizlikleri oluşturmaktadır (DPT 2001: 62).

Enflasyon aynı zamanda vergi sistemindeki sayısal büyüklükleri etkileyerek indirim ve istisna tutarlarını ve artan oranlı tarife dilimlerini reel olarak aşındırmaktadır. Böyle dönemlerde vergi harcaması miktarının değiştirilmemesi veya herhangi bir endekslemeye gidilmemesi halinde, kişilerin gelirlerindeki gerçek olmayan artışlar, daha yüksek oranda vergilendirilmelerine ve vergi yüklerinin artmasına neden olmakta ve bu durum harcanabilir gelirlerini azaltmaktadır. Ayrıca enflasyon, sermaye gelirleriyle emek gelirleri arasında emek aleyhine gelir dengesizliğine yol açmaktadır. Yüksek gelire sahip kesimler enflasyon karşısında

genellikle kendilerini koruyacak imkânlarla sahiplerken, sabit gelirlili kişilerin gelir dağılımında bozulmalara yol açmaktadır (Aktan ve Vural 2002: 7).

### **3.3. Gelirin Yeniden Dağıtımında Devlet Müdahalesinin Gerekliliği**

Devletin gelir dağılımını düzeltmek veya iyileştirmek amacıyla ekonomiye müdahale etmesi gelirin yeniden dağılımı politikası olarak ifade edilmektedir (Edizdoğan 2017: 536). Gelir dağılımının iyileştirilmesine yönelik devlet müdahaleleri yalnızca bireylerin yaşam düzeyini ve refah seviyesini artırmamaktadır. Bu müdahalelerin özel faydadan çok sosyal faydayı dikkate alarak yapıldığını söylemek mümkündür. Gelir dağılımının adil hale getirilmesiyle ülkede yatırım, tasarruf, tüketim, sanayileşme ve istihdam oranları, fiyat artışları, göç sorunları ve kentleşme gibi pek çok makro ve mikro değişken üzerinde olumlu etkiler ortaya çıkmaktadır. Gelir dağılımının sözü edilen önemi ülkelerin gelir dağılımının daha adil hale getirilmesi için gerçekleştirecekleri politikaları daha stratejik bir boyuta taşımaktadır. Bu nedenle ülkelerin, gelir dağılımını bozan esas dinamikleri de dikkate alarak piyasaya müdahale etmesi, gelir dağılımı adaletinin sağlanmasında oldukça önemlidir (Karaca 2016: 237).

### **3.4. Hükümetlerin Gelirin Yeniden Dağıtımında Sahip Olduğu Araçlar**

Hükümetler kamu gelirleri ve kamu harcamaları ile gelirin yeniden dağılımını gerçekleştirmektedirler. Vergiler genel olarak gelir, servet ve harcama üzerinden alınmaktadır. Gelir dağılımı açısından en adaletsiz olanı harcama üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler objektif nitelik gösterdiklerinden gelir dağılımı açısından olumsuz etkiler göstermektedir. Gelir dağılımını iyileştirmede kullanılabilecek vergilerden biri olan gelir vergisi ise artan oranlı tarife yapısına sahip olduğu için gelirin yeniden dağıtımında etkili bir araçtır. Bunun temel nedeni gelir vergisinin mükellefin kişisel ve ailevi özelliklerini dikkate alabilecek subjektif bir karaktere sahip olmasıdır. Vergi ödeme gücünün diğer bir göstergesi ise servettir. Diğer vergiler gibi servet üzerinden alınan vergiler de gelirin yeniden dağıtımını için kullanılabilecek önemli bir araçtır (Edizdoğan 2017: 536). Servet vergisi, bireylerin sahip oldukları

kişisel mal varlıklarını konu edindiğinden ve servetin dağılımını düşük gelirli lehine yeniden değiştirdiğinde gelir dağılımı ile mücadelede etkin bir politika niteliği taşımaktadır.

Gelirin yeniden dağıtımında vergi dışında hükümetin sahip olduğu diğer araçlar kamu harcamaları ve borçlanmadır. Kamu harcamaları içerisinde yer alan reel harcamalar ve transfer harcamaları gelirin yeniden dağıtımını düzenleme görevi üstlenmesine rağmen bu harcamalar içerisinde yer alan transfer harcamalarının, daha sosyal nitelikli harcamalar olduğunu söylemek mümkündür. Özellikle hükümetlerin düşük gelir düzeyine sahip kişilere yapmış olduğu bu harcamalar içerisinde işsizlere, yaşlılara, dul ve yetimlere hiç bir karşılık beklemeden yapılan ödemeler bulunmaktadır. Ancak işsizlerin istihdam olanaklarını artıran reel harcamaların da bu yönüyle gelir dağılımı adaletine yardımcı olduğunu söylemek mümkündür.

Yine bir başka gelir dağılımı aracı olan borçlanmanın, diğer iki araca göre gelir dağılımı üzerindeki etkisi sınırlıdır. Çünkü borçlanma, marjinal tasarruf eğilimi yüksek olan varlıklı kesimlerin tasarrufları üzerinden yapılmakta ve alınan borç karşılığında tasarruf sahibine faiz ödenmektedir. Ödenen faiz gelir eşitsizliğini zenginler lehine değiştiren bir durumdur. Ancak alınan borç ile düşük gelirli kesime istihdam olanakları yaratan yatırımların yapılması veya konut edinmeleri ve işyeri açmaları için imkân sunulması gelir dağılımını iyileştirebilecek potansiyele sahiptir. Sonuç olarak gelirin yeniden dağıtımı için hükümetler; vergi politikası (kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, harcama vergisi, servet vergisi ve diğer uygulamalar), kamu harcaması politikası (reel harcamalar, transfer harcamaları) ve borçlanma politikası gibi maliye politikası araçlarına sıklıkla başvurmaktadır.

### **3.4.1. Vergi Politikası ve Gelirin Yeniden Dağıtımı**

Birçok ülkede vergiler konusuna göre gelir, servet ve tüketim vergileri şeklinde üçe ayrılmaktadır. Gelir vergisi artan oranlı özelliğe sahip olduğu için düşük gelir grupları daha az vergi öderken, gelir düzeyi yükseldikçe daha yüksek oranda vergi ödendiği için, vergi sonrası gelirin düşük gelir grupları lehine düzelmesi beklenmektedir. Servet vergileri ise servet sahipleri lehine bozulmuş olan eşitsizliğin giderilmesinde rol oynamaktadır. Gerçekten de finansal gücü olan, menkul ve gayrimenkul sahibi olan kesimin olmayanlara göre daha fazla ödeme gücüne sahip



olduğunu söylemek mümkündür. Bu bakımdan genel ve özel servet vergileri, varlıklı kesimleri daha fazla vergilendirerek gelir dağılımı eşitsizliklerini gidermektedir.

Bir başka vergi olan harcama vergilerinde ise gelir dağılımı eşitsizliği konusunda ortaya çıkabilecek ilk etkinin eşitsizlikleri artırıcı nitelikte olduğudur. Harcama vergilerinin objektif karaktere sahip olması düşük gelirliler üzerinde tersine artan oranlı etki doğurarak gelirlerine oranla daha fazla vergi ödemelerine neden olmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde tasarrufları artırmak ve kalkınmanın finansmanını sağlamak için başvuru harcama vergilerinin gelir dağılımı eşitsizliğinin ortaya çıkmasındaki rolü büyüktür. Bununla birlikte harcama vergilerinde oran farklılaştırılmasına giderek bu verginin gelir dağılımı üzerindeki etkileri minimuma indirilmektedir.

Gelişmiş ülkelerde kamu gelirlerinin % 80-90'larını, Türkiye'de ise merkezi bütçe gelirlerinin % 80-85'lerini oluşturan vergiler, hükümetlerin kamu giderlerini finanse ettiği en önemli gelir kaynağıdır. Günümüzde çağdaş devletler vergiyi herkes için zorunlu bir yükümlülük haline getirerek; vergilerin türleri, konuları, oranları, tarh ve tahsil usullerinin yasalarla belirlenmesi ilkesini kabul etmektedir. Ancak bu belirlemeleri yaparken özellikle sosyal adalet, vergilerin verimliliği ve etkinliği ilkelerini de göz önünde bulundurmaktadır. Gelirin yeniden dağılımı; vergi yapısı, vergilerin toplam kamu gelirleri içerisindeki payı ve verginin yansıma derecesiyle yakından ilgilidir. Bu nedenle, vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkileri incelenirken her bir verginin gelir dağılımı üzerindeki etkilerinin ayrı ayrı ele alınması daha doğru olacaktır (Ulusoy 2017: 308).

#### **3.4.1.1. Kişisel Gelir Vergisi**

Kişisel gelir; işletme gelirleri, ücret, maaş, faiz, kâr payı, kira ve vergi yasalarında belirtilen bütün gelirden oluşmaktadır. Kişisel gelir vergisi matrahı bulunurken söz konusu brüt gelirden bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderler düşülmekte ve gelir vergisi matrahına ulaşılmaktadır. Bazı ülkelerde bu giderlerle birlikte gelire istisna ve indirim de uygulanmaktadır. Tüm gider, istisna ve indirimler düşüldükten sonra ortaya çıkan kişisel gelir artan oranlı bir tarifeye tabi tutularak mükellefin vergisi hesaplanmaktadır.

Bu bakımdan kişilerin gelirlerinden düşülen ve kişisel özelliklerini temsil eden istisna ve indirimler, gelir vergisine sübjektif bir nitelik kazandırmaktadır. Her ne kadar vergilemede eşitlik ilkesini bozucu etki gösterse de istisna ve indirimlerin gelir dağılımını iyileştirici role sahip olduğunu söylemek mümkündür. Böylece vergilendirme tekniği bakımından kazanç ve iratlar farklılaşmakta ve yüksek gelir düzeyindekilere yüksek vergi düşük gelir düzeyindekilere ise düşük vergi uygulanarak dikey adalet sağlanmaktadır.

#### **3.4.1.2. Kurumlar Vergisi**

Gelir vergisi içerisinde kabul edilen kurumlar vergisi kurum kazançları üzerinden tahsil edilmektedir. Birçok ülkede verginin mükellefleri sermaye şirketleri, iktisadi kamu kuruluşları ve kooperatiflerdir. Bazı ülkelerde bu kurumlara ilaveten bazı ortaklıkların ve tüzel kişiliklerin de kurumlar vergisine tabi olduğu görülür.

Kurumlar vergisinin gelir dağılımı üzerindeki etkisi büyük ölçüde bu verginin yansıtılabilmesine ve kurum ortaklarının kimlerden oluştuğuna bağlıdır. Bu bakımdan verginin gelir dağılımı üzerindeki etkisini görebilmek için hisse senetlerinin gelir grupları arasındaki dağılımını bilmek gerekmektedir. Eğer şirketler halka açık anonim şirketler değilse, hisse senetlerinin yüksek gelir gruplarına dağıldığı ve kurumlar vergisinin gelir dağılımındaki eşitsizlikleri giderme yönündeki fonksiyonunu kuvvetlendirdiği söylenebilmektedir. (Türk 2011: 334). Halka açık anonim şirketlerde hisse senetlerinin çoğunluğunun yüksek gelir gruplarına dağılmadığı varsayımıyla kurumlar vergisi, gelir dağılımındaki eşitsizlikleri giderme yönünde bir fonksiyon üstlenmektedir Ancak şirketler halka açık anonim şirket değilse, hisse senetleri yüksek gelir gruplarına dağıldığı için kurumlar vergisinin, gelir dağılımında eşitleme fonksiyonu azalacaktır (Orhaner 2000: 271).

Kurumlar vergisinin gelir dağılımı üzerinde gösterdiği etki, verginin yansıma olanağının bulunup bulunmamasına göre farklılaşmaktadır. Öyle ki kurumlar vergisi yüksek fiyatlar yolu ile ileriye doğru (tüketicilere), ücretleri düşürerek ya da istihdamı azaltarak geriye (çalışanlara) doğru ya da kısmen ileri kısmen geriye doğru yansıtılabilmektedir. Bazen de kurumlar vergisi tamamen ortaklar üzerinde kalabilmektedir. Yaygın olanı ise, vergi yükünün bir kısmını sermaye sahiplerinin ve diğer kısmını tüketicilerin ödediği durumdur. Eğer verginin yansıması olayı

gerçekleşmezse ya da kısmen gerçekleşirse, kurum ortakları ya da hisse senedi sahipleri genellikle yüksek gelirli kişiler olduğundan, bu vergiler gelir dağılımı eşitsizliğini giderici yönde etki yapmaktadır. Bu bakımdan kurumlar vergisinin gelir dağılımı üzerinde nasıl bir etki doğuracağını tahmin etmek için verginin kimin üzerinde kaldığı bilinmesi gerekir.

#### **3.4.1.3. Harcama Vergileri**

Harcama vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki etkisi gelir düzeyi arttıkça tüketicinin vergi yükünün azalması biçiminde ortaya çıkmaktadır. Gelişmiş ülkelerde harcama vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkisini gidermek için düşük gelirli bireyler için yaşam için zorunlu giderlerini karşılayacak düzeyde, gelir vergisi uygulamasına bağlı olarak ek gelir sağlanmaktadır. Harcama vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkisi, genellikle yansıma mekanizması ile ortaya çıkmaktadır (Şener 2007: 293).

Harcama vergileri içinde katma değer vergisi, yapısı itibariyle belge düzenine dayanan ve mükelleflerin birbirini kontrol ettiği bir vergi türüdür. Vergi kaçakçılığının çok az görüldüğü bu vergilerde son ödeyici tüketicilerdir. Harcama vergilerinin dolaylı vergi grubunda olması ve tüketicileri gelirine göre ayırmadan aynı oranda vergilendirmesi tüketiciler arasındaki gelir dağılımı eşitsizliklerini artırmaktadır (Orhaner 2000: 272). Ancak söz konusu olumsuzluğu gidermek üzere düşük gelir grubunun yararlandığı mal ve hizmetlerin daha düşük oranda vergilendirilmesi sağlanmalıdır.

#### **3.4.1.4. Servet Vergileri**

Günümüzde devletler ödeme gücünü kavramak ve yeterli gelir sağlamak amacıyla farklı servet vergilerine başvurmaktadır. İçeriği ve adı itibariyle farklılıklar gösterse de bu vergiler genel ve özel servet vergileri, veraset vergisi, intikal vergisi, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi şeklinde gruplandırılmaktadır. Bu vergilerden bazıları servetteki değer artışlarını vergilendirirken diğerleri servetin sağladığı gelir akımlarını vergilendirmektedir.

Servetteki değer artışları üzerinden alınan servet vergileri, veraset vergileri ve istisnai servet vergileridir. Bu vergiler, servet sahiplerinin sahip oldukları servetteki

değer artışları üzerinden alınmaktadır. Servet dağılımı ne derece eşit hale gelirse, servet dağılımındaki eşitsizlikten doğan kişisel gelir dağılımındaki eşitsizlikler de o derece azalmaktadır. Servetteki artışlar üzerinden alınan vergileri mükellefler servetleri ile değil, gelirleri ile öderler. Fakat böyle bir vergi alınmazsa, mükelleflerin ödedikleri vergiler tasarruf yoluyla mevcut servete eklenecek, eski servet dağılımındaki eşitsizlik büyümeye devam edecektir (Türk 2011: 336-337).

Servet değer artışları vergileri ya da servet vergileri serveti çok olandan alındığı için gelir dağılımında eşitlik sağlayıcı vergilerdir. Servet sahipleri lehine bozulmuş olan servet dağılımındaki eşitsizlikler servet vergileriyle giderilmeye çalışılmaktadır. Savaş, enflasyon gibi durumlarda ya da devlet ve benzeri kuruluşlarca girişilen bayındırlık faaliyetleri dolayısıyla ortaya çıkan servet değer artışları, devlet ve yerel yönetim kuruluşlarınca vergilendirilerek gelir dağılımındaki eşitsizlikler giderilmeye çalışılmaktadır. Kalkınmış ekonomilerde veraset ve intikal vergileri, artan oranlı ve istisna hadleri düşük olduğu için adeta servetin yeniden dağılımını sağlayan, gelir dağılımında eşitsizlikleri gideren bir vergi haline dönüşmektedir. Az gelişmiş ülkelerde ise veraset ve intikal vergilerinin eşitsizliği giderici etkisi oldukça düşüktür (Orhaner 2000: 272).

Servet dağılımındaki eşitsizliklerin giderilmesi için üzerinde önemle durulan asıl konu vergi politikasıdır. Vergi politikası yoluyla zenginlerin ferdi vergi yüklerini artırmak ve servet dağılımındaki eşitsizlikleri hafifletmek mümkün olabilmektedir. Günümüzde servet biriktirmenin en önemli kaynağı kişisel tasarruflar olup, zenginlerin artan oranlı şahsi gelir vergileriyle vergilendirilmesi servet yığılmasını azaltıp, eşitsizlikleri hafifleten bir etki göstermektedir. Olağanüstü kazançlar üzerinden alınan vergiler de servet dağılımındaki eşitsizliklerin artmasını engelleyebilir. Sermaye değerindeki artışlar üzerinden alınan vergiler, veraset vergileri ve servet vergileri doğrudan servet dağılımındaki eşitsizlikleri giderme amacına yöneliktir. Servet dağılımı eşitsizliklerinin giderilmesi için başka bir yöntem ise verasetin sınırlandırılması hatta kaldırılmasıdır. Çünkü verasetin nesilden nesile sürekli intikal etmesi bazı kişilerin servetlerinin sürekli artış eğiliminde olmasına neden olmaktadır. Bu bakımdan veraset, birçok düşünür tarafından adaletsizlik kaynağı olarak görülüp sınırlandırılması veya kaldırılması istemiştir. Örnek olarak,

John Stuart Mill, muayyen bir sınırı aşan servetin veraset yoluyla intikalinin önlenmesini önermektedir (Türk 2011: 326).

#### 3.4.1.5. Diğer Vergisel Uygulamalar

Gelir, harcama ve servet vergilerinin dışında hükümetlerin gelirin yeniden dağılımı için kullandığı araçlardan biri de negatif gelir vergisidir. Bu uygulama, toplumda asgari geçim sınırının altında gelir elde eden bireylerin, fiilen elde ettikleri gelirleri ile asgari geçim sınırı arasındaki farkın devlet tarafından yapılan yardımlarla kapatılması esasına dayanmaktadır. Örneğin, yıllık asgari geçim sınırının 5 bin TL, buna karşılık, herhangi bir kişinin yıllık gelirin 2,5 bin TL olduğu varsayıldığında, bu kişinin fiili geliri ile asgari geçimini sağlayacak miktar arasındaki fark  $(5-2,5)=2,5$  bin TL olmaktadır. Bu fark, yıllık asgari geçimi sağlayan 5 bin TL miktarın %50'sidir. Bunun anlamı, devletin bu bireye, yıllık asgari geçim miktarının %50'si oranında bir ödeme yapması şeklinde anlaşılmalıdır (Pehlivan 2014: 280).

Gelir dağılımı eşitsizliklerini gidermede kullanılan bir diğer vergi gümrük vergisidir. Gümrük vergileri, yurt içi endüstrileri korumak, devlete gelir sağlamak, yerli ve yabancı endüstriler arasında rekabet eşitliği kurmak ve ekonomide çeşitli gelir grupları arasında gelir dağılımını değiştirmek üzere konulmaktadır. İthal edilen mallar, kişisel ihtiyaçlara göre sınıflandırılarak farklı miktarda gümrük vergisiyle vergilendirilmektedir. Gümrük vergileri iktisadi kaynakların toplum yararına kullanılmasını sağlamakta, yatırımların artmasını sağlamaktadır. Bu özelliği ile gelirin yeniden dağılımında etkin olarak kullanılabilen dolayısıyla gelir dağılımını eşitleyici bir rol oynamaktadır. Ancak bazı durumlarda yatırım mallarının teşvik belgeleri kapsamında gümrük vergisinden muaf olması fabrika sahiplerinin gelirlerini artırıcı etkisi nedeniyle gelir dağılımını bozucu etki yapabilmektedir (Orhaner 2000: 273). Bununla birlikte söz konusu yatırımların ilave istihdam doğurması, dolaylı da olsa gelir dağılımı eşitsizliklerini düzeltici bir rol üstlenecektir.

Genellikle gelir vergisi uygulamalarında sıkça başvurulan ancak diğer vergi türleri için de uygulama imkânı bulan asgari geçim indirimi, ayırma nazariyesi ve artan oranlı vergi tarifesinin, gelir dağılımı üzerinde gösterdiği olumlu etkileri nedeniyle burada ayrı bir paragraf halinde açıklanması yerinde olacaktır.

Kişinin kendisi ve ailesinin geçimi için gerekli asgari gelirin vergi dışı bırakılmasına en az geçim indirimi veya asgari geçim indirimi adı verilir. En az geçim indirimi belirlenirken kişinin ve ailesinin fizyolojik, kültürel ve medeni ihtiyaçları dikkate alınmaktadır. Fizyolojik ihtiyaçlar kişinin sağlıklı bir yaşam sürmesi için gerekli olan yeme ve içme gibi asgari ihtiyaçlarıdır. Kültürel ihtiyaçlar zorunlu olmayan ihtiyaçlar olarak nitelendirilen konser, tiyatro, sinema, gezi gibi ihtiyaçları içermektedir. Medeni ihtiyaçlar ise toplumun örf ve adetlerine göre yapılması gerekli evlenme, eş, dost ve akraba ziyaretleri gibi ihtiyaçlardır. Söz konusu ihtiyaçlar toplu olarak dikkate alınarak mükelleflerin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi sağlanmaktadır. En az geçim indiriminde kişinin kendisinin, bakmakla yükümlü olduğu eşi ve çocuklarının asgari ihtiyaçları vergi dışı tutulmakta ve söz konusu tutar üzerinden hesaplanacak vergi kadar daha az vergi ödemesi sağlanmaktadır. Her ne kadar hesaplanan asgari indirim mükellefin kendisi ve bakmakla yükümlü oldukları kişilerin ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde olmasa da uygulanan bu indirim gelir dağılımını adaletine katkı sağlamaktadır.

Ayırma nazariyesinde ise emek gelirlerine pozitif ayrımcılık yapılarak bu gelirlerin sermaye gelirlerine oranla daha vergilendirilmesi sağlanır. Çünkü emek gelirlerinin, sahibinin hastalanması veya ölmesi gibi nedenlerle devamlı olmaması, bu gelirlerde vergiden kaçınma imkânının zor oluşu ve bu gelirlerin sermaye gelirlerine oranla daha zor şartlarda elde edilmesi vergileme yönünden ayrı bir işleme tabi tutulmasını zorunlu kılmaktadır. Bu bakımdan emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin vergileme yönünden aynı işleme tabi tutulması vergilemede adalet ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Yukarıda da ifade edilen ve dikey adalet prensibine uygun olarak gerçekleştirilen artan oranlı vergilemede ise vergi matrahı üst gelir gruplarına doğru daha yüksek oranda vergilendirilmekte ve matrah düştükçe vergi oranı da azalmaktadır. Böylece artan oranlı vergiler gelirin yeniden dağıtımında önemli işlevler üstlenmektedir.

### **3.4.2. Kamu Harcama Politikası ve Gelirin Yeniden Dağıtımı**

Kamu maliyesi yolu ile gelirin yeniden dağılımı, bir taraftan vergi yükünün ağırlığının yüksek gelir gruplarına yüklenmesi, diğer taraftan harcamalar aracılığıyla

fakirlere nispî olarak daha fazla fayda sağlanması şeklinde olmaktadır. Ancak hangi kamu harcaması türünün gelir dağılımı adaletini gerçekleştirmeye yönelik etkinliğinin daha fazla olduğunun belirlenmesi dikkat edilmesi gereken bir konudur. Hükümetlerin yapmış olduğu bu harcamalar talep üzerinde doğrudan etkide bulunarak milli gelir ve istihdam düzeyini artırmaktadır. Gelir dağılımını iyileştirme amaçlı kamu harcamaları, özellikle ekonominin durgunluk ve çöküntü dönemlerinde, düşük gelirli kimselerin gelirlerini artırmak şeklinde gelir dağılımı üzerinde etki göstermektedir. Ancak kamu harcama politikasının gelir dağılımı üzerindeki etkisini görebilmek için o kişinin ödediği vergiler ile yararlandığı kamu hizmetlerinin faydası karşılaştırılmalıdır. Eğer bir kimsenin kamu harcamalarından sağladığı fayda ile nihai olarak yüklendiği vergi yükü arasında bir eşitlik söz konusu ise devletin yapmış olduğu kamu harcamaları sonucunda kişinin gelirinde bir değişiklik olmayacaktır. Diğer taraftan kişinin nihai olarak yüklendiği vergi yükü, kamu harcamalarından sağladığı faydadan daha düşük ise bu durumda yapılan kamu harcamaları sonrasında kişinin gelirinde bir iyileşme görülecektir. Yani gelirin yeniden dağılımının neticesi bilinmek isteniyorsa, devlete ödenen vergilerle yararlanan kamu hizmetlerinin karşılaştırılması gerekmektedir (Ulusoy 2017: 304; Edizdoğan 2017: 537). Ayrıca gelir dağılımı üzerindeki etkilerin görülebilmesi için kamu harcama türünün de bilinmesi gerekmektedir. Gerçekten de reel kamu harcamaları ile transfer harcamalarının gelir dağılımı üzerindeki etkisi ve gücü farklılaşmaktadır. Bu nedenle kamu harcama reel ve transfer harcaması şeklinde iki ayrı başlıkta ele alınmıştır.

#### **3.4.2.1. Reel Harcamalar**

Reel harcamalar üretim ve milli gelir üzerinde gösterdiği etkiye göre cari ve yatırım harcamaları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Cari harcamalar devlet faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla yapılan ve faydası genellikle aynı yıl tükenen personel maaşları, mal ve hizmet alımları gibi harcamalardır. Yatırım harcamaları ise özel sektör üretimini artıran ve faydası uzun döneme yayılan ulaşım, altyapı ve büyük onarımlar gibi hükümet harcamalardır. Yatırım harcamaları üretimi ve üretkenliği pozitif olarak etkileyen, kaynakların etkin kullanılmasını ve üretim faktörlerinin verimliliğini sağlayan harcamalardır (Karaca 2016: 263).

Reel harcamalar ekonomi üzerindeki ilk etkisini durgunluk veya çöküntü dönemlerinde az gelirli sosyal tabakaların gelirlerini artırmak biçiminde ortaya çıktığı söylenebilir (Türk 2011: 344). Reel harcamalar içerisinde sosyal amaç taşıyan harcamalar eğitim ve sağlık hizmetlerine yönelik olarak yapılan ve kalkınma carisi olarak adlandırılan harcamalardır. Bu harcamalar özellikle eğitim ve sağlık hizmetlerine doğrudan erişimi mümkün olmayan düşük gelir düzeyine sahip vatandaşlara yönelik ücretsiz olarak yapılmaktadır.

#### **3.4.2.2. Transfer Harcamaları**

Transfer harcamaları ise cari dönem üretimine doğrudan talep oluşturmeyen ve bazı kaynakların devlet bütçesi aracılığı ile kişi ve kurumlar arasında karşılıksız el değiştirmesini sağlayan kamu harcamalarıdır. Bu tür harcamalar yoluyla satın alma gücü kişiler ya da sosyal sınıflar arasında el değiştirmektedir. Transfer harcamaları denildiğinde daha çok emekli, dul ve yetim gibi toplumun düşük gelirli bireyelerine devlet tarafından sağlanan sosyal yardımlar akla gelmektedir. Ancak sosyal yardımların dışında daha çok firmalara verilen sübvansiyon ve teşvik şeklindeki ekonomik transferler ile devletin kamu kurum ve kuruluşlarına sağladığı hazine yardımları şeklindeki mali transferler transfer harcamaları içerisinde yer alan iki önemli kalemdir (Karaca 2016: 264).

Reel harcamalar mal ve hizmet alımı yoluyla milli gelir üzerinde doğrudan etki gösterirken transfer harcamalarında doğrudan mal ve hizmet alımı söz konusu olmayıp gelirin bireyler arasında yeniden dağıtımını söz konusu olmaktadır.

Transfer harcamalarının gelir dağılımı üzerindeki etkilerini bulabilmek için yapılan harcamalardan kimlerin yaralandığının tespit edilerek, bu tutarların yararlananların gelirine eklenmesi gerekmektedir (Ulusoy 2017: 307).

Devlet düşük gelirli kişilerin tüketimini artırmak amacıyla, bir takım ekonomik ve mali yardımlarda bulunmaktadır. Eğer yardımlar, genel yardım şeklinde uygulanırsa, fiyatı ucuzlayan mal ve hizmetlerden toplumun tüm kesimleri eşit olarak yararlanacağı için, gelir dağılımında herhangi bir değişiklik olmayacaktır. Bu nedenle tüketime yönelik ekonomik ve mali yardımların daha çok düşük gelirli kişilerin yararlanacağı mal ve hizmetlere yönelik verilmesi gerekmektedir (Ulusoy 2017:307; Türk 2011: 345).



Transfer harcamaları içerisinde iktisadi, mali, borç faiz ödemeleri gibi gelir dağılımını doğrudan ve dolaylı olarak etkileyen pek çok harcama kalemi olmasına rağmen gelir dağılımının adil hale getirilmesi için yapılan transfer harcaması sosyal transferlerdir. Çünkü diğer transfer kalemleri içerisinde yer alan bazı harcamalar gelir dağılımını iyileştirmemekte aksine dağılımın kötüleşmesine neden olmaktadır. Örneğin zengin kimselere devlet iç borçlanma senetleri gibi borçlanma araçları karşılığında ödenen borç faiz ödemeleri gelir dağılımı eşitliğini bozan transfer harcamaları içerisinde yer almaktadır. Buna rağmen sosyal transferler gelir dağılımını doğrudan etkilemekte ve düşük gelirli bireylere aynı ve nakdi olarak sağlanan aylık, maaş, burs, tedavi ve aşevi hizmetleri gibi karşılıksız yardımları içermektedir. Bu yolla devlet yüksek gelirli bireylerden vergilerle sağladığı finansmanı düşük gelirli bireylere transfer ederek gelirin yeniden dağılımını sağlamaktadır (Karaca 2016: 233).

### **3.4.3. Borçlanma Politikası ve Gelirin Yeniden Dağıtımı**

Borçlanmanın gelir dağılımı üzerinde ortaya çıkaracağı etki dolaylı ve dolaysız olmak üzere iki türdür. Gelir dağılımı adaletinin sağlanması amacıyla hükümetler yüksek tasarruf sahiplerinden düşük gelirlilere gelir transferi gerçekleştirmektedirler. Bu transfer borçlanmanın gelir dağılımı üzerinde gösterdiği dolaysız etkiyi ifade etmektedir. Ancak bu tür gelir transferi düşük gelirliler ile yüksek gelirliler arasındaki gelir uçurumunu daha da derinleştirmektedir. Bilindiği gibi devlete borç veren tasarruf sahipleri çoğunlukla yüksek gelir grubundaki kişilerdir. Bu kişilere devletin faiz yanında bir takım yan avantajlar sağlaması gelir dağılımının zenginler lehine bozulmasına neden olmaktadır. Bu durum özellikle kalkınmanın finansmanında zorluklar yaşayan ve düşük tasarruf düzeyine sahip gelişmekte olan ülkelerde sıklıkla görülmektedir. Ancak gelişmiş ülkelerde menkul sermaye gelirleri üzerine konulan yüksek vergi oranları ortaya çıkan gelir dağılımı dengesizliğini kısmen de olsa gidermektedir (Karaca 2016: 301).

Az gelişmiş ülkelerde vergi gelirlerinin önemli bir kısmını mal ve hizmetlerden alınan dolaylı vergilerin oluşturması ve düşük gelirli kesimlerin marjinal tüketim eğiliminin yüksek olması nedeniyle bu kesimin vergi yükü daha da ağırlaşmaktadır. Bu sayede düşük gelirli kesimlerden vergi olarak alınan kaynaklar yüksek gelirlilere borç faiz ve anapara ödemesi olarak aktarılmaktadır. Eğer bir ekonomide borç

mülkiyetinin dağılışı ile vergi yükünün dağılışı arasında bir paralellik varsa; yani herkes elindeki tahvil nispetinde vergi ödüyorsa, borçlanmanın gelir dağılımına etkisi nötr olacaktır. Diğer bir deyişle devlete borç verenlerle vergi ödeyenlerin aynı kişi veya kuruluş olmaları halinde gelir dağılımında herhangi bir değişiklik olmayacaktır. Nitekim böyle bir durumda bireyler faiz olarak aldıklarını vergi olarak geri ödeyeceklerdir. Bu nedenle borçların gelir dağılımı üzerindeki etkisini incelerken borçtan ziyade vergi sistemi daha ön plana çıkmaktadır. Bir ekonomide devlet borçlarının gelir dağılımı üzerindeki etkileri borç senetlerini alan kişilere, bu belgelerin faiz oranlarına, bu belgelere faiz dışında sağlanan çeşitli avantajlara ve enflasyonist eğilimlere göre değişmektedir. Borçlanmanın gelir dağılımı üzerindeki etkisini ölçmede göz önünde bulundurulması gereken bir diğer husus faiz oranlarıdır. Devlet tahvillerine ödenen faizler, genellikle bu tahvilleri ellerinde bulunduranlar yüksek gelir grubundan kişiler olduğundan, gelir dağılımındaki eşitsizliği artırır. Borçların enflasyonist dönemlerde gelir dağılımına yaptığı olumsuz etki daha fazladır. Enflasyonist dönemlerde hem faiz oranlarının yüksek olması, hem de gelirin nominal olarak artması, artan oranlı vergilerle mükelleflerin vergi yükünü iyice artırmaktadır. Artan faiz oranları ve veri yükü sayesinde devlet, borçlanma senetlerine sahip olmayanlardan bu senetlere sahip olanlara doğru daha fazla kaynak transferi yapmaktadır (Ulusoy 2017: 318).

#### **3.4.4. Maliye Politikalarının Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisinin Değerlendirilmesi**

Çağımız toplumlarındaki sosyal adalet ve fırsat eşitliği, sosyal refah devleti kavramlarının temeli gelir dağılımına dayanmaktadır. Kısaca, ekonomik olarak zayii grupların hayat seviyesini yükseltmek amacıyla gelir farklılıklarını azaltmak için alınacak politik kararların rotası gelir dağılımı verilerine göre oluşturulmaktadır. Etkin kaynak dağılımının nasıl gerçekleşeceği tartışmalarında uzun zamandan beri bir veri olarak kabul edilen gelir dağılımı, sosyal adalet kaygılarının kazandığı yaygınlık karşısında, siyasal organların ilgisiz ve tarafsız kalamayacakları bir konu haline gelmektedir. Bu durumda gelir dağılımını değiştirmede en çok imkâna sahip kuruluş olan hükümetin izleyeceği ekonomi ve maliye politikasının hedeflerinden birisi de piyasa mekanizmasının oluşturduğu gelir dağılımının etkilenmesi ve değiştirilmesi olmuştur. Devlet, ekonomide üretim sonucunda ortaya çıkan gelirin birincil dağılımını

diğer bir ifadeyle, belirli bir dönem sonucunda piyasa sürecinde oluşan gelir dağılımını daha adil duruma getirmeye çalışmaktadır. Çünkü piyasa koşullarında yapılan üretim sonucunda meydana gelen gelir dağılımı, adil bir şekilde olmayabilir. Diğer bir ifadeyle, piyasanın işleyişi sonucu ortaya çıkan birtakım gelişmeler gelirin eşit dağılımını önleyebilmekte ve çeşitli olumsuzluklara neden olabilmektedir. Bir ekonomide devlet, sahip olduğu çeşitli araçlar vasıtasıyla gelir dağılımı üzerinde etkilerde bulunabilmektedir. Ancak bu araçların gelir dağılımına olan etkilerinin tespitini yapmak, politika etkinliği bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu araçlar içinde maliye politikası araçları, etkinliği somut olarak ve nispeten kolay ölçebilecek araçların başında yer almaktadır. Mali araçlar yani kamu gelir ve giderleri bireylerin gelirlerini doğrudan doğruya etkilemektedir. Maliye politikasının en önemli amaçlarından biri de kişisel gelir dağılımında eşitsizliği gerçekleştirmektir. Devlet bu amacı gerçekleştirmeye yönelik olarak maliye politikası araçlarından kamu harcamalarını, vergiler ve borçlanmadan oluşan kamu gelirlerini kullanmaktadır (Ulusoy 2017: 303).

Bu araçlardan hangisinin gelir dağılımı üzerinde daha fazla etki gösterdiğini hesaplayabilmek için günümüzde pek çok ampirik çalışma yapılmaktadır. Bu araştırmalar bazen zaman serisi şeklinde ülke, bölge ve belli bir şehre yönelikken bazıları panel veri şeklinde ülke, bölge ve şehir karşılaştırmaları şeklindedir. Ancak bu hesaplamalarda örneklem, ülkenin sahip olduğu yönetim yapısının federe veya merkezi yönetim olup olmadığına göre de değişiklik göstermektedir.

Aşağıda maliye politikalarından kamu harcaması, vergiler ve borçlanma politikalarının gelir dağılımı üzerindeki etkilerini gösteren çalışma özetlerine yer verilmiştir.

Kamu harcamalarının gelir dağılımı üzerindeki etkisi özellikle eğitim, sağlık, sosyal güvenlik, altyapı ve refahı artırıcı kamu harcamalarında daha belirgindir. Maliye yazınında eğitim harcamalarının gelir dağılımı üzerindeki etkisi belirgin olmakla birlikte ilk, orta, lise ve yükseköğrenim şeklindeki eğitim türleri gelir dağılımını üzerinde farklı etkiler göstermektedir. Örneğin Lusting (2015) 13 farklı gelişmekte olan ülkede kamu eğitim ve sağlık harcamalarının yeniden dağıtıcı etkisini incelediği çalışmasında, eğitim ve sağlık harcamalarının genel olarak pozitif yönde

yeniden dağıtıcı etkisine işaret ederken ilk ve orta öğretimin gelir dağılımı üzerinde artan oranlı ve pozitif etki gösterdiğini buna karşın yükseköğretim harcamalarının gelir dağılımı üzerindeki etkisinin ise azalan oranlı olduğunu bulmuştur.

Kamu harcamaları yanında maliye politikaları içerisinde yer alan vergilerin de gelir dağılımı üzerindeki etkilerini analiz eden pek çok çalışma mevcuttur. Ancak çalışmalar vergilerin gelir dağılımı üzerinde gösterdiği etkinin vergi oranları, muafiyet ve istisnalar, vergilerin kim tarafından ödendiği ve vergi türünün dolaylı ve dolaysız olmasına göre değiştiğini göstermektedir. Fernandez ve Rogerson (1993: 41) tarafından ABD eyaletlerine yönelik yapılan çalışmada kamu otoriteleri tarafından gerçekleştirilen vergisel düzenlemelerin gelir dağılımı üzerinde etki doğurduğunu göstermiştir. Yumuşak ve Bilen (2000: 79) ise Türkiye’de 1980’li yıllarda ücretliler ve diğer dar gelirli gelirli yararına gelir vergisi oranlarının azaltılmasının gelir dağılımı üzerinde olumlu etki gösterdiğini bulmuştur. Güçlü ve Bilen (1995: 165) ise Türkiye için gerçekleştirdiği analizde ülkedeki dolaylı vergi payının yükselmesinin gelir dağılımı üzerinde negatif etki gösterdiğini tespit etmiştir.

Prasad (2008), Arjantin, Brezilya, Şili, Kolombiya, Meksika ve Peru’nun yer aldığı 6 Latin Amerika Ülkesine ilişkin analizinde dolaysız vergilerin gini katsayısını düşürerek gelir dağılımına pozitif etki yaparken dolaylı vergilerin gini katsayısını yükselterek gelir dağılımını bozduğunu göstermiştir. Benzer sonuçlara ulaşan Demirgil (2018: 128) ise Türkiye’ye ilişkin verileri kullandığı çalışmasında, dolaylı vergilerdeki artışın gelir dağılımını bozduğunu, dolaysız vergilerdeki artışın ise gelir dağılımını iyileştirdiğini göstermiştir.

Sameti ve Rafie (2010) ise İran ve Doğu Asya Ülkelerine yönelik çalışmasında mal ve hizmet vergilerinin gelir eşitsizliği üzerinde etkisinin önemsiz olduğunu ancak gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin gini katsayısı üzerinde pozitif ve anlamlı etkisinin olduğunu bulmuştur.

Martinez ve diğerleri (2012) tarafından 150 ülkenin verilerinin analiz edildiği çalışmada artan oranlı kişisel gelir vergileri ile kurumlar vergisinin gelir dağılımı üzerinde eşitsizliği azaltmaya yönelik olumlu katkısının olduğu buna rağmen genel tüketim ve gümrük vergilerinin gelir dağılımı üzerinde olumsuz etkileri olduğunu bulunmuştur. Benzer bir sonuca Mehrara ve Esfahani (2016) tarafından yapılan

çalışmada da ulaşılmış ve gelir vergisi oranlarındaki artışın gelir dağılımını iyileştirdiği bulunmuştur.

Maliye politikalarının gelir dağılımı üzerindeki etkisine yönelik literatürdeki ampirik çalışma sonuçları dikkate alındığında kamu harcamaları içerisinde gelir dağılımı üzerinde etkisi en yüksek harcamanın eğitim harcaması olduğu ancak bu etkinin eğitim türüne göre değiştiğini söylemek mümkündür. Eğitim harcamalarının yoksul hanehalkı çocuklarının ileride daha iyi çalışma koşullarına sahip olabilmeleri ve daha yüksek gelir elde edebilmeleri yoluyla gelir dağılımında iyileşme sağladığı ifade edilebilir (Ulusoy vd. 2016: 53). Bu bakımdan fakir toplumlarda uygulanabilen eğitim harcamaları ve transfer harcamaları gibi politikalar fakir kesimin refahını artırıcı yöndedir (Fernandez ve Rogerson 1996: 163). Eğitim harcamasının gelir dağılımı üzerindeki olumlu etkisini sırasıyla sağlık harcamaları ve konut edindirme harcaması izlemektedir. Ayrıca gelir dağılımının adil olduğu ülkelerde sağlık statüsünün de olumlu olduğu (Boz ve Arslan Kurtuluş 2017: 48) ve sağlık harcamalarının sağlık hizmetlerine erişimi etkilemesinin yanında gelir dağılımını da şekillendirebilmesinin (Markova 2006: 13) devletin sağlık sektörüne yapacağı yatırımlarla mümkündür (Şantaş vd. 2019: 424). Sonuç olarak devlet, maliye politikası yoluyla, kamu harcamalarının faydalarının ve vergi yükünün dağılımını etkileyerek, gelirin yeniden dağılımını gerçekleştirebilmektedir.



## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 4. DÜNYA'DA VE TÜRKİYE'DE VERGİ HARCAMALARI VE GELİR DAĞILIMI İLİŞKİSİ

#### 4.1. Dünya'da Gelir Dağılımı İstatistikleri

Ülkeler tarafından gelir dağılımının iyileştirilmesine yönelik politikaların ülkelerin gelişmişlik yapısına bağlı olarak değiştiğini söylemek mümkündür. Ülkelerin Gini Katsayısı verilerine bakıldığında bu varsayımın doğruluğu kanıtlanmakta ve sanayileşme ve kişi başına düşen milli gelirdeki artışa bağlı olarak ülkelerde gelir dağılımı katsayıları iyileşme göstermektedir. Bunun temel nedeni ülkelerin kalkınmanın başlangıç aşamalarında daha fazla ekonomik büyüme için çaba göstermeleri ve sosyal göstergeleri ikinci plana atmalarıdır. Literatürde bu konuda yapılan çalışmaların da bu varsayımı desteklediği görülmektedir.

Örneğin 1955 yılında Simon Kuznets tarafından yapılan çalışma, ülkelerde kalkınmanın ilk dönemlerinde gelir dağılımının görece iyi olduğu kalkınma sürdükçe gelir dağılımının gittikçe kötüleştiği ve belli bir gelir düzeyi aşıldıktan ve sanayileşme sağlandıktan sonra ise gelir dağılımının iyileştiği sonucuna varılmıştır. Eğrinin gelir dağılımı ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi yansıtan böyle bir trende nasıl sahip olduğu konusunda ise yazarlar arasında çokça tartışma yaşanmıştır. Bazı yazarlar sürecin olağan bir süreç olduğunu ve ülkelerin üretimlerini artırdıkça ve zenginleştikçe kişilerin üretimden aldıkları payın artış gösterdiğini ve böylece gelir dağılımının iyileştiğini savunmaktadır. Ancak bazı taraflar ise sürecin hükümetler tarafından yönetildiğini ve hükümetlerin piyasaya yönelik etkinlik ve adalet kriterlerine ilişkin müdahaleci politikaların gelir dağılımını da etkilediğini ifade etmektedir. Aslında pek çok yazarın etkinlik ve adaletin bir arada sağlanmasının mümkün olmadığına ilişkin görüşleri de dikkate alındığında ekonomik büyüme ile gelir dağılımının birlikte

sağlanmasının güçlüğü de anlaşılmaktadır. Bunun temel nedeni ekonomik büyümenin başlangıç aşamalarında ülkelerin daha fazla zenginleşmesinin ekonomik etkinlik ve kaynak dağılımının optimal dağılımı ile ilgili olmasıdır. Kaynak dağılımında etkinliği sağlamak isteyen az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ise bu nedenle piyasada etkinliği sağlama yönünde daha fazla politika uygularken adalet sağlama hedefleri ikinci plana atılmaktadır.

Ancak ekonomik büyüme arttıkça ve ülke zenginleştikçe kişilerin ülke refahının artmasına yönelik istekleri hükümetlerin sosyal politikalara daha fazla ağırlık vermelerini sağlamaktadır. Bu nedenle hükümetler ekonomik büyümenin başlangıç aşamalarında kişilerin daha fazla çalışması ve ülkede ekonomik büyümenin hızla sağlanmasına yönelik yasalar çıkarırken ülkelerin zenginleşmesiyle bu yasalar işçi refahını artırmaya yönelik politikalar şeklinde uygulanmaktadır. Örneğin gelişmekte olan ülkelere kıyasla gelişmiş ülkelerdeki asgari ücretin yüksek olması veya çalışma yasalarının bu ülkelerde daha katı olması bu bağlamda değerlendirilebilir.

Yukarıda ifade edilen teorik konuların uygulamada nasıl gerçekleştiğinin görülebilmesi için Tablo 1’de OECD ülkelerinin 1970-2010 dönemine ilişkin Gini Katsayısı verileri gösterilmiştir. Tablo 1’de görüleceği üzere 1970 ve 1980 yılları karşılaştırıldığında Kanada, Finlandiya, Yunanistan, Portekiz, İsveç ve Türkiye’de gelir adaletinde bir iyileşme sağlandığı; Hollanda, İngiltere ve ABD ülkelerinde ise gelir eşitsizliğinde artış olduğu görülmektedir.

Ancak 1980-1990 dönemi verilerine bakıldığında gelir eşitsizliğinde genel olarak bir artış olduğu görülmektedir. Bu dönemde verilerine ulaşılan 24 OECD ülkesinde Gini Katsayısı ortalama yüzde 6 oranında artış göstermiştir. Söz konusu dönemde Kanada, Danimarka, Fransa, İrlanda ve İspanya gibi ülkelerin gelir dağılımında iyileşme gerçekleşmektedir. Ancak aynı dönemde Meksika, Yeni Zelanda, Türkiye, İtalya, Portekiz, İngiltere ve ABD’de gelir eşitsizliği artış göstermiştir. 1990-2000 döneminde ise ülkelerde gelir dağılımı katsayılarında önemli farklılaşma yaşanmaktadır. Özellikle Kanada, Almanya ve ABD’de gelir dağılımı bozulurken, içlerinde Türkiye’nin de bulunduğu 10 ülkede gelir eşitsizliği düzelmeye eğilimi göstermektedir (Kurtipek 2011: 57-58).

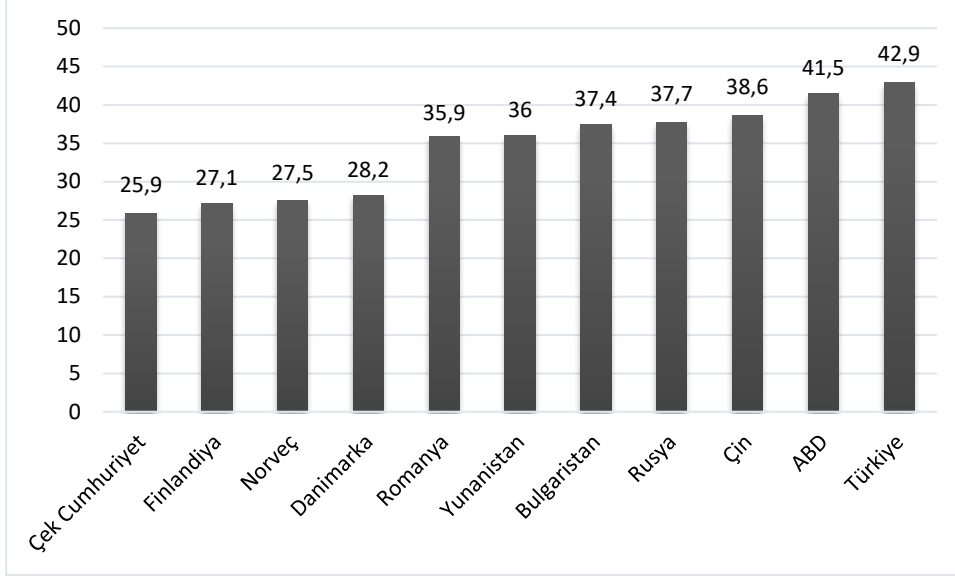


**Tablo 1: OECD Ülkelerinde Gelir Dağılımının Değişimi (Gini Katsayısı)**

Ülkeler	1970'ler	1980'ler	1990	1990'lar	2000	2000 'ler
Avustralya				0,309	0,317	0,301
Avusturya		0,236		0,238	0,252	0,265
Belçika		0,274		0,287	0,289	0,271
Kanada	0,295	0,287		0,283	0,301	0,317
Çek Cumhuriyeti		0,232	0,232	0,257	0,260	0,268
Danimarka		0,221		0,215	0,226	0,232
Finlandiya	0,235	0,207		0,228	0,261	0,269
Fransa		0,300	0,290	0,270	0,270	0,270
Almanya		0,257	0,258	0,272	0,270	0,298
Yunanistan	0,413	0,336		0,336	0,345	0,321
Macaristan		0,273	0,273	0,294	0,293	0,291
İzlanda						0,280
İrlanda		0,331		0,324	0,304	0,328
İtalya		0,309	0,297	0,348	0,343	0,352
Japonya		0,304		0,323	0,337	0,321
Kore						0,312
Lüksemburg		0,247		0,259	0,261	0,258
Meksika		0,452		0,519	0,507	0,474
Hollanda	0,251	0,259	0,278	0,282	0,278	0,271
Yeni Zelanda		0,271	0,318	0,335	0,339	0,335
Norveç		0,234		0,256	0,261	0,276
Polonya					0,316	0,372
Portekiz	0,354	0,329	0,329	0,359	0,385	0,385
Slovakya						0,268
İspanya		0,371	0,337	0,343	0,342	0,319
İsveç	0,212	0,198	0,209	0,211	0,243	0,234
İsviçre					0,279	0,276
Türkiye	0,510	0,434		0,490		0,430
İngiltere	0,282	0,325	0,373	0,354	0,370	0,335
ABD	0,316	0,338	0,349	0,361	0,357	0,381
OECD-22		0,279		0,293		0,300

**Kaynak:** Kurtipek 2011: 58.

Tablodan hareketle 1970'lerden 2000'lere bakıldığında gelir dağılımı genel olarak eşitsizlik yönünde artış göstermektedir. Sonuç olarak Tablo 1 bize Gini Katsayısının ülkeden ülkeye ve yıldan yıla değişeceğini göstermektedir. Ayrıca tabloda bazı ülkeler yıllara bağlı olarak Gini katsayısında sürekli iyileşme yaşamıştır. Ancak hiçbir ülkede yıllara bağlı olarak Gini Katsayısında düşüş yaşanmamıştır. Gelir dağılımı eşitsizliğinin en yüksek olduğu ülke ise Meksika'dır.



**Kaynak:** OECD Statistics, 2019.

**Grafik 1: Seçilmiş Ülkelerde Gini Katsayısı**

Grafik 1 ise seçilmiş bazı ülkelerin Gini Katsayısına ilişkin verileri göstermektedir. Ülkeler seçilirken Türkiye ile gelişmiş farkı benzer ülkeler ile karşılaştırma yapabilmek adına bazı gelişmiş ülkeler seçilmiştir. Tabloda dikkat çeken önemli bir nokta İskandinav Ülkelerindeki Gini Katsayısı değerinin düşük diğer bir deyişle gelir dağılımı adaletinin yüksek oluşudur. Türkiye ile benzer gelişmişliğe sahip olan Romanya, Bulgaristan, Yunanistan ve Rusya ülkelerinde gini Katsayısı değeri 0,36-0,38 bandındadır. Serbest piyasa ekonomisine yönelik politikalarıyla dikkat çeken ABD’de ise Gini Katsayısının yüksek olması düşündürücüdür. Türkiye’ye ait Gini Katsayısı değeri ise ABD ile yakındır.

#### **4.2. Dünya’da Vergi Harcamaları Uygulaması ve Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi**

Vergi harcamalarının ülkelerin gelir dağılımı üzerindeki etkisini görebilmek için ülkelerde uygulanan farklı vergi harcama türlerinin ayrıntılı biçimde incelenmesi gerekmektedir. Ülkeler arasında yaşanan ekonomik rekabetin bir sonucu olarak vergi harcamalarının kamu ekonomileri içerisindeki önemi sürekli artmaktadır. Ülkelerin vergi harcamalarının kullanım amaçları arasında benzerlikler görülse de gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomiler için uygulamada bazı farklılıklar görülmektedir. Örneğin gelişmekte olan ülkeler vergi harcamaları ile ekonomik kalkınma ve büyüme, yabancı

yatırımları özendirme, bölgelerarası gelişmişlik farklarını giderme, istihdam ve verimlilikte artış, teknolojik gelişme ve sanayileşmeyi hedeflerken; gelişmiş ülkelerin ise sermaye birikimine katkı sağlamak veya sermaye kaçışını engellemek, verimlilik artışını devam ettirmek, işsizliği azaltmak, rekabet gücünü korumak ve teknolojiyi sürdürüp daha ileri noktalara taşımak gibi hedefleri olabilmektedir (Kişioğlu 2018: 27).

Hollanda'da başvuru vergi harcamaları çoğunlukla gelir ve kurumlar vergisini konu alan uygulamalardır. ABD'de ise emlak vergileri ve miras ya da karşılıksız intikal yoluyla geçen intikal vergilerinde vergi harcamalarına sıkça başvurulmaktadır (OECD 1996: 11). Genel olarak tüm dünyada gelir vergisi mükelleflerine yönelik çok sayıda vergi harcamasına başvurulmaktadır. Bu uygulamalarda temel amaç kişilerin ödeme güçlerinin kavranmak istenmesidir. Ancak bazen mükellefleri bazı alanlara yönlendirmek amaçlı vergi harcamalarına başvurulduğu görülmektedir. Kurumlar vergisinde başvuru vergi harcamaları ise daha çok belli ürünleri üreten kurumların vergisel açıdan korunmasına yönelik uygulanan teşvik, istisna ve indirimlerdir (Balkaya Akça 2000: 33).

AB ülkelerinde bazı istisnalar hariç, gelir vergisi oranları düşürülmüş, vergi muafiyetleri artırılmış ve daha basit bir vergi yapısına geçilmiştir. 2007 yılında yapılan vergi reformuyla İspanya'da çocuklu ailelerin vergi muafiyetleri artırılmıştır. Bununla birlikte, ücret gelirleri toplam gelirlerden ayrılarak tek ve sabit oranlı bir gelir vergisi uygulanmaya başlanmıştır. Benzer bir şekilde İtalya'da da 2007 yılında yapılan vergi reformuyla vergilendirilebilir gelir tanımı değiştirilmiş ve gelir gruplarına göre artan oranlı bir gelir vergisi uygulanmaya başlanmıştır (Kurtipek 2011: 60). Sonuç olarak dünyadaki çoğu hükümet gelir dağılımındaki eşitsizliği gidermek amacıyla vergi politikasını kullanarak vergi harcamaları yapmaktadır. Ancak her vergi harcamasının gelir dağılımı üzerinde olumlu etkiler gösterdiğini söylemek mümkün değildir.

#### **4.2.1. ABD**

ABD'de vergi harcamalarına ilişkin çalışmalar 1960 sonlarına doğru artış gösterse de vergi harcamalarının ülkede yasal bir temele oturtulması 1974 yılını bulmuştur. Yasa ile vergi harcama listelerinin ve vergi harcama tutarlarının bütçe yasasına eklenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu dönemde vergi harcamalarının

ağırlıklı yer bulmasının temel nedeni ülkede Arz Yönlü İktisat anlayışının kabul görmesidir.

ABD’de vergi harcamalarının yalnızca merkezi hükümet tarafından salınan vergiler için tanımlanmıştır. Ancak eyalet kanununda tanımlanmasa da eyaletlerin vergi kanunlarında istisna, muafiyet ve indirim uygulamasına ilişkin herhangi bir kısıt bulunmamaktadır. Ülkenin Hazine Başkanlığı vergi analizi bölümü vergi harcamalarının büyüklüğüne ilişkin tahminleri yapmaktadır. Vergi harcamalarının büyüklüğünün ölçülmesinde vazgeçilen gelir tekniği kullanılmaktadır.

ABD’de vergi harcamalarına gelir ve kurumlar vergisinde daha sık başvurulmaktadır. Düşük gelire sahip bireylerden vergi alınmasını engelleyen ve asgari geçim standardının altında kalan kişilere yapılan negatif gelir vergisi uygulamaları vergi harcaması kapsamında değerlendirilmektedir. Kurumlar vergisinde tarife basamaklarına göre uygulanan kademeli vergilendirme de vergi harcaması kapsamında değerlendirilir. Vergi harcama tutarları ise cari yıl, son iki yıl ve sonraki dört yıl şeklinde 7 yıllık tahminleri içerecek şekilde bütçe yasasına eklenmektedir. ABD’nin 2016 yılındaki vergi harcama tahminleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 2: ABD Vergi Harcama Tahminleri**

<b>ABD’de En Yüksek Bütçeli Vergi Harcamaları (2016)</b>	<b>Milyon dolar</b>	<b>%</b>
Ulusal Savunma	14.110	1
Uluslararası İlişkiler	79.650	7
Ticaret ve Konut Edindirme	487.920	41
Sağlık	246.080	21
Gelir Güvenliği	192.100	16
Sosyal Güvenlik	41.410	4
Eğitim, Öğretim, İstihdam ve Sosyal Hizmetler	119.880	10

**Kaynak:** Hazine ve Maliye Bakanlığı 2019.

Tabloda görüldüğü gibi ABD’nin 2016 yılında vergi harcama tahminleri arasındaki en yüksek payı %41 ile konut edindirme ve %21 ile sağlık kalemleri almaktadır. Bu durum ABD için sosyal amaçlı vergi harcamalarının önemini diğer kalemlere göre daha fazla olduğunu göstermektedir. Ulusal savunmaya ilişkin vergi harcama oranı ise %1 oranla en düşük düzeye sahiptir.

ABD vergi yasalarında 1985 yılında 104 adet vergi harcaması yer alırken bu sayı 2000 yılında 130'a ve 2008'de ise 164'de çıkmıştır. Ancak sayısal olarak artışa rağmen oransal olarak bakıldığında vergi harcamalarının GSYİH içindeki payının çok fazla değişmediği ve %6-7 düzeyinde kaldığı görülmektedir (OECD 2010: 138; Kayalidere ve Özcan 2012: 360).

Yukarıdaki açıklamalardan ve tablodaki verilerden de görüldüğü üzere ABD'de vergi harcamaları sosyal bir niteliğe sahiptir. Vergi harcamalarına konut edindirme, sağlık ve eğitim gibi alanlarda daha fazla başvuruluyor olması bu harcamaların gelir dağılımı üzerindeki etkisini kuvvetlendirmektedir.

#### **4.2.2. İngiltere**

İngiltere'de vergi harcamalarını üç farklı kategoriye ayırmak mümkündür. Bunlardan ilki yapısal indirimlerdir. Yapısal indirimler içerisinde kişisel gelir vergisinde çifte vergilendirmeyi önleme amaçlı yapılan vergi indirimleri yer almaktadır. İkinci kategoride ise dar mükellef olmayanların sermaye kazançları ile ilk gelir diliminde yer alanların vergi dışında bırakılmasını sağlayan muafiyet ve istisnalar yer almaktadır. Üçüncü kategoride ise hem yapısal indirimleri hem de sosyal vergi harcamalarını içeren çocuk ve yaşlılık yardımı gibi harcamalar yer almaktadır (Kayalidere ve Özcan 2012: 360).

İngiltere'de gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, petrol kazançları vergisi, veraset vergisi, araçlar üzerinden alınan özel tüketim vergisi ve arazi vergisi içerisinde, çok sayıda vergi harcaması bulunmaktadır. Kurumlar vergisi içerisinde sermaye kazançları üzerinden hesaplanan iadeler, işverenlere sağlanan sosyal güvenlik indirimleri, düşük gelir sahiplerinin vergi dışında bırakılması ve emeklilik yardımları vergi harcaması olarak kabul edilir (European Economy 2014: 23; OECD 2010: 130).

İngiltere'de vergi harcama tutarı hesaplanırken vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır. Ayrıca İngiltere'de vergi harcama tahminleri vergi kanunlarına göre sınıflandırılmaktadır. Bu nedenle hangi sektör için ne kadar vergi harcaması kullanıldığı konusunda net bir bilgi mevcut değildir. Vergi harcama tahminlerinin vergi kanunlarına göre gösterimi aşağıdaki tablodaki gibi gösterilmektedir.

**Tablo 3: İngiltere Vergi Harcama Tahminleri ve (%) Oranları**

<b>İngiltere’de En Yüksek Bütçeli Vergi Harcamaları (2016)</b>	<b>Milyon dolar</b>	<b>%</b>
Gelir Vergisi	30.870	31
Kurumlar Vergisi	1.192	1
Ulusal Sigorta Primleri	17.140	17
Veraset Vergisi	1.885	2
Katma Değer Vergisi	48.130	48
Tüketim Vergileri	120	1

**Kaynak:** Hazine ve Maliye Bakanlığı 2019.

İngiltere için 2015-2016 yılı vergi harcama tahmin ve raporlarına bakıldığında, en çok vergi harcaması %48 oranla katma değer vergisinde olmuştur. En az vergi harcaması da %1 oranla kurumlar vergisi ve tüketim vergileri olmuştur.

Bu verilerin de gösterdiği üzere İngiltere’nin vergi harcamaları gelir dağılımının iyileşmesine imkân sağlayacak bir yapıya sahiptir. Gelir vergisinin subjektif niteliğe sahip olması, mükellefin ödeme gücüne ulaşmada vergi harcamalarını önemli kılmaktadır. Ayrıca düşük gelirlilerin marjinal tüketim eğilimlerinin yüksek olması nedeniyle yüksek oranda ödedikleri KDV’de vergi harcamasına başvurulması düşük gelirliler lehine gelir dağılımını iyileştireceklerdir.

#### **4.2.3. Almanya**

Almanya ve ABD 1960’larda vergi harcaması raporunu hazırlayan ilk ülkelerdir. Sonraki dönemlerde Almanya’da vergi harcamaları raporunun düzenli olarak raporlanması yasalarla zorunlu hale getirilmiştir. Almanya’da vergi harcama raporlarının hazırlanma ve kullanılmasının iki temel nedeni bulunmaktadır. Bunlar, sübvansiyon ve harcamaları azaltmaktır. Almanya’da iki yılda bir yasal zorunluluk olarak hazırlanan vergi harcamaları bütçenin bir parçası olarak “Sübvansiyon Raporu” adı altında kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Bu rapor, vergi harcamaları, kamu harcamaları ve vergi harcamaları yoluyla sağlanan tüm devlet desteklerini içermektedir. Ayrıca doğrudan harcama hesaplarıyla vergi harcamalarının karşılaştırmasına imkân verebilecek şekilde hazırlanmaktadır. Vazgeçilen gelir(vergi harcaması), geçmiş iki yıl, cari yıl ve bir sonraki yıl için rapor edilmektedir. Hazırlanan bu rapor dolaylı ve dolaysız birçok vergiyi kapsamaktadır (McDonald 2010: 49).

Almanya’da vergi harcamalarını tanımlayan genel kabul görmüş bir tanım bulunmamaktadır. Almanya’da son yıllarda vergi harcama tutarlarında azalma yaşanmaktadır. Bunun temel nedeni geçmişte vergi harcaması olarak verilen bazı karşılıksız ödemelerin günümüzde başka adlar altında bütçe yer alıyor olmasıdır. Örneğin Almanya’da üretimin desteklenmesi için yatırımlara son derece ödeme verilmektedir. Geçmişte vergi harcamaları yoluyla yatırımların desteklenmesi sağlanırken 2006 yılından sonra bu uygulamadan vazgeçilmiş ve yatırımlar için sağlanan sübvansiyonlar yardım ve finansal destek kalemi altında verilmeye başlanmıştır. Ayrıca geçmiş yıl verileri ile karşılaştırıldığında Almanya’da vergi harcaması tutarları zamanla azalma göstermeye başlamıştır. Örneğin 2005 yılında vergi harcamalarının GSYİH içindeki payı %0,34 iken 2008 yılında bu oran %0,26’ya düşmüştür. Ülkede kişisel gelir vergisinde 7.664 Euronun altında gelire sahip olanların vergi dışına çıkarılmasını sağlayan vergi harcaması gelir dağılımını düzeltmesi açısından önemli bir uygulamadır. Ayrıca Almanya’da ayrıma nazariyesi kuralına uygun olarak çalışanların maaş kesintilerinde bir azalma söz konusu olmaktadır.

#### **4.2.4. İspanya**

Ülkelerin kanunlarında yapılan vergi harcamaları tanımı ülkelerin vergi harcamalarına bakışını da yansıtmaktadır. İspanya’da vergi harcamaları merkezi hükümetin sahip olacağı vergi gelirlerinde azalmaya yol açan harcamalar olarak tanımlanmaktadır. Bu bakımdan İspanya’da vergi harcamalarının sahip olması gereken üç temel özellik üzerinde durulmaktadır. Bunlar;

- Vergi harcamalarının vergi sisteminden ayrı olarak dikkate alınması gerekmektedir,
- Vergi harcamaları ile diğer kamu harcamalarına benzer biçimde ekonomik ve sosyal hedeflerin gerçekleştirilmesi hedeflenmelidir,
- Vergi harcamaları yoluyla mükellefler ve ekonomik faaliyetler desteklenmelidir. Bu bakımdan harcamalar muafiyet ve istisna şeklinde tanımlanır.

Vergi harcamalarının vergi sisteminden ayrı olarak hesaplanmasında her ikisinin ekonomide sağlayacağı hedeflerin daha kolay ölçülmesi ve istenen hedeflere ulaşılmasında farklı politika uygulamalarına başvurulması amaçlanmaktadır. Vergi

harcamalarının yukarıda belirtilen ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşılmasında ekonomik olarak hedeflenen, yatırımların ülkeye çekilmesi için bu harcamaların cezbedici bir rol üstlenmesidir. Sosyal açıdan güdülen amaç ise gelir dağılımının ihtiyaç sahipleri lehine yeniden dağıtımının sağlanmasıdır.

İspanya, merkezi yönetim vergi harcamaları bütçesinde yer alan vergi harcamalarını ölçmek için vazgeçilen gelir yönteminden faydalanmaktadır. Birinci bölümde de bahsedildiği gibi bu metot, vergi harcamalarına karşılık mükellefin tutumunda bir farklılık olmayacağı varsayımına dayanmaktadır (Sabuncu 2011: 30).

### **4.3. Türkiye’de Gelir Dağılımı İstatistikleri**

Türkiye’de gelir dağılımı konusunda 1963’ten bu yana başta Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) olmak üzere farklı kurum ve kuruluşlar tarafından çok sayıda araştırma ve anket yapılmaktadır. Ülke çapında gelir dağılımı anketleri; 1963, 1973, 1987, 1994 yıllarında ve 2002–2005 döneminde uygulanmıştır. Gelir dağılımı ile ilgili bu çalışmalardan ilk ikisi DPT’ye, diğerleri ise TÜİK’e aittir. Ayrıca Ankara Üniversitesi ve TUSİAD da geçmiş yıllarda gelir dağılımı araştırmaları yapmıştır (Şahin 2007: 581). Günümüzde Türkiye’de gelir dağılımına ilişkin veriler, TÜİK tarafından yapılan “Gelir ve Yaşam Koşulları Anketi” aracılığıyla belirlenmekte ve kamuoyuna duyurulmaktadır. TÜİK, gelir dağılımı sonuçlarını hane halkı kullanılabilir gelirin ve eşdeğer fert kullanılabilir gelirin göre hesaplamaktadır. Aşağıdaki Tablo 4, 2006-2017 yılları itibarıyla Türkiye’de eşdeğer hane halkı kullanılabilir fert gelirinin gelir türlerine göre yüzdelik dağılımını göstermektedir.



**Tablo 4: Eşdeğer Hane halkı Kullanılabilir Fert Gelirinin Gelir Türlerine Dağılım(%)**

						Fark	
	2006	2010	2015	2016	2017	2006-17	2010-17
<b>Toplam</b>	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0		
<b>Maaş ve Ücret</b>	40,8	43,7	49,7	49,7	48,9	8,1	5,2
<b>Yevmiye</b>	3,7	3,6	2,8	2,5	2,6	-1,1	-1,0
<b>Müteşebbis Geliri</b>	24,2	20,2	18,8	19,8	19,6	-4,6	-0,6
<b>Tarım</b>	7,1	6,3	5,0	5,0	4,2	-2,9	-2,1
<b>Tarım Dışı</b>	17,1	13,8	13,8	14,8	15,4	-1,7	1,6
<b>Gayrimenkul</b>	3,1	4,2	3,3	3,1	3,4	0,3	-0,8
<b>Menkul</b>	6,1	4,5	2,6	2,5	3,2	-2,9	-1,3
<b>Sosyal Transferler</b>	17,8	20,5	20,0	19,6	19,7	1,9	-0,8
<b>Emekli, dul-yetim aylıkları</b>	16,7	18,6	18,4	18,0	18,0	1,3	-0,6
<b>Diğer Sos. Transferler</b>	1,1	1,8	1,6	1,6	1,8	0,7	0,0
<b>Hanelerarası transferler</b>	2,9	3,1	2,6	2,5	2,4	-0,5	-0,7
<b>Diğer Gelirler</b>	1,5	0,2	0,2	0,2	0,2	-1,3	0,0

**Kaynak:** TÜİK 2019.

Tablo 4’de yer alan eşdeğer hane halkı kullanılabilir gelirinin gelir türlerine göre dağılımına bakıldığında; 2006, 2010, 2015, 2016 ve 2017 yıllarında kullanılabilir gelirin en büyük kısmını maaş ve ücret gelirlerinin oluşturduğu görülmektedir. 2006 yılında maaş ve ücret gelirlerinin toplam yıllık kullanılabilir gelir içerisindeki payı yüzde 40,8 olarak gerçekleşirken 2010 yılında bu oran artarak yüzde 43,7 olmuş daha sonra 2017 yılında yüzde 48,9’a yükselmiştir. Böylece 2006-2017 döneminde fark %8,1 iken 2010-2017 döneminde fark %5,1’e düşmüştür. 2006 yılında maaş ve ücret gelirlerini müteşebbis gelirleri takip etmektedir. Müteşebbis gelirleri 2006 yılında yüzde 24,2 iken 2017 yılında 19,6’ya gerilemiştir. 2006 yılına göre 2017 yılında kullanılabilir gelir içinde maaş ve ücret, gayrimenkul ile sosyal transfer gelirlerinin paylarında artış yaşandığı; yevmiye, müteşebbis geliri, menkul, haneler arası transferler ile diğer gelirlerin payının azaldığı görülmektedir.

Türkiye’de 1963 yılından bu yana yapılan gelir dağılımının belirlenmesine yönelik çalışma sonuçları, 1963-1986 döneminde gelir dağılımının bozulduğunu ve en düşük gelire sahip olan yüzde 20’lik kesimin milli gelirden aldıkları payın %4,5’den %3,9’a düştüğünü göstermiştir. 1994-2017 dönemi gelir dağılımı verileri ise gelir dağılımında iyileşme olduğunu göstermektedir. Buna göre 1994 yılında en düşük

gelire sahip olan yüzde 20'lik kesimin aldığı %4,9 pay 2017 yılında %6,3'e yükselmiştir. 2017 yılı sonuçlarına bakıldığında ise en düşük gelir sahip yüzde 20'lik kesimin gelirden aldığı pay %6,3 iken en zengin yüzde 20'lik kesimin gelirden aldığı pay %46,7'dir. Bu durum en zengin kesimin elde ettiği gelirin en yoksul grubun 7,4 katı olduğunu göstermektedir. 1994-2017 dönemi gelir dağılımına ilişkin diğer veriler Tablo 5'den görülmektedir.

**Tablo 5: Türkiye'de gelir dağılımının gelişimi**

%20'lik gelir grupları	1994	2002	2006	2012	2013	2014	2016	2017
İlk %20	4,9	5,3	6,1	5,9	6,1	6,2	6,3	6,3
İkinci %20	8,6	9,8	11,1	10,6	10,7	10,9	10,6	10,6
Üçüncü %20	12,6	14	15,8	15,3	15,2	15,3	15,2	15,1
Dördüncü %20	19	20,8	22,6	21,7	21,4	21,7	21,6	21,4
Son %20	54,9	50,1	44,4	46,5	46,6	45,9	46,3	46,7
<b>Gini Katsayısı</b>	<b>0,49</b>	<b>0,44</b>	<b>0,38</b>	<b>0,40</b>	<b>0,40</b>	<b>0,39</b>	<b>0,39</b>	<b>0,40</b>

**Kaynak:** TÜİK 2019.

2000 yılı öncesine oranla son yıllarda gelir dağılımında iyileşme sağlansa da tablodaki gini katsayısına ilişkin göstergeler, gelir dağılımının diğer yıllara göre 2006 yılında daha eşitlikçi olduğunu göstermektedir. Tabloya bakıldığında en zengin %20'lik nüfusun gelirden aldığı payın en düşük olduğu yıl %44,4 ile 2006 yılıdır. Genel olarak bakıldığında Türkiye'de 1994 yılında en fakir ve en zengin arasındaki fark yaklaşık 11 katı bulurken 2017 yılında bu fark yaklaşık 7 kata inmiş ve gelir dağılımında bir miktar iyileşme olmuştur. TÜİK araştırmasından çıkan bir başka sonuç Türkiye'de nüfusun %15'inin yoksulluk sınırının altında kaldığıdır. Ayrıca en zengin bölge yıllık 20.446 TL gelire Ankara Bölgesi olurken, en fakir bölge ise 7.233 TL ile Güneydoğu Anadolu Bölgesidir.

2017 yılı için tahmin edilen 0,40 oranındaki gini katsayısı Türkiye'de gelir dağılımının bozuk olduğunu göstermektedir. Diğer ülke göstergeleri ile karşılaştırma yapıldığında Türkiye'de gelir dağılımının, gerçekleştirilen çokça müdahaleye rağmen halen kötü olması uygulanan gelir dağılımına yönelik politikaların yeterli olmadığını göstermektedir (Karaca 2016: 235-236).

#### **4.4. Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımını Sağlamadaki Etkisi**

Vergi harcamaları konusunda, 10.12.2003 tarihinde yayımlanarak çeşitli tarihlerde yürürlüğe giren hükümleri içeren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu’nun 18 ve 15. Maddelerinde “vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri” ifadesi kullanılarak, bir kamu gider kalemi özelliği olmaksızın, merkezi yönetim bütçe kanun tasarılarına vergi harcamalarının ekleneceği belirtilmiştir. Böylece hükümet çeşitli amaçlarla vergi harcamasında bulunmaktadır.

Vergi harcamalarının konulmasında iki amaç bulunmaktadır. Bunlardan ilki ekonomik amaçtır. Türkiye’de kurumlar vergisi kanununda yer alan döviz kazandırıcı işlemlerin vergiden istisna edilmesi, yatırımların artırılmasına yönelik verilen istisnalar veya kurumların Ar-Ge harcamalarının vergi matrahından indirilmesine izin verilmesi ekonomik amaçlı istisnalardır.

Vergi harcamalarının ikinci amacı sosyal niteliklidir. Konumuz gereği aşağıda sosyal nitelikli vergi harcamalarına değinilecektir. Sosyal nitelikli vergi harcamaları başta gelir dağılımı olmak üzere eğitim, sağlık ve yaşam standardı gibi kişilerin refah düzeyini artıran mal ve hizmetler olduğundan devlet tarafından özel ayrıcalık tanınarak bu mal ve hizmetlerin topluma yayılması sağlanmak istenmektedir.

Söz konusu harcamalar paternalist devlet anlayışının bir ürünüdür. Bu anlayışla devlet, vatandaşlarına asgari standartları sağlayacak bir yaşam sunmak zorundadır. Böylece her ülkede az ya da çok sosyal refah harcamaları kapsamında eğitim, sağlık ve sosyal güvenlik hizmetlerinin verilmesi, konut edindirme harcamaları, işyeri açma yardımları, dul ve yetim aylığı ödeme, işsizlik ödemeleri, öğrenci bursları, ihtiyaç sahiplerine ve öğrencilere barınma imkânının sağlanması şeklinde sosyal transfer harcamaları yapılmaktadır. Ancak bu harcamaların vergi harcamalarından farkı çoğunlukla doğrudan ödeme içermesi ve genel bütçeye giren bir paranın bu yardımlar için bütçeden tekrar çıkmasına neden olmasıdır.

Hâlbuki vergi harcamaları doğrudan yardımlar şeklinde bir ödeme içermemektedir. Vergi harcamaların devlet tahsil kabiliyetine sahip olduğu bir gelirden bu gelir hazineye henüz girmeden vazgeçmektedir. Örneğin Türkiye’de öğrencilere sağlanan karşılıksız burs ödemeleri sosyal transfer kapsamında yer

almaktadır. Ancak Türk Vergi Sisteminde yer alan ve bazı özel eğitim kurumlarının 5 vergi dönemi boyunca vergiden muaf olmaları vergi harcaması kapsamında yer almaktadır. İlk durumda öğrencilere doğrudan ödemede bulunulurken ikinci durumda devlet gelecekte ortaya çıkacak ancak henüz Hazineye girmemiş gelirin tahsilinden vazgeçmektedir. Bu yönüyle vergi harcamaları diğer sosyal ve iktisadi transferlerden ayrılmaktadır.

**Tablo 6 : İlk 5 Vergi Harcama Maddeleri**

(Bin TL)	2015	2016	2017
Gelir Vergisi	25.384.072	34.734.442	40.709.096
Kurumlar Vergisi	8.171.725	8.624.233	13.278.711
Katma Değer Vergisi	13.107.568	17.435.816	21.952.742
Özel Tüketim Vergisi	9.299.364	10.284.382	16.245.856
Toplam	55.962.729	71.078.873	92.186.405

**Kaynak:** Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Harcama Raporu 2016,2017,2018

Tabloda, Türkiye’de gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergilerine ait ilk beş vergi harcama kalemlerinin yıldan yıla toplamaları verilmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığının aralık aylarında yayınladığı vergi harcamaları raporlarından hazırlanan tabloya bakıldığında vergi harcamalarının yıldan yıla ve toplamalarında artış görülmektedir. Vergi harcamalarında en büyük pay gelir vergisi kalemine aittir. Sonuç olarak Türkiye’de vergi harcaması yıldan yıla artış göstermektedir.

#### **4.4.1. Vergi İndirimleri ve Gelir Dağılımındaki Rolü**

Vergi indirimlerinin gelir dağılımı üzerindeki etkisinin nasıl gerçekleştiğini görebilmek için verginin mükellefi olan kişilerin vergideki indirim sayesinde reel gelirinde ne kadar artış yaşandığının bilinmesi gerekmektedir. Ancak gelir dağılımında iyileşme yaşanması için söz konusu indirimden düşük gelirli bireyin yararlanması gerekmektedir. Eğer vergi indirimi nedeniyle reel gelirinde yükselme yaşayan düşük gelirli birey söz konusu artışı başka mal ve hizmetlerin satın alımında kullanıyor veya

tasarrufa ayırıp faiz geliri elde ediyorsa vergi indiriminin gelir dağılımını iyileştirici etki gösterdiği söylenebilir.

Bazen de toplumda fırsat eşitliğine sahip olmayan kişilere vergi indirimi yoluyla refah aktarımı yapılabilir. Engelli indirimi bunlardan biridir. Ya da kendisi tacir olmakla birlikte diğer tacirlerin çok altında gelir elde eden esnafların veya tevkifata tabi çiftçilerin, belli şartlar altında vergiden muaf tutulması da bu kapsamda değerlendirilebilir. Yine ücretlilerin yemek, barınma ve taşıma gibi ücretlerinin elde ettikleri gelirden düşülmesine izin verilmesi de gelir dağılımını iyileştirici politikalar arasında yer almaktadır.

Harcama vergileri içerisinde de gelir dağılımının iyileşmesine imkân sağlayan çokça vergi harcaması örneği bulunmaktadır. Örneğin özel tüketim vergisi içerisinde lüks tüketim mallarının daha yüksek oranda vergilendirilmesi veya engellilerin motorlu taşıt alımında düşük oranda veya sıfır oranlı vergilemeye tabi tutulması bu kapsamda değerlendirilebilir. Yine KDV'ne konulan ve düşük gelir grubuna dâhil grupların yararlandığı temel ihtiyaç maddelerinde indirimli oran uygulamasına gidilmesi ya da sağlık ve eğitim hizmetlerine yönelik mal ve hizmetlerin %8, %1 ve %0 gibi oranlarla vergilendirilmesi gelir dağılımının iyileştirilmesine yönelik vergisel uygulamalardır.

#### **4.4.1.1. Kurumlar Vergisinde İndirimli Oran Uygulaması**

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması ilk olarak 2009 yılında uygulamaya konmuştur. Ancak, bu tarihten önce farklı isimler altında da olsa yatırımların teşviki için yatırımcılara farklı dönemlerde çeşitli vergi indirimleri sağlanmıştır. 1920'li yıllardan 1960'lı yıllara kadar yaşanan buhran ve savaşlar nedeniyle Türkiye'de topyekûn bir iyileşme hareketine ihtiyaç duyulduğundan, bölgesel kalkınmadan ziyade ulusal kalkınma programlarına öncelik verilmiştir. Zaten, savaş ve buhran sonrası dönemlerde vergi indirimi gibi mükelleflere dolaylı yoldan fayda sağlayacak teşvikler yerine, doğrudan destekler sağlanması daha tercih edilen bir durum olmuştur (Olgun 2015: 45).

İndirimli vergi oranları daha sonra 2016 yılında tekrar düzenlenmiş ve Tablo 6'da gösterilen haliyle uygulamaya konmuştur. Bu oranlar yatırımcıların yaptığı yatırım tutarı kadar ve bölge düzeyine göre indirimli kurumlar vergisinden yararlanma

hakkı elde etmesini sağlamaktadır. Bu indirim yatırım katkı tutarına ulaşıncaya kadar uygulanmaya devam edecektir.

**Tablo 7: İndirimli Vergi Oranları**

Bölgeler	Bölgesel Teşvik Uygulamaları		Büyük Ölçekli Yatırımlar	
	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı(%)	Yatırıma Katkı Oranı(%)	Kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirim oranı(%)
1	15	50	25	50
2	20	55	30	55
3	25	60	35	60
4	30	70	40	70
5	40	80	50	80
6	50	90	60	90

**Kaynak:** Resmi Gazete 2016.

Türkiye’de kurumlar vergisi oranı, gelişmiş Avrupa Birliği üyeleri ile karşılaştırıldığında, oldukça düşük olup 2000 yılı için %30 olarak belirlenen oran 2019 yılı için %22’dir. 2000’li yıllarda kurumların iştirak kazançları istisnası dışında kalan, istisna kazançları %16,5 oranında stopaja tabi tutulmuştur. Portföyünün en az %25’i hisse senetlerinden oluşan yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım fon ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları sıfır oranında; diğer yatırım fonu ortakları ise, fon payı dahil %11 oranında stopaja tabi tutulmuştur. Herhangi bir istisna kazancı olmayan ve kar dağıtımını yapmayan kurumların vergi yükü, fon payı dâhil %33’ dür. Diğer istisnalar ve düşük vergi oranları göz önünde bulundurulduğunda, kurumlar vergisi matrahının önemli bir bölümü vergi dışı tutulmaktadır. Bu nedenle Türkiye’de toplam vergi gelirleri içindeki kurumlar vergisinin payı, gelişmiş ülkelere göre oldukça düşük düzeyde kalmaktadır. Bu durum kurumlar vergisi uygulamasının Türkiye’de gelir dağılımını bozan faktörlerden en önemlilerinden olduğunu açıkça göstermektedir (Şener 2007: 269).

#### **4.4.1.2. Engelli İndirimleri**

Türk vergi sisteminde gelir dağılımını iyileştirme amacıyla uygulanan ve fırsat eşitliği sağlama amacı güden bir başka indirim engelli indirimidir. Engellilik indirimi kapsamında, sosyal devlet olma ilkesinin bir gereği olarak çalışanların engellilik derecelerine göre belirlenen maktu tutarların aylar itibarıyla bu kişilerin gelir vergisi

matrahından indirilmesi öngörülmektedir. Yapılan düzenlemede sosyal amaç ön planda olup, indirim uygulaması belirli şartlar altında ücret geliri elde edenler ile basit usulde vergilendirilen veya serbest meslek faaliyetinde bulunan engelli vatandaşlarımıza yönelik olduğundan, düzenleme vergi harcaması niteliğindedir (Hazine ve Maliye Bakanlığı 2018: 43). Çünkü engelli bir kişi gelir elde etme konusunda diğerleri gibi aynı fırsat eşitliğine sahip olamayabilir. Bu bakımdan nispi adalet ilkesi gereğince engelli mükellefler daha düşük matrah düzeyinden veya daha düşük oranlardan vergilendirilerek mükelleflerin katlanacakları fedakârlıklar eşitlenmektedir.

Mükellefin ödeme gücünü dikkate alan subjektif karakterli vergiler adil olarak kabul edilir. Bu bakımdan safi matrahın hesaplanması esnasında engellilik indirimi gibi araçlar adil vergilemeye imkân sağlamaktadır.

Bu faktörler dikkate alındığında dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adil olduğu kabul edilir. Bunun nedeni dolaysız vergilerin mükellefin şahsi, ailevi ve engellilik durumu gibi ödeme gücünü etkileyen faktörleri dikkate alınarak vergilendirme yapmasıdır. Bu bakımdan kişisel gelir vergisi gelir dağılımı adaletine imkân sağlayan dolaysız vergilere gösterilebilecek tipik bir örnektir.

Türk Vergi Sisteminde uygulanan 2013-2019 yılları arası engellilik indirim tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 8: Engellilik İndirimi**

Engellilik İndirim Tutarları (Gelir Vergisi Kanunu 31. Madde)							
	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
1.Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş olanlar)	1200	1000	900	900	880	800	800
2.Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari %60'ını kaybetmiş olanlar)	650	530	470	460	440	400	400
3. Derece Engelliler (Çalışma gücünün asgari %40'ını kaybetmiş olanlar)	290	240	210	210	200	190	190

**Kaynak:** GİB 2019.

Tabloya bakıldığında, birinci derece engelliler 2013 yılında 800 TL indirimden yararlanırken bu miktar 2019 yılında 1200 TL'ye yükselmiştir. İkinci derece engelliler 2013 yılında 400 TL indirimden yararlanırken bu miktar 2019 yılında 650

TL olmuştur. Son olarak da üçüncü derece engelliler 2013 yılında 190 TL indirimden yararlanırken 2019 yılında 290 TL indirimden yararlanmaya başlamışlardır.

#### **4.4.1.3.Harcama Vergilerinde İndirimli Oran Uygulamaları**

Harcama vergileri verginin konusuna, alındığı aşamaya ve alınma amacına göre farklı isimler almaktadır. Bunlar yayılı tüketim vergileri, toplu tüketim vergileri, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve dış ticaret üzerinden alınan vergilerdir.

Türkiye’de harcama üzerinden yaygın olarak alınan vergiler genel olarak; katma değer vergisi (KDV), özel tüketim vergisi (ÖTV), gümrük vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV), damga vergisi ve harçlardır. Tüketim vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki etkisi, gelir düzeyi arttıkça tüketicinin toplam vergi yükünün azalması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Düz oranlı bir tüketim vergisi gelire oranlandığı zaman düşük gelirli tüketiciler üzerinden gerçek vergi yükünün yükseldiği, yüksek gelirli tüketicilerin ise vergi yükünün gerçek anlamda düştüğü görülmektedir. Bu durum, zorunlu tüketim harcamalarının tüketim vergisi gelir vergisinden düşülerek, bir dereceye kadar çözüme kavuşturulmaya çalışılmıştır. Ancak vergi indirimi olarak adlandırılan bu yöntem, aynı zamanda yüksek gelirli tüketicilere de fayda sağladığından, tüketim vergisi oranının gerçekte azalan oranlı yapısını çok değiştirememektedir. Bu nedenle gelişmiş ülkelerde tüketim vergisinin gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkisini gidermek amacıyla, düşük gelirlilere yaşam için zorunlu giderlerini karşılayacak düzeyde, gelir vergisi uygulanmasına bağlı olarak ek gelir sağlanmaktadır (Şener 2007: 293).

Harcama vergileri vergi adaletine ters düşecek sonuçlara sahiptir. Çünkü bu vergi zengin ve fakir ayrımı yapmaksızın herkesi aynı oranda vergilendirmektedir. Bu bakımdan ödenen verginin mükellef bütçesindeki yükü esas alındığında bu vergiler tersine artan oranlı etki doğurmaktadır. Vergi adaletsizliğine neden olan bu durumun giderilmesi için zorunlu mallar veya düşük gelirli kesimin yararlandığı mallar için düşük oranlı vergileme yapılabilir. Ya da lüks tüketim mallarında yüksek vergilemeye gidilebilir.

#### **4.4.1.4.En Az Geçim İndirimi**

Daha önceki konularda da bahsedildiği üzere en az geçim indirimi mükellefin kendisi ve bakmakla yükümlü oldukları eş ve çocuklarının asgari ihtiyaçlarının vergi



dışında bırakılması için Türk Vergi Sistemine getirilmiş bir uygulamadır. İndirimin özünde kişilerin temel ihtiyaçlarını karşılayacak düzeye denk bir gelirin vergiye tabi tutulmaması yatmaktadır.

En az geçim indirimi uygulaması ile tüm mükellefler kazançlarından, kendileri ve yasa da belirlenen şartları taşıyan bakmakla yükümlü oldukları kişiler için belli oranda indirim hakkı elde etmektedirler. En az geçim indiriminin gelir dağılımı üzerinde gösterdiği en önemli etki gizli artan oranlı bir yapıya sahip olmasıdır.

Gizli artan oranlılıkta dikkat edilecek en önemli en az geçim indirimi tutarı belirlenirken kişinin gerçekte aldığı maaşa bakılmadan hesaplama yapılmasıdır. Böyle bir uygulama ile aynı indirim tutarına sahip ancak yüksek ve düşük maaş alan iki kişiden zengin olan aleyhine gizli artan oranlılık uygulanmak istenmektedir. Uygulamanın anlaşılabilmesi için aşağıda yüksek ve düşük iki ücretlinin maaşlarından düşecekleri aynı tutarda 500 TL'nin vergilemede ortaya çıkaracağı değişiklik görülmektedir. Tablo 8'de bu durum daha net görülmektedir.

**Tablo 9: En Az Geçim İndiriminde Gizli Artan Oranlılık**

<b>En Az Geçim İndirimi Öncesi Hesaplanan Gelir Vergisi</b>					
Kişi	Aldığı Ücret			Gelir Vergisi Oranı	Hesaplanan Gelir Vergisi
Yüksek Gelirli	10.000 TL			20%	2.000 TL
Düşük Gelirli	1.000 TL			20%	200 TL
<b>En Az Geçim İndirimi Sonrası Hesaplanan Gelir Vergisi</b>					
Kişi	Aldığı Ücret	En Az Geçim İndirimi Tutarı	İndirim Sonrası Kalan	Gelir Vergisi Oranı	Hesaplanan Gelir Vergisi
Yüksek Gelirli	10.000 TL	500 TL	9.500 TL	20%	1.900 TL
Düşük Gelirli	1.000 TL	500 TL	500 TL	20%	100 TL

Tablo 8'deki sonuçlara dikkat edilirse indirim sonrasında hesaplanan vergi düşük gelirli bireyde %50 oranında düşerken yüksek gelirlide yalnızca %5 bir indirim gerçekleşmiştir.

#### **4.4.2. Vergi İstisnaları ve Gelir Dağılımındaki Rolü**

Vergi istisnası; vergi kanunu hükümleri içinde esas vergilendirmesi gereken belirli bir kısım vergi konularının aynı kanun hükümlerine göre vergi dışında

bırakılmasıdır. Vergi istisnalarında bazı gelir unsurları vergi kapsamı dışında bırakılmaktadır. Vergiden muaf olan gerçek ve tüzel kişiler muafiyetlerinin devamlılığı süresince kurumlar ve diğer vergi türlerine ilişkin olarak mükellefiyet tesis etmeyecek ve beyanname vermeyeceklerdir. Yine vergiden istisna edilmiş gelir unsurlarına ilişkin olarak gelir sahipleri, beyanname vermek ya da başka şekillerle vergi ödeme yükümlülüğü altına girmeyeceklerdir (Öz 2002: 12). Vergi harcamaları kapsamında değerlendirilen bu tür uygulamalar gelir dağılımı dengesizliklerini giderici yönde etki göstermektedirler. Özellikle sosyal amaçlı uygulanan vergi harcamalarının gelir dağılımı dengesizliğini gidermedeki rolü daha büyüktür. Örneğin tarım sektöründe traktörlerdeki motorlu taşıt vergisi istisnası, düşük gelirli bireyler için yapılan bazı konutların vergi ve harç gibi yüklerden istisna tutulması ve genç girişimcilerde kazanç istisnası bu kapsamda sayılabilecek uygulamalardır.

Ancak günümüzde sosyal amaçlı istisnalardan ziyade ekonomik amaçlı istisnaların daha yaygın olarak uygulandığı görülmektedir. İhracat gelirlerinin, döviz getirici işlemlerin, yatırımların, Teknokentlerde elde edilen gelirlerin veya fikri ve sınai mülkiyet hakları kazancının vergiden istisna tutulması ekonomik amaçlı istisnalara örnek gösterilebilir.

Türkiye’de gelir dağılımının iyileştirilmesine yönelik vergi istisnalarına gelir ve kurumlar vergisi, harcama vergileri ve servet vergilerinde rastlanmaktadır.

Gelir vergisi konuları içerisinde yer alan ticari ve zirai kazanç, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, ücret ve serbest meslek kazancı ve diğer kazanç ve iratlar başlığı altında çok sayıda istisnaya rastlamak mümkündür. Ancak bu istisnaların bir kısmı ekonomik amaçlı olduğundan burada yalnızca sosyal amaçlı istisnalara değinilecektir. Bunlar içerisinde basit usule tabi tacirlerin belli bir dönemde elde ettikleri gelirin bir kısmının vergi dışında kalması, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin yasada belirlenen düşük tutarlı gelirlerinin vergi dışında bırakılması, kapıcı, özel inşaat işçisi ve özel şoför gibi düşük gelirli mesleklerde çalışanların daha düşük oranda vergilendirilmesi gelir vergisinde gelir dağılımının iyileştirilmesine yönelik politikalarlardır.

Kurumlar vergisinde sayılan istisnalar ise eğitim ve sağlık kurumlarının gelirleri üzerine uygulanan istisnalardır. Bu yolla devlet söz konusu kurumların vergi nedeniyle katlanacakları maliyetleri düşürmelerine ve bu yolla vatandaşlara daha

düşük bedel ile hizmet vermelerine imkân tanımaktadır. Eğitim ve sağlık harcamalarının sosyal niteliği göz önünde bulundurulduğunda tüketici bütçesini reel olarak artıran bu tür hizmetlerin sosyal amaçlı istisnalar kapsamında değerlendirilmesini mümkün kılmaktadır.

#### **4.4.3. Vergi Muafiyetleri ve Gelir Dağılımındaki Rolü**

Mali, iktisadi, sosyal ve siyasi nedenlerden getirilmiş olan vergi muafiyetleri, tam ya da kısmi, devamlı ya da geçici, mutlak ya da şarta bağlı olarak uygulanmaktadır (McDonald 2010: 11). İstisnalar vergi konusunun vergi dışında kalmasını sağlarken muafiyetler mükellefi vergi kapsamı dışına almaktadır. Vergi muafiyeti; vergi kanunlarına göre kendileri için bir vergi borcu doğuran olay sonucunda vergilendirilmesi gereken kişi veya kişi gruplarının, aynı veya farklı kanunlarla vergi kapsamı dışında tutulmasıdır (Köse 2009: 9).

Vergi harcaması kapsamında uygulanan engelli muafiyeti, esnaf muafılığı, serbest meslek kazanç muafılığı, tevkifata tabi çiftçi muafiyeti, bir evi olan ve kanundaki şartları taşıyanların emlak vergisi muafiyeti gelir dağılımının iyileştirilmesine hizmet eden politikalaradır.

#### **4.5. Türkiye’de Vergi Harcamaları Çerçevesinde Gelir Dağılımını İyileştirmeye Yönelik Politika Önerileri**

Kişinin ödeyeceği vergi belirlenirken genellikle ödeme gücüne ve kamu hizmetlerinden yararlanma düzeyine bakılmaktadır. Ancak bazı durumlarda kişiler kamu hizmetlerinden faydalansalar da bunların vergi mükellefiyetinden çıkarılması gerekmektedir. Ülkemizde %90 ve üzeri sakat olanların belli şartlarda motorlu taşıtlar vergisinden ve ÖTV’den muaf olmaları, küçük çaplı ekonomik faaliyetlerle meşgul olan esnafın ve ebe, rehber, arzuhalci gibi küçük serbest meslek erbaplarının gelir vergisinden muaf tutulmaları gelir dağılımında adaletin sağlanmasına yönelik uygulanan vergi muafiyetlerine örnek teşkil etmektedir (Karaca 2016: 231).

Kişisel gelir vergisinin gelir dağılımında eşitsizliği giderici yönde etkide bulunabilmesi için öncelikle bu vergilerin genel bir vergi olması, yani her türlü kazanç ve iradı vergi kapsamında bulundurması gerekmektedir. İstisna ve muafiyetlerin kapsamının belirlenmesinde ekonomik amaçların yanı sıra sosyal amaçların da göz

önünde bulundurulması gerekir. Vergi istisna ve muafiyetlerinin kapsamı belirlenirken, bunların gelir dağılımı adaletini sağlamaya yönelik olmalarına çalışılmalıdır. Nitekim bir ülkede çeşitli iktisadi amaçlarla benimsenen ve genellikle yüksek gelir grubuna sahip kişiler tarafından yararlanılan vergisel avantajlar gelir dağılımı eşitsizliğini iyice bozabilmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, tarımsal kazançlar, değer artış kazançları gibi pek çok alanın geniş ölçüde verginin kapsamı dışında tutulması, ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesini zedelemektedir. Bu gibi durumlarda gelir arttıkça çoğalan bir avantaj sağlanmaktadır. Bir başka ifade ile aynı gelir grubu içerisinde bile dağılım politikası açısından olumsuz etkiler oluşmaktadır. Bahsi geçen olumsuz yönlerine rağmen, bir ülkede gelirin yeniden dağıtılması için mevcut vergiler içinde en uygun verginin gelir vergisi olduğu açıktır (Ulusoy 2017: 309).

Toplumlar ve bireyler arasında gelir eşitsizliği ilk çağlardan beri devam ederek sanayileşme ile birlikte özel bir önem kazanmıştır. Günümüzde gelir dağılımındaki adaletsizlik ve bu adaletsizliğin neden olduğu sorunlar çözülmesi gereken sorunların başında gelmektedir. Gelir dağılımında adalet demokratik bir yönetimin sürekliliği için son derece önemlidir. Sosyal devlet anlayışının bir sonucu olarak gelir dağılımında adaletin sağlanmasını amaçlayan politikalar gelir dağılımının oransal olarak düzeltilmesinde de etkilidir. Bu kapsamda gelir dağılımı adaleti sosyal huzurun sağlanması ve korunmasında, ekonomik büyümenin sorunsuz olarak gerçekleştirilmesinde, çalışma motivasyonu ve üretkenliğin artırılmasında, tüketim, yatırım ve potansiyel vergi kapasitesinin artırılmasında, ekonomik ve siyasal istikrarın sağlanmasında büyük önem arz etmektedir (Demirgil 2018: 119-120). Ülkedeki adaletsiz gelir dağılımı hem ülke refahını olumsuz etkilemekte hem de kalkınmaya engel teşkil etmektedir. Ülke nüfusunun küçük bir bölümü, daha büyük bölüme kıyasla daha zengin ise üstelik bu nisbi oran artıyorsa bu durum sağlık, beslenme, yoksulluk ve eğitim sorunlarına, bebek ölümleri ve toplumsal huzursuzlukların artmasına yol açacaktır (Gönel 2010: 28).

Bugün itibariyle Türkiye’de gelirin ve servetin belirli kesimlerin elinde bulunması ve bu değerler üzerinden bu kesimlerin sürekli bir gelir akımı elde etmesi buna sahip olmayanlar karşısından adaletsiz bir dağılıma neden olmaktadır (Aksu 1993: 95-96). Bu durumun temel nedeni ise devletin adalet ve etkinlik ikileminde

kalmasıdır. Ülkede ekonomik büyümeyi önemseyen bir devlet anlayışı adalet kriterinden ödün vermek zorunda kalmaktadır. Gerçekten de adalet kriteri bağlamında düşük gelirli bireylerin daha yüksek ücret almalarını sağlayacak şekilde bir asgari ücret politikası gelir dağılımını adaletini tesis etse de üretim maliyetinin artması ve ekonomik büyümenin zarar görmesi nedeniyle etkin bir politika olmayacaktır. Bununla birlikte çoğu hükümet pozitif dışsallığı yüksek olan pek çok adalet politikasını etkinlik kriterini göz ardı ederek uygulamaktadır. Örneğin belli istihdam sayısına ulaşan firmaların engelli çalıştırma yükümlülüğü bulunması etkinlik kriterine ters düşmekle beraber fırsat eşitliğine sahip olmayan bu kesim için adil bir politika olmaktadır.

Gelir dağılımını iyileştirmek için maliye politikası yoluyla gerçekleştirilebilecek çok sayıda araç bulunmaktadır. Veraset vergileri dik artan oranlı vergiler haline getirilerek, bu verginin muafiyet ve istisna miktarları düşük tutulabilir. Harcama vergileri derecelendirilebilir ve bu vergilerin yapısına artan oranlılık getirilebilir. Gelir vergileri artan oranlı tarifeler oldukları için gelir dağılımındaki eşitsizliğin artmasına engel olabilmektedir. Kamu harcamaları, bu harcamaların finansmanına katılan şahıslarla bu harcamalardan yararlananlarla aynı kişiler olmadıkları için gelir farklarının azalmasına neden olabilmektedir (Edizdoğan 2017: 515).

Gelir dağılımının iyileştirilmesine yönelik devlet müdahaleleri yalnızca bireylerin yaşam düzeyini ve refah seviyesini artırmaz. Bu müdahalelerin özel faydadan çok sosyal faydayı dikkate alarak yapıldığını söylemek mümkündür. Gelir dağılımının adil hale getirilmesiyle ülkede tasarruf, yatırım, tüketim, sanayileşme ve istihdam oranları, fiyat artışları, kentleşme ve göç sorunları gibi pek çok makro ve mikro değişken üzerinde olumlu etkiler ortaya çıkmaktadır. Gelir dağılımının sözü edilen önemi ülkelerin gelir dağılımının daha adil hale getirilmesi için gerçekleştirecekleri politikaları daha stratejik bir boyuta taşımaktadır (Karaca 2016: 237).



## SONUÇ

Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımına Etkisi başlıklı bu çalışmada vergi harcamalarının gelir dağılımı ile ilişkisi incelenmeye çalışılmıştır. Vergi harcamaları, mükelleflere tanınan muafiyet, istisna, indirim, farklı oran uygulanması ve verginin ertelenmesi gibi vergi ayrıcalıklarından oluşmaktadır. Vergi harcamaları yoluyla devlet, ekonomik ve sosyal bazı amaçları gerçekleştirebilmek için vergilendirilebilir geliri vergi dışına çıkarmakta ve tahsilinden vazgeçmektedir. Vergi harcaması kavramı her ne kadar reel ve transfer harcaması gibi gerçek anlamda Hazine'den para çıkışına neden olan harcamalar gibi olmasa da bu harcamalar devlet açısından vergi gelirlerinin bir kısmından veya tamamından vazgeçilmesine neden olduğu için harcama olarak kabul edilmektedir. Vergi harcaması olmasaydı devlet bazı kesimlerden almış olduğu vergileri tekrar onlara ekonomik ve sosyal bazı amaçlarla geri harcıyacaktı. Sürecin uzaması ve bürokratik engellerin azaltılması amacıyla devlet vergi harcamaları yoluyla bazı mükelleflere ve gruplara indirim, istisna ve muafiyet gibi vergi ayrıcalıkları tanımaktadır.

Bu çalışmada vergi harcamalarının sosyal yönünü oluşturan gelir dağılımı ile ilişkisi incelenmiştir. Sosyal refah devleti veya paternalist devlet anlayışının temel gereksinimlerinden biri olan adil bir gelir dağılımı konusu, devletin; bireylerin hak ve adalete uygun şekilde yaşamlarını garanti altına alması şeklinde ifade edilebilmektedir. Ülkeler vergi harcamaları yoluyla gelir dağılımı üzerinde doğrudan ve dolaylı etkiler gösterebilmektedir. Bu etkiler vergi harcamalarından yararlanan mükelleflerin reel gelirlerinin artması yoluyla gerçekleşir. Reel geliri artan mükellefler daha fazla mal ve hizmet tüketerek refahlarını artırmış olmaktadır.

Vergi harcamalarının gelir dağılımı üzerinde olumlu etki gösterebilmesi için öncelikle bu harcamalardan düşük gelirli bireylerin yararlanması gerekmektedir. Aksi takdirde yatırım indirimi ve döviz kazandırıcı işlemler gibi yüksek tasarruf sahiplerinin ve firmaların yararlandığı vergi harcamaları, gelir dağılımını iyileştirmek bir yana eşitsizliğin giderek daha fazla artmasına yol açmaktadır. Bu bakımdan

ülkelerde gelir dağılımını düzeltmeye yönelik vergi harcamalarının düşük gelir gruplarının refahını artıracak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu çalışma ülkelerin gelir dağılımını sağlama amacını gerçekleştirirken kullandığı vergi harcamalarının, bu amaca ulaşmada ne kadar başarılı olduğunu araştırmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu bakımdan çalışmada öncelikle vergi harcaması ve gelir dağılımına ilişkin kavramsal çerçeve tartışılmış sonrasında ise indirim, istisna ve muafiyet şeklindeki vergi harcama türlerinin gelir dağılımı üzerinde gösterdiği etkiler incelenmiştir.

Vergi harcamalarının genelde iki uygulama nedeni bulunmaktadır. Bunlardan ilki ekonomik diğeri sosyaldir. Ülkede yatırımların artırılması için mükellef gelirlerine indirim veya istisna uygulanması, ekonomik amaçlı vergi harcamalarına örnek gösterilebilir. Bu durumda uygulanan vergi harcaması milli gelir üzerinde doğrudan etki gösterir. Sosyal amaçlı vergi harcamasında ise toplumdaki dezavantajlı kesimlere yönelik pozitif ayrımcılık uygulanır. Düşük gelir düzeyine sahip esnaf ve çiftçilere muafiyet uygulanması veya düşük gelir gruplarının çokça yararlandığı eğitim ve sağlık alanındaki bazı mal ve hizmetlerde vergi indirimine gidilmesi sosyal amaçlı vergi harcamaları içerisinde yer almaktadır.

Günümüzde vergi harcamalarının ekonomik ve sosyal etkileri üzerine ekonomi yazınında çokça çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalarda mükelleflere ekonomik amaçlı verilen indirim, istisna ve muafiyetlerin ülkelerde vergi ahlakında bozulma meydana getirmesi, mükelleflerin vergilendirilebilir gelirlerini hukuksuzca vergilendirilmeyen alana kaydırması ve haksız şekilde bazı kesimlerin vergi yükünü artırması şeklinde olumsuz etkilerinden bahsedilmektedir. Ancak çalışmalar vergi harcamalarının sosyal etkileri konusuna daha iyimser yaklaşmaktadırlar.

Sosyal devlet ilkesi gereğince tüm ülkeler, vatandaşlara asgari yaşam standartlarını sağlayacak geliri sağlamak zorundadır. Devlet bu görevi yerine getirirken birçok maliye politikası aracı ile birlikte vergi harcamalarına da başvurmaktadır. Örneğin dar gelirli bireylere fırsat eşitliği sağlayacak ve onların nitelik ve becerilerini artıracak eğitim ve sağlık harcamaları, düşük gelire sahip ticaret ve ziraat erbabına yönelik istisna ve indirimler sosyal sınıflar arasındaki gelir eşitsizliğini azaltıcı etki gösteren vergi harcamalarıdır.



Sosyal devlet olmanın bir gereği olarak gerçekleştirilen bu tür harcamalarda dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta ülkedeki kaynak dağılımindaki etkinliğin bozulmamasıdır. Hükümetlerin gelir dağılımını adaletini sağlarken ekonomik etkinlikten ödün vermeleri ekonomik büyümenin zarar görmesine ve uzun dönemde kişi başına düşen milli gelirdeki bozulmalarla birlikte gelir dağılımının daha da bozulmasına neden olabilmektedir. Bu nedenle yapılacak vergi harcamalarının nitelik ve niceliği sosyal devlet olmanın gerekliliğini engellemeyecek ancak ekonomik etkinliği de bozmayacak düzeyde olmalıdır.



## KAYNAKÇA

- Akdoğan, Abdurrahman (2007). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, Abdurrahman (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, Şerafettin (1998). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aksu, Ömer (1993). *Gelir ve Servet Dağılımı*. İstanbul Üniversitesi.
- Aktan Coşkun Can ve İstiklal Yaşar Vural (2002). *Yoksulluk: Terminoloji, Temel Kavramlar ve Ölçüm Yöntemleri, Yoksullukla Mücadele Stratejileri*, Coşkun Can Aktan (hızl.), Ankara: Hak-İş Konfederasyonu Yayınları.
- Aklin, Erdoğan (1983). *Ekonomi Ansiklopedisi*. İstanbul: Paymaş Yayını.
- Aslanoğlu, Suphi (2008). *Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiyi Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri*. Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 39, Temmuz.
- Arcagök, Mehmet Sait (2002). *Kamuya Yönelik Vergi Teşvik ve Korumaları*. Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Hacettepe Üniversitesi S.B.E, 2002.
- Ataç, Beyhan (2009). *Maliye Politikası*. Turhan kitapevi.
- Bakırtaş, Tahsin (2014) “*Dünya’da ve Türkiye’de Ekonomik Kalkınma: Küresel Kalkınma Odaklı Sorunlar Yeni Model Arayışları*” Nobel, Ankara.
- Balkaya Akça, Nilgün (2000). “*Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*”. Gazi Üniversitesi SBE Doktora Tezi. Ankara.
- Bayramiç, Mehmet Hakan (2006). “*Türkiye de Gelir Dağılımı Sorunu ve Çözümleri*” Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2006.
- Bilen, Mahmut-Es, Muharrem (1998). “*Gelir Dağılımı Sorunu ve Çözümünde Yeni Arayışlar*”, Yönetim ve Siyasette Etik Sempozyumu, Adapazarı.
- Bocutoğlu, Ersan (2002). *Makro İktisat: Keynesyen Teori ve Politikalar*. Trabzon: Derya Kitabevi.
- Boz Canser ve Arslan Kurtuluş Sümeyye (2017). *The Effects of Income, Income Distribution and Health Expenditures on Under-Five Mortality Rate* International Journal of Humanities and Social Science Invention.

- Canbey Özgüler, Verda (2017). *Gelirin Yeniden Dağılımı*.(Ed.) Özdemir. M.Ç. ve İslamoğlu. E. Gelir Dağılımı ve Yoksulluk. Kavram-Teori-Uygulama. Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Demirgil, Bünyamin (2018).” *Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi: Ampirik Bir Çalışma*” .C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 19, Sayı 2, ss:118-131.
- Devlet Planlama Teşkilatı (2001). *Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: Gelir Dağılımının İyileştirilmesi ve Yoksullukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara, 2001.
- Devrim, Fevzi (1996). *Kamu Maliyesine Giriş*. İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Devrim, Fevzi (2002). *Kamu Maliyesine Giriş*. İzmir: İlkem Basımevi.
- Duran, Mustafa (2003). “*Teşvik Politikalar ve Doğrudan Sermaye Yatırımları*”. T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü, Araştırma-İnceleme Dizisi, 33: 8-101.
- Edizdoğan Nihat, Çetinkaya Özhan ve Gümüş Erhan (2017). *Kamu Maliyesi*. Ekin Yayınevi.
- Edizdoğan, Nihat (2000). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Edizdoğan, Nihat (2007). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Eğilmez, Mahfi (2015). *Makro Ekonomi: Türkiye’den Örneklerle*. İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Erdem Metin, Şenyüz Doğan ve Tatlıoğlu İsmail (2011). *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Yayıncılık.
- Erginay, Akif (1985). *Kamu Maliyesi*. Ankara.
- Ferhatoğlu, Emrah (2005). “*Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi*”. Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 5, Sayı: 2, Eskişehir.
- Ferhatoğlu, Emrah (2001): *Vergi Harcaması Kavramı ve Avrupa Birliği Uygulaması*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi S.B.E, 2001.
- Fernandez, Raquel ve Rogerson, Richard (1996). Income distribution, communities, and the quality of public education. *The Quarterly Journal of Economics*, 111(1), 135-164.
- Fernandez, Raquel ve Rogerson, Richard (1993). Keeping people out: income distribution, zoning and the quality of public education (No. w4333). National Bureau of Economic Research.

- Gelirler Genel Müdürlüğü (2001). *Vergi Harcamaları*. Ankara: Gelirler Genel Müdürlüğü.
- Giray, Filiz (2002). “*Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi*”, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı.21(1),2002.
- Gökbunar, Ali Rıza (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. CBÜ Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 4: 2-19.
- Gönel, Doğaner Feride (2010). *Kalkınma Ekonomisi*. Ankara: Efil Yayınevi.
- Gönül, Hasan Halil (2002). “ *Vergi Harcamaları –I*”. Yaklaşım Dergisi, Mart.
- Güçlü Sami ve Bilen Mahmut (1995). *1980 Sonrası Dönemde Gelir Dağılımında Meydana Gelen Değişmeler*. Yeni Türkiye Dergisi, 6, 160-171.
- Gülmez, Bilal (2003). ”*Vergi Harcaması Kavramı, Türk Vergi Sistemine Dahil Vergi Kanunlarının Değerlendirilmesi*”. Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, İstanbul.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2016). *Vergi Harcamaları Raporu*.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2017). *Vergi Harcamaları Raporu*.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (2018). *Vergi Harcamaları Raporu*.
- Işığışok, Erkan (1989). “*Gelir Eşitsizlik Ölçüleri ve Türkiye’de Gelir Dağılımı*”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi SBE, 1989.
- Işık Abdülkadir ve Işık Hayriye (2008). “*Vergi Boşluğunu Doğuran Nedenler: Vergiden Kaçınma ve Kayıt Dışı Ekonomi*”. Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, Yıl:45, Sayı: 522, Ağustos.
- Karaca, Coşkun (2016). *Türkiye’nin Güncel Ekonomik Mali Sorunları ve Politikaları*. Ekin Yayınevi.
- Karakayalı, Hüseyin (2005). *Makro Ekonomi*. Manisa: Emek Matbaası.
- Kayalidere Gül ve Özcan, Pelin Master (2012). “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 17(1), 341-366.
- Kazgan, Gülten (1992). ”*Türkiye de Gelir Bölüşümünü Bozan Etkenler ve İyileştirilmesine İlişkin Politikalar*”. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Ankara.

- Kişioğlu, Faruk Ömer (2018). "*Vergi Harcamalarının Vergi Gelirleri Açısından Etkinliği: 2006-2016 Yıllarının Değerlendirilmesi*". Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum.
- Köse, Bahar (2009). "*Gelir Ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim Ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma*". Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Kulu, Bahattin (2000). "*Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri*". Vergi Dünyası, Sayı:228, Ağustos.
- Kurtipek, Rıdvan (2011). "*Türkiye İçin Gelir Grupları Arası Gelir Oluşum İlişkisinin Miyazawa Yöntemiyle İncelenmesi*". Kalkınma Bakanlığı Uzmanlık Tezi.
- Leblebici, Fatih (2002). "*Devlet Yardımları Uygulamasının Maliyeti Ve Ekonomik Göstergelerle Mukayesesi*". İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Sanayi Dairesi Başkanlığı, Yayın No DPT.2663: 4.
- Lustig, Nora (2015). The redistributive impact of government spending on education and health: Evidence from thirteen developing countries in the commitment to equity project. Inequality and Fiscal Policy.
- Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü (2007). "*Vergi Harcamaları Raporu*". Ankara, Ekim.
- Maliye Bakanlığı (2016). "*Vergi Harcamaları Raporu*".
- Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü (2001). "*Vergi Harcamaları Raporu*". Ankara, Ocak.
- Martinez-Vazquez, Jorge, Moreno-Dodson, Blanca ve Vulovic, Violeta (2012). The Impact of Tax and Expenditure Policies on Income Distribution: Evidence from a large panel of countries. Andrew Young School of Policy Studies Research Paper Series, (12-30).
- Mcdonald, Hayal (2010). "*Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik Ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*". Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Mehrara, Mohsen ve Esfahani Pourya (2016). "The Relationship Between Income Distribution And Tax Structure İn The Selected Countries". Journal of Tax Research.
- Nadaroğlu, Halil (1996). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Nadaroğlu, Halil (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- OECD (2010). *Tax Expenditures in OECD Countries*. OECD Publishing, 14.10.2016.
- OECD (1996). *Tax Expenditures in OECD Countries*.

- Oktar, Ateş (2006). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Olgun, İbrahim (2015). “*İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması*”. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2015.
- Orhaner, Emine (2000). *Kamu Maliyesi*. Ankara.
- Orhan Osman ve Erdoğan Seyfettin (2012). *Genel Ekonomi*. Kocaeli: Umut Yayınevi.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, ve Çağan Nami (2009). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, Ersan (2002). “*Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi*”. D.E.Ü., İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:17 Sayı:1, 2002.
- Özbudun, Ergun (2000). *Türk Anayasa Hukuku*. Yetkin Yayın.
- Özkara, Mehmet (2004). “*Türk Vergi Sisteminde istisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*”. Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları. Eskişehir.
- Özker, Niyazi (2002). “*Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarından Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği*”. E-Akademi Dergisi,7: 1-2.
- Öztürk, Nazım (2009). *İktisatta Bölüşüm Kuram-Politika*. Ankara: Palme Yayıncılık.
- Öztürk, Nazım (2017). *Gelir Dağılımının İktisadi Analizi*. Ekin Yayınevi.
- Pehlivan, Osman (2014). *Kamu Maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Pedük, Türkben (2005). “*Dünya’ da ve Türkiye’de Vergi Harcamaları*”. Trakya Üniversitesi.S.B.E. Yüksek Lisans Tezi. Edirne.
- Pedük, Türkben (2006). *Vergi Harcamaları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Pınar, Abuzer (2006). *Maliye Politikası*. Ankara: Pelikan Kitabevi.
- Prasad, Naren (2008). Policies for redistribution: The use of taxes and social transfers. Available at SSRN 1358237.
- Rakıcı, Cemil (2004). “*Türk Gelir Vergisi Sisteminde Yer Alan Bazı Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Değerlendirilmesi*”. *Vergi Sorunları*, 190: 115-129.
- Sabuncu, Galip Can (2011). “*Türkiye’de Vergi Harcamalarının Analizi*” Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Sameti, Majid ve Rafie, Leila (2010). Interaction of Income Distribution, Taxes and Economic Growth. *Iranian Economic Review*, 14(25), 67-81.

- Saraç, Özgür (2010), “*Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri*”, Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık.
- Saraçoğlu, Fatih (2000). “*Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisi’nde Yer Alan Müesseselerin Analizi*”. G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, 2: 83-93.
- Şahin, Hüseyin (2007). *Türkiye Ekonomisi*. Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.
- Şantaş, Gülcan, Demirgil, Bünyamin ve Şantaş, Fatih (2019). “Sağlık Harcamaları-Gelir Dağılımı İlişkisi: Türkiye İçin Bir Ardl Sınır Testi Yaklaşımı”. Cilt: 17, Sayı: 1, Mart, ss./pp. 412-427.
- Şen Hüseyin ve Sağbaş İsa (2016). *Vergi Teorisi ve Politikası*. Ankara: Kalkan Ofset.
- Şener, Orhan (2007). *Kamu Ekonomisi*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Şenses, Fikret (2003). *Küreselleşmenin Öteki Yüzü Yoksulluk*. İstanbul: İletişim Yayınları.
- Tokol, Aysen ve Alper, Yusuf (2012). Sosyal Politika. Bursa: Dora Yayıncılık, “Türkiye’de Gelir Dağılımı”. HALK-İŞ Uluslararası Emek ve Toplum Dergisi, Cilt: 4, Sayı: 8, 43-59
- .Tuncer, Selahattin (1970). “*Gelirin Yeniden Dağılımı (Redistribution)*”. İstanbul, İktisadi Araştırmalar Vakfı, 1970.
- Turhan, Salih (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Elektronik Ofset.
- Turhan, Salih, Önder, İzzettin, Ataç, Beyhan ve Ataç, Engin (1995). Maliye politikası. TC Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi.
- TÜİK (2008). *Tüketim Harcamaları*. Yoksulluk ve Gelir Dağılımı, Sorularla Resmi İstatistikler Dizisi-6, Ankara, Türkiye İstatistik Kurumu Matbaası.
- Türk, İsmail (2008). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Türk, İsmail (2011). *Maliye Politikası*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Türkiye Genç İşadamları Derneği (1997). “*2000’li Yıllara Doğru Türkiye’nin Önde Gelen Sorunlarına Yaklaşımlar: Gelir Dağılımı*”. İstanbul: Simge Ofis Matbaacılık.
- TÜSİAD (1990). “*Sanayileşmede Teşvik Sistemleri*”. İstanbul.
- TÜSİAD (2000). “*Türkiye’de Bireysel Gelir Dağılımı ve Yoksulluk: AB ile Karşılaştırma*”. Aralık, İstanbul.
- Ulusoy, Ahmet (2017). *Maliye Politikası*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.



- Ulusoy, Ahmet, Karakurt, Birol ve Akbulut, Eyüp (2016). Eğitim Harcamalarının Gelir Dağılımına Etkisi: Türkiye’de Yükseköğretimin Gelir Eşitsizliğini Giderici İşlevi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(2).
- Uyanık, Atilla (1997). “*Finansal Ürünlerin Vergilendirme ve Yasal Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi*”. Yayın No: 79, SPK Yayınları, Ankara.
- Uysal, Yaşar (2007). “*Gelir Dağılımı Türleri Arasındaki İlişkiler Perspektifinde Türkiye’de Gelir Dağılımının Düzenlenmesine Yönelik Öneriler*”. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.9, S.2, s. 248-292.
- Yılmaz, Ahmet (2007). “Türkiye’de Vergi Sistemi ve Uygulanan Vergi Politikaları”. Planlama Uzmanlığı Tezi, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Yumuşak İbrahim Güran ve Bilen Mahmut (2000). “*Gelir dağılımı-Beşeri sermaye ilişkisi ve Türkiye üzerine bir değerlendirme.*” *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* 1.1, 77-96.
- Yücel, Duygu (2011). “Gelir Dağılımı Teorileri Ve Politikaları: Türkiye’de Gelir Dağılımı-Yoksulluk Sorunu”. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.



# ÖZGEÇMİŞ

## KİŞİSEL BİLGİLER

Adı Soyadı : Kübra KARAKUŞ KILCI  
Uyruğu : T.C.  
Doğum Tarihi ve Yeri : 1991, Kayseri  
e-posta : [kubrakarakus38@hotmail.com](mailto:kubrakarakus38@hotmail.com)

## EĞİTİM

Derece	Kurum	Mezuniyet Yılı
Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi	2013
Yüksek Lisans	Cumhuriyet Üniversitesi	2019

## İŞ TECRÜBESİ

Tarih	Kurum	Görev
12.10.2016	Aydın Asfalt İnş. Taah.	Muhasebeci