

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İKTİSAT ANABİLİM DALI

İKTİSAT PROGRAMI

**VERGİLEMEDE FAYDA VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİNİN
KARŞILAŞTIRILMASI: TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ**

DOKTORA TEZİ

Suat Hayri ŞENTÜRK

Haziran – 2008

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
İKTİSAT PROGRAMI

VERGİLEMEDE FAYDA VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİNİN
KARŞILAŞTIRILMASI: TÜRKİYE DEĞERLENDİRMESİ

Suat Hayri ŞENTÜRK

Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü’nce

“Doktor(İktisat)”

Unvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez’dir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 06.06.2008

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 11.07.2008

Tezin Danışmanı : Prof. Dr. İhsan GÜNAYDIN

Jüri Üyesi : Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Fatih SAVAŞAN

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Haydar AKYAZI

Jüri Üyesi : Doç. Dr. Adem KALÇA

Enstitü Müdürü : Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

Haziran – 2008

TRABZON

0. SUNUŞ

00. Önsöz

Devlet varlığının temel koşulunu oluşturan vergilerin vatandaşlar arasında nasıl dağıtılacağı konusu, kamu maliyesi literatüründeki en önemli tartışma konularından birisidir. Vergilerin vatandaşlar arasında nasıl dağıtılacağına ilişkin olarak fayda ve ödeme gücü şeklinde iki alternatif yaklaşım geliştirilmiştir.

Ülkelerin vergi sistemlerinin oluşturulmasında fayda ve ödeme gücü ilkelerinden nasıl yararlanılacağı konusu önem arz etmektedir. Tarihsel süreç içerisinde bu ilkelere atfedilen önem farklılık göstermiştir. Özellikle 1945'ten 1980'lere kadar olan ve refah devleti anlayışı ve Keynesyen iktisat politikalarının hakim olduğu dönemde devlete yüklenen görevlerin fazla olmasının bir sonucu olarak ödeme gücü ilkesi oldukça geniş bir kabul ve uygulamaya konu olmuştur. Ancak, 1980'lerde küreselleşme ile birlikte neoliberal iktisat politikalarının hakim olması ile birlikte devlet anlayışında yaşanan ve refah devletinden minimal devlete şeklinde ifade edilen değişim sonrasında ödeme gücü ilkesine yoğun eleştiriler yöneltilmiştir. Bu dönemde devlete yüklenen temel görev olan piyasa sistemine işlerlik kazandırılması ile uyumlu olarak fayda ilkesine daha fazla önem atfedilmekte ve vergi sistemlerinin oluşturulmasında bu ilkeye daha fazla yer verilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Kamu mallarının finansmanında ödeme gücü ve fayda ilkelerinin teorik esaslar, tarihi gelişim ve uygulama şekilleri açısından karşılaştırmalı analizinin yapıldığı bu çalışmada, Türk Vergi Sisteminde anayasal ilke olarak benimsenen ödeme gücü ilkesinin uygulamadaki durumunun ortaya konulması amaçlanmıştır. Çalışma şekillendirilirken sunulan önerilerle yönlendirilmesine katkı yapan ve her aşamada yanımda olan tez danışmanın Sayın Prof.Dr. İhsan GÜNAYDIN'a, çalışmanın yönlendirilmesi sürecinde verdiği destekten ötürü Sayın Prof.Dr.Osman PEHLİVAN'a ve bu çalışmanın altı aylık tez gelişme raporlarının takip sürecinde yer alan Sayın Prof.Dr. Ersan BOCUTOĞLU'na teşekkürlerimi ifade etmek isterim.

01. İçindekiler

	Sayfa Nr.
0. SUNUŞ.....	III
00. Önsöz.....	III
01. İçindekiler.....	IV
02. Özet.....	IX
03. Summary.....	X
04. Tablolar Listesi.....	XI
05. Şekiller Listesi.....	XIII
06. Kısaltmalar Listesi.....	XIV
GİRİŞ.....	1-6

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİLEMEDE FAYDA VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİ.....	7-60
10. Genel Açıklama	7
11. Vergilemede Fayda İlkesi	9
110. Vergilemede Fayda İlkesinin Geleneksel Yorumu.....	9
1100. Vergilemede Fayda İlkesinin Geleneksel Yorumuna İlişkin Görüşler.....	13
11000. Vergiyi Sigorta Primi Olarak Kabul Eden Görüş.....	13
11001. Vergiyi Hizmet Bedeli Olarak Kabul Eden Görüş.....	14
11002. Vergiyi Genel Giderlere Katılma Payı Olarak Kabul Eden Görüş.....	15
111. Fayda İlkesinin Modern Yorumu	16
1110. Wicksell Yaklaşımı.....	18
1111. Lindahl Yaklaşımı.....	19
1112. Pantaleoni Yaklaşımı.....	23
1113. de Viti de Marco Yaklaşımı.....	24
1114. Mazzola Yaklaşımı.....	26

1115.	Sax Yaklaşımı.....	28
1116.	Brennan ve Buchanan Yaklaşımı.....	30
112.	Uygulamada Vergilemede Fayda İlkesi.....	34
1120.	Genel Açıklama.....	34
1121.	Özel Fayda Vergileri.....	37
1122.	Tahsis Edilmiş Vergiler.....	39
12.	Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi.....	40
120.	Genel Açıklama.....	40
121.	Vergi Ödeme Gücünü Temsil Eden Unsurlar.....	44
1210.	Gelir.....	45
1211.	Harcama.....	46
1212.	Servet.....	48
122.	Ödeme Gücü İlkesinin Gerçekleştirilmesinde Kullanılan Teknikler.....	49
1220.	En Az Geçim İndirimi.....	49
12200.	En Az Geçim İndirimi Lehindeki Görüşler.....	51
12201.	En Az Geçim İndirimi Aleyhindeki Görüşler.....	52
1221.	Artan Oranlı Tarife.....	52
12210.	Artan Oranlı Tarife Lehindeki Görüşler.....	54
12211.	Artan Oranlı Tarife Aleyhindeki Görüşler.....	55
1222.	Ayırma İlkesi.....	56
12220.	Ayırma İlkesi Lehindeki Görüşler.....	58
12221.	Ayırma İlkesi Aleyhindeki Görüşler.....	59

İKİNCİ BÖLÜM

2.	FAYDA VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	61-108
20.	Genel Açıklama.....	61
21.	Vergilemede Etkinlik Açısından Karşılaştırma.....	61
210.	Kaynak Kullanımında Etkinlik.....	62
211.	Ekonomik Etkinlik (Vergilemede Tarafsızlık) İlkesi.....	78
22.	Vergilemede Adalet Açısından Karşılaştırma.....	83
220.	Yatay Adalet	84
221.	Dikey Adalet	85

23. Hesap Verilebilirlik Açısından Karşılaştırma	92
24. Vergilemede Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi Açısından Karşılaştırma.....	94
25. Bütçe Esnekliği Açısından Karşılaştırma.....	97
26. Vergi Bilincinin Oluşturulması Açısından Karşılaştırma.....	99
27. Enflasyonist Etki Açısından Karşılaştırma.....	102
28. Uygulanabilirlik Açısından Karşılaştırma.....	103
29. Genel Olarak Karşılaştırma.....	105

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KÜRESELLEŞMENİN VERGİLEMEDE FAYDA VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİNE ETKİSİ	109-171
30. Küreselleşme ve Devlet Anlayışında Dönüşüm.....	109
31. Küreselleşme ve Kamu Mallarının Niteliği	118
32. Küreselleşme ve Vergi Politikasında Yaşanan Değişim.....	122
320. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesini Olumsuz Yönde Etkileyen Gelişmeler.....	130
3200. Artan Oranlılığın Azalması.....	130
3201. İkili Gelir Vergisi Uygulaması.....	135
321. Vergilemede Fayda İlkesini Temel Alan Uygulamalar	143
3210. Eğitim ve Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı.....	143
3211. Kullanıcı Ücretleri	150
3212. Hizmette Halka Yakınlık İlkesi.....	159
3213. Tahsis Edilmiş Vergiler.....	164

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. VERGİLEMEDE FAYDA VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİ AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	172-257
40. Türk Vergi Sisteminde Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi.....	172
400. Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında Vergilemede Ödeme Gücü İlkesine Yönelik Düzenlemeler.....	172
4000. 1961 Anayasası.....	172
4001. 1982 Anayasası.....	175

401.	Vergilemede Ödeme Gücü İlkesinin Gelir Vergisi'ndeki Durumu.....	180
4010.	En Az Geçim İndirimi Uygulaması Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi.....	180
4011.	Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi Uygulaması Açısından Farklı Ülke Uygulamaları.....	184
4012.	Artan Oranlı Tarife Uygulaması Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi.....	187
40120.	Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifelerinin Gelişimi.....	187
401200.	Gelir Vergisinden Önceki Dönem.....	188
401201.	Gelir Vergisinden Sonraki Dönem.....	189
401202.	1950-1980 Dönemi Tarifeleri.....	189
401203.	1980-1985 Dönemi Tarifeleri.....	190
401204.	1986-2007 Dönemi Tarifeleri.....	191
40121.	Enflasyon ve Vergi Tarifesi.....	197
40122.	Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Gelir Dağılımına Etkisi....	200
40123.	Gelir Vergisinde Artan Oranlı Tarife Açısından Türkiye ve Farklı Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması.....	205
401230.	Kanada (2008).....	205
401231.	İngiltere (2007-08)	205
401232.	ABD (2007)	206
401233.	Almanya (2007)	206
401234.	İtalya (2007)	207
401235.	Japonya (2007)	207
4013.	Ayırma İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi.....	209
40130.	Özel İndirim.....	211
40131.	Sakatlık İndirimi.....	213
40132.	Asgari Geçim İndirimi.....	215
40133.	Farklı Tarife Uygulaması.....	219
40134.	Farklı Ülke Vergi Sistemlerinde Ayırma İlkesi Uygulaması.....	223
401340.	Kanada.....	224

401341.	Almanya.....	224
401342.	Japonya.....	224
401343.	İngiltere.....	225
401344.	ABD.....	225
401345.	İtalya.....	226
402.	Vergilemede Ödeme Gücü İlkesinin Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Dışında Kalan Vergilerdeki Durumu.....	228
4020.	Kurumlar Vergisi.....	228
4021.	Veraset ve İntikal Vergisi.....	230
4022.	Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	232
4023.	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi.....	233
4024.	Özel İletişim Vergisi.....	234
4025.	Şans Oyunları Vergisi.....	235
4026.	Gümrük Vergisi.....	236
41.	Türk Vergi Sisteminde Vergilemede Fayda İlkesi.....	237
410.	Genel Açıklama.....	237
411.	Fayda İlkesini Temel Alan Vergiler.....	238
4110.	Parafiskal Ödemeler.....	238
4111.	Emlak Vergisi.....	239
4112.	Çevre Temizlik Vergisi.....	241
4113.	Harçlar.....	242
4114.	Ruhsatlar.....	242
4115.	Resimler (Damga Vergisi)	243
4116.	Özel Tüketim Vergisi.....	243
4117.	Katma Değer Vergisi.....	246
4118.	Belediyelere Ait Vergi ve Harçlar.....	250
412.	Farklı Ülke Vergi Sistemlerinde Fayda İlkesi Uygulaması.....	253
5.	SONUÇ ve ÖNERİLER.....	258-272
	YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	273-305
	ÖZGEÇMİŞ	

02. Özet

Kamu maliyesi teorisindeki en önemli tartışmalardan biri vergilerin finansmanına kimlerin hangi ölçülerde katlanacağıdır. Bu sorunun çözümüne ilişkin olarak ödeme gücü ve fayda olmak üzere birbirine alternatif iki vergileme ilkesi bulunmaktadır. Bu tezde, bu ilkelerin karşılaştırılması yapılarak herhangi bir vergi sisteminin oluşturulmasında söz konusu ilkelerden hangi ölçülerde yararlanılabileceği konusunda bir fikir verilmesi amaçlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda, ilk olarak ödeme gücü ve fayda ilkelerinin temelleri ortaya konulmuş ve etkinlik, adalet gibi hedeflerin gerçekleştirilmesi açısından karşılaştırmaları yapılmıştır. Sonrasında, küreselleşme ile ekonomide, devlet anlayışında ve vergi politikasında ortaya çıkan değişimlerin bu ilkeler üzerindeki etkisi belirtilmiştir. Son olarak, Türk Vergi Sistemindeki durum ortaya konulmuştur.

Yapılan değerlendirmelerde adalet amacının gerçekleştirilmesi açısından ödeme gücü; etkinlik amacının gerçekleştirilmesi açısından ise fayda ilkesinin daha üstün olduğu görülmüştür. 1980 Öncesi dönemde hakim olan refah devleti anlayışında adalet amacının ve dolayısıyla ödeme gücü ilkesinin ön planda tutulduğu; 1980'lerde ekonomide, devlet anlayışında ve vergi politikasında yaşanan değişimler sonrasında ise etkinlik amacı ve fayda ilkesine yapılan vurgunun arttığı tespit edilmiştir.

Türk Vergi Sisteminde 1961 ve 1982 Anayasa'larında anayasal ilke olarak benimsenen ödeme gücü ilkesinin temel alındığı ve fayda ilkesine çok sınırlı düzeyde yer verildiği görülmüştür. Ancak, anayasal ilke olarak benimsenmesine karşın ödeme gücü ilkesinin hayata geçirilmesinde eksiklikler bulunduğu görülmüştür. Ayrıca, bu ilkesinin ekonomide piyasa mekanizmasına işlerlik kazandırılması temel hedefi ile uyumlu olmadığı da görülmüştür. Bu doğrultuda, ödeme gücü ilkesinin hayata geçirilmesi ve fayda ilkesine daha fazla yer verilmesi şeklinde öneriler belirlenmiştir.

03. Summary

One of the most important discussions in public finance theory is who carried out the tax burden and how much been carried out these burdens by tax payers. There are alternatively two taxation principles in order to find out a solution for these questions. There are ability to pay principle and benefit principle. The main purpose of this dissertation is to put an idea about how it can be used this principles when constructing a tax system by comparing these alternate principles.

By this purpose, the basics of the ability to pay and benefit principles were explained at first, and they compared each other in the manner of realization the efficiency and equity. Then, effect of changings in economy, state policy and tax policy due to globalization on these principles. Finally, the Turkish tax system was described.

As a result, the ability to pay principle is superior by the means of equity, while the benefit principle is superior by the means of efficiency. Before the 1980's, equity purposes and the ability to principle had the most important place mention welfare policies. But in 1980's, after changings in the economic system and the tax polices, efficiency purposes and the benefit principle had some additional importance.

In 1961 and 1982 constitutions, the ability to pay principle has accepted as the constitutional principle, and the benefit principle has taken a place very rarely. Despite of the ability to pay principle is one of the constitutional principles, there are so much deficiencies at applications. Because of this deficiency, the main suggestion of this dissertation is give more importance to the benefit principle and to eliminate deficiencies at application the ability to pay principle.

04.Tablolar Listesi

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablo Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Artan Oranlı Tarifelerde Yaşanan Değişim.....	134
2	İkili Gelir Vergisi Uygulaması (2004) – I.....	138
3	İkili Gelir Vergisi Uygulaması (2004) – II.....	138
4	İkili Gelir Vergisi Uygulaması (2004) – III.....	139
5	Kullanıcı Ücretlerinin Toplam Kamu Gelirleri İçindeki Payı.....	158
6	Kore’de Uygulanan Tahsis Edilmiş Vergiler.....	168
7	Türkiye’de En Az Geçim İndirimi.....	182
8	Yabancı Ülkelerde En Az Geçim İndirimi.....	185
9	Türk Gelir Vergisi Tarifesi.....	193
10	Türkiye’de Uygulanan Gelir Vergisi Tarifelerinin Gelişimi.....	194
11	Vergi ve Harcamaların Gelir Dağılımına Etkisi.....	201
12	Gelir Vergisinin Gelir Dağılımına Etkisi.....	202
13	Oranlarındaki Artışlar Açısından Gelir Vergisi Tarifelerinin Karşılaştırılması.....	204
14	Kanada Gelir Vergisi Tarifesi.....	205
15	İngiltere Gelir Vergisi Tarifesi.....	205
16	ABD Gelir Vergisi Tarifesi.....	206
17	Almanya Gelir Vergisi Tarifesi.....	207
18	İtalya Gelir Vergisi Tarifesi.....	207
19	Japonya Gelir Vergisi Tarifesi.....	208
20	Ücret ve Diğer Gelir Unsurlarına Uygulanan Farklı Vergisi Tarifeleri.....	222
21	İtalya Emek Geliri Vergi Kredisi.....	227

22	İtalya Emek Geliri Vergi Kredisi Uygulamasında Maksimum Vergi Kredisi.....	227
23	Kanada Kullanıcı Ücretlerinin Öz Gelirler İçindeki Payı (%), 1965-2003.....	254
24	ABD Kullanıcı Ücretlerinin Öz Gelirler İçindeki Payı (%), 1972-2001.....	256

05. Şekiller Listesi

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Lindahl Dengesi.....	20
2	Bowen Modeli.....	65
3	Lindahl Modeli.....	68
4	Samuelson Dengesi.....	69
5	Etkin Kamu Mali Üretim Dengesi.....	74
6	İkili Vergi Sistemi.....	137

06. Kısaltmalar Listesi

AB	:	Avrupa Birliği
ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
BSMV	:	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DPT	:	Devlet Planlama Teşkilatı
G-7	:	Gelişmiş 7 Ülke
GATS	:	Hizmet Ticareti Genel Anlaşması
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KİT	:	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	:	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
PTT	:	Posta Telefon Telgraf

GİRİŞ

İnsanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturmuş oldukları en önemli organizasyon olan devletin kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmek için finansal kaynaklara ihtiyacı vardır. Söz konusu finansal kaynakların en önemlisi vergilerdir. Vergilerin devletler açısından taşıdığı önemi ortaya koymak için kamu maliyesi literatüründe “varlığı için temel koşul” ifadesi kullanılmaktadır.

Tarihsel süreç içerisinde çeşitli vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar şeklinde tanımlanan ve vergiciliğin anayasası olarak kabul edilen bir takım ilkeler ortaya konulmuştur. Vergilemeye ilişkin olarak ortaya konulan bu ilkeler, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların geliştirilmesi için, vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken temel unsurlar ve kuralları ifade etmektedir. Vergilemeye ilişkin ilkelerin neler olması gerektiği konusunda herkesin ortak kanaat sahibi olduğu bir uzlaşma sağlanamamaktadır.

Vergileme ilkelerine ilişkin tartışmaların hemen hemen tamamında adalet ilkesinin baskın kavram olduğu görülmektedir. Bu durum insanlığın evrensel değerlerinin belirlediği ilkelerin başında “adalet” kavramının gelmesinden kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte özellikle 1980 sonrası dönemde neoliberal iktisat politikalarının egemen olmasıyla etkinlik ilkesinin de ağırlık kazandığı görülmektedir. Gelişen süreçte vergilemeye ilişkin ilkeler içinde en çok önem kazanan ve üzerinde ortak mutabakat sağlananlar adalet ve etkinlik ilkeleridir.

Devlet açısından en önemli finansman kaynağı durumundaki vergilerin kimlerden alınacağı önemli bir konudur. Kamu mallarının finansman maliyetini özel sektöre yansıttığı için vergiler özel sektör açısından dolayısıyla da bireyler açısından bir yük oluşturmaktadır. Vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtılacağı kamu maliyesi

literatüründeki tartışmalı konulardan biridir. Literatürdeki bu tartışmalar fayda ve ödeme gücü ilkeleri çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

Fayda ilkesinde, vergi piyasa sistemiyle benzeştirilerek kamu mallarının fiyatı olarak değerlendirilmektedir. Buna göre, piyasa mekanizması içerisinde tüketime konu olan özel mallar için nasıl ki fiyat ödenmesi gerekiyorsa, kamu malları için de ödenmesi gereken bir fiyat (vergi) söz konusudur. Kamu malları için ödenmesi gereken fiyatlar, bu malların tüketiminden elde edilen faydaların karşılığı olarak kabul edilmektedir. Fayda ilkesinde vergi yükünün bireyler arasındaki dağıtımı kamu mallarının tüketiminden sağlanan faydalar ile ilişkilendirilerek gerçekleştirilmektedir. Yani bu ilkede vergilendirmenin temelinde “fayda” kavramı yer almaktadır. Buna göre, kamu mallarını tüketmeyen dolayısıyla herhangi fayda elde etmeyenlerin vergilendirilmesi söz konusu değildir.

Fayda ilkesinin alternatifi konumundaki ödeme gücü ilkesi ise vergilemenin mükelleflerin ödeyebilme kapasitelerine göre olması gerektiğini ifade etmektedir. Buna göre, vergi yükünün bireyler arasındaki dağıtımı, karşılıklılık esası doğrultusunda kamu mallarından sağlanan faydalara göre değil, sahip olunan ödeme gücü ile orantılı bir şekilde olmalıdır. Yani bu ilkede vergilendirmenin temelinde “ödeme gücü” kavramı yer almaktadır. Gelir, servet ve harcama ödeme gücünü temsil eden unsurlar olarak kabul edilmektedir. Buna göre, ödeme gücüne sahip olmayanların vergilendirilmesi söz konusu değildir.

Kamu maliyesi literatüründe kamu mal finansmanını açıklayan fayda ve ödeme gücü ilkeleri temel ilkeler durumundadırlar. Fayda ilkesi, bütçenin gelir ve harcama yönleri arasında bağlantı kurduğu ve kamu mallarının üretiminde mükelleflerin tercihlerini dikkate aldığı için kamu ekonomisinde etkinliğin sağlanmasında daha üstün kabul edilmektedir. Buna karşın ödeme gücü ilkesi ise, sahip olduğu en az geçim indirimi, artan oranlı tarife ve ayırma ilkesi gibi araçlar sayesinde adaletin sağlanmasında daha üstün kabul edilmektedir. Başka bir deyişle, ödeme gücü ilkesinin gelir, fayda ilkesinin ise kaynak dağılımı amacının gerçekleştirilmesine hizmet ettiği kabul edilmektedir.

Tarihsel süreç içerisindeki gelişimleri değerlendirildiğinde, karşılıklılık esasına dayanan fayda ilkesinin kapitalizmin ilk dönemlerinde kabul edilebilir olduğu, ancak refah

devleti anlayışının geçerli olduğu dönemde, vergi kavramının her zaman ve her yerde karşı değerinde bir hak iddia edebilme düşüncesi ile bağdaşmadığı dolayısıyla da fayda ilkesinin doğruluğu ve geçerliliğinden bahsedilemeyeceği ifade edilebilir. Refah devleti anlayışının hakim olduğu dönemde vergi yükünün paylaştırılmasında ödeme gücü ilkesinin referans alınması gerektiği konusunda çok geniş bir mutabakatın olduğu ifade edilebilir. Ancak, refah devleti anlayışından minimal devlet anlayışına doğru gerçekleşen paradigma değişimi sonrasında ödeme gücü ilkesi yoğun eleştirilere muhatap olmuştur. Bu dönemde devletten beklenen temel fonksiyon olan serbest piyasa mekanizmasının işleyişini sağlama çerçevesinde ödeme gücü ilkesi yerine fayda ilkesine ağırlık verilmesi gerektiği şeklinde görüşler yoğun bir şekilde dile getirilmiştir.

1980'lerde yaşanan neoliberalizm olgusu ile birlikte devlet anlayışındaki paradigma değişimi kamu mallarının içeriğini de değişime uğratmıştır. Buna göre, "bölünmezlik" ve "dışlanmazlık" özelliklerine sahip oldukları için devlet tarafından üretilmesi gerektiği kabul edilen bazı kamu mallarının gelişen teknoloji ve bilim sayesinde bu özelliklerini kaybettikleri, bu nedenle de özel sektör üretimine bırakılmaları ya da devlet tarafından, ancak bir bedel karşılığı sunulmaları gerektiği anlayışı genel kabul görmeye başlamıştır.

Kamu malları tanımında yaşanan değişim devlet - vatandaş ilişkisini değişime uğratmıştır. Buna göre, refah devleti anlayışında "vatandaşlık bağı ile kazanılan bir hak" olarak değerlendirilen kamu malı kavramı, neoliberal iktisat anlayışı ve onun siyasal ifadesi olan küreselleşme ile ortaya çıkan minimal devlet anlayışında "karşılığını ödeyenlerin yararlanabileceği bir hak" olarak anlam kayması yaşamıştır.

Neoliberal iktisat anlayışı ve küreselleşme olgusu ile kamu malı kavramında ortaya çıkan anlam kayması söz konusu malların finansmanını sağlayan vergi politikasında değişim yaşanmasını da kaçınılmaz kılmıştır. Buna göre, refah devleti anlayışında ön plana çıkartılan sosyal amaçlar ikinci plana itilerek kamu mallarından yarar sağlayanlar tarafından gerçekleştirilecek olan finansman amacı ön plana çıkartılmıştır.

Neoliberal iktisat anlayışı ekonomideki en önemli sorunu etkinlik olarak belirlemektedir. Buna göre, etkinliğin sağlanması için sahip olunan kaynakların vatandaşların tercihlerini en doğru yansıtacak şekilde kullanılması, ayrıca, serbest

piyasanın işleyişine devlet müdahalesinin en az düzeyde olması gerektiği ifade edilmektedir. Vergi politikasının da etkinliğin gerçekleştirilmesine katkı sağlayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde kamu mallarının üretimi kararını politik bir tercih olarak gören ve sahip olduğu artan oranlı tarife ve ayırma ilkesi gibi araçlar ile ekonominin işleyişine müdahalede bulunan ödeme gücü ilkesi, etkinlik amacını gerçekleştirmekten uzak olduğu belirtilmektedir. Buna karşın fayda ilkesinin ise, kamu malları üretimini vatandaşların tercihleri doğrultusunda gerçekleştirdiği ve vergiyi ekonomik sistemin işleyişine herhangi bir müdahalede olmayacak şekilde karşılıklılık bağlamında ele aldığı için etkinlik amacını destekler nitelikte olduğu ortaya konulmaktadır. Bu anlayış doğrultusunda, vergi sistemlerinde fayda ilkesini temel alan uygulamalara daha fazla ağırlık verilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Türkiye’de 1961 ve 1982 Anayasalarında vergilemeye ilişkin düzenlemeleri ifade etmek için, herkesten mali gücüne göre vergi alınması anayasal bir ilke olarak benimsenmiştir. 1982 Anayasasınının 73. maddesinde “...herkes... mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.” hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, bu ilkeyi destekleyici olarak anayasada Türkiye Cumhuriyeti’nin sosyal devlet olduğu nitelendirmesine yer verilmiştir. Buna göre, her ne kadar mali güç ile kastedilen şeyin ne olduğu hususu açıkça ortaya konmamışsa da, Anayasa Mahkemesi kararlarından hareketle, Türk Vergi Sistemi’nde ödeme gücü ilkesinin temel alındığı ifade edilebilir.

Neoliberal iktisat anlayışının hakim unsur olması ile vergi politikasının içeriğine yönelik, bu bağlamda vergi sistemlerinin oluşturulmasında fayda ilkesine daha fazla ağırlık verilmesi gerektiği yönündeki tartışmalar Türk Vergi Sistemi açısından da yapılmaktadır. Buna göre, bazı kesimler vergi sisteminin oluşturulmasında anayasal ilke niteliğindeki mali güç ilkesinin uygulamada sorunlara neden olduğu ve günün ekonomik koşulları ile uyum sağlamadığını gerekçeleri ile eleştirmektedir. Bu görüşü savunanlar, vergilemede fayda ilkesini temel alan uygulamalara daha fazla yer verilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, kamu maliyesi teorisinde birbirinin alternatifi olarak değerlendirilen fayda ve ödeme gücü ilkelerinin bir karşılaştırmasının yapılmasıdır. Bu karşılaştırma ile her iki ilkenin birbiri karşısında üstün ve zayıf oldukları yönler ortaya konulmak suretiyle herhangi bir vergi sisteminin oluşturulmasında söz konusu ilkelere

hangi ölçülerde yararlanılabileceği konusunda bir fikir verilmesi hedeflenmektedir. Bu bağlamda, küreselleşme olgusuyla birlikte devlet algısında, ekonomide ve vergi politikasında yaşanan değişimin fayda ve ödeme gücü ilkeleri üzerinde meydana getirdiği etkilerin bir değerlendirmesi yapılmaktadır. Ayrıca, söz konusu ilkeler açısından Türk Vergi Sistemi'ndeki durumun ortaya konulması, eksikliklerin tespit edilmesi durumunda, bunların giderilmesi için öneriler getirilmesi amaçlanmaktadır. Türk Vergi Sistemi'ne ilişkin değerlendirmeler, ödeme gücü ilkesinin anayasal ilke olarak değerlendirilmesi ve bu ilkenin en iyi tatbik edildiği verginin gelir vergisi olması sebebi ile gelir vergisi ağırlıklı olarak gerçekleştirilmektedir.

Birinci bölümde fayda ve ödeme gücü ilkelerine ilişkin genel açıklamalara yer verilmiştir. Bu bağlamda, vergilemede fayda ilkesinin teorik esasları, verginin açıklamasına ilişkin olarak fayda ilkesini temel alan klasik ve modern yaklaşımlar değerlendirilerek uygulamadaki durum ifade edilmiştir. Ödeme gücü ilkesinin hayata geçirilmesinde gösterge niteliğindeki gelir, servet ve harcama kavramlarına ilişkin açıklamalar değerlendirilmiştir. Ayrıca, ödeme gücü ilkesinin uygulanmasında yararlanan en az geçim indirimi, artan oranlı tarife ve ayırma ilkesi teknikleri hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

İkinci bölümde, herhangi bir vergi sisteminin dizaynında fayda ve ödeme gücü ilkelerinden nasıl yararlanılabileceği konusunda bir fikir verebilmesi için, söz konusu ilkelerin çeşitli kriterler açısından bir karşılaştırması yapılmıştır. Bu karşılaştırmanın esasını kamu maliyesi literatüründe en fazla üzerinde durulan adalet ve etkinlik kriterleri oluşturmaktadır.

Üçüncü bölümde özellikle 1980'lerde neoliberal iktisat anlayışının hakim unsur olmasıyla yaşanan küreselleşme olgusunun devlet algısında meydana getirdiği değişiklikler ortaya konmuştur. Devlet algısında yaşanan paradigma değişimi vergi politikasında da değişiklik yaşanmasını kaçınılmaz kılmıştır. Buna göre, vergi politikasında yaşanan değişiklikler ve bu değişikliklerin vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkeleri açısından sebep oldukları etkiler ifade edilmiştir. Küreselleşme olgusu ile birlikte vergilemeden beklenen amaçlarda yaşanan, adaletten etkinliğe doğru, öncelik değişimi sonrasında

vergilemede fayda ilkesini ön plana çıkaran ve ödeme gücü ilkesi üzerinde olumsuz etkilere sebep olan gelişmeler ortaya konmuştur.

Dördüncü bölümde vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkeleri açısından Türk Vergi Sistemi'ndeki durum ortaya konulmuştur. Bu bağlamda anayasal ilke olarak benimsenen ödeme gücü ilkesinin anayasal metinlerde nasıl değerlendirildiği ifade edilmiştir. Ayrıca fayda ve ödeme gücü ilkelerinin temel alındığı vergiler ortaya konularak, özellikle ödeme gücü ilkesinin esas uygulama alanı olan gelir vergisindeki durum yabancı ülke örnekleriyle karşılaştırmalı olarak açıklanmış ve ödeme gücü ilkesinin uygulanmasında yararlanılan tekniklerin tarihsel gelişimi ve mevcut durumu ortaya konulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. VERGİLEMEDE FAYDA VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİ

10. Genel Açıklama

Toplum halinde yaşayan insanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturmuş oldukları en önemli organizasyon devlettir. Devlet kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmek için finansal kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Söz konusu finansal kaynakların en önemlisi vergilerdir. Vergiler merkezi devletlerin kurulmaya başlandığı dönemlerde, karşılaştıkları finansman ihtiyaçlarının çözümüne ilişkin arayışların doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Yani merkezi devletler ve vergiler aynı dönemde hayat bulmuştur. Buradan hareketle vergiler için, “devlet varlığının temel koşulu” ifadesi kullanılabilir. Joseph A. Schumpeter’in ifadesiyle devlet, “*vergi devleti*” kavramı ile özdeşleştirilebilir (GENSCHELL, 2005, s.53).

Tarihi süreç içerisinde vergilemeye ilişkin bir takım ilkeler ortaya çıkmıştır. Vergiciliğin anayasası olarak kabul edilen vergileme ilkeleri, çeşitli vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlardır (TURHAN, 1982, s.291). Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların geliştirilmesi için, vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken temel unsurlar ve kurallardır (DEVİRİM, 1996, s.181). Vergileme ilkeleri belirli hedeflerin gerçekleştirilmesi ve bir vergi politikasının rasyonelliğinin değerlendirilmesi için kullanılır. Bir vergi sisteminin başarısı veya başarısızlığı vergileme ilkeleri aracılığı ile ölçülmektedir (DUE, 1967, s.109; ÖZER, 1972, s.39).

Vergilemede ilkeler konmasının hizmet edebileceği ya da hizmet etmesi gereken bazı amaçlar olmalıdır. Bu bağlamda vergileme ilkeri, hizmet ettikleri amaçlar doğrultusunda;

devlet hazinesine ilişkin menfaatlerin korunmasını hedefleyen ilkeler, münferit mükelleflerin haklarını teminat altına almayı amaçlayan ilkeler ve iktisadi politika niteliğindeki ilkeler şeklinde gruplandırılabilirler. Bunlar dışında vergileme ilkeleri salt bilimsel sebeplerle konulabilir. Bu durumda daha çok rasyonel bir vergi politikası için bir çeşit rehber veya rasyonel bir vergi sistemi için kriterler sağlanması söz konusudur. Öte yandan vergileme ilkeleri bilimsel olmayan şekilde devlet veya onu temsil ettiğini iddia eden yöneticilere yahut çeşitli baskı gruplarının menfaatlerinin hizmetine sunulabilirler (NEUMARK, 1975, s.3).

Ekonomik, mali ve sosyal nitelikler taşıyan vergileme ilkeleri, bir yandan ekonomik, sosyal düzen ve ideolojideki gelişmelere, diğer yandan vergi kurumunun nitelik ve amaçlarında meydana gelen gelişmelere paralel olarak zaman içinde önemli değişimlere uğramıştır (TURHAN, 1982, s.291). İktisat ve maliye teorisyenleri etkin bir vergi sistemine ilişkin ilkeleri, ekonomide yaşanan gelişmeler doğrultusunda çoğaltma eğilimi içine girmişlerdir. Vergilemeye ilişkin ilkelerin tamamı üzerinde, herkesin ortak kanaat sahibi olduğu bir uzlaşma sağlanamamaktadır. Ancak, ortaya konulan vergileme ilkeleri içinde en çok önem kazanan ve üzerinde ortak mutabakat sağlananlar vergilemede adalet ve etkinlik ilkeleridir (EDİZDOĞAN, 1998, s.138; ZEE, 1995, s.25).

Vergileme ilkelerine ilişkin tartışmalarda adalet ilkesi baskın olmasına karşın, özellikle 1980 sonrası dönemde neo-liberal iktisat politikalarının egemen olmasıyla birlikte etkinlik ilkesi ağırlık kazanmıştır. Günümüze kadar gelişen süreçte vergilemeye ilişkin en önemli ilke olarak adalet ilkesi kabul edilmesine karşın, etkinlik ilkesine atfedilen önem de artmıştır. Bu ilke vergilemenin iktisadi hayatın işleyişini olumsuz yönde etkilememesini ifade eder. Başka bir deyişle vergiler serbest piyasa mekanizmasının işleyişini bozmamalıdır. Vergi sisteminin günün ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine uygun bir biçimde düzenlenmesi ekonomik etkinlik ilkesinin ortaya koyduğu bir görüştür (AKALIN, 2000, s.316-317; ŞENER, 2006, s.211).

Kamu mallarının vergilemede adalet ve etkinlik ilkelerine uygun biçimde finanse edilmesine yönelik olarak iki vergileme ilkesi daha geliştirilmiştir. Bu ilkeler; vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkeleridir. Bu ilkelerden fayda ilkesi, kamu ekonomisinde etkinliğin sağlanması yönünden önem taşıırken; ödeme gücü ilkesi, adaletin sağlanmasında önemli rol

oyunmaktadır. Başka bir deyişle, ödeme gücü ilkesi gelir dağılımı, fayda ilkesi ise kaynak dağılımı amaçlarının gerçekleştirilmesine hizmet etmektedir (AKALIN, 2000, s.316-317; ŞENER, 2006, s.211).

11. Vergilemede Fayda İlkesi

Devlet organizasyonunun başlangıcından beri, vergi yükünün bireyler arasında nasıl paylaşılacağı önemli bir tartışma konusu olmuştur. Devlet şeklindeki bir organizasyonun işlerlik kazandığı ilk dönemlerde, finans planları sadece devlet varlığının korunması ve devamının sağlanması amacıyla yönelik olarak oluşturulmuştur. Bu durum, doğal olarak, adalet amacının ikinci planda kalması sonucunu doğurmuştur. Ancak istikrarlı ve ekonomik özgürlüğe sahip devletlerin kurulması adalet düşüncesinin ön planda tutulması zorunluluğunu da beraberinde getirmiştir. Adalet amacına uygun finansman hedefi, vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtılacağı, hangi sistemin daha adil olduğu sorusunu da beraberinde getirmiştir. Vergileme doktrininde, belirtilen sorunun cevabı fayda ilkesine göre vergileme olarak bulunmuştur (SIMONS, 1938, s.3).

Vergilemede fayda ilkesine ilişkin literatür genel olarak geleneksel ve modern olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulabilir. Bu ayrıma göre, geleneksel fayda ilkesi adalet amacına yönelik bir kriter olarak değerlendirilmektedir. Buna karşın modern fayda ilkesinin ise, ekonomik etkinliği temin eden yönüne vurgu yapılmaktadır.

110. Vergilemede Fayda İlkesinin Geleneksel Yorumu

Vergilemede fayda ilkesi çok uzun bir geçmişe sahip bir mirastır. Fayda teorisi vergilemede bir ilke olarak 18. yüzyılın sonları ve 19. yüzyılın başlarında İngiltere’de kabul edilmiştir. Gerçekte, fayda teorisi 19. yüzyıl ve John Stuart Mill’e kadar, politik teorisyenler arasında vergilemeye ilişkin olarak kabul edilen baskın bir yaklaşımı ifade etmekteydi (COOPER, 1994, s.430-431).

Kamu finansmanında ceza kanunlarına başvurmak klasik kamu maliyesinin özelliklerinden biridir. Yani vergiler zorla konulmaktadır ve vatandaşların vergiler karşılığında bir değer, iş veya hizmet almaları gerekliliği söz konusu değildir. Bu anlayış,

herhangi bir unsurun ancak aynı ekonomik değerde başka bir unsurun karşılığı olarak talep edilebileceği anlamına gelen eşdeğerlilik ilkesinin ihlali anlamına gelmektedir (BACKHAUS, 2002, s.625). Vergilemede fayda ilkesi klasik kamu maliyesi disiplininin ihlal ettiği eşdeğerlilik ilkesi temeli üzerine oturtulmuştur.

Fayda ilkesinde, vergiler piyasa sistemiyle benzeştirilerek kamu mallarının fiyatı olarak değerlendirilmektedir. Bu yaklaşımda karşılıklı adalet uygulaması söz konusudur. Buna göre, vergiler kişilerin sağlamış oldukları faydalarla ilişkili kabul edilmektedir. Bu ilkeye göre, her bir bireyin, özel işlemlere ilişkin olarak söz konusu olduğu gibi, devletten aldıklarının karşılığı olarak ödemedede bulunması talep edilebilir (SIMONS, 1938, s.3; MASLOVE, 1993, s.8).

Fayda ilkesinin vergi yükünün dağılımı için esas alınmasının esas nedeni, sadece bir benzetmeye dayandırılabilir. Nasıl ki, kişiler elde ettikleri ürünlere göre özel sektör tüketimi için bir bedel ödemektedirler; aynı şeyi kamu sektörü için de yapmalıdırlar. Vergilemede fayda ilkesini kabul edenlere göre, adalet, ister özel ister kamu sektörü tarafından üretilsin, kişilerin elde ettikleri bütün mal ve hizmetlerin bedellerini ödemelerini gerektirir. Bu durumda bazı insanların elde ettiğini başkalarına ödetmek tabiatı icabı “*adaletsizlik*” yaratır (DUE, 1967, s.114).

Fayda ilkesinin popülaritesi zamanın baskın politik teorisi olan sözleşme teorisinden kaynaklanan bir durum olarak görülmekteydi. Verginin kamu otoritesinin sunmuş olduğu hizmetlerin karşılığı olarak ödenmesi anlayışı 17. ve 18. yüzyıl politik doktrini ile uyum içerisindedir. Bu dönemdeki hakim doktrine göre devlet, kişilerin ortak amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla kurmuş oldukları bir çıkar birliğidir (TURHAN, 1982, s.18). Söz konusu politik doktrinin devlet ve vatandaş arasındaki inancı vergiyi doğal olarak hizmetler karşılığı yapılan ödemeler şeklinde dikkate almayı gerektiriyordu (BASTABLE, 1917, s.12). Çünkü toplumsal sözleşme kavramı devlete bazı görevler yüklemekte; buna karşın bireyleri de bu hizmetleri finanse etmeye mecbur kılmaktadır. Bireylerin hizmetlerden sağladıkları faydalar vergi yükümlülüklerinin belirleyicisi olmaktadır (COOPER, 1994, s.431).

Vergilemede fayda ilkesi, adalet kavramını “mübadele” veya “kendisine eşit başka bir şey” kavramından hareket ederek değerlendiren bir yaklaşımdır (MUSGRAVE, 1996, s.341). Verginin mübadele teorisine göre açıklanmasında, vergi; kamu mallarının bir karşılığı olarak alınan ve bunun için ödenmesi gereken bir bedel olarak görülmektedir (AKDOĞAN, 1996, s.110). Vergi, kişinin kamu otoritesinin kendisine sunmuş olduğu hizmetlere karşılık olarak, serveti veya bedeninden yapmış olduğu zorunlu ödemelerdir. Söz konusu tanımda ortaya çıkan temel husus, verginin “hizmetler” veya “faydalar” karşılığı olduğudur (BASTABLE, 1917, s.5,10).

Vergilemede fayda ilkesine göre, kamu malları için ödenmesi gereken vergi söz konusu mallardan sağlanan faydalarla ilişkilendirilmek suretiyle tespit edilmelidir (HINES, 2000, s.483). Bu ilkeye göre bireyler, kamu mallarından sağladıkları faydalara uygun olarak vergilendirilmelidirler (ERDEM vd., 2003, s.98). İlkenin temeli “fayda” kavramı üzerine oturmaktadır (EKER-TÜĞEN, 1994, s.160). Vergilemede fayda ilkesine ilişkin olarak ortaya konulan görüşlerin ortak yanı, vergilemenin vergi alacaklısı ve yükümlüsü arasında bir çeşit değişim olarak kabul edilmesi, dolayısıyla verginin karşılıksız olma özelliğinin inkar edilmesidir (TURHAN, 1982, s.18).

Modern anlamda gelir vergisi uygulamasının mimarı olarak kabul edilen William Petty fayda ilkesinin esasını karşılıklılığın oluşturduğunu, “*vatandaşların kamu faaliyetlerini devletten elde etmiş oldukları paylar doğrultusunda desteklemesi gerektiği konusu herkes tarafından kabul edilmektedir. Buradaki payların göstergesi sahip olunan mallar ve zenginliklerdir*” ifadesiyle dile getirmiştir (SELIGMAN, 1894, s.90-91).

Adam Smith’in vergilemeye ilişkin olarak ortaya koyduğu, “*her bir vatandaş, mümkün olduğu kadar ödeme kabiliyeti ile orantılı olarak, devletin koruyucu faaliyetleri altında elde ettiği geliri doğrultusunda, devleti desteklemelidir. Kişiler açısından, bir devletin masrafları, büyük bir mülkün sahiplerinin, o mülkten sağladıkları yararlar ölçüsünde katlanmak zorunda oldukları idare masraflarına benzer*” ifadeleri dikkate alındığında fayda ve ödeme gücü ilkelerinin her ikisini de savunduğu sonucuna varılabilir. Ancak düşünceleri ve ifadeleri genel olarak dikkate alınırsa Smith’in fayda teorisini benimsediği kanaatine ulaşılabacaktır. “Ödeme gücü/kabiliyet” kelimesi kullanılmasına rağmen, hemen

akabinde “elde edilen faydalar” vurgusunu yapmak suretiyle fayda ilkesini benimsediğini ortaya koymuştur(SELIGMAN, 1894, s.93-96).

Yukarıda belirtilen açıklamalar doğrultusunda, fayda ilkesinin geleneksel ifadesine göre vatandaşların devletten elde ettikleri faydalar *-devletin harcama tarafı-* oranında devlet faaliyetlerini finanse etmeleri gerektiği sonucuna varılabilir. Gerçekte geleneksel fayda ilkesinin iki boyutu vardır: Birinci boyut, genel olarak 18. yüzyıl Aydınlanma Dönemi politik teorisidir. Buna göre, özet olarak, sivil toplum tarafından toplum ve onu oluşturan bireylerin ihtiyaçlarına hizmet etmek, yani, hayatlarını, özgürlüklerini ve mallarını korumak amacıyla sınırlı cumhuriyet devletlerinin kurum olarak oluşturulması gerekmektedir. Bu bağlamda vergi, sosyal mukaveleye dahil olmak dolayısıyla elde edilen faydaların korunması amacıyla ödenmesi gereken bir “maliyet” şeklinde kabul edilmekteydi. Fayda ilkesinin bu versiyonu “vergiler medeni toplum olmak için yaptığımız ödemelerdir” ifadesiyle Justice Holmes tarafından en iyi şekilde açıklanmıştır (DODGE, 2005, s.3).

19. yüzyıl endüstrileşme, kentleşme ve sınır tanımayan bir nüfus artışı getirmiştir. Bu gelişme sadece fiziki ve ekonomik altyapı olarak sağlanan faydaları değil, ayrıca fakirler ve onların devletle ilişkilerine dikkatlerin odaklanması sonucunu getirmiştir. Bu, fayda ilkesinin ikinci boyutunu oluşturmaktadır. Bu yaklaşımın onu yıkmak amacıyla olan J. S. Mill tarafından “icat edildiğini” söylemek pek de yanlış olmayacaktır. Fayda ilkesi J.S. Mill’ in elinde yeniden formüle edilmiştir. Bu yeniden formülasyona göre, devletten fayda sağlayan herhangi bir özel birey, bu fayda karşılığında vergi ödemek durumundadır (DODGE, 2005, s.4). Mill, bu yaklaşımda vergi mükellefi ile devlet arasındaki ilişkiyi, “*bir şeyin kendisine eşit olan başka bir şeyle (quid pro quo terms) değiştirilmesi*” olarak ifade etmektedir. Mill’in ana hareket noktasını yine fayda kavramı oluşturmaktadır (MILL, 1909, s.8).

Vergilemede faydalanma ilkesi, doğal düzen fikrini düşünce sistemlerinin temeli yapan 17. yüzyıl Alman ve İngiliz siyasal düşünürleri tarafından geniş bir kabul görmüştür. Zamanla toplum hayatının temeli olarak doğal düzen fikri geriye itilip bunun yerine toplumsal sözleşme fikri konulmaya çalışıldığında da bunun vergi alanındaki uzantısı olarak yine faydalanma ilkesi görüldü. Zira bütün bu düşünce sistemleri içinde devletin

temel fonksiyonu toplumdaki düzenin ve kişilerin korunması olarak görülüyordu. Kişilerin bunun karşılığında, korunmalarıyla orantılı olarak, bir fiyat ödemeleri doğal sayılıyordu (ULUATAM, 1988, s.189).

1100. Vergilemede Fayda İlkesinin Geleneksel Yorumuna İlişkin Görüşler

Vergiyi devlet tarafından sunulan mal ve hizmetlerin bir karşılığı olarak kabul eden mübadele teorisi, mali literatürde –hareket noktalarını oluşturan temel felsefe aynı olmakla birlikte– ayrıntıya ilişkin farklılıklarla üç değişik şekilde açıklanmaktadır.

11000.Vergiyi Sigorta Primi Olarak Kabul Eden Görüş

Vergiyi sigorta primi olarak kabul eden görüş, vergiyi sigorta şirketine ödenen prime benzeten yaklaşımı ifade eder. Nasıl ki belirli riskler karşısında güvenlik hizmeti sunan sigorta şirketlerine prim ödemesi söz konusu ise, devletin sağlamış olduğu güvenlik hizmetinin karşılığı olarak da vergi ödemesi olmalıdır. Buradan hareketle vergi, devletin sağlamış olduğu can ve mal güvenliği hizmetinin karşılığında ödenen sigorta primi olarak tanımlanabilir.

Vergi, bireylerin barış ve emniyet içinde kendi mallarından faydalanmak amacıyla, kollektif bir sigorta şirketi olan devlete ödedikleri bir sigorta primidir (JEZE, 1957, s.383). Montesquieu bu durumu, “*vergi, kalanını emniyet altına almak için her vatandaşın malından devlete verdiği kısımdır. Devletin geliri, sunmuş olduğu güvenlik hizmeti veya sağladığı huzur ortamı için vatandaşlardan aldığı paylardan oluşmaktadır*” şeklinde açıklamaktadır (SELIGMAN, 1894, s.92; BASTABLE, 1917, s.12). Emile de Girardin ise, “*vergi, haklarını emniyet altına almak için, devlete vatandaşı tarafından ödenilen bir sigorta primidir*” ifadeleriyle görüşünü ortaya koymaktadır. Benzer şekilde, J.J. Rousseau da vergiyi sigorta primi olarak değerlendirmiş ve adaletin temini için vergi tespitinde ikili bir kriterden yararlanılması gerektiğini ifade etmiştir (TURHAN, 1982, s.20). Buna göre verginin belirlenmesindeki birinci kriter, devletin sağlamış olduğu güvenlik dolayısıyla katlanmış olduğu giderler; ikincisi ise, sunulan hizmetlerden kişilerin elde etmiş oldukları faydalardır.

Yukarıda ifade edilenin aksine, vergiyi sigorta primi olarak kabul eden görüş vergilemeyi açıklamaktan uzaktır. Sigorta priminin kaynağını sigorta şirketi ve müşteri arasındaki gönüllü mübadele ilişkisi oluştururken, verginin kaynağını mükellef ve devlet arasındaki zorunlu mübadele oluşturmaktadır. Ayrıca sigorta şirketi riskin gerçekleşmesiyle ortaya çıkan zararı tazmin garantisi verirken, devletin bu şekilde bir garanti vermesi durumu söz konusu değildir (PELİN, 1942, s.137).

11001.Vergiyi Hizmet Bedeli Olarak Kabul Eden Görüş

Vergiyi hizmet bedeli olarak kabul eden görüş, vergiyi devlet tarafından sunulan hizmetlerin – özellikle iç ve dış güvenliğin – bir bedeli veya fiyatı olarak kabul eden yaklaşımı ifade eder.

Fayda teorisinin ilk savunucularından birisi Hobbes'tur. Devleti, "*insan insanın kurdudur (bellum omnium contra omnes)*" anlayışından korunmak için gerekli bir kurum olarak kabul eden Hobbes, vergiyi; genel politik teorisinin bir uzantısı olarak, "*barışın satın alınması için ödenen fiyat*" şeklinde tanımlamaktadır (SELIGMAN, 1894, s.87).

Bu görüş kapsamında vergilemede eşitlik ilkesi, vergi yükünün eşit olması anlamında evrensel bir ilke olarak kabul edilmektedir. Bu anlayış ise elde edilen faydalarla katlanılan yükler arasında bir eşitliği gerektirmektedir. Elde edilen faydalar, birey açısından vergilemeye ilişkin gerçek ölçütü oluşturmaktadır ve en büyük fayda devlet koruması/güvenliğidir (SELIGMAN, 1894, s.87).

Vergi, bir hizmet bedeli olarak kabul edildiği bu görüş çerçevesinde, Proudhon tarafından; "*devletin sunduğu hizmetlerin finansmanının vatandaşlar tarafından gerçekleştirildiği bir mübadeledir*" şeklinde tanımlamaktadır (BASTABLE, 1917, s.12). Benzer şekilde, P. Leroy-Beaulieu ise devletin sunmuş olduğu hizmetlerin bedeli olarak kabul ettiği vergi için, "*devletin rolü herkese tamamiyle eşit bir fedakarlık yükletmek değil, fertlere gördüğü hizmetlerin adil bir fiyatını ödetmektir*" ifadesini kullanmaktadır (PELİN, 1942, s.137).

Mukavele teorisinin öncü savunucularından Hugo Grotius ise vergiyi basit olarak *verme ve alma teorisi* olarak ifade etmektedir. Bu tanımlama doğrultusunda Grotius, bir anlamda, fayda teorisinin öncüsü olarak kabul edilebilir. Grotius, vergi yükünün devletin sunduğu güvenlik hizmetinden sağlanan faydalar ile orantılı olması yani faydaları aşmaması gerektiğini ifade etmiştir. Bu bağlamda Grotius vergi için, “*devlet tarafından sağlanan güvenliğin fiyatı*” tanımını yapmıştır. Bu görüş Pufendorf tarafından da kabul edilmektedir (SELIGMAN, 1894, s.88-89).

Vergiyi devlet tarafından sağlanan hizmetlerin bedeli olarak kabul edebilmek için sunulan hizmetten elde edilen fayda ile vergi olarak ödenilen bedel arasında ekonomik bir eşdeğerliliğin bulunması gerekmektedir. Oysa vergi uygulamasında söz konusu ekonomik eşdeğerlilik çoğu zaman gerçekleşmemektedir. Bireyler kamu mallarından, ödemiş oldukları vergilere göre değil, eşit ölçüde yararlanma hakkına sahiptirler. Eğer vergi kamu mallarının bedeli olarak kabul edilirse, devlete en fazla vergi veren kişinin bu mallardan en çok yararlanması gerekecektir. Oysa bu mallardan en fazla yararlananlar çoğu zaman hiç vergi ödemeyen ya da çok az vergi ödeyenler olabilmektedir (PEHLİVAN, 2006, s.111). Ayrıca mükellef ile devlet arasında iddia edilen hizmet verme ve vergi alma ilişkisine dair herhangi bir sözleşme/hukuki düzenleme de söz konusu değildir.

11002.Vergiyi Genel Giderlere Katılma Payı Olarak Kabul Eden Görüş

Vergiyi genel giderlere katılma payı olarak kabul eden görüş, toplumun bir üreticiler birliği ve verginin devlet tarafından gerçekleştirilen kamu mallarının sosyal üretime katılması karşılığında ödenen bir pay şeklinde değerlendirildiği görüşü ifade eder. Bu görüş Mirabeau, Sismondi ve Thiers tarafından, “*şu halde toplum, her ferdin az veya çok miktarda hisse senedine sahip olduğu ve herkesin sahip olduğu miktara göre ödeme yapmasının gerektiği bir şirket değil de nedir?*” ifadeleriyle savunulmuştur (JEZE, 1957, s.383). Duc de Broglie ise bu konudaki görüşünü, “*devlet sosyal istihsalin bir masarifi umumiye müteahhididir (toplum bir üreticiler birliğidir ve devlet bu birliğin sosyal üretiminin genel harcamalarını karşılamakla yükümlü bir müteahhittir)*” ifadeleriyle dile getirmiştir (PELİN, 1942, s.137). Vergi devlet tarafından karşılanan sosyal üretimin bu genel harcamalarına bireylerin kendi payları doğrultusunda katılmalarıdır.

Ancak yukarıda iddia edildiği gibi toplum bir üreticiler birliği değildir. Devlet çok daha farklı özelliklere sahip bir organizasyondur. Üreticiler birliğine dahil olan bireylerin bu birlikten diledikleri taktirde çıkmaları söz konusu olmasına karşın toplumu oluşturan bireylerin böyle bir tercihleri söz konusu olamaz.

111. Fayda İlkesinin Modern Yorumu

19. yüzyılın sonlarında bazı Avrupalı akademisyenler fayda teorisinde rönesans olarak yorumlanabilecek çalışmalar ortaya koymuşlardır. Bunların en önemlileri; İtalya’da Maffeo Pantaleoni, Antonio de Viti de Marco ve Ugo Mazzola; Avusturya’da Emil Sax; İsveç’te Knut Wicksell ve Erik Lindahl’dır. Bu akademisyenlerin fayda teorisine ilişkin yorumlamaları geleneksel fayda teorisi yaklaşımından farklı olmuştur. Şöyle ki, yeni yorumlamada fayda teorisinin, temel olarak vergi yükünün vatandaşlar arasında adil dağılımı için hüküm koyan adalet kuralı şeklindeki geleneksel anlayışından ayrılarak, ekonomik etkinliği temin ettiği gerekçesiyle teorisinin kullanımına ilişkin yeni bir yönü ortaya çıkarılmaktadır (MUSGRAVE, 2004, s.85; COOPER, 1994, s.441). Fayda teorisi, devletin gelir ve harcama işlemlerinin etkin çözümünü temin edici olarak yeniden değerlendirilmiştir. Fayda ilkesinin yeni yorumunda serbest piyasa ekonomisinin fonksiyonel analizindeki değer kriterleri ve ilkeler kullanılmıştır (ARSAN, 1975, s.20).

Fayda ilkesinin modern formülasyonu Wicksell(1896), Lindahl(1919) ve Musgrave(1959)’un öncü çalışmalarına dayanmaktadır. Söz konusu çalışmalarda fayda ilkesinin bütçe politikasının etkinliğine hizmet ettiği noktası öne çıkarılmaktadır. Burada baskın paradigma “Lindahl çözümü (Lindahl solution)”dür. Buna göre, hükümet tam kamu mallarını kamu mallarının kişisel marjinal değerlerini yansıtan vergilerle finanse eder. Wicksell hiçbir bireyin kamu malları için onların kendisine sağladığı veya kendisinin ödemek istediği marjinal değerden daha fazla ödemek istemeyeceğini öne sürmektedir. Bu durum söylenilmesi yapılmasından daha kolay olan bir durumdur (MASLOVE, 1993, s.8).

Vergilemede fayda ilkesinin modern yorumlarında, fayda kavramı “subjektif değer teorisi” ile açıklanmıştır. Buna göre vergi, kişinin kamu mallarına verdiği kişisel değere uygun bir katılım şeklinde kabul edilmektedir. Geleneksel yorumunda fayda ilkesi adalete ilişkin bir kriter olarak değerlendirilirken, modern yorumunda etkin kaynak dağılımını

gerçekleştiren bir ekonomik denge koşulu olarak kabul edilmiştir. Wicksell ise, fayda ilkesini ekonomik denge koşulu ile değil, demokratik toplum anlayışı gerekçesiyle savunmuş ve hiç kimseye istemediği bir kamu malı için vergi ödettirilmemesi gerektiğini ileri sürmüştür. Wicksell'in demokratik toplum anlayışı gerekçesiyle savunduğu fayda vergileri, oy birliği kuralını gerekli kılmaktadır. Ancak, bu kuralın sağlanması mümkün olmadığından oy çokluğu kuralı ile yetinilmektedir. Lindahl ise, kamu malları için gönüllü mübadele modelini açıklarken fertlerden birinin daha az öderken, diğerinin daha çok olmak üzere, farklı miktarlarda ödemede bulunacaklarını ifade etmiştir. Buchanan'a göre ise, vergilemede oy birliğinin gerçekleşmemesi, vergi ile fayda arasında bir bağlantı olmadığı sonucunu vermektedir (SONSUZOĞLU, 1997, s.33).

Fayda teorisinin açıklanması için geliştirilen bu yeni yaklaşıma göre, ekonomik çabaların verimli ve etkin olabilmesi için, serbest piyasa düzenine bağlı kalınması gerekmektedir. Bu anlayış, doğuşu sırasında geliştirilen subjektif kıymet teorisi tarafından desteklenmiştir. Subjektif kıymet teorisine göre, devletin gelir toplama ve harcama yapma süreci bir iktisadi kıymet ve fiyat oluşumu biçiminde, özel ekonomideki serbest piyasa koşulları tarafından belirlenir. Bu bağlamda vergi, devletin vatandaşlara sunduğu mal ve hizmetlerin maliyetine, bireylerin aşağı yukarı kişisel değerlerine (ödemek istedikleri değerlere) uygun bir pay ile katılmalarıdır (MUSGRAVE, 2004, s.85).

Fayda teorisinin bu yeni yorumu kamu mallarına olan talebi gönüllü değişim şeklinde açıklamıştır. Yani kamu malları için talepler tıpkı özel mal ve hizmetler için gerçekleştirilen talepler gibi değerlendirilmektedir. Kamu mallarına olan talebi vatandaşların tercihleri ile ilişkilendirerek açıklaması fayda teorisine yeni bir cazibe kazandırmıştır (COOPER, 1994, s.442).

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, fayda ilkesinin modern yorumuna ilişkin olarak, yorumu gerçekleştiren bilim adamlarının görüşleri doğrultusunda farklı yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Aşağıda bu yaklaşımlar değerlendirilmektedir.

1110. Wicksell Yaklaşımı

Fayda teorisinin modern yorumu konusunda önemli katkılar sağlayan yazarların başında Knut Wicksell gelmektedir.¹ Wicksell, fayda ilkesi çerçevesinde, vergilemeye ilişkin olarak “*değer ve karşı değer*” yaklaşımını geliştirmiştir. Bu anlayış nispi oybirliği kuralı aracılığı ile yerine getirilmektedir (WICKSELL, 1958, s.72). Wicksell’e göre vergilemenin temel ilkesi devlete sağlanan destek ile devletten sağlanan fayda arasındaki denkliliktir. Wicksell’in doktora tezinin ikinci bölümü “Adil Vergilemenin Yeni İlkesi” adını taşımaktadır. Bu bölümün ana düşüncesini vergileme işleminin ve harcamanın gönüllü değişime dayalı bir işlem olduğu görüşü oluşturmaktadır. Bu oybirliği kuralı ile garanti altına alınmaktadır. Vergilemenin değer ve karşı değer (fayda) ilkesi, sadece vergilerin dağıtımına ilişkin olarak belirleyici olan ödeme gücü ilkesinin aksine, hem kamu harcamaları hem de kamu gelirlerinin aynı anda belirlenmesini garanti altına aldığı için üstündür (BUCHANAN, 1952, s.600). Bu mali kuralın avantajı seçmen/vergi mükellefinin maliyet ve fayda karşılaştırması yapmak suretiyle karar vermesidir. Yani seçmen/vergi mükellefi karar verirken kamu harcamalarının kendisine sağladığı faydaları ve getirdiği vergi yükünü dikkate alma imkanına sahiptir.

Wicksell fayda ilkesini, kamu harcamalarının hacmi ve bunun sonucunda vergi yüklerinin belirlenmesindeki açık rolüne vurgu yaparak savunmaktadır. Wicksell’e göre fayda ilkesinin fazileti, kamu harcamaları ve kamu gelirlerini ilişkilendirmek suretiyle kamu faaliyetlerinin sınırlandırılmasıdır. Böylelikle, toplam vergilerde de sınırlama sağlanabilir. Mükellefler en azından kendilerine sunulmayan kamu mallarının finansmanı için gerekli olan vergi yükünden kaçınabilirler. Wicksell, ödeme gücü ilkesinin toplumun tüm serveti üzerinde sınırsız vergileme gücüne sahip olması başarısızlığını göremeyen seleflerini eleştirmiştir. O’na göre, ödeme gücü ilkesi sadece vergi dağıtımının belirlenmesinde kullanılabilir; toplam vergi miktarı konusunda belirleyici olamaz (WICKSELL, 1958, s.75).

Wicksell’in fayda teorisine esas katkısı, vergileme sorununun siyasal niteliğine verdiği önem olmuştur. Wicksell’e göre fayda teorisi, sadece ekonomik analize uygun düşmesi ile

¹ Çağımızın en önemli maliyecileri olan James Buchanan ve Richard Musgrave’e göre Wicksell modern kamu maliyesinin babasıdır (HANSJURGENS, 2000, s.96).

değil, aynı zamanda modern demokratik toplumun esprisini yansıtması nedeniyle de ödeme gücü yaklaşımına tercih edilmelidir. Günümüz toplumu kişisel hürriyetler anlayışına önem vermektedir. Bu nedenle, herhangi bir kimseye arzu etmediği hizmetler karşılığında zorla vergi ödetmekle haksızlık yapılmaktadır. Wicksell, insanların arzularını saygıya değer olarak kabul etmektedir. Buradan hareketle, bütçeye ilişkin kararların alınması sırasında bireyin gönüllü davranışı ve oybirliği kuralının esas olarak benimsenmesi gerektiğini ifade etmekte; ancak, “yaklaşık oybirliği ve yaklaşık ortalama davranış” kuralları ile bu katı anlayışından biraz taviz vermektedir (MUSGRAVE, 2004, s.88).

Wicksell, her şeyden önce, bütçenin gelir ve harcama tarafları arasındaki bağı açık hale getirmiştir. Wicksell'e göre, belirli bir harcama projesi takdim edildiği zaman, aynı zamanda bu harcamanın finansmanı için gerekli vergi yükünün dağıtımına ilişkin düzenlemeler de hayata geçirilmektedir (BUCHANAN, 1999, s.115). Değer ve karşı değer (fayda) ilkesinin güçlü uygulaması mali kesim için reform stratejilerine hizmet etmekte ve refah devletinin krizini çözmektedir. Mevcut kamu maliyesi reform stratejilerinin, bütçenin ya harcama ya da gelir boyutuna odaklanma kısır döngüleri çözüme kavuşturulmaktadır (HANSJURGENS, 2000, s.97).

Wicksell'in gerçekleştirmiş olduğu çalışmalar Erik Lindahl tarafından devam ettirilmiştir. Lindahl'ın Vergilemenin Adaleti adlı eseri, kamu maliyesi alanındaki en temel çalışmalardan biri olarak kabul edilmektedir. Lindahl söz konusu eserinde, kamusal ihtiyaçların tatmininde gönüllü kişisel tercihlerin dikkate alınması gerektiği noktasına vurgu yapmaktadır. Ayrıca, toplam kamu malları seviyesinin belirlenmesinde vergiler aracılığı ile maliyetlerin dağıtımı ve finansmanı sorunları yorumlanmaktadır (LINDAHL, 1958, s.168-176).

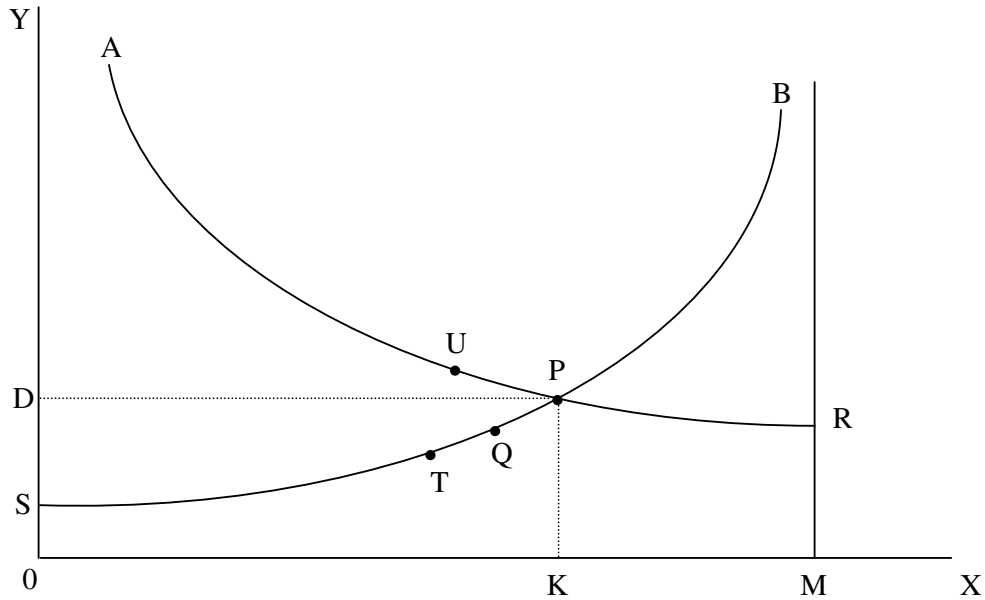
1111. Lindahl Yaklaşımı

Lindahl toplam kamu malları seviyesinin belirlenmesinde maliyet unsurunu oluşturan vergilerin mükellefler arasında optimum dağıtımını sağlayacak bir model ortaya koymaya çalışmıştır. Wicksell'de olduğu gibi, Lindahl modeli de vergi mükelleflerinin kamu mallarına ilişkin tercihlerini açıkladığı ve bu tercihlerin dikte etmiş olduğu fiyatları gönüllü

olarak ödedikleri “gönüllü değişim” varsayımı üzerine inşa edilmiştir (COOPER, 1994, s.448).

Lindahl modeli toplumda fayda maksimizasyonu hedefleyen iki grup (A ve B) varsayımı ile geliştirilmiştir. Bu iki grup, toplumun arzu ettiği toplam kamu malları seviyesinin toplam maliyetine birlikte katılmak durumundadırlar. Bu gruplardan birinin toplam maliyete katılma payı, diğer grubun katılma payına göre belirlenmektedir. Her bir grup tercihleri tarafından belirlenen talep eğrisine/tarifesine ve diğer grubun talebi tarafından belirlenen arz eğrisine/tarifesine sahiptir: A grubunun kamu mallarına olan talebi B grubu için fiyattır. Lindahl kamu mallarının sağlanması konusunda söz konusu iki grup arasındaki pazarlık işlemini ortaya koymuştur. Pazarlık işlemi sadece kişisel tercihlere değil, ayrıca kamu mallarının finansmanına katılma payına (vergi) bağlıdır. Denge durumunda kamu malının marjinal faydası ve vergi fiyatı eşitlenmektedir (Lindahl fiyatı) (LINDAHL, 1958, s.168).

Lindahl fayda maksimizasyonu hedefine sahip iki grup arasındaki ilişkiyi Şekil 1 yardımıyla açıklamaya çalışmıştır.



Şekil 1: Lindahl Dengesi

Kaynak: LINDAHL, 1958, s.170.

Yukarıdaki şekilde;

Yatay eksen (X), toplam maliyetin gruplar arasındaki oransal dağılımını,

Dikey eksen (Y), toplam kamu harcamaları seviyesini,

AR eğrisi, (A) grubu için talep eğrisi, (B) grubu için arz eğrisini,

BS eğrisi, (B) grubu için talep eğrisi, (A) grubu için arz eğrisini göstermektedir.

0 noktasında; toplam maliyete katılım oranı (A) grubu için %0, (B) grubu için ise %100,

M noktasında; toplam maliyete katılım oranı (A) grubu için %100, (B) grubu için ise %0'dır.

0 noktasından M noktasına doğru hareket ettikçe, toplam maliyete katılım oranı; (A) grubu için artarken, (B) grubu için azalmaktadır. Tersine, M noktasından 0 noktasına doğru hareket ettikçe, toplam maliyete katılım oranı; (B) grubu için artarken, (A) grubu için azalmaktadır.

Piyasa sisteminde özel mallar için söz konusu olduğu gibi, fiyat ve marjinal fayda birbirine eşit oluncaya kadar her iki grubun da taleplerini arttırdığı varsayımı kabul edilmektedir. Bu varsayım, (A) ve (B) gruplarının toplam maliyetlerin dağıtılması konusunda, her bir grubun katlanacağı seviye ve ayrıca, toplam kamu harcamaları seviyesinin talep eğrilerinin kesiştiği P noktasında olduğu sonucunu bize vermektedir.

P noktasında; (A) grubunun toplam maliyete katılma payı: OK,

(B) grubunun toplam maliyete katılma payı: KM,

Kamu harcamaları seviyesi: OD kadardır.

P dışındaki herhangi bir noktada, ya daha fazla kamu malı talebi ya da farklı maliyet dağılımı arzulanması sebebiyle gruplardan birisinin tatmini gerçekleşmemektedir. Dolayısıyla da, denge noktasının değişimi arzulanmaktadır. Örneğin, (A) ve (B) gruplarının, başlangıçta, toplam maliyetin eşit bölüşümünü sağlayan T noktasındaki denge üzerinde anlaşmaya vardıklarını kabul edelim.

T noktasında; (A) grubu, katlandığı toplam maliyet düzeyinde daha fazla kamu malı talep edecektir. Söz konusu talebin seviyesi U noktası ile gösterilmektedir. Ancak, bunun gerçekleşmesi imkansızdır. Çünkü, söz konusu dengede (B) grubu U toplam kamu

harcamaları seviyesinde anlaşmayı kabul etmesine karşın, Q noktası ile gösterilen toplam maliyet bölüşümünü arzu etmektedir. Dolayısıyla, iki grup başlangıçta T denge noktasında anlaşmaya varsalar bile, (B) grubu, muhtemelen, eğer (A) grubu daha fazla maliyete katlanmak isterse, toplam kamu harcamalarının arttırılmasını isteyecektir. (A) grubu ise, toplam kamu harcamalarının (U seviyesinden) daha düşük bir seviyeye indirilmesini kabul edebilir.

P noktasına doğru hareket edilmesinin gruplar açısından ortaya çıkardığı sonuçlar şöyle ifade edilebilir: (A) grubu için, T noktasında katlandığı maliyete göre, daha fazla kamu malı tatmini söz konusu olduğundan kamu harcamalarının yükseltilmesi tatminini arttırır. (B) grubu için ise, T noktasında katlandığı maliyete göre, toplam maliyet içerisindeki payı azaldığı için tatmin seviyesi yükselecektir. Buradan hareketle, P noktasının, grupların kamu faaliyetlerinin seviyesi konusunda uzlaşmaya vardıkları tek toplam maliyet dağıtım noktası olduğu sonucuna varılabilir.

Lindahl'ın analizinde dikkat edilmesi gereken nokta, analizin toplam maliyetlerin gruplar arasındaki dağıtımını sorununa çözüm getirmesine karşın, toplam kamu harcamalarının ortaya çıkardığı faydaların nasıl dağıtılacağı konusunda herhangi bir açıklamada bulunmadığıdır. Bu durum, analizin en önemli eksikliğini oluşturmaktadır (COOPER, 1994, s.450).

Lindahl'a göre vergilemede fayda ilkesi, rasyonel ve adil herhangi bir vergi sistemi için çok hayati bir öneme sahiptir. Lindahl bu derece önem atfettiği fayda ilkesinin anlamını "her bir kişinin ödemesi gereken marjinal vergi, kamu harcamalarının kendisine sağlamış olduğu marjinal faydayı aşmamalıdır" ifadesiyle dile getirmiştir (COOPER, 1994, s.452).

1880'lerin sonlarında, neoklasik analiz çerçevesinde İtalya'da gönüllü değişim esası üzerine bina edilen kamu maliyesi teorisi geliştirildi. Bu teoriye göre, kamu harcamalarının miktarı ve dağıtımını vergi mükelleflerinin tercihleri doğrultusunda –özel sektörde olduğu gibi– gerçekleştirilmelidir. Bu nedenle, özel ihtiyaçları tatmin eden özel mal ve hizmetler ile kamusal ihtiyaçları tatmin eden kamu malları benzer şekilde analize tabi tutulmalıdır. Bu bağlamda, vergi, devletin sunmuş olduğu kamu malları karşılığında yapılan ödemeler şeklinde, bir mübadele unsuru olarak değerlendirilmektedir (FAUSTO, 2006, s.70).

1112. Pantaleoni Yaklaşımı

Pantaleoni, Contribution to the Theory of the Distribution of Public Expenditure adlı meşhur eserini 1883 yılında yayınlamıştır. “Bütçenin gelir ve gider taraflarının birlikte değerlendirilmesi” anlamında kullanılan bütçe etkinliği dengesinin belirlenmesinde marjinal faydaların eşitliği ilkesini uygulayan ilk ekonomist Pantaleoni’dir. Pantaleoni’ye göre bütçenin gelir ve harcama tarafları birbirlerine bağlı olarak belirlenmedikçe, kamu mallarından sağlanan faydaların, ihtiyaçların karşılanmaması nedeniyle oluşacak toplumsal refah kaybına değip – değmeyeceğinin belirlenmesi olanağı yoktur. Bu yaklaşımda vergiler sadece maliyet unsuru olarak değil, ürettikleri faydanın unsuru olarak da değerlendirilirler (PANTALEONI, 1958, s.21).

Pantaleoni’ye göre, bütçe etkinliği dengesi piyasa dengesi gibidir. Ancak, bu mekanizmada vatandaşlar ve parlamento şeklindeki iki tarafın da çıkarlarını maksimum kılan bir dengeye ulaşamamaktadır. Pantaleoni, “*Bütçenin harcama tarafı ihtiyaçların tatmin veya karşılanma seviyesini gösterir ve vergi yükünün neden olduğu toplam fedakarlık seviyesine karşılık gelmektedir. Toplam tatmin seviyesinin en azından yasa koyucunun düşündüğü toplam fedakarlık seviyesinde (parlamentonun ortak görüşü) olmalıdır*” ifadeleriyle bu noktaya işaret etmektedir (PANTALEONI, 1958, s.17). Burada Pantaleoni’nin katkısı, kamu malları fiyatının belirlenmesini açık bir şekilde politik faktörlerle ilişkilendirerek değerlendirmesidir (FAUSTO, 2006, s.71).

İtalyan kamu maliyesi geleneğinde, insanlar devlet veya piyasanın özel mal veya hizmet arzını hangi kaynağın kendileri açısından daha az pahalı olduğuna bakarak desteklerler. Devletin mal ve hizmet arzı bazıları için pahalı olurken diğerleri için ucuz olabilir. Böyle bir durumda görüş ayrılıkları ortaya çıkacaktır. Görüş ayrılıkları sorununun çözümü politik güç kullanımı ile olacaktır. Örneğin, Pantaleoni devleti, piyasa sistemi ilişkileri sonucu oluşan fiyat sisteminde parazitlerin varlığı durumunda politik fiyat sistemi yaratan bir kurum şeklinde değerlendirmektedir. Çok büyük bir kısımda, her bir alıcı aynı piyasa fiyatını ödemektedir. Buna karşın, politik fiyat uygulamasında her bir alıcı tamamen kişisel fiyat ödeyebilmektedir. Politik fiyatlar herhangi bir durum için uygulanan ayrımcı fiyatlardır. Ayrımcı durumlar vergilemenin özel durumlarına dayandırılmaktadır (FAUSTO, 2006, s.71).

Pantaleoni'nin analizinde politik fiyat; alıcı ve satıcının kimlikleri dikkate alınmaksızın, aynı malın aynı miktarının aynı yer ve zamanda aynı fiyattan satılması şeklinde ifade edilen kayıtsızlık kuralına uymadığı için piyasa fiyatından (ekonomik fiyat) farklıdır. Politik fiyat uygulamasında, aynı mal alınıp satıldığında, alıcı ve satıcının politik, sosyal, etik ve diğer şartları dikkate alınarak farklılaştırmalar yapılabilir. Devlet politik fiyatı hem alıcı hem de satıcı durumunda iken kullanmaktadır. Politik fiyat türünün en iyi örneği vergidir. Bu da ekonomik ve politik faktörler arasındaki bağımlılığın göstergesidir (FAUSTO, 2006, s.72).

Pantaleoni modelinde ana hizmeti piyasa fiyatları vermektedir. Politik fiyatlar ise sadece parazit olarak oluşabilir. Pantaleoni formülasyonundaki ilginç özelliklerden birisi, parazit – ana ilişkisinden *-vergileme dolayısıyla politik fiyata ihtiyaç duyulduğu anlamına gelir-* doğan politik fiyatın genişlemesinin doğal sınırlayıcı bir çeşidi olduğudur (BACKHAUS-WAGNER, 2005, s.328-329).

1113. de Viti de Marco Yaklaşımı

İtalyan kamu maliyesi geleneğinin en önemli isimlerinden birisi de Antonio de Viti de Marco'dur. *The Theoretical Character of Public Finance* adlı eseri 1888 yılında yayınlanmıştır. de Viti de Marco kamu maliyesi problemlerini, her ikisi de maksimizasyon ilkesi üzerine bina edildiği için, politik ekonominin problemleriyle aynı karakteristiğe sahip olarak değerlendirmiştir (FAUSTO, 2006, s.73).

de Viti de Marco'ya göre, modern devletlerdeki demokratik yapılanma, doğası gereği kamu maliyesi faaliyetlerini verimli kılmaktadır. Çünkü, vergilerin toplanmasıyla gelir elde edilmekte ve bu gelirler kamu mallarına dönüştürülmektedir. Kamu malları ise toplumsal ihtiyaçların tatminini sağlamaktadır. Bu bağlamda toplumsal ihtiyaçların tatmininin bir maliyeti, yani yüklediği bir fedakarlık/vergi vardır (FAUSTO, 2006, s.73). Devletin kamu malları üretme zorunluluğu; buna karşılık vatandaşların söz konusu üretimin finansmanını gerçekleştirme ödevleri vardır. Bu zorunluluk ve ödevlerin bağdaştırılması bir değişim ilişkisidir (MUSGRAVE, 2004, s.89).

de Viti de Marco'ya göre, devleti özel ekonomiye zarar veren bir unsur olarak değerlendirilen eski anlayış gerçeği açıklamakta yetersiz kalmaktadır. Devlet özel ulusal servetin bir kısmını kamu mallarına dönüştüren büyük bir firma gibidir. Bu anlayış doğrultusunda, kamusal faaliyetler vergilerin kamu mallarına dönüştürülmesi faaliyetleridir (FOSSATI, 2004, s.5).

Feodal dönemde firma, güç sahibi sınıfın kural koyduğu bir monopoldür. Bu monopol faydalarını maksimumlaştırmaya çalıştığından, kamu mallarının üreticileri ve tüketicileri arasında düşmanlıklar baş göstermektedir. Bu dönemde tüketicilerin kamu malları için ödedikleri fiyatlar içerisinde hem maliyet hem de kar mevcuttur. Sonraki tarihsel süreçte, devlet/firma işbirliği/kooperatif organizasyonuna dönüşmüştür. Bu organizasyon içindeki bütün vatandaşları hem yöneten hem de yönetilen şeklinde kabul etmek mümkündür. Bunun sonucunda, günümüz demokratik toplumlarındaki işbirlikçi devlet, feodal dönemdeki monopol devletten farklı olarak, kamu malları üretiminin genişlemesi için cebir unsuru kullanmaz. Fakat, vatandaşlarını aralarındaki sosyal sözleşmeye bağlı kalma konusunda zorlayıcı olabilir (FAUSTO, 2006, s.74).

de Viti de Marco'nun devlete ilişkin analizleri vergi açısından da geçerlidir. Monopol devlet tarafından monopol piyasada üretilen kamu malları ücret olarak adlandırılan değişim fiyatından tek tüketiciye sunulur. Demokratik toplumlardaki işbirlikçi devlet bütün toplumun ihtiyaçları için tüketilen genel kamu malları dışında özel mal ve hizmet üretmez. Bu nedenle özel ekonomi ve devlet arasında bir değişim ilişkisinden söz edilemez. Dolayısıyla fiyat söz konusu olamaz. Kamu malları üretimi vergiler ile finanse edilir. Buradan hareketle vergi, her bir vatandaşın, kendisi tarafından tüketilen kamu mallarının maliyetinde kişisel payını ifade eden bir fiyattır (FAUSTO, 2006, s.74).

de Viti de Marco'ya göre, genel kamu mallarının toplam maliyetinin vatandaşlar arasındaki dağılımı, marjinal faydalar doğrultusunda olmalıdır. Yani vergilendirmede her bir mükellefin sağladığı fayda dikkate alınarak gerçekleştirilmelidir. de Viti de Marco bu durumu ifade etmek için "özel eşitlik ilkesi" (fayda ilkesi) olarak ifade etmektedir (FOSSATI, 2004, s.19).

1114. Mazzola Yaklaşımı

Mazzola, doğrudan kamusal amaçların ve kamusal ihtiyaçların doğasına ve bu amaç ve ihtiyaçları tatmin edecek belirli malların kapasiteleri konusuna yoğunlaşmıştır. Kamu Maliyesinin Bilimsel Unsurları adlı eseri ile Mazzola amacına görkemli bir şekilde ulaşmıştır. Bu eseriyle İtalya’da ve herhangi bir yerde, kamu maliyesi biliminin saf pozitif algoritmanın takibiyle mali optimumun iki amacını -etkinlik ve adalet- birlikte gerçekleştirebilecek kabiliyete sahip olduğunu göstermiştir (KAYAALP, 2004, s.78).

Ugo Mazzola, kamu maliyesi teorisine ilişkin görüşlerini bireysel karar birimleri üzerine oturtmuştur. Mazzola’ya göre, ihtiyaçlar, amaçlar vs. sosyal değil bireyseldir – kolektif ihtiyaçlar bireysel tercihlerin türetilmesidir-. Mazzola’nın analizlerinde kişisel amaçlar birinci planda gelmektedir. Buna karşın, bu amaçların gerçekleştirilmesi, öncelikle diğer bir takım amaçların gerçekleştirilmelerini gerektirmektedir. İnsan ulusal güvenlik veya genel savunma gibi esas amaçlarını bir kenara bırakamaz. İnsan, hayattaki entelektüel ve moral gelişimini sağlayacak amaçlarının gerçekleştirilmesini temin eden bir ortam ister. Böyle bir ortam olmadıkça bireysel amaçlarına ulaşması söz konusu olamaz. Bu ortamın oluşturulabilmesi için diğer insanlarla işbirliği yapılması gerekmektedir. Bunun sonucunda, bireysel amaçların gerçekleştirilmesi için “koşul” oluşturan ve sadece *politik işbirliği* ile ulaşılabilecek olan “kamusal” amaçlar ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda, Mazzola, kamu mallarının özel malların tamamlayıcısı olduğunu ifade etmektedir (KAYAALP, 2004, s.79-80; MEDEMA, 2005, s.9).

Mazzola’ya göre, kamu mallarının sağlanması ve elde edilmesi bir değişimdir ve tüketimin ve değişimin bütün yaklaşımları fayda maksimizasyonu ilkesi tarafından yönetilmektedir. Mazzola’ya göre; “İnsan davranışındaki eğilim en düşük maliyetle en yüksek tatmin seviyesinin sağlanmasıdır” anlayışından hareketle, kamu ve özel mallara ilişkin olarak, fiyat düzenlemelerinin farklılığını açıklamak için, *kamu ve özel mal tüketimi birleşimi* fikrini geliştirmiştir. Bir diğer ifadeyle, kamu mallarının özel malların tamamlayıcısı olduğunu belirtmektedir. Mazzola bu konuda “*her bireysel ihtiyaç kamu malları ihtiyacının bir kısmına da içermektedir...Bu nedenle, kamu mallarının nihai faydalarının dereceleri, kamu malları ihtiyacının dışında kalan otonom ihtiyaçlar*

yoğunluğunun bir kombinasyonudur” ifadelerine yer vermektedir (MAZZOLA, 1958, s. 40)

Piyasa sisteminde, her bir malın piyasa fiyatı, bu mal için kişinin ödemeyi arzu ettiği değeri ifade eden nihai fayda derecesini doğrulayıcı niteliktedir. Yani, piyasa sisteminde her bir malın fiyatı, her bir birey için bütün malların nihai fayda derecelerinin eşit olacağı şekilde ayarlanmaktadır. Oysa, dışlanamama özelliği dolayısıyla, kamu malları için tek bir piyasa fiyatının oluşturulması aynı tatmini sağlamaz. Bu nedenle, toplum açısından, minimum maliyetle maksimum fayda hedefine ulaşmak için, her bir kişiye veri kamu malı miktarının tüketiminden sağladığı nihai fayda derecesine eşit bir vergi fiyatı tayin edilmelidir (MAZZOLA, 1958, s. 40; MEDEMA, 2005, s.10).

Kamu mallarına ilişkin fiyat düzenlemesi kanunu iki sapma dışında bütün mali ekonomi açısından geçerlidir. Herhangi bir ekonomide, birey için kamu mallarının nihai fayda derecesi, kamu yükümlülüğünün dağıtımı sonrasında eşit olmalıdır. Bu fiyat düzenlemesi piyasa fiyatından farklıdır ve kamu malları faydasının tamamlayıcı doğasına ve tüketiminin objektif koşullarına (bölünememe özelliği) dayanmaktadır. Bireyler bu işlem sayesinde, özel ve kamu malları tüketiminden maksimum tatmini gerçekleştirebilirler (MAZZOLA, 1958, s. 46).

Mazzola, kamu mallarına ilişkin fiyat oluşum kanunundan sapmaların iki şekilde gerçekleştiğini ortaya koymuştur. Mazzola bu konudaki görüşlerini, “*ücret veya fiyat özel ekonomideki özel fiyatın kamu ekonomisindeki temsilcisi durumundadır. Örneğin, posta hizmetleri geniş anlamda kullanıcılar için farklı nihai faydalara sahip olmasına rağmen, tek fiyat söz konusudur. Bu durum fiyat oluşum kanunundan sapmanın birinci şeklidir. Ayrıca, ihtiyaçları tatmin talepleri için yeterli yoğunlukta olmayan bazı ekonomik birimler için kamu malı basitçe arzu edilebilir olabilir. Çünkü, söz konusu kamu malı nihai fayda derecesi kendileri için yüksek olan, ihtiyacın tatminini gerçekleştiren ve talep edilen diğer ekonomik birimler açısından kolektif tüketim için elverişli olabilir. Örneğin, şehirdeki sokak ışıklandırması sistemi zengin sınıfın ihtiyacıdır; onlar bu sistemi talep ederler ve talep ve tüketim çakışır. Fakir sınıfın da söz konusu sokak lambalarından yararlandıkları bir realitedir. Ancak çok büyük bir olasılıkla onlara bunun için bir şey sorulmayacaktır. Çünkü, onlar için herhangi bir noksanlık daha zorunlu istekleri için gerekli fazlalıklardan*

olacaktır. Bu durum ise fiyat oluşum kanunundan sapmanın diğer şeklidir” ifadeleriyle dile getirmektedir (MAZZOLA, 1958, s. 45-46).

Mazzola, kamu ve özel mallara ilişkin denge bozukluğunun sadece kamu sektöründeki “kusurlu değerlendirme”den doğabileceğine işaret etmektedir. Mazzola hükümet birimlerinin kendilerine verilen temsil yetkisini baskın çıkar grupları lehine kullandıklarında söz konusu bozukluklar ortaya çıkar. Bu kriter doğrultusunda, temsili demokraside kamu mallarının sağlanması ve vergi yükünün dağıtımı, optimalitenin gerektirdiği davranışlara göre olmalıdır (MEDEMA, 2005, s.10).

1115. Sax Yaklaşımı

Avusturyalı Emil Sax, 1884 yılında *Politik Ekonominin Doğası ve Görevleri* adlı eserinde, ekonomik faaliyetin kolektif ve bireysel formlarının aynı kriter ve motive edicilere sahip olduğu anlayışından hareketle, subjektif değer teorisini kamu ekonomisine uygulamıştır. Sax’ın ekonomik teoriye ilişkin mutlak öncülü, kamu ve özel ekonominin aynı temel ilkelerin konusu olduğudur. İhtiyaçların belirlenmesindeki fizyolojik yaklaşımlar, kamu ve özel malların seçiminde aynı temele dayanmaktadır. Özel ekonomide olduğu gibi, kamu ekonomisinde de bireyler kendi çıkarlarının tatmini motivasyonuna sahiptir. Her iki durum da egoizm, mütekabiliyet ve diğerkamlık (başkalarının yararını da kendi yararı kadar gözetme) içermektedir. Farklı olarak, ekonomik insan kolektif ve bireysel ihtiyaçları arasında denge kurmak için savaşıyor sosyal egoisttir. Bu bağlamda, kamu ekonomisinde vatandaşların bireysel çıkarlarının maksimizasyonu, eş zamanlı olarak sosyal kabul edilebilir ekonomik dengenin sağlanmasını gerektirmektedir (SAX, 1958, s.177; MOSCA, 2006, s.3).

Sax, kamu ekonomisinin kurulmasına ilişkin girişimlerini insanların bütün sosyo-ekonomik kararlarının sorumlusu olan iki temel unsurun, bireycilik ve kolektivizm, belirlenmesi ile başlatmıştır. Bireyselcilikte etkileşim ve karşı etkileşim kişisel belirlemeye tabidir. Daha modern bir terminolojiyle ifade edilecek olursa, bireyler karar birimleri olarak kabul edilmektedirler. Oysa, kolektivizmde birey grup içinde ikinci planda kalmaktadır. Karar birimi olarak grup kabul edilmektedir. Bireycilik ve kolektivizm egoizm, karşılıklılık ve diğerkamlık unsurlarının farklı tezahürleridir. Bireycilik ve

kollektivizm, doğumla birlikte insanda var olan ve eş zamanlı olarak işleyen iki unsurdur (PICKHARDT, 2005, s.278-279; NECK, 1989, s.24).

Sax, kolektif ihtiyaçları “evrensel kolektif ihtiyaçlar” ve “özel kolektif ihtiyaçlar” olmak üzere iki kategoride değerlendirmektedir. Grup içerisindeki bütün üyeleri birlikte etkileyen evrensel kolektif ihtiyaçlar kendi içinde grup içerisindeki bütün üyeleri aynı ve farklı yönde etkileyen faaliyetler olmak üzere iki alt gruba ayrılmaktadır. Ancak bu sınıflandırmanın teorik temelleri yeterince açık değildir. İkinci kategoriye oluşturan özel kolektif ihtiyaçlar ise grup içerisindeki üyelere biri veya bir kaçını etkilemektedir. Bu kategori de kendi içinde “kamu işletmesi” ve “kamu kuruluşu” şeklinde iki alt gruba ayrılmaktadır (SAX, 1958, s.179-182).

Sax, analizlerini özellikle özel kolektif ihtiyaçların iki formu üzerinde yoğunlaştırmıştır. Kamu işletmesi, tüketimleri sonucunda kullanıcılara belirlenebilir kişisel faydalar sağlayan özel malların sağlanması ile ilgilidir. Sax, kamu işletmesi görüşünü demiryolu örneği ile –ortalama maliyette azalma, ve ayrıca monopol durumunda politik fiyat fikri dolayısıyla- ortaya koymaktadır. O’na göre bu kategoride kişisel çıkarlar toplumsal piyasada hakim olmakta ve özel tüketici ve işletme arasında ilişki ile aynı ilişki söz konusu olmaktadır. Bireysel ekonomik birimlere arz edilen malların fiyatları, Sax tarafından “*vergi fiyatları*” şeklinde ifade edilmektedir (SAX, 1958, s.180).

Kamu kuruluşu kolektif amaçlar konusunda kamu işletmesinden daha güçlü bir araçtır. Burada devlet, diğerkamalık ilkesi bağlamında, malları bireysel ihtiyaçların karşılanması için özel bireylere sunar. Burada sunulan mallar “kamu hizmetleri” olarak isimlendirilebilir. Bunlar belirli durumlarda kamu tarafından kullanılan “maddi olmayan” kamu mallarını ifade eder. Bu adaletin yönetimine ilişkindir. Bu hizmetlerin fiyatları maliyetleri ile ilişkili olarak belirlenemez. Bu hizmetlerin maliyetine tam payları ile katılmayanlar, bunlardan yararlanmaya devam ederler. Bu ihtiyaçların tatmini kolektif ihtiyaç olarak değerlendirilir. Bu durumda kolektif amaçlar daha açıktır. Merit mallar, eğitim gibi, kamu kuruluşuna örnek teşkil etmektedirler. Bu durumda fiyatlar “ücretler” olarak adlandırılır ve kişisel tercihler doğrultusunda belirlenir (NECK, 1989, s.31).

Evrensel kolektif ihtiyaçlar açısından, minimum maliyet leği ile herkes için en büyük tatmin sağlanmaktadır. İhtiyaçlar herkes için aynı olduğundan, maliyetlerin bireyler arasındaki dağıtımının da eğit, herbir mükellef için eğit mutlak vergi miktarı olması gerektiği konusunda anlaşma vardır. Bunun dışında, toplam maliyetin bireyler arasındaki dağıtımının eğit olması; yani karşılıklılık ilişkisi bağlamında sübjektif eğitlik gerektiği konusunda da anlaşma bulunmaktadır. Burada söz konusu olan anlaşma ise her bir mükellefin vergi miktarlarının diğer mükellefler ile ilişkisi yani verginin nispi miktarı konusundadır (SAX, 1958, s.183). Bu bağlamda, Sax, verginin belirlenmesine ilişkin olarak, kolektif ihtiyaçların en iyi şekilde tatmini açısından gerekli olan verginin “mutlak” miktarının belirlenmesi bireyler için minimum maliyet, “nispi” vergi miktarının belirlenmesi ise, bütün bireyler için maliyet paylarının sübjektif olarak eğit olması şartını gerektirdiğini ifade etmiştir (NECK, 1989, s.32).

Vurgulanması gereken nokta, Sax’ın, hem kolektif hem de bireysel ihtiyaçların bireysel değerler temelli politik-ekonomik denge koşullu *-burada verginin mutlak miktarı ve mükellefler arasındaki dağıtımı eş zamanlı olarak belirlenir-* formülasyonunu oluşturmayı deneyen ilk yazar olduğudur. O’nun bu denge konusundaki görüşü, elde edilebilir maksimum vergi geliri ile birlikte mümkün olan en düşük bireysel vergi yükümlülüğünü sağlamaktadır. Bunun anlamı, hem bireysel tatminlerin toplamı ve hem de elde edilen “toplumsal refah” bağlamında maksimum toplumsal fayda demektir (NECK, 1989, s.32).

Fayda temelli vergileme teorisine ilişkin son gelişme kamu tercihi ekonomisinin bir akımının devletin analizine yönelik uygulamalarından ortaya çıkmıştır. Literatürün bu branşı Brennan ve Buchanan’ın çalışmalarında ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

1116. Brennan ve Buchanan Yaklaşımı

Seçimler aracılığıyla açıklanan seçmen tercihlerine dayanan kamu harcamaları seviyesine karşılık kamu gelirlerinin elde edilmesi hedefi, kişisel tercihlerin kamu gelirleri maksimizasyonunun bir unsuru olarak oluşmasına neden olduğundan, Brennan ve Buchanan devleti “Leviathan” (mutlak g ve yetkilere sahip egemen bir devlet) olarak nitelendirmektedir. Bu anlayış doğrultusunda kamu gelirlerinin maksimizasyonu hedefi arzu edilmeyen bir davranış olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, bu hedefin

gerçekleştirilmesi konusunda devletin sınırlandırılması gerekmektedir. Söz konusu sınırlamalar ve sınırlamaları gerektiren nedenlerin doğası fayda teorisi ile uygunluk arz etmektedir (COOPER, 1994, s.454).

Kamu mallarının kapsam ve alanının belirlenmesinde, bu mal ve hizmetlerin satın alınması konusunda bireylerin toplu gönüllülüğü dikkate alınabilir. Kamu mallarından sağlanan faydaların maliyetleri aşması durumu söz konusu olduğu sürece üretime devam edilir. Kamu mallarının tamamı göz önüne alındığında, fedakarlık alternatifleri açısından, toplam faydaların yaklaşık olarak toplam maliyetlere eşit olması koşulu söz konusudur. Bu durum ideal olarak, devlet ve vatandaş arasındaki “kendisine eşit başka bir şey” ile temsil edilir. Bu bağlamda, fayda ilkesi uygulanmasının gerekliliği ortaya çıkmaktadır (BUCHANAN, 1949, s.499).

Herbir vatandaş mali baskının *-katlanmış olduğu vergi yükü kadar ekonomik kaynak kaybına uğrar-* muhatabı olabilir. Buna karşın, kamu mallarından sağladığı faydalar nispetinde vatandaşın reel gelirinde artış olur. Vergi yükünün vatandaşlar arasındaki dağılımı devletin sağladığı kamu mallarından sağlanan faydaların vatandaşlar arasındaki dağılımına göre gerçekleştirilmelidir. Bu bağlamda, Buchanan vergiler için “gerçek mali değiş-tokuşun önemli bir kısmını oluşturur ve bir anlamda özel sektör fiyatlarının kamu sektöründeki karşılığı halini alırlar” ifadesine yer vermektedir (BUCHANAN, 1949, s.499).

Brennan ve Buchanan’ın analizi kamu sektöründeki genişleme eğilimi ve anayasal devlet sonrası gelir maksimizasyonu hedefinin, seçim işlemi dolayısıyla, nasıl etkinsizlikle sonuçlandığının gözlemlenmesi üzerine kurulmuştur. Tüm katılımcıların tercihleri gelir maksimizasyonunun sağlanması eğilimi taşımaktadır. Seçmenlerin çoğunluğu faydalarından kendilerinin yararlandıkları projelerin finansmanının, kendileri dışında kalanların vergilendirilmesi suretiyle sağlanmasını, bürokratlar devletin kendilerine ihsan ettiği güç dolayısıyla kontrolleri altında bulunan kaynakların maksimize edilmesini ve politikacılar ise kontrolleri altındaki kaynakları arttırarak seçmenlere dağıtılmasını amaçlarlar. Gelire yönelik talep artışının azaltılmasında, gelir kararları etkin “anayasal” işlemlerle değil basit çoğunluk kuralıyla alındığından, çoğunluk oylaması mekanizması etkili olamaz (COOPER, 1994, s.455). Bu nedenle, eğer vergiler ve faydalar

ilişkilendirilmezse, kanun koyucular kamu mallarının faydalarını belirli kişi veya gruplara aktarabilirler.

Bu bakış açısı içinde, adalet ilkelerinin yalnızca vergi yönünde uygulanmasının temeli yoktur. Adalet normlarının kamu harcamalarından elde edilen faydaların vatandaşlar arasında dağıtıldığı noktaya kadar genişletilmesi, mali sürecin doğurduğu sömürülme derecesini daha ileri derecede sınırlayabilir. Eğer vergiler yalnızca genel standartlar uyarınca konulursa ve kamu harcamaları bütün kişi ve gruplar açısından genel faydaları garanti eden mallarla sınırlandırılırsa, azınlığın zararına olarak dağıtımına ilişkin kazançları güvence altına alacak olan çoğunluk koalisyonunun gücü görece olarak dar limitler içinde sınırlandırılabilir. Ekonomik karar birimleri içerisinde çoğunluğu oluşturan seçmenler, bürokratlar ve politikacılar üzerindeki kontrol sadece anayasal düzlemde bir fikir birliği ile sağlanır. Vergileme konusunda devletin maksimumlaştırıcı davranışları sınırlandırılmalı ve toplayacağı vergilerde artışa gitmesi engellenmelidir (BUCHANAN, 1991, s.196, 208).

Brennan ve Buchanan'ın vergileme konusundaki bir diğer vurguları da, vatandaşların fayda temelli vergileri daha fazla tercih ettikleri, bu vergilere daha fazla güvendikleri noktasındadır. Onlara göre, her bir vergi, kamu mallarını tamamlayıcı nitelikte; belirli bir maksatla tahsis edilmiş olmalıdır. "Tahsis ilkesi" olarak ifade edilen bu ilkeye göre, belirli devlet gelirlerinin belirli devlet giderlerine ayrılması gerekmektedir. Bu ilke, terim olarak çok vergili, çok hizmetli mali sistem içinde tek vergi kaynağının tek kamu malına tahsis edilmesi anlamında kullanılmaktadır. Brennan ve Buchanan bu durumu, "*devletin her bir faaliyeti; bütçenin her bir unsuru, belirli bir vergi aracına veya araçlar setine tahsis edilmelidir. Vergi sisteminin dizaynı sadece yeterli gelir seviyesinin sağlanması ve arzu edilen faaliyet seviyesine uygunluğunu değil, devlet faaliyeti ve vergi matrahı arasındaki bağın ikna edici olmasını da gerektirir. İmkanlar ölçüsünde kamu malları fiyat ve harç karşılığında sunulmalıdır*" ifadeleriyle ortaya koymaktadırlar (COOPER, 1994, s.456).

Söz konusu yorumda Wicksell'in ifadeleri yankı bulsa da, fayda temelli vergilemenin savunulması bakımından bu yaklaşım literatürde yeni bir perspektiftir. Bu ilke ile vergi yükünün tahsisinde temel etkinlik veya adalet tartışmalarından kasten kaçınılsa da, argümanları vergilemenin yeni ilkesi koşulu üzerine bina edilmiştir. Buna göre, devlet faaliyetlerinin sınırlandırılması amacına ulaşabilmek ancak fayda vergileriyle söz

konusu olabilir. Bu bağlamda, fayda ilkesinin gücü devlet faaliyetlerinin sınırlandırmasındadır (COOPER, 1994, s.456, 458).

Vergilemede fayda ilkesinin geleneksel ve modern yorumları konusunda yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda konuya ilişkin aşağıdaki değerlendirmeler yapılabilir.

Vergilemede fayda ilkesine göre, bireylerin devlet hizmetlerine katılmaları, kamu mallarından yararlanmaları ile orantılı olmalıdır (BULUTOĞLU, 1988, s.417). Fayda ilkesine göre vergi piyasa mekanizmasındaki fiyatın kamu sektöründe karşılığıdır. Nasıl ki piyasa tarafından sağlanan özel mal ve hizmetlerin bedeli olarak fiyat söz konusu ise kamu kesimi tarafından sağlanan kamu mallarının bedeli olarak da vergi bulunmaktadır (ECKSTEIN, 1964, s.55). Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergi yükünün bireyler arasındaki dağılımında piyasa sisteminin geçerli olması yani piyasa kurallarının uygulanması gerekmektedir.

Vergilemede fayda ilkesinin en güçlü tarafı; piyasa ekonomisi ile uyuşması yanında, kamu mallarında sıfır fiyatla arzın ve bedavacılığın yani ödeme gücü ilkesinin yarattığı israfa engel olmasıdır (AKALIN, 2001, s.150). Vatandaşların vergi ödemelerinin yararlandıkları hizmetlere bağlanması, kamu mallarının temininde etkinlik şansını artırır. Devlet, vatandaşlardan yararlandıkları hizmetin bedelini alırsa hizmetin bedeli konusunda vatandaşlarda fikir birliği ve hükümetin hizmetinin değerini diğer mal ve hizmetlerin değerleriyle karşılaştırma olanakları oluşacaktır. Bu da kamu mallarına aşırı talebi azaltacaktır (ARRONSON, 1995, s.305).

Fayda ilkesi, kamu mallarından aynı seviyede yararlananların aynı (yatay eşitlik), farklı seviyede yararlananların farklı (dikey eşitlik) miktarda vergi ödemesi halinde gerçekleşebilir. Buradan hareketle bu yaklaşıma göre, kamu mallarından hiç yararlanamayanlar, söz konusu malların finansmanına katılmamalıdır. Yani vergiden muaf tutulmalıdırlar (ARRONSON, 1995, s.306).

Bazı iktisatçılar vergileme açısından adil olan anlayışın, bireylerin ödemeleri gereken verginin bu bireylerin toplumun ürettiği değerlerden ne kadarını tükettiğine bağlı olarak belirlenmesi gerektiğini düşünmektedir (STIGLITZ, 1994, s.497). Dolayısıyla kamu

sektörü tarafından üretilen değerlerin tüketilmesi de bu kapsamda ele alınmakta ve kamu mallarının finansmanın da bu mantıkla karşılanması gerektiği savunulmaktadır.

Vergilemede fayda ilkesi her ne kadar ilk dönemlerde “fayda” kavramıyla ilişkili olarak savunulmuşsa da, sonrasında bütçenin harcama kısmını tamamen kapsayacak şekilde genişleme göstermiştir. Bu bağlamda sadece adil vergilemeden ziyade adil bütçeleme kuralını da ön planda tutmuştur. Bu yönüyle sadece adil vergileme ile sınırlı olan ödeme gücü ilkesinden ayrılmaktadır (MUSGRAVE, 1996, s.341).

“Fayda vergisini”, herhangi bir vergiden ayırt etmek için belirleyici özellik “fayda” kavramıdır. Bu bağlamda genel vergiler; kamu faaliyetleri veya spesifik faydalarla herhangi bir ilişkisi bulunmayan zorlayıcı vergiler; fayda vergileri ise; spesifik olarak kamu harcamalarından fayda sağladıkları düşünülen vatandaşlardan, söz konusu faydalara karşılık zorlayıcı olarak tahsil edilen vergiler şeklinde tanımlanabilir (DUFF, 2004, s.397).

112. Uygulamada Vergilemede Fayda İlkesi

1120. Genel Açıklama

Kamu mallarının temel özellikleri olan bölünememe ve tüketiminden mahrum bırakılmama niteliklerine sahip olan, savunma ve adalet gibi mallar için maliyetler piyasa mekanizması içerisinde değil, siyasi mekanizmanın kararları çerçevesinde finanse edilmektedir. Fayda ilkesinde, ancak sağlanan fayda ile ilişki kurularak vergi alınması söz konusu olduğu için, sözü edilen yapıdaki malların kullanımlarının fiyatlandırılması mümkün değildir veya çok zordur. Kamu mallarının nitelikleri göz önünde bulundurulduğu takdirde, fayda ilkesinin çok sınırlı uygulama alanı bulabileceği görülmektedir (AKDOĞAN, 1996, s.174).

Sıkı bir fayda vergilemesi rejiminde, her mükellef talep ettiği kamu malları ölçüsünde vergilendirilir. Mükelleflerin kamu mallarına olan talepleri farklı olacağından, herkes için geçerlilik taşıyan genel bir vergi oranı uygulanamaz. Kamu malları için her mükellef kendi değerlemesi ölçüsünde vergilendirilecektir. Uygun vergi formülü tercih kalıplarına bağlı kalmaktadır (MUSGRAVE-MUSGRAVE, 1976, s.10, 121). Bireylerin birbirine

benzeşmeyen tercihleri söz konusudur ve çeşitli ekonomik kaynaklar belirli mal ve hizmetler için farklı değerde olabilir. Ayrıca, farklı bireylerin kamu mallarına olan taleplerinin kendilerine sorulmak suretiyle tespit edilebilmesi mümkün değildir. Çünkü, söz konusu mal ve hizmetlerin potansiyel tüketicileri vergi yükümlülüklerini minimize etmek için tercihlerini tam olarak ortaya koymamaktadır. Ayrıca, bireyleri kamu mallarına ilişkin tercihlerini ortaya koymaya zorlayacak bir mekanizma bulunmamaktadır (HETTICH-WINER, 2000, s.1).

Bazı ekonomistlere göre, kamu harcamaları ve vergi yükleri koordinasyonu konusundaki en iyi araç politikadır. Politik karar alma kuralları etkin seviye ve karışımında kamu mallarının teminini gerçekleştirecek şekilde düzenlenmelidir. Knut Wicksell, yaklaşık oybirliği kuralı ile harcama ve vergi paketlerinin sıralanması ile etkin seviye ve karışımın sağlanacağına inanmaktadır (WICKSELL, 1958, s.87). Tam veya tama yakın derecedeki kamu malları açısından sağlanan bireysel faydaların tespit edilebilmesi, şayet imkansız değilse, çok zordur. Bu durum fayda ilkesinin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Ayrıca, bu konuda eldeki tek gerçekçi araç olan oylama mekanizması da çok önemli eksiklikler taşımaktadır (MASLOVE, 1993, s.8; ULUATAM, 1988, s.194).

Vergi sisteminin oluşturulmasında fayda ilkesinden yararlanılarak uygulamaya konulabilecek vergilere ilişkin olarak aşağıdaki değerlendirmeler yapılabilir.

(i) Fayda ilkesi bazı genel vergiler açısından uygulama konusu yapılabilir. Bu vergilere en önemli örnek benzin ve otomotiv vergileridir. Benzin ve otomotiv vergileri fayda ilkesinin en çok bilinen örneğidir. Bu vergiler, tüketilen akaryakıt ve otomobil büyüklüğünün belirlediği karayolları talebini yansıtır. Bu nedenle, kullanılan otomobilin silindir hacmi ve tüketilen akaryakıt miktarı temel alınarak uygulanan benzin ve otomotiv vergi gelirleri, bir karayolu fonunda toplanarak, karayollarının yapımı ve onarımı giderlerinin finansmanında kullanılmaktadır (ŞENER, 2006, s.213).

Bedel konulmak ve doğrudan tahsilat yapılmak istenen, fakat bunun pek masraflı olduğu diğer hallerde, bedava ürünlere bedel değil vergi konulabilir. Benzin ve otomobil vergileri bu bağlamda değerlendirilebilir. Bu uygulamada vergilerin karayollarındaki bütün maliyeti bir grup olarak sürücülere yüklediği doğru olabilir. Fakat, münferit sürücüyeye

Fayda vergilemesi bakımından objektif olarak adil davranılıp davranılmadığı tartışmalıdır. Benzin kullanımı, gidilen mesafeye dayanırken, kat edilen her milde aynı değişken maliyet yapılamaz. Yeni yol hizmetlerinin sağlanması da aynı miktarda yatırım harcamalarını gerektirmeyebilir. A yolunu kullanan sürücü (X), (Y)'nin kullandığı B yolunu desteklemeye çağrılabilir. Benzin vergileri bu yüzden, fayda ilkesinin karayolları maliyesinde kabaca uygulanmasıdır. Böyle vergiler yeni karayolları inşaatına olan talebin tayininde de etkili olamayacaklardır. Harcama kararları belirli giderler için alınırken, vergiler yol kullanımından bağımsız olarak alınmakta, iki aynı düzeydeki bu olaylar arasında doğrudan ilişki bulunmamaktadır (MUSGRAVE-MUSGRAVE, 1976, s.123).

(ii) Fayda vergisi uygulamasına ilişkin bir diğer örnek gayrimenkul kıymet artışı vergisidir. Yukarıda ifade edilen durum bu vergiler açısından da söz konusudur. Belirli bir mahalledeki hizmetlerin geliştirilmesi için o saha içerisindeki ikametgahlara özel vergiler yüklenebilir. Daha genel bir düzeyde, mülk vergileri, geleneksel olarak, mahalli idarelerin sağladıkları hizmetlerin bedeli olarak kabul edilmişlerdir. Sağlanan menfaatin, mülk değeri ile kabaca orantılı olduğu varsayılmıştır (MUSGRAVE-MUSGRAVE, 1976, s.123).

Bilindiği gibi, şehirleşme projeleri ve bayındırlık hizmetleri bazı gayrimenkullerin değerini hızla arttırmaktadır. Ancak, gayrimenkullerin değerinde ortaya çıkan bu artış sahibinin iradesi dışında kendiliğinden gerçekleşir. Bu nedenle, değer artırıcı kamu projeleri nedeniyle, kıymet artışı üzerinden alınan vergiler genellikle şehirleşme projelerinin ve bayındırlık hizmetlerinin finansmanında kullanılır. Gayrimenkul kıymet artışı vergisi genellikle yerel yönetim hizmetlerinin finansmanında kullanılan bir yöntemdir. Bu vergi, 1980'li yıllardan önce Türkiye'de de uygulanmıştır. Kamu mallarının sunumunda etkinliği sağlayan gayrimenkul kıymet artışı vergisi, spekülasyon kazançları da vergilendirdiğinden, vergilemede adaleti de sağlar (ŞENER, 2006, s.214).

(iii) Fayda vergilerinin bir diğer uygulaması sosyal güvenlik vergileridir. Hizmetlinin sosyal güvenlik vergisi katkısı kesin bir fayda vergisi olarak tellakki edilebilir. Yeter ki, sonraki menfaat ödemelerinin, yapılan katkılar ile doğrudan ilişkisi olsun ve menfaat formülü yeniden dağıtım hizmet etmesin. Çalışanların maaş ve ücretlerinden kesilen primler bir fonda toplanarak; ileride yararlanacakları emekli aylıkları, sağlık hizmetleri, işsizlik sigortası gibi hizmetlerin finansmanı amacıyla kullanılmaktadır. Çalışanların

ödedikleri sosyal güvenlik vergileri belirtilen amaçların dışında kullanılmadığından, bu vergilerin fayda ilkesine uygun olduğu söylenebilir. İşveren katkıları için aynı şey söylenemez. Çünkü, işverenlerin, ödedikleri sosyal güvenlik vergileriyle belli bir sosyal güvenlik hizmetinden yarar sağlamaları söz konusu olmamaktadır. Bu vergiler ödeme gücü ilkesine göre ödenmektedir (MUSGRAVE-MUSGRAVE, 1976, s.124; ŞENER, 2006, s.213).

1121. Özel Fayda Vergileri

Genel fayda vergisi ile sadece kurumsal alanda ilgilenilirken, fayda esasına dayanan belirli hizmetlere ilişkin özel hallerde, özel fayda vergisi uygulamasına rastlanabilir. Bu, aidat, harç ve geçit ücreti tahsilatı gibi doğrudan finansman yapılan hallerde olabilir. Ayrıca, harçlar yerine, karayolları maliyesi finansmanında olduğu gibi, benzin veya otomotiv ürünleri üzerine belirli vergiler konulabilir (MUSGRAVE-MUSGRAVE, 1976, s.122).

Devlet tarafından sağlanan mal ve hizmetlerin özel mal yapısında olmaları, yani tüketimin tamamen rekabet koşulları içinde yapılması halinde, finansmanın bu mal ve hizmetleri elde edene doğrudan yükletilmesi gereği ortadadır. Belirli kişilere menfaat temin edilip, bu kişilerden ödemede bulunmaları istenebilir. Ehliyet verilmesi, belediye sınırları içerisinde ulaşımın finansmanı ve hava alanı hizmetlerinin sağlanması bu kategori içerisinde yer alırlar. Menfaatlerin devlet elinde toplandığı hallerde, devlet tıpkı kapasite sahibi özel firma gibi davranabilir ve fiyatlamada aynı ilkeleri uygulayabilir. Son yıllarda önemli çeşitlikte kamu malları bu esasa dayandırılabilirler ve böylece genel gelirler finansmanı üzerindeki baskı hafifletilmiş olur. Piyasa mekanizmasının kullanılması ile uygun arz düzeyinin daha etkili şekilde tayini mümkün olur (MUSGRAVE-MUSGRAVE, 1976, s.122).

Fayda ilkesi, kullanım alanına göre, çok yararlı ve kullanışlı olabilir. Birçok kamu malı önemli derecede “özel” nitelik taşımakta ve belirli kişi ve gruplara spesifik faydalar sağlamaktadır. Bu durumlarda “kullanıcı fiyatı” uygulaması söz konusu olabilir (MASLOVE, 1993, s.8). Wicksell fayda teorisinin otomatik olarak “bu ilkenin zorluk olmadan uygulandığı bütün durumlara”, özellikle harç veya kullanıcı ücretleriyle finanse

edilen kamu mallarına uygulanabileceğini ifade etmiştir. Kullanıcı ücretleri ve özel matrahlar fayda teorisinin baskın kabul alanları durumundadır. Bird, fayda ilkesinin temel uygulama alanının yeniden dağıtım amacının güdülmediği ve yararlananların doğrudan bedel ödemek durumunda bırakılmadığı kamu mallarından yararlanan kişi ve grupların farklı vergilendirilebilmesine imkan sağlayan kamu malları olduğunu ifade etmektedir (COOPER, 1994, s.460).

Kullanıcı ücretleri fiyatlar ve maliyetler arasında kurduğu bağ dolayısıyla vergilemenin diğer formlarından daha adildir. Kullanıcı ücreti uygulamasında mal ve hizmetten faydalananlar bu fayda karşılığında ödemede bulunurlar. Faydalanmayanlar ise, başkalarının kullanımını için finansmanda bulunmaz. Kullanıcı ücretlerine; devletin sunduğu elektrik, gaz/petrol ve suyun karşılığı olarak yapılan ödemeler, metro ve otobüs bilet ücretleri, çöp toplama ücretleri (çöp vergisi), kamuya ait hayvanat bahçeleri için yapılan ödemeler, park ve müze ücretleri, yol geçiş ücretleri örnek olarak verilebilir (McGEE, 1997, s.226).

Her ikisi de fayda vergisinin bir formu olmasına karşın, fayda vergileri ve kullanıcı ücretleri arasındaki fark; fayda vergileri, belirli kamu faaliyetlerinden fayda sağladığı kabul edilen bireylere veya kurumlara uygulanan zorlayıcı vergilerdir. Halbuki, kullanıcı ücretlerinde, kamu mallarının kullanıcısı durumunda olan bireyler, bu kullanımlarıyla ilişkili olarak vergilendirirler. Fayda vergileri ve kullanıcı ücretleri fayda vergilemesinin değişik formları olmasına karşın; kullanıcı ücretleri, kamu mallarından fayda sağlayanların doğru olarak tespit edilmesi ve sağlanan faydaların kesin ölçümüne imkan tanınması nedenleriyle diğer fayda vergilerinden ayrılmaktadır. Buna karşın, fayda vergisinin daha genel formları, kullanıcı ücretlerine göre “kaba vekil/tahmin” durumundadır (DUFF, 2004, s.397).

Vergilemede fayda ilkesi doğrultusunda kullanıcı ücretleri uygulamasındaki değer ve karşideğer arasındaki eşitlik dolayısıyla hiç kimse kamu mallarının kullanımına ve ödemeyi arzu ettiği değerden daha fazlasını ödemeye zorlanamayacaktır (WICKSELL, 1958, s.98). Kullanıcı ücretlerine bir diğer bakış, insan hakları perspektifinden yapılabilir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergi ve formları ile kullanıcı ücretleri arasındaki fark, zorlama unsuru taşımamasıdır. Bu uygulama ile, başkalarının fayda sağladıkları mal ve

hizmetler için ödemede bulunulması konusunda kimse zorlanamaz. Gönüllülük esasına dayanması kullanıcı ücretlerinin en önemli avantajıdır (McGEE, 1999, s.447).

Küreselleşme olgusuyla ekonomik entegrasyonların çoğalması mali faaliyetler üzerindeki vergilerin azaltılması sonucunu ortaya çıkartmıştır. Bu durum devletleri kamu harcamalarını azaltma veya yeni gelir kaynakları bulma baskısı altında bırakmıştır. Bu bağlamda, kullanıcı ücretleri ile finansman, kamu maliyesi alanında potansiyeli artan bir unsur olarak ortaya çıkmıştır (FUEST-KOLMAR, 2004, s.1-2).

Kullanıcı ücretleri uygulamasının taşıdığı birtakım problemler de söz konusudur (McGEE, 1999, s.447-448): Kullanıcı ücretleri karşılığı sunulan hizmetlerin devletin görev alanı dışında kalması ve bunların özel sektör tarafından daha az maliyetle ve daha kaliteli sunumları nedenleri dolayısıyla, bu işlerin devletçe sağlanması doğru olmayabilir. Bir diğer problem ise, kullanıcı ücretlerinin bazı durumlarda ücretten ziyade tüketim vergisi formunu almasından kaynaklanmaktadır. Bu durumda, hizmetten yararlanan değil de, başkalarının finansmanı sağlanması söz konusu olabilmektedir. Kullanıcı fiyatlarına ilişkin bir diğer sorun da, ücretin doğru tespitidir. Doğru tespitin yapılması halinde ekonomi üzerinde olumsuz bir etki meydana gelmeyecek olmasına karşın, tersi durumda olumsuz etki söz konusu olacaktır.

1122. Tahsis Edilmiş Vergiler

Tahsis edilmiş vergi belirli devlet gelirlerini belirli devlet giderlerine tahsis edilmesini ifade eder. Bu uygulamada çok vergili, çok hizmetli mali sistem içinde tek vergi kaynağının tek kamu malına tahsis edilmesi söz konusudur (BUCHANAN, 1963, s.457-458). Vergi sistemleri içerisinde genel ihtiyaçların karşılanması amacıyla yönelik olarak gelir vergisi gibi genel vergiler kullanılmasına karşın, karayollarının yapımı ve korunması gibi “özel” amaçlar için de benzin vergisi gibi vergiler kullanılmaktadır.

Genel vergilerin kamu harcamalarından bağımsız olarak toplanması ve harcama alanlarının seçimi konusunda tek yetkilinin hükümetler olması devlete karşı güven kaybına sebep olmaktadır. Maliye politikasındaki yeni eğilim etkinliğin temel amaç olarak

kabulü, dolayısıyla vergi ve harcama bileşiminin dikkate alınması şeklindedir (BÖS, 2000, s.439-440). Bu durum tahsis edilmiş vergilerin uygulamasına yönelik talepleri arttırmıştır.

Tahsis edilmiş vergi, vergilemede fayda ilkesini temel alan bir yaklaşımdır (WILKINSON, 1994, s.123). Genel vergilemenin tersine tahsis edilmiş vergi uygulamasında, belirli vergi gelirleri ile belirli kamu malları için gerekli harcamalar arasında doğrudan bir ilişki kurulmaktadır. Bu doğrudan ilişki, tek tek vergilerden toplam gelirler ve belirli hizmetler için toplam harcamalar anlayışına tercih edilmektedir (BÖS, 2000, s.440).

12. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi

120. Genel Açıklama

Kamu maliyesi literatüründe vergilemede fayda ilkesinin alternatifi vergilemede ödeme gücü ilkesidir. Vergilemenin vatandaşların ödeme güçleri veya vergi yüküne dayanabilme kapasitelerine göre olması gerektiği konusunda geniş bir mutabakat söz konusudur (CANNON, 1901, s.471; SCHOENBLUM, 1995, s.233; UTZ, 2002, s.867). Ödeme gücü ilkesine göre vergi mükellefler arasında vergi ödeyebilme kapasiteleri dikkate alınarak dağıtılmalıdır. Bu ifadeden anlaşılacağı gibi söz konusu ilkede vergilemenin temelinde “ödeme gücü” kavramı vardır. Vergilemede ödeme gücü ilkesine göre, kamu malları için ödenmesi gereken vergi söz konusu mal ve hizmetlerden sağlanan faydalara göre değil, sahip olunan ödeme gücü ile orantılı bir şekilde olmalıdır. Ödeme gücü ilkesi, kamu harcamalarının faydalarını dikkate almamakta ve vergi yükünün “adil paylar” şeklinde dağıtılması gerektiğini ifade etmektedir (MUSGRAVE, 1996, s.343; McGEE, 1998,s.504).

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin temelini oluşturan “ödeme gücü” kavramının tanımlanması büyük önem arz etmektedir. Ödeme gücü kavramına ilişkin birçok tanım yapılmıştır. Anayasal ilke olarak ödeme gücü kavramına ilk kez yer veren 1947 tarihli İtalyan Anayasasında bu ifadenin yer almasında önemli katkısı bulunan B. Griziotti, “ödeme gücü, vergi vermek mecburiyetinin sebebi olacaktır. Herkes kendi ödeme gücüne göre kamu giderlerine iştirak etmeğe mecbur olduğuna göre, herkes devlete aynı miktarı vermeyecek, ancak ödeme gücünün belirttiği hallerin eşitliği halinde ödemede bulunacak

ve belirli ödeme gücü olmayanlar, vergiden muaf tutulacaktır” ifadeleriyle kavramı tanımlamaya çalışmıştır (KÜKRER, 1990, s.23). Vergileme açısından, ödeme gücü kavramı, herbir bireyin, kendisinin ve ailesinin geçimini sağlayacak seviyenin üzerinde kalan servet ve gelir şeklinde tanımlanabilir (TURHAN, 1993, s.329).

Vergilemede ödeme gücü ilkesine göre, vergilemede adaletin temini ve herkesin vergi ile mükellef tutulabilmesi için vergilendirmenin kişilerin ödeme güçlerine uygun olması gerekmektedir. Buna göre, ödeme gücü ilkesi temel alınarak yapılan vergileme kamu finansmanının en adaletli şeklini oluşturan bir yaklaşımdır (WALKER, 1888, s.14). Söz konusu ilkenin savunucularından biri olan Kendrick bu durumu, “*ödeme gücü kavramı kamu harcamaları finansmanı için gerekli olan kaynağın niye “birinden değil de” “diğerinden” (him that hath – him that hath not) karşılandığını açıklayan iyi ve dürüst bir kavramdır*” ifadeleriyle dile getirmektedir (KENDRICK, 1939, s.92). Vergilemede ödeme gücü ilkesinin iki yönü bulunmaktadır. Bu ilke bir yönüyle tek başına düşünülen bir kişinin vergi mükellefiyetinin ölçüsü açısından kıstaslar ve sınırlar koyarken, diğer yönüyle vergi yükünün bireyler arasındaki dağıtımı yani karşılaştırmalı vergi yüklerini dikkate almaktadır (NEUMARK, 1975, s.136).

Vergilemenin bireylerin ödeme güçlerine uygun bir şekilde saptanması, vergi yükünün bireyler arasındaki adil dağılımının gerçekleştirilebilmesi için ödeme gücü kavramının kullanması gerektiği görüşü fayda ilkesinden önce ele alınmıştır. 16. yüzyılda Guicciardini ve Bodin ödeme gücü ilkesine öncülük eden fikirlerini ifade etmişlerdir (ULUATAM, 1988, s.195). Bodin vergileme konusunu ele alan ilk yazarlardan birisidir. Bodin’e göre, vergi olağanüstü zorlukların söz konusu olması durumunda, son çare olarak baş vurulması gereken bir araçtır. Bodin’in düşüncesinde, devletin kendi finansmanını başka şekillerde gerçekleştirmesi gerekmektedir. Ancak vergilemenin zorunluluk arz etmesi durumunda adaletin göz önüne alınması gerekmektedir. Adaletin temini de vergilerin vatandaşların ödeme güçlerine uygun bir şekilde paylaşılmasını gerektirmektedir (SELIGMAN, 1894, s.151).

Benzer şekilde Alman maliyeci K. H. Rau, devlet fonksiyonu kavramına vurgu yaparak ve Plato, Aristo, Cicero, Fitch ve Hegel’in görüşlerine başvurarak, fayda ilkesine karşı

çıkmiştir. Bu bağlamda Rau, vergilerin bireylerin maddi ödeme kabiliyetleriyle orantılı olmaları gerektiğini ifade etmiştir (COHN, 1895, s.311).

Ödeme gücü ilkesi modern kamu ekonomilerinin ortaya çıktıkları dönemde popülerite kazanmıştır. Kamu maliyesi literatüründe bu ilkenin ilk defa Adam Smith tarafından savunulduğu görüşü mevcuttur (TRESCH, 1981, s.263). A. Smith ödeme gücü ilkesine ilişkin görüşlerini, “Bir ülkenin vatandaşları, devletin koruyucu fonksiyonu sonucu sağladıkları gelirlerle temsil edilen, ödeme güçleriyle orantılı olarak devletlerini desteklemek durumundadırlar” ifadeleriyle ortaya koymuştur.²

Vergilemenin vatandaşların ödeme güçleriyle orantılı olması gerektiği hususu Fransız Vatandaş ve İnsan Hakları Bildirisi’nde, “devletin finansmanı vatandaşlar arasında ödeme güçlerine göre eşit olarak dağıtılmalıdır” ifadeleriyle dile getirilmiştir.

Vergilemede fayda ilkesinin açıklanmasında “mübadele” ve “mukavele” gibi yaklaşımlar kullanılırken, ödeme gücü ilkesinin açıklanmasında “iktidar” yaklaşımı kullanılmaktadır. Ödeme gücü görünüşte “iktidar/kabiliyet” kavramıyla ilgili olan ortaçağ vergi adaleti kavramından gelmektedir. “İktidar/kabiliyet” 17. yüzyılda Amerika’daki İngiliz kolonilerinde³ gelir (income) veya irat (revenue) benzeri bir anlamda kullanılmaktaydı (SELIGMAN, 1895, s.221-225).

İktidar yaklaşımında vergileme, kamu otoritesinin sahip olduğu iktidar gücü ile ifade edilmektedir. Yani, devletin “üstün güç” olduğu için vergi alma hakkına sahip olduğu

² Bu ifadeyle, Adam Smith’in, fayda ve ödeme gücü ilkelerini birlikte önerdiği görüşünü savunanlar da bulunmaktadır. Bu görüşe göre, bugün bu iki ilkenin farklı – karşıt – oldukları kabulü söz konusu olmasına karşın Smith bunları etkin bir şekilde bir araya getirmiştir. Mauricio C. Coutinho, “Adam Smith on Public Expenditure and Taxation”, Nova Economia, V. 11, N. 2, 200, pp. 11-30.

³ Beş koloninin kanunlarında “iktidar/kabiliyet vergileri” “görünür emlaka veya gayrimenkule açıkça uygulanamayan ancak “kar veya kazanç” olan şeyler üzerine konulmaktaydı. Beş eyalet şunlardır: Plymouth(1643), Massachusetts Bay(1634), Connecticut(1650), New Haven (1649) ve Rhode Island(1673). İlk genel vergi kanunu olarak kabul edilen Massachusetts Bay vergi kanununda, “*vergilendirme açısından her bir birey sahip olduğu emlaka ve ödeme kabiliyeti içerisinde kabul edilen diğer bütün değerlere göre değerlendirilmeye tabi tutulur*” ifadelerine yer verilmiştir.

kabul edilmektedir. Bu durum 20'nci yüzyılın önde gelen maliyecilerinden Edwin R.A. Seligman tarafından, “(Vergilemede fayda ilkesini savunanlar tarafından) genellikle, devlet bizleri koruduğu veya bazı faydalar temin ettiği için vergi ödemek durumunda olduğumuz kabulü söz konusudur. Ancak, gerçek şu ki, devlet bizim bir parçamız olduğu için vergi öderiz. Devletin destekleme ve koruma görevleri bizimle birlikte doğmuştur. Modern toplumlarda devlet bireyler açısından teneffüs ettikleri hava gibidir. Devlet insanın hayatında sığınacağı son mercedir. Bu nedenle devlete, sadece ondan bazı faydalar sağlandığı için vergi verildiğini söylemek dar görüşlülüktür. Devletten faydalar sağladığımız için değil, -ayrılmaz bir parçamız olduğundan- devleti desteklemek kendimizi ve ailemizi desteklemek olduğu için vergi veririz” ifadeleriyle dile getirilmektedir (MEHROTRA, 2005, s.1827).

Alman Kameralist Johann Heinrich Gottlob von Justi, vergilendirme açısından vatandaş ve devlet arasındaki ilişkiyi, “vatandaşların görevleri gereği geniş çaplı devlet harcamalarını özel malları ile finanse etmeleri gerektiği konusunda hiçbir şüphe bulunmamaktadır... Vatandaşlar sosyal refahlarının temini açısından devlet organizasyonu konusunda gönüllülük gösterdikleri için, devletin fonksiyonlarını yerine getirebilme konusundaki ihtiyaçlarının karşılanması için ret tavrı içerisinde olamazlar. Bu nedenle devletin bütün harcamalarını finanse etmek durumundadırlar. Bu finansman gelirlerinin bir kısmıyla değil tamamıyla yerine getirecekleri bir finansmandır” ifadeleri ortaya koymaktadır (COHN, 1895, s.287-288).

Henry Carter Adams vergi konusundaki görüşünü “vergilemenin yardım teorisi” ifadesiyle açıklamaktadır. Adams’a göre vergi, devletin desteklenmesi amacıyla vatandaşlar tarafından devlete yapılan yardımlardır. Yardım teorisi sadece vatandaş/mükellef ve devlet arasındaki ilişkiye vurgu yapmaktadır. Adams bu teoriyi “dayanışma veya sosyal ilgi” kavramı üzerine bina etmiştir. Bu bağlamda yardım/vergi devletin kolektif doğası veya organik bir parçası olarak kabul edilmektedir. Yardım/vergi belli bir bireyin veya sınıfın ihtiyaçlarının karşılanmasında değil, kamusal ihtiyaçların karşılanmasında kullanılır. Adams, vatandaşlar tarafından devlete yapılması gereken yardımın/verginin tespitinde “ödeme güçlerinin dikkate alınması” gerektiğini ifade etmiştir (MEHROTRA, 2005, s.1830).

Gerçekte ödeme gücü ilkesinin iki boyutu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, zenginlerin fakirlere göre daha yüksek vergi ödemeleri (dikey adalet); ikincisi ise aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı vergiyi ödemeleridir (yatay adalet) (ECKSTEIN, 1964, s.55; MUSGRAVE, 1996, s. 343). İyi bir vergi sisteminden bahsedebilmek için vergi otoritesi ilk olarak aynı ekonomik durumda olanların aynı ve zenginlerin fakirlere göre daha fazla vergi ödeyecekleri bir düzen oluşturmalıdır. Vergilemede ödeme gücü ilkesinin temelini zenginlerin fakirlere göre daha fazla vergilendirilmesi yani dikey adalet oluşturmaktadır. Bu yönü ödeme gücü ilkesini daha adil kılmaktadır. Benham'a göre, bu durumun adil olarak kabul edilmesinden hareketle, "*en iyi vergi sistemi ödeme gücüne göre vergilemeyi esas alan sistemdir*" değerlendirmesi yapılabilir (BENHAM, 1942, s.116). Vergilemede ödeme gücü ilkesinin ana unsurunu oluşturan dikey adaletin gerçekleştirilmesi için bazı tekniklerden yararlanılması gerekmektedir. Ekonomik bakımdan farklı durumda olanların farklı vergilendirme işlemine tabi tutulmaları için kullanılması gereken bu teknikler; en az geçim indirimi, artan oranlı tarife ve ayırma ilkesidir.

Ödeme gücü kavramının ifade ettiği anlam üzerinde anlaşma bulunmamasına karşın, bu gücü temsil eden unsurların varlığının kabulü konusunda anlaşma söz konusudur. Ancak, ödeme gücünü temsil ettiği kabul edilen unsurların neler olduğu konusunda zaman içerisinde farklı değerlendirmeler yapılmıştır. Aşağıda ödeme gücünü temsil ettiği düşünülen unsurlar ifade edilmektedir.

121. Vergi Ödeme Gücünü Temsil Eden Unsurlar

Vergilemenin vatandaşlar arasında ödeme güçleri dikkate alınarak dağıtılması gerektiği konusunda geniş bir mutabakat söz konusu olmasına karşın, ödeme gücü kavramının içeriği konusunda fikir ayrılıkları vardır. Vergilemede ödeme gücü ilkesinin ortaya atıldığı ilk dönemlerde bu yaklaşımı ifade etmek için daha ziyade iktidar kavramı kullanılmıştır. "İktidar" kelimesi Latin ve Fransız vergi kanunlarında ve erken dönem Amerikan kanunlarında yaygın kullanıma sahip olan bir ifadedir. Ancak, belirtmek gerekir ki, uzun bir dönem boyunca iktidar kavramının en iyi test edilebileceği unsurun genel emlak olduğu kabul edilmiştir. İngiltere'de iktidar/kabiliyet kavramı kanunlarda ilk olarak "Elizabethan Yoksulluk Kanununda" kullanılmıştır. Kanun, "*mahallenin kabiliyetine göre*" ifadesine yer

vererek bir mahallede ikamet eden herkes için vergilemeyi söz konusu kılmaktadır. “*Mahallenin kabiliyeti*” kavramı emlak anlamına gelecek şekilde kullanılmaktaydı. İktidar kavramını emlak ile açıklamak o kadar fazla yaygındı ki, Amerikan Kolonileri tarafından kabiliyet veya iktidar ifadeleri ilk defa yasalaştırıldığında emlak ile eş anlamda kullanılmışlardır (SELIGMAN, 1894, s.127).

Sonraları, “iktidar” kavramının anlamında değişiklik yaşanmıştır. Mal/mülkiyet anlamı zamanla yerini *gelire* bırakmaya başlamıştır. 18. yüzyıl ortalarında Amerikan Kolonilerinin vergi kanunlarında “iktidar” kelimesinin “*görünebilir mallar*” veya mülkiyetten ziyade, “*kar ve gelir*” anlamında kullanıldığı görülmektedir. Yine Fransız Devrimi sırasında bu ilkenin hızlı bir şekilde vergilemenin iktidara göre, veya iktidar ve mallara göre olması gerektiği şekline dönüşüm gerçekleştirdiği görülmektedir. İktidar malların üzerinde bulunan geliri ifade etmektedir. Adam Smith’in meşhur ifadesinde belirtildiği için, gelir iktidarın göstergesi olarak kabul edilmeye devam etmiştir. Ancak gelirin tanımı değişmiştir. Bunun sonrasında gelir artık kabiliyetin standardı olarak kabul edilmiştir (SELIGMAN, 1894, s.128-129).

Kamu maliyesi literatüründe ödeme gücü kavramının neyi ifade ettiği konusunda farklı açıklamalar yapılmasına karşın, önemli göstergelerinin gelir, servet ve harcama olduğu kabul edilmektedir. Bu unsurların ödeme gücüne gösterge olarak değerlendirilmesinde tarihsel süreçte farklılıklar ortaya çıkmıştır. Önceleri kişilerin sahip oldukları mülk ödeme gücünün göstergesi olarak ele alınırken, parasal ekonomiye geçişle birlikte, mülkten ziyade gelir gösterge olarak kabul edilmiştir. Günümüzde ödeme gücünün en iyi göstergesinin gelir olduğu kabulü söz konusudur. Ülke olarak bütün vergilerin kaynağını gelir oluşturmaktadır (PELİN, 1942, s.161). Bu bağlamda aşağıda ödeme gücünün unsurları olarak kabul edilen gelir, servet ve harcama konusu değerlendirilecektir.

1210. Gelir

Kamu maliyesi literatüründe ağırlıklı olarak ödeme gücünün en iyi göstergesinin gelir olduğu kabulü söz konusudur (BLUM-KALVEN, 1953, s.3, 64; ZEE, 1995, s.31; CEYLAN, 1975, s.11). Gerçekte bütün vergiler, gelir üzerinden alınmaktadır. Yani, uygulamada gelir üzerine yüklenmeyen bir vergi mevcut değildir; her türlü verginin

kaynağını nihai tahlilde “gelir” teşkil etmektedir (PELİN, 1942, s.162; NEUMARK, 1945, s.7).

Gelir, toplum tarafından oluşturulan toplam hasıladan bireyin faydalanma derecesini belirleyen değeri ifade etmektedir (EDİZDOĞAN, 1998, s.144). Ünlü Alman maliyeci Gustav Schmöller geliri, “*kişinin servetinde bir azalma olmaksızın kendisi ve ailesi için kullandığı ekonomik varlıkların toplamı*” şeklinde tanımlamıştır (SCHMIDT, 2000, s.182).

1211. Harcama

Harcama, gelirin tüketim amacıyla kullanılan kısmını ifade etmektedir. Ödeme gücünün göstergesi olarak gelir yerine harcamanın kabul edilmesi gerektiği konusu birçok bilim adamı tarafından savunulmuştur. Orta Çağda ödeme gücünün en iyi göstergesi olarak harcama kabul edilmekteydi. 16 ve 17. yüzyılın büyük vergi reformcuları Pufendorf, Bodin, Hobbes ve Petty bu görüşü benimsemişlerdir (SELIGMAN, 1914, s.11). J.S. Mill, Marshall, Pigou, Kaldor, Einoudi ve Fisher gibi bilim adamları da harcamanın vergiye temel alınması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Sosyal adalet açısından vergilemenin harcamaları esas alması gerektiği iddialarının temeli Hobbes tarafından ifade edilen bir görüşe dayanmaktadır. Hobbes’a göre gelir ancak harcadığı esnada sahibinin refahına bir katkıda bulunabilir. Harcanmayan gelir, tasarruf olarak saklanmakta ve sahibine bir tatmin sağlamamaktadır (AKALIN, 2000, s.358; EDİZDOĞAN, 1998, s.146). Hobbes bu konudaki düşüncelerini; “*neden daha çok çalışan ve daha çok gelir elde eden buna karşılık daha az tüketimde bulunan bir kimsenin, çalışmayan ve az kazanan ve kazandığının hepsini tüketen bir kimseye kıyasla daha yüksek vergilendirilmesi gerekmektedir? Sonuç olarak toplumsal refahı bozan; kişilerin, risk almak veya tasarruf yapmak yönündeki çabaları olmayıp, onların lüks harcamalarıdır başka bir deyişle israftır*” ifadeleriyle dile getirmiştir (KALDOR, 1996, s.56).

Fizyokrat geleneğin en önemli temsilcilerinden biri olan Vauban’a göre, zorunlu ihtiyaçların karşılanması amacıyla gerçekleştirilenler dışında, tüketim harcamaları üzerine konulacak olan evrensel bir vergi, kamu yükünün adil dağıtımının gerçekleştirilmesi anlamında en önemli vergi reformu projesidir (COHN, 1895, s.578). Bu yaklaşıma göre

ödeme gücünü sadece tüketim amacıyla yapılan harcamalar tayin etmektedir ve biriktirilen servet tüketim amacıyla kullanılıncaya kadar bir tatmin sağlamaz. Bu nedenle de ödeme gücünün bir göstergesi olarak değerlendirilemez (DUE, 1967, s.120). Bireylerin elde etmiş oldukları gelirlerle sahip oldukları servetler bu kişilere harcama gücü kazandırır. Onun için, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini tek başına ne gelirleri ne de servetleri belirler. Bu nedenle mükelleflerin gerçek vergi ödeme güçlerini harcama güçleri belirler (TÜRK, 1992, s.165). Irving Fisher'e göre, "*gelir tüketimdir. Kişi tarafından tüketilen her şey gelirdir, tüketilmeyen hiçbir şey gelir değildir.*" Bu anlayışın doğal sonucu olarak Fisher ödeme gücünün en iyi tüketim tarafından temsil edildiğini ve kişisel tüketimin vergilendirilmesini savunmaktadır. Artur C. Pigou da, Fisher tarafından ortaya konulan bu görüşleri benimsemektedir (BENHAM, 1942, s.118).

Harcamanın ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilmesindeki temel ilke, mükellefin tüketim mallarına olan talebinin kamu harcamalarının finansmanının gerçekleştirilmesi açısından destekleme kabiliyetinin standart ölçüm birimi şeklinde kabul edilmesidir. Yani mükellef tarafından gerçekleştirilen tüketimin miktarı, kamu harcamalarına olan talebinin ve vergi ödeme gücünün bir ölçütü olarak değerlendirilmektedir (COHN, 1895, s.577). Harcamanın, ödeme gücünün bir göstergesi olarak vergi sisteminde önemli bir yer alması gerektiğini savunanlar, tüketim için yapılan her harcamanın toplumun ürettiği üründen pay almak olduğu görüşüne dayanmaktadırlar. Gelir ve servet vergileri esas olarak, kişilerin üretim sürecine kattıklarının vergilendirilmesi demektir. Oysa, üretime yapılan katkının değil, ortaya çıkan üründen alınan payın kişilerin ödeme gücünü daha iyi temsil ettiği ifade edilmektedir (ULUATAM, 1997, s.299-300).

Harcamanın ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilmesi sonucu ortaya çıkan en büyük olumsuzluk gelirleri ancak zorunlu giderlerini karşılamaya yetecek düzeyde olan düşük gelir sahiplerinin yüksek gelir sahiplerine göre aşırı vergilendirilmesidir (SELIGMAN, 1914, s.12).

Varlıklara ve gelire sahip olmak bireye güç, bağımsızlık, güven ve prestij verir. Bu açıdan bakıldığında, sırf daha az harcadığı için çok zengin bir kişinin düşük vergi ödemesi

komik bir durumdur. Kişinin ekonomik pozisyonu ve dolayısıyla vergi ödeme gücü tüketimine olduğu kadar geliri ve servetine de bağlıdır (BENHAM, 1942, s.120-121).

1212. Servet

Vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak servet, gelirin birikmiş şeklini ifade etmektedir. Birçok yüzyıl boyunca ödeme gücünün göstergesi olarak servet kabul edilmiştir. Ekonomik hayatın gelişmediği ve sahiplik olgusunun tam manasıyla oluşmadığı dönemlerde özel mülkiyet toprak ve onun ekleri durumunda bulunan unsurlardan ibaretti. Bu nedenle de gayri menkuller üzerindeki emlak vergisi hayati bir önem taşımaktaydı. Bu dönem boyunca genel servet vergisi, vergilemede adalet kanunlarının taleplerine adil ve tatmin edici cevaplar verebilmiştir. Zaman içerisinde özel mülkiyetin ve ticaretin gelişmesiyle birlikte, özel mülkiyet unsurları çeşitlilik göstermiş ve bu çeşitlilikler vergilendirilebilir unsurlar listesine ilave edilmiştir. Böylece servet vergileri ekonomik gelişmenin finansmanındaki en önemli kaynak olmuştur (SELIGMAN, 1914, s.6).

Bir kişinin vergi ödeme gücünün tespiti sadece gelire değil, aynı zamanda sahip olduğu servete de bağlıdır. Sahip olunan servet gelir getiren yatırımlarda kullanıldığı ölçüde, kısmen, gelire akseder. Buna rağmen, mükellefler arasında gelir ve diğer şartlar sabit olup, sahip olunan servet miktarı değişirse, vergi ödeme güçleri de aynı değildir. Serveti az olan kişinin tasarruf amacıyla tüketimini kısması gerekmektedir. Ayrıca servet sahibi, hayat standardını yükseltmek amacıyla, eğer isterse, servetinin bir kısmını harcayabilir (DUE, 1967, s.119).

Servetin ödeme gücünün göstergesi olarak değerlendirilmesinde dikkat edilmesi gereken husus, gelir getirip getirmemesinin bir öneminin olmamasıdır. Servet, sahibine verdiği güvenlik hissi ve potansiyel gelir niteliği dolayısıyla vergi ödeme gücünün bağımsız bir unsurudur (ÖNER, 1986, s.80).

122. Ödeme Gücü İlkesinin Gerçekleştirilmesinde Kullanılan Teknikler

1220. En Az Geçim İndirimi

Vergilemede ödeme gücü ilkesine göre, mükelleflerin ödemeleri gereken vergilerin belirlenmesinde sahip oldukları ödeme güçlerinin dikkate alınması gerektiğine göre, ödeme gücünün başlangıç noktasının ne olduğu sorunu ile karşılaşmaktadır. Vergi ödeme gücü vergi mükellefinin mutlak fakirlik düzeyini aştığı, geride bıraktığı noktada ortaya çıkan bir güçtür. Vergi ödeme gücünün başlangıç noktası, mükelleflerin fizyolojik varlıklarını sürdürebilmeleri için gerekli asgari gelirdir. En az geçim indirimi uygulamasında; mükelleflerin gelirlerinin, kendisi ve ailelerini asgari düzeyde geçindirebilecek kadar olan kısmı vergi dışı bırakılacak, aşan kısım üzerinden vergi alınacaktır (ÖNER, 1986, s.81; TÜRK, 1992, s.159).

En az geçim indirimi uygulaması ilk defa Sonnenfels tarafından ortaya atılmıştır. Sonnenfels en az geçim indirimi uygulamasını, “*insanoğlunun kutsal payı*” olarak ifade etmektedir.⁴ Bu konu 18. yüzyılın sonlarından beri, modern iktisadi ve mali literatürde tartışma konusu yapılmaktadır (NEUMARK, 1945, s.32). Justi, Bentham, Sismondi, Hermann, Sir James Steuart, J. S. Mill ve Adam Smith gibi yazarlar asgari geçim seviyesinin vergi dışı tutulması gerektiğini savunmuşlardır. A.Smith “*vergi işlemi mükellefin varlığını devam ettirebilmek için ihtiyaç duyduğu kaynakları kapsamamalıdır*” ifadesiyle bu konudaki görüşlerini ortaya koymuştur (BASTABLE, 1917, s.37). Bu durum J. S. Mill tarafından ise, “*belli bir seviyenin altındaki gelir vergiden muaf tutulmalıdır. Sağlıklı bir yaşamın gerektirdiği mutlak seviye bütün vergilerden muaf tutulması evrensel bir ilkedir*” ifadeleriyle savunulmuştur (MILL, 1909, s.28).

Bu uygulama mükellefin ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin asgari yaşam koşullarının gerekli kıldığı gelir düzeyinin vergi dışında tutulmasını ifade eder. Dolayısıyla

⁴ Literatürde en az geçim indiriminin ilk defa Jeremy Bentham tarafından ortaya atıldığı görüşü hakim olmakla birlikte, Seligman bunun doğru olmadığını ifade etmektedir. Seligman’a göre, bu yanlışlık J. S. Mill’in en az geçim indirimi konusunda J. Bentham’a atf yapmasından kaynaklanmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bakınız: Edwin R. A. Seligman, Progressive Taxation in Theory and Practice, American Economic Association, Vol:IX, No:1&2, January and March, 1894, s. 115-116.

bu yaklaşıma göre ödeme gücünün başladığı nokta, en az geçim indiriminin bittiği noktadır. Yani, kişinin ödeme gücü geçimini sağlayacak düzeyin üzerinde kalan kısımdır. Böyle bir uygulama ile yaşam için gerekli gelirin vergilendirilmesinden kaçınılması amaçlanmaktadır. Günümüzde birçok ülke vergi sisteminin tanziminde bu uygulamayı dikkate almakta ve belirli bir seviyenin altında kalan gelir için vergilendirme söz konusu olmamaktadır.

Mükelleflerin kendilerinin ve ailelerinin yaşamlarını sürdürmelerine yönelik giderlerine yeterli gelirlerinin vergilendirilmemesi amacını taşıyan ve bekar, evli, çocuklu veya çocuksuz olmalarına, yaş veya sakatlık durumlarına, bakmakla yükümlü buldukları kimselerin bulunup bulunmamasına göre farklı uygulama biçimleri bulunan en az geçim indirimi, vergi ödeme gücüne ulaşılması bakımından önemli katkıda bulunmakta ve vergi adaletinin sağlanmasında etkili olmaktadır (AKDOĞAN, 1980, s.28).

En az geçim indirimi uygulamasında indirim seviyesinin tespiti konusunda tartışmalar bulunmaktadır. İndirime konu olacak seviyenin fizyolojik varlığın sürdürülebilmesi için gerekli miktar kadar olması gerektiğini ileri sürülenler olduğu gibi, insanca bir yaşam için gerekli olan medeni ya da kültürel seviyenin esas alınması gerektiğini ileri sürenler de vardır.

Asgari medeni ya da kültürel seviyenin dikkate alınması gerektiğini savunan görüşe göre, insanın sosyal bir varlık olması, insan olması ve toplum içerisinde yaşamasından doğan eğitim, spor ve eğlence gibi kültürel ihtiyaçlarının dikkate alınarak bir indirimin uygulanması daha doğru olacaktır. Kültürel asgari geçim seviyesi kavramı çok belirsiz bir ifadedir ve indirim konusu yapılacak seviyenin tespiti çok güçtür. Bu nedenler dolayısıyla bu seviyenin tespiti keyfilikler taşımaktadır. Söz konusu keyfilikler geniş ölçüde sosyal fikirlerle bütçe tartışmalarının etkisi altında kalmaktadır. Ancak, asgari kültürel ihtiyaçların göz önünde bulundurulması, fizyolojik ihtiyaçlardakine benzer şekilde herkes için geçerliliği kabul edilebilecek ortalama değerler üzerinden uygulandığı takdirde vergi adaleti açısından katkı sağlayacaktır (NEUMARK, 1945, s.33; AKDOĞAN, 1996, s.184).

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle en az geçim indirimi uygulaması lehinde ve aleyhinde ifade edilen görüşler olduğu sonucuna varılabilir.

12200. En Az Geçim İndirimi Lehindeki Görüşler

En az geçim indirimi uygulamasının lehindeki görüşler aşağıdaki gibi ifade edilebilir (PELİN, 1942, s.154; JEZE, 1957, s.392; NADAROĞLU, 1992, s.327; AKDOĞAN, 1996, s.186):

Bazı vergilerde en az geçim indirimi uygulanmasının adaletin gereği olduğu ifade edilmektedir. Bu anlayışa göre, tersine artan oranlı bir yapı taşıyan dolaylı vergilerin ortaya çıkardığı olumsuzlukların, hiç olmazsa şahsileştirilmeye uygun vergilerde en az geçim indirimi uygulanması suretiyle telafi edilmesi söz konusu olabilir.

(i) Adalet fikrinin en az geçim indirimi uygulamasını mutlak olarak talep ettiği belirtilmektedir. Bu görüşe göre, vergi ödeme gücü gayri safi gelir değil safi gelirden hareket edilerek tespit edilebileceğinden en az geçim indirimi, vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için gerekli bir kurumdur.

(ii) En az geçim indirimi seviyesi içerisindeki gelirin vergilendirilmesinin sebep olacağı tarh ve tahsil masraflarının bundan sağlanan geliri aşabileceği ifade edilmektedir. Buradan hareketle, söz konusu indirimin uygulanmasının vergi tahsilatında tasarruf sağlanmasına neden olacağı düşünülmektedir.

(iii) En az geçim indirimi seviyesi içerisinde gelir elde edenlerin vergi ödemeyecek olmalarının, mükellef sayısının azalması dolayısıyla, vergi idaresinin etkinliğini artıracığı düşüncesi söz konusudur.

(iv) En az geçim indirimi uygulamasının insanca yaşamının gerekli kıldığı bir uygulama olduğu ifade edilmektedir. Bu şekildeki bir uygulama ile insan olmanın gerekli kıldığı ihtiyaçların karşılanmasına olanak tanındığı için çeşitli sosyal sorunların çözümünün sağlanacağı düşünülmektedir.

12201. En Az Geçim İndirimi Aleyhindeki Görüşler

En az geçim indirimi uygulamasının aleyhindeki görüşler ise aşağıdaki gibi ifade edilebilir (PELİN, 1942, s.154; AKDOĞAN, 1996, s.187; NADAROĞLU, 1992, s.328):

(i) En az geçim indirimine yönelik en önemli eleştiri, uygulamanın vergilemede genellik ilkesine aykırı olduğu noktasındadır. Buna göre, vergi toplumsal ihtiyaçların karşılanması için kullanıldığından, küçük gelir sahipleri de diğerleri gibi bunu ödemelidir. Bunun aksi bir uygulamanın haklılığı söz konusu olamaz.

(ii) En az geçim indirimi uygulamasının verginin verimini azalttığı görüşü ifade edilmektedir. Buna göre, özellikle az gelişmiş ülkelerde nüfusun çok önemli bir kısmı gelirden çok küçük bir pay almaktadır. Bunlar en az geçim indirimi dolayısıyla kısmen veya tamamen vergi dışı tutulursa, verim doğal olarak azalacaktır. Ayrıca, siyasi bakımdan en fazla oy sahibi olan bu sınıfın vergi tazyikini doğrudan doğruya hissetmemesi sakıncalı bir durum olarak değerlendirilmektedir.

(iii) En az geçim indiriminin hangi seviyede tespit olunacağı hususu bir diğer eleştiri noktasını oluşturmaktadır. Buna göre, objektif ölçülere göre ve herkes için aynı sonucu sağlayacak şekilde saptanmasının mümkün olmadığından, vergi dışı bırakılacak miktarların keyfi bir şekilde saptanması söz konusu olacaktır.

1221. Artan Oranlı Tarife

Ödeme gücüne göre vergilemenin gerçekleştirilmesinde kullanılan bir diğer teknik, artan oranlı tarife uygulamasıdır. Artan oranlı tarife uygulaması ile birlikte dikey adalet ilkesinin özünü oluşturan daha yüksek gelir elde edenlerin daha yüksek vergilendirilmesi anlayışı hayata geçirilmektedir. Çünkü kamu maliyesi literatüründeki ağırlıklı görüşe göre söz konusu anlayışın ifade ettiği görüş daha yüksek oranda bir vergilemenin olması gerektiğidir.

Artan oranlılık kısaca, vergi matrahının büyümesi ile birlikte oranın da büyümesini ifade etmektedir. Günümüzde artan oranlı vergileme modern demokratik kapitalizmin

merkezi unsurlarından birisi olarak kabul edilmektedir (BLUM-KALVEN, 1953, s.5). Artan oranlılığın geleneksel kavramı daha fazla gelir elde edenlerin kamu mallarının finansmanına daha fazla katkıda bulunması şeklinde anlaşılmaktadır. Söz konusu fazla katkı oransal olarak fazlalığı ifade etmektedir (EMES vd., 2001, s.12).

Artan oranlı vergilerin teorik dayanağı olarak ortaya konulan yaklaşımlardan birisi gelirin marjinal verimler yasasına tabi olduğu varsayımına dayanmaktadır (LIVINGSTON, 2005). Bu yaklaşıma göre zenginin gelirinin marjinal faydası daha düşük olduğundan yoksul ile aynı oranda vergilendirilmesi adaletsizdir (GWARTNEY-LANG, 1985, s.410-411). Toplumunu oluşturan bütün bireyler aynı fayda fonksiyonuna - azalan marjinal fayda - sahip ve sosyal refah da tüm bireylerin fayda fonksiyonlarının toplamı olduğundan, zenginlerden alınan bir birimlik gelirin sosyal refahta yaratacağı azalış, fakirlerden alınan bir birimlik gelirin sosyal refahta yaratacağı azalıştan daha azdır.

Artan oranlılığın dayanağı olarak ileri sürülen görüşlerden biri de vergi ödeme kabiliyetinin verginin konusundan daha kuvvetli bir şekilde arttığı inancıdır. Böylece 1000 TL tutarında bir gelir, 500 TL tutarındaki bir gelirin iki misli vergi ödeme kabiliyeti değil, fakat daha fazlasına sahip olmaktadır (NEUMARK, 1945, s.10).

Artan oranlılık vergi sistemine tarifeler aracılığı ile girmiş olmasına karşın sadece bununla sınırlı bir konu olarak kalmamış, gerçekleştirilmek istenen amaç doğrultusunda “vergi sisteminin gelir dağılımına müdahale derecesi” şeklinde ifade edilmiştir (KAY, 1990, s.36). Artan oranlı vergi savunucularına göre piyasa süreci sonucunda oluşan gelir dağılımı adaletsiz bir yapı göstermektedir. Bu adaletsizliğin giderilmesi amacıyla devlet artan oranlı vergilerle yüksek gelirliler aleyhine, düşük gelirliler lehine gelir dağılımına müdahalede bulunmalıdır. Tarihsel süreç içerisinde artan oranlılığın en güçlü dayanağını gelir dağılımında adaletsizliğin ve bu adaletsizliği giderme konusunda toplumsal bir tercih bulunması oluşturmaktadır.

J.F. Due'ya göre, “*en adil vergi sistemi toplumda mevcut fikir birliğine göre en adil kabul edilen reel gelir bölüşümü ölçülerine uygun (artan oranlı vergi) olanıdır*” (DUE, 1967, s.113). Henry Simons ise artan oranlı vergilerin üstünlüğünü, “*etik veya estetik değerler bağlamında açık olarak kötü veya hoş olmayan gelir dağılımındaki adaletsizliğe*

karşı dayanılacak tek unsur artan oranlı tarifeler olmalıdır” ifadeleriyle dile getirmiştir (GWARTNEY-LANG, 1985, s.412).

Yukarıdaki açıklamalardan, artan oranlı tarife uygulaması lehinde ve aleyhinde ifade edilen görüşler olduğu anlaşılmaktadır.

12210. Artan Oranlı Tarife Lehindeki Görüşler

Artan oranlı tarife uygulamasının lehindeki görüşler aşağıdaki gibi ifade edilebilir (PELİN, 1942, s.226-229; NADAROĞLU, 1992, s.324; BLUM-KALVEN, 1953, s.67-68; NEUMARK, 1945, s.37-38; JEZE, 1957, s.400):

(i) Artan oranlı vergiler lehine ifade edilen görüşlerden birisi marjinal fayda teorisine dayandırılmaktadır. Bilindiği gibi marjinal fayda teorisine göre, gelir ve servet miktarının kıymeti, bu miktarın marjinal parçasının sağladığı fayda ile belirlenmektedir. Söz konusu fayda ise, gelir ve servetin vergilendirilmesinde artan oranların uygulanmasını gerektirmektedir.

(ii) Artan oranlılık lehinde ileri sürülen bir diğer görüş de, bu oranların uygulandığı vergilerin telafi niteliğidir. Gerçekten, liberal iktisadi düşüncenin kabul ettiği piyasa mekanizması sayesinde kendiliğinden gerçekleşecek olan adil bir gelir ve servet dağılımının eksik rekabet koşulları nedeniyle mümkün olamayacağı günümüzde kabul edilmiştir. Bu eşitsizliğin devlet müdahalesiyle düzeltilmesi gerekmektedir. İşte, artan oranlı veriler, bu amacın gerçekleşmesine yardımcı olabilecek etkin bir araçtır. Bu görüşü savunan ilk iktisatçı A. Wagner'dir.

(iii) Artan oranlı tarife lehine ortaya konulan bir görüş de, bu tarifenin artık geliri vergilendirdiği şeklindedir. İlk defa İngiliz ekonomist J. A. Hobson tarafından ortaya atılan bu görüş, geliri, üretim maliyeti olan ve olmayan şeklinde bir ayırımı tabi tutmakta ve “maliyet” şeklinde değerlendirilmeyen kısmı “artık/fazlalık” olarak kabul etmektedir. Buradan hareketle, artık gelir, gelirin vergileme sonucu çalışmayı etkilemeyen kısmıdır. Gelirin maliyet unsurunu oluşturan ilk kısmı üzerine konulan vergiler üretimi azaltırken,

artık gelir üzerine artan oranlı tarife uygulanmak suretiyle konulan vergiler ise iş hayatını olumsuz etkilemez hatta arzu edilmeyen dalgalanmaları giderir.

(iv) Artan oranlı tarife uygulaması lehindeki bir görüşe göre, vasıtasız vergilerde, özellikle gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulanması gerekmektedir. Çünkü, tüketim maddeleri alınan tüketim vergileri gerçekten azalan oranlılık sonucu doğururlar; yani bu vergiler zengin sınıflardan ziyade fakir sınıflara yüklenirler. İşte, ekonomik ve sosyal politika açılarından arzu edilmeyen bu durumun etkilerini yok etmek için, diğer vergilerde artan oranlılık gereklidir.

(v) Artan oranlı tarifeye ilişkin olarak ileri sürülen keyfilik unsuru taşıdığı ve tahrip edici olduğu hususu karşısında, bu iddia sahiplerinin artan oranlılıkla aşırı vergi oranlarını birbirine karıştırdıkları ifade edilmektedir. Bu görüşe örnek olarak da, 60% seviyesindeki düz oranının 5%'ten 20%'ye kadar yükselen artan oranlı bir vergiden çok daha ağır olduğu gösterilmektedir. Buradan hareketle, artan oranlılığın sonuçları geniş ölçüde uygulama şekline bağlıdır denilebilir.

12211. Artan Oranlı Tarife Aleyhindeki Görüşler

Artan oranlı tarife uygulamasının aleyhindeki görüşler aşağıdaki gibi ifade edilebilir (STIGLITZ, 1994, s.499; NADAROĞLU, 1992, s.323-324; BLUM-KALVEN, 1953, s.15,19,21; NEUMARK, 1945, s.39):

(i) Nobel ekonomi ödülü sahibi Stiglitz'e göre, her ne kadar dikey ve yatay adalet ilkeleri, ilk bakışta adil bir vergi sisteminin kurulmasında makul temeller oluşturuyor gibi görünse de, gerçekte sınırlı bir yararları vardır. O'na göre vergilemede ödeme gücü ilkesi uygulamasının ortaya çıkardığı zor sorular –iki kişiden hangisinin daha iyi durumda olduğunu ya da hangisinin daha büyük ödeme gücü olduğunu nasıl söyleyebiliriz ve eşit muamele ile ne demek istiyoruz?- cevapsız kalmaya devam etmektedir. Üstelik dikey adalet ilkesi, toplumda daha iyi olan birinin ne kadar daha fazla vergi ödemesi gerektiğini söylemez. Bütün söylediği o kişinin daha fazla vergi ödemesi gerektiğidir. Buradan hareketle artan oranlı tarifenin savunulması doğru bir yaklaşım olamaz.

(ii) Artan oranlı vergilerin en önemli özelliklerinden biri, gelir dağılımındaki adaletsizlikleri düzeltebilmesidir. Liberal görüşü savunanlara göre piyasa mekanizması sayesinde gelir esasen kendiliğinden adil bir şekilde dağıldığı için, artan oranlı vergilere gerek yoktur. Bu itibarla vergi tarafsız olmalı yani, piyasada kendiliğinden meydana gelen gelir dağılımını değiştirmemelidir. Oysa ki; artan oranlılık verginin tarafsızlığını müdahaleciliğe dönüştürmektedir. Bu da, liberallere göre iktisat kurallarına aykırıdır.

(iii) Artan oranlı vergilere karşı bir diğer eleştiri, oranların keyfi bir şekilde kullanılmasının yaratabileceği olumsuz sonuçlara ilişkindir. Leon Say'a göre, "*artan oranlılığın doğası keyfiliktir*". Proudhon ise bu durumu "*artan oranlılığın özü kontrolsüz ve sınırsız keyfiliktir*" ifadesiyle ortaya koymaktadır (BASTABLE, 1917, s.23-24; SELIGMAN, 1894, s.102).

(iv) Artan oranlılığa karşı ileri sürülen bir diğer eleştiri de toplumun üretim gücünü azaltacağı hususudur. Yüksek düzeydeki vergi oranları mükelleflerin çalışma arzularını ve psikolojilerini olumsuz etkileyerek toplum için gerekli olan sermayenin yaratılması ve kullanılmasına zarar verecektir.

(v) Artan oranlı vergilere ilişkin bir diğer eleştiri ise, vergi ahlakı ile ilgilidir. Buna göre, oranları giderek yükselen vergiler, mükellefler arasında adalet konusunda çok zor bir durum oluşturmak suretiyle vergi kaçırma hususundaki fırsat ve yaratıcılıklarının genişlemesine neden olacaktır.

1222. Ayırma İlkesi

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilmesinde uygulanan bir diğer teknik de ayırma ilkesidir. Bu ilke mükelleflerin geliri elde etme yöntemlerine göre farklı vergilendirme işlemlerine tabi tutulmasıdır. Bu şekildeki bir uygulama ile ulaşılmak istenilen temel amaç emek ve sermaye geliri sahiplerinin birbirinden ayrılarak, emek sahiplerinin sermaye geliri elde edenlere göre daha düşük oranda vergilendirilmesidir (ŞENYÜZ, 1995, s.29).

Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine oranla daha istikrarlı ve sürekli nitelikte olması; sermaye gelirlerindeki vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkanı nedeniyle fedakarlıktaki eşitliğin emek gelirleri aleyhine bozulmuş olması; sermaye birikimi arttıkça gelir getirme olanağı da artmasına karşın, sadece emek geliri elde edenlerin gelirlerini biriktirme olanaklarının sınırlı olması; sermaye sahipleri mevcut sermayelerini değişik şekillerde değerlendirebilirken, emek geliri sahiplerinin ücret dışında bir gelir elde etme olanaklarının çok az olması gibi nedenlerle vergi sistemlerinde ayırma ilkesine yer verilmektedir (AKDOĞAN, 1996, s.223-225).

Ayrırma ilkesi, mükelleflerin ödeme güçlerinin belirlenmesinde uygulanan en az geçim indirimi ve artan oranlı tarife tekniklerinin eksik yönlerinin tamamlanması amacıyla hayata geçirilmiş olan telafi edici nitelikte bir tekniktir. Mükellefler arasındaki vergi dağıtımı mutlak anlamda tarafsız olamayacağından, belirli mükellefler açısından farklı vergi yükleri söz konusu olacaktır. Vergi yükleri açısından oluşan bu farklılıklar mükellefler arasında ayırım sonucunu da beraberinde getirecektir. Ancak ayırma ilkesinin ortaya konulmasında vurgulanması gereken husus, söz konusu ilkenin uygulanmasında mükellefler arasındaki farklılıkların tesadüfi olarak değil, bilinçli ve planlı bir tercih sonucu oluşturulduğu gerçeğidir (ÖZER, 1984, s.4).

Ayrırma ilkesinin uygulanmasında gelirin elde edildiği kaynak ve yükümlünün sosyal durumu olmak üzere iki farklı unsur dikkate alınmaktadır (NADAROĞLU, 1992, s.332). Vergilemede adalet ilkesi gelirler arasında sadece miktarlar itibariyle değil, ayrıca elde edilen kaynaklar açısından da farklılaşmayı gerekli kılmaktadır (BASTABLE, 1917, s.39). Geliri oluşturan muhtelif gelir çeşitleri arasında keyfi bakımdan –yani söz konusu geliri elde eden kişilerin vergi ödeme güçlerinin mahiyetine göre ortaya çıkan– farklar bulunduğu gerçeği herkes tarafından kabul edilmektedir (NEUMARK, 1945, s.11).

Ayrırma ilkesi, yatay ve dikey adaletin sağlanmasına ilişkin, vergilemede adalet ilkesinin tek istisnasıdır. Çünkü, bu ilkeye göre, emek gelirlerine avantaj sağlamak amacıyla aynı büyüklükteki matrah birimlerine farklı vergi oranlarının uygulanması söz konusudur (ŞENER, 2006, s.227). Ancak, bu uygulamayı gerekli kılan nedenler dikkate alındığında ayırma ilkesi ile yatay ve dikey adalet ilkeleri de etkinlik kazanmaktadır.

Kamu maliyesi literatüründe ayırma ilkesi konusunda lehte ve alehte ileri sürülen bazı görüşler mevcuttur. Bu görüşler aşağıdaki gibi toparlanabilir.

12220. Ayırma İlkesi Lehindeki Görüşler

Ayırma ilkesi lehinde ifade edilen görüşler şunlardır (BASTABLE, 1917, s.40; PELİN, 1942, s.219; NADAROĞLU, 1992, s.333-334; JEZE, 1957, s.394):

(i) Ayırma ilkesinin savunulmasında en çok öne çıkarılan husus, emek geliri ile kıyaslandığında sermaye veya servet daha güçlü, daha istikrarlı ve daha devamlı bir gelir kaynağı olduğudur. Buradan hareketle sermaye gelirinin vergi karşısında daha dayanıklı olduğu, dolayısıyla da farklı vergileme işlemine tabi tutulmasının söz konusu olabileceği ifade edilmektedir.

(ii) Sermaye gelirleri güvenlik açısından da emek gelirlerine kıyasla daha üstün olduğu düşüncesi söz konusudur. Buna göre, emek gelirleri emeğin çalışabilir olmasına bağlıdır. Hastalık, sakatlık, yaşlılık gibi durumlarda emek gelirleri kısmen veya tamamen yok olabilir. Oysa, söz konusu durumlarda sermaye geliri sağlanmaya devam eder. Ayrıca, emek gelirleri, konjonktürdeki değişiklikleri kolayca izleyemez. Sermaye konjonktürü emeğe göre daha rahat izleyebildiği için, bu açıdan da sermaye gelirleri emek gelirlerine kıyasla avantajlı durumdadırlar. Bu nedenle farklı vergileme işlemine tabi tutulabilirler.

(iii) Emek geliri fiziki olarak çalışmayı gerektirdiğinden elde edilen gelirlerin bir kısmının zaruri olarak ihtiyarlık günleri için tasarruf edilmesinin söz konusu olduğu ifade edilmektedir. Bu nedenle elde edilen gelirin tamamı kullanılabilir değildir. Aksine, sermaye gelirlerinde tasarrufu zaruri hiçbir kısım bulunmamaktadır. Buradan hareketle emek gelirlerinin sermaye gelirlerinden daha hafif bir şekilde vergilendirilmesi gerekliliğine vurgu yapılmaktadır.

(iv) Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkanları açısından da sermaye gelirlerinin emek gelirlerine kıyasla daha avantajlı durumda olduğu kabul edilmektedir. Buna göre, emek gelirlerinin özünü oluşturan ücretler stopaj yöntemine göre vergilendirildiklerinden bunlar için vergi kaçırma imkanı söz konusu değildir. Oysa, sermaye gelirleri açısından

böyle bir imkan az ya da çok söz konusudur. Sermaye gelirlerinin sahip oldukları bu imkan ödeme gücü doğrultusunda vergileme amacına ulaşılması önünde bir engeldir. Bu amacı emek gelirleri aleyhine bozmaktadır.

(v) Sermaye sahibinin, sahip olduğu emeği istihdama kazandırarak sermaye geliri dışında emek geliri de elde etme imkanına sahip olduğu; buna karşın, emek sahibi kendi arzusuyla gelirini arttırmak imkanına sahip olmadığı ifade edilmektedir. Sermaye sahibinin bu üstünlüğünün, kendisine vergi ödeme konusunda daha fazla güç kazandırdığı kabul edilmektedir.

12221. Ayırma İlkesi Aleyhindeki Görüşler

Ayrırma ilkesi aleyhinde ifade edilen görüşler aşağıdaki gibi özetlenebilir (NADAROĞLU, 1992, s.334; ŞENER, 2006, s.229; MURPY-NAGEL, 2002, s.163-164):

(i) Ayırma ilkesi aleyhinde ifade edilen bir görüşe göre, söz konusu ilke lehine ileri sürülen delillerden en kuvvetlisi gibi görünen sermaye gelirlerinin sağlamlık, devamlılık ve güvenlik yönlerinden emek gelirlerine oranla daha elverişli bulunduğu iddiaları günümüzde geçerliliğini büyük ölçüde kaybetmiştir. Çünkü, sosyal refah devletinin gerçekleştirdiği sosyal güvenlik örgütleri emek gelirlerine de devamlılık ve güvenlik kazandırmıştır. Ayrıca, toplu iş sözleşmeleri, asgari ücret ve grev hakkı gibi imkanlar da emeği sermaye karşısında çok güçlü duruma getirmiştir. Günümüzde emek ve sermayeden hangisinin daha güçlü olduğunu tayin etmek artık pek kolay değildir.

(ii) Vergiden kaçınma imkanları, vergi tekniğindeki gelişmeler ve vergi idaresindeki etkinliğin artması sonucu giderek azalmaktadır. Böylesine subjektif bir unsura dayanılarak eşit gelirlere farklı oranlar uygulamak keyfi bir davranış olacaktır. Belirtmek gerekir ki, sosyal açıdan emeğin korunması çabaları, bir noktadan sonra iktisadi açıdan sermayenin cezalandırılmasına, hatta yok edilmesine dönüşebilir. Ayırma ilkesinin yüksek farklılaştırılmış oranlarla uygulanması yatırımlara kanalize edilmesi gereken tasarrufları azaltacaktır. Tasarruf oranlarının azalması kalkınma çabalarını olumsuz yönde etkileyecektir.

(iii) Günümüzde bütün ülkelerde, gelir vergisinin yanı sıra çok çeşitli servet ve sermaye vergileri mevcuttur. Bu itibarla, sermayeden elde edilen geliri gelir vergisi içerisinde diğer gelir kategorilerinden yüksek oranlarda vergilendirmek haklı ve adil bir uygulama kabul edilemez.

(iv) Ayırma ilkesi vergilemede yatay adalet ilkesine ters düşmektedir. Yatay adalet ilkesi aynı durumda olanların aynı vergileme ilkesine tabi tutulmasını gerektirir. Ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edilecek olan gelir, harcama ve servet temelinde vergi öncesinde eşitlenmiş/aynılaşmış mükellefler bu temel karşısındaki durumlarına göre vergilendirilmelidirler. Ayırma ilkesi bu hususu gözardı ederek mükellefler arasında farklılıklar oluşturmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. FAYDA VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

20. Genel Açıklama

Bu bölümde çeşitli kriterler açısından fayda ve ödeme gücü ilkelerinin karşılaştırmalı analizi yapılmaktadır. Bu karşılaştırmalı analiz ile her iki ilkenin birbiri karşısında üstün ve zayıf oldukları yönlerin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Bu sayede, herhangi bir vergi sisteminin oluşturulması aşamasında bu ilkelerden hangi ölçülerde yararlanılabileceği konusunda bir fikir verilebilmesi hedeflenmektedir.

21. Vergilemede Etkinlik Açısından Karşılaştırma

Etkinlik kavramı ilk olarak mühendislik biliminde, sonrasında ise işletme ve iktisat bilimlerinde kullanılmıştır. Etkinlik kavramı genel olarak, arzu edilen sonuçların elde edilme kapasitesi veya genel veya özel bir amacın gerçekleştirilme derecesi olarak açıklanmaktadır. Bu bağlamda, girdi başına çıktının en yüksek veya çıktı başına maliyetin en düşük olduğu durumda teknik etkinlik gerçekleşmektedir. Literatürde; iktisadi etkinlik, teknik etkinlik, kaynak kullanımında etkinlik, hizmet etkinliği, maliyet etkinliği ve teknolojik etkinlik gibi çok farklı etkinlik kavramları kullanılmaktadır (NADAROĞLU, 1987, s.1-2; KITCHEN, 2006, s.20).

Etkinlik kavramı iktisat biliminde özellikle kaynak tahsisi ve kullanımı ile ilgili olarak ele alınmaktadır. Buna göre, şayet girdilerin en alt fiyat düzeyinde sağlanması yolu ile üretim maliyeti en aza indirgenirse kaynak kullanımında etkinlik sağlanmış olur (NADAROĞLU, 1987, s.2-4).

Ekonomik etkinliğin; kaynak kullanımında etkinlik ve kaynak dağılımında etkinlik olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Kaynak kullanımında etkinlik, ekonomide sahip olunan kaynakların kullanımında israfın önlenmesi ve ekonomide en düşük maliyetle üretim yapılmasını sağlayacak yöntemlerin kullanılmasını ifade etmektedir. Kaynak dağılımında etkinlik ise, kaynakların tüketicilerin en çok istedikleri malların üretimine yönlendirilmesidir. Başka bir deyişle, kaynakların, tüketicilerin tercih etmedikleri malların üretiminde kullanılmamasını ifade etmektedir (PEHLİVAN, 2006, s.159).

Ekonomik etkinliğin açıklanmasında, sahip olunan kıt kaynakların en üst düzeyde kamu malı üretimini gerçekleştirecek şekilde kullanılmalrı gerektiği anlayışı yanında, vergiler ile ekonomik sistemin doğal işleyişine müdahalede bulunulmaması gerektiği anlayışı da ortaya konulmaktadır. Buna göre vergiler ekonomideki yatırım, tüketim, tasarruf gibi unsurlar üzerinde olumsuz bir etki meydana getirmemelidir. Buradan hareketle vergileme ile kaynakların etkin kullanılması sonucunda kamu mallarının etkin düzeyde üretimlerinin sağlanması ve ekonominin işleyişine herhangi bir müdahalenin gerçekleşmemesi ya da bu müdahalenin en az olması ekonomik etkinlik ilkesinin iki boyutunu oluşturmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda ekonomik etkinliğin sağlanmasında vergilemenin rolü, kaynakların etkin kullanılması ve ekonomik sistemin etkin işleyişi bağlamında iki boyutlu olarak ele alınacaktır.

210. Kaynak Kullanımında Etkinlik

Ekonomik etkinlik vergi politikasının geleneksel hedeflerinden ve daha genel olarak da kamu politikasının temel amaçlarından biridir. Ekonomik etkinliğin sağlanabilmesi için ekonominin sahip olduğu kıt kaynakların iyi yönetilmesi gerekmektedir. Denilebilir ki, ekonomide çözümlenmesi gereken genel sorun kıt kaynakların yönetimi sorunudur. Normatif ilke olarak ekonomik etkinlik, toplam refah maksimizasyonunun sağlanması amacıyla, ekonomideki sınırlı kaynakların en yüksek kullanım değerini gerçekleştirecek şekilde dağıtılmaları anlamında kullanılmaktadır (DUFF, 2004, s.9).

Ekonomi açısında kısıtlı olan kaynaklarının etkin kullanımı çok önemlidir. Ekonominin temelinde sahip olunan kaynakların toplumun refahını en yüksek düzeye çıkaracak şekilde etkin değerlendirilmesi meselesi bulunmaktadır. Etkinlik kavramı, bir vergileme ilkesi olarak, ekonomide sahip olunan kaynakların en fazla üretimi gerçekleştirecek şekilde tahsis edilmelerini ifade etmektedir. Buna göre, sahip olunan kaynakların en üstün tahsisini sağlayan vergilemenin etkin olduğu ifade edilebilir (SHARP-SLIGER, 1970, s.209'tan aktaran GÖKBUNAR, 1998, s.27).

Fayda ilkesi uygulamasında, vergiler finanse ettikleri kamu mallarının miktarları ile ilişkili olarak değerlendirilmektedir. Vatandaşlar tarafından gerçekleştirilen vergi ödemelerinin faydalandıkları hizmetlere bağlanması, kamu mallarının temininde etkinliğin sağlanması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Fayda ilkesini temel alan fayda vergilerinin temel ekonomik gerekçesi, kamu mallarının finansmanında doğrudan söz konusu malları elde edenleri yükümlü kıldığı için etkinliği geliştirmesidir. Bu uygulama ile kaynakların en yüksek kullanım değerlerini sağlayacak olan uygun alanlarda değerlendirilmesi sağlanmaktadır (BIRD-TSIOPOULOS, 1997, s.34-36).

Vergilemede fayda ilkesinin ana ekonomik gerekçesi ekonomik etkinliğin sağlanmasıdır. Buna göre, vergilemede fayda ilkesi doğrultusunda iyi düzenlenmiş bir sistemde, kamu malı üretimi ile sorumlu olanlar belirli kamu malları açısından gönüllü ödemede bulunacak birey sayısı konusunda bilgi sahibi olurlar. Buna karşın bireyler de kamu malların değeri, en azından marjinal maliyetleri konusunda bilgi edinme amaçlarına ulaşırlar (BIRD, 2001, s.173).

Vergilemede fayda ilkesinin temel alınması iki şekilde ekonomik etkinliği teşvik eder. Buna göre, doğru olarak tespit edilmiş olan fayda vergileri; belirli kamu malları için vatandaşların ödemeye gönüllü oldukları gerçek seviye konusunda kamu sektörü arz edicilerine bilgi ve kamu sektörü arzı, en azından marjinal maliyet seviyesi konusunda, vatandaşlara teminat verir (KITCHEN, 2006, s.21).

Fayda vergileri, vatandaşlar tarafından en az marjinal maliyet ile elde edilmek istenen kamu sektörü arzı ve özel mal ve hizmetler için ödenmeye gönüllü olunan değerler konusunda kamu malı arz edenlere bilgi sağlanması dolayısıyla ekonomik etkinliği temin ve

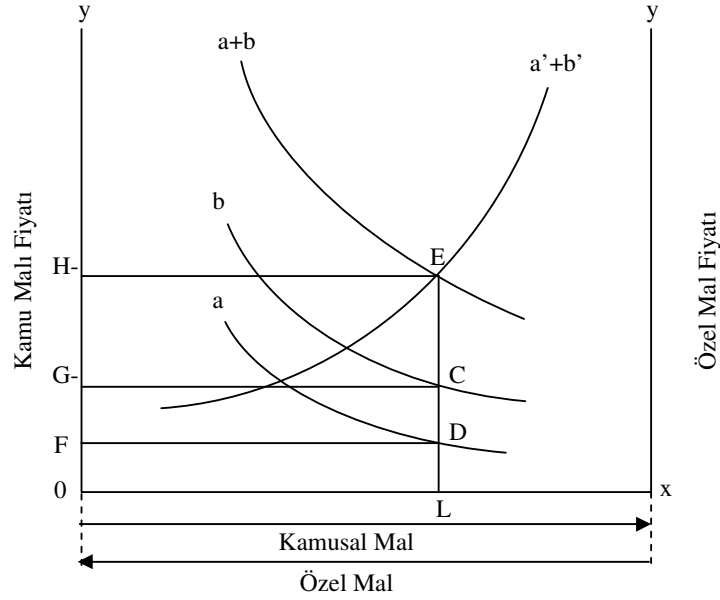
teşvik eder. Kamu politikasında etkin fiyat tespiti kamu kaynaklarının kullanımında etkinliğin geliştirilmesinde çok önemlidir (BIRD – TSIPOULOS, 1997, s.35-37).

Vergilemede fayda ilkesi özel mallar üretiminin etkinlik koşulu olan marjinal maliyetin marjinal faydaya eşit olması koşulunun kamu malları açısından da hayata geçirilebilmesine olanak tanımaktadır. Bu sayede kamu mallarının etkin düzeyde üretimi sağlanabilmektedir. Kamu mallarında optimal üretim düzeyinin yakalanması sayesinde ekonomide sahip olunan kıt kaynakların etkin kullanımı gerçekleştirilmektedir.

Vergiye gönüllü değişim kavramı ile açıklayan fayda ilkesinin temel alınması durumunda bireylerin kamu mallarından elde ettikleri faydalar ile söz konusu malların finansmanı için katlanmış oldukları maliyetler eşitlenmektedir. Kamu malları için vatandaşların ödemeye gönüllü oldukları vergiler ile söz konusu malın tüketiminden sağlanan marjinal faydaların eşit olması durumunda kamu malı üretiminde etkinlik sağlanmış olmaktadır. Kamu malı miktarı sabitken her bir bireyin kamu malı tüketiminden sağlayacağı fayda diğerlerinden farklı olacaktır. Her bir birey için üretimin marjinal faydasının fiyatına eşitlenmesi, ancak fiyatların yani vergilerin farklılaştırılması ile mümkün olur. Miktar ayarlamasının söz konusu olmadığı durumda, etkin üretim miktarının gerçekleştirilmesi için kişilerin gönüllü olarak, vergi farklılaştırılması yoluyla sabit bir kamu malı miktarına farklı vergiler ödemesi gerekmektedir (BULUTOĞLU, 1988, s.37).

Kamu mallarının üretiminde de etkinlik şartı, tıpkı özel mallar açısından söz konusu olduğu gibi, tüketimden sağlanan marjinal faydanın marjinal maliyete yani fiyata eşit olmasıdır. Ancak kamu malı tüketiminde yurttaşların bir tek üretim düzeyinde görüş birliğine varmaları gerekmektedir. Çünkü kamu malı üretimi kamu sabittir. Bu durumda, belirli bir miktar kamu malı, bu mala karşı talepleri farklı olan kişilere farklı faydalar sağlar. Her bir kişi için üretimin marjinal faydasının fiyatına eşitlenmesi, ancak fiyatların yani vergilerin farklılaştırılması ile mümkün olur. Miktar ayarlamasının söz konusu olmadığı durumda, etkin üretim miktarının gerçekleştirilmesi için kişilerin gönüllü olarak, vergi farklılaştırılması yoluyla sabit bir kamu malı miktarına farklı vergiler ödemesi gerekmektedir (BULUTOĞLU, 1988, s.37).

Bütçenin harcama ve gelir bölümlerinin karşılıklı ve birbirine bağlı olarak saptanmasının açıklanması hususunda Amerikalı iktisatçı H. R. Bowen (1943) tarafından ortaya konulan ve literatürde Bowen modeli olarak bilinen model oldukça yararlıdır. Bu model aynı zamanda kamu malı arzı ve talebi arasında nasıl bir uyum sağlandığını açıklamada da kullanılmaktadır. Ancak model bölünebilirlik özelliği taşıyan mallar açısından geçerlilik arz etmektedir (ŞENER, 2006, s.214).



Şekil 2: Bowen Modeli

Kaynak : ŞENER, 2006, s.215.

Şekil 2'de soldaki y eksenini kamu, sağdaki y eksenini ise özel malın fiyatını, x eksenini ise, ulusal gelir düzeyini göstermektedir. x eksenini üzerinde 0 noktasından x noktasına doğru gidildiğinde kamu malı üretim miktarı artarken, x noktasından 0 noktasına doğru gidildiğinde özel mal üretim miktarı artmaktadır.

Toplumdaki iki ayrı gelir grubunda yer alan dolayısıyla da iki ayrı gelir grubunu temsil eden A ve B isimli iki vergi mükellefi vardır. a ve b sırasıyla toplumu oluşturan A ve B'nin kamu malı talep eğrilerini göstermektedir. Buna karşın (a+b) ise kişisel talep eğrilerinin dikey toplamı sonucu elde edilen sosyal talep eğrisini göstermektedir. Şekildeki (a'+b') eğrisi kamu malı arz eğrisi olup, aynı zamanda, üretiminden vazgeçilen özel mal talep eğrisini göstermektedir.

Sosyal talep eğrisi ($a+b$) ile arz eğrisinin ($a'+b'$) kesiştiği noktada (E) denge oluşmaktadır. Bu noktada kamu malı üretim miktarı OL, toplam vergi gelirleri OHEL dikdörtgeninin alanı kadardır. Toplam verginin OFDL kadarı A, OGCL kadarı B tarafından ödenmektedir. Bu durum kamu malı üretimi ve finansmanı (vergilendirmesi) yönünden dengeyi ifade etmektedir. Şekle göre, kişilerin vergi yükleri talep eğrilerinin eğimleri tarafından belirlenmektedir.

Talep eğrisi ile x eksenini arasındaki dikey uzaklık, aynı zamanda, marjinal faydayı göstermektedir. Buna göre, E denge noktasında, A ve B isimli vergi mükelleflerinin vergi fiyatları ile marjinal faydaları birbirine eşit olmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda, Bowen modeline göre, kişilerin kamu mallarını kullanarak elde ettikleri faydalar doğrultusunda vergi ödedikleri sonucu ortaya çıkmaktadır. Kamu mallarının kullanımından elde edilen faydalar karşılığında vergilendirmenin söz konusu olması yani vergilemede fayda ilkesinin uygulanması sonucunda kamu mallarının etkin düzeyde üretimi gerçekleştirilmektedir. Etkin düzeyde kamu malı üretimi kamunun elindeki kıt kaynakların doğru şekilde kullanılması anlamına gelmektedir. Bunu gerçekleştirdiği için vergilemede fayda ilkesinin etkin olduğu ifade edilebilir.

Vergilemede fayda ilkesi tüketicilerin tercihlerini dikkate aldığı için kamu mallarının etkin seviyede üretiminin gerçekleştirilmesine katkı sağlar. Tüketici tercihleri doğrultusunda etkin düzeyde kamu malı üretiminin nasıl sağlandığı konusu çeşitli iktisatçılar tarafından açıklanmaya çalışılmıştır. Etkin kamu malı seviyesinin ne olduğu konusundaki ilk çalışmalar Erik Lindahl tarafından yapılmıştır. Lindahl çalışmasında pareto etkinlik koşullarının, kamu mallarının söz konusu olduğu bir dünyada gerçekleştirilmesinin koşullarını ortaya koymaya çalışmıştır. Lindahl'ın kamu mallarının etkin sunumunu analiz eden gönüllü değişim modelindeki varsayımları aşağıda belirtilmiştir:

- Modelde iki birey vardır,
- Bireylerin talep eğrilerinin eğimleri negatiftir (kamu malı için azalan marjinal faydalarını yansıtmaktadır),
- Talepler doğru olarak açıklanır.

Lindahl modelinin işleyişi şöyledir: Devlet belirli bir kamu malı üretim düzeyi belirler ve bunu bireylere duyurur. Bireyler kendi talep fonksiyonlarına göre, bu düzeydeki kamu malı miktarı için ödemeye gönüllü olduğu fiyatı açıklar. Bireyler tarafından ödenmeye gönüllü olunan fiyatların/bedeller toplamının, kamu malı üretiminin maliyetini karşıladığı noktada etkin kamu malı miktarı sağlanmış olur. Bu noktada toplumu oluşturan her bir bireyin kamu malı için sağladığı gönüllü finansman söz konusu kamu malından sağladığı marjinal faydaya eşit olduğu için etkin üretim seviyesi yakalanmış olur. Her bir kişi için üretimin marjinal faydasının fiyatına eşitlenmesi, ancak fiyatların farklılaştırılması ile mümkün olur. Kamu malı üretimine kamusal karar olma mekanizması ile karar verildiğinden bireyler miktar ayarlamasından yoksundurlar. Bu durumda etkin üretimin gerçekleştirilmesi için bireylerin gönüllü olarak, vergi farklılaştırması yoluyla sabit bir kamu malı miktarına farklı vergiler ödemesi gerekir. Bu farklı vergileri ifade etmek için literatürde bazen Lindahl fiyatları/vergi kavramı kullanılır (HYMAN, 1987, s.126).

Şekil 3'e göre, toplumu oluşturan A ve B isimli iki birey bulunmaktadır. AA eğrisi A'nın, BB eğrisi B'nin kamu malı talebini göstermektedir. Bu eğrilerin kesiştiği noktada kamu malı üretiminde etkinlik koşulu gerçekleştirilmiş olur.

O_A O_B eksenleri kamu malları için A ve B'nin ödeyecekleri vergiyi göstermektedir. Bu eksen üzerinde O_A 'ya doğru hareket edildikçe A'nın, O_B 'ye doğru hareket edildikçe B'nin ödeyeceği vergi artmaktadır. Yatay ekseninde kamu malı üretim miktarı gösterilmektedir.

Bireyler tarafından ödenmek istenen bedeller toplamı, kamu malı üretiminin maliyetini karşılamıyorsa (G_2), bu miktar etkin düzeyin üzerinde demektir. Bu durumda devlet kamu malı miktarını azaltarak bireylerin daha fazla ödemeye gönüllü olacakları bir miktara yaklaşabilir. Kamu malı üretim düzeyi etkin düzeyin altına düşürülürse (G_1), kişilerin ödemeye gönüllü oldukları tutarlar maliyetin üzerinde olacaktır. Bu durumda daha fazla kamu malı üretildiği sürece refah artışı söz konusu olacağından bu miktar etkin değildir. Kamu malı üretiminde etkin olan öyle bir düzey vardır ki (L), bu düzeyde maliyetler vergi iken daha fazla fayda elde etme imkanı yoktur. Bu denge istikrarlı bir dengedir.

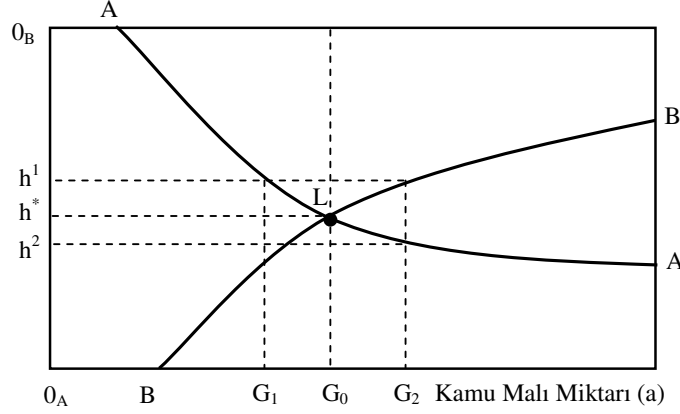
L noktasında;

G_0 : Etkin kamu malı miktarı,

$O_A h^*$: A için ödenmeye gönüllü olunan vergi/fiyat,

$0_B h^*$: B için ödenmeye gönüllü olunan vergi/fiyat,

$0_A - 0_B$: Kamu malı üretim maliyeti, iki vergi fiyatının toplamı kamu malının üretim maliyetini karşılamaktadır.



Şekil 3: Lindahl Modeli

Kaynak : KİRMANOĞLU, 2007, s.141.

Lindahl modelinin çok sayıda birey için genişletilmiş hali Samuelson modelidir. Samuelson modelinde kamu malının üretim süreci piyasa sürecine benzer şekilde ele alınmaktadır. Buna göre, özel mal için söz konusu olduğu gibi, kamu malına olan bireysel talep fiyat ve miktar arasındaki negatif yönlü ilişkiyi ifade etmektedir. Bu durumda denge talep ve maliyet eğrilerinin kesiştiği noktada oluşur.

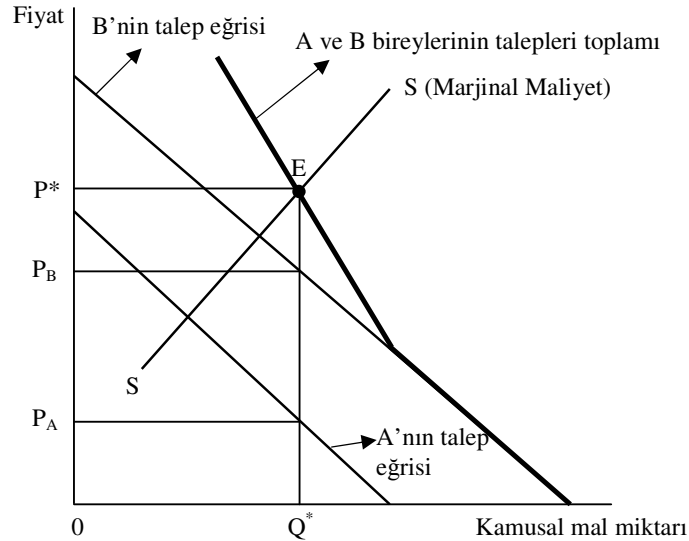
Özel mal ile kamu malı arasındaki temel fark bireysel taleplerin toplanması hususunda ortaya çıkmaktadır. Özel malda piyasa fiyatı veri iken bireyler fayda maksimizasyonu yapmayı sağlayacak şekilde, tüketim miktarlarını seçerler. Buna karşın, kamu malında, üretilen miktar veri iken bireyler bir veri miktar için ne kadar ödemeye gönüllü olduklarını bildirirler. Özel mallarda talepler yatay; kamu mallarında ise dikey olarak toplanır.

Samuelson modelinin işleyişi şöyledir: Bireyler talep fonksiyonlarından hareketle, veri kamu malı için ödemeye hazır oldukları fiyatları bildirirler. Kişiler tarafından ödenmeye hazır olunan bu fiyatlara vergi fiyatı denir. Vergi fiyatları, özel mallar açısından söz konusu olduğu gibi, bireyler tarafından elde edilen faydayı gösterir. Kamu malı için toplam talep, her bir üretim miktarı için bireylerin ödemeye hazır oldukları vergi

fiyatlarının toplanması ile bulunur (dikey toplama). Kamu malı toplam talep eğrisinin kamu malı maliyet eğrisi ile kesiştiği noktada ortaya çıkan üretim miktarı, kamu malının etkin üretim miktarıdır.

Aşağıdaki Şekil 4'te toplum A ve B isimli iki bireyden oluşmaktadır. Dikey eksen kamu malı fiyatını yani vergiyi, yatay eksen ise kamu malı üretim miktarını göstermektedir. A'nın talebi B'nin talebinden daha azdır. A ve B'nin taleplerinin dikey toplamı ile elde edilen toplam talep eğrisinin kamu malı arz eğrisi (SS) ile kesiştiği noktada (E) kamu malı üretiminde etkinlik sağlanır. E denge noktasında Q^* kadar kamu malı miktarı için A ve B'nin ödedikleri vergiler P^* kadardır. Bu vergide A'nın payı P_A , B'nin payı P_B kadardır. Bu iki pay toplamının kamu malı maliyetini karşılaması etkinlik sağlanır.

Denge düzeyindeki kamu malı miktarı için her iki bireyin ödemeye hazır oldukları bedellerin toplamı kamu malı maliyetini karşılamaktadır. Söz konusu düzeyin üzerinde bir üretimin gerçekleştirilmesi durumunda, marjinal maliyet marjinal faydadan daha fazla olacağından; tersi durumda ise az olacağından optimal üretimin gerçekleştirilmesi mümkün olmaz.



Şekil 4: Samuelson Dengesi

Fayda ilkesine göre iyi bir vergi sistemi için, toplumu oluşturan bütün bireylerin kamu mallarından sağladıkları faydalar oranında vergi ödemesi gerekmektedir. Bu ilkeye göre kamu harcamalarının yapısına göre vergi sistemleri değişebilmektedir. Buradan hareketle, fayda ilkesi bir vergi politikası değil bir vergi-harcama politikasıdır. Buna karşın ödeme gücü ilkesi, vergilendirme işlemi kamu harcamalarından bağımsız olarak ele almaktadır. Ödeme gücü yaklaşımına göre, vergilendirme işleminde her bir mükellefin sahip olduğu ödeme gücünün belirlenmesi önem taşımaktadır. Dolayısıyla kamu sektörünün harcama yönü ihmal edilmektedir (AYDIN, 1999, s.26).

Fayda temelli vergilemenin bütçenin hem gelir hem de gider yönüyle ilgili olması devletin iki problemini –hangi mal ve hizmetlerin üretileceği ve bunlar için kimin ödemede bulunacağı- otomatik olarak çözeceği iddia edilmektedir. Gillette ve Hopkins bu duruma ilişkin olarak şu açıklamayı yapmaktadır (GILLETTE – HOPKINS, 1987, s.796): *“Devletin hangi mal ve hizmetleri üreteceği konusundaki tipik tartışmalar ödeme metoduna ilişkin düşünceleri dikkate almaz. Kararlar, devletin özellikle vatandaşların ‘hakları’ veya ‘yetkileri’, devletin ‘uygun fonksiyonları’nın araştırılması gibi faktörlerin yerine risk faktörünün alınmasına yöneliktir. Hizmete ilişkin soruların ödemeye ilişkin sorulardan ayrıştırılması, bu ikisi arasındaki ilişkinin öneminin maalesef kavranamaması anlamına gelmektedir. Sağlanan mal ve hizmetlerin miktarı ve özel fayda sağlayanların geniş düzeylerde belirlenmesi ‘kim öder’ sorusunun cevabı durumundadır.”*

Mal ve hizmetlerin tahsisinde piyasa mekanizması ve kamu sektörü arasındaki temel farklılık tüketim ve ödeme arasındaki ilişkinin zayıflığıdır. Genel vergilerle finansmanın gerçekleştirildiği kamu sektöründe belirli bir mal için, tüketimde bulunup - bulunmadığına bakılmaksızın, vatandaşlardan ödemede bulunmaları istenmektedir. Bir kere vergiler ödendiği zaman, söz konusu malı tüketmenin efektif marjinal maliyeti sıfır olmaktadır. Bu nedenle de mükellefler tüketimlerini sınırlandırma eğilimine sahip değildiler. Tüketimlerin artması mal veya hizmet üretiminin toplam maliyetini arttıracaktır. Ancak, bu maliyet artışlarının, bireysel tüketim artışlarının temel alınarak bireysel mükelleflerden talep edilmesi söz konusu olmayacaktır (BIERHANZL – DOWNING, 1998, s.178).

Tüketim – ödeme bağlantısının yokluğu, tüketimde etkinliğin teşvikinde yokluk sonucunu beraberinde getirmektedir. Kamu maliyesinde mali yanılısama/alınma olarak

ifade edilen teoriye göre, seçmenler belirli bir gelir mekanizması altında, sistematik olarak vergi yükünü gerçekte olduğu değerin altında tahmin edecek ve bunun sonucunda kamu harcamalarının optimal seviyesinden daha büyük bir talepte bulunacaklardır. Politik açıdan değerlendirildiğinde, mali yanılsamanın varlığı politikacılara gerçekleştirmek istedikleri harcamalara karşılık maksimumlaştırmayı sağlayacak gelir mekanizmasının seçimi imkanını tanır. Mükellefler açısından değerlendirildiğinde, aynı gelir mal ve hizmetin gerçek maliyetini saklamak suretiyle optimalden daha büyük bir harcamayı teşvik eder (BIERHANZL – DOWNING, 1998, s.178).

Fayda vergileri tüketim ve ödeme arasındaki ilişkiyi kurmaktadır. Kurulan bu ilişki yukarıda ifade edilen mali yanılsamanın aşılmasını sağlayacak bilgi sağlamaktadır. Mükellefler açısından söz konusu bilgi gerçekleştirmiş oldukları tüketimlerin maliyetleri konusundadır. Genel vergiler ile finansman sıfır marjinal maliyet ile ilişkili olduğundan tüketim optimal değerden fazla olmaktadır. Fayda vergilerinde maliyet daha gerçekçi tespit edileceğinden, tüketicilerin karşılaştıkları fiyatların yükselmesi tüketimin azaltılması sonucunu doğuracaktır (BIERHANZL – DOWNING, 1998, s.179).

Ödeme gücü ilkesinde kamu bütçesinin sadece gelir yönüyle ilgilenilmekte ve kamu mallarının kimler tarafından finanse esileceği sorusuna cevap aranmakta; buna karşın harcama yönü kamu mallarının kimlere sunulacağı sorunu ihmal edilmektedir. Buna göre, kamu mallarına ilişkin finansman kararı ile üretim kararları birbirinden farklıdır. Bu farklılık nedeniyle kamu harcamaları kamu gelirlerinden bağımsız olarak sürekli artmakta ve bütçe açıkları oluşmaktadır. Daha sonra vergiler ile karşılanamayan bu açıkların finansmanında emisyon ve borçlanma gibi ekonomik olarak arzu edilmeyen yöntemlerin kullanılması söz konusu olmaktadır.

Fayda ilkesi kamu bütçesinin gelir ve harcama yönleriyle ilgilenmekte ve kamu mallarının finansmanına bu malları tüketenlerin katlanmaları gerektiğini ortaya koymaktadır. Buna göre kamu mallarına ilişkin üretim ve finansman kararları birlikte alınmakta ve kamu gelirleri ve harcamaları arasında denge sağlanmaktadır. Kamu gelir ve harcama dengesi bütçe açıklarının oluşmaması anlamına gelmektedir.

Ekonomistler kamu kuruluşlarının hizmet sundukları kişilerin refahlarını maksimize etmeleri için birçok şartın sağlanması zorunluluğunu belirlemektedirler. Bu şartlardan birincisi, dağıtımdaki etkinliktir. Dağıtımda etkinlik, üretilen ürünlerin etkin seviyede olmalarıyla elde edilir. Bu ise, üretilen son birimin maliyetinin değerine eşit olması ile gerçekleşir. Üretilen ilave birimin gerçek maliyeti değişken maliyet veya “marjinal maliyet”tir. Eğer hizmet marjinal, veya değişken, maliyetiyle fiyatlandırılırsa, kullanıcılar hizmet sağlanmasının maliyetini temsil eden fiyat ile karşılaşır. Hizmetin değeri üretim maliyetinden büyük veya ona eşit olursa vatandaş onu tüketecektir. Ters durumda tüketim söz konusu olmayacaktır. Her bir yerleşik fiyat seviyesine göre/fiyata cevap olarak, tüketilen son birimin değerini gösteren fiyatın arzın marjinal maliyetine eşit olması için, tüketimini düzenleyecektir (DEWEES, 2002, s.587).

Fayda vergilerinin en güçlü tarafı; piyasa ekonomisi ile uyuşması yanında, kamu mallarında sıfır fiyatla arzın ve bedavacılığın yani ödeme gücü ilkesinin yarattığı israfa engel olmasıdır (AKALIN, 2001, s.150). Vatandaşların vergi ödemelerinin yararlandıkları hizmetlere bağlanması, kamu mallarının temininde etkinlik şansını arttırmaktadır. Devlet, vatandaşlardan yararlandıkları hizmetin bedelini alırsa, hizmetin bedeli konusunda vatandaşlar da fikir birliği ve hükümetin hizmetinin değerini diğer mal ve hizmetlerin değerleriyle karşılaştırma olanakları oluşacaktır. Bu da kamu mallarına aşırı talebi azaltacaktır (ARRONSON, 1995, s.305). Fayda ilkesi kamu mallarına olan gizli taleplerin açığa çıkmasına imkan tanıyacağından etkindir (MUSGRAVE, 1996, s.344).

Devlet, vatandaşlardan yararlandıkları hizmetin bedelini alırsa hizmetin bedeli konusunda vatandaşlar bir fikir sahibi olurlar ve hükümetin hizmetinin değerini diğer mal ve hizmetin değeri ile karşılaştırabilecekleri bir duruma gelecektir. Bu da kamu mallarına olan aşırı talebi azaltır. Buna göre, etkin kaynak kullanımının gereği olarak, toplumun sahip olduğu sınırlı kaynakların vatandaşların isteklerine en fazla uygun olan mal ve hizmet bileşimini sağlayacak şekilde dağıtılması gerekmektedir (BIRD – TSIPOULOS, 1997, s.35-37; GILLETTE – HOPKINS, 1987, s.800).

Kamu malları için herhangi bir fiyat söz konusu olmadığında, gerçekte ödemeye gönüllü olunan değer üzerinde bir değere karşılık gelen miktarda toplum tarafından tüketim söz konusu olacaktır. Sosyal açıdan bakıldığında, kamu mallarının “maliyet fiyatı

altında” (bedava veya sübvansiyon yoluyla) sunumu “aşırı tüketim” sonucunu ortaya çıkaracaktır. Böyle bir durumda toplumun katlandığı maliyetlere eşit değerde bir çıktı ortaya çıkmaz. Aşırı tüketimi olan kamu mallarının üretiminde kullanılan kaynaklar değerinde bir maliyet fazlası ortaya çıkar. Bu durumun hem rasyonel kaynak dağılımında hem de kamu finansmanında, zararlı etkileri söz konusudur (BIRD, 2001, s.173).

Kamu malları için mümkün ve arzu edilir olması durumunda başka bir alternatiften ziyade fiyatlandırma yoluna gidilmesi gerekmektedir. Bu durumun ana ekonomik nedeni, fayda vergilerinin kamu mallarından doğrudan fayda sağlayanları muhatap alması nedeniyle, devletin kaynak kullanımında etkinlik sağlama hedefini kolaylaştıracak olmasıdır. Bu uygulama ile sınırlı kamu kaynaklarının ideolojik olarak kullanılmaması söz konusu olacağından etkinlik maksimizasyonu gerçekleşecektir. Herhangi bir toplumda, sınırlı kamu kaynaklarının bireylere istekleri doğrultusunda sunulan mal ve hizmet demetini mümkün olduğunca genişleten alanlara kullanılması, kaynakların etkin kullanımı anlamına gelmektedir. Söz konusu etkinlik özellikle gelişmemiş ülkelerde önemlidir (BIRD, 2001, s.172) .

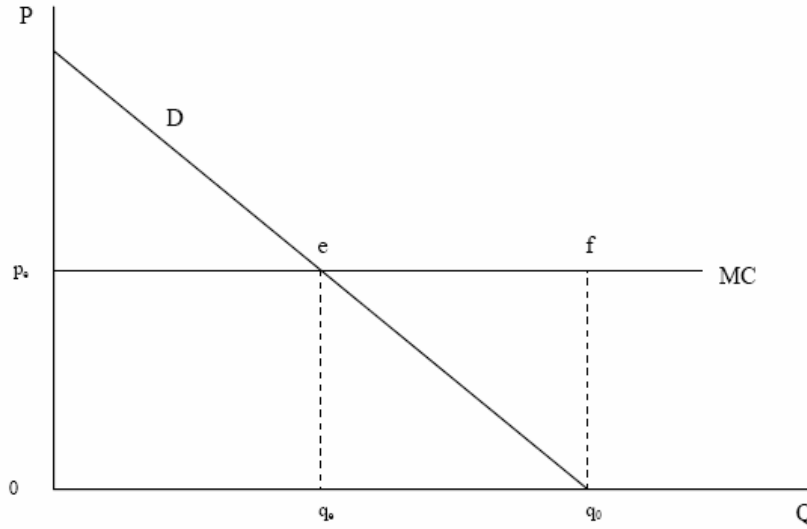
Teorik çözümlere karşıt olarak, fayda vergileri kamu harcamaları için etkin seviye ve karışımın tespiti ve bu harcamaların finansmanındaki vergilerin dağıtımında etkinliğin sağlanması konusunda daha uygulanabilirlerdir. Kamu mallarından fayda sağlayanların tespiti söz konusu olduğunda, faydalananların maliyete katılımı ile ekonomik etkinlik temin edilmektedir. Daha kesin olarak, aşağıdaki Şekil 5, kamu mallarının fiyatlarının üretimlerinin marjinal maliyetleri ile ilişkilendirilmesi durumunda etkinlik ilerlemesini göstermektedir (DUFF, 2004, s.11).

Aşağıdaki Şekil 5’de; yatay ekseninde (Q) kamu malı üretim miktarı, dikey ekseninde (P) ise kamu malı fiyatı gösterilmektedir. MC eğrisi sabit marjinal maliyeti, D eğrisi kamu malı talebini göstermektedir. Buna göre, marjinal maliyet (MC) ile kamu malı talep eğrisinin (D) kesiştiği noktada etkin kamu malı üretim dengesi oluşmaktadır.

Ekonomik etkinlik q_e kamu malı miktarında sağlanır. Bu seviyede marjinal maliyet fiyata eşittir ($p=MC$). Fiyatın bu miktardan düşük olması durumunda (p küçük MC), mal veya hizmet üretiminin marjinal maliyeti mükellefin ödemeye istekli olduğu miktarı aşar.

Bu durum mal veya hizmet üretiminde kullanılan kıt kaynakların başka yerlerde (kamu veya özel sektörde) daha etkin kullanılabileceğinin göstergesidir. Mal veya hizmetlerin fiyatlarının marjinal maliyeti aşması durumunda (p büyük MC), mükellefin ödemeye gönüllü olduğu miktar ilave üretimin maliyetini aşar. Bu durum, mal veya hizmetlerin üretiminin artırılmasında kullanılan kıt kaynakların etkin kullanıldığının göstergesidir (DUFF, 2004, s.12).

Şekil 5, ayrıca, kamu finansmanının genel vergiler ile sağlanmasının zararlı etkilerinden bir tanesini de göstermektedir. Çünkü, genel vergiler bireylerin kullandıkları kamu malları ile ödedikleri vergilerin doğrudan ilişkisinin kurulmadığı vergilerdir. Kamu malların ilave birimlerinin elde edilmesi ödenmesi gereken fiyatın etkinliği sıfırdır. Bu durum bireylerin bu mal ve hizmetleri, doğrudan üretimlerinin gerektirdiği marjinal maliyet için ödemeye hazır olduklarından daha fazla talep etmelerine neden olur(q_0). Etkinsizlik sonucunda, kaynaklar diğer amaçlar için daha etkin kullanılabilir. Bu durum efq_0 alanıyla ifade edilmektedir (DUFF, 2004, s.13).



Şekil 5: Etkin Kamu Malı Üretim Dengesi

Kaynak : DUFF, 2004, s.11.

Bu etkinsizliğe ilave olarak, fayda vergileriyle karşılaştırıldıklarında genel vergiler üç sakınca daha ihtiva etmektedirler (DUFF, 2004, s.13):

- 1) Kamu mallarına olan talebi arttırdıkları için kamu finansmanının bu yöntemi, bu mal ve hizmetlere ilişkin arz kısıtlamalarının açıklanmasında kendini uygun bulabilir.
- 2) Fayda vergileri, genel vergilerle finansmanın tipik olarak ekonomik maliyetler içeren sıralı mal ve hizmet gruplarını sınırlandırdığına güvenerek kullanıcıların ödemeye gönüllü fiyata göre kamu mallarının sınırlı arzının tahsisini gerçekleştirir.
- 3) Genel vergiler etkin ekonomik faaliyetleri olumsuz yönde etkileme eğilimindedir. Buna karşın fayda vergileri ekonomik anlamda etkin/verimli olan davranışları teşvik eder. Kamu mallarına olan talebin genel vergiler ile finanse edilmesinin ekonomik etkisi, bunun özel mal ve hizmet arzı ve talebi üzerindeki etkisi tarafından şiddetlendirilir.

Kamu mallarının miktarı, dağıtımı ve maliyeti arasındaki bağlantı fayda vergilerinin kritik özelliğini oluşturmakta ve bu bağlantı birçok sonucun -etkinliğin yükselmesi ve daha büyük eşitlik- ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Gelir ve harcama arasındaki bağlantının anlamı, örneğin, bireylerin kesin belirlenmiş ve hazır fiyat ile karşılaşma durumunun söz konusu olmadığı sisteme göre, kişisel tercihler için daha doğru bir gösterge olmasıdır. Fayda temelli maliyet yapısında, bireyler mal ve hizmetleri elde etmek için ödemek istedikleri fiyatlar aracılığıyla kişisel tercihlerini açıklamak durumundadırlar. Kesin, doğrudan ve görünür bir maliyet olmaması durumunda devlet hizmetlerine olan talebin aşırı olması –aşırılık mal ve hizmetin üretiminde devletin karşılaştığı marjinal maliyetten daha fazla bir maliyetle bireylerin karşılaşmaması- sonucunu doğurur. Bu durum, bireylerin mal ve hizmetin sağlanmasını maliyetsiz (mal veya hizmet maliyetinin vergi sistemi aracılığı ile tüketici olan veya olmayan başkalarına yüklenmesi anlamında) veya gelecekteki bir zamanda, belirli mal miktarı üzerindeki beklenen vergi artışı ile şimdiki maliyetin yorumlanması. Mal ve hizmetin marjinal maliyeti yaklaşımı seviyesine göre belirlenen fayda temelli vergileme/fiyatlandırma aracılığı ile, mal ve hizmetin açık fiyatının bilinmesi durumunda, fiyat bireylerin kendi değerlerinin fiyattan fazla olup olmadığını açıklamalarını gerektirecektir (COOPER, 1994, s.477-478).

Oluşturulan fiyat setine cevap niteliğindeki talep gözlemlerinin sonucu olarak, devlet sosyal maliyeti tüketicilerin ödemeye gönüllü oldukları değerleri aşan mal ve hizmetlerin üretiminden kaçınabilecektir. Bu durum, devletin sahip olduğu kaynakları rakip/farklı talepler arasında daha etkin dağıtması anlamına gelmektedir (COOPER, 1994, s.478): “Tüketici küçük değerdeki mal ve hizmetlerin kullanımından otomatik olarak sakınacaktır. İkincisi, ikna edici ödeme isteği devletin sağladığı mal ve hizmetlerin miktarını arttırıp azaltması konusunda gösterge olarak kabul edebileceği bir kanıttır. Öncekisi, kısa dönemde toplumsal maddi refahın maksimizasyonunu sağlayıcı sebeptir. Sonraki aynı sonucu uzun dönemde sağlar.”

Fayda vergilerinde, kamu mallarından potansiyel fayda sağlayanlar söz konusu mal ve hizmetin maliyeti – hizmette artma sağlamak için topluma yüklenen ilave maliyet - için ödeme yapmak zorunda olanlar durumundadır. Fayda sağlayanların fayda için ne kadar hizmet tüketecekleri konusunda serbest karar vermeleri için iki önemli sonuç vardır. Birincisi, tüketiciler değeri küçük olan mal ve hizmetleri tüketmekten otomatik olarak sakınacaklardır. İkincisi, gönüllü ödeme konusundaki ikna edici kanıtlar sağlanan hizmetlerin arttırılıp azaltılması açısından devlet için gösterge teşkil edecektir. Birincisi kısa, ikincisi uzun dönemde toplumsal refahın maksimizasyonuna yardımcı olur (GILLETTE-HOPKINS, 1987, s.806).

Vergilemede fayda ilkesi bağlamında etkinliğin gerçekleştirilmesi *gönüllü ödeme* gibi bir ölçüyü dikkate aldığından mükellefler açısından daha fazla güven duyulan bir yaklaşımı ifade etmektedir. Yani bu uygulamada sınırlı kaynakların farklı kullanıcılar arasındaki dağıtımı nispi olarak ödemeye hazır oldukları toplam değerlere göre gerçekleştirilir. Kamu finansmanının mükelleflerin farklı mal ve hizmetler için ödemeye gönüllü olacakları seviye doğrultusunda belirlenmesi nedeniyle fayda ilkesi uygulamasında harcamaların en yüksek kullanım değerini verecek şekilde dağıtımı gereklidir (DUFF, 2004, s.10).

Bütün bu sebeplerden dolayı, fayda vergilerinin, uygun oldukları yerde, kamu gelirlerinin arttırılmasında genel vergilerden daha etkin olduğu şeklinde bir kanıya ulaşılması mümkündür. Etkinlik vergi veya kamu politikasının tek amacı değildir. Buna karşın, dayanak oluşturan diğer normatif kurumlar ve öncüller için onun normatif gücü çok

önemlidir. Bu sonuç, eğer bu imkan dahilinde değilse, fayda vergilerinin bütün genel vergilerin yerine uygulanması şeklinde bir ima içermemektedir. Ancak, fayda vergilerinin genel vergilerle birlikte uygulanması daha mantıklı olacaktır (DUFF, 2004, s.14).

Vergilemede fayda ilkesi kamu mallarının finansmanı konusunu harcama – gelir ilişkisi kurmak suretiyle açıklamaktadır. Bu nedenle bu ilkesinin temel alınması durumunda kamu mallarının etkin seviyede üretimi mümkün olmaktadır. Buna göre, piyasa mekanizması içerisinde alışverişe konu olan özel malların üretiminde etkinlik şartını oluşturan marjinal fayda marjinal maliyet eşitliği kamu malları açısından da sağlanabilir. Bu sayede sabit bir kamu malı miktarı için farklı vergi ödemeleri için gönüllü olan bireyler açısından marjinal maliyet marjinal fayda eşitliği gerçekleştirilmiş olmaktadır. Kamu mallarının etkin düzeyde üretimine imkan tanınması nedeniyle kamu kaynaklarının kullanımında etkinlik gerçekleştirilmiş olmaktadır.

Vergilemede fayda ilkesi kamu mallarına yönelik gerçek talepleri ortaya çıkarmaktadır. Gelir ve harcama arasındaki bağlantının anlamı kişisel tercihler için daha doğru bir gösterge olmasıdır. Fayda temelli maliyet yapısında, bireyler mal ve hizmetleri elde etmek için ödemek istedikleri fiyatlar aracılığıyla kişisel tercihlerini açıklamak durumundadırlar. Kamu mallarının üretiminin bu talepler doğrultusunda gerçekleştirilmesi sayesinde kaynakların etkin kullanımı sağlanmış olur. Kamu malları üretiminin bireysel talepler doğrultusunda ve gerçek talepler dikkate alınarak gerçekleştirilmesi sayesinde toplumsal refahın en yüksek seviyeye çıkartılması sağlanmaktadır.

Vergilemede ödeme gücü ilkesi, fayda ilkesinin tersine, kamu mallarının finansmanı konusunu harcama – gelir ilişkisi bağlamında ele almamaktadır. Bu ilkenin uygulamasında kamu mallarının hangi düzeyde üretileceği sorunu kamu otoritelerinin tasarrufuna bırakılmaktadır. Bu nedenle, kamu mallarının üretiminde etkinlik hedefi dikkate alınmamakta ve genellikle toplumun ihtiyaç duyduğu düzeyin üzerinde üretimler gerçekleştirilmektedir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak kamu kaynaklarının israf edilmesi söz konusu olmaktadır.

211. Ekonomik Etkinlik (Vergilemede Tarafsızlık) İlkesi

İyi bir vergi sisteminin temel amaçlarının neler olduğu konusu tarihsel süreç içerisinde çok büyük bir değişikliği uğramamıştır. Ancak değişin husus; söz konusu amaçların uygulamalarındaki öncelik olmuştur. Bu bağlamda, ekonomik etkinliğin gerçekleştirilmesi amacı adalet amacının önüne geçmiştir. Bu eğilim, 1990'ların başında merkezi planlı ekonomilerin çökmesi ve piyasa ekonomisinin canlanması dolayısıyla daha da belirgin bir durum almıştır. Bu durum vergi sisteminin piyasa ekonomisi ile uyumlaştırılması anlamına gelmektedir (AKALIN, 2000, s.316; GANDULLIA, 2003, s.4).

Vergi yapısı gereği ekonomik bir olaydır. Vergileme işlemi ekonomideki sermaye birikimi, kaynak dağılımı ve gelir bölüşümü gibi unsurlar üzerinde çeşitli etkiler ortaya çıkarmaktadır. Bu etkiler, yapısal özelliği gereği verginin kendisinden kaynaklanabileceği gibi vergi politikasının bu etkilerin oluşturulması amacıyla düzenlenmiş olmasından da kaynaklanabilmektedir (NADAROĞLU, 1992, s.313).

Ekonomik etkinlik ilkesi, vergilemenin, üretim, tüketim, tasarruf, yatırım ve çalışma şevkini kırmaması ve iktisadi davranış ve kararları saptırmaması olarak ifade edilebilir. Bu ilke aynı zamanda vergilemede tarafsızlık ilkesi olarak da ifade edilmektedir. Buna göre, vergi sisteminin, piyasa mekanizmasının işleyişi sonucunda oluşan kaynakların etkin dağılımına müdahale etmemesi gerekir. Rasyonel vergilemenin kriterleri çerçevesinde de, vergilendirme sonucu iktisadi faaliyetlerin mümkün olduğu kadar az zarar görmesi ve vergilendirme sonucu piyasa sisteminin işleyişini aksatıcı müdahalelerden kaçınmak üzerinde durulmaktadır (GÜRDAL, 2001, s.47-48).

Son yıllarda vergi politikası üzerinde yapılan sürekli tartışma konularından biri, vergilemenin ekonomik birimlerin davranışlarında ortaya çıkardığı etkilerdir. Vergilemenin kişilerin davranışları üzerinde etki yaratması kaçınılmaz bir sonuçtur. Çünkü, vergileme ile kişilerden devlete para aktarımı gerçekleşmektedir. Dolayısıyla kişilerin buna belli bir şekilde karşılık vermesi beklenir (STIGLITZ, 1994, s.479,481).

Bir vergi; sadece ve sadece bir kişinin vergi yükümlülüğünü değiştirebilmek için yapacağı hiçbir şeyin olmaması halinde saptırıcı olmayan bir vergi halini alır. Sapmalar,

bireyin vergi yükümlülüğünü azaltmaya çalışması ile bağlantılı olarak gerçekleşir (STIGLITZ, 1994, s.482).

Her vergi kişi davranışlarını etkiler. Verginin saptırıcı olmaması, bireylerin vergiye karşı tepki göstermeyeceği anlamına gelmez. Bir kişinin vergi yükümlülüğünü değiştirebilmek için yapacağı bir şeyin olmaması halinde söz konusu vergi saptırıcı nitelikte değildir. Etkin bir vergi sistemi, gelir etkisi dışında (çeşitli mal ve hizmetler arasında nispi fiyat yapısını değiştirerek yükümlülerin ekonomik kararlarını saptırmak suretiyle) ek bir yük doğurmayan vergi yapısını gösterir. Toplanan vergi yoluyla özel kesimden kamu kesimine kaynak aktarmanın ötesinde, vergilemenin ortaya çıkardığı gizlenmiş yük, devlete gelir sağlamadığı için, açık yükten daha kötüdür. Verginin mal ve hizmetlerin nispi fiyat yapısını değiştirip, kişilerin mal ve hizmetlere tercihlerinde, bazı mal ve hizmetler yerine başkalarına yönelme şeklinde değişikliğe yol açması olarak ifade edilen ikame etkisi, refah düzeyinde düşüşlere yol açar. Etkinlik kaybı milli gelir ve sosyal refahı azalttığından, vergi sisteminin artan oranlılık yapısının yüksek marjinal oranlar içermemesi önem taşır (GÜRDAL, 2001, s.48).

Ekonomik etkinlik ilkesi *tarafsızlık ilkesi* olarak da ifade edilmektedir. İyi bir vergi sisteminin tarafsızlık ilkesini gerekli kıldığı uzun zamandır üzerinde fikir birliği edilen bir durumdur. Tarafsızlığın anlamı, vergileme ile özel üretim ve yatırım kararlarının etkilenmemesi olarak tanımlanmaktadır (ECKSTEIN, 1964, s.71). Tarafsızlık ilkesi yerine müdahalecilik prensibinin uygulanması halinde ise, teorik olarak amaçlandığı gibi gelir dağılımının düzeltilmesi, ekonomik kalkınma, tam istihdama ulaşma ve fiyat istikrarı çoğu zaman, genellik ilkesinden uzaklaşma ve belirli kesimlere ayrıcalıklar sağlanması tarife dilim ve oranlarının keyfi ve adaletsiz biçimde belirlenmesi, vergi sisteminin anlaşılabilir ve karmaşık bir yapıya dönüşmesi, ağır ve adaletsiz vergilendirme suretiyle ekonomik faaliyetlerin olumsuz yönde etkilenmesi, vergi kayıp ve kaçaklarında artış şeklinde sonuçlarla karşılaşmaktadır. Vergilemede müdahalecilik, vergi bürokrasisinin genişlemesine, vergisel düzenlemelerin maliyetlerinin artmasına, çalışma arzusunun, tasarrufların, yatırımların ve dolayısıyla vergi gelirlerinin de azalmasına neden olur. Vergilemenin ekonomik ilkeleri çerçevesinde de içerik olarak ekonomik etkinlik ilkesi ile uyumlu açıklamalar yapılmaktadır (GÜRDAL, 2001, s.48-49).

Tarafsızlık ilkesinin temelini, “leave them as you find them (onları bulduğun gibi bırak)” diye ifade edilen “Edinburg Kuralı” oluşturmaktadır. Buna göre, iktisadi kararları olumsuz yönde etkilemeyen vergi tarafsız vergidir. Bu kuralın esası 1662’de W. Petty’nin “Treatise” adlı eserinde bulunabilmesine karşın, asıl formüle edilişi James Mill tarafından yapılmıştır (NEUMARK, 1975, s.35; BATIREL, 1979, s.125).

Vergilemede tarafsızlık ilkesine ilişkin olarak F.A. Walker tarafından yapılan, “bir vergi tarafsız olmak için, mükelleflerin nispi – maddi durumlarında hiçbir değişiklik yaratmamalıdır” şeklindeki tanım adeta bir klasik haline gelmiştir. Ancak daha sonraları bu tanım tatmin edici kabul edilmeyerek, “tarafsız vergi, gelir kaynaklarının tahsis yönlerini değiştirmeyen; mükelleflerin kararlarını en az etkileyen vergidir” gibi yeni tanımlar yapılmıştır (DİKMEN, 1973, s.224-225).

Vergilemede tarafsızlık ilkesine göre, vergileme ile mükelleflerin nispi iktisadi – mali durumlarında hiçbir değişiklik olmamalıdır. Bu tanımdan hareketle, vergilemede tarafsızlık ilkesinin bütün liberal doktrinlerin içeriğine sadık kalarak, piyasa mekanizmasının işleyişi sonucunda ortaya çıkan gelir ve servet dağılımının iktisadi açısından rasyonel, optimal ve aynı zamanda sosyal ahlaka uygun olduğu iddiasında olduğu ifade edilebilir (NEUMARK, 1975, s.36).

Klasik iktisat düşüncesinin kabul ettiği tarafsız devlet anlayışının doğal bir sonucu olarak vergilerin iktisadi ve sosyal fonksiyonlarının tarafsız olması gerektiği ifade edilmiştir. Bu düşünce 1929 Dünya ekonomik buhranına kadar geçerli olmuştur. Bu dönemde ortaya çıkan Keynesyen iktisat anlayışı ile birlikte tarafsız devlet anlayışının yerini müdahaleci devlet anlayışına terk etmesiyle birlikte vergilemenin mali olmayan fonksiyonları ortaya çıkmıştır. Bu değişimle birlikte vergilerin ekonomik birimlerin iktisadi karar ve davranışlarını olumlu veya olumsuz yönde etkilemesi, çeşitli ekonomik ve sosyal amaçlar için kullanılması gerektiği ifade edilmiştir (GÖKBUNAR, 1998, s.6).

Vergilemede fayda ilkesinin temelini oluşturan düşünce “karşılıklık” olduğu için, vergileme işlemi sonucunda, vergilemede tarafsızlık ilkesine uygun olarak, mükelleflerin nispi iktisadi – mali durumlarında herhangi bir değişiklik meydana gelmez. Çünkü, mükellefler kamu mallarından sağladıkları faydaların karşılığı olarak ve sağladıkları

faydalar kadar vergi ödedikleri için, toplamda ekonomik durumlarında herhangi bir değişiklik meydana gelmemektedir. Aynı şekilde kamu mallarından fayda elde etmeyenler de herhangi bir vergi ödemedikleri iktisadi – mali durumlarında değişiklik söz konusu olmamaktadır.

Ödeme gücü ilkesine vergi mükellefinin ödemiş olduğu verginin karşılığı olarak herhangi bir kamu malı elde etme hakkı söz konusu değildir. Mükellef ödemiş olduğu verginin karşılığında; eşit, daha az veya daha fazla değerde kamu malı elde edebilir. Ancak bunun bir garantisi söz konusu değildir. Vergi ile elde edilen kamu malı arasında, teorik de olsa, tam anlamıyla bir karşılıklılığın olmaması nedeniyle ödeme gücü ilkesini temel alan vergi uygulaması sonrasında, vergilemede tarafsızlık ilkesinin esasını oluşturan, mükelleflerin nispi iktisadi – mali durumları değişmektedir. Bu durum vergilemede tarafsızlık ilkesine aykırıdır.

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin uygulamasında ise vergilendirme mükelleflerin gelir, harcama veya servet ile temsil edilen ödeme güçlerine göre olduğu, dolayısıyla da, daha fazla ödeme gücüne sahip olanların daha fazla vergi ödemeleri söz konusu olduğu için, vergilendirme işlemi sonucunda mükelleflerin nispi iktisadi – mali durumlarında değişiklik oluşmaktadır. Ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesinde kullanılan en önemli tekniklerden biri olan artan oranlı tarifeler aracılığı ile yüksek gelir düzeyinde yer alan mükellefler daha ağır bir vergi yüküne tabi tutularak nispi iktisadi – mali durumları zayıflatılmaktadır.

Vergileme tarafsızlık ilkesine ilişkin olarak ifade edilen, *mükelleflerin ekonomik kararlarında değişikliklere neden olmamalıdır* tanımı bağlamında değerlendirildiğinde; vergilemede ödeme ilkesinin, özellikle artan oranlı tarifelerin, çalışma şevklerini olumsuz yönde etkiledikleri için mükelleflerin iktisadi kararları üzerinde olumsuz etkiler ortaya çıkardığı ifade edilebilir. Artan oranlı tarife uygulamaları ile yüksek oranlarda vergi yüküne tabi tutulan mükelleflerin yatırım ve çalışma gibi iktisadi kararları olumsuz yönde etkilendiği için ödeme gücü ilkesine göre vergileme vergilemede tarafsızlık ilkesi mantığına ters düşmektedir. Buna karşın vergilemede fayda ilkesi karşılıklılık esasına dayandığı için mükelleflerin ekonomik kararlarını olumsuz yönde etkilememektedir. Dolayısıyla vergilemede tarafsızlık ilkesine daha uygun bir ilkedir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda vergilemede fayda ilkesinin tarafsız vergilemenin gerçekleştirilmesi anlamında vergilemede ödeme gücü ilkesine göre daha uygun olduğu ifade edilebilir.

Verginin tarafsız olması; verginin, vergi yükümlülerini vergiden önce bulduğu gibi terk etmesine bağlıdır. Halbuki vergilerin artan, düz ve azalan şeklinde uygulanan değişik vergi oranları vergilerin tarafsız olmasını önler. Vergilerin tarafsız olabilmeleri vergi yükümlülerinin vergiden sonraki karşılıklı ekonomik sosyal ilişkilerinde değişiklik meydana gelmemesini gerektirir. Bunu gerçekleştirebilmek her vergi yükümlüsüne ödediği vergi kadar hizmet sunmakla mümkündür. Bu ise verginin tanımında ifadesini bulan verginin karşılıksızlığı ile bağdaşmaz. Bu bağlamda vergiyi karşılıklılık temelinde ifade eden fayda ilkesinin vergilemede tarafsızlık ilkesi açısından, vergiyi zorunluluk/cebir unsuru ile ifade eden ödeme gücü ilkesine göre daha üstün olduğu söylenebilir (TÜRK, 1992, s.149-150).

Verginin tarafsız olması bütçe hazırlanmasında geçerli olan genellik ilkesi ile de bağdaşmaz. Bütçede genellik ilkesine göre, bütün bütçe gelirleri bütün bütçe giderlerine karşılık oluşturmaktadır. Buna karşın verginin tarafsız olabilmesi, belirli vergi gelirlerinin belirli giderlere, *vergi yükümlüleri için yapılacak giderlere*, tahsis edilmesi ve bunlara ödedikleri vergi kadar hizmet sunmakla mümkündür. Bütçede genellik ilkesi vergilemede fayda ilkesini temel alan ve vergilemede tarafsızlık ilkesinin gerçekleştirilmesini sağlayan tahsis edilmiş vergi uygulamasına imkan vermemektedir. Bu bağlamda, vergilemede fayda ilkesini temel alan tahsis edilmiş vergi uygulamasının vergilemede tarafsızlık ilkesinin gerçekleştirilmesinde ödeme gücü ilkesi karşısında daha üstün bir konumda olduğu ifade edilebilir (TÜRK, 1992, s.150).

Fayda vergileri piyasanın işleyişine diğer vergilerden daha az zarar vermektedir. Çünkü kamu mallarının fiyatı yani vergisi piyasa şartları içerisinde oluşmaktadır. Bu nedenle fayda vergilerinin en güçlü tarafı, piyasa ekonomisi ile arasındaki uyumdur denilebilir. Buna karşın ödeme gücü ilkesi doğrultusunda belirlenen vergiler, piyasadaki oluşumlara kesinlikle bir bağlantı olmaksızın tespit edilmektedir. Bu nedenle fayda vergileri ödeme gücü ilkesine göre alınan vergilerden daha tarafsızdır (AKALIN, 2001, s.150; AYDIN, 1999, s.26-27).

Vergilemede fayda ilkesi vergiyi piyasa mekanizmasındaki fiyat ile ilişkilendirerek açıklamaktadır. Buna göre nasıl ki, piyasa mekanizması içerisinde tüketime konu olan özel malların elde edilmesinde ödenmesi gereken bir karşılık olarak fiyat söz konusu ise, kamu malları için de ödenmesi gereken bir karşılık olarak vergi olması gerekmektedir. Bu anlamda, gerçekte, vergilemenin sapıtıcı etkilerinin gerekçesini teşkil eden özel kesimden devlete doğru kaynak aktarımı durumu ortaya çıkmamaktadır. Ekonomik birimlerin davranışlarında sapıtıcı etkilere yol açmayan vergilemede fayda ilkesinin ekonomik anlamda etkin olduğu ifade edilebilir.

Vergilemenin mali, ekonomik ve sosyal olmak üzere üç fonksiyonunun olduğu kabul edilmektedir. Bunlardan ekonomik ve sosyal fonksiyonların ekonominin doğal işleyiş sürecine müdahale amacını ortaya koymaktadır. Vergiyi kamu mallarından elde edilen faydalar doğrultusunda ve bu faydaların bir karşılığı olarak açıklayan fayda ilkesinin, temelde kamu harcamalarının finansmanı sorunu yani vergilemenin sadece mali fonksiyonu ile ilgilendiği ifade edilebilir. Vergilemenin mali fonksiyonunu bireylerin ekonomik güçleri ile değil de kamu mallarından elde ettikleri faydalar ölçütünde kabul eden fayda ilkesinin ekonominin doğal işleyiş sürecine müdahale etmediği sonucuna varılabilir. Buradan hareketle de ekonomik etkinliğin teminin de, vergilemenin sosyal fonksiyonunu ön planda tutan ödeme gücü ilkesine göre daha başarılı olduğu ifade edilebilir.

22. Vergilemede Adalet Açısından Karşılaştırma

Adalet de, ekonomik etkinlik gibi, vergi politikasının geleneksel hedeflerinden ve daha genel olarak da kamu politikasının temel amaçlarından birisidir. Vergilemede adalet ilkesi vergilemenin en eski ve en önemli ilkelerinden birisidir. Her zaman hakim olmamakla beraber vergi yapısı görüntüsünün en temel ölçütünü adalet ilkesi oluşturmaktadır (MUSGRAVE – MUSGRAVE, 1976, s.118). Vergilemede adalet ilkesi vergi politikasının kalbi konumundadır. Politika yapıcılar gerçekleştirdikleri düzenlemeler ve kanun yapımı sırasında söz konusu kavrama hayati bir önem atfederler (STEUERLE, 2002, s.253). Vergilemede adalet fikri, milletlerin hayatında büyük bir tesir icra eden ve etmeye devam eden bir fikirdir. Tarihte gerçekleşmiş siyasi ihtilaller, bu fikrin zaferi adına

yapılmıştır. Günümüze kadar geçen dönemde başarılımiş veya talep edilmekte olan vergi reformları, vergide daha çok adalet sağlamak içindir (JEZE, 1957, s.386).

Bu popüler cazibesine karşın, vergi adaleti anlaşılması zor ve istikrarsız uygulamalara sahip bir yapı arz etmektedir. Herkesin kamu harcamalarının finansmanına adil paylar ile katkıda bulunması gerektiği yani vergilemede adalet ilkesinin varlığı konusunda fikir birliği bulunmasına karşın, adalet kavramının taşıdığı olduğu sübjektiflik nedeniyle bu adil payın ne olması gerektiği konusunda tartışmalar söz konusudur. Yani literatürde vergilemede adaletin gerekliliği konusunda tam bir görüş birliği bulunmakla birlikte, içeriği konusunda görüş birliğinin sağlanacağı bir tanıma ulaşamamıştır.

Vergilemede adalet ilkesi bir yandan ekonomik bakımdan aynı durumda olanların aynı, diğer yandan ise, farklı durumda olanların farklı vergileme işlemine tabi tutulmalarını gerektirmektedir. Buradan hareketle vergilemede adalet ilkesinin yatay ve dikey adalet olmak üzere iki yönünün bulunduğu sonucuna varılabilir.

220. Yatay Adalet

Vergileme açısından yatay adalet; ekonomik anlamda, sahip olunan gelir, servet veya harcama düzeyi aynı durumda olanların, vergi karşısındaki durumlarının da aynı olmasını ifade etmektedir. Yatay adalet üzerinde herkesin ortak kanaat sahibi olduğu evrensel bir ilkedir. Eşit durumda olanlara eşit davranılması ilkesi, vergileme açısından birinci ilke olarak kabul edilmektedir.

Herhangi bir vergi sisteminin en önemli amacının yatay adaletin sağlanması olduğu konusunda çok kuvvetli bir fikir birliği bulunmaktadır (AUERBACH-HASSETT, 1999, s.3). Yatay adalet, hem isteğe bağlı ayrımcılığa karşı koruma sağlamaktadır, hem de eşit vergilemenin temel ilkesini yansıtmaktadır. Demokratik sistemde yönetilen ülkelerin tamamında vatandaşlar “yasa karşısında eşit koruma” hakkına sahiptirler. Yatay adalet anlayışı vergilemede adalet ilkesinin olmazsa olmaz kısmını oluşturmaktadır (MUSGRAVE, 1990, s.113).

Devletlerin vergi yükünün vatandaşlar arasındaki dağıtımını eşit bir şekilde gerçekleştirmeyi hedeflemeleri çok doğal bir durumdur. Gerçekte, bu adaletin en basit ilkeleri ile gerçekleştirilebilir bir hedeftir. Aristo'nun adalete ilişkin önerisinin ilk yönü, “*benzer durumda olanlara aynı davranılması*” şeklinde ifade edilebilir. Bu şekildeki bir ifade de doğrulanmaya ihtiyaç duymaz (COOPER, 1994, s.408).

Yatay adalet ilkesinin uygulanmasında bir takım sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu ilkenin uygulamasındaki sorun “benzer durumdakilerin” belirlenmesinde, gerçek durum ve değerler arasındaki sakatlıktır (KAY-KING, 1983, s.210). Yatay adalet ilkesinin gerektirdiği aynı durumda olanların aynı vergiyi ödemesi ilkesi uygulamada tespit edilmesi zor bir durumdur. Ödeme gücünün göstergesi olarak kişisel gelirin kabul edildiği düşünülürse yatay adalet ilkesi aynı gelir seviyesinde bulunanların eşit vergi ödemelerini gerektirir. Oysa aynı gelir seviyesinde bulunanların aynı ödeme gücüne sahip olması söz konusu olmayabilir.

Yatay adalet kavramına ilişkin sorunlardan birisi de vergi ünitesinin tanımlanmasından kaynaklanmaktadır. Birey ve aile arasında nasıl bir davranış ortaya konulacağı önem arz etmektedir (KAY-KING, 1983, s.210).

221. Dikey Adalet

Vergileme açısından dikey adalet; ekonomik anlamda, sahip olunan gelir, servet veya harcama düzeyi farklı durumda olanların vergi karşısındaki durumlarının da farklı olmasını; yani fakirlerin zenginlere göre daha düşük vergi vermesini ya da hiç vergi ödememesini ifade etmektedir. Dikey adalet, ödeme gücü ilkesine göre vergilemenin ana unsuru yani “olmazsa olmazını” oluşturmaktadır.

Yatay adalet üzerindeki fikir birliğinin aksine dikey adalet sosyal ve politik düzeyde tartışma konusudur. Vergilemede adalet ilkesi bağlamında en geniş kabule sahip olan anlayış eşit durumda olanların eşit vergilendirilmesidir. Bu anlayış vergilemede adalet veya yatay adalet olarak adlandırılmakta ve ödeme gücü ilkesinin temelini oluşturmaktadır. Bu yaklaşım ödeme gücü açısından eşit durumda olanların eşit, eşitsiz/farklı durumda olanların eşitsiz/farklı vergilendirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu görüş ödeme gücü

ilkesini benimsemeyen birçok kişi tarafından kabul edilmektedir. Gerçekte yatay adalet ilkesinin geçerli bir yaklaşım olduğu kabul edilmekle birlikte farklı durumda olanların farklı değerlendirilmesi -dikey adalet- konusunda çok fazla şey dile getirilmemektedir.

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin iki boyutunu ifade eden yatay ve dikey adalet kavramları arasındaki ilişki Musgrave tarafından, “*yatay ve dikey adalet ilkeleri madeni bir paranın iki yüzü gibidirler. Farklı ekonomik durumda olanlar arasındaki ayırımı gerekli kılacak spesifik nedenler söz konusu değilse, eşit ekonomik durumda olanlar arasındaki ayırimdan kaçınmanın nedeni ne olabilir? Dikey adalet var olmadan yatay adaletin uygulanması en iyi ihtimalle keyfi ayrımcılığa karşı bir koruma –vergi dağıtımında tesadüfi uygulamanın teminin– sağlayabilir*” ifadeleriyle ortaya koymaktadır (MUSGRAVE, 1990, s.114). Buradan hareketle yatay ve dikey adalet birbirlerinin tamamlayıcısı olarak değerlendirilebilir.

Genel anlamda adalet türleri prosedürel ve dağıtıcı adalet olarak tasnif edilebilir. Prosedürel adalet düşüncesi, hukuksal ilişkilerde kişilerin bireysel ve sübjektif durumlarını dikkate almadan herkesi eşit kabul eder. Dolayısıyla prosedürel adalet kavramı yasa önünde eşitlik ilkesiyle yakın ilişkilidir. Kısacası prosedürel adalet bir hukuksal işlem adaletidir. Adalet değerlendirmesi insan eyleminin taraflara sağladığı somut sonucuna ya da içeriğine değil, sürecine ilişkindir ve biçimsel olarak kurallara uygun davranılıp davranılmadığı araştırılır. Burada adaletin varlığı, eylemde bulunan tarafların *özgür iradeleriyle hareket edip etmediklerine* bağlıdır (KURT, 2006, s.206).

Dağıtıcı adalet, vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtıldığı konusu ile ilgilidir ve genel olarak vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanmasına yönelik olarak kullanılmaktadır. Dağıtıcı adalet fikrinin özünde eşitlik ilkesi yatar. Bu nedenle bir toplumda dağıtıcı adalet anlayışı çerçevesinde bireylerin kapasiteleri göz önünde bulundurulurken, bireylerin bu kapasite oranında toplumsal statü ve rol üstlenmeleri gerekliliği vurgulanmakta ve eşitlik temelindeki adalet gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Dağıtıcı adalet anlayışı esasında *ekonomik bir açılımın ifadesi* olmaktadır. Piyasa ekonomisi aracılığıyla sağlanan gelir ve bu gelirin bölüşümü rasyonel ve yeterli bulunmamakta ve gelirin yeniden dağıtımı gereksinimi ortaya çıkmaktadır. Bu gereksinim

bireysel hak edişlerden, kişisel ihtiyaçlardan ve bireylerin sahip oldukları yetenek, kabiliyet ve donanımdan kaynaklanmaktadır (AKTAN-ÇOBAN, 2006, s.142–143; KURT, 2006, s.206).

Dağıtımıcı adalet, adaletin bağımsız düşüncesine dayanmaktadır. Bu bağlamda dağıtıcı adalet, fayda ve yüklerin politik toplumu oluşturan bireyler arasında dağıtılması amacıyla uygulanmaktadır. Buna karşın, prosedürel adalet, gönüllü ve gönülsüz servet değişimlerini içermektedir. Prosedürel adalet elde edilen servete karşılık eşit değerde transferi gerekli kılan geniş düzeyde şekilcilik ihtiva etmektedir. Buna göre, “mali eşitlik” kavramı, prosedürel adaletin mükelleflerin kamu faaliyetlerinden elde ettikleri faydalar karşılığında vergi ödemelerini taahhüt eden, aynı standartların vergilemeye uyarlanmasını ifade etmektedir. Prosedürel adalet piyasa adaleti olarak da ifade edilmektedir (DUFF, 2004, s.16).

Vergilemede fayda ilkesi vergi kavramını gönüllü değişim kavramı çerçevesinde, kamu mallarının tüketiminden elde edilen faydalar için ödenen bedel olarak ifade etmektedir. Fayda ilkesinin vergiyi piyasa mekanizması içerisinde tüketime konu olan özel mallar için ödenen fiyatın kamu ekonomisindeki karşılığı olarak değerlendirmesi prosedürel adalet yaklaşımının vergilemeye uyarlanmış hali olan mali eşitlik kavramı ile uyum arz etmektedir. Verginin gönüllü mübadele bağlamında değerlendirilmesi de prosedürel adalet yaklaşımının adaletin varlığına ilişkin olarak gerekli gördüğü tarafların özgür iradeleri ile hareket etmeleri koşulunun da sağlanmasına olanak tanımaktadır. Buradan hareketle vergilemede fayda ilkesinin prosedürel adalet yaklaşımının hedefleri ile uyum içerisinde olduğu ifade edilebilir.

Vergilemede ödeme gücü ilkesi vergiyi herhangi bir karşılığın elde edilip edilmediğine bakmaksızın, belirli göstergelerle temsil edilen ödeme gücünün varlığı halinde yerine getirilmesi zorunlu olan gereken bir ödev olarak değerlendirmektedir. Vergilemede ödeme gücü ilkesi ile gelir dağılımında adalet hedefinin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır. Bu hedef dağıtıcı adalet yaklaşımının özünde yer alan eşitlik ilkesi ile paralellik arz etmektedir. Dağıtıcı adalet yaklaşımı ile vergilemede ödeme gücü ilkesinin benzer hedefleri gerçekleştirmeye çalıştıkları ifade edilebilir.

Prosedürel ve dağıtıcı adalet şeklinde tasnif edilen adalet yaklaşımlarından hangisinin benimsendiğine göre vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkelerinden hangisinin daha adil olduğu yargısı da değişim göstermektedir. Buna göre, prosedürel adalet görüşünün benimsenmesi durumunda vergilemede fayda, dağıtıcı adalet görüşünün benimsenmesi durumunda vergilemede ödeme gücü ilkesinin daha adil olduğunun kabul edildiği ifade edilebilir.

Liberal iktisadi düşünceyi temel alan düşünceler, prensip olarak, devlet müdahalesinin söz konusu olmadığı bir piyasa adaletini savunur. Buna göre, piyasa mekanizması çalışanı çalışmayandan ayırdığı ve başarıyı ödüllendirdiği için piyasa süreci sonucu oluşan gelir dağılımı adildir. Buna karşın, dağıtıcı adalet, piyasa sürecinin ortaya çıkardığı gelir dağılımının adaletsiz kabul edilerek, devletin toplumdaki adaletsizliği bizzat düzeltmeye çalışmasıdır. Aşırı ve fonksiyonel devlet müdahalesini öngören sosyal adalet politikalarının, toplumdaki adaletsizliği daha da artıracığı belirtilir (AKTAN, 1996, s.67-68).

Devletin ekonomik sistemin işleyişine müdahalesini haklı ve gerekli gören refah devleti yaklaşımında dağıtıcı adalet yaklaşımı benimsenmektedir. Buna göre, dağıtıcı adalet anlayışı esasında *ekonomik bir açılımın ifadesi* olarak değerlendirilmekte ve piyasa mekanizması aracılığıyla sağlanan gelir ve bu gelirin bölüşümü rasyonel ve yeterli bulunmamakta ve gelirin yeniden dağıtımı gereksinimi ortaya konmaktadır (AKTAN-ÇOBAN, 2006, s.142–143; KURT, 2006, s.206).

Devletin ekonomideki rolü konusundaki düşünceye göre vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkelerinin hangisinin daha adil olduğu görüşü değişmektedir. Buna göre, minimal devlet anlayışının esas alındığı liberal iktisadi yaklaşımların benimsenmesi durumunda, piyasa sürecinin işleyişi sonucu ortaya çıkan gelir dağılımının adil olduğu kabul edildiği için, bu sürece devlet müdahalesini öngören vergileme ödeme gücü ilkesine karşı çıkmaktadır. Bu bağlamda, vergiyi karşılıklılık esasına göre açıklayan ve vergileme ile mükelleflerin nispi durumlarına bir değişiklik ortaya çıkarmayan fayda ilkesi daha adil kabul edilmektedir.

Devletin ekonomide önemli bir rol üstlenmesini öngören refah devleti yaklaşımında piyasa mekanizmasının işleyişi ile ortaya çıkan gelir dağılımının adaletsiz olduğu ve devletin vergi ve kamu harcamaları politikaları ile bu dağılımın daha adil hale getirmesi gerektiği anlayışı kabul edilmektedir. Piyasada oluşan gelir dağılımını daha adil hale getirme amacının gerçekleştirilmesinde devletin sahip olduğu en önemli araç artan oranlı vergi tarifeleridir. Bu tarifeler vergilemede ödeme gücü ilkesinin hayata uygulanmasında kullanılan en önemli araçlardır. Artan oranlılık vergi sistemine tarifeler aracılığı ile girmiş olmasına karşın sadece bununla sınırlı bir konu olarak kalmamış, gerçekleştirilmek istenen amaç doğrultusunda “vergi sisteminin gelir dağılımına müdahale derecesi” şeklinde ifade edilmiştir (KAY, 1990, s.36). Tarihsel süreç içerisinde vergilemede ödeme gücü ilkesinin ve onun en önemli aracı durumundaki artan oranlılığın en güçlü dayanağını gelir dağılımında adaletsizliğin ve bu adaletsizliği giderme konusunda toplumsal bir tercih bulunması oluşturmaktadır. Buradan hareketle devletin ekonomideki ağırlığını benimseyen refah devleti yaklaşımının vergilemede ödeme gücü ilkesini daha adil kabul ettiği ifade edilebilir.

Vergilemede fayda ilkesinin üstünlüğüne ilişkin olarak ekonomik etkinliğin geliştirilmesine ilişkin düşüncelere ilave olarak adalet amacını gerçekleştirdiği görüşü de ortaya konmaktadır. Musgrave ve Musgrave, fayda ilkesinin vergilemede adaleti sağlanmasına ilişkin olarak, “mükellefler, vergi ödeyerek finanse ettikleri malların kullanımından fayda sağladıklarına inandıkları için, fayda ilkesini temel vergilemenin adil olduğunu kabul edebilirler” ifadelerine yer vermektedirler (COOPER, 1994, s.480).

Vergilemede fayda ilkesinin uygulanması ile mükellefler kamu mallarının finansmanına elde ettikleri faydaları dikkate alarak katılmaktadır. Bu durum mükelleflerin kendilerine açık fayda sağlayacak malları vergilerle finanse etmelerini kolaylaştırıcı bir etki ortaya çıkaracaktır. Dahası, mükelleflerin vergi adaleti konusundaki kabul dereceleri vergi toplanmasının yönetim maliyetlerine ilişkin uygulamalar açısından belirleyici nitelik taşımaktadır. Buna göre, mükellef desteği az olan vergiler, bu desteğin daha fazla olduğu vergilere göre daha zor yürütüleceklerdir. Buradan hareketle, fayda ilkesini temel alan vergilerin, yürütülme anlamında, vergilemenin diğer formlarına göre daha kolay ve ucuz olduğu ifade edilebilir (COOPER, 1994, s.480).

Vergilemede fayda ilkesinin uygulamasında, kamu mallarının finansmanı için ihtiyaç duyulan vergi sadece söz konusu kamu mallarının tüketiminden fayda sağlayanlardan ve sağladıkları bu faydaların karşılı olarak alınacağından bunun vergi adaletine uygun olduğu söylenebilir. Vergilemede fayda ilkesine göre, kamu mallarını tüketicisi durumunda olan vatandaşlar, tıpkı özel mallar açısından geçerli olduğu gibi, söz konusu malların tüketiminden elde ettikleri faydaların karşılığı olarak vergi ödedikleri için vergilemede adalet amacı gerçekleşmektedir (KITCHEN 2006, s.22).

Fayda ilkesinin vergi yükünün dağılımı için esas alınmasının temel nedeni, sadece bir benzetmeye dayandırılabilir. Nasıl ki, kişiler elde ettikleri ürünlere göre özel sektör tüketimi için bir bedel ödemektedirler; aynı şeyi kamu sektörü için de yapmalıdırlar. Vergilemede fayda ilkesini kabul edenlere göre, adalet, ister özel ister kamu sektörü tarafından üretilsin, kişilerin elde ettikleri bütün mal ve hizmetlerin bedellerini ödemelerini gerektirir. Bu durumda bazı insanların elde ettiğini başkalarına ödetmek tabiatı icabı “adaletsizlik” yaratır (DUE, 1967, s.114).

Vergilemede fayda ilkesini savunanlara göre, mali eşitlik bağlamında ele alındığı için vergilemede ödeme gücü ilkesinden daha adildir. Vergilemede fayda ilkesinde tüketiciler, tıpkı özel mallar açısından söz konusu olduğu gibi, kamu malları için de tercihleri doğrultusunda ödemede bulunurlar. Richard Bird’e göre, vergilemede fayda ilkesi “ne aldıysan onun için ödemeyi sağlayan tek adil, ticari bir ilke” anlayışını yansıtmaktadır. Benzer şekilde, kamu tercihi teorisyenleri de vergilemede fayda ilkesini diğer mükellefler için kamu mallarının maliyetlerini değiştiren çoğunluk koalisyonlarından korunmak için savunma eğilimi içerisinde dirler (DUFF, 2004, s.17).

Vergilemede fayda ilkesinin mükelleflerin tercihleri doğrultusunda ve gönüllü değişim içerisinde vergilemeyi mümkün kıldığı için vergilemede ödeme gücü ilkesinden daha adil olduğu yönündeki görüşler kamu maliyesi literatürü açısından değerlendirildiğinde doğru olarak kabul edilebilecek yaklaşımlar değildir. Çünkü kamu maliyesi literatüründe vergi fayda ilkesinin gönüllü değişim yaklaşımından ziyade, ödeme gücü ilkesinin zorunluluk yaklaşımı ile açıklanmaktadır. Buradan hareketle özel mallar açısından geçerli olan fiyatın kamu ekonomisindeki karşılığı olarak kabul edilen vergi, verginin gerçek mahiyetini

açıklamaktan uzaktır. Buradan hareketle fayda ilkesinin adil olduğuna ilişkin yukarıda ifade edilen açıklamaların doğruluğu kabul edilemez.

Kamu maliyesi literatüründe vergilemede adalet ilkesinin açıklanmasına yönelik olarak ortaya konan yatay ve dikey adalet hedeflerinin gerçekleştirilmesinde vergilemede ödeme gücü ilkesi fayda ilkesine göre daha üstündür. Özellikle daha yüksek gelir düzeyinde bulunanların daha fazla vergi ödemelerini ifade eden dikey adalet amacına ulaşılması bakımından en önemli araç durumundaki artan oranlı tarifeye sahip olması vergilemede ödeme gücü ilkesinin en önemli üstünlüğünü oluşturmaktadır.

Vergilemede fayda ilkesinin yeniden dağıtıcı özelliğe sahip olmaması adaletin temini açısından en önemli eksikliğini oluşturmaktadır. Vergilemede fayda ilkesi yeniden dağıtıcı niteliğe sahip olmadığı için vergilemede adalet amacına hizmet etmekten uzaktır. Bu durum söz konusu ilke ile kamu bütçesinin kaynak kullanım kısmı ile sınırlandırılmasından kaynaklanmaktadır. Kamu ekonomisinin dağıtımsal amacına da uygun düşmemesi fayda ilkesinin adalet amacını gerçekleştirmekten uzak olmasının gerekçesini oluşturmaktadır (PORCANO, 1984, s.621-622; LASSEN – SORENSEN, 2002, s.82).

Verilemede fayda ilkesinin mantığı kamu mallarının talep ve arz koşullarına bağlı olarak, değişik mallar açısından farklı vergi uygulamasına imkan vermektedir. Fayda vergisinin tanımlanması “dağıtıcı olarak doğal” şeklinde olduğundan, gelir için vergilerin dağıtımı, bir bütün olarak, bu şartlarla özel ilişkiye sahip değildir. Bu durum, rekabetçi piyasada bireylerin ne kazanıp ne satın alacakları konusunda karar verebilme yetkisine sahip oldukları öncülüne dayanmaktadır. Bu öncüle göre, bütçe sadece kamu mallarının etkin ve adil sağlanması amacıyla ilgilidir. Bütçenin yeniden dağıtım gibi bir fonksiyonu söz konusu değildir (MUSGRAVE, 1994, s.2).

Politikacılar ve ekonomistler açısından farklı vergi politikalarının muhtemel etkileri konusundaki değerlendirme sadece beklenen ekonomik etkiler değil, ayrıca, farklı gruplar arasındaki dağıtıcı etkinin dikkate alınması şeklindedir. Genel kural, bu dağıtıcı analizlerin değişik vergi politikalarının dağıtıcı etkisinin ölçülebildiği gelir düzeyi üzerinden yapılmasıdır. Gelirin belli bir yüzdesi olarak ölçülen spesifik vergi yükünün genişletilmesi yüksek gelir sahiplerinde düşük gelir sahiplerine göre daha fazla bir yük getirir. Bu durum

genellikle artan oranlılık olarak ifade edilmektedir. Tersine durumu, düşük gelir sahiplerine daha ağır yük getirilmesini, ifade etmek için ise azalan oran kavramı kullanılmaktadır. Belirli bir verginin azalan veya artan oranlılığı konusundaki normatif düzenleme dağıtıcı adaletin farklı yorumlarına dayanmak durumunda olmasına karşın, gelir azalan marjinal verimler kanununa tabi olduğu için, aynı efektif vergi yüküne (fayda kavramı ile ölçülür) tabi tutulabilme hedefinin gerçekleştirilmesi için düşük gelirlilere yüksek gelirlilere nazaran daha düşük vergi oranlarının uygulaması anlamına gelen artan oranlılık azalan oranlılığa göre daha kolay gerekçelendirilebilmektedir (DUFF, 2004, s.18).

Genel kural olarak, düşük gelir sahipleri, yüksek gelir sahiplerine göre, gelirlerinin daha büyük bir kısmını tüketime ayırmaktadırlar. Buna karşın, yüksek gelir sahipleri gelirlerinin daha büyük bir kısmını tasarruf olarak değerlendirmektedir. Bunun sonucunda, kamu mallarının tüketiminin vergilemede fayda ilkesi esas alınarak finanse edilmesi, düşük gelir sahipleri üzerindeki vergi yükünün yüksek gelir sahiplerine göre daha ağır olması anlamına gelmektedir. Bu sebep dolayısıyla, vergilemede fayda ilkesine yönelik olarak öne sürülen en önemli eleştirilerden birisi azalan oranlı bir yapıya sahip olmasıdır (van der PLOEG, 2006, s.115; DUFF, 2004, s.18-19).

Kamu malları finansmanının, söz konusu mallardan fayda elde edenlerden tarafından ve elde ettikleri faydalar doğrultusunda olması gerektiği anlayışını benimseyen vergilemede fayda ilkesinin uygulamada azalan oranlı bir vergi yapısını ortaya çıkarmaktadır. Kamu mallarının kullanımı açısından düşük gelir sahipleri yüksek gelir sahiplerine göre daha fazla isteklidirler. Bu durum finansmanın bu düşük gelir sahipleri tarafından sağlanması sonucunu ortaya çıkaracaktır. Azalan oranlı bir vergilemeye sebep olan vergilemede fayda ilkesinin adaletsiz olduğu ifade edilebilir.

23. Hesap Verilebilirlik Açısından Karşılaştırma

Kamu sektörü performansının geliştirilmesinde hesap verilebilirlik, hesap verilebilirliğin gerçekleştirilmesinde ise bilgi anahtar faktör durumundadır. Etkinlik ilkesi kısıtlı olan kamu kaynaklarının muhtemel en iyi kullanımlarının gerçekleştirilmesini gerekli kılar. Bilginin en önemli kaynaklarından birisi, fiyatlar aracılığı ile temin edilen etkinliğin belirlenmesi açısından gereklidir. Uygun fayda vergileri, elde edilen

hizmetlerin maliyetlerinden vatandaşları haberdar kılarak ve sağlanan hizmetlerin maliyetleri ve faydaları arasındaki ilişkiyi yöneterek hesap verilebilirliğin geliştirilmesinde önemli katkılar sağlamaktadır (BIRD-TSIOPOULOS, 1997, s.37).

Kamu mallarının sağlanmasında etkinliğin gerçekleştirilebilmesi için farklı vatandaş gruplarının; hangi mal ve hizmetlerin, nasıl ve ne kadar maliyetle üretildiğini ve bu maliyetlere kimlerin katlandığını bilmesi gerekmektedir. Bu bilgilendirme hakkı sayesinde, eğer kullanıcılardan mal ve hizmet için ödemede bulunmaları istenirse, hangi programlara ve nasıl ödemede bulunacaklarını sorabileceklerdir. Aldıkları cevaplar tatmin edici olmazsa, daha büyük bir etkinliğin sağlanması için baskı yapabileceklerdir. Bu bağlamda, mal ve hizmetlerin kullanımını sınırlandırmak suretiyle kamu faaliyetlerini protesto edebilirler. İdeal olarak, fayda vergilerinin uygulanması kamu sektörü faaliyetlerinin gerçek değerini gösterecektir. Fayda vergileri yeni bir dinamik yaratacaktır –“piyasa testi”-. Bu yeni dinamik yöneticileri vatandaşların isteklerine doğrudan cevap verme ve kaynakların mümkün olduğu kadar etkin dağıtımını konusunda zorlayacaktır (BIRD - TSIOPOULOS, 1997, s.37).

Fayda vergileri açısından söz konusu olan kamu mallarından fayda sağlayanlarla ödemede bulunanlar arasındaki yakın ilişki hesap verilebilirliğin derecesini artırır. Bu ilişki sonucunda fayda sağlayanlar gerçekleştirmiş oldukları tüketimin son biriminden fayda sağlayıp – sağlamadıklarını belirleyebilirler. Söz konusu belirlemeler sonucunda etkinlik ilkesi çerçevesinde hizmet sağlayıp – sağlamamaları konusunda politikacılar üzerinde baskı yapabilirler (KITCHEN, 2006, s.22).

Hesap verilebilirlik argümanının genişletilmesi şeffaflık olarak ifade edilmektedir. Fayda vergileri hususunda vatandaşların karar alma forumları ve bilgiye ulaşabilmeleri durumunda şeffaflık sağlanmış olur. Şeffaflık, bilgiyi elverişli kılarak ve kamu politikası konusundaki bütün kararların açık olmasını temin ederek yolsuzlukların azaltılmasına olumlu katkıda bulunur (KITCHEN, 2006, s.22).

Ekonomik etkinliği teşviki dışında fayda vergisi, ayrıca, çeşitli şekillerde kamunun hesap verilebilirliğini sağlar. Kamu malların arzını bu malların üretimi için yapılan maliyetlerle ilişkilendirmektedir. Örneğin, fayda vergileri seçmenlerin ve onların yasal

temsilcilerinin rasyonel karar almalarını kolaylaştırır ve kamu aktörlerini, söz konusu kararlara bağlı kalma konusunda mecbur bırakır. Bireylerin kamu malları miktarı ve çeşidi konusundaki tercihlerinin genişlemesi, dahası, farklı tercihlerin tatmininde, fayda vergilerinin, harcama kararları ve genel vergiler birleştirilerek politik işlemle belirlenmesinden daha kolaylaştırıcı olması söz konusudur. Kamu mallarına ilişkin tercih değişimleri durumunda, fayda vergileri bu değişikliklere politik süreçten - talep artışı durumunda daha büyük kapasiteli yatırımlara ihtiyaç duyulur, talep azalması durumunda kıt kaynakların diğer kurumlara aktarılması daha iyi olabilir - daha hızlı ve açık şekilde işaret verir (DUFF, 2004, s.14-15). Uygun fayda vergileri kamu mallarının etkin ve yeterli sağlanması konusunda günümüzde yaşanan ekonomik ve mali çevre değişikliği içerisinde ihtiyaç duyulan yeni bir yönetim çevresi sağlar. Fayda vergilerine ilişkin bireysel cevaplar kamu sektöründeki yöneticilere neyi ve nasıl yapmaları gerektiği konusunda hayati bilgi verir. Daha genel olarak, bütçelerin fayda vergilerinden elde edilen gelirlere bağımlı olması durumunda, bu yükümlülükler “müşteri odaklı” yönetiminin yeni dinamiklerini yaratır (BIRD - TSIPOULOS, 1997, s.34).

24. Vergilemede Yeterlilik (Verimlilik) İlkesi Açısından Karşılaştırma

İlk olarak A. Wagner tarafından vergilemenin mali ilkeleri içerisinde ortaya konulan yeterlilik ilkesi söz konusu yazar tarafından; vergi öyle olmalıdır ki, devletin belli bir dönemde mali ihtiyaçlarını (harcamalarını), diğer vasıtalarla karşılanmadıkları veya bu diğer vasıtaların arzuya değer olmadıkları oranda sağlayabilsin ifadeleriyle açıklanmıştır (DİKMEN, 1973, s.217).

Klasik iktisatçıların vergi hasılası konusundaki görüşleri tek bir endişeyi; vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamak açısından yeterli düzeyde olmasını yansıtmaktadır. Vergilemenin en temel amacı, devlete yeterli gelir sağlayarak kamu harcamalarının finansmanının gerçekleştirilmesidir. Verginin kamu harcamalarının finansmanında akla gelen ilk araç olması onun en temel fonksiyonunun yeterli kamu geliri sağlama olduğunu ortaya koymaktadır. Vergi en önemli kamu gelir kaynağı olduğu için yeterlilik sayesinde kamu harcamaları için gerekli finansmanın sağlanması mümkün olur (NADAROĞLU, 1992, s.311; PEHLİVAN, 2006, s.158).

Yeterlilik ilkesinin ne derece gerçekleştirilebildiği, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı ile belirlenir. Başka bir deyişle, verginin ilk amacı mali olduğundan, kamu harcamalarının vergi gelirleriyle karşılama oranı yükseldikçe, yeterlilik ilkesine uygun hareket edilmiş olur. Yeterlilik ilkesi mutlak olmayıp, belirlenmiş olan kamu harcama hedefine göre nispi olarak tespit edilmektedir (ÖNDER vd., 1993, s.30).

Yeterlilik ilkesinin sağlanabilmesi için verginin bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Her şeyden önce vergi genel olmalıdır. Yani herhangi bir ayırım yapılmaksızın ülkede bulunan herkesin iktidarı ile orantılı vergi ödemesi gerekir. Bu bağlamda istisna ve muafiyetlerin varlığı yeterlilik ilkesi açısından olumsuz etki ortaya çıkarır. Ayrıca, verginin tarh ve tahsil masraflarının düşük olması yani iktisadi olması gerekmektedir. Son olarak vergiden kaçınma ve vergi kaçırmanın söz konusu olmaması gerekmektedir. Bir verginin verimini etkileyen en önemli etkenler, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmadır. Bu nedenle vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı yollarının mümkün olduğu ölçüde kapatılması gerekmektedir (NADAROĞLU, 1992, s.311; PEHLİVAN, 2006, s.158).

Vergilemede fayda ilkesi karşılıklılık esasını temel alan bir yaklaşımı ifade etmektedir. Buna göre kamu mallarının finansmanı söz konusu mallardan elde edilen faydalara karşılık olarak faydayı sağlayanlar tarafından gerçekleştirilmelidir. Buradan hareketle, vergilemede fayda ilkesinin uygulanması sonucunda kamu mallarının finansmanı için ihtiyaç duyulan gelirlerin yetersizliği gibi bir durum ile karşılaşılması söz konusu değildir. Çünkü, vergi bir mübadele aracı olarak değerlendirildiğinden bu uygulamada devlet gerçekleştirdiği harcamalar ile orantılı gelir elde edecektir. Bunun doğal bir sonucu olarak vergi gelirleri yeterlilik ilkesini gerçekleştirecek düzeyde olacaktır.

Vergilemede fayda ilkesi devlet bütçesinin hem gelir hem de harcama yönleri ile ilgilenmektedir. Buradan hareketle, fayda ilkesi bir vergi politikası değil bir vergi-harcama politikasıdır. Buna göre bir harcama yapılacak olması aynı zamanda vergi alınması anlamına gelmektedir. Bütçenin harcama ve gelir yönleri arasında kurduğu ilişki vergi gelirlerinin kamu harcamaları için ihtiyaç duyulan finansmanı karşılayacak düzeyde olması sonucunu beraberinde getirir. Buradan hareketle, vergileme fayda ilkesinin temel alındığı

vergi sistemleri vergilemede yeterlilik ilkesinin gerçekleştirildiği sistemlerdir denilebilir (AYDIN, 1999, s.26;).

Vergilemede ödeme gücü ilkesi, fayda ilkesinin tersine, bütçenin harcama ve gelir yönleri arasında bir ilişki kurmadığı için yeterlilik ilkesinin gerekli kıldığı kamu harcamaları için uygun düzeyde vergi gelirinin sağlanması hedefinin gerçekleştirilmesine imkan tanımayabilir. Harcama ve gelir bağlantısının söz konusu olmaması nedeniyle, ödeme gücü ilkesinin esas alındığı bir vergi sisteminde vergi gelirleri kamu harcamalarına oranla denk, az ya da çok olabilir. Kamu harcamalarına oranla vergi gelirlerinin denk olması dışındaki az ya da çok olma alternatiflerinin her ikisi de ekonomide bazı olumsuzluklara neden olmaktadır.

Vergilemeden beklenen gelirlerin elde edilememesi yani yeterlilik ilkesinin gerçekleştirilememesi durumunda, kamu mallarının aksatılması ya da üretilen kamu mallarının finansmanında emisyon veya borçlanma gibi değişik yollara başvurulması söz konusu olur. Bu alternatiflerin ekonominin işleyişi üzerinde olumsuz etkiler ortaya çıkarmaktadır. Emisyon uygulaması dolaşımdaki ulusal paranın artmasına yani enflasyona; borçlanma ise özel sektör tarafından verimli alanlarda kullanılacak fonların kamunun tasarrufuna geçmesine neden olmaktadır (PEHLIVAN, 2006, s.158).

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin harcama ve gelir arasında ilişki kurmaması nedeniyle vergi gelirlerinin kamu harcamalarından daha çok olması sonucu da ortaya çıkabilir. Bu durumda devletin vergiler aracılığı ile ekonomiden kaynak çekmesi söz konusu olur. Devletin kamu harcamalarının gerektirdiğinden üst düzeyde kaynağı vergi olarak ekonomiden çekmesi ekonominin doğal işleyişini olumsuz yönde etkiler.

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilmesinde kullanılan en önemli tekniklerden birisi olan artan oranlı vergilerin özendirici unsurlara müdahale etmek suretiyle ekonomik kalkınmayı engellediği ve milli gelirin imkan dahilinde olan seviyenin altına düşmesine sebep olduğu yaygın bir şekilde iddia konusu yapılmaktadır (DUE, 1967, s.125).

Daha önce de ifade edildiği gibi vergilemede yeterlilik ilkesinin sağlanmasında vergi mükellefinin vergiye vereceği tepkileri ifade eden vergiden kaçınma ve vergi kaçırma en önemli etkenler durumundadır. Buna göre, mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırmalarına en az olanak tanıyan vergi sistemi yeterlilik hedefinin sağlanmasında en etkin sistemdir. Bu bağlamda mükelleflerin tercihleri doğrultusunda kamu malı üretimine olanak tanıyan ve vergiyi gönüllü değişim noktasından hareketle açıklayan vergilemede fayda ilkesi vergiden kaçınma ve vergi kaçırma en aza indirgeyeceği için yeterlilik ilkesi açısından daha uygun bir yaklaşımı ifade etmektedir.

Klasik iktisat düşüncesini temel alan ekonomik yaklaşımlar devlete sadece adalet ve güvenlik hizmetlerini yerine getirme görevini yüklemiş ve ekonominin doğal işleyişine müdahale etmemesi gerektiğini savunmuşlardır. Bu anlayışın sonucu olarak vergiye sadece kamu harcamaları için ihtiyaç duyulan finansmanı sağlamak yani mali fonksiyon yüklemişlerdir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, vergilemede fayda ilkesi verginin mali fonksiyonunu yerine getirme düzeyini ifade eden yeterlilik ilkesinin sağlanmasında uygun ilke olarak değerlendirilebilir.

25. Bütçe Esnekliği Açısından Karşılaştırma

Bütçe, *devletin veya diğer kamu tüzel kişilerinin gelecek belirli bir dönem içindeki gelir ve giderlerini tahmin eden ve bunların yürütülüp uygulanmasına izin veren bir hukuki tasarruftur* şeklinde tanımlanmaktadır. Bütçe ile devlet, topluma karşı yüklediği görevleri yerine getirmek amacıyla hangi kamu malları üreteceğini ve bu üretimin gerçekleştirilmesi için ihtiyaç duyulan finansmanın hangi kaynaklardan sağlanacağını ortaya koymaktadır. Yani bütçenin gelir ve harcama olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır (TÜĞEN, 2006, s.2-3).

Tarihsel süreç içerisinde bütçeye ilişkin olarak, bütçenin hazırlanması ve uygulanmasında uyulması gereken ilkeler olarak ifade edilen bazı ilkeler ortaya çıkmıştır. Genellik ilkesi söz konusu ilkelerin en önemlilerindendir. Genellik ilkesinin, bütçede devletin bütün gelir ve giderlerinin olduğu gibi gayri safi olarak ayrı ayrı gösterilmesi ve belirli gelirlerin belirli giderlere tahsis edilememesi (adem-i tahsis) şeklinde iki yönü bulunmaktadır. Genellik ilkesine göre, devletin bütün gelirleri tek bir hazineye toplanmalı

ve bütün harcamalar bu hazineden yapılmalıdır. Buradan hareketle, genellik ilkesinin uygulanabilmesi için belirli gelirlerin belirli giderler için tahsis edilmemesi zorunluluğunun bulunduğu ifade edilebilir (TÜĞEN, 2006, s.32).

Günümüzde uygulaması oldukça yaygın olan ve belirli kaynaklardan sağlanan vergi gelirlerinin devletin üretmek durumunda olduğu belirli kamu mallarının finansmanına ayrılması anlamına gelen tahsis edilmiş vergi uygulaması vergilemede fayda ilkesinin mantığını temel almaktadır. Buradan hareketle de tahsis edilmiş vergilerin fayda vergileri olduğu ifade edilebilir.

Bütün devlet gelirlerinin bir yarde toplanarak finansman ihtiyacı söz konusu olduğunda harcamaların buradan yapılması bütçeye esneklik kazandırmaktadır. Devletin sahip olduğu bütün gelir kalemlerinin bir yarde toplanması sayesinde ortaya çıkabilecek olağanüstü finansman ihtiyacının karşılanması konusunda daha rahat hareket edilebilecektir. Böyle yapılayıp belirli gelirlerin belirli harcamalar ile eşleştirilmesi durumunda ortaya çıkabilecek bir gider için, elde kaynak olduğu halde, kaynak sorunu ile karşılaşılabilir. Bu durum bütçenin esnekliğini azaltan bir faktör olarak değerlendirilebilir.

Bütçe esnekliği üzerinde olumsuzluklar yaratmak suretiyle etkinsizlikler oluşturması fayda vergilerine karşı öne sürülen belki de en önemli eleştiridir. Bütçenin harcama kısmında katılıklar oluşturmak suretiyle bütçe otoritesinin bütçe olanaklarını öncelikli gördükleri alanlara tahsisine engel teşkil eder (BIRD-JUN, 2005, s.11). Fayda vergilerine yönelik olarak ileri sürülen en önemli argüman ise kamu fonlarını yanlış alanlara tahsis etmek ve etkin mali yönetimi engellemek suretiyle bütçe esnekliğine engel olduğudur. Söz konusu yükümlülüklerden sağlanan gelirler kamu malları için gerekli olan harcamalara bağlanmış veya tahsis edilmiş olduğundan, fayda vergisi bu mal ve hizmetler için gerekli olan harcamalar doğrultusunda toplanan gelirlerle ilişki içerisindedir. Bu durum, ayrıca, fayda vergilerinin maliye politikasının alanını istikrar amaçlarına uygun olarak sınırlandırdığı güveni ile de desteklenmektedir (DUFF, 2004, s.24).

Fayda vergilerinden sağlanan gelirlerin kamu malları için gerekli olan harcamalara tahsis edilmesi dolayısıyla fayda vergisinin devletin bütçe kararlarındaki esnekliğini

sınırlandırmaktadır. Bu sonuç, kamu maliyesinin hesap verilebilirliği ilgili metodun geliştirilmesinden başka bir şey değildir. Gerçekte, bütçe esnekliği varsayımı altındaki tartışmaların, harcamaların maliyetine hangi mükelleflerin katlandıklarından ziyade, tamamen çeşitli alanlardaki optimal kamu harcamaları doğrultusunda politikacılar için ortaya atılıp-atılmadığı iyi bir soru olabilir. Bu varsayım, diğer yandan, bütçe esnekliğindeki sınırlamaların, devletin mükelleflerin kamu malları için ödemeye gönüllü oldukları gelirler ile sınırlandırmasını sağlama konusunda yararlı olup-olmadığı şeklinde tersine de çevrilebilir. Bazı kamu mallarının finansmanı için kullanılan genel vergilerin ve yeniden dağıtıcı harcamaların varlığının söz konusu olduğu herhangi bir durumda, devlet aktörleri esnekliği vergi ve harcamaları istedikleri şekilde düzenleme şeklinde yorumlayacaktırlar (DUFF, 2004, s.25).

Vergilemede fayda ilkesinin uygulanması halinde, siyasi karar organları fayda ve maliyet analizini daha sağlıklı olarak yapabilirler. Tek bir kamu mallarının tek bir vergi ile finanse edildiği durumda, birden çok kamu mallarının birden çok vergiyle finanse edildiği duruma göre, fayda ve maliyetleri karşılaştırmak çok daha kolaydır. Bununla birlikte, tahsis ilkesinin kamu harcamalarını azaltma yönünde bir etkisi söz konusu değildir. Aksine, tüm gelir ve harcamaların tek bir bütçe içerisinde yer almayarak belirli gelirlerin belirli harcamalara tahsis edilmesi bütçenin toplam büyüklüğünün görülmesini engelleyebilir. Etkin bir mali yönetim, devletin bütün gelir ve giderlerinin bir tek kapsamlı bütçe içerisinde yer almasını öngörür. Belirli alanlarda toplanan vergiler sadece o işle ilgili hizmetlere tahsis edileceğinden diğer hizmetlere yeterli kaynak sağlanmayabilir. Başka bir ifadeyle, belirli hizmetlere aşırı kaynak fon transfer edilirken, bazılarında eksik tahsisat yapılır (AKTAN vd., 2001, s.17).

26. Vergi Bilincinin Oluşturulması Açısından Karşılaştırma

Vergileme ile hedeflenen amaçlara ulaşılmasında ekonomik koşulların yanı sıra psikolojik koşulların da dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda, mükelleflerin vergileme karşısındaki davranışları temelinde, özellikle vergi ahlakını da içerecek şekilde vergi zihniyeti ve vergiye karşı direniş olgusunu inceleyen ve vergi politikalarındaki etkinliği arttırmak amacıyla güden vergi psikolojisi kavramları önem arz etmektedir (GÜRDAL, 2001, s.79). Eğer vergilemenin ölçüsü, mükelleflerin davranışlarında

vergilemenin mali verimliliğini azaltacak veya arzu edilmeyen etkiler meydana getirecek şekilde değişikliklere sebep oluyorsa vergilemenin psikolojik sınırlarına ulaşılmış demektir. Mükelleflerin davranışı ise, her şeyden önce halkın vergi zihniyeti ve vergi ahlakı tarafından belirlenir. Vergi ahlakı, vatandaşların vergileme ve vergileme ile kendilerine yüklenen özel yükümlülükler karşısında takındıkları genel tavır olarak ifade edilmektedir. Vergi zihniyeti genel çerçevesi içinde yer alan vergi ahlakı ise, vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan vaziyet şeklinde tanımlanmaktadır (TURHAN, 1982, s.302). Vergi ahlakı, mükellefin vergisini tam olarak ödemesi olarak ifade edildiği gibi, dar anlamda vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında takınılan tavır olarak da ifade edilmektedir.

Vergi ahlakı vergi ödeme konusunda içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, verginin herhangi bir dışsal baskı olmaksızın gönüllü olarak ödenmesi vergi ahlakını ifade etmektedir. Bireyler vergi karşısında, gönüllü ödeme ya da yakalanma ve cezalandırma riskini alarak ödememe şeklinde iki farklı davranışta bulunabilir (AKTAN, <http://www.canaktan.org.-24.06.2007>).

Vergi bilinci, mükelleflerin ödedikleri vergileri bütünüyle kamu mallarının karşılığı olarak değerlendirebilmeleri ve bu nedenle de vergilendirme işlemlerine karşı daha anlayışlı olmaları şeklinde ifade edilebilir. Mükelleflere bu şekilde bir anlayışın kazandırılabilmesi ve vergi ödeme konusunda *istekli* hale getirilebilmeleri için ödedikleri vergilerin kendilerine malı olarak döneceğine dair ikna edilmeleri gerekmektedir. Mükelleflerin vergi ödemede istekli hale gelmeleri ve yapmış oldukları ödemelerin boşa gitmediğini kabul edebilmeleri için ödemelerin karşılığını açık seçik görmeleri gerekmektedir. Buradan hareketle, vergi bilincinin geliştirilmesinde temel noktanın ödenen vergilerin esasen bir karşılığının bulunduğu mükelleflere benimsetilmesi olduğu sonucuna varılabilir (ŞENYÜZ, 1994, s.83).

Vergi bilincinin geliştirilmesinde ödenen vergilerin yararlanan kamu mallarının karşılığı olduğunun hissedilir biçimde yaşam geçirilmesi gerekmektedir. Vergilemede fayda ilkesi bu şekildeki bir amacın gerçekleştirilmesinde çok önemli bir rol üstlenmektedir. Nitekim vergilemede fayda ilkesinin esasını karşılıklılık oluşturmaktadır. Fayda ilkesinde ödenen vergiler kamu mallarından elde edilen faydaların karşılığı olarak

değerlendirilmektedir. Vergi bilincine yönelik olarak yapılan tanım dikkate alındığında, söz konusu tanımın esasının da fayda ilkesi ile aynı olduğu sonucuna varılabilir. Yani vergiler boşa giden, karşılıksız ödemeler olmayıp, tersine kamu mallarından elde edilen faydaların karşılığı olarak gerçekleştirilen ödemelerdir.

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin açıklanmasında vergi kamu mallarının karşılığı olarak değil vatandaşlık görevi olarak değerlendirilmekte ve cebir unsuru ile ifade edilmektedir. Bu ifade ile vergi ödemenin mükelleflere zorunlu bir karşılığa hak kazandırmadığı anlatılmaktadır. Yani kamu mallarından yararlanılması vergi ödeme gerekçesiyle ve bu verginin bir karşılığı olarak değerlendirilmemektedir.

Vergiye karşılıklılık esası ile açıklayan fayda ilkesini temel alan vergilerin vatandaşlar tarafından, vatandaşlık ödevi ile açıklayan ödeme gücü ilkesini temel alan vergilere göre daha kolay kabullenileceği açıktır.

Genel olarak vergi kanunlarında ödeme gücü ilkesi kabul edilmiş olsa da, mükellef ödemiş olduğu vergi ile yararlandığı kamu malı arasında bir ilişki kurmaktadır. Mükellefin vergiye uyumu, kamu mallarından elde ettiği fayda ile onun için ödediği fiyatın karşılaştırmasından etkilenmektedir. Mükelleflerin kamu mallarından elde ettiği tatmin düzeyi onların vergiye uyum konusundaki kararlarını önemli ölçüde etkilemektedir. Kamu mallarından yeterince yararlanmadığını düşünen bir mükellef, vergi ödeme konusundaki içsel motivasyon kaynaklarını kaybedecektir. Devletin bu motivasyon kaynaklarının kaybı nedeniyle dışsal motivasyon kaynaklarına ağırlık vermesi (vergi cezalarının arttırılması vb.) mükellefin vergi ahlakını olumsuz etkileyecek ve vergiye gönüllü uyum sağlanamayacaktır (AKTAN-ÇOBAN, 2007, s.9).

Vergi ahlakı ve mükelleflerin psikolojik yapıları, vergilemeyi etkileyen unsurlardır. Verginin kendilerine sunulan kamu malları ile bağlantılı toplumsal bir görev olduğu anlayışını ifade eden vergi bilincinin yaygınlaştırılması ve vergi ahlakının geliştirilmesine dikkat edilmelidir. Bir vergi sisteminin, sürekli olarak elde edilebileceği hasılatın seviyesi, vergi ahlakı ve vergi psikolojisine bağlıdır (GÜRDAL, 2001, s.80-81).

Ödeme gücü ilkesi vergiyi karşılıksız ve kamu otoritesine dayalı zorunlu bir ödeme olarak değerlendirmektedir. Karşılıksız olması nedeniyle mükelleflerin vergi bilincinin gelişmesi ve vergiye gönüllü uyumu söz konusu değildir. Vergi bilincinin gelişmediği mükellefler vergi kaçırma gayreti içerisinde olacaktır. Buradan hareketle ödeme gücü ilkesi uygulaması vergi kayıp ve kaçaklarının oluşmasına neden olduğu ifade edilebilir. Vergi kaçırılması sonucunda ödeme gücüne sahip olduğu için vergi mükellefi olması gerekenlerin vergi ödememesi durumu söz konusu olacağından vergilemede adalet açısından olumsuz bir durum ortaya çıkacaktır.

Fayda ilkesinde vergi karşılıklılık esasında değerlendirildiği için mükelleflerde vergi bilincinin oluşması daha kolay olmaktadır. Bu nedenle de vergi kaçakçılığı durumu ile karşılaşılması daha düşük bir ihtimal olmaktadır. Ayrıca kamu malından fayda sağlandığında verginin ödenmesi durumu söz konusu olacağından vergi kaybının yaşanma ihtimali de daha düşük olmaktadır.

27. Enflasyonist Etki Açısından Karşılaştırma

Paranın dolaşım hızının yükselmesiyle para ve kredi hacminin genişlemesi olarak tanımlanan enflasyon sonucu, ekonomide maddi değerler lehine, parasal değerler aleyhine bozulma ortaya çıkmaktadır. Enflasyon nedeniyle oran esasına dayalı vergilerde mükellefler üzerindeki vergi yükünde artışlar söz konusu olur. Vergi oranı sabitken, enflasyon nedeniyle, vergi konusunun gerçek değeri ile vergi matrahının birbirinden uzaklaşmaları vergi yükünü değişmesi sonucunu doğurur (ÖNCEL, 1995, s.492).

Enflasyon özellikle artan oranlı tarifeler üzerinde olumsuz etkiler ortaya çıkarır. Buna göre, enflasyon, mükelleflerin gelirlerini olduğundan fazla göstererek üst gelir dilimlerine girmelerine ve daha yüksek bir orana tabi tutulmalarına neden olur. Bu durum fiili tarifeyi yasayla belirlenen tarifeden farklılaştırır (AKALIN, 1982, s.704). Enflasyon ortamında artan oranlı tarifelerde vergi miktarı enflasyon artışı üzerinde hesaplanmakta bu da mükelleflerin vergi yüklerinde artışa sebep olmaktadır. Enflasyonun ortaya çıkardığı ve vergi adaletini bozucu etkisi olan vergi yükündeki bu artışları ifade etmek için enflasyon vergisi kavramı kullanılmaktadır (PEHLİVAN, 1993, s.51, 54).

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin en iyi uygulandığı vergi gelir vergisidir. Gelir vergisinde ödeme gücünün ölçüsü gelirin tutarıdır. Modern gelir vergileri istikrarlı para sistemi ilişkilerine göre şekillendirilmiştir. Bu vergilerin enflasyon ortamında uygulanması kişilerin vergi yükünün sadece ödeme gücündeki artışlara bağlı olarak değil, enflasyonun sebep olduğu nominal gelir artışıyla da yükselmesine yol açar. Mal ve hizmet fiyatları yükselirken gelirdeki artış sadece paradaki değer kaybını telafi ediyorsa kişinin ödeme gücü gerçekte hiç yükselmemiştir. Bu, reel gelirin sabit kaldığını gösterir. Ancak vergilendirmede gelirin parasal tutan esas alındığından, reel geliri değişmese de kişinin parasal olarak daha yüksek gelir dilimine girmesi ödeyeceği vergi miktarında reel artışa neden olur. Kişinin katlanması gereken vergi yükü artar; vergi yükündeki artış gelirindeki artış hızının üstündedir. Buna göre, enflasyon gelirdeki nominal artışların vergilendirilmesi sonucunu ortaya çıkardığı için vergilemede adalet ilkesini zaafa uğratmaktadır (ÖNCEL, 1995, s.493).

Vergilemede fayda ilkesi uygulamasında vergiler kamu harcamaları ile ilişkilendirildiği ve bu harcamalardan sağlanan faydaların karşılığı olarak değerlendirildiği için mükelleflerin enflasyon dolayısıyla gerçekte ödemeleri gerekenden daha fazla vergi ödemeleri söz konusu değildir. Mükelleflerin vergi yükleri kamu mallarından elde ettikleri faydalar doğrultusunda olduğundan enflasyonist etki yoktur.

28. Uygulanabilirlik Açısından Karşılaştırma

Vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkelerinin yorumlanması ve uygulanması kolay değildir. Fayda ilkesinin uygulanabilirliği için belirli mükelleflerin kamu mallarından sağladıkları faydaların mutlaka hesaplanabilir olması gerekmektedir. Oysa kamu malları açısından bu hesaplamaların yapılması çok zor, bazı kamu malları için ise imkansızdır (MUSGRAVE – MUSGRAVE, 1976, s.119-120).

Ödeme gücü ilkesinin uygulanabilmesi için ise, bu gücün nasıl ölçüleneceğinin bilinmesi gerekmektedir. Kamu maliyesi literatüründe ödeme gücü ilkesinin nasıl tanımlanması gerektiği konusunda bir fikir birliği bulunmadığı değerlendirildiğinde bu gücün ölçülmesinin ne derece zor olduğu anlaşılmaktadır. Tanımına ilişkin fikir birliği

olmamasına karşın; gelir, servet ve harcama unsurlarının bu gücün varlığına dair göstergeler olarak kabul edilmesi de söz konusu zorluğu ortadan kaldırmamaktadır.

Devlet tarafından sunulan malların geleneksel sınıflandırmasında kullanılan temel kriterler mallara ilişkin temel özellikler olan bölünmezlik ve dışlanmazlık özellikleridir. Bu özelliklerin her ikisini birden bünyesinde barındıran mallara tam kamu malları denir. Kamu mallarının ortak özelliği ortak tüketimin söz konusu olmasıdır. Buna karşın ortak tüketime konu olmayan bölünebilir ve pazarlanabilir nitelikteki mallara ise tam özel mallar denir. Tam kamu ya da özel olamayan mallar ise bölünebilme ve dışlanabilme özelliklerini bir arada taşımayan mallardır. Bu mallar; yarı kamu malları, doğal tekel malları, ortak havuz malları, merit mallar ve demerit mallar olarak sınıflandırılabilir (AKTAN, 2003, s.27).

Devlet tarafından sunulan malların finansmanı açısından fayda ve ödeme gücü ilkelerinin uygulanabilirliklerine ilişkin aşağıdaki değerlendirmeler yapılabilir (DUFF, 2004, s.21 - 23; ÇALIŞKAN – SAĞBAŞ, 2005, s.326):

- Genel fayda sağlayan bölünmezlik ve dışlanmazlık özelliklerine sahip tam kamu mallarının ödeme gücünü temel alan vergilerle finanse edilmesinin uygun olduğu ifade edilebilir. Tam kamu malları ortak tüketime konu olduğundan sağlanan faydaların spesifik bireylerle ilişkilendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle de bu tür malların fayda ilkesini temel alan vergilerle finansmanı söz konusu değildir. Buna karşın, bölünebilir ve dışlanabilir nitelikteki özel mallarda spesifik faydaların tespiti mümkün olduğu için fayda ilkesi ile finansman uygundur.
- Doğal tekeller aracılığıyla devlet tarafından üretilen kamu mallarının finansmanı için, kamu maliyesinde etkin yöntem ödeme gücü ve fayda vergileri kombinasyonu olabilir. Faydanın bölünebilirliği konusu zaman ve teknolojiyle değişime uğramaktadır. Buna göre, ulusal düzeyde üretilen faydası bölünemez nitelikteki malların yerleştirme ile fayda ve maliyetleri bölünebilir hale gelmektedir. Örneğin, özel sektörün rağbet etmediği çok büyük sabit yatırım ve yatırım maliyetinin amorti süresinin uzun olması beklenen hidroelektrik santralleriyle elektrik üretimi yerine daha kısa sürede ve düşük maliyetle kurulabilen dönüşüm santrallerinin kullanılmaya başlanmasıyla enerji üretimi

kamu malı niteliğini kaybedip özel mal haline dönüşmüştür. Buna benzer örneklerin sayısı arttırılabilir. Kamu mallarının fiyatlandırılabilir mallara dönüşümü fayda ilkesi ile finansmanı mümkün kılmaktadır.

- Merit mallar finansmanı fayda ilkesi uygulanabilir olmasına karşın, sadece bu ilke doğrultusunda finansman arzu edilmemektedir. Buna göre, fayda ilkesi yanında dağıtım kriterine uygun olarak ödeme gücü olmayanlar için ödeme gücü olanların yükümlendirilmesi şeklindeki bir birleşim mümkündür. Eğitim ve sağlık gibi pozitif dışsallık taşıyan hizmetlerin toplumun tamamına sunulması gerektiği genel kabul görmektedir. Fayda ilkesi ile finansman durumunda bedel ödemeyenlerin bu hizmetlerden yararlanamaması söz konusu olacaktır. Bu genellikle arzu edilen bir şey olmadığından, ödeme gücü olmayanların finansman ihtiyacını genel vergilerle karşılaması gerekmektedir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, devlet tarafından sunulan kamu mallarının finansmanında vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkelerinin her ikisinde de yararlanılması gerektiği sonucuna varılabilir. Buna göre, minimal devlet fonksiyonlarının ve yeniden dağıtıcı nitelikteki faaliyetlerin ödeme gücü ilkesi çerçevesindeki vergilerle, bunun dışındaki malların ise, fayda ilkesi esas alınarak finanse edilmesi gerektiği ifade edilebilir (AKTAN, 2002, s.20-21).

29. Genel Olarak Karşılaştırma

Vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkeleri konusunda yukarıda ifade edilenlerden hareketle, söz konusu ilkelerden hiçbirinin tek başına vergileme açısından makul bir ilke olamayacağı sonucuna ulaşılabilmektedir (COHN, 1895, s.298). Fayda ilkesi, kamu ekonomisinde etkinliğin sağlanması yönünden önem taşırken; ödeme gücü ilkesi, adaletin sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Ancak, kamu ekonomisinin fonksiyonları arasındaki çatışmalar nedeniyle, bu iki vergileme ilkesiyle etkinliğin ve adaletin birlikte sağlanması oldukça sınırlıdır. Bununla birlikte, her iki ilkenin uygulandığı vergilere ilişkin olarak, uygun vergi oranlarının saptanmasıyla söz konusu çatışmadan kaynaklanan sorunların bir dereceye kadar çözüme kavuşturulabilmesi söz konusu olabilir (ŞENER, 2006, s.211).

Vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkelerinin yorumlanması ve uygulanması kolay değildir. Fayda ilkesinin uygulanır olabilmesi için, belirli mükelleflerin harcamalardan sağladıkları faydaların mutlaka bilinmesi gerekmektedir. Ödeme gücü ilkesinin uygulanabilmesi için ise, bu gücün nasıl ölçümleneceğinin bilinmesi gerekmektedir. Bunlar aşılması zor güçlüklerdir ve pratik alanda her iki yaklaşım da birbirine üstünlük sağlayamazlar. Bunun ötesinde, her iki ilkenin de vergi politikasının bütün unsurları ile ilgilendikleri söylenemez. Fayda ilkesi, ideal olarak, kamu mallarının maliyetini ödenen verginin bir kısmını tahsis etmekte, fakat transfer ödemeleri veya yeniden dağıtımın finansmanını sağlayacak vergileri kapsamamaktadır. Başlangıçta uygun bir gelir dağılımının olduğu varsayılmaktadır. Özellikle uygulamada, kamu malı için kullanılan vergiler ile, yeniden dağıtımda kullanılan vergiler arasında ayırım yapılmadığına göre, bu hal önemli bir eksikliklerdir. Ödeme gücü yaklaşımı, yeniden dağıtım sorununu daha iyi karşılamakta fakat kamu malı arzının belirlenmesi konusunu eksik bırakmaktadır (MUSGRAVE – MUSGRAVE, 1976, s.119-120).

Fayda ilkesinin mantığı, kamu mallarının talep ve arz koşullarına bağlı olarak değişik mal ve hizmetler açısından farklı vergi payı veya fiyatı uygulanmasına imkan vermektedir. Fayda vergilerinin tanımlanması, “dağıtımçı olarak doğal” şeklinde olduğundan, gelir için vergi paylarının dağıtımını bir bütün olarak bu şartlarla özel ilişkiye sahip değildir. Bu durum rekabetçi piyasada bireylerin ne kazanıp ne satın alacaklarına karar verebilecek yetkiye sahip oldukları öncülüne dayanmaktadır. Bu öncüle göre, bütçe sadece kamu mallarının etkin ve adil sağlanması amacıyla ilgilidir. Bütçenin yeniden dağıtım gibi bir fonksiyonu söz konusu değildir. Vergilemede fayda ilkesi her ne kadar ilk dönemlerde “fayda” kavramıyla ilişkili olarak savunulmuşsa da, sonrasında bütçenin harcama kısmını tamamen kapsayacak şekilde genişleme göstermiştir. Bu bağlamda sadece adil vergilemeden ziyade adil bütçeleme kuralını da ön planda tutmuştur. Bu yönüyle sadece adil vergileme ile sınırlı olan ödeme gücü ilkesinden ayrılmaktadır (MUSGRAVE, 1996, s.341-342).

Mübadele esasına dayalı fayda ilkesi piyasa sisteminin işleyişine uygun düşmektedir. Faktör ve ürün fiyatlarını barındıran rekabetçi piyasa sistemi, “görünmez el” dolayısıyla üretim çıktısında genişleme sağladığından sadece etkin değil aynı zamanda adaletlidir de. Fayda ilkesi kamu malları bu modele uygun olarak finanse etmektedir. Tüketiciler, tıpkı

özel mallarda söz konusu olduğu gibi, kamu malları için tercihleri doğrultusunda ödemede bulunmaktadırlar. Tercihlerin bilinmesi durumunda devlet marjinal değerlerle eşleştirme yapmak suretiyle fayda vergileri koyabilecektir (MUSGRAVE, 1996, s.341-342).

Vergilemede fayda ilkesinin en güçlü tarafı; piyasa ekonomisi ile uyuşması yanında, kamu mallarında sıfır fiyatla arzın ve bedavacılığın yani ödeme gücü ilkesinin yarattığı israfa engel olmasıdır (AKALIN, 2001, s.150). Vatandaşların vergi ödemelerinin yararlandıkları hizmetlere bağlanması, kamu mallarının temininde etkinlik şansını arttırmaktadır. Devlet, vatandaşlardan yararlandıkları hizmetin bedelini alırsa, hizmetin bedeli konusunda vatandaşlar da fikir birliği ve hükümetin hizmetinin değerini diğer mal ve hizmetlerin değerleriyle karşılaştırma olanakları oluşacaktır. Bu da kamu mallarına aşırı talebi azaltacaktır (ARRONSON, 1995, s.305). Fayda ilkesi kamu mallarına olan (gizli) taleplerin açığa çıkmasına imkan tanıyacağından etkindir (MUSGRAVE, 1996, s.344).

Devletin gelir ve tahsis problemlerinin etkin çözümü ve Leviathan olarak nitelendirilen devletin gelir maksimumlaştırma eğilimlerinin sınırlandırılması konusunda fayda ilkesinin üstünlüklere sahip olduğu kabul edilmektedir(COOPER, 1994, s.458). Ayrıca, fayda ilkesi kullanım alanına göre de yararlı olabileceği kabul edilmektedir. Birçok kamu malı önemli derecede “özel” nitelik taşımakta ve belirli kişi ve gruplara spesifik faydalar sağlamaktadır. Bu durumlarda “kullanıcı fiyatı” uygulaması söz konusu olabilecektir. Etkinlik ve eşitlik uygulamaları durumunda fayda ilkesinin daha güçlü uygulamaları gerçekleştirilebilir (MASLOVE, 1993, s.8).

Fayda ilkesi bütçe politikasının etkinlik veya Musgrave'nin tabiriyle “tahsis kolu” yönünü ön plana çıkarmaktadır. Böylece vergi adaletinin bir boyutuna önemli bir açılım sağlar. Buna karşın, daha alışılmış konu olan dağıtımçı adalet görmezden gelinir (MASLOVE, 1993, s. 8).

Bu açıklamalar doğrultusunda, herhangi bir vergi sisteminin, vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkelerinin kompozisyonu şeklinde oluşturulması gerektiği sonucuna varılabilir. Buradan hareketle, minimal devlet fonksiyonlarının ödeme gücü ilkesi çerçevesindeki vergilerle, bunun dışında genişleyen devlet fonksiyonlarına paralel olarak

sunulan mal ve hizmetlerin ise, fayda ilkesi esas alınarak, yararlanma bedeli ile finanse edilmesi gerektiği ifade edilebilir (AKTAN, 2002, s.20-21).

Kamu gelir ve harcamaları arasındaki ilişkinin açıklanması hususunda farklı açıklamalar ortaya koyan fayda ve ödeme gücü ilkelerinin taşıdıkları önemli eksiklikler vardır. Çağımızdaki en önemli maliyecilerden biri olan Richard A. Musgrave'e göre, herhangi bir ülkedeki mali departmanın görevleri üç başlık altında toplanabilir. Bu sınıflandırmaya göre devletin sahip olduğu mali araçlar kullanılarak; kaynak tahsisinin gerçekleştirilmesi, gelir ve servet dağıtımının düzenlenmesi ve ekonomik istikrarın sağlanması gerekmektedir. Fayda ve ödeme gücü ilkelerinin bu amaçların gerçekleştirilmesindeki rolüne ilişkin olarak şu değerlendirilmeler yapılabilir (MUSGRAVE, 2004, s.77): *“Fayda ilkesinin tek başına gelir dağıtımı ve ekonomik istikrara ilişkin sorunları çömesi olanağı yoktur. Buna karşılık, toplumun bireylerinin tercihlerine uygun kamu mallarının seçimi ile ilgili olarak ortaya çıkan kaynak tahsisine ilişkin sorunların çözümlenmesinde başarılı bir şekilde kullanılabilir. Demokratik bir ortamda bütçenin kişisel tercihlere uygun bir biçimde saptanmasıyla ilgili olarak geliştirilen normatif teori için fayda ilkesi gereklidir. Öte yandan, fayda ilkesi malları ile ödenilecek vergi paylarının bütçenin gelir ve harcama bölümleriyle ilişkili olarak, birbirine bağlı ve birlikte saptanmasına olanak vermesi bakımından da bazı avantajlara sahiptir. Fayda ilkesinin bu özelliği, herhangi bir kamu ekonomisi teorisi için gerekli olmaktadır. Ancak geleneksel fayda ilkesinin yararlılığı burada sona ermektedir.”*

Vergilemenin zorunlu bir ödeme olma özelliğinin anlaşılmasında ve kamu ekonomisinin bir çeşit planlama sorunu olarak ele alınması gerekliliği konusunda ödeme gücü ilkesinin üstünlüğü söz konusudur. Öte yandan, sahip olunan mali araçlarla gerçekleştirilmesi gereken üç amaca ilişkin soruların çözümünde kolayca kullanılabilir. Buna karşılık, vergi yükünün nasıl dağıtılacağı konusunda ödeme gücü ilkesi açık bir şey söylememektedir. Refah seviyesini maksimum düzeye çıkarmak için kamu harcamalarının planlanmasına olanak sağlayan en iyi yönüne karşılık, kamu harcamalarının kişisel tercihlere uygun bir biçimde saptanmasının ihmal edilişi ödeme gücü ilkesinin zayıf yönünü oluşturmaktadır (MUSGRAVE, 2004, s.77).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. KÜRESELLEŞMENİN VERGİLEMEDE FAYDA VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİNE ETKİSİ

30. Küreselleşme ve Devlet Anlayışında Dönüşüm

20.yüzyıl, tüm dünyada ortaya çıkışı esas itibariyle 19.yüzyıla dayandırılabilir olan sosyal devlet düşüncesinin yaşama geçirildiği bir dönemdir. Refah devleti⁹ olarak da ifade edilen sosyal devlet düşüncesinin yaygın şekilde uygulanması Keynesyen düşünce ile mümkün olmuştur. Kapitalizmin içine düştüğü bunalımdan çıkışını devlete önemli görevler yükleyerek gerçekleştiren Keynes, refah devleti düşüncesinin kapitalizm içerisinde yasallık kazanmasını sağlamıştır. Bu nedenle 1930'lu yıllarda yaşanan büyük buhran sonrasında tüm dünyada devletin sosyal harcamalarında önemli artışlar gözlenmiştir (ŞAHİN, 2006, s.43).

Refah devleti kavramına ilişkin olarak tarih boyunca birçok tarif yapılmakla birlikte genel olarak refah devleti, vatandaşlarının sosyal güvenliğini sağlayan ve mevcut yapı ve koşulları geliştiren devlet olarak nitelendirilmektedir (ÖZDEMİR, 2004, s.36). Refah devletine ilişkin olarak yapılan tanımlardan en fazla kabul göreni Asa Briggs tarafından yapılan tanımdır. Bu tanıma göre refah devleti, *piyasa güçlerini en az üç alanda yönlendirmek için örgütlü kamu gücünün etkin bir şekilde kullanıldığı devlettir*. Buna göre kamu gücünün kullanıldığı alanlar şunlardır (GOUGH, 2007):

- 1) Kişilere ve ailelere, varlıklarının piyasa değerini dikkate almaksızın, minimum düzeyde bir gelirin garanti edilmesi,
- 2) Kişilere ve ailelere hastalık ve yaşlılık gibi belirli sosyal risklerin üstesinden gelme konusunda yardımcı olmak,

⁹ Bu kavram gelişmiş ülkelerde refah devleti, az gelişmişlerde sosyal devlet olarak adlandırılan devlet biçimini ifade etmektedir (GÜLER, 2006, s.3).

- 3) Statü ve sınıf farkı gözetmeksizin bütün vatandaşlara sosyal hizmetler çerçevesinde var olan en iyi standartları sağlamak.

Kısacası refah devleti, toplumda sosyal refahın sağlanması için devletin ekonomiye müdahale etmesinin gerekli olduğundan hareket eden devlet anlayışıdır. Refah devleti ekonomiye müdahalelerle refahın artırılması ve daha da önemlisi artan refahın üretim faktörleri arasında adil dağıtılmasını amaçlar (PINCH, 1997, s.5'ten aktaran ERSÖZ, 2005, s.768).

Yukarıdaki tanımdan hareketle refah devletinin; *müdahaleci, düzenleyici ve piyasa sürecinde oluşan geliri yeniden dağıtıcı* olmak üzere üç temel özelliğinin bulunduğu ifade edilebilir. Refah devleti; piyasa başarısızlıkları üzerine harekete geçtiği ve ortaya çıkan sorunların çözümüne ilişkin önlemler aldığı için müdahaleci; asgari ücret tespiti yaptığı, sosyal güvenlik ve yardım hizmetleri sunduğu için düzenleyici; vergi ve transfer politikalarıyla gelir dağılımına müdahalede bulunduğu için gelirin yeniden dağıtıcısıdır (ÖZDEMİR, 2004, s.589-590).

Refah devleti üç kavram üzerinden ele alınarak değerlendirilebilir. Hem tarihsel gelişme sıralamasında ilk, hem de refah devleti kavramında en dar kategori, “*sosyal yardım hizmetleri*”dir. Sosyal yardım hizmetleri, devletin, nüfusun kendi kendine bakım ve gelişimini sağlama olanaklarından yoksun kesimlerine yardımcı olması işlevini anlatır (GÜLER, 2006, s.2).

İkinci kategori, “*sosyal güvenlik hizmetleri*”dir. 19. Yüzyılın son çeyreğinde Avrupa ülkelerinde uygulanmaya başlayan kaza, sağlık ve emeklilik sigortası sistemleri bu hizmetler içerisinde değerlendirilebilir. Sosyal yardıma ihtiyaç duyacak nüfus varlığının sınırlandırması etkisini yaratan bu kategori, bir kamu hizmeti olarak ortaya çıkmış ve genişlemiştir (GÜLER, 2006, s.3).

Üçüncü kategori ise, 1930 yılı başlangıç olmak üzere ve kuruluşu ikinci dünya savaşı sonrasında olgunlaşan “*refah devleti*” kavramıdır. En genel tanımıyla refah devleti, ekonomik ve toplumsal yaşama kamusal araçlarla doğrudan ve dolaylı olarak müdahale etme yetkisiyle donatılmış devlettir. Bu yetki, devletin her şeyden önce, kamu mallarının

üretimi fonksiyonunu, finansmanı vergilendirmeye dayalı olarak görmesi demektir. İkinci olarak bu yetki, devletin satışlar sırasında fiyatları denetlemesinden, kamu iktisadi teşebbüsleri aracılığıyla doğrudan üretimde bulunmasına ve fiyatların oluşumunda belirleyici rol üstlenmesine kadar uzanır. Refah devletinde, eğitim, sağlık, sosyal güvenlik, barınma, istihdam gibi temel ihtiyaçlar, nüfusun her kesimine açık, herkesçe eşit biçimde ulaşılabilir olanaklar halinde güvence altına alınan hak alanları olarak değerlendirilmektedir (GÜLER, 2006, s.3).

1970'lere kadar gelişmiş kapitalist ekonomilerde genellikle devlet merkezli bir refah ekonomisi anlayışı hakimiyeti vardı. Refah ekonomisi anlayışının hakim olduğu refah devletleri bir yandan ekonomik büyüme ve bunun gerekli kıldığı sermaye birikimini sağlayan ekonomik; diğer yandan, *serbest piyasa ekonomisinin arzu edilmeyen toplumsal sonuçlarını onarma* olarak ifade edilebilecek olan sosyal fonksiyonlar üstlenmek durumunda kalmıştır. Bu iki fonksiyonun bir arada gerçekleştirilmeye çalışılması devletin yükünü arttırmıştır. Bu durumun bir sonucu olarak, 1970'lerde pek çok Avrupa devletinde ekonomik durgunluklar ve bütçe açıkları yaşanmaya başlamıştır. Devlet bütçesi ile GSYİH'nin giderek daha büyük bir bölümü kontrol edilmeye ve daha büyük bir bölümü de sosyal harcamalar için kullanılmaya başlanmıştır. Refah devletlerinin içinde buldukları bu durum refah devleti anlayışının sorgulanmasına neden olmuştur (YILDIZ, 2005, s.29).

Refah devletinin en temel ve en belirleyici özelliği serbest piyasa mekanizmasının tek başına ekonomik gelişmeyi sağlamada yeterli olmadığı ve bu nedenle devlet müdahalesinin gerekli olduğu görüşüdür (SALLAN GÜL, 2006, s.147). Bu anlamda ortaya çıktığı döneme kadar geçerli olan klasik iktisadi düşüncenin devletin ekonomik sistemin doğal işleyişine müdahale bulunmaması anlayışını temelden sarsan bir yaklaşımdır.

Modern anlamda devletlerin kuruluşlarından itibaren, devamlı olarak, kamu harcamalarının arttığı görülmektedir. Kamu harcamalarındaki artışlar bağlamında değerlendirildiğinde 1960 - 1980 arası dönem ilgi çeken bir dönem olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü, söz konusu dönemde kamu harcamalarının genel ortalaması %27.9'dan %41.3 seviyesine fırlamıştır. Tanzi ve Schucknect, bu dönemi yoksullukla savaş ve refah devletinin ortaya çıkış dönemi olarak ifade etmektedir. Tarihsel süreç içerisindeki bir başka ilginç nokta da I. Dünya Savaşına kadar olan dönemde daha çok mal

ve hizmet alımı yönünde büyüme gösteren kamu harcamalarının, savaş sonrası dönemde ise yatırım teşviki, transferler ve nakit harcamaları şeklinde büyüme göstermesidir. Bu durum savaş sonrası dönemde ülkeler açısından gelir dağılımı ve diğer sosyal politikaların öneminin arttığına önemli bir göstergesini teşkil etmektedir (TANZI-SCHUKNECHT, 2001, s.121-123).

II. Dünya Savaşı sonrası dönem, dünya kapitalizminin genişleme dönemi olarak tanımlanmaktadır. Bu dönemin en belirgin özelliklerinden birisi talep genişletici Keynesyen iktisat politikaların uygulanmasıdır. Keynesyen politikalara bağlı olarak devlet, bir yandan üretim ve fiyat politikalarıyla bir yandan da vergi politikalarıyla ulusal sermayenin güçlenmesini sağlayan bir işlevi yerine getirmiştir. Buradan hareketle, 1930-1970 arası dönem sermaye birikimi dönemi olarak adlandırılabilir. Söz konusu dönemde devlet sosyal devlet misyonunu üstlenmiştir(KARGI – ÖZUĞURLU, 2007, s.276).

Özellikle petrol krizinin ekonomik alanda ortaya çıkarmış olduğu sorunların çözümünde Keynesyen düşüncenin yetersiz kalması 1980’li yıllardan itibaren yeni ekonomi düşüncelerinin ön plana çıkmasına neden olmuştur. Ortaya çıkan yeni paradigmada, yaşanan ekonomik sorunların asıl sebebi olarak Keynesyen ekonomi ve sosyal devlet düşüncesi görülmeye başlanmıştır. Düşünce sistemindeki bu kayma sonucunda makroekonomik politikalarda büyük değişiklikler görülmeye ve *sahip olunan kıt ekonomik kaynakların etkin dağıtımının gerçekleştirilmesinde piyasa sisteminin devletten daha az etkili ya da daha az adil olmadığı* düşünülmeye başlanmıştır (ŞAHİN, 2006, s.47-48).

1960’ların ortalarından itibaren yaşanmaya başlanan kar oranlarındaki düşme eğiliminin bir sonucu olarak, sermaye birikiminin daralma sürecine girmesi kapitalist sistemi yüzyılın en uzun süreli kriz dalgası içine sokmuştur. Krizin temel nedeni, düşen kâr oranları olduğundan, krizin aşılması ya da etkilerinin hafifletilmesi, sermayenin özgürleşmesini, en çabuk ve en kolay kâr elde edebileceği alanlara girip çıkabilme olanaklarının yaratılmasını, yani küreselleşmeyi gündeme getirmiştir. Daha açık bir ifadeyle, sistemin özünü sermaye birikimi oluşturduğundan sorun sermayenin sorunudur; yani kâr oranlarının yükselmesiyle ilgilidir. Sermayenin girdiği ülkede üretimden pazarlamaya kadar –mülkiyet edinme de dahil olmak üzere- hiçbir sınırlama ve denetimle karşılaştırılmaması ve tam bir serbestiyet içerisinde hareket edebilmesi gerekir. Bu

serbestiyetin gerçekleşmesi de ülkelerin ekonomilerinden siyasal yapılarına kadar her alanda kurumsal düzenlemeleri zorunlu kılmaktadır. Bu da ulus devletin refah devleti misyonundan uzaklaşması anlamına gelmektedir (KARGI – ÖZUĞURLU, 2007, s.277).

1970’li yılların sonu ve 1980’li yılların başında ABD’de muhafazakarların “piyasa ekonomisini kamu müdahalelerinden arındırma” eylemiyle birlikte yeni ekonomik düzen başladı. İkinci Dünya Savaşı sonrasında devletin ekonomiye müdahalesi ve düzenlemeleri olağan kabul ediliyordu. Bu dönemde Keynesyen İktisat Okulu ile birlikte hareket edilerek neredeyse her türlü müdahale kabul edilir olmuştu. Bu bağlamda sosyal devlet anlayışı ile serbest piyasa sosyalleştirilirken devlete yeni yükler getiriliyordu. Yeni ekonomik düzen ile birlikte bu uygulamalar adım adım rafa kaldırıldı. Bu düzende ekonominin insan boyutu tümünden geri plana itildi; sanki ekonomi insan için değil, insan ekonomi için hizmet eden bir araçtan ibaret oldu (KAZGAN, 1997, s.64, 68).

Yeni ekonomik düzenin temel öğretisini, evrensel düzeyde serbest piyasa ekonomisine geçiş; bütün ülkelerin dünya pazarıyla bütünleşmesi ve mal-hizmet-sermaye hareketlerinin tam serbestleşmesiyle küreselleşmenin sağlanması oluşturmaktadır. Bu bağlamda, yeni dünya ekonomik düzeninin hedefi, görünüşte, devletlerin asli görevleri dışında rolünün kalmadığı, sosyal devletin çok küçük olduğu ya da olmadığı, özel sektörün dünya ekonomisiyle rekabet koşullarında bütünleştiği bir küresel ekonomik düzenin oluşturulmasıdır. Bu düzenin hem başarı, hem etkinlik ölçütü ve kaynak dağılımı için temel göstergesi karlılıktır. 1980 öncesi dönemde yaygın bir kullanıma sahip olan sosyal fayda anlayışı bu yeni düzende geçerliliğini kaybetmiştir (KAZGAN, 1997, s.71).

Küreselleşme kavramı yüzyılın en belirleyici ve etkileyici yüzü haline gelmiş bir olgudur. Siyasal ve kültürel yönleri de bulunmakla birlikte, küreselleşmenin en önemli yönünün ekonomik olduğu hususunda şüphe bulunmamaktadır. Küreselleşme piyasa mekanizmasını insanlığın gündeminde ilk sıralara taşımıştır. İktisadi ilişkileri kaynak dağılımında etkinlik, ekonomide verimlilik ve gelir bölüşümünde adaleti sağlayacak şekilde gerçekleştirecek temel aracın piyasa ekonomisi olduğu ve bunun da en önemli unsurunu serbest rekabet ve piyasa mekanizmasının varlığının oluşturduğu kabulü devlet anlayışında da değişiklikler yaşanmasına neden olmuştur. Bunun sonucunda ise devlete

yüklenen görev ve fonksiyonlarda önemli gelişmeler yaşanmıştır (AKALIN, 2001, s.20; ÖZDEMİR, 2006, s.5).

20. yüzyılın son yıllarında gelişmiş ülkelerdeki ekonomik kurumlar ve uygulanan kamu politikaları anlamında neoliberal reformların çoğaldığı görülmektedir. Söz konusu reformlar öncesinde hakim olan ekonomik teori çerçevesinde geçerlilik arz eden vergilemedeki ulusal yapıların neoliberalizm ile bağdaştığı ifade edilemez. 1980'lerin başlarında OECD ülkelerindeki vergi politikalarının içeriğinde önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu dönemde vergilemede adalet/eşitlik ve ekonomik büyüme konularına atfedilen nispi önem, yatırım ve teşviklerin kullanımı ve vergi oranlarının seviyesi tamamen değişmiştir. Gerçekleştirilen bu değişiklikler ile vergi politikalarının piyasa merkezli ekonomi teorisine uyum sağlamaları hedeflenmiştir (SWANK, 2006, s.847,850).

Küreselleşme, devletleri neoliberal politikaların peşinde koşmak konusunda seçeneksiz bırakmıştır. Küreselleşme sürecinde iyi devlet ile piyasa ile uyumlu devlet aynı anlamda kullanılmaya başlanmıştır. Yaşanan bu gelişmeyle birlikte refah devletinin ortaklıkçı kurumları risk altına girmiştir. Bu nedenle de refah devletinin yok olması kaçınılmaz olarak görülmüştür. Refah devleti anlayışı sadece artık/hurda devlet olarak değerlendirilmeye başlanmıştır (GENSCHEL, 2004, s.614)

Küreselleşme, devletleri, ekonominin gerçekleri karşısında belirli bir davranış biçimine zorlayan bir süreçtir. Bu süreçte gelişmiş ülkeler, teknolojik üstünlüklerini korumak, kar getirici alanların önünü açmak, sermayenin uluslararası işleyişini kolaylaştırmak ve güvenliğini sağlamak gibi işlevler üstlenmektedirler. Buna karşın, gelişmekte olan ülkeler ise, bir yandan serbest bölgeler, yüksek faizler, aşırı mevduat garantileri ve özelleştirme gibi uygulamalarla sermaye girişini kolaylaştırmak, öte yandan da sermaye karlarını artırmak peşinde koşmaktadırlar. Şüphesiz uluslararası sermayenin ülkeye çekilebilmesi amacı devletler arasında yoğun bir rekabet ortamı doğurmakta ve onları uluslararası sermayenin ön plana çıkardığı ilkeler doğrultusunda davranmak zorunda bırakmaktadır. Bu süreçte başta gelişmekte olan ülkeler olmak üzere rekabet içindeki devletlerin en kolay vazgeçebilecekleri şey, sosyal harcamalar olmaktadır (BULUT, 2003, s.189-190).

Sonuçta böyle bir gelişmenin en önemli yanı, refah devletinin yerine neoliberal devletin ikame edilmesidir. Neoliberal anlayışa göre, özgür ve adil bir toplumun ancak piyasa mekanizması tarafından kendiliğinden oluşan bir düzenle var olabilir. Bu düzende devletin rolü, topladığı vergilerle iç ve dış güvenliği sağlamak ve hukuku üstün kılmakla sınırlıdır. Küreselleşme ile yaygınlık kazanan politik yaklaşım tam da böyle bir anlayışı yansıtmaktadır. Küreselleşme süreci 1980'li yıllardan itibaren kendini neoliberal söylemle gündeme getirmiş ve bu bağlamda küreselleşme ile neoliberal söylem arasında; *devletin piyasa üzerindeki gücünün sınırlandırılması ve böylece piyasa özgürlüğü ilkesinin öne çıkarılması* olarak ifade edilebilecek çok önemli bir kesişme noktası ortaya çıkmıştır (BULUT, 2003, s.189-190).

Küreselleşme ile birlikte devlet anlayışında yaşanan ve *refah devletinden tüccar devlete* ifadesiyle özetlenebilecek olan paradigma kayması¹⁰ sonucu devletin fonksiyonları yeniden belirlenmektedir. Bu belirlemede devletin üretimini üstleneceği hizmetler yeni eğilime göre şekillendirilmektedir. Ortaya çıkan bu yeni eğilim üç başlık altında ele alınarak ifade edilebilir. Buna göre, düzen sağlama dışında devletin tüm işlevlerinin kısıtlanması (*daralma*), kamu mallarının mümkün olduğunca çok parçalara ayrılarak, üretimlerinin de mümkün olduğunca piyasaya bırakılması (*parçalanma*) ve daraltılan ve parçalanan kamu mallarından kalan ne varsa bunların da piyasaya benzetilmesi (*piyasaya benzetme*) gerekmektedir (KARAHANÖĞLU, 2003, s.6-7).

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı üzere küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan yeni devlet anlayışını ifade eden tüccar devlet (etkin devlet), piyasa sistemine işlerlik kazandırılması için denetim ve gözetiminde bulunarak düzenlemeler yapmakla görevlendirilmiştir. Bu yeni anlayışta toplumu oluşturan bireyler ile devlet organizasyonu arasındaki ilişki vatandaşlık veya yurttaşlık ile değil tüketicilik ya da müşterilik olarak kabul edilmektedir (KÖSE, 2003, s.20; ŞAHİN, 2006, s.49, 52).

Küreselleşme olgusu ile birlikte devlet anlayışında yaşanan paradigma kayması sonucunda vatandaşlık kavramının içeriği de değişime uğramıştır. Karşılıklı dayanışma ve

¹⁰ Keynesci refah devletinin özellikleri itibariyle bir bütün olarak ele alındığında, bu modelin bir paradigma olarak değerlendirilebileceği Norman Barry tarafından dile getirilmiştir (SALLAN GÜL, 2006, s.169).

yardımlaşmanın temelini oluşturduğu sosyal vatandaşlık idealinden bireysel model olan piyasa vatandaşlığı idealine doğru bir değişim gerçekleşmiştir (PHILLIPS, 2001, s.113).

Sosyal vatandaşlık kavramı ilk olarak İngiliz sosyolog T.H. Marshall tarafından kullanılmıştır. Marshall modern vatandaşlığın; medeni, politik ve sosyal haklar olmak üzere üç unsurunun bulunduğunu ifade etmektedir. O'na göre medeni ve politik haklar 18. ve 19. yüzyılda gelişmiş olmasına karşın, sosyal haklar ancak 20.yüzyılda gelişebilmiştir. Marshall sosyal hakların anlamı konusunda; “*ekonomik refahın ve güvenliğin parçası olan haklardır ve sosyal mirasın paylaşılması ve toplumda hakim olan standartlara göre bir yaşam hakkıdır*” ifadelerine yer vermektedir (MARSHALL, 1963, s.74'ten aktaran; PHILLIPS, 2001, s.113).

Marshall artan oranlı vergileri, eşitsizliğin azaltılmasına yardımcı oldukları için, sosyal hakların uygulanabilir olmasındaki en önemli faktör olarak kabul etmektedir. Eşitlikçi sosyal vatandaşlık ideali, artan oranlı vergilerle finanse edilen ve hızla büyüyen geniş devlet organizasyonunun normatif temellerini oluşturmaktadır. Keynesyen refah devletinin yükselişi ile, devletin piyasa ekonomisinin aktif düzenleyici yeni rolünün yerine getirilmesinde vergi politikası baskın bir yere sahiptir. Bu düşüncede, yeniden dağıtıcı vergiler ve harcamalar hem eşitlikçi hem de etkin olarak kabul edilmektedir (PHILLIPS, 2001, s.113).

Liberal refah devletinin genişlemesi sosyal refah talepleri açısından piyasa sistemini ikincil konuma itmiştir. Buna karşın, neoliberalizmin yükselmesi ile birlikte bu durumun tersine döndüğü görülmektedir. Refah devletine karşı gerçekleştirilen neoliberal meydan okumanın merkezinde gelir ve servetin yeniden dağıtımı ve kaynakların dağıtımında devletin düzenleyici işlemleri karşısında piyasa mekanizmasının doğal işleyişinin tercihi bulunmaktadır. Bu bağlamda, piyasaların önceliği olarak sadece etkinlik ve adalet öne sürülmemiş, bunun yanında artan küresel ekonomiye adaptasyon için ulusların mutlak ihtiyaçlarının karşılanması da ileri sürülmüştür. Neoliberalizm devleti, üretim, ticaret, ulusal ve uluslararası yatırımlar üzerindeki düzenleyici kontrollerden vazgeçmeye ve elinde bulunan varlık ve araçları özel aktörlere devretmeye çağırılmaktadır (PHILLIPS, 2001, s.115).

Neoliberalizm ile birlikte devletin fonksiyonlarının yeniden düzenlenmesi sonucu, vatandaşlık kavramı da değişime uğramıştır. Yeni süreçte vatandaşlık kavramına, bireysel özgüveni, rekabeti ve tüketici tercihlerini vurgulayan nitelikler yüklenmiştir. Neoliberal söylevin ideal vatandaşı, piyasa faaliyetleri aracılığıyla kendi refahını sağlamadan sorumludur. Devletin yardımına başvurma sadece çok çaresiz durumlarda söz konusu olabilir (PHILLIPS, 2001, s.115-116).

Küreselleşme ve politik yansıması konumundaki liberalleşme politikaları sonucunda devletin ekonomik boyutu ihmale uğramış hatta yok edilme tehlikesi ile karşı karşıya kalmıştır. Kamu maliyesi literatüründe mali sıkıştırma olarak adlandırılan bu etki, bütün ülkeler ve dolayısıyla da ülke halkları açısından olumsuz etkiler ortaya çıkarmaktadır. Çünkü mali sıkıştırma neticesinde devletlerin bir yandan gelirleri azalmakta, diğer yandan harcamaları artmaktadır. Bu durum devletin ekonomi içerisindeki payının küçülmesine ve refah, eğitim, sosyal güvenlik gibi sosyal harcamaların azalmasına neden olmaktadır (SÖNMEZLER, 2006, s.9).

1970'ler sonrasında dünya kapitalist sisteminin içine girdiği krize bağlı olarak uygulamaya konulan yeni birikim modelinin temelini, neoliberal politikalar çerçevesinde piyasa mekanizmasının güçlendirilmesi oluşturmaktadır. Piyasa mekanizmasının güçlendirilmesi için ekonomik ve toplumsal yapıların ihracata dönük birikim modeline uyumlu olarak dönüşüm koşulları, "Washington Konsensüsü"nde belirlenmiştir. Konsensüste önerilen ekonomik yapının temel özellikleri serbest piyasa ekonomisinin yerleştirilmesini amaçlamaktadır (LAVINGE, 1999, s.160'tan aktaran KARGI – ÖZUĞURLU, 2007, s.278; HAMZAOĞLU, 2006, s.59).

Küreselleşme ile yeniden gündeme gelen piyasa ekonomisinin hayata geçirilmesindeki en önemli unsurlardan birisi minimal devlet anlayışına geri dönülmesi ile devletin küçültülmesidir. Bunun yapılması, kamu malı kavramının disipline edilmesi ve refah devletinin piyasa ve özel teşebbüslerle haksız rekabet yaratmayacak bir yapıya kavuşturulması anlamına gelmektedir. Sonuç olarak, büyük bir piyasa olmasının şartı küçük bir devletin olmasıdır (AKALIN, 2001, s.50-51).

Günümüzde uygulamaya konan devlet reformları ile refah devleti ilkesi, tüm boyutlarıyla terk edilmektedir. Bu süreç, 1980’li yıllarda deregülasyon ve özelleştirme politikalarıyla başlamıştır. Deregülasyon, ekonomik alanda devletin karar ve uygulama yetkilerinin kaldırılması anlamına gelmektedir. Devletin, örneğin tarımsal girdi üretimi ve ithalatında, posta-telefon alanında tekel olarak iş görmesine son vererek alanı özel sektöre açma ya da devletin fiyat denetimi yapma yetkisini kaldırma gibi uygulamalar deregülasyona örnek teşkil etmektedir. Özelleştirme ise, devletin sahip olduğu malları ve işletme yetkilerini özel sektöre devretme politikasıdır. KİT’lerin, devlet taşınmazlarının satışı, yap-işlet, yap-işlet-devret uygulamaları, hizmetleri ihale yoluyla taşeron eliyle görme işleyişi, bu politikanın örnekleridir (GÜLER, 2006, s.5).

Bu konum “düzenleyici devlet” adı altında kurulmaktadır. Devlet, bundan böyle ekonomik ve toplumsal yaşamın kamusal araçlarla doğrudan ve dolaylı müdahale edicisi olmayacak; ekonomik ve toplumsal yaşam ilişkilerinin düzen ve güven içinde kurulmasını sağlayacak genel gözeticisi olacaktır. Ancak genel gözetim, doğrudan ve tek başına devletin siyasal-yönetimsel kadro ve mekanizmalarınca yapılmayacaktır. Bu görev, piyasanın asli oyuncusu özel sektör temsilcileriyle devlet temsilcilerinin ortak yönetimiyle gerçekleştirilecektir (GÜLER, 2006, s.5).

31. Küreselleşme ve Kamu Mallarının Niteliği

Devlet anlayışına bağlı olarak kamu mallarının niteliği ve düzeyi konusundaki yaklaşımlarda da farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Refah devleti, devletin klasik fonksiyonlarının yanı sıra toplumun sosyal ihtiyaçlarını ön plana alarak kamu mallarını üretmeye öncelik veren bir anlayışa sahiptir. Buna göre refah devletinin, sosyal güvenlik, sosyal hizmetler, yoksullara gelir transferi gibi bazı konularda herkese minimum bir düzey sağlanması gibi birçok boyutu bulunmaktadır. Herkese belirli bir sosyal güvenlik düzeyinin sağlanması, sağlık ve refah hizmetlerinden serbestçe yararlanabilme olanağı, belirli bir yaşa kadar eğitim olanağı, yaşamın devamını mümkün kılacak asgari bir gelir düzeyi, konut yardımları gibi temel hedefler refah devletlerinin sağlamaları beklenen hizmetler olarak değerlendirilmekteydi (KORAY, 2005, s.203-204’ten aktaran TOKATLIOĞLU, 2005, s.35).

Refah devleti, sosyal adaleti adaletin teminine yönelik önlemler alan ve sosyal haklar bakımından eşitlik ilkesini toplumun tamamına yaygınlaştıracak uygulamaları gerçekleştirecek bir müdahaleler devletidir. Bu bakımdan refah devleti, uygulayacağı vergi ve ücret politikaları ile adil bir gelir dağılımını gerçekleştirmeyi hedefleyen, korunmaya muhtaç sınıfları gözetken, sosyal güvenlik uygulamaları ve istihdam politikalarına yön veren, eğitim, sağlık, konut gibi toplumun asgari ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik politikaları uygulayan devlet olarak tanımlanabilir (SERTER, 1994, s.32-33).

1913-1990 yılları arasında sanayileşmiş ülkelerde kamu harcamalarının GSYİH içindeki payı yaklaşık olarak dört kat artmıştır. Söz konusu artışta *devletin ekonomiye daha fazla müdahalede bulunmasının daha fazla sosyal refaha neden olacağı* şeklindeki düşüncenin katkısı önemli düzeydedir. Bu dönemde devlet üzerinde yapılan baskıların en önemlisi kamu harcamalarının artırılması ile ilgilidir. Bu baskılar sonucunda devletin rolünde; eğitim ve sağlık hizmetleri, kamusal emeklilik ödemeleri, işsizlere ve muhtaçlara yapılan kamusal yardımlar alanlarında genişlemeler olmuştur (TANZI-SCHUKNECHT, 2001, s.126).

Kamu sektörünün sunduğu mal ve hizmetlerin miktar ve sayısı, İkinci Dünya Savaşı sonrasında, Keynesyen ekonomi geleneğinin etkisi altında oldukça artmıştır. Bu da, kamu malı tanımını değiştirerek, kapsamını genişletmiştir. Ortaya çıkan bu yeni yaklaşımda kamu malları sadece dışsalıkların ya da piyasa başarısızlıklarının ve istikrarsızlıkların bir ürünü değil, aynı zamanda çevrenin kalitesini koruma ve eşitsizliklerin azaltılması ya da ortadan kaldırılması gibi amaçların bir sonucu olarak artmıştır (SALLAN GÜL, 2006, s.128).

1980'lerde yaşanan küreselleşme olgusu ile hakim iktisat teorisi konumunu alan neoliberalizm ile birlikte devletin sunumunu gerektirecek kamu mallarının oldukça dar bir alanda sınırlandırılmaya çalışıldığı görülmektedir. Ekonomik alanda piyasa mekanizmasının işlerlik kazanmasının gerekliliğine olan inanç, üretime konu olan mal ve hizmetlerin de mümkün olduğu ölçüde piyasa tarafından üretilmesi gerektiği düşüncesini beraberinde getirmiştir. Devlet müdahalesi piyasa mekanizmasının işleyişi açısından en önemli engeli teşkil ettiği için, devletin piyasadan mal ve hizmet üreticisi olarak çekilmesi,

piyasa kurallarının işlerliğinin sağlanmasının koşulu olarak algılanmaktadır (GÜLER, 2005, s. 31–37’ten aktaran, ACAR – GÜL, 2006).

Neoliberal ekonomi teorisini benimseyen yazarlar kamu mallarını, *bireylerin devletten istedikleri, ama başka yolla sağlayamadıkları mallar* olarak tanımlamışlardır. Yapılan bu tanımlama ile “gece bekçisi devlet” anlayışının ötesinde, bazı mal ve hizmet sunum alanında, piyasa sisteminin başarısızlığı ve yetersizliği kabulü söz konusudur. Ayrıca, neoliberal iktisatçılar için sorun, nelerin kamu malı olduğundan çok nelerin kamu malı olmadığıdır. Bu da devletin üretim ve bölüşüm sürecindeki rolünün ne olacağı ile ilişkilidir (SALLAN GÜL, 2006, s.128).

1994 yılında Dünya Ticaret Örgütü’nün kurulmasıyla sonuçlanan Marakeş Anlaşması’nda kamu malı, *ticari bir temelde ve bir veya birçok mal sunucusuyla rekabet içinde verilmesi gerekmeyen mal* biçiminde tanımlanır. Bu tanıma bağlı kalınırsa, günümüzde ordu ve polis dışında kamu malında söz etmenin pek mümkün olmayacaktır. Bu şekildeki bir tanımlamanın kabulündeki niyetin de devlet tarafından sunulacak kamu mallarının mümkün olabildiğince sınırlandırılması olduğu açıktır. Küreselleşme ve onun ideolojisi neoliberalizmin “kamu malı ve kamu yararı kavramlarını yıkmak”tan çok “özel teşebbüsün bu tür yararları kamu girişimlerinden daha etken biçimde yerine getirdiği varsayımını bir dogma olarak kabul ettirme”yi savunmaktadırlar (İNSEL, 2004, s.154-155).

Neoliberal iktisat teorisine göre devlet faaliyetleri; bazı kamu mallarının sunumu, savunma, iç güvenlik, adalet, denizcilere fener hizmetleri, yol yapım ve onarımı ile sınırlı kalmalıdır. Bu yaklaşımda kamu mallarının en belirgin özellikleri olan bölünmezlik ve dışlanamazlık ilkelerinin günümüzde kamu mallarının alanının genişletilmesinde önemli rol oynadığı belirtilmektedir. Dışlanamazlık ilkesinin anlamı, mal ya da hizmet sunumunda ödeme yapılmamış olsa bile kişilerin bundan yararlanmasının engellenmemesidir. Bu ilke, bedavacılığı teşvik edeceğinden, neoliberalere göre, bu anlayış terk edilmeli ve mal ve hizmetleri talep edenler müşteri anlayışı içinde görülmelidir. Bu nedenle, kamu malı sadece niteliği geniş ölçekli ve piyasa için kar oranı düşük alanlardaki mal ve hizmet sunumunda gerçekleştirilmelidir (SALLAN GÜL, 2006, s.129).

Yeni dünya düzenine yönelik küreselleşme sürecinin dayandığı neoliberal politikaların en önemli araçları arasında dış ticarete, doğrudan yatırımlarda ve sermaye hareketlerinde serbestlik, deregülasyon ile birlikte kamu malı alanının olabildiğince daraltılarak hizmetlerin ticarileştirilmesi ve özelleştirilmesi de bulunmaktadır. Bu bağlamda etkin devlet kavramına odaklanılarak devletin ekonomik ve sosyal alanın dışında tutulması ve yetkilerinin giderek dar bir alana hapsedilmesi söz konudur (SÖNMEZ, 2005, s.22).

Neoliberal bakış açısında, kamu mallarının ticarileştirilebilir ve sıradan ticari işletmeler tarafından da sunulabilir olduğu savunulmaktadır. Özel girişimciliğin kamusal niteliğe sahip olan birçok malı kamu girişimlerinden daha etkin bir biçimde yerine getirebileceği yaygın olarak kabul edilir hale gelmiştir (İNSEL, 2004, s.161). Avrupa Birliği çerçevesinde Anglo-Amerikan hukuku kaynaklı olarak kamu mallarına ilişkin geliştirilen yaklaşımlarla da “kamu mallarının ticarileştirilmesinin, serbestleştirilmesinin ve özelleştirilmesi”nin önü açılmıştır. Ancak, devletin temel görev alanlarında yaşanan bu dönüşüm, “toplumsallık kaygısından uzak, salt düzen sağlama işlevinde odaklanan bir etkenlik anlayışını” ifade etmektedir (KARAHANOĞULLARI, 2004, s.2, 173-173).

Günümüzde kamu mallarının bedelli olması anlayışından, ücretli olması anlayışına geçilmiştir. Kamu malı bedelinin tahsil edilmesi anlayışından kamu malının satılabilir olması anlayışına geçilmiştir. Bu yapıldığında kamu mallarının iyi bir gelir kaynağı olduğu görülmüştür. Artık kamu mallarının ‘kullanıcıları’ndan değil, ‘müşterisi’nden söz edilmektedir. Kuralsal ilişkiye tabi olmakla ve malı sunan karşısında birtakım hukuki olanaklara sahip olmakla, akdi alım-satım ilişkisinin müşterisinden farklılaşan kamu malı kullanıcısı bu özelliğini yitirmektedir. Tarihsel olarak idare edilenden, modern devletin kurulması ve kamu malları anlayışıyla kamu hizmetlerinin kullanıcıya geçilmiştir. Günümüzdeki gelişme ise neoliberal politikalarla birlikte ‘müşterileştirme’dir (KARAHANOĞULLARI, 2004, s.293-294).

Neoliberal yaklaşımda kamu malları konusu, aynı zamanda, toplumu oluşturan vatandaşların hak ve sorumluluk alanlarının da belirleyicisi konumundadır. Ancak bunun için kamu mallarından yararlananların tanımlanma biçimleri de değişmelidir. Buna göre, serbest piyasa sistemi içerisinde ve anlayışında sunulacak kamu mallarından yararlanacak bireyler, artık birer *müşteri* olarak nitelendirilmelidirler (SALLAN GÜL, 2006, s.13).

Aslında neoliberal iktisatçıların arzuladıkları şey, refah devleti anlayışı içinde sağlanan ve kamu malı olarak nitelendirilen birçok kamu malının, serbest piyasa sistemi içinde ya da bireyler tarafından kendi ihtiyaçlarını karşılamak için kurulan kooperatifler, kulüpler gibi gönüllü örgütlenmeler yoluyla karşılanmasıdır. Üyelerinin ihtiyaçlarının bu tür kuruluşlar tarafından karşılanması durumunda, devletin sunmuş olduğu kamu mallarından sadece söz konusu malları almak isteyen ve malların fiyatlarını ödeyebilecek olanlar yararlanmış olacaktır (SALLAN GÜL, 2006, s.130).

32. Küreselleşme ve Vergi Politikasında Yaşanan Değişim

1980’li yıllara doğru ekonomik alanda yaşanan olumsuz gelişmeler vergi politikalarını etkilemiştir. Bu durum, politikacı ve ekonomistlerin optimal vergileme hakkındaki düşüncelerinde de uzun dönemli değişiklikler olmasının bir parçası olarak gerçekleşmiştir. Yüksek vergi oranları, vergilemede adalet ilkesine yapılan vurgu, verginin ekonomik büyümenin aracı olarak kabulü, yatırım teşvikleri ve vergi harcamaları 1980 öncesinde vergi politikalarının belirleyici özellikleri olarak değerlendirilirken; 1980’lerde ekonomide gerçekleşen liberal dönüşümle birlikte, adaletsizliğin ve etkinsizliğin sembolize edicileri şeklinde değerlendirilmeye başlanmıştır. Ekonomide etkinliğin sağlanması için bu uygulamalardan vazgeçilmesinin gerekliliği vurgulanmıştır (SWANK, 2006, s.s.850)

Yüzyılın en belirleyici olgusunu oluşturan küreselleşme ile birlikte ekonomi teorisinde yaşanan paradigma kayması dolayısıyla vergi politikalarında da çok önemli değişikliklerin gerçekleşmesi kaçınılmaz bir durum olmuştur. Tanzi’ye göre, küreselleşme olgusu nedeniyle en büyük değişimlerin yaşandığı alan vergilemedir. Bu durumu; *“küreselleşme refah devletini çeşitli açılardan etkilemekle birlikte, belki de en çok vergi sistemleri üzerinde etkili olacak”* ifadeleriyle ortaya koymaktadır (TANZI, 2000, s.7-20’den aktaran ÖZDEMİR, 2006, s.12).

Küreselleşme olgusu nedeniyle vergilemede ortaya çıkan gelişmelerin daha iyi değerlendirilebilmesi ve karşılaştırılabilmesi amacıyla geçmiş uygulamaya bakıldığında, geçtiğimiz yüzyılda, özellikle 1980 öncesinde, vergilemenin iktisat politikasının ve gelirin yeniden dağılımının temel bir aracı olarak görüldüğünü söylemek mümkündür. Ancak, son yıllarda çeşitli ülkeler tarafından gerçekleştirilen vergi reformları incelendiğinde,

küreselleşmenin devletlerin ekonomiye müdahale etme yeteneğini olumsuz etkilediği görülmektedir. Küreselleşmenin vergi sistemleri ve politikalarında meydana getirdiği reform niteliğindeki değişikliklerle vergi yapısı değişmekte, vergi yükünün yüksek gelirlilerden düşük gelirlilere doğru yeniden dağılımına yol açmaktadır (STEINMO, 1994, s.2-3). Vergilemede yaşanan bu şekildeki bir gelişme, esasını, yüksek gelirlilerin düşük gelirlilere göre daha büyük bir ödeme gücüne sahip oldukları için daha fazla vergi yüküne katlanmalarının gerekliliği oluşturan vergilemede ödeme gücü ilkesine tamamen zıt bir durumu ifade etmektedir. Buradan hareketle, küreselleşmenin vergi politikalarında meydana getirdiği değişimlerin vergilemede ödeme gücü ilkesinden uzaklaşılması sonucunu doğurduğu ifade edilebilir.

Yeni yüzyıl başladığında yeni politik güçler ve işçi sınıfları vergi yükünün adil dağılımı konusunda oy hakkı taleplerinde bulundular. Bu nedenle vergileme, ideolojik sahada ve ekonomik ilişkilerde temel tartışma alanlarından birisi olmuştur. Geleneksel vergi sistemlerinde fakirlerin katlandıkları vergi, zenginlere göre, daha fazla idi. Ancak, işçi ve orta sınıfların oluşturdukları birlikler aracılığı ile mobilizasyonu ve politik temsilcileri aracılığı ile ortaya koydukları talepler, kapitalizmin dayandığı ana unsur olan piyasa mekanizmasının işleyişi sonucunda oluşan kötü gelir ve servet dağılımının düzeltilmesinde vergilemenin bir araç olarak kullanılması gerektiği yönündeki görüşlerin kabulü sonucunu doğurmuştur. Bugün modern vergi politikalarının çeşitli ilkeleri olarak ortaya konulan etkinlik, evrensellik ve adalet modern toplumda ortaya çıkan eşitsizlik probleminin çözümündeki kısmi faktörler olarak değerlendirilmekteydi (STEINMO, 2002, s.4).

Vergileme konusunda ortaya konulan bu taleplere cevap olarak, gelişmiş ülkelerin bir kısmında, çok zengin birey ve şirketleri mükellef kılan gelir ve kar vergileri uygulanmaya başlanmıştır. Bu uygulama ile vergileme konusunda düşünsel bir evrim yaşanmıştır. Buna göre, modern kapitalizmin tartışılan çok büyük ekonomik zenginlik ve eşitsizlikleri vergilemenin *mükelleflerin ödeme güçlerine göre* olması gerektiği gerçeğinin kabulünü ortaya çıkarmıştır (STEINMO, 2002, s.5).

Birinci Dünya savaşı patlak verdiğinde vergilemede ödeme gücü ilkesi bazı uç durumlarda benimsenen bir uygulama olmuştur. Savaşın gerektirdiği finansman ihtiyacının karşılanması için vergi oranlarının yükseltilmesi yoluna gidilmiştir. 1920'lerde, savaş

döneminde uygulanan çok yüksek marjinal vergi oranlarının eski seviyelerine inmesine karşın, bu durum ödeme gücü ilkesinin ortadan kaldırılmasına yönelik girişimlere neden olmamıştır. Bu dönemde, modern toplumlarda, vergilemenin bir yeniden dağıtım aracı olarak kullanılması gerektiği konusunda her hangi bir şüphe söz konusu değildi (STEINMO, 2002, s.6).

İkinci Dünya savaşı sonrasında gelir vergisi uygulaması ve yüksek marjinal vergi oranları gelişmiş ülke vergi sistemlerinin en önemli karakteristiğini oluşturmuştur. 1960'larda seçmenler ve çıkar grupları, vergi oranlarının savaş öncesindeki seviyelerine inmesi beklentisi içerisine girmişlerdir. Ancak bu beklentileri gerçekleşmedi. Bütün gelişmiş batı demokrasileri savaşın imkan dahilinde kıldığı yüksek vergilerin uygulamasını devam ettirmiştir. 1940'larda geniş bir konsensus ile kabul edilen kapitalist ekonominin yönetiminde devletin uygun ve anlamlı bir rolü olduğu düşüncesi dolayısıyla vergilerde beklenen düşüş gerçekleşmemiştir. Bu düşünce yeni bir politik düşüncüyü ortaya çıkarmıştır: vergi oranlarının düşürülmesi yerine, devlet, yatırımcılara vergi teşvikleri sağlamak suretiyle sosyal ve ekonomik olarak arzu edilen yatırımları doğrudan etkilemelidir. Keynesyen ekonominin bu mantığı kapitalist ülkelerin çok büyük bir bölümü tarafından kabul edilmiştir. Bu anlayış sosyal ve ekonomik yönetimde vergi politikasının temel araç olmasını sağlamıştır. Vergi teşvikleri yatırımların nereye ve ne zaman yapılacağı ve neler olması gerektiği konusundaki kararların belirleyicisi durumunda olmuştur (STEINMO, 2002, s. 10).

1980 öncesi dönemde iyi bir vergi sisteminin baskın tanımlaması, sosyal adaleti teşvik eden ve devlete özel ekonomik üretime kamunun belirleyeceği şekillerde müdahale izni veren sistem olarak kabul edilmiştir (STEINMO, 2002, s.11-12).

1980'li yılların başlarına kadar hakim olan Keynesyen iktisat ve fonksiyonel maliye, 1970'li yılların sonlarına doğru, monetarizm, arz yönlü iktisat ve kamu tercihi vb. gibi yeni iktisat okulları tarafından yoğun eleştirilere maruz kalmıştır. Bu bağlamda, Keynesyen iktisat teorisinin vergileme alanındaki görüşleri de yeni iktisat okulları tarafından eleştirilmiştir. Keynesyen iktisat teorisi ile yeni iktisat okullarının vergilemeye ilişkin görüşleri birbirine tamamen zıttır. İki yaklaşımın vergileme konusundaki bazı görüşlerine ilişkin karşılaştırma aşağıda gerçekleştirilmiştir (AKTAN vd. 2004, s.19-21):

Keynesyen iktisat vergilemede ödeme gücü ilkesini ve artan oranlı vergi tarifelerini savunmaktadır. Yeni iktisat okulları ise, vergilemede ödeme gücü ilkesi yanında belirli alanlarda fayda ilkesini de ön plana çıkartmaktadır. Bu anlayış çerçevesinde kişilerin fayda sağladıkları kamu mallarının finansmanına katılmaları hedeflenmektedir.

Keynesyen iktisat teorisinde vergilemede adalet ilkesi diğer ilkelere göre daha önemli olarak kabul edilmektedir. Buna karşın, yeni iktisat okullarının sahip olduğu vergileme anlayışında etkinlik ilkesine de adalet ilkesi kadar önem atfedilmektedir. Buna göre, bir vergi sistemi piyasa mekanizmasının işleyişinde sapmalara yol açmadığı ölçüde etkin kabul edilir.

Küreselleşme ile birlikte yeniden ön plana çıkartılan piyasa ekonomisinin en önemli niteliklerinden birisi, piyasa mekanizmasının işleyişi sonucu oluşan gelir dağılımına müdahale edilmemesi düşüncesidir. Refah devleti ve gelir dağılımına müdahale, piyasa ekonomisine ve sonuçlarına karşı güvensizlik yarattığı gibi, etkinlik ve ahlaki açılardan da sorunlar içerir. Gelir dağılımına her müdahale, bir etkinlik kaybı yani milli gelirden ve sosyal faydadan azalma yaratır. Gelir dağılımına müdahale boyutunda değerlendirildiğinde, piyasa ekonomisi ile bağdaşmayan husus; adalet adına kendisinin dağıtacak hiçbir geliri bulunmayan devletin gerçekleştirdiği müdahaledir (AKALIN, 2001, s.51-53).

Devletin piyasada oluşan gelir dağılımına müdahalede kullandığı en önemli araç, artan oranlı vergi tarifesidir. Piyasa mekanizmasının işleyişi ile oluşan gelir dağılımına müdahale edilmemesi, bir anlamda, söz konusu müdahale açısından en önemli araç konumundaki artan oranlı tarifelerin uygulanmaması demektir. Nitekim küreselleşme ile ekonomik teoride yaşanan paradigma değişimi ile düz oranlı vergi literatürünün oluşmaya başladığı dönem arasında paralellik bulunmaktadır. Vergi tarifeleri açısından gerçekleşen anlayış değişikliği sonucunda, artan oranlı tarifeye alternatif olarak ortaya konulan düz oranlı vergi tarifesinin vergilemede etkinlik açısından daha önemli ve yerinde olduğunun kabulü söz konusudur. Bu uygulamada vergi indirim ve istisnalarının son derece sınırlı tutulması ve aynı zamanda düşük bir vergi oranının öngörülmesi nedeniyle sanıldığı aksine vergilemede adalet ilkesine de ters düşmediği vurgusu da yapılmaktadır (AKTAN vd., 2004, s.19).

Artan oranlı vergi tarifesi ise vergilemede ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilmesinde yararlanılan en önemli araç konumundadır. Vergilemede ödeme gücü ilkesi piyasa ekonomisi ile uyumlu değildir. Piyasada oluşan gelir dağılımına yürürlük kazandırılabilmesi için devlet anlayışında yaşanan refah devletinden piyasa devletine geçiş şeklindeki değişimin ortaya çıkardığı düz oranlı vergi tarifelere yapılan vurgunun artması sonucunda artan oranlı tarifelere yönelik eleştirilerde artışlar söz konusu olmuştur. Artan oranlı tarifelere karşı ileri sürülen bu eleştiriler bir anlamda vergilemede ödeme gücü ilkesine karşı yapılan eleştiriler olarak değerlendirilebilir. Nitekim 1980 öncesinde vergilemede tek yaklaşım olarak ödeme gücü kabul edilirken, iktisat teorisinde gerçekleşen paradigma değişimi sonrasında ek olarak fayda yaklaşımının da vergi sistemlerinde yer alması gerektiği hususu ifade edilmeye başlanmıştır (AKALIN, 2001, s.150; AKTAN vd., 2004, s.21).

1980 döneminde vergi reformları politikacılar ve vergi ödeyenler tarafından adaletsiz olarak kabul edilen vergi harcamaları, teşvikleri ve boşluklarının azaltılması amacını doğrular nitelikte gelişmiştir. Vergilemede adalet ilkesine ilişkin olarak vatandaşların algısında, zenginlerin ödemeleri gereken vergileri ödemedikleri, buna karşın, fakir ve orta sınıfta yer alanların ise daha fazla vergi ödemeye zorlandıkları şeklinde bir değişim ortaya çıkmıştır. Vergilemede adalet amacı ya tamamen unutulmuş ya da önemsiz olarak telakki edilmiştir. Bu bağlamda, dikey adalet, hayati bir şekilde, ajandadan çıkartılmıştır. Boskin ve McLure “World Tax Reform” adlı eserlerinde vergi reformlarının ana motive edici unsurlarını; yüksek vergi oranlarının olumsuz etkileri, aynı ekonomik faaliyetlere uygulanan farklı vergileme işlemlerinin neden oldukları yıkımlar ve *vergi politikasının temel unsurunu oluşturan dikey adaletin önemsiz olarak değerlendirilmesi* şeklinde ortaya koymaktadırlar (STEINMO, 2002, s.22).

1980 sonrasında iyi bir vergi sisteminin, servet unsurları ve uluslararası mobilitesi yüksek sermaye üzerindeki vergileri azaltan ve ekonomik yönetiminin gerçekleştirilmesinde vergi politikasının aktif bir unsur olmasından geri adım atan sistem olduğunun kabulü söz konusudur. Bu yeni dönemde yaygın görüş ekonomik üretimler açısından piyasa mekanizmasının daha fazla sorumlu olması gerektiği şeklindedir. Günümüzde piyasa yanlısı ve devlet dönüştürücü görüş baskındır (STEINMO, 2002, s.23-24).

Son zamanlarda vergi politikası üzerine ekonomik literatürdeki herhangi bir makale okunduğunda, o'nun; 1980 ve 1990'ların vergi politikalarının sahip oldukları süper fikirlerin; *vergilerin mükelleflerin ödeme güçleri doğrultusunda alınması gerektiği ve ekonomide devletin yönetimi düşüncelerinin entelektüel olarak iflas etmiş olduğu* vurgusu ile sonuçlandırıldığını görecektir. Sanford bu durumu; *“her şeyden önce vergi reformları ekonomik filozofideki değişimden etkilenmiştir. Özellikle gelişmiş, bir çok ülkede, vergi reformları devletin sınırlarının azaltılması programının bir parçası olarak gelişmiştir. Devlet değişiminin sonuçları ile oluşan düş kırıklığı sonucu devlet dönüşümünün etkinliği inancı azalmış ve piyasaların etkinliği inancı artmıştır”* ifadeleriyle ortaya koymaktadır (STEINMO, 2002, s.24).

Yüzyılın ilk 7 on yıllık döneminde vergilerin özellikle kapitalist demokrasilerdeki gelir ve servetin yeniden dağıtımının bir fonksiyonu olarak sosyo-politik bir araç şeklinde kullanılması gerektiği hususunda bir konsensus vardı. Günümüzde ise, en azından elitler arasında, bu amaçlar için kullanılmaması gerektiği hususunda bir konsensus vardır (STEINMO, 2002, s.27).

Küreselleşme ile birlikte devlet anlayışında refah devletinden piyasa devletine doğru paradigma değişimi gerçekleşmiştir. Eski ekonomik düzende devlet tarafından yerine getirilmesi beklenen bir takım fonksiyonlar, paradigma değişimi sonrasında ortaya çıkan yeni anlayışta piyasa mekanizmasına devredilmiştir. Bu değişimin doğal bir sonucu olarak devletin görev ve fonksiyonlarında azalma yönünde bir değişim yaşanmıştır.

Devlet anlayışındaki değişim etkisini temel olarak kamu malları alanında göstermiştir. Buna göre, eski anlayışta kamu malı kategorisi/tanımı içerisinde değerlendirildiği için devlet tarafından sağlanması beklenen bir çok şeyin, yeni anlayışta bu tanımın kapsamı dışında bırakılarak piyasa sürecinde üretilmesi söz konusu olmuştur. Bu durumun bir sonucu olarak, refah devleti tarafından herhangi bir karşılık söz konusu olmaksızın sunulan bir takım mal ve hizmetlerin sunumunda ve elde edilmesinde karşılıklılık esası getirilmiştir.

Devlet anlayışındaki değişimin beraberinde kamu malı anlayışında ortaya çıkardığı değişim vergi politikasında ve vergileme ilkelerinde de değişimi kaçınılmaz kılmıştır.

Buna göre, önceleri finansmanı vergilerle genel bütçeden sağlanarak karşılıksız olarak temin edilen birçok kamu malı için yeni finansman metodu mal ve hizmetin sağlandığı kişilerin maliyete katlanması şeklinde gelişmiştir. Bu durum özellikle eğitim ve sağlık gibi toplumsal düzlemde çok önemli hizmet için dahi geçerli olmuştur. Yaşanan gelişmeler vergilemede doğrudan bir karşılığın söz konusu olmadığı ödeme gücü ilkesinden, böyle bir karşılın gerekli olduğu fayda ilkesine doğru bir kaymanın söz konusu olduğunu ortaya koymaktadır.

Küreselleşme olgusu ile birlikte en önemli amaç olan yabancı sermayenin ülkelere çekilebilmesi için hükümetler sermayeye çok büyük vergi teşvikleri sağlamışlardır. Mobilitesi yüksek olan sermaye unsurunun ülkeye çekilebilmesi ya da ülkede tutulabilmesi için emek gelirlerine nazaran daha düşük oranlarda vergilendirilmesi literatürde ikili gelir vergisi olarak ifade edilen durumu ortaya çıkarmıştır. Bu uygulamanın temelini oluşturan sermaye unsuruna emek aleyhine avantaj sağlanması ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesinde kullanılan tekniklerden biri olan ve sermaye unsuru karşısında emek unsuru lehine vergisel düzenlemeler yapılmasını gerekli kılan ayırma ilkesi ile tezat oluşturmaktadır. Buradan hareketle küreleşme ile uygulaması yaygınlık kazanan ikili gelir vergisinin vergilemede ödeme gücü ilkesinin uygulanmasına engel teşkil ettiği ifade edilebilir. Dolayısıyla ikili gelir vergisi uygulamasının yaygınlaşması vergilemede ödeme gücü ilkesinden uzaklaşılması anlamına gelmektedir.

Artan oranlı tarife ödeme gücüne göre vergilemenin gerçekleştirilmesinde kullanılan ve daha fazla bir ödeme gücü sahipliğini temsil ettiği düşünülen daha fazla gelir sahipliğini daha yüksek oranda vergilendirilmeyi mümkün kılan bir diğer tekniktir. Refah devleti ve Keynesyen iktisat anlayışı piyasa mekanizmasının işleyişi sonucu oluşan gelir dağılımını adaletsiz kabul etmekte ve artan oranlı tarifeler aracılığı ile daha adil hale getirilmesi yönünde müdahalede bulunmaktaydı. 1980'lerden neoliberal iktisat anlayışının hakim unsur niteliği kazanması ile birlikte artan oranlı tarifeler eleştirilmeye ve tarifeler düzleşmeye başlamıştır. Neoliberal iktisat anlayışı ve minimal devlet piyasa mekanizmasının işleyişi sonucu oluşan gelir dağılımını adil kabul etmekte ve bu dağılıma herhangi bir müdahalede bulunulmasını istememektedir. Bu nedenle artan oranlı tarifelerde yer alan marjinal oranlarda çok önemli düşüşler yaşanmış ve yeniden dağıtıcı özelliği bir

zaafa uğratılmıştır. Söz konusu durum vergilemede ödeme gücü ilkesinden bir uzaklaşma olarak değerlendirilebilir.

1980 sonrası dönemde belirli kaynaklardan elde edilen gelirlerin belirli harcamaların finansmanı için kullanımı olarak ifade edilebilecek olan tahsis edilmiş vergi uygulamaları yaygınlık kazanmıştır. Vergileme fayda ilkesi mantığının temel alındığı bu uygulamanın yaygınlaşması fayda ilkesinin daha fazla uygulandığının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Özetle; 1980’lerde refah devleti ve Keynesyen iktisat anlayışından minimal devlet ve neoliberal iktisat anlayışına doğru gerçekleşen değişim sonrasında vergilemede ödeme gücü ilkesini zaafa uğratacak, fayda ilkesine daha geniş bir uygulama alanı yaratacak düzenlemelere yer verilmiştir. Keynesyen iktisat vergilemede ödeme gücü ilkesini savunmaktadır. Neoliberal iktisat okulları ise, vergilemede ödeme gücü ilkesi yanında belirli alanlarda fayda ilkesini de ön plana çıkartmaktadır.

Vergilemede ödeme gücü ilkesi piyasa ekonomisi ile uyumlu değildir. Piyasada oluşan gelir dağılımına yürürlük kazandırılabilmesi için devlet anlayışında yaşanan refah devletinden piyasa devletine geçiş şeklindeki değişimin ortaya çıkardığı düz oranlı vergi tarifelere yapılan vurgunun artması sonucunda artan oranlı tarifelere yönelik eleştirilerde artışlar söz konusu olmuştur. Artan oranlı tarifelere karşı ileri sürülen bu eleştiriler bir anlamda vergilemede ödeme gücü ilkesine karşı yapılan eleştiriler olarak değerlendirilebilir. Nitekim 1980 öncesinde vergilemede tek yaklaşım olarak ödeme gücü kabul edilirken, iktisat teorisinde gerçekleşen paradigma değişimi sonrasında ek olarak fayda yaklaşımının da vergi sistemlerinde yer alması gerektiği hususu ifade edilmeye başlanmıştır (AKALIN, 2001, s.150; AKTAN vd., 2004, s.21).

Küreselleşme olgusunun devlet anlayışı ve kamu malları kavramında ortaya çıkarmış olduğu değişiklikler sonucunda vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkelerine ilişkin düşüncelerde de değişimler yaşanmıştır. Bu bağlamda, özellikle 1980’li yıllardan itibaren yeni iktisat okullarının hakim olmasıyla birlikte vergilemede adalet ve ödeme gücü ilkesine atfedilen önem ve öncelik azalmış ve etkinlik ve fayda ilkesine yapılan vurgunun artması

söz konusu olmuştur. Bu durumun göstergesi olarak değerlendirilebilecek bazı gelişmeler aşağıda belirtilmiştir.

320. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesini Olumsuz Yönde Etkileyen Gelişmeler

3200. Artan Oranlılığın Azalması

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilmesinde kullanılan tekniklerden en önemlisi artan oranlı tarife uygulamasıdır. Artan oranlı tarife uygulaması ile gelir ve servetin -düşük gelirliler lehine- yeniden dağıtımı gerçekleştirilmek suretiyle gelir dağılımında adaletin sağlanması hedeflenmektedir. Özellikle devlete sosyal bir takım görevlerin yüklendiği sosyal devlet anlayışının ve Keynesyen teorinin hakim olduğu 1980'lere kadar olan dönemde gelir ve servetin yeniden dağıtımı hedefi doğrultusunda kişisel gelir vergilerinde artan oranlı tarifelerden oldukça yoğun bir şekilde yararlanılmıştır.

Artan oranlılık vergi sistemine tarifeler aracılığı ile girmiş olmasına karşın sadece bununla sınırlı bir konu olarak kalmamış, gerçekleştirilmek istenen amaç doğrultusunda "vergi sisteminin gelir dağılımına müdahale derecesi" şeklinde ifade edilmiştir (KAY, 1990, s.36). Artan oranlı vergi savunucularına göre piyasa süreci sonucunda oluşan gelir dağılımı adaletsiz bir yapı göstermektedir. Bu adaletsizliğin giderilmesi amacıyla devlet artan oranlı vergilerle yüksek gelirliler aleyhine, düşük gelirliler lehine gelir dağılımına müdahalede bulunmalıdır. Tarihsel süreç içerisinde artan oranlılığın en güçlü dayanağını gelir dağılımında adaletsizliğin ve bu adaletsizliği giderme konusunda toplumsal bir tercih bulunması oluşturmaktadır.

Neoliberal iktisat anlayışına göre başarı ve başarısızlık, bireyin sorunlarıdır ve toplumla ya da devletle hiç ilgileri yoktur. Bu anlayış ile birlikte toplumsal sorunlar, bireyselleştirilmiştir. Böylelikle, aynı zamanda görünüşte siyaset dışı bırakılmıştır (ALTVATER, 1999, s.44).

Neoliberalizm Keynesyen refah devletinin beslediği eşitlikçiliğe karşı savaş açmıştır. Bu durum Hayek tarafından; *"eşitsizlik üzülmeyecek bir şey değil, son derece sevinilecek bir*

şeydir. Düpedüz gereklidir” ifadeleriyle ortaya konmaktadır. Çünkü eşitçilik, yani yeniden bölüşüm yüzünden piyasa ekonomisinin sinyal aygıtı bozulmakta, böylece en iyilerin ayıklanması engellenmiş olmaktadır. Eşitlikçilik, insanlar ile halklar arasındaki doğal, biyolojik farkları zedelemekte, en iyilerin ayıklanması ilkesi bozulmaktadır. Seçkinlerin önkoşulu ve ortamı olan bireysellik açılıp gelişmemektedir. Seçkinler olmadan da toplumsal ilerleme olmaz; çünkü insanın gelişmeye devam etmesinin ilkesi ayıklamadır. İnsanın evrimi, bir *deneme yanılma süreci* olarak kendini ortaya koyar; bu sürecin optimum işleyişinin önkoşulunu yaratmak gerekir. Ekonomide bu deneme yanılma oyununun yeri piyasadır, optimum çözümlerin, seçkinlerin ayıklanmasının keşif işlemi piyasa. Başka hiçbir işlem yoktur ki insanların eşitliği varsayımı ve bu ilkeye bağlanmış devletin keşif işlemine yaptığı müdahaleler kadar insanın gelişmesi için sakıncalı olsun (HAYEK, “Wirtschaftswoche”, 6.3.1981 tarihli ve “Industriemagazin”, Eylül 1980 içinde, aktaran ALTVATER, 1999, s.47-48).

Keynesyen iktisat teorisi ile devlet anlayışındaki değişim ve devletin yeni görevler üstlenmesi ile birlikte vergilemenin fonksiyonları da değişim göstermiştir. Bu bağlamda Keynesyen teorinin devletin gelirin yeniden dağıtımını sağlama fonksiyonunu ön plana çıkarması gelir vergisi tarife yapısının şekillenmesinde etkili olmuştur. Toplumdaki gelir dağılımında adaletin sağlanması için artan oranlı vergilerin etkili olacağı inancı, tarifeler içinde üst gelir dilimlerine yönelik oranların arttırılması ve alt gelir dilimlerinde oranların düşürülmesi suretiyle tarifelerin dik bir nitelik kazanması sonucunu doğurmuştur. Nitekim 1980'lere kadar olan dönemde birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede uygulamada olan artan oranlı gelir vergisi tarifesinde dilim sayısının fazla, marjinal vergi oranlarının ise oldukça yüksek olduğu görülmektedir (AKTAN-DİLEYİCİ, 2004, s.110-111).

Küreselleşme ve onun ideolojisi durumundaki neoliberalleşme ile birlikte devlet anlayışında yaşanan ve refah devletinden piyasa devletine şeklinde ifade edilebilecek değişimle birlikte artan oranlı tarifeler tartışılmaya başlanmıştır. Artan oranlı tarifelere yönelik eleştiriler iki nokta etrafında yoğunlaşmıştır (KAY, 1990, s.36). Birincisi, tarifede yer alan yüksek oranlı dilime çok az sayıda mükellefin girmesi dolayısıyla artan oranlılığın uygulamada işlememesi, yani artan oranlılığın amacına hizmet etmemesidir. İkincisi ise, artan oranlılığın güvenilir ve anlamlı bir tanımının bulunmamasıdır. Her ne kadar artan oranlılığa ilişkin olarak gelir seviyesi yükseldikçe gelire uygulanacak olan vergi

oranlarının da yükselmesi popüler tanımı söz konusu olsa da, bu tanımın marjinal ve ortalama vergi oranları arasındaki farkı vermediği yönünde eleştiriler söz konusudur.

Küreselleşme ile birlikte hakim unsur niteliği kazanan neoliberal iktisat politikaları sayesinde piyasa mekanizmasına olan güven tazelenmiştir. İktisadi ilişkileri; kaynak dağılımında etkinlik, ekonomide verimlilik ve gelir bölüşümünde adaleti sağlayacak şekilde gerçekleştirecek temel aracın piyasa ekonomisi olduğu ve bunun da en önemli unsurunu serbest rekabet ve piyasa mekanizmasının varlığının oluşturduğu kabulü sonucunda ise devlete yüklenen görev ve fonksiyonlarda önemli değişimler gerçekleşmiştir (AKALIN, 2001, s.20; ÖZDEMİR, 2006, s.5).

Neoliberal iktisat anlayışının temel kabulünü oluşturan serbest piyasa ve bu yapının davranışsal temeli durumundaki değişmez bir insan doğasının varlığı ekonominin tüm toplumlar ve tüm zamanlar için geçerli evrensel ve belirlenebilir yasaları olduğu iddiasını mümkün kıldı. Bu bağlamda, bireysel davranışların temelinde yararcılık ilkesinin bulunması ve piyasanın da bu tür davranışların uyumlaştırıldığı yer olması nedeniyle ideal toplum ve adalet ancak piyasanın işlemesiyle mümkün olabilirdi. Bu varsayım iktisadın teorik olduğu kadar politik açıdan da hedefini oluşturmaktaydı. Serbest piyasanın işleyişine müdahale edilmemeliydi (KÖSE-ÖNCÜ, 2003, s.95).

Neoliberal iktisatçılar, Keynesyen refah devletini bir çok açıdan eleştirmişlerdir. Ancak bu eleştirilerin odak noktasında refah devletinin “dağıtıcı adalet” anlayışı bulunmaktadır. Neoliberal iktisat teorisinde, serbest piyasa sisteminin işleyişi kurallarının herkes tarafından bilindiği ve ortaya çıkan sonuçların ve eşitsizliklerin planlanmamış olması nedeniyle adil olduğu öne sürülür. Eşitsizlikler ya da haksızlıklar piyasanın doğal işleyişinin sonucu olup, bireyler arasında tesadüfi olarak dağıtıldığından hiçbir bireye haksızlık yapılmamış olur. Hayek, piyasada sistematik ve tutarlı eşitsizliklerin olduğu alanlara, bunları dengelemek için müdahalede bulunulmamasını savunmaktadır (SALLAN GÜL, 2006, s.136).

Mises, Hayek, Friedman, Buchanan, Tullock ve Nozick başta olmak üzere neoliberal iktisatçıların tamamı, piyasa mekanizmasının doğal işleyişinin ürünü olan refah ya da gelir dağılımının adil olduğunu ileri sürerler (SALLAN GÜL, 2006, s.126). Serbest piyasa

süreci sonucunda oluşan gelir dağılımı adaletli olduğundan, artan oranlı vergilerle bu dağılıma müdahale edilmesi adaletsizliğe yol açmaktadır. Buna göre piyasa çalışanı tembelden, güçlüyü güçsüzden ayırarak ödüllendirmektedir. Bu nedenle piyasa sürecinde oluşan gelir ve servet marifetin bir tezahürüdür; yoksa bazıları tarafından iddia edildiği gibi iyi şansın bir göstergesi değildir (GRAETZ, 1997, s.223).

Hayek, *üretken toplumdan transfer toplumuna* doğru bir yönelişi ortaya çıkardığını iddia ettiği refah devleti anlayışına karşı çıkmaktadır. O'na göre sosyal adalet; piyasa adaleti gibi soyut, eşit ve genel kuralla yetinmeyerek, somutluklarla, kişilerin eline ne geçtiği ile ilgilenir; yani dağıtııcıdır. Hayek'e göre, özgür bir toplumda sosyal adalet kavramı anlamsız ve boştur. Çünkü, özgür toplumda kişilerin konumu başkalarının amaçlı tasarımının ürünü değildir. Dolayısıyla, insanlar arası farklılıkları “adil” veya “adil olmayan” biçiminde nitelendirmek anlamsızdır (ULUÇ-ÇELİK, 2006, s.137).

Hayek, özgürlük için en büyük tehlike, “devlet yöneticilerinin ‘kamu malı’ diye niteledikleri alandan gelir” sözüyle, piyasa düzeninin önemini vurgulamaktadır. Aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı piyasanın devlete önceliği söz konusu olduğundan, devlet piyasaya müdahale yerine hukukun uygulanmasını sağlamalıdır (ULUÇ-ÇELİK, 2006, s.139):

- 1) Piyasanın mal, hizmet ve ödüllerin dağılımı yönünden rasyonalitesi en yüksek sistem olması,
- 2) Devletin bütün piyasayı merkezden yönetecek ve akılcı bir şekilde planlayacak bilgi donamından yoksun olması.

1980 öncesi dönemde hakim olan refah devletinin refahın sağlanması konusunda belirleyici işlevlerinden en önemlilerden birisi belki de en önemlisi, devletin serbest piyasanın ürünü olan gelir dağılımındaki eşitsizlikleri, adaletli bir gelir dağılımına göre vergilendirilmesi için artan oranlı tarifelerden yararlanmasıdır (SALLAN GÜL, 2006, s.150).

Neoliberal iktisat teorisi ile gelir ve servet dağılımında piyasa mekanizmasının tercihi ve dolayısıyla devletin artan oranlı vergiler aracılığı ile bu dağılıma müdahalesinin arzu

edilmeyen bir durum olması sonucunda 1980’li yıllardan itibaren gelir vergisi tarifelerinde yaşanan dikleşme eğilimi tersine dönmüştür. Buna göre, tarifelerde yer alan gelir dilimlerinin sayısı azaltılmış ve vergi oranları indirilmiştir.

Küreselleşme olgusu ile birlikte yüksek mobiliteye sahip olan sermaye faktörünü çekebilme konusunda ülkeler arasında yoğun bir rekabet yaşanmıştır. Söz konusu rekabet artan oranlı vergi tarifesi açısından çok önemli bir etki ortaya çıkarmıştır. Sermaye faktörünün ülkeye çekilebilmesi hususunda yaşanan rekabet sonucunda vergi sisteminin yeniden dağıtım unsuru olarak kullanılabilme kabiliyeti azalmıştır. Daha fazla sermayeye sahip olanlar genellikle daha zenginler olduğundan, sermayenin elde tutulabilmesi için kaçınılmaz olarak artan oranlılık azalmıştır (GENSCHEL, 2004, s.625).

1980’lerde ekonomi teorisinde ve devlet anlayışında yaşanan dönüşüm ile birlikte ülke gelir vergilerinde yer alan artan oranlı tarifelerin nasıl bir değişim gösterdikleri aşağıdaki Tablo 1’den daha iyi izlenebilir. Tablo 1’de artan oranlı tarife uygulaması açısından önemli olan dilim sayısı ve marjinal vergi oranlarında azalma eğilimi yaşandığı görülmektedir. Örneğin ABD’de 1975 yılında 22 olan dilim sayısı 1988/89 döneminde 3; % 70 olan marjinal vergi oranı ise % 33’e inmiştir.

Tablo 1 : Artan Oranlı Tarifelerde Yaşanan Değişim

Ülke	Dilim Sayısı		Başlangıç Oranı		Marjinal Oran	
	1975	1988/89	1975	1988/89	1975	1988/89
Avustralya	7	5	20	24	65	49
Kanada	13	3	9	17	47	29
Fransa	13	13	5	5	60	57
Almanya	Uygulanmıyor	Uygulanmıyor	22	19 (1990)	56	53
İrlanda	6	3	26	32	72	56
İtalya	32	7	10	10	72	50
Japonya	19	5	10	10	75	50
Hollanda	10	3 (1990)	27	35	71	60 (1990)
Yeni Zelanda	22	2	19	24	57	33
İsveç	11	3	7	5	56	42
İngiltere	10	2	35	25	83	40
ABD	25	3	14	15	70	33

Kaynak: KAY, 1990, s.35.

Ekonomide yaşanan neoliberal dönüşümün vergi politikası açısından dramatik sonuçları olmuştur. Refah devletinin diğer düzenleyici araçları gibi, ekonomik istikrarın sağlanması ve piyasada oluşan gelirin yeniden dağıtımı için vergilemenin kullanılması düşüncesine karşı şüphe duyulmaya başlanmıştı. Bu tür ekonomik faaliyetlerin, piyasa aktörlerinin başarılarında adaletsiz olduğu kadar etkinsiz olduğu da kabul edilmekteydi. Neoliberal dönüşüm, artan oranlı vergilemeyi iki yönlü olumsuz etkiye maruz bırakmıştır. Bir yandan sosyal vatandaşlık düşüncesinin zaafa uğraması sonucu normatif temelleri, diğer yandan ise, piyasalardaki küreselleşme dalgası sonucu ekonomik temelleri aşınmaya uğramıştır (PHILLIPS, 2001, s.116).

Artan oranlı tarife uygulamasına imkan tanınması dolayısıyla ülke vergi sistemleri içinde yeniden dağıtım potansiyeli en yüksek vergi kişisel gelir vergisidir. Bu vergi aynı zamanda mükelleflerin ödeme güçlerini en iyi kavrayan vergidir. Bu nedenle artan oranlı gelir vergisine yöneltilen her eleştiri doğrudan refah devletinin yeniden dağıtımcı fonksiyonuna dolayısıyla da vergilemede ödeme gücü ilkesine bir meydan okuma olarak değerlendirilebilir (PHILLIPS, 2001, s.118).

3201. İkili Gelir Vergisi Uygulaması

Portekiz, 1989 yılında sedüler gelir vergisi tarifesi uygulamasını terk edip üniter gelir vergisi uygulamasını kabul eden son OECD üyesi ülke olmuştur. Üniter gelir vergisi uygulamasında bütün kaynaklardan elde edilen gelirler bir araya getirilerek birey ya da aile bazlı vergileme söz konusu olmaktadır. Daha sonraki aşamada elde edilen toplam gelir artan oranlı vergi tarifesine tabi tutulmaktadır. Buna karşın sedüler gelir vergisi sisteminde ise gelir farklı kategorilere bölünerek her bir kategori için, gelirin hesaplanması ve oranları açısından, kendine yönelik ilkeler söz konusudur. Üniter gelir vergisi artan oranlı vergi tarifesine ve ödeme gücü ilkesine uygun bir sistemin tipik bir örneğini oluşturmaktadır (HAMAEEKERS, 2003, s. 47).

1980'li yıllarda gelişmiş ülkelerdeki ekonomik kurumlar ve kamu politikalarındaki neoliberal etkiler baskın hale gelmiştir. Söz konusu döneme kadar geçerlilik taşıyan vergilemedeki ulusal yapılar neoliberal politikalar ile bağdaşmıyordu. Bu sorunun

giderilmesi amacıyla 1980'lerin başlarında ülke vergi politikalarının içeriğinde önemli değişiklikler yapılmıştır (SWANK, 2006, s.847-849).

Küreselleşme olgusu ile birlikte sınırların ortadan kalkması ile birlikte 1980 sonrası dönemde iyi bir vergi sisteminin servet unsurları ve uluslar arası mobilitesi yüksek olan sermaye faktörü üzerindeki vergi yükünü azaltan sistem olduğu şeklindeki yaklaşım ağırlıklı olarak benimsenmeye başlamıştır (STEINMO, 2002, s.23).

Sermayesinin yüksek uluslararası mobilitesi ve çok uluslu yatırımlar sermaye gelirlerinin vergilendirilmesini güçleştirmiştir. Faiz ve kar payları üzerindeki kişisel gelir vergiler sadece tasarrufların seviyesini azaltmamakta, aynı zamanda sermayesinin başka ülkelere gidişine de neden olmaktadır (KEUSCHNIGG-DIETZ, 2007, s.191-192).

Küreselleşme ile sermayenin mobil niteliğinin artması sonucu vergi matrahlarının kompozisyonunda da değişiklikler yaşanmıştır. 1980-1985'ten 1991-1997'ye AB üyesi ülkelerde ortalama efektif vergi yükü değişimi sermaye gelirlerinde %48.4'ten %45.3'e; emek gelirlerinde %33.0'dan %36.3'e; tüketim vergilerinde %16.6'dan %18.7'ye şeklinde bir değişime uğramıştır. G-7 açısından durum; %63.6 - %59.8, %26.5 - %29.8, %13.0 - %13.2 şeklindedir. Bu rakamlar nispi vergi yükü değişiminin mobil sermaye geliri üzerinden mobil olmayan emek geliri üzerine doğru kaydığını göstermektedir (MORINOBU, 2004, s.4).

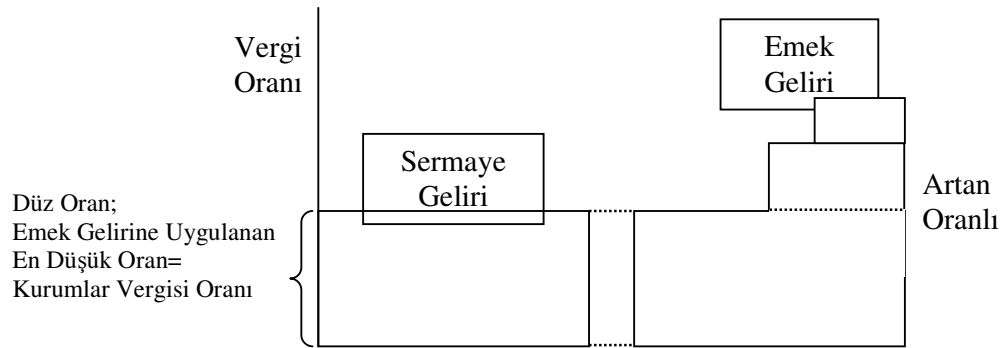
Küreselleşme olgusunun ulusal vergi politikaları üzerinde ortaya çıkardığı değişikliklerden birisi de farklı gelir türlerinin farklı vergileme işlemine tabi tutulmasıdır. Bu şekildeki bir uygulamanın temelindeki mantık oldukça basittir. Eğer ülkeler üzerindeki rekabetçi baskı çok yüksek düzeylerde ise ve eğer mobil ve mobil olmayan faktörler üzerindeki vergi yükü indirimlerinin oluşturduğu kayıplara katlanılmıyorsa; emek ve sermaye faktörleri üzerindeki kişisel gelir vergisi yüklerinin farklılaştırılması yoluna gidilmelidir (GANGHOF, 1999, s.22).

Belçika 1984 yılında son aşamada stopaj vergisi uygulayarak veya hesaplanan toplam gelir üzerinden vergi kredisinden yararlanıp-yararlanmama konusunda mükelleflere tercih

hakkı tanımak suretiyle kar payı ve faiz gelirleri açısından farklı vergileme işlemi, ayrımcılığı, söz konusu kılan ilk ülke olmuştur (HAMAEEKERS, 2003, s. 47).

1990'ların başlarında İskandinav ülkeleri ikili gelir vergisi denilen ve yüksek artan oranlı üniter gelir vergisinin yerine ikame edilecek olan bir vergi sistemini uygulamaya koymuşlardır. Bu sistemin temelini emek ve sermaye gelirlerine vergileme açısından farklı davranılması, bu bağlamda emek gelirleri için artan oranlı tarife, buna karşın sermaye gelirleri için düz oranlı tarife uygulaması oluşturmaktadır. İkili gelir vergisi toplam geliri emek ve sermaye diye ikiye ayıran ve bu ikisini farklı vergi matrahları olarak değerlendiren sedüler bir vergi sistemidir. Bu durum kapsamlı gelir vergisi uygulaması açısından bazı problemlere neden olmaktadır (HAMAEEKERS, 2003, s. 47; EGGERT-GENSER, 2005, s.43).

Aşağıda Şekil 6'dan da görüleceği gibi ikili vergi sisteminde emek gelirleri için artan oranlı tarife, sermaye gelirleri için ise düşük düz oranlı tarife uygulaması söz konusu olmaktadır. Sistemin saf uygulamasında sermaye gelirleri için kabul edilen oran kurumlar vergisi oranı ile bağlantılı olmakta, kurumlar vergisi oranı ise emek gelirleri açısından geçerli olan artan oranlı tarifede yer alan ilk dilim oranına karşılık gelmektedir.



Şekil 6: İkili Vergi Sistemi

Kaynak: CNOSSSEN, 1997, s.77

Danimarka ikili gelir vergisini 1987 yılında uygulayan ilk ülkedir. Ancak, son yıllarda öncülüğünü Nordik ülkelerinin yaptığı ikili gelir vergisine olan uluslar arası ilgi oldukça

artmıştır. Nordik coğrafyası dışında yer alan birçok ülke vergi sistemlerine ikili gelir vergisine ilişkin unsurlara yer vermektedir (SORENSEN, 2005,s.2).

Tablo 2’de Nordik ülkelerindeki ikili gelir vergisi uygulamaları gösterilmektedir. Tablo 2’den de görüleceği gibi sermaye gelirleri için genellikle kurumlar vergisi oranı ile aynı tek bir oran söz konusu iken, emek gelirlerinde birden fazla oran uygulanmaktadır.

Tablo 2: İkili Gelir Vergisi Uygulaması (2004) - I

İkili Gelir Vergisi Reformu	Norveç 1992	Finlandiya 1993	İsveç 1991	Danimarka 1987
Kişisel Gelir Vergisi Oranları				
- Sermaye Geliri	28	29	30	28/43
- Emek Geliri (KG)	28 – 47.5	29.2 – 52.8	51.5 – 56.5	38.1 - 59
Kurumlar Vergisi Oranı	28	29	28	30

Kaynak: EGGERT-GENSER, 2005, s.44.

Nordik ülkelerinde uygulanan ikili gelir vergisi sistemi ile tam olarak örtüşmese de Avusturya, Belçika, İtalya, Yunanistan ve Hollanda’da vergilendirme açısından sermaye gelirlerine emek gelirleri karşısında bir takım avantajlar sağlanmıştır.

Tablo 3 ve 4’te Nordik ülkeleri dışında emek ve sermaye gelirlerini farklı oranlarda vergileyen diğer ülke uygulamaları gösterilmektedir. Tablolardan da görüleceği gibi sermaye gelirleri için genellikle kurumlar vergisi oranı ile aynı tek bir oran söz konusu iken, emek gelirlerinde birden fazla oran uygulanmaktadır.

Tablo 3: İkili Gelir Vergisi Uygulaması (2004) - II

Vergi Reformu	Avusturya 1994	Belçika 1993	İtalya 1991
Kişisel Gelir Vergisi Oranları			
- Stopaj Vergisi	25	15/25	12.5/27
- Emek Geliri(KG)	21 - 50	26.88 - 54	24.15 – 46.15

Kaynak: EGGERT-GENSER, 2005, s.45.

Tablo 4: İkili Gelir Vergisi Uygulaması (2004) - III

Vergi Reformu	Hollanda 2001	Yunanistan 1993
Kişisel Gelir Vergisi Oranları		
- Kar Payı	30 Kutu 3 / 25 Kutu 2	0
- Faiz	30 Kutu 3 / 25 Kutu 2	10/15
- Emek Geliri(KG)	33.4 - 52	15 - 40

Kaynak: EGGERT-GENSER, 2005, s.46.

Emek gelirleri, ücretler, maaşlar, ücret dışı yan gelirler, emekli aylıkları ve sosyal güvenlik faydalarından oluşmaktadır. Meslek gelirleri ayrı olarak toplanmakta ancak emek gelirleri ile birlikte bir araya getirilerek “kazanılmış gelir” adı altında artan oranlı tarifeye tabi tutulmaktadır. Sermaye gelirleri sermaye yatırımdan elde edilen gelirleri; kar payları, faizler, kiralar ve sermaye kazançlarından oluşmaktadır. Her iki kategori açısından da elde edilen gelirden maliyetlerin indirilmesi söz konusudur (HAMAEEKERS, 2003, s. 47; EGGERT-GENSER, 2005, s.43).

Adalet ilkesi açısından değerlendirildiğinde kişisel sermaye gelirinin vergilendirilmesi gelecekteki gelirin nispi olarak şimdiki tüketimden daha fazla vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle tasarruf sahiplerinin aleyhine bir ayrımcılık anlamına gelmektedir. Bu yaklaşıma göre emek ve veraset ve intikaller üzerindeki artan oranlı vergilerle ve servet transferi ile yeniden dağıtım amacına ulaşılabilir. Ekonomik etkinlik yaklaşımında sermaye gelirinin emek gelirinden daha duyarlı olması durumunda daha hafif şekilde vergilendirilmesi söz konusu olabilir. Uluslararası vergi rekabeti baskısı altında, açık bir ekonomide mobil firmaların çekilebilmesi için şirket vergilerinin azaltılması ve sermaye kaçışından korunabilmek için kişisel vergilerin azaltılması gerekmektedir. Kapsamlı tanımlanmış kişisel sermaye geliri üzerindeki düz oranlı bir vergi arbitrajı faaliyetlerini sınırlandırır, tasarrufların dağıtımındaki bozuklukları azaltır ve yatırımların farklı varlıklar arasında çeşitlenmesini sağlar (KEUSCHNIGG-DIETZ, 2007, s.191-192).

Sermayenin mobilitesinin artması ülke içinde yüksek sermaye vergisi uygulamasının bulunması durumunda mükellefleri yurtdışına çıkmaya sevk eder. Bu riskin ortadan kaldırılması için sermayeye daha düşük vergi oranı uygulanması gerektiği hususu ikili gelir

vergisi için ortaya konulan en temel argümandır. Bunun dışında ileri sürülen diğer argümanlar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (SORENSEN, 2005, s.7):

Enflasyon: Kişisel gelir vergisi sermaye gelirini nominal olarak değerlendirip vergiye tabi tutmaktadır. Bu nedenle, eğer emek geliri gibi sermaye geliri de artan oranlı tarifenin yüksek oranına tabi tutulursa aşırı vergilendirilmiş olacaktır. Bu problemin giderilmesinde sermaye gelirinin düşük düz oranlı vergiye tabi tutulması çözüm olabilir.

Vergi Arbitraji: Sermaye gelirlerine uygulanan kişisel gelir vergisi oranını kurumlar vergisi ile bağlantılı olarak belirlemek oran farklılığından kaynaklanan vergi arbitraji faaliyetlerini azaltabilir.

Tasarrufların Çifte Vergilendirilmesi: Tasarrufların karlarının vergilendirilmesi hayatının erken döneminde birikim yapan insanların tekrar vergilendirilmeleri anlamına gelmektedir.

İkili gelir vergisi sedüleri gelir vergisi sisteminin alternatif bir formunu oluşturmaktadır. Bu sistem artan oranlı bir sermaye vergisinin sınırlı olduğu gerçeğini dikkate almaktadır. Sermaye gelirinin düşük düz bir oranla, stopaj vergisine tabi tutulması vergi ödeme ve toplama maliyetlerini önemli ölçüde azaltacaktır (EGGERT-GENSER, 2005, s.43).

İkili gelir vergisi sistemi vergi oranının vergilendirilecek unsurun arz elastikiyeti ile ters yönlü bir ilişki içerisinde olduğunu tavsiye etmek suretiyle optimal vergilemenin modern düşüncesini etkilemiştir (SHIBATA, 2001, s.2-3).

Bu şekilde gelirin farklı türlerinin farklı vergilendirme işlemine tabi tutulması –sedüleri gelir vergisi- birçok ülke açısından ideal verginin belirleyicisi olan kapsamlı gelir vergisine karşıt bir durum oluşturmaktadır. Kapsamlı gelir vergisi yaklaşımına göre, farklı gelir türleri arasında vergilendirme açısından farklılığın söz konusu olmaması gerekmektedir. Çünkü farklı gelir türlerinin bir araya getirilmesi ile oluşan toplam gelir mükelleflerin sahip oldukları ödeme gücünün belirleyicisi durumundadır. Farklı türlerin bir araya getirilmesi ile ulaşılan ve mükellefin vergi ödeme gücünü temsil eden toplam gelire artan oranlı vergi tarifesi tatbik edilerek vergilemede adaletin gerçekleştirilmesi söz konusu

olmaktadır. Küreselleşme olgusu ile birlikte daha yüksek mobiliteye sahip olduğu için sermaye faktörünün daha az mobil olan emek gelirine göre farklı vergileme işlemine tabi tutulması vergilemede adalet ilkesinin geleneksel yorumu aleyhine gelişecektir (GANGHOF, 2002, s.116-117).

Son zamanlara kadar, ülkeler açısından sedüler gelir vergisi yaklaşımı yönetsel kabiliyetindeki azlık ve üniter sistemin işlerlik kapasitesi nedeniyle en iyi ikinci olarak kabul edilmekteydi. Üniter gelir vergisinin daha iyi olduğu kabulü söz konusu idi. Çünkü, bütün kaynaklardan elde edilen gelirlere aynı şekilde davranması söz konusu idi. Dolayısıyla, gelirin bileşenleri açısından herhangi bir ayırım yapmamaktaydı. Ayrıca bireyleri sahip oldukları ödeme güçleri doğrultusunda artan oranlı olarak vergilendirmekteydi. Yeniden sedüler vergi sistemine dönüş, hükümetlerin küreselleşen dünyada üniter gelir vergisi sistemini uygulayabilme güçlerinin bulunmadığının zımni kabulü ile söz konusu olmuştur. Sedüler gelir vergisi sistemi de yatay ve dikey adaleti sağlamaktadır. Ayrıca, finansal gelirlere en iyi gelir elde etme yöntemi olarak görülebilir (GENSCHEL, 2002, s.85-86).

Adalet ve ödeme gücü ilkesine göre değerlendirildiğinde, ikili gelir vergisi sistemi altında vergi mükellefinin toplam yükümlülüğü sadece gelirin miktarına değil, aynı zamanda kaynağına da dayanmaktadır. Bu durum hem yatay hem de dikey adalet açısından zararlıdır. Diğer yandan Sorensen (1994) adalet açısından yapmış olduğu analizde ikili gelir vergisi sistemini doğrulamıştır. Buna göre sistem yaşam döngüsü esasında ele alınarak savunulabilir. Bu bağlamda ikili gelir vergisi farklı zaman dönemlerinde kazanç ve tüketim profillerine göre bireyler arasındaki ayrımcılıkları azaltır. Ayrıca sermaye gelirleri enflasyon karşısında aşınmaya maruz kalırlar (CABRE, 2001, s. 13).

Mali rekabet nedeniyle, sermaye gelirleri üzerindeki vergilerin azaltılması vergilemede dikey adalet ilkesinin aşındırılması sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Nordik ülkelerinde uygulanan “ikili gelir vergisi sistemi” eşitlik ve sermaye kaçışı karşıtlığı arasında iyi bir uzlaştırıcı olarak değerlendirilebilir (BERNARDI, 2003, s.498).

Vergilemede ödeme gücü ilkesine göre bütün kaynaklardan elde edilen gelirler birleştirilerek artan oranlı tarifeye tabi tutulurlar. Artan oranlı gelir vergisi tarifeleri

sayesinde sosyal politikaların uygulanabilmesi söz konusu olmaktadır. Açık bir şekilde ikili gelir vergisi sisteminde yüksek vergi oranları aracılığıyla teşvik edilen yüksek refah sisteminin devamı zorlaşmaktadır (SHIBATA, 2001, s.3).

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilmesinde uygulanan bir diğer teknik de ayırma ilkesidir. Bu ilke mükelleflerin geliri elde etme yöntemlerine göre farklı vergilendirme işlemlerine tabi tutulmasıdır. Bu şekildeki bir uygulama ile ulaşılmak istenilen temel amaç emek ve sermaye geliri sahiplerinin birbirinden ayrılarak, emek sahiplerinin sermaye geliri elde edenlere göre daha düşük oranda vergilendirilmesidir (ŞENYÜZ, 1995, s.29).

Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine oranla daha istikrarlı ve sürekli nitelikte olması; ücret geliri elde eden emek sahiplerinin gelirleri genelde ancak yaşamlarını devam ettirebilecek nitelikte olduğundan, gelirlerindeki değişmelere karşı sermaye geliri sahiplerine göre daha duyarlı olmaları; sermaye sahipleri mevcut sermayelerini değişik şekillerde değerlendirebilirken, emek geliri sahiplerinin ücret dışında bir gelir elde etme olanaklarının çok az olması; emek geliri elde eden bir kişinin sakatlanması durumunda çalışamayacak ve gelir elde edemeyecek olması gibi nedenlerle vergi sistemlerinde ayırma ilkesine yer verilmektedir (AKDOĞAN, 1996, s.223-225).

İkili gelir vergisi ve benzer sistemlerle emek gelirleri karşısında belirli avantajlara sahip olan sermaye gelirlerine, sadece yurt dışına kaçış riskinin ortadan kaldırılması veya tersine yurt içine çekilmesi amacıyla, daha az vergi yüklenilmesi ayırma ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Ayırma ilkesinin ödeme gücüne göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesinde kullanılan tekniklerden birisi olduğu dikkate alınır, bu şekildeki bir uygulamanın vergilemede ödeme gücü ve dolayısıyla da adalet ilkesine ters düştüğü açıktır.

321. Vergilemede Fayda İlkesini Temel Alan Uygulamalar

3210. Eğitim ve Sağlık Hizmetlerinin Finansmanı

Keynesyen iktisadi anlayışın hakim olduğu, 1945'ten 1970'lere kadar uzanan dönemde iktisatçılar, eğitim ve sağlık hizmetlerini yarı kamu malı olarak değerlendirmiş ve refah devleti anlayışının doğal bir sonucu olarak bu malların devlet tarafından sunulması gerektiğini ifade etmişlerdir. Bu bağlamda, refah devleti eğitim ve sağlık alanlarında çok önemli görevler üstlenmiştir. Bu dönemde ekonomik bakımdan güçsüz kesimleri korumak sosyal adalet ilkesini gerçekleştirmek isteyen sosyal devletin başlıca kaygısı olmuştur. Bu gelişmeler doğrultusunda eğitim ve sağlık harcamalarının toplam kamu harcamaları içindeki payı artmıştır (ÖZTÜRK, 2005, s.29-30).

Temel karakteristiğini Keynesyen karma ekonominin oluşturduğu, anahtar endüstrilerin millileştirmesi ve ekonomik büyüme konularında yoğun bir fikir birliğinin söz konusu olduğu, genel olarak savaş sonrası konsensüsü olarak ifade edilen refah devleti döneminde, eğitim ve sağlık politikalarının ilk bakışta ön plana çıkan temel unsuru, bu hizmetlerin sosyal mal olarak değerlendirilmesi ve dolayısıyla devlet tarafından desteklenmesi konusunda çok geniş bir politik birlikteliğin söz konusu olması idi (DOHERTY, 2007, s.269-271).

1970'lerde politik bir dönüşüm projesi hayata geçirilmiştir. Bu projenin temelinde ekonomik düşünce ve yönetimin merkezi ilkelerinden neoliberalizme dönüşüm bulunmaktadır. Dönüşümü sağlayacak olan ilkelerin teşkilinde neoliberal politik, ekonomik ve yönetim teorilerinden yararlanılmıştır. Bu bağlamda, Avusturya ve Chicago okulları ve kamu tercihi yaklaşımının Virjinya okulu bu teşkildeki en önemli belirleyiciler durumunda olmuşlardır. Bu dönemde, mal ve hizmetlerin dağıtımına ilişkin düzenlemelerde egemen unsur Keynesyen iktisadi anlayışından piyasa mekanizmasına döndürülmüştür. Bu durum savaş sonrası konsensüs anlayışının varsayımları ve tartışmasız gerçeklerine ve onun vatandaş ve devlet ilişkisine ilişkin yeni bir "sağduyu" gerekli kılmaktaydı (DOHERTY, 2007, s.274).

Neoliberal dönüşüm kamu sektöründeki yönetim ve organizasyon anlayışında yeni bir formun ortaya çıkışını mümkün kılmıştır. Rasyonelliğin bu yeni formunun temel doğası, kamu malı anlayışından özel yönetime doğru değişme şeklinde ifade edilebilir. Bu dönemde, “müşterilerin talepleri ve piyasanın aklı” ile ifade edilebilecek şekilde bir düşünce değişimi yaşanmıştır (DOHERTY, 2007, s.275).

1980’lerden beri neoliberalizmin söylev ve uygulamaları, eğitim ve sağlık konularındaki kamu politikaları dahil olmak üzere, finansman rejimlerinin değişimi ve standartları konusundaki tartışmaları devam ettirmiştir. Küreselleşme olgusunun kaçınılmazlığı ile birlikte, *gönüllülük* konusunda ikna edilmelerinin gerekliliği, bireyleri daha önceleri devletin sorumluluk alanında yer alan bazı alanlarda sorumluluk almak durumunda bırakmıştır. Neoliberal öznelerin temel belirleyicisi/özelliği, onların arzuları, umutları, idealleri korkularının kendilerini layık gördükleri duruma göre şekillenecek olmasıdır. Sorumluluk sahibi bireyler, başarılı girişimciler gibi, kendileri ve aileleri için en iyi olanı üreteceklerdir (DAVIES-BANSEL, 2007, s.252).

Neoliberalizm ile birlikte devlet anlayışında paradigma değişimi yaşanmış; “refah devleti”nden piyasa mekanizmasını temel alan “etkin devlet”e doğru bir evrilme olmuştur. Etkin devlet bireylere bilgi, güç ve özgürlük sağlar. Yeni inanışta devlet, toplumun güvenlik, sağlık, eğitim gibi bütün ihtiyaçlarını karşılamak durumunda değildir, hatta karşılamamalıdır. Bireyler, firmalar, organizasyonlar, hastaneler, aileler ve her bir birey bu ihtiyaçların karşılanmasında üzerine düşen sorumluluğu almak durumundadır (DAVIES-BANSEL, 2007, s.252).

Neoliberal iktisat politikalarının uygulanmaya başlanmasının bir sonucu olarak Keynesyen iktisat anlayışına göre devlet tarafından finanse edilmesi gereken eğitim ve sağlık gibi çok önemli kamu mallarının da özel sektöre açılması söz konusu olmuştur. Günümüzde dahi gelişmekte olan ülkelerde devletler finansman sorunu ile karşılaştıkça bu alanları piyasanın rekabetine açmaktadırlar (TOKATLIOĞLU, 2005, s.111; HAMZAOĞLU, 2006, s.58).

Keynesyen iktisat anlayışında geçerli olan bireysel ve toplumsal ihtiyaçlar ayrımı neoliberal iktisat anlayışı ile birlikte ortadan kalkmıştır. Bu bağlamda, neoliberal iktisat

anlayışı bireysel ihtiyaçlar dışında bir toplumsal ihtiyaç tanımlanmasına sıcak bakmamaktadır. Ayrıca Keynesyen iktisat anlayışında söz konusu olan bazı ihtiyaçların vatandaşlar için bir “hak” olduğu kabulü de neoliberal iktisat anlayışında geçerli bir yaklaşım olarak değerlendirilmemektedir. Bu anlayışa göre, birey veya toplum ihtiyaçlarının devlet tarafından karşılanması, hem bireysel özgürlükleri kısıtlamakta ve piyasanın işlerliğini engellemekte, hem de gerçek ihtiyaca cevap vermekten çok uzak kalmaktadır. Buna göre, bir ihtiyaca hak niteliği kazandırmak zaten modern toplumun bir sapkınlığından başka bir Şey değildir; çünkü ortada bir hak olmadığı gibi, objektif olarak saptanabilecek toplumsal bir ihtiyaç da yoktur. Bu nedenle sosyal devletin karşıladığı sağlık, eğitim, yaşlılık, işsizlikle ilgili hizmetler veya bunlar gibi topluma sağlanan kolaylıklar, aslında, gerçek ihtiyaca hiç cevap vermemekte, yalnızca devletin tercihini yansıtmaktadırlar. Görülüyor ki, neoliberal anlayış açısından vatandaşlık, büyük ölçüde, temel hak ve özgürlükler ile siyasal haklardan oluşmaktadır. Bunun dışındaki istek ve ihtiyaçların karşılanması ise bireysel bir mesele olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle de söz konusu ihtiyaçların karşılanması piyasaya bırakılmakta veya en çok fırsat eşitsizliklerinin giderilmesi açısından asgari bir müdahale ile yetinilmektedir (KORAY, 2005, s.34).

Neoliberal iktisat anlayışının getirdiği yeni devlet anlayışı özelleştirme ile devletin işletmecilikten çekilerek hacmini daraltırken sadece tam kamu malı üretimine odaklanmasını öngörmektedir. Yani bu anlayışa göre devlet aynen daha önce olduğu gibi savunma, diplomasi, adalet gibi hizmetleri ifa etmeli, diğer mal-hizmet üretimini piyasaya bırakmalıdır. Günümüzde eğitim ve sağlık gibi yarı kamu malların, elektrik gibi doğal tekellerin piyasa aracılığı ile sunulmasına yönelik düzenlemeler bu görüşler doğrultusunda yapılmaktadır (DEMİRBAŞ, 2003, s.93).

Neoliberal iktisat anlayışının hakim olması ile ortaya çıkan devlet anlayışında sosyal güvenlik hizmetlerini tümüyle özel Őirketlerce ve mali piyasalarca yönetilmesi gerektiği kabul edilmektedir. Buna göre, çalışan sınıfların sağlık ve emeklilik güvenceleri, herkesin doğrudan kendi gelirinden ayıracağı tasarruf miktarlarıyla sağlanmak durumundadır. Bu durumun doğal bir sonucu olarak, herkes, ne kadar tasarruf edip prim ayırabilirse o kadar bir güvenceye razı olmalıdır. Bu uygulamada devletin rolü çalışan insanları toplumsal fonlardan gerçekleştirilen aktarımlarla desteklenmek değil, sadece, bu sistemin kurulması

gerektirdiği kadar ve gerektirdiği sürece –geçici- bir rol üstlenmektir. Yani, özel sağlık ve emeklilik sigortacılığının uygulanması gerektiği ortaya konulmaktadır (GÜLER, 2006, s.7).

Günümüzde, devleti sermayenin yeni gereksinimleri doğrultusunda yeniden yapılandırmayı hedefleyen neoliberal reform programı, kamu mallarını da yeniden düzenlemektedir. Temelde, sermayenin aşırı birikim krizi dolayısıyla gündeme gelen yeni yatırım alanları arayışından kaynaklanan bu süreç, kamu malı anlayışını, kamu malı olarak ele alınan ekonomik ve sosyal faaliyetlerin kapsamını ve kamu mallarının üretim yöntemlerini yeniden biçimlendirmektedir.

Piyasa sisteminin odağa yerleştirildiği bir ekonomik dönüşümde, kamu malı anlayışında da piyasanın belirleyici olması şartı olamayacaktır. En kısa ifadesiyle, neoliberal politikalarda benimsenen kamu malı anlayışı, özel sektörün kâr/maliyet anlayışının kamu sektörüne uygulanmasıdır. Bundan böyle kamu sektörü, özel bir şirket gibi verimli ve etkili çalışmak, fayda maliyet hesabı yapmak, buna uygun fiyatlandırmada bulunmak ve müşterileri olarak kabul edilen vatandaşlarına en iyi hizmeti sunmakla yükümlüdür. Müşteriler, en iyi hizmetin sunulup sunulmadığının denetiminde başat roledir. Neoliberal sistemde müşteri “parası olan” ve parası kadar alış-veriş yapabileceği özelliğine sahip olan kişi anlamına gelmektedir (PALA, 2007, s.16).

Piyasa sisteminin işlerlik kazandırılmasını amaçlayan küçük ama güçlü devletin oluşmasındaki en önemli yöntem özelleştirme dir. Bu bağlamda, yeni sağın temel amacını gerçekleştirme doğrultusunda kullandığı temel araç özelleştirme dir ve her şey özelleştirmeye konu olabilir. Özelleştirmeyle, kamu mallarının piyasa düzeni içinde işleyen topluma devredilmesi istenmektedir. Topluma devredilen hizmetler yalnızca ekonomik içeriğe sahip devlet kuruluşları değildir. Aksine, bu kavram özellikle eğitim, sağlık, sosyal güvenlik, altyapı gibi toplumsal tüketim nitelikli devlet faaliyetlerini kapsamaktadır (ŞENER, www.metu.edu.tr).

Yaşanan bu dönüşüm sonrasında eğitim ve sağlık algısında da bir değişiklik meydana gelmiştir. Eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin maliyetlerin tamamı ya da bir kısmının hizmetten yararlanan bireylerin aileleri tarafından karşılanması sonucunda, hizmeti sunan

okul ve hastanelere ilave desteklemeler sağlanmış olacaktır. Bu durum, yani ailelerin fiyat ödeyerek maliyete katkıda bulunmaları, eğitim ve sağlığın merkezi sisteminin tasfiyesinde piyasa çözümü olarak değerlendirilebilir (DOHERTY, 2007, s.276).

1980 sonrası dönemde ülke eğitim ve sağlık sistemlerinde savaş sonrası konsensüs anlayışından neoliberal yeniden yapılanmaya dönüşün açık etkileri görülmeye başlanmıştır. Devlet eğitim ve sağlığın piyasalaştırılması için hayati önemli düzenlemelerden biri de bu hizmetlerin maliyetlerine hizmetlerden yararlananların katlanmalarıdır. Eğitimin gelişimini devlet değil, piyasa sisteminin gelişimini sağlayacaktır. Piyasa, orta derecelilik ile rekabette galip gelerek ve mükemmelliği/uzmanlığı teşvik ederek etkinlik ve üretkenliği ödüllendirecektir (DOHERTY, 2007, s.276).

Ekonomik devlet her bir bireyin girişimsel hareketliliğini maksimize etmek için sosyallikten uzaklaşmıştır. Devletin neoliberal formunda vatandaş kavramı da değişime uğramıştır. Refah devletinin, sözde, "pasif" vatandaşı, haklar, yükümlülükler ve beklentiler sayesinde "aktif" vatandaş durumuna getirilmiştir. Kendisinin aktif girişimcisi olarak vatandaş ahlaki olarak süperleşmiştir. Manne'nin gözlemiyle, Yeni Haklar'ın piyasa fundamantalizmi temel insan ilişkilerinin, aile, evlilik ve toplum gibi kurumlarını aşındırmıştır. Oscar Wilde'nin ifadesiyle, *Yeni Haklar her şeyin fiyatını bilir gibi görünmekte ancak hiçbir şeyin değerini bilmemektedir* (MANNE,2005,s.5'ten aktaran DAVIES-BANSEL, 2007, s.252).

Neoliberal dönüşüm ile ortaya çıkan koşullar, politikalar ve uygulamalar eğitim ve sağlık alanlarında da kendini göstermiştir. Neoliberal dönüşüm sonrasında devlet, özel girişimler ve toplum arasındaki ilişki yeniden düzenlenmiştir. Bu yeniden düzenlemede özel sektör devletin ekonomik ve sosyal politikalarının merkezine konumlandırılmıştır. Daha önceleri kamu kaynakları ile desteklenen kamu kurumları, okullar ve hastaneler, neoliberal dönüşümde piyasanın bir parçası olarak yeniden yapılandırılmıştır. Bu görüş içerisinde, *"eğitim ve sağlık açısından ayırt edici veya özel hiçbir şey söz konusu değildir. Onlar da piyasa mekanizması içerisinde üretime konu olan diğer mal ve hizmetler gibi ticarete tabidirler"* (PETERS, 1999, www.ffst.hr).

Keynesyen ekonomik sistemin iyi işlediği 1960 ve 1970’lerde Batı ülkeleri “beşeri sermaye”nin gelişimini desteklemek için eğitim ve sağlık gibi sosyal alanlara yatırımlar gerçekleştirmişlerdir. Liberalizmin tersine, neoliberalizm, sosyal mallardan kaynağı çekmiştir. Ekonomik üretkenlik, eğitim açısından, kamu yatırımlarında görülmemiştir. Eğitim alım satıma konu olan diğer herhangi bir ürün gibi bir dönüşüme tabi tutulmuştur (DAVIES-BANSEL, 2007, s.254).

1980’lerden itibaren ve tüm dünyada eğitimin finansmanı için yeni enstrüman arayışları (özellikle yükseköğretimde özel fon kullanımı) öne çıkmıştır. Bircan’ın aktardığına göre Eicher, eğitimin finansmanının “gelişmiş ülkelerde aile ve firmalara, gelişmekte olan ülkelerde ise yeni vergiler konulması ve özel okulların teşvik edilmesine doğru yöneldiğini ortaya koymaktadır (Bircan, 1993, s.39’tan aktaran KOÇ, 2007, s.40).

Piyasa ekonomisini temel alan yaklaşımlarda sağlık hizmetlerinin de diğer herhangi bir mal gibi bir ürün olduğu ve verimli bir şekilde üretilip rekabet piyasası koşullarında tüketilebileceği savunulmaktadır. Bu görüşe göre, doktorlar rekabet piyasası ortamında hizmet sunucuları olarak birbirleriyle rekabet ederek ve profesyonel bilgi ve becerilerini satarak gelirlerini maksimize etmeye çalışırlar. Buna karşın tüketiciler ise, serbest piyasada oluşan rekabetten dolayı (optimal kalite, uygun fiyat ve serbest tercih) fayda fonksiyonlarını maksimize edebileceklerdir. Bu nedenle sağlık hizmetleri “diğer mallar gibi” kabul edilebilir (YILDIRIM, 1999, s.3).

Piyasa ekonomisini temel alan yaklaşımların savunucuları rekabet koşullarının gereği olarak sağlık hizmetlerinin toplumdaki diğer mal ve hizmetlerin üretimi ve dağıtımına benzer bir mal şeklini alacağını ifade etmektedirler. Onlara göre, sağlık açısından gerekli olan diğ macunu eninde sonunda çorba gibi arz talep yasasına konu olacaktır (YILDIRIM, 1999, s.3).

Ekonomi literatüründe hala “ticari” ve “ticari olmayan” gibi geleneksel kavramlar kullanılmaya devam ediliyorsa da; günümüzde hemen hemen her şeyin ticareti yapılmaktadır. Eğer mal veya hizmet alıcıya ulaştırılamıyorsa, alıcı mal veya hizmete ulaşmaktadır. Bu bağlamda, eskiden ticari olma nitelendirilmesi yapılmayan sağlık hizmetleri için artık bu nitelendirme yapılmaktadır. Özel uzmanlık gerektiren durumlarda,

hastaların tedavilerini yurtdışında yaptırmak istemeleri bu durumun en önemli göstergelerindendir. Her geçen gün sayıları artan hastaneler, özellikle uzak yerlerdeki müşterilere hizmet etmeyi amaçlamaktadırlar. Bu gidişle, özel uzmanlık gerektiren tıbbi hizmetler küresel bir hal alabilirler. Sağlık hizmetleri gibi eğitim hizmetleri de hızlı bir şekilde ticarileşmekte ve küreselleşmektedir. En prestijli ve ünlü okullar, dünyanın çok farklı ülkelerinden öğrenciler kabul etmektedir. ABD üniversitelerindeki öğrencilerin büyük bir bölümü yabancılardan oluşmaktadır. Teknolojideki ilerleme ile birlikte eğitim ve sağlık sektöründeki ticarileşme ve küreselleşme süreci hız kazanacaktır (TANZI, 2004, s.55).

Yıllardır sürdürülen “neoliberal” ekonomi politikalarıyla tedricen ticarileştirilen ve piyasaya açılan eğitim gibi hizmet alanlarının GATS (Hizmet Ticareti Genel Anlaşması) ile tamamen piyasaya açılması için mevcut düzenlemeler genişletilmiş ve hukuki bir özellik de kazandı. On bir başlık altında sürdürülen GATS müzakereleri ile eğitim alanı, öncelikle ticaretin genel kurallarına göre düzenlenen sıradan bir hizmet alanına (otomobil, buğday gibi) dönüştürülmek isteniyor. Eğitim alanı beş alt hizmet alanına ayrılarak ticarileştirmeye ve piyasaya açılmaya konu ediliyor, her bir alt sektör için genel yönelimler yanında farklı düzeylerde serbestleştirme ve ticarileştirme politikaları öngörülüyor. Yıllardır adım adım uygulanan eğitim alanının piyasaya açılması ve ticarileştirilmesi yönündeki uygulamalar GATS süreci ile yeni bir ivme ve nitelik de kazanmıştır. GATS eğitimin piyasalaştırılmasını dayatıyor ve aynı zamanda genişletiyor ve kolaylaştırıyor (SAYILAN, 2006, s.45-46).

Keynesyen iktisat anlayışını temel alan refah devleti anlayışının hakim olduğu dönemde eğitim ve sağlık hizmetlerinin finansmanı devlet tarafından toplanan vergiler ile gerçekleştiriliyordu. Bu dönemde söz konusu hizmetlerin elde edilmesi vatandaşlar açısından bir “hak” olarak değerlendirildiğinden, bu hizmetler için bir karşılık/bedel ödenmesi gerekliliği yoktu. Neoliberalizm iktisat anlayışının hakim unsur olması ile birlikte devlet olgusunda yaşanan değişim sonrasında söz konusu hizmetlerin hak olmaktan çıkarılması sonucu bu hizmetlerin finansmanı konusunda da bir anlayış değişikliği yaşanmıştır. Yeni anlayışta bu hizmetlerin finansmanının hizmetlerden yararlananlar tarafından karşılanması gerektiği ortaya konulmuştur. Bu bağlamda eğitim ve sağlık

hizmetlerinden bedel ödeyenlerin ödedikleri bedel karşılığında yararlanmaları söz konusudur.

Eğitim ve sağlık hizmetlerinin devlet tarafından bedelsiz sunulması anlayışından vazgeçilerek, bu hizmetlerden yararlanılmasında karşılıklılık esasına geçilmesi vergilemede fayda ilkesinin temel mantığına uygun bir gelişmedir. Nitekim vergilemede fayda ilkesinin temelini oluşturan düşünce kamu malları finansmanının bunlardan yarar elde edenler tarafından gerçekleştirilmesidir. Buradan hareketle neoliberal iktisat anlayışının hakimiyeti ile birlikte fayda ilkesinin daha geniş bir düzeyde savunulduğu ve uygulandığı sonucuna varılabilir.

3211. Kullanıcı Ücretleri

1980 sonrasında küreselleşme ile birlikte hakim ekonomik unsur olan neoliberal politikalar ve buna paralel olarak devlet olgusunda yaşanan paradigma değişiminin sonucu olarak, devletin sosyal alanlara dönük harcamaları daralmış; kamu malı niteliğindeki bedelsiz sunulan pek çok mal ve hizmet açısından, “kullanımın bedel ödeyerek yararlanması” ilkesi yaygınlaştırılmıştır (BORATAV, 2004, s.7). Bu durum kullanıcı ücretleri uygulamasına daha fazla ağırlık verilmesi konusunda devlet bütçeleri üzerinde baskı yaratmaktadır. Kullanıcı ücretleri, kamu mallarından tüketilen seviye ile ilişkili olarak getirilen yükümlülükleri ifade etmektedir. Bu yükümlülükler konu olan mallar birey tarafından gönüllü olarak tüketilen ve rekabetçi ortamda sağlanan mallardır. Kullanıcı ücretleri tamamen veya kısmen maliyetler dikkate alınarak tespit edilebilir (BIRD – TSIPOULUS, 1997, s.32, 39).

Küreselleşme ile birlikte ekonomik entegrasyonlarda yaşanan gelişmeler mobil matrahlar üzerindeki vergilerin azaltılması yönünde bir baskının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu baskı, hükümetler üzerinde ya kamu harcamalarının azaltılması ya da diğer kaynaklardan sağlanan gelirlerin artırılması şeklinde bir etki yaratmıştır. Bu durumda alternatiflerden birisi mobil olmayan vergi matrahları üzerindeki vergilerin yükseltilmesidir. Bir diğer alternatif ise hükümetlerin kullanıcı ücretleri yoluyla finansman uygulamasına daha fazla ağırlık vermesidir (FUEST – KOLMAR, 2007, s.497).

İkinci alternatif literatürde ihmal edilmekte ve mobil olmayan matrahlar üzerindeki vergilerin arttırılmasına daha fazla vurgu yapılmaktadır. Bu durum belki de standart vergi rekabeti teorisinin kamu ve özel mallar arasında çok keskin bir ayrıma gitmesinden kaynaklanmaktadır. Kamu malları dışlanamaz, dolayısıyla da kullanıcı ücretleriyle finansmanın imkansız, buna karşın özel mallar ise dışlanabilirlik mümkün olduğu için piyasa tarafından üretilebilen mallar olarak karakterize edilmektedir. Kamu ve özel mallar arasındaki bu keskin ayrım birçok kamu malı açısından dışlanabilirliğin mümkün olduğu gerçeğinin ihmal edilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır (FUEST – KOLMAR, 2007, s.497-498).

Kamu mallarının bazılarının faydası bölünmez nitelikli olduğundan maliyetlerin gerçek anlamda bölünebilir ve pazarlanabilir olması mümkün değildir. Bu özellikler, kamu mallarının teknik anlamda fiyatlandırmasını da imkansız hale getirdiğinden özel sektör tarafından üretilmesi mümkün olmayan bir mal grubu ortaya çıkmaktadır. Bu malların kamu kesimi tarafından sunulurken nasıl finanse edilecekleri tamamen politik bir tercihtir. Bu tür mallarının kapsamı geçmişteki seviyeye göre giderek daralmaktadır. Buna göre, üretim teknolojisindeki gelişmeler giderek maliyetlerin bölünmesini, dolayısıyla fiyatlandırılabilmesini mümkün kılmaktadır. Bunun sonucunda, önceden kamu malları kategorisinde değerlendirildiği için kamu kesimi tarafından üretilen malların özel sektörde de karlı yatırım alanları haline gelmesi sağlanmıştır. Örneğin, televizyon yayıncılığında belli cihazlar ve şifrelerle tüketimden mahrum bırakılabilme sağlandıktan sonra özel kesimin ilgi alanına girmesi mümkün olmuştur (ÇALIŞKAN – SAĞBAŞ, 2005, s.325).

Kamu malları alanında ortaya çıkan bu gelişmeler finansman boyutunda da değişmelerin yaşanması sonucunu ortaya çıkarmıştır. Buna göre, önceden bölünebilme ve dışlamanın, dolayısıyla da fiyatlandırmanın mümkün olmaması nedeniyle genel vergilerle finanse edilen bazı kamu malları finansmanının bu malları kullananlar tarafından gerçekleştirilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Bu durum, doğal olarak kullanıcı ücretleri uygulamasının yaygınlaşmasına neden olmuştur.

Kullanıcı ücreti piyasa mekanizmasındaki fiyat ile benzer niteliktedir. Ancak, kullanıcı ücretlerinden farklı olarak fiyat, devlet tarafından sağlanan ve belirleyici özelliği *özel karakter* olan mallara yönelik yükümlülüklerdir. “Doğru” olarak tespit edilmiş olan

kullanıcı ücretleri rekabetçi özel sektör tarafından üretilen mallar için söz konusu olan fiyatlar ile hemen hemen aynıdır (BIRD – TSIPOULUS, 1997, s.39).

Kullanıcı ücretleri vergilemede fayda ilkesini temel alan yükümlülüklerdir. Buna göre, fayda vergileri ve kullanıcı ücretleri değerlendirildiğinde; fayda vergileri, belirli kamu mallarından fayda sağladıkları kabul edilen birey veya kurumlara yüklenilen zorunlu ödemeler, kullanıcı ücretleri ise, kamu mallarının tüketicilerine tükettikleri miktarlarla ilişkili olarak getirilen yükümlülükler olarak ifade edilebilir (DUFF, 2004, s.393).

Fayda vergileri ve kullanıcı ücretlerinin her ikisi de vergilemede fayda ilkesinin çeşitleri olmasına karşın, kullanıcı ücretleri, kamu mallarından kimlerin fayda sağladığının ve sağladıkları fayda miktarlarının tam olarak tespit edilebilir olması nedeniyle fayda ilkesinin diğer çeşitlerinden ayrılmaktadır. Kullanıcı ücretlerinin tersine, fayda vergileri fayda sağlayanların ve sağladıkları faydaların tespitinde daha genel göstergelerin dikkate alındığı bir çeşittir (DUFF, 2004, s.394).

Kullanıcı ücretleri uygulamasının dayandırıldığı mantıksal bazı temeller vardır. Kullanıcı ücretleri uygulamasındaki temel ekonomik mantık, ekonomik etkinliğin sağlanmasıdır. Kullanıcı ücretleri, kamu sektörü arz edicilerine belirli kamu malları için gerçekte kaç kişinin ödemeye gönüllü olduğu ve kamu sektörü arzları için maliyetin ne olduğu konusunda vatandaşlara bilgi sağlayarak ekonomik etkinliğe katkı sağlar (BIRD – TSIPOULUS, 1997, s.36).

Genel vergiler ve kullanıcı ücretleri ile finansman yöntemleri karşılaştırıldığında; herhangi bir ücret uygulaması söz konusu olmadığında yani genel vergilerle finansman yönteminde tüketim seviyesi, gerçek maliyetlerin dikkate alındığı kullanıcı ücretleri ile finansman yöntemine göre daha büyük olmaktadır. Diğer bir ifadeyle, toplumsal açıdan değerlendirildiğinde, “değerinden düşük fiyatlandırma” - kamu mallarının bedava (veya sübvansiyon) ile finansmanı – bu malların “aşırı tüketimi” sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu durumun zararlı etkileri hem rasyonel kaynak dağılımı hem de kamu finansmanı bozulması şeklinde oluşabilir (BIRD – TSIPOULUS, 1997, s.37).

Kamu malları açısından kullanıcı ücretleri uygulanmasının ekonomik gerekçelerinden biri, söz konusu malların tüketiminin dışsallıklara neden olmasıdır. En önemlisi, kamu malları genellikle aşırı tüketime konu olmaktadır. Sınırlı kapasite ve bir tüketicinin kullanımını diğer tüketiciler açısından zaman veya fırsat maliyeti ortaya çıkarmaktadır. Bu şekildeki aşırı tüketim dışsallıkları özellikle karayolları ve üniversiteler açısından uygundur. Bunlar kullanıcı ücretleri aracılığıyla doğru miktarın bulunabileceği, kamu mallarının etkisiz aşırı tüketimine neden olurlar (HUBER – RUNKEL, 2004, s.2).

Kullanıcı ücretleri ilave gelir kaynağı yarattığı için devlet açısından caziptir. Gerçekten de uygun şekilde düzenlenmiş kullanıcı ücretleri uygulamasının devletin finansman ihtiyaçlarının giderilmesi açısından önemli katkısı olabilir. Devlet tarafından düşük bedellerle veya bedelsiz kamu malı sunumu, söz konusu mallara yönelik olarak karşılanamayacak düzeyde talep yaratmıştır. Bu aşırı talebin karşılanması amacıyla daha fazla gelir elde etmek isteyen hükümetler açısından kullanıcı ücretleri bu fonksiyonu yerine getirmektedir (GODWIN, 1991, s.417; HUBER – RUNKEL, 2004, s.1-2).

Kullanıcı ücretlerine ilişkin olarak kamu finansmanından daha önemli olan şey, insanların istedikleri ve ödemede bulunmaya hazır oldukları kamu mallarını üretmesi konusunda devlete yol gösterici nitelikte olmasıdır (BIRD – TSIPOULUS, 1997, s.32).

İlke olarak, kullanıcı ücretleri tüketilen kamu malı miktarı ile ilişkilendirilerek gerçekleştirilen doğrudan ödemelerdir. Bunun sonucunda maliyetin karşılanması sağlanmış olur (FJELSTAD, 2001, s.7).

Özetle kullanıcı ücretleri aşağıdaki potansiyellere sahiptir (FJELSTAD, 2001, s.7-8):

- Kaynak tahsisinin geliştirilmek,
- Kamu dışı kesimlerde alternatif arz edicilere belirli bir formda rekabet izni tanıyarak “dışlama etkisi” ihtimalini kontrol etmek,
- Üreticilere müşteri taleplerine en iyi cevabı verebilme imkanı sağlayarak kalitenin artmasına ve gereksiz üretimin ortadan kalkmasına imkan tanımak,
- Dışsallıkların sosyal maliyetlerinin içselleştirilmesini sağlayarak çevre politikasını ve sosyal adaleti geliştirmek.

Kullanıcı ücretleri hakkında yapılan eleştiriler şöyledir:

Kullanıcı ücretleri uygulamasında bazen düşük gelir gruplarında yer alan bireyler açısından daha düşük ücret uygulamaları söz konusu olsa da, normal durum kamu mallarından yararlanan bireylerin eşit ücret ödemesinde bulunmasıdır. Eşit ücret ödeyenlerden bazılarının kamu malları kullanımının artması, özel ücretlerin getirildiği alanlar (özel hastane odaları için ilave ücret) olmasına rağmen, kullanıcı ücretlerinin vergilemenin diğer çeşitlerinden daha “gönüllü” olduğu genel kanaatini zorlaştırmaktadır (OSBERG, 1993, s.74-75)

Kullanıcı ücretlerine yönelik en önemli eleştirilerden birisi devlet tarafından sağlanan bazı malların merit (eğitim ve sağlık gibi) olduğu, dolayısıyla da, herhangi bir fiyatlandırma olmaksızın nüfusun bütün kesimlerine sunulması gerektiği gerekçesiyledir. Toplum için özel değeri olduğu açık olan şeylerin piyasa mekanizması dışında tutulması gerekmektedir. Kullanıcı ücreti uygulamasına karşı çıkanlar, bu ücretlerin yükseltilmesinin toplumdaki düşük gelirli kesimlerin aldıkları eğitim ve sağlık hizmetlerinin azalacağını ve adaletsizliğin daha da şiddetleneceğini iddia etmektedirler. Kullanıcı ücretlerine yönelik bir diğer eleştiri de, hizmetlerin bedava sunumunun daha büyük bir toplumsal uyumu ortaya çıkaracağı inancıdır (GODWIN, 1991, s.418).

Her bir spesifik kamu sektör faaliyeti için herhangi bir ücretin söz konusu olup olmayacağı, eğer olacaksa, hangi seviyede uygulanacağı çok dikkatli ve ayrıntılı analizleri gerektirir. Yaygın kanaat, eğer özel piyasada satıma konu olan herhangi bir mal veya hizmet gibi fiyatlandırılabilen bir faaliyet ise, tedarikin özel kesim tarafından gerçekleştirilmesi gerektiği şeklindedir. Özel kesimim yeterli seviyede üretimde bulunmayacağı veya politik işlem aracılığı ile ilan edilen kamu politikası ile daha fazla üretim arzulanıyor ise kamu kesimi devreye girerek daha fazla üretimde bulunmalıdır. Buradan hareketle, kamu mallarının fiyatlandırılması ekonomik olduğu kadar politik ve yönetsel bir işlemdir (BIRD – TSIPOULUS, 1997, s.33-34).

Daha önce bedava olarak sunulan mallar için kullanıcı ücretleri getirilirse, ücretlerin oluşturulmasındaki mantık önceki uygulamada “bedava” faydalananların ücretlendirilmesi şeklinde hayata geçirileceği için, onlar bu tedariki sadece başka bir “vergi” olarak

değerlendirecekler. Özellikle, genel vergilerde önceki faydalananların ödemek zorunda kalacağı bir azalma söz konusu olduğu durumda olmak üzere, genel anlamda bu tepki doğaldır (BIRD – TSIPOULUS, 1997, s.33-34).

Kullanıcı ücreti uygulamaları olarak şu hususlar belirtilebilir: Dışlanabilir kamu malları çok çeşitli şekillerde ortaya çıkabilir. Bilginin birçok çeşidi, radyo televizyon yayın dalgaları, sanat koleksiyonları, karayolları çok geniş sayıdaki tüketici arasında paylaştırılabilecek ve belirtilen ücretleri ödemeyenlerin erişiminin engellenebileceği bu tür kamu mallarına örnek teşkil etmektedir. Televizyon aidatı, karayolları resmi ve bilgi erişimi (web siteleri, telefon servisleri, veri dosyaları) bedelleri dışlamanın uygun olduğu az sayıdaki alanlardandır (BLOMQUIST – CHRISTIANSEN, 2005, s.61).

Tüketicilerin dışlanabilir kamu mallarından belirli birimlerde satın almak istediğini varsayarsak, elde edilen miktarın ölçülebilmesi için birimi ve tüketici için elverişli olan toplam miktarının belirlenebilmesi için kapasite kısıtının tanımlanmasına ihtiyaç duyarız. Bu duruma ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir (BLOMQUIST – CHRISTIANSEN, 2005, s.61-62):

Bilgi sunulması; hava tahminleri, hidrolojik tahminler veya turist rehberliği insanları dışlayabilmenin mümkün olduğu hizmetlere örnek olarak verilebilir. Herhangi bir kişi ihtiyaç duyduğu bilginin ayrıntı derecesini kolaylıkla tanımlayabilir. Belirli bir günde bir bölgeye ilişkin hava tahmin raporu hakkında sadece bazı temel bilgileri öğrenmek isteyen bir kişiye kıyasla belirli bir zaman veya bölgeye ilişkin daha spesifik bilgi isteyen kişiden, *ayrıntıya karşılık*, ilave ücret istenmesi söz konusu olabilir. *Kamu malının miktarı ayrıntılı olarak, uygun kapasitenin tanımlanmasında uygun ayrıntı en iyisidir, tanımlanabilir.* Müze veya sanat galerisindeki gala temel ve ekstra olmak üzere iki kısma ayrılarak, ekstra kısım için temel kısım ücretine ilave ödeme talep edilebilir. Daha fazla bölüm eklenmek suretiyle kamu tedariki genişletilebilir. Tüketici uygun seviyeyi tespit etmek suretiyle daha fazla tüketimde bulunabilir. Diğer bir örnek ayrıntılı veritabanı ile birlikte istatistik ajansı olabilir. Bu örnekte daha fazla bilgiye erişmek isteyenlerin daha fazla ödemede bulunmaları söz konusudur. Birçok örnek açısından araştırma maliyetinin sonucu olarak ortaya çıkan bilginin dışlanabilirliği patent hakları ile gerçekleştirilebilmektedir.

Kullanıcılar bazı patentler için kullanma hakkını satın almak zorundadır. Var olandan daha fazla patent satın alamayacakları için, kapasitenin üst sınırı bulunmaktadır.

Televizyon yayınları izleme ücretleri abonelik esasına göre düzenlenebilir. Bu uygulamada tüketici gerçekte izlemek istediği süreye göre ödemede bulunmak durumundadır. Eğer günlük izleme seviyesi on saat ile sınırlandırılmış ise izlenen ilave saat için ödemede bulunmak gerekmektedir. Televizyon yayınlarına ilişkin uygun ayırım izlenen kanal sayısı doğrultusunda gerçekleştirilebilir. Bu durumda abone olunan kanal sayısına göre ödenmesi gereken abonelik bedeli farklılaştırılmaktadır.

Son zamanlarda, mevcut durumda devlet tarafından sağlanan kamu mallarının özelleştirilmesi ve ücret karşılığı sunumu giderek artan uygulamalardır. Rose (1989:286); “Gelişmiş ülkelerdeki kamu harcamalarının %75’i özel sektör için fayda yaratabilecek pazarlanabilir ancak pazarlanmayan programlara tahsis edilecektir” ifadeleriyle bu duruma işaret etmektedir. Daha az gelişmiş ülkelerde de durum buna benzerdir. Devletler tarafından gerçekleştirilen kamulaştırma politikaları, tamamen finanse edildiği takdirde, en az gelişmiş ülkelerdeki kadar sosyal hizmet sağlayacaktır. Ancak buna rağmen, fiyatlandırma ve diğer piyasa teşviklerinin daha fazla kullanılmasıyla ilgili seçimlerin sonuçları gelişmiş ve az gelişmiş ülkeler açısından farklılık gösterir. Gelişmiş ülkelerde tartışmalar, bu tür hizmetlerin etkin sunumu ve bu hizmetlerde fayda ve maliyetlerinin azaldığı eşitlik ile ilgilidir. Az gelişmiş ülkelerde ise önemli olan hizmetlerin etkin sunumu değildir -ki genellikle zaten etkin değildir-, hizmetler için toplanan ücretler dolayısıyla artan gelir olmadığında dahi, nüfusun büyük kesiminin bu hizmetleri alabilmesidir (GODWIN, 1991, s.417).

Kullanıcı ücretlerini ödemeyenlerin tüketiminden mahrum bırakılabileceği birçok kamu malı vardır. Uygulamada kullanıcı ücretleri su parasından havaalanına kadar çok geniş bir yelpazeye yayılmıştır. Dışlanabilir nitelikteki bu kamu mallarına örnek olarak karayolları, okullar, üniversiteler, ulusal parklar ve televizyon programları gösterilebilir. Örneğin ABD’de eyalet ve yerel yönetim birimleri ilköğretim ve ortaöğretim seviyelerinde kullanıcı ücretleri yükümlülüğüne yer vermektedir. Sadece ABD’de değil birçok ülke uygulamasında öğrenciler kamu üniversiteleri için okul ücreti ödemek zorundadır. Dahası, birçok Avrupa ülkesinde kamu yayın istasyonları genellikle kullanıcı ücretleri aracılığı ile

finanse edilmektedir. Diğer bir örnek Avrupa'da uzun bir geçmişi olan ve Avrupa Komisyonu tarafından daha yoğun olarak kullanılması planlanan karayollarının fiyatlandırılmasıdır (HUBER – RUNKEL, 2004, s.1-2).

Birçok ülke açısından vergiler hala kamu gelirlerinin çok önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Ancak son yıllarda kullanıcı ücretlerine yönelik güven ve uygulamalar artarak önemli bir hale gelmiştir. Örneğin, ABD'de federal hükümetin elde ettiği kullanıcı ücretlerinin toplam gelir içerisindeki payı 1976-1977 mali yılındaki % 8.8 olan seviyesinden, 1991-1992 yılında %10.5 seviyesine yükselmiştir. Eyalet (yerel yönetim) düzeyinde kullanıcı ücretlerinin toplam gelirler içerisindeki payı 1976-1977 yılındaki %7.1 (%10.7) seviyesinden 2000-2001 yılında %8.9 (%15.3) seviyesine yükselmiştir. Yerel yönetim birimleri düzeyinde park ve eğlence tesislerinden elde edilen kullanıcı ücretlerinin söz konusu mallara ilişkin harcamalar içerisindeki payı 1962 yılındaki %14.1 seviyesinden 1989 yılında %23.4 seviyesine yükselmiştir. Kullanıcı ücretleri uygulamasına yönelik diğer ülke örneklerindeki durum ABD'dekine benzerdir (HUBER –RUNKEL, 2004, s.1-2).

Pek çok ülke çok büyük miktarlarda altyapı yatırımını gerekli kılan karayollarının finansmanında kullanıcı ücretlerine başvurmaktadır. Karayolu altyapısının oluşturulması tarihsel süreç içerisinde devlet tarafından sunulması gereken bir kamu malı olarak değerlendirilerek finansmanı genel bütçe gelirlerinden sağlanmıştır. Bu uygulamada karayolu kullanımı dolayısıyla herhangi bir yükümlülük ile muhatap olunması söz konusu değildir. Ancak, artan otomobil sahipliği ve kullanımı ile özellikle kentlerde ortaya çıkan tıkanıklık, verimsizlik ve çevresel bozulmanın azaltılması ve amacıyla karayollarını kullananların kullanımları dolayısıyla bedel ödemeleri şeklindeki yaklaşımlar benimsenmeye başlanmıştır (KÖYMEN, 2008, s.120).

Almanya gibi bazı ülkeler karayollarının finansmanını çok uzun dönemler boyunca herhangi bir kişinin kullanıcı ücreti ödemediği vergiler ile finanse etmiştir. Son zamanlarda ise, Alman hükümeti kamyonlar açısından karayollarının kullanımına ilişkin olarak kullanıcı ücreti uygulamasını başlatmıştır. Günümüzde bu uygulamanın diğer motorlu araçları da kapsayacak şekilde genişletilmesi planlanmaktadır. Avusturya, Fransa, İtalya veya İsviçre gibi diğer ülkeler de karayollarının finansmanını kullanıcı ücretleri ile

gerçekleştirmektedir (FUEST–KOLMAR, 2007, s.497-498; HUBER–RUNKEL, 2004, s.2).

Benzer şekilde kullanıcı ücretlerine ilişkin diğer bir örnek kamu üniversiteleri için okul ücreti veya spor veya eğlence tesisleri için kullanıcı ücreti uygulamalarıdır. 2006 yılında birçok Alman eyaleti Alman anayasa mahkemesinin bu tür ücret uygulamalarını yasaklayan yasağı kaldırmasından sonra kamu üniversitelerindeki öğrencileri okul ücreti ile yükümlendirmiştir (FUEST – KOLMAR, 2007, s.497-498; HUBER – RUNKEL, 2004, s.2).

Kullanıcı ücretleri yerel yönetim birimleri tarafından sunulan çok sayıda hizmetler açısından, su, toplu taşıma, park, eğlence, katı atık imhası, başvuru bir finansman aracıdır. Kullanıcı ücretleri sadece gelir kaynağı yaratmaz, ayrıca, israfa yol açan düzenlemelere de engel olur. Teoride, kullanıcı ücretleri özel sektör fiyatları ile aynı etkinlik avantajlarını sağlar. Gerçekte ise, kamu mallarının çoğu değerinden düşük fiyatlandırılmıştır, en dikkate değer örnek sudur. Kullanıcı ücretleri oluşturulurken, düşük gelirli vatandaşların erişimini kolaylaştıracak adalet kriterinin göz önüne alınması gerekmektedir.

Aşağıda Tablo 5’te kullanıcı ücretlerinin yerel yönetimler açısından ne kadar önemli bir finansman kaynağı olduğu gösterilmektedir. Özellikle ABD’de toplam yerel yönetim gelirlerinin yaklaşık üçte biri kullanıcı ücretlerinden oluşmaktadır.

Tablo 5 : Kullanıcı Ücretlerinin Toplam Kamu Gelirleri İçindeki Payı

Ülke (1996)	Yerel Yönetim Vergileri (%)	Kullanıcı Ücretleri (%)
Kanada	50.8	20.2
ABD	34.5	32.6
Avrupa	28.0	19.2

Kaynak: ABBASIAN – MYLES, 2006, s.8

3212. Hizmette Halka Yakınlık İlkesi

Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan diğer bir gelişme de mahalli idarelerin toplum yaşantısındaki öneminin artmasıdır. Küreselleşme ve bilgi devrimi devlet – vatandaş ilişkisinin yeniden tanımlamaktadır. Bu tanımlama esnasında mahalli idarelere atfedilen önem artmaktadır (SHAH – SHAH, 2006, s.2). Buna göre, refah devleti anlayışında merkezi devlet eliyle görülen bazı hizmetlerin mahalli idareler tarafından üretilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu görüş, literatürde “hizmette halka yakınlık” ilkesi ile açıklanmaktadır. Bu ilke Avrupa Yerel Yönetimler Özerklik Şartınının 4. maddesinde; “kamu malları bireylere en yakın konumda bulunan makamlara bırakılmalıdır” şeklinde ifade edilmektedir.

Küreselleşme süreci ile birlikte dünyadaki yeni değişim dinamikleri çerçevesinde devletin rol ve fonksiyonlarına ilişkin değişimler ortaya çıkmış ve bu sürecin devlet anlayışında meydana getirdiği değişimlerden birisini de kamu mallarının özellikle yerel nitelikte olanlarının halka en yakın birimler olan yerel yönetimler aracılığıyla sunulması ve adem-i merkezîyetçi bir yapının benimsenmesi dünya ülkelerindeki genel eğilimin odak noktası olmuştur (SİVEREKLİ DEMİRCAN, 2007, s.146).

Hizmette halka yakınlık ilkesi mali federalizm ilkesinin devamı niteliğindedir. Klasik teorisi, Tiebout (1956), Stigler (1957), Musgrave (1959) ve Oates (1972) gibi ekonomistlerin çalışmalarına dayanan mali federalizm literatüründe hizmette halka yakınlık ilkesini destekler nitelikte ilkeler geliştirilmiştir. Bu ilkeler aşağıdaki gibi sıralanabilir (SHAH, 2004, s.8; CARBONELL – PULIDO, 2004, s.2):

Bunlardan en önemlisi Tiebout (1956) tarafından formüle edilenidir. Ayakları ile oylama olarak ifade edilen bu yaklaşım, bireylerin idareler arası hareket kabiliyetlerinin yerel kamu malları sorununa piyasa benzeri bir çözüm üreteceğini ifade etmektedir. Bu yaklaşım kamu malları için görünmez elin sağladığı kusursuz rekabetin değerlendirilmesi ana fikrine dayanmaktadır. Optimal büyüklüğe ulaşana kadar bireyler mahalli idarelere göç ederler. Optimal büyüklük sonrasında ise göç engellenmeye çalışılır.

Stigler (1957) tarafından geliştirilen ve Stigler Menüsü ifade edilen yaklaşım iki ilkeye dayanmaktadır. Birincisi, parlamenter demokrasi en iyi hükümetin seçmenlere en yakın olduğu yerde işler. İkincisi ise, seçmenler kendileri için farklı kamu malı miktar ve çeşitleri konusunda oy hakkına sahiptirler.

Olson (1969) tarafından önerilen mali denklik kriteri merkezi ve mahalli idareler arasındaki yetki bölüşümünü düzenlemeyi amaçlamaktadır. Buna göre, kamu malı üretiminde marjinal fayda marjinal maliyet eşitliğinin temini ve bedava yolcu sorununun ortaya çıkmaması için politik yetki ve fayda alanlarının tam anlamıyla örtüşmesi gerekmektedir.

Oates (1972) tarafından geliştirilen ademi merkeziyet teoremi, “üretim fayda ve maliyetlerinin içselleştirilmesi için her bir kamu malı yetkili en küçük coğrafi birim tarafından üretilmelidir” ifadesiyle ortaya konulmaktadır. Yine Oates (1972) tarafından geliştirilen ve uygunluk ilkesi olarak ifade edilen ilkeye göre, her bir kamu malı üretimine ilişkin yetki belirlemesi söz konusu malı tüketen bireyleri tam olarak içerecek şekilde düzenlenmelidir.

Buraya kadar mali federalizme ilişkin olarak belirtilen ve hizmette halka yakınlık ilkesini destekleyen bütün yaklaşımlarda ortaya konulmaya çalışılan husus, özetle, yerel kamu mallarının mahalli idareler tarafından üretilmeleri gerektiğidir. Bu yaklaşımlar yerel kamu mallarının mahalli idareler tarafından üretilmesi gerektiği anlayışı üzerine kurulmuştur (OATES, 1999, s.1120; CARBONELL – PULIDO, 2004, s.3).

Musgrave, devletin yerine getirmesi gereken üç temel fonksiyon olduğunu ifade etmektedir. Bunlar; makroekonomik istikrarın sağlama, gelirin yeniden dağıtımı ve etkin kaynak tahsisinin gerçekleştirilmesi fonksiyonlarıdır. Standart mali federalizm anlayışında merkezi devlet ilk iki fonksiyon ile görevlendirilmiştir. Bu fonksiyonların yerine getirilmesi açısından merkezi devlet daha üstün konumdadır. Kaynakların etkin tahsis edilmesi fonksiyonu ise mahalli idarelere bırakılmıştır. Mahalli idareler vatandaşların kamu mallarına olan taleplerini en iyi şekilde tespit edip, bu talepler doğrultusunda kamu malı üretimini gerçekleştireceklerinden kaynakların etkin kullanımı sağlanacaktır (OATES, 1999, s.1121).

Yerel kamu mallarının mahalli idareler tarafından üretilmesi gerektiğini savunanların bu konudaki en önemli argümanı etkinliğin sağlanmasıdır. Buna göre kamu mallarının üretiminde etkinliğin sağlanması için vatandaşlara en yakın yönetim birimlerinin karar alıcısı olması gerekmektedir. Halka daha yakın olmaları ve vatandaşların kamu mallarına yönelik taleplerini kavramada sahip oldukları üstünlük dolayısıyla mahalli idareler merkezi idareye göre etkin üretimi sağlarlar. Mahalli idarelerin kendi bölgeleri içerisindeki kamu malı talebini belirlemedeki etkinlikleri kamu ekonomisinin temel fonksiyonlarından biri olan kaynak tahsisinde etkinlik amacının gerçekleştirilmesini sağlar (DARBY vd., 2003, s.2).

Mahalli idareler, vatandaşlar karar alma mekanizmasında aktif rol aldığı ve işlem maliyetlerinin açık olarak tahmin edilebilir olduğu yönetim birimleri olduğundan, kamu malı üretiminin marjinal fayda ve marjinal maliyetleri arasındaki denkliliği mümkün kılmaktadırlar. Bu da kamu mallarının etkin üretiminin sağlanması sonucunu doğurur.

Mahalli idarelere daha fazla rol verilmesi ve yerel kamu mallarının bu idarelerce üretilmesi gerektiğini benimseyen mali federalizm ve onun devamı niteliğindeki hizmette halka yakınlık ilkesinin savunucuları finansman boyutuna ilişkin olarak vergilemede fayda ilkesinin esas alınması gerektiğini ifade etmişlerdir. Vergileme, mali denklik ilkesi doğrultusunda ele alınmaktadır. Mali denklik ilkesinin temel mantığı kamu mallarından sağlanan faydalar doğrultusundan vergilemedir. Fayda vergileri mahalli idarelerin temel fonksiyonu olan kaynak dağıtımında etkinliğin gerçekleştirilmesi amacını destekler niteliktedir (AMBROSANO-BORDIGNON, 2006, s.331; ROBOTTI – DOLLERY, 2008, s8).

Standart Musgrave-Oates-Tiebout mali federalizm modelinde mahalli idareler kendi finansmanını karşılayan birimler olarak kabul edilirler. Mahalli idarelerin finansmanı herhangi bir organizasyon veya kurum üyeliği ile benzeştirilerek ifade edilmeye çalışılır. Buna göre, mahalli idare üyeliği ikamet ile belirlenir ve üretilen malların ortaya çıkardığı faydalar ikamet edenler arasında paylaşılır. Fayda vergilemesi ve mülklik mahalli idarelere ilişkin temel vergileme ilkeleri durumundadır. Mahalli idarelerin mukimleri bu idareler tarafından sunulan mallardan elde ettikleri faydaların karşılığı olarak vergi ödemek durumundadırlar (RATTSO, 2005, s.10).

Kamu mallarının finansmanında geleneksel yöntem ödeme gücü ilkesi doğrultusunda alınan vergileri ile finansmandır. Ancak vergilemede ödeme gücü ilkesi ile finansman çoğunlukla israf, yani gereğinden fazla tüketim sorunu ortaya çıkarmaktadır. Bu sorunun çözümü için kamu mallarının finansmanında ödeme gücünden ziyade fayda ilkesinin esas alınması gerektiği ifade edilmektedir. Fayda ilkesinde herkes faydalandığı ölçüde kamu malı finansmanına katkıda bulunacağı için israf ve savurganlığın önüne geçilerek kıt kaynakların etkin kullanımı sağlanmış olacaktır.

Yeniden dağıtıcı, yani ödeme gücünü esas alan vergiler harcama ve vergi arasındaki ilişkiyi zayıflatmaktadır. Mahalli idareler yeniden dağıtıcı nitelikte bir kamu malı ürettiğinde veya işlem gerçekleştirdiğinde, bütün ikamet ediciler içerisinde söz konusu mal veya işlemde fayda sağlayanların tespit edilmem zorunluluğu yoktur. Bu durum etkisizlik yaratır. Oysa fayda vergilemesinde harcama ve vergi arasında doğrudan bir ilişki tesis edilmekte ve kaynak kullanımında etkinlik sağlanmaktadır (RATTSO, 2005, s.11).

Fayda ilkesinin en önemli özelliği kamu harcamaları ve gelirleri arasında ilişki kurmasıdır. Bu ilişki sayesinde kamu bütçesinde denge sağlanacak ve bütçe açıklarının oluşması engellenecektir. Kamu harcamaları ve gelirleri arasında ilişki kurmanın önemli yollarından biri mahalli idarelere daha fazla yetki devredilmesidir. Mahalli idareler aracılığı ile kamu mallarının sunulması durumunda; insanlara yaşamlarını kontrol imkanı tanınması, rasyonel tercihlerin daha tatmin edici seviyede karşılanması ve böylece maliyetlerin azaltılması gibi avantajlar sağlar (ZOLT-BIRD, 2005, s.50).

Mahalli idareler tarafından sağlanan kamu mallarının finansmanının fayda vergileri aracılığı ile gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Kaynakların etkin dağıtımı mahalli idarelerin harcamalarını ürettiği mallardan fayda sağlayanlardan karşılmasını gerektirir. Vergilerin faydalar ile ilişkilendirilmemesi ekonomik kaynakların kullanımı açısından olumsuz etki meydana getirecektir (EBEL – YILMAZ, 1999, s.17-18).

Kamu mallarının sunumunda mahalli idarelerin önemli bir role sahip olduğu Kanada'da, 2001 yılında belediyelerin federal devletten aldıkları payların toplam gelirleri içindeki payı sadece %17 seviyesinde; kendi öz gelir kaynaklarından elde ettikleri

gelirlerin seviyesi ise %83 olarak gerçekleşmiştir. Öz gelir kaynakları içinde fayda ilkesini temel alan emlak vergisi (%52.2) ve kullanıcı ücretlerinin (%23.0) payı ise %75.2 olarak gerçekleşmiştir (KITCHEN, 2006, s.5-6). Bu durum mali federalizm ile fayda vergilerinin daha fazla uygulandığının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Günümüzde gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerde mali federalizm veya onun devamı niteliğindeki hizmette halka yakınlık ilkeleri genel kabul gören yaklaşımlardır. Mahalli idare harcamalarının artması bu durumun bir göstergesi olarak değerlendirilebilir. Örneğin gelişmekte olan ülkelerde toplam kamu sektörü harcamaları içerisinde mahalli idarelerin payı 1980'deki %12.7'lik seviyesinden 1998'de %19.6'ya yükselmiştir. GSYİH içerisindeki pay ise 1980'deki %3 seviyesinden 1997'de %6.1 seviyesine yükselmiştir. Yine gelişmekte olan ülkelerde kamu sektörü toplam eğitim harcamaları içerisinde mahalli idarelerin payı 1980'de %21 iken 2000'de bu oran %40'a çıkmıştır. Sağlık harcamalarında ise durum 1980'de %22, 1999'da ise %57 şeklindedir (OATES, 1999, 1120; SHAH, 2004, s.13-14).

Dünyanın en hızlı büyüyen ekonomisi olan Çin'de 2003 yılında mahalli idarelerin kamu sektörü toplam harcamaları içerisindeki payı %51 seviyesindedir. Bu harcamaların GSYİH içindeki payı ise %10.8 seviyesindedir. Söz konusu dönemde OECD ortalaması ise sırasıyla %28 ve %12.75 seviyesindedir (SHAH – SHAH, 2006, s.33-34).

Nordik ülkeleri mahalli idarelerin en fazla geliştiği ülkelerdir. Benzer niteliklere sahip olan mahalli idarelerin GSYİH içindeki payı %15-20 seviyelerindedir. Danimarka'da bu oran %30'dur. Ancak nordik ülkelerindeki mahalli idare anlayışı mali federalizmden farklı bir durumdur. Standart mali federalizm, yerel kamu malları, mobilite ve fayda vergileri ile finansman ilkeleri üzerine kurulmuştur. Nordik ülkelerindeki mahalli idare sistemi aşağıda belirtilen özellikleri ile bu üç ilkedenden de ayrılmaktadır (RATTSO, 2005, s.4):

- Mahalli idareler çok güçlü yeniden dağıtım özelliğine sahip refah hizmetleri sunumu ile sorumludur. Yerel kamu malları mahalli idare harcamaları içinde çok az paya sahiptir.
- Refah hizmetleri ve yerel kamu malları konusunda mahalli idareler heterojen olduğundan vatandaşların mobilitesi düşüktür.

- Gelir vergisi payı ve merkezi devlet yardımlarının ağırlıkta olduğu merkezi nitelikte bir finansman sistemi söz konusudur.

Mali federalizm veya devamı niteliğindeki hizmette halka yakınlık ilkesine atfedilen önem ve uygulamada ağırlık verilmesi vergilemede fayda ilkesinin popülaritesini arttırmaktadır. Çünkü, kamu malları sunumunda mahalli idarelere daha fazla yetki verilmesini savunan bütün anlayışların temelinde sahip olunan kıt kaynakların etkin kullanımı bulunmaktadır. Kaynakların etkin kullanımının gerçekleştirilmesindeki kriter ise vatandaşların tercihlerine uygun üretimdir. Vergilemede fayda ilkesini temel alan vergiler harcama ve vergi arasında ilişki kurmak suretiyle vatandaş tercihlerine uygun dolayısıyla da kaynakların etkin kullanıldığı üretime olanak tanımaktadır.

Mahalli idareler tarafından sunulan yerel kamu mallarının finansmanı açısından en uygun vergilerin, söz konusu mallardan faydalananlar tarafından ödenmesi gereken fayda vergileri olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle mahalli idarelere daha fazla kamu malı üretimi yetkisinin talebi aynı zamanda fayda vergileri ile finansmana daha yoğun başvurulması anlamına gelmektedir. Buradan hareketle, globalleşme ile yerelleşmenin aynı anda yaşandığı günümüzde fayda vergilerine atfedilen önemin arttığı ifade edilebilir.

3213. Tahsis Edilmiş Vergiler

Tahsis edilmiş vergi, belirli devlet gelirlerini belirli devlet giderlerine tahsis edilmesini ifade eder. Konu “özel fonlar”, “ayrılmış hesaplar”, “ayrılmış bütçeler” ve “tahsis edilmiş gelirler” başlıkları altında tartışılmaktadır. Tahsis edilmiş vergi, terim olarak çok vergili, çok hizmetli mali sistem içinde tek vergi kaynağının tek kamu malına tahsis edilmesi anlamına kullanılmaktadır (BUCHANAN, 1963, s.457-458). Vergi sistemleri içerisinde en önemli paya sahip olan gelir vergisi genel ihtiyaçların karşılanması amacıyla yönelik olarak kullanılmaktadır. Buna karşın benzin ve otomotiv vergisi ise, karayollarının yapımı ve korunması “özel” amacıyla yönelik olarak kullanılmaktadır.

Geleneksel kamu maliyesi yaklaşımı piyasanın dağıtım ve tahsis başarısızlıklarının giderilmesi konusunda devlete önemli bir rol yüklemektedir. Çeşitli kaynaklardan toplanan değişik vergiler tek bir yerde toplanmakta ve kamu mallarının finansmanında

kullanılmaktadır. Bu geleneksel yaklaşımda vergilemede adalet anlayışı ödeme gücü ilkesi uygulamasında aranıyordu. Ayrıca, bu yaklaşımda, devletin, her şeyi bilen yardımsever bir kurum olarak, piyasa çıktılarını geliştirdiği ve etkin kaynak dağılımını gerçekleştirdiği kabul edilmekteydi. Yine bu yaklaşımda, devlet “sosyal refah fonksiyonu”nu gerçekleştirme aracı olarak değerlendirildiğinden, bütçe otoritesi “bağımsız karar alıcı” olarak kabul edilmekteydi. Buradan hareketle, geleneksel kamu maliyesi teorisyenlerinin kamu harcamalarının politik karar alıcılar tarafından belirlenmesi taraftarı oldukları ifade edilebilir (WILKINSON, 1994, s.121-122).

Son zamanlarda, genel vergilerin toplanması kararlarının kamu harcama kararlarından bağımsız olması ve harcama alanlarının seçimi hususunda parlamentoların sahip oldukları özgürlüklerin devlet kurumuna olan karşıtlığı arttırdığı iddia edilmektedir. Bu bağlamda, belirli vergilerin belirli harcamaların karşılığı olarak ayrılması durumunda, vatandaşların vergilemenin gerekçesini daha iyi anlayacağı ve kamu harcamalarından tercihlerine en uygun olanı seçeceği ifade edilmektedir. Maliye politikasındaki yeni eğilim etkinliğin temel amaç olarak kabulü, dolayısıyla vergi ve harcama bileşiminin dikkate alınması şeklindedir (BÖS, 2000, s.439-440). Bu durum tahsis edilmiş vergilerin uygulamasına yönelik talepleri arttırmıştır.

Tahsis edilmiş vergi uygulaması bağlamında, vergi gelirleri ve kamu harcamaları arasında ilişki kurulmasına yönelik olarak ilk önerilerin Knut Wicksell ve Erik Lindahl tarafından dile getirilmesine karşın ortodoks kamu maliyesi literatüründe bu yaklaşım gerekli ilgiyi görmemiştir. Bu durum James M. Buchanan ile değişmiştir (BIRD-JUN, 2005, s.8). 1950 – 60’lı yıllarda liberal temelli kamu tercihi teorisi ortaya çıkmıştır. Kamu tercihi modelinde geleneksel yaklaşımda benimsenen sosyal refah fonksiyonu yer almaz. Bu anlayış devleti “bağımsız tercih birimi” olarak kabul etmemektedir (WILKINSON, 1994, s.121-122). Kamu tercihi teorisinin kurucusu olan Buchanan bu durumu; *“bireylerin ortaklaşa veya birleşerek arzu etikleri hedefler anlamında devlet vardır”* ifadesiyle dile getirmektedir (BUCHANAN, 1963, s.458).

Tahsis edilmiş vergi konusundaki modern yorum James M. Buchanan tarafından yapılmıştır. Buchanan’a göre kamu harcamaları finansmanın genel bütçeden karşılanması durumunda, vatandaşların kamu mallarının sadece toplam seviyesi üzerinde

oy hakları söz konusudur. Oysa, tahsis edilmiş vergi, vatandaşlara doğrudan ya da temsilciler aracılığı ile münferit iştirak hakkı sağlar. Bu durum, çok sayıda kamu harcaması kararı ortaya çıkarmaktadır. Bunun sonucunda, vatandaşlar her bir malı için maliyet ve faydalarını karşılaştırmak suretiyle “özel” tercihlerini yapabilirler (BUCHANAN, 1963, s.458).

Tahsis edilmiş vergi, vergi adaletinin fayda yaklaşımı ile temsil edilir (WILKINSON, 1994, s.123). Genel vergilemenin tersine tahsis edilmiş vergi uygulamasında, belirli vergi gelirleri ile belirli kamu malları için gerekli harcamalar arasında doğrudan bir ilişki kurulmaktadır. Bu doğrudan ilişki, tek tek vergilerden toplam gelirler ve belirli hizmetler için toplam harcamalar anlayışına tercih edilmektedir (BÖS, 2000, s.440).

Tahsis edilmiş vergi aracılığı ile vergi gelirlerinin belirli amaçlar için ayrılması kamu gelirlerinin israfını engeller. Bu durum tahsis edilmiş vergilerin sağladığı en önemli avantajlardan biridir. Ancak, birçok kaynaktan elde edilen gelirlerin yine birçok programın finansmanına kullanılması, toplam kaynakların dağıtımında optimalden uzaklaşmasına yol açmak suretiyle tahsis edilmiş vergilerin sağladığı bu avantajı ortadan kaldıracaktır (McGEE, 1999, s.2-3).

Tahsis edilmiş vergi uygulamasında belirli vergi gelirlerinin belirli harcamalara bağlanabilmesi şeklindeki bir ilişki, değişen masrafların karşılanması bakımından etkin; maliyetleri, sağlanan çıkarlar yönünden dağıtılması bakımından adildir (MUSGRAVE-MUSGRAVE, 1976, s.124).

Belirli vergiler hakkındaki oyların özel masraf oyları ile bağdaştırılması, tercihlerin belirlenmesine neden olmakta ve daha sağlam harcama kararlarının alınmasına yol açmaktadır (MUSGRAVE-MUSGRAVE, 1976, s.124). Kurumsal olarak tahsis edilmiş vergiler, her kişinin vergi mükellefi (seçmen) olarak kamu harcama kararlarına katılımını sağlamaktadır. Bunun sonucunda kişiler belirli gelir kaynaklarından harcamalara tahsis edilecek fonları oyları ile belirleyebilmektedirler (BUCHANAN, 1963, s.458).

Tahsis edilmiş vergilere ilişkin olarak ortaya konan bazı eleştiriler ise şu şekilde belirtilebilir: Birincisi bütçede etkisizliğe neden olduğu hususundadır. Bu uygulamada

belirli gelirlerin kullanımı belirli harcamalar ile sınırlandırıldığından, harcamalara yönelik dağıtımda katılıklara yol açmaktadır. Dolayısıyla, kamu otoritesinin öncelikli harcamalar için kullanacakları kaynakların kolaylıkla yeniden dağıtımını engeller (BIRD-JUN, 2005, s.13).

İkincisi, tahsis edilmiş vergilerin bütçeye ilişkin olarak getirmiş olduğu katılıklar genel bütçe gelirlerinin alternatif alanlara mükemmel bir şekilde dağıtılmasına imkan vermemektedir. Böylece, belirli bir vergi gelirinin belirli bir oranının belirli bir hizmet için ayrılması durumunda; gerekli oranın daha yüksek veya düşük olması durumu söz konusu olabileceği için etkin oran tespiti gerçekleştirilemeyebilir. Ayrıca, tahsisin başka alanlarda kullanımları daha uygun olabilir (MUSGRAVE-MUSGRAVE, 1976, s.124).

Üçüncüsü, vergilemede tahsis ilkesi uygulamasının en ileri düzeyi kullanıcı ücretleridir. Bu uygulama dağıtımda olumsuzlukların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Kullanıcı ücreti uygulaması düşük gelir sahipleri ve gelir sahibi olmayanlar açısından çok önemli olumsuzluklara sebep olmaktadır. Bu durum tahsis vergilerine ilişkin olarak ifade edilen bir diğer olumsuzluktur (BIRD-JUN, 2005, s.14-15).

Tahsis edilmiş vergi uygulamalarına ilişkin örnekler, aşağıda ülkeler bazında ele alınacaktır.

a. Güney Kore

Güney Kore vergi sisteminde tahsis edilmiş vergilerin uygulanmasına hem ulusal hem de yerel düzeyde rastlamak mümkündür.

Ulusal Düzeyde

- Ulaşım Vergisi (Transportation Tax)
- Eğitim Vergisi (Education Tax)
- Kırsal Alanların Gelişimi İçin Özel Vergi (Special Tax for Rural Development)

Yukarıda yer alan vergilerden elde edilen gelirler doğrudan önceden belirlenmiş kamu programlarına kanalize edilmektedir. İlk olarak uygulamasına başlanılan tahsis edilmiş vergi olan eğitim vergisi 1 Ocak 1982 yılından itibaren yürürlüktedir.

Yerel Vergiler

- Kamu Tesisi Vergisi (Community Facility Tax)
- Bölgesel Gelişme Vergisi (Regional Development Tax)
- Yerel Eğitim Vergisi (Local Education Tax)

Güney Kore’de ayrıca şehir ve taşra vergileri kategorisi içerisinde yer alan tahsis edilmiş vergiler de söz konusudur.

Aşağıda Tablo 6’da Güney Kore’de tahsis edilmiş vergi uygulamasının hangi boyutlarda olduğu gösterilmektedir. Buna göre, tahsis edilmiş olan eğitim ve ulaşım vergilerinin toplam vergiler içindeki ağırlığı yaklaşık % 10 seviyesindedir.

Tablo 6: Kore’de Uygulanan Tahsis Edilmiş Vergiler

Ulusal Vergiler	Ulusal Vergiler (%)			Toplam Vergiler (%)		
	1997	1998	2003	1997	1998	2003
Ulaşım Vergisi	6.9	9.6	8.7	5.5	7.7	6.8
Eğitim Vergisi	7.3	7.7	3.2	5.8	6.2	2.5
Kırsal Alanların Gelişimi İçin Özel Vergi	1.6	1.5	1.7	1.3	1.2	1.3

Kaynak: YOO, 2000, s.87

b. Kolombiya

Kolombiya tahsis edilmiş vergilerin en yoğun olarak uygulandığı ülkedir. 1978 yılında 132.269 Milyon Peso olan toplam vergi gelirleri içerisinde tahsis edilmiş vergilerin payı 61.169 Milyon Peso ile %45 olarak hesaplanmıştır. Kolombiya’da uygulanan tahsis edilmiş vergiler aşağıda sıralanmıştır (TEJA, 1998, s.16-17). Bird, 1984 yılında gerçekleştirdiği bir çalışmada merkezi devlet gelirlerinin hemen hemen %50’sinin tahsis

edilmiş vergilerden oluştuğunu ortaya koymuştur. Bu oran McCleary ve Uribe Tobon (1990) ve Gastos Komisyonu tarafından doğrulanmıştır (BIRD-JUN, 2005, s.19).

Tahsis edilmiş vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı %45 seviyesindedir. Uygulanan tahsis edilmiş vergiler: Kahve ihracatı üzerinden alınan ve ulusal kahve fonuna tahsis edilen kahve vergileri; ücretlilerin gelirleri üzerinden yapılan kesintilerden oluşan ve Ulusal Sigorta Fonu ve Çalışanların Sosyal Güvenlik Fonu için tahsis edilen parafiskal vergiler; bira, likör gibi maddelerin tüketimi üzerinden alınan vergiler sağlık harcamalarının finansmanında kullanılan sağlık için tahsis edilen vergiler ve tütün, benzin, otoyol, ithalat gibi tahsis edilmiş vergilerden oluşan ve gelirleri spor, yol, turizm ve ihracat gibi alanlara tahsis edilen diğer vergilerden oluşmaktadır.

c. ABD

Uygulanan Tahsis Edilmiş Vergiler:

- Sosyal Güvenlik Vergileri,
- Benzin Vergileri,
- Otoyol Yapımı ile İlgili Diğer Vergiler,
- Nakliye Vergileri,
- Çevre ile İlgili Vergiler,

Eyalet vergi gelirlerinin ortalama %21; yerel idare vergi gelirlerinin ortalama %64'ü tahsis edilmiş vergilerden elde edilmektedir (BIRD-JUN, 2005, s.18-19).

d. Kanada

Motorlu taşıtlar vergisi yol yapım harcamalarına tahsis edilmediği için ABD'ye oranla tahsis edilmiş vergilerin ağırlığı daha azdır. Buna karşın Hickling, (1991) tahsis edilmiş vergilerin toplam gelirler içindeki seviyesini; federal vergi gelirleri için %36, eyalet vergi gelirleri için %25 ve yerel vergi gelirleri için %45 olarak hesaplamıştır (BIRD-JUN, 2005, s.19).

e. Brezilya

Brezilya vergi sistemi içerisinde tahsis edilmiş vergiler çok önemli bir yer tutmaktadırlar. Rajkuman tarafından 2004 yılında yapılan bir çalışmada, birkaç on yıl önce toplam vergiler içerisinde %30 seviyelerinde olan tahsis edilmiş vergi oranının yüzyılın sonlarında %80 seviyesine ulaştığını hesaplamıştır (BIRD-JUN, 2005, s.20).

f. İngiltere

İngiltere’de tahsis edilmiş vergi uygulamasına çok düşük düzeyde yer verilmektedir. Ulusal seviyede sadece sosyal güvenlik yükümlülüklerinin tahsis edilmiş vergi niteliğinde olduğunu ortaya konmuştur (BIRD-JUN, 2005, s.20).

g. Tayland

Tahsis edilmiş vergilerin uygulanmasında özel faaliyetler için özel hesaplar mantığı güdülmektedir. 2001 yılında oluşturulan sağlık teşvik fonuna sigara ve alkol tüketimi üzerinden alınan %2’lik vergi tahsis edilmektedir. Diğer bir uygulama ulusal gelirlere yerel hazinelere aktarılan il özel idaresi organizasyon vergisidir (BIRD-JUN, 2005, s.21).

h. Tayvan

Tütün ürünleri üzerine belli oranlarda uygulanan yükümlülükler sağlık ve refah yükseltilmesi amacıyla kullanılmaktadır (BIRD-JUN, 2005, s.21).

ı. Japonya

Yol yapım ve bakımı için gerekli harcamaların finansmanında kullanılan benzin vergileri söz konusudur (BIRD-JUN, 2005, s.21).

i. Avustralya

Avustralya vergi sisteminde eyalet ve federal düzeylerde tahsis edilmiş vergi uygulaması söz konusudur. Federal düzeyde uygulaması söz konusu olan vergiler şunlardır (CARLING, 2007, s.6-7):

- Yangın hizmetleri yükümlülükleri,
- Park hizmetleri yükümlülükleri,
- Sağlık sigortası yükümlülükleri,
- Çevre ve altyapı yükümlülükleri,
- Metropolitan bölgelerin geliştirilmesi yükümlülükleri.

Avustralya’da uygulanmakta olan tahsis edilmiş vergiler sayısal olarak fazla olmasına karşın, toplam vergi gelirleri içindeki payları düşük düzeydedir. Söz konusu oran %5 olarak hesaplanmıştır. Tahsis edilmiş vergilerin çok az bir kısmında - *benzin vergisi, yangın vergisi ve yolcu harçlar*- gelirin elde edildiği ve kullanıldığı kaynak arasında bağlantı söz konusudur (CARLING, 2007, s.8)

Tahsis edilmiş vergilerin uygulaması vergilemede fayda ilkesinin temel alındığı bir yaklaşımı ifade etmektedir (CARLING, 2007, s.2). Buradan hareketle, her ne kadar gelirin elde edildiği kaynak yani finansmanı sağlayan ile harcamanın yapıldığı yer yani fayda elde eden kişiler arasında çoğu uygulamada bir bağ söz konusu olmasa da, tahsis edilmiş vergi uygulamasının yaygınlık kazanması vergilemede fayda ilkesinin daha fazla uygulanmasının bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. VERGİLEMEDE FAYDA VE ÖDEME GÜCÜ İLKELERİ AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NİN DEĞERLENDİRİLMESİ

40. Türk Vergi Sistemi'nde Vergilemede Ödeme Gücü İlkesi

400. Türkiye Cumhuriyeti Anayasalarında Vergilemede Ödeme Gücü İlkesine Yönelik Düzenlemeler

Kamu mallarının üretilmesi ancak mali kaynaklarla mümkündür. Toplumların güvenlik, sağlık, eğitim, bayındırlık gibi ortak ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla, anayasalar hak, hürriyet, adalet, eşitlik, din ve iktisat gibi müesseselerin yanında, mali hükümlere de yer vermiştir. Hatta, tarihi gelişme itibariyle mali yüklerin fertler arasındaki dağıtılma şekli, anayasaların, yukarıda ifade edilen yüksek ve manevi kurallarının beşiği olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, mali hükümlerin anayasalara girmesi, tarihi ve sosyal gelişmelerin bir sonucudur ve günümüzde bütün medeni ülke anayasalarında bu temel hükümlere yer verilmiştir (ERGİNAY, 1964, s.19).

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin anayasada yer alması ilk defa 1961 Anayasası ile gerçekleşmiştir. 1982 Anayasasında da vergilemeye ilişkin düzenlemelerde herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi gerektiği hükmüne yer verilmek suretiyle bu uygulama devam ettirilmiştir. Bu bölümde ödeme gücü ilkesinin anayasal bir hüküm olarak teminat altına alındığı bu uygulamalar ele alınacaktır.

4000. 1961 Anayasası

1961 Anayasası, 27 Mayıs 1960 Devrimini gerçekleştirilen güçler tarafından yapılmış, 21 Temmuz 1961'de yayınlanmış ve 334 sayılı kanun olarak yürürlüğe girmiştir. 1961

Anayasasının tüm maddeleri incelendiğinde, yaklaşık üçte birinin doğrudan ya da dolaylı olarak vergi kavramıyla ilişkili olduğu görülür. 1961 Anayasasında vergiler, siyasi haklar ve ödevleri düzenleyen dördüncü bölümde 61. maddede “vergi ödevi” başlığı altında düzenlenmiş bulunmaktadır. Söz konusu maddenin 1. fıkrasına göre; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne¹¹ göre vergi ödemekle yükümlüdür.*” Bu ifade ile vergi alacağının anayasal temeli konulmuştur (KUMRULU, 1981, s.147,151). Bu ifade ile, ayrıca, vergilemede genellik ve ödeme gücüne göre vergileme ilkeleri anayasal ilke olarak kabul edilmiştir (ÇAĞAN, 1982, s.95-96). Maddenin gerekçesinde ise; vatandaş görevlerinin en önemlilerinden biri olan vergi yükününün de, eski Anayasamızda ve diğer Anayasalarda olduğu gibi tasarıda yer aldığı, belirtilmiştir. Ayrıca, verginin, vatandaşın mali gücüne göre alınması esasının modern maliye ilminin prensiplerine ve sosyal adalet esasına uygun düştüğü ifade edilmiştir (VARCAN, 1987, s.92).

Yukarıda ifade edilen maddenin Kurucu Mecliste görüşülmesi sırasında üzerinde en çok tartışılan konu maddede yer alan mali güç kavramıdır. Tartışmanın ana unsurunu, kanunda mali güç mü, yoksa ödeme gücü kavramına mı yer verilmesi gerektiği hususu oluşturmuştur (ERGİNAY, 1964, s.21-22).

Kamu maliyesi literatüründe mali güç kavramı, kısaca, bireylerin vergi ödeyebilme gücüne denir (KANETİ, 1984, s.29) Mali güç, sosyal devlet anlayışının vergileme alanındaki görünümü olarak vergi yükünün kişiler ve gruplar arasında adil dağılımını sağlamak amacıyla belirli fayda ve herhangi bir karşılık göz önüne almaksızın, bireylerin kendilerini ve ailelerini geçindirebilecek gelirlerinden fazla olan kısmının yanında olağanüstü durumlarda veya kaynak dışı politikaların (siyasi, iktisadi, sosyal vb.) işlerliğini gerçekleştirmek için kanun koyucuya yetki tanıyan bir kavramdır (KÜKRER, 1990, s.502). Mali güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergilendirilmesidir (ALİEFENDİOĞLU, 2003, s.233).

Vergi ödeme gücü kavramı maliye literatüründe daha eski ve yaygın kullanımı olan bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Anayasal ilke olarak ödeme gücü kavramına ilk kez

¹¹ Bazı üyeler “mali güç” yerine “ödeme gücü” tabirinin kullanılmasının daha yerinde olacağını ileri sürmüşlerdir. 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın Danışma Meclisinde görüşülmesi sırasında, “iktisadi güç” ifadesinin benimsenmesi önerilmiştir. Söz konusu ifadenin sosyal devlet ilkesine daha uygun olduğu savunulmuştur (KANETİ, 1984, s. 29).

yer veren 1947 tarihli İtalyan Anayasasına bu ifadenin yer almasında önemli katkısı bulunan B. Griziotti ödeme gücüne ilişkin olarak şunları ifade etmiştir (KÜKRER, 1990, s.23): *“Ödeme gücü, vergi vermek mecburiyetinin sebebi olacaktır... Herkes kendi ödeme gücüne göre kamu giderlerine iştirak etmeğe mecbur olduğuna göre, herkes devlete aynı miktarı vermeyecek, ancak ödeme gücünün belirttiği hallerin eşitliği halinde ödemede bulunacak ve belirli ödeme gücü olmayanlar, vergiden muaf tutulacaktır.”*

Bir diğer İtalyan yazar E. Morselli’ye göre ödeme gücü, bir anlamda, herkesin, kendi gelir ve servetleri oranında vergi ödemesini; ikinci bir anlamda eşit gelirlerin her zaman eşit ödeme gücünü temsil etmediklerini ifade eder. Morselli, bu açıklamalardan sonra, ödeme gücünü menfi ifadelerle; “kim tamamını acil ihtiyaçlarının massettiği için, daha fazla azaltılması mümkün olmayacak derecede gelire sahipse, onun ödeme gücü sıfırdır. Şu halde, kanun koyucunun bu fertten vergi olarak bir şey istememesi mantık icabıdır. Ödeme gücü gelirin tamamı değil, mükellef ve ailesinin hayatını ancak devam ettirebilecek gelirlerde fazla olan kısımdır” şeklinde tanımlamaktadır (ERGİNAY, 1964, s.23).

Farklılıkları yönünde yapılan tartışmalara karşın mali güç ve ödeme gücü kavramları vergilemede aynı amaca yönelik ve birbirine çok yakın kavramlardır. Hatta kamu maliyesi literatüründe her iki kavramın unsurları olarak gelir, servet ve harcama kabul edilmekte ve genellikle aynı anlamda kullanılmaktadır (KÜKRER, 1990, s.511). Nitekim, Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu birçok kararda¹² mali gücün genellikle ödeme gücü anlamında kullanıldığını ve kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleri olduğunu ifade etmiştir.

¹² Karar sayıları: 1998/7, 1995/27, 1996/46, 1997/50, 2004/47.

Anayasa Mahkemesi vermiş olduğu bir kararda¹³; “*“Malî güç”, “ödeme gücünün” kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan malî güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasakoyucu, bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir”* ifadelerine yer vermiştir. Bu açıklamalar doğrultusunda gerek kamu maliyesi literatüründe gerek Anayasa Mahkemesi kararlarında mali güç ile ödeme gücünün aynı anlamda kabul edildiği görülmektedir.

Vergi adaleti tüm kişilerin toplam kamu yükümlerine, vergi yüküne kendi ödeme güçleri ölçüsünde katılmalarını amaçlayan bir ilkedir. Bu ilkenin içeriğine girildiğinde vergilerin genelliği ve vergide ödeme gücü ilkeleri ile karşılaşırız. Genellik ilkesi “herkesin” vergi ödemesini gerektirir. Anayasanın 61. maddesi bu ilkeyi belirtmektedir. Sözü edilen madde, herkesin “mali gücüne göre” vergi ödemesini öngörmekle vergi adaletinin ikinci unsurunu da kapsamış olmaktadır (KUMRULU, 1981, s.156).

4001. 1982 Anayasası

1982 Anayasası’nda vergi ile ilgili en önemli hüküm, temel hak ve ödevler başlıklı ikinci kısmın siyasi hak ve ödevlerle ilgili dördüncü bölümünün “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73. maddesidir (DPT, 1996, s.22). Bu maddeye göre; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali*

¹³ 3.12.1988 günlü, 3505 sayılı “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” un, Anayasa’nın Başlangıç kısmı ile 2., 5., 7., 10., 13., 73. ve 173. maddelerine aykırılığı öne sürülen 15., 18., 21., 23., 26. ve 27. maddelerinin iptali istemi ile Anamuhalefet Partisi Sosyal Demokrat Halkçı Parti tarafından açılan 1989/6 Esas, 1989/42 Karar sayılı karar. www.anayasa.gov.tr/eskisite/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K1989/K1989-42.htm - 94k -

yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Anayasanın bu hükmüyle, Türk hukukunda vergi adaletine “mali güç ilkesi” ölçüt olarak kabul edilmiştir (ÇAĞAN, 1982, s.192; KARAKAŞ-SONSUZOĞLU, 1998, s.216). Bu hüküm, sosyal hukuk devleti ilkesinin doğrultusunda vergi ödevine egemen olan temel anayasal kuralları kapsamaktadır (KÜKRER, 1990, s. 500). Ayrıca, *vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır* ifadesi, bu hükmü destekler nitelik taşımaktadır (TAŞ, 1998, s.279).

Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrası verginin mali güce göre alınmasını öngörmektedir. Ancak, mali güç ölçüsü kesin çizgilerle belirtilmemiştir. Anayasa mali güç kavramının tanımını yapmamış ve göstergesi olarak kabul edilebilecek unsurlar konusunda herhangi bir açıklamada bulunmamıştır. Kamu maliyesinde kişilerin mali güçlerinin ana göstergelerinin gelir, servet ve harcama olduğu kabul edilmektedir. Yasa koyucu mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirmek için bu kaynaklara kendi tercihleri çerçevesinde değişik yoğunluklarda yönelecektir (ÖNCEL vd., 2005, s.53; GÜNEŞ, 1998, s.99).

Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen mali güce göre vergilendirme sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Mali güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır (ÖNCEL vd., 2005, s.53; ERGİNAY, 1983, s.61).

Verginin mali güce göre alınması, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergilendirilmesidir. Mali güce göre vergilendirme, sosyal devlet anlayışına ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine uygun düşmekte, toplumdaki gelir grupları arasındaki farkı azaltmakta ve vergi adaletinin gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır. Anayasa Mahkemesi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa 4108 sayılı Yasa'nın 24. maddesi ile eklenen Mükerrer 111'inci maddenin Anayasa'nın 73. maddesine aykırılığı iddiasıyla açılan iptal davasına ilişkin olarak vermiş olduğu kararda mali güce göre vergilendirmeyi

tanımlamış ve önemli oranda açıklamıştır. Anayasa Mahkemesine göre (www.anayasa.gov.tr, 08.02.2006);

“Malî güce göre vergilendirme ise, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirtir. “Malî güç”, Anayasa’da tanımlanmamakla birlikte, genellikle “ödeme gücü” anlamında kullanılmaktadır. Kamu maliyesi yönünden gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergesidir. Verginin, herkesten malî gücüne göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirme alanına yansımadır.

73. maddenin ikinci fıkrasında, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli biçimde dağılımı için yükümlülerin kişisel durumlarının gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının, ücretlere göre farklı vergilendirilmesi, en az geçim indirimi, artan oranlı (müterakki) vergilendirme, çeşitli ayırlık (istisna) halleri ve bağışıklık (muafiyet) uygulamaları, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarıdır.”

Eşitlik ilkesinin vergilendirmeye ilişkin uzantısını Anayasa’nın 73. maddesinde tespit edilebilmektedir. Anayasa Mahkemesi, 73. maddede yer alan mali güce göre vergileme ilkesini eşitlik ilkesi ile birlikte okur:

“Verginin mali güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilemede uygulama aracıdır.” “Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür...Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.” (Anayasa Mahkemesi, 13.7.1995, 85/32, RG.T.28.9.1996, RG.no22771 ve 6.7.1995, 80/27, RG.T.2.2.1996, RG.no.22542’den aktaran SOYDAN, 1998, s.86).

Demek ki, “mali güç” bir eşitlik veya eşitsizlik ölçütüdür. Vergilendirmede, hukuksal durumun aynılığını belirleyen temel ölçü mali güç aynılığıdır. Hukuksal durumdaki farklılık ise mali güçteki farklılıkla ölçülebilir. Buradan hareketle, mali gücü aynı olanların

eşit, farklı olanların eşitsiz durumda oldukları sonucuna varılabilir (SOYDAN, 1998, s.86-87).

Anayasa Mahkemesi vergilemede eşitlik kavramını şöyle değerlendirmiştir (SABAN, 1998, s.77): “...Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirme yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa’da öngörülen verginin “mali güce göre ödenmesi”, “herkesin vergi ödemesi” ile birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğunu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise farklı oranda vergilendirilmesidir...”

Ödeme gücü ilkesi açısından gelir vergisi değerlendirilirken Anayasanın 73. maddesinin birinci fıkrasında yer alan “Herkes ... ödeme gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” hükmü ile ikinci fıkrasında yer alan “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır” hükümleri göz önüne alınmalıdır (TAŞ, 1998, s.294).

1982 Anayasası, 1961 Anayasası gibi, Türkiye Cumhuriyetini sadece hukuk devleti olarak değil, sosyal bir hukuk devleti olarak nitelendirmiştir. Hukuk devletinin eşitlik anlayışı yasa önünde eşitlik olmasına karşılık sosyal devletin benimsediği eşitlik anlayışı, sosyal adalete uygun fırsat eşitliğidir. Hukuk devleti, vergi adaletinin yatay adalet yönü ile ilgilenmekte, sosyal devlet ise, dikey adalet sorunu ile ilgilenmektedir (ÖNCEL vd., 2005, s.53).

Vergi adaletinin ölçülerinin kaynağını “sosyal hukuk” devletinde bulabiliriz. 1982 Anayasasının 73. maddesinin ortaya koymuş olduğu vergileme ilkeleri sosyal hukuk devleti ilkesinin somutlaştırılmış ifadesidir (SOYDAN, 1998, s.82,83).

Sosyal devletin bireye karşı yükümlülüğü iki boyut içerir. Bireyin kendi içinde bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülük ve bireyin toplum karşısında bulunduğu koşullara ilişkin yükümlülük. Söz konusu yükümlülüklerin vergilendirmeye ilişkin izdüşümü

Anayasanın 73. maddesinde yer alır. Mali güce göre vergilendirme ilkesi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi. Birinci yükümlülük, yükümlünün mali gücü oranında vergilendirilmesi ya da mali gücünün üzerinde vergilendirilmemesini, ikinci yükümlülük ise mali gücü farklı olanların farklı oranlarla vergilendirilmesi yoluyla vergi yükünün dengeli dağıtımının sağlanmasını gerektirir (SOYDAN, 1998, s.92).

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergileme alanındaki uzantısını oluştururken, aynı zamanda, verginin adil dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansımaları ifade eder (SOYDAN, 1998, s.92).

Verginin mali güce göre ödenmesi sosyal devlet olmanın gereğidir. Anayasa Mahkemesi, bir kararında, "...verginin vatandaşların mali gücüne göre alınması maliye ilminin prensiplerine ve sosyal adalete uygun bir esastır" biçiminde görüşüyle, mali güce göre vergi alınması ile sosyal adalet arasında bağlantı kurmuştur. Bir başka kararında da, mali güç ile sosyal devlet arasındaki bağlantıyı vurgulamıştır. Mahkemeye göre, "...mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Bu ilkeye uyulmakla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır. Anayasa, mali güce göre vergilendirme ilkesini kabul etmekle, 2. maddesinde genel bir ilke olan "sosyal devlet" ilkesini vergileme alanında, daha somut duruma dönüştürmüştür (ALİEFENDİOĞLU, 2003, s.236).

Verginin mali güce göre ödenmesi, vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerine ve sosyal devlet anlayışına dayanmaktadır. Eşit mali güce sahip kişilerin aynı miktar vergi ödemesi, farklı ödeme güçlerine sahip kişilerin farklı oranlarla vergilendirilmeleri mali güç, eşitlik ve adalet ilkelerine uygundur. Anayasa Mahkemesi, vergilemede eşitlik ilkesini, "mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ayrı oranda vergilendirilmesidir" biçiminde tanımlamıştır. Eşitlik ilkesi, vergi yükünün, kişilerin, kamu hizmetlerinden yararlanma oranıyla ilgi kurulmaksızın ödeme güçleriyle orantılı paylaşılmasını gerektirir (ALİEFENDİOĞLU, 2003, s.236).

Anayasa Mahkemesi, "...bir bölüm kamu giderinin yalnızca yurttaşların bir kısmına yükletilmesini" vergide eşitlik ve adalet ilkelerine uygun bulmamıştır. Bir başka

kararında, “kamu giderlerinin, mali güç dikkate alınmadan bir kesime daha fazla yükletilmesini eşitlik ilkesine ve anayasaya aykırı bulmuştur (ALİEFENDİOĞLU, 2003, s.237).

Sosyal hukuk devleti anlayışında, vergilendirme ile gelir ve servetin yeniden dağıtılması da öngörülmektedir (KANETİ, 1984, s.28). Sosyal devletin vergilendirme yolu ile ekonomiye müdahale etmesindeki temel amaç, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliklerin giderilmesi düşüncesidir. Sosyal devlet vergiyi ekonomik bakımdan tarafsız bir mali araç olarak değil, tersine sosyal dengeyi sağlamak ve sosyal sınıflar arasındaki eşitsizlikleri azaltmak amacıyla kullanılması gereken bir araç olarak değerlendirmektedir (ÖNCEL vd., 2005, s.53).

Ödeme gücü ilkesinin vergi sistemimizde yer alan tüm vergiler için uygulanabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, ödeme gücü ilkesinin şahsileştirmeye uygun nitelikteki vergiler (özellikle gelir vergisi) açısından öngörüldüğü belirtilebilir. Bununla birlikte, ödeme gücünü dikkate almayan objektif karakterli vergilerin de belirli varsayımlar altında ödeme gücü ilkesiyle bağdaştırılmasının mümkün olabileceğini belirtmek gerekir (TAŞ, 1998, s.279).

Mali güce göre vergilendirme ilkesi, dar anlamda vergi için geçerlidir. Vergiler dışındaki mali yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerlidir. Çünkü bu yükümlülükler konu olan hizmetlerin kişiler yönünden özelleştirilmesi ve mali bir karşılığa dayandırılabilmesi olanağı vardır. Anayasanın 73. maddesi de mali güce göre vergilendirme ilkesini sadece dar anlamda vergi için hükme bağlamıştır (birinci fıkra). Oysa aynı madde (üçüncü ve dördüncü fıkra) vergilerin yasallığı ilkesi ve yürütme organının vergilendirme yetkisi ile ilgili olarak geniş anlamda vergiyi esas almıştır (ÖNCEL vd., 2005, s.53; ERGİNAY, 1983, s.61).

401. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesinin Gelir Vergisi'ndeki Durumu

4010. En Az Geçim İndirimi Uygulaması Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi

Hemen bütün vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümleri vergilemede adalet ilkesini yasal yollardan destekleyen olguların başında gelmektedir. Bu düzenlemelere sosyal, ekonomik ve mali politikaların birer aracı olarak Türk vergi sisteminde de geniş yer verilmiştir (SÖYLER, 2005, s.127).

Ülkemizde en az geçim indirimi, ilk defa 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile uygulanmaya başlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununun kabulünden önce uygulanan Kazanç, İktisadi Buhran ve Muvazene vergilerinde bazı indirimler mevcut olmakla birlikte, bunları gerçek anlamda en az geçim indirimi olarak kabul etmek mümkün değildir (PAMAK, 1978, s.199).

Türk vergi sisteminde gerçek anlamda en az geçim indirimi uygulanmasına 1950 yılında Gelir Vergisi Kanunu ile başlanmıştır. Bu uygulamanın gerekçesi dönemin hükümeti tarafından, *herkesin mali gücü ile orantılı olarak vergilendirilmesi kuralının bir gereği* şeklinde ifade edilmiştir. Söz konusu gerekçe karma komisyon tarafından ise, *sosyal adaletin gereği* şeklinde ortaya konmuştur (DİKMEN, 1956, s.97-98).

Gelir Vergisi Kanunumuzda düzenlenen en az geçim indiriminin getiriliş amacı, mükellefin geçimi için ihtiyaç duyduğu geliri vergi dışı bırakmaktır. Bu bağlamda, mükellefler, bekar, evli ve çocuk sayısına göre farklılaştırılmak suretiyle aile müessesesinin ayrıca korunması hedeflenmiştir (PAMAK, 1978, s.201).

2361 Sayılı Kanunla kabul edilen genel indirim için, ayrıca, en az geçim indirimi uygulamasında 1968 yılından itibaren geçerli olan vergiden indirim yöntemi kaldırılarak yerine matrahtan indirim yöntemi getirilmiştir. Mükelleflerin ödeme güçlerine ulaşılmasında vergiden indirim yöntemine göre daha adaletli bir yöntem olan ve 1950 – 1968 yılları arasında uygulanan matrahtan indirim yönteminin yeniden hayata geçirilmesi önemli bir düzenlemedir (BULUTOĞLU, 1981, s.54).

5421 Sayılı Kanun ile 1950 yılında uygulamasına başlanılan en az geçim indirimi mükelleflerin zihninde bir geçim en azının vergilenmemesi gerektiği şeklinde izlenim uyandırmıştır. Bu izlenimin silinmesi düşüncesiyle 1981 yılına en az geçim indirimi kaldırılarak, yerine 2361 Sayılı Kanunla, Ocak 1981 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, genel indirim uygulaması getirilmiştir. 2361 Sayılı Kanunla en az geçim indirimi olan GVK'nın 7. bölümünün başlığı indirimler olarak değiştirilmiş ve tam mükelleflerin bütün gelir unsurlarına yönelik olarak uygulandığı için de *genel indirim* şeklinde adlandırılmıştır.

4.12.1985 Tarih ve 3239 Sayılı Kanunla GVK'nın 31. maddesinde yapılan düzenleme ile en az geçim tekniğinin mevcut uygulama şeklini oluşturan ve 2361 sayılı kanunla düzenlenen genel indirim uygulamasına son verilerek, ücret unsuru için uygulanan özel indirim tutarlarının yükseltilmesi yoluna gidilmiştir.

1950 yılından 1986 yılına kadar en az geçim indirimi tutarları Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7 : Türkiye'de En Az Geçim İndirimi (Yıllık, TL)

Kanun No	Uygulama Tarihi	Bekar Mükellef	Evli Mükellef					
			Ç.suz	1 Ç.lu	2 Ç.lu	3 Ç.lu	4 Ç.lu	5 Ç.lu
5421	1950-1957	540	900	1,080	1,080	1,260	1,260	1,440
6908	1958-1962	810	1,350	1,620	1,620	1,890	1,890	2,160
193(202 SK)	1963-1967	1,080	1,800	2,160	2,520	2,880	3,240	3,600
193(980 SK)	1968-1980	3,600	1,800	2,160	2,520	2,880	3,240	3,600
		1,800	2,880	3,600	4,320	5,040	5,760	6,480
193(2361 SK)	1981-1986	7,200	12,600	14,400	16,200	18,000		

Kaynak: PAMAK, 1978, s.201; BULUTOĞLU, 1981, s.54; AKDOĞAN, 1988, s.141.

Genel indirimin (en az geçim indirimi) yürürlükten kaldırılması, teorik olarak, vergi ödeme gücüne ulaşılmasında kullanılan tekniklerden birinden gelir vergisinin yoksun kalması sonucunu ortaya çıkarmıştır. Vergi ödeme gücüne ulaşılmasında kullanılan araçlardan birisi olan genel indirim tutarları her ne kadar sembolik düzeyde belirlenmiş idiyse de, tamamen kaldırılması vergilemede adalet ilkesiyle bağdaşmamaktadır. Ülkenin içinde bulunduğu mali ve ekonomik koşullar, mükelleflerin, vergi karşısındaki durumlarının adil ve gerçekçi bir şekilde kavranması kuralından sapmalara neden olarak

indirim tutarlarının sembolik düzeylerde belirlenmesi sonucunu doğurabilir. Ancak, düşük tutarlarda indirim uygulanmasından ise, hiç uygulanmaması şeklindeki bir anlayış bilimsel açıdan sakıncalı bir durum oluşturmakta ve yasaların doğuştan yapısal aksaklıklar taşımasına neden olmaktadır (AKDOĞAN, 1988, s.141).

En az geçim indirimi uygulamasının yürürlükten kaldırılması anayasal ilke niteliğinde olan mali güce göre vergileme ilkesine ve vergilemede adalet ilkesine ters düşmektedir. Bu durum, ayrıca, gelir vergisinin etkinliğini de zedelemiştir. Çünkü mali güce göre vergilendirmenin gerçekleştirilebilmesi için, bu ilkenin benimsendiği bütün gelişmiş ülke uygulamalarında olduğu gibi, insanca yaşamın sürdürülmesi için gerekli olan belli bir en azın vergi dışında tutulması gerekliliği vardır. Bu şekildeki bir uygulama mükellef psikoloji üzerinde de olumlu etkiler meydana getirmiştir. Gerçi, en az geçim uygulamasına son verilmesine karşın, ücretliler için uygulanan bir özel indirim mevcuttur. Ancak, belirtmek gerekir ki, özel indirim, en az geçim sisteminin değil, emek gelirlerine çok az da olsa ayrıcalık tanıyan ayırma ilkesinin uygulama aracıdır (ERGİNAY, 1990, s.55).

Vergilemenin, 1961 ve 1982’de ilke olarak benimsenip anayasal güvence altına alınan, mükelleflerin ödeme güçlerine göre gerçekleştirilebilmesi için, bu ilkenin olmazsa olmazlardan birini oluşturan en az geçim indiriminin kesinlikle uygulanması gerekmektedir. Bu durum hem vergilemede adalet ilkesinin hem de hukuk devleti olmanın gereğidir. Devlet açısından çok önemli gelir kayıplarına yol açacağı düşüncesi bu uygulamanın kaldırılmasına gerekçe olarak gösterilemez. Ayrıca, en az geçim indirimi kaldırılırken, 1985’te yapıldığı gibi, özel indirim tutarlarının yükseltilmesi de bu uygulamanın alternatifini oluşturamaz (TAŞ, 1991, s.51).

Ancak geçimini sağlayacak miktarda gelir elde edenlerin bu gelirlerinin vergi dışı bırakılması sosyal adaletin gereğidir. Bu durum ödeme gücüne vergilemeyi ilke olarak kabul eden Anayasamızın da bir emridir. Geçimini temin edebilecek seviyede veya bu seviyenin de altında gelir elde edenlerin ödeme gücünden söz edilemez (PAMAK, 1978, s.207).

5588 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 01.03.2007 tarihinde TBMM’de kabul edilmiştir. Bu kanunla 31/12/1960 tarihli ve

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 32. maddesi, başlığı “*asgarî geçim indirimi*” olarak değiştirilerek, yeniden düzenlenmiştir. Bu yeni düzenlemeyle, ücretliler için vergi iadesi uygulamasına son verilerek, yerine asgari geçim indirimi uygulaması getirilmiştir.

5588 Sayılı Kanun ile kabul edilen asgari geçim indirimi uygulaması GVK’da belirtilen gelir unsurlarından sadece birisi, ücretler, için kabul edilmektedir. Buradan hareketle, bu düzenleme 4.12.1985 tarih ve 3239 Sayılı Kanunla en az geçim indirimi tekniğinin mevcut uygulama şeklini oluşturan genel indirim uygulamasına son verilerek, ücret unsuru için uygulanan özel indirim tutarlarının yükseltilmesi anlayıştan bir geri dönüş olarak değerlendirilemez. Bu düzenleme, kamu maliyesi teorisinde, vergilemede, emek ve sermaye gelirlerinin, emek gelirleri lehine, farklı işleme tabi tutulması anlamına gelen ayırma ilkesi içerisinde değerlendirilmesi gereken bir düzenlemedir. Nitekim, Kanun tasarısında da belirtildiği gibi, düzenleme ile, sadece, "ücretlilerde vergi indirimi" sistemi kaldırılarak "asgari geçim indirimi" sistemi getirilmektedir. Buradan, hareketle GVK’da gerçek manada en az geçim indirimi uygulamasının bulunmadığı sonucuna varılabilir.

Ödeme gücüne göre vergi alınmasının temel amacı, mükellefin kendisinin ve ailesinin asgari düzeyde geçimini sağlayabilecek miktardaki gelirin vergi dışı bırakılmasıdır. Bu bakımdan en az geçim indirimi, vergi adaletini sağlayıcı tekniklerden en önemlisini oluşturmaktadır. Bireylerin yaşamlarını insanca sürdürebilmeleri için gerekli olan fizyolojik ve sosyal ihtiyaçlarının en az geçim indirim tutarlarının belirlenmesinde dikkate alınması gerekmektedir. Vergi alma konusundaki hiçbir gerekçe, bireylerin yaşamlarını insanca sürdürebilmeleri gereğinin önüne geçemez. Bu nedenle toplumun bütün bireylerinin yaşamlarını insanca sürdürebilmeleri için gerekli olan asgari gelirin vergi dışı bırakılması anlamına gelen en az geçim indirimi uygulamasının bir an önce vergi sistemimize yeniden kazandırılması gerekmektedir (HARB - İŞ, 1994, s.71).

En az geçim indirim uygulamasının bulunmaması, vergi adaleti açısından önemli bir olumsuzluk meydana getirmektedir. Kamu maliyesi teorisinde vergi ödeme gücünün başladığı sınır olarak kişinin fizyolojik varlığını sürdürebilmesi için gerekli olan sınırı gösteren en az geçim indirimi haddidir. Bu vergilemede adalet ilkesinin temel kuralıdır. Bu tekniğe yer verilmemesi vergi adaletine aykırı bir durum oluşturmaktadır (SÖYLER, 2006, s.38).

4011. Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi Uygulaması Açısından Farklı Ülke Uygulamaları

İnsanın yaşamını devam ettirmesi için gerekli olan beslenme, barınma ve giyecek gibi temel ihtiyaçları karşılayacak gelir düzeyini ifade eden seviyenin vergilendirilmemesini ifade eden en az geçim indirimi uygulamasına hemen bütün ülkeler vergi sistemlerinde yer vermektedirler. Bu bağlamda aşağıda bazı ülke vergi sistemlerinde yer alan en az geçim indirim uygulamaları hakkında bilgi verilerek, Türk vergi sistemi ile karşılaştırmalı değerlendirme yapılacaktır.

Tablo 8 : Yabancı Ülkelerde En Az Geçim İndirimi

Ülke Adı	İndirim Türü	İndirim Miktarı
Kanada (2008)	Temel Kişisel İndirim	1,440 Kanada Doları
	Eş ve Bağımlı Kişi İndirimi	1,440 Kanada Doları
	Çocuk İndirimi (18 yaş altı)	300 Kanada Doları
	Sakatlık İndirimi	1,050 Kanada Doları
İngiltere (2008)	Kişisel İndirim	5,225 Pound
	Kişisel İndirim (65 – 74 yaş arası)	7,550 Pound
	Kişisel İndirim (75 yaş ve üzeri)	7,690 Pound
	Evli Çift İndirimi (75 yaş ve üzeri)	6,365 Pound
	Evli Çift İndirimi (6.4.2000 öncesinde 65 yaş)	6,285 Pound
	Yaş ile İlgili İndirimlerde Gelir Sınırı	20,900 Pound
	Evli Çift İndirimlerinde Minimum Seviye	2,440 Pound
ABD (2008)	Kör Kişi İndirimi	1,730 Pound
	Kişisel Vergi Muafiyeti	3,500 ABD Doları
	Standart İndirim (Evli)	10,900 ABD Doları
	Standart İndirim (Ev Reisi)	8,000 ABD Doları
	Standart İndirim (Bekar)	5,450 ABD Doları
	Standart İndirim (Bağımlı Kişi)	900 ABD Doları
Almanya (2008)	Standart İndirim (Kör veya Yaşlı)	1,350 ABD Doları
	Temel İndirim (Bekar)	7,664 Euro
	Temel İndirim (Evli)	15,329 Euro
	Çocuk İndirimi (1,2 ve 3. çocuk için)	1,848 Euro
Japonya (2007)	Çocuk İndirimi (4. ve fazlası çocuk için)	2,148 Euro
	Temel İndirim	380,000 Japon Yeni
	Eş İndirimi	380,000 Japon Yeni
İtalya (2007)	Bağımlı Kişi İndirimi	380,000 Japon Yeni
	Temel İndirim (Her bir Mükellef)	3,000 Euro
	Temel İndirim (İşçiler)	8,000 Euro
	Temel İndirim (Emekliler)	7,500 Euro
	Temel İndirim (Serbest Meslek Sahipleri)	4,800 Euro
	Bağımlı Kişi İndirimi (Eş)	800 Euro
	Bağımlı Kişi İndirimi (Çocuk)	800 Euro
Bağımlı Kişi İndirimi (Diğer)	750 Euro	

Not: Tablo ilgili ülkelerin maliye bakanlıkları verileri ve OECD'nin "Taxing Wages 2006-2007 Special Feature: Tax Reforms and Tax Burdens" isimli yayınından yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yukarıdaki Tablo 8’de yer verilen ülke örneklerinde vergi mükellefinin kendisi dışında kalan eş, çocuk, engelli veya diğer indirimlerden yararlanabilmek belirli şartlara bağlanmıştır. Buna göre, genellikle söz konusu indirim hakları belirli bir seviyenin altında kalan gelir sahiplerine yönelik olarak tanınmaktadır.

Mükelleflerin ödeme güçlerinin kavranması ve vergilemede adalet ilkesinin nispi olarak temin edilmesi açısından gerekli şartlardan birini oluşturan en az geçim indirimi uygulaması üzerinde çok geniş bir konsensüsün bulunduğu ve vergi sistemlerinde yaygın olarak yer alan bir uygulamadır. Dünya örnekleri göz önüne alındığında ülkelerin artan oranlı tarifede yer alan ilk oranları sıfır olarak uygulayarak veya belli bir seviyenin altındaki geliri vergilendirilebilir gelir şeklinde değerlendirmeyerek en az geçim indirim tekniğini hayata geçirdikleri görülmektedir. Türkiye uygulamasında artan oranlı gelir tarifelinin ilk oranı sıfır olmadığı gibi belirli bir seviyenin altındaki gelirin vergi dışı bırakılması söz konusu değildir. Buradan hareketle, Türkiye’de en az geçim indirimi uygulamasının söz konusu olmadığı ifade edilebilir.

Kamu maliyesi literatürü ve farklı ülke vergi sistemlerindeki uygulamalar göz önüne alındığında en az geçim indirimi uygulamasının, hangi kaynaktan elde edildiği dikkate alınmaksızın bütün gelir unsurları açısından söz konusu olması gerektiği ifade edilebilir. Bu açıdan bakıldığında, Türkiye uygulamasında sadece ücret gelirleri açısından geçerli olan ve vergi indirimi yerine getirilen asgari geçim indirimi uygulamasının gerçek manada bir en az geçim indirimi olmadığı sonucuna varılabilir.

Ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesinde olmazsa olmaz şartlardan biri olan ve gerekliliği konusunda çok geniş bir kabulün söz konusu olduğu en az geçim indirimi uygulamasına yer vermemesi, Türk Vergi Sistemi açısından çok büyük bir eksikliği ifade etmektedir. Hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın belli bir seviyenin altında kalan gelirin en az geçim indirimi olarak kabul edilmek suretiyle vergi dışı bırakılması vergi sistemimizin daha sağlıklı bir hale getirilmesi yönünde atılması gereken ilk ve en önemli adım olarak değerlendirilebilir.

4012. Artan Oranlı Tarife Uygulaması Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi

40120. Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifelerinin Gelişimi

1982 Anayasasının 73. maddesinin birinci fıkrasında vergilendirmenin mükelleflerin mali güçlerine göre olması gerektiği ilke olarak benimsenmiştir. Mali güç kavramının ödeme gücü anlamında kullanıldığı Anayasa Mahkemesi kararlarında ortaya konmuştur.¹⁴ Vergilerin mükelleflerin ödeme güçlerine göre olması açısından, genellikle, *vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan ölçüler* olarak tanımlanan vergi oranı vazgeçilmez bir unsurdur (KIZILOĞLU, 1997, s.65). Anayasanın 73. Maddesinin ikinci fıkrasında ise, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Buradan hareketle, ödeme gücüne ulaşmada kullanılan tekniklerden birisi olan artan oranlı tarifenin de, dolaylı da olsa, anayasal ilke olarak benimsendiği sonucuna varılabilir (TEKİN, 1978, s.109). Nitekim, Anayasa Mahkemesinin vermiş olduğu bazı kararlar bu tespiti doğrular niteliktedir. Anayasa Mahkemesi Ekonomik Denge yeni vergilerin konmasının Anayasa’ya aykırılığı istemiyle açılan iptal davasına ilişkin olarak verdiği kararda; *“mali güce göre vergilendirme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, yükümlülerin ödeme güçleri gözetilerek farklı vergileme rejimlerine tabi tutulmalarını zorunlu kılmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde artan oranlı vergileme vergi yükünün adalete uygun dağılımı ve mali güce göre vergilendirmenin araçlarındandır”* ifadelerine yer vermesi bu durumu desteklemektedir.¹⁵

Türkiye’de, anayasal ilkeler olan ödeme gücüne göre vergileme ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının dolaylı sonucu olarak anayasal nitelik taşıyan artan oranlı vergi tarifesi¹⁶ uygulamasının durumu modern anlamda gelir vergisi uygulamasının başladığı 1950 öncesi ve sonrası şeklinde iki dönemde ele alınmaktadır.

¹⁴ Karar sayıları: 1998/7, 1995/27, 1996/46, 1997/50, 2004/47.

¹⁵ Karar sayısı: 1995/32.

¹⁶ Artan oranlı tarifenin verginin ödeme gücüyle orantılı olması ilkesinden kaynaklandığı görüşü teoride hakim olmasına karşın, sosyal devlet ilkesinin bir gereği olduğu görüşünü ifade edenler de vardır. Buna göre, artan oranlı tarife, devletin, geliri adaletli bir şekilde yeniden dağıtma görevini yerine getirmek için kullandığı bir araçtır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bakınız. Funda BAŞARAN, “Artan Oranlı Vergi Tarifesi,

401200. Gelir Vergisinden Önceki Dönem

Türkiye’de gelir vergisi tarifesi ilk olarak, 3.6.1949 tarihinde kabul edilen ve (ücretliler hariç) 1950’de yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile belirlenmiştir. Ancak, GVK’nın kabulü öncesinde de, gelir vergisi adı altında olmamakla birlikte, bireysel gelir üzerinden alınan Kazanç ve İktisadi Buhran Vergilerinde de artan oranlı tarife uygulaması söz konusuydu (PELİN, 1942, s.376)¹⁷.

1926 yılında sanat ve ticaret ile uğraşan gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerini konu alan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu uygulanmaya başlanmıştır. Kazanç Vergisi, modernleşmeyi hedeflediği için, Türk vergi sistemi açısından yeni bir devrin başlangıcıdır. Bu vergi ile o zamana kadar sadece dış belirtiler usulüne dayanan vergiye beyanname usulü getirilmiş, mükellefler iki büyük sınıfa ayrılarak bir sınıf beyannameye, diğeri ise yine dış belirtilere göre vergiye bağlanmıştır (KORKMAZ, 1982, s.108; VARCAN, 1987, s.32).

1926-1931 arasındaki dönemde gelir üzerinden alınan tek vergi Kazanç Vergisi iken, 1931 yılında ek olarak Dünya Ekonomik Krizinin yarattığı olumsuz etkiyi ortadan kaldırmak amacıyla İktisadi Buhran Vergisi adı ile artan oranlı tarifeye sahip olağanüstü bir vergi tarh edilmiştir (PELİN, 1942, s.376).

1926 yılından modern anlamda gelir vergisi uygulamasının başladığı 1950 yılına kadar olan dönemde vergi sistemimizde gelir üzerinden alınan ve artan oranlı tarife yapısına sahip kazanç ve iktisadi buhran vergilerinin benimsediği çok sayıda tarife bulunmaktaydı. Bu durum vergi sisteminde karmaşıklıkların oluşmasına neden olmaktaydı. Ayrıca, söz konusu vergilerden sağlanan gelirlerin en büyük kısmının ücretlilerin gelirleri, nispeten küçük kısmının ise sanat ve ticaret gelirleri üzerinden alındığı görülmektedir. Nitekim,

Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu mudur?”, Prof. Dr. Adnan TEZEL’e Armağan, Marmara Üniversitesi Yayını No: 600, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını No: 13, İstanbul.

¹⁷ 1932’de kabul edilen Muvazene ve 1935’de kabul edilen Hava Kuvvetlerine Yardım vergileri düz oranlı, sırasıyla %8 (1938 kanunu) ve %4 (1940 kanunu), tarifeye sahip oldukları için değerlendirme dışında tutulmuştur (PELİN, 1942, s.376).

1936 yılında yaklaşık olarak 55 milyon olarak tahsil edilen gelirden sadece %20'sinin sanat ve ticaret iratlarından, %80'inin ise ücretlerden alındığı tahmin edilmektedir (PELİN, 1942, s.390). Bu durum, vergilemenin mükelleflerin ödeme güçleri ile orantılı olması anlayışına, dolayısıyla da vergilemede adalet ilkesine aykırıdır.

401201. Gelir Vergisinden Sonraki Dönem

Modern anlamda gelir vergisi uygulamasının başladığı 1950 yılından günümüze kadar uygulanan gelir vergisi tarifeleri taşıdıkları özellikler dikkate alınarak üç dönemde değerlendirilebilir: Birincisi, sabit tarifeler şeklinde ifade edilebilecek 1950-1980 dönemi ikincisi, değişken vergi oranlı tarifeler şeklinde ifade edilebilecek 1981-1986 dönemi ve üçüncüsü ise, değişken vergi dilimli tarifeler şeklinde ifade edilebilecek 1986-2007 dönemidir (EYÜPGİLLER, 1993, s.74). Bu dönemlerde uygulanan tarifeler aşağıda değerlendirilmektedir.

401202. 1950-1980 Dönemi Tarifeleri

Bu dönemde uygulanan tarifelerin bazı özellikleri şu şekilde ifade edilebilir (GÜRDAL, 2001, s.132):

- (i) 1950 yılı hariç olmak üzere tarifelerde belirlenen ilk oranlar düşük, son oranlar ise yüksektir.
- (ii) Bu dönemdeki tarifelerde belirlenen en üst vergi oranları ile son vergi oranları farklıdır.
- (iii) Bu dönemde gelir vergisinde en az geçim indirimi uygulaması söz konusu olduğundan tarifeler dolaylı sıfır oranlı tarifelerdir.

Türkiye'de gelir vergisi tarifesi ilk olarak modern anlamda ilk gelir vergisi kabul edilen 5421 Sayılı GVK ile belirlenmiştir. Bu kanun artan oranlı tarife uygulamasını benimsemiştir. 5421 Sayılı Kanun ücretler için 1.1.1950-28.2.1958, diğer kazançlar için 1.1.1950-31.12.1957 tarihleri arasında uygulanmıştır. 14.2.1957 tarihli 6098 sayılı Kanun ile gelir vergisi tarifesinde değişiklikler yapılmıştır. 6098 sayılı Kanun ile getirilen gelir vergisi tarifesi ücretliler için 1.3.1958-28.2.1962, diğer kazançlar için ise 1.1.1958-

31.12.1961 tarihleri arasında uygulanmıştır. 31.12.1960 tarihinde kabul edilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile gelir vergisi tarifesi değiştirilmiştir. 193 sayılı Kanun ile getirilen gelir vergisi tarifesi ücretliler için 1.3.1962-28.2.1963, diğer kazanç ve iratlar için ise 1.1.1962-31.12.1962 tarihleri arasında uygulanmıştır (TEKİN, 1978, s.111; ARSAN, 1975, s.123).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile kabul edilen gelir vergisi tarifesi, 1950-1957 ve 1958-1961 yılları arasında uygulanan diğer tarifelerle karşılaştırıldığında, uygulanan oranlara göre, alt gelir dilimlerinde azalma, üst gelir dilimlerinde ise artış meydana getirmiştir. 1961 yılındaki vergi tarifesi, 1950 yılındaki tarifeye karşılaştırıldığında reel vergi oranlarının yükseldiği görülmektedir. En alt ve en üst gelir dilimleri hariç bütün dilimler, 1950 tarifesine göre, reel olarak daha yüksek oranda vergilendirilmektedir. Söz konusu fark alt ve orta gelir dilimlerinde en yüksek değere ulaşmakta, gelir yükseldikçe fark azalmaktadır (KİRMANOĞLU, 1994, s. 68).

1950 yılından 1980 yılı sonuna kadar olan dönemde uygulanan gelir vergisi tarifelerinde dikkat çeken bir husus 193 Sayılı GVK'nın yürürlüğe girdiği 1.1.1961 tarihine kadar uygulanan tarifelerde bekarlar ve evliler arasında ödeme gücü farklılıkları bulunduğu anlayışından hareket edildiği hususudur. Bekar mükelleflerin evlilerden daha fazla ödeme gücüne sahip oldukları anlayışı, daha yüksek oranda (% 5) vergilendirilmeleri sonucunu doğurmuştur (GÜRDAL, 2001, s.135-138).

401203. 1980-1985 Dönemi Tarifeleri

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda 27.12.1980 tarihinde 2361 sayılı Kanun ile gelir vergisi tarifesi değiştirilmiştir. Değişiklik sonucu kabul edilen tarife 1981-1985 tarihleri arasında uygulanmıştır. Bu dönemde uygulanan tarifelere ilişkin bazı özellikler şunlardır(GÜRDAL, 2001, s.139):

- (i) Gelir vergisinde genel indirim (en az geçim indirimi) uygulamasının söz konusu olması nedeniyle, 1950-1980 arasındaki tarifeler gibi, dolaylı sıfır oranlı tarifelerdir.

- (ii) Tarifelerdeki ilk vergi oranları, özellikle 1980 öncesi tarifelere göre, yüksek tespit edilmiştir.
- (iii) Tarifelerdeki gelir dilimleri dönem boyunca sabit kalmış, buna karşın vergi oranları değişmiştir.
- (iv) 1980 öncesinde uygulanan tarifeler dilim usulüne göre düzenlenirken, sonrasındaki tarifeler uç tarife şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu iki yöntem arasında içerik ve fonksiyon anlamında bir fark bulunmamakta, sadece tarifenin düzenleniş şekli bakımından farklılık bulunmaktadır. Her iki yöntem sonucu hesaplanan vergi aynı olmakta, ancak uç tarifede önceki dilimlerin toplam vergi miktarı her satırda verildiği için hesaplamada kolaylık sağlanmaktadır.

1981-1985 arasında uygulanan tarifelerde dilimler ilk yıl yüksek tespit edilmiş ve ilgili dönemde sabit kalmıştır. Ancak 1981’de belirlenen vergi oranları ise takip eden yıllarda indirilmiştir. Altı gelir diliminin bulunduğu ve yükseklik farkının % 35 olduğu 1981 yılı tarifesi Türkiye’de gelir vergisi tarifesinin en ağır olduğu yıldır (BULUTOĞLU, 1981, s.87).

401204. 1986-2007 Dönemi Tarifeleri

1986 yılında gelir vergisi tarifesinde değişiklik yapılmıştır. 1986 sonrasında uygulanan tarifelerin bazı özellikleri şunlardır (GÜRDAL, 2001, s.140):

- (i) Tarifelerde vergi oranları sabit kalmış, buna karşın gelir dilimleri değişmiştir. Ancak 1994 yılına kadar % 50 olarak uygulanan son vergi oranı, 1994-1998 arasında % 55 olarak tespit edilmiştir.
- (ii) 1998 yılının ikinci döneminden başlayarak 2006 yılına kadar ücretler ve ücret dışı gelirler açısından farklı vergi oranlarının söz konusu olduğu iki tarife uygulaması söz konusu olmuştur. 2006 ve 2007 gelirleri açısından bu uygulamaya son verilerek tek tarifeye dönmüştür.
- (iii) Özellikle 1999 yılından sonra vergi oranları düşme seyri içerisine girmiştir. 2007 yılı tarifesinde son vergi oranı % 35’e düşmüştür.

(iv) 1986 yılında gelir vergisinde genel indirim (en az geçim indirimi) uygulamasına son verildiği için bu tarihten sonraki tarifelerde sıfır oran uygulaması söz konusu değildir.

1986 yılından 1994 yılına kadar olan süreçte, 1987 yılı hariç her yıl farklı bir tarife uygulanmıştır. Her yıl farklı bir tarife uygulanmakla birlikte, bu tarifelerde sadece dilimler değişmiş, buna karşın vergi oranları sabit kalmıştır. Ancak, bu dönemde (1991-1994)¹⁸ normal gelir vergisi tarifeleri yanında ücretlerinin tamamını kalkınmada öncelikli (1. ve 2. derecede) yörelerde elde eden hizmet erbabının ücretleri için özel gelir vergisi tarifeleri de uygulanmıştır. Özel gelir vergisi tarifelerinde vergi oranları normal gelir vergisi tarifesindeki oranlara göre daha düşük dilim sayısı daha azdır (GÜRDAL, 2001, s.141).

Vergi tarife yapısının 1980 sonrasında 1987 yılı hariç her yıl değiştiği görülmektedir. 1981-1985 yılları arasında dilimler aynı kalmak üzere vergi oranları düşme yönünde değiştirilmiştir. 1981 yılında 1 ile 25 milyon arasındaki 6 dilime karşılık gelen marjinal vergi oranları % 40 ile % 66 arasında iken, 1985 yılında % 25 ile % 50 arasında olmak üzere değiştirilmiştir. En düşük gelir dilimine uygulanan vergi oranı % 40'dan % 25'e düşürülmesine karşın, bu oran, bir başlangıç oranı olarak, yine de, gerek daha önceki tarifelere, gerekse dünya standartlarına göre oldukça yüksektir (KİRMANOĞLU, 1994, s.75).

1986 yılından itibaren ise marjinal vergi oranları sabit kalmak üzere vergi dilimlerinin her yıl arttırıldığı görülmektedir. Söz konusu artışların enflasyonun gelir dilimleri üzerinde yarattığı aşınmaları telafi edere nitelikte görünse de, bu gelir dilimleri sabit fiyatlarla ifade edildiği zaman, bu gelir dilimlerinin giderek daha yüksek vergi oranlarına karşılık geldiği görülmektedir (KİRMANOĞLU, 1994, s.75).

1999 yılından itibaren biri ücretler ve diğeri ücret dışındaki gelirler olmak üzere iki farklı tarife uygulaması söz konusu olmuştur. 2006 yılına kadar olan dönemde iki farklı tarife uygulaması devam etmiştir. Söz konusu dönemde 1999-2004 yılları arasındaki tarifeler için vergi oranları sabit kalmıştır. GVK'nın mükerrer 123. maddesi gereğince, bu kanunun 103.maddesinde yer alan vergi tarifesinin gelir dilim tutarları her yıl bir önceki

¹⁸ 31.12.2000 yılına kadar uygulanması öngörüldüğü halde, 1994 yılına kadar uygulanmıştır.

yıla ilişkin yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanmıştır. 2006 yılı gelir vergisi tarifesinde ise ücretler ve ücret dışı gelirler için aynı oranlar tespit edilmiştir. Aşağıda bu tarifelere yer verilmektedir.

31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan Gelir Vergisi Kanunu 103. maddesinde yer alan "ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, yukarıdaki tarifede yer alan vergi oranları 5 puan indirilmek suretiyle uygulanır" hükmü 5479 Sayılı Kanun 1. maddesiyle kaldırılmıştır. Bunun sonucu olarak 2005 yılı gelir vergisi tarifesinin ücretler ve ücret dışı gelirler şeklinde bir ayrıma yer veren son gelir vergisi tarifesi olmuştur. Bu tarihten sonraki dönemde ücretler ve ücret dışı gelirler açısından aynı tarife söz konusudur.

2008 yılı için geçerli olan vergi tarifesi aşağıda Tablo 9'da verilmiştir. Dört gelir diliminden oluşan 2008 yılı tarifesinde başlangıç oranı % 15 ve marjinal vergi oranı 35'tir.

Tablo 9: Türk Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Dilimleri (YTL)	Vergi Oranı (%)
7.800'e kadar	15
7.800-19.800 arası	20
19.800-44.700 arası	27
44.700'den fazlası	35

Kaynak: PEHLİVAN, 2008, s.254.

Modern anlamda gelir vergisi uygulamasının başladığı 1950 yılında kabul edilen ilk artan oranlı gelir vergisi tarifenden yürürlükteki 2008 yılı gelir vergisi tarifesine kadar olan dönemde yaşanan gelişmeler aşağıda özetlenmiştir.

Tablo 10 : Türkiye’de Uygulanan Gelir Vergisi Tarifelerinin Gelişimi

Tarife Dönemi	Dilim Sayısı	En Yüksek Oran	En Düşük Oran	Yükseklik Farkı	En Yüksek Gelir Dilimi	En Düşük Gelir Dilimi	Uzunluk Farkı
1950-1957	7	45	15	30	100.000	2.500	97.500
1958-1961	10	60	15	45	125.000	2.500	122.500
1962	10	70	10	60	217.500	2.500	215.000
1963-1980	6	68	10	58	285.000	2.500	282.500
1981	6	75	40	35	16 milyon	1 milyon	15 milyon
1982	6	74	39	35	16 milyon	1 milyon	15 milyon
1983	6	74	36	38	16 milyon	1 milyon	15 milyon
1984	6	68	30	38	16 milyon	1 milyon	15 milyon
1985	6	63	25	38	16 milyon	1 milyon	15 milyon
1986-1987	7	50	25	25	48 milyon	3 milyon	45 milyon
1988	7	50	25	25	80 milyon	5 milyon	75 milyon
1989	7	50	25	25	96 milyon	6 milyon	90 milyon
1990	7	50	25	25	128 milyon	8 milyon	120 milyon
1991	7	50	25	25	192 milyon	12 milyon	180 milyon
1992	7	50	25	25	320 milyon	20 milyon	300 milyon
1993	7	50	25	25	512 milyon	32 milyon	480 milyon
1994	7	55	25	30	2.400 milyon	75 milyon	2.325 milyon
1995	7	55	25	30	4.980 milyon	150 milyon	4.830 milyon
1996	7	55	25	30	9.600 milyon	300 milyon	9.300 milyon
1997	7	55	25	30	16.000 milyon	500 milyon	15.500 milyon
1998	6	55/ 45	25/ 20	30/ 25	24.000 milyon / 16.000 milyon	750 milyon / 1.000 milyon	23.250 milyon / 15.000 milyon
1999	6	45/40	20/15	25	50.000 milyon	2.000 milyon	48.000 milyon
2000	6	45/40	20/15	25	62.500 milyon	2.500 milyon	60.000 milyon
2001	6	45/40	20/15	25	70.000 milyon	2.800 milyon	67.200 milyon
2002	6	45/40	20/15	25	95.000 milyon	3.800 milyon	91.200 milyon
2003	6	45/40	20/15	25	120.000 milyon	5.000 milyon	115.000 milyon
2004	6	45/40	20/15	25	140.000 milyon	6.000 milyon	134.000 milyon
2005	5	40/35	20/15	20	78.000 YTL	6.600 YTL	71.400 YTL
2006	4	35	15	20	40.000 YTL	7.000 YTL	33.000 YTL
2007	4	35	15	20	40.000 YTL	7.000 YTL	33.000 YTL
2008	4	35	15	20	44.700 YTL	7.800 YTL	36.900 YTL

Not: Tablo ÖZ – RAKICI, 2004, s.26’den yararlanılarak yazar tarafından hazırlanmıştır.

Tablo 10’da görüldüğü gibi Türkiye’de modern anlamda gelir vergisi uygulamasının başladığı 1950’den günümüze kadar artan oranlı tarife uygulaması söz konusudur. Ancak,

zaman içerisinde gerek dilim sayısı gerekse başlangıç ve marjinal vergi oranlarında azalma yaşanmıştır.

Artan oranlılığın seyri geniş ölçüde, bir yandan vergi tarifesindeki en küçük oranla en büyük oran arasındaki farka, diğer yandan en küçük oranın uygulandığı matrah miktarıyla en büyük oranın uygulandığı matrah miktarı arasındaki farka bağlıdır. Bunlardan birincisine yükseklik farkı, ikincisine ise uzunluk farkı denilmektedir. Yükseklik farkı aynı kalmak koşuluyla, uzunluk farkı ne kadar büyük olursa, artan oranlılığın seyri de o kadar yumuşak olur; buna karşılık uzunluk farkı aynı kalmak koşuluyla yükseklik farkı ne kadar büyük olursa, artan oranlılığın seyri de o kadar dik olur (İL, 1988, s.70). Buna göre, Türk Gelir Vergisi tarifesinin 1950 yılından 1980'lerin ikinci yarısına kadar olan dönemde dik bir seyir göstermesine karşın, 1980'lerde dünya genelinde geniş bir uygulama alanına sahip olan marjinal vergi oranlarındaki düşme eğiliminin etkisinde kalarak yumuşak bir yapı kazanmıştır.

Artan oranlılığın seyri bakımından önemli olan diğer etkenler de tarife basamakları (gelir dilimleri) ve artma oranıdır. Tarife basamağından amaç, artan oranlı bir tarifede her oranın uygulanacağı birçok bitişik vergilendirme birimlerinden oluşan matrah kısımlarıdır. Basamakların genişliği bütün tarife boyunca aynı kalabileceği gibi, değişmesi de mümkündür. Artan oranlı tarifede birbirini izleyen oranlar arasındaki farka artma oranı denir. Artma oranı da tarife boyunca aynı kalabilir, yahut değişebilir. Ülkemizde her iki uygulamanın da gerçekleştirildiği dönemler olmuştur. 1950-1980 arası dönemde uygulanan tarifelerde artma oranı değişken bir seyir göstermiştir. 1981-2005 döneminde uygulanan tarifelerde ise artma oranı % 5 olarak sabit kalmıştır. 2006 yılı tarifesi ile sabit artma oranı uygulamasından değişken artma oranlı tarifeye geçilmiştir. Mevcut uygulamada artma oranı tarife boyunca değişen bir seyir göstermektedir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde gelir vergisi tarifeleri değerlendirildiğinde, 1950-1980 döneminde artma oranının değişken olduğu buna karşın tarife basamakları arasındaki genişliğin çok yüksek olmadığı, dolayısıyla artan oranlılığın söz konusu olduğu sonucuna varılabilir. 1980 sonrası döneminde artma oranının sabit kalmasına karşılık tarife basamaklarının giderek genişlediği, bunun sonucu olarak da azalan bir artan oranlılığın

doğurur. 2006 ve sonrasındaki tarifelerde artma oranının değişken seyir göstermesi bu durumu değiştirmemektedir.

Ödeme gücü ilkesine göre vergi alınabilmesi açısından tarife basamaklarının sayısı da önem taşımaktadır. 1950-1957 döneminde uygulanan tarifede 7 olarak belirlenen basamak sayısı 1958-1962 döneminde 10 ile en yüksek sayıya ulaşmıştır. 1962-1985 döneminde 6, 1986-1997 döneminde 7 olarak belirlenen basamak sayısı 1998-2004 dönemindeki tarifelerde 6 olarak uygulandıktan sonra 2005 yılında 5 ve sonraki yıllarda 4 olarak belirlenmiştir. Tarife basamaklarının 4 ile sınırlandırılması da ödeme gücüne göre vergi alınması amacının gerçekleştirilmesini güçleştirmektedir.

2008 yılı gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi 7.800 YTL olarak belirlenmiştir. Bu, kişi başına ortalama milli gelir rakamına altında bir değerdir. Buradan hareketle ülkemizdeki mükelleflerin büyük bir kısmı ilk dilim üzerinden vergilendirildikleri ifade edilebilir. Yani mükelleflerin büyük bir kısmı için gelir vergisi tarifesi düz bir nitelik taşımaktadır. Bu durumda ilk dilimin genişletilmesi bu yükümlü kesiminin sayısını arttırmak, gelir vergisini daha geniş bir kitle için düz oranlı hale getirmek sonucunu doğurmaktadır.

1980 sonrasında ekonomide yaşanan değişimin bir boyutunu da artan oranlı vergi tarifesinden büyük ölçüde vazgeçilmesidir. Bu dönemde gelir vergisinin artan oranlılığı bilinçli olarak devre dışı bırakılmıştır. Söz konusu devre dışı bırakmanın bir yolu tarifede yer alan gelir dilimlerinin çok geniş tutulması ve mükelleflerin ortalama % 90'lık bir bölümünün sürekli olarak ilk basamakta düz oranlı olarak vergilendirilmesi olmuştur. Bu dönemde sürekli yenilenen tarife (1987 yılı dışında tarife her yıl değiştirildi), en üst marjinal vergi oranının en alt orandan daha fazla düşürülmesi nedeniyle görünürde sahip olduğu artan oranlılığı da daha fazla kaybeden bir yapı kazanmıştır (OYAN-AYDIN, 1991, s.13).

1963-1995 yılları arasında artan oranlı vergi tarifesinde gerçekleştirilen değişiklikler alt gelir grupları aleyhine ve üst gelir grupları lehine olmuştur. Gelir vergi tarifesi 1963 yılı tarifesindeki reel değerler korunacak şekilde düzenlenmemiştir. Ayrıca bu dönemde gelir dilimleri genişletilmiş olması nedeniyle enflasyonun düşük gelirli grupları üzerindeki etkisi daha fazla olmuştur (SONSUZOĞLU, 1997, s.171).

Tarihsel süreç değerlendirildiğinde gelir vergisi tarifesinin sahip olduğu artan oranlı yapıyı işlevsiz kılan en önemli unsurlardan birisi sedüler sistem uygulamasıdır. Üniter sistem yani bütün gelirlerin toplanarak artan oranlı tarifeye tabi tutulması uygulamasından vazgeçilmesi sonucunu doğuran düzenlemeler artan oranlı tarife yapısının sözde kalması sonucunu doğurmuştur. Gelir vergisinin ana tarifesi dışında birçok düşük ve tek oranlı stopaj tarifesi getirilerek ve bunlar geçici değil nihai vergileme olarak kabul edilerek artan oranlı tarife tahrip edilmiştir (OYAN-AYDIN, 1991, s.51).

40121. Enflasyon ve Vergi Tarifesi

Paranın dolaşım hızının yükselmesiyle para ve kredi hacminin şişmesi olarak tanımlanan enflasyon sonucu, ekonomide maddi değerler lehine, parasal değerler aleyhine bozulma ortaya çıkmaktadır.

Enflasyon olgusu vergi çeşidine göre farklı olmak üzere vergi yasalarının yükümlendirme işlevinde büyük değişmelere neden olur. Oran esasına dayalı vergilerde vergi miktarı enflasyon ile orantılı olarak yükselir. Vergi oranı sabitken, enflasyon nedeniyle, vergi konusunun gerçek değeri ile vergi matrahının birbirinden uzaklaşmaları vergi yükünü değişmesi sonucunu doğurur (ÖNCEL, 1995, s.492). Enflasyon, vergi sisteminin sayısal büyüklüklerini etkilemek suretiyle istisna muafiyet ve indirim tutarları ile gelir vergisinin artan oranlı tarife dilimlerinin reel olarak aşınmasına yol açar (ŞENATALAR, 1990, s.34).

Enflasyon, vergi sisteminde olumsuz etkiler yaratarak vergi dışı kalması gereken en küçük gelirlerin de vergilendirilmesine sebep olmaktadır. Bu da dar gelir grupları açısından vergi yükünün artması anlamına gelmektedir. Enflasyon, alt ve orta gelir seviyesinde yer alan mükelleflerin gelirlerinin üst gelir dilimlerine girmesini sağlayarak gelir vergisi tarifesinin artan oranlılığını azaltır ve fiili tarifeyi yasayla belirlenen tarifeden farklılaştırır (AKALIN, 1982, s.704). Enflasyon ortamında artan oranlı tarifelerde vergi miktarı enflasyon artışı üzerinde hesaplanmakta bu da mükelleflerin vergi yüklerinde artışa sebep olmaktadır. Enflasyonun ortaya çıkardığı ve vergi adaletini bozucu etkisi olan vergi yükündeki bu artışları ifade etmek için enflasyon vergisi kavramı kullanılmaktadır.

Enflasyon, ayrıca, artan oranlılığın şiddetini arttırarak sürekli vergi yükü artışlarına neden olur (PEHLİVAN, 1993, s.51,54).

Artan oranlı vergi tarifesi uygulamasında, fiyatlar genel düzeyi yükseldikçe vergi yükü, daha çok dar ve orta gelir grupları için artar. Çünkü dar ve orta gelir gruplarının gelirleri sabit fiyatlarla aynı kaldığı halde, para olarak gelirleri attığı için gittikçe daha yüksek oranda vergi oranlarına tabi olurlar. Buna karşılık yüksek gelir gruplarında enflasyondaki artışın etkisi daha az olur ve belli bir seviyeden sonra (verginin düz orana dönüştüğü nokta) sifira iner (MUTLUER, 1975, s.78). Enflasyon nedeniyle nominal gelirin yükselmesi sonucunda belirli bir düzeyin üzerindeki gelir grupları için düz oranlı bir tarife yapısı ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde artan oranlı tarife yapısı ödeme gücüne göre vergilendirmeyi sağlama özelliğini kaybetmektedir. Gelir vergisinde artan oranlı tarife yapısının uygulanamaması vergilemede adalet ilkesinin zedelenmesi anlamına gelmektedir (PEHLİVAN, 1993, s.54-55). Bu durum artan oranlı vergilemenin sosyal adaletin bir aracı olarak gösterilmesinin arkasındaki gerekçe olan, bu vergilerin iktisadi bakımdan güçlü kişilere yöneleceği inancıyla bağdaşmamaktadır (ULUATAM, 1990, s.21).

Artan oranlılığın sona erip tarifinin düz oranlı yapıya dönüştüğü gelir düzeyinde enflasyon sonucu vergi yükü artmamış olmakta, satın alma gücü enflasyondan önceki gibi kalmıştır. Bu durumda oranların düzleştiği sınırın üzerinde gelir elde edenlerle, geliri bu sınırın altında yani vergi tarifesinin artan oranlı kısmında bulunan kişilerin nispi vergi yükleri arasında, ikinciler aleyhine olmak üzere, farklılaşma meydana gelir. Çünkü, vergi oranının düzleştiği sınırın üzerindeki yüksek gelirli kişilerin mutlak vergi oranları sabit kalırken nispi vergi yükleri, artan oranlara tabi kişilere nazaran, hafiflemiş olur. Bu nedenle, vergi yükünün adil dağılımını gerçekleştirmek amacıyla getirilmiş olan artan oranlı tarife uygulaması, enflasyon ortamında, tam tersine sonuçlar doğurmaktadır (ÖNCEL, 1995, s.494-495).

1960-1980 yılları arasında ekonomide çok önemli değişiklikler yaşanmasına karşın, Türk Vergi Sistemi'nde önemli değişiklik yapılamamıştır. Bu dönemde artan oranlı tarifeler bu niteliklerini kaybetmiş ve tek oranlı vergi tarifesi şekline dönmüştür. Yine bu dönemde vergilemede istisna, muafiyet ve indirim hadleri enflasyon nedeniyle anlamsız ve fonksiyonsuz hale gelmişlerdir (DOĞAN, 1984, s.113). Özellikle, 1970'li yılların sonlarına

doğru hızla artan enflasyon vergi tarifesindeki gelir dilimlerini oldukça aşındırılmış ve bunun sonucu olarak ücretliler üzerindeki gelir vergisi yükü 1970'lerin başlarına göre % 100'den fazla artmıştır. Ücretlilerin yalnızca gelir vergisi yükü 1972'de %15.4'den 1980'de % 30'un üzerine çıkmıştır (KİRMANOĞLU, 1994, s.71).

Vergi politikasında dikey adaleti sağlamanın başlıca aracı gelir vergisinin artan oranlı yapısıdır. Ekonomideki çok yüksek enflasyon oranı ve tarifelerin değişmemesi nedeniyle 1980 öncesi düşük gelir grupları dahi üst vergi oranlarıyla vergilendirilir hale gelmişti. Başka bir ifadeyle, dar gelirli mükellefler, paranın sürekli ve hızlı değer kaybetmesinden dolayı, yüksek gelirli mükelleflerle aynı vergi oranına tabi tutulmuşlardı. Vergilendirme hemen hemen düz oranlı duruma gelmişti. Bu durum, vergileme yoluyla dikey adaletin sağlanması amacına ve mali güce göre vergi ödenmesi ilkesine uymamaktaydı (ALİEFENDİOĞLU, 1984, s.127; ŞAFAK, 1991, s.13-14).

1980 yılı Türk Vergi Sistemi açısından önemli bir yıl olarak kabul edilmelidir. Bu dönemi önemli kılan en önemli değişiklik, 1970'li yıllarda enflasyon karşısında giderek aşınan gelir vergisi tarife yapısının düzeltilmesidir. Gerçekleştirilen değişiklikle vergi tarifesindeki ilk vergi dilimi 2.500 liradan 1 milyon liraya yükseltilmiş ve taban oran dört kat artırılarak % 40'a çıkartılmıştır. En düşük gelir dilimine uygulanan vergi oranının bu derece yükseltilmesi alt gelir grupları üzerindeki vergi yükünü ağırlaştırmış ve ilk dilimin bu kadar geniş tutulması dikey adaleti son derece zedelemiştir. Öyle ki, 1980 yılında gelir vergisi mükelleflerinin % 99.5'i bir milyon liranın altında gelir kazanıyor veya öyle beyan ediyordu. Bu şekilde bir vergi yapısı söz konusu iken vergi tarifesinin ilk dilimini bir milyon liraya kadar çıkarmak ve bu dilime uygulanacak olan oranı % 40 olarak belirlemek gelir vergisini açıkça düz oranlı ve son derece adaletsiz bir niteliğe büründürmek anlamına gelmekteydi (KİRMANOĞLU, 1994, s.75; ULUATAM, 1990, s.27).

Vergilemede adalet ilkesi, gelir düzeyin aynı olanların aynı ve gelir düzeyi farklı olanların ise, farklı ölçülerde vergilendirilmesini ifade eder. Enflasyon nedeniyle gelirdeki nominal bir artışın, artan oranlı tarife yüzünden daha çok vergilendirilmesi vergilemedeki adalet ilkesi ile bağdaşmaz (PEHLİVAN, 1993, s. 58).

40122. Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Gelir Dağılımına Etkisi

En basit anlamıyla vergi yükü, sadece belirli bir vergi miktarını değil, vergi ile verginin ödendiği unsur olan gelir ve servet arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Vergi yükü, belirli bir dönemde mükellefin devlet ve diğer kamu tüzel kişilerine yaptığı ödemeler ile gelirleri arasındaki rakamsal ilişkiyi göstermektedir (ANIL, 1973, s.9). Vergi yüküne toplumdaki hangi grupların katlanacağı sorununa, maliye teorisinde, ödeme gücü ilkesi çerçevesinde çözüm aranmaktadır. Bu ilke ile yatay ve dikey adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmaktadır (ÖNDER, 1990, s.159). Yatay ve dikey adaletin gereği olarak vergi yükü dağıtımının gelir dağılımına uygun olarak gerçekleşmesi gerekmektedir. Gelir dağılımındaki dengesizliklerin vergileme yoluyla azaltılması ve gelirin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesi, kamu maliyesinin temel amaçlarından biridir. Gelirin yeniden dağıtımında etkili olunabilmesi vergilemeye bağlıdır. Vergilemeden beklenen birincil amaç gelir dağılımında adaletin temin edilebilmesi için gelirin yeniden bölüşümünü sağlamaktır (ALİEFENDİOĞLU, 1984, s. 121).

1982 Anayasasının 73. maddenin birinci fıkrasında herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi, ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Bu amaçların gerçekleştirilmesinde artan oranlı vergilendirme en önemli araçlardan birisidir. Gelir vergisi tarifesinin sahip olduğu artan oranlı tarife yapısı daha adil gelir dağılımında yardımcı olmaktadır (ÖZMUCUR, 1993, s.188).

Artan oranlı tarifeyi sosyal devlet ilkesinin bir gereği olarak kabul eden görüşler söz konusudur. Bu görüşlere göre, sosyal devlet gelirin adaletli şekilde yeniden dağılımını gerçekleştirmekle görevlidir. Artan oranlı tarife, sosyal devlet ilkesinin bu yeniden dağıtım görevinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır (BAŞARAN, 2000, s.98). Bu bağlamda, Anayasa'nın 73. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı yönlendirmesi sosyal hukuk devleti olmanın gereğidir (SEVİĞ, 2001, s.37).

Gelir vergisinin efektif artan oranlılığının ölçüsü, piyasadaki gelirin büyüklük dağılımını eşitlik yönünde düzeltmesidir. Yani, efektif artan oranlılık, vergiden önceki ve sonraki Gini katsayıları arasındaki farktır (AKALIN, 1990, s.177).

Beyannameli mükellefler açısından bu durumun tespitine yönelik olarak gerçekleştirilen hesaplamalarda 1980 öncesi dönemde, artan oranlı gelir vergisi tarifesinin gelir dağılımının adalete yaklaştırılması yönündeki etkisinin az olduğu tespit edilmiştir (ARSAN, 1975, s. 134). 1980 sonrası dönemde artan oranlı tarife uygulamasının gelir dağılımı üzerinde olumlu etkiler ortaya çıkarmadığı yönünde görüşler ifade edilmektedir (AKALIN, 1990, s.177).

TESEV tarafından Türkiye için hazırlanan “Vergileri Kimler Ödüyör ve Kamu Harcamalarından Kimler Yararlanıyor?” adlı raporda ulaşılan sonuçlar da piyasa süreci sonucunda oluşan gelir dağılımının adil olmadığı kanısını doğrulamaktadır.

Tablo 11 : Vergi ve Harcamaların Gelir Dağılımına Etkisi

	1.% 20 Nakdi	2.% 20 Nakdi	3.% 20 Nakdi	4.% 20 Nakdi	5.% 20 Nakdi	Gini Katsayısı
Piyasa Dağılımı (1994)	0.038	0.066	0.102	0.153	0.641	0.53
Net Mali Yansıma (1994)	0.027	0.036	0.041	0.051	(-) 0.155	
Net Mali Yansıma Sonrası (1994)	0.065	0.102	0.143	0.204	0.486	0.40
Piyasa Dağılımı (2002)	0.038	0.069	0.114	0.190	0.589	0.56
Net Mali Yansıma (2002)	0.029	0.038	0.036	0.020	(-) 0.123	
Net Mali Yansıma Sonrası (2002)	0.069	0.107	0.150	0.210	0.466	0.42

Kaynak: PINAR, 2004, s.57.

Tablo 11’de piyasada herhangi bir devlet müdahalesi olmaksızın oluşan gelir dağılımı gelir vergisi ve toplam transfer harcamaları sonrasındaki gelir dağılımı ile karşılaştırılmaktadır. Tablo 11’de görüldüğü gibi piyasa koşullarında gerçekleşen dağılım bir hayli eşitsiz bir dağılım özelliği sergilemektedir. Gini katsayısı %50’lerin üzerine çıkarken, en düşük gelirli grubun aldığı pay %4’ün altına düşmekte ve en yüksek gelirli grubun aldığı pay ise %60 civarında olmaktadır. Ancak, gelir vergisi ve transfer harcamaları sonucu en üst gelir grubundan diğer gelir gruplarına doğru bir dağıtım olmaktadır. Artan oranlı bir tarife yapısına sahip olan Türk Gelir Vergisi’nin piyasa sürecinin oluşturduğu adaletsiz gelir dağılımının düzeltilmesi yönündeki katkısı aşağıdaki tabloda daha açık bir şekilde görülmektedir.

Aşağıda Tablo 12’de gelir vergisinin gelir dağılımına etkisi gösterilmektedir. Tablo 12’den de anlaşıldığı gibi 1994 ve 2002 yıllarında üst gelir grubundan orta ve alt gelir

grubuna doğru bir yeniden dağılım gerçekleşmektedir. Ancak 1994 yılında %2.3 olan bu pay 2002 yılında %1.8'e düşmüştür. Buna rağmen yine de artan oranlı tarife yapısına sahip olan gelir vergisi dağıtıcı etkiye sahiptir.

Tablo 12: Gelir Vergisinin Gelir Dağılımına Etkisi

Dilim (% 20)	GV Öncesi Gelir	GV Sonrası Gelir
1 (1994)	0.042	0.055
2 (1994)	0.072	0.094
3 (1994)	0.106	0.137
4 (1994)	0.156	0.196
5 (1994)	0.628	0.518
Gini Katsayısı (1994)	0.528	0.426
1 (2002)	0.042	0.046
2 (2002)	0.084	0.090
3 (2002)	0.126	0.132
4 (2002)	0.198	0.203
5 (2002)	0.550	0.530
Gini Katsayısı (2002)	0.477	0.451

Kaynak: PINAR, 2004, s.28.

1980 yılına kadar olan dönemde, getirilen her yeni tarife bir önceki tarifeden ağır bir vergi yükü getirmiştir. Söz konusu tarifelerdeki ortak özellik yüksek gelirlilerin daha yüksek oranda vergilendirmelerine karşın, gelir arttıkça artan oranlılığın özelliğinin kaybolmaya başlaması, böylelikle de gelir vergisinin esas yükünün orta gelirli sınıfın üzerine yüklenmesidir (MUTLUER, 1975, s.78).

Vergi politikasında dikey adaleti sağlamanın başlıca aracı gelir vergisinin artan oranlı yapısıdır. Ekonomideki çok yüksek enflasyon oranı ve tarifelerin değişmemesi nedeniyle 1980 öncesi düşük gelir grupları dahi üst vergi oranlarıyla vergilendirilir hale gelmişti. Başka bir ifadeyle, dar gelirli mükellefler, paranın sürekli ve hızlı değer kaybetmesinden dolayı, yüksek gelirli mükelleflerle aynı vergi oranına tabi tutulmuşlardı. Vergilendirme hemen hemen düz oranlı duruma gelmişti. Bu durum, vergileme yoluyla dikey adaletin sağlanması amacına ve mali güce göre vergi ödenmesi ilkesine uymamaktaydı (ALİEFENDİOĞLU, 1984, s.127; ŞAFAK, 1991, s.13-14).

Bu dönemde ülkemizde uygulanan gelir vergisi tarifeleri çok yüksek gelirli mükellefler lehine işleyen bir mekanizmaya olanak sağlamaktadır. Söz konusu dönemde gelir vergisi oranları azalarak yükselen bir eğilim göstermektedir. Buna göre, gelir düzeyi yükseldikçe artan oranlılığın özelliği kaybolmakta ve oranlardaki artış düşük ve orta gelir gruplarınıninkine oranla daha yavaş olmaktadır. Bu bağlamda gerçekleştirilen hesaplamalarda en fazla artışın orta gelir gruplarında olduğu ortaya konmuştur. Buna göre, 1963-1981 döneminde uygulanan ve 202 Sayılı Kanun ile getirilen gelir vergisi tarifesinde 7. dilim olan 150,000 liralık gelir diliminde artış oranı en üst noktaya ulaşmakta ve sonraki 3 dilim açısından hızla azalmaktadır. Bu şekildeki bir uygulama dar ve orta gelirli mükelleflere ödeme güçlerinin aşan dik bir artan oranlılığın tatbiki sonucunu doğurmaktadır. Bu ise vergilemede adalet ilkesinin temel mantığına tezat bir durumu ifade etmektedir (MUTLUER, 1978, s.78; AKDOĞAN, 1980, s.57).

Son dönemlerde uygulanan vergi tarifelerinde dilim sayısı azaltılarak marjinal oranların düşürülmesi sonucunda düşük ve orta gelir sınıfları açısından söz konusu olan dik yapı ortadan kaldırılmıştır. Ancak, bu dilim sayılarının azaltılması nedeniyle düşük bir seviyenin aşılması durumunda gelir vergisi tarifenin artan oranlı yapısı kaybolmakta ve düz oranlı bir yapıya dönüşmektedir. Bu durum artan oranlı tarifelerin temel mantığı ile örtüşmemekte ve yüksek gelirlilerden düşük gelirlilere doğru geliri yeniden dağıtıcı fonksiyonu zedelenmektedir.

Ülkemizde Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesine göre 2008 yılı için 7.800 YTL' den başlayıp 44.700 YTL'de sona eren 4 gelir diliminden oluşan gelir vergisi tarifesi % 15 ile % 35 arasında değişen oranlardan oluşmaktadır. 44.700 YTL vergi matrahı beyan eden bir mükellef 10.293 YTL vergi ödeyecektir. Bu miktar için ortalama vergi oranı % 23.02 olmaktadır. 44.700 YTL'nin fazlası ise % 35 oranında vergilendirilecektir. Gelir dilemlerine göre ortalama vergi oranları ve artış hızlarını gösteren tablodan izleneceği üzere, ülkemizde gelir vergisi oranları azalarak yükselen bir eğilim göstermektedir. Gelir düzeyi büyüdükçe artan oranlılığın özelliği kaybolmakta, oranlardaki artış, gerek düşük ve gerekse orta gelir gruplarınıninkine oranla daha yavaş olmaktadır.

Tablo 13'den de görüldüğü gibi gelir vergisinin tarife yapısı, gerek marjinal oranlardaki azalma gerekse dilim sayısının azaltılması nedeniyle artan oranlılıktan gittikçe

uzaklaşmaktadır. 44.700,-YTL'nin üzerinde tarife düz oranlı hale dönüşmekte ve bu seviyenin üzerindeki gelirlerin tabi tutulduğu ortalama vergi oranı % 35'tir. Bu oran tarifede yer alan ilk dilimin tabi olduğu vergi oranı olan % 15'in iki katından biraz fazladır. 1980 öncesindeki tarifelerde bu oran yedi katına kadar çıkmıştır.

Tablo 13: Oranlarındaki Artışlar Açısından Gelir Vergisi Tarifelerinin Karşılaştırılması

Gelir Dilimleri	Vergi Oranı (%)	Dilimin Vergisi	Toplam Gelir	Dilimin Toplam Vergisi	Ortalama Vergi Oranı (%)	Oranın Artışı
1950 (TL)						
2.500	15	375	2.500	375	15.00	
5.000	20	1.000	7.500	1.375	18.33	3.33
10.000	25	2.500	17.500	3.875	22.14	3.81
20.000	30	6.000	37.500	9.875	26.33	4.19
20.000	35	7.000	57.500	16.875	29.34	3.01
20.000	40	8.000	77.500	24.875	32.09	2.75
22.500	45	10.125	100.000	35.000	35.00	2.91
100.000	35				35.00	
1963 (TL)						
2.500	10	250	2.500	250	10.00	
2.500	15	375	5.000	625	12.50	2.50
5.000	20	1.000	10.000	1.625	16.25	3.75
15.000	25	3.750	25.000	5.375	21.50	5.25
30.000	35	10.500	55.000	15.875	28.86	7.36
60.000	45	27.000	115.000	42.875	37.28	8.42
150.000	55	82.500	265.000	125.375	47.31	10.03
225.000	60	135.000	490.000	260.375	53.14	5.83
225.000	65	146.250	715.000	406.625	56.87	3.73
285.000	68	193.800	1.000.000	600.425	60.04	3.17
1.000.000	60				60.00	
2007 (YTL)						
7.500	15	1.125	7.500	1.125	15.00	
11.500	20	2.300	19.000	3.425	18.02	3.02
24.000	27	6.480	43.000	9.905	23.03	5.01
43.000	35					
2008 (YTL)						
7.800	15	1.170	7.800	1.170	15.00	
12.000	20	2.400	19.800	3.570	18.03	3.03
24.900	27	6.723	44.700	10.293	23.02	4.99
44.700	35					

40123. Gelir Vergisinde Artan Oranlı Tarife Açısından Türkiye ve Farklı Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması

401230. Kanada (2008)

Kanada gelir vergisi federal ve eyalet olmak üzere iki aşamada uygulanmaktadır. Aşağıda Tablo 14’de verilen federal gelir vergisi tarifesi bütün mükelleflere tatbik olunur. Sonraki aşamada ikamet edilen eyalete göre farklılık arz eden eyalet gelir vergisi söz konusudur. Eyalet gelir vergileri de artan oranlı bir tarifeye sahiptir ve oranlar % 10 ile % 24 arasında değişmektedir.

Tablo 14: Kanada Gelir Vergisi Tarifesi

Vergilendirilebilir Gelir (Kanada Doları)	Vergi Oranı (%)
0 – 37,885 arası	15
37,885 – 75,769 arası	22
75,769 – 123,184 arası	26
123,184 üzeri	29

Kaynak: <http://www.cra-arc.gc.ca/tax/individuals/faq/taxrates-e.html>, 22.03.2008.

401231. İngiltere (2007-08)

İngiltere gelir vergisi de artan oranlı bir yapı arz etmektedir. 2007-08 döneminde uygulanacak olan gelir vergisi tarifesi aşağıda Tablo 15’de verilmiştir. Tablo 15’de görüldüğü gibi İngiltere gelir vergisi tarifesi; başlangıç, temel ve yüksek olmak üzere üç orandan oluşmaktadır.

Tablo 15: İngiltere Gelir Vergisi Tarifesi

Vergilendirilebilir Gelir (Pound)	Vergi Oranı (%)
0 – 2,230 arası	10 Başlangıç Oranı
2,231 – 34,600 arası	22 Temel Oran
34,600 üzeri	40 Yüksek Oran

Kaynak: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm>, 22.03.2008

401232. ABD (2007)

ABD’de bekar dışında birlikte yaşayan evliler, ayrı yaşayan evliler ve ev reisi olmak üzere üç farklı mükellef grubuna daha yönelik olarak gelir vergisi tarifeleri söz konusudur. 2007 yılına ilişkin gelir vergisi tarifesi aşağıda Tablo 16’da verilmiştir.

Tablo 16: ABD Gelir Vergisi Tarifesi

Vergilendirilebilir Gelir (ABD Doları)				Vergi Oranı (%)
Bekar	Evli Birlikte Beyan	Evli Ayrı Beyan	Ev Reisi	
0 – 7,825 arası	0 – 15,650 arası	0 – 7,825 arası	0 – 11,200 arası	10
7,825 – 31,850 arası	15,650 – 63,700 arası	7,825 – 31,850 arası	11,200 – 42,650 arası	15
31,850 – 77,100 arası	63,700 – 128,500 arası	31,850 – 64,250 arası	42,650 – 110,100 arası	25
77,100 – 160,850 arası	128,500 – 195,850 arası	64,250 – 97,925 arası	110,100 – 178,350 arası	28
160,850 – 349,700 arası	195,850 – 349,700 arası	97,925 – 174,850 arası	178,350 – 349,700 arası	33
349,700 üzeri	349,700 üzeri	174,850 üzere	349,700 üzeri	35

Kaynak: <http://www.irs.gov/formspubs/article/0,,id=164272,00.html>, 24.03.2008

401233. Almanya (2007)

Alman gelir vergisi artan oranlı bir tarife yapısına sahiptir. Mükellefin evli ya da bekar olması durumuna göre tarifede yer alan gelir dilimleri farklılaştırılmaktadır. Buna göre, bekar mükellefler açısından geçerli olan gelir dilimleri evliler açısından iki kat şeklinde uygulanmaktadır. Aşağıda belirtilen tarifeye göre hesaplanan vergi yükümlülüğü üzerinden % 5.5 oranında Dayanışma Vergisi ilave bir vergi daha hesaplanır. Dayanışma vergisi açısından geçerli ve miktarları bekarlar için 972 Euro ve evliler için 1,944 Euro olan muafiyet imkanı söz konusudur.

Almanya için 2007 yılında geçerli olan gelir vergisi tarifesi aşağıda Tablo 17’de verilmiştir. Tablo 17’den de görüldüğü gibi Almanya gelir vergisinde başlangıç oranı % 0’dır.

Tablo 17: Almanya Gelir Vergisi Tarifesi

Vergilendirilebilir Gelir (Euro)		Vergi Oranı (%)
Bekar	Evli	
0 – 7,664 arası	0-15,328 arası	0
7,665 – 52,152 arası	15,329 – 104,304 arası	15
52,153 – 250,000 arası	104,305 – 500,000 arası	42
250,000 üzeri	500,000 üzeri	45

Kaynak: http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp, 24.03.2008

401234. İtalya (2007)

İtalya’da gelir vergisi ulusal (IRPEF), bölgesel ve yerel düzeyde olmak üzere üçlü bir yapı arz etmektedir. Buna göre, aşağıda tarife ulusal gelir vergisi hesaplamalarında geçerlidir. Hesaplanan ulusal vergiye ilave olarak, % 0.9 ila % 1.4 arasında değişen oranlarda bölgesel ve ortalama % 0.8 oranında yerel vergi yükümlülüğü söz konusudur.

İtalya için 2007 yılında geçerli olan gelir vergisi tarifesi aşağıda Tablo 18’de verilmiştir.

Tablo 18: İtalya Gelir Vergisi Tarifesi

Vergilendirilebilir Gelir (Euro)	Vergi Oranı (%)
0 – 15,000 arası	23
15,001 – 28,000 arası	27
28,001 – 55,000 arası	38
55,001 – 75,000 arası	41
75,000 üzeri	43

Kaynak: <http://www.globalpropertyguide.com/Europe/Italy/Taxes-and-Costs>, 22.03.2008

401235. Japonya (2007)

Japonya’da ulusal düzeyde hesaplanan gelir vergisine ilave olarak bölgesel ve yerel düzeyler için söz konusu olan ilave yükümlülükler de bulunmaktadır. Bölgesel ve yerel düzeylerdeki vergiler birlikte toplanır.

Japonya için 2007 yılında geçerli olan gelir vergisi tarifesi aşağıda Tablo 19'da verilmiştir.

Tablo 19: Japonya Gelir Vergisi Tarifesi

Vergilendirilebilir Gelir (Yen)	Vergi Oranı (%)
1 – 1,950,000 arası	5
1,950,000 – 3,300,000 arası	10
3,300,001 – 6,950,000 arası	20
6,950,000 – 9,000,000 arası	23
9,000,001 – 18,000,000 arası	33
18,000,000 üzeri	40

Kaynak: http://www.worldwide-tax.com/japan/japan_tax.asp, 22.03.2008

Yukarıda belirtilen ülkelerin uygulamış oldukları artan oranlı gelir vergisi tarifeleri ile Türk gelir vergisinde uygulanan artan oranlı tarife karşılaştırıldığında şunlar ifade edilebilir:

Yabancı ülke örneklerinde her ne kadar sadece Almanya uygulamasında artan oranlı tarifenin ilk oranı sıfır olarak görülse de, diğer ülkelerin tamamında belirli bir seviyeye kadar olan gelir vergi dışı bırakılması sonucunu doğuran en az geçim indirimi söz konusu olduğundan fiili anlamda artan oranlı tarifenin başlangıç oranı sıfırdır. Bu durumun geçerliliği Türkiye açısından söz konusu değildir. Bu anlamda ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmenin gerektirdiği insan yaşamının devam ettirilebilmesi için gerekli olan seviyenin vergilendirilmemesi amacı gerçekleştirilememektedir.

Vergilemede ödeme gücü ilkesi, yüksek gelir sahiplerinin düşük gelir sahiplerine oranla daha düşük oranlarda vergilendirilmesini ifade etmektedir. Bu durum özellikle alt ve alt orta gelir grubunda yer alan mükellefler açısından geçerli olan vergi oranlarının düşük düzeylerde olmasını gerektirmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, Türkiye'de uygulanan artan oranlı gelir vergisi tarifesinin ilk oranının sadece %23 olan İtalya'dan daha az olduğu görülmektedir. Bütün gelir unsurlarını kapsayan gerçek manada bir en az geçim indirimi uygulamasına yer vermeyen Türk Vergi Sistemi'nin en alt gelir diliminde yer alan mükellefler açısından geçerli olan vergi tarifesindeki ilk oranı bu derece yüksek tutması ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmenin mantığı ile uyum arz etmemektedir.

Artan oranlı vergi tarifesindeki en yüksek ve en düşük oranlar arasındaki farkı ifade eden yükseklik farkı açısından değerlendirildiğinde, Türk gelir vergisi %20'lik oranla; Kanada (%14)'dan fazla, İtalya (%20)'ya eşit, İngiltere (%30), ABD (%25), Almanya (%30) ve Japonya (%35)'nin altında yükseklik farkına sahiptir. Bu fark modern anlamda gelir vergisi uygulamasının başladığı ilk dönemlerdeki tarifelerdeki yükseklik farkları ile karşılaştırıldığında oldukça düşük kalmaktadır. Bu durum küreselleşme olgusu ile ülke vergi sistemlerinde yaşanan marjinal vergi oranlarında azalma eğiliminin bir sonucu olarak değerlendirilebilir. Vergi tarifelerinde yaşanan bu gelişme, ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmenin sağlanması açısından olumsuz bir durum ortaya çıkarır.

4013. Ayırma İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi

Mükelleflerin ödeme güçleri doğrultusunda vergilendirilmeleri hedefinin gerçekleştirilmesinde yararlanılan araçlardan birisi olan ayırma ilkesi, gelirin sadece tutarına göre değil, elde edildiği kaynak açısından da farklı ödeme gücünü temsil ettiği düşünülerek; çalışma karşılığında elde edilmiş olan emek gelirlerinin, bir birikimden kaynaklanan sermaye gelirlerine göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesi olarak tanımlanabilir. Bu tanıma göre, gelirin tutarı bazen aynı olsa bile yükümlülerin ödeme güçleri farklı olabilmektedir (İL, 1988, s.69). Ayırma ilkesine göre, ücret geliri elde edenlerin ödeme güçleri diğer faktör gelirlerini elde edenlere göre daha düşüktür. Buna göre, zamanını, beden ve beyin gücünü başkalarına kiralayan bütün bireyler ücret geliri elde edebilirler. Buna karşın diğer gelirler büyük ölçüde sermaye faktörüne bağlıdır ve sermaye geliri elde edebilen bireyler faktör çeşitlenmesine gidebilme şansına sahip olduklarından ücret sahiplerine oranla daha yüksek bir ödeme gücüne sahiptirler. Bu nedenle, vergi sistemi içerisinde ayırma ilkesine işlerlik kazandırılarak vergilemede adaletin teminine katkıda bulunmak gerekmektedir (GÜRAN, 2004, s.252).

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan gelir unsurlarını; teşebbüs gelirleri, emek gelirleri, servet gelirleri ve sui generis olmak üzere dört kategoride ele almak mümkündür. Bu ayırma emek gelirleri kategorisi içerisinde ücretler ve serbest meslek kazançları emek karşılığı elde edilmekte ya da emek ağırlıklı yürütülen faaliyetlerden doğmaktadırlar. Bir hizmet akdi ile, işverene bağımlı olarak çalışma karşılığı elde edilen gelir, GVK'da ücret kabul edilmiştir. Buradan hareketle ücret için bağımlı emeğin geliri ifadesi kullanılabilir.

Buna karşın, emek gelirleri kategorisinin ikinci unsurunu oluşturan serbest meslek kazancı ise, bağımsız emeğin gelirdir (ÖNCEL vd., 2005, s.242-243).

Anayasa'nın "vergi ödevi" başlığını taşıyan 73. maddesinin birinci fıkrasında, verginin malî güce göre alınması öngörülmüştür. Malî güce göre vergilendirme ise, verginin, mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. "Malî güç", Anayasa'da tanımlanmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır. 73. maddenin ikinci fıkrasında ise vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı öngörülmüştür. Vergilendirilecek alanların seçimi ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı için mükelleflerin kişisel durumlarının yasalarda gözetilmesi gerekir. Sermaye iratlarının ücretlere göre farklı vergilendirilmesi vergi yükünün adaletle uygun dağılımı ile malî güce göre vergilendirmenin araçlarından biridir (www.anayasa.gov.tr, 23.03.2006). Buradan hareketle, ödeme gücüne ulaşmada kullanılan tekniklerden birisi olan ayırma ilkesinin, dolaylı da olsa, anayasal ilke olarak benimsendiği sonucuna varılabilir.

Gelir vergisinin konusunu oluşturan geliri, niteliği itibariyle, emek ve sermaye şeklinde iki kategoriye ayırıp, emek gelirlerini sermaye gelirlerine oranla daha düşük vergilendirmeyi gerektiren ayırma ilkesi uygulamasında ya emek gelirleri için daha düşük oranlı tarifeler düzenlenmekte ya da özel indirimler uygulanmaktadır. Türk gelir vergisi uygulamasında bu yöntemlerden her ikisine de yer verilmektedir. Ülkemizde de ayırma kuramının hayata geçirilmesi ile ilgili son düzenleme, 1986 yılı başında yürürlüğe giren 3239 Sayılı Kanunla yapılmıştır. Bu tarihte, anılan Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesi başlığı ile birlikte değiştirilmiş ve madde metni, ücretlerin vergilendirilmesinde, özel indirim ve sakatlık indirimi adlarıyla, iki ayrı indirim uygulaması yapılmasını mümkün kılmıştır. Ayrıca, 09.04.2003 tarih ve 4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 15. maddesi uyarınca 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere getirilen vergi indirimi uygulaması da ayırma ilkesine yönelik bir diğer uygulamadır.

40130. Özel İndirim

Ayrırma ilkesinin Türkiye’de uygulaması ilk kez 1961 yılında yürürlüğe giren 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile kabul edilen ücretlere yönelik “götürü gider” ile gerçekleşmiştir. Bu usulde, götürü olarak giderleri karşılamak amacıyla, bütün ücretlerden belli bir miktarda indirim yapılmaktadır. Bu kanuna göre, yalnız ücretlere yönelik olmak üzere günde 3, ayda 90 ve yılda 1080 liralık götürü gider adı altında bir indirim kabul edilmiştir. Söz konusu indirim tutarlarının 1964’e kadar yarısı, sonra da tamamı üzerinden uygulanması öngörülmesine karşın, tam indirim uygulaması iki kere ertelendikten sonra, 1968’de yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, uygulamanın ortaya çıkaracağı vergi kaybını önlemek amacıyla, bu indirimin matrahtan yapılması yerine, ücretin tümü üzerinden hesaplanacak vergi üzerinden mahsup edilmesi yoluna gidilmiştir. Bu uygulama sonucunda ücret arttıkça indirimin sağladığı vergi tasarrufu artmamakta sabit kalmaktadır. İndirim uygulamasındaki bu ilke değişikliğinin mükelleflerin vergi yüklerinde ağırlaşma sonucu ortaya çıkarmaması için indirim miktarı artırılarak günde 5, ayda 150 ve yılda 1800 liraya çıkartılmıştır (AKDOĞAN, 1988, s.141).

193 sayılı GVK’da 1968 yılında 980 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler ile ücretlerde götürü gider ile ilgili 63. maddenin 1. bendi kaldırılmış, bunun yerine en az geçim indirim miktarlarını belirten 31. maddeye 2. paragraf olarak, “özel indirim” hükmü eklenmiştir. Gerçekleştirilen bu değişiklikle, birden fazla işverenden ücret alanların özel indirimden her ücret için ayrı ayrı yararlanmaları imkanı da ortadan kaldırılmıştır. Bu şekliyle, ücretlerde safi ücrete ulaşmak için emekli aidatı ve sigorta primi dışında kalan giderler için götürü indirim yapılması terkedilmiş, ücretlilerin vergi borcundan özel indirimlerin vergisi kadar bir indirim yapılması yoluna gidilmiştir. Ücretler için, en az geçim indirimi dışında, ayrıca bir de özel indirim uygulaması gelir vergisi sistemimizde ayrırma ilkesine yönelik olarak atılmış önemli bir adımdır (BULUTOĞLU, 1978, s.203).

Özel indirim, gerçek ücretler üzerinden vergilendirilen hizmet erbablarına uygulanan bir indirimdir. Bu yüzden götürü usulde vergilendirilen ücretliler özel indirimden yararlanamazlar. Hizmet erbabının çeşitli yerlerden ücret alması halinde özel indirim bunlardan sadece en yüksek olan ücretin vergisine uygulanır. Alınan ücret günlük ise

günlük özel indirim, aylık ise aylık özel indirim, yıllık ise yıllık özel indirim uygulanır (ÖZEL-ŞENYÜZ, 1993, s.129).

Özel indirim uygulaması ile genel olarak ücretlinin yaptığı kabul edilen özel indirim tutarındaki giderleri ücretten indirilmektedir. Böylelikle diğer gelir unsurları için söz konusu olan gerçek indirim ücretliler açısından götürü olarak uygulanmaktadır. Buradan hareketle ayırma ilkesinin hedeflediği ücretlerin sermaye gelirlerine oranla daha hafif vergilendirilmesi gerçekleşmeyebilmektedir. Nitekim, ülkemizde uygulama biçimi bakımından yeterli bir etkinliğe sahip olmayan ayırma ilkesi, içerdiği rakamsal koşullar açısından da sembolik bir niteliğe sahiptir (AKDOĞAN, 1980, s.102).

Özel indirim uygulamasının ayırma ilkesinin gerçekleştirilmesinde bir araç olma fonksiyonunu ne derece yerine getirdiği konusunda değerlendirilmesi gereken bir konu da asgari ücret ile arasındaki ilişkidir. Günümüzde asgari ücret, çalışanların ve onların ailelerinin insan onuruna yaraşır bir hayat seviyesini sağlayan bir gelir tabanı olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle bu ücret hem işçinin hem de onun ailesinin ihtiyaçlarını karşılamalı ve vergi ve benzeri kesintilere konu olmamalıdır (KORKMAZ, 2001, s. 275).

Asgari ücret ücretlerden alınan vergiler için bir taban oluşturması nedeniyle vergi gelirleri içerisinde önemli bir yere sahiptir. Asgari ücretin vergi gelirleri açısından temel bir sınır olması nedeniyle, vergi dışı kalması halinde devletin önemli mali kayıplara uğraması söz konusu olacaktır. Diğer taraftan, işçinin şahsını temel alarak, ihtiyaçların asgari düzeyde karşılanması için teknik bir yöntemle hesaplanan bir ücretin vergilendirilmesi sosyal amaçlara aykırı bir durum olarak değerlendirilmektedir. Dünya uygulamasına bakıldığında Almanya dışında asgari ücretin tamamen vergi dışı bırakıldığı ülke yoktur. Ancak bu ülkelerde bir çok mekanizma ile asgari ücretliler ayrıca korunmaktadır. Aile ve çocuk yardımları, işsizlik sigortası, negatif gelir vergisi ve gelir vergisi kredileri bu uygulamaların başında gelmektedir. Ülkemizde ise, asgari ücret hem de diğer sosyal güvenlik sistemi ile aile korunmamaktadır. Vergi iadesi önceki yıllarda ücretliler için dönemselsel olarak bazı kazançlar sağlarken, son yıllarda kısa dönemli zorunluluklar nedeniyle istikrar programları çerçevesinde etkinliği oldukça sınırlandırılmıştır (KORKMAZ, 2001, s.276).

Ücret geliri elde eden mükellefler için kabul edilen özel indirim tutarlarının asgari ücret içerisindeki payı 1981 yılında % 83.3 oranı ile en yüksek seviyesine ulaşmasına karşın, bu yıl dışında hiçbir zaman % 50 seviyesine dahi ulaşamamıştır. 1982 yılındaki % 45 oranı ise bu seviyeye en fazla yaklaşılan seviye olmuştur. Söz konusu yıllar dışında ise oranlar ortalama % 10-15 bandı içerisinde seyretmiştir. Bu oranların düşük seviyelerde gerçekleşmesi ayırma ilkesi açısından olumsuz bir durumun ifadesi olarak değerlendirilebilir.

Asgari ücret içerisinde özel indirim oranlarının asgari ücret içerisindeki payının düşük seviyede olması, dolayısıyla asgari ücretin vergi yükünün oldukça yüksek olması, bir taraftan düşük gelirli olanların kazançlarını azaltmakta diğer taraftan ise işverenlerin işçilik maliyetlerini arttırmakta ve işverenlerin kayıt dışı istihdam tercihleri üzerinde önemli derecede etkili olmaktadır. Bu nedenle asgari ücretin vergi yükünün azaltılması sosyal ve ekonomik bir gerekliliktir. Bunun gerçekleştirilebilmesi için özel indirim tutarlarının asgari ücret tutarlarına uygun olarak belirlenmesi gerekliliği söz konusudur.

Türkiye’de düşük gelir grupları lehine koruma sağlayan mekanizmalar sisteme samimi olarak hiçbir zaman dahil edilememiştir. Bu bağlamda özel indirim tutarları hiç olmazsa tedricen çok düşük düzeylerde belirlenen asgari ücret düzeylerine çıkarılması gerekmektedir. Özel indirim tutarlarının asgari ücretlere oranı çok düşük düzeylerde belirlenmiştir (OYAN-AYDIN, 1991, s.55).

40131. Sakatlık İndirimi

Özürlü vatandaşların içinde bulunduğu zor koşulların düzeltilmesine katkıda bulunmak ve özürlü kişilerle özürlü olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini kısmen de olsa gidermek amacıyla vergi hukukunda çeşitli düzenlemelere zaman zaman yer verilmektedir. Bunlardan birisi de özürlü ücretli, serbest meslek erbabı ve basit usulde vergilendirilenlerden imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşanların gelir vergisi matrahların hesaplanmasında dikkate alınan sakatlık indirimi uygulamasıdır (GÖKBUNAR-MİYNAT, 1999, s.148).

Sakatlık indirimi, vergilemede adalet ilkesinden hareketle, sadece sakat kişilere tanınan kısmi ya da tam bir vergi bağışıklığıdır (PALAMUT, 1990, s.51). Sakatlık indirimi, ücret gelirini sakat olarak elde edenlerin sakat olmayanlara göre daha fazla bir mali imkanla korunması amacıyla getirilmiş bir müessesedir. Sakatlık indirimi hizmet erbabının çalışma gücünde meydana gelen azalmaya gelen belirlenen sakatlık derecesi, çalışma gücünün kaybına göre farklı tutarlarda belirlenir. Bu konuda uygulamaya ilişkin esaslar Bakanlar Kurulunun 28.04.1981 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan 8/2620 karar sayılı yönetmeliğinde açıklanmıştır (ÖZEL-ŞENYÜZ, 1993, s.129). Buna göre;

- i) Çalışma gücünün en az % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat sayılmakta ve özel indirimin sekiz katı tutarında sakatlık indiriminden yararlanmaktadır.
- ii) Çalışma gücünün en az % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat sayılmakta ve özel indirimin dört katı tutarında sakatlık indiriminden yararlanmaktadır.
- iii) Çalışma gücünün en az % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise, üçüncü derece sakat sayılmakta ve özel indirimin iki katı tutarında sakatlık indiriminden yararlanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 31/2. maddesinde gerçek usulde vergilendirilen ücretliler hakkında sakatlık indirimi uygulamasına yönelik hükümlere yer verilmiştir. Sakatlık indirimi uygulaması ilk olarak gelir unsurlarından sadece ücretleri ilgilendiren bir müessese olarak getirilmiştir (AKDOĞAN, 1988, s. 144). Ancak, 4369 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesine 3 numaralı bent eklenerek, bu indiriminin kapsamı genişletilmiştir. Buna göre, serbest meslek erbabı, basit usulde vergilendirilen imalat, tamirat ve küçük zanaat işleriyle uğraşanlar ile bakmakla yükümlü olduğu sakat kişi bulunan serbest meslek erbabı da sakatlık indiriminden yararlanabilmektedirler. Bakmakla yükümlü olunan kişi ifadesinden; sakat kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukları anlaşılmaktadır. Çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılmaktadır (GERÇEK, 2000).

01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4842 sayılı kanunun 3. maddesi sakatlık indirimi tutarlarının özel indirimin katları şeklinde belirlenmesi uygulamasına son

vermiştir. Bu kanuna göre sakatlık indirimi tutarları sakatlık dereceleri itibariyle aylık olarak belirtilmektedir.

40132. Asgari Geçim İndirimi

Ayrırma ilkesini gerektiren bir diğer uygulama da verginin beyan edilen gelirden alınması veya kaynaktan kesilmesidir. Verginin tahsilindeki söz konusu iki yöntem vergi adaleti açısından önemli sorunlar yaratabilmektedir. Özellikle enflasyon ve faiz oranlarının yüksek olduğu dönemlerde vergileri kaynaktan kesilenler mağdur olabilmektedir. Ücretlilere yapılan vergi iadesi/indirimi vergi adaletsizliğini azaltmaya yönelik zorunlu bir girişim olarak değerlendirilmelidir (ÖZMUCUR, 1986, s.63).

Literatürde vergi iadesi olarak da adlandırılan vergi indirimi müessesesi vergi sistemimize ilk olarak 02.02.1984 tarih ve 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun ile girmiştir. Bu uygulama geniş bir kitleyi ilgilendiriyordu. Öyle ki ticari, zirai ve serbest meslek kazancı nedeniyle gelir vergisine tabi olan mükellefler de vergi iadesi uygulamasından yararlanabilmekteydiler. Bu kanun, ücret geliri elde edenler yanında ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri için de vergi iadesinden yararlanma hakkı tanıdığı için kamu maliyesi literatüründe emek gelirlerinin sermaye gelirlerine daha hafif vergilendirilmesi olarak ifade edilen ayırma ilkesinin uygulanması amacına hizmet etmekten uzak kalmıştır. Nitekim, sonraki yıllarda yapılan düzenleme ile 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun'un uygulamasına sadece emekliler için devam edilmiştir. Bununla birlikte 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ücretlilerin eğitim, gıda, sağlık, giyim ve kira harcamaları için “Özel Gider İndirimi” uygulaması getirilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesine 30.12.1993 tarih ve 3946 sayılı Kanun ile eklenen beş numaralı bent ile ücretlilere kendisi, eşi ve çocukları (18 yaşına gider) ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının yıllık tutarının 1/3'ü ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılabilme imkanı tanınmıştır. İndirim hakkından yararlanabilmesi için harcamaların Türkiye’de yapılması ve gerçek ve tüzel kişilerden alınacak belgelerle belgelendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, indirim konusu yapılabilecek miktar, harcamaların yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının %

35'ini geçemeyecektir.¹⁹ Bu indirim de dikkate alınmak suretiyle hesaplanan vergi ile mükellefin o yıl içinde tevkif suretiyle ödediği vergi tutarı arasındaki fark, ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan % 35 nispetini sıfıra kadar indirmeye kanunî oranına kadar artırmaya veya harcama konuları, harcama ve ücret tutarları itibariyle farklı oranlar tespit etmeye yetkilidir.

01.01.1984 tarihinden beri yürürlükte olan ve ücret dışında gelir elde eden bazı mükellefler için vergi iadesi hakkı tanıyan 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun'da bazı değişiklikler yapan 3946 sayılı Kanun ile kabul edilen özel gider indirimi sadece ücret geliri elde eden mükellefler açısından tanınan bir haktır. Bu düzenleme hem ayırma ilkesinin uygulanması hem de vergi sisteminin daha adil bir yapıya kavuşturulması amaçlarının gerçekleştirilmesi yönünde atılmış önemli bir adım olarak değerlendirilebilir (HARB-İŞ, 1994, s.72-73).

24.04.2004 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış olan 09.04.2003 tarih ve 4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 15. maddesi uyarınca 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde özel gider indirimi müessesesi kaldırılarak, bunun yerine 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere vergi indirimi uygulaması getirilmiştir(ÖZPERHİZ, 2006, s.115). Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 121. maddesine göre gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının;²⁰

- 3.000 YTL (3.800 YTL)'ye kadar %8'i
- 6.000 YTL (7.700 YTL)'nin 3.000 YTL (3.800)'si için %8'i, aşan kısmı için %6'sı,
- 6.000 YTL (7.700 YTL)'den fazlasının, 6.000 YTL (7.700 YTL)'si için %7'si, aşan kısmı için %4'ü, ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığı ile kendisine nakden iade edilir. Bu şekilde hesaplanacak vergi indirimi

¹⁹ % 35 oranı 1994 yılında elde edilen gelirler için 94/5371 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 23 olarak tespit edilip uygulanmıştır.

²⁰ 2007 yılı için kabul edilen tutarlar.

belirlenirken dikkate alınacak toplam harcama tutarı vergi indiriminden yararlanacak kişinin o yılki vergi matrahının toplamını geçmemelidir.

Özel gider indirimi uygulaması 09.04.2003 tarih ve 4842 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle vergi indirimi müessesesinin özünde, önceki yıllarda uygulanan "özel gider indirimi müessesesi"nden pek bir farkı yoktur. Vergi indirimi uygulamasından da ücretleri gerçek usulde vergilendirilen ücretliler yararlanabilecektir. Vergi indirimi müessesesi özünde, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarı üzerinden hesaplanacak indirimin ücretlinin ertesinde yılda ödenecek gelir vergisinden mahsup edilmesi esasına dayanmaktadır. Vergi indirimi uygulamasında, mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamaları dikkate alınacaktır. Yapılan harcamaların vergi indirimine konu olabilmesi için ücret geliri ile uyumlu bir harcama olması da gerekmektedir (DOĞRUSÖZ, 2004).

Yapılan harcamaların ücretlinin kendisi, eşi ve çocukları tarafından yapılması ve satın alınan mal ve hizmetlerin bunlar tarafından tüketilmesi gerekmektedir. Ücretlinin ücreti ile uyumlu olmayan mal ve hizmetler için yapılan harcamalar vergi indirimine konu teşkil etmeyecektir (MALİYE BAKANLIĞI, 2004).

Vergi indirimi uygulamasından önce yürürlükte olan özel gider indirimi müessesesi, safi ücretin tutarına ulaşmak için toplam hasıllardan indirilmesi gereken giderlerin arasında yer almaktaydı. Her ne kadar, bu kapsamda ücret gelirlerine uygulanan indirim, söz konusu gelirin elde edilmesi sırasında yapılmış olan bir gider olmaktan çok, belge düzenini yerleştirmeye ve yaygınlaştırmaya yönelik bir uygulama olsa da, GVK gerçek ücret gelirlerinin vergi matrahına esas tutarına ulaşmada özel gider indirimini bir gider kalemi olarak dikkate almaktaydı. 4842 sayılı Kanun ile getirilen yeni düzenleme ile, bu kanun sistematığı değiştirilmiş, vergi indirimi uygulaması GVK'nın mükerrer 121. maddesinde, hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek unsurlar arasında sayılmıştır (ÖZPERHİZ, 2006, s.118).

5588 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 01.03.2007 tarihinde TBMM’de kabul edilmiştir. Kanunla 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 32. maddesi başlığı “asgarî geçim indirimi” olarak değiştirilerek yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenlemeyle, ücretliler için vergi iadesi uygulamasına son verilerek, yerine asgarî geçim indirimi uygulaması getirilmiştir. Asgarî geçim indirimi tutarı; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için % 5’idir. Asgari geçim indirimi 01 Ocak 2008’den sonra elde edilen gelirler için geçerlidir.

Maliye Bakanlığı bu düzenlemenin asgari ücretin tamamen vergi dışı bırakılmasının ön adımı olduğunu ifade etmektedir. Maliye Bakanlığının hesaplamalarına göre öngörülen yeni sistemden, çalışanların sadece yüzde 15’lik bölümü olumsuz etkilenecektir. Asgari geçim indiriminin, en fazla katkıyı asgari ücretliye yapması beklenmektedir. Bugünkü asgari ücret üzerinden yıllık 380 YTL vergi iadesi alan bir asgari ücretliye, asgari vergi indirimi ile yıllık 477 YTL katkıda bulunulması amaçlanmaktadır.

Maliye Bakanlığı hesaplamalarına göre, bekar çalışanlardan vergiye tabi yıllık ücreti 11 bin YTL’ye kadar olanlar, yeni sistemden olumsuz etkilenmeyecektir. Evli ve çocuk sahibi olup da, eşi çalışmayan ve 2 çocuk indiriminden yararlanan işçi ve memurlardan, vergiye tabi yıllık ücreti 15-16 bin YTL’ye kadar olanlar da, uygulamadan zarar görmeyecektir. Bu iki grupta yer alan düşük ücretlilerin vergi yükü, asgari geçim indirimi ile düşerken, diğerlerinin vergi yüklerinde ise herhangi bir değişiklik olmayacaktır. Yıllık ücreti 11 bin YTL’nin üzerinde bulunan bekar işçiler ile, eş ve çocuk indiriminden yararlanan ve yıllık ücreti 15-16 bin YTL’yi aşanlar ise yeni uygulama ile kayba uğrayacaktır.

2008 yılından itibaren yürürlüğe giren olan düzenleme ile yalnızca ücretlilere en az geçim indirimi avantajı sağlanmaktadır. Uygulama, daha önce de ifade edildiği gibi, özellikle düşük ücretlilere, avantaj sağlamakta, yüksek düzeydeki ücretlilerde ise, vergi iadesinin kaldırılmasından doğan kayıp, daha fazla olduğu için, avantaj söz konusu olmamaktadır. Ayrıca, uygulamanın 2008 yılı bütçesine getireceği ilave yükün 4 milyar

YTL civarında olacağı öngörülmektedir. Olumsuz yönlerine karşın, en az geçim indirimi vergilemede adalet ilkesinin gerçekleşmesi açısından son derece önemli bir gelişmedir.

Ancak, ödeme gücüne göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesinde kullanılan tekniklerden birisi olarak en az geçim indirimi, geliri oluşturan bütün unsurları kapsamak durumundadır. Nitekim, en az geçim indirimi tekniğinin uygulandığı diğer ülkelerde indirim, sadece ücretliler için değil, beyanname veren bütün gelir vergisi mükelleflerini kapsamaktadır. En az geçim indirimi konusundaki teori ve diğer ülke uygulamaları ile karşılaştırıldığında, Türkiye’de esnaf, sanatkar, tüccar ve diğer beyanname veren mükellefler açısından uygulamanın kabul edilmemiş olması, düzenlemenin eksik yönünü oluşturmaktadır.

5588 Sayılı Kanun ile kabul edilen asgari geçim indirimi uygulaması GVK’da belirtilen gelir unsurlarından sadece birisi ücretler için kabul edilmektedir. Buradan hareketle, bu düzenleme 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunla en az geçim indirimi tekniğinin mevcut uygulama şeklini oluşturan genel indirim uygulamasına son verilerek, ücret unsuru için uygulanan özel indirim tutarlarının yükseltilmesi anlayıştan bir geri dönüş olarak değerlendirilemez. Bu düzenleme, kamu maliyesi teorisinde, vergilemede, emek ve sermaye gelirlerinin, emek gelirleri lehine, farklı işleme tabi tutulması anlamına gelen ayırma ilkesi içerisinde değerlendirilmesi gereken bir düzenlemedir. Nitekim, Kanun tasarısında da belirtildiği gibi, düzenleme ile, sadece, "ücretlilerde vergi indirimi" sistemi kaldırılarak "asgari geçim indirimi" sistemi getirilmiştir. Buradan, hareketle GVK’da gerçek manada bir en az geçim indirimi uygulamasının olmadığı sonucuna varılabilir.

40133. Farklı Tarife Uygulaması

Vergileme açısından emek ve sermaye gelirlerinin emek gelirleri lehine farklı işleme tabi tutulması anlamına gelen ayırma ilkesinin gerçekleştirilmesindeki bir diğer yöntem söz konusu gelirlerin farklı tarifelere tabi tutulmasıdır. Bu şekildeki bir uygulamada emek gelirlerinin tabi tutulduğu tarife sermaye gelirlerinin tabi tutulduğu tarifeye göre daha düşük vergi oranlarına sahiptir.

Modern anlamda gelir vergisi uygulamasının başladığı 1950 yılından 193 Sayılı GVK'nın yürürlüğe girdiği 1.1.1961 tarihine kadar uygulanan tarifelerde bekarlar ve evliler arasında ödeme gücü farklılıkları bulunduğu anlayışından hareket edilmiştir. Buna göre, bekar mükelleflerin -evlilerden daha fazla ödeme gücüne sahip oldukları anlayışı ile daha yüksek oranda (% 5) vergilendirilmeleri söz konusu olmuştur (GÜRDAL, 2001, s.135-138).

1991-1994 döneminde normal gelir vergisi tarifeleri yanında ücretlerinin tamamını kalkınmada öncelikli (1. ve 2. derecede) yörelerde elde eden hizmet erbabının ücretleri için özel gelir vergisi tarifeleri uygulanmıştır. Özel gelir vergisi tarifelerinde vergi oranları normal gelir vergisi tarifesindeki oranlara göre daha düşük ve dilim sayısı daha az tespit edilmiştir (GÜRDAL, 2001, s.141).

Türk Gelir Vergisi'nde ayırma ilkesinin gerçekleştirilmesi yönünde değerlendirilebilecek bir diğer uygulama 1998 yılının ikinci yarısında başlayıp 2006 yılına kadar devam eden ücretler için farklı/daha düşük oranlı gelir vergisi tarifesidir. Kamuoyunda reform olarak değerlendirilen 4369 sayılı Kanun ile GVK'da yapılan en önemli değişikliklerden birisi de ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınacak vergi oranlarının, diğer gelirlere uygulanacak vergi oranlarından ayrılmasıdır. Bu uygulama ile ayırma ilkesinin bir boyutunu oluşturan ücret gelirlerinin düşük oranda²¹ vergilendirilmesi gerektiği yolundaki düşünce GVK'da ilk kez kabul görmektedir (AYKUTLU, 1998, s.71).

4369 sayılı Kanun'un 54. maddesiyle GVK'ya eklenen geçici 52. madde ile 1.7.1998 tarihinden sonra elde edilen ücretler için farklı tarife uygulaması kabul edilmiştir. Bu durum 4444 sayılı Kanunun 3. maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 57. madde ile 1999-2002 yılları arasında ücretler dışındaki gelirlerin vergilendirilmesinde 103. maddedeki tarifenin gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranları 5 puan arttırılmak suretiyle uygulanacak şekilde düzenlenmiştir.

²¹ 4444 sayılı Kanun'un 3. maddesi, "1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde (ücretler hariç) bu kanunun 103. maddesindeki tarifenin mükerrer 123. maddeye göre belirlenen gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranları 5 puan arttırılmak suretiyle uygulanır" ifadesine yer vermektedir. Buna göre, ücret gelirlerinin daha düşük oranlarda vergilendirilmesi, gerçekte diğer gelirlerin vergi oranlarının arttırılması yoluyla gerçekleştirilmektedir.

4444 sayılı Yasa ile sermaye kazançlarına bazı kolaylıklar getirilmesine karşın, diğer unsurların vergi yüklerini artırıcı hükümler konulmuştur. Bu bağlamda, daha çok küçük esnaf ve sanatkarları olumsuz yönde etkileyecek şekilde gelir vergisi tarifesi yeniden düzenlenmiştir. Henüz 4369 sayılı Yasa ile düzenlenen ve fiilen 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olan gelir vergisi tarifesi, 4444 sayılı Yasanın 3. maddesiyle GVK'na eklenen geçici 57.maddesi ile "1999-2002 yılları gelirlerinin (ücretler hariç) vergilendirilmesinde bu Kanun'un 103. maddesindeki tarifenin mükerrer 123. maddeye göre belirlenen gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranları 5 puan artırılmak suretiyle uygulanır. Bu kanun'un mükerrer 120. maddesinin uygulanmasında bu hüküm dikkate alınmaz" olarak değiştirilmiştir. Böylece 1999 takvim yılında elde edilen ve ücretler dışında kalan kazanç ve iratların vergilendirilmesinden daha önce belirlenmiş olan gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranları 5 puan artırılmak suretiyle uygulanacaktır (YÜCE, 2000).

Ücret ve ücret dışı gelir elde edenler için farklı tarife, tarifedeki vergi oranlarının ücret geliri elde edenler için beş puan indirilerek, uygulanması durumu 2005 yılı sonuna kadar devam etmiştir. Bu dönemde uygulanan tarifelerde ücret geliri elde edenlere diğer gelir sahiplerine göre beş puanlık bir avantaj sağlanmıştır. Gelir vergisi sisteminde ücret gelirlerine uygulanan vergi tarifesi ile ücret dışı gelirlere uygulanacak vergi oranlarında ücretliler lehine beş puanlık bir farkın ayırma kuramı çerçevesinde düşünülmüş olduğu ve vergi adaleti açısından atılan olumlu bir adım olarak değerlendirilmesi mümkündür (ÖZ-RAKICI, 2004, s.27).

30.03.2006 tarihinde kabul edilen 5479 sayılı Kanununun 1. maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere tek bir tarife belirlenmiştir. Bu kanun ile ücret ve ücret dışında gelir elde edenler için uygulanan tarife birleştirilmiştir. Yeni tarife ile ücret geliri elde edenler dışında kalan gelir sahiplerinin vergi yükü düşürülmektedir. Ücret geliri elde edenler için vergi yükünde tarifede dilimlerindeki genişleme dışında bir azalma olmamaktadır.

4369 sayılı Kanunla ücretliler için getirilen düzenlemenin temel nedeni, ücretlilerin vergi yükünün vergi tarifesinde değişiklik yapmak suretiyle 1.1.1998 tarihinden itibaren azaltılmasıdır. Ücret geliri elde edenler için genel vergi tarifesinden ayrı farklı bir tarifenin

varlığı ayırma ilkesinin hayata geçirilmesi yönünde atılmış önemli bir adım olarak değerlendirilebilir. Gelir Vergisi Kanununun geçici 52. maddesiyle düzenlenen bu tarife sadece tevkif yoluyla vergilendirilecek ücretler için geçerlidir. Diğer bir ifadeyle ücret gelirini yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda olanlar bu tarifeden yararlanamayacaklardır. Bunlar dışında da bazı ücret gelirleri beyanname vermek suretiyle vergilendirilmektedir. Ancak, getirilen bu düzenleme ile ücretlilerin vergi yükünde %5 oranında bir azalma olduğu belirtilmesine rağmen, ücretliler, gelirin elde edildiği kesime göre bu indirimden ya hiç yararlanmamışlar ya da çok az miktarda yararlanmışlardır (ORTAÇ-SARAÇOĞLU, 1998, s.81-82).

2004 yılı gelir vergisi tarifesinde son gelir dilimlerine uygulanan son vergi oranları 2005 yılı gelir vergisi tarifesinde hem ücret hem de ücret dışı gelirler için % 5 oranında indirim tabi tutulmuştur. Aşağıda Tablo 20’de ücret ve diğer gelir unsurları için uygulanan farklı vergi oranları gösterilmektedir.

Tablo 20: Ücret ve Diğer Gelir Unsurlarına Uygulanan Farklı Vergisi Tarifeleri

Gelir dilimleri (YTL)	Vergi oranları (%)	
	Ücretler	Diğer gelirler
6600’e kadar	15	20
6600-15000 arası	20	25
15000-30000 arası	25	30
30000-78000 arası	30	35
78000’den fazlası	35	40

Kaynak: ORTAÇ-SARAÇOĞLU, 1998, s.81.

Gelir Vergisi’nde 1 Ocak 2006’dan geçerli olmak üzere ikili tarifeden tek tarifeye geçiş sağlayan 5479 sayılı kanun ile gelir vergisi oran ve dilimleri yeniden belirlenmiştir. Bu düzenleme sonucunda özellikle ücret geliri elde edenler eski tarifeye oranla daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaklardır. Yapılan yeni düzenlemede gelir vergisi tarifesindeki % 25’lik dilimin yerine % 27’lik dilimin kullanılması nedeniyle yüksek gelir elde eden ücretlilerin vergi yükü artacaktır. Yüksek gelir grubundaki ücretliler için bu olumsuz sonucun giderilmesi bakımından, ücretlerde en üst gelir dilimine uygulanan % 35 oranı yerine % 30 oranı içeren bir tarifeye geçilmesi vergi adaleti açısından yararlı olacaktır (ARMAĞAN, 2006, s.344).

Gelir vergisi uygulaması açısından ücret ve ücret dışı gelirlerin vergilendirilmesinde, ücretler lehine farklı tarife uygulamasından vazgeçilerek tek bir tarifinin kabul edilmesi, ücretler lehine ayırma ilkesinin uygulanmasını engellemektedir. Bu durum, ayrıca, vergi yükü dağılımının ücretliler aleyhine değişmesine yol açmaktadır (ÖNDER, 1985, s.147).

1980 sonrası vergi sisteminin en önemli özelliklerinden birisi, gayrimenkul sermaye iradı türündeki gelirlerin stopaja tabi tutularak beyanname dışına çıkarılması olmuştur. Bu durum bir yandan gelir vergisinin üniter yapısını bozmuş, diğer yandan ödeme gücüne göre vergileme uyarınca emek ve sermaye gelirlerinin vergilemesinde emek lehine kullanılması gereken ayırma ilkesinin tam tersine olarak sermaye lehine kullanılması sonucunu ortaya çıkarmıştır. Bu dönemde, stopaja tabi tutulan faiz gelirleri, yapılan bütün düzenlemelerde en düşük gelir diliminin tabi olduğu vergi oranından daha düşük bir oranda vergilendirilmiştir. Faiz gelirleri, 1981 tarifesi ile % 30, 1985 tarifesi ile % 20, 1989 tarifesi ile % 10, 1997 tarifesi ile % 12 ve daha sonra bazı durumlarda sıfır oranında vergilendirilmiştir (KIRMANOĞLU, 1994, s.76; SONSUZOĞLU, 1997, s.148).

Türkiye’de vergi yükünün dağılımında dengesizlikler bulunmaktadır. Gelir vergisi, ayırma ilkesinin tersine, sermaye kazançları üzerinde ayrı bir vergi sistemi uygulamaktadır. Bu bağlamda, temettü ve faiz geliri elde eden yüksek gelirli kişiler ya düşük sabit oranlı bir vergi öderler ya da hiç vergi ödemezler. Ayrıca, hisse senetlerinden elde edilen sermaye kazançlarına tanınan vergi dışı kalma imtiyazı da yüksek gelir sahiplerine önemli avantajlar sağlamaktadır. Sermaye kazançları ve ücretlerin vergilendirilmesinde, sermaye kazançları lehine, gözlenen bu açık farklılık ayırma ilkesinden sapmanın ve vergi yükündeki eşitsiz dağılımın kaynağı durumundadır (KARATAŞ, 1994, s.93). Ancak, günümüzde, söz konusu menkul sermaye iratlarının beyanı zorunlu olduğu için ayırma ilkesine aykırı uygulamalar giderilmiş ve emek ve sermaye gelirleri arasındaki eşitsizlikler giderilmiştir.

40134. Farklı Ülke Vergi Sistemlerinde Ayırma İlkesi Uygulaması

Sermaye gelirlerinin emek gelirleri karşısında sahip olduğu avantajlar bu iki unsurun emek gelirleri lehine farklı vergilendirme işlemlerine tabi tutulması gerektiği şeklindeki yaygın bir kanaatin oluşmasına neden olmuştur. Bu bağlamda çok sayıda ülke vergi

sisteminde sermaye gelirleri karşısında emek gelirlerini daha düşük vergi yüküne tabi tutan uygulamalara yer vermektedir. Aşağıda seçilmiş ülke vergi sistemlerinde sadece emek gelirleri açısından geçerli olan ve daha düşük vergi yükü sonucunu ortaya çıkaran bazı uygulamalar ifade edilecektir.

401340. Kanada

Emek Geliri Vergi İndirimi: Bu uygulama ile emek gelirlerinin her bir doları için % 20 oranında iade edilebilir bir vergi kredisi uygulaması söz konusudur. Buna göre, bakmakla mükellef olduğu kimse olmayan ve net geliri 3,000 Kanada Dolarını aşan gelir seviyesindeki bekar bir mükellef açısından maksimum 500 Kanada Doları indirim hakkı vardır. Aileler, birlikte veya ayrı beyan açısından indirim hakkı 1,000 Kanada Doları seviyesindedir. Net gelirin, bekarlarda 9,500 ve evlilerde 14,500 Kanada Doları aşması durumunda indirim % 15 azaltılarak uygulanır (OECD, 2007, s.175).

Emek Vergi Kredisi: 1 Ocak 2007'den bu yana uygulanan ve istihdam gelirinine 150 Kanada Doları seviyesinde bir indirim sağlayan bir kredidir (OECD, 2007, s.175).

401341. Almanya

Almanya gelir vergisi kanununa göre emek gelirleri açısından vergilendirilebilir gelir seviyesini azaltan çeşitli indirimler söz konusudur. Bu indirimler dışında sadece emek gelirleri açısından geçerli olan ve götürü olarak belirlenen 920 Euro seviyesinde bir indirim hakkı bulunmaktadır.

401342. Japonya

Emek Geliri İndirimi: Vergilendirilebilir gelirin hesaplanmasında meslek gelirlerinin bir kısmı indirim konusu yapılabilmektedir. Buna göre;

- Brüt meslek geliri 1,800,000 Yen seviyesini aşmıyorsa maaşların % 40'ı indirim konusu yapılabilir. Ancak minimum indirim 650,000 Yen seviyesindedir.

- Brüt meslek geliri 1,800,000 – 3,600,000 Yen seviyesini arasındaysa 180,000 Yen ve maaşların % 30'u indirim konusu yapılabilir.
- Brüt meslek geliri 3,600,000 – 6,600,000 Yen seviyesini arasındaysa 540,000 Yen ve maaşların % 20'si indirim konusu yapılabilir.
- Brüt meslek geliri 6,600,000 – 10,000,000 Yen seviyesini arasındaysa 1,200,000 Yen ve maaşların % 10'u indirim konusu yapılabilir.
- Brüt meslek geliri 10,000,000 Yen seviyesini aşıyorsa 1,700,000 Yen ve maaşların % 5'i indirim konusu yapılabilir.

401343. İngiltere

Emek Vergi İndirimi: Çocuk sahibi olan veya olmayan düşük gelirli ailelere uygulanan bir indirimdir. Uygulanmasında bazı şartlar söz konusudur. Buna göre; çocuk sahibi ve haftalık çalışma saati en az 16 olan aileler, tek kişinin çalıştığı çocuk sahibi olmayan ve haftalık çalışma saati en az 30 olan aileler ve sakat ve haftalık çalışma saati 16 olan aileler açısından geçerli olan bir indirimdir. İndirim miktarı, çalışma saati, çocuğun yaşı, çocuk yetiştirme maliyeti ve brüt gelir seviyesi gibi faktörlere bağlıdır. Haftalık çalışma saati 30 olan ve 16 yaşından küçük bir çocuğa sahip bir aile için maksimum indirim, 4,135 Pound, hakkı söz konusudur. Yıllık net gelirin 5,220 Pound seviyesini aşması durumunda, aşan her pound için indirim 37 pence azaltılarak uygulanır.

Çocuk Vergi Kredisi: Düşük ve orta gelir grubunda yer alan aileler açısından söz konusudur. 16 yaşını tamamlamamı veya 19 yaşın üzerinde olduğu halde eğitimine devam eden çocuklar indirim hakkı sağlar. İndirim miktarı, brüt gelir seviyesi, çocuk yaşı ve sayısına bağlıdır. İki çocuk sahibi bir aile açısından maksimum indirim miktarı olan 4,235 Pound uygulanır. Brüt gelirin 14,495 Pound seviyesini aşması durumunda aşan her pound için indirim 37 pence azaltılarak uygulanır.

401344. ABD

Emek Geliri Vergi Kredisi: Her bir çocuk ve bağımlı durumunda olan diğer kişi için 2007 yılında 3,400 ABD Doları indirim hakkı tanınmaktadır. Bağımlılık durumunun söz konusu olduğu düşük gelirli çalışanlar için ödenebilir emek geliri kredisi uygulanmaktadır.

Bir çocuk sahibi olan mükellef açısından 8,390 ABD Doları gelir seviyesine kadar kazanılmış gelir kredisi % 34 olarak uygulanır. Gelir seviyesinin 15,390 (evliler için 17,390) ABD Dolarını aşması durumunda kredi azaltılarak uygulanır. Gelirin 33,241 (evliler için 25,241) ABD Doları seviyesine ulaşması durumunda kazanılmış gelir kredisi kaldırılır. İki veya daha fazla çocuk sahipliği durumunda gelirin 11,790 ABD Doları seviyesine kadar % 40 kazanılmış gelir kredisi uygulanır. Gelir seviyesinin 15,390 (evliler için 17,390) ABD Dolarını aşması durumunda kredi azaltılarak uygulanır. Gelirin 37,783 (evliler için 39,783) ABD Doları seviyesine ulaşması durumunda kazanılmış gelir kredisi kaldırılır.

1998'den beri 17 yaş altında olan çocuk için mükelleflere vergi kredisi hakkı tanınmıştır. 2007 yılında bu indirimin maksimum tutarı 1,000 ABD Doları olarak belirlenmiştir. Gelir seviyesinin 75,000 (evliler için 110,000) ABD Dolarını aşması durumunda aşan her 1,000 ABD Doları için indirim miktarı 50 ABD Doları azaltılarak uygulanır.

1994'den bu tarafa uygulanır. Kazanılmış gelirlerinin 5,590 ABD Dolarına kadar % 7.65'ini indirim konusu yapabilirler. Gelirin 7,000 (evliler için 9,000) ABD Doları eşiğini aşması durumunda kredi azaltılarak uygulanır ve 12,590 (evliler için 14,590) ABD Doları eşiğini aşması durumunda kaldırılır. Kredi 25 – 65 yaş arasındaki mükellefler için geçerlidir.

401345. İtalya

İtalyan kişisel gelir vergisinde, vergi konusu olmayan kişisel gelir seviyesini gösteren vergi dışı alan uygulaması söz konusudur. Bu uygulamada vergi dışı olan gelir seviyeleri gelir türlerine göre farklılık göstermektedir. Buna göre, herhangi bir mükellef açısından geçerli olan miktar 2007 yılı için 3,000 Euro olarak belirlenmiştir. Buna karşın, emek geliri elde eden çalışanların yararlanacağı indirim miktarı en fazla 8,000, emeklilerin 7,500 ve serbest meslek sahiplerinin 4,800 Euro olarak belirlenmiştir. Bu durum İtalya gelir vergisi uygulamasında emek gelirleri lehine söz konusu olan bir düzenle olarak değerlendirilebilir.

Emek Geliri Vergi Kredisi: 1 Ocak 2007 itibariyle uygulanmaya başlanmış olan ve sadece emek gelirleri açısından geçerli olan bir vergi kredisidir. Bu uygulamaya konu olan kredi net gelirin bir fonksiyonu olarak tanımlanmaktadır.

Aşağıda Tablo 21 ve Tablo 22’de yer alan formüllerde kullanılan maksimum vergi kredilerinin değeri vergilendirilebilir gelir seviyelerine bağlı olarak belirlenmektedir. Vergilendirilebilir seviyesi yükseldikçe yararlanılacak indirim miktarı azalmakta ve belli seviyeden sonra sıfırlanmaktadır.

Tablo 21: İtalya Emek Geliri Vergi Kredisi

Vergilendirilebilir Gelir (Euro)	Emek Geliri Vergi Kredisi (Euro)
0 – 8,000 arası	1,840
8,001 – 15,000 arası	Maksimum Vergi Kredisi + $502 * (15,000 - \text{Vergilendirilebilir Gelir}) / 7,000$
15,000 – 55,000 arası	Maksimum Vergi Kredisi * $(55,000 - \text{Vergilendirilebilir Gelir}) / 40,000$
55,000 üzeri	0

Kaynak: OECD, 2007, s.280.

Tablo 22: İtalya Emek Geliri Vergi Kredisi Uygulamasında Maksimum Vergi Kredisi

Vergilendirilebilir Gelir Seviyesi (Euro)	Maksimum Vergi Kredisi (Euro)
8,001 – 15,000 arası	1,338
15,001 – 23,000 arası	1,338
23,001 – 24,000 arası	1,348
24,001 – 25,000 arası	1,358
25,001 – 26,000 arası	1,368
26,001 – 27,700 arası	1,378
27,701 – 28,000 arası	1,363
28,001 – 55,000 arası	1,338

Kaynak: OECD, 2007, s.280.

Yabancı ülke gelir vergisi sistemlerinde emek gelirleri üzerindeki vergi yükünü azaltacak sonuçlar ortaya çıkaracak bazı düzenlemelere yer verilmiştir. Bu anlamda yabancı ülke örnekleriyle Türk gelir vergisindeki düzenlemeler karşılaştırıldığında, ülkemizde emek gelirleri lehine sağlanan ve ayırma ilkesine örnek teşkil eden düzenlemeler yabancı ülkelere geri kalmamaktadır.

Yabancı ülke gelir vergisi uygulamalarında ücret gelirlerine sağlanan avantajlar, vergi iadesi ve sakatlık indirimi gibi uygulamalar ile Türk gelir vergisinde de yer almaktadır. Yine ülkemizde 1 Ocak 2006 tarihinde uygulamasına son verilen ücretliler için daha düşük oranlı artan oranlı tarife uygulaması yabancı ülkeler açısından da söz konusu değildir. Bu açıdan değerlendirildiğinde ülkemizdeki durumun çok olumsuz olmadığı ifade edilebilir.

Ancak daha önce de ifade edildiği üzere, ülkemizde en az geçim indirim uygulamasının bulunmamasının doğal bir sonucu olarak ücretler üzerindeki vergi yükünü arttırmaktadır. Oysa yabancı ülke örneklerinin tamamında mükellefler açısından bu imkan söz konusu olduğu için ücretlerin vergi yükü de azalmaktadır.

402. Vergilemede Ödeme Gücü İlkesinin Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Dışında Kalan Vergilerdeki Durumu

4020. Kurumlar Vergisi

Türk vergi sisteminde gelir vergisi dışında gelir üzerinden alınan bir diğer vergi kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisinin konusunu kurum kazançlarıdır. Kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. Gelir vergisinin konusunu oluşturan kazanç ve iratlar, kurumlar vergisinin yükümlüleri tarafından elde edildiğinde kurum kazancı niteliği kazanmaktadır. Kurumlar vergisinde kazançlar hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, kurum kazancı adı altında birleşir ve ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre vergilendirilir.

Vergi sınıflandırmaları içinde kurumlar vergisi, gelir vergisi gibi dolaysız vergi niteliği taşımaktadır. Bu niteliği yöneldiği yasal yükümlünün ödeme gücünü vergilendirmeyi hedef almasından ileri gelmektedir. Ancak subjektif bir vergi olan gelir vergisinden farklı olarak kurumlar vergisi objektif bir vergidir. Objektif olma özelliği nedeniyle artan oranlı değil, tek oranlı vergi tarifesinin uygulanmasına daha uygun bir vergidir (ÖNCEL vd., 2005, s.329).

Gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasında verginin konusu yönünden tam bir aynılık söz konusudur. Bu nedenle, kurumlar vergisi, gelir vergisini tamamlayıcı ve onun devamı niteliğindeki bir vergidir (NADAROĞLU, 1992; s.359; TEKİR, 1993, s.147).

Gelir vergisi tarafından konu edinilen unsurların başka bir vergi ile ikinci kez yükümlü kılınmaları eleştirilere konu olmuştur. Bu eleştiriler özellikle liberal iktisat politikasını savunanlar tarafından yoğun olarak dile getirilmiştir. Gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisi uygulamasının temel gerekçesi, kurum statüsünün ayrıcalıklarından yararlanan, ortaklarının sorumlulukları sınırlı olan sermaye şirketlerini ortaklarından bağımsız ve daha etkili vergilendirmek düşüncesidir. Bu düşünce, ayırma ilkesine de uygun düşmektedir. Gerçekten, hisse senedi ve tahvil ihraç ederek mali yapılarını güçlendirme olanağına sahip olan sermaye şirketleri bir yandan ortaklarından ayrı bir kişiliğe sahiptir; diğer yandan da ayrı bir vergi ödeme gücünü temsil eder. Bu nedenle, aynı gelirin önce sermaye şirketi yapısı içinde sonra da ortakların geliri olarak iki kez vergilendirilmesi haklı bir temele dayanmaktadır (BULUTOĞLU, 1988, s.496; ÖNCEL vd., 2005, s.329).

Kurumlar vergisinin yükümlüsü olan şirketler, ortaklarının tek tek varlıklarının üstünde, ayrı bir iktisadi ödeme gücünü temsil etmektedirler. Çünkü, bunların hukuki alanda yetkileri, sorumlulukları; iktisadi açıdan da ortaklardan farklı amaç ve araçları bulunmaktadır. Sahip oldukları bu nitelikleri dolayısıyla ayrı kişiliğe ait gelirin de ayrı değerlendirilerek vergilendirilmesinin gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır (ULUATAM – METHİBAY, 1999, s.308).

Kurumlar vergisi yükümlüleri sahip oldukları işletmelerinin hukuki statülerini değiştirerek, şahıs işletmesi ya da ortaklığı haline getirerek, vergiden kurtulabilme olanakları bulunduğu halde bu yola baş vurmamakta, dolayısıyla da gelir vergisine ilaveten bir de kurumlar vergisi ödemeyi kabul etmektedirler. Bu durumun nedeni, modern piyasa ekonomisinde büyük çapta işletmeciliğin, ancak kurum statüsünün verdiği hukuki ayrıcalıklarla başarılabilesidir. Buradan hareketle, kurumlar vergisinin, gelir vergisi ile aynı konuyu vergilendiriyor olmasına karşın, sahip olunan farklı ödeme gücünü yükümlü kıldığı sonucuna varılabilir (BULUTOĞLU, 1988, s.496).

Kanunlar, sermaye şirketlerine, başka teşebbüslerin genellikle sahip olamadıkları, iki önemli ayrıcalıktan faydalanma imkanı tanınmaktadır. Bu ayrıcalıklar, hisse senedi ve tahvil ihracı karşılığında piyasadan para toplayabilme ve ortakların sınırlı sorumluluğudur. Sahip oldukları bu ayrıcalıklar söz konusu şirketlere çok önemli faydalar sağlamaktadır. Devletin, sağladığı bu olağandışı faydalar karşılığı olarak şirketleri ayrıca vergilendirmesi, fayda ilkesine göre vergilendirmenin bir uygulaması olarak değerlendirilebilir (ULUATAM – METHİBAY, 1999, s.308). Ancak belirtmek gerekmektedir ki, bu yaklaşım kurumlar vergisinin temel gerekçesini açıklamaktan uzaktır. Çünkü, kurumlar vergisi aracılığı ile yükümlü kılınmak istenen, kurum kazancı olarak ortaya çıkan ayrı ödeme gücüdür.

4021. Veraset ve İntikal Vergisi

Veraset ve intikal vergisinde karşılıksız bir şekilde elde edilen servet unsurları vergilendirilmektedir.²² Tek vergi görüntüsü vermesine karşın, bu verginin bünyesinde gerçekte iki ayrı vergi mevcuttur. Buna göre, bir kısım servet unsurlarına sahip olunması veraset – miras, vasiyet veya miras mukavelesi – yolu ile gerçekleşiyorsa veraset; bağış veya diğer bazı yollarla gerçekleşiyorsa intikal vergisi söz konusu olmaktadır. Bu iki verginin bir arada uygulanması bir bakıma zaruridir. Aksi durumda bağış yolu ile elde edilen servet unsurlarının miras yolu ile intikal etmiş gibi gösterilmesi şeklinde suistimallerle karşılaşılması söz konusu olabilirdi. Bu uygulamanın tersinin yapılması da imkan dahilindedir. Bu iki tür verginin birlikte uygulanışı bahsi geçen yollardan yararlanılarak vergi kaçırma imkanlarını ortadan kaldırmaktadır (BATIREL, 1979, s.175; NADAROĞLU, 1992, s.366-367).

Mirası konu edinen veraset ve intikal vergisi, hukuki yapısı üretim araçlarının özel mülkiyetine dayanan piyasa ekonomisini savunan bilim adamları tarafından eleştirilmiştir. Bunlara göre, miras müessesesi, mülkiyet müessesesinin varlığı ve devamlılığının olmazsa olmaz şartıdır. Veraset ve intikal vergisi yolu ile bu müesseseyi ortadan kaldırılacak hale

²² Vergilerin sınıflandırılmasında ağırlıklı olarak servet vergisi niteliğinde kabul edilen veraset ve intikal vergisini, konusunu oluşturan karşılıksız elde edilen iktisadi unsurların geniş anlamda gelir kavramı içinde değerlendirilmesi nedeniyle gelir vergileri içerisinde kabul eden yaklaşımlar da vardır (BULUTOĞLU, 1988, 499-500).

getirmek aslında onunla birlikte mülkiyet müessesesini de ortadan kaldırmak anlamına gelmektedir. Bu durum, sonuç olarak, piyasa ekonomisinin yerine özel mülkiyetin söz konusu olmadığı sosyalist düzeni getirmek demektir (TOBB, 1992, s.169; NADAROĞLU, 1992, s.367).

Veraset ve intikal vergisinin temel amacı, gelir dağılımında adaletin gerçekleştirilmesidir. Çünkü, karşılıksız şekilde elde edilen iktisadi unsurlar sonucu ortaya çıkan servet bölüşümündeki adaletsizlik, gelir dağılımındaki adaletsizliğin sebeplerinden biridir. Veraset ve intikal vergisi gelir vergisi ile kavranamayan, ancak geniş anlamda gelir kavramı içinde yer alan net servet artışlarını vergilendirerek bu amaca hizmet eder (BATIREL, 1979, s.175; TÜRK, 1992, s.169).

Veraset ve intikal vergisini savunanların sosyal açıdan üzerinde durdukları en önemli konu miras hakkının fırsat eşitliği ve servet dağılımı üzerindeki olumsuz etkilerinin bu vergilerle kısmen olsun giderilebileceğidir. Miras müessesesi eşit kabiliyetlerin eşit şanslarla işe başlamalarını gerçekten engellemektedir. Bu durum giderek gelir ve servet dağılımının da bozulmasına sebep olmakta ve sonuçta sosyal adaletin gerçekleşmesine mani olmaktadır. Bir kimsenin herhangi bir katkısı olmaksızın yaratılan iktisadi imkanlardan yararlanarak başkalarına üstünlük sağlamanın savunulacak bir tarafı yoktur. Bu itibarla, miras üzerinden veraset vergisi alınması gayet haklı bir davranıştır. Kaldı ki, veraset yolu ile elde edilen miras, bunu elde eden kimseye yeni bir vergi ödeme gücü kazandırmaktadır. Buradan hareketle veraset ve intikal vergisi ödeme gücü ilkesini temel alan bir vergidir (NADAROĞLU, 1992, s.368).

Devletlerin vergilerden elde ettikleri toplam gelirler içindeki nispi önemi son derece düşük düzeylerde olan veraset ve intikal vergilerinin uygulanmasındaki esas amaç toplumdaki gelir dağılımının düzeltilmesidir. Bu amacın gerçekleştirilmesi konusunda etkin bir araç olmaları modern vergi sistemlerinin önemli bir unsuru olma özelliklerini devam ettirmelerindeki en önemli gerekçedir (TURAN, 1982, s.287).

Türk vergi sistemi içerisinde yer alan veraset ve intikal vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı çok düşüktür. Nispi önemsizliğine karşın bu verginin vergi sistemi içerisinde yer alması, ödeme gücü ile açıklanabilir. Kişilerin karşılıksız olarak elde ettikleri

iktisadi unsurlar nedeniyle malvarlıklarında, dolayısıyla ödeme güçlerinde bir artış meydana gelir. Servetteki artışlar nedeniyle ortaya çıkan ödeme gücü artışlarının yükümlendirilmelidir. Ödeme gücündeki artışları ortaya çıkaran iktisadi unsur intikallerinin gerçekleşme şekli, karşılıksız olma özelliği, veraset ve intikal vergisinin gerekliliğini daha güçlendirmektedir (ÖNCEL vd., 2005, s.371-372).

Modern veraset ve intikal vergisi iki yönlü artan oranlı bir tarifeye sahiptir. Buna göre, artan oranlılık bir yandan veraset yoluyla intikal eden mirasın tutarını, diğer yandan ölen ile mirasçı veya lehine vasiyet edilen kimse ya da bağış yapan ile yapılan arasındaki akrabalık derecesine göre düzenlenir. Ödeme gücüne göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesinde kullanılan tekniklerden birisi olan artan oranlı tarife yapısına sahip olması, veraset ve intikal vergisinin tek gerekçesinin artan ödeme gücünü kavrama olduğu düşüncesini doğrular niteliktedir (TURAN, 1982, s.282)

Türk Vergi Sistemi'nde, gelir vergisi dışında artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı ikinci vergi veraset ve intikal vergisidir. Bu vergi, tarife yapısı bakımından, gelir vergisinden farklı olarak, çifte artan oranlı tarife esasına göre düzenlenmiştir. Artan oranlı tarifede vergi matrahı ile vergi oranı arasında ilişki kurulurken, çift unsurlu artan oranlı tarifede oran sadece matrah miktarına göre değil, bir başka unsura göre de değişiklik gösterebilmektedir. Bu yöntemin kabul edildiği veraset ve intikal vergisinde yüksek matrahlar düşük matrahlara göre daha fazla vergilendirilmektedir. Ancak aynı matrah diliminde bulunan mükelleflerden veraset dışında karşılıksız iktisadi unsur elde edenler veraset yoluyla elde edenlere göre daha yüksek oranlar üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır (ÖNCEL vd., 2005, s.372).

4022. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Türk Vergi Sistemi'nde servetler üzerinden alınan bir diğer vergi de motorlu taşıtlar vergisidir. Bu verginin konusunu oluşturan araçlar sahip olunan ödeme gücünün bir göstergesi olarak değerlendirilebilir. Buradan hareketle motorlu taşıtlar vergisinin ödeme gücü ilkesini temel alan bir vergi olduğu sonucuna varılabilir (TEKİR, 1993, s.162).

Motorlu taşıtlar vergisi spesifik nitelikte matrah yapısına sahiptir. Verginin konusuna giren araçların her biri için ödenecek maktu vergiler kanunda yer alan tarifelerde belirlenmiş bulunmaktadır. Vergi tarifeleri oluşturulurken, verginin konusunu teşkil eden araçların; yaşı, ağırlığı, kullanım şekli, cinsi, istiap hadleri, motor güçleri, kalkış ağırlığı ve benzeri ölçütlerin göz önünde tutulması yoluna gidilmiştir. Söz konusu ölçütler, araçlar dolayısıyla sahip olunan vergi ödeme gücü düzeyinin tespit edilebilmesi konusunda katkı sağlamaktadırlar (AKDOĞAN, 1998, s.336).

Motorlu taşıtlar vergisinin konusuna giren araçlar için sahip oldukları farklı nitelikler dikkate alınarak dört farklı tarife belirlenmiştir. Söz konusu tarifeler çifte elemanlı olarak hazırlanmıştır.²³ Her tarifede yar alan elemanlardan biri aracın yaşıdır. Buna göre, aracın yaşı ile vergisi arasında ters orantılı bir ilişki bulunmaktadır. Yani, araç eskidikçe vergi azalmakta, daha yeni araçlar açısından ise nispeten daha yüksek vergileme söz konusu olmaktadır. Tarifelerde bulunan ikinci eleman ise araç türüne göre farklılık göstermektedir. Buna göre, I sayılı tarifede aracın motor silindir hacmi, II sayılı tarifede araç cinsi ve oturma yeri ile maksimum toplam ağırlığı ve IV sayılı tarifede azami kalkış ağırlığı ikinci eleman olarak belirlenmiştir (ÖNCEL vd., 2005, s.394).

4023. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Türk Vergi Sistemi'nde harcamalar üzerinden alınan vergilerden birisi de banka ve sigorta muameleleri vergisidir. Bu vergi banka, banker ve sigorta şirketlerinin, finansal kiralama işlemleri hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yaptıkları bütün işlemler dolayısıyla kendi lehlerine her ne ad altında olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar üzerinden alınmaktadır. Bu bağlamda, müşterilere verilen krediler karşılığında alınan faizler, verilen çekler veya çek-senet tahsilatı karşılığında alınan komisyonlar, sigorta poliçeleri karşılığında alınan primler ve aktiflerde kayıtlı olan gayrimenkul ya da taşıtın satılması veya kiraya verilmesi karşılığında tahsil edilen paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu oluşturur.

²³ Tarifelerde ad valorem matrah ve verginin oran unsuru bulunmadığından tarifeler artan oranlı olarak nitelendirilemez (ÖNCEL vd., 2006, S.394).

Banka, banker ve sigorta şirketleri verginin mükellefleri olmasına karşın, bu bir aracı mükellefiyettir. Gerçekte, vergi bu şirketler tarafından hizmetlerden yararlananlara hizmet bedeli ile birlikte yansıtılır. Burada verginin hizmetten yararlananlara ödettilmesi banka ve sigorta muameleleri vergisinin fayda ilkesine göre vergilemeyi esas aldığı anlamına gelmez. Çünkü fayda ilkesine göre vergi karşılında kamu mallarından fayda sağlanması gerekmektedir. Oysa, bu uygulamada kamu faaliyetlerinden fayda sağlanması durumu söz konusu değildir.

Harcama vergi ödeme gücünün göstergesi niteliğinde değerlendirilmektedir. Harcamalar gelirden yapıldığından, harcamalar üzerinden alınan vergiler, sonuç itibariyle gelirin harcanma sırasında vergilendirilmesinden başka bir şey değildir. Buna göre, müşterileri tarafından banka, banker ve sigorta şirketlerine yapılan komisyon, faiz ve prim gibi ödemeler söz konusu müşterilerin harcama kabiliyetleri, dolayısıyla vergi ödeme güçlerinin bir yansıması olarak kabul edilebilir. Buradan hareketle, Türk Vergi Sistemi'nde Gider Vergileri Kanunu içinde düzenlenen banka ve sigorta muameleleri vergisi ödeme gücüne göre vergileme ilkesini temel alan bir vergi olarak değerlendirilebilir.

4024. Özel İletişim Vergisi

Türk Vergi Sistemi'nde harcamalar üzerinden alınan ve Gider Vergileri Kanunu içinde yer alan bir diğer vergi de özel iletişim vergisidir. Kamuoyunda deprem vergisi olarak bilinen bu verginin konusunu her nevi mobil telekomünikasyon işletmeciliği kapsamındaki tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri ile radyo ve televizyon yayınlarını uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetler ve bunların dışında kalan diğer telekomünikasyon hizmetleri oluşturur.

Özel iletişim vergisinin mükellefi telekomünikasyon hizmeti sunan işletmeler ile uydu ve kablo platform işletmeleridir. Ancak söz konusu işletmelerin mükellefiyetleri aracı mükellefiyettir. Yani işletmeler ödedikleri vergileri sundukları hizmetlerden yararlanan tüketicilere yansıtırlar. Dolayısıyla gerçek mükellef hizmetleri tüketenlerdir. Verginin hizmetten fayda sağlamanın bir bedeli olarak ödenmesi teorik olarak fayda ilkesine göre vergilemeye uygun düşse de, faydanın verginin nihai tahsildarı olan devlet tarafından

sunulan kamu mallarından sağlanmıyor olması nedeniyle, özel iletişim vergisi bir fayda vergisi olarak değerlendirilemez.

Özel iletişim vergisine ilişkin ilk düzenlemelerde verginin geçici bir dönem uygulanacağı öngörülmekte idi. Buna karşın, Gider Vergileri Kanununa eklenen bir hüküm ile sürekli hale getirilmiştir. 1999 yılında yaşanan deprem felaketlerinin ortaya çıkarmış olduğu olağanüstü durumun gerekli kıldığı finansman ihtiyacının karşılanması amacı ile getirilen vergi ile ulaşılmak istenen birincil amaç finansman boyutludur. Verginin sürekli hale getirilmesinin söz konusu amacın niteliğinde bir değişim meydana getirdiği ifade edilemez. Özel iletişim vergisi uygulamasında birincil amacı oluşturan finansman temini ve verginin ilk uygulamada geçici süreyle kabul edilmesi, bu verginin fayda ilkesini temel almadığının göstergeleri olarak değerlendirilebilir.

Telekomünikasyon ve uydu ve kablo platform hizmetlerinden yararlanabilmek için sahip olunan belirli iktisadi unsurların harcanması gerekmektedir. Söz konusu iktisadi unsurların harcamalara konu edilmesi, harcamaları gerçekleştirenlerin vergi ödeme güçlerinin bir göstergesi olarak değerlendirilerek vergilemeye tabi tutulmaktadır. Buradan hareketle, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan özel iletişim vergisi ödeme gücüne göre vergilemeyi temel alan bir vergi olarak kabul edilebilir.

4025. Şans Oyunları Vergisi

Türk Vergi Sistemi'nde harcamalar üzerinden alınan ve Gider Vergileri Kanunu içinde yer alan bir diğer vergi ise şans oyunları vergisidir. Bu verginin konusu her türlü müşterek bahis ve şans oyunları; bu bağlamda Spor-Toto, Skor-Toto, Süper-Toto, Spor-Loto, Gol 7, Şans Topu, On Numara, Sayısal-Loto, At yarışlarıdır.

Şans oyunları vergisinin aracı mükellefi konumunda olan oyunların tertipleyen kişi ve kuruluşlar vergiyi oyunları oynayanlara yansıtırlar; vergi kolon ve bilet bedeliyle birlikte oynayanlardan tahsil edilir.

Şans oyunları vergisinin gerekçesi, sosyal zararları olduğu kabul edilen müşterek bahis ve şans oyunlarının kısıtlanması isteğine dayandırılabilir. Bu tür oyunlar negatif dışsallığı

olan düzenlemelerdir. Bu oyunların gerekli kıldığı harcamalar üzerinden vergi alınmasının caydırıcı bir etki ortaya çıkarmasının beklendiği ifade edilebilir.

Şans oyunları vergisi ile toplum açısından yıkıcı sonuçlar ortaya çıkaran kumar niteliğindeki işlemler üzerindeki vergi yükünün arttırılarak, bireylerin bu işlemleri yapmaktan caydırılmasının amaçlandığı ifade edilebilir. Bu gerekçe, şans oyunları vergisinin, şans oyunlarında kolon başına belli bir miktar, at yarışlarında oynanan her bilet için bedelinin %10'u ve diğer her türlü müşterek bahislerde katılma bedelinin %10'u şeklinde uygulanması ile de doğrulanmaktadır.

Şans oyunları vergisinin getirilmesindeki birincil amaç caydırıcılık olmasına karşın, fayda ve ödeme gücü ilkelerine göre vergileme açısından yapılacak bir değerlendirmede ödeme gücü ilkesini temel alan bir vergi olduğu ifade edilebilir. Verginin konusunu oluşturan müşterek bahis ve şans oyunları için harcanan iktisadi unsurlar oyuncuların sahip oldukları vergi ödeme gücünün bir göstergesi şeklinde değerlendirilebilir. Ödenilen vergilerin karşılığı olarak ve ona denk değerinde herhangi bir faydanın elde ediliyor olmaması da şans oyunları vergisinin ödeme gücüne göre vergilemeyi temel aldığı yorumunun doğruluğunu ortaya koymaktadır.

4026. Gümrük Vergisi

Tarihsel süreç içerisinde devletlerin uyguladıkları en eski vergilerden birisi gümrük vergileridir. Kamu maliyesi literatüründe harcama vergileri içerisinde değerlendirilmesine karşın teknik ve yapısal özellikleri nedeniyle her zaman ayrı bir inceleme konusu olan gümrük vergileri, vergiye konu teşkil eden malların bir ülkenin sınırından geçmesi dolayısıyla alınan vergilerdir.

Gümrük vergileri malların ithalat, ihracat veya transit geçişinden herhangi birisini ya da ikisini hedef alabilir. Geçmiş dönemlerde yaygın bir kullanıma sahip olan ihracat ve transit gümrük vergileri, taşıdıkları sakıncalar nedeniyle, zamanla uygulamadan kalkmıştır. Günümüzde gümrük vergileri hemen her yerde ithalat üzerinden alınan vergiler şeklinde algılanır ve uygulanır olmuştur (NADAROĞLU, 1992, s.383).

Gümrük vergileri, vergiye konu teşkil eden malların fiyatlarını yükseltip ithalatını kısma biçiminde bir etki meydana getirir. Bu etki nedeniyle, gümrük vergileri, devlete gelir sağlama amacının dışında başka amaçlarla da kullanılmak istenir. Yerli üretimin korunması, ödemeler bilançosunun iyileştirilmesi ve dış ticaret hadlerinin lehe çevrilmesi söz konusu amaçlardandır (ULUATAM – METHİBAY, 1999, s.420).

Gümrük vergisinin kanuni mükellefleri durumunda olan ithalatçılar ödedikleri vergileri verginin konusunu teşkil eden malların nihai tüketicilerine kolaylıkla yansıtabilme imkanına sahiptirler. Bu nedenle gümrük vergisinin yükünü gerçekte malların tüketicileri taşırlar. Gümrük vergisi uygulamasında birincil amaç ister devlete gelir sağlama ister başka bir şey olsun söz konusu vergiler ödeme gücü ilkesini temel alan vergilerdir. Verginin fiyat ile kaynaşmış olduğu dolaylı vergilerde vergi yükünün vergi ödeme gücünü yakından izlemesini sağlamak güç olsa da gümrük vergilerinin ödeme gücü ilkesine dayanan vergiler kategorisi içerisinde değerlendirilmesi gerekmektedir (BULUTOĞLU, 1988, s.419).

41. Türk Vergi Sisteminde Vergilemede Fayda İlkesi

410. Genel Açıklama

Türk Vergi Sistemi'nde ödeme gücü ilkesi anayasal ilke olarak benimsenmesine karşın, fayda ilkesini temel alan vergilere de yer verilmiştir. Türk Vergi Sistemi'nde uygulanan fayda vergileri sosyal güvenlik primleri, resimler, harçlar, ruhsatlar, çevre temizlik vergisi, emlak vergisi olarak kabul edilebilir. Türkiye'de uygulanan fayda vergileri ağırlıklı olarak yerel nitelikteki vergilerdir. Söz konusu vergilerden sağlanan gelirler genellikle ilişkin oldukları kamu mallarının masraflarını karşılayamayacak düzeylerde belirlenmektedir. Bu durum, söz konusu vergilerin fayda ilkesinin temel mantığına göre belirlenmeyen, ilgili kamu mallarına olan aşırı talebi kısıtlamak ya da savurganlığı önlemek amacıyla düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır (AYDIN, 1999, s.18).

Kamu maliyesi literatüründe vergi kavramının sadece ödeme gücü ilkesine göre gerçekleştirilen yükümlülükleri ifade etmek için kullanılması şeklinde bir yaklaşım söz konusudur. Bu bağlamda, fayda ilkesini temel alan yükümlülükleri ifade etmek için vergi sistemlerinde harç, resim, ruhsat, prim gibi kavramlara yer verilmiştir. Bu durum Türk

Vergi Sistemi açısından da geçerlidir. Nitekim, Türk Vergi Sistemi açısından değerlendirildiğinde, fayda ilkesini temel alan yükümlülükler için vergiden farklı kavramların kullanılmasına özen gösterilmiştir. Buna karşın, vergi kavramı yerine kullanılan alternatif terimlerin kullanılmakta ve yerlerini vergi terimine bırakmaktadır. Türk Vergi Sisteminin gelişmesi içinde damga resminin damga vergisi adı altında alınması bu eğilimin bir göstergesi niteliğindedir (ULUATAM – METHİBAY, 1999, s.446).

411. Fayda İlkesini Temel Alan Vergiler

4110. Parafiskal Ödemeler

Türk Vergi Sistemi'nde fayda vergisi uygulamasına örnek parafiskal ödemeler gösterilebilir. Söz konusu ödemeler, devletin anayasal görevleri içerisinde yer almakla birlikte, özellikleri gereği genel bütçeden finanse edilmelerinin doğru olmayacağı düşüncesinin geçerli olduğu hizmetlerin finansmanı için yapılmaktadır. Kamu maliyesi literatüründe parafiskalitenin, bir kamu geliri türü olarak değerlendirilmesinin yanısıra bir vergi olarak kabul edilmesi de söz konusu olmuştur. Parafiskaliteye ilişkin olarak ortaya koyulan tanımlarda farklı yönleri²⁴ ön plana çıkarılmasına karşın, bu tanımlarda parafiskaliteye yönelik olarak ortaya konulan en önemli ortak nitelik, ödemeyi yapanların yaptıkları bu ödeme karşılığında bir fayda sağlamaları gerektiğidir. Sağlanan fayda ile yapılan ödeme arasında tam bir karşılık olmamakla birlikte yine de bir fayda elde edilmesi söz konusudur. Dolayısıyla parafiskal ödemelerde genel vergilerden farklı olarak bir karşılıklılık durumu vardır. Bu özelliği fayda ilkesine göre gerçekleştirilen bir vergi ya da ödeme²⁵ olduğunun göstergesi olarak kabul edilmektedir (EDİZDOĞAN-GİRAY, 2007, s.10-11).

Fayda vergilerinin Türk Vergi Sistemi'ndeki uygulamasına örnek olarak ülkemizdeki Sosyal Sigortalar, Emekli Sandığı ve Bağ-Kur prim ödemeleri gösterilebilir. Söz konusu

²⁴ Vergileme tekniği, gelir ve yükümlülük. Bilgi için, Türkan ÖNCEL, "Vergi Dışı Kamusal Finansman Kaynağı Olarak Parafiskal Gelirler", Maliye Eğitimi Sempozyumu, "Kamusal Finansman Sorunları" Anadolu Üniversitesi (Eskişehir 1986), s. 35-50.

²⁵ Parafiskal gelirlere, vergilerdeki fayda ve ödeme gücü ilkelerinin belirli ölçülerde geçerli olduğu görülmektedir (EDİZDOĞAN-GİRAY, 2007, s.10).

ödemeler vergi adı altında alınmamakla birlikte, fayda ilkesine göre vergilemenin bir göstergesini oluşturmaktadırlar. Çünkü, söz konusu uygulamalarda, bireylerin sağlamış oldukları faydalar yapmış oldukları ödemelerin bir karşılığı olarak gerçekleşmektedir. Ancak, burada ifade edilen hususlar sosyal güvenlik primi olarak işçiler tarafından gerçekleştirilen primler açısından geçerlilik arz etmektedir. İşverenler tarafından gerçekleştirilen prim ödemeleri için, fayda ilkesine göre vergilemeden dolayısıyla fayda vergisinden söz edilemez (AYDIN, 1999, s.20). İşverenler açısından, herhangi bir karşılıklılık durumu söz konusu olmadığından, gerçekleştirdikleri bu prim ödemeleri tam bir vergi etkisi taşımaktadır²⁶ (NADAROĞLU, 1992, s.208).

Sosyal güvenlik vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki paylarını ortaya koyan bir çalışmaya göre 2004 yılı için Türkiye’de bu oran % 23.9 olarak belirlenmiştir. Söz konusu oranın OECD ve AB15 ortalamaları sırasıyla %25.9 ve %28.7 olarak gerçekleşmiştir. Sosyal güvenlik primleri içerisindeki işçi paylarının toplam vergi gelirleri içerisindeki payları ise, 2004 yılı için, Türkiye %8.4, OECD %8.5 ve AB15 %9.4 şeklinde gerçekleşmiştir.

Türkiye’de sosyal güvenlik vergilerinin yüksekliği nedeni ile işverenler ve işçiler vergi kaçırma yoluna yollarına başvurumaktadırlar. Bunun neticesinde, ödenilen primler ile ileride elde edilecek olan sosyal güvenlik hizmetlerinin faydaları arasındaki ilişki, karşılıklılık- kendiliğinden ortadan kaybolmaktadır (ŞENER, 2006, s.213).

4111. Emlak Vergisi

Temelde ödeme gücü ilkesine alınan bazı vergiler, alınma şartları değiştirilmek suretiyle, fayda vergisi şekline dönüştürülebilmektedir. Bu bağlamda, örneğin, emlak vergisi elde edilen gelirlerin emlakın bulunduğu yerdeki kamu malları (yerel kamu malları) arzında kullanılması durumunda, ödeme gücü ilkesinden çok fayda ilkesine dayanan bir vergi niteliğine dönüşür (BULUTOĞLU, 1988, s.504; AYDIN, 1999, s.19).

²⁶ Bazı yazarlar, işveren tarafından gerçekleştirilen prim ödemelerinin aslında ödemeleri gereken ücretin bir parçası olduğu görüşüne sahiptirler. Ancak, bu görüş kamu maliyesi literatüründe geniş kabul görmemektedir (NADAROĞLU, 1992, s.208).

Servet unsurlarının ödeme gücünün en iyi göstergelerinden kabul edilmesi dolayısıyla emlak vergisini ödeme gücüne göre tahsil edilen vergiler içerisinde değerlendiren yaklaşımlar vardır. Buna karşın, belli bir bölgede bulunan emlakın, sahiplerine o bölgedeki yerel hizmetlerden yararlanma olanağı tanınması nedeniyle bu vergilerin fayda vergisi olarak değerlendirilmesi de söz konusudur. Bu yaklaşımlar, emlak vergisinde ödeme gücü olduğu kadar fayda ilkesinin de uygulanabilmesi durumunu ortaya çıkarmıştır. Emlak sahiplerinin sağladıkları faydaların yerel niteliklerinin fazla olması, birçok ülkede emlak vergilerinin yerel yönetimlere bırakılması yoluna gidilmiştir(ULUATAM – METHİBAY, 1999, s.345).

Yerel idareler tarafından tahsil edilen emlak vergisi fayda vergisi kategorisi içerisinde değerlendirilebilecek bir vergidir. 19. yüzyılın başlarına kadar bina, arazi gibi taşınmaz nitelikteki mallara sahip olmak ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle de, söz konusu malların ödeme gücüne göre vergilendirmeyi bir sistemde vergilendirilmesi haklı görülmüştür. Ancak, zaman içerisinde söz konusu vergilerin ödeme gücü ilkesine dayanılarak savunulması önemini yitirmiş ve fayda ilkesinden esinlenen görüşler ağırlık kazanmaya başlamıştır.²⁷ Emlak vergisinin fayda vergisi olarak kabul edilmesinin mantığını oluşturan temel düşünce; yerel yönetimler tarafından sağlanan yol, su, kanalizasyon, bayındırlık gibi alt yapı hizmetlerinin emlak vergisinin konusunu teşkil eden gayrimenkullerin ekonomik değerini olumlu yönde etkilediğidir. Bu anlayışın doğal bir sonucu olarak, söz konusu hizmetlerden fayda sağlayan gayrimenkul sahiplerinin bu hizmetlerin gerektirdiği mali yüklerle emlak vergileri yoluyla katılması gerekmektedir. Bu bakış açısı, aynı zamanda, emlak vergisinin yerel yönetim vergisi olarak değerlendirilmesi gerekçesini de açıklamaktadır (MUTLUER vd., 2005, s.289).

Emlak vergisinin fayda vergisi olarak kabul edilip-edilmeyeceği konusunda bilim adamları arasında ihtilaflar söz konusudur. Emlak vergisinin fayda vergisi olarak kabul edilebilmesi için gerekli şart, aynı yerel yönetim sınırları içerisinde yer alan emlak sahiplerinden daha fazla emlak vergisi ödeyenlerin kamu mallarından daha fazla fayda sağlamalarıdır. Gerçekte, daha yüksek kalite ve düzeyde kamu malı almak isteyen emlak

²⁷ Emlak vergisinin fayda vergileri içerisinde değerlendirilmesi konusunda kamu maliyesi literatüründe bir görüş birliği bulunmamakta; ödeme gücü ilkesine göre tahsil edilen bir vergi mi, yoksa fayda vergisi mi? olduğu tartışması devam etmektedir.

sahiplerinin daha yüksek emlak vergisi “fiyatı” ödemesi gerektiği anlayışı fayda vergisi kavramının özünü oluşturmaktadır(CARROL – YINGER, 1994, s.295).

Türk Vergi Sistemi’nde yer alan emlak vergisinin tarh ve tahsilinde yetkili merciler belediyelerdir. Emlak vergisinin konusunu teşkil eden gayrimenkullerin belediyeler tarafından sunulan altyapı niteliğindeki hizmetlerden fayda sağlamaları ve tarh ve tahsil işlemlerinin belediyelerce gerçekleştirilmesi emlak vergisinin fayda ilkesine göre vergilemeyi esas alan bir vergi olarak kabul edilebilmesine olanak tanımaktadır.

4112. Çevre Temizlik Vergisi

Uygulamasına 1994 yılında başlanan ve yerel niteliğe sahip olan çevre temizlik vergisi fayda vergisi kategorisi içerisinde yer alan bir vergidir. Bu verginin konusu; belediye sınırları ve civarı olan alanlar içinde bulunan, belediyelerin katı atık toplama ve kanalizasyon hizmetlerinden faydalanmakta olan binalardır. Verginin alınmasındaki gerekçe, belediyelerin ilgili hizmetlerinden fayda sağlıyor olmasıdır (AKDOĞAN, 1998, s.463). Yapılan düzenlemeye göre 1.1.2004 tarihinden itibaren konutlara ait çevre temizlik vergisi, su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına 100.000 TL. olarak hesaplanmaktadır. Bu rakam her yıl yeniden değerlendirme oranı ile artırılarak uygulanacaktır. Su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle hesaplanan çevre temizlik vergisi, su faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle tahakkuk etmiş sayılacağından ayrıca beyanname verme uygulaması yürürlükten kalkmış olup su kullanımına başlanması ile çöp vergisi mükellefiyeti de başlamış olmaktadır.

Tahakkuk eden vergi, su tüketim bedeli ile birlikte belediyelerce tahsil edilmektedir. Belediyenin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan ancak, su ihtiyacını belediyece tesis edilmiş su şebekesi haricinden kuyu, artezyen v.b yollarla karşılayan konutlara ilişkin çevre temizlik vergisi ise eski sistemde olduğu gibi yani kanunda yer alan tarifenin yedinci grubunun belediye meclisince belirlenecek derecesi üzerinden hesaplanacaktır.

4113. Harçlar

Türk Vergi Sistemi'nde fayda vergisi uygulaması kapsamında değerlendirilebilecek bir başka kamu gelir türü de harçlardır. Harçlar, belirli kamu mallarından fayda sağlayan kimselerin, söz konusu hizmetlerin maliyetlerine belli bir ölçüde katkıda bulunmaları amacıyla ya da kişilerin bazı işlemleri yapmaları sırasında konulan ve cebir unsuruna dayanan mali yükümlülüklerdir. Ancak, harçlardan sağlanan faydanın derecesi harç düzeyinin belirlenmesinde çoğu zaman dikkate alınmadığı gibi, fayda sağlanan hizmetin maliyeti ile de herhangi bir şekilde bağlantılı değildir. Bu bağlamda, Harçlar Kanunu, merkezi idare düzeyindeki harçları dokuz grup halinde düzenlemiştir (ÖNCEL vd., 2005, s.437; BULUTOĞLU, 1988, s.506).

Kişilerin harca konu olan işlemlerden bir fayda sağlaması nedeniyle fayda ilkesine dayanan kamu gelirlerinin önemli bir kategorisini oluşturmasına karşın, uygulamada, çoğu kez, kişilerin söz konusu hizmetten fayda sağlayıp sağlamadıklarının belirlenmesi güçtür. Ayrıca, fayda sağlanılsa dahi, bu ilişkinin fayda ilkesinin mantığını oluşturan “gönüllü mübadele”ye dayanıp dayanmadığının ortaya konulması oldukça zordur. Buradan hareketle, harçlar açısından vergilerdekine benzer bir devlet zorlayıcılığı yanında bazı kamu mallarının fiyat karşılığı satılmasına benzer bir gönüllü değişim olgusu söz konusudur (ULUATAM – METHİBAY, 1999, s.434).

2006 Yılı genel bütçesinde, merkezi idare düzeyindeki harçların tahsilat seviyesi 4.036.552.000 YTL olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu dönemde harç gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %2.67 olarak gerçekleşmiştir.

4114. Ruhsatlar

Bir iktisadi faaliyete girişmek için kamu idarelerinden izin alınmasını gerekli kılmaları nedeniyle harçların bir türü olarak değerlendirilebilecek olan ruhsatlar da fayda vergilerinin Türk Vergi Sistemi'ndeki uygulamasına örnek teşkil etmektedir. Ruhsatlar da, iktisadi faaliyete girişmek için devlet izini şart koşulmakta, söz konusu izin karşılığında ise, izin talebinde bulunanlardan bir ödemede bulunmaları istenmektedir. Harçlardan farklı olarak ruhsatlarda devletin taraf olduğu işlem yerine, iktisadi faaliyetin yapılması için

devlet tarafından izin verilmesi durumu söz konusudur (AYDIN, 1999, s.19; BULUTOĞLU, 1988, s.508).

4115. Resimler (Damga Vergisi)

Esas itibariyle kişiler arası ve kişilerle devlet arasındaki ilişkilerde hukuki durumların kanıtlanmasına yarayan belge kağıtların düzenlenmesinden alınan resimler de Türk Vergi Sistemi'nde uygulanan fayda vergilerine örnek niteliğindedir. Resimler, kişiler arasında yapılan işlemlerin devlet tarafından kabul edilmesi amacıyla gerçekleştirilen ödemelerdir. Harçlar ve ruhsatlarda hemen daima işlemin bir tarafı devlettir. Oysa resimlerde verginin konusu, hukuken geçerli bir belgenin kişiler arası ilişkilerde kullanılmak üzere doldurulmasıdır (BULUTOĞLU, 1988, s.509). “Resimler”in Türk Vergi Sistemi içerisindeki tek örneğini damga vergisi oluşturmaktadır (ULUATAM – METHİBAY, 1999, s.445; AYDIN, 1999, s.19).

Resimler ile harçlar uygulamada sık sık karıştırılmaktadır. İki gelir unsuru arasında ayırma ilişkin olarak ileri sürülen kıstas, bazı kamu mallarından kamu hukuku kuralları içinde yararlanılması halinde harçtan bahsedilmesine karşılık, yararlanılan hizmet ya da verilen belge özel hukuk ilişkilerine göre düzenleniyorsa resim mükellefiyeti söz konusudur. Ancak, pek çok durumda kamu mallarına ilişkin kuralların kamu mu yoksa özel hukuka mı ait olduğunun tespiti de oldukça zordur. Bu nedenle, harç ve resim kavramları yerine vergi kavramı kullanılmaktadır (ULUATAM – METHİBAY, 1999, s.446).

2006 Yılı genel bütçesinde, damga vergisi tahsilatı 3.167277.000 YTL seviyesinde gerçekleşmiştir. Söz konusu gelirlerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %2.09 olarak gerçekleşmiştir.

4116. Özel Tüketim Vergisi

Tarihteki en eski verilerden birisi olan ve ekonomik sürecin üretim ve dağıtım aşamalarında veya bunlardan sadece birinde, istisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetlerden genel olarak alınan muamele vergisine karşılık, ayrı ayrı belirtilen bazı mal

ve hizmetlerden alınan vergilere özel tüketim vergisi denilmektedir (TURAN, 1982, s.259). Türk Vergi Sistemi'nde 01.08.2002 tarihinde 4760 sayılı Kanunla, uygulanmakta olan 16 vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılarak özel tüketim vergisi adıyla yeni bir vergi ihdas edilmiştir.

Gelirin kullanılmasını global olarak kavramayı amaçlayan muamele vergisinin yanı sıra, belirli mal ve hizmetler üzerinden özel tüketim vergisi alınmasının dayandırıldığı çeşitli gerekçeler vardır. Söz konusu gerekçelerden birisi, belirli kişi veya grupların bazı devlet hizmetlerinden diğer kişilere kıyasla daha fazla fayda sağladıkları varsayımıdır. Buna göre, özel tüketim vergileri bazı kamu mallarından fayda elde etmenin bedeli olarak kullanılabilir. Fayda ilkesine dayalı harç, resim ve fiyat gibi unsurların doğrudan uygulanması belli bir mal veya hizmet için masraflı, güç ya da bir başka nedenle sakıncalı görülüyorsa o mal veya hizmetin kullanımı için gerekli bir başka mal ya da hizmet üzerine özel tüketim vergisi konularak diğer mal, dolaylı biçimde, vergilendirilmiş olur. Örneğin, bazı gerekçelerle karayollarının paralı yapılması devletçe arzu edilmiyor olabilir. Bu durumda akaryakıt üzerinden alınan vergilerin karayollarından daha fazla faydalananlar tarafından ödendiği kabul edilir. Dolayısıyla, akaryakıt üzerine konulacak bir vergi ile bu kişilerin karayolları için katlanılan maliyetleri karşılaması gerçekleştirilmiş olur (BATIREL, 1979, s.163-164; TURAN, 1982, s.260-261; ULUATAM, 1988, s.263).

Özel tüketim vergisi özellikle akaryakıt ve motorlu taşıt vergilemesi ile ödettirilemeyen kamu mallarının bedeli olarak alınan bir ikame yükümlülük olarak kabul edilmektedir. Akaryakıt tüketim vergisi ile bedeli doğrudan alınamayan yol yıpranma, trafik sıkışıklığının karşılığı olarak düşünülmektedir (BATIREL, 2002, s.4-5).

Özel tüketim vergisi uygulamasının birincil amacı devlete gelir sağlamak olmakla beraber, fayda ilkesine göre vergilemenin gerçekleştirilmesine olanak sağlaması bakımından da tercih konusu olabilmektedir. Bu durumlarda özel tüketim vergisi bir tür harç fonksiyonunu ifa eden mali yükümlülük özelliği taşımaktadır (ULUATAM, 1999, s.394).

Özel tüketim vergisinin dayandırıldığı bir diğer gerekçe, bu vergi ile vergi yükü dağılımında artan oranlılığın gerçekleştirilmek istenmesidir. Buna göre, yüksek gelir

sahiplerinin bütçelerinde ağırlığı olan ürünlerin vergilendirilmesi artan oranlı bir vergi dağılımı sonucuna yol açar. Buradan hareketle, artan oranlı tarife yapısına sahip bir gelir vergisi uygulamasının güç olduğu durumlarda lüks maddeleri konu alan özel tüketim vergileri gelir dağılımını düzeltici bir etki meydana getirirler (TURAN, 1982, s.261; ULUATAM, 1988, s.263).

Yüksek gelirlilerde lüks madde talebinin fiyat elastikiyeti düşüktür. Lüks maddeler üzerine konan yüksek vergiler söz konusu maddelerin yüksek gelirliler tarafından tüketimlerini olumsuz yönde etkilemeyecektir. Yüksek gelir düzeyinde lüks maddeler talebinin fiyat değil de gelir elastikiyeti yüksek olduğuna göre; gelir düzeylerini hiç etkilemeyen ve tüketimi ise çok az etkileyen bu şekildeki bir verginin tek faydası, gelir eşitsizliklerini halk tarafından kabul edilir hale getirmektedir. Ancak, özel tüketim vergisinin gelir dağılımında adalet amacına hizmet edebilmesi için talebin gelir esnekliği yüksek olan lüks mallar üzerinden alınması zorunluluğu söz konusudur. Özel tüketim vergisine konu olan mal düşük gelirli kişilerin bütçelerinde yer alan zorunlu bir tüketim malı ise artan değil, azalan oranlılık söz konusu olacaktır (BATIREL, 1979, s.164; BULUTOĞLU, 1988, s.449,451).

Yukarıdaki açıklamaları doğrular nitelikte, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda belirtilen tarifelerde yer alan malların çoğunun üst gelir grupları tarafından daha fazla tüketildiği ifade edilebilir.

Özel tüketim vergisinin dayandığı bir diğer gerekçe ise, sosyal faydaları düşük veya sosyal zararları olduğu kabul edilen maddelerin tüketimini kısıtlanmak istenmesidir. Bu tür mallar sosyal maliyeti özel maliyetinin üzerinde, başka bir deyişle negatif dışsallığı olan mallardır. Bu mallar üzerinden özel satış vergileri alınması durumunda malların özel ve sosyal maliyetleri dengelenmiş ve kaynak dağılımında etkinlik sağlanmış olur. Alkollü içkiler ve sigara gibi bağımlılık yaratan maddelerin hemen her ülkede bu tür vergilerin konusunu oluşturmasındaki gerekçe budur (BATIREL, 1979, s.164; TURAN, 1982, s.262)

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda Türk Vergi Sistemi'nde yer alan özel tüketim vergisinin vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkeleri açısından değerlendirilmesi hususunda şunlar ifade edilebilir: Özel tüketim vergisinin konusunu teşkil eden I sayılı

listenin A cetvelinde yer alan, motorin, kurşunlu benzin, kurşunsuz benzin, süper benzin, uçak benzini, fueloil, doğalgaz ve sıvılaştırılmış petrol gazı gibi çeşitli ürünler açısından vergilemede fayda ilkesinin geçerli olduğu ifade edilebilir.

Özel tüketim vergisinin konusunu teşkil eden II sayılı listede belirtilen çeşitli motorlu kara, deniz ve hava araçlarına ilişkin vergilemede ve IV sayılı listede yer alan klima, radyo, televizyon, silahlar, kürkler ve deodorantlar gibi lüks ve dayanıklı tüketim mallarının vergilendirilmesinde ödeme gücü ilkesinin geçerli olacağı ifade edilebilir.

Özel tüketim vergisinin konusunu teşkil eden III sayılı listede yer alkollü içecekler ve tütün mamulleri ile kolalı gazozların vergilendirilmesindeki esas amacın, taşıdıkları negatif dışsallıklar nedeniyle, tüketimlerinin kısıtlanması olsa da, bir diğer amacın ödeme gücüne göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesi olduğu ifade edilebilir.

4117. Katma Değer Vergisi

Türk Vergi Sistemi'nde harcamalar üzerinden alınan en önemli vergilerden biri olan katma değer vergisi uygulamasına 01.01.1985 tarihinde başlanmıştır. Katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler aşağıdaki gibidir.

- i) Ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- ii) Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- iii) Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler.

Katma değer vergisinin konusunu teşkil eden “diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler” kategorisi, ilk iki kategoride belirtilenler dışındaki teslim ve hizmetleri ifade eden torba bir kategori niteliğinde değildir. Bu kategori içerisinde değerlendirilecek olan işlemlerin neler olduğu kanunda maddeler itibariyle, kazuistik olarak, sıralanmıştır (PEHLİVAN, 2006, s.346).

Katma değer vergisinin konusunu oluşturan ve yukarıda üç kategori olarak belirtilen işlemlerin fayda ve ödeme gücü ilkelerine göre vergilendirme bağlamında değerlendirilmeleri şu şekilde gerçekleştirilebilir:İlk iki kategori içerisinde yer alan

işlemlerde ödeme gücü ilkesine göre vergilendirme hedefine uygun olduğu ifade edilebilir. Buna karşın, üçüncü kategori içerisinde belirtilen işlemler fayda ve ödeme gücü ilkelerine göre vergilendirme bağlamında farklılıklar taşımaktadırlar.

Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler kategorisi içerisinde yer alarak katma değer vergisinin konusunu oluşturan PTT hizmetleri ile radyo-televizyon hizmetleri niteliğindeki işlemler açısından vergilendirme mantığının fayda ilkesine göre vergilendirme olduğu ifade edilebilir. Çünkü, burada PTT tarafından sunulan her türlü haberleşme, tesis, nakil ve havale hizmetleri karşılığı alınan bedeller ile radyo ve televizyon kuruluşları tarafından bir bedel karşılığı sunulan ilan, reklam ve benzeri hizmetler ile film ve benzeri karşılığında alınan bedeller katma değer vergisine tabidir. Verginin nihai ödeyicileri söz konusu hizmetlerden yararlanmaları karşılığında bu mükellefiyetler ile muhatap tutulmaktadır. Dolayısıyla bu ilişkide fayda ilkesine göre vergilendirmenin temel mantığını oluşturan “karşılıklılık veya fayda sağlayana ödettirme” gerçekleşmektedir.

Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler içerisinde değerlendirilerek katma değer vergisinin konusunu teşkil eden, boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması açısından fayda ilkesine göre vergilendirmenin geçerli olduğu ifade edilebilir. Bu bağlamda, benzin ve motorin ve benzerinin teslimlerinde katma değer vergi uygulanarak devlet tarafından sunulan karayolları, trafik işlemleri gibi hizmetlerden fayda sağlayanların, söz konusu hizmetlerin maliyetlerine belli bir düzeyde katılmalarının amaçlandığı ifade edilebilir. Buradan hareketle, akaryakıt tüketimini konu alan katma değer vergilemesinin fayda ilkesine göre vergilendirme mantığına uygun olduğu belirtilebilir.

Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler içerisinde değerlendirilen, profesyonel sanatçıların yer aldığı konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı maçlar ve yarışmalar açısından ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmenin geçerli olduğu ifade edilebilir. Burada katma değer vergisinin nihai ödeyicisi maddede ifade edilen konser, maç veya yarışmalara katılanlardır. Kişiler, gerçekleştirmiş oldukları katılımlar karşılığında bir fayda elde etmelerine karşın, vergiye tabi tutulmalarındaki esas gerekçe gerçekleştirmiş oldukları

harcamaların sahip oldukları vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak değerlendirilmektedir.

Katma değer vergisinin konusunu oluşturan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler kategorisi içerisinde belirtilen, spor-toto, milli piyango, at yarışı ve diğer müşterek bahis oyunları tertiplenmesi ve oynanması işlemi açısından vergilendirmenin mantığı sosyal dengeyi bozan bu işlemlerin kısıtlanması isteği olarak ifade edilebilir. Toplum açısından yıkıcı sonuçlar ortaya çıkaran bu tür işlemler üzerindeki vergi yükünün arttırılmasıyla, bireylerin bu işlemleri yapmaktan caydırılması amaçlanmaktadır. Ancak, söz konusu müşterek bahis düzenlemeleri sonucunda elde edilen kolay ya da haksız kazançların vergilendirilmesindeki bir diğer gerekçe de ödeme gücüne ilkesine göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesidir. Bu sayede gelir dağılımında adaletin sağlanması amacına da hizmet edilmiş olacaktır.

Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler içerisinde sayılan ve yukarıda belirtilenler dışında kalan işlemler açısından ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmenin uygun olduğu ifade edilebilir.

Katma değer vergisinin oran yapısı dikkate alındığında, bu verginin, Türk Vergi Sistemi'nde anayasal ilke olarak kabul edilen ve vergilemenin olmazsa olmazını teşkil eden, mükelleflerin ödeme güçleri doğrultusunda vergilendirilmesi hedefini gerçekleştirmeyi amaçladığı ifade edilebilir. Buna bağlamda, genel katma değer vergisi oranı olan %18 oranının uygulandığı işlemlerin en azından bir kısmı toplumun bir kesiminin tüketimine konu olan lüks nitelikteki mallardır. Otomobiller ve beyaz-kahverengi gibi eşyalar bu kategori içerisinde değerlendirilebilir. Genel orandan farklı, %1 ve %8 şeklinde indirimli, olarak uygulanan katma değer vergisi oranlarının konu edindiği mal ve hizmetlerin zorunlu tüketim niteliği genel oranın uygulandığı mal ve hizmetlere göre çok daha fazladır.

Günümüzde eğitim hizmetleri genellikle kamu ekonomisi içerisinde sunulmaktadır. Eğitim hizmetlerinin kamu ekonomisi tarafından finanse edilmesinde çeşitli nedenler etkili olmuştur. Kıt olan iktisadi kaynakların daha rasyonel kullanımını sağlamak, gelir dağılımındaki adaletsizliklerin en yetenekli öğrencilerin eğitim hizmetinden mahrum

kalmasına engel olmak ve gelir eşitsizliğinden kaynaklanan eğitim görme farklılıkları oluşmasını önlemek bu nedenlerden bazılarını oluşturmaktadır.

Devlet, yüksek öğretimdeki finansman kaynağının Japonya'da %40'ını Kanada ve Almanya'da ise %50'den daha az kısmını katkı olarak sağlamaktadır. Yükseköğretim finansmanın önemli bir unsurunu da harçlar oluşturmaktadır. Harçların finansman içindeki ağırlığı; ülkelere göre değişmekte olup, Avustralya'da %20 ve ABD'de ise %25'tir. Dünya'daki uygulamalara bakıldığında, yükseköğretim devlet kontrollü tümü harçlarla ve devletçe yönetilip kamu ve öğrenci harçları ile finanse edilmektedir (KOÇ, 2007, s.42).

Türkiye'de 1984-1985 Öğretim döneminde yüksek öğretim finansmanında vergi ve harçtan oluşan karma finansman yöntemi uygulamasına başlanmıştır. Harç uygulaması ile maliyet bedelinin bir kısmının yüksek öğretim hizmetlerinden yararlanan öğrenciler tarafından karşılanacağı hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda öğrencilerin karşılayacakları oran beşte bir olarak tespit edilmiştir. Harçların, kamu kaynaklarından gerçekleştirilen aktarım yükünün hafifletilmesi yolunda çok etkili olduğu ifade edilemez. Yüksek öğretim hizmetlerinden yararlanan öğrencilerden alınan maliyet paylarının sembolik düzeyde kaldığı değerlendirilmesi yapılabilir (TEK, 1987, s.20, 32).

Yüksek öğretim sistemi ağırlıklı olarak devletçe finanse edilmektedir. YÖK bütçesinin GSMH içindeki payı 1998'de % 0.84, 1999'da % 0.84, 2000'de % 0.83, 2001'de % 0.73 ve 2002'de % 0.88'dir. 1984 – 1985 öğretim yılında öğrenci harçları ve 1990-1991'de cari hizmet maliyetlerine öğrenci katkısı adını alan uygulamalar doğrudan finansman özelliği taşımaktadır.

Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planında; yükseköğretim kurumlarında finansman kaynaklarının çeşitlendirilerek geliştirileceği, etkin bir burs-harç-kredi sistemi kurularak; ödeme gücüne bağlı olarak, öğrencilerden eğitime katkı paylarının alınacağı öngörülmüştür (DPT, 2000, s.84).

Yüksek öğretim hizmetlerinden yararlanan öğrencilerden toplanan harçlar, 2547 sayılı Kanuna göre, öğrencilerin beslenme, barınma, sağlık, kültürel ve sportif faaliyetleri ile diğer sosyal ihtiyaçları için kullanılmaktadır. Buradan hareketle yüksek öğretim harçlarının

vergilemede fayda ilkesini esas alan bir diğer uygulama olarak değerlendirilmesi mümkündür. Her ne kadar öğrenciler tarafından gerçekleştirilen harç ödemeleri ile elde edilen yüksek öğretim hizmeti arasında tam bir karşılıklılık söz konusu değilse de, yüksek öğretim harçları uygulamasının vergilemede fayda ilkesine örnek teşkil ettiği hususunda herhangi bir tartışma söz konusu değildir.

Türk Vergi Sistemi'nde vergilemede fayda ilkesi esaslarının geçerli olduğu bir diğer örnek olarak köprü ve otoyol geçiş ücretleri uygulaması gösterilebilir. Bu uygulamada çok yüksek maliyet unsurları taşıyan köprü ve otoyollarının amortisman, bakım, işletme ve idame masraflarının karşılanması ve benzeri tesisler için finansman sağlanması için bu tesislerden geçiş yapan araçlardan ücret alınması söz konusudur. Burada, köprü otoyollardan geçiş yapmak suretiyle fayda elde edenler elde ettikleri faydaların karşılığı olarak geçiş ücreti ödemektedirler. Köprü geçiş ücretlerinin belirlenmesinde araçların sahip oldukları aks değerleri dikkate alınmakta ve aks değerinin yükselmesiyle geçiş ücreti de artmaktadır. Otoyol geçiş ücretleri prensip olarak kat edilen mesafe arttıkça, birim km. başına azalmaktadır. Ancak, bu düşüş belirli bir mesafeye eriştikten sonra km. başına düşen ücret sabitleşmektedir. Geçiş ücretleri trafiğin yoğun olduğu kesimlerde yüksek, trafiğin az olduğu kesimlerde ise düşük tutulmaktadır.

2007 Yılında köprü ve otoyollardan geçiş yapan 303,111,480 araç toplam 522,153,670 YTL net ücret ödemiştir. Mayıs 2008 döneminde ise 27,956,785 araç 43,842,194 YTL net geçiş ücreti ödemiştir (www.kgm.gov.tr, 02.06.2008).

418. Belediyelere Ait Vergi ve Harçlar

Çağdaş sosyal hukuk devletinin amacı, kamu malları üretiminin gerçekleştirilmesidir. Kamu malı, devletin ya da öteki kamu tüzel kişilerin ya da bunların yönetim ve denetimi altındaki kuruluşların toplumun ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yürüttüğü düzenli ve sürekli eylemlerdir. Devlet; söz konusu hizmetleri prensip itibarıyla merkez ve yerel yönetim birimleri aracılığıyla gerçekleştirmektedir.

Kamu mallarının üretimi ile görevli olan devlet bu görevini merkezi yönetim ve yerel yönetimler aracılığı ile yerine getirmektedir. Yani devlet bir takım kamu mallarının üretimi

görevini yerel yönetim birimlerine bırakmaktadır. Bu görevlerini yerine getirirken yerel yönetim birimlerin gelir kaynaklarına ihtiyaçları söz konusu olmaktadır. Gelir ve hizmet arasındaki ilişki nedeniyle, idareler arası ilişkinin bir yönünü hizmet paylaşımı, diğer yönünü ise gelir bölüşümü oluşturmaktadır.

1982 Anayasasınının 127. maddesinin son fıkrasında yer alan mahalli idarelere görevleri ile orantılı gelir kaynaklarının sağlanacağına ilişkin hüküm, merkezi ve yerel yönetimler arasında görev ve sorumlulukların rasyonel olarak açıkça belirlenmesi ve ulusal kaynakların buna uygun olarak paylaşılması şeklinde ifade edilen modern kamu mali yönetim anlayışının temel bir mali yönetim ilkesi olarak kabul edilmesi anlamına gelmektedir (KERİMOĞLU, 2006, s.97).

Türkiye, merkezi bir devlet yapısına sahiptir. Bu nedenle, belediye ve diğer yerel yönetim birimlerinin vergilendirme yetkisi yoktur. Türkiye uygulamasında vergilendirme yetkisi yasama organına ait olduğundan, belediye ve diğer yerel yönetim birimlerinin finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler koyma imkanları söz konusu değildir (PEHLİVAN, 2006, s.408).

Merkezi bir yapıya sahip olan Türkiye’de yerel yönetim birimlerinin görevleri olan kamu mallarının üretimini gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları gelir kaynakları ya merkezi bütçe gelirlerinden kendilerine aktarılan paylardan ya da bazı vergilerin tarh ve tahsili yetkisinin kendilerine bırakılmasıyla karşılanmaktadır.

Türkiye’de yerel yönetimlerin finansmanı, esas itibariyle devletin tarafından tahsil edilen vergilerden bu idarelere pay verilmesi suretiyle sağlanmaktadır. Ayrıca bu idarelerin kendi öz kaynakları da mevcuttur. Belediye Gelirleri Kanununda yer alan ilan ve reklam, eğlence, haberleşme, elektrik ve havagazı tüketim , yangın ve sigorta ve çevre temizlik vergileri yerel yönetimler açısından önemli öz gelir kaynaklarıdır.

Belediye Gelirleri Kanununda yer almayan, ancak yerel yönetim birimleri açısından en önemli gelir kaynağı olan emlak vergisi de yerel bir vergi niteliği taşımaktadır. Daha önce de ifade edildiği gibi kamu maliyesi literatüründe emlak vergisini fayda vergisi olarak kabul edilmesi gerektiğini ifade eden yaklaşımlar söz konusudur. Yine yerel yönetimler

tarafından tahsil edilen çevre temizlik vergisi de önemli bir gelir kaynağı ve fayda ilkesini temel alan bir vergi niteliği taşımaktadır.

En önemlilerini emlak ve çevre temizlik vergilerinin oluşturduğu yerel yönetim gelir kaynaklarının genellikle fayda ilkesine göre vergilemeyi temel aldıkları ifade edilebilir . Gerçekten de, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan ve belediye vergileri şeklinde kategorize edilen vergilerin genellikle sağlanan faydaların konu ve fayda sağlayanların da mükellef kabul edildiği vergiler oldukları görülmektedir (AYDIN, 1999, s.18).

Belediye Gelirleri Kanununun ikinci kısmında belediye harçları düzenlenmiştir. Yerel yönetimler açısından önemli gelir kaynaklarından birisi olan harçlar belli haklardan yararlanmanın karşılığı olarak ve söz konusu hakları elde edenler tarafından ödenmek durumunda olan ödemelerdir. Bu özellikleri dolayısıyla harçlar fayda ilkesine göre vergilemeyi esas alan ödemeler olarak değerlendirilirler (ÖNCEL vd., 2005, s.437; BULUTOĞLU, 1988, s.506).

Türkiye'de belediyelerin tahsil ettiği yerel harçlar İşgal Harcı, Tatil Günleri Çalışma Harcı, Kaynak Suları Harcı, Tellallık Harcı, Hayvan Kesimi Muayene ve Denetim Harcı, Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı, Bina İnşaat Harcı, İmar ile İlgili Harçlar, İşyeri Açma İzin Harcı, Muayene, Ruhsat ve Rapor Harcı ve Sağlık Belgesi Harçlarından oluşmaktadır.

Belediye Gelirleri Kanunu içerisinde düzenlenen bir diğer yerel nitelikli gelir türü harcamalara katılma paylarıdır. Harcamalara katılma payları, yerel yönetimlerin gerçekleştirdikleri bazı altyapı hizmetleri karşılığında, hizmetlerden yararlananlardan, yararlanmaları karşılığında alınan belirli bir miktarı ifade etmektedir. Bu uygulamada amaç hizmetten yararlananların hizmetin maliyetine belirli bir ölçüde katılımında bulunmasının sağlanmasıdır.

Yol, kanalizasyon ve su tesisleri harcamalarına katılma payı şeklinde üç farklı uygulaması bulunmaktadır. Belediyeler tarafından sunulan yol, kanalizasyon ve su hizmetleri sonucunda fayda sağlayanlardan, söz konusu hizmetler için gerekli finansmanın temini için katkı bulunmalarının istenmesi harcamalara katılma payı olarak ifade edilir.

Yol, kanalizasyon ve su hizmetlerinden yararlanan taşınmaz sahiplerinden alınan harcamalara katılma paylarının, vergi hukuku açısından hizmetten yararlanacak olan arsa ya da bina sahibinin ödemesi gereken resim benzer bir mali yükümlülük niteliğinde bulunduğu açıktır (www.anayasa.gov.tr, 11.03.2006).

Belediye Gelirleri Kanununda sayılan harç ve harcamalara katılım payı konusu yapılamayan konusu yapılamayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet için belediyelerin ücret uygulamaları söz konusu olabilmektedir. Buna göre, belediye tarafından gerçekleştirilecek herhangi bir hizmetin ücret konusu yapılabilesi için öncelikle o hizmet için bir harç veya harcamalara katılım payı belirlenmemiş olması ve hizmetten yararlanacak kişi veya kişilerin bizzat belediyeden hizmetin yapılmasını talep etmesi gerekmektedir. Bu şekildeki bir uygulamanın da fayda ilkesine göre vergilemeye uygun olduğu ifade edilebilir. Çünkü, talep ettikleri hizmetten yararlananların bu hizmetin karşılığı olarak ödemede bulunmaları söz konusudur. Bu şekilde tahsil edilen ücretler düzenli gelirler değildir. Hangi hizmet için ne kadar ücret alınacağı belediye meclisi tarafından belirlenir (KERİMOĞLU, 2006, s.112).

412. Farklı Ülke Vergi Sistemlerinde Fayda İlkesi Uygulaması

Fayda ilkesini temel alan vergi uygulamalarına farklı ülke vergi sistemlerinde yer verilmektedir. Bu ülkelere örnek olarak Kanada ve ABD gösterilebilir. Aşağıda bu ülkelere ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir.

Kanada vergi sisteminde fayda ilkesini temel alan vergilere en fazla yer veren ülkelerdendir. Federal devlet, eyaletler ve belediyeler şeklinde bir idari yapıya sahip olan Kanada'da bu düzeylerde uygulanan fayda vergileri ve kullanıcı ücretleri söz konusudur.

Kanada vergi sistemi içerisinde fayda vergisi olarak değerlendirilebilecek en önemli uygulama belediye öz gelirleri içinde çok önemli bir paya sahip olan ve konut, ticari ve sınai mülkleri konu alan emlak vergisidir. Emlak vergisi ödenen vergi ile vergi otoritesi tarafından gerçekleştirilen harcamalardan sağlanan faydalar arasında yakın bir ilişkiyi mümkün kıldığı için fayda vergisi olarak kabul edilmektedir. Emlak vergisi sadece belediyeler açısından geçerli olan bir vergidir. 2001 yılı için belediyelerin öz kaynaklardan

elde ettikleri gelirler içerisinde emlak vergisinin payı, Kanada ortalaması %52.2 gibi çok yüksek bir seviyededir (SLACK, 2002, s.9; KITCHEN, 2004, s.4-5).

Federal düzeyde uygulanan fayda vergileri ve kullanıcı ücretleri; benzin vergisi, işçiler tarafından ödenen sigorta primleri, Kanada emeklilik planı ödemeleri, likör ve tütün vergileri ve havayolu taşımacılığı güvenlik ücretleridir. Eyalet düzeyinde uygulanan fayda vergileri ise, benzin vergisi, ücretlerden alınan vergi, madencilik vergisi, likör ve tütün vergisidir. Bu vergilerin uygulamasından elde edilen gelirler genellikle birer fonda toplanmakta ve verginin ilgili olduğu alanlar için kullanılmaktadır (DUFF, 2004, s.40-41).

Fayda vergileri ve kullanıcı ücretlerinden elde edilen gelirlerin federal devletin öz gelirleri içerisindeki payı 2003 yılı için %18.3 seviyesindedir. Belediyeler için bu oran %33.7 seviyesindedir. Bu oranlar belediyelerin fayda vergileri ve kullanıcı ücretlerine federal devlete göre daha fazla güvendiğini göstermektedir (DUFF, 2004, s.40).

Kanada açısından fayda vergileri ve kullanıcı ücretlerinin önemi aşağıdaki Tablo 23'den daha iyi anlaşılmaktadır. Tablo 23' den de görüldüğü gibi fayda ilkesini temel alan kullanıcı ücretlerinin idari birimlerin öz gelirleri içerisindeki payında önemli artışlar yaşanmıştır. Tablodan hareketle mahalli idareler açısından fayda vergileri ve kullanıcı ücretlerinin daha önemli olduğu değerlendirilmesi de yapılabilir.

Tablo 23: Kanada Kullanıcı Ücretlerinin Öz Gelirler İçindeki Payı (%), 1965-2003

	1965-66	1974-75	1984-85	1994-95	2002-03
Federal	1.6	3.3	3.1	2.9	2.9
Bölgesel	8.8	6.3	4.6	5.7	11.9
Belediye	12.2	16.0	22.0	27.1	28.9
Toplam(Konsolide)	5.2	5.2	5.8	6.1	8.7

Kaynak: DUFF, 2004, s.40.

Fayda ilkesine yönelik bir diğer uygulama olan ve belirli vergi gelirleri ile belirli kamu malları için gerekli harcamalar arasında doğrudan bir ilişki kuran tahsis edilmiş vergi uygulamasına da farklı ülke uygulamalarında oldukça fazla yer verilmektedir. Hickling, Kanada için (1991) tahsis edilmiş vergilerin toplam gelirler içindeki seviyesini; federal

vergi gelirleri için %36, eyalet vergi gelirleri için %25 ve yerel vergi gelirleri için %45 olarak hesaplamıştır (BIRD-JUN, 2005, s.19).

Vergi sisteminde fayda ilkesine yer veren bir diğer ülke ABD'dir. Bu ülkede uygulanan fayda vergilerine en önemli örnek benzin vergisidir. Karayollarının bakım ve onarım masraflarının karşılanması amacıyla benzin vergileri fayda ilkesine göre vergileme uygulamasındaki en önemli örnektir. Bu uygulamada tüketilen benzin ve otomobil büyüklüğünün karayolu talebini gösterdiği kabul edilmektedir (ŞENER, 2006, s.213).

ABD' de benzin vergisi uygulamasına 1932 yılında başlanılmıştır. Benzin tüketimini konu alan vergi ihdas edildiği yıldan 1956 yılına kadar olan dönemde genel bütçe vergi gelirleri içerisinde değerlendirilmiştir. 1956 yılında karayollarının yapım ve bakımı için gerekli olan finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla Karayolu Güven Fonu adında bir fon kurularak benzin vergisinden elde edilen gelirler bu fona aktarılmaya başlanmıştır. 1956'tan 1982'ye kadar olan dönemde benzin vergisinden elde edilen gelirler sadece karayollarının finansman amacıyla kullanılmıştır. 1982 yılı sonrasında ise, benzin vergisinden elde edilen gelirlerin bir kısmı aynı yıl oluşturulan Toplu Taşıma Fonuna için ayrılmaya başlanmıştır. Bugün de devam eden bu uygulamada her bir galon benzinden alınan 18.3 centin 2.86 centlik kısmı Toplu Taşıma Fonuna ayrılmakta geri kalan kısım ise karayollarının bakım ve onarım masrafları için Karayolu Güven Fonuna devredilmektedir. 2001 yılı için tahsil edilen 20.5 milyar dolar seviyesindeki benzin vergisinin 17.3 milyar dolarlık kısmı Karayolu Güven Fonu; 3.2 milyar dolarlık kısmı ise Toplu Taşıma Fonuna aktarılmıştır (JACKSON, 2004, s.5-9).

Ücretler üzerinden kesilen istihdam vergileri de fayda ilkesini temel alan bir uygulamadır. Sosyal güvenlik faydaları ve sağlık sigortası faydaları istihdam vergisi adı altında ücretler üzerinden stopaja tabi tutulan vergi bir fonda toplanmaktadır. Ödedikleri bu vergi karşılığında mükellefler sosyal güvenlik ve işsizlik sigortası elde etme hakkı kazanmaktadır. Ancak verginin ödendiği zaman ile geri ödenmeye hak kazanılan zaman farklıdır. İşçilere uygulanan istihdam vergine her bir işveren de tabi tutulmakta ve elde edilen bu gelirlerde işçilere bağlanmaktadır. Ancak, işverenlerin ödedikleri vergiler karşılığında bir fayda elde etmeleri söz konusu olmadığı için istihdam vergileri sadece işçiler açısından fayda vergisi niteliği taşımaktadır. İstihdam vergilerinin toplam vergiler

içindeki payı 2007 yılı için %34 seviyesindedir (JOINT COMMITTEE TAXATION, 2008, s.14-16).

Kullanıcı ücretleri uygulaması açısından ABD, Kanada'ya benzer bir durum göstermektedir. 2000-2001 Mali yılında kullanıcı ücretlerinin mahalli idarelerin öz gelirleri içerisindeki payı %35.3 iken, eyaletlerde %13.3 şeklinde gerçekleşmiştir. Geniş kapsamlı olarak tanımlanmış kullanıcı ücretleri ise sırasıyla %40.8 ve %36.3 olarak gerçekleşmiştir.

ABD açısından fayda vergileri ve kullanıcı ücretlerinin önemi aşağıdaki Tablo 24'ten daha iyi anlaşılmaktadır. Tablo 24'te de görüldüğü gibi fayda ilkesini temel alan kullanıcı ücretlerinin idari birimlerin öz gelirlerin içerisindeki payında önemli artışlar yaşanmıştır. Tablolardaki rakamlardan hareketle mahalli idareler açısından fayda vergileri ve kullanıcı ücretlerinin daha önemli olduğu değerlendirilmesi de yapılabilir.

Tablo 24: ABD Kullanıcı Ücretlerinin Öz Gelirler İçindeki Payı (%), 1972-2001

	1972	1982	1989	1996	2001
Eyalet ve Mahalli İdareler Toplamı	18.5	21.8	22.1	23.9	23.6
Mahalli İdareler	25.6	33.4	33.7	36.1	35.1

Kaynak: DUFF, 2004, s.41.

Tahsis edilmiş vergi uygulaması ABD açısından da söz konusudur. ABD'de eyalet vergi gelirlerinin ortalama %21; yerel idare vergi gelirlerinin ortalama %64'ü tahsis edilmiş vergilerden oluşmaktadır (BIRD-JUN, 2005, s.18-19).

Fayda vergileri açısından değerlendirildiğinde, söz konusu vergilerin Türk Vergi Sistemi'ndeki uygulamalarının son derece yetersiz düzeyde kaldığı görülmektedir. Bu bağlamda, dünya uygulamalarında fayda vergisi olarak en önemli örnek kabul edilen benzin vergisinin Türk Vergi Sistemi'ndeki karşılığı olan motorlu taşıtlar vergisinin bir fayda vergisi olmadığı ifade edilebilir. Türkiye'deki motorlu taşıtlar vergisi, dünyadaki örneklerin tersine, bir tür servet vergisi olarak uygulanmaktadır. Bu durum fayda ilkesinin temel mantığına ters düşmektedir (ŞENER, 2006, s.213).

Emlak vergisi veya ücretler üzerinden gerçekleştirilen parafiskal ödemeler Türk Vergi Sistemi açısından da söz konusudur. Ayrıca özellikle mahalli idareler tarafından sunulan kamu mallarının finansmanında yabancı ülkelerde çok önemli bir yere sahip olan kullanıcı ücretleri uygulaması açısından Türkiye'deki seviyenin oldukça düşük düzeylerde kaldığı ifade edilebilir.

Gelişmiş ülkelerde, özellikle yerel yönetim hizmetlerinin finansmanında etkin bir araç olarak kullanılan ve 1980'li yıllardan önce Türkiye'de uygulanmış olan gayrimenkul kıymet artışı vergisinin günümüzde uygulanmaması da fayda vergilerinin Türk Vergi Sistemi'nde yetersiz düzeyde olduğu değerlendirmesinin gerekçelerinden birisini oluşturmaktadır. Böyle bir verginin bulunmaması, gelir ve servet dağılımının kötüleşmesine sebep olmaktadır. Bunun sonucunda, yerel yönetimler ve diğer kamu kuruluşları kentleşme projelerini ve bayındırlık hizmetlerini yeterli düzeyde finanse edememektedirler (ŞENER, 2006, s.214).

Geleneksel kamu maliyesi yaklaşımı piyasanın dağıtım ve tahsis başarısızlıklarının giderilmesi konusunda devlete önemli bir imkan sağlayan ve çok vergili, çok hizmetli mali sistem içinde tek vergi kaynağının tek kamu malına tahsis edilmesi anlamına kullanılan tahsis edilmiş vergi uygulamasının Türk Vergi Sistemi'nde bulunduğu da ifade edilemez. Bütçenin gelir ve gider yanları arasında bir bağlantı kuran ve fayda ilkesine göre vergilemenin bir boyutu olarak değerlendirilen bu uygulamaya yer verilmiyor olması da fayda vergilerinin Türk Vergi Sistemi'ndeki yetersizliği kanaatini doğrular niteliktedir.

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Devlet açısından kamu mallarının üretimi en temel görevdir. Bu görevi yerine getirmede devletin, en önemlisini vergilerin oluşturduğu finansal kaynaklara ihtiyacı bulunmaktadır. Kamu mallarının toplum açısından sebep olduğu finansal yükü ifade eden vergilerin vatandaşlar arasında nasıl dağıtılacağı konusu kamu maliyesi literatüründeki en önemli tartışma konularından biridir.

Tarihsel süreç içerisinde vergilemeye ilişkin olarak bir takım ilkeler ortaya konulmuştur. Vergiciliğin anayasası olarak ifade edilen ve uygulandıkları zamana ve ülkeye göre farklılıklar taşıyan ilkelerden en önemlileri adalet ve etkinlik ilkeleridir. Adalet ilkesinin her zaman en önemli ilke olarak değerlendirilmesine karşın özellikle neoliberal iktisat anlayışının hakim olduğu 1980'lerden sonra, devlet algısında yaşanan paradigma değişiminin bir sonucu olarak etkinlik ilkesine yapılan vurgu da artmış hatta etkinlik ilkesi adalet ilkesinin önüne geçmiştir.

Kamu mallarının etkinlik ve adalet ilkelerine uygun biçimde finansmanının sağlanmasına yönelik olarak fayda ve ödeme gücü şeklinde iki vergileme ilkesi geliştirilmiştir. Kamu mallarının finansmanını açıklamayı amaçlayan ve birbirinin alternatifini konumundaki bu ilkelerden fayda ilkesi vergiyi karşılıklılık esası bağlamında açıklamakta ve piyasa sistemindeki fiyat mekanizmasının kamu ekonomisindeki karşılığı olarak değerlendirmektedir. Buna göre, nasıl ki, piyasa sistemi içerisinde tüketime konu olan herhangi bir mal için karşılık olarak bir fiyat ödemek gerekiyorsa, kamu ekonomisi içerisinde tüketime konu olan kamu malı için de ödenmesi gereken bir bedel, vergi söz konusudur.

Ödeme gücü ilkesi ise, vergiyi herhangi bir karşılık ile ilişkilendirmeksizin kamu otoritesi bağlamında ifade etmektedir. Buna göre vergi, devletin sahip olduğu kamu otoritesine dayanarak ödeme gücüne sahip olanlardan herhangi bir karşılık söz konusu olmaksızın aldığı ekonomik değerlerdir. Burada vergilendirme açısından belirleyici olan

sahip olunan ödeme gücüdür. Ödeme gücünün ne olduğu konusunda üzerinde fikir birliği sağlanan bir tanım olmamasına karşın, gelir, servet ve tüketim unsurları ödeme gücünün göstergeleri olarak kabul edilmektedir.

Ödeme gücü ilkesinin iki boyutu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, zenginlerin fakirlere göre daha yüksek vergi ödemelerini ifade eden dikey; ikincisi ise aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı vergiyi ödemelerini ifade eden yatay adalettir. Buna göre adil bir vergi sisteminden bahsedebilmek için vergi otoritesi ilk olarak aynı ekonomik durumda olanların aynı ve zenginlerin fakirlere göre daha fazla vergi ödeyecekleri bir düzen oluşturmalıdır. Vergilemede ödeme gücü ilkesinin temelini zenginlerin fakirlere göre daha fazla vergilendirilmesi yani dikey adalet oluşturmaktadır.

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin ana unsurunu oluşturan dikey adaletin gerçekleştirilmesi için bazı tekniklerden yararlanılması gerekmektedir. Ekonomik bakımdan farklı durumda olanların farklı vergilendirme işlemine tabi tutulmaları için kullanılması gereken bu teknikler; en az geçim indirimi, artan oranlı tarife ve ayırma ilkesidir.

En az geçim indirimi bireylerin hayatlarının idamesi için gerekli olan bir asgari seviyenin vergi dışı bırakılmasıdır. Vergi ödeme gücü mutlak fakirlik düzeyini aştığı, fizyolojik varlığın sürdürebilmesi için gerekli asgari gelir seviyesinden sonra ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla bu seviyenin vergilendirilmemesi gerekmektedir.

Ödeme gücüne göre vergilemenin sağlanmasında yararlanılan bir diğer teknik artan oranlı tarifedir. Artan oranlılık kısaca, vergi matrahının büyümesi ile birlikte oranın da büyümesini ifade etmektedir. Bu uygulama ile dikey adalet ilkesinin özünü oluşturan daha yüksek gelir elde edenlerin daha yüksek vergilendirilmesi anlayışı hayata geçirilmektedir.

Ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilmesinde uygulanan bir diğer teknik de ayırma ilkesidir. Bu ilke mükelleflerin geliri elde etme yöntemlerine göre farklı vergilendirme işlemlerine tabi tutulmasıdır. Bu şekildeki bir uygulama ile ulaşılmak istenilen temel amaç emek ve sermaye geliri sahiplerinin birbirinden ayrılarak, emek sahiplerinin sermaye geliri elde edenlere göre daha düşük oranda vergilendirilmesidir.

Kamu mallarının finansmanında doğrudan söz konusu malları elde edenleri yükümlü kılarak etkinliği geliştirmesi fayda ilkesinin temel ekonomik gerekçesidir. Fayda ilkesi devlet bütçesinin hem harcama hem de gelir yönünü açıklamaya çalışmakta ve kamu malları ve kamu harcamaları arasında ilişki kurmaktadır. Bu uygulamada, vatandaşlar tarafından gerçekleştirilen vergi ödemelerinin faydalandıkları mallara bağlanması, kamu mallarının üretiminde etkinliğin sağlanması sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Fayda ilkesi vergiyi piyasa sistemindeki fiyat ile benzeştirerek “karşılıklı değişim” temelinde açıkladığı için ekonominin doğal işleyişine müdahalede bulunmamaktadır. Fayda ilkesi vergileme ile ekonomik birimlerinin üretim, tüketim, tasarruf, yatırım ve çalışma isteği gibi kararlarını etkilememekte ve ekonomik etkinlik gerçekleştirilmektedir. Buna göre, vergi ile piyasa sisteminin işleyişi sonucunda oluşan kaynakların etkin dağılımına müdahale edilmemektedir.

Ödeme gücü ilkesi devlet bütçesinin sadece gelir yönü yani vergilerin kimlerden alınacağını açıklamaya çalışmakta ve kamu gelirleri ile kamu harcamaları arasında ilişki kurmamaktadır. Kamu harcamalarına yönelik kararların vergilerle ilişkilendirilmemesi kamu kaynaklarının etkin kullanılmaması sonucunu doğurmaktadır. Kamu mallarının bedava arzı aşırı talep ve kaynak israfına neden olmaktadır. Ayrıca, ödeme gücü ilkesinin sahip olduğu artan oranlı tarife tekniği ile piyasa sisteminin işleyişine müdahalede bulunmaktadır. Bu müdahale ekonomik birimlerinin yatırım, tasarruf gibi konulardaki kararlarını etkilemektedir. Bu durum ekonomik etkinliğin gerçekleştirilmemesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Ödeme gücü ilkesinde kamu malı kullanımı doğrudan bir bedel karşılığı olmadığı için, gerekli seviyeden daha çok talep ve daha çok arz edilmesi, dolayısıyla da kamu harcamalarının artması sonucu ortaya çıkar. Fayda ilkesi ise, kaynakların etkin dağıtımı için kamu malı talebinin gerçekleştirilen ödemeler ile ilişkilendirmesi suretiyle fazla talep ve arz oluşumuna engel olarak kamu harcamalarının azalmasını sağlamaktadır.

Bireyin kamu malı için fayda vergisi ödemesi durumunda, özel maldan vazgeçme maliyeti ile birlikte kamu malından daha fazla talep edebilecektir. Bu durumda kamu harcamalarının artışı, sadece bireylerin talep ve gelir esnekliklerine bağlı olacaktır. Ödeme

gücü ilkesinde ise, siyasal mekanizma ile talebini açıkladığından geliri ile sınırlı değildir. Aynı şekilde vergi yükü de açıkladığı talebine bağlı değildir. Dolayısıyla, daha fazla talep etmemesi için sınırlayıcı bir neden yoktur. Bu durum bütçe açıkları ve kamu harcamalarındaki artışın nedenidir.

Bütçe açıkları ve kamu harcamalarındaki artış ile birlikte ortaya çıkan ekonomik ve sosyal sorunlar nedeniyle günümüzde kamu harcamalarının artması arzu edilmeyen bir durumdur. Kamu kesiminin küçük ve bütçenin denk olması amaçlanmaktadır. Fayda ilkesinin en önemli özelliği kamu harcamaları ve gelirleri arasında ilişki kurmasıdır. Buna göre, kamu harcamasına ilişkin alınan bir karar aynı zamanda kamu gelirine ilişkin bir karar anlamına gelmektedir. Bu ilişki sayesinde kamu bütçesinde denge sağlanmakta ve bütçe açıklarının oluşması engellenmektedir.

Kamu mallarının finansmanı açısından ödeme gücü ve fayda ilkeleri arasındaki farklılık tüketim ve ödeme arasındaki ilişki noktasında ortaya çıkmaktadır. Bu ilişki ödeme gücü ilkesinde zayıf, fayda ilkesinde ise güçlüdür. Ödeme gücü ilkesine göre finansmanın gerçekleştirildiği kamu malları için, tüketimde bulunup - bulunmadığına bakılmaksızın, vatandaşlardan ödemede bulunmaları istenmektedir. Fayda ilkesinde ise ödeme kamu mallarını tüketim şartına bağlanmıştır. Ödeme gücü ilkesinde bir kere vergi ödendiği zaman, söz konusu malı tüketmenin efektif marjinal maliyeti sıfır olduğundan mükellefler tüketimlerini sınırlandırma eğiliminde değildir. Fayda ilkesinde ise vergi tüketimdeki artış ile orantılı olarak artmaktadır. Tüketimdeki artış ile artan kamu malı üretim maliyeti fayda ilkesinde, bireysel tüketim artışlarının temel alınarak mükelleflerden talep edilmesi söz konusu iken ödeme gücü ilkesinde söz konusu değildir. Bunun sonucunda fayda ilkesinde kamu gelirleriyle denge içinde gelişen kamu harcamalarının ödeme gücü ilkesinde kamu gelirlerinden daha fazla artması yani bütçe açıklarını ortaya çıkarmaktadır.

Adalet ilkesi karşısında vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkelerinin genel yapısı ise şu şekilde değerlendirilebilir: Adalet ilkesi, adalet kavramının taşıdığı subjektiflik nedeniyle, üzerinde fikir birliğinin oluşturulamadığı en önemli tartışma alanıdır. Devlet müdahalesi konusundaki görüş doğrultusunda piyasa adaleti ve dağıtıcı adalet olmak üzere iki farklı adalet yaklaşımı ortaya konulmaktadır. Bu yaklaşımlardan birincisinde, piyasa sisteminin çalışması çalışmayandan, haklıyı haksızdan ayırdığı için adil olduğu, dolayısıyla

da işleyişi sonucu oluşan gelir dağılımına devletin müdahalede bulunmaması gerektiği; ikincisinde ise, tersine, piyasa sisteminin işleyişi sonucu oluşan gelir dağılımının adaletsiz olduğu ve adil hale getirilmesi için devletin müdahalede bulunması gerektiği ifade edilmektedir.

Piyasa sisteminin çalışanı tembelden ayırmak suretiyle ödüllendirdiği yani dolayısıyla da piyasa süreci sonucu oluşan gelir dağılımının adil olduğu şeklindeki piyasa adaleti inancı gerçeği yansıtmamaktadır. Herhangi bir toplumdaki gelir dağılımını belirleyen; eğitim, şans, sağlık, yetenek, kamu politikası, aile vb. çok sayıda faktör bulunmaktadır. Buna göre, gelir dağılımı sadece piyasa sisteminin çalışanı ödüllendirdiği şeklinde açıklanamayacak kadar karmaşık bir yapı arz etmektedir.

Piyasa süreci sonucu oluşan gelir dağılımı çoğu zaman adil değildir ve adil hale getirilmesi için müdahalede bulunulması gerekmektedir. Bu müdahaledeki en önemli araç artan oranlı gelir vergisi tarifeleridir. Nitekim gelirin ne ölçüde adil dağıtıldığının göstergesi olarak kabul edilen ve 0'a yaklaştıkça dağılımın daha adil, 1'e yaklaştıkça dağılımın daha adaletsiz hale geldiğini gösteren gini katsayısı artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulandığı ülkelerde vergi sonrasında 0'a doğru yaklaşmakta ve gelir dağılımı daha adil hale gelmektedir.

Piyasa sisteminin işleyişine müdahaleyi savunma veya karşı olma şeklindeki görüşler doğrultusunda refah devleti ve minimal devlet olmak üzere iki farklı devlet yaklaşımı bulunmaktadır. Refah devleti yaklaşımında piyasa sistemine devlet müdahalesi savunulurken, minimal devlet yaklaşımında buna karşı çıkılmaktadır.

Devletin piyasa sisteminin işleyişine müdahalesini haklı ve gerekli gören refah devleti yaklaşımında dağıtıcı adalet yaklaşımı benimsenmektedir. Buna göre, dağıtıcı adalet anlayışı esasında ekonomik bir açılımın ifadesi olarak değerlendirilmekte ve piyasa sisteminin işleyişi sonucunda oluşan gelir dağılımı rasyonel ve yeterli bulunmamakta ve gelirin yeniden dağıtımı gereksinimi ortaya konulmaktadır.

Refah devleti anlayışında piyasa sisteminin işleyişine müdahale edilmesine karşın, minimal devlet anlayışında piyasa adaleti yaklaşımı benimsenmektedir. Buna göre piyasa

sistemi çalışanı çalışmayanadan ayırdığı ve başarıyı ödüllendirdiği için bu süreç sonucu oluşan gelir dağılımı adil kabul edilmektedir. Fayda ilkesinin adalet benimsediği adalet anlayışının temel hareket noktası piyasa sisteminin işleyişi ile oluşan gelir dağılımının adil olarak gerçekleştiğidir.

Fayda ilkesi piyasa adaleti ve minimal devlet yaklaşımı ile uyumludur. Çünkü fayda ilkesi, vergiyi piyasa sistemindeki fiyat ile benzeştirerek gönüllü değişim aracı olarak açıklamaktadır. Kamu mallarından elde edilen fayda kadar vergi ödenilmesi söz konusu olduğu için vergi sonrasında mükelleflerin nispi durumları değişmemektedir. Bu nedenle de, vergi ile piyasa sisteminin ortaya çıkardığı gelir dağılımına bir müdahale olmamaktadır.

Ödeme gücü ilkesi ise dağıtıcı adalet ve refah devleti yaklaşımı ile uyumludur. Buna göre, piyasa sisteminin işleyişi sonucu oluşan gelir dağılımı adaletsizdir. Gelir dağılımının adil hale getirilmesi için devlet müdahalesi gerekmektedir. Bu müdahaledeki en önemli araç artan oranlı tarifedir. Artan oranlı tarife aynı zamanda ödeme gücüne göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesindeki en önemli araç olduğu için dağıtıcı adalet için de temel koşuldur.

Neoliberal iktisat politikalarının hakim unsur olması ile birlikte kamu maliyesi literatüründe yeniden gündeme gelen piyasa adaleti uygulamada çok fazla dikkate alınan bir hedef değildir. Piyasa sisteminin en yoğun şekilde uygulandığı ülkelerde dahi artan oranlı tarifeler ve transfer harcamaları aracılığı ile piyasa süreci sonucu oluşan gelir dağılımına müdahale edilmektedir. Buradan hareketle, piyasa adaletinin uygulamadan ziyade bir ideali yansıttığı ifade edilebilir.

Refah devleti yaklaşımının benimsediği olgular çerçevesinde adalet ilkesinin gerçekleştirilmesi temel amaç olarak kabul edilmiştir. Söz konusu amacı gerçekleştirme görevi refah devletine yüklendiği için ödeme gücü ilkesine göre vergilendirme bu anlamda geçerli tek ilke olarak kabul edilmiştir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak ödeme gücüne göre vergilendirme amacına ulaşılması için en az geçim indirimi, artan oranlı tarife ve ayırma ilkesi vb. uygulamalara yer verilmesi çok yaygın bir durum olmuştur.

Özellikle Keynesyen iktisat anlayışın hakim olduğu II. Dünya savaşından 1980'lere kadar olan dönemde refah devleti anlayışı genel kabul görmüş ve birçok ülke tarafından uygulanmıştır. Ancak, 1980'lerde neoliberal iktisat anlayışını benimseyen yeni iktisat okulları refah devleti yaklaşımına yönelik yoğun eleştiriler ortaya koymuştur. Minimal devlet anlayışını benimseyen yeni iktisat okulları devlete piyasa sistemine işlerlik kazandırma görevi yüklemektedir.

Neoliberal iktisat anlayışı ve küreselleşme olgusu ile birlikte devlet anlayışında yaşanan paradigma değişiminin vergi politikası bağlamında ortaya çıkardığı değişim ve uygulamalar refah devleti döneminde tek geçerli ilke olarak kabul edilen ödeme gücü ilkesinin bu konumunu kaybetmesi ve kamu malları finansmanında fayda ilkesinin temel mantığının esas alınmasıdır. Buna göre, kamu mallarının finansmanı açısından temel mantık, uygulanabilir olduğu durumlarda karşılıklılık anlayışı doğrultusunda finansmanın kamu malını kullanan tarafından sağlanmasıdır. Karşılıklılık anlayışının tatbik edilemediği kamu mallarının finansmanında ise ödeme gücü ilkesine göre hareket edilerek genel vergilerden yararlanılması söz konusudur.

Küreselleşme olgusu ile devlet anlayışında refah devletinden minimal devlete doğru yaşanan paradigma değişimi sonrasında devlete yüklenen görevler azalmış ve piyasa mekanizmasına işlerlik kazandırma temel görev olarak ortaya konmuştur. Devlet algısında yaşanan değişimin doğal bir sonucu olarak kamu mallarının tanımında da değişim ortaya çıkmıştır. Refah devleti anlayışında vatandaşlık bağı ile kazanılan bir hak olarak değerlendirilen kamu malı kavramında, neoliberal iktisat anlayışı ile ortaya çıkan minimal devlet anlayışında karşılığını ödeyenlerin yararlanabileceği bir hak olarak, anlam kayması yaşamıştır.

Kamu mallarının finansmanında bu anlayışı destekler nitelikte gelişmeler yaşanmaktadır. Kamu mallarının önemli bir kısmında maliyetin malı kullananlar tarafından karşılanması söz konusudur. Kullanıcı ücretleri olarak ifade edilen bu yöntem ile finansman giderek daha fazla başvurulan bir uygulamadır. Kamu mallarının üretiminde mahalli idarelere daha fazla sorumluluk verilmesi de kullanıcı ücretleri ile finansman anlayışının genişlemesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Mali federalizm teorisi ve onun uzantısı olan hizmette halka yakınlık ilkesi vergilemede fayda ilkesinin daha fazla

kullanılması, böylelikle vatandaşların kamu mallarına yönelik taleplerinin daha iyi kavranarak kaynakların daha etkin kullanılacağı anlayışını temel alan yaklaşımlardır.

Küreselleşme ile merkezi devletlerin yetki alanları alanı daralırken mahalli idarelerin önemi artmıştır. Küreselleşme sonucunda merkezi devletler bazı görevleri verimli bir şekilde yerine getiremeyecek kadar büyük birimler haline gelmişlerdir. Böylece otoritenin devri gündeme gelmiştir. Neoliberal politikalar ve küreselleşme esasen merkezi devleti daraltan ve mahalli idarelerin önemi ve işlerliğini arttıran etkiler ortaya çıkarmıştır. Bu yeni yapılanma ile mahalli idarelerin özellikle kaynaklarını daha etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde kullanmaları gerekmiştir. Bu amaçların gerçekleştirilmesinde kullanılan araçlardan birisi fayda vergileri olmuştur.

Finansman sorunları ile karşılaşılması ve kamu kaynaklarının israfa yol açmayacak şekilde, etkin olarak kullanılması amacıyla belirli kaynaklardan elde edilen gelirlerin belirli harcamaların finansmanında kullanılması şeklinde ifade edilen tahsis edilmiş vergi uygulamaları da vergilemede fayda ilkesini temel almaktadır. Bu uygulama politik bir tercih olan kamu mallarının finansmanındaki keyfiliğin engellenmesi amacı ile savunulmuştur. Vergi sistemlerinde tahsis edilmiş vergi uygulamalarına her geçen gün daha fazla ağırlık verilmesi vergilemede fayda ilkesinin daha yoğun şekilde kullanıldığı sonucunu vermektedir.

Öte yandan fayda ve ödeme gücü ilkelerinin uygulanmasında bazı sorunlar bulunmaktadır. Fayda ilkesinin uygulanabilmesi için, kamu mallarından sağlanan faydaların belirlenmesi gerekmektedir. Ancak, birçok kamu malı açısından bu söz konusu değildir. Ödeme gücü ilkesinin uygulanabilmesi için ise, bu gücün nasıl tespit edileceğinin bilinmesi gerekmektedir. Gelir, servet ve harcama unsurlarının ödeme gücünü temsil ettiği kabul edilse de, bu gücün nasıl tanımlanacağı kamu maliyesi literatüründeki önemli tartışmalardan biridir. Her iki ilkeye ilişkin olarak ortaya konulan güçlükler aşılması zor sorunlardır.

Fayda ve ödeme gücü ilkelerinin ikisi de vergi politikasının bütün unsurları ile ilgilenmemektedir. Fayda ilkesi, kamu malları maliyetinin karşılanması yani finansman boyutu ile ilgilenmekte, fakat transfer ödemeleri veya yeniden dağıtımın finansmanını

sağlayacak vergileri kapsamamaktadır. Ödeme gücü ilkesi ise, yeniden dağıtım sorununu karşılamakta, fakat kamu mallarının etkin arz düzeyinin belirlenmesi konusunu eksik bırakmaktadır.

Kamu ekonomisi teorisinde devletin sahip olduğu mali araçları kullanarak; etkin kaynak tahsisini gerçekleştirilmesi, gelir dağılımını düzeltmesi ve ekonomik istikrarı sağlaması gerektiği kabul edilmektedir. Bu fonksiyonlar bağlamında değerlendirildiğinde; etkin kaynak tahsisinin gerçekleştirilmesinde fayda, gelir dağılımında adalet ve ekonomik istikrarın sağlanması açısından ödeme gücü ilkesi daha üstündür.

Fayda ve ödeme gücü ilkelerinin birbirine üstün olduğu alanlar vardır. Buna göre, fayda ilkesi, kamu ekonomisinde etkinliğin, ödeme gücü ilkesi ise adaletin sağlanmasında önemli rol oynamaktadır. Bu nedenle, her iki ilkenin de temel alındığı vergilerden oluşan bir sistemin oluşturulması daha doğru olacaktır. Ancak, kamu ekonomisinin fonksiyonları arasındaki çatışmalar nedeniyle, bu iki vergileme ilkesiyle etkinliğin ve adaletin birlikte sağlanmasının oldukça zor olduğunu da belirtmek gerekmektedir.

Vergi sistemlerinin oluşturulmasında fayda ve ödeme gücü ilkelerinin her ikisinden de yararlanan bir karışım uygulanması doğru bir yöntem olacaktır. Bu ilkelerden hangisine daha fazla ağırlık verileceği konusu, vergi politikasından beklenen amaçlar ile yakından ilişkilidir. Buna göre, ekonomide sahip olunan kıt kaynakların etkin kullanılması ve serbest piyasa mekanizmasına işlerlik kazandırılması amaçlarının gerçekleştirilmesi isteniyorsa fayda ilkesine daha fazla yer verilen bir karışım kullanılabilir. Buna karşın, sosyal bir takım amaçların ve en önemlisi adaletin sağlanması hedefleniyorsa ödeme gücü ilkesine daha fazla yer verilmelidir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, herhangi bir vergi sisteminin, vergilemede fayda ve ödeme gücü ilkelerinin kompozisyonu şeklinde oluşturulması gerektiği sonucuna varılabilir. Buradan hareketle, minimal devlet fonksiyonlarının ödeme gücü ilkesi çerçevesindeki vergilerle, bunun dışında genişleyen devlet fonksiyonlarına paralel olarak sunulan kamu mallarının ise fayda ilkesi esas alınarak finanse edilmesi gerektiği ifade edilebilir.

lke vergi sistemlerinin oluşunu dikkate alındığında, genel olarak fayda ve ödeme gücü ilkelerinin her ikisinden de yararlanıldığı görülmektedir. Kamu mallarının sahip oldukları temel özellikler açısından değerlendirildiğinde, söz konusu malların finansmanının sadece fayda ilkesinin ortaya koyduğu yaklaşımlar doğrultusunda gerçekleştirilmesinin imkan dahilinde olmadığı sonucuna varılabilir. Kamu malları finansmanının sadece fayda ilkesi temel alınarak gerçekleştirilmesinin söz konusu olmaması ve ödeme gücü ilkesinin kamu maliyesi literatüründe en fazla önem atfedilen adalet amacının sağlanmasında daha üstün olduğu inancı ülke vergi sistemlerinin şekillendirilmesinde ödeme gücü ilkesinin ağrlıkta ve fayda ilkesinin tamamlayıcı nitelikte olduğu bir yapının hakim olması sonucunu ortaya çıkarmıştır. Bu durum Türk Vergi Sistemi açısından da geçerlilik taşımaktadır.

Değişik lke uygulamalarında ödeme gücü ilkesinin temel ilke olarak belirlendiği, ancak fayda ilkesine de yer verildiği görülmektedir. lkeler genellikle ödeme gücüne göre vergilemeyi amaçlamaktadır. Türkiye'nin de içinde bulunduğu bazı ülkeler bunu anayasal bir ilke olarak benimsemektedirler. Anayasal ilke olarak benimsemeyenler de uygulamada ödeme gücüne göre vergilemeyi sağlamaya çalışmaktadırlar. Ancak anayasal ilke olarak belirlensin veya belirlenmesin ödeme gücüne göre vergileme amacı vergi sisteminde fayda ilkesine yer verilmemesi anlamına gelmemektedir. Nitekim; Almanya ve İtalya gibi ödeme gücü ilkesini anayasal ilke olarak benimseyen ülke vergi sistemlerinde de fayda ilkesini temel alan vergilere yer verilmekte ve bazı kamu mallarının bu malları kullananlar tarafından finanse edilmesi istenmektedir.

Küreselleşme ile birlikte ortaya çıkan diğer bir gelişme de mahalli idarelerin toplum yaşantısındaki öneminin artmasıdır. Küreselleşme olgusu ile ekonomide yaşanan dönüşüm sonrasında kamu kaynaklarının kullanımında etkinliğin sağlanması daha fazla önem atfedilen bir amaç haline gelmiştir. Bu amaın gerçekleştirilebilmesi için kamu malları üretim halka en yakın devlet birimleri olan mahalli idareler tarafından gerçekleştirilmesi gerektiği anlayışını ortaya çıkarmıştır. Halka daha yakın olmaları ve vatandaşların kamu mallarına yönelik taleplerini kavramada sahip oldukları üstünlük dolayısıyla mahalli idareler merkezi idareye göre etkin üretimi sağlarlar.

Kamu mallarının üretiminde mahalli idarelere daha fazla rol verilmesi, kamu mallarının finansmanı boyutunda fayda ilkesinin daha fazla kullanılması sonucunu ortaya çıkarmıştır. Buna göre, son zamanlarda hakim olan yerelleşme olgusu ile birlikte ülke vergi sistemlerinde fayda vergilerine daha fazla yer verilmesi söz konusu olmuştur.

1982 Anayasası Türkiye Cumhuriyeti Devleti'ni sosyal bir hukuk devleti olarak nitelemektedir. Ayrıca, Anayasasının 73. maddesinin birinci fıkrasında vergilendirmenin mükelleflerin ödeme güçlerine göre olması gerektiği ilke olarak benimsenmiştir. İlgili maddesinin ikinci fıkrasında ise, vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımı bir amaç olarak belirtilmiştir. Bu durumun bir sonucu olarak Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergilerin tespitinde ödeme gücüne göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesi amacı doğrultusunda hareket edilmiştir. Bunun yanında, fayda ilkesini temel alan bir takım vergilere de yer verilmiştir. Ancak, bu vergiler özellik arz eden ve genellikle yerel düzeyde kamu malları açısından söz konusu olan tamamlayıcı bir nitelik taşımaktadırlar.

Anayasal ilke konumundaki vergilendirmede ödeme gücü ilkesinin hayata geçirilmesi açısından en uygun vergiler ödeme gücünün en önemli göstergesi durumundaki gelir üzerinden alınan vergilerdir. Bu anlamda kişisel gelirleri konu alan gelir vergisi ve kurumsal gelirleri konu olan kurumlar vergisi Türk Vergi Sistemi'nde gelir üzerinden alınan vergilerdir. Ödeme gücüne göre vergilemenin gerçekleştirilmesinde gelir ve kurumlar vergileri gibi dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı önem arz etmektedir. Ödeme gücü esasına göre tarh edilen bu vergiler, devlet tarafından üretilen kolektif nitelikli kamu hizmetlerinin finansmanında en uygun vergilerdir.

Türk Vergi Sistemi'nin hasılat yapısı dikkate alınarak değerlendirilme yapıldığında; her ne kadar anayasal ilke olarak belirlense de uygulamada dolaylı vergilere daha fazla ağırlık verilmesi nedeniyle ödeme gücü ilkesinin hayata geçirilemediği ifade edilebilir. Nitekim 1980 yılında genel bütçe vergi gelirleri tahsilatının % 63'ü dolaysız, % 37'si dolaylı vergilerden oluşmasına karşın bu tarihten itibaren durum giderek farklılaşarak 2007 yılı itibarıyla oranlar sırasıyla % 34 ve % 66 olarak gerçekleşmiştir. Oysa söz konusu oranlar gelişmiş ülkelerde ortalama % 70 ve % 30 seviyelerindedir. Verginin fiyat ile kaynaşmış olduğu dolaylı vergilerde vergi ödeme gücünün kavranabilmesi oldukça zordur. Taşınmış olduğu sakıncalar göz önüne alındığında dolaylı vergilere ağırlık verilmesi vergilemede

ödeme gücü ilkesinin gerçekleşmesine engel olan ve bu nedenle de adaletsizlik doğuran bir uygulama olarak değerlendirilebilir. Türkiye’de mükellefler ödeme güçleri dikkate alınmaksızın vergilendirilmektedir. Ödeme gücüne göre vergilemenin sağlanabilmesi için dolaysız vergilerin vergi sistemi içindeki payının artırılması gerekmektedir.

Türkiye’de ödeme gücüne göre vergilendirmenin gerçekleştirilememesinin önündeki bir diğer engel de vergi tabanındaki darlıktır. Bu durum kayıt dışı ekonominin ortadan kaldırılamamasının bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Gelişmiş ülkelerde seçmen sayısının yarısına kadar çıkabilen mükellef sayısı Türkiye’de çok düşük seviyededir. Kayıt dışı ekonominin yüksek boyutlarda olması nedeniyle vergi tabanının dar oluşu ödeme gücü olan bazı bireylerin vergilendirilememesine neden olmakta ve anayasal ilkenin ihlali sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesinde kullanılan bazı araçlar bulunmaktadır. Bu araçlardan birisi, mükelleflerin kendilerinin ve sorumluluk alanları içerisinde bulunan bağımlılarının yaşamlarını devam ettirebilmek için ihtiyaç duydukları gelir seviyesi üzerinden vergi alınmamasını ifade eden en az geçim indirimidir. Bu durum Anayasa Mahkemesi kararlarında da yerini bulmuştur. Türk Vergi Sistemi’nde modern anlamda bir gelir vergisi uygulamasının başlatıldığı 1950 yılından 1986 yılına kadar olan dönemde, her ne kadar belirlenen tutarlar enflasyon nedeniyle aşınmaya uğrasa da, teorik olarak gerçek anlamda bir en az geçim indirimi uygulaması söz konusu olmuştur. Ancak bu tarihten sonraki uygulamalar, 5588 nolu Kanun ile getirilen asgari geçim indirimi dahil, bütün gelir unsurları açısından değil de sadece ücret geliri açısından söz konusu olduğu için gerçek anlamda bir en az geçim indirimi olarak değerlendirilemez. Buradan hareketle, ödeme gücüne göre vergilemenin sağlanabilmesi için bütün gelir unsurlarını kapsayan gerçek anlamda bir en az geçim indirimi uygulamasına yer verilmesi gerekmektedir.

Ödeme gücüne göre vergilemenin sağlanması açısından en önemli araç artan oranlı tarifedir. Modern anlamda gelir vergisi uygulamasının başladığı 1950’den günümüze kadar olan dönemde uygulanan tarifeler dikkate alındığında; marjinal vergi oranlarının oldukça düştüğü ve dilim sayılarının azaldığı görülmektedir. Bu durum ödeme gücüne göre vergilemenin sağlanmasını güçleştirmektedir. Dünyada yaşanan marjinal vergi

oranlarındaki düşme eğilimi nedeniyle tarifedeki son oranın yükseltilmesi zor olduğundan, tarifedeki ilk oranın düşürülmesi ve dilim sayısının artırılması suretiyle artan oranlılık yükseltilerek ödeme gücüne göre vergilemenin sağlanmasına katkı sağlanacaktır.

Türkiye’de ücretler üzerindeki vergi yükü yüksektir. Asgari geçim indirim uygulaması bu yükün azalması yönünde katkı sağlasa da, 2008 yılı itibariyle ortalama ücret üzerindeki vergi yükü yaklaşık % 40 oranı ile hala yüksektir. Ayrıca asgari geçim indirimin miktarlarının asgari ücreti karşılama oranları düşüktür. Ücretler üzerindeki vergi yükünün azaltılması ödeme gücüne göre vergilemenin ve vergi adaletinin gereğidir. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için 2006 yılına kadar devam eden ücret ve ücret dışı gelir elde edenler için farklı tarife uygulanması yeniden getirilmelidir. Bu uygulama ayırma ilkesi ve vergi adaleti açısından atılan olumlu bir adım olacaktır.

1980 sonrası dönemde neoliberal iktisat politikalarının ağırlık kazanması ve küreselleşme ile birlikte dünya ekonomisinde yaşanan dönüşüm, Türkiye ekonomisini de etkilemiştir. Özellikle dünya ekonomisi ile entegre olma çabaları, yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi, piyasa ekonomisine işlerlik kazandırma amacıyla devletin ekonomik faaliyetlerden elini çekmesi, bu durumun bir uzantısı olarak özelleştirmeye ağırlık verilmesi gibi bazı uygulamalar ekseninde değerlendirildiğinde Türkiye ekonomisinde gerçekleşen ya da en azından gerçekleşmesi arzulanan dönüşüm daha kolay anlaşılmaktadır.

Dünya ekonomisinde yaşanan dönüşüm ile paralellik arz edecek şekilde Türkiye ekonomisinde de bir dönüşümün gerçekleştirilmek istendiği ve bu dönüşümün temel hedefinin piyasa ekonomisine işlerlik kazandırılmasıdır. Bu amaca ulaşılabilmesi için yararlanılabilecek araçlardan biri olan vergi politikasının da piyasanın işleyişine uygun şekilde düzenlenmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Türk Vergi Sistemi’nde kamu mallarının finansmanın ödeme gücü ilkesi doğrultusunda kamu harcamaları ile ilişkilendirilmeksizin gerçekleştirilmesi ve kamu mallarının bedava sunumu bu mallara aşırı talep yaratmakta ve dolayısıyla kamu açıklarına sebep olmaktadır. Bu uygulama aynı zamanda kamu kaynakların etkisiz kullanımına da neden olmaktadır.

Günümüzde kamu kaynaklarının etkin kullanımının gerçekleştirilmesinde gelirden ziyade bütçenin harcama kalemleri kullanılmaktadır. Buna göre, kamu açıkları harcamalarda etkinlik sağlanarak gerçekleştirilmektedir. Bu açıdan değerlendirildiğinde fayda ilkesi uygulanmadan da kamu kaynaklarının etkin kullanımı sağlanabilir.

Anayasal ilke olarak belirlenen vergilemede ödeme gücü ilkesi piyasa ekonomisi ile uyumlu bir ilke olmadığı için, bu ilkenin yerine fayda ilkesine ağırlık verilmesi gerektiği görüşleri ifade edilmektedir. Ödeme gücü ilkesine ulaşmada kullanılan tekniklerden artan oranlı tarife piyasa sisteminin oluşturduğu sonuca müdahale amacıyla kullanılan en önemli araç olduğu ve olumsuzluk yarattığı gerekçesiyle yoğun eleştirilere uğramaktadır.

Piyasa sisteminin en yoğun şekilde uygulandığı ülkelerde dahi vergi sistemlerinin oluşturulmasında ödeme gücü ilkesini temel alan, gelir vergileri, mülkiyet vergileri ve veraset vergileri gibi vergilerin ağırlıkta olduğu; buna karşın, fayda ilkesini temel alan emlak vergileri, harçlar ve kullanıcı ücretleri gibi yükümlülüklerle ise daha az yer verildiği görülmektedir. Bu durum fayda ilkesinin uygulanabilirlik noktasında taşıdığı kısıtlar ve adalet amacı ile çatışması nedenlerinden dolayı oluşmaktadır. Fayda ilkesini temel alan vergilerin özellikle mahalli idareler tarafından sunulan kamu mallarının finansmanında kullanıldığı görülmektedir.

Küreselleşme ve neoliberal iktisat anlayışının hakim olmasıyla yaşanan dönüşüm sonrasında kamu mallarının niteliğinde yaşanan değişim ve mahalli idareler tarafından sunulması gereken kamu mallarının daha fazlalaşması sonucu fayda ilkesini temel alan uygulamalar artmakla birlikte, ödeme gücü ilkesinin ağırlıklı yapısı devam etmektedir.

Piyasa sisteminin en fazla uygulandığı ülke vergi sistemlerinde dahi ödeme gücü ilkesinin ağırlıkta olduğu bir yapının varlığı söz konusu iken ve Türkiye Cumhuriyeti sosyal hukuk devleti olarak nitelenirken Türk Vergi Sistemi'nde de durumun bu şekilde olması gerektiği ifade edilebilir.

Kamu ekonomisi teorisi ve vergi politikasında yaşanan gelişmeler ve ekonominin piyasa sistemi ile uyumlaştırılması amacı doğrultusunda Türk Vergi Sistemi'nde fayda ilkesini temel alan vergilere daha fazla ağırlık verilmesi gerektiği ifade edilebilir.

Fayda ilkesinin daha fazla uygulanması anayasal ilke olan ödeme gücü ilkesinden vazgeçilmesi anlamında değildir. Ödeme gücü ilkesinin tamamlayıcı bir unsur olarak fayda ilkesine yer verilmelidir. Nitekim dünya uygulamasında da ülkeler ağırlıklı olarak ödeme gücü ilkesine göre vergilere yer vermekte, ancak uygulanabilir olduğu alanlarda fayda ilkesinden de yararlanmaktadır.

Kamu mallarının finansmanında fayda ilkesine daha fazla ağırlık verilmesi için dünyada yaşanan yerelleşme olgusu ile uyum arz edecek şekilde Türkiye’de de mahalli idarelere daha fazla kaynak ve kamu malı sağlama yetkisi verilmelidir. Mahalli idareler tarafından sunulan kamu mallarının finansmanındaki en etkin yöntem fayda ilkesidir. Mahalli idareler tarafından daha fazla kamu malı sağlanması ve bunların fayda ilkesi doğrultusunda finansmanı ile kaynak kullanımında etkinlik sağlanacak ve kamu ekonomisi disiplin altına alınacaktır.

Kamu finansmanında fayda ilkesine daha fazla yer verilmesi bağlamında belirli gelirlerin belirli harcamalara tahsis edilmesi yani tahsis edilmiş vergi uygulamaları da yaygınlaştırılmalıdır. Bu uygulama kamu kaynaklarının israfı engellenerek etkin kullanım gerçekleştirilecektir. Ayrıca, kamu harcamalarının azaltılması sağlanacaktır.

Devlet tarafından üretilen bazı kamu mallarının faydası, toplumdaki bütün bireyleri ilgilendirirken bazılarının faydası daha sınırlı sayıdaki kişiyi ilgilendirmektedir. Belirli kişilere fayda sağlayan kamu mallarının finansmanında fayda ilkesini temel alan kullanıcı ücretleri ile finansman yoluna gidilebilir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

a. Kitaplar

- AKALIN, Güneri : Kamu Ekonomisi, Akçağ Yayınları, Ankara, 2000.
- : Türkiye’de Piyasa Ekonomisine Geçiş Süreci ve Ekonomik Kriz, TİSK, 2001.
- AKDOĞAN, Abdurrahman : Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, AİTİA, Maliye Fakültesi, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayını, No:137/1-9, Ankara, 1980.
- Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara, 1988.
- : Kamu Maliyesi, 5. Baskı, Gazi Büro Kitabevi, Ankara 1996.
- : Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 1998.
- AKSOY, Şerafettin : Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1991.
- AKTAN, Coşkun C. : Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi, 2.Baskı, İzmir, 2003.
- : Yoksullukla Mücadele Stratejileri, Hak-İş Konfederasyonu Yayını, Ankara, 2002.
- ANIL, Haluk, Türkiye’de Vergi Yüğü (1950-1970), AİTİA Yayınları:56, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları:4, Emel Matbaası, Ankara, 1973.
- ARRONSON, J. Richard : Public Finance, New York: McGraw-Hill, 1995.

- ARSAN, H. Üren : Vergi Yüğü Üzerine Bir İnceleme, AÜ Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, No:264, 1975.
- AUERBACH, Alan J.
- HASSETT, Kevin, A. : A New Measure of Horizontal Equity, NBER Working Paper No:7035, March 1999.
- BASTABLE, Charles : Public Finance, Third Edition, London Macmillian And Co., Limited, 1917.
- BATIREL, Ömer F. : Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul, 1979.
- BLUM, Walter J.
- KALVEN, Harry Jr. : The Uneasy Case for Progressive Taxation, The University of Chicago Pres, Chicago, Illionis, 1953.
- BUCHANAN, James M. : The Collected Works of James M. Buchanan, Vol:4, "Public Finance in Democratic Process: Fiscal Institutions and Individual Choice", Libety Fund, Indianapolis, 1999.
- BULUTOĞLU, Kenan : Kamu Ekonomisine Giriş, Filiz Kitabevi, İstanbul 1988.
- : Türk Vergi Sistemi, Cilt.1, 6. Baskı, İstanbul, 1978.
- : Türk Vergi Sistemi: Son Vergi Kanunları: Açıklama, Yorum, Uygulama, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1981.
- CABRE, José María D. : The Dual Tax As A Flat Tax With A Surtax on Labour Income, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.
- CEYLAN, Burhan : Vergi Muhasebesi Yönünden Gelir, Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğı Matbaası, Ankara, 1975.
- COHN, Gustov : The Science of Finance, Translated by T. B. Veblen, The University of Chicago Press, Chicago, 1895.
- ÇAĞAN, Nami : Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, 1982.
- DE MELLO, Roberto José

- O. ALVES, Filho : Tax System – A Brief Comparision Between Brazilian and American Tax Systems, 1999.
- DEVİRİM, Fevzi : Kamu Maliyesine Giriş, Anadolu Matbaası, İzmir, 1996.
- DİKMEN, Orhan M. : Asgari Geçim İndirimi, İstanbul Üniversitesi Yayını, No:693, İstanbul, 1956.
- : Maliye Dersleri, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.
- DODGE, Joseph M. : Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability to Pay Principles, Florida State University College of Law, Public Law and Legal Theory Working Paper No: 150, 2005.
- DPT : Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Müsteşarlığı, Yayın No: DPT:2454, ÖİK:510, Temmuz 1996.
- : Uzun Vadeli Strateji ve Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005), Ankara, 2000.
- DUE, John F. : Maliye - Bir İktisadi Analiz, (Çevirenler: Sevim Görgün ve İzzettin Önder), 3. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1967
- ECKSTEIN, Otto : Public Finance, Foundations of Modern Economics Series, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1964.
- EDİZDOĞAN, Nihat
- GİRAY, Filiz : Teoride ve Türkiye’de Parafiskal Gelirler, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2007.
- EDİZDOĞAN, Nihat : Kamu Maliyesi II (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi), 4. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa 1998.
- EKER, Aytaç
- TÜĞEN, Kamil : Kamu Maliyesine Giriş, Takav Matbaası, İzmir 1994.
- EMES, Joel,
- JASON, Clemens

- PATRICK, Basham
- DEXTER, Samida : Flat Tax Principles and Issues, Fraser Institute Critical Issues Bulletin, 2001.
- ERDEM, Metin
- ŞENYÜZ, Doğan
- TATLIOĞLU, İsmail : Kamu Maliyesi, 3.Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2003.
- ERGİNAY, Akif : Kamu Maliyesi, 13. Baskı, Ankara, 1990.
- ERTUĞRULOĞLU, M. : Maliye İlimi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Yüksek Okulu A Serisi Yayınları No:8, Başnur Matbaası, Ankara, 1969.
- GRAETZ, Michael J. : The Decline (and Fall?) of the Income Tax, W.W. Norton & Company, Inc. New York, 1997.
- GÜNEŞ, Gülşen : Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 1998.
- HAIG, Robert Murry : The Federal Income Tax, NewYork, 1921.
- HARB-İŞ : Türkiye’de Ücretler Üzerindeki Vergi Yüğü, Türk Harb-İş Sendikası, Ankara, 1994.
- HETTICH, Walter
- WINER, Stanley L : Rules, Politics and the Normative Analysis of Taxation, August 2000.
- HYMAN, David N. : Public Finance, Second Edition, The Dryden Press, Chicago, 1987.
- JEZE, Gaston : Maliye İlimi, Yeni Matbaa, Ankara 1957(Çev:Mehmet Ertuğruloğlu)
- KALDOR, Nicholas : Harcama Vergisi, Maliye Hesap Uzmanları Vakfı Yayınları, No:4, Ankara, 1996 (Çev: M. Çetin Hacıosmanoğlu)
- KAY, J. A.

- KING, M. A. : The British Tax System, Third Edition, Oxford University Press, New York, 1983.
- KAYAALP, Orhan : The National Element in the Development of Fiscal Theory, Palgrave Macmillan, 2004.
- KAZGAN, Gülten : Küreselleşme ve Yeni Ekonomik Düzen, Altın Kitaplar, İstanbul 1997.
- KİRMANOĞLU, Hülya : Kamu Ekonomisi Analizi, Beta, İstanbul, 2007.
- KORAY, Meryem : Sosyal Politika, 2. Baskı, İmge Kitabevi Yayınları, Ankara, 2005.
- KORKMAZ, Esfender : Vergi Yapısı ve Gelişimi, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1982.
- MASLOVE, Allan M. : Fairness in Taxation (Exploring the Principles), University of Toronto Pres, Toronto, 1993. (Ed.)
- MILL, John Stuart : Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy, Seventh Edition London: Longmans, Green and Co., ed. William J. Ashley, 1909.
- MURPY, Liam
- NAGEL, Thomas : The Myth of Ownership Taxes and Justice, Oxford University Pres, 2002.
- MUSGRAVE, Richard A.
- MUSGRAVE, Peggy B. : Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar, (Çevirenler: Ömer Faruk Batırel ve Adnan Tezel), İstanbul Üniversitesi İTİA Yayın No: 68, Ze Matbaası, İstanbul, 1976
- MUSGRAVE, Richard A. : Kamu Maliyesi Teorisi, (Çevirenler: Orhan Şener ve Yaşar Methibay), McGraw-Hill Koghkusah Ltd., 2004.
- MUTLUR, Kamil
- HEREKMAN, Aykut

- HEPER, Fethi
- DÖNMEZ, Recai : Türk Vergi Sistemi, Anadolu Üniversitesi, 2.Baskı, Eskişehir, 2005
- NADAROĞLU, Halil : Kamu Maliyesi Teorisi, 8. Baskı, Beta Basım Yayım, İstanbul 1992.
- NEUMARK, Fritz : Gelir Vergileri - Teori ve Pratik, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 256, İktisat Fakültesi No: 29, Milli Mecmua Basımevi, İstanbul, 1945 (Çeviren: Orhan Dikmen).
- : Vergi Politikası, (Çev: İclal CANKOREL), Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975.
- OECD : Taxing Wages 2006-2007 Special Feature: Tax Reforms and Tax Burdens, OECD, 2007.
- OYAN, Oğuz
- AYDIN, A. Rıza : Türkiye’de Maliye ve Fon Politikaları Alternatif Yönelişler, Adım Yayıncılık, Ankara, 1991.
- ÖNCEL, Mualla
- KUMRULU, Ahmet
- ÇAGAN, Nami : Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 13. Bası., Ankara, 2005.
- ÖNDER, İzzettin
- TÜREL, Oktay
- EKİNCİ, Nazım
- SOMEL Cem : Türkiye’de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul, 1993.
- ÖNER, Erdoğan : Kamu Maliyesi I, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APK Kurlu, Yayın No: 1986/282, Ankara, 1986.
- ÖZDEMİR, Biltekin : Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Kasım 2006.

- ÖZEL, Hakkı
- ŞENYÜZ, Doğan : Türk Vergi Sistemi (Gelir Vergisi), 6. Baskı, Bursa, 1993
- ÖZER, İlhan : Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara, 1972.
- PEHLİVAN, Osman : Kamu Maliyesi, Derya Kitabevi, Trabzon, 2006.
- : Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon, 2008.
- PELİN, Fazıl : Finans İlimi ve Finansal Kanunlar, Birinci Kitap, İkinci Bası, Güven Basımevi, İstanbul, 1942.
- PINAR, Abuzer : Vergileri Kim Ödüyor ve Kamu Harcamalarından Kimler Yararlanıyor?, TESEV, Kasım 2004.
- PINCH, Steven : Worlds of Welfare, Understanding the Changing Geographies of Social Welfare Provision, London, Routledge Press, 1997.
- SALLAN GÜL, Songül : Sosyal Devlet Bitti Yaşasın Piyasa! Yeni Liberalizm ve Muhafazakarlık Kısılcığında Refah Devleti, 2. Baskı, Ebabil, Ankara 2006.
- SELIGMAN, Edwin R.A. : Progressive Taxation in Theory and Practice, American Economic Assciation, Vol:IX, No:1&2, January and March, 1894.
- : The Income Tax: A Study of The History, Theory and Praticce of Income Taxation at Home and Abroad (1914), Reprints of Economic Classics, Augustus M..Kelley Publishers, NewYork 1970.
- SERTER, Nur : Devlet Görevlerindeki Gelişmelerin Sonucu Olarak Sosyal Devlet, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1994.
- SHARP, Ansel M.
- SLIGER, F. : Public Finance: An Introduction The Study of The Public Economy, Business Publications, Austin, 1970.

- SHIBATA, Hirofumi : Global Competition and Public Finance (A Draft) 2001
- SIMONS, Henry C. : Personal Income Taxation The Definition of Income As a Problem of Fiscal Policy, The University of Chicago Pres, Chicago, Illinois, 1938.
- STIGLITZ, Joseph E. : Kamu Kesimi Ekonomisi, İkinci Baskı, İstanbul, 1994 (Çev: Ömer Faruk Batirel).
- ŞENER, Orhan : Kamu Ekonomisi, 8. Baskı, Beta BasımYayım Dağıtım, İstanbul 2006.
- ŞENYÜZ, Doğan : Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa, 1995.
- TEKİN, Fazıl : Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması”, EİTİA Yayını, No:192/122, Eskişehir, 1978.
- TEKİR, Sabri : Vergi Teorisi, Anadolu Matbaası, İzmir, 1993.
- TOBB : Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Yayınları, Ankara, 1992.
- TOKATLIOĞLU, M., Y. : Küreselleşme ve Kamu Hizmetleri, Alfa Aktüel, İstanbul, 2005.
- TRESCH, Richard W. : Public Finance: A Normative Theory, Business Publication, Inc. Plano,Texas, 1981.
- TURHAN, Salih : Vergi Teori ve Politikası, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993.
- : Vergi Teorisi, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, İstanbul, 1982.
- TÜĞEN, Kamil : Devlet Bütçesi, Genişletilmiş 5. Baskı, İzmir, 2006.
- TÜRK, İsmail : İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası, AÜ SBF Yayınları, Yayın No:125/107, Ankara 1961,
- : Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992.
- ULUATAM, Özhan
- METHİBAY, Yaşar : Vergi Hukuku, Değişik Üçüncü Baskı, İmaj Yayıncılık,

Ankara, 1999.

- ULUATAM, Özhan : Kamu Maliyesi, 5.Baskı, İmaj Yayınları, Ankara, 1997.
- : Kamu Maliyesi, Teori Yayınları, Ankara 1988.
- VARCAN, Nezh : Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi), Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1987.
- YILDIZ, Habib : Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Şeçkin Kitabevi, Ankara, 2005.

b. Makaleler

- AKALIN, Güneri : “Gelir Vergisinin Kurumsal Temelleri ve Yeni Eleştiriler”, **Seha L. Meray’a Armağan, AÜ SBF Yayını**, Ankara, 1982, ss.695-710.
- : “Türkiye’de Gelir ve Vergi Yüğü Dağılımı”, Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, HÜ, İİBF, Maliye Bölümü, 21-23 Mayıs 1990, Antalya, ss.169-180.
- AKTAN, C.Can : “21.Yüzyıl, Türkiye ve Sivil Toplum”, **Liberal Düşünce Dergisi**, Bahar 1996, Sayı 2, ss.57-76.
- AKTAN, C.Can
- DİLEYİCİ, Dilek : “Vergi Tarifelerinde Değişim: Artan Oranlı Vergilerden Düz Oranlı Vergilere”, içinde **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, C.C.Aktan, D.Dileyici ve İ.Y.Vural, Şeçkin Kitabevi, Ankara, 2004, ss.109-130.
- AKTAN, C.Can
- DİLEYİCİ, Dilek
- ÖZEN, Ahmet : “Geleneksel Maliye ve Yeni Maliye”, içinde **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, C.C.Aktan, D.Dileyici ve İ.Y.Vural, Şeçkin Kitabevi, Ankara, 2004, ss.9-26.

AKTAN, C.Can

ÇOBAN, Hilmi : "Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Belirleyen Faktörler", içinde,**Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, AKTAN C.C.-DİLEYİCİ D.-VURAL İ. Y., Seçkin Kitabevi, Ankara, 2006, ss.137-158.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz : "1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **1983'te Türk İktisat Politikası Sempozyumu ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası Semineri**, Fatih Yayınevi, İstanbul, 1984, ss.120-136.

----- : "Türk Anayasası Açısından Vergilemenin Sınırları: Vergilemenin Yasallığı ve Vergilemede Adalet İlkesi", **Ünal Tekinalp'e Armağan**, Cilt:III, İstanbul, 2003, ss.221-244.

ALTVATER, Elmar : "Neoliberal Karşıdevrimin Hiç de Gizli Olmayan Çekiciliği", **İktisat Dergisi**, Sayı:396, Aralık 1999, ss.44-54.

AMBROSANIO, Maria F.

BORDIGNON, Massimo : "Normative Versus Positive Theories of Revenue Assignments in Federations", in **Handbook of Fiscal Federalism**, Edited by Ehtisham Ahmad and Giorgio Brosio, Edward Elgar, Cheltenham, 2006, ss.306-339.

ARMAĞAN, Ramazan : "Gelir Vergisinde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme", **SDÜ İİBF Dergisi**, Cilt:11, Sayı:2, 2006, ss.323- 347.

AYDIN, Selda : "Vergi Uygulamasında Yararlanma İlkesi ve Ödeme Gücü İlkesinin Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:128, Mayıs 1999, ss.12-31.

AYKUTLU, Fercan : "4369 Sayılı Kanun Uyarınca Ücretlilere Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi", **Vergi Dünyası**, Sayı: 205, Eylül

1998, ss.70-73.

BACKHAUS, Jürgen G.

RICHARD, E. Wagner : “Continental Public Finance: Mapping and Recovering a Tradition”, **Journal of Public Finance and Public Choice**, Annual Supplement 37, 2005, pp.314-332.

BACKHAUS, Jürgen G. : “Old and New Public Finance? A Plea for the Tried and True”, **Public Finance Review**, Vol: 30, Number:6, November 2002, pp.612-645.

BAŞARAN, Funda : “Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Zorunlu Bir Sonucu mudur?”, **Adnan Tezel’e Armağan**, İstanbul, 2000, ss.87-102.

BATIREL, Ömer Faruk : “Özel Tüketim Vergisi ve 4760 Sayılı Kanunun Getirdikleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı:253, Eylül 2002, ss.1-7.

BENHAM, Frederic : “What is the Best Tax System?”, **Economica**, New Series, Vol:9,No:34, May 1942, pp.115-126.

BERNARDI, Luigi : “Tax Reforms in Europe”, **Objectives and Some Critical Issues**, s.491-502.

BIERHANZL, Edward J.

DOWNING, Paul B. : “User Charges and Bureaucratic Inefficiency”, **Atlantic Economic Journal**, Vol:26, No:2, Jne 1998, pp.175-189.

BIRD, Richard M.

JUN, Joosung : “Earmarking in Theory and Korean Practice”, Georgia State University, **Andrew Young School of Policy Studies**, International Studies Program, Working Paper 05-15, June 2005, pp.1-43.

BIRD, Richard M.

TSIOPOULUS, Thomas : "User Charges for Public Services: Potential and Problems." **Canadian Tax Journal**, 1997,Vol: 45, No:1, pp.25-86.

- BIRD, Richard M. : "Rethinking Subnational Taxes - A New Look at Tax Assignment", **IMF Working Papers**, No: 165, 1999.
- : "User Charges in Local Government Finance," in **Richard Stren and Maria Emilia Freire, eds.**, *The Challenge of Urban Government*, Washington: World Bank Institute, 2001, pp. 171-182.
- BLANKART, Charles B. : "A Public Choice View of Tax Competition", **Public Finance Review**, Vol:30, No:5, September 2002, pp.366-376.
- BLOMQUIST, Sören
- CHRISTIANSEN, Vidar : "The Role of Prices for Excludable Public Goods", **International Tax and Public Finance**, 12, 2005, pp.61-79.
- BORATAV, Korkut : "'Yoksulluk' Kavramı Üzerine Notlar", **Toplum ve Hekim**, Ocak-Şubat 2004, Cilt:19, Sayı:1, ss.7-9.
- BÖS, Dieter : "Earmarked Taxation: Welfare versus Political Support", **Journal of Public Economics** 75 (2000) pp.439-462.
- BUCHANAN, James M. : "The Economics of Earmarked Taxes" (Çev: Metin Meriç), içinde **Kamu Tercih ve Anayasal İktisat**, Editörler: Aytaç Eker ve Coşkun Can Aktan, İzmir 1991, ss.207-230.
- : "The Economics of Earmarked Taxes" **The Journal of Political Economy**, Vol:71, No:5, October 1963, ss.457-469.
- : "The Pure Theory of Government Finance: A Suggested Approach", **Journal of Political Economy**, Vol:57, No:6, December 1949, ss.496-505.
- : "Wicksell on Fiscal Reform: Comment", **The American Economic Review**, Vol: 42, No: 4, September 1952, ss.599-602.

- BULUT, Nihat : “Sosyal Devletin Sonu Mu?”, **AÜHFD** ,Cilt:52, Sayı:2, Yıl 2003, ss.173-197.
- CANNON, Edwin : “Equity and Economy in Taxation”, **The Economic Journal**, Vol:11, No:44, Dec. 1901, pp.469-480.
- CARLING, Robert : “The Earmarking Is It Good Practice?”, **The Centre for Independent Studies, Perspectives on Tax Reform (12)**, CIS Policy Monograph 75, 2007, pp.1-11.
- CARROLL, Robert J.
- YINGER, John : “Is the Property Tax a Benefit Tax? The Case of Rental Housing”, **National Tax Journal**, Vol: 47, No: 2, June 1994, pp.295-316.
- CNOSEN, Sijbren : “Dual Income Taxation: The Nordic Experience”, Research Memorandum 9710, OCFEB, Erasmus University Rotterdam, 1997.
- CNOSEN, Sijbren : “Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Options”, **CESifo, Working Paper No. 758**, August 2002, pp.1-88.
- COOPER, Graeme S. : “The Benefit Theory of Taxation”, **11 Australian Tax Forum**, 1994, pp.397-493.
- COUTINHO, Mauricio C. : “Adam Smith on Public Expenditure and Taxation”, **Nova Economia**, Vol: 11, No: 2, 2000, pp. 11-30.
- ÇALIŞKAN Abdülkerim
- SAĞBAŞ, İsa : “Türkiye’de Yerel Yönetimler Maliyesi: Genel Bir Bakış”, içinde **Yerel Yönetimler Üzerine Güncel Yazılar – 1: Reform**, Editörler: Hüseyin Özgür ve Muhammet Kösecik, 2005, ss.321-326.
- DARBY, Julia,
- MUSCATELLI, Anton
- ROY, Graeme : “Fiscal Federalism and Fiscal Autonomy: Lessons For The

UK From Other Industrialised Countries”, **University of Glasgow, Department of Economics, Working Papers**, Number:12, 2002, pp.1-38.

DAVIES, Bronwyn

BANSEL, Peter : “Neoliberalism and Education”, Education Research Centre, University of Western Sydney, Australia, **International Journal of Qualitative Studies in Education**, Vol. 20, No. 3, May-June 2007, pp. 247–259.

DEMİRBAŞ, Tolga : “Küreselleşmenin Modern Devlet Maliyesine Etkileri”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:50-51, Temmuz-Aralık 2003, S.87-101.

DEWEES, Donald N. : “Pricing Municipal Services: The Economics of User Fees”, **Canadian Tax Journal**, 2002, Vol:50, No:2, pp.586-589.

DI PATTI, Emilia B. : “Francesco Ferrara and Subjective Value Theory”, **History of Political Economy**, Vol:33, No:2, 2001, pp.315-344.

DOĞAN, Aykon : “1980 Sonrası Vergi Politikası”, **1983’te Türk İktisat Politikası Sempozyumu ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası Semineri**, Fatih Yayınevi, İstanbul, 1984, ss.93-119.

DOĞRUSÖZ, A. Bumin : “Ücretlilerde Vergi İndirimi Uygulaması-I”, **Dünya Gazetesi**, 27.12.2004.

DOHERTY Robert A. : “Education, Neoliberalism and the Consumer Citizen: After the Golden Age of Egalitarian Reform”, **Critical Studies in Education**, Vol. 48, No. 2, September 2007, pp. 269–288.

DUFF, David G. : “Benefit Taxes and User Fees in Theory and Practice”, **University of Toronto Law Journal**, Vol:54, Number:4, 2004, pp.391-447.

EGGERT, Wolfgang

GENSER, Bernd : “Dual Income Taxation in EU Member Countries” **CESifo**

- DICE Report**, 2005/1, ss.41-47.
- ERGİNAY, Akif : “Anayasamızın Mali Hükümleri”, **Maliye Ekonomi Konferansları**, 9. Seri, 1964, İstanbul, ss.19-28.
- : “Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri”, **Prof. Dr. Fadıl Hakkı Sur’un Anısına Armağan**, AÜ SBF Yayını, No:522, 1983, ss.57-67.
- ERSÖZ, Halis Yunus : Sosyal Politika-Refah Devleti-Yerel Yönetimler İlişkisi, **İÜİFM, Prof. Dr. Toker DERELİ’ye Armağan**, 2005-55-1, ss.759-775.
- EYÜPGİLLER, S. Saygın : "Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Zaman İçindeki Gelişimi ve Bazı Tespitler", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 3, Mart 1993, ss.73-79.
- FAUSTO, Domenicantonio : “The Italian Approach to the Theory of Public Goods”, **Euro J. History of Economic Thought**, 13:1, March 2006, pp.69-98.
- FJELDSTAD, Odd-Helge : “Intergovernmental Fiscal Relations in Developing Countries: A Review of Issues”, CMI Working Paper: 11, 2001, pp. 1-15.
- FOSSATI, Amedeo : “de Viti de Marco & The Italian Tradition in Public Finance”, **Universita di Genova Working Paper**, No: 14, Settembre 2004.
- FUEST, Clement
- KOLMAR, Matin : “A Theory of User Fee Competition”, **CESifo Working Paper** No:1166, March 2004, pp.1-23.
- GANDULLIA, Luca : “Tax Systems and Tax Reforms: A Comperative View of Selected European Countries”, **Societa Italiano di Economia Pubblica XV Conferanze**, SIEP, Pavia, Universita, 3-4 Ottobre 2003.
- GANGHOF, Steffen, : “Adjusting National Tax Policy to Economic Internationalisation: Strategies and Outcomes”, **Max**

Planck Institute for the Study of Societies Discussion Paper, 99/6, Cologne, 1999.

- GANGHOF, Steffen : “Implications of Tax Competition for Welfare States”, in: **Globalisation, European Economic Integration and Social Protection**, (Ed. Martin Rhodes), Florenz, EUI, pp. 110-115.
- GENSCHEL, Philipp : “Globalization and the Welfare State: Retrospecture”, **Journal of European Public Policy**, 11:4, August 2004, pp.613-636.
- : “Tax Competition in the Single Market: A Policy Constraint for the European Welfare State”, **International Policy Analysis Unit**, Michael Dauderstädt / Lothar Witte (Eds.), *Work and Welfare in the Enlarging Euroland*, 2002, pp.75-98.
- : “Globalization and the Transformation of the State”, **European Review**, Vol: 13, Supp. No: 1, pp.53-71.
- GILLETTE, Clayton P.
- HOPKINS, Thomas D. : “Federal User Fees: A Legal and Economics Analysis”, **Boston University Law Review**, Vol:67, No:5, November 1987, pp.795-863.
- GODWIN, R. Kenneth : “Charges for Merit Goods: Third World Family Planning”, **Journal of Public Policy**, Vol. 11, No. 4, Oct. - Dec., 1991, pp. 415-429.
- GÖKBUNAR, Ramazan
- MİYNAT, Mustafa : “Gelir Vergisinde Özürlülük İndirimi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Yıl:19, Sayı:219, Kasım 1999, ss. 148 – 157.
- GÜRAN, M. Cahit : “Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması”, **HÜ İİBF Dergisi**, Cilt:22, Sayı:2, 2004, ss.243-265.
- GWARTNEY, James
- LANG, James : “Is The Flat Tax is a Radical Idea?”, **Cato Journal**, Vol: 5,

- No: 2, Fall 1985, pp.407-436.
- HAMAEKERS, Hubert : “Taxation Trends in Europe”, **Asia-Pacific Tax Bulletin**, February 2003, pp.42-50.
- HAMZAOĞLU, Onur : “Kapitalizmin Depresyonu ve Sağlık: Türkiye’de Sağlıkta Dönüşüm Programı”, **İktisat Dergisi**, Sayı:479-480, Kasım-Aralık 2006, ss.58-65.
- HANSJÜRGENS, Bernd : “The Influence of Knut Wicksell on Richard Musgrave and James Buchanan”, **Public Choice**, Vol:103, 2000, pp.95-116.
- HINES, James R. : “What is Benefit Taxation?”, **Journal of Public Economics**, Vol: 75, Issue:3, March 2000, pp.483-492.
- HUBER, Bernd
- RUNKEL, Marco : “Tax Competition, Excludable Public Goods, and User Charges”, **CESifo Working Paper**, No:1172, April 2004, pp.1-21.
- İL, İlhan : “Gelir Vergisi Kanunu’nda Vergi Adaleti ve Gelir Dağılımını Etkileyen Başlıca Müesseseler ve İşleyişleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:77, Ocak 1988, ss.68-89.
- İNSEL, Ahmet : “Kamu Hizmeti Özel Çıkara Teslim Edilebilir mi?” **Hukuk ve Adalet**, Yıl:1, Sayı:2, Nisan–Haziran 2004, ss.154–161.
- KANETİ, Selim : “Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri”, **İktisat-Maliye Dergisi**, Cilt:XXXI, Sayı:1, 1984, ss.27-33.
- KARAKAŞ, Eser
- SONSUZOĞLU, Elif : “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, Mayıs 1998, ss.215-248..
- KARATAŞ, Cevat : “Türkiye’de Kamu Borçları, Vergi Sistemi ve Kamu Harcamaları: 1980-1993”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Otuzaltıncı Seri, Cumhuriyet’in Yetmişinci

Yılı Özel Sayısı, 1994, ss.83-106.

KARGI, Veli

ÖZUĞURLU, H. Yasemin : “Türkiye’de Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerine Etkileri:1980-2005 Dönemi”, **Yönetim ve Ekonomi**, Yıl:2007, Cilt: 14, Sayı:1, ss.275-289.

KAY, John A. : “Tax Policy: A Survey”, **The Economic Journal**, Vol: 100, Issue: 399, March 1990, pp.18-75.

KENDRICK, M. Slade : “The Ability to Pay Theory of Taxtion”, **The American Economic Review**, Vol:29, No:1, March 1939, pp.92-101.

KERİMOĞLU, Baki, : “Türkiye’de Merkezi Yönetim **Kamu Maliyesine Yeni Bakış**, Editörler: Nihat FALAY vd., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006, ss.9-25.

KEUSCHNIGG, Christian

DIETZ, Martin D. : “A Growth Oriented Dual Income Tax”, **International Tax Public Finance**, Vol:14, Number:2, April 2007, pp.191–221.

KITCHEN, Harry : “Canadian Municipalities: Fiscal Trends and Sustainability”, **Canadian Tax Journal**, , Vol:50, No:1, 2002, pp.156-180.

KIZILOT, Şükrü : “Çağdaş Vergicilikte Oran Yapısı ve Türk Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:111, Aralık 1997, ss.65-79.

KIRMANOĞLU, Hülya : “Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat Politikaları”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cumhuriyet’in Yetmişinci Yılı Özel Sayısı, Otuzaltıncı Seri, 1994, ss.55-82.

KOÇ, Hakan : “Eğitim Sisteminin Finansmanı”, **Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi**, Sayı:20,

- 2007, ss.39–50.
- KORKMAZ, Adem : “Türkiye’de Asgari Ücretin Mali Yönü”, Doç.Dr. Feramuz Aydoğan’ın Anısına, **CÜ İİBF Dergisi**, Cilt:2, Sayı:1, 2001, ss.275-285.
- KÖSE, Ahmet Haşim
- ÖNCÜ, Ahmet : “İktisadın Piyasası, Kapitalizmin Ekonomisi”, **İktisat Üzerine Yazılar-I: Küresel Düzen: Birikim, Devlet ve Sınıflar, Derleyenler: Ahmet H. Köse, Fikret Şenses, Erinç Yeldan, İletişim, İstanbul 2003, ss.93-142.**
- KÖSE, H. Ömer : “Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:49, Nisan-Haziran 2003, ss.3-46.
- KÖYMEN, Şebnem : “Kamu Ekonomisi Açısından Otoyolların Finansmanında Kullanım Fiyatlandırması”, **Mali Pusula**, Yıl:4, Sayı:39, Mart 2008, ss.114-138.
- KUMRULU, Ahmet : “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, **AÜ Hukuk Fakültesi Dergisi**, Atatürk’ün 100. Doğum Yılına Armağan, Cilt:XXXVI, Sayı:1-4, 1981, ss.147-162.
- KURT, Senem : “Hayek’in Özgürlük ve Adalet Teorisi”, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 3, 2006, ss.199-213.
- KÜKRER, A. Sami : “Vergilemede ‘Mali Güç’ ve ‘Ödeme Gücü’ Kavramı”, **Prof. Dr. İlhan Cemalcılar Hatrasına Armağan**, Eskişehir, 1990, ss.499-514.
- LINDAHL, Erik : “Just Taxation – A Positive Solution”, **Classics in the Theory of Public Finance**, Eds: R.A. Musgrave and A.T. Peacock, Macmillan Press Ltd, 1958, pp.168-176.
- MARSHALL T. H. : “Citizenship and Social Class”, in: **Sociology At The Crossroads and Other Essays**, Ed. T.H. Marshall, 1963.
- MAZZOLA, Ugo : “The Formation of the Prices of Public Goods”, in: **Classics in the Theory of Public Finance**, Eds: R.A. Musgrave and

- A.T. Peacock, Macmillan Press Ltd, 1958, pp.37-47.
- McGEE, Robert W : “Is the Ability to Pay Principle Ethically Bankrupt?”, **Journal of Accounting, Ethics & Public Policy**, Vol:1, No:3, 1998, pp.503-511.
- : “Taxation on Public Finance: A Philosophical and Ethical Approach”, **Commentaries on the Law of Accounting & Finance**, Vol:1, 1997, pp.157-240.
- : “The Ethics of Earmarking Taxes”, **Journal of Accounting, Ethics & Public Policy**, Vol: 2, No: 1, Winter 1999, pp.1-13.
- : “User Fees As an Alternative to Coercive Taxation: A Look at Some Economic and Ethical Issue”, **Journal of Accounting, Ethics & Public Policy**, Volume: 2, No: 2, Spring 1999, pp.442-448.
- MEDEMA, Steven G. : “Marginalizing” Government: From la scienza dele finanze to Wicksell”, **History of Political Economy**, Vol:37, No:1, 2005, pp.1-25.
- MEHROTRA, Ajay K. : “Envisioning The Modern American Fiscal State: Progressive-Era Economists and the Intellectual Foundations of The U.S. Income Tax”, **Ucla Law Review**, Vol:52, August 2005, pp.1793-1866.
- MORINOBU, Shigeki : “Capital Income Taxation and the Dual Income Tax, Senior Fellow”, **Policy Research Institute**, Ministry of Finance of Japan, 2004.7, 1-23.
- MOSCA, Manuela : “Emil Sax and Italy: Three Questions of Priority”, **University of Lecce Economics Working Paper**, No: 85/42, May 2006, pp.1-21.
- MUSGRAVE, Richard A. : “Horizontal Equity, Once More”, **National Tax Journal**, Vol:43, No:2, June 1990, pp.113-122.
- : “Progressive Taxation, Equity and Tax Design”, in **Tax**

- Progressivity and Income Inequality**, Edited by Joel B. Slemrod, Cambridge: Cambridge University Press, 1996, pp.341-356.
- MUTLUER, M. Kamil : “Türk Gelir Vergisinde Dar ve Orta Gelirlilerin Ana Sorunları”, **EİTİA Dergisi**, Cilt:XI, Sayı:1, 1975, ss.61-88.
- NADAROĞLU, Halil : Vergi Sistemimizin Etkinliği, **Türkiye II. Maliye Eğitimi Sempozyumu**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını No:234, 1987, ss.1-33.
- NECK, R. : “Emil Sax’s Contribution to Public Economics”, **Journal of Economic Studies**, Vol:16, No:2, 1989, pp.23-46.
- OATES, Wallace : “An Essay on Fiscal Federalism”, **Journal of Economic Literature**, Vol: 37, No: 3, Sep., 1999, pp. 1120-1149.
- ORTAÇ, F. Rifat
- SARAÇOĞLU, Fatih : "Ücretlerin Vergilendirilmesinde Farklı Vergi Tarifesi Uygulamasının Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:71, 1998, ss.81-86.
- OSBERG, Lars, : “What’s Fair? The Problem of Equity in Taxation”, in **Fairness in Taxation**, Edited by Alan M. Maslove, University of Toronto Pres, 1993, pp.63-85.
- ÖNCEL, Mualla : “Enflasyon ve Vergileme”, **AÜ Hukuk Fakültesi Dergisi**, Yıl:1995, Cilt:44, Sayı:1-4, ss.489-519.
- ÖNCEL, Türkan : “Vergi Dışı Kamusal Finansman Kaynağı Olarak Parafiskal Gelirler”, **Maliye Eğitimi Sempozyumu**, "Kamusal Finansman Sorunları" Anadolu Üniversitesi, Eskişehir 1986, ss. 35-50.
- ÖNDER, İzzettin : “Türk Vergi Yapısının Ekonomik Analizi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Yirmidokuzuncu Seri, Yıl:1983/1984, 1985, ss.139-147.
- : “Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması”, **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**,

- Çeşitli Açılardan Vergileme Sorunları , 21-23 Mayıs 1990, Antalya, HÜ İİBF Maliye Bölümü, Ankara, 1990, ss.159-168.
- ÖZDEMİR, Süleyman : "Refah Devleti ve Üstlendiği Temel Görevler Üzerine Bir İnceleme", **AB-Türkiye&Endüstri İlişkileri**, (Editör:Alpay Hekimler), İstanbul, Beta Yay., 2004, s.589-639.
- ÖZDEMİR, Biltekin : "Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", **Maliye ve Hukuk Yayınları**, Kasım 2006.
- ÖZER, İlhan : "Vergi Adaleti ve Verginin Verimliliği", **İzmir Ticaret Odası Dergisi**, Yıl:57, Sayı:6, Haziran 1984, ss.4-5.
- ÖZMUCUR, Süleyman : "1963 ve 1990 Gelir Vergisi Tarifelerinin Vergi Adaleti Açısından Düşündürdükleri", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Prof. Dr. Memduh Yaşa'ya Armağan, Otuzdördüncü Seri, 1990/1991, İstanbul, 1993, ss.188-191.
- ÖZMUCUR, Süleyman : "Vergi İadesi ve Vergi Adaleti", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Otuzuncu Seri, 1984/1985, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1986, ss.63-70.
- ÖZPERHİZ, Niyazi : "Emekliler ve Ücretlilerde Vergi İadesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:293, Ocak 2006, ss.115-123.
- ÖZTÜRK, Nazım : "İktisadi Kalkınmada Eğitimin Rolü", **Sosyo-Ekonomi**, Ocak-Haziran 2005-1, ss.27-44.
- PALAMUT, Mehmet : "Özürlülerin Vergilendirilmesi", **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Yıl:27, Sayı:8, Ağustos 1990, ss. 51- 53.
- PAMAK, Mehmet : "Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayrırma İlkesi", **Maliye Enstitüsü Konferansları**, Yirmidördüncü Seri, 1975, Güryay Matbaası, İstanbul, 1978, ss.187-229.
- PANTALEONI, Maffeo : "Contribution to the Theory of the Distribution of Public

- Expenditure”, in: **Classics in the Theory of Public Finance**, Eds: R.A. Musgrave and A.T. Peacock, Macmillan Press Ltd, 1958, pp.16-27.
- PEHLİVAN, Osman : “Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:137, Ocak 1993, ss.44-60.
- PICKHARDT, Michael : “Some Remarks on Self-interest, the Historical Schools and the Evolution of the Theory of Public Goods”, **Journal of Economic Studies**, Vol. 32, No. 3, 2005, pp. 275-293.
- PORCANO, Thomas M. : “Distributive Justice and Tax Policy”, **The Accounting Review**, Vol: 59, No:4, October 1984, pp.619-636.
- RICHTER, Wolfram F. : “From Ability to Pay to Concepts of Equal Sacrifice”, **Journal of Public Economics**, Vol: 20, 1983, pp. 211-229.
- ROBOTTI, Lorenzo
- DOLLERY, Brian : “Optimal Structural Reform Arrangments in Local Government: A Theoretical and Emprical Perspective”, **Centre for Local Government, University of New England, Working Paper Series**, 03-2008, March 2008, pp.1-20.
- SABAN Nihal : “Yeni Yüzyılın Eşiğinde Yeniden Sorgulanan Adalet: Özü Vergide Eşitlik” **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu** “Anayasal Mali Düzen”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, ss.65-79.
- SARAÇOĞLU, Fatih : “Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Prof. Dr. A. Bora OCAKÇIOĞLU'na Armağan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayın No. 4306/567-84, 40. Seri, Yıl: 2000/2001, İstanbul, 2001.
- SAX, Emil : “The Valuation Theory of Taxation”, in **Classics in the Theory of Public Finance**, Eds: R.A. Musgrave and A.T.

- Peacock, Macmillan Press Ltd, 1958, pp.177-189.
- SCHMIDT, Karl-Heinz : “Allocative or Distrubutive Aims of Income Taxation?”, **European Journal of Law and Economics**, Vol:10, 2000, pp.179-189.
- SCHOENBLUM, Jeffrey A. : “Tax Fairness or Unfairness? A Consideration of the Philosophical Bases for Unequal Taxation of Individuals”, **American Journal Of Tax Policy**, Vol:12, Fall 1995, pp.221-271.
- SELIGMAN, Edwin R.A. : “The Income Tax in the American Colonies and States”, **Political Science Quarterly**, Vol:10, No:2, Jun 1895, pp.221-247.
- SEVİĞ, Veysi : “Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması”, **Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması Semineri**, İktisadi Araştırmalar Vakfı, İstanbul, 2001, ss.29-64.
- SHAH, Anwar
- SHAH, Sana : “The New Vision of Local Governance and the Evolving Roles of Local Governments”, in **Local Governance in Developing Countries**, Edited by Anwar Shah, World Bank, Washington, DC,2006, pp.1-46.
- SHAH, Anwar : “Fiscal Decentralization in Developing and Transition Economies: Progress, Problems, and the Promise”, **Policy Research Working Paper 3282**, World Bank, April 2004, Washington, DC, pp.1-47.
- SİVEREKLİ, D. Esra : “Yeni Ekonomik Düzendeki Küreselleşme Yerelleşme Bağlamında Belediyelerde Yeni Mali Yönetim Anlayışı”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 29, Temmuz-Aralık 2007, ss. 135-159.
- SORENSEN, Peter Birch : “Dual Income Taxation: Why and How?”, **CESifo Working Paper** No:1551, Category 1: Public Finance,

- September 2005, pp.1-29.
- SÖNMEZ, Sinan : “Küresel Düzendeki Dünya Ekonomisi: Bir Çözümleme Çerçevesi”, **İktisat Dergisi**, Sayı:459-460, Mart-Nisan 2005, ss.15-31.
- SÖNMEZLER, Gökhan : “Küreselleşme ve Kriz: Gelişmekte Olan Ülkelerde Kamu Finansmanının Dönüşümü”, **Kamu Maliyesine Yeni Bakış**, Editörler: Nihat FALAY vd., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006, ss.9-25.
- SÖYLER, İlhami : “Vergilemede Adalete İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Analizi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:209, Şubat 2006, ss.31-43.
- : “Vergilemede Genel İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:289, Eylül 2005, ss.124-130.
- STEINMO, Sven : “The End of Redistribution? International Pressures and Domestic Tax Policy Choices”, **Challenge**, Nov/Dec94, Vol.37, Issue 6, pp.1-11.
- STEUERLE, Gene : “An Equal (Tax) Justice for All?”, in **Tax Justice: The Ongoing Debate**, Editors: Joseph J. Thorndike and Dennis Ventry, Urban Institute Press, January 2002, pp.253-284.
- SLACK, Enid : “Municipal Finance and the Pattern of Urban Growth”, **CD Home Institute Commentary**, The Urban Press, No:160, February 2002, pp.1-25.
- SOYDAN, Billur Yalıt : “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu** “Anayasal Mali Düzen”, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No:12, ss.81-101.
- SWANK, Duane : “Tax Policy in on Era of Internationalization: Explaining the

- Spread of Neoliberalism”, **International Organization**, Vol: 60, Fall 2006, pp.847-882.
- ŞAFAK, Mehmet : “Gelir Vergisi Tarifemiz ve Bir Öneri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:113, Ocak 1991, ss.10-15.
- ŞAHİN, Mehmet : “Sosyal Devletten Tüccar Devlete: Dünyada ve Türkiye’de Devletin Dönüşümü”, içinde **Kamu Maliyesine Yeni Bakış**, Editörler: Nihat FALAY vd., Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006, ss.41-59.
- ŞENATALAR, Burhan : “Enflasyon ve Vergileme (Yorum)”, **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, 21-23 Mayıs 1990, Antalya, HÜ İİBF Maliye Bölümü, Ankara, 1990, ss.34-40.
- ŞENYÜZ, Doğan : "Vergi Bilincinin Oluşturulmasında Fayda İlkesinin Gözetilmesi", **Bülten**, Türk Demokrasi Vakfı Yayın Organı, Sayı: 17, Mart–1994, ss.83-84.
- TANZI, Vito
- SCHUKNECHT, Ludger : “Devletin Mali Rolünün Yeniden Gözden Geçirilmesi: Uluslar arası Perspektif”, (Çev: Mustafa Ali SARILI), **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:152, Mayıs 2001, ss.166-173.
- TANZI, Vito : “Ulus Devletlerin Sonu mu Geliyor?”, (Çeviren: Hakan AY), **DEÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1, 2004, ss.50-64.
- TAŞ, Metin : “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, **XIII Türkiye Maliye Sempozyumu: Anayasal Mali Düzen**, 14-16 Mayıs 1998, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, ss.275-300.
- : “Ödeme Gücü İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisinin Kısa Bir Değerlendirmesi”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Yıl:28, Sayı:6, Haziran1991, ss.49-54.

- TEJA, Ranjit S : “The Case for Earmarked Taxes: Theory and an Example”, **IMF Working Paper**, 88/18, 1998, pp.1-21.
- ULUATAM, Özhan : “Enflasyon ve Vergileme”, Çeşitli Açılardan Vergileme Sorunları, **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu**, 21-23 Mayıs 1990, Antalya, HÜ İİBF Maliye Bölümü, Ankara, 1990, ss.17-33.
- UTZ, Stephen : “Ability to Pay”, **Whittier Law Review**, Vol. 23, No:3, 2002, pp.867-920.
- van der PLOEG, Frederick : “Rolling Back the Public Sector: Differential Effects on Employment, Investment, and Growth”, **Oxford Economic Papers**, Vol:58, No:1, 2006, pp.103-122.
- WAGNER, Richard E. : “Public Choice and the Diffusion of Classic Italian Public Finance”, **II Pensiero Economico**, Vol:11, 2003, pp.271-282.
- WALKER, Francis A. : “The Bases of Taxation”, **Political Science Quarterly**, Vol:3, No:1, March 1888, pp.1-16.
- WICKSELL, Knut : “A New Principle of Just Taxation”, **Classics in the Theory of Public Finance**, Eds: R.A. Musgrave and A.T. Peacock, Macmillan Press Ltd, 1958, pp.72-118.
- WILKINSON, Margaret : “Paying for Public Spending: Is There a Role for Earmarked Taxes?” **Fiscal Studies**, Vol:15, No:4, 1994, pp.119-135.
- YILDIRIM, Hasan H. : “Piyasa, Sağlık Bakımı ve Piyasa Başarısızlıkları”, **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:32, Sayı:1, Mart 1999, ss.1-11.
- YOO, Ilha : “Experience With Tax Reform in the Republic of Korea”, **Asia-Pacific Development Journal**, Vol:7, No:2, December 2000, pp.75-104.
- YOUNG, H. Peyton : “Progressive Taxation and Equal Sacrifice”, **American Economic Review**, March, 1990, pp.253-266.

ZEE, Howell H. : “Taxation and Efficiency”, in **Tax Policy Handbook**, Edited By: Parthasarathi Shome, Tax Policy Division, Fiscal Affairs Department, IMF, Washington D.C., 1995.

ZOLT, Eric M.

BIRD, Richard M. : “Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Taxation in Developing Countries”, **Law Review**, UCLA School of Law, Vol:52, No:1, 2005, pp.1-71.

c. Tezler

GÜRDAL, Temel : Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Rasyonel Vergileme Açısından Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi, DEÜ SBE Maliye Anabilim Dalı, 2001.

SONSUZOĞLU, Elif : Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 1997.

GÖKBUNAR, Ali R. : Türk Vergi Sisteminin Mali ve İktisadi Vergileme Açısından Analizi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, DEÜ SBE Maliye Anabilim Dalı, 1998.

KARAHANOĞULLARI, O. : Kamu Hizmeti (Kavram ve Hukuksal Rejim), AÜ SBE Kamu Hukuku Anabilim Dalı Doktora Tezi, 2004, İnternet Paylaşımı, <http://194.27.26.6/~karahan/makaleler/kamuhizmeti.pdf>, Giriş Tarihi: 23.05.2007

d. İnternet ve Diğerleri

ABBASIAN Ezatollah

MYLES, Gareth D. : “Benefit Taxation and Public Good Provision”, **University of Exeter and Institute for Fiscal Studies**, January 2006, pp.113, <http://www.people.ex.ac.uk/gdmyles/papers/Unpublished/BenPri.pdf>, 12.03.2008.

ACAR, İbrahim A.

- GÜL, Hüseyin : “1980 Sonrasında Kamusal Mal ve Hizmet Sunumunda Yaşanan Dönüşüm”, http://www.sdu.edu.tr/sempozyum/2006/maliye/PDF/acar_gul.pdf, 11.03.2007.
- AKTAN C. Can
DİLEYİCİ, Dilek
SARAÇ, Özgür : “Anayasal Perspektiften Vergi Reformu ve ‘Vergi Anayasası’ Önerisi”, **Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Dergisi**, Cilt 1, Sayı 3, 2001, http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/anayasal-iktisat/aktan-dilek-sarac-vergi-anayasasi.pdf. 21.03.2004.
- AKTAN C.Can : “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf. 24.06.2007.
- AKTAN Coşkun Can
ÇOBAN, Hilmi : “Kamu Maliyesine Güven ve Ekonomik Anayasa”, Kasım 2007, s.4-11, <http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale128.pdf>, 22.08.2008.
- AYMAN GÜLER Birgül : “Sosyal Devlet ve Yerelleşme”, Memleket Siyaset ve Yönetim, Sayı:2, 2006/2, http://www.yayed.org/resimler/ekler/4f23670e1833f3f_ek.pdf, 11.11.2007.
- BERNARDI, Luigi : “Tax Reforms in Europe: Objectives and Some Critical Issues”, 2003, pp.491-502, http://www.bancaditalia.it/studiricerche/convegna/atti/taxpolicy/iv/491502_bernardi.pdf, 23.11.2007.
- CARBONELL, J. Ruiz-H.
PULIDO, Jose M. Diaz : “Decentralization of Old-Age Benefits in Spain: Lessons From Other Federal Countries”, 2004, <http://www.eiss.be/rome2004/Carbonel.pdf>, 11.09.2006, pp.1-36.

- EBEL, Robert D.
- YILMAZ, Serdar : “Intergovernmental Relations: Issues in Public Policy”, World Bank, 1999, <http://info.worldbank.org/etools/docs/library/128796/Ebel%20Yilmaz%201999.PDF>, 3.04.2004.
- ERSÖZ, Halis Yunus Sosyal Politika-Refaf Devleti-Yerel Yönetimler İlişkisi, <http://iibf.kou.edu.tr/ceko/armaganlar/tokerdereli/35.pdf>, 10.01.2008.
- FERHATOĞLU, Emrah : “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoğlu-1.htm>, 12.02.2003.
- GERÇEK, Adnan : “Emek Geliri Sahiplerine Yönelik Özel İndirim Ve Özürlülük İndirimi Uygulaması”, İşgüç Dergi, Cilt:2, Sayı:1, http://www.isgucdergi.org/index.php?p=arc_view&ex=89&inc=arc&cilt=2&sayi=1&year=2000, 06.12.2004.
- GOUGH, Iann : “Refah Devleti”, (Çeviren: Kamil GÜNGÖR), New Palgrave Dictionary of Economics, Vol:4, pp.895-897, http://www.canaktan.org/politika/anti_leviathan/diger-yazilar/gungor-refah-devleti.pdf, 23.05.2007.
- GÜLER, Birgül Ayman : “Sosyal Devlet ve Yerelleşme”, Memleket Siyaset Yönetim, Sayı:2,2006/2,<http://www.yayed.org/resimler/ekler/fa0860e83a4c3a7ek.pdf>, 30.05.2007.
- JACKSON, Pamela J., : “The Federal Excise Tax on Gasoline and the Highway Trust Fund: A Short History”,2006, <http://www.cnie.org/NLE/CRSreports/06May/RL30304.pdf> . 25.09.2007.
- KARAHANOĞULLARI, O. “Kamu Hizmetleri Kavramı ve Kamu Hizmetleri Alanında Yeni Eğilimler”, 2003, <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/kamuhizmeti-yeniegilimler.pdf>,

- 21.02.2006.
- KITCHEN, Harry : “Financing City Services: A Prescription for the Future”, http://www.trentu.ca/academic/economics/WorkingPapers/Kitchen_060206.pdf, February 2006, pp.1-98. 21.05.2007.
- KORAY, Meryem : “Görölmek İstenmeyen Gerçek: Sosyal Refah Politikaları ve Demokrasi İlişkisi”, *Çalışma ve Toplum*, 2005/2, <http://www.calismatoplum.org/sayi5/Makale5/makale2.pdf>, 21.04.2006, ss. 27–59.
- LASSEN, David D.
- SORENSEN, Peter B. : Financing the Nordic Welfare States: The Challenge of Globalization to Taxation in the Nordic Countries”, Report for the Nordic Council of Ministers, June 2002, http://www.econ.ku.dk/Research/Publications/Forskningregister/Forskfiler2003/2003_08_18_DDLassen_PBS.pdf, 22.02.2005.
- LIVINGSTON, Michael A. : “From Milan to Mumbai, Changing in Tel Aviv: Progressive Taxation in Italy, Israel, India and US”, <http://www.law.nyu.edu/collouqia/taxpolicy/020305.pdf>. 20.07.2005.
- ÖZ, Ersan
- RAKICI, Cemil : “Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Değerlendirilmesi”, **Çimento İşveren Dergisi**, Sayı:2004/5, <http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/mak22.pdf>, 26.05.2005.
- PALA, Kayhan : Türkiye İçin Nasıl Bir Sağlık Reformu?, 2007, http://saglik.nilufer.bel.tr/pdf_doc/saglik_reformu.pdf.
- PETERS, Michael : Neoliberalism, Encyclopedia of Philosophy of Education, 06.07.1999, <http://www.ffst.hr/ENCYCLOPAEDIA/neoliberalism.htm>, 13.09.2005.
- PHILLIPS, Lisa : “Taxing the Market Citizen: Fiscal Policy and Inequality in an Age of Privatization”, *Law and Contemporary Problems*,

- Vol:63, No:4, 2001, <http://www.law.duke.edu/journals/63LCPPhillips>, 22.04.2006.
- RATTSO, Jorn : “Local Tax Financing in the Nordic Countries”, Yearbook for Nordic Tax Research, 2005, <http://www.svt.ntnu.no/iso/Jorn.Rattso/Papers/jrnordictax.pdf>, 26.03.2008.
- SAYILAN, Fevziye : “Küresel Aktörler (DB ve GATS)ve Eğitimde Neo-Liberal Dönüşüm”, TMMOB Jeoloji Mühendisleri Odası, Haber Bülteni, Ekim-Kasım-Aralık, 2006/4, ss. 44-51, http://www.jmo.org.tr/resimler/ekler/1e03cc77d4bbd6b_ek.pdf?dergi=HABER%20BÜLTENİ, 24.08.2007.
- STEINMO, Sven : “The Evolution of Policy Ideas: Tax policy in the 20th century”,2002, <http://stripe.colorado.edu/~steinmo/ideas.pdf>, 13.09.2006.
- ŞENER, Hasan E. : Yeni Sağ, <http://www.metu.edu.tr/~sener/yenisag.pdf>, 12.12.2007.
- TANZI, Vito : “Globalization and The Future of Social Protection”, IMF Working Paper, WP/00/12(www.imf.org/external/pubs/ft/wp/wp0012.pdf), 12.02.2005.
- ULUÇ, Abdulvahap
- ÇELİK, Abdullah : “Hayek’in Liberal Düşüncesinde Birey-Devlet İlişkisi”, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, Güz -2006 C.5 S.18(131-141).<http://www.e-sder.com/dergi/18131141.pdf>, 07.05.2007.
- YÜCE, Mehmet : “Kamuoyunda Tartışma Yaratın İki Yasa’nın Genel Bir Değerlendirilmesi”, İşgüç Dergi, Cilt:2, Sayı:1, http://www.isgucdergi.org/index.php?p=arc_view&ex=92&inc=arc&cilt=2&sayi=1&year=2000, 06.12.2004.
- : Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No:265, 04 Aralık 2007 Tarih ve 26720 Sayılı Resmi Gazete,

http://www.alomaliye.com/2007/gvk_265.htm,

: <http://www.anayasa.gov.tr/general/kararbilgibank.asp>.

<http://www.anayasa.gov.tr/general/icerikler.asp?contID=353&menuID=69&curID=93>.

: “Overview of the Federal Tax System as in Effect for 2008”, April 2008, <http://www.house.gov/jct/x-32-08.pdf>, pp.1-20, 22.05.2008.

ÖZGEÇMİŞ

Suat Hayri ŞENTÜRK, 27.02.1976 tarihinde Trabzon ilinin Akçaabat ilçesine bağlı Işıklar Beldesinde doğdu. İlk ve ortaöğrenimini Akçaabat'ta tamamladı.

1994-1995 Eğitim - Öğretim yılında, Karadeniz Teknik Üniversitesi - İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nde lisans öğrenimine başladı. 1997-1998 Eğitim - Öğretim yılında anılan Bölümden mezun oldu. Aynı öğretim yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı'nda yüksek lisans öğrenimine başladı. Anılan Enstitü'de 2001-2002 Eğitim-Öğretim yılında yüksek lisansını tamamladı. 2002-2003 Eğitim – Öğretim yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı'nda doktora programına başladı. 1999–2000 Eğitim-Öğretim yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde araştırma görevlisi olarak göreve başladı.

ŞENTÜRK, İngilizce bilmektedir.