

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İKTİSAT ANABİLİM DALI

İKTİSAT PROGRAMI

**TEORİ VE UYGULAMA BAZINDA DÜZ VE ARTAN ORANLI VERGİ
TARİFELERİNİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ**

DOKTORA TEZİ

Nagihan BİRİNCİ

NİSAN - 2015

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İKTİSAT ANABİLİM DALI

İKTİSAT PROGRAMI

**TEORİ VE UYGULAMA BAZINDA DÜZ VE ARTAN ORANLI VERGİ
TARİFELERİNİN KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ**

DOKTORA TEZİ

Nagihan BİRİNCİ

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Haydar AKYAZI

NİSAN - 2015

TRABZON

ONAY


Nagihan Birinci tarafından hazırlanan “*Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırmalı Analizi*” adlı bu çalışma 06.04.2015 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda *oybirliği /oyçokluğu* ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından İktisat Anabilim dalında **doktora tezi** olarak kabul edilmiştir.


Prof. Dr. Osman PEHLIVAN (Başkan)


Prof. Dr. Haydar AKYAZI (Danışman)


Prof. Dr. İhsan GÜNAYDIN (Üye)


Doç. Dr. Mehmet TUNÇER (Üye)


Doç. Dr. Mehmet Emin ALTUNDEMİR (Üye)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduklarını onaylarım. 24/04/2015


Enstitü Müdürü V.

Doç. Dr. Birol KARAKURT

BİLDİRİM

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada orijinal olmayan her türlü kaynağa eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her tür yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.



Nagihan BİRİNCİ

07.04.2015

ÖNSÖZ

Maliye literatüründe uzun yıllar boyunca artan oranlı vergilerin daha adil olduğu ve bu nedenle vergi tarifesinin artan oranlı olarak düzenlenmesi gerektiği savunulmuştur. Ancak 1980’li yıllardan itibaren vergi reform çalışmaları kapsamında düz oranlı vergi tarifesi artan oranlı vergi tarifesine alternatif olarak gündeme gelmiş ve bu tarifeyle olan ilgi artmıştır. Böylece, özellikle kişisel gelir vergisi açısından, matraha uygulanan oranların düz mü yoksa artan oranlı mı olması gerektiği konusu yoğun biçimde tartışılmaya başlanmıştır. Söz konusu tartışmalar günümüzde de devam etmekle beraber, hangi vergi tarifesinin uygulanması gerektiği konusunda henüz bir uzlaşmaya varılamamıştır.

Vergi tarifesi, başta vergileme ilkeleri olmak üzere mikro ve makroekonomik değişkenleri de etkileyebilen önemli bir vergi politikası unsurudur. Bu çalışmada, düz ve artan oranlı vergi tarifeleri adalet, basitlik ve etkinlik gibi vergileme ilkeleri ile mikro ve makroekonomik etkileri açısından incelenmiş ve hangi tarife ile vergi sisteminin daha iyi, adil, basit ve etkin hale getirilebileceği analiz edilmiştir.

Çalışmanın hazırlanması sürecinde değerli bilgi ve zamanını esirgemeyen, bana her konuda yardımcı olan tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Haydar AKYAZI’ya; çalışma konusunun belirlenmesine katkı sağlayan, değerli görüş ve önerilerini paylaşan tez izleme komitesi üyesi Sayın Prof. Dr. İhsan GÜNAYDIN’a; yapıcı ve yönlendirici eleştirilerinden dolayı Sayın Prof. Dr. Osman PEHLİVAN’a; değerli katkılarından dolayı Sayın Doç. Dr. Mehmet Emin ALTUNDEMİR’e; çalışmanın her aşamasında fikirleriyle katkıda bulunan Sayın Doç. Dr. Mehmet TUNÇER’e ve Sayın Yrd. Doç. Dr. Levent Yahya ESER’e; çalışmaya doğrudan ya da dolaylı olarak destek sağlayan herkese, mesai arkadaşlarıma ve yaşamım boyunca her zaman yanımda olan aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Trabzon, Nisan 2015

Nagihan BİRİNCİ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	IV
İÇİNDEKİLER.....	V
ÖZET	VIII
ABSTRACT	IX
TABLolar LİSTESİ	X
ŞEKİLER LİSTESİ.....	XII
GRAFİKLER LİSTESİ	XIII
KISALTMALAR LİSTESİ	XIV
GİRİŞ.....	1-3

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KAVRAMSAL VE TEORİK AÇIDAN VERGİLEME İLKELERİ VE VERGİ TARİFELERİ	4-52
1.1. Genel Açıklamalar.....	4
1.2. Vergileme İlkeleri	5
1.2.1. Vergilemede Adalet İlkesi	8
1.2.1.1. Fayda Yaklaşımı	11
1.2.1.2. Ödeme Gücü Yaklaşımı.....	15
1.2.1.2.1. Yatay Adalet İlkesi.....	18
1.2.1.2.2. Dikey Adalet İlkesi.....	20
1.2.2. Vergilemede Genellik İlkesi	23
1.2.3. Vergilemede Basitlik İlkesi	25
1.2.4. Vergilemede Etkinlik İlkesi	26
1.2.5. Vergilemede İstikrar İlkesi	29
1.3. Vergi Tarifesi	29
1.3.1. Vergi Tarifesinin Temel Unsurları	30
1.3.1.1. Vergi Matrahı	31

1.3.1.2. Vergi Oranı	32
1.3.1.3. İndirim ve İlaveler	33
1.3.2. Vergi Tarife Türleri	33
1.3.2.1. Artan Oranlı Vergi Tarifesi	35
1.3.2.1.1. Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Tanımı ve Özellikleri	35
1.3.2.1.2. Artan Oranlı Vergi Tarifesi Türleri	40
1.3.2.1.3. Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Teorik Alt Yapısı.....	45
1.3.2.2. Düz Oranlı Vergi Tarifesi.....	47
1.3.2.3. Azalan Oranlı Vergi Tarifesi	50

İKİNCİ BÖLÜM

2. DÜZ VE ARTAN ORANLI GELİR VERGİSİ TARİFELERİ: ÜLKE UYGULAMALARI53-107

2.1. Düz Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi ve Ülke Uygulamaları	53
2.1.1. Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Tarihsel Gelişimi	53
2.1.2. Hall-Rabushka Modeli Düz Oranlı Vergi	55
2.1.2.1. Hall-Rabushka Modelinde Bireysel Ücret Vergisi.....	57
2.1.2.2. Hall-Rabushka Modelinde İşletme Vergisi	59
2.1.3. Uygulamada Düz Oranlı Vergiler	62
2.1.4. Düz Oranlı Vergi Tarifesinde Ülke Uygulamaları	64
2.1.4.1. Estonya	69
2.1.4.2. Rusya	71
2.1.4.3. Slovakya	75
2.1.4.4. Çek Cumhuriyeti	79
2.2. Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi ve Ülke Uygulamaları.....	80
2.2.1. Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesindeki Gelişim	81
2.2.1.1. Vergi Tarifesi Dilim Sayılarındaki Gelişim	81
2.2.1.2. Gelir Vergisi Oranlarındaki Gelişim	85
2.2.1.2.1. Kişisel Gelir Vergisi Oranlarındaki Gelişim.....	85
2.2.1.2.2. Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Gelişim.....	88
2.2.2. Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesinde Ülke Uygulamaları	90
2.2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri	92

2.2.2.2. İngiltere.....	97
2.2.2.3. Türkiye	100
2.2.2.4. Almanya	105

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. DÜZ VE ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİNİN VERGİLEME İLKELERİ VE EKONOMİK ETKİLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI.....108-173

3.1. Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergileme İlkeleri Açısından Karşılaştırılması	108
3.1.1. Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Karşılaştırma	111
3.1.1.1. Ödeme Gücü İlkesi Açısından Karşılaştırma	111
3.1.1.2. Kanun Önünde Eşitlik İlkesi Açısından Karşılaştırma.....	118
3.1.2. Vergilemede Basitlik İlkesi Açısından Karşılaştırma.....	120
3.1.3. Vergilemede Etkinlik İlkesi Açısından Karşılaştırma	126
3.2. Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri Açısından Karşılaştırılması.....	132
3.2.1. Mikro Ekonomik Etkileri Açısından Karşılaştırma	132
3.2.1.1. Tasarruflar Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma.....	132
3.2.1.2. Yatırımlar Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma	138
3.2.1.3. Emek Arzı Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma	141
3.2.2. Makro Ekonomik Etkileri Açısından Karşılaştırma	146
3.2.2.1. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma	146
3.2.2.2. Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma.....	153
3.2.2.3. Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma	159
3.3. Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Avantaj ve Dezavantajları	164
3.3.1. Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Avantaj ve Dezavantajları	164
3.3.2. Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Avantaj ve Dezavantajları.....	167
3.4. Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Değerlendirilmesi	170
SONUÇ VE ÖNERİLER	174
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	183
ÖZGEÇMİŞ	200

ÖZET

Vergi tarifesi, vergilemede adalet ve etkinliğin yanısıra mikro ve makro ekonomik değişkenlere olan etkileri bakımından da önemli bir vergi politikası unsurudur. Özellikle gelir vergisi gibi mükelleflerin mali gücüne sıkı sıkıya bağlı olan bir vergide vergi tarifesinin düzenlenmesi büyük önem arz etmektedir. Çünkü vergi sistemlerinin vergi adaletini gerçekleştirebilmeleri ve mükelleflerin kişisel durumlarına uygunluk gösterebilmeleri vergi tarifelerine bağlıdır. Önemi dolayısıyla hangi vergi tarifesinin ne şekilde uygulanacağı, vergi sisteminin uzun yıllardır üzerinde tartışılan ve henüz bir uzlaşmaya varılamayan konularının başında gelmektedir. Uzun yıllar maliyeciler vergilemede adalete hizmet edecek vergilerin artan oranlı vergiler olduğunu savunmuşlar; ancak 1980'li yıllardan itibaren düz oranlı vergi tarifesinin uygulanabilirliği konusu gündeme gelmiştir. Böylece vergi tarifesi ile ilgili tartışmalar, vergi matrahı üzerine düz oranlı vergi tarifesinin mi yoksa artan oranlı vergi tarifesinin mi uygulanması gerektiği üzerine yoğunlaşmıştır.

Bu çalışmanın amacı, vergi sisteminin daha iyi, adil, basit ve etkin hale getirilebilmesi için düz ve artan oranlı vergi tarifelerinden hangisinin uygulanması gerektiğini ortaya koymaktır. Bu amaçla çalışmada betimsel yöntem kullanılarak, öncelikle vergileme ilkeleri ve vergi tarifelerinin teorik alt yapısı ele alınmış, ardından bazı ülke uygulamaları çerçevesinde düz ve artan oranlı gelir vergisi tarifelerinin teorik yapısı ve uygulama şekilleri ortaya koyulmuştur. Son olarak düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin vergileme ilkeleri ile ekonomik etkileri açısından karşılaştırılması yapılarak bu tarifelerin avantaj ve dezavantajları değerlendirilmiştir. Çalışmada, düz oranlı vergi tarifesinin vergi yükünü yüksek gelirli kesimden düşük gelirli kesime kaydırarak başta adalet olmak üzere vergi sisteminin temel ilkelerini karşılayamadığı; sahip olduğu özellikleri itibarıyla vergi sisteminin daha iyi, adil, basit ve etkin hale getirilebilmesi için kişisel gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Düz Oranlı Vergi Tarifesi, Artan Oranlı Vergi Tarifesi, Kişisel Gelir Vergisi, Vergileme İlkeleri, Ekonomik Etkinlik

ABSTRACT

Tax table is an important tax policy factor in terms of impacts on micro and macro economic variables as well as fairness and efficiency in taxation. Specially at a tax such as income tax that depend on strictly ability to pay of taxpayers, organization of tax table is great important. Because, achieving tax fairness and according with personal situation of taxpayers of tax systems depend on tax tables. Implementation of which tax table and how to organize tax table are the primary of subjects debated over for many years and could not reach a consensus of the tax system. For many years, financiers have supported that progressive taxes which would serve justice in taxation; however, since the 1980s, the applicability of the flat tax rate have come on the agenda. Thus, the discussions about tax tables have been focused on the requirement of implementation of which of progressive tax rate or flat tax rate on the tax base.

The purpose of this study presents whether flat or progressive tax rates should be applied in order to make better, fair, simple and effective tax system. For this purpose, by using descriptive method in the study, primarily the theoretical background of the principles of taxation and tax tables is discussed, subsequently are put forward a theoretical structure and application forms of the flat and progressive income tax tables in the framework of some countries practices. Finally the advantages and disadvantages of the flat tax and progressive tax tables are evaluated by comparing in terms of the principles of taxation and economic effects. In this study, it was concluded that flat tax rate can't provide the basic principles of the tax system, especially including justice, shiftingly the tax burden from high income groups to low income groups, and by having features the progressive tax table in personal income tax should be applied in order to make better, fair, simple and effective of the tax system.

Key Words: Flat-Rate Tax Table, Progressive Tax Table, Personal Income Tax, Principles of Taxation, Economic Efficiency

TABLolar LİSTESİ

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablo Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi.....	36
2	Basit Artan Oranlı Vergi Tarifesi	41
3	Dilim Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi.....	42
4	Gizli Artan Oranlı Vergi Tarifesi	44
5	Bireysel Ücret Vergisi Beyannamesi.....	58
6	İşletme Vergisi Beyannamesi	60
7	Düz Oranlı Gelir Vergisi Uygulayan Ülkeler ve Vergi Oranları.....	67
8	Rusya'nın Vergi Reformu Öncesi ve Sonrası Kişisel Gelir Vergisi Yapısı	72
9	Rusya'nın Vergi Reformu Öncesi ve Sonrası Sosyal Vergi Yapısı	73
10	Slovakya'nın Reform Öncesi Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Kolaylıkları.....	76
11	Slovakya'da Kurumsal Düzeyde Efektif Ortalama ve Efektif Marjinal Vergi Oranları.....	78
12	Belirli Yıllar İtibariyle OECD Ülkelerinin En Yüksek Marjinal Kişisel Gelir Vergisi Oranları	86
13	Belirli Yıllar İtibariyle OECD Ülkelerinin Kurumlar Vergisi Oranları	89
14	Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi Uygulayan Ülkeler	91
15	ABD'de Kişisel Gelir Vergisi Tarifesinin Yıllar İtibariyle Değişimi	93
16	ABD'nin 2014 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi.....	94
17	ABD'nin 2014 Yılı Standart İndirim Tutarları.....	96
18	ABD'nin Kurumlar Vergisi Tarifesi (2005-2014).....	96
19	İngiltere'de Kişisel Gelir Vergisi Tarifesinin Yıllar İtibariyle Değişimi	97
20	İngiltere'nin 2012-2013 Gelir Vergisi Tarifesi.....	98
21	İngiltere'de Gelir Vergisi İçin 2012-2013 Kişisel Muafiyet Tutarları	99
22	İngiltere'nin Kurumlar Vergisi Tarifesi.....	100
23	Türkiye'de Gelir Vergisi Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi	101
24	Türkiye'nin 2014 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi.....	102

25	Türkiye'nin 2014 Yılı Asgari Geçim İndirimi Tutarları.....	103
26	Türkiye'de Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi	104
27	Almanya'da Gelir Vergisi Tarifesinin Yıllar İtibariyle Değişimi	106
28	Almanya'nın 2013 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi	107
29	Standart Bir İndirimin Yer Almadığı Düz Oranlı Vergi Tarifesi	112
30	Standart İndirimin Yer Aldığı Düz Oranlı Vergi Tarifesi	114
31	Standart İndirimin Yer Aldığı Artan Oranlı Vergi Tarifesi.....	116
32	Etkinlik İlkesi Açısından Düz ve Artan Oranlı Tarife Örneklerinin İncelenmesi	131
33	Daha Düşük Vergi Oranları ve Daha Fazla Vergi Geliri İlişkisi.....	155
34	Vergi ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişkiler Üzerine Yapılan Çalışmalar	160
35	Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Avantaj ve Dezavantajları.....	165
36	Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Avantaj ve Dezavantajları.....	168
37	Düz ve Artan Oranlı Tarifelerin Çeşitli Açılardan Değerlendirilmesi	173

ŞEKİLLER LİSTESİ

<u>Sekil Nr.</u>	<u>Sekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Fedakârlıkta Eşitliğin Ölçüleri.....	21
2	Artan, Azalan ve Düz Oranlı Vergi	34
3	Artan Oranlı Vergi Tarifesinde Ortalama ve Marjinal Vergi Oranlarının Geometrik Seyri.....	37
4	Artan Oranlılık Türleri.....	38
5	Düz Oranlı Vergi Tarifesi	48
6	Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Artan Oranlılığı	49
7	Azalan Oranlı Vergi Tarifesi.....	51
8	Düz Oranlı Vergileme Türleri.....	63
9	İyi ve Modern Bir Vergi Ssiteminin Vizyonu, İlkeleri ve Amaçları	109
10	Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Etkinlik Kaybı.....	128
11	Vergilerin Bireylerin Tasarruf-Tüketim Tercihleri Üzerindeki Etkisi.....	134
12	Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi	139
13	Vergi Oranları ile Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki (Laffer Eğrisi).....	154

GRAFİKLER LİSTESİ

<u>Grafik Nr.</u>	<u>Grafik Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	OECD Ülkelerinin Yıllar İtibariyle Gelir Vergisi Tarifesi Dilim Sayıları	82
2	Bazı OECD Ülkelerinin 1995-2013 Dönemindeki Hanehalkı Tasarruf Oranlarının Gelişim Seyri.....	137
3	OECD Ülkelerinde Emek Maliyetinin Yüzdesi Olarak Vergi Makasının Bileşenleri (2013 Yılı)	144
4	ABD’de Gelir Gruplarının Net Servetten Aldığı Pay (2010 Yılı)	149
5	OECD Ülkelerinin 2011 Yılı Vergi ve Transferler Öncesi ve Sonrası Gini Katsayıları.....	151
6	ABD’nin Federal Gelirleri ve Vergi Oranları (1960-2011).....	157

KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AGİ	: Asgari Geçim İndirimi
Bkz.	: Bakınız
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
Ed.	: Editör
EOVO	: Efektif Ortalama Vergi Oranı
EMVO	: Efektif Marjinal Vergi Oranı
GAO	: Government Accountability Office – Amerika Birleşik Devletleri Sayıştay
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	: Gelir Vergisi
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
IMF	: International Monetary Fund - Uluslararası Para Fonu
IRS	: Internal Revenue Service - Milli Gelirler İdaresi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KV	: Kurumlar Vergisi
M.Ö.	: Milattan Önce
MVO	: Marjinal Vergi Oranı
OECD	: Organization for Economic Co-operation and Development - İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OVO	: Ortalama Vergi Oranı
TL	: Türk Lirası
UN	: United Nations - Birleşmiş Milletler
US	: United States - Amerika Birleşik Devletleri
USD	: Amerikan Doları
vb.	: ve benzeri
ZEW	: Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (Center for European Economic Research) - Avrupa Ekonomik Araştırma Merkezi

GİRİŞ

Devletlerin üstlenmiş oldukları fonksiyonları yerine getirebilmek için kullandıkları finansman kaynaklarının başında yer alan vergiler, geçmişten günümüze kadar birçok açıdan tartışıla gelmiştir. Vergi borcunun hesaplanabilmesi için matraha uygulanan ölçüleri ifade eden vergi tarifeleri, bu tartışma konularından birini oluşturmaktadır. Özellikle gelir vergisi gibi mükelleflerin mali gücüne sıkı sıkıya bağlı olan bir vergide, vergi tarifesinin nasıl düzenlenmesi gerektiği konusu önem arz etmektedir. Her mükellefin üzerine düşen vergi yükümlülüğünü yerine getirmesi gerekliliğine hiçbir itiraz bulunmamaktadır. Ancak adil vergi payının ne olduğu ya da nasıl tanımlanacağı konusu halen tartışılmaktadır..

Vergi tarifeleri, vergi sistemlerinin temel unsurlarından biri olup, varolan ekonomik düzene uygun bir vergi sisteminin oluşturulmasında ayrı bir yere ve öneme sahip bulunmaktadır. İdeal bir vergi sistemi, hem devlet hem de vergi yüküyle karşı karşıya kalan mükellefler açısından önem taşımaktadır. Zira devlet için vergilemenin mali amacı olan gelir temini ön planda iken, mükellefler açısından vergi sisteminin adil, basit, düşük maliyetli, kolayca uyum sağlanabilen, mükelleflerin ve ekonomik birimlerin kararlarını saptırmayan bir özellik taşıması arzu edilmektedir. Ne var ki, vergi sistemi içerisinde hem devletin hem de vergi mükelleflerinin beklentilerine uygun bir tarife yapısını belirlemek temel amaç olsa da, bunun gerçekleştirilmesi hiç de kolay değildir.

Literatürde vergi matrahı üzerine tek oranın uygulandığı düz oranlı vergi tarifesi ile matrah arttıkça vergi oranının da artış gösterdiği artan oranlı vergi tarifesinden hangisinin uygulanması gerektiği konusunda yoğun tartışmaların olduğu görülmektedir. Keynesyen teorisinin etkisiyle birlikte modern maliyede uzun yıllar boyunca artan oranlı vergilerin daha adil olduğu ve bu nedenle de vergi tarifesinin artan oranlı olarak düzenlenmesinin gerekliliği ileri sürülmüş; ancak 1980'li yıllardan itibaren maliye bilim alanında uzun yıllar kabul gören fonksiyonel maliye anlayışının önemini kaybetmesiyle birlikte artan oranlı vergi tarifesi eleştirilmeye başlanmış ve bazı ülkelerde yapılan vergi reform çalışmaları

kapsamında artan oranlı vergi tarifesine alternatif olarak düz oranlı vergi tarifesinin de uygulanabilirliği konusu gündeme gelmiştir.

Bu iki tarife arasındaki tartışmalar daha çok hangisinin adalet, etkinlik ve basitlik ilkelerine hizmet ettiği üzerine yoğunlaşmaktadır. Tartışmalar kapsamında, basitlik ve etkinlik ilkeleri bakımından düz oranlı vergi tarifesi ön plana çıkartılmaya çalışılmakta; buna karşın gerek vergilemede gerekse de gelir ve servet dağılımında adalet ilkeleri açısından artan oranlı vergi tarifesinin daha uygun olduğu savunulmaktadır.

Günümüzde gerek adalet ve etkinlik ilkeleriyle uyumlu gerekse ekonomik etkileri dikkate alan uygun vergi tarifesinin belirlenmesinin gerekliliği kabul edilmekle birlikte, bunun nasıl gerçekleştirilebileceği konusunda çalışmaların sınırlı olduğu görülmektedir. Bu noktadan hareketle *çalışmanın konusu*, “Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırmalı Analizi” şeklinde belirlenmiştir. Yapılacak olan *analizin kapsamı*, düz ve artan oranlı kişisel gelir vergisi tarifelerinin belirli vergileme ilkeleri ve ekonomik etkileri açısından karşılaştırılması ile sınırlı tutulmuştur. Çalışmanın kapsamının kişisel gelir vergisi ile sınırlandırılmasının temel nedeni, bu verginin subjektif nitelikte olması ve ödeme gücüne göre vergilendirmeyi esas almasıdır.

Çalışmanın amacı, düz ve artan oranlı vergi tarifesi uygulamalarını hem vergilemede adalet, etkinlik ve basitlik ilkeleri hem de mikro ve makro ekonomik etkileri bakımından karşılaştırmak; bunların birbirlerine karşı olan üstün ve zayıf yönlerini değerlendirmek; böylece bu iki vergi tarifesinden hangisiyle vergi sisteminin daha iyi, adil, etkin ve basit hale getirilebileceğini ortaya koymaktır.

Bu amaca yönelik olarak hazırlanan çalışmada *betimsel çalışma yöntemi* kullanılmıştır. Bu bağlamda yerli ve yabancı literatürden yararlanılarak öncelikle düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin teorik boyutunun irdelenmesi, düz ve artan oranlı vergi tarifelerini uygulayan bazı ülkelerin gelir vergisi tarife yapılarının istatistiki verilerle analiz edilmesi ve son kısımda her iki tarife türünün vergileme ilkeleri ile ekonomik etkileri bağlamında değerlendirilmesi yapılarak bazı çıkarımlarda bulunulması şeklinde bir yol izlenmiştir.

Artan oranlı vergi tarifesinin objektif bir şekilde belirlenmesine olanak sağlayacak herhangi bir kriterinin bulunmaması, literatürde *vergi oranları* ile bazı ekonomik değişkenler arasındaki ilişkileri analiz eden birçok çalışmanın bulunmasına rağmen, *vergi tarifeleri* ile bu değişkenler arasındaki ilişkileri analiz eden çalışmaların sınırlı olması ve vergi tarifelerinin söz konusu ekonomik değişkenleri etkileyen tek unsur olmaması gibi hususlar *çalışmanın temel kısıtlarını* oluşturmaktadır.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, konunun teorik alt yapısı ele alınmıştır. Bu kapsamda iyi bir vergi sisteminin taşıması gereken temel özellikleri bazı iktisatçı ve maliyecilerin görüşleri çerçevesinde irdelenmiş ve ardından çalışmanın temel konusunu oluşturan vergi tarifelerinin teorik yapısı ortaya konulmuştur.

İkinci bölümde, farklı vergi tarifelerini uygulayan ülkeler incelenmiştir. Bu bağlamda öncelikle düz oranlı vergi tarifesine sahip olan Rusya ve bazı OECD ülkeleri ele alınmıştır. Bunun yanı sıra artan oranlı vergi tarifesi uygulayan ABD ve Almanya gibi bazı OECD üyesi ülkelerin kişisel gelir ve kurumlar vergisi yapıları incelenmiştir.

Üçüncü bölümde düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin bazı vergileme ilkeleri ve ekonomik etkileri bakımından bir karşılaştırılması yapılmıştır. Bu kapsamda, düz ve artan oranlı vergi tarifeleri öncelikle vergi reform çalışmalarında ilk sıralarda yer alan adalet, basitlik ve etkinlik ilkeleri açısından; daha sonrasında ise tasarruf, yatırım ve emek arzı gibi mikro ekonomik; gelir dağılımı, vergi gelirleri ve ekonomik büyüme gibi makroekonomik değişkenler üzerindeki etkileri açısından karşılaştırılmıştır. Bu karşılaştırmalar sonucunda söz konusu tarifelerin birbirlerine karşı olan üstünlüklerinden yola çıkılarak düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin genel olarak avantaj ve dezavantajları ortaya koyulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. KAVRAMSAL VE TEORİK AÇIDAN VERGİLEME İLKELERİ VE VERGİ TARİFELERİ

1.1. Genel Açıklamalar

Devlet, toplum halinde yaşayan insanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturmuş oldukları en önemli organizasyondur. Devlet kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmek amacıyla finansal kaynaklara ihtiyaç duymakta ve sahip olduğu vergilendirme yetkisini kullanarak bu kaynakları elde edebilmektedir (Akdoğan ve diğerleri, 1987: 73).

Topluma fayda sağlamaları nedeniyle devlet faaliyetlerinin çoğunu, kullananlardan alınan bedel yerine vergi ile finanse etmek gerekmektedir. Bu çeşit devlet hizmetleri topluma bir bütün olarak fayda sağladıkları için parçalara bölünüp satılmaları mümkün olmamaktadır. Bazı durumlarda teknik açıdan hizmetlerin satılması mümkünse de, bu işlem adaletsiz kabul edilmektedir. Devlet sosyal refah alanında faaliyet göstermeye başladığı zaman “satış” anlamını kaybetmektedir. Çünkü arz edilen hizmetlerin satılması mümkün değildir (Due, 1963: 109).

Vergileme, tarifi icabı cebre dayanmaktadır. Bu durumda özel tutumları ne olursa olsun, şahıslar bazı ödemeleri yapmaya mecbur tutulmaktadır. Demokraside, hiç olmazsa halk temsilcilerinin çoğunluğunun onayı olmaksızın, vergi koymaya imkan yoktur. Fakat vergi koyulduktan sonra hiçbir şahsın ödemek ya da ödememek konusunda seçim hürriyeti bulunmamaktadır. Cebre dayanan bu özelliklerinden dolayı vergi tahsilinin, şahısların davranışları ve ekonominin işleyişi üzerinde çok önemli etkileri olabilmektedir. Vergi yapısının toplumun ekonomik hedeflerinin gerçekleşmesine mani olması istenmiyorsa, vergilerin seçiminde bunların dikkate alınması gerekmektedir (Due, 1963: 109).

Günümüzde her ülkede mevcut olan vergilendirme sistemi, tarihi bir gelişimin sonucudur. Bu gelişme esas itibariyle, yeni devlet giderlerine ihtiyaç duyuldukça veya belli gelir kaynaklarının önemi azaldıkça ya da tamamen ortadan kalktıkça yeni vergilendirme olanaklarının aranması ve o zamana kadar mevcut olan vergilere ilave yükü mümkün olduğunca az hissettirecek diğerlerinin eklenmesi şeklinde gerçekleşmiştir (Haller, 1974: 311).

Bu bölümde öncelikle vergi teorisinin temelini oluşturan, ilk olarak klasik iktisat teorisinin kurucusu olarak bilinen Adam Smith tarafından ortaya konulan ve günümüzde de güncelliğini koruyan vergileme ilkeleri ile diğer önemli iktisatçı ve maliyeciler tarafından geliştirilen ve ideal bir vergi sisteminde yer alması gereken vergileme ilkelerine değinilecektir. Daha sonrasında ise vergi teorisinin en önemli unsurlarından birini oluşturan ve bu tezin temel konusunu teşkil eden vergi tarifeleri ele alınacaktır.

1.2. Vergileme İlkeleri

Vergileme ilkelerinin ortaya konması maliye tarihi ile birlikte başlamıştır. Objektif bir ilke olarak nitelendirilen verginin, gerek niceliği gerekse fonksiyonları bakımından zorunlu bazı değişikliklere uğramasının yanı sıra ekonomik, mali ve sosyal nitelikler taşıyan vergileme ilkeleri de zaman içerisinde değişikliklere uğramıştır (Tekin, 1978: 5). Vergiciliğin anayasası olarak nitelendirilen vergileme ilkeleri, vergilerin gerek kapsamı ve gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normları ifade etmektedir (Turhan, 1998: 190).

Vergileme ve vergi ile ilgili reformların temel amacı adil, etkin ve basit bir vergi sistemi oluşturabilmektir. Bu amaçlara; yapılacak olan reformun kapsamına, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine, uluslararası ya da ulusal ekonomik, mali ve sosyal konjunktüre göre değişen farklı amaçlar da eklenebilmektedir. Klasik maliye teorisinde vergilemeden beklenen bu amaçlara “vergileme ilkeleri” denilmektedir. Nadaroğlu’na göre (1998: 307) vergileme ilkeleri, vergilemeden beklenen fonksiyonların gerçekleştirilebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulamasında göz önünde tutulması gereken hususları ifade etmektedir.

Vergileme ilkelerinin tarihi gelişimi değerlendirildiğinde, bu ilkelerin birçoğunun iktisadi, sosyal ve ahlaki yönlerden etkin olmayan vergi şekillerini ve tekniklerini ortadan kaldırmak ve bunların yerine daha etkinlerinin vergi sisteminde yer almasını sağlamak arzusu ile ortaya çıktığı söylenilebilir (Nuemark, 1975: 19). Ancak bir vergi sisteminin hangi özellikleri taşıması gerektiği konusunda standart ilkeler belirlemek oldukça zordur. Çünkü vergi sistemleri ülkeden ülkeye ve zamandan zamana değişiklikler göstermektedir. Fakat söz konusu sistemin, o toplumu oluşturan bireylerin ortak arzuları doğrultusunda düzenlenmesi gerekmektedir. Nitekim Fransız filozof Jean Jacques Rousseau'nun geliştirmiş olduğu “Sosyal Sözleşme Teorisi”ne göre, bir vergi sistemi “bireyi, devletin olmadığı duruma göre daha iyi duruma getirebilecek biçimde olmalıdır” (Stiglitz, 1994: 136).

Vergileme konusundaki temel fikirler 15. ve 16. yüzyıllarda formüle edilmeye başlanmış ve vergileme ilkeleri de bu fikirler neticesinde gündeme gelmiştir. O zamandan günümüze kadar altı asır geçmesine rağmen, geçmişte tanımlanmış olan bu ilkeler, günümüzde reform oluşturma, vergi sistemlerini değiştirme ve vergi mükellefleri ile yetkililer arasındaki bağlantıları araştırmak amacıyla hala kullanılmaktadır (Şinküniené, 2005: 177).

İbn-i Haldun 1377 yılında yazmış olduğu Mukaddime adlı eserinde vergilemenin temel kurallarından söz etmiştir. İbn-i Haldun'a göre; verginin bütün mükellefler arasında, dürüstlük, adillik ve eşitlik kurallarına göre, hiç kimseyi asil ve zengin olduğu veya yönetici yakınlığı nedeniyle vergi dışı bırakmadan ve en önemlisi hiç kimsenin ödeme güçlerini aşmayacak şekilde alınması gerekmektedir. Burada vergilemenin adalet ve eşitlik, genellik ve ödeme iktidarı gibi temel ilkeleri ile karşılaşılmaktadır (Falay, 1978: 55).

15. yüzyılın vergileme politikası anlayışı içinde “vergi mükellefin rızası ile alınmalıdır; alınmadığı takdirde esasını tabi hukuktan alan mülkiyet hakkına aykırı düşer” düşüncesi egemen olmuştur. Bu temel fikir üzerine ilk vergi teorisini kuran Bodin, verginin kanuni ve adil olması ilkelerini ilk olarak bilimsel açıdan belirlemiştir (Gökbunar, 1998: 4).

17. yüzyıldan itibaren birçok iktisatçı tarafından vergileme ilkeleri konusunda çeşitli görüşler ileri sürülmüştür. Fakat mali literatürde vergileme ilkelerinin tartışılması, özellikle Adam Smith ve Adolf Wagner tarafından ileri sürülen kuralların açıklanması ile başlamış ve yoğunlaşmıştır (Gökbunar, 1998: 4).

Adam Smith'in 1776 yılında yayımlanan "Milletlerin Zenginliği" adlı eserinde önemle üzerinde durduğu "adalet", "belirlilik", "uygunluk" ve "iktisadilik" ilkeleri halen bütün maliye otoriteleri tarafından benimsenmekte ve gerek mükellef, gerekse hazinenin çıkarlarını gözeterek bu ana ilkelerin "Vergilemenin Dört Temel Direği" ve "Mükelleflerin Hukuk Beyannamesi" mahiyetinde olduğu kabul edilmektedir (Gökbunar, 1998: 4-5).

Adam Smith'den sonra da vergileme ilkelerine karşı duyulan ilgi azalmamış, aksine artmıştır. Nitekim J.R. Mc. Culloch, J.B. Say ve J.S. Mill bu konu üzerinde geniş bir şekilde durmuşlar ve vergileme ilkelerine ilişkin yeni sınıflamalarda bulunmuşlardır. Daha sonraları Mazzola, Sax, Wicksell, Lindahl, Viti de Marco, F.Y. Edgeworth, H. Dalton ve A.C. Pigou aynı şeyi yaparak vergileme ilkelerine yönelik yeni sınıflandırmalarda bulunmuşlardır. Çok yakın zamanlarda da bu konu ile yakından ilgilenmiş olanlara rastlanmaktadır. Bunlara örnek olarak, W. Gerloff, H.M. Groves, J.F. Due ve F. Nuemark gösterilebilir (Edizdoğan, 2008: 229).

Ülkelerin vergi sistemleri incelendiğinde, her birinin ekonomik, sosyal ve siyasi birçok etki altında geliştiği görülmektedir. Hiçbir vergi sistemi, "iyi" bir vergi sisteminin taşıması gereken optimal gerekler yönünde inşa edilmemiştir. Buna rağmen, "iyi" bir vergi sisteminin nasıl olması gerektiğini ortaya koyan fikirlerin bu konu üzerinde etkisi olmuştur. İktisatçılar ve sosyal felsefeciler, Adam Smith'den bu yana, bu gerekleri sürekli olarak tartışma konusu yapmaktadırlar. Bunlar arasında en fazla öneme sahip olanlar aşağıda belirtildiği gibidir (Musgrave ve Musgrave, 1989:216):

- Gelir yeterli düzeyde olmalıdır.
- Vergi yükünün dağılımı adil olmalı, herkes kendi payına düşeni ödemelidir.
- Vergiler, etkin çalışan piyasalardaki ekonomik kararlara en az karışacak şekilde seçilmelidir.

- Vergi yapısı, maliye politikasının istikrar sağlama ve büyüme hedefleri için kullanımına olanak sağlamalıdır.
- Vergi sistemi adil ve etkin olmayan bir vergi idaresi meydana getirmemeli ve mükelleflerce anlaşılır olmalıdır.
- İdare ve tahsil masrafları diğer amaçlara uygunluğu ölçüsünde düşük olmalıdır.

Bu bağlamda gerçek anlamda vergileme ilkelerini ilk vurgulayan Adam Smith'in vergileme ilkeleri ile bu ilkeler doğrultusunda diğer iktisatçı ve maliyecilerin geliştirdiği vergileme ilkelerinden hareketle önemli görülen ve ideal bir vergi sisteminde yer alması gereken vergileme ilkelerine değinilecektir.

1.2.1. Vergilemede Adalet İlkesi

Adalet kavramı, etimolojik köken olarak Arap dilindeki “Adl” sözcüğünden dilimize geçmiştir. Bu kavram, diğer yabancı dillerdeki karşılıklarda da belirtildiği gibi hak, hukuk ve haklılıkla sıkı sıkıya bağlanmış, iç içe kenetlenmiş bir kavramdır. Bu açıdan adalet, hak ve hukukun gerçekleşmesi, yerini bulması şeklinde tanımlanabilir (Çeçen, 1993: 17).

Aristo, adalet kavramını geniş şekilde ele alan ilk filozof olarak nitelendirilmektedir. Aristo'ya göre adalet kavramı, diğer bütün faziletleri içerisine alan ve yasalara itaatle ortaya çıkan en tamamlanmış ve en mükemmel fazilettir. Aristo'nun adalet anlayışının temelinde “eşitlik” yer almakta ve kendi fazilet öğretilerine uygun olarak eşitliği, bireyin en uç noktadaki avantaj ve dezavantajların tam orta noktası şeklinde betimlemektedir. Bu anlamda eşitlik bireysel açıdan kazanç ve kayıpların eşitlenmesini ifade etmektedir (Topakkaya, 2009: 628-630).

Aristo adaleti “dağıtıcı adalet” ve “denkleştirici adalet” olarak ikiye ayırmıştır. Ona göre dağıtıcı adalet, şeref ve malların paylaşılmasından herkesin yeteneğine ve toplum içinde sahip olduğu koşullara göre kendi payına düşeni almasıdır. Dağıtıcı adaletin asıl amacı kişi ile toplum ve devlet arasındaki ilişkileri düzenlemektir. Böylece eşitlik ilkesine önemli bir yer verilmiş olmaktadır (Güriz, 2001: 8). Denkleştirici adalette ise verilen herhangi bir zararın sonuçlarını kaldırmak, ödemek veya onarmak yoluyla yeniden eski

durumun sağlanması söz konusudur. Denkleştirici adalet genel olarak bireylerin kendi aralarındaki ilişkileri düzenlemektedir (Çeçen, 1993: 37-38).

Adaletin en yaygın görünümü eşitlik biçimindedir. Bu iki kavram birbirine çok yakındır ve çoğu kez aynı anlama geldiklerinden özdeş duruma da yükselebilirler. Adalet temelde eşitlik ögesini de içerir. Eşitliğin olmadığı yerde eşitlik adalet olarak aranır. Bu noktada eşitliğin sağlanması adaletin yerine gelmesi anlamındadır. Eşitlikle beraber adalet de kendiliğinden gelecektir (Çeçen, 1993: 40-41).

Adalet, kişisel değer kazanan değer yargılarına bağlı subjektif bir kavramdır. Bu nedenle, kişiden kişiye olduğu gibi, dönemden döneme de değişmekte, dolayısıyla üzerinde kesin bir görüş birliğine varılamamaktadır. Kuşkusuz adil bir vergi sistemi, arzulanan bir özelliktir. Adalet, ahlaki bir norm olmakla beraber, pratik bir ihtiyaç olarak da belirmektedir. Çünkü yükümlüler bakımından, vergilerin kabul edilebilirlik niteliği taşıması için, adil olma özelliği de içermesi gerekmektedir (Edizdoğan, 2008: 234).

Adalet ilkesi vergilemenin en eski ve en önemli ilkelerinden birini oluşturmaktadır (Musgrave ve Musgrave, 1976: 118). Vergilemede adalet, normatif bir kavramdır. Ekonomistler uzun yıllar tanımlanması zor olan sosyal refah fonksiyonunu araştırmışlardır. Vergi politikası uzmanları ise vergi yükü ile ilgili tarifeler sunmak için uygun yöntemler düşünürken politikacılar bazı durumlarda arzu edilebilir vergi yükü ile ilgili tutumları belirlemeye ya da şekillendirmeye çalışmaktadırlar (Sheffrin, 1993: 301).

Vergilemede adalet kavramı, tarihsel süreç içinde değişik şekillerde değerlendirilmiş, ancak herkes tarafından kabul edilebilir bir şekilde sınırlarını çizme olanağı bulunamamıştır (Gökbunar, 1998: 8). Toplanacak vergilerin toplumu oluşturan bireyler arasında adalete uygun bir şekilde dağıtılması olarak ifade edilen adil bir vergi sisteminin oluşturulması, vergi sisteminin tarihi gelişimi boyunca bilim adamlarının üzerinde en fazla durdukları konulardan biri olmuştur (Edizdoğan, 2008: 234). Kamu harcamalarının finansmanının oluşturduğu yükün herkese adil bir biçimde yüklenmesi ilkesine hiç kimsenin bir itirazı bulunmamaktadır (Musgrave ve Musgrave, 1976: 118).

Adalet kavramını vergileme açısından açık bir şekilde ortaya koyan ilk düşünür Adam Smith olmuştur. Adam Smith, 1776 yılında yayınlanan “Yaratılışın Sorgulanması ve Ulusların Zenginliğinin Nedenleri” (Nations of an Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations) adlı ünlü eserinde ideal bir vergi sisteminin taşıması gereken özelliklere yer vermiş ve vergilemede adalet ilkesini “*Her devletin uyrukları, hükümetin masrafını karşılamak için, kendi güçleri ölçüsünde yani devletin koruyuculuğunda her birinin yararlandığı gelir oranında, hükümet harcamalarına katkıda bulunmalıdırlar. Büyük bir milletin bireylerine kıyasla hükümet masrafı, büyük bir mülkün ortak sahiplerinin mülkteki kazançları oranında katkıda bulunmak zorunda oldukları masraflara benzer. Bu hususun ihmali, vergilemede adalet ya da adaletsizlik olarak adlandırılır*”şekilde ifade etmiştir (Smith, 2006: 927-928).

Smith’e göre, nasıl ki ortak bir mülkün giderlerine mülk sahiplerinin tümünün ortak olarak katılması gerekiyorsa, devlet giderlerine de o devleti oluşturan bireylerin gelirleri oranında katılması gerekmektedir.

Genellikle vergilemede adalet ilkesi, gerçekte vergi yükünün dağıtımını anlamında “adalet-equity” değil, iktisadi anlamda bir “eşitlik-equality”nin gerçekleşmesini amaçlamaktadır. Çünkü Smith’in ileri sürmüş olduğu bu ilkeye göre fertlerin devlet himayesi altında sağladıkları gelir ile orantılı olarak vergi ödemeleri gerekmektedir (Turhan, 1998: 191). Vergilemede adaletin sağlanabilmesi büyük ölçüde, eşit durumdakilerin eşit muameleye tabi tutulmalarına, verginin ödeme gücü ile orantılı olmasına, gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağılımının gerçekleştirilmesine bağlıdır (Neumark, 1970: 21).

Vergi yükünün adaletli bir biçimde dağıtılmasını amaçlayan adaletli bir vergi sisteminde kimden ne kadar vergi alınacağını, fertlerin kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsünün ne olacağını saptanması büyük önem taşımaktadır. Ancak vergi adaletinin kişiye, topluma, yere ve zamana göre değişir bir niteliğe sahip olması, herkes için geçerliliği olan değişmez ölçülerin saptanmasını zorlaştırmaktadır. Bu durum bazı teknik esaslardan yararlanılmak suretiyle vergi adaletine ulaşmaya çalışma düşüncesinin ilke olarak kabul edilmesine neden olmuştur. Bu anlamda vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli dağılımı, zengin ve

fakirden aynı tutarda vergi alınmaması, kişinin ancak kendisini geçindirebilecek gelirinin vergi dışı tutulması, bekâr veya evli ya da çocuklu veya çocuksuz mükelleflerin aynı vergi yükü altında tutulmaması, emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde aynı işlemin yapılmaması gibi uygulamalar, vergi adaletinin sağlanmasına olanak sağlayabilmektedir (Erginay, 1974: 42).

Vergi adaleti sorunu ile ilgili düşüncelere ve bu konu hakkındaki politikalara hakim olmuş iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar gerçekte benzer koşulları tanımlayacak, koşullar arasındaki farkları ölçmeye yeterli bir esas sağlayacak ve değişik koşullardaki kimselerin nasıl vergilendirilmesi gerektiğini belirtecek olan fayda ve ödeme gücü yaklaşımlarıdır.

1.2.1.1. Fayda Yaklaşımı

Fayda yaklaşımı, belirli kamu hizmetlerinden yararlanacak olanların, yararlanma oranında vergi ödeyerek bu hizmetlerin finansmanına katılmaları şeklinde ifade edilmektedir. Fayda yaklaşımını uygulayabilmek için kamusal hizmetlerden elde edilen faydanın dağılımının belirlenmesi gerekmektedir (Hines, 2000: 483).

Vergilemede fayda yaklaşımı tarihsel olarak Adam Smith ve daha eski yazarlara kadar gitmektedir. Bu yaklaşım, Locke ve Hobes gibi 17. yüzyıl politika kuramcılarının sözleşme kuramına vermiş oldukları anlamdan doğmuştur (Musgrave ve Musgrave, 1989: 219). 17. yüzyılda Thomas Hobbes, verginin, her bir bireyin devletin varlığı ve sunmuş olduğu hizmetler dolayısıyla elde etmiş olduğu faydaya göre alınması gerektiğini savunmuştur. Sonraki yüzyıllar boyunca maliyeci ve iktisatçılar, böyle bir verginin yapısını, özellikle de servetin yeniden dağılımını gerçekleştirmek için kullanılıp kullanılamayacağını tartışmışlardır. Bunlardan bazıları, zenginlerin devletin sunmuş olduğu koruyucu hizmetlerden daha fazla fayda sağladıklarını ve bu nedenle de daha yüksek bir vergi yüküne tabi olmaları gerektiğini savunmuşlardır. Diğer bir kısmı ise, koruma fiyatının, diğer herhangi bir malın fiyatına benzer şekilde, her kişi için aynı olması gerektiği görüşünü dile getirmişlerdir. Üstelik toplumun en güçsüz bireylerinin aslında korumaya ve devletin sunmuş olduğu diğer hizmetlere çok daha fazla ihtiyacı olduğunu iddia etmişlerdir (Elkins, 2009: 73-74).

1888 yılında vergi yükünün dağılımı artan oranlı olabilir mi? sorusu karşılığında Antonio de Viti de Marco, kamu hizmetlerinin gelirle orantılı olarak dağıtılması gerektiğini savunmuştur (Soule, 2001: 221). Marco, vergi-kamu hizmeti ilişkisini bir değişim ilişkisi olarak görmüş ve her ferdin kamu hizmetlerinden faydalandığı varsayımıyla, ferdin gelirinin kamu hizmetlerine talebi için bir endeks olarak gösterilebileceğini ifade etmiştir (Tekin, 1978: 10).

Fayda kuramını kabul edenlerden Wicksell ise sorunun siyaset yönü üzerinde durarak, bu kuramı modern demokratik toplum ruhuna uygun bulduğu için kabul etmiştir. Ona göre toplum ferdin özgürlüğüne dayanmaktadır. Bu nedenle ferdi istemediği kamu hizmetine zorlamak doğru değildir (Tekin, 1978: 10).

Lindahl, kamu hizmetlerinin kişilerin gelirleri oranından ziyade, kişi başına düşen eşit gelir miktarına göre dağıtılması gerektiğini savunmuştur (Soule, 2001: 221). Lindahl'a göre vergilemede fayda ilkesi rasyonel ve adil bir vergi sistemi için hayati bir öneme sahiptir. Lindahl bu derece önem verdiği fayda ilkesinin anlamını "her bir kişinin ödemesi gereken marjinal vergi, kamu harcamalarının kendisine sağlamış olduğu marjinal faydayı aşmamalıdır" şeklinde dile getirmiştir (Cooper, 1994: 452). Söz konusu yaklaşım Benham gibi faydacıların "en büyük mutluluk prensibi" içerisinde de ele alınmıştır.

19. yüzyılda John Stuart Mill, faydacılığın "en fazla sayıda insana en fazla mutluluk getirme" idealini desteklemek için, vergilerin toplum üzerinde en az toplam fedakârlığa göre düzenlenmesi gerektiğini savunmuştur. En az toplam fedakârlığın ise her bir vergi mükellefinin eşit fedakârlığa sahip olması ile gerçekleştirilebileceğini ifade etmiştir (Elkins, 2009: 74).

Klasik ekonomide fayda yaklaşımı ilk olarak Adam Smith'in vergileme kurallarında ortaya çıkmıştır (Musgrave ve Musgrave, 1989: 219). Yukarıda da ifade edildiği gibi Adam Smith'in vergilemeye ilişkin olarak ortaya koymuş olduğu, "*Her devletin uyrukları, hükümetin masrafını karşılamak için, kendi güçleri ölçüsünde yani devletin koruyuculuğunda her birinin yararlandığı gelir oranında, hükümet harcamalarına katkıda bulunmalıdırlar. Büyük bir milletin masrafları, büyük bir mülkün ortak sahiplerinin mülkteki kazançları oranında katkıda bulunmak zorunda oldukları masraflara*

benzer” (Smith, 2006: 927-928) ifadeleri dikkate alındığında, onun hem fayda hem de ödeme gücü yaklaşımlarını savunduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Adam Smith, ilk olarak fayda kuramını ele almış, ancak kamusal faaliyetlerin faydasının belirlenememesinden dolayı ödeme gücü kuramına yönelmiştir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 219).

Bu yaklaşıma göre vergilemede adalet, bireylerin kamu hizmetlerinden elde ettikleri fayda oranında kamu hizmetlerinin finansmanına katılması ile gerçekleşecektir. Bu yaklaşımın ortaya koyduğu vergi adaleti, denkleştirici adalet anlayışını benimsemektedir. Çünkü bu görüşe göre vergilemenin amacı gelir ile servet dağılımındaki dengesizliği gidermek değildir. Ayrıca piyasada oluşan gelir ve servet dağılımı adil bir dağılımdır ve bu dağılıma müdahaleye gerek bulunmamaktadır.

Fayda yaklaşımı, özel sektöre veya ticarete esas olan malların kullananlar tarafından ödenmesi ilkesinin kamu sektörüne uygulanmasını gerektirmektedir. Yalnız hizmetlerin şahıslara bedel karşılığı satılması ile yetinilmeyecek, aynı zamanda vergiler sağladıkları faydaya göre ayarlanarak, tüm vergi sistemi bu ilkeye göre tespit edilecektir (Due, 1963: 114).

Fayda yaklaşımının vergi yükünün dağılımında esas olarak kabulü aslında bir benzetmeye dayanmaktadır. Nasıl ki bireyler elde ettikleri ürünler karşılığında özel sektöre bir bedel ödemekteyse, aynı şeyi kamu sektörü için de yapmaları gerektiği iddia edilmektedir. Bu görüşü kabul edenlere göre adalet, ister özel sektör, ister kamu sektörü tarafından üretilsin, kişilerin elde ettikleri bütün mal ve hizmetlerin bedelini ödemelerini gerektirmektedir. Bu durumda bazı insanların elde ettiğinin karşılığını başkalarına ödetmek tabiatı gereği adaletsizlik yaratmaktadır (Due, 1963: 114).

Vergi adaletine ulaşmada fayda yaklaşımını benimseyenlere göre adalet, eşitsizliklerin giderilmesi değil, özgürlüklerin korunmasıdır. Bu nedenle vergi adaleti de bireylerin iktisadi karar verme hürriyetlerini mümkün mertebe korumakla gerçekleşir (Yereli ve Ata, 2011: 29). Neumark bu görüşü “bireylerin özel alanlarına ve iktisadi karar hürriyetlerine yapılan vergisel müdahalelerin asgari hadde indirilmesi prensibi” olarak ifade etmektedir. Bu görüşe göre, mükelleflerin özel-kişisel durumlarına mali idarenin

müdahalesi veya bireylerin iktisadi karar hürriyetlerinin vergiler nedeniyle kısıtlanması asgari düzeyde olmalıdır (Neumark, 1975: 276).

Bu yaklaşıma göre vergilemede adaletin sağlanabilmesi için, kamu hizmetlerinden faydalanma ile ödenen vergi arasında bir bağlantı olmalıdır. Aksi takdirde, bir kesimin faydalandığı hizmetlerin bedelini başka bir kesim ödeyecek ve bu durum vergilemede mali sömürü yaratacaktır. Diğer yandan, bedelini ödemediği halde kamu hizmetlerinden fayda elde edenler de mali rant elde edeceklerdir (Kirmanoğlu, 2009: 262).

Fayda yaklaşımı altında her bir vergi mükellefi, kamu hizmetlerine olan talebi doğrultusunda vergilendirilecektir. Diğer bir deyişle vergi, kamu hizmetlerinden faydalanma derecesine göre alınan bir fiyat ya da bedeldir. Tercihler farklı olduğu için tüm vergi mükelleflerine uygulanabilecek genel bir vergi tarifesi söz konusu değildir. Satın alınan belirli bir özel mal bileşiminin tüketicilerin gelir düzeyine göre değişeceği bilinmektedir. Benzer bir durum kamu malları için de geçerli olabilir. Ancak sosyal mallar için önemli olan fiyat sabitken satın alınan miktarın gelirdeki değişikliğe göre nasıl farklılaştığı değildir. Önemli olan çeşitli tüketicilerin aynı miktar mal için ne kadar vergi ödemeye razı olduğudur. Sosyal mallar iktisatçıların düşük mal olarak nitelendirdikleri mallardan olmadığı sürece tüketicilerin bu mallar için biçtiği değer gelir ile artması beklenebilir. Basitleştirmek için vergi mükelleflerinin aynı zevklere sahip oldukları varsayıldığında, aynı gelire sahip kişiler aynı miktar için eşit değer vereceklerdir. 10.000 dolar gelire sahip kişiler, belirli bir miktar kamu hizmetine örneğin 1.000 dolar değer verir. Sunulan 1.000 birim hizmet için bu kişiler birim başına 1 dolar vergi ödemeye razı olacaktır. Gelir arttıkça gelirin marjinal faydasının azaldığı varsayıldığında 20.000 dolar geliri olan kişiler daha yüksek birim fiyatı, örneğin 2 dolar, ödemeye razı olacaklardır. Bu durumda düz oranlı vergi tarifesi uygulanmış olacaktır. Eğer bu kişiler birim başına 2 dolar değil de, örneğin 1,5 dolar ödemek isterlerse vergi tarifesi azalan oranlı olacaktır. 2 dolardan daha fazla vergi ödemeye razı olmaları durumunda ise vergi tarifesi artan oranlı bir hal alacaktır (Musgrave ve Musgrave, 1989: 220).

Fayda yaklaşımında uygun vergi tarifesi bireylerin tercihlerine bağlı olmaktadır. Diğer bir deyişle, sosyal mallara olan talebin gelir ve fiyat esnekliğine dayanmaktadır. Gelir esnekliğinin yüksek olması durumunda vergi gelirle birlikte artacaktır. Fiyat

esnekliği yüksekse bu artış azalacaktır. Daha açık bir ifadeyle, vergi tarifesi kamusal mal talebinin gelir esnekliğinin fiyat esnekliğine eşit olmasına, onu aşmasına veya onun altında olmasına göre, düz oranlı, artan oranlı veya azalan oranlı olacaktır. Ancak genel olarak değerlendirildiğinde fayda yaklaşımının uygulanması hiç de kolay değerildir. Çünkü söz konusu mal ve hizmetlerin fiyat ve gelir esneklikleri bilinemez. Üstelik çeşitli kamusal mal ve hizmetler için fiyat ve gelir esneklikleri farklı olacaktır. Ayrıca bütçenin tümü göz önüne alındığında, hangi esnekliğin daha büyük olacağı açık değerildir. Bu nedenle tarife yapısının ne şekilde olacağı sorunu çözümsüz kalmaktadır (Musgrave ve Musgrave, 1989: 220-221).

Fayda ilkesini savunan nc yazarların çoğu, devletin koruyucu fonksiyonu nedeniyle fayda ilkesinin düz oranlı vergilemeyi gerektirdiği görüşünü desteklemişlerdir. Genel olarak devletin koruyuculuğunun bedelinin gelir, refah seviyesi ve bazı durumlarda da harcamalarla orantılı biçimde ölçülmesi gerektiğini savunmuşlardır. Ancak bu yazarların tümü düz oranlı vergi konusunda hem fikir değerildirler. Rousseau, yüksek gelirli kişilerin devletin koruyuculuğundan daha fazla faydalandıklarını, Sismondi ise toplumun devletin koruyuculuğuna duyduğu gereksinimin, gelir seviyesindeki artıştan daha hızlı arttığını ileri sürerek artan oranlı vergiyi savunmuşlardır (Musgrave, 2004: 80). Grldğu üzere, fayda kuramını savunanların bir kısmı düz oranlı vergilemeyi savunurken, diğer bir kısmı da artan oranlı vergiyi savunmuştur.

Gerçekte mükelleflerin kamu hizmetlerinden ne kadar fayda sağladıkları konusu, vergi mükellefleri arasındaki ihtilaflardan birini oluşturmaktadır. Her ne kadar bazı iktisatçılar bireylerin devletten elde ettikleri fayda oranında devlete katkıda bulunmaları gerektiğini ileri sürmüşlerse de her bir bireyin devletten elde etmiş olduğu faydanın doğru şekilde llmesine imkan olmaması nedeniyle (Murphy ve Nagel, 2002: 16) iktisatçılar vergilemede fayda yaklaşımına çok fazla iltifat etmemişlerdir (Stiglitz, 1994: 497).

1.2.1.2. deme Gücü Yaklaşımı

Tarihsel olarak fayda ilkesinin temel alternatifini verginin vergi mükelleflerinin ödeme gücüne göre alınması ilkesi olmuştur (Murphy ve Nagel, 2002: 20). En geniş

anlamı ile ödeme gücü yaklaşımı, vergilerin yükümlünün ekonomik ve mali gücüne uygun olmasını amaçlayan bir yaklaşımdır (Tekin, 1978: 21).

Vergi yükünün kişiler arasındaki dağılımını hakça gerçekleştirebilmek için ödeme gücü kavramını kullanma fikrine çok eski çağlarda rastlanmıştır. 16. yüzyılda Guicciardini ve Bodin'in ödeme gücü yaklaşımına öncülük eden fikirleri daha sonraları çeşitli siyasal ve iktisadi görüşteki yazarlarca tamamlanmıştır (Uluatam, 2003: 288). Bodin'e göre vergi, olağanüstü zorlukların baş göstermesi durumunda, son çare olarak başvurulması gereken bir araç olup; adaletin temininde vergilerin mükelleflerin ödeme güçlerine göre paylaşılmasını gerektirmektedir (Seligman, 1894: 150-151).

17. yüzyıl politikacılarının çoğu da aynı şekilde vergi yükünün kişilerin ödeme güçleri ile orantılı olması ilkesini kabul etmişlerdir. Hollandalı yazar Boxhorn, açıkça, vergi yükünün ve fedakârlığın herkesçe eşit olarak paylaşılması için verginin varlıkla(servetle) orantılı olması gerektiğini ifade etmiştir (Seligman, 1894: 151).

Wagner'e göre ödeme gücü, yükümlünün kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelirden fazla olan kısmıdır. İtalyan maliyeci E. Morselli'ye göre ise bu kavram, her bireyin kendi gelir ve servetiyle orantılı olarak vergi vermesidir. Özellikle Seligman tarafından savunulan objektif vergi ödeme gücü kuramı ise şu temele dayanmaktadır: Mükelleflerin üretim ve tüketim kapasiteleri gelir artışından daha hızlı olarak artmaktadır. Bu nedenle gelir veya servet arttıkça vergi oranları da arttırılmalıdır (Tekin, 1978: 21).

U. Hicks'e göre vergileme ilkelerinden biri, fertlerin ailevi ve iktisadi durumlarının dikkate alınarak kişisel ödeme güçlerine göre vergilendirilmelerini içermektedir. Ödeme gücünden neyin anlaşıldığını objektif olarak saptamak mümkün değildir; bu daha çok siyasi bir karar konusudur (Schmölders, 1976: 58).

Kamu maliyesi literatüründe ilk olarak Adam Smith tarafından savunulduğu düşünülen ödeme gücü yaklaşımı, modern kamu kesimi ekonomisinin başlangıcından bu yana hala varlığını sürdürmektedir (Tresch, 1981: 263). Aslında Adam Smith, 1759 yılında yayınladığı "Ahlaki Duygular Teorisi" (Theory of Moral Sentiments) başlıklı felsefi çalışmasında baştan sona kadar fayda yaklaşımını savunmuştur. Fakat 1776 yılında

yayınlanan “Yaratılışın Sorgulanması ve Ulusların Zenginliğinin Nedenleri” adlı eserinde fayda yaklaşımının yerine ödeme gücü yaklaşımını ikame etmiştir. Adam Smith bu eserinde vergilemeye ilişkin ilk ifadelerinde mükelleflerin mümkün olduğunca ödeme güçleriyle orantılı olarak hükümet masraflarına katkıda bulunmaları gerektiğini savunmuştur (Musgrave, 1990: 114).

Ödeme gücü ilkesine göre vergi, mükellefler arasında vergi ödeyebilme kapasiteleri dikkate alınarak dağıtılmalıdır. Bu ilkeye göre vergilendirmenin temelinde ödeme gücü kavramı yer almaktadır. Kamu malları için ödenmesi gereken vergi, söz konusu mal ve hizmetlerden sağlanan faydaya göre değil; sahip olunan ödeme gücü ile orantılı bir şekilde olmalıdır. Ödeme gücüne göre vergilendirme, kamu mallarının faydalarını dikkate almamakta ve vergi yükünün adil paylar şeklinde dağıtılması gerektiğini savunmaktadır (Musgrave, 1996: 343).

Vergilemede ödeme gücü yaklaşımının iki yönü bulunmaktadır. Bu yaklaşım bir yönüyle tek başına düşünülen bir kişinin vergi mükellefiyetinin ölçüsünün ne olması gerektiği konusunda sınır ve kıstaslar koyarken, diğer yönüyle de vergi yükünün mükellefler arasında dağıtımını yani mükelleflerin karşılaştırmalı vergi yüklerini dikkate almaktadır (Neumark, 1975: 136).

İyi bir vergi sisteminden bahsedilmek için vergi otoritesi ilk olarak aynı ekonomik durumda bulunanların aynı düzeyde ve zenginlerin fakirlere göre daha fazla vergi ödeyecekleri bir düzen oluşturmalıdır. Ayrıca vergi otoritesinin, artan oranı, zengin kişinin fakire göre servetinin daha büyük bir kısmını vergilendirecek şekilde düzenlemesi gerekmektedir. 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 vergi sistemidir*” değerlendirmesi yapılabilir (Benham, 1942: 116).

Yatay ve dikey adalet kurallarının her ikisinin de gerçekleşmesi, ödeme gücünün nicel bir ölçümünü gerektirir. İdeal olarak, böyle bir ölçüm, şimdiki ve gelecekteki tüketim, servet ve boş zaman tercihini içerecek şekilde kişinin tüm tercihlerini ve tüm refah

göstergelerini yansıtmalıdır. Maalesef, uygulamada böyle ayrıntılı bir ölçüm söz konusu değildir. Özellikle boş zamanın değeri ölçülemez. Kullanılacak en iyi indeksin ne olduğu da önemlidir: Ödeme gücü kriteri olarak gelir, tüketim, yoksa servetin mi alınması gerektiği (Musgrave ve Musgrave, 1989: 223) sorusunun kesin bir yanıtı bulunmamaktadır.

Devletin adil bir vergilendirmeyi gerçekleştirebilmesi için bireylerin ödeme gücüne ulaşması ve bu doğrultuda vergilendirmeyi gerçekleştirmesi gerekmektedir. Devletin toplumdaki tüm bireylerin gerçek ödeme gücünü bilmesi durumunda götürü vergileme yoluyla vergilemede adaletin sağlanması mümkün olabilirdi. Fakat gerçekte devletin toplumdaki bireylerin ödeme gücünü tam olarak bilmesi mümkün değildir. Bu nedenle devlet, bireylerin ödeme gücünün göstergesi olarak gelir, tüketim ve serveti vergilemenin temeli olarak almak zorundadır (Karayılmazlar ve Güran, 2005: 143).

Gerçekte ödeme gücü yaklaşımı hakkındaki tartışmalar eski kamu maliyesi biliminden günümüz modern vergi kanununa kadar değişmemiştir. Bu tartışmaların sona ermesi bir yana, mevcut ekonomik ve siyasi koşullar bu konu ile ilgili yeni engeller oluşturmaktadır (Domingues Crespo, 2010: 50). Ödeme gücü ilkesinin iki boyutu bulunmaktadır. Birincisi, aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı vergiyi ödemeleri anlamına gelen yatay adalet ilkesi, ikincisi ise zenginlerin fakirlerden daha yüksek vergi ödemelerini ifade eden dikey adalet ilkesidir.

1.2.1.2.1. Yatay Adalet İlkesi

Yatay vergi adaleti kavramının geleneksel tanımı, eşit durumda bulunanlara vergisel açıdan eşit muamelede bulunması şeklindedir (Rosen, 1977: 1) ve genel olarak üzerinde yoğun tartışmaların bulunmadığı bir konudur. Yatay vergi adaleti ilkesi, vergileme konusunda keyfi ayrımcılığa karşı koruma sağlamaktadır. Yatay eşitliğin öncüsü olan Henry Simons, aynı koşullardaki tüm bireylerin benzer vergi yüküne katlanması gerektiğini ifade etmiştir. Benzer koşulların tanımlanmasında, örneğin birikim ya da tüketim, yıllık ya da ömür boyu şeklinde, açıklıklar bulunmasına rağmen, eşit durumda bulunanlara eşit muamelede bulunması ilkesi genel olarak kabul görmüştür (Musgrave, 1990: 113).

Yatay eşitliğe verilen öneme rağmen, vergi adaletine ilişkin literatürde yatay eşitliğin önemi ihmal edilerek daha çok dikey vergi adaleti üzerinde durulmuştur. Üzerinde tartışılan dikey vergi adaletine uygunluk, yatay vergi adaletine uygunluğu da garanti etmektedir. Ancak yatay vergi adaleti, bizzat dikey vergi adaletine uygunluğu garanti etmemektedir. Bu nedenle, dikey vergi adaleti temel kural olarak görülmektedir. Yatay adalet ise dikey adaletin bir sonucudur. Kaplow (1989) bir çalışmasında bu sonucu desteklemiş ve Musgrave bunu “Eşit durumda olan kişilere eşit şekilde muamelede bulunulmasını gerektiren, vergilemede adalet ilkesi, en yaygın kabul gören vergileme ilkesidir. Yatay adalet ilkesi, eşit ödeme gücüne sahip olan kişilerin eşit şekilde vergilendirilmesini, eşit ödeme gücüne sahip olmayan kişilerin ise farklı şekilde vergilendirilmesini gerektiren ödeme gücü yaklaşımına dayanmaktadır. Bunun yanında, adalet ilkesinin, ödeme gücü yaklaşımından daha fazlasını ifade etmediği şeklinde bir görüş de birçok kişi tarafından kabul edilmektedir. Gerçekten, dikey adalet konusu hakkında ya da farklı durumda olan kişilerin nasıl farklı vergilendirileceği konusunda söylenilebilecek çok az şey olmasına rağmen yatay adalet kuralının son derece makul olduğu savunulmuştur. Yatay ve dikey adalet, aynı madeni paranın farklı yüzleri gibidir. Eğer eşit durumda olmayanlar arasında ayırım yapmayı gerektirecek açıkça belirtilmiş herhangi bir neden söz konusu değilse, eşit durumda olanlar arasındaki ayırımdan kaçınmanın nedeni ne olabilir? Dikey adalet olmadan yatay adaletin uygulanması en iyi olasılıkla keyfi bir ayrımcılığa karşı koruma sağlayabilir” cümleleriyle ifade etmiştir (1990: 113-114).

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere aslında vergilemede yatay ve dikey adalet ilkeleri birbirinin alternatifi değil tamamlayıcısı durumundadırlar.

Yatay adalet ilkesine göre, gelir, servet ve ailevi durumları aynı olan iki mükellefin aynı vergiyi ödemeleri gerekmektedir. Dolayısıyla bu yükümlülerden birinin ücretli diğerinin ise serbest meslek erbabı olmasının, yani gelirlerini farklı kaynaklardan sağlamalarının, birinin gayrimenkule diğerinin de menkul değerlere sahip olması gibi servetlerinin biçimlerinin farklı olmasının bir önemi yoktur. Bu ilkeye göre önemli olan gelirin safî tutarıdır. Örneğin her ikisi de yılda 24.000 lira kazanan iki mükellefin aynı vergiyi ödemeleri gerekmektedir. Mali olaylar vergi-harcama şeklinde iki yönlü olduğundan, mükellefler kamu harcamalarından eşit bir biçimde yararlanamazlar.

Böylelikle, mükelleflerden birinin daha ucuz bir lojmanda oturması durumunda eşitlik bozulur.

Yatay adalet ilkesinin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için, gelirin ekonomik anlamda tanımı yapılarak, vergi matrahının gelirin tüm unsurlarını içermesi sağlanmalıdır. Parasal-parasal olmayan, maddi-maddi olmayan, gerçekleşmiş-gerçekleşmemiş ayrımı yapılmadan her tür gelir unsuru üniter gelir vergisi beyannamesinde yer almalıdır (Edizdoğan, 2008: 237-238).

1.2.1.2.2. Dikey Adalet İlkesi

Dikey adalet ilkesi, zenginlerin fakirlerden daha fazla vergi ödemeleri gerektiğini ifade etmektedir. Bu ölçüte göre vergi sisteminin amaçlarından biri, ödeme gücü arttıkça vergi oranlarının gittikçe artan oranlı olmasıdır. Böylece vergi sonrası gelir dağılımı daha adil olacaktır (Osberg, 1993: 75).

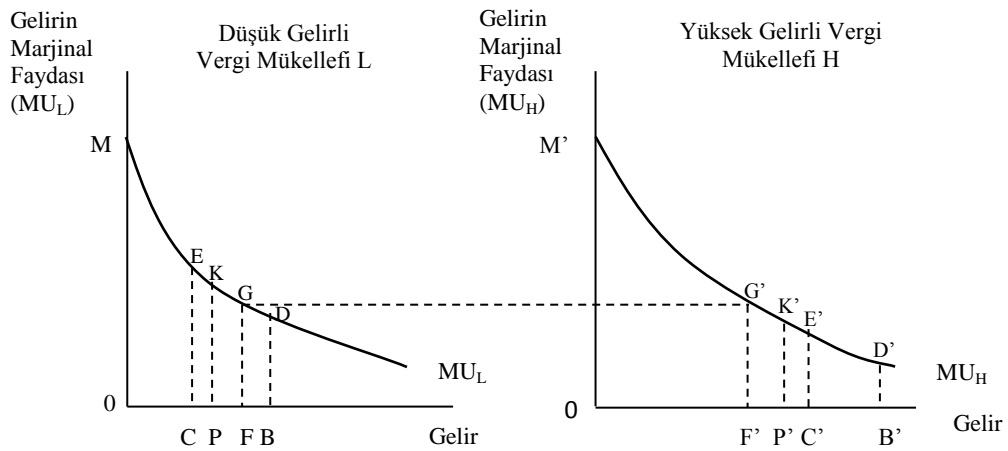
Sosyal ve ekonomik durumları aynı olan kişiler yatay eşitlik yaklaşımı içinde aynı koşullarda vergi vereceklerdir. Vergi kanunlarının mükelleflere eşit şekilde uygulanması ile yakından ilgili olan yatay adalet, vergi ödeme gücüne göre vergilendirme açısından son derece önemlidir. Dikey adalet ise, sosyal ve ekonomik durumları birbirinden farklı olan kişilerden birinin diğerinden farklı boyutta vergi ödemesini öngörmektedir. Gerek kişisel ve ailevi, gerekse sahip oldukları ekonomik olanaklar ve yaşamlarını sağlama biçimleri itibarıyla mükellefler birbirinden farklı konumlara sahiptirler (Akdoğan, 2009: 202). Bu nedenle dikey vergi adaleti tabiatı gereği son derece tartışmalı bir kavramdır. Çünkü farklı ödeme gücüne sahip olanların vergileme açısından nasıl farklı bir muameleye tabi tutulacağı belirsizdir. Yatay adalet, adalet kavramının minimal bir kuralı iken, dikey adalet sosyal beğeni ve siyasi bir tartışma meselesidir (Musgrave, 1990: 113).

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi için gerçekleştirilmesi gerekli olan temel ilkeler fedakârlık yaklaşımınca ortaya konulmuştur. Vergi ödemesinin neden olduğu refah kaybının, yani fedakârlığın kişiler arasında eşit dağıtılması gerektiği fikri, ödeme gücü ilkesini haklı göstermek için ileri sürülen en önemli nedendir. Çünkü gelir arttıkça gelirin marjinal faydası azalıyorsa kişilerin ödeme güçleri arttıkça belli bir vergi ödemenin

doğurduğu refah kaybı da azalacaktır. Yani mükelleflerin katlandıkları fedakârlığın eşit olması gerekmektedir (Uluatam, 2003: 290-291). Aynı gelire sahip olanların aynı vergiyi ödemeleri durumunda katlandıkları fedakârlık eşittir. Fakat farklı gelire sahip olanların eşit fedakârlıkta bulunmaları artan oranlı vergilemeyi mi gerektirir? Bu sorunun cevabı gelirin fayda eğrisinin şekline ve fedakârlıkta eşitliğin hangi kurala göre tanımlandığına bağlı olarak değişmektedir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 229).

Eşit fedakârlık kavramının “eşit mutlak fedakârlık”, “eşit oranlı fedakârlık” ve “eşit marjinal fedakârlık” olmak üzere üç biçimi bulunmaktadır. Eşit mutlak fedakârlık görüşüne göre, her mükellefin vergi dolayısıyla varlığında meydana gelen azalmanın neden olduğu fayda kaybı aynı miktarda olmalıdır (Turhan, 1998: 218). Başka bir ifadeyle zengin, fakir tüm vergi mükelleflerinin vergi nedeniyle katlandığı fedakârlık eşit olmalıdır (Uluatam, 2003: 290-291). Eşit oranlı fedakârlık görüşünde, zenginlerin fakirlere kıyasla toplumdan daha fazla fayda sağladıkları varsayılarak, zenginlerin fakirlerden daha fazla vergilendirilmesi gerektiği düşüncesi hâkimdir (Akdoğan, 2009: 204). Son olarak eşit marjinal fedakârlık görüşü ise, yalnız zenginın fakirden daha çok vergi ödemesini değil aynı zamanda vergi sonrasında kalan gelirin marjinal faydasının da herkes için aynı olmasını gerektirmektedir (Uluatam, 2003: 291). Şekil 1, eşit mutlak fedakârlık, eşit oranlı fedakârlık ve eşit marjinal fedakârlık kavramlarını açıklamaya yardımcı olmaktadır.

Şekil 1: Fedakârlıkta Eşitliğin Ölçüleri



Kaynak: Musgrave ve Musgrave, 1989: 229.

Şekilde görüldüğü gibi her iki mükellefin marjinal fayda eğrileri aynıdır ve azalan bir seyir izlemektedir. L'nin vergi öncesi geliri OB , H'nin vergi öncesi geliri OB' kadardır. L ve H'nin toplam faydaları sırasıyla $OBDM$ ve $OB'D'M'$ 'dir. Vergi miktarını ifade eden T , her iki mükelleften de alınacak olursa, vergi yükünün üç ayrı fedakârlık türüne göre nasıl dağıtılacağı belirlenmesi gerekmektedir.

Eşit mutlak fedakârlık kuralı altında, OB kadar gelire sahip olan L, CB kadar; OB' kadar geliri olan H ise $C'B'$ kadar vergi ödeyecektir. $CB+C'B'$ ise devletin elde etmek istediği vergi miktarı olan T 'yi göstermektedir. L'nin fayda ya da fedakârlık kaybı $CBDE$ 'ye eşitken, H'nin kaybı $C'B'D'E'$ kadardır. T , $CBDE=C'B'D'E'$ şeklinde dağıtılmalıdır. Marjinal fayda eğrisinin yatay eksene paralel olması durumunda eşit mutlak fedakârlık tüm gelirler için ödenecek vergi miktarının aynı olmasını gerektirecekti. Bu durumda eşit mutlak fedakârlık baş vergisine¹ denk gelmektedir. Fakat şekilde görüldüğü gibi marjinal fayda eğrisi giderek azalan bir eğime sahip olduğu için, ödenecek vergi miktarının gelirdeki artış ile birlikte artması gerekmektedir. Bu durum kesin olmakla birlikte, artan oranlı bir vergi tarifesinin uygulanmasını gerektirmemektedir. Vergi yükünün dağılımı, gelirin marjinal fayda elastikiyetinin 1'den daha büyük, 1'e eşit veya 1'den daha düşük olmasına bağlı olarak, artan oranlı, düz oranlı veya azalan oranlı bir vergi tarifesinin uygulanmasına yol açacaktır. Ancak eşit mutlak fedakârlığın artan oranlılığı gerektirdiğini ortaya koyan kesin bir dayanak noktası bulunmamaktadır (Musgrave ve Musgrave, 1989: 229-230).

Eğer vergi yükü eşit oranlı fedakârlık yaklaşımına göre dağıtılsa, L, PB kadar; H ise $P'B'$ kadar vergi ödeyecek ve devletin elde etmek istediği vergi miktarı olan T , $PB+P'B'$ 'e eşit olacaktır. Vergi, iki mükellef arasında bölüşürülecek ve L'nin vergi öncesi fayda kaybı ($PBDK/OBDM$) ile H'nin kaybı ($P'B'D'K'/O'B'D'M'$) birbirine eşit olacaktır. Bu kural altında, sabit marjinal fayda eğrisi düz oranlı vergiyi gerektirecektir.

Eşit marjinal fedakârlık kuralı altında L, FB kadar, H de $F'B'$ kadar vergi ödeyecek ve devletin elde etmek istediği vergi miktarı olan T , $FB+F'B'$ toplamı kadar olacaktır. Marjinal fedakârlık, $FG=F'G'$ olduğu için her iki mükellef için de aynıdır. Aynı zamanda,

¹ Bireyler arasında ekonomik anlamda herhangi güç farklılığının bulunmadığı varsayımıyla kişi başına eşit miktarda alınan bir vergi olup, konusu ve matrahı mükellefin kendisidir.

toplam fedakârlık ($FBDG+F'B'D'G'$) her iki mükellef için de minimize edilmiş olacaktır. Vergi sonrası faydalar ise $OF=O'F'$ şeklinde eşitlenecektir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 230).

L ve H için üç kural karşılaştırıldığında, L'nin sırasıyla eşit marjinal fedakârlık, eşit oranlı fedakârlık ve eşit mutlak fedakârlık yaklaşımlarının tümünde en iyi durumda olduğu görülür. Hangi kural seçilirse seçilsin H, L'den daha fazla vergi öder. Bu durum marjinal fayda eğrisinin azalan eğimini yansıtır. Fakat bu sonuçlar marjinal fayda eğrisinin şeklinin bilindiği ve tüm mükelleflere aynı marjinal fayda eğrilerinin uygulandığı varsayımları altında geçerlidir. Gerçekte ise bu varsayımların ikisi de tam olarak gerçekleşmemektedir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 231).

Bu nedenle eşit mutlak fedakârlık ilkesinde mükelleflerin tümünün kamu hizmetlerinin finansmanı için eşit miktarda vergi ödemesi söz konusu olduğu için aslında vergi tersine artan oranlı bir hal alır. Bu durum, düşük gelirlilerin daha yüksek, yüksek gelirlilerin ise daha düşük vergi ödemelerine sebep olacağı için son derece adaletsiz bir durum ortaya çıkar. Eşit oranlı fedakârlık ilkesine göre ise, mükelleflerin tümü gelirlerinin eşit oranını vergi olarak ödemelidir. Neo klasik iktisadın marjinal fayda teorisi dikkate alındığında, aynı oran uygulansa bile mükelleflerin ödedikleri vergi dolayısıyla katlandıkları fedakârlıklar farklı olacaktır. Çünkü düşük gelirlili bir mükellefin gelirinin %10'unun kendisine sağlayacağı fayda, yüksek gelirlili bir mükellefin gelirinin %10'unun kendisine sağlayacağı faydadan daha yüksektir. Her ne kadar aynı oranda vergi ödemek ilk bakışta eşit fedakârlıkta bulunmak gibi görülse de, gelirin azalan marjinal faydası ilkesi gereği, düşük gelirlili mükellefin katlandığı fedakârlık daha yüksek olacaktır. Eşit marjinal fedakârlık ilkesine göre vergileme, mükelleflerin vergi ödeme nedeniyle katlandıkları fedakârlıkların eşitlenmesini gerektirir ki ve bu şekildeki bir vergileme de artan oranlılıkla gerçekleştirilebilir (Yılmaz, 2006: 241).

1.2.2. Vergilemede Genellik İlkesi

Vergilemede genellik ilkesine göre bir toplumda yaşayan bireyler arasında cinsiyet, dil, din, ırk ya da milliyet ayrımı gözetilmeksizin herkes, anayasada ve vergi kanunlarında belirtilen vergi konusu ile bağıntı içerisinde bulunduğu takdirde vergi yükümlüsü olmalı ve

vergisini ödemelidir (Aktan, 2001: 135). Diğer bir ifadeyle, bir ülkede sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin, bütün vatandaşlar, kendi gelir ve servetlerinden vergi vermek zorundadırlar. Buna göre ülke sınırları içinde yaşayan tüm vatandaşlar, yabancılar ve yurt dışında ikamet etmekle beraber ülke içinde malı ve emlaki bulunan herkes vergi ödemekle yükümlüdür (Orhaner, 2000: 150).

Vergi sisteminde vergilerin ödeme gücünü yansıtan tüm kaynaklardan değil de bir ya da birkaçından alınması genellik ilkesine uymayan bir durumdur. Genellik ilkesi olarak belirtilen durumların dışında kalan uygulamaları genellik değil, “*özellik ilkesi*” kapsamında değerlendirmek mümkündür. Bir başka deyişle, genellik ilkesi geniş anlamda, vergi ve harcama programlarının uygulanmasında herhangi bir kişiye ya da kesime özel ayrıcalıklar sağlanmaması anlamına geldiği için, “*özellik ilkesi*” genellik ilkesine zıt bir uygulama olmaktadır (Aktan ve diğerleri, 2001: 38).

Anayasal İktisat perspektifinden konuya bakan Buchanan da, özellikle Hayek’in çalışmalarında vurguladığı ve özgür bir toplum için gerekli gördüğü “genellik ilkesi” üzerinde durmaktadır. Buchanan’a göre eğer vergileme ve harcama üzerine anayasal bir sınırlama getirilecek ise, bu genel olmalı ve bir ayrımcılık söz konusu olmamalıdır. Toplumunu oluşturan bütün gruplar ve sınıflar arasında kesinlikle bir ayrımcılığa gidilmemelidir (Sağbaş ve Odabaş, 2004: 119). Günümüzde bu ilke, genel olarak her vatandaşın ödeme gücü oranında vergi kapsamına alınması, ödeme gücü zayıf olanların ise vergilendirilmemesi biçiminde ortaya konulmaktadır (Herekman, 1989: 32).

Ülkelerin anayasalarında genellik ilkesi ile ilgili olarak çeşitli hükümlere yer verilmiştir. Örneğin ABD Anayasasının ilk maddesinde, “Kongre; vergi, harç, gümrük, üretim ve tüketim vergisi belirlemek ve toplamak, kamu borçlarını ödemek ve Birleşik Devletlerin ortak savunmasını ve genel refahını sağlama erkine sahiptir” hükmü yer almaktadır (The Constitution of the United States).

Herkesin vergi ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerektiğini belirten genellik ilkesi; herkesten vergi almayı, herhangi bir ayırma ve kayırma yapmamayı, vergilemede din, ırk, dil, mevki vb. gibi özellikleri dikkate almamayı ifade etmektedir. Oysa bazı vergilerde yerli-yabancı mal, emek-sermaye geliri ayrımları görülmekte, indirimler

tanınmakta, bazı vergi konularından ya da kişilerden vergi alınmamaktadır. Amaçlarına göre yararlı sonuçlar yaratmasa bile bu tür uygulamalar genellik ilkesinin tam uygulanamaması demektir. Ayrıca bu tür uygulamalar vergi adaletini bozucu etkiler de yaratabilmektedir (Orhaner, 2000: 150).

1.2.3. Vergilemede Basitlik İlkesi

İyi bir vergi sisteminin temel özelliklerinden biri de basitliğidir. Basitlik ilkesi hem verginin tarhi ve tahsili hem de denetimi açısından önemlidir. Daha basit bir vergi sistemi, gerek vergi idaresi gerekse vergi mükellefinin işlerini kolaylaştıracak ve yükünü hafifletecektir. Bir vergi sistemi basit olduğu ölçüde uygulanabilir (Dileyici ve Özkıvrak, 2000: 90-93).

Basitlik ilkesi, vergilerin, vergi mükelleflerinin vergiye uyum maliyetlerini ve vergi dairelerinin idari maliyetlerini minimize edecek şekilde tasarlanmasını ifade etmektedir (Nunns, 2009: 4).

Bir vergi sisteminde basitlik ilkesinin önündeki en büyük engel, vergi sisteminin çok boyutlu karmaşıklığıdır. Slemrod'a göre, bir vergi sisteminin karmaşıklığı, bireyler ve işletmelerce doğrudan yüklenilen "uyum maliyetleri" ile devlet tarafından yüklenilen "idari maliyetler" in toplamına eşittir. Uyum maliyetleri, genel olarak vergi mükelleflerinin, gerekli beyannameleri hazırlamak ve dosyalamak, vergi kanunlarını öğrenmek ve vergi amaçlı kayıt tutmak için zaman harcamaları şeklindedir. Bu maliyetler ayrıca, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma amacıyla zaman ve para harcamalarını da kapsamaktadır. İdari maliyetler, hükümetler tarafından yapılmasına rağmen nihai olarak bireyler tarafından karşılanmaktadır. Bir vergi sisteminde vergilerin toplanması için vergi idaresinin yapmış olduğu tüm harcamalar idari maliyetleri oluşturmaktadır (Gale ve Holtzblatt, 2000: 3).

Vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi maliyetlerindeki artışı da beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla vergi sisteminin basitleştirilmesi, vergi mükelleflerinin vergisel düzenlemelere uyum sağlamak için harcamış oldukları zamanın ve maliyetlerin azalmasına neden olacaktır (Blumenthal ve Slemrod, 1992: 185).

Vergi yapısı her zamankinden karmaşık hale geldikçe, mükellefler açısından vergi ödemelerini yerine getirmek zahmetli bir hal almaktadır. Bunun nedenlerinden biri, her şeyden önce yeni vergi kanunu hazırlamak için daha fazla zamana ve çabaya ihtiyaç vardır. İkinci neden, kamu sektöründe yeni kanunu anlayan ve sonrasında vergi mükellefleri ile işverenlerin bu yasaya uyup uymadığını belirleyen büyük miktarda iyi eğitim almış ve pahalı işgücüne duyulan gereksinmedir. Bu tabii ki hükümet için bir sorun değildir. Çünkü bu harcamalar daha fazla ve daha yüksek vergiler yoluyla halka devredilmektedir (Braestrup, 2000: 13).

Vergi yapısının karmaşıklığı kaçınılmaz bir şekilde çeşitli yasal boşluklar yarattığı için, vergi ödeyen bireyler ve işletmeler vergi ödemediği için vergi sistemindeki yasal boşlukları öğrenmek için çaba harcamaktadırlar. Tam zamanlı işlerde çalışan tecrübeli avukat ve muhasebecilerin çoğu, zamanlarının büyük bir kısmını vergiden kaçınmayı sağlayan bu verimsiz faaliyetler için israf etmektedirler. Daha basit vergi kurallarının ihlali daha zordur ve uyum maliyetleri de daha düşüktür. Çünkü, kuralları öğrenme çabası olmadan yalnızca verginin ödenmesi söz konusudur. Üstelik, özellikle yüksek vergi oranlarının yer aldığı karmaşık vergi sistemleri bireyleri ve baskı gruplarını daha çok yasal boşluklar elde etmek için lobicilik yapmaya sevk etmektedir (Braestrup, 2000: 14-15).

Basitlik, genellikle diğer vergi politikası amaçlarıyla çatışmaktadır. Pek çok insan, vergilerin basit olmasının yanı sıra adil ve ekonomik refah için elverişli ve uygulanabilir olması gerektiğine inanmaktadır. Hatta bu hedefler konusunda aynı fikirde olan insanlar genelde bu hedeflerin nispi önemleri konusunda aynı fikirde değildirler (Burman ve Gale, 2001: 1).

1.2.4. Vergilemede Etkinlik İlkesi

Vergisel açıdan etkinlik kavramı, vergilerin tasarruf, yatırım, çalışma-boş zaman tercihi ve bunlara bağlı olarak ekonomik büyüme üzerinde olumsuz etkiler göstermemesi olarak ifade edilmektedir (Dileyici, 2003: 92). Literatürde etkinlik ilkesi genel olarak tarafsızlık ve iktisadi etkinlik ilkeleri ile aynı anlamda kullanılmaktadır.

Vergileme ilkeleri üzerindeki tartışmalarda, özellikle dağıtım siyasetine ilişkin olarak yapılanlarda, vergilemenin tarafsızlığı ya da vergilemede etkinlik ilkesi uzun zamandır çok önemli bir rol oynamıştır. Bu ilke en dikkate değer ifadesini “Edinburg Kuralı” olarak ifade edilen “leave them as you find them” (onları bulduğun gibi bırak) kuralında bulmuştur. Bu ilkeye göre vergileme ile mükelleflerin nisbi iktisadi ve mali durumlarında hiçbir değişiklik olmamalıdır (Neumark, 1975: 35-36).

Bir vergi sisteminin ekonomik etkinliği sağlayabilmesinin birçok yolu bulunmaktadır. Bu bağlamda bir vergi sistemi, çalışma olanakları, tasarruf, sermaye projelerine yatırımda bulunma, risk alma ve yenilik yapma, kaynakları etkin kullanma ve kaynakların toplumun ihtiyaçlarına en iyi biçimde hizmet edebilmek amacıyla tahsisi konularında etkide bulunmaktadır (Akalin, 1981: 288).

Her vergi sistemi, kişi davranışlarını etkilemektedir. Üstelik, devlet kişilerden vergi yoluyla para almaktadır ve bireylerin buna bir şekilde karşılık vermesi doğaldır. Vergi sisteminin saptırıcı olmayan biçimde olmasını istemek, kişilerin vergiye karşı hiçbir tepki göstermemeleri anlamına gelmektedir. Bir vergi, yalnızca bir kişinin vergi yükümlülüğünü değiştirebilmek için yapacağı hiçbir şeyin olmaması halinde saptırıcı olmayan bir vergi halini almaktadır. İktisatçılar saptırıcı olmayan vergileri götürü (sabit vergi miktarlı) vergiler olarak nitelendirmektedirler. Sapmalar, bireylerin vergi yükümlülüklerini azaltmaya çalışmaları ile bağlantılı olarak gerçekleşmektedir (Stiglitz, 1994: 481-482).

David Ricardo’ya göre, sermaye birikimini azaltma eğiliminde olmayan hiçbir vergi yoktur. Dolayısıyla vergilemenin asıl kötülüğü vergi konularının seçimi ile ilgili değil, genel etkileriyle ilgilidir. Vergileme, şekli ne olursa olsun daha büyük veya daha küçük kötülükler arasında yapılacak seçimden başka bir şey değildir. Hiç şüphesiz, Ricardo’ya göre en kötü olan vergiler, piyasada oluşan gelir ve servet dağılımına müdahalede bulunan vergilerdir (Scmolders, 1976: 48).

Vergileme kişilerin satın alma gücünün bir kısmını kamu kesimine aktardığı için vergi ödeyen kişi vergi öncesi duruma göre daha düşük bir refah düzeyine inmektedir. Böyle bir refah azalışı vergi almanın doğasında vardır ve devlet vergi almaktan vazgeçmedikçe bu tür bir refah azalışı ortadan kaldırılamaz. Devlete aktarılan satın alma

gücünün doğurduğunun ötesinde, vergileme biçimine bağlı olarak fazladan bir yük ortaya çıkması durumunda vergi sisteminde ek bir yükten bahsedilebilir. Dolayısıyla etkin bir vergi sistemi, gelir etkisi dışında ek yük doğurmayan bir vergi yapısını, etkin olmayan vergi sistemi ise böyle bir yükün varlığını göstermektedir (Uluatam, 2003: 284).

Aşırı vergi yükü, normalin üzerinde alınan bir verginin yarattığı refah kaybını ifade etmektedir. Bir vergi mükellefinin faaliyetlerine dayalı olan tüm vergiler aşırı bir yük oluşturabilir. Yalnızca mükellef davranışlarına dayalı olmayan götürü bir vergi aşırı yükü önlemektedir. Bir gelir vergisi, mükelleflerin elde etmiş oldukları gelir ve bu mükelleflerin vergi sonrası gelirleri arasında farklılık yaratması nedeniyle aşırı bir yük oluşturmaktadır. Bu farklılık mükelleflerin davranışlarını değiştirmelerine neden olmaktadır. Örneğin, ücretler üzerinden alınan bir vergi, vergi mükellefinin daha az ya da daha çok saat çalışmasını etkileyebilir. Benzer şekilde, tasarruflar üzerinden alınan bir vergi, daha az ya da daha çok birikimde bulunmasına neden olabilir. Ödenen vergilerin mükellef davranışlarını değiştirmesine ilave olarak, bu davranış değişiklikleri vergi mükellefleri için refah kaybına da neden olmaktadır (Repetti, 2008: 1181).

Verginin ek yükü, temelde çeşitli mal ve hizmetlerin kullanımı konusundaki tercihlerin vergi nedeniyle değişmesinden doğmaktadır. Vergi sonrasında mükellefler daha az gelire sahip olmaktadır. Bununla birlikte, vergi çeşitli mal ve hizmetlerin nispi fiyat yapısını değiştirdiğinden, mükellefler bu yeni duruma uyabilmek için eskisinden farklı biçimde davranmak, başka türlü bir tercih yapmak, bazı mal ve hizmetleri diğerleri yerine ikame etmek zorunda kalmaktadırlar. İşte, verginin gelir etkisi yanında bu tür bir ikame etkisi de vardır ki, bu etki, etkin bir vergiye kıyasla refah düzeyinde daha büyük düşüşlere yol açmaktadır (Uluatam, 2003: 284).

Vergi sisteminin günün ekonomik koşullarına ve gereksinimlerine uygun bir biçimde düzenlenmesi ekonomik etkinlik görüşünün ortaya koyduğu bir kuraldır. Bu kurala göre vergi sistemleri, içinde bulunulan ekonomik duruma, gerekli etkiyi sağlayacak biçimde düzenlenmelidir. Vergi, kamu ekonomisinin finansmanında kullanılan en önemli bir araç niteliğinin ötesinde, konjonktür ve istihdam politikası amaçlarına olanak verdiği ölçüde etki edebilecek bir biçimde kullanılabilir (Herekman, 1989: 32).

Vergilemede ekonomik etkinlik ile bir vergi sisteminin, kişi başına üretimin azamileştirilmesi ve mümkün olan en yüksek kalkınma hızının sağlanmasını kolaylaştırmak için, bir yandan aşırı vergi yükünü önleyecek, diğer taraftan reel gelir artışına yararlı ekonomik davranışları teşvik edecek bir niteliğe sahip olması hedeflenmektedir (Gökbunar, 1998: 8).

Ancak uygulamada vergilemede adaletin sağlanması için getirilen bazı düzenlemeler etkinliğin sağlanması açısından sakıncalı olabilmektedir. Bu iki ilke arasındaki dengeyi korumak amacıyla geliştirilen “optimal vergileme” adil bir vergi yükü dağılımını sürdürme ve vergi gelirlerini artırmak ihtiyacı nedeniyle ortaya çıkan sınırlamalara bağlı olarak verginin yol açtığı sapmaları en az düzeyde tutma anlamına gelmektedir (Auerbach ve Hines, 2001: 93).

1.2.5. Vergilemede İstikrar İlkesi

İstikrar ilkesi, özünde vergilerin kanunlara dayalı olarak alınması gerçeğine dayanmaktadır. İstikrar ilkesine göre, vergi kanunlarının tarh ve tahsil işlemlerini ilgilendiren hükümleri ile vergi oranları mümkün olduğunca az değiştirilmelidir (Şenyüz, 1993: 209). Neumark, vergi hukukunun daimiliği ilkesi adı altında istikrar ilkesini, vergi yönetmeliklerinde yer alan hükümler ile tarifeye ilişkili olmayan bütün vergi hukuku normlarının sadece büyük zaman aralıkları ve mümkün olduğu kadar genel nitelikteki sistemli vergi reformları çerçevesinde değiştirilmesi şeklinde ifade etmiştir (Neumark, 1975: 395-396). Vergileme ile ilgili olarak sık sık değişiklikler yapılması, mükelleflerin ve vergi idaresinin sürekli değişen vergi kanunlarını öğrenme ve uygulamada karşılaşacakları güçlükler önlenmiş olmaktadır (Özer, 1977: 66-67).

1.3. Vergi Tarifesi

Vergi tarifesi, ödenecek vergi miktarının hesaplanabilmesi için matraha uygulanması gereken oran ve ölçüleri ifade etmektedir. Vergi tarifesini oluşturan unsurların, matraha ve mükellefin özelliklerine göre aynı vergi için bile değişiklik gösterebilmesi nedeniyle vergi tarifesi oldukça karmaşık bir kavramdır. Vergi tarifesinin bünyesinde barındırmış olduğu unsurlar “strüktürel ve biçimsel vergi tarifesi” şeklinde

farklı vergi tarifesi tanımlarının yapılmasına yol açmıştır. Vergi oranının yanı sıra “matrahtan indirim ve ilave” veya “vergiden indirim ve ilave” gibi unsurların da vergileme sürecine dahil edilmesi sonucu ortaya çıkan tarife “strüktürel tarife” olarak adlandırılırken, vergi tarifesinin yalnızca oranların sıralandığı cetveller şeklinde tanımlanmasına da “biçimsel vergi tarifesi” adı verilmektedir (Nadaroğlu, 1998: 238-239).

Vergi borcunun hesaplanması aşamasında matrah üzerine uygulanacak oranlar vergi tarifesinde yer almaktadır. Vergi tarifeleri, ülkeden ülkeye, ülkelerin ekonomik sistem anlayışlarına ve içerisinde buldukları ekonomik konjoktüre göre zaman içerisinde çeşitli değişikliklere uğramaktadır (Şeker, 2006: 15).

Bir vergi kanununun, vergisel yükü gösteren kısmını oluşturan tarifenin vergileme açısından taşıdığı önem, genel vergi teorisi içinde ayrı bir tarife teorisinin ortaya çıkmasına ve gelişmesine yol açmıştır. Bu bilgi kolu, şekli ve maddi olmak üzere temelde iki amaca hizmet etmektedir. Bunlardan şekli amaç, tarifenin münferit unsurlarının çeşitli kombinezonlarından doğan pek çok tarife şeklini tahlil ve sistematize etmektir. Maddi amaç ise, çeşitli tarife şekillerinin iktisadi, mali ve sosyal etkilerini araştırarak, vergilemenin amaçları bakımından en uygun olan tarife şeklinin seçimini mümkün kılmaktadır (Turhan, 1998: 51).

Vergi tarifesinin şekli amacına ilişkin konular ve sorunlarla birçok maliyeci ve hatta matematikçi ilgilenmiş olmakla birlikte, bu konuda bütünlüğe ve tutarlılığa sahip bir teorisinin ilk kez Karl Brauer tarafından ortaya konulduğu ve Brauer’in öğrencileri olan Werner Kipke, Harold Wick ve Adolf Lampe gibi bilim adamları tarafından geliştirildiği ifade edilmektedir (Turhan, 1998: 52).

1.3.1. Vergi Tarifesinin Temel Unsurları

Vergi tarifesinin belirlenmesinde etkili olan temel unsurlar; vergi matrahı, vergi oranı ile indirim ve ilaveler şeklinde sayılabilir.

1.3.1.1. Vergi Matrahı

Vergi matrahı, vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden miktar ya da değeri ifade etmektedir. En yaygın şekilde kullanılan vergi matrahları gelir, tüketim ve servettir. Bu matrahlar, bireylerin kararlarına dayalı olan ekonomik değerlerdir. Örneğin, bireyler gelirlerini etkileyecek günlük seçimler yapmaktadırlar. Ayrıca gelirlerinin tüketim ve tasarruf arasında tahsisini kontrol edebilirler. Birçok bireyin servet oluşturmak için birikim yapması nedeniyle, bu bireylerin tüketim ile ilgili kararları servetlerini etkilemektedir (Hyman, 1987: 314).

Bir bireyin harcanabilir geliri, yıllık mal ve hizmet tüketimi ile tasarruflarının toplamından oluşmaktadır. Gelir, genel olarak vergi ödeme gücünün iyi bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bir ülkenin yıllık toplam geliri, ülkedeki tüm bireylerin toplam tüketim ve tasarruflarının değerine eşittir. Gelirin vergi ödeme gücünün iyi bir göstergesi olarak kabul edilmesi nedeniyle, birçok ekonomist, adalet açısından vergilerin değerlendirilmesinde geliri ölçüt olarak kullanmaktadırlar (Hyman, 1987: 314).

Vergi matrahı, vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden miktar ya da değerdir. Matrah, bazen ağırlık, yüzölçümü, hacim türünden bir ölçü olabileceği gibi iktisadi bir değer de olabilmektedir (Uluatam, 2003: 263). Verginin hesaplanabilmesi için üzerine vergi oranı, vergi miktarı veya formül şeklinde ölçülerin uygulandığı vergi matrahının, sayı, metre, metreküp, litre, kilo, yaş ve alkol derecesi gibi miktar, uzunluk, hacim, ağırlık ve nitelik gibi fiziki ölçülere ilişkin teknik özellikler olması durumunda spesifik vergi matrahı söz konusudur. Vergi matrahının, fiyat veya bedel gibi değer esasına dayanması durumunda da advalorem vergi matrahı söz konusu olmaktadır (Erginay, 1974: 41). Vergi matrahın hem spesifik hem de advalorem bir yapıda olması durumunda ise karma bir matrah yapısından söz edilebilir. Spesifik vergi matrahı için matraha uygulanan ölçü yalnızca miktar olabilirken, advalorem vergi matrahı için miktarın yanı sıra oran veya formül şeklinde ölçülerde uygulanabilmektedir (Gürdal, 2001: 8).

Günümüzde gelir, kurumlar, servet veya servet transferi üzerinden alınan vergiler ile üretim ve tüketim üzerinden alınan vergilerin ve gümrük vergisinin önemli bir kısmı advalorem esasa dayanmaktadır. Spesifik esas ise, özellikle üretim ve tüketim üzerinden

alınan vergiler ile gümrük vergilerinde uygulama alanı bulmaktadır. Uygulama alanının sınırlı olması, uygulama güçlüğü ve vergi adaletine ters düşmesi gibi nedenlerle gittikçe terk edilen bu yöntemde vergi, ağırlık, sayı ve hacim gibi ölçülerden hareketle birim başına belirlendiği için salınan vergi, parasal değeri düşük olan vergi konularında oransal olarak ağır, yüksek parasal değerli unsurlarda ise hafif olmaktadır. Bu nedenle, uygulama alanı gittikçe genişleyen değer esasına dayalı vergiler, miktar esasına göre alınan vergilere göre daha adaletlidir (Akdoğan, 1980: 20). Burada dikkat edilmesi gereken bir nokta, spesifik yöntemle vergi matrahının belirlenmesinde bir oran değil belirli bir miktarın; advalorem yöntemde ise değer veya fiyat üzerine belirli bir yüzde veya binde oranın uygulanmasıdır (Erginay, 1974: 41). İki farklı kavram olmasına rağmen bazı durumlarda verginin konusu ve matrahının birleştiği görülmektedir. Örneğin, baş vergilerinde verginin konusu ve matrahı da mükellefinin fiziki varlığıdır. Ülkemizde 1952 yılına kadar uygulanan Yol Vergisi bu duruma somut bir örnek olarak verilebilir (Nadaroğlu, 1998: 238).

1.3.1.2. Vergi Oranı

Vergi oranı, genel anlamda vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan sayısal bir ölçü şeklinde tanımlanmakta ve vergi tarifesinin en önemli unsurunu teşkil etmektedir (Nadaroğlu, 1998: 250). Literatürde farklı vergi sistemlerinin adalet açısından karşılaştırılması, vergi yükünün ölçülmesi, değerlendirilmesi ve farklı vergilerin iktisadi faaliyetler üzerindeki etkisinin araştırılması amacıyla farklı ölçüler geliştirilmiştir (OECD, 2000: 65). Bu ölçütler içinde en temel ve en yaygın olarak kullanılanı kanuni vergi oranıdır. Ancak vergileme sürecinde matrah üzerinde gerçekleştirilen bir takım indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalar vergi oranının değişmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla bu durum, kanuni vergi oranının yanında efektif vergi oranı kavramını ortaya çıkarmaktadır. Kanuni vergi oranı, vergi kanunlarında belirtilen vergi oranını ifade etmektedir. Efektif vergi oranı ise, ödenen vergiden varsa bir takım indirimler (muafiyet, istisna vb.) düşüldükten sonra ödenen verginin matraha bölünmesiyle ulaşılan oranı ifade etmektedir (Nadaroğlu, 1998: 250; Sağbaş, 2010: 82).

Gelir şeklindeki bir ekonomik taban üzerinden alınan vergilerde vergi oranları, matrahın çeşitli değerlerine göre ödenen vergilerin rasyosu olarak hesaplanmaktadır. Vergi oranının değerlendirilmesi açısından ortalama ve marjinal vergi oranı olmak üzere iki tür

vergi oranı söz konusudur. Bu vergi oranlarının en önemli özelliği vergi tarifesinin yapısını belirlemesidir. Bunlardan ortalama vergi oranı, toplanan vergi miktarının vergi matrahının değerine oranı şeklinde hesaplanmaktadır. Buna göre ortalama vergi oranı; $OVO = \frac{\text{Ödenen Vergi Miktarı}(T)}{\text{Vergi Matrahının Değeri}(Y)}$ şeklinde formüle edilmektedir. Marjinal vergi oranı ise, toplanan ilave vergi miktarının vergi matrahının ilave değerine oranı şeklinde tanımlanmaktadır. Buna göre de marjinal vergi oranı; $MVO = \frac{\text{Ödenen Vergi Miktarındaki Değişim}(\Delta T)}{\text{Vergi Matrahının Değerindeki Değişim}(\Delta Y)}$ şeklinde formüle edilmektedir (Hyman, 1987: 315). Vergi tarifesinin artan oranlı, düz oranlı ya da azalan oranlı bir yapı alması ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranının seyrine göre belirlenmektedir.

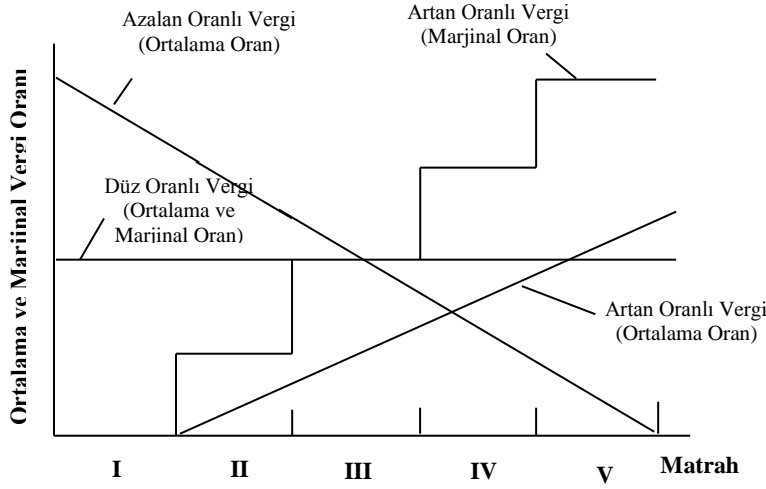
1.3.1.3. İndirim ve İlaveler

İndirim ve ilaveler, biçimsel vergi tarifesi açısından önemli olmakla birlikte strüktürel vergi tarifesinin unsurları arasında yer almaktadır. Verginin hesaplanması için temel unsurları içeren vergi tarifesi, verginin hesaplanması aşamasında matrah ve matraha uygulanacak ölçüler dışında bazen matraha veya vergiye yapılacak bir takım indirim ve ilaveler içermektedir. Dolayısıyla, sadece matrah ve matraha uygulanacak ölçüler değil, indirim ve ilavelerde vergileme süreci açısından önem taşımaktadır (Gürdal, 2001: 9).

1.3.2. Vergi Tarife Türleri

Vergi tarifeleri genel olarak ortalama vergi oranının seyrine göre şekillenmekte ve matrahtaki değişimler karşısında ortalama vergi oranının izlediği seyre göre düz oranlı, artan oranlı ve azalan oranlı tarifeler şeklinde üçlü bir ayırımı tabi tutulmaktadırlar. Aynı zamanda teori ve uygulamada bu tarife türlerinin karma şekillerine de rastlanabilmektedir (Turhan, 1998: 54).

Şekil 2: Artan, Azalan ve Düz Oranlı Vergi



Kaynak: Rakıcı, 2008: 106.

Şekil 2, vergi tarifelerinin oluşmasında ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranının ilişkisini ortaya koymaktadır. Yatay eksene paralel olarak uzanan doğru düz oranlı vergi tarifesini tanımlamakta ve matrah artışlarından etkilenmemektedir. Yani gelir ne olursa olsun ortalama vergi oranı aynı kalmakta ve aynı zamanda ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranı birbirine eşit olmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesini temsil eden doğru üzerinde ise, ortalama vergi oranı matrahla birlikte artış göstermekte ve ortalama vergi oranı marjinal vergi oranından daima düşük bir seviyede kalmaktadır. Azalan oranlı vergi tarifesi de artan oranlı vergi tarifesinin tam tersi olup, matrah arttıkça ortalama vergi oranının azaldığını göstermektedir.

Alınacak vergi miktarının saptanabilmesi amacıyla vergi matrahına uygulanacak ölçüler şeklinde tanımlanan vergi tarifeleri aslında çeşitli maliye yazarlarınca değişik biçimlerde ayırım ve incelemelere tabi tutulmuştur. Ancak yapılan söz konusu ayırımlara ve bu konudaki geniş inceleme ve tartışmalara girilmeksizin, vergi adaleti açısından taşıdığı önemin ortaya koyulması bakımından vergi tarifeleri artan oranlı, düz oranlı ve tersine artan oranlı tarifeler olmak üzere üç grupta ele alınmaktadır (Akdoğan, 1980: 22).

1.3.2.1. Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Günümüz vergiciliğinde, ödeme gücüne ulaşmak bakımından kullanılabilen en iyi ve en uygun araçlardan birisi artan oranlı vergi tarifeleridir. Bu nedenle üzerinde en çok durulan ve her çeşit vergi açısından uygulanmasına çalışılan bir tarife tipidir. Gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesinde de oldukça etkili bir araç olarak görülmektedir.

1.3.2.1.1. Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Tanımı ve Özellikleri

Artan oranlılık esasen vergilemede ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilmesi için başvuru araçlarından birini oluşturmakta ve genel olarak iki anlamı bulunmaktadır. Bunlardan birincisi oldukça kapsamlı olup, ekonomik ve sosyal bir nitelik taşımaktadır. Buna göre artan oranlılık, mükelleflerin vergi ödeme güçleri göz önünde bulundurularak artan oranlarda vergilendirilmeleridir. İkincisi ise, özel ve daha çok teknik bir kavramdır. Buna göre de artan oranlılık matrah arttıkça vergi oranının da yükselmesi anlamına gelmektedir (Dikmen, 1973: 242; Tekin, 1978: 7). Bu varsayımın temelini, marjinalistlerin gelir arttıkça marjinal faydasının azalacağı şeklindeki görüşleri oluşturmaktadır. Gelir arttıkça, her bir artış daha az gerekli ihtiyaçlara ayrılacağı için, marjinal faydası da bir öncekine oranla azalacaktır. Böylece vergilemede matematiksel eşitlik yerine fedakârlıkta eşitlik ilkesi ön plana çıkmakta ve bunu gerçekleştirmek için de artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması gerekmektedir (Herekman, 1976: 160).

Artan oranlı vergi tarifesi, gelire birlikte artan vergi borcunun gelire oranıdır. Bu tanıma göre, ortalama vergi oranının gelire birlikte artması gerekmektedir. Yani, artan oranlı vergi tarifesi, gelire bağlı olarak ortalama vergi oranının sürekli artmasını gerektirmektedir. Vergi sisteminin artan oranlı olabilmesi için marjinal vergi oranlarının gelire birlikte artması gerektiği genel bir yanılgıdır. Çünkü bir vergi sistemi, marjinal vergi oranlarının ortalama vergi oranlarından daha yüksek olması ve ilave kazançlar üzerinden daha yüksek vergi oranlarından vergi ödenmesi durumunda artan oranlılık kazanmaktadır (Kay ve King, 1990: 224).

Artan oranlı vergilemede, ortalama vergi oranı matrah arttıkça artmakta ve dolayısıyla daha büyük matraha daha yüksek vergi oranı uygulanmaktadır. Vergi dilimleri, her bir marjinal vergi oranı ile ilişkili olan yıllık gelir artışını vermektedir. Tablo 1’de dört dilimli artan oranlı bir gelir vergisi için ortalama ve marjinal vergi oranları ile bunların karşılık geldiği gelir dilimleri örneklendirilmiştir.

Tablo 1: Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Dilimleri (Vergiye Tabi Gelir)	Marjinal Vergi Oranı	Ortalama Vergi Oranı	
		Dilim Başlangıcı	Dilim Sonu
0 – 4.000 Dolar	0	0	0
4.001 – 29.000 Dolar	15	0	13
29.001 – 70.000 Dolar	25	13	20
70.001 Dolar ve üzeri	35	20	34*

Kaynak: Hyman, 1987: 317.

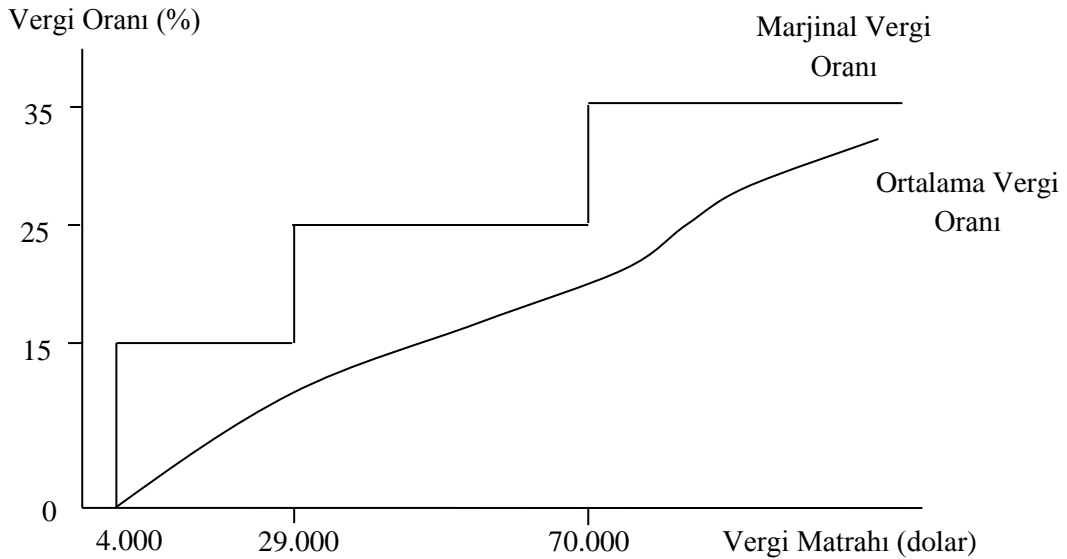
*1 milyon dolarlık gelir için hesaplanmıştır.

Tablo 1’de artan oranlı gelir vergisi tarifesi, dört gelir dilimi ve dolayısıyla da dört ortalama vergi oranının yer aldığı bir örnekle açıklanmaya çalışılmıştır. Yıllık 4.000 dolara kadar olan gelir, en düşük gelir dilimini oluşturmaktadır. Bu dilim için ortalama ve marjinal vergi oranları sıfırdır. Yıllık 4.001 dolar ile 29.000 dolar arasında gelir elde edenler %15, yıllık 29.001 dolar ile 70.000 dolar arasında gelir elde edenler %25 ve yıllık 70.001 doların üzerinde gelir elde edenler ise %35 oranında bir vergi oranına tabi tutulmaktadır. Bu oranlar gelir dilimlerine karşılık gelen marjinal vergi oranlarıdır.

Tabloda her bir gelir diliminin başlangıç ve sonundaki gelirler için söz konusu olan ortalama vergi oranları da gösterilmiştir. Örneğin, yıllık 4.000 dolar gelir elde eden bir kişi için ortalama vergi oranı sıfırdır. Bunun temel nedeni yalnızca 4.000 doların üzerindeki gelirin vergiye tabi olmasıdır. Yıllık 29.000 dolar elde eden bir kişi, bu gelirin 4.000 doları aşan kısmı olan 25.000 dolar üzerinden %15 oranında vergiye tabi olacak ve $(25.000 \text{ dolar} \times 0.15)$ 3.750 dolar vergi ödeyecektir. Kişinin ödediği vergi olan 3.750 doların (T) yıllık gelir tutarı olan 29.000 dolara (Y) bölünmesi durumunda ortalama vergi oranı %13 olarak bulunmaktadır. Yani ortalama vergi oranı marjinal vergi oranından düşük olmaktadır.

Her bir gelir diliminde ortalama vergi oranı gittikçe artmaktadır. Böylece 29.001 dolar ile 70.000 dolar arasındaki gelir dilimine giren bir kişi %13'ün üzerinde bir ortalama vergi oranına tabi olacaktır. Yıllık 70.000 dolar gelir elde eden bir kişi gelirinin ilk 4.000 doları için vergi ödemeyecektir. 4.000 dolar ile 29.000 dolar arasındaki geliri için %15 oranında, 29.001 dolar ile 70.000 dolar arasındaki geliri için de %25 oranında marjinal vergi oranına tabi olacaktır. Dolayısıyla bu kişinin ödeyeceği toplam vergi miktarı 3.750 dolar $+0.25(70.000 \text{ dolar}-29.000 \text{ dolar})=14.000$ dolardır. Bu birey yıllık 70.000 dolar geliri için %20 oranında bir ortalama vergi oranına ($14.000 \text{ dolar}(T)/70.000 \text{ dolar}(Y)$) tabidir. Son miktarı belli olmayan ve en yüksek vergi dilimi için yıllık 1 milyon dolar gelir elde eden kişinin ortalama vergi oranı da tabloda yer almaktadır. Yıllık olarak daha yüksek gelir elde eden bir kişi için ortalama vergi oranı gittikçe artarak marjinal vergi oranına yaklaşmaktadır. Ancak bu iki oran hiçbir zaman birbirine eşit olmamakta ve ortalama vergi oranı daima marjinal vergi oranının altında seyretmektedir (Hyman, 1987: 316-318). Tablo 1'deki verilerden yararlanarak ortalama ve marjinal vergi oranları aşağıdaki şekilde gösterilebilir.

Şekil 3: Artan Oranlı Vergi Tarifesinde Ortalama ve Marjinal Vergi Oranlarının Geometrik Seyri



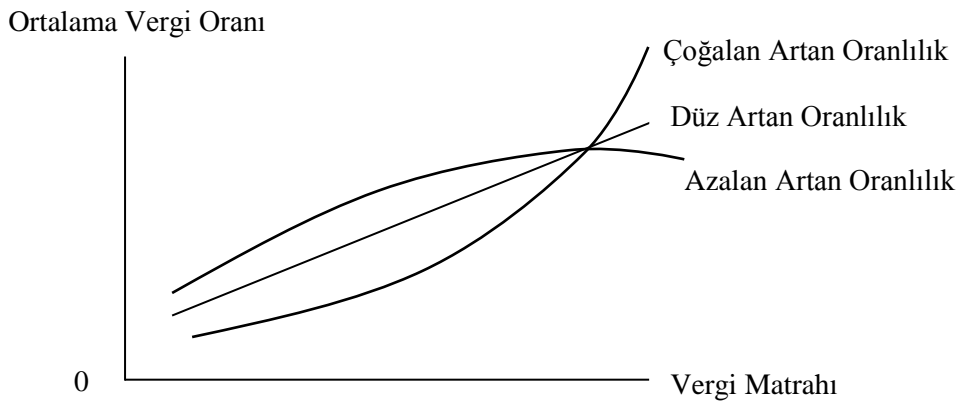
Kaynak: Hyman, 1987: 317.

Şekil 3'te yatay eksenle artan oranlı vergi tarifesindeki vergi matrahları, dikey eksenle ise gelir dilimlerine yani matrahlara karşılık gelen vergi oranları gösterilmiştir. Artan oranlı vergi tarifesinde vergi matrahı arttıkça ortalama vergi oranı da artmakta ve marjinal vergi oranı bir noktadan sonra (örneğinizde bu nokta 4.000 dolara denk gelmektedir) ortalama vergi oranını aşmakta olduğu görülmektedir.

Artan oranlı vergi tarifesinde ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranı arasındaki fark, etkinlik kaybına neden olabilen davranış değişikliklerinin belirlenmesinde, marjinal vergi oranının ortalama vergi oranından daha yüksek olması nedeniyle önem taşımaktadır. Böylelikle, bir kişinin ortalama ve marjinal vergi oranlarının diğer bir kişinin ortalama ve marjinal vergi oranlarından farklı olması durumunda, verginin birey davranışları üzerindeki etkisini tespit edebilmek açısından her iki vergi oranının da dikkate alınması gerekmektedir (Hyman, 1987: 316).

Artan oranlı vergi tarifelerinin genel işleyişi belirtilen şekilde olmakla birlikte bu tarifelerde farklı türler de ortaya çıkabilmektedir. Yani, tek tip bir artan oranlı tarife söz konusu değildir. Buna göre artan oranlı vergi tarifeleri ortalama vergi oranındaki yükselmenin matrahtaki büyümeye kıyasla eşit, ondan daha küçük ya da daha büyük olması durumuna göre düz artan oranlı, azalan artan oranlı ve çoğalan artan oranlı tarifeler şeklinde üçlü bir ayrıma tabi tutulabilmektedirler.

Şekil 4: Artan Oranlılık Türleri



Kaynak: Turhan, 1998: 55.

Şekil 4’te görüldüğü üzere vergi matrahı ile ortalama vergi oranının daima birbirlerine paralel olarak eşit oranlarda büyümeleri durumunda artan oranlılık düz bir doğru şeklinde olmakta ve bu tarife “düz artan oranlı vergi tarifesi”; ortalama vergi oranındaki artışın matrahtaki artışa kıyasla daha az olması durumunda artan oranlı vergi tarifesi iç bükey bir eğri şeklini alarak “azalan artan oranlı vergi tarifesi” ve ortalama vergi oranındaki artışın vergi matrahındaki artıştan daha fazla olması halinde ise dış bükey bir eğri şeklini alarak “çoğalan artan oranlı vergi tarifesi” olarak adlandırılmaktadır (Turhan, 1998: 55). Burada göz önünde bulundurulması gereken temel husus, artan oranlı vergi tarifesinde matrahtaki artışla birlikte vergi oranında da bir artışın söz konusu olmasıdır. Ancak ileride açıklanacağı gibi, düz oranlı vergi tarifesinde matrahtaki artış karşısında vergi oranında herhangi bir artış olmayıp yalnızca matrah artışı ile birlikte vergi miktarında bir artış söz konusudur.

Artan oranlılık bazı durumlarda az kazananın az, çok kazananın çok vergi alınması şeklinde de tanımlanmaktadır. Ancak bu tanım yeterince açık bir tanım değildir. Örneğin, iki kişiden birinin gelirinin 1.000 TL, diğerinin gelirinin ise 10.000 TL olması durumunda, her iki mükelleften de %10 oranında vergi alınması halinde, ilk mükellef 100 TL, ikinci mükellef ise 1.000 TL vergi ödemiş olacaktır. Böylelikle az kazanan az, çok kazanan ise çok vergi ödemiş olacaktır. Fakat bu artan oranlılık değildir. Artan oranlılıkta katlanılan fedakârlığın da eşit olması ilkesi aranmaktadır. Hâlbuki yukarıda verilen örnekte 100 TL vergi ödeyen 1.000 TL vergi ödeyenden daha fazla fedakârlıkta bulunmuştur. Çünkü onun 100 TL’si belki de hayatını idame ettirecek zorunlu ihtiyaç maddelerine harcaması gereken miktardır. Bu nedenle fedakârlıkta eşitlik için örneğin, 1.000 TL kazananın yüzde 10, 10.000 TL kazananın yüzde 20 oranında vergi almak gerekecektir.

Belirtildiği gibi gelir seviyesi arttıkça gelir dilimlerine uygulanan vergi oranları da yükseltilmektedir. Ancak artan gelir dilimlerine karşılık gelen marjinal vergi oranları ne olacaktır? Bunun teorik sınırı %0 ile %100 arasındadır. Sadece sosyal ve ahlaki düşünce ile hareket edilmesi durumunda belki düşük gelir dilimlerine çok düşük oranlardan başlayıp çok yüksek gelir dilimlerine çok yüksek bir orana kadar çıkılabilir. Ancak konu sadece kişileri gelir seviyelerine göre bu şekilde çok düşük veya çok yüksek oranlarda vergilemekle bitmemektedir. Önemli olan vergi sistemini daha iyi ve daha basit hale getirebilecek bir oran yapısının uygulanabilmesidir (Orhaner, 2000: 161).

Ortalama vergi oranını gösteren eğrinin eğimi, esas itibariyle artan oranlılığın derecesini göstermektedir. Artan oranlılığın derecesi tarifedeki dilim sayısı, dilimlerin genişliği, yükseklik farkı, uzunluk farkı ve artma oranı gibi unsurlara bağlı olarak değişmektedir (Yılmaz, 2006: 242). Yükseklik farkı, artan oranlı vergi taifesindeki en yüksek oran ile en düşük oran arasındaki farktır. Uzunluk farkı ise yine artan oranlı vergi tarifesindeki en düşük oranın uygulandığı matrah ile en yüksek oranın uygulandığı matrah arasındaki farktır (Erdem ve diğerleri, 2006: 130). Yükseklik farkı ile uzunluk farkı artan oranlılığın şiddetini göstermesi açısından önem arz etmektedir. Örneğin, yükseklik farkı sabitken uzunluk farkı ne kadar yüksek olursa vergi tarifesi o kadar yumuşak olur. Fakat uzunluk farkı sabitken yükseklik farkı ne kadar artarsa tarife yapısı o kadar dik ya da sert hale gelir (Devrim, 1998: 246). Artan oranlılığın seyri bakımından önemli olan iki etmen de tarife basamakları ve artma oranıdır. Tarife basamağı, artan oranlı vergi tarifesindeki her bir oranın uygulanacağı birçok bitişik vergilendirme birimlerinden oluşan matrah dilimidir. Dilim sayısının artması artan oranlılığın derecesini arttırır. Basamakların genişliği tüm tarife boyunca aynı kalabileceği gibi farklı büyüklüklerde de olabilir. Gerçek hayatta çoğu tarifelerde basamak genişlikleri birbirinden farklı olmaktadır. Artan oranlı tarifede birbirini izleyen oranlar arasındaki fark artma oranı olarak adlandırılmaktadır (Turhan, 1998: 60-61).

Dilim sayısının az olması, dilim aralığının geniş olması ve ekonomideki gelirler düşünüldüğünde tarife uzunluğunun kısa tutulması durumunda her bir dilimde bulunanlar ile son dilime girenler için vergi tarifesi adeta düz oranlı hal alır. Böyle bir artan oranlı vergi tarifesi ile yatay ve dikey adalet ilkelerine göre vergileme başarılı bir şekilde uygulanamaz (Yılmaz, 2006: 242).

1.3.2.1.2. Artan Oranlı Vergi Tarifesi Türleri

Günümüzde vergi ödeme gücüne ulaşmak için üzerinde önemle durulan artan oranlı vergi tarifesi, verginin konusu ve mükelleflerin özellikleri dikkate alınmak suretiyle değişik şekillerde uygulanmaktadır. Bunlar basit artan oranlılık, dilim usulü artan oranlılık, gizli artan oranlılık ve tersine artan oranlılıktır.

a) Basit Artan Oranlı Tarife

Basit artan oranlı tarifenin; sınıf usulü artan oranlılık, adi artan oranlılık, katı artan oranlılık, global artan oranlılık ve basamak tarife gibi farklı kaynaklarda farklı şekillerde adlandırıldığı görülmektedir. Bu tarife uygulamasında, vergi matrahı çeşitli miktarlara göre dilimlere ayrılmakta ve vergi matrahını oluşturan dilim yükseldikçe dilime uygulanacak vergi oranı da yükselmektedir. Ancak bu tarifede her oran yalnızca karşısındaki matrah dilimine değil tüm matraha uygulanmaktadır. Diğer bir deyişle, vergi konusu olan gelirin tabii olduğu dilimin yükselmesi halinde, tüm matraha uygulanacak olan oran da yükselmekte, dilim değiştikçe matrahın geneline uygulanacak oran da yükselmektedir (Turhan, 1998: 61; Orhaner, 2000: 162; Akdoğan, 2009: 240). Tablo 2’de basit artan oranlı vergi tarifesine ilişkin bir örnek yer almaktadır.

Tablo 2: Basit Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Vergi Matrahı	Vergi Oranı (%)
1.000 TL’ye kadar	0
5.000 TL’ ye kadar	10
10.000 TL’ ye kadar	20
20.000 TL’ ye kadar	30
30.000 TL’ ye kadar	40
40.000 TL’ ye kadar	50

Yukarıdaki örnekte görüldüğü gibi yıllık geliri 1.000 TL’ye kadar olan bir mükellef için vergi söz konusu değildir. Mükellefin gelirinin 1.000 TL’yi aşması fakat 5.000 TL’lik sınırın altında kalması durumunda gelirinin tamamına %10 vergi oranı uygulanacaktır. Yani mükellef 1.001 TL gelir elde etse de 5.000 TL gelir elde etse de aynı oranda vergilendirilmektedir. Mükellefin gelirinin 15.000 TL olması durumunda gelirinin tamamına %30 oranı uygulanacaktır. Örneğin, mükellefin geliri 25.000 TL ise, bu gelirin tamamına basit artan oranlılık gereği %40 vergi oranı uygulanacaktır.

Yukarıdaki açıklama ve örneklerden de görüldüğü gibi, basit artan oranlı vergi tarifesi, dilim değiştikçe vergi oranlarının önemli sıçramalar göstermesine neden olmaktadır. Böylece marjinal matrah artışları vergi yükünde ani yükselmeler

yaratmaktadır. Basit artan oranlı tarifede herhangi tarife basamağının son sınırında olan mükellef ve bu sınırı çok az geçerek bir üst dilimin vergi oranına tabi tutulan mükellef arasında vergi yükü ciddi anlamda farklılaşmaktadır. Örneğin, mükellefin gelirinin 10.000 TL olması durumunda %20 oranında vergi ödemesi gerekirken gelirinin 10.001 olması, yani 1 TL artması durumunda gelirin tamamına uygulanacak olan oran %20'den %30'a yükselmektedir.

Basit artan oranlı vergi tarifeleri her ne kadar mükellefler arasında adaletsizliklere yol açsa da bu adaletsizlikler kısmen yumuşatılabilmektedir. Örneğin, basamak genişliklerini daraltıp, artma oranlarını azaltarak sıçramaları yumuşatmak mümkündür. Ancak bu düzenlemeler tarifeyi çok daha karmaşık bir hale getirebilecektir (Turhan, 1998: 63).

b) Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife

Dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi, esas itibariyle basit artan oranlı vergi tarifesinin ortaya çıkardığı adaletsizliklerin giderilmesi amacıyla geliştirilmiş bir tarife türüdür (Akdoğan, 2009: 241). Bu tarifede, vergi matrahları dilimlere ayrılmakta ve artan oranlı tarifedeki oranlardan her biri bir üst ya da bir alt dilime bakılmaksızın yalnızca karşılık geldiği dilime uygulanmaktadır. Böylece her bir dilim için bulunan vergi tutarlarının toplanması suretiyle matrahın tümüne ait olan vergi miktarı hesaplanmaktadır. (Turhan, 1998: 65; Uluatam, 2003: 275). Dilim usulü artan oranlı tarife basit bir şekilde aşağıdaki örnekle açıklanabilir.

Tablo 3: Dilim Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Gelir Dilimleri	Vergi Oranı (%)
İlk 1.000 TL için	10
Sonra gelen 5.000 TL için	15
Sonra gelen 10.000 TL için	20
Sonra gelen 20.000 TL için	25

Tablo 3'te görüldüğü gibi vergi matrahı dilimlere ayrılmış ve her dilime karşılık gelen bir vergi oranı ilgili dilimin karşısında gösterilmiştir. Buna göre, yıllık geliri 10.000 TL olan bir mükellefin vergi borcu hesaplanacak olursa, ilk olarak bu mükellefin gelirinin ilk 1.000 TL'si için %10 oranından 100 TL vergi borcu hesaplanır. Ardından geri kalan gelirinin 5.000 TL'si için %15 oranından 750 TL ve son olarak da kalan 4.000 TL'si için %20 oranından 800 TL vergi borcu hesaplanır. $100 \text{ TL} + 750 \text{ TL} + 800 \text{ TL} = 1650 \text{ TL}$, mükellefin toplam vergi borcunu gösterir.

Dilim usulü artan oranlı vergi tarifesinde, birinci tarife basamağı, tek oranlı bir vergilemeye tabi olurken, en yüksek oran, en yüksek matrah seviyesinde dahi, hiçbir zaman %100'e yaklaşmaz (Turhan, 1998: 65). Dilim usulü artan oranlı vergi tarifesinde de diğer vergi tarife şekillerinde olduğu gibi dilimlerin büyüklüklerinin belirlenmesinin, dilim sayısının, her dilime yönelik vergi oranlarının ölçüsünün, oranların artışının ve dikliğinin ne olacağı, tarifenin etkinliği açısından önem taşımaktadır (Akdoğan, 2009: 241).

Dilim usulü artan oranlı tarifede matrah arttıkça marjinal vergi oranı da artmaktadır. Marjinal vergi oranı, gelirdeki son birim artış için ödenen ilave vergiyi göstermektedir. Marjinal vergi oranının artması matrahtaki ilave her bir artışın daha yüksek oranda vergilendirildiğini göstermektedir. Ortalama vergi oranı ise ödenen verginin matraha oranını gösterdiği için, vergi mükellefinin gelirinden vergi için ne kadar fedakârlık yaptığını göstermektedir. Ortalama vergi oranı arttıkça vergi mükellefinin katlanmış olduğu fedakârlık ve dolayısıyla da vergi yükü artmaktadır (Sağbaş, 2010: 86-87).

Dilim usulü artan oranlı vergi tarifesi günümüzde geniş bir uygulama alanına sahip bulunmakta ve basit artan oranlı vergi tarifesinin yarattığı kuvvetli sıçramanın sakıncalarını ortadan kaldırmaktadır. Bu nedenle de vergi ödeme gücüne ulaşılması bakımından önemli bir fonksiyon görmektedir. Çünkü dilim usulü artan oranlı vergi tarifesinde çok düşük bir gelir farkı nedeniyle bir üst vergi dilimine geçen mükellef ile bir önceki dilimin son sınırına gelen mükellef arasında aşırı bir vergi yükü farklılaşması gerçekleşmemektedir (Erginay, 1974: 66).

c) Gizli Artan Oranlı Tarife

Bazı tarifelerde artan oranlılık basit ve dilim usulü artan oranlı vergi tarifelerinde olduğu gibi açık bir şekilde görülmemektedir. Yapısı itibariyle düz oranlı olan bir tarifenin matrah ya da vergi borcu üzerinden hesaplanan bir takım indirimler nedeniyle artan oranlı bir tarifeye dönüştürülmesi gizli artan oranlılık olarak nitelendirilmektedir (Turhan, 1998: 68). Gizli artan oranlılık gerçekte bir tarife olmaktan ziyade matrahtan yapılan bir takım indirimlerin neden olduğu dolaylı bir şekilde ortaya çıkan bir tür artan oranlılık şeklindedir. Gerçekte vergi oranı tek orandır. Matrah büyüklükleri dikkate alınmadan her matrahtan eşit bir indirim yapıldığında mükelleflerin vergi yükleri farklılaşmaktadır (Orhaner, 2000: 164). Bu tarife aşağıdaki tabloda örneklendirilmiştir.

Tablo 4: Gizli Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Vergi Mükellefi	Toplam Gelir (TL)	Standart İndirim (TL)	Vergi Matrahı	Vergi Oranı (%)	Vergi (TL)	Ortalama Vergi Oranı (%)
A	1.000	250	750	10	75	7,5
B	2.000	250	1.750	10	175	8,75
C	5.000	250	4.750	10	475	9,5
D	10.000	250	9.750	10	975	9,75
E	25.000	250	24.750	10	2.475	9,9
F	50.000	250	49.750	10	4.975	9,95
G	100.000	250	99.750	10	9.975	9,98

Tablo 4'te gelirleri birbirlerinden farklı olan 7 mükellefin her birinin gelirinin 250 TL'lik kısmının vergi dışı tutulduğu ve vergi oranının %10 olduğu varsayılmıştır. Tablodan da açık bir şekilde görüleceği üzere, uygulanan vergi oranının %10 olmasına rağmen, uygulanan standart indirim, mükelleflerin vergi yüklerinin farklı olması sonucunu doğurmuştur. Geliri 1.000 TL olan mükellef gerçekte %7,5, geliri 2.000 TL olan %8,75, geliri 5.000 TL olan %9,5, geliri 10.000 TL olan %9,75, geliri 25.000 TL olan %9,9, geliri 50.000 TL olan %9,95 ve geliri 100.000 TL olan ise %9,98 oranında yani gittikçe artan bir oranda vergi ödemek durumunda kalmıştır. Gerçek vergi oranı, matrahlar yükseldikçe %10 olan vergi oranına yaklaşmakta ve artan oranlılık göstermektedir.

Gizli artan oranlılık şeklinde, matrahtaki değişmeler karşısında vergi oranı etkilenmediği için eşit oranlı bir vergi uygulaması söz konusudur. Yani gizli artan oranlı vergi tarifesi bir tarife şekli olmaktan çok, eşit oranlı bir vergi uygulaması üzerinde vergi indiriminin etkisini dikkate alan bir yaklaşımı yansıtmaktadır.

d) Formül Tarife

Vergi tarifesi için vergi dilimlerini ve bu dilimlere uygulanacak oranları açık bir şekilde belirtmek yerine, vergi borcunu hesaplamak için vergi oranları ve vergi matrahları arasındaki ilişkiyi formülle gösteren tarifelere formül tarife denilmektedir (Gürdal, 2001: 32). Bu şekilde hesaplanan vergiler, vergi uygulamasında kullanılan cetvellere kaydedilir.

Formül tarife esasında dilim usulünün geliştirilmiş özel bir şeklidir. Üstün olan yönü ise artan oranlı tarifenin matematiksel eşitlikler sayesinde daha düzgün seyretmesidir. Böylelikle, çıkar gruplarının etkisiyle sürekli olarak değişikliğe uğramayan ideal bir artan oranlılığın olduğu izlenimi edinilmektedir. Ancak, cetvelde gösterilen verginin nasıl hesaplandığı vergi mükelleflerince bilinmeyen bu tarife türü, matematiksel açıdan ne kadar mükemmel olursa olsun vergi politikası açısından sakıncalıdır (Turhan, 1998: 68).

1.3.2.1.3. Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Teorik Alt Yapısı

Vergi sistemlerinde vergi tarifelerinin yapısı hem ekonomik açıdan hem de mali açıdan büyük önem taşımaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi, günümüzde özellikle de gelir vergilerinde hakim olan tarife yapısıdır.

Vergilemede artan oranlılık, maliye ilminin çok tartışılmış ve halen daha tartışılmaya devam eden konularından birini oluşturmaktadır. Bu konuyu savunan ve eleştirenlerin düşüncelerine ilk kez 15. yüzyılda Floransa'da rastlanmıştır. Floransa'da "decima scalata", yani "dereceli bir öşrün" uygulanması dolayısıyla, artan oranlılık problemi şiddetli tartışmalara neden olmuş ve bu tarife türünün leh ve aleyhinde günümüzde dahi üzerinde durulan fikirlerin birçoğu "decima scalata" karşısında ikiye ayrılmış bulunan Floransalı aydınlarca o zamanlarda ileri sürülmüştür. Sonraki yüzyıllarda da zaman zaman ele alınan bu konu, özellikle Fransız İhtilali sırasında şiddetli çatışmalara

yol açmıştır. Günümüzde ise, ilke bakımından olmasa da etkileri ve ölçüsü bakımından önem arz eden ve üzerinde titizlikle durulan bir konu olmaya devam etmektedir (Dikmen, 1973: 245).

Artan oranlılık, maliyeci ve politikacılar arasında birbirine tamamen zıt fikirlerin ileri sürüldüğü konulardan biri olmuştur. Bazıları artan oranlılığı, sosyal adalet ve eşitliğin temel şartlarından biri olarak savunurken; diğerleri ise “adi hırsızlık”, “dereceli hırsızlık”, “haramilik” ya da intihar etmek isteyen bir topluma uygun bir “saçmalık” olarak nitelendirmişlerdir (Dikmen, 1973: 245).

Ödeme gücü yaklaşımı ve gelirin azalan marjinal faydası yaklaşımları artan oranlı vergilemenin teorik dayanağı olarak ortaya konulan temel görüşlerdendir. Buna göre zenginin ödeme gücü yüksek olduğundan ve gelirin marjinal faydası düşük olduğundan fakir ile aynı oranda vergilendirilmesi adil değildir (Gwartney ve Long, 1985: 410-411). Artan oranlılığı savunan maliyecilerin bir kısmı artan oranlılığı, özel teşebbüsü ortadan kaldırmak ve sosyalist sisteme girmek için en uygun ve etkili araç olarak kabul ederken diğer kısmı, devlet gelirlerinin sağlanmasında daha adil bir yük dağıtım yöntemi olarak kabul etmektedirler. Artan oranlılığa karşı olanlar ise, liberaller ve tarafsız vergi fikrini ileri sürenlerdir. Bunlar, gelir ve servetin serbest piyasa mekanizmasıyla adil bir şekilde dağıldığını, hiç olmazsa vergi yoluyla müdahale edilmeyecek derecede adil bir dağılımın gerçekleştiğini ileri sürmektedirler (Dikmen, 1973: 245-246).

Yaklaşık olarak yüz yıldan beri ekonomistler, artan oranlı vergilemenin temel ilkelere dayalı olarak nasıl haklı gerekçelere dayandırılabilirliğini göstermeye çalışmışlardır. Bu tür bir çaba içerisinde olanların ilklerinden biri olan Edgeworth (1868, 1897), faydacılığın artan oranlılığı gerektirdiğini açıklamaya çalışmıştır. Edgeworth, tüm bireylerin aynı fayda fonksiyonuna sahip olduklarını ve bunun azalan marjinal faydaya konu olduğunu varsaymaktaydı (Stiglitz, 1987: 3-4).

Vergi adaletini daha etkin bir şekilde sağlamaya yönelik bir uygulama olan artan oranlı vergi tarifeleri, John Stuart Mill, Buckingham, Wagner, Neumann, Stein, J. Garnier, J. J. Rousseau ve J.B. Say gibi teorisyenler ile Gide, Seligman ve Sax tarafından ve ayrıca günümüzde de genel olarak savunulan bir uygulamadır.

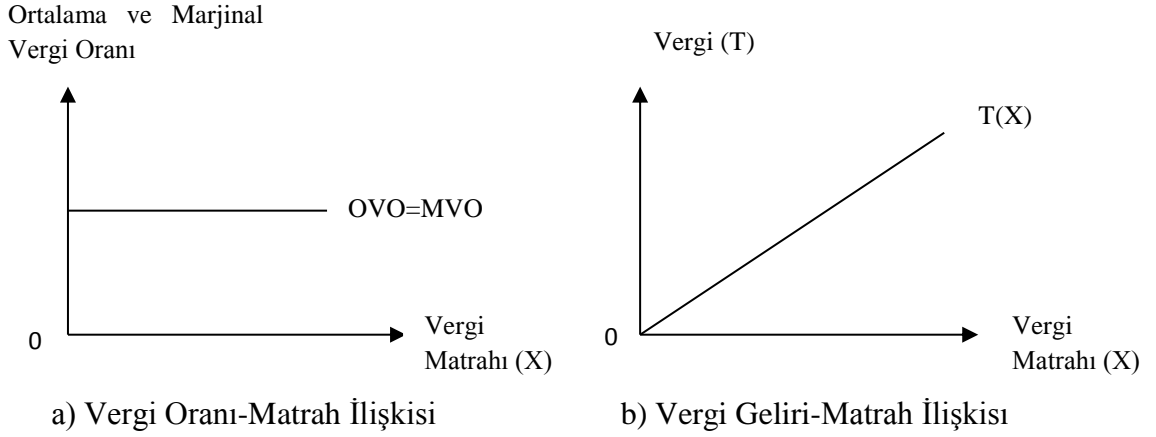
Ülkelerin sosyal adalet konusundaki değer yargılarına, vergileme ile kamu ekonomisinin temel fonksiyonlarının gerçekleştirilmesi çabalarına ve kamu harcamalarının etkin finansmanına en uygun gelir vergisi tarifesi artan oranlı olarak ortaya çıkmaktadır. Gelişmiş ülkelerde artan oranlı gelir vergisi tarifelerinin uygulanmasının en önemli nedeni gelir dağılımını iyileştirme amacıdır. Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin gelir dağılımını iyileştirebilmesi için bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Öncelikle gelir skalasının alt gelir dilimlerinde vergi oranlarında düşük, üst gelir dilimlerinde ise yüksek artışlar olmalıdır. Ayrıca alt gelir dilimlerinin genişliği dar, üst gelir dilimlerinin genişliği ise daha geniş tutulmalıdır. Böylelikle gelir dilimlerinin genişliği, gelirin marjinal faydasındaki azalma eğilimini yansıtabilecek şekilde ayarlanmış olacaktır (Şener, 1998: 227).

1.3.2.2. Düz Oranlı Vergi Tarifesi

Matrahın her düzeyine uygulanacak olan vergi oranının sabit kaldığı vergiye düz oranlı vergi denilmektedir. Orantılı ya da düz oranlı vergi tarifesinde ortalama vergi oranı, vergi matrahının bir yüzdesi olarak ifade edilmekte ve matrahtaki değişmelerden etkilenmemektedir. Örneğin, %20 oranında bir gelir vergisi tüm gelirin %20'sini vergilendirecektir. Böylece, 10.000 dolar geliri olan bir kişi ile 100.000 dolar geliri olan kişi aynı vergi oranına tabi olacaktır. 10.000 dolar geliri olan kişi 2.000 dolar vergi öderken, 100.000 dolar geliri olan kişi 20.000 dolar vergi ödeyecektir (Hyman, 1987: 315).

Düz oranlı vergi tarifesinde, alınacak vergi miktarının hesaplanmasında matraha uygulanacak olan ortalama vergi oranı, matrahın her seviyesi için aynı olmaktadır. Ödenmesi gereken vergi miktarının, matrahın doğrusal fonksiyonu olması nedeniyle, vergi miktarı matrahtaki artışa rağmen nisbi olarak aynı kaldığı halde mutlak olarak yükselmektedir (Turhan, 1998: 54). Dolayısıyla düz oranlı vergi tarifesinde her gelir düzeyinde ortalama ve marjinal vergi oranı birbirine eşit olmaktadır (Gwartney ve Long, 1985: 407). Ancak matrahtaki artışla birlikte ödenen vergi miktarında da artış söz konusu olmaktadır (Friedman, 1988: 283). Ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranının eşit olduğu düz oranlı tarife aşağıdaki şekilde gösterilebilir.

Şekil 5: Düz Oranlı Vergi Tarifesi



Kaynak: Turhan, 1998: 54.

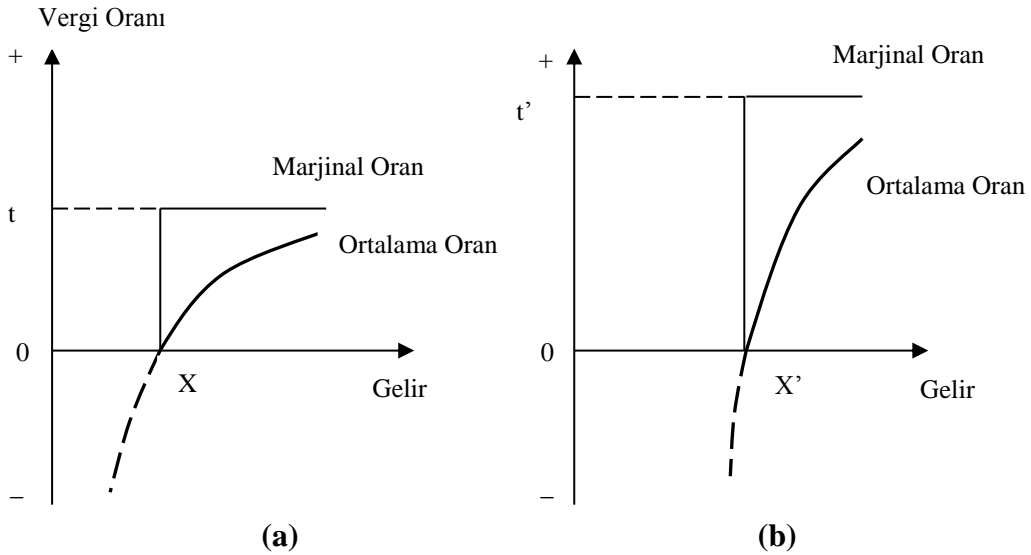
Şekil 5a'da düz oranlı vergi tarifesinde vergi oranı ile vergi gelirinin matrah karşısındaki durumları gösterilmektedir. Görüleceği üzere ortalama vergi oranı matrahın her seviyesinde aynı kaldığı ve marjinal vergi oranına eşit olduğu için vergi oranı yatay eksene paralel şekilde seyretmektedir. Şekil 5b'de ise düz oranlı bir tarife yapısında vergi oranı değişmediği halde matrahtaki artışa paralel olarak mutlak vergi miktarının da artmakta olduğu görülmektedir.

Vergi sistemi içine yerleştirilmiş bir tür düz oranlılık, düz oranlı vergiyi ifade etmektedir. Vergi tarifesi ve vergi matrahı olmak üzere ayırt edici iki ölçüsü bulunmaktadır. Genel olarak bir vergi tarifesi, tüm gelir kaynakları üzerine aynı oranı ya da farklı gelir türleri üzerine farklı oranlar uygulayabilir. Son zamanlarda düz oranlı vergi sistemini uygulayan ülkeler arasında ortak bir oranın daha popüler olmasına rağmen, bu vergi sistemini benimseyen pek çok ülke, kişisel gelire ve işletme gelirine farklı oranlar uygulamaktadırlar. Ayrıca sermaye gelirini düz oranda vergilendiren, emek geliri üzerine ise artan oranlı tarife uygulayan ülkeler de mevcuttur. Bu vergi sistemleri düz oranlı vergi sistemi olarak değil; ikili ya da yarı ikili gelir vergisi sistemi olarak ifade edilmektedir. Vergi matrahı da, herhangi bir indirim ya da kesintiye izin verilmesi veya verilmemesi anlayışına göre farklılaşabilmektedir. İndirim ve istisnaların yer almadığı bir vergi sistemi gerçek düz oranlı vergi sistemi olarak ifade edilmekte ve bu durumda vergi ödemeleri gerçekten gelire orantılı olmaktadır. Bu tarz bir gelir vergisi şimdiye kadar sadece

Gürcistan’da uygulanmıştır. Diğer bütün durumlarda, gelir üzerindeki vergi yükü aslında artan oranlı bir yapı arz etmektedir (Paulus ve Peichl, 2008: 3-4).

Şekil (5a) görüldüğü gibi düz oranlı vergi tarifesinde marjinal vergi oranı sabittir. Bu nedenle düz oranlı bir gelir vergisi, belirli bir gelir düzeyini vergiden istisna tutmak suretiyle artan oranlılık özelliği taşıyabilir. Bu tür tarifelere artan oranlı vergi tarifelerinde değinildiği üzere gizli artan oranlı tarife ya da düz oranlı vergi tarifelerinin artan oranlılığı denilebilmektedir. Bu durum aşağıdaki şekilde gösterilebilir.

Şekil 6: Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Artan Oranlılığı



Kaynak: Kay ve King, 1990: 225.

Şekil 6 (a)'da görüldüğü gibi, 0X düzeyindeki bir gelirin vergiden istisna tutulması durumunda, 0X'in üzerindeki gelirler 0t oranında vergilendirilmektedir. Geliri 0X'i çok az geçen birisi hemen hemen hiç vergi ödemeyecektir. Bu nedenle marjinal vergi oranının 0t kadar olmasına rağmen ortalama vergi oranı çok düşüktür. Gelir düzeyi arttıkça vergi olarak ödenen kısım gittikçe daha fazla artacak ve vergiden istisna tutulan 0X tutarı, bu tutarın çok üzerinde gelir elde edenler için hemen hemen hiç önemli değilken, karşılaştıkları ortalama vergi oranı neredeyse 0t'ye eşit olacaktır. Kişisel indirimin, düşük gelirlilerin tam olarak faydalanmalarını sağlamak amacıyla “vergi indirimi” şeklinde uygulanması durumunda ortalama ve marjinal vergi oranları şekildeki kesikli çizgilerle

gösterildiği şekilde genişlemektedir. Bu, doğrusal (linear) vergi tarifesi olarak adlandırılmakta ve temel indirim (OX) ve vergi oranı ($0t$) parametreleri tarafından belirlenmektedir (Kay ve King, 1990: 225-226).

Doğrusal bir vergi sistemi, ortalama vergi oranının gelire birlikte düzenli bir şekilde artması nedeniyle artan oranlıdır. Ortalama oran tarifesinin eğimi, ortalama oranın artışını göstermekte ve tarifelin artan oranlılık derecesinin de bir göstergesi olmaktadır. Şekil 6(b)'de OX ve $0t$ şeklinde OX ve $0t$ 'nin her ikisinin artması durumunda, ortalama oranı gösteren eğri daha dik olacak ve oran yapısı daha fazla artan oranlı olacaktır (Kay ve King, 1990: 224-225).

Matrahın yükselmesi nedeniyle alınan vergi tutarında artma olsa da, oranda herhangi bir değişiklik olmaması, düşük ve yüksek gelirli mükelleflerin vergileme ile güdülen amaçların gerçekleştirilmesi bakımından yaptıkları katılmanın aynı fedakârlık düzeyinde olmamasına neden olmaktadır (Akdoğan, 1980: 24). Ayrıca düz oranlı vergi sisteminde artan oranlılığın belirleyicileri olan marjinal vergi oranı ile asgari gelir düzeyinin belirlenmesi sorunu, bu sistemin en önemli güçlüklerinden birini oluşturmaktadır.

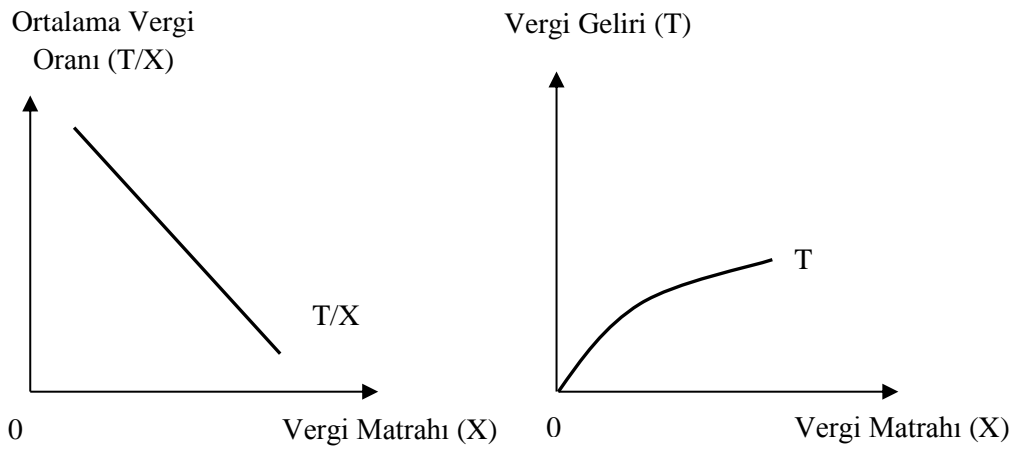
Düz oranlı vergi ile ilgili olarak buraya kadar yapılmış olan tüm açıklamalar teorik düzeydedir. Son yıllarda birçok ülke tarafından ileri sürülen düz oranlı vergi reform önerileri mevcuttur. Tüm bu önerilerin temeli de düz oranlı vergi tarifesine dayanmaktadır. Gerçekte bir vergi sisteminin düz oranlı olarak nitelendirilebilmesi için hiçbir istisna ya da indirime yer verilmemesi gerekmektedir. Ancak uygulamaya bakıldığında birçok ülkenin düz oranlı vergi sistemi adı altında uyguladıkları vergi sistemlerinin bir takım indirim ve istisnalara yer verdiği görülmektedir. Bu da bu sistemleri düz oranlı olmaktan çıkarıp gizli artan oranlı hale getirmektedir.

1.3.2.3. Azalan Oranlı Vergi Tarifesi

Matrah arttıkça ortalama vergi oranının giderek azaldığı tarife azalan oranlı ya da tersine artan oranlı tarife olarak tanımlanmaktadır (Turhan, 1998: 56). Azalan oranlı vergilerden bir kısmı gerçekten azalan oranlı olduğu halde bir kısmı ise yalnızca görünüşte

azalan oranlıdır. Gerçekten azalan oranlı vergiler, matrah arttıkça oranı azalan vergilerdir. Uygulamada bu tarz vergilere çok nadir rastlanmaktadır. Görünüşte azalan oranlı vergiler ise artan oranlı vergi tarifesinin az çok özellik arz ettiği vergilerdir. Gerçekte bu vergiler artan oranlı vergilerden tam manası ile ayrılamazlar. Çünkü bunlar, matrahın artması ile yükselen vergi oranları şeklinde ortaya çıkan artan oranlı vergi tarifelerinin ters taraftan, yani yukarıdan aşağıya doğru ele alınmasından başka bir şey değildir (Dikmen, 1973: 243).

Şekil 7: Azalan Oranlı Vergi Tarifesi



a) Vergi Oranı ve Matrah İlişkisi

b) Vergi Geliri ve Matrah İlişkisi

Şekilden de görüleceği üzere azalan oranlı tarifede ortalama vergi oranı ile vergi matrahı arasında ters yönlü bir ilişki bulunmakta ve vergi geliri matrahtaki artışla birlikte artmakta, ancak vergi gelirindeki artış matrah artışından daha yavaş seyretmektedir.

Azalan oranlı vergi tarifesinde marjinal vergi oranı, en alt gelir dilimi hariç, tüm gelir dilimlerinde ortalama vergi oranının altında seyretmektedir. Azalan oranlı bir vergi, gelir artışı karşısında daha az yıllık vergiyle sonuçlanmaktadır. Bu tarife yapısında daha üretken bireyler, daha fazla ürettikleri ve daha fazla çalıştıkları için daha düşük vergi oranlarıyla ödüllendirilmektedir. Ancak bu tarife yapısı ödeme gücünün gelir artışıyla birlikte arttığı şeklindeki görüşe uygun değildir (Hyman, 1987: 318).

Azalan oranlı vergi tarifesinde vergi miktarının matrah göz önünde bulundurulmaksızın saptanması söz konusudur. Bu nedenle vergi miktarının saptanması

sırasında kazanç, irat, değer, servet, harcama gibi matraha esas olarak herhangi bir ölçünün alınmaması nedeniyle ödeme gücündeki değişmeler ile matrah arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır. Ödeme gücündeki değişmeler vergi tutarı üzerinde etkili olmadığı için ödeme gücü arttıkça vergi tutarının ödeme gücüne oranı gittikçe azalma göstermektedir (Herekman, 1976: 73).

İKİNCİ BÖLÜM

2. DÜZ VE ARTAN ORANLI GELİR VERGİSİ TARİFELERİ: ÜLKE UYGULAMALARI

Bu bölümde öncelikle, gelişmekte olan ülkelerde artan oranlı vergi tarifelerine alternatif olarak ortaya çıkan düz oranlı vergi tarifelerinin, hemen ardından ise artan oranlı vergi tarifelerinin genel olarak gelişim trendi ve ülke uygulamalarına değinilecektir.

2.1. Düz Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi ve Ülke Uygulamaları

Dünyada Tayvan, Vatikan ve Kosova da eklendiğinde 196 ülke bulunmaktadır. Farklı gelir vergisi rejimine sahip olan ve bir devlete bağlı olan özerk bölgeler ve ada yönetimleri de dikkate alındığında dünyadaki ülke sayısı 240'a yaklaşmaktadır. Bu ülkelerden 18'inin² vergi sistemlerinde gelir vergisini barındırmadıkları ya da gelir vergisi oranını sıfır olarak uyguladıkları (Batirel, 2010: 14; Tax Rates (t.y.), <http://www.taxrates.cc>) ve 41'inin³ ise düz oranlı vergi tarifesi uyguladığı bilinmektedir. Geriye kalan ülkeler ise artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulamaktadır. Bu ülkelerin her birini ayrı ayrı ele alıp incelemenin güç olması nedeniyle konu bazı OECD ülkeleri ile sınırlandırılmıştır. Bu nedenle OECD ülkeleri arasında düz oran uygulayan birkaç ülkenin ve düz oranlı verginin popülerlik kazanmasındaki önemi ve öncülüğü nedeniyle Rusya'nın gelir vergisi uygulamaları, somut ülke örnekleri olarak detaylı bir şekilde incelenecektir.

2.1.1. Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Tarihsel Gelişimi

Düz oranlı vergi konusundaki tartışmaların 1980'li yıllardan itibaren yoğunlaşmış olmasına rağmen, bu fikir ilk kez 1957 yılında "Artan Oranlı Vergiler İçin Zor Bir Durum" (The Uneasy Case for Progressive Taxation) adlı çalışmalarıyla Walter Blum ve Henry

² Andora, Anguilla, Bahamalar, Bahreyn, Bermuda, Birleşik Arap Emirlikleri, Brunei, Cayman Adaları, Katar, Kuveyt, Kuzey Kore, Maldivler, Monako, Nauru, St.Kitts & Nevis, Suudi Arabistan, Umman ve Vatikan. Bkz. www.taxrates.cc

³ 2010 yılı öncesinde bu sayı 46 iken İzlanda ve Sırbistan'ın 2010, Irak ve Ukrayna'nın 2011, Slovakya'nın ise 2013 yılında düz oran uygulamasını terk etmesi sonucu 41'e düşmüştür.

Kalven tarafından ileri sürülmüştür. Sonrasında Hayek, 1960 yılında yazdığı “Özgürlüğün Anayasası” (The Constitution of Liberty) adlı kitabında artan oranlı gelir vergisini eleştirerek düz oranlı vergi sistemini savunmuştur. Hayek’e göre kanunlar tüm fertler için eşit uygulanmalıdır. Bu nedenle gelir vergisi kanunu karşısında da fertlerin eşit muamele görmeleri için herkese tek bir vergi oranı uygulanmalıdır (Aktan, 1999: 59; Hepaksaz, 2007: 99).

Düz oranlı vergi fikri, Nobel Ekonomi Ödülü sahibi Milton Friedman tarafından da desteklenmiştir. Milton Friedman, 1962 yılında yayınladığı “Kapitalizm ve Özgürlük” (Capitalism and Freedom) adlı eserinde düz oranlı vergiden bahsederek ABD Federal Gelir Vergisi tarifesinin düz oranlı ve söz konusu oranın da vergilendirilebilir gelirin %23,5’i seviyesinde olması gerektiğini ifade etmiştir (Friedman, 1988: 283). 1980’li yıllara gelindiğinde ise düz oranlı vergi fikri Robert Hall ve Alvin Rabushka adlı ekonomistler tarafından yeniden gündeme getirilmiş ve geliştirilmiştir (Grecu, 2004: 12).

Düz oranlı vergi hareketi aslında tarihte yeni bir gelişme değildir. 50 yılı aşkın bir süredir uygulaması olan bu vergi sistemi ilk olarak 1940 yılında Jersey’de ve 1947 yılında Hong Kong’da, Hall ve Rabushka’nın önerilerinden çok önce uygulanmıştır (Ji ve Lighthart, 2012: 2). Ancak birçok kaynak düz oranlı verginin ilk uygulayıcısı olarak önceliği Hong Kong’a vermektedir. Hong Kong’da uygulanan sistem aslında düz ve artan oranlı sistemin birleşiminden oluşan ikili bir sistemdir. Hong Kong, mükelleflere çeşitli istisna, indirim ve muafiyet olanakları sunan artan oranlı gelir vergisi sistemi ile toplam geliri belirli bir düz oranda vergiye tabi tutan düz oranlı gelir vergisi arasında seçim yapma olanağı tanımaktadır. Bu uygulamadan sonra dünyada düz oranlı vergi sistemi konusunda pek çok girişimde bulunulmuştur. Ancak bu girişimlerin hiçbirinde başarı sağlanamamıştır. Daha sonra Sovyetler Birliği’nin dağılmasıyla birlikte, birliği oluşturan ülkeler 1990’lı yılların başında bağımsızlıklarına kavuşmuş ve komünist sistemi tamamen ortadan kaldırarak kendi vergi yapılarını oluşturmaya başlamışlardır. Doğu Bloku olarak adlandırılan bu ülkeler yakın tarihlerdeki düz oranlı vergilemenin ilk uygulayıcıları olarak bilinmektedirler (Grecu, 2004: 12).

Günümüzde düz oranlı gelir vergisi uygulayan ülkelerin başında Eski Doğu Bloku ya da Sovyetler Birliği üyesi olup 1991 sonrasında bağımsızlığını kazanan ülkeler

gelmektedir. Sovyetler Birliği'nin dağılması ve Soğuk Savaş'ın sona ermesiyle birlikte özellikle Doğu Avrupa'nın siyasi ve ekonomik ortamıyla birlikte vergi yapısı da değişmiştir. Devlet sosyalizmi sırasında, vergilendirme otomatik olarak devlet bankası sistemi tarafından yönetilmiştir. Ancak devlet bankaları çöktüğünde, bunların yerine yeni vergi kuruluşları ortaya çıkmış ve aynı zamanda yeni piyasa ekonomisinde bu vergileri toplamak için bazı yöntemler geliştirilmiştir. Düz oranlı vergi de bunlardan birini oluşturmaktadır (Ellis, 2010: 24).

2.1.2. Hall-Rabushka Modeli Düz Oranlı Vergi

Son otuz yıl içerisinde ABD'de düz oranlı vergilemeyi amaçlayan birçok öneri geliştirilmiştir. Bu öneriler içerisinde en güçlü ve kapsamlı olanı Stanford Üniversitesi profesörlerinden Robert Hall ve Hoover Enstitüsü'nden Alvin Rabushka tarafından ileri sürülen öneridir⁴ (Hineline ve Ganderton, 2000: 4). 10 Aralık 1981 tarihinde Hall ve Rabushka'nın düşük, basit ve düz oranlı bir vergi yönündeki görüşleri, "Vergi Sistemimizi Basitleştirmeye Yönelik Bir Öneri" (A Proposal to Simplify Our Tax System) başlıklı makalenin Wall Street Journal'da yayınlanması ile gündeme gelmiş ve bu makale düz oranlı verginin sembolü halini almıştır (Hall ve Rabushka, 1995: vii). Daha sonrasında ise bu konu ile ilgili görüşlerini "Düşük Vergi, Basit Vergi, Düz Oranlı Vergi" (Low-Tax, Simple Tax, Flat Tax) adı altında bir kitapta toplamışlardır. 1985 yılında tekrar ortaklaşa olarak "Düz Oranlı Vergi" (The Flat Tax) adlı çalışmalarını yayınlamışlardır. Bu kitap aynı başlıkla 1995 yılında ikinci baskısını yapmıştır (Hineline ve Ganderton, 2000: 5; Greenberg, 2009: 7).

Hall ve Rabushka tarafından geliştirilen düz oranlı vergi önerisi, hem bireysel ücretin hem de işletme kazançlarının vergilendirilmesinde kullanılan düşük ve düz oranlı bir vergi olup, mevcut gelir ve kurumlar vergisini ikame edecek şekilde tasarlanmıştır (Hall ve Rabushka, 1995: 82-83). Bu önerinin merkezinde tek vergi oranı ve mevcut vergi sistemindeki gelir kaynaklarının yeniden tanımlanması bulunmaktadır. Daha sonra ortaya çıkan önerilerin büyük bir çoğunluğu Hall ve Rabushka'nın önerisini temel almışlardır (Hineline ve Ganderton, 2000: 4-5).

⁴ Hall-Rabushka'nın düz oranlı vergi önerisi dışında ABD'de ortaya çıkan farklı düz oranlı vergi önerileri de bulunmaktadır. Bunlar; Armey-Shelby Önerisi, Kemp Önerisi, Gramm Önerisi, Specter Önerisi, Mack Önerisi, Forbes Önerisi, Lugar Önerisi, Domenici-Nunn Önerisi ve Gephardt Önerisidir.

Hall ve Rabushka tarafından geliştirilen düz vergi sisteminin diğer bir temel özelliği, farklı gelir türleri arasında oran farklılıklarının olmaması, geliri eşit oranda vergilendirmesidir. Tüm gelirin işletme geliri ya da ücret şeklinde sınıflandırılmasına rağmen, her iki gelir türü üzerindeki vergi eşittir. Hall-Rabushka önerisindeki tek istisna, düşük gelirli birey ve aileleri vergiden muaf tutmasıdır. Sonuç itibarıyla, düz vergi sistemi kapsamında düşük gelirli ailelerin önemli bir kısmı hiçbir gelir vergisi ödememektedir (Grecu, 2004: 10).

Hall ve Rabushka, düz oranlı vergiyi katma değer vergisinin değiştirilmiş bir hali olarak nitelendirmektedirler. Söz konusu değişiklikler vergiyi katma değer vergisinden daha fazla artan oranlı (daha az azalan oranlı) hale getirmektedir. Özellikle işletmelerin diğer işletmelerden satın aldıkları mal ve hizmetler için yaptıkları harcamaların, çalışanlara yapılan maaş, ücret ve emeklilik katkı paylarının vergiden indirimi dışında, işletme vergisi tabanı katma değer vergisi tabanı ile aynı olacak şekilde düzenlenmiştir. Bireylerin elde ettikleri ücret, maaş ve benzeri gelirler nedeniyle ödeyecekleri bireysel ücret vergisi oranı, işletme vergisi oranı ile aynıdır. Tek farklılık bireysel ücret gelirinin vergilendirilmesinde standart indirim uygulamasının olması, ancak işletme vergisinde herhangi bir indirim yer verilmemesidir (GAO, 1998: 64). Bireysel ücret gelirinden yapılan indirimler ise bu vergiyi gizli artan oranlı hale getirmektedir.

Düz vergi sisteminin önemli bir özelliği, tüm geliri, mümkün olduğunca kaynağına yakın olarak yalnızca bir kez vergilendirmesidir. Mevcut artan oranlı vergi sistemlerinde bu ilke çeşitli şekillerde ihlal edilmektedir. Ek ücret gibi bazı gelir türleri vergilendirilmemektedir. Kâr payları, sermaye kazançları benzeri diğer gelirler ise ilk olarak kurum seviyesinde daha sonra ise hissedar seviyesinde olmak üzere iki kez vergilendirilmektedir. Faiz gelirleri, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınma yeteneğine göre vergilendirilmekte ya da vergilendirilmemektedir. Bu açıdan düz oranlı vergi taraftarları bu verginin radikal bir şekilde vergi sistemini basitleştireceğini, indirim ve istisnaları kaldıracağını ve çifte vergilendirmeyi önleyeceğini savunmaktadırlar (Grecu, 2004: 10).

Özellikle ABD’de düz vergi kavramı Hall ve Rabushka ile ilişkilendirilmiştir. Hall ve Rabushka’nın önerisi eksiksiz bir biçimde tanımlanmış tutarlı bir vergi yapısı içindir.

Ticari kazanç üzerindeki nakit akışı vergisi ve emek geliri üzerindeki vergi birleştirilir ve her ikisinden de aynı tek oranda vergi alınır. Gerçekte, Hall ve Rabushka düz vergisinin kökeni çıkarma yöntemine göre toplanan katma değer vergisine dayalı bir tüketim vergisidir (Keen ve diğerleri, 2008: 713).

2.1.2.1. Hall-Rabushka Modelinde Bireysel Ücret Vergisi

Hall-Rabushka önerisinde bireysel ücret vergisi, işverenin işçilerine ödediği gelirin geniş bir kısmını vergilendirmek amacını taşımaktadır ve bu vergi tüm vergi sisteminin iki büyük parçasından birini oluşturmaktadır (Hall ve Rabushka, 1995: 88). Hall- Rabushka önerisinde, yalnızca ücret ödemeleri, maaşlar ve emeklilik gelirleri kişisel gelir olarak kabul edilmekte ve kişisel gelir vergisine konu olmaktadır. Kâr payları, sermaye kazançları, faiz ya da ek ücretler şeklindeki gelirler, zaten kurumsal düzeyde vergilendirildiği için kişisel gelir vergisine konu olmamaktadır. Ayrıca sistem tüm indirim, istisna ve muafiyetleri kaldırdığı için bireyler ve aileler ücret, maaş ve emeklilik gelirlerini basit bir şekilde toplayıp kişisel muafiyeti çıkararak vergiye tabi gelire ulaşabilmektedirler. Sonrasında birey ya da ailenin vergi borcunu hesaplamak için bu miktar düz bir vergi oranı ile çarpılmaktadır (Grecu, 2004: 10).

Hall-Rabushka düz oranlı vergi önerisinde bireysel ücret vergisi için öngörülen beyanname aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 5: Bireysel Ücret Vergisi Beyannamesi

Form 1	Bireysel Gelir (Ücret) Vergisi	1995
Adınız :	Sosyal Güvenlik Numaranız :	
Soyadınız :		
Ev Adresi	Eşinizin Sosyal Güvenlik Numarası:	
Şehir, Eyalet, Posta Kodu	Mesleğiniz :	
	Eşinizin Mesleği :	
1. Ücret ve Maaşlar.....	1	.....
2. Emeklilik Maaşları.....	2	.....
3. Toplam Gelir (Satır 1 + Satır 2).....	3	.....
4. Standart İndirimler.....		.....
(a) 16,500 Dolar Evliler İçin Ortak Beyan.....	4(a)	.....
(b) 9,500 Dolar Bekarlar İçin.....	4(b)	.....
(c) 14,000 Dolar Aile Reisi Beyanı.....	4(c)	.....
5. Eş Hariç Bağımlı Sayısı.....	5	.....
6. Bağımlılar İçin Standart İndirim Tutarı (Satır 5 x 4,500 Dolar).	6	.....
7. Standart İndirimler Toplamı (Satır 4 + Satır 6).....	7	.....
8. Matrah (Satır 3 – Satır 7, eğer pozitif ise).....	8	.....
9. Vergi (Satır 8 x %19).....	9	.....
10. İşveren Tarafından Yapılan Stopajlar.....	10	.....
11. Ödenecek Vergi (Satır 9 – Satır 10, eğer pozitif ise).....	11	.....
12. İade Edilecek Vergi (Satır 10 – Satır 9, eğer pozitif ise).....	12	.....

Kaynak: Hall ve Rabushka, 1995: 89.

Tablo 5'te Hall- Rabushka önerisinde yer alan bireysel ücret vergisi beyannamesi yer almaktadır. Tüm mükellefler posta kartı büyüklüğündeki bu beyannamede toplam ücret, maaş ve emeklilik gelirlerini bildirmek, medeni durumunu ve bağımlı sayısını göstermek, standart indirim tutarını hesaplamak, bu indirim tutarını toplam gelirden çıkararak toplam vergiye tabi geliri bulmak, %19 vergi oranı ile çarpmak, stopajı hesaba katmak ve aradaki farkı vergi olarak ödemek zorundadırlar.

Beyannameden de görüldüğü gibi, ücret, maaş ve emeklilik maaşından oluşan toplam gelirden, standart indirim olarak nitelendirilen ve kişinin medeni durumuna, beyanın ortak ya da ayrı ayrı yapılmasına göre değişiklik gösteren indirim miktarları ile bakmakla yükümlü olunan bağımlı sayısına göre değişen standart indirim miktarlarının toplamı düşülerek vergilendirilebilir gelire ulaşılmaktadır. Standart indirim tutarları eşlerin gelirlerini birlikte beyan etmeleri durumunda 16.500 dolar, bekarlar için 9.500 dolar ve aile reisi beyanı durumunda ise 14.000 dolardır. Buna ilave olarak eş hariç bakmakla yükümlü olunan her bir bağımlı için 4.500 dolar tutarında standart bir indirim daha mevcuttur. Örneğin, eşi çalışmayan ve iki çocuğu olan bir mükellefin beyanında, evliler için ortak beyan kapsamında 16.500 dolar ve iki bağımlı için 9.000 dolar (2x4.500 dolar) olmak üzere toplam 25.500 dolar yıllık indirim hakkı doğmaktadır. Tüm bu standart indirimler toplamının toplam gelirden düşülmesiyle vergilendirilebilir gelire ulaşılmaktadır. Vergilendirilebilir gelir üzerine %19 oranında vergi uygulanarak ve işveren tarafından yapılan stopajlarda hesaba katılarak ödenecek vergi tutarına ulaşılmaktadır.

2.1.2.2. Hall-Rabushka Modelinde İşletme Vergisi

İşletme vergisi Hall-Rabushka düz oranlı vergi önerisinin ikinci unsurunu oluşturmakta ve maaş, ücret ve emeklilik maaşları dışındaki kazançlar üzerinden alınmaktadır (Grecu, 2004: 10). İşletme vergisi ile amaçlanan, kurumlar vergisi mükelleflerinin de düz oranlı vergiye dahil edilmesi ve gelir vergisi içinde ticari, zirai, mesleki kazançlar ile menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarını elde eden ortaklık ya da bireysel mükelleflerin de aynı koşullar altında vergilendirilmesinin sağlanmasıdır (Demirli, 2011: 88). İşletme vergisinde, faiz ödemeleri, kâr payları ya da işletme sahiplerine yapılan diğer herhangi bir ödeme türü indirim konusu yapılamamaktadır (Grecu, 2004: 10). Hall ve Rabushka (1995: 92-93), işletme vergisine tabi olan kazançları aşağıdaki gibi sıralamışlardır:

- Tesis ve ekipman kullanımından elde edilen kazançlar,
- Telif hakları, patentler ve ticari sır gibi fikri hakların kullanılmasından elde edilen kazançlar,
- Geçmişteki inşaat, pazarlama ve reklam organizasyonlarından elde edilen kazançlar,

- Üst yönetici ve işletmede çalışan ortaklardan, işletmeye katkısından daha az ödeme yapılmış olanların kazançları,
- Doktorlar, avukatlar ve diğer mesleki kazanç sahiplerinin bu faaliyetlerden kendi adlarına ya da ortak olarak elde ettikleri kazançlar,
- Daire ya da diğer gayrimenkullerin kiralanmasından elde edilen kiralar,
- İşçilere ücreti dışında sağlanan emeklilik primi benzeri ek olanaklar.

Hall-Rabushka'nın düz oranlı vergi önerisi, işletme vergisi mükelleflerinin de bireysel ücret vergisi mükellefleri gibi posta kartı büyüklüğünde bir beyanname doldurmalarını gerektirmektedir. Söz konusu önerideki işletme vergisi beyannamesi aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

Tablo 6: İşletme Vergisi Beyannamesi

Form 2		Bireysel Gelir (Ücret) Vergisi		1995
Ticaret Ünvanı :		İşveren Kimlik Numarası :		
Adres :		İlçe :		
Şehir, Eyalet, Posta Kodu		Temel Ürün :		
1. Brüt Satış Gelirleri.....	1	.....	
2. İndirilebilir Giderler.....		.....	
(a) Mal, Hizmet ve Malzeme Alımları.....	2(a)	.....	
(b) Maaş, Ücret ve Emeklilik Maaşları.....	2(b)	.....	
(c) Makine-Teçhizat, Bina ve Arazi Alımları.....	2(c)	.....	
3. Toplam İndirilebilir Giderler (2(a)+2(b)+2(c))	3	.....	
4. Vergilendirilebilir Gelir (Satır 1- Satır 2).....	4	.....	
5. Hesaplanan Vergi (Satır 4 x %19).....	5	.....	
6. 1997 Yılı Taşınabilir Zararı.....	6	.....	
7. İleriye Taşınacak Faiz Tutarı (Satır 6 x % 6).....	7	.....	
8. 1998 yılına Taşınacak Toplam (Satır 6 + Satır 7).....	8	.....	
9. Ödenecek Vergi (Satır 5 – Satır 8, pozitif ise).....	9	.....	
10. 1999 Yılına Taşınacak Tutar (Satır 8 – Satır 5,pozitif ise)..	10	.....	

Kaynak: Hall ve Rabushka, 1995: 94.

Tablo 6’da yer alan işletme vergisi beyannamesinin birinci satırında yer alan brüt satış gelirleri, mal ve hizmet satışından elde edilen gelirler, bunların değişimi ya da dış ticaretten elde edilen gelirler ile tesis, ekipman ve arazi satışından elde edilen gelirlerin toplamından oluşmaktadır (Sease ve Herman, 1996: 78). İşletmenin brüt satış gelirinden bu gelirin elde edilmesi için yapılan mal, hizmet ve malzeme alımlarının, çalışanlara yapılan maaş, ücret ve emeklilik katkı ödemelerinin ve makine-teçhizat, bina ve arazi alımları gibi giderlerin indirilmesi suretiyle vergilendirilebilir gelire ulaşılmaktadır.

Firma ilk olarak, çalışanlara ödenen ücret, maaş ve emeklilik gelirlerini, bunların zaten bireysel ücret vergisi altında vergilendirilmesi nedeniyle vergiye tabi işletme kazancının tespitinde brüt satış gelirinden indirebilmektedir (Grecu, 2004: 11). İkinci olarak, firmanın brüt satış gelirlerinin bir kısmı satın almış olduğu malzeme ve girdilerin yeniden satışından elde edilmektedir. Bu unsurlar üzerindeki vergi, daha önceden bunları satan satıcılar tarafından işletme vergisi olarak ödendiği için burada tekrar vergilendirilmemektedir. Dolayısıyla firma, sattığı ürünü üretmek için almış olduğu tüm mal, hizmet ve malzemelerin maliyetini brüt satış gelirinden indirebilmektedir (Hall ve Rabushka, 1995: 93). Son olarak da, firma tüm yatırım maliyetlerini satın alma yılında bir gider olarak indirebilecektir (Grecu, 2004: 11).

Hall-Rabushka düz oranlı vergi önerisinde, işletmelerin brüt gelirlerinden yapılan faiz, kâr payı ve işletme sahiplerine ya da ortaklarına yapılan diğer ödemeler indirim konusu yapılamamaktadır. Çünkü kişilerin işletme faaliyetlerinden elde etmiş oldukları tüm gelirler bireysel ücret vergisi kapsamında zaten vergilendirilmektedir. Ayrıca, makine, demirbaş, bina ve benzeri alımları harcamanın yapıldığı yılda tek seferde gider yazılabildiği için amortisman uygulaması da ortadan kaldırılmaktadır.

Beyannamenin birinci satırında yer alan brüt satış gelirinden ikinci satırda yer alan indirilebilir giderlerin düşülmesiyle elde edilen vergilendirilebilir gelir üzerine %19 vergi oranının uygulanmasıyla vergi tutarı hesaplanmaktadır. Fakat bu tutar işletmenin ödeyeceği vergi miktarını ifade etmemektedir. Çünkü işletmenin önceki yıl zararları ileriye taşınabilmekte ve bu zararlara %6 oranında bir faiz oranı uygulanarak ileriye taşınacak faiz tutarı hesaplanmaktadır. Yani geçmiş yıllara ait zararlar yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olacaktır. İşletme zararı ile bulunan faiz tutarının toplanması yoluyla hesaplanan tutar,

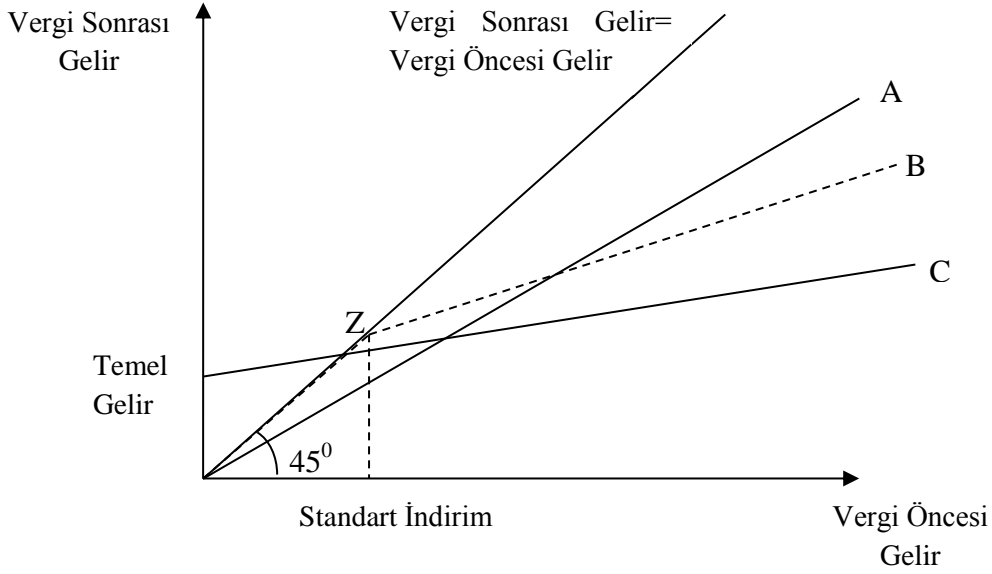
vergi tutarından düşülmekte ve böylelikle işletmenin vergi borcu hesaplanmış olmaktadır. Ancak işletme zararı ile bulunan faiz tutarının toplanması yoluyla hesaplanan tutarın, vergi tutarından büyük olması durumunda aradaki pozitif fark, bir sonraki yıla taşınmaktadır. Yani işletme geçmiş yılın zararı telafi edilene kadar vergi ödememektedir.

2.1.3. Uygulamada Düz Oranlı Vergiler

Hall ve Rabushka, işletme geliri ve kişisel emek geliri üzerine aynı tek vergi oranının uygulanmasını ifade eden düz oranlı gelir vergisini güçlü bir şekilde destekleyen ilk yazarlardır. Ancak günümüzde yaygınlaşan düz oranlı vergi reformları incelendiğinde, bu reformların Hall-Rabushka modeline tam olarak uygunluk göstermediği görülmektedir. Düz oranlı vergilerin geniş bir vergi tabanına uygulanan sabit oranlı vergiler olarak tanımlanması durumunda dahi çoğu ülkede uygulanmakta olan bu verginin, teori ve uygulama örnekleri dikkate alındığında farklı modeller ortaya çıkmaktadır (OECD, 2006a: 85-86).

Düz oranlı vergilemede ortak bir oranın daha popüler olmasına ve çoğunlukla vergi oranının kişisel gelirin unsurlarına bağlı olarak değişmemesine rağmen, düz oranlı vergi sistemini uygulayan birçok ülkede kişisel kazanç ve kurum kazancı için farklı oranlar uygulanmaktadır (Paulus ve Peichl, 2009: 622). Düz oranlı vergi sistemi ile ilgili bu tür uygulama farklılıkları, farklı düz oranlı vergileme türlerini ortaya çıkarmıştır. Şekil 8'de söz konusu olan düz oranlı vergileme türleri geometrik olarak gösterilmiştir.

Şekil 8: Düz Oranlı Vergileme Türleri



Kaynak: Piper ve Murphy, 2005: 40.

Şekilde 45 derecelik açı ile gösterilen doğru üzerindeki tüm noktalarda vergi öncesi gelir ile vergi sonrası gelir birbirine eşittir ve bu doğru üzerindeki gelirler için vergi yükümlülüğü bulunmamaktadır. 45 derecelik açı ile gösterilen doğrunun altındaki alanda vergi öncesi gelir, vergi sonrası gelirden büyük olduğu için aradaki fark kadar bir vergi yükümlülüğü; bu doğrunun üstünde kalan alanda ise vergi sonrası gelir, vergi öncesi gelirden büyük olduğu için elde edilen kazançlar için bu iki değer arasındaki fark kadar bir vergi iadesi söz konusudur (Piper ve Murphy, 2005: 39).

Şekilde A doğrusu ile ifade edilen düz oranlı vergi türü, düz vergilemenin en basit halini ifade etmekte ve “gerçek düz oranlı vergi” olarak nitelendirilmektedir. Bu uygulamada tüm gelir hiçbir vergi indirimine yer verilmeksizin tek bir oranda vergilendirilmektedir (Piper ve Murphy, 2005: 39; OECD, 2006a: 85). Buradaki amaç, vergi tabanının olabildiğince genişletilmesi, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve gelir üzerinden alınan vergilerin meydana getirdiği sapmaların asgari düzeye indirilmesidir. Bu model bireylerin devletten elde ettikleri faydalar oranında vergiye tabi tutulmaları gerektiğini savunan Thomas Hobbes ve bireylerin devletin koruması altında elde ettikleri gelirleri oranında devletin finansmanına katkıda bulunmaları gerektiğini ifade ederek

oransal vergilemeyi destekleyen Adam Smith'in görüşlerini yansıtmaktadır (Vural, 2010: 184). Ancak bu tür bir düz oranlı vergi yalnızca teoriyi yansıtmaktadır.

Düz oranlı vergi sistemini uygulayan ülkelere bakıldığında, düz oran genellikle temel bir indirim ile birlikte uygulanmaktadır. Dolayısıyla saf anlamdaki düz oranlı vergi sisteminden sapılmakta ve temel indirim ya da asgari geçim indirimi sisteme artan oranlılık katmaktadır. Bu durum düşük gelirli olanların hiç vergi ödememesi ya da çok az bir miktarda vergi ödemesi anlamına gelmektedir. Ortalama vergi oranı marjinal vergi oranının altında kalacağı için aslında sistem gizli artan oranlı bir hal almaktadır. Bu tür bir düz oranlı vergileme şekilde B doğrusu ile gösterilmiştir (Piper ve Murphy, 2005: 39; OECD, 2006a: 85). Bu model, temel ihtiyaçların karşılanması için gerekli olan muafiyetler nedeniyle artan oranlı hale gelen tek oranlı gelir vergisini savunan J.Stuart Mill ve muafiyet de içeren düz oranlı vergilemeyi savunan Milton Friedman'ın görüşlerine paralel bir modeldir (Vural, 2010: 184-185). Düz oranlı vergi sistemi, birtakım temel muafiyetleri barındırdığı sürece, ortalama vergi oranının gelir düzeyi ile birlikte arttığı artan oranlı bir vergi halini alacaktır. Ancak burada önemli olan konu, uygulamaya konulan düz oranlı verginin, yerine geçtiği vergi sisteminden ne kadar daha çok ya da az artan oranlı olduğudur (Keen ve diğerleri, 2008: 722).

Şekilde yer alan C doğrusu da tıpkı B doğrusunda olduğu gibi saf anlamdaki düz oranlı vergilemeden uzak bir vergileme yöntemidir. Bu yöntemde herkes için vergi iadesi, Z noktasının altında gelire sahip olan düşük gelirli olanlar için ise negatif gelir vergisi⁵ söz konusu olmaktadır (Piper ve Murphy, 2005: 39; OECD, 2006a: 85).

2.1.4. Düz Oranlı Vergi Tarifesinde Ülke Uygulamaları

İlk düz oranlı vergi 1940 yılında ABD'nin Jersey eyaletinde uygulanmıştır. Söz konusu uygulamada sermaye kazançları vergi dışı tutularak kâr paylarının ve faiz gelirlerinin çifte vergilendirilmesi önlenirken geniş bir muafiyetle kişisel ve kurumsal gelirler %20 oranında vergiye tabi tutulmuştur (Grecu, 2004: 13). Düz oranlı vergileme ile ilgili ikinci uygulama ise 1947 yılında Hong Kong'da gerçekleşmiştir. Hong Kong

⁵ Negatif gelir vergisi, mükelleflerin belirli bir gelir düzeyinin üzerindeki gelirlerini vergiye tabi tutarken, bu seviyenin altında gelire sahip olanlara bu seviyedeki geliri garanti edecek şekilde nakdi yardım yapılmasını sağlayan bir araçtır.

uyguladığı düz oranlı vergi sistemi ile Avrupa'nın gelişmiş ülkelerini yakalama çabası içerisinde olan eski Doğu Bloku ülkelerine örnek oluşturmuştur (Laffer, 2004: 15). Hong Kong'da vergi mükelleflerine çeşitli indirim, istisna ve muafiyet olanakları sunan, geliri %2'den %20'ye kadar artan oranlarda vergiye tabi tutan artan oranlı gelir vergisi ile toplam geliri %16 oranında vergilendiren düz oranlı gelir vergisi arasında seçim yapma olanağı sunan, ikili bir gelir vergisi sistemi söz konusudur. Ayrıca, kâr payları ve sermaye getirisi vergiye tabi değildir (Tax Reform Commissions, 2006: 119). Daha sonra bu ülkeyi 1960 yılında Guernsey ve 1986 yılında Jamaika izlemiştir (Ji ve Ligthart, 2012: 4). Guernsey'deki uygulama Jersey'dekine benzer olup, hem gelir hem de kurumlar vergisi oranı %20 olarak belirlenmiştir (Tax Reform Commissions, 2006: 119). Jamaika'daki düz vergi oranı ise %25 olarak belirlenmiştir.

Yukarıda ifade edilen dört ülke, Dünya'da düz oranlı verginin ilk uygulayıcıları olarak kabul edilmektedir. Ancak düz oranlı vergilerle ilgili asıl yoğun tartışmalar 1980 sonrasındaki gelir vergisi reformları ile birlikte yaygınlaşmıştır. Bu vergi reformları kapsamında bazı ülkeler karmaşık olarak nitelendirilen, çok sayıda vergi dilimi, vergi oranları ve artan basamakların eşlik ettiği artan oranlı vergi yapılarından daha basit olarak nitelendirilen daha düşük ve tek vergi oranının bulunduğu daha düz vergi tarifelerine yönelmeye başlamışlardır (Peter ve diğerleri, 2009: 31).

Bu bağlamda Jersey, Hong Kong, Guernsey ve Jamaika'dan sonraki düz oranlı vergi uygulamaları 1994 yılında Estonya'nın yürürlüğe koyduğu gelir vergisi reformu ile birlikte başlamıştır. Estonya, kişisel gelir ve kurum gelirini %26 oranında düz oranlı vergiye tabi tutan ilk Avrupa ülkesidir (OECD, 2006a: 85). Hemen ardından aynı yıl Litvanya'da ve 1995 yılında da Letonya'da düz oranlı vergi uygulanmaya başlanmıştır (Ji ve Ligthart, 2012: 4). Litvanya'da ücret ve maaşlar üzerinden %33 oranında, diğer gelirler üzerinden ise %15 oranında vergi alınırken, kurum geliri üzerinden %15 oranında vergi alınmaya başlanmıştır. Letonya'da ise kişisel gelir vergisi oranı %25 ve kurumlar vergisi oranı ise %19 olarak uygulanmaya başlanmıştır (Heath, 2006: 88-89). Baltık ülkeleri olarak adlandırılan bu ülkelerin düz oranlı gelir vergisi reformları, birinci reform dalgası olarak adlandırılmaktadır.

Düz oranlı vergileme de ikinci reform dalgası, 2001 yılında Rusya'nın kişisel gelir vergisi reformu ile başlamıştır (Ji ve Ligthart, 2012: 2). Rusya, 1 Ocak 2001 tarihinde %13 oranında düz oranlı vergi sistemini uygulamaya koymuştur. Rusya'nın düz oranlı vergi sistemi, üç dilimden oluşan ve son dilimi 5.000 doların üzerindeki kazançlara uygulanan %30 vergi oranından meydana gelen artan oranlı gelir vergisi tarifesinin yerini almıştır (Rabushka, 2003a: 1). Esas itibariyle düz oranlı vergi reformları eski Doğu Avrupa ülkelerinde gerçekleşmiştir. Rusya'nın %13 oranında tek bir marjinal gelir vergisi uygulamasından bir yıl sonra, kişisel gelir vergisi gelirleri, işgücündeki artış ve vergi kaçakçılığının azalmasıyla birlikte yaklaşık olarak %26 oranında artmıştır. Böylece düz oranlı vergi reformları, geçiş ekonomileri dışında, dünyanın diğer bölgelerine de yayılmıştır (Trinidad ve Tobago, Moğolistan, Morityus gibi) (Ji ve Ligthart, 2012: 2).

Baltık devletlerinde başlayan birinci reform dalgası ile Rusya'da başlayan ikinci reform dalgası arasında bazı temel farklılıklar bulunmaktadır. Şöyle ki, birinci reform dalgasında ülkelerin uygulamış oldukları düz vergi oranları, reformdan önceki en yüksek marjinal vergi oranlarında ya da bu oranlara çok yakın bir oranda iken; ikinci reform dalgasında uygulanan düz vergi oranları, reform öncesindeki en düşük oranlara yakın ve çoğu ülkede %20'nin altında belirlenmiştir (Keen ve diğerleri, 2008: 715). Başka bir ifade ile birinci reform dalgasında söz konusu ülkelerdeki mevcut vergi oranları ile uluslararası oranlar karşılaştırıldığında kısmen daha yüksek bir düz vergi oranı uygulanmıştır. İkinci reform dalgasında ise önceki gelir vergisi oranlarından ve uluslararası oranlardan önemli ölçüde düşük olan bir düz vergi oranı uygulanmıştır. İkinci farklılık ise ikinci reform dalgasından sonra bazı ülkeler kurum kazançlarına da aynı oranı uygularken diğerleri farklı oran uygulamışlardır. Bazı ülkeler, örneğin Slovakya, kişisel indirim miktarını önemli ölçüde arttırırken, örneğin Gürcistan tüm indirimleri kaldırmıştır (Keen ve diğerleri, 2008: 740). Ayrıca kurum gelirleri üzerinden alınan düz oranlı vergi hadleri Rusya, Ukrayna ve Kazakistan gibi büyük ülkeler ile gelir kaybı tehdidi nedeniyle çekingen davranan Moğolistan, Çek Cumhuriyeti ve Slovakya gibi eski Doğu Bloku ülkelerinde birinci reform dalgasındaki ülkelere kıyasla daha yüksektir.

Tablo 7'de düz oranlı gelir vergisi uygulayan ülkelerin düz oranlı vergiye geçiş yılları ile kişisel gelir ve kurumlar vergisi oranları gösterilmiştir.

Tablo 7: Düz Oranlı Gelir Vergisi Uygulayan Ülkeler ve Vergi Oranları

Ülkeler	Uygulama Yılı	Reform Türü*	Reform Öncesi Kişisel Gelir Vergisi Oranları		Reform Sonrası Kişisel Gelir Vergisi Oranları		2012 Yılı Kurumlar Vergisi Oranı (%)
			Oran Sayısı	En Yüksek Oran (%)	İlk Oran (%)	2012 Yılı Oranı (%)	
Jersey	1940	1	-	-	20	20	20
Hong Kong	1947	0	-	-	16	15	16,5
Guernsey	1960	1	-	-	20	20	0
Jamaika	1986	-	-	33,3	25	25	33,3
Estonya	1994	1	3	33	26	21	21
Litvanya	1994	0	5	33	33	15	15
Letonya	1995	1	2	25	25	25	15
Rusya	2001	0	3	30	13	13	20
Sırbistan	2003	1	3	20	14	15	10
Irak	2004	1	11	75	15	8,3	15
Slovakya	2004	2	5	38	19	19	19
Ukrayna	2004	0	5	40	13	17	25
Türkmenistan	2004	0	7	25	10	10	10
Gürcistan	2005	0	4	20	12	20	15
Romanya	2005	1	5	40	16	16	16
Kırgız Cumhuriyeti	2006	1	2	20	10	10	10
Trinidad ve Tobago	2006	1	2	30	25	25	25
İzlanda	2007	0	2	39,7	35,7	46,2	20
Kazakistan	2007	0	6	40	10	10	20
Makedonya	2007	1	3	24	12	10	10
Moğolistan	2007	0	3	30	10	10	10
Karadağ	2007	0	3	24	15	9	9
Mauritius	2007	1	2	22,5	15	15	15
Arnavutluk	2008	1	5	30	10	10	10
Bulgaristan	2008	1	3	24	10	10	10
Çek Cumhuriyeti	2008	0	4	32	15	15	19
Beyaz Rusya	2009	0	5	30	12	12	24
Belize	2009	1	5	45	25	25	25
Bosna Federasyonu	2009	1	2	15	10	10	10
Paraguay	2010	0	0	0	10	10	10
Seyşeller	2010	1	0	0	18,8	15	33**
Macaristan	2011	0	2	32	16	16	19

Kaynak: Peichl, 2014: 4; Li ve Ligthart, 2012: 19; KPMG, 2011a: 6-7, KPMG, 2011b: 6-8'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Not: İzlanda ve Sırbistan 2010, Irak ve Ukrayna 2011 yılında düz oranlı vergi uygulamasını terk ettikleri için 2012 kişisel gelir vergisi oranları en yüksek marjinal oranlardır.

*Sadece kişisel gelir vergisi tarifesi düz oranlı olan ülkenin reform türü 0 ile, gelir ve kurumlar vergisi oranlarının her ikisi düz oranlı olan ülkenin reform türü 1 ile ve gelir, kurumlar ve katma değer vergisi düz oranlı olan ülkenin reform türü ise 2 ile gösterilmiştir. **Maksimum orandır.

Tablodan da açık bir şekilde görüleceği üzere, 2001 yılında Rusya'nın bu sisteme geçişi ile birlikte düz oranlı vergi uygulamaya başlayan ülkelerin sayısı da artış göstermiştir. Ancak tabloda sayılan ülkeler dışında düz oranlı vergi uygulayan ülkeler de mevcut bulunmaktadır. Bunlar; Laos (%10), Timor-Leste (%10), Vanuatu (%12,5), Bolivya (%13), Kosta Rika (%15), Ermenistan (%20), Pakistan (%20), Madagaskar (%23), El Salvador (%25), Grenada (%30), Tuvalu (%30), Guyana (%33,33), Fildişi Sahili (%37,5) ve Senegal (%50)'dir.

Tablo 7'de düz oranlı vergi uygulayan tüm ülkelerde gelir üzerinden tek oranlı bir vergi alınmaktadır. Ancak bu ülkelerin her birinde farklı gelir kaynakları üzerine uygulanan vergi oranları her zaman aynı değildir. Diğer bir deyişle, gelir vergisi ile kurumlar vergisi oranları genel olarak birbirinden farklı olmakla birlikte hem gelir hem de kurumlar vergisinde aynı oranı uygulayan ülkeler de mevcut bulunmaktadır. Gelir vergisi reformu yapan söz konusu ülkeler içinde Jersey, Estonya, Litvanya, Slovakya, Türkmenistan, Romanya, Kırgız Cumhuriyeti, Trinidad ve Tobago, Makedonya, Moğolistan, Karadağ, Mauritius, Arnavutluk, Bulgaristan, Bosna ve Paraguay'da mevcut kişisel gelir vergisi oranları ile kurumlar vergisi oranları aynıdır. Bu ülkeler dışındaki diğer ülkelerde ise kişisel gelir ve kurumlar vergisi oranları birbirinden farklı olarak uygulanmaktadır.

Her ne kadar birçok ülke düz oranlı vergi uygulamasına geçerken vergi oranlarını düşürmüş olsa da düz oranlı vergiler her zaman düşük oran ile aynı anlama gelmemektedir. 1994 yılında Ukrayna %90 oranında rekor olarak nitelendirilebilecek bir gelir vergisi uygulamaktaydı. Zaman içerisinde bu oran aşamalı olarak indirilerek 2004 yılında %13'e çekilmiştir. Daha sonra oran 2007 yılında %15 ve 2011 yılında ise %17'ye yükselmiştir. Düz oranlı vergi uygulayan diğer bir ülke olan Litvanya'da ise vergi oranı %33'tü. Bu oran bazı Amerikalı muhafazakarlar oldukça yüksek gelmekteydi. Ancak yine de Avrupa'daki sosyal demokratlar açısından düz oran uygulamasını cazip hale getirmektedir (Ji ve Linghart, 2012: 6). 2011 yılı itibariyle Litvanya'nın gelir vergisi oranı %15'tir.

Düz oranlı gelir vergisi uygulayan ülkeler arasında yer alan ülkelere İzlanda ve Sırbistan 2010, Irak ve Ukrayna 2011, Slovakya ise 2013 yılından itibaren düz oranlı vergi uygulamasından vazgeçmişlerdir (Peichl, 2014: 7; Ji ve Ligthart, 2012: 6).

Düz oranlı vergi uygulayan ülkeler, emek geliri üzerinden tek bir pozitif marjinal oranlı vergi almaları dışında vergi reform süreci boyunca ortak bazı özellikleri de paylaşmışlardır. İlk olarak, kişisel gelir vergisinden elde edilen gelir, Letonya, Litvanya ve Rusya hariç olmak üzere, birçok ülkede düz vergi reformunun gündeme gelmesiyle birlikte azalış göstermiştir. Rusya'nın gelirindeki dikkate değer artış, düz oranlı vergi reformundan ziyade ekonomideki iyileşme ile ilgilidir. Dolayısıyla, iyileştirilmiş vergi uyumu ve daha geniş bir vergi matrahının pozitif gelir etkisinin, daha üst gelir dilimlerindeki azalan vergi oranları ve artan kişisel indirimlerle dengeleneceği iddiasını destekleyecek yeterli kanıt mevcut değildir. İkincisi, düz oranlı verginin benimsenmesi genel olarak kurumlar vergisi oranlarındaki azalma ile ilişkilidir. Son olarak da iki reform dalgası süresince çoğu ülke sosyal güvenlik katkı paylarını azaltmıştır (Gürcistan, Rusya ve Slovakya gibi) (Ji ve Lighthart, 2012: 6).

Düz oranlı verginin temel özelliklerinden birinin her türlü indirim, istisna ve muafiyetlerin kaldırılması olmasına rağmen, Gürcistan hariç, düz oranlı vergi uygulayan hiçbir ülkenin vergi sistemi bu özelliği taşımamaktadır. Gürcistan ise düz oranlı vergiye geçiş ile birlikte, daha öncesinde kişi başına milli gelirin %5'i seviyesinde olan kişisel muafiyetleri kaldırmıştır (Keen ve diğerleri, 2008: 747). Bu nedenle de düz oranlı vergiyi gerçek haliyle uygulayan tek ülke konumundadır. Aşağıda OECD üyesi olup düz oranlı vergi uygulayan bazı ülkeler ile düz oranlı vergi reformlarındaki önemi nedeniyle Rusya'nın gelir vergisi sistemi incelenecektir.

2.1.4.1. Estonya

Estonya, Doğu Avrupa'da kişisel gelir ve işletme geliri üzerine düz oranlı vergi uygulayan ilk ülkedir (Rabushka, 2007a). 1994 yılında Estonya Başbakanı Mart Laar, sıkı ekonomik liberalleşme politikasının ve neo-liberalizm ilkelerine uyumun ardından iktidara gelmiş ve ilk iş olarak Estonya'nın vergi geliri ve vergi toplama sorunlarını çözecek bir yol bulmaya çalışmıştır. Bu kapsamda gelir üzerine %26 oranında düz oranlı bir tarife uygulayarak Estonya'nın artan oranlı vergilendirme yapısını ortadan kaldırmıştır (Ellis, 2010: 1).

Estonya, 1994 vergi reformundan önce en düşük vergi oranının %16 ve en yüksek marjinal vergi oranının ise %33 olduğu üç dilimden oluşan artan oranlı bir gelir vergisi sistemi uygulamaktaydı. 1994 vergi reformu ile birlikte artan oranlı vergi yapısından düz oranlı vergi yapısına geçilmiş ve vergi oranı %26 olarak belirlenmiştir. Estonya’da 1994 vergi reformundan önce uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranı ise %35’di. Reform ile birlikte bu oranda %26’ya indirilerek tüm gelirlerin hiçbir farklılık ve kesinti olmaksızın aynı oranda vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Düz oranlı verginin temelinde yer alan düşük bir oran kuralı esas alındığında %26 oranı düşük bir oran olarak nitelendirilememektedir. Ancak oran aşamalı olarak 2007 yılında %22’ye ve 2008 yılında ise %21’e indirilmiştir. Bu oran günümüzde de geçerliliğini korumaktadır. Günümüzde Estonya’nın kurumlar vergisi oranı da aynı gelir vergisinde olduğu gibi %21’dir (Greenberg, 2009: 3; OECD, 2013). Estonya’da düz oranlı verginin kabulü ile birlikte daha önce 2.400 Estonya Kronu olan asgari geçim indirimi, 3.600 Krona yükseltilmiştir (Rabushka, 2007a).

Estonya’da gelir vergisine ek olarak, bireyler ve işletmeler sosyal güvenlik katkı payı ödemek zorundadırlar. Ancak Estonya’da bu primler ağırlıklı olarak şirketler üzerinde yoğunlaşmaktadır. %33 gibi oldukça yüksek bir düzeydeki sosyal vergi, işverenlerce çalışanların maaşları üzerinden ödenmektedir. Ayrıca %0,5 oranında ilave bir işsizlik sigortası vergisi de işverenlerce ödenmektedir. %33 oranındaki sosyal güvenlik katkı payının %13’ü sağlık, %20’si ise emeklilik fonuna yapılmaktadır (Heath, 2006: 87).

Estonya vergi reformu çerçevesinde işgücü ve sermaye kazançlarını aynı oranda vergilendirme yoluna gitmiştir. Ancak 2000 yılından sonra sermaye kârlarını hisse sahiplerine dağıtılınca kadar vergilendirmeme kararı almıştır. Yani yalnızca dağıtılmış kâr payları kişisel gelir olarak düz oranda vergilendirilmektedir. Bu şekilde işletmelerin kazançlarını tekrar yatırıma yönlendirmeleri teşvik edilmek istenmiştir. Estonya’da şirketlerin vergi yükü reformdan sonra oldukça düşmüştür.

Estonya ekonomisi 1994 reformundan sonra hızlı bir gelişme kaydetmiştir. 1997 yılına gelindiğinde çift haneli büyüme rakamlarına ulaşılmış ve ortalama olarak %6 büyüme oranı yakalanmıştır (The Economist, 2005: 6). Ancak Estonya’nın kamu gelirlerindeki artışta düz vergi oranı uygulamasının payının iddia edilenden düşük olduğu ifade edilmektedir. Nitekim reform öncesi ve sonrasında toplanan gelir vergilerinin

GSMH'ya oranı karşılaştırıldığında, reform sonrasında kişisel gelir vergisinin GSMH içindeki payı reform öncesi %8,2 iken 2002 yılında bu oran % 7,2 olarak gerçekleşmiştir (The Economist, 2005: 6).

2.1.4.2. Rusya

Rusya'da düz oranlı gelir vergisi sistemi, 1 Ocak 2001 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 2001 vergi reformundan önce Rusya'nın kişisel gelir vergisi sistemi, marjinal kişisel gelir vergisi oranlarının %12, %20 ve %30 olduğu 3 gelir diliminden oluşmaktaydı. %12 olan en düşük marjinal gelir vergisi oranı, ortalama ücretin yaklaşık olarak %12'sinden %187'sine kadar olan gelir üzerinden alınmaktaydı. En yüksek marjinal gelir vergisi oranı ise ortalama ücretin yaklaşık olarak %560'ını aşan gelir üzerinden alınmaktaydı. Kâr payları %15 oranında vergilendirilirken, faiz gelirleri genel olarak vergilendirilmemekteydi (OECD, 2006a: 95-96).

Rusya, 1 Ocak 2001 tarihinde düz oranlı vergi sistemine geçerek, o zamana kadar düz oranlı vergi sistemini uygulayan ülkeler içerisinde en düşük kişisel gelir vergisi oranını (%13) yürürlüğe koymuştur. Sonrasında kurumlar vergisi oranını da azaltmıştır (Heath, 2006: 89). 2001 Rusya vergi reformundan önce düz oranlı vergiyi uygulayan ülkeler olmakla beraber Rusya'nın bu sisteme geçişinden sonra sistemi benimseyen ve vergi sistemlerini aynı doğrultuda reforma tabi tutan ülkelerin sayısı artmıştır.

Rusya, 2001 yılından itibaren kişisel gelir vergisinde düz oranlı vergiye geçerek en yüksek marjinal gelir vergisi oranını %30'dan %13'e indirmiştir. Ancak Rusya'nın uyguladığı düz oranlı vergi sistemi diğer ülkelerden farklılık göstermektedir. Örneğin Slovakya'da düz oranlı kişisel gelir vergisi yalnızca ücret niteliğindeki gelirleri vergilendirmekte ve söz konusu oran kurumlar vergisi ile katma değer vergisinde de uygulanmaktadır. Rusya'da ise farklı oranların uygulandığı ayrı bir kurumlar vergisi ve katma değer vergisi söz konusudur.

Aşağıdaki tabloda Rusya'nın 1 Ocak 2001 tarihinde yürürlüğe giren kişisel gelir vergisi yapısı, reform öncesindeki ve sonrasındaki vergilendirilebilir gelir ve marjinal vergi oranı ayrımı yapılarak gösterilmiştir.

Tablo 8: Rusya'nın Vergi Reformu Öncesi ve Sonrası Kişisel Gelir Vergisi Yapısı

Reformdan Önce (2000)		Reformdan Sonra (2001)	
Vergilendirilebilir Gelir (Rus Rublesi)	Marjinal Vergi Oranı (%)	Vergilendirilebilir Gelir (Rus Rublesi)	Marjinal Vergi Oranı (%)
3.168'den aşağısı	0	4.800'den aşağısı	0
3.168'den 50.000'e kadar	12	4.800'den fazlası	13
50.000'den 150.000'e kadar	20		
150.000'den fazlası	30		

Kaynak: Ivanova ve diğerleri, 2005: 6.

* 2000 yılında 1USD=28,2 Ruble, 2001 yılında 1USD=30,1 Ruble'dir.

Tabloda reform öncesi vergi dışı tutulan gelir eşiği 3.168 ruble iken reformdan sonra 4.800 rubleye çıktığı, yani asgari geçim indirimi haddinin yükseldiği görülmektedir. Reformdan önce 3.168 rublenin üzerindeki gelir %12'den %30'a kadar artan oranlarda vergilendirilirken, reformdan sonra 4.800 rublenin üstündeki gelir %13 oranında vergilendirilmektedir. Ayrıca federal ve bölgesel yönetimler arasındaki kişisel gelir vergisi paylaşımı da reformla birlikte değiştirilmiş ve reformdan önce kişisel gelir vergisi hasılatının %80'ini alan bölgesel hükümetler, reformdan sonra kişisel gelir vergisi hasılatının %100'ünü almaya başlamışlardır (Ivanova ve diğerleri, 2005: 7).

Rusya'da %13 olan düz vergi oranı, bazı gelir unsurları ve kişiler için %6, %30 ve %35 oranında uygulanmıştır. Şöyle ki, %6 ve %30 vergi oranları kâr paylarına uygulanmaktaydı. Kişiler elde etmiş oldukları kâr payları üzerinden; bir takvim yılı içinde Rusya'da 183 günden daha az ikamet ettikleri takdirde dar mükellef olarak %30, 183 gün ya da daha uzun süre ikamet ettikleri takdirde ise tam mükellef olarak %6 oranında vergilendirilmekteydiler. Reklam amaçlı oyunlar ve yarışmalardan elde edilen kazanç ve ödüller, piyango ve müşterek bahislerden kazanılan paralar, net sosyal güvenlik gelirleri, vergi kapsamındaki banka faiz gelirleri ve piyasa faiz oranının altında verilen borçlardan elde edilen faiz gelirleri ise Rusya'da %35 oranında vergilendirilmekteydi (Demirli, 2011: 161). Günümüzde ise Rusya'da en az 183 gün ikamet eden tam mükellefler için kişisel gelir vergisi oranı %13, dar mükellefler için ise %30 olarak uygulanmaktadır (Rufil Consulting, 2014: 12). Benzer şekilde kâr payları üzerinden yerleşik olan kişilerden %9,

yerleşik olmayan kişilerden ise %15 oranında vergi alınmaktadır (Ernst & Young, 2013: 1101).

2001 Rusya reformuyla yürürlüğe giren diğer bir düzenleme de sosyal güvenlik katkı payları ile ilgilidir. Reform öncesinde emeklilik fonu, sosyal sigorta fonu, sağlık sigortası fonu ve istihdam fonu gibi değişik adlar altında çok sayıda ve değişik tutarlarda ödenen sosyal güvenlik katkı payları bulunmaktaydı. Bu fonlara genel katkı oranı işveren için %38,5'e ve işçi için %1'e eşit olup, bu oranlar mükelleflerin gelirlerinden bağımsız olmaktadır (OECD, 2006a: 95-96). Bu durum aşağıda tablo 9 ile özetlenmiştir.

Tablo 9: Rusya'nın Vergi Reformu Öncesi ve Sonrası Sosyal Vergi Yapısı*

	Reformdan Önce (2000)		Reformdan Sonra (2001)	
	Gelir Aralığı	Marjinal Vergi Oranı (%)	Gelir Aralığı	Marjinal Vergi Oranı (%)
İşçi	Yok	1	Yok	0
İşveren	Yok	38,5	100.000 altı	35,6
			100.000-300.000	20
			300.000-600.000	10
			600.000 üstü	5

Kaynak: Ivanova ve diğerleri, 2005: 8.

* Tarım işçilerine, avukatlara ve serbest meslek erbablarına farklı oranlar uygulanır.

Reformdan önce işveren için geçerli olan ve %38,5'e eşit olan katkı payının %28'i emeklilik fonuna, %5,4'ü sosyal güvenlik fonuna, %1,5'i kamu istihdam fonuna ve %3,6'sı sağlık sigortası fonuna yapılmaktaydı. Vergi reformundan sonra sosyal güvenlik katkı payları farklı şekilde toplanmaya başlanmıştır. İşverenin "Birleştirilmiş Sosyal Vergi"si emeklilik, sosyal, sağlık ve istihdam şeklindeki ayrı ayrı katkı paylarının yerine geçmiştir. Tablo 9'dan da görüleceği gibi reformdan sonra işçilerin bu fonlara katkıda bulunma zorunluluğu ortadan kalkarak reform öncesinde %1 olan oran 0'a düşmüştür. %38,5 düz oranında uygulanan işveren payları ise %35,6'dan %5'e kadar azalan oranlı ve dört dilimden oluşan bir tarifeye tabi tutulmaya başlanmıştır (Ivanova ve diğerleri, 2005: 7; OECD, 2006a: 96).

Günümüzde Rusya'da geçerli olan sosyal güvenlik katkı payı sistemi ise 1 Ocak 2010 yılında yürürlüğe girmiş olmakla birlikte mevcut oranlar 2012 yılında güncellenmiştir. Buna göre 568.000 rubleye kadar olan maaş ve ücretler için işverene düşen sosyal katkı payı oranı %30'dur. Bunun %22'si emeklilik fonuna, %2,9'u sosyal güvenlik fonuna, %2,1'i ulusal sağlık sigortası fonuna ve %3'ü de bölgesel sağlık sigortası fonuna yapılmaktadır (Rufil Consulting, 2014: 13).

Rusya, 2001 yılında düz oranlı kişisel gelir vergisine geçilmesi, istisna ve muafiyet uygulamalarının azaltılması, sosyal güvenlik uygulamaları ve bunların hafifletilmesi gibi düzenlemelere paralel olarak 2002 yılında reforma devam ederek kurumlar vergisine ilişkin düzenlemeler de yapmıştır. Bu kapsamda birleştirilmiş federal ve bölgesel kurumlar vergisinde 1998 yılında maksimum kurumlar vergisi oranı %30'du. Belediyelerin kurum kârı üzerinden alabildikleri %5 oranındaki kazanç vergisi de dâhil edildiğinde bu oran %35 olmaktadır. Bu oran 1999 yılında %30'a ve 2002 yılı başından itibaren ise %24'e düşürülmüştür. Ayrıca muamele vergisi niteliğindeki Sosyal Altyapıyı Koruma Vergisi (The Social Infrastructure Maintenance Tax) kaldırılmış ve Yol Kullanım Vergisi (Road User Tax) %2,5'ten %1,5'e düşürülmüştür (Ivanova ve diğerleri, 2005: 7-8).

Günümüzdeki uygulamada ise kurumlar vergisi oranı %20 olup, merkezi Rusya'da bulunan tam mükellef Rus şirketleri ile Rusya'da daimi temsilcilik aracılığıyla kendi faaliyetlerini gerçekleştiren yabancı şirketler bu verginin mükellefidirler. Bu oranın %2'si federal hükümete, %18'i ise bölgesel hükümete ödenmektedir. Rusya Federasyonu bölgeleri, kendi kanunları gereği %18 olan vergi oranını bazı vergi mükellefleri için %13,5'ten düşük olmamak üzere azaltabilmektedir. Dolayısıyla merkezi hükümete ödenen %2 oranı da ilave edildiğinde kurumlar vergisinde en düşük oran %15,5 olurken maksimum vergi oranı ise %20'dir (Ernst & Young, 2013: 1100).

Genel olarak değerlendirildiğinde Rusya'da düz oranlı sisteme geçilerek, oran indirimi gibi bir düzenlemeye gidilmesinin nedenleri, bu ülkede vergi kaçakçılığının yaygın ve vergi sisteminin adaletsiz olmasıydı. Rusya'da vergiler çoğunlukla düşük gelirli dürüst vatandaşlardan tahsil edilmekteydi. Çünkü yüksek gelirli kişiler vergiden kaçınmanın bir yolunu bulmaktaydı. Rusya hükümeti düz vergi oranı uygulanması ile birlikte vergi ödemekten kaçınanların vergilerini ödemeye yönelecekleri ve böylece

sistemin daha adil bir hale geleceğini düşünmüştür. Yani, reformun en büyük hedefi vergi ödeme istekliliğini artırmaktı (OECD, 2006a: 99).

Rusya'nın düz oranlı vergi sistemi, Hall ve Rabushka'nın düz oranlı vergi önerisiyle ve diğer bazı Doğu Avrupa ülkelerinin uygulamalarıyla birebir örtüşmemektedir. Rusya vergi sisteminde, gelir ve kurumlar vergisi ayrı kurgulanmıştır. Yani Rusya'nın düz oranlı kişisel gelir vergisi, Hall ve Rabushka'nın önerilerinde olduğu gibi sadece ücretler üzerinden alınan bir vergi değildir, bunun yanında kişisel nitelikteki mesleki faaliyetler, şahsi küçük işletmeler, piyango kazançları gibi diğer gelir ve kazançları da kapsayan bir vergidir (Heath, 2006: 89).

Rusya'nın 2001 vergi reformunun, vergi sistemini daha şeffaf bir hale getirdiği, vergi tabanını genişlettiği ve artan oranlı vergi tarifesinin yerine %13 oranında düz bir verginin uygulanmasının vergi sistemini basitleştirdiği ileri sürülmektedir. Ancak bu reform gelir eşitsizliğini artırmıştır. Nitekim kişisel gelir vergisi oranı düşük ve orta gelirli vergi mükellefleri için kısmen artarken, yüksek gelirli vergi mükellefleri için dikkate değer ölçüde azalmıştır. Sosyal güvenlik katkı payları tüm gelir grupları için azalırken bu azalış yüksek gelir grupları için daha büyük oranda gerçekleşmiştir (OECD, 2006a: 99).

2.1.4.3. Slovakya

Slovakya düz oranlı vergi uygulayan ilk OECD ülkesidir⁶ (OECD, 2006a: 85). 2004 vergi reformundan önce Slovakya'da %10, %20, %28, %35 ve %38 marjinal gelir vergisi oranlarının karşılık geldiği beş gelir diliminden oluşan artan oranlı bir gelir vergisi tarifesi uygulanmaktaydı (Brook ve Leibfritz, 2005: 6). Kurumlar vergisi oranı %25 idi (2000 yılından önce %40 ve 2000/2001 yıllarında %29'du). Faiz ödemeleri üzerindeki nihai stopaj %25'e eşitken, kâr payları %15 oranında son bir stopaja tabi tutulmuştur. Katma değer vergisinde standart oran ise %20 idi. Vergi reformundan önce Slovakya'nın gelir vergisi sistemi aslında yarı ikili bir gelir vergisi sistemiydi (Brys ve Heady, 2005: 16).

⁶ Estonya'nın 1994 yılında düz orana geçmesine rağmen, Slovakya'nın 2004 yılında düz oranlı vergiye geçen ilk OECD ülkesi olarak nitelendirilmesinin temel nedeni, Estonya'nın OECD'ye 2010 yılında üye olması nedeniyledir.

1 Ocak 2004 tarihinde Slovakya’da düz oranlı vergi reformu yapılmıştır. Slovakya’nın vergi reformunun genel amaçları; bireyler ve işletmeler açısından uygun iş ve yatırım çevresi yaratmak, tüm gelir türlerinin ve miktarlarının aynı ölçüde vergilendirilmesi yoluyla vergi eşitsizliklerinin ortadan kaldırılması ve vergi sisteminde adaletin artırılmasıydı. Daha belirgin olarak, vergi otoriteleri işgücü piyasasının esnekliğini ve iş teşviklerini arttırmaya ve daha fazla doğrudan yabancı yatırım çekmeye girişmişlerdir (Brys ve Heady, 2005: 16). Slovakya, 2004 yılında bütün gelirlerin kaynağına ya da kullanımına göre ayırım yapılmaksızın bireylerin ve kurumların %19 oranında vergilendirildiği düz oranlı vergi sistemine geçerek 2003 yılına kadar gelir üzerindeki 21 farklı vergi uygulamasını ortadan kaldırmıştır (Chren, 2005: 2). Kurumlar vergisi ve katma değer vergisinde de geçerli oran, kişisel gelir vergisinde olduğu gibi, %19 olarak kabul edilmiştir (Brook ve Leibfritz, 2005:5; OECD, 2006b: 6).

Söz konusu reform ile birlikte artan oranlı tarifenin kaldırılması, yüksek kurumlar vergisi oranının düşürülmesi, düz oranlı vergi sistemi içerisinde gelir ve kurumlar vergisinin birleştirilmesi ve kişisel gelir ve kurumlar vergisi oranlarının birleştirilmesinin yanı sıra asgari geçim indirimi dışında vergi tabanında aşınmaya neden olan tüm uygulamalarda ortadan kaldırılmıştır. Bu durum aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 10: Slovakya’nın Reform Öncesi Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Kolaylıkları

Vergi Kolaylıkları	Sayısı
Muafiyetler	90
Vergi Tabanına Girmeyen Gelirler	19
İndirimler	7
Vergi Dışı Tutulan Mallar	66
Özel Vergi Oranları	37

Kaynak: Chren, 2005: 7.

Tablo 10’da yer alan ve Slovakya’nın reform öncesi vergi sisteminde yer alan toplam 219 adet indirim, istisna ve muafiyet şeklindeki vergi kolaylıklarının kaldırılması yoluyla bir yandan vergi matrahı genişletilirken, diğer yandan da vergiye tabi olmayan gelir sınırı artırılmıştır (OECD, 2006b: 6).

Slovakya’da asgari geçim indirimi 38.760 Slovak Korunasından 80.832 Slovak Korunasına yükselerek iki kattan fazla bir artış göstermiştir. Eş indirimi 12.000 Slovak Korunasından asgari geçim indirimi ile aynı değere gelerek yaklaşık yedi kat artış göstermiştir (Rabushka, 2003b). 2004 yılında 80.832 Slovak Korunası olarak belirlenen ve enflasyona endekslenen asgari geçim indirimi tutarı 2005 yılında 87.936 Slovak Korunasına yükseltilmiştir (Chren, 2005: 3). Asgari geçim indiriminin bu derece yüksek olması ile düz oranlı gelir vergisi sisteminin gelir dağılımını bozucu etkisinin ortadan kalkması gerekirken kâr paylarının da vergi dışı tutulması nedeniyle bu sonuç sağlanamamış ve gelir dağılımı iyileştirilememiştir. Ayrıca dolaysız vergilerden ziyade dolaylı vergilere ağırlık verilmesi nedeniyle, vergi yükü düşük gelirli kesim üzerine doğru kaymıştır (The Economist, 2005: 5).

Slovakya, yüksek sağlık ve sosyal güvenlik katkı paylarını da almaya devam etmiştir (OECD, 2006b: 6). İşçilerin sağlık ve sosyal güvenlik katkı payları brüt ücret üzerinden 2005 yılında %23,4 oranında alınmaktaydı. İşverenlerin sosyal güvenlik katkı payları brüt kazançların %34,7’si ile %36,5’i arasında değişmekteydi (2003 yılında işçi ve işveren sosyal güvenlik katkı payı oranı sırasıyla %12,8 ve %38’di). Ancak işçi tarafından ödenen sosyal güvenlik katkı payları kişisel gelir vergisi matrahından indirilebilmekteydi. Bu Slovakya için kişisel gelir vergisinin bir gelir kaynağı olarak, hem düz vergi reformu öncesinde hem de sonrasında az önem taşıdığını ifade etmektedir. Sosyal güvenlik katkı paylarının yüksek olması, emek gelirinin hala sermaye ve kurum gelirinden daha ağır bir şekilde vergilendirildiğini göstermektedir (Brys ve Heady, 2005: 17).

ZEW’in hesaplamalarına göre, bu reformların kombinasyonu, Slovakya’da yatırımlar üzerindeki efektif ortalama ve efektif marjinal vergi oranlarını azaltmıştır. Bu durum, doğrudan yabancı yatırımlar dahil olmak üzere yatırımlar için teşvik sağlayabilmektedir (Brook ve Leibfritz, 2005: 21). Aşağıdaki Tablo 11’de reform öncesine göre reform sonrasında Slovakya’da kurumsal düzeyde efektif ortalama vergi oranları ile efektif marjinal vergi oranlarındaki azalma gösterilmiştir.

Tablo 11: Slovakya’da Kurumsal Düzeyde Efektif Ortalama ve Efektif Marjinal Vergi Oranları

Slovakya	2003 (%)	2004 (%)
Efektif Ortalama Vergi Oranı (EOVO)	22,1	16,7
Her Bir Finansman Kaynağı İçin Ortalama		
Geçmiş Yıl Kârı	25	18,9
Yeni Öz Sermaye	25	18,9
Borç	16,3	12,3
Her Bir Varlık İçin Ortalama		
İnşaat	21,3	15,5
Maddi Olmayan Aktifler	20,5	15,6
Makine	20,9	15,9
Finansal Varlıklar	24,6	18,7
Stoklar	23,3	17,7
Efektif Marjinal Vergi Oranı (EMVO)	15,2	10,7

Kaynak: Brook ve Leibfritz, 2005: 22.

Basitliğe ilişkin olarak Slovakya’da yeni GV Kanununun, hem kişisel gelirin hem de kurum gelirinin vergilendirilmesini kökten basitleştirdiğine inanılmaktadır. Reform yalnızca vergi oranlarını basitleştirmekle kalmamış aynı zamanda vergi harcamalarının birçoğunu da ortadan kaldırmıştır. Sonuç olarak, vergi sistemi çok daha basit ve şeffaf bir hale gelmiş ve hem vergi idaresi hem de vergi mükellefleri açısından yönetim maliyetleri azalmıştır. Aynı zamanda emek ve sermaye gelirleri için tek tip bir vergi oranının getirilmesi de basitliği artırmış ve mükelleflerin emek gelirini sermaye geliri olarak beyan ederek vergi kaçırımları sorununu azaltmıştır. Ancak emek geliri sigorta primlerine konu olduğu için, bazı meslek mensubu kişilerin sosyal güvenlik katkı paylarından kaçınmak için hizmet gelirini sermaye gelirinə dönüştürmesi yönünde teşvikler hala söz konusudur (Brook ve Leibfritz, 2005: 9).

Slovakya’da ücretlerin ve kârların aynı oranda vergilendirilmesi vergi arbitrajını teşvik etmektedir. Ülkede ücretliler, kendilerini serbest meslek çalışanı olarak göstermekte ve bu şekilde ücretleri kâr olarak vergilendirilmektedir. Böyle bir durumda da örneğin çalışanın öğle yemeği için harcadığı para, işletme gideri olarak kabul edilmektedir. Slovakya’da maaş bordroları üzerindeki ağır vergi yükü, mali sistemin sadeliğine gölge düşürmektedir. İşçi ve işverenlerin sosyal güvenlik katkı paylarının 2004 yılı işçi

gelirlerinin yaklaşık yarısı tutarında olduğu ifade edilmektedir. Vergi yükünün sermaye değil de emek üzerinde yoğunlaşması, ücretli Slovakların kendilerini serbest meslek erbabı olarak göstermelerine ve bu şekilde vergilendirilmelerine neden olmaktadır (The Economist, 2005: 6).

2013 yılı itibariyle Slovakya'da geçerli olan asgari geçim indirimini (34,400 Euro tutarında) aşan gelir, düz vergi oranı olan %19 oranında vergilendirilmektedir. Gelirin 176,8 Euro'yu aşan kısmı ise %25 oranında vergilendirilmektedir. Buna ek olarak kurumlar vergisi oranı %23'e yükselmiştir. Slovakya 2004 yılında AB'ye üye olmasıyla eş zamanlı olarak düz oranlı vergiyi kabul etmiştir. Düz oranlı verginin uygulanmaya başlanmasından itibaren, ekonominin büyüme oranı %10'a yükselmiş, işsizlik %20'den %10'a düşmüş ve kamu borcu 2008 yılında GSMH'nin %50'sinden %21'ine gerilemiştir. Ancak Ocak 2013'te Slovakya'nın yeniden seçilen sol görüşlü hükümeti (daha öncesinde düz vergi rejimini değiştirmemişti), ekonomik önlem paketi çerçevesinde doğrudan artan oranlı gelir vergisini yeniden uygulamaya koymuştur (Peichl, 2013). Halen daha Slovakya'da artan oranlı gelir vergisi uygulanmaktadır.

2.1.4.4. Çek Cumhuriyeti

Çek Cumhuriyeti'nin 2007 yılında, 2008 yılından itibaren geçerli olmak üzere hazırladığı reform planı vergilemede iki önemli değişikliği kapsamaktadır. Birinci değişiklik kişisel gelir vergisi ile ilgilidir. Buna göre 2008 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, %12, %19, %25 ve %32 şeklinde dört vergi oranının yer aldığı artan oranlı tarife yapısı yerine, % 15 oranında düz bir gelir vergisi oranı uygulanmaya başlanmıştır. Ayrıca bu reform paketi ile birlikte gelir vergisi oranının 2009 yılı için %12,5'e düşürülmesi planlanmıştır. Daha düşük oranlar karşılığında, sosyal ve sağlık sigorta primleri kişisel gelir vergisi matrahına dahil edilmiştir. Vergi oranı %12,5'e çekildiğinde, brüt gelir üzerindeki vergi oranı da %19,4'e denk gelmiştir (Rabushka, 2007b). Ancak 2009 yılında vergi oranının %12,5'e indirilmesi şeklindeki plan gerçekleşmemiş, 2009 yılından 2013 yılına kadar kişisel gelir vergisi oranı %15, 2013 yılından itibaren ise %22 olarak uygulanmıştır (Individual Income Tax Rates Table (t.y.), <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/individual-income-tax-rates-table.aspx>).

Diğer Orta ve Doğu Avrupa ülkeleri ile rekabet gücünü korumak için kurumlar vergisi oranının 2008 yılında %24'ten %21'e, 2009 yılında %20'ye ve 2010 yılında %19'a indirilmesi öngörülmüştür (Rabushka, 2007b). Bu öngörüler gerçekleşmiş ve halen kurumlar vergisi oranı %19 olarak uygulanmaktadır (Corporate Tax Rates Table (t.y.), <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx>).

2.2. Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi ve Ülke Uygulamaları

Günümüzde çoğu gelişmiş ülke, kapsamlı gelir vergisi sistemine sahiptir. Tarihsel olarak değerlendirildiğinde OECD ülkelerinin çoğunluğu da kişisel gelirin vergilendirilmesinde artan oranlı ve kapsamlı bir gelir vergisi uygulamaktadır. Kapsamlı gelir, vergi mükellefinin bir vergileme döneminde satın alma gücündeki artışı ifade etmekte ve ödeme gücünün en iyi ekonomik göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu sistemde vergi mükellefinin bütün gelir kaynaklarından elde etmiş olduğu gelirlerin net tutarları toplanmakta ve artan marjinal vergi oranlarına tabi tutulmaktadır. Bu tanım Schanz-Hang-Simons vergileme modeli olarak bilinmektedir (Eggert ve Genser, 2005: 41; Sørensen, 2007: 559).

OECD ülkelerinin büyük bir çoğunluğunun vergi sisteminin, kapsamlı gelir vergisi sistemine dayanmasına rağmen, uygulamaya bakıldığında bu sistemden uzaklaşıldığı görülmektedir. Temelde kapsamlı gelir vergisi sistemi yatay adalet ve dikey adalet ilkelerine dayanmaktadır. Aslında gerçek bir kapsamlı gelir vergisi sistemi, artan oranlı gelir vergileri aracılığıyla gelirin yeniden dağılımını daha kolay hale getirmektedir. Çünkü bu sistemde gelirin kaydırılması yoluyla vergilerden kaçınma zordur. Gelirin kaydırılmaması da yönetim maliyetlerini azaltmaktadır. Schanz-Haig-Simons'un tanımı esas alındığında, gerçek bir kapsamlı gelir vergisi sisteminin tüketimin piyasa değeri artı net servetteki değişiklikleri kapsayan bir vergi matrahını ifade ettiği anlaşılmaktadır. Ancak, uygulamada bu gelir tanımını izlemek zor olmakta ve oldukça yüksek uyum ve yönetim maliyeti gerektirmektedir (OECD, 2006a: 73).

Burada öncelikle artan oranlı gelir vergisi tarifesindeki gelişim, gelir vergisinin temel unsurları olan vergi tarifesi dilim sayıları, kişisel gelir vergisindeki gelişim ve

kurumlar vergisindeki⁷ gelişim açısından ele alınacaktır. Vergi oranları ve ülkelerin vergi dilim sayıları değerlendirilirken OECD ülkelerindeki duruma değinilerek somut örnek oluşturması açısından bazı ülkelerin gelir vergisi sistemleri ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

2.2.1. Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesindeki Gelişim

Artan oranlı vergi tarifeleri ilk olarak Marx ve Engels tarafından “Komünist Manifesto”(Communist Manifesto-1848) adlı eserde ifade edilmiş ve sonrasında çoğu ülke tarafından kabul edilmiştir (Peichl, 2013). Seligman ise bundan yaklaşık yüz yıl önce, hemen hemen bütün ülkelerde artan oranlı vergileme eğiliminin artış gösterdiğini gözlemlemiştir. Ancak 20. yüzyılın başlarında gelir vergisinin artan oranlılığı çağdaş standartlar ile birlikte daha ılımlı hale gelmiştir (Peter ve diğerleri, 2009: 2).

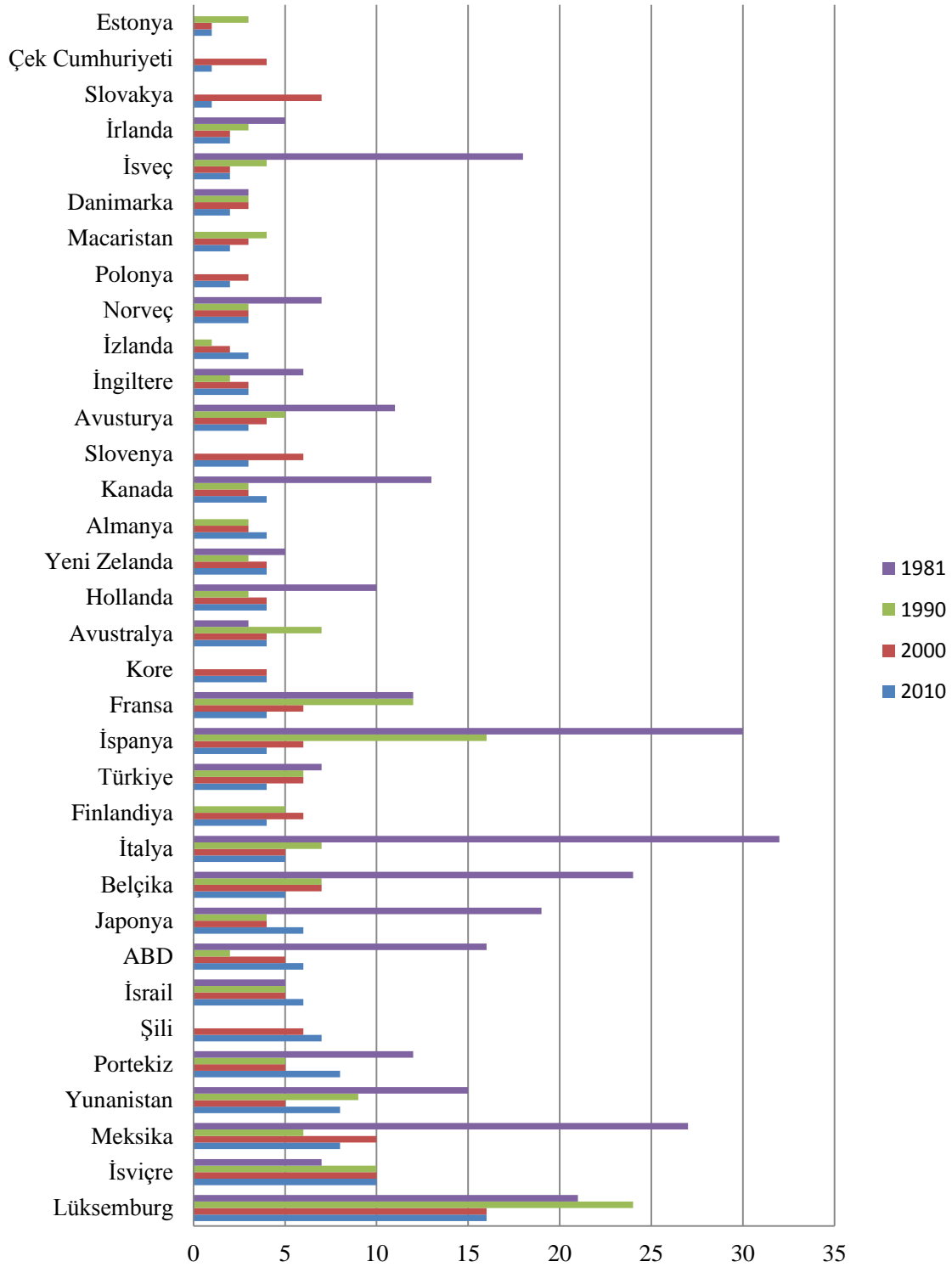
Ülkelerin kişisel gelir vergisi sistemleri son otuz yıl boyunca sürekli olarak reformlara tabi tutulmuş ve değiştirilmiştir. 1981 yılından itibaren pek çok hükümet kişisel gelir vergisi sistemlerinde önemli değişiklikler yapmıştır. Her bir ülkenin uygulamış olduğu ya da uygulamakta olduğu artan oranlı tarife yapısı, bu ülkelerin vergi tarifelerindeki dilim sayısı, dilim genişlikleri, en yüksek ve en düşük oran gibi birçok husus bakımından farklılık göstermektedir. Daha öncede ifade edildiği gibi dünyada Birleşmiş Milletlerin tanıdığı 196 ülke bulunmakta ve günümüzde bu ülkelerden 137’si artan oranlı gelir vergisi uygulamaktadır.

2.2.1.1. Vergi Tarifesi Dilim Sayılarındaki Gelişim

1980’li yıllardan itibaren, daha düz bir orana doğru yönelme ve vergi tarifelerinin artan oranlılık derecesinin azaltılması amacıyla birçok ülkede vergi dilim sayıları azaltılmıştır. Aşağıdaki Grafik 1’de, OECD ülkelerinde vergiye tabi olan farklı gelir dilimlerine uygulanan ve sıfırdan farklı gelir vergisi oranlarının sayısına yer verilmiştir.

⁷ Kurumlar vergisi genel itibariyle düz oranlıdır. Ancak kurumlar vergisinin de gelir vergisinin bir unsuru olması ve somut ülke uygulamalarında kurumlar vergisine de yer verilmesi nedeniyle OECD ülkelerinin kurumlar vergisi oranlarının belirli yıllar itibariyle gelişim seyri de ele alınmıştır.

Grafik 1: OECD Ülkelerinin Yıllar İtibariyle Gelir Vergisi Tarifesi Dilim Sayıları



Kaynak: OECD, 2012a: 30.

*Veriler, 2010 yılı dilim sayısındaki artışa göre sıralanmıştır.

Çoğu ülkede vergi dışı tutulan ve asgari geçim indirimi olarak nitelendirilen tutarı ifade etmek amacıyla kullanılan %0 vergi oranı, ülkelerin vergi dilim sayılarının daha net karşılaştırılabilmesi amacıyla dilim sayısına dâhil edilmemiştir. Ayrıca grafikte 34 OECD ülkesinin 2000 ve 2010 yılı vergi tarifesi dilim sayıları yer alırken, 6 OECD ülkesinin 1990 yılı vergi tarifesi dilim sayısı ve 11 OECD ülkesinin de 1981 yılı vergi tarifesi dilim sayısına ulaşamaması nedeniyle yer verilmemiştir.

OECD ülkelerinin kişisel gelir vergisi tarifesi dilim sayıları, 1981 yılından 2010 yılına kadar önemli düzeyde azalış göstermiştir.. 1981 yılında OECD ülkelerinde vergi dilim sayılarının genel olarak 10'un üzerinde olduğu ve vergi dilim sayılarına ulaşılabilen 23 OECD ülkesinden hiç birinin tek oranlı bir kişisel gelir vergisi yapısına sahip bulunmadığı görülmektedir. 23 ülkeden 5'inde sıfırdan farklı ve 20'nin üzerinde gelir vergisi dilimi bulunmaktaydı. Şöyle ki, İtalya'nın sıfırdan farklı 32, İspanya'nın 30, Meksika'nın 27, Belçika'nın 24 ve Lüksemburg'un 21 vergi dilimi mevcuttu. 9 OECD ülkesinde ise 10 ve daha fazla sayıda vergi dilimi mevcuttu. Örneğin Japonya'nın 19, İsveç'in 18, ABD'nin 16, Yunanistan'ın 15, Kanada'nın 13, Portekiz'in 12, Fransa'nın 12, Avusturya'nın 11 ve Hollanda'nın 10 dilimi bulunmaktaydı.

1990 yılına gelindiğinde İtalya'nın dilim sayısı 32'den 7'ye, İspanya'nın 30'dan 16'ya, Meksika'nın 27'den 6'ya, Belçika'nın 24'ten 7'ye, Japonya'nın 19'dan 4'e, ABD'nin 16'dan 2'ye ve İsveç'in 18'den 4'e düşmüştür. OECD ülkelerinin dilim sayıları genel olarak azalma eğiliminde iken Lüksemburg'un 1981 yılında 21 olan dilim sayısının 1990 yılında 24'e, İsviçre'nin ise 7 olan dilim sayısının 10'a yükseldiği görülmektedir. Danimarka ve Fransa'nın ise dilim sayıları değişmemiştir. Ancak bu durum söz konusu ülkelerin 10 yıllık süreç içerisinde vergi dilim sayılarını hiç değiştirmedikleri anlamına gelmemektedir. Örneğin İtalya'nın 1981 yılında 32 olan vergi dilim sayısı, 1990 yılında birden 7'ye düşmemiştir. 1981-1990 yılları arasında, dilim sayılarında yapılan değişiklikler sonucu olmuştur.

1990 yılından 2000 yılına kadar genel olarak Avustralya, Avusturya, Fransa, Yunanistan, Macaristan, İtalya, Lüksemburg, İspanya ve İsveç'in dilim sayıları azalırken, İzlanda, İngiltere, Yeni Zelanda, Hollanda ve Finlandiya'nın dilim sayıları 1, ABD'nin 3

ve Meksika'nın ise 4 dilim artış göstermiş, Belçika, Kanada, Danimarka, Almanya, İsrail, Japonya, Portekiz, Norveç ve İsviçre'nin dilim sayıları ise değişmemiştir.

2000 ve 2010 dönemi karşılaştırıldığında, OECD ülkelerinin yaklaşık olarak üçte biri vergi dilim sayısını azaltmış, üçte biri dilim sayısını değiştirmemiş ve üçte biri ise yeni vergi dilimleri uygulamaya başlamıştır. 2010 yılında 34 OECD ülkesinden yalnızca Lüksemburg'da 16 ve İsveç'te 10 vergi diliminin bulunduğu görülmektedir. Bu iki ülke dışında vergi dilim sayısı 10 ya da daha fazla olan ülke bulunmamaktadır. Çek Cumhuriyeti, Estonya ve Slovakya şeklinde sıralanabilecek olan 3 OECD ülkesi ise tek oranlı kişisel gelir vergisi sistemine geçmiştir. 2010 yılında gelir vergisinde 2 dilim uygulamakta olan Macaristan ise 2011 yılı itibariyle tek orana geçiş yapmıştır.

Polonya 2009 yılında dilim sayısını 3'ten 2'ye, Fransa ise 2007 yılında 6'dan 4'e düşürmüştür. 2010 yılına kadar, Belçika 2002 ve 2003 yıllarında birer dilimi kaldırdıktan sonra 5, Finlandiya 2001 ve 2007 yıllarında birer dilimi kaldırdıktan sonra 4, İspanya 2003 ve 2007 yıllarında birer dilimi kaldırarak 4, Slovenya 2005 ve 2007 yıllarında birer dilimi kaldırarak 3 ve Türkiye 2005 ve 2006 yıllarında birer dilimleri kaldırarak 4 dilimli vergi tarifesi uygulamıştır (OECD, 2012a: 31).

2000'li yıllar boyunca vergi dilimlerini değiştiren ülkeler arasında Kanada 2001 yılında dilim sayısını 3'ten 4'e ve ABD aynı yıl dilim sayısını 6'dan 7'ye yükseltmiştir. Şili 2002 yılında vergi tarifesine bir dilim daha ekleyerek dilim sayısını 7'ye çıkarmıştır. İsrail 2002 yılında 2 vergi dilimi eklemiş, ancak 2003 yılında bu dilimlerden yalnızca biri kalmıştır. Japonya 2007 yılında 2 dilim ekleyerek dilim sayısını 6'ya çıkarmış, Almanya, 2007 yılında formül esaslı yapısını değiştirmiş ve üst yasal orana karşılık gelen 4 farklı formül tanıtmıştır. Yunanistan, İzlanda ve Portekiz 2010 yılında mali konsolidasyon stratejilerinin bir parçası olarak vergi dilimleri eklemiş, Yunanistan 3 dilimli gelir vergisi yapısını sekiz dilimli yapıya dönüştürmüş, İzlanda tek oranlı yapıdan 3 dilimli yapıya geçmiş ve Portekiz ise ilave bir dilim daha ekleyerek dilim sayısını 8'e çıkarmıştır (OECD, 2012a: 31).

Genel olarak değerlendirildiğinde 1980'li yıllar boyunca ülkelerin çok fazla sayıda olan dilim sayıları yıllar itibariyle önemli ölçüde azalmıştır. 1981 yılında OECD

ülkelerinde ortalama dilim sayısı 14 iken bu sayı 1990 yılında 6'ya düşmüştür. Dilim sayısındaki azalma 1990'lı yıllar boyunca yavaşlamış ve 2000'li yıllar boyunca azalma gözlenmemiştir.

2.2.1.2. Gelir Vergisi Oranlarındaki Gelişim

Geçmişte bilinen en yüksek marjinal gelir vergisi oranı, 1796 yılında Hollanda'da bir yıl süreyle uygulanan %37,5'lik vergi oranı olmuştur. Ancak 1981 yılına gelindiğinde bu oran artık en yüksek marjinal gelir vergisi oranı olmaktan çıkmış ve her beş ülkeden dördünde %37,5 oranı aşılmıştır. Hatta İran'da maksimum gelir vergisi oranı %90'ı bulmuştur. GSMH'nin ağırlıklı ortalaması olarak marjinal gelir vergisi oranı çoğu ülkede %62 olmuştur (Peter ve diğerleri, 2009: 2).

Marjinal gelir vergisi oranlarının azaltılması eğilimi ise 1980'li yılların ortalarında başlamıştır. 1984 yılında İngiltere'de ve 1986 yılında ABD'de yapılan reformların, bu eğilim üzerinde oldukça önemli bir payı bulunmaktadır. Genel olarak OECD ülkelerine bakıldığında hemen hemen hepsinin vergi sistemlerinde önemli yapısal değişiklikler gerçekleştirdikleri görülmektedir. Kişisel gelir ve kurumlar vergisi reformları, oranların azaltılması, matrahın genişletilmesi ve kişisel gelir vergisi tarifelerinin artan oranlılık derecesinin azaltılması şeklinde gerçekleştirilmiştir (Brys ve diğerleri, 2011: 3). Burada öncelikle kişisel gelir vergisi oranlarındaki, sonrasında ise kurumlar vergisi oranlarındaki gelişim yine OECD ülkeleri ele alınarak incelenecektir.

2.2.1.2.1. Kişisel Gelir Vergisi Oranlarındaki Gelişim

Vergi dilim sayılarındaki genel bir azalmanın yanı sıra, son 30 yıldır OECD ülkelerinin en yüksek marjinal kişisel gelir vergisi oranlarında da genel bir düşüş gözlenmiştir. Tablo 12, 1975-2012 dönemindeki belirli yıllar itibarıyla en yüksek marjinal kişisel gelir vergisi oranlarını göstermektedir.

Tablo 12: Belirli Yıllar İtibariyle OECD Ülkelerinin En Yüksek Marjinal Kişisel Gelir Vergisi Oranları

Ülkeler	1975	1981	1986	1992	1996	2000	2007	2010	2011	2012
ABD	70	69,13	50	31	39,6	46,7	41,4	41,9	41,9	41,9
Almanya	56	56	56	53	53	54	47,5	47,5	47,5	47,5
Avustralya	65	60	47	47	47	48	46,5	46,5	46,5	47,5
Avusturya	62	62	62	50	50	45	50	50	50	50
Belçika	60	76,32	71,13	55	55	64	53,7	53,7	53,7	53,7
Çek Cumhuriyeti	-	-	-	55	40	32	32	15	15	15
Danimarka	40	70	39,6	68	65	60	59,7	52,2	60,2	60,2
Estonya	-	-	-	-	-	-	-	21	21	21
Finlandiya	51	51	51	39	39	55	50,5	49	49,2	49
Fransa	60	60	61,35	56,5	-	58,3	47,8	46,7	46,9	50,7
Hollanda	71	72	72	60	60	60	52	52	52	52
İngiltere	83	60	60	40	40	40	40	50	50	50
İrlanda	77	60	60	52	48	44	41	47	48	48
İspanya	62	65,6	66	53	56	48	43	43	45	52
İsrail	-	-	-	-	-	-	-	45	45	48
İsveç	87	85	80	20	30	55	56,5	56,6	56,6	56,6
İsviçre	44	42	11,5	11,5	11,5	43	42,1	41,7	41,7	41,7
İtalya	72	72	62	51	51	46	44,9	45,2	48,5	48,6
İzlanda	-	-	-	33	-	45	35,7	46,1	46,2	46,2
Japonya	75	93	70	50	50	50	50	50	50	50
Kanada	47	62,78	34	29	29	46	46,4	46,4	46,4	48
Kore	-	79,05	55	50	40	44	38,5	38,5	38,5	41,8
Lüksemburg	57	58,43	57	50	50	47	38,9	39	41,3	41,3
Macaristan	-	-	-	40	48	40	36	32	16	16
Meksika	-	55	55	35	35	40	28	30	30	30
Norveç	73	65,4	40	13	13,7	48	40	40	40	40
Polonya	-	-	-	40	45	40	40	32	32	32
Portekiz	-	77,5	60	40	40	35	42	45,9	50	49
Slovakya	-	-	-	-	42	35	19	19	19	19
Slovenya	-	-	-	-	-	-	-	41	41	41
Şili	-	-	-	-	-	45	40	40	40	40
Türkiye	68	66	50	50	55	36	35,6	35,7	35,7	35,7
Yeni Zelanda	60	60	66	33	33	39	39	35,5	33	33
Yunanistan	63	60	63	50	45	45	40	45	49	49

Kaynak: Tax Statutory Personal Income Tax Rate and Top Marjinal Tax Rates (t.y.), http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7.

Tablo 12’de Meksika, Kore, Çek Cumhuriyeti, Estonya, İsrail, İzlanda, Macaristan, Polonya, Portekiz, Slovakya, Slovenya ve Şili gibi OECD’ye daha sonraki yıllarda üye olan ülkelerin yalnızca katılım yılından sonraki vergi oranlarına yer verilmiştir. Ayrıca tabloda yer alan ülkelere Estonya, Slovakya, Çek Cumhuriyeti, İzlanda ve Macaristan düz oranlı vergi uygularken, 2011 yılında İzlanda’nın ve 2013 yılında da Slovakya’nın bu sistemi terk etmesiyle birlikte OECD ülkeleri arasında düz oranlı vergi uygulayan ülke sayısı 3’e düşmüştür. İskandinav Ülkeleri olarak nitelendirilen İsveç, Norveç, Finlandiya ve Danimarka ikili gelir vergisi sistemi, Hollanda ise yarı ikili bir gelir vergisi sistemi uygulamaktadır. Geri kalan ülkeler ise artan oranlı vergi tarifesi uygulamaktadır.

1975 yılına bakıldığında genel olarak en yüksek marjinal gelir vergisi oranlarının oldukça yüksek düzeylerde olduğu dikkat çekmektedir. Bu yılda İsveç %87 oranı ile ilk sırada yer alırken bunu %83 oranı ile İngiltere izlemiştir. Bunun dışında İrlanda, Japonya, Norveç, İtalya, Hollanda ve ABD’de de en yüksek marjinal gelir vergisi oranlarının %70 ve üzerinde olduğu görülmektedir.

1981 yılına gelindiğinde vergi oranlarının genel olarak yüksek olduğu, ancak 1975 yılı ile kıyaslandığında bazı ülkelerin vergi oranlarında önemli bir azalma olurken, bazı ülkelerde ise ciddi artışların olduğu gözlenmiştir. Örneğin İngiltere’de en yüksek kişisel marjinal gelir vergisi oranı %82’den %60’a ve İrlanda’da %77’den %60’a düşerken; Belçika’da en yüksek kişisel marjinal gelir vergisi oranı %60’dan %76,32’ye, Danimarka’da %40’dan %70’e ve Japonya’da da %75’ten %93’e yükselmiştir.

OECD ülkelerinde kişisel gelir vergisi oranlarının azaltılması eğilimi daha önce ifade edildiği gibi 1980’li yıllarda İngiltere ve ABD’deki reformlarla birlikte başlamıştır. Bu nedenle, 1981 yılı 2012 yılı ile karşılaştırıldığında OECD ülkelerinin tümünde kişisel gelir vergisi oranları azalmıştır. ABD, Belçika, İsveç, Kore, Portekiz ve Japonya bu durumun en çarpıcı örneklerini oluşturmaktadır. Ayrıca günümüzde gelinen nokta itibarıyla ülkelerin uygulamakta oldukları kişisel marjinal gelir vergisi oranları arasında halen önemli farklılıklar bulunmaktadır. Özetle, 1970’li ve 1980’li yılların ortalarında pek çok OECD ülkesinde en yüksek kişisel marjinal gelir vergisi oranları %65’in üzerinde iken, günümüzde bu oranların çoğunun %50’nin altında olduğu görülmektedir. Ayrıca yüksek gelir gruplarının marjinal ve ortalama vergi oranlarında önemli ölçüde bir düşüş

yaşandığı ve gelir vergisi sistemlerinin yapısal artan oranlılığının da azalmaya başladığı söylenebilir.

2.2.1.2.2. Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Gelişim

Kurumlar vergisi, esas itibariyle 20. yüzyılın başlarında uygulanmaya başlanmıştır. ABD ve Almanya'da başlangıçta eyalet vergisi olarak 1910 yılında uygulanmaya başlanan kurumlar vergisi, Birinci Dünya Savaşı sırasında merkezi idare vergisi olarak uygulanmış ve sonrasında bu uygulama tüm dünyaya yayılmıştır (Öncel, 2005: 2). Kurumlar vergisi günümüzde hemen hemen bütün ülkelerin vergi sistemlerinde önemli bir yer tutmaktadır.

Değişen ekonomik koşulların bir gereği olarak kurumlar vergisi oranları da günün şartlarına ve ülkelerin finansman ihtiyacına göre yıllar itibariyle değişiklik göstermiştir. Genel olarak kurumlar vergisindeki gelişim vergi oranlarının azaltılması yönünde olmuştur. Söz konusu eğilim kişisel gelir vergisi oranlarında olduğu gibi, 1980'li yıllarda İngiltere ve ABD'deki vergi matrahının genişletilmesi ve kanuni oranların indirimi şeklindeki vergi reformları ile birlikte başlamıştır. Kurumlar vergisi oranlarının azaltılması son yıllarda da devam etmiştir.

İdeal bir kapsamlı gelir vergisi modeli, kurumlar vergisinin mümkün olduğunca gelir vergisi ile birleştirilmesini içermektedir. Bunun için en yüksek marjinal gelir vergisi oranlarına eşit bir kurumlar vergisi oranı belirlenmesi ve ortaklara kurum seviyesinde zaten ödemiş oldukları vergiler için bir indirim sağlanması önerilmiştir. Bu anlayış özellikle Yeni Zelanda da çok büyük bir ısrar ve çaba ile uygulanmaya çalışılmıştır. Böylelikle Yeni Zelanda birkaç yıl içinde en yüksek marjinal gelir vergisi oranını %66'dan %33'e indirerek kurumlar vergisi ile uyumlu hale getirmiştir. Ayrıca gelir vergisi matrahını genişleterek bir çok sermaye gelirini vergi matrahına dahil etmiş, hemen ardından hiçbir vergi istisnasının yer almadığı %24 oranında tek vergi tasarısı hazırlamış, ancak söz konusu tasarı kabul görmemiştir (Ganghof, 2005: 79-80). Tablo 13'te OECD ülkelerinde kurumlar vergisi oranlarının zaman içerisindeki değişimi gösterilmektedir.

Tablo 13: Belirli Yıllar İtibariyle OECD Ülkelerinin Kurumlar Vergisi Oranları

Ülkeler	1981	1986	1992	1996	2000	2007	2010	2011	2012	2013
ABD	49,7	49,8	38,9	39,5	39,3	39,3	39,2	39,2	39,1	39,1
Almanya	60	60	58,2	55,9	52	38,9	30,2	30,2	30,2	30,2
Avustralya	46	49	39	36	34	30	30	30	30	30
Avusturya	55	55	30	34	34	25	25	25	25	25
Belçika	48	45	39	40,2	40,2	34	34	34	34	34
Çek Cumhuriyeti	-	-	-	39	31	24	19	19	19	19
Danimarka	40	50	34	34	32	25	25	25	25	25
Estonya	-	-	-	-	26	22	21	21	21	21
Finlandiya	61,5	51,5	39	28	29	26	26	26	24,5	24,5
Fransa	50	45	34	36,7	37,8	34,4	34,4	34,4	34,4	34,4
Hollanda	48	42	35	35	35	25,5	25,5	25	25	25
İngiltere	52	35	33	33	30	30	28	26	24	23
İrlanda	45	50	40	36	24	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5
İspanya	33	35	35	35	35	32,5	30	30	30	30
İsrail	-	-	-	-	36	29	25	24	25	25
İsveç	57,8	56,6	30	28	28	28	26,3	26,3	26,3	22
İsviçre	33	31,7	28	28,5	24,9	21,3	21,2	21,2	21,2	21,1
İtalya	36,3	46,4	52,2	53,2	37	33	27,5	27,5	27,5	27,5
İzlanda	-	-	-	-	30	18	18	20	20	20
Japonya	-	-	50	50	40,9	39,5	39,5	39,5	39,5	37
Kanada	50,9	49,8	42,5	42,9	42,4	34	29,4	27,6	26,1	26,1
Kore	-	-	-	-	30,8	27,5	24,2	24,2	24,2	24,2
Lüksemburg	-	-	-	-	37,5	29,6	28,6	28,8	28,8	29,2
Macaristan	-	-	40	18	18	20	19	19	19	19
Meksika	42	42	35	34	35	28	30	30	30	30
Norveç	50,8	50,8	28	28	28	28	28	28	28	28
Polonya	-	-	40	40	30	19	19	19	19	19
Portekiz	49	50,3	39,6	39,6	35,2	26,5	26,5	26,5	31,5	31,5
Slovakya	-	-	-	40	29	19	19	19	19	23
Slovenya	-	-	-	-	25	23	20	20	20	17
Şili	-	-	-	-	15	17	17	20	20	20
Türkiye	-	-	-	-	33	20	20	20	20	20
Yeni Zelanda	45	48	33	33	33	33	30	28	28	28
Yunanistan	45	49	40,5	35	40	25	24	20	20	26

Kaynak: Corporate and Capital Income Tax (t.y.), http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#C_CorporateCaptial.

1981-2013 dönemindeki bazı yıllar itibariyle OECD ülkelerinin kurumlar vergisi oranlarına bakıldığında, birçok ülkede bu oranların düşme eğiliminde olduğu görülmektedir. 1981 yılında OECD ülkelerinin kurumlar vergisi oranları %40 ile %60 arasında seyretmektedir. Kurumlar vergisi oranları %40'ın altında olan ülkeler İsviçre, İtalya ve İspanya'dır. Kurumlar vergisi oranı %60'ın üzerinde olan tek ülke ise Finlandiya'dır. 2013 yılına gelinceye kadar tüm ülkelerin kurumlar vergisi oranları azalış göstermiştir. 2013 yılı itibariyle bu azalışın ciddi boyutlarda olduğu dikkat çekmektedir. Şöyle ki, 2013 yılında en yüksek kurumlar vergisi oranları %39,1 ile ABD ve %37 ile Japonya'ya aittir. Ancak söz konusu oranlar da 1981 yılındaki %40-%60 aralığının altındadır.

2.2.2. Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesinde Ülke Uygulamaları

Uygulamada hiçbir OECD ülkesi, kapsamlı gelir vergisi sistemini tam olarak uygulamamaktadır. Tüm OECD ülkelerinde, belirli gelir türleri için (örneğin; yan ödemeler ve sahibince kullanılan konut gibi) özel vergi uygulamalarına yer verilmiştir ve birçok ülkede sosyal güvenlik katkı payları yalnızca belirli türdeki gelirler (çoğunlukla emek geliri) üzerinden alınmaktadır. Gerçek gelir vergisi sistemleri, bireylerin vergi kuralları ve vergi oranlarındaki farklılıklardan, vergi muafiyet ve istisnalarından faydalanarak vergi arbitraj davranışlarına olanak sağlamakta ve bu nedenle tüm gelir türlerini eşit şekilde vergilendirememektedir (Brys ve Heady, 2005: 2-3). Ayrıca uygulamadaki artan oranlı vergi tarifeleri sınırlı artan oranlı tarifelerdir. Hiçbir ülkede vergi oranı yüzde yüze çıkmamakta, belirli bir yerde durmaktadır. Yani artan oranlı tarife belirli bir orandan sonra sabit hale gelmektedir.

Burada OECD ülkeleri arasında artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulayan bazı ülkelerin vergi sistemleri incelenecektir. Ancak öncesinde Birleşmiş Milletlerin tanıdığı ülkeler içerisinde artan oranlı vergi tarifesi uygulayan 137 ülkenin listesine yer verilmesi, artan oranlı vergi tarifelerinin ne kadar geniş bir ülke kitlesi tarafından uyguladığının görülmesi açısından önem taşımaktadır. Aşağıdaki Tablo 14'te söz konusu ülkelerin isimleri yer almaktadır.

Tablo 14: Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi Uygulayan Ülkeler

Ülkeler			
ABD	Gabon	Liberya	Samoa
Afganistan	Gambiya	Libya	San Marino
Almanya	Gana	Lihtenştayn	Sao Tome and Principe
Angola	Gine	Lübnan	Sırbistan*
Antigua ve Barbuda	Gine Bissau	Lüksemburg	Sierra Leone
Arjantin	Guatemala	Malavi	Singapur
Avustralya	Güney Afrika	Malezya	Slovakya*
Avusturya	Güney Sudan	Mali	Slovenya
Azerbaycan	Haiti	Malta	Solomon Adaları
Bangladeş	Hırvatistan	Marshall Adaları	Somali
Barbados	Hindistan	Meksika	Sri Lanka
Belçika	Honduras	Mısır	Sudan
Benin	Irak*	Mikronezya	Surinam
Botswana	İngiltere	Moğolistan	Suriye Arap Cumh.
Brezilya	İran	Moldova	Suudi Arabistan
Burkina Faso	İrlanda	Moritanya	Swaziland
Burundi	İspanya	Mozambik	Şili
Butan Krallığı	İsrail	Myanmar	Tacikistan
Cezayir	İsviçre	Namibya	Tanzanya Birl. Cumh.
Cabo Verde	İtalya	Nepal	Tayland
Cibuti	İzlanda*	Nijer	Togo
Çad	Japonya	Nijerya	Tonga
Çin	Kamboçya	Nikaragua	Tunus
Kongo Cumh.	Kamerun	Orta Afrika	Türkiye
Dominik Cumh.	Kanada	Özbekistan	Uganda
Dominika	Kenya	Palau	Ukrayna*
Ekvator	Kıbrıs	Panama	Uruguay
Ekvator Ginesi	Kiribati	Papua Yeni Gine	Venezuela
Endonezya	Kolombiya	Peru	Vietnam
Eritrea	Komoros	Polonya	Yemen
Etiyopya	Kongo	Portekiz	Yeni Zelanda
Fas	Kore Cumh.	Ruanda	Yunanistan
Fiji	Küba	Saint Lucia	Zambiya
Filipinler	Lesoto	Saint Vincent and the Grenadines	Zimbabve
Fransa			

Kaynak: Member States of the United Nations (t.y.), <http://www.un.org/en/members/>; Tax Rates (t.y.), <http://www.taxrates.cc> ve ilgili ülkelerin vergi mevzuatlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.

* Sırbistan 2003 yılından 2010 yılına kadar, Irak ve Ukrayna 2004 yılından 2011 yılına kadar, Slovakya 2004 yılından 2013 yılına kadar, İzlanda ise 2007 yılından 2010 yılına kadar düz oranlı gelir vergisi uygulamıştır.

2.2.2.1. Amerika Birleşik Devletleri

ABD’de 1920’li yıllarda Harding-Coolidge, 1960’lı yıllarda Kennedy ve 1980’li yıllarda ise Reagan’ın Başkanlık dönemlerinde önemli vergi indirim politikaları gerçekleştirilmiştir. I. Dünya Savaşı sırasında ABD’de %7 olan en yüksek gelir vergisi oranı 1918 yılında %77’ye yükselmiştir. Başkan Harding-Coolidge, 1921 yılında %73 olan en yüksek gelir vergisi oranını 1925 yılına kadar %25’e düşürmüştür. Bu dönemde yıllık olarak ortalama %6’lık bir büyüme hızı yakalanırken gelir vergisinden elde edilen gelir de aynı dönemde %61 oranında artış göstermiştir. Başkan Kennedy, 1963 yılında %91 olan en yüksek kişisel gelir vergisi oranını 1965 yılında %70’e indirmiştir. Bu indirimi izleyen yıllar ABD’nin en uzun ekonomik büyüme sürecine sahne olmuştur. Nitekim 1961 ve 1968 yılları arasında ekonomik büyüme oranı ortalama olarak %5’in üzerinde gerçekleşirken, aynı dönem boyunca gelir vergisinden elde edilen gelir de %62 oranında artış göstermiştir (Grecu, 2004: 6-7; Laffer, 2004: 4-6).

ABD’de 1980’li yıllar ciddi düzeyde vergi indirimlerine sahne olmuştur. Başkan Reagan tarafından öne çıkarılan “arz yanlı iktisat politikaları”, izleyen yıllarda ABD’de gerçekleştirilen vergi reformlarını da şekillendirerek dünyada gerçekleştirilen son dönem vergi reformları açısından önemli etkiler doğurmuştur. Nitekim ABD’deki son dönem ilk vergi reformu 1981 yılında gerçekleştirilmiştir. Bu reform ile birlikte, vergi dilimlerindeki marjinal gelir vergisi oranları azaltılmıştır. En üst vergi dilimindeki oran %70’den %50’ye indirilmiştir. Ayrıca dilim aşınmasının engellenebilmesi amacıyla kişisel muafiyetler, standart indirimler ve bütün gelir sınırları endekslemeye tabi tutulmuştur.

ABD’deki son dönem ikinci önemli vergi reformu 1986 yılına aittir. Bu reformun en temel özelliği vergi dilim sayılarının azaltılması ve dilimlere uygulanan marjinal vergi oranlarının azaltılmasıdır. Bu reform ile birlikte vergi tabanının genişletilmesi, özel vergi indirim ve istisnalarının kaldırılması amaçlanmıştır. Ayrıca kurumlar vergisi tarifesindeki vergi dilim sayısı beşten üçe indirilerek, en yüksek oran %46’dan %34’e düşürülmüştür.

1993 yılındaki üçüncü reform ile de önceki reformlardan çıkarılan dersler doğrultusunda düzeltmeler yapılmıştır. Ancak bu reformun en önemli özelliği marjinal vergi oranlarının yeniden yükseltilmiş olmasıdır. 1986 reformuyla %38,5’e düşürülen en

yüksek marjinal gelir vergisi oranı 1993 reformuyla birlikte %39,6'ya yükselmiştir (Borluk, 2006: 55-56).

Tablo 15'te ABD'nin 1981 yılından günümüze kadar olan süreçte kişisel gelir vergisi tarifesindeki değişimler en düşük ve en yüksek vergi oranları ile vergi tarifesi dilim sayıları esas alınmak suretiyle gösterilmiştir.

Tablo 15: ABD'de Kişisel Gelir Vergisi Tarifesinin Yıllar İtibariyle Değişimi

Yıllar	Gelir Vergisi Tarifeleri		
	En Düşük Oran	En Yüksek Oran	Dilim Sayısı
1981	0	70	17
1982-1983*	0	50	14
1984-1986	0	50	16
1987	11	38,5	5
1988-1990	15	28	2
1991-1992	15	31	3
1993-2000	15	39,6	5
2001	10	39,1	6
2002	10	38,6	6
2003-2012	10	35	6
2013-2014	10	39,6	7

Kaynak: Central Government Personal Income Tax Rates and Thresholds (t.y.), http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1; Tax Statutory Personal Income Tax Rate and Top Marjinal Tax Rates” (t.y.), http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7'den yararlanılarak oluşturulmuştur.

* 1982 ve 1983 yıllarında ABD'nin en düşük ve en yüksek gelir vergisi oranları ile dilim sayılarının birbirinin aynı olmasına rağmen, ilk ve son dilime uygulanan oranlar dışındaki diğer vergi oranları birbirinden farklılık göstermektedir.

1981 yılında ABD'de en düşük gelir vergisi oranı %0 ve en yüksek gelir vergisi oranı %70 olmak üzere toplam 17 farklı gelir dilimi ve dolayısıyla vergi oranı bulunmaktadır (Grafik 1'de %0 oranı değerlendirmeye katılmadığı için 1981 yılındaki vergi tarifesi dilim sayısı 16 olarak görülmektedir). 1987 yılına gelinceye kadar 14 ve 16 olan dilim sayıları, 1987 yılında 5'e düşmüş ve ilk dilimde yer alan %0 oranı kaldırılmıştır. 1988-1990 dönemi ABD tarihinde en az dilim sayısının olduğu dönemdir. 2001 yılından itibaren 6 olan dilim sayısı 2013 yılı itibariyle 7'ye yükselmiştir.

ABD’de gelir vergisi tarifesi, mükelleflerin evli ya da bekar olmalarına göre mükellefleri farklı vergilendirme kriterlerine tabi tutmaktadır. Aşağıdaki tablo 16’da ABD’nin 2014 yılı gelir vergisi tarifesi gösterilmiştir.

Tablo 16: ABD’nin 2014 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Bekar Vergi Mükellefleri İçin Gelir Vergisi Tarifesi	
0\$ ile 9.075\$ arası	10%
9.076\$ ile 36.900\$ arası	907,50\$ + 9.075\$ üzeri için %15
36.901\$ ile 89.350\$ arası	5.081,25\$ + 36.900\$ üzeri için %25
89.351\$ ile 186.350\$ arası	18.193,75 + 89.350\$ üzeri için %28
186.350\$ ile 405.100\$ arası	45.353,75 + 186.350\$ üzeri için %33
405.101\$ ile 406.750\$ arası	117.541,25\$ + 405.100\$ üzeri için %35
406.751\$ ve üzeri	118.188,75\$ + 406.750\$ üzeri için %39,6
Evli Vergi Mükellefleri İçin Ortak Beyan Durumunda Gelir Vergisi Tarifesi	
0\$ ile 18.150\$ arası	10%
18.151 \$ ile 73.800\$ arası	1.815,00\$ + 18.150\$ üzeri için %15
73.801\$ ile 148.850\$ arası	10.162,50\$ + 73.800\$ üzeri için %25
148.851\$ ile 226.850\$ arası	28.925,00 + 148.850\$ üzeri için %28
226.851\$ ile 405.100\$ arası	50.765,00 + 226.850\$ üzeri için %33
405.101\$ ile 457.600\$ arası	109.587,50\$ + 405.100\$ üzeri için %35
457.601\$ ve üzeri	127.962,50\$ + 457.600\$ üzeri için %39,6
Evli Vergi Mükellefleri İçin Ayrı Beyan Durumunda Gelir Vergisi Tarifesi	
0\$ ile 9.075\$ arası	10%
9.076 \$ ile 36.900\$ arası	907,50\$ + 9.075\$ üzeri için %15
36.901\$ ile 74.425\$ arası	5.081,25\$ + 36.900\$ üzeri için %25
74.426\$ ile 113.425\$ arası	14.462,50 + 74.425\$ üzeri için %28
113.426\$ ile 202.550\$ arası	25.382,50 + 113.425\$ üzeri için %33
202.551\$ ile 228.800\$ arası	54.793,75\$ + 202.550\$ üzeri için %35
228.801\$ ve üzeri	63.981,25\$ + 228.800\$ üzeri için %39,6
Aile Reisi Beyanı Durumunda Gelir Vergisi Tarifesi	
0\$ ile 12.950\$ arası	10%
12.951 \$ ile 49.400\$ arası	1.295,00\$ + 12.950\$ üzeri için %15
49.401\$ ile 127.550\$ arası	6.762,50\$ + 49.400\$ üzeri için %25
127.551\$ ile 206.600\$ arası	26.300,00 + 127.550\$ üzeri için %28
206.601\$ ile 405.100\$ arası	48.434,00 + 206.600\$ üzeri için %33
405.101\$ ile 432.200\$ arası	113.939,00\$ + 405.100\$ üzeri için %35
432.201\$ ve üzeri	123.424,00\$ + 432.200\$ üzeri için %39,6

Kaynak: US Tax Center, 2014: 1.

Tablo 16’da görüldüğü gibi ABD’de gelir vergisi tarifesi, en düşük oranı %10 ve en yüksek oranı %39,6 olan ve 7 dilimden oluşan artan oranlı bir yapı göstermektedir. Vergi tarifesindeki oranlar değişmemekle birlikte mükellefin evli ya da bekar olmasına, evliler için ortak beyan ya da ayrı ayrı beyan ile aile beyanı yapılması durumları karşısında dört çeşit gelir vergisi tarifesi bulunmaktadır.

ABD vergi kanunları; bazı gelirleri elde eden mükelleflere bazı ayrıcalıklar sağlamak ve bazı harcama kalemlerinde de yıllık kazançlardan indirim yapılabilme olanağı da sağlamaktadır. Ancak, söz konusu indirimleri yapan ya da belirli vergi ayrıcalıklarından yararlanan mükelleflere, elde etmiş oldukları bu menfaatlerin karşılığında, asgari bir vergi ödeme zorunluluğu getirilmiştir. Bu menfaatleri elde edenler tarafından ödenmesi gereken vergi, “Alternatif Minimum Vergi” olarak adlandırılmaktadır (Internal Revenue Service, 2013: 246).

ABD vergi sisteminde alternatif minimum kişisel gelir vergisinin önemli bir yeri bulunmaktadır. 1969 yılında başlanılan bu uygulama ile mükelleflerin gelirlerinin tamamını ya da önemli bir kısmını gelir vergisinden kaçırmalarının önüne geçilmeye çalışılmıştır. Mükellefler, alternatif minimum kişisel gelir vergisi ile indirim ve istisnalara göre ödemeleri gereken vergiyi ayrı ayrı hesaplamak, bunlardan yüksek olanına göre vergi ödemekle yükümlüdürler (Öz ve Akdemir, 2002: 89-90).

ABD’de mükellefler gelirlerini beyan ederken öncelikle brüt gelirlerinden kanunen kabul edilen giderleri düşmek suretiyle elde ettikleri düzeltilmiş brüt gelirlerinden, kişisel muafiyet miktarını indirmektedirler (Kaplan, 2012: 371). 2014 yılı itibariyle ABD’de kişisel muafiyet miktarı 3.950\$’dır (US Tax Center, 2014: 1).

Düzeltilmiş brüt gelirlerden kişisel muafiyet tutarına ilave olarak standart indirim miktarı da indirilmektedir. 65 yaş üzeri olanlar ile görme özürlüler için standart indirim miktarları nispeten daha fazladır. 2014 yılı standart indirim miktarları Tablo 17’deki gibidir.

Tablo 17: ABD'nin 2014 Yılı Standart İndirim Tutarları

Mükellef	Standart İndirim Tutarı
Bekar mükellefler için	6.200\$
Evli çiftler için ayrı beyan	6.200\$
Evli çiftler için ortak beyan	12.400\$
Aile reisi beyanı	9.100\$

Kaynak: US Tax Center, 2014: 1.

Diğer ülkelerden farklı olarak ABD'de kurumlar vergisi de artan oranlı bir yapı arz etmektedir. Tablo 18'den de görüleceği üzere, ABD'de kurumlar vergisi tarifesi, %15 ile %39 arasında değişen oranlara sahip dilimli bir tarifedir ve her dilime isabet eden tutar, karşısında yazılı olan oranla çarpılarak hesaplanmakta ve elde edilen tutarların toplanması yoluyla ödenecek vergi miktarına ulaşılmaktadır.

Tablo 18: ABD'nin Kurumlar Vergisi Tarifesi (2005-2014)

Vergiye Tabi Gelir	Vergi Oranı %
0 - 50.000 \$	15
50.000 \$ - 75.000 \$	25
75.000 \$ - 100.000 \$	34
100.000 \$ - 335.000 \$	39
335.000 \$ - 10.000.000 \$	34
10.000.000 \$ - 15.000.000 \$	35
15.000.000 \$ - 18.333.333 \$	38
18.333.333 \$ ve üstü	35

Kaynak: Demir, 2008: 290; Deloitte, 2014.

Aslında ABD'de kurumlar vergisi %15, %25, %34 ve %35 oranlarından oluşan dört dilimli bir tarifedir. Ancak artan oranlı tarifenin, düşük vergi oranlarına isabet eden gelirleri nedeniyle kazançlı çıkan yüksek gelirli kurumların bu kazançlarını ortadan kaldırmak ve dolayısıyla vergi tarifesini daha düz oranlı bir sisteme yaklaştırmak amacıyla, 100.000\$ ile 335.000\$ arasındaki vergilendirilebilir kazançlar için yüzde 5'lik ilave bir vergi uygulanmakta, geliri 15 milyon doları aşan kurumlar için ise aşan tutarın yüzde 3'ü

tutarında ya da 100.000\$ tutarında (hangisi daha küçük ise) ek bir vergi alınmaktadır (Türkan, 2002: 79-81).

ABD’de kişisel gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de vergi mükelleflerinin belirli bir vergi miktarının altına inmelerini önlemek amacıyla alternatif minimum vergi uygulaması bulunmaktadır. Alternatif minimum vergilendirilebilir kazancın %20’sinden oluşan bu vergi, vergi mükelleflerine tanınan bazı ayrıcalıklar karşılığında, asgari bir vergi ödenmesini sağlamak amacıyla uygulanmaktadır (Demir, 2008: 291).

2.2.2.2. İngiltere

İngiltere’deki vergi indirimleri 1979 ve 1990 yılları arasında başbakanlık yapan Margaret Thatcher döneminde gerçekleştirilmiştir. İngiltere’deki ilk önemli vergi indirimi 1979 yılında %83 olan en yüksek kişisel gelir vergisi oranının 1980 yılında %60’a indirilmesiyle gerçekleştirilmiştir (Grecu, 2004: 9). Tablo 19’da İngiltere’nin kişisel gelir vergisi tarifesinin 1981-2013 dönemi itibariyle değişim trendi verilmiştir.

Tablo 19: İngiltere’de Kişisel Gelir Vergisi Tarifesinin Yıllar İtibariyle Değişimi

Yıllar	Dilim Sayısı	Vergi Oranları
1981-1985	6	30,40,45,50,55,60
1986	6	29,40,45,50,55,60
1987	6	27,40,45,50,55,60
1988-1991	2	25,40
1992-1995	3	20,25,40
1996	3	20,24,40
1997-1999	3	20,23,40
2000-2007	3	10,22,40
2008-2009	2	20,40
2010-2013	3	20,40,50

Kaynak: Central Government Personal Income Tax Rates and Thresholds (t.y.), http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1; OECD, 2013’den yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablodan da görüleceği gibi 1981-1987 döneminde başlangıç oranlarında azalış yönünde bir değişim olmakla birlikte tarifelerin dilim sayıları aynıdır. 1988-1991 döneminde ise tarife dilim sayısı ikiye inmiştir. 2007 yılında tarife dilim sayıları 3 iken 2008-2009 döneminde tekrar ikiye düşmüştür. Günümüzde ise en düşük oranı %20 ve en yüksek oranı %50 olan üç dilimli bir gelir vergisi tarifesi bulunmaktadır. Ancak özel uygulamalarla dilim sayısı dörde yükselmektedir.

İngiltere'nin gelir vergisi sisteminde vergiye tabi gelir; işverenlerden elde edilen gelirler, kişilerin yapmış oldukları faaliyetlerden elde ettikleri gelirler, emeklilik, faiz, kâr payı ve kira gelirlerinden oluşmaktadır (Income Tax (t.y.), <http://www.hmrc.gov.uk/incometax/basics.htm#1>). İngiltere'nin gelir vergisi tarifesi Tablo 20'de görüldüğü gibi 4 farklı dilimden oluşmaktadır.

Tablo 20: İngiltere'nin 2012-2013 Gelir Vergisi Tarifesi

Oranlar	Gelir Dilimleri	Tasarruf Dışı Gelirler İçin Vergi Oranı (%)	Tasarruflar İçin Vergi Oranı (%)	Kâr Payı Gelirleri İçin Vergi Oranı (%)
Başlangıç Oranı	0£ - 2.710£	-	10	10
Temel Oran	0£ - 34.370£	20	20	20
Yüksek Oran	34.371£ - 150.000£	40	40	40
Ek Oran	150.000£ üstü	50	50	50

Kaynak: Rates and Allowances: Income Tax (t.y.), <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm#1b>.

* %10 başlangıç vergi oranı yalnızca tasarruf gelirlerine uygulanmaktadır. Gelir vergisindeki toplam yükümlülükten kişisel indirim düşüldükten sonra tasarruf dışındaki gelir bu sınırın üzerinde ise tasarruflar için %10 başlangıç oranı uygulanmayacaktır.

İngiltere'nin gelir vergisi tarifesinde, gelirin tasarruf geliri, tasarruf dışı gelir ve kâr payı geliri oluşuna göre vergi oranları farklılaşmaktadır. Tasarruf dışı gelirler; ücretler, kişinin kendi faaliyetleri neticesinde elde etmiş olduğu gelirler, kira gelirleri ve yardımlardan oluşmaktadır. Kâr payı gelirleri ise İngiliz şirketlerindeki hisselerden elde edilen tutarları ifade etmektedir. Tasarruflar üzerinden ödenecek gelir vergisi oranının tasarruf dışı gelirlerden sonra hesaba katılması nedeniyle, kişilerin tasarruf dışı gelirlerinin tasarruf sınırının başlangıç oranından (2.790£) daha az olması ya da tek gelir kaynağının

tasarruflar ve yatırımlardan oluşması durumunda, bu kişilerin tasarruf gelirleri başlangıç oranı sınırına kadar %10 oranında vergilendirilmektedir. Ancak kişilerin tasarruf dışı gelirlerinin başlangıç oranı için belirlenen limitin (2.790£) üzerinde olması durumunda tüm tasarruf gelirleri tarifedeki gelir dilimlerine göre %20, %40 ve %50 oranları üzerinden vergilemeye tabi tutulmaktadır (Income Tax (t.y.), <http://www.hmrc.gov.uk/incometax/basics.htm#1>).

Diğer ülkelerde olduğu gibi İngiltere’de de en az geçim indirimi uygulaması bulunmaktadır. Bu uygulamada yaş esas alınmakta ve matrahtan indirim yöntemi kullanılmaktadır.

Tablo 21: İngiltere’de Gelir Vergisi İçin 2012-2013 Kişisel Muafiyet Tutarları

Kişisel Muafiyetler	Muafiyet Miktarları
Temel kişisel indirim tutarı	8.105£
Temel kişisel indirim için gelir sınırı	100.000£
65-74 yaş arası için indirim tutarı	10.500£
75 yaş ve üzeri için indirim tutarı	10.660£
75 yaş ve üzeri evli çiftler için maksimum indirim tutarı	7.705£
Yaşa bağlı indirimler için gelir sınırı	25.400£
Evli çiftler için minimum indirim tutarı	2.960£
Görme engelliler için	2.100£

Kaynak: Rates and Allowances: Income Tax (t.y.), <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm#1b>.

İngiltere’de temel kişisel indirim tutarı üzerinden kişisel muafiyetten faydalanan kişilerin gelirinin yıllık olarak 100.000 sterlini aşması durumunda, bu sınırı aşan her 2 sterlin için kişisel muafiyet tutarından 1 sterlin düşülmektedir. Kişinin gelir tutarına göre kişisel muafiyet tutarı sifira kadar indirilebilmektedir. 65 yaş üzerinde olup, geliri 25.400 sterlin ile 100.000 sterlin arasında değişen kişilerin, 25.400 sterlini aşan gelirlerinin her 2 sterlini için kişisel muafiyet tutarından 1 sterlin düşülmektedir. Ancak bu kişilerin kişisel muafiyet tutarı 8.105 sterlin olan temel kişisel indirim tutarından az olamaz. Ayrıca İngiltere’de görme engellilere ve evli çiftlere yönelik ilave indirimler de bulunmaktadır (Rates and Allowances: Income Tax (t.y.), <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm#1b>).

İngiltere'nin kurumlar vergisi ise aşağıdaki tablo ile gösterilmiştir.

Tablo 22: İngiltere'nin Kurumlar Vergisi Tarifesi

Oran / Sınır	2008-2010	2011	2012
Düşük Kâr Oranı	%21	%20	%20
Düşük Kâr Üst Sınırı	300.000£	300.000£	300.000£
Marjinal Destek Sınırı	300.001£ - 1.500.000£	300.001£ - 1.500.000£	300.001£ - 1.500.000£
Temel Oran	%28	%26	%24

Kaynak: United Kingdom Corporation Tax (t.y.), http://en.wikipedia.org/wiki/United_Kingdom_corporation_tax.

İngiltere'de faaliyet gösteren ticari şirketlerin ödemekle yükümlü oldukları kurumlar vergisi, iki vergi diliminde hesaplanmaktadır. Buna göre, düşük kâr oranı olarak adlandırılan vergi oranı; 2012 yılı için vergiye tabi olan gelirleri 300.000 sterlini aşmayan firmalar için %20, vergiye tabi olan gelirleri 1.500.000 sterlinin üzerindeki firmalara ise %28 olarak uygulanmaktadır. Gelirleri 300.000 ile 1.500.000 sterlin arasında olan firmalar ise marjinal oran indiriminden yararlanabilmektedir. Bu durumda dönem vergi oranı %20 ile %24 arasında değişmektedir.

2.2.2.3. Türkiye

Günümüzde başta Doğu Avrupa olmak üzere bazı ülkelerde yapılan vergi reformlarında, gelir vergisinde en yüksek marjinal gelir vergisi oranlarının düşürülmesi ve vergi tarifelerindeki dilim sayılarının azaltılması, bunun yanı sıra gelir ve kurumlar vergisinin birleştirilerek tek ve düşük oranlı tarife yapısını esas alan düz oranlı bir vergi sistemine geçilmesi esas alınmaktadır. Türkiye ise küreselleşmenin getirmiş olduğu rekabet ortamı nedeniyle hem OECD ülkelerinde hem de komşu ülkelerde gerçekleştirilen vergi reformlarından etkilenmiş ve 1980 yılından günümüze kadar olan dönemde gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirimlere gitmiştir.

Türkiye'de çağdaş anlamda Gelir Vergisi, 1950 yılının başında 5421 sayılı Kanunla Türk Vergi Sistemine girmiştir. 1950 yılı öncesinde yürürlükte bulunan kazanç vergisinin

birçok aksaklıkları görülmüş ve Alman Gelir Vergisi mevzuatı esas alınarak bu günkü Gelir Vergisi kabul edilmiştir. Söz konusu Kanun bazı değişikliklerle birlikte 1961 yılına kadar uygulanmıştır. 1961 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uygulamaya girmiş ve kapsamlı ve küçük değişikliklerle günümüze kadar uygulanmaya gelmiştir (Ekinci, 2012: 195).

Türkiye’de kazanılmış gelir; emekli aylıkları, maaşlar, ücretler ve benzeri çalışma değerleri ve ücretlerinden oluşmaktadır. Serbest meslek geliri ile ticari ve tarım geliri de aynı zamanda kazanılmış gelirdir. Tüm kazanç geliri vergisi türleri artan bir oranda alınmaktadır (Çelikkaya, 2010: 52). Aşağıdaki Tablo 23’te Türkiye’nin 1960’lı yıllardan günümüze kadar gelir vergisi oranlarındaki değişimler gösterilmiştir.

Tablo 23: Türkiye’nin Gelir Vergisi Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi

Yıllar	Gelir Vergisi Tarifeleri		
	En Düşük Oran (%)	En Yüksek Oran (%)	Dilim Sayısı
1961-1962	10	70	7
1963-1980	10	68	10
1981	40	66	7
1982	39	65	7
1983	36	65	7
1984	30	60	7
1985	25	55	7
1986-1993	25	50	6
1994-1998	25	55	7
1999-2004*	20	45	6
2005	20	40	5
2006-2014	15	35	4

Kaynak: İlgili yıllara ilişkin gelir vergisi tarifeleri, Central Government Personal Income Tax Rates and Thresholds (t.y.), http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1, Demirli, 2011: 45; Çelikkaya, 2010: 53’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

* 1999-2005 yıllarında tarifede yer alan oranlar ücretliler için 5 puan düşük uygulanmıştır.

1961-1980 yılları arasında uygulanan gelir vergisi tarifesinin, ilk ve son dilime uygulanan oranlar dikkate alındığında dik dilimli bir yapıya sahip olduğu görülmektedir. Fakat 1981 yılında ilk dilime uygulanan oranın %10’dan %40’a yükseltilmesiyle bu yapı değişmiştir. 1981-1986 döneminde vergi oranları kademeli bir şekilde azaltılmıştır. İlk

dilime uygulanan vergi oranı 1985 yılına kadar kademeli olarak %25'e, 1999 yılında %20'ye ve 2006 yılında ise %15'e düşürülmüştür. En üst dilime uygulanan oran ise 1961 yılında %70 iken bu oranda yıllar itibariyle kademeli bir şekilde azalmıştır. Ancak 1990'lı yılların sonlarından itibaren bu indirimler daha belirgin hale gelmiş ve 2006 yılından itibaren en üst dilime karşılık gelen vergi oranı %35 olmuştur. Dilim sayıları değerlendirildiğinde ise, 1961 yılında 7 dilime sahip bulunan Türk gelir vergisi tarifesi, 2006 yılı itibariyle 4 dilime inmiş ve günümüzde de bu şekilde uygulanmaya devam etmektedir. Özetle Türkiye, 1980 yılını izleyen son 30 yıllık süreçte, gelir vergisi oranlarını önemli düzeyde azaltmış ve vergilendirilecek gelir dilimi sayısını 2006 yılından itibaren dünya standartlarına düşürmeyi başarmıştır.

Türkiye'de 2006 yılında gelir vergisi tarifesinin en üst diliminin yeniden ayarlanması neticesinde, düşük ve orta gelir gruplarının vergi yükü azaltılmış ve bu eğilim sonraki yıllarda da devam etmiştir. Ayrıca 2006 yılında ücret gelirlerindeki ayırım da kaldırılarak tüm gelirler için oranlar %15-%35 aralığına çekilmiştir. Nitekim 2008 yılı başından itibaren "asgari geçim indirimi" uygulaması başlatılmış ve 2010 yılı başından itibaren de ücretlilerde ayrı tarife uygulamasına yeniden dönüş yapılmıştır (Çelikkaya, 2011: 116). Tablo 24'te Türkiye'nin 2014 yılı gelirlerine uygulanacak olan gelir vergisi tarifesi yer almaktadır.

Tablo 24: Türkiye'nin 2014 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Dilimi	Vergi Oranı
11.000 TL'ye kadar	15%
27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası	20%
60.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL (ücret gelirlerinde 97.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL), fazlası	27%
60.000 TL'en fazlasının 60.000 TL'si için 13.760 TL (ücret gelirlerinde 97.000 TL'den fazlasının 97.000 TL'si için 23.750 TL), fazlası	35%

Kaynak: Gelir Vergisi Tarifesi (t.y.), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1431>.

Tablodan da görüleceği üzere Türkiye'nin gelir vergisi tarifesi, en düşük vergi oranının %15 ve en yüksek vergi oranının ise %35 olduğu dört dilimli bir tarifiedir ve bu tarife mükelleflerin kişisel ve medeni durumlarına göre farklılaşmamaktadır. Türkiye'nin

en az geçim indirimi uygulaması 1986 yılına kadar “genel indirim” adı ile uygulanmış, ancak 1987 yılından itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Daha sonrasında yalnızca ücret gelirlerine uygulanmak üzere “özel gider indirimi” ve “vergi indirimi” gibi uygulamalar söz konusu olmuştur. 1 Ocak 2008 tarihine gelindiğinde ise “asgari geçim indirimi” tekrar uygulanmaya başlanmıştır.

Asgari geçim indirimi uygulamasında, hesaplanan gelir vergisinden indirilecek tutar çalışanın medeni durumuna göre belirlenmektedir. Medeni durumu aynı olan çalışanlar elde ettikleri gelire göre ayrıma tabi tutulmadan aynı tutarda indirim hakkına sahip olmaktadır. Yani asgari geçim indirimi asgari ücret üzerinden belirli oranlarda hesaplanmaktadır. Tablo 25’te Türkiye’nin 2014 yılı asgari geçim indirimi tutarları ve bu tutarların nasıl hesaplandığı gösterilmiştir.

Tablo 25: Türkiye’nin 2014 Yılı Asgari Geçim İndirimi Tutarları

Ücretlinin Medeni Durumu (1)	Oran (%) (2)	Matrah (Yıllık Brüt Asgari Ücret xAGİ Tutarı) (3)	İndirim Tutarı [(3)x%15] (4)	Aylık Tutar [(4)/12] (5)
Bekar	50	6.426,00	963,90	80,33
Evli, Eşi Çalışmayan, Çocuksuz	60	7.711,20	1.156,68	96,39
Evli, Eşi Çalışmayan, 1 Çocuklu	67,5	8.675,10	1.301,27	108,44
Evli, Eşi Çalışmayan, 2 Çocuklu	75	9.639,00	1.445,85	120,49
Evli, Eşi Çalışmayan, 3 Çocuklu	80	10.281,60	1.542,24	128,52
Evli, Eşi Çalışmayan, 4 Çocuklu**	85	10.924,20	1.638,63	136,55
Evli, Eşi Çalışan, Çocuksuz	50	6.426,00	963,90	80,33
Evli, Eşi Çalışan, 1 Çocuklu	57,5	7.389,90	1.108,49	92,37
Evli, Eşi Çalışan, 2 Çocuklu	65	8.353,80	1.253,07	104,42
Evli, Eşi Çalışan, 3 Çocuklu	70	8.996,40	1.349,46	112,46
Evli, Eşi Çalışan, 4 Çocuklu	75	9.639,00	1.445,85	120,49
Evli, Eşi Çalışan, 5 Çocuklu	80	10.281,60	1.542,24	128,52
Evli, Eşi Çalışan, 6 Çocuklu	85	10.924,20	1.638,63	136,55

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2014: 27.

* Asgari Ücret; 2014 yılı için aylık 1.071 TL, yıllık 12.852 TL olarak dikkate alınmıştır.

** Asgari ücretin 2014 yılı ilk 6 aylık dönemi için hesaplanan Gelir Vergisi tutarı 136,55 TL olduğundan, Asgari Geçim İndirimi 2014 yılında 136,55 TL’yi aşamayacaktır.

Dünya örneklerinde asgari geçim indirimi uygulaması kişilerin temel ihtiyaçlarını karşılamakta kullandıkları bir miktar gelirin vergi dışı bırakılmasına yönelik olarak

düzenlenmektedir. Dolayısıyla kişiler arasında ayırım yapılmadan herkesin yararlanması gereken bir uygulamadır. Yabancı ülkelerin vergi sistemlerinde asgari geçim indirimi ve benzer indirim uygulamaları tüm mükelleflere yönelik iken, Türkiye’de tüm gelir vergisi mükelleflerine değil, yalnızca ücret elde eden mükelleflere yöneliktir. Ücret dışında gelir elde eden vergi mükellefleri bu uygulamadan yararlanamamaktadır (Türkay, 2008: 24).

Türkiye’de gelir vergisine benzer şekilde kurumlar vergisi de 1949 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ile Alman Kurumlar Vergisinden yararlanılarak hazırlanmış ve 1950 yılından itibaren kurum kazançlarına uygulanmaktadır. Ancak Türkiye’de kurumlar vergisi, gelir vergisi gibi artan oranlı bir tarifeye göre değil, düz oranlı bir tarifeye göre alınmaktadır. Tablo 26’da Türkiye’nin 1960’lı yıllardan günümüze kadar kurumlar vergisi oranlarındaki değişimler gösterilmiştir.

Tablo 26: Türkiye’nin Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi

Yıllar	Kurumlar Vergisi Oranları		
	Sermaye Şirketleri ve Kooperatifler		KV Oranı (%)
	KV Oranı (%)	GV Oranı (%)	
1950-1959	10	10	35
1960-1967	20	20	35
1968-1979	25	20	35
1980-1981	50	1/2 vergi alacağı	35
1982-1984	40	1/3 vergi alacağı	40
1985-1993*	-	-	46
1994-1998	-	-	25**
1999-2004	-	-	30***
2005	-	-	30
2006-2014	-	-	20

Kaynak: İlgili yıllara ilişkin gelir vergisi tarifeleri, kurumlar vergisi kanunları; Demirli, 2011: 45; Çelikkaya, 2010: 53’ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

* 1985 yılından itibaren sermaye şirketleri, kooperatifler ve diğer kurumların vergi oranları eşitlenmiştir.

** 1994-1999 yıllarında kurumlar vergisi oranı %25 indirilmiştir. Ancak kurumların halka açık ya da kapalı olmalarına göre %10 veya %20 oranında stopaj alınmaya başlanmıştır.

*** 2003 yılına kadar hesaplanan kurumlar vergisi üzerinden %10 fon payı alınmasıyla fiili kurumlar vergisi oranı %33’e yükselmiştir. 1 Ocak 2004 tarihi itibariyle fon uygulaması kaldırılmış, ancak 5035 sayılı yasa ile kurumlar vergisi oranı tekrar %33’e yükseltilmiştir.

Tablodaki kurumlar vergisi oranları incelendiğinde 1985 yılına kadar sermaye şirketleri ve kooperatiflerin diğer kurumlar vergisi mükelleflerinden farklı vergilendirildiği görülmektedir. Bu farklılığın kaldırılmasıyla birlikte %46 olan kurumlar vergisi oranı, 1991-2000 yılları arasında kalkınmada birinci derece öncelikli yörelerde %20, ikinci derece öncelikli yörelerde %30, halka açık anonim şirketlerde ise açıklık derecesine göre %30'a kadar düşürülerek uygulanmıştır. 2005 yılında yapılan düzenlemelerle gelir vergisi oranlarındaki indirimlere paralel olarak 2006 yılından itibaren geçerli olmak üzere kurumlar vergisi oranı da %20'ye düşürülmüştür.

Türkiye'de kâr payları %15 oranında, hisse senetleri üzerindeki sermaye kazançları (yerli ve yabancı sermaye sahiplerinin tüm sermaye kazançları) %0 oranında vergiye tabidirler. Faiz gelirleri üzerindeki stopaj vergisi oranı ile kâr payları üzerindeki stopaj vergisi oranı %15'tir. Türkiye'de net servet vergisi uygulaması yoktur (Çelikkaya, 2010: 55).

2.2.2.4. Almanya

Alman Hükümeti de birçok ülke gibi kişisel gelir ve kurumlar vergisi sisteminde temel bir reform uygulamıştır. Bu reformun temel özellikleri kişisel gelir ve kurumlar vergisi oranlarının dikkate değer bir şekilde azaltılması ve özellikle kurumlar vergisinde vergi tabanının genişletilmesidir. 2000 yılında %51 olan en yüksek kişisel gelir vergisi oranının 2005 yılına kadar %42'ye düşürülmesi, dağıtılmamış kârlar üzerindeki %40 ve dağıtılmış kârlar üzerindeki %30 vergi oranının 2001 yılı itibarıyla %25 oranında tek bir oran ile değiştirilmesi planlanmıştır (Fuest ve Huber, 2000: 514).

Reformun önemli bir diğer unsuru, kâr paylarının vergilendirilmesiyle ilgilidir. 1977 yılından beri Almanya'nın vergi sistemi kişisel gelir ile kurumlar gelirinin entegre edildiği bir sistemden oluşmaktaydı. Kâr payları kurum düzeyinde vergilendirilmekteydi. Ancak hissedarlar ödenen kurumlar vergisi üzerinden bir indirim hakkına sahip olmaktaydılar. Sonrasında kâr payları kişisel gelir vergisine konu olmaktaydı. Vergi reformu ile birlikte bu uygulama kaldırılarak yerine kurumlar vergisi için hissedarlara indirim hakkı tanımayan ve kâr paylarının yalnızca %50'sinin kişisel gelir vergisine konu olduğu bir sistem gelmiştir (Fuest ve Huber, 2000: 514; OECD, 2006a: 112).

Günümüzde Almanya'nın kişisel gelir vergisi tarifesi mükelleflerin kişisel özelliklerini dikkate alan artan oranlı bir yapıya sahiptir. Tablo 27'de Alman Gelir Vergisi tarifesinin 2000 yılından itibaren tarihsel gelişim süreci özellikle en düşük ve en yüksek vergi oranları yardımıyla gösterilmiştir.

Tablo 27: Almanya'da Gelir Vergisi Tarifesinin Yıllar İtibariyle Değişimi

Yıllar	Para Birimi	Vergiden Muaf Temel Tutar	En Düşük Vergi Oranı (%)	En Üst Matrah Dilimi	En Yüksek Vergi Oranı (%)	Dayanışma Zammı
2000	DM*(€)	13,499 (6,-.902€)	22,9	114.696 (58.643 €)	51	5,5
2001	DM(€)	14.093 (7.206€)	19,9	107.568 (54.998 €)	48,5	
2002-2003	€	7.235	19,9	55.008	48,5	
2004	€	7.664	16	52.152	45	
2005-2006	€	7.664	15	52.152	42	
2007-2008 Servet Vergisi (Reichensteuer)	€	7.664	15	52.152 250.001	42 45	
2009 Servet Vergisi (Reichensteuer)	€	7.834	14	52.552 250.401	42 45	
2010-2012 Servet Vergisi (Reichensteuer)	€	8.004	14	52.882 250.731	42 45	

Kaynak: Ekinci, 2012: 194.

*DM: Alman Markı

2000 yılında Almanya'nın kişisel gelir vergisinde en düşük vergi oranı %22,9, en yüksek vergi oranı %51 ve vergiden muaf olan tutar 6.902 Euro idi. 2001 yılından 2004 yılına kadar %19,9 olan en düşük vergi oranı ve %48,5 olan en yüksek vergi oranı 2004 yılı itibariyle sırasıyla %15 ve %45 olarak uygulanmış, sonrasında da %42'ye düşmüştür. Ancak 2007 yılı için 250.001, 2009 yılı için 250.401 ve 2010 yılından günümüze kadar ise 250.731 Euro üzerindeki gelir %45 oranında vergilendirilmektedir. Vergilendirilebilir gelire uygulanan en yüksek vergi oranının üç puanlık bir artışla %42'den %45'e yükselmesine neden olan bu uygulama servet vergisi olarak adlandırılmaktadır. Dayanışma zammı, kilise vergisi ve bu ek vergi ile birlikte yüksek gelir elde eden kişiler üzerindeki vergi oranı %51'e çıkmıştır.

Aşağıdaki tabloda Almanya'nın 2013 yılı kişisel gelir vergisi tarifesi, kanunda yapılan bekar ve evli vergi mükellefleri ayrımı esas alınarak gösterilmiştir.

Tablo 28: Almanya'nın 2013 Yılı Kişisel Gelir Vergisi Tarifesi

Bekar Gelir Vergisi Mükellefleri İçin	
Yıllık Kazanç (Euro)	Vergi Oranı (%)
8.130 Euro'ya kadar	0
8.131 Euro'dan 52.881 Euro'ya kadar	14
52.882 Euro'dan 250.730 Euro'ya kadar	42
250.731 Euro ve üzeri	45
Evli Gelir Vergisi Mükellefleri İçin	
Yıllık Kazanç (Euro)	Vergi Oranı (%)
16.260 Euro'ya kadar	0
16.261 Euro'dan 105.762 Euro'ya kadar	14
105.763 Euro'dan 501.460 Euro'ya kadar	42
501.461 Euro ve üzeri	45

Kaynak: Germany Income Taxes and Tax Laws (t.y.), http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp.

Tablo 28'den görüleceği üzere Almanya'da kişisel gelir vergisi oranları mükelleflerin medeni durumlarına ve gelir seviyelerine bağlı olarak değişmektedir. Mükelleflerin medeni durumlarından kaynaklanan farklılıklar göz önünde bulundurularak 2010-2012 yılları arasında bekâr mükelleflerin 8.004 Euro'ya kadar olan gelirleri, evli mükelleflerin ise 16.008 Euro'ya kadar olan gelirleri %0 oranı ile vergiden muaf tutulurken, 2013 yılında vergiden muaf tutulan söz konusu gelirler bekâr mükellefler için 8.130 Euro ve evli mükellefler için 13.260 Euro olarak belirlenmiştir. Vergiden muaf tutulan gelire uygulanan %0 oranı hariç tutulduğunda Almanya'nın kişisel gelir vergisi tarifesi 3 dilimli artan oranlı bir tarifiedir.

Almanya'nın 2013 yılı standart kurumlar vergisi oranı %15'tir. Ayrıca %5,5 oranında bir dayanışma vergisi de bulunmaktadır. Bu vergi, kanunda belirtilen koşullarda işletme ve bireylerden alınmaktadır. 2013 yılı ticaret vergisi ve dayanışma vergisini içeren efektif kurumlar vergisi oranı %30-%33 arasındadır (Germany Income Taxes and Tax Laws (t.y.), http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. DÜZ VE ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİNİN VERGİLEME İLKELERİ VE EKONOMİK ETKİLERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Vergi sisteminin tasarımı aşamasında öncelikle toplumda üreten, tüketen, tasarruf yapan ya da işsiz olan kesim içinde vergi ödemesi gerekenlerin belirlenmesi gerekmekte, sonrasında ise bunların hangi kriterlere göre vergilendirileceği ve bu kriterlerin nasıl uygulanacağı soruları cevaplandırılmalıdır (Güran, 2004: 247). Diğer bir ifade ile sistem içinde tarife yapısı, asgari geçim indirimi, negatif gelir vergisi, istisna, muafiyet ve indirim şeklindeki vergisel kolaylık gibi uygulamaların ne şekilde olacağına karar verilmelidir.

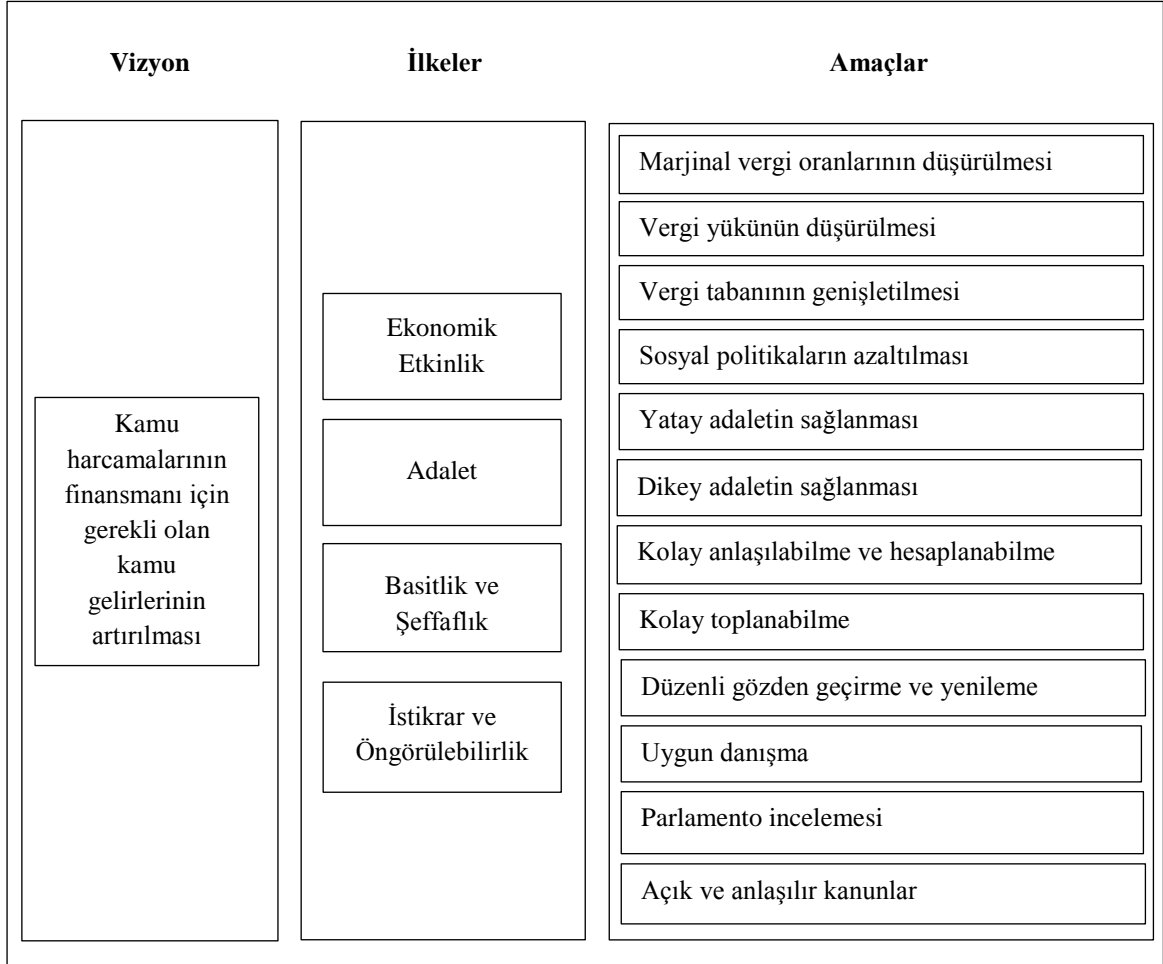
Tarife yapısı vergi sisteminin en önemli unsurlarından birini oluşturmaktadır. Şöyle ki düz ya da artan oranlı vergi tarifelerinden birinin kullanılması suretiyle vergi sistemini daha iyi hale getirmek mümkündür. Ancak bu sonuca düz oranlı vergi tarifesi ile mi yoksa artan oranlı vergi tarifesi ile mi ulaşılabileceğinin ortaya konulabilmesi açısından düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin karşılaştırmasını yapmak gerekmektedir. Bu açıdan düz ve artan oranlı vergi tarifeleri öncelikle kritik öneme sahip olan adalet, etkinlik ve basitlik gibi vergileme ilkeleri açısından, hemen ardından da mikro ve makroekonomik etkileri açısından karşılaştırılacaktır.

3.1. Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergileme İlkeleri Açısından Karşılaştırılması

Literatür incelendiğinde “etkin bir gelir vergisi sistemi” ya da “verimli bir vergi sistemi” için, vergi sisteminin etkin, basit ve adil olması gerektiği konusunda görüş birliği olduğu görülmektedir. Sözü edilen bu üçleme söyleyişi her ne kadar kolay olsa da uygulaması son derece zor olan bir üçlemedir. Çünkü esas itibariyle etkinlik, basitlik ve adalet ilkeleri birbirleriyle çelişebilen ilkelere sahiptir.

2006 yılında İngiltere’de vergi reformu ile ilgili olarak hazırlanan bir raporda “iyi ve modern bir vergi sisteminin vizyonu, ilkeleri ve amaçları” Şekil 9’da belirtildiği gibi özetlenmiştir. Şekilde yer alan vizyon, ilkeler ve amaçların, hemen hemen bütün ülkeler açısından aynı olduğunu ya da çok fazla bir değişikliğe uğramayacağını söylemek mümkündür. Şekilde “kamu harcamalarının finanse edilmesi amacıyla kamu gelirlerinin artırılması” vizyonu, temel olarak 4 vergileme ilkesi ve on iki tane amaçla detaylandırılmıştır. Bütün ülkeler açısından, vergi sistemlerinin ve gerçekleştirilen mevcut vergi reformlarının temel unsuru, kamu harcamalarının finanse edilmesi olmakla birlikte ülkeleri reforma ve vergi sistemlerini düzenlemeye iten başka nedenler de bulunmaktadır.

Şekil 9: İyi ve Modern Bir Vergi Sisteminin Vizyonu, İlkeleri ve Amaçları



Kaynak: Tax Reform Commission, 2006: 53.

Ülkelerin reform çalışmalarında etkinlik, adalet ve basitlik ilkeleri daima ilk sıralarda yer almaktadır. Vizyon ve ilkelere uygun olarak belirlenmiş olan amaçlar her bir ülkenin mevcut durumuna göre değişebilmektedir. Örneğin yukarıdaki şekilde yer alan amaçlar İngiltere'nin durumuna göre sıralanmıştır. Durum gelişmekte olan ülkeler açısından ele alındığında amaçların sıralamasında farklılıklar olabilecektir.

İyi ve ideal bir vergi sistemi, devletin optimal düzeyde gelir elde ettiği, mükellefler arasında vergi yükünün adil bir şekilde dağıldığı, adil gelir dağılımının gerçekleştiği, istikrarlı, sermaye birikimine katkı sağlayan, yatırımları yönlendiren, vergiyi tabana yaymaya çalışan, vergi yönetimini ve vergi idaresini etkin kılan bir vergi sistemidir. Ancak bu amaçlar arasında çoğu kez çatışmalar olabilmektedir. Bir vergi sistemi, özellikle de vergi sisteminin tarife yapısı düzenlenirken vergilemede adalet, etkinlik ve basitlik ilkeleri arasında bir değişim olduğu ve bunlardan birine verilecek önceliğin diğerlerinden uzaklaşılmasına yol açabileceği unutulmamalıdır.

Bir vergi sisteminin tarife yapısı, bir yandan vergi sisteminin temel özellikleri hakkında bilgi verirken, diğer yandan da sistemin hasılat yapısını belirlemektedir. Tarife yapıları bu özellikleri ile basitlik, etkinlik ve adaletin sağlanmasında temel politika aracı olarak kullanılmakta ve dolayısıyla vergi reformlarının temel unsurlarından biri haline almaktadır (Demirli, 2011: 43).

İyi bir vergi sisteminin taşınması gereken temel özellikleri ifade eden vergileme ilkeleri birinci bölümde adalet, basitlik, etkinlik, istikrar ve iktisadilik şeklinde genel hatları ile ifade edilmiştir. Burada konu, söz konusu vergilendirme ilkelerinden en fazla önem arz eden adalet, basitlik ve etkinlik ilkeleri ile sınırlandırılarak, bu ilkeler çerçevesinde düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin karşılaştırılması yapılmakta, bu tarifelerin üstün ve zayıf yönleri ortaya konularak daha iyi bir vergi sistemine ulaşmada hangi tarife türünün ve nasıl bir uygulama ile daha iyi bir sonuca götüreceği ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

3.1.1. Vergilemede Adalet İlkesi Açısından Karşılaştırma

Vergi adaletinin sağlanması açısından vergi tarifesi hayati bir önem arz etmektedir. Vergi adaleti ile ilgili tartışmanın temelinde, hangi vergi tarifesinin vergi adaletinin sağlanması açısından daha etkin olduğu hususu yer almaktadır. Diğer bir ifade ile vergilemede adalete hizmet edecek en uygun tarifenin düz oranlı mı yoksa artan oranlı mı olduğu yönündedir. Vergilemede adaletin sağlanmasında düz oranlı vergi tarifesinin daha üstün olduğunu iddia edenlerin temel görüşü, herkesin aynı ve tek oranda vergi ödemesi nedeniyle vergi adaletinin sağlandığı şeklindedir. Vergi adaletinin sağlanmasında artan oranlı vergi tarifesinin daha üstün olduğunu savunanlar ise ödeme gücüne göre vergilendirmeyi benimsemektedirler.

3.1.1.1. Ödeme Gücü İlkesi Açısından Karşılaştırma

Artan oranlı tarife, mükelleflerin ödeme güçlerine en doğru şekilde ulaşarak, yapılacak vergilendirmenin adaletli bir yapı içerisinde biçimlendirilmesi ve uygulanmasında genel olarak kabul görmüş araçlardan biridir. Nitekim artan oranlı vergi tarifesini savunanların temel çıkış noktaları, ödeme gücüne göre vergilemedir. Bunun esasını da daha önce ifade edildiği gibi yatay ve dikey adalet ilkeleri oluşturmaktadır. Düz oranlı vergi savunucuları ise, görüşlerini esas itibarıyla yatay adalet ilkesine dayandırmaktadırlar. Buna göre bu sistemde aynı gelir seviyesine sahip bulunan herkes aynı vergi oranına tabi olacağı için yatay adalet sağlanacaktır.

Düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin yatay adalet ilkesi açısından karşılaştırılması durumunda her iki tarifenin de eşit gelir düzeyindeki mükelleflere aynı vergi oranını uygulaması nedeniyle yatay adalet ilkesini sağladığı görülmektedir. Ancak düz oranlı vergi tarifesini savunanlar, artan oranlı vergi sisteminde yer alan vergi indirim, istisna ve indirim uygulamalarının, başlangıçta aynı gelire sahip bulunan iki mükelleften birinin bu tarz uygulamalardan yararlanması diğerinin yararlanamaması durumunda yatay adaletten sapmalara neden olduğu görüşüne sahip bulunmaktadır.

Dikey adalet açısından karşılaştırma yapılması durumunda ise sonuç oldukça farklı çıkmaktadır. Düz oranlı vergiyi savunanlar bu sistemin dikey adaletin sağlanmasında

yeterli olduğu öngörüsüne sahip olsalar da gerçek anlamdaki bir düz oranlı vergi sistemi, yüksek gelimli ve düşük gelimli mükelleflerin kazançlarını aynı vergi oranı üzerinden vergilendireceği için dikey adalet ilkesini karşılamayacaktır (Piper ve Murphy, 2005: 41).

Düz oranlı vergi tarifesi, düşük ve yüksek gelimli mükelleflerin ilave gelir üzerinden elde ettikleri faydadaki farklılığı göz ardı ederek, tüm mükellefleri aynı oran üzerinden vergilendirmektedir. Hâlbuki kişilerin sahip oldukları gelir miktarı arttıkça, son birimin faydası azalacaktır. Bu nedenle düz oranlı vergi kişilerin vergi dolayısıyla katlandıkları fedakârlığı eşitlemeyecektir. Yalnızca mutlak miktar olarak daha yüksek gelir sahibi olan vergi mükellefinin daha çok vergi ödemesine yol açacaktır. Bu noktadan hareketle düz oranlı vergi sisteminin dikey adaleti sağlamada yetersiz olduğu, yüksek ve düşük gelimli mükelleflere aynı vergi oranının uygulandığı, böylelikle yüksek gelimli mükelleflerin vergi yükünü azaltırken düşük gelimli mükelleflerin vergi yükünü artırdığı, dolayısıyla adil olmadığı ifade edilmektedir.

Düz oran taraftarları ise, bu sistemde yer verilecek olan standart bir indirim ya da asgari geçim indirimi uygulamasının, dikey adaletin gerçekleşmesine katkı sağlayacağını ileri sürmektedirler. Çünkü bu indirim nedeniyle gelir artıkça ortalama vergi oranı da artacaktır (Piper ve Murphy, 2005: 41). Ancak bu durumda uygulanan tarife düz oranlı olmaktan ziyade gizli artan oranlı bir tarife halini alacaktır. Aşağıda öncelikle standart bir indirimin ya da asgari geçim indirimi şeklindeki bir uygulamanın yer almadığı ve sonrasında ise bu tarz uygulamanın yer aldığı iki farklı düz oranlı vergi tarifesi örneklendirilerek durum açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 29: Standart Bir İndirimin Yer Almadığı Düz Oranlı Vergi Tarifesi

Vergi Mükellefi	Gelir (TL)	Vergi Oranı (%)	Ödenecek Vergi (TL)	Ödenecek Vergi/Gelir (Fedakârlık Oranı) (%)
A	10.000	20	2.000	20
B	20.000	20	4.000	20
C	35.000	20	7.000	20
D	50.000	20	10.000	20
E	100.000	20	20.000	20

Tablo 29’da 10.000 TL, 20.000 TL, 35.000 TL, 50.000 TL ve 100.000 TL gelirli ve dört çocuklu olan A, B, C, D ve E mükellefleri karşılaştırılmıştır. 5 aileye de %20 oranında düz oranlı bir gelir vergisi uygulandığında sırasıyla ödeyecekleri yıllık vergi miktarları 2.000 TL, 4.000 TL, 7.000 TL, 10.000 TL ve 20.000 TL olarak hesaplanmıştır. İlk bakışta yüksek gelirli mükelleflerin düşük gelimli mükelleflere göre daha fazla vergi ödedikleri görülmektedir. Yani yüksek gelimli E mükellefi, düşük gelimli A mükellefinden daha fazla vergi ödemiştir. Bu açıdan değerlendirildiğinde vergi adaleti sağlanmış görünmektedir. Ancak söz konusu örnek fedakârlıkta eşitlik ilkesi açısından değerlendirildiğinde, yani ödenecek verginin gelire oranı esas alındığında, 5 mükellefin de katlandıkları fedakârlığın aynı kaldığı görülmektedir. Tüm ailelerin gelirleri farklı olmakla birlikte katlandıkları fedakârlığın eşit olması vergi adaletinin sağlanamadığını göstermektedir. Hâlbuki fedakârlıkta eşitliğin sağlanabilmesi için yüksek gelimli mükellefin gelirinin oransal olarak daha büyük bir kısmından fedakârlıkta bulunması gerekmektedir.

Tabloda en düşük gelire sahip olan A mükellefi ile en yüksek gelire sahip olan E mükellefi karşılaştırılarak konu daha spesifik bir şekilde değerlendirilebilir. Düz vergi oranının % 20 olması durumunda, A mükellefi 2.000 TL, E mükellefi ise 20.000 TL kişisel gelir vergisi ödeyecektir. E mükellefi, A mükellefinden 10 kat daha fazla gelire sahiptir ve 10 kat daha fazla vergi ödemektedir. Düz oran savunucuları buradan hareketle düz oranlı verginin adil olduğu öngörüsüne sahiptirler. Ancak her iki mükellefin de markası, özellikleri ve fiyatı aynı olan bir televizyon satın aldıkları varsayılırsa, bu mükelleflerin gelirlerinden fedakârlıkta bulunacakları oranlar farklı olacaktır. Şöyle ki televizyonun fiyatının 2.000 TL olması durumunda A mükellefi gelirinden (2.000 TL/10.000 TL) %20 oranında, E mükellefi ise (2.000 TL/100.000 TL) %2 oranında fedakârlıkta bulunacaktır. Buradan düz oranlı verginin adil olmadığı sonucuna varılabilir. Bu adaletsizlik gelir üzerinden alınacak verginin artan oranlı olması yoluyla giderilebilecektir.

Konu bir de satış vergisi açısından örneklendirilecek olursa; yukarıda sözü edilen televizyonun satış fiyatı üzerinden %10 oranında bir satış vergisi alınması durumunda, A ve E mükelleflerinin her ikisinin de ödeyecekleri vergi 200 TL’dir. Ancak gelirlerinden fedakârlık oranları 10.000 TL gelire sahip olan A mükellefi için (200 TL/10.000 TL) %2 iken, 100.000 TL gelire sahip olan E mükellefi için (200 TL/100.000 TL) %0,2 olacaktır. Buradan da düz oranlı tarifenin adil olmadığı sonucuna varılabilir.

Tablo 30: Standart İndirimin Yer Aldığı Düz Oranlı Vergi Tarifesi

Vergi Mükellefi	Gelir (TL)	Standart İndirim (TL)	Vergiye Tabi Gelir (TL)	Vergi Oranı (%)	Ödenecek Vergi (TL)	Ödenecek Vergi/Gelir (Fedakârlık Oranı)
A	10.000	10.000	0	20	0	0
B	20.000	10.000	10.000	20	2.000	0.100
C	35.000	10.000	25.000	20	5.000	0.143
D	50.000	10.000	40.000	20	8.000	0.160
E	100.000	10.000	90.000	20	18.000	0.180

Tablo 30’da görüldüğü gibi tüm ailelere yıllık 10.000 TL tutarında standart bir indirimin uygulanması durumunda en düşük gelire sahip olan A mükellefi, tüm geliri standart indirim kapsamında olduğu için kişisel gelir vergisi ödemezken, B mükellefi 2.000 TL, C mükellefi 5.000 TL, D mükellefi 8.000 TL ve E mükellefi ise 18.000 TL vergi ödemektedir. Standart indirimin olmadığı durum ile karşılaştırıldığında, tüm gelir gruplarında ödenecek vergi miktarı azalmıştır. Ayrıca ödenecek verginin gelire oranı şeklinde ifade edilen fedakârlıkta eşitliğin de düşük gelirden yüksek gelire doğru arttığı görülmektedir. Ancak ödenen vergi dolayısıyla katlanılan fedakârlık açısından yapılan karşılaştırmada, standart indirimin uygulandığı durumda düşük gelirli kesimin ödediği verginin gelirine oranı bir üst gruptan daha düşük olsa da gruplar arasında katlanılan fedakârlık açısından artışın çok cüzi bir düzeyde kaldığı görülmektedir. Bu nedenle fedakârlıkta eşitliğin sağlandığından söz etmek mümkün değildir. Çünkü 20.000 TL gelire sahip B mükellefinin katlandığı fedakârlık %10 iken 100.000 TL gelire sahip E mükellefinin katlandığı fedakârlık ise %18’dir. Diğer bir ifade ile E mükellefinin geliri B mükellefinin gelirinin 5 katı olduğu halde, katlandığı fedakârlık B mükellefinin katlandığı fedakârlığın 2 katı bile değildir.

Her bir mükellef için ayrı ayrı değerlendirildiğinde en düşük gelirli A mükellefi, standart indirimin olmadığı durumda yıllık 2.000 TL gelir vergisi öderken, standart indirim uygulaması durumunda gelir vergisi yükümlülüğü ortadan kalkmakta ve katlandığı fedakârlık sıfır olmaktadır. B mükellefi standart indirimin olmadığı durumda 4.000 TL, yani gelirinin %20’sini vergi olarak öderken standart indirim uygulaması durumunda 2.000 TL, yani gelirinin %10’unu vergi olarak ödemektedir. Görüldüğü üzere B mükellefinin

standart bir indirim sonucu yalnızca ödediği gelir vergisi miktarı değil, aynı zamanda katlandığı fedakârlık da azalmıştır. Aynı durum C, D ve E mükellefleri için de geçerli olmakla birlikte en yüksek gelirli E mükellefi de değerlendirilecek olursa, bu mükellef standart indirimin olmadığı ilk durumda 20.000 TL vergi öderken; standart indirim uygulaması durumunda 18.000 TL vergi ödeyecektir. Düz oranlı vergiyi savunanlar bu noktadan hareketle söz konusu tarifenin adalet ilkesini karşıladığını ileri sürmektedirler. Yani düz oranlı vergi tarifesi ile vergi adaletinin sağlanabilmesi için standart bir indirim uygulaması şarttır. Ancak standart indirim uygulaması durumunda vergiden muaf tutulan gelirin karşılığı aslında %0 oranıdır. Yukarıdaki örnekte bir de standart indirim dışındaki gelire uygulanan %20 oranı değerlendirildiğinde ortaya 2 dilimli artan oranlı bir tarife çıkmaktadır.

Yukarıda Tablo 29’da verilen örnek, düz oranlı tarifenin orta gelirli kesimin vergi yükünü artırdığı; yüksek gelirli kesimin ise vergi yükünü azalttığı şeklindeki görüşü doğrulamaktadır. Düz oranlı tarifeyi savunanlar bu olumsuzluğun ortadan kaldırılabilmesi için de Tablo 30’da yer alan örnekteki gibi standart bir indirim ya da asgari geçim indirimi tarzında bir uygulamayı savunmaktadırlar. Böyle bir uygulama sonucunda özellikle düşük gelirli mükelleflerin vergileme dolayısıyla katlandıkları fedakârlığın ve vergi yüklerinin azalacağını savunmaktadırlar. Onlara göre buradaki temel problem en uygun vergi oranının ve standart bir indirim tutarının belirlenmesidir. Ancak düz oranlı tarifede ödenecek verginin gelire oranı düşük gelirden yüksek gelire doğru gidildikçe azalarak artmaktadır. Bu durum vergilemede adalet ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Artan oranlı vergi savunucuları da, düz oranlı vergi sisteminde yüksek gelirli mükelleflerin vergi yükünün azalırken düşük ve orta gelirli mükelleflerin vergi yükünün artması noktasına vurgu yapmışlardır. Standart indirimin yer almadığı düz oranlı vergi tarifesine bakıldığında bunun doğruluğu açık bir şekilde görülmektedir. Her ne kadar düz oranlı tarifenin özüne aykırı olsa da standart indirimin uygulandığı düz oranlı vergi tarifesinde düşük gelirli mükelleflerin bir kısmı vergi mükellefi olmaktan çıkmakta diğer mükellefler ise tek bir vergi oranı üzerinden vergilendirilmektedir. Standart indirim en düşük gelirli kesimi vergiden muaf tutmakta, ancak orta gelirli kesimin vergi yükünü artırmaktadır. Özellikle düz vergi oranının, yüksek bir oran olması durumunda bu olumsuz etki daha da artmaktadır. Düz oranlı vergiyi savunanlar da tek bir vergi oranının

uygulanması durumunda yüksek gelirli kesimin vergi yükünün azalacağını kabul etmekte ve bu durumun yüksek gelirli kesimin daha fazla tasarruf ve yatırıma yönelmesini sağlayarak milli gelir artışına katkı sağlayacağını ileri sürmektedirler.

Artan oranlı vergi sisteminde ise, Tablo 31’de görüldüğü gibi düşük gelirli bireylerin düşük oranlarda yüksek gelirli bireylerin ise daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi nedeniyle dikey vergi adaleti sağlanmaktadır.

Tablo 31: Standart İndirimin Yer Aldığı Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Vergi Mükellefi	Gelir (TL)	Standart İndirim (TL)	Vergiye Tabi Gelir (TL)	Vergi Oranı (%)	Ödenecek Vergi (TL)	Ödenecek Vergi/Gelir (Fedakârlık Oranı)
A	10.000	10.000	0	10	0	0
B	20.000	10.000	10.000	12	1.200	0.060
C	35.000	10.000	25.000	15	3.750	0.107
D	50.000	10.000	40.000	20	8.000	0.160
E	100.000	10.000	90.000	27	24.300	0.243

Not: Basit artan oranlılığa göre düzenlenmiştir.

Tablo 31’de görüldüğü gibi standart bir indirim sonucu en düşük gelirli mükellef A, vergiden muaftır. Gelir düzeyi arttıkça mükelleflerin vergi yükleri de artmaktadır. Tablo 31 ile karşılaştırıldığında sırasıyla düşük ve orta gelirli olarak nitelendirilebilecek olan B ve C mükelleflerinin vergi yükleri artan oranlı tarifede daha düşüktür. En yüksek gelirli E mükellefinin vergi yükü ise artan oranlı tarifede düz oranlı tarifeye göre daha yüksektir. Söz konusu örnek düz oranlı tarifenin orta gelirli kesimin vergi yükünü artırdığı yüksek gelirli kesimin ise vergi yükünü azalttığı şeklindeki görüşü doğrulamaktadır. Zira düz oranlı tarifede ödenecek verginin gelire oranı düşük gelirden yüksek gelire doğru gidildikçe azalarak artmaktadır. Bu durum vergilemede adalet ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Artan oranlı tarifede ise vergilemede adalet ilkesine uygun bir şekilde düşük ve orta gelirli mükelleflerin vergi yükünün düşük, yüksek gelirli mükelleflerin ise vergi yükünün yüksek olduğu görülmektedir. Çünkü ödenecek verginin gelire oranı düşük gelirden yüksek gelire doğru gidildikçe artarak artmaktadır. Dolayısıyla dikey adaletin sağlanmasında artan oranlı vergi tarifesinin düz oranlı tarifeden daha üstün olduğu sonucuna varılabilir.

Gerçekte yüksek gelirli mükelleflerin gelirlerinin önemli bir kısmını faiz, kâr payı ve sermaye kazançları şeklindeki gelirler oluşturmaktadır. Düz oranlı vergilemede genel olarak bu tür gelirler vergilemeye tabi tutulmamaktadır. Ayrıca düz oranlı vergilemede aynı miktar gelire sahip olan fakat farklı türde gelir elde eden mükellefler de aynı miktarda vergi ödemeyebilmektedir (Türkan, 1997: 14). Örneğin yıllık 12.000 TL ücret geliri elde eden mükellef ile aynı miktarda faiz geliri, kâr payı ve sermaye kazancı elde eden iki farklı vergi mükellefi karşılaştırıldığında, söz gelimi ücret geliri elde eden mükellef %20 oranında vergilendirilirken diğer mükellef herhangi bir vergi ödemeyecektir. Bu durum da yine düz oranlı vergilemenin adaleti sağlamada yeterli olmadığı ve yüksek gelirli kesimin vergi yükünü azalttığı şeklindeki görüşü desteklemektedir.

Artan oranlı vergi tarifesi savunulara göre vergilemede ödeme gücü yaklaşımının esas alınması, vergi adaletinin sağlanması açısından yeterlidir. Ancak uygulamaya bakıldığında vergi tarifesinin ne şekilde olacağı hususu siyasi iktidar tarafından belirlenmektedir. Aynı şekilde vergi oranlarının düşürülmesi ya da yükseltilmesi, belirli kişilere vergisel kolaylıklar sağlanması gibi konular ülkelerin yasama organlarının inisiyatifinde görünse de, siyasi iktidarların bu alanlarda geniş takdir yetkileri bulunmaktadır.

Artan oranlı vergi tarifesi vergi muafiyeti, istisnası ve indirimi şeklindeki uygulamalar nedeniyle mükellefler arasında farklılıklar oluşturulabilmesi yönünden de eleştirilmektedir. Bu tarz uygulamalara her ne kadar ekonomik ve sosyal nedenlerle başvurulsa da, artan oranlı vergi tarifesi, politik baskılarla zengin gelir gruplarının bu tarz uygulamalardan daha fazla yararlandırılacağı ve zengin kesimin vergi yükünün azalacağı yönünde endişeleri de barındırmaktadır. Düz oranlı vergi tarifesi taraftarları ise standart bir indirim dışındaki vergisel imtiyazlara yer verilmemesinin mükellefler arasındaki ayrımcı uygulamaları ortadan kaldırarak adalete hizmet edeceğini savunmaktadırlar.

Yine düz oranlı vergi tarifesi savunular, artan oranlı vergi tarifesinin zenginleri cezalandırdığını ve bu nedenle de adalet ilkesi ile bağdaşmadığını ileri sürmektedirler. Buna göre başarılı insanları cezalandırmak adil değildir. Aksine başarıları için ödüllendirilmelidirler. Zenginler vergi sisteminden mutlak surette daha fazla fayda sağlamaz. Mükellefin ödediği vergi ile elde ettiği fayda arasında bir ilişki yoktur. Eğer

olsaydı, zengin kişi fakir kişiden daha az kamu hizmetinden fayda sağlayacaktır (Mayer, 1999). Bu görüşün aksine Shapiro (1996), artan oranlı vergi tarifesinin fakirleri korurken zenginleri cezalandırmadığını, başarısız olanları da koruduğunu ifade etmiştir. Yine Shapiro'ya göre zenginler ulusal gelirin büyük bir kısmını elde ettikleri için vergilerin büyük bir kısmını ödemektedirler. Zenginler vergi sistemi çok dik bir artan oranlılığa sahip olduğu için değil, vergiye tabi olan ulusal gelirin daha büyük bir kısmını elde ettikleri için daha fazla vergi ödemektedirler.

Lakoff ve Budner'e göre (2007), zenginler vergi sisteminden daha fazla fayda sağladıkları için daha fazla vergi yüküne katlanmaktadır. Örneğin büyük bir işletme karayolu, banka kredisi ve mahkeme gibi hizmetlerden sıradan insanlardan daha fazla faydalanmaktadır. İşletmenin sahip olduğu tırlar karayolunu kullanabilir, tüm şirketi satın almak için bankaya borçlanılabilir ve dahası mahkemeler daha çok işletme hukuku ve sözleşmelerden kaynaklanan anlaşmazlıklar için kullanılır. Şirketler ve yatırımcıları, tüm vatandaşların ödedikleri vergilerle sağlanan alt yapı hizmetlerinden daha fazla yararlanmaktadır. Bunun finansmanına daha fazla katkıda bulunmaları ahlaki zorunluluk gereğidir.

Tüm bu eleştirilere rağmen verginin mükelleflerin ödeme gücüne göre alınması ve mükelleflerin katlandıkları fedakârlıkların eşit olması ve bunun da ancak artan oranlı vergi tarifesi ile başarılabileceği yönünde genel bir uzlaşma bulunmaktadır.

3.1.1.2. Kanun Önünde Eşitlik İlkesi Açısından Karşılaştırma

Düz oranlı vergi tarifesini savunanların adalet için temel gerekçeleri kanun önünde eşitlik ilkesidir. Onlara göre düz oranlı vergi tarifesi vergi adaletine ters düşmemekte, aksine adalet düz oranlı verginin en önemli üstünlüklerinden birini oluşturmaktadır. Çünkü düz oranlı vergi tüm mükelleflere eşit davranarak tek ve standart bir oran uygulamaktadır. Bireyler ne kadar gelir elde ederlerse etsinler, içinde buldukları kurumun türü ne olursa olsun ve tasarruflarını nereye yatırırlarsa yatırınsınlar herkes aynı oranda vergilendirilmiş olmaktadır (Hall ve diğerleri, 1996: 100). Artan oranlı vergi tarifesi ise bireylere eşit fırsatlar sunmadığı, kanun önünde eşitlik ilkesini ihlal ettiği, kişilerin koşullarındaki eşitsizliklerin giderilmesini amaçladığı, ancak kanun önünde eşitlik ilkesini uygulamadığı

(Dorn, 1996: 1) şeklinde eleştirilmektedir. Yani artan oranlı vergi tarifesinin adalet ilkesinin temel unsurlarından olan kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olmadığı savunulmaktadır.

Artan oranlı vergi tarifesini savunanlara göre, vergi adaletinin sağlanabilmesi için, mükelleflerin gelirleri arttıkça daha yüksek oranlarda vergilendirilmeleri gerekir. Bu da mükelleflerin gelirleri arttıkça devletin artan gelir üzerinde daha fazla vergileme hakkına sahip olması gereğini ifade etmektedir. Ancak geleneksel adalet anlayışı, nasıl ki tüm kanunların tüm vatandaşlara eşit uygulanması ve eşit davranmasını gerektiriyorsa, vergi kanunlarının da tüm vatandaşlara eşit davranmasını gerektirmektedir.

Artan oranlı vergi tarifesine karşı olanlar, bu tarifenin bazı mükelleflere daha yüksek gelire sahip olmaları nedeniyle farklı davranmasının kanun önünde eşitlik ilkesinin ihlali anlamına geldiğini ileri sürmektedirler. Çünkü anayasal ilke ve adalet, kanun önünde bireylere eşit şekilde davranılmasını ve kanunların adil olmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla bu durum vergi kanunları için de geçerlidir. Vergi kanunları açısından kanun önünde eşitlik ilkesi, genellikle yatay vergi adaleti açısından değerlendirilmektedir. Bu da aynı durumda bulunan mükelleflerin aynı şekilde vergilendirilmesinin kanun önünde eşitliği sağlayacağı anlamına gelmektedir. Bu durumda kanun önünde eşitlik ilkesinin dikey vergi adaleti açısından bir önemi kalmamaktadır. Zira artan oranlı vergi tarifesine karşı olanlara göre, kanun önünde eşitlik ilkesinin dikey vergi adaleti açısından geçerli olması, farklı gelire sahip mükelleflerin aynı miktar vergiyi ödemesini gerektirmemektedir. Çünkü vergi tarifesinin düz oranlı olması halinde de farklı durumda olan mükellefler aynı oranda vergilendirilseler dahi farklı miktarlarda vergi ödeyeceklerdir.

Yine artan oranlı vergi tarifesine karşı olanlar, artan oranlı vergi sisteminin bünyesinde yer alan vergi indirim, istisna ve muafiyet şeklindeki vergisel imtiyazların, bunun yanı sıra özellikle gelir vergisi sisteminde farklı gelir unsurları üzerinden farklı şekillerde tarhiyata gidilmesinin kanun önünde eşitlik ilkesini ihlal edeceğini ileri sürmektedirler. Çünkü mükelleflerin vergisel imtiyazlardan yararlanma olanakları birbirinden farklıdır ve vergi kanunları önünde başlangıçta eşit olan iki mükellef, birinin vergisel imtiyazlardan yararlanabilmesi, ancak diğerinin yararlanamaması durumunda farklı muameleye tabi tutulacaktır.

Artan oranlı vergi tarifesinin, yukarıda da ifade edildiği gibi, kanun önünde eşitlik ilkesini ihlal ettiği ve ödeme gücü ilkesini yanlış yorumladığı şeklindeki eleştirilerin artması, bu tarifenin vergilemede adaleti sağlama konusundaki etkinliğinin tartışılmasına neden olmuştur. Bunun üzerine birçok ülkede artan oranlı vergi tarifesine alternatif olarak ileri sürülen düz oranlı vergi tarifesi, vergilemede adalet ilkesi açısından daha yoğun bir şekilde tartışılmaya başlanmıştır. Hâlbuki artan oranlı vergi tarifesini savunanların düz oranlı vergi tarifesine yönelttikleri en büyük eleştiri, bu tarifenin zengin-fakir ayırt etmeden, yani mükellefin yüksek gelirli mi yoksa düşük gelirli mi olduğunu dikkate almadan, her bir mükellefi aynı oran üzerinden vergilendirerek düşük gelir grubunda yer alan mükelleflerin vergi yükünü artırdığı ve bu nedenle adil olmadığı yönündedir.

Diğer yandan her ne kadar birçok kaynakta adalet ve eşitlik kavramları aynı anlamda kullanılıyor olsa da esas itibariyle adalet eşitlikten çok daha geniş ve kapsamlı bir kavramdır. Yani her bireye eşit davranılması aynı zamanda bu bireylere adil de davranıldığı anlamına gelmemektedir (Şentürk, 2006: 20). Bu açıdan düz oranlı vergi sistemi adı altında herkese tek bir vergi oranının uygulanması vergilemede adaletin sağlanması için yeterli değildir. Vergilemede adaletten bahsedebilmek için en azından mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarının dikkate alınması zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak düz oranlı vergi sisteminde sözü edilen bu unsurlar göz ardı edilmekte ve tek bir oranın varlığı adalet için yeterli görülmektedir.

3.1.2. Vergilemede Basitlik İlkesi Açısından Karşılaştırma

Basitlik, düz oranlı verginin en önemli özelliklerinden biri olarak kabul edilmektedir. Düz oranlı verginin basit olarak nitelendirilmesinin temel nedeni, bu sistemde tüm gelir unsurları üzerine tek bir oranın uygulanması ve indirim, istisna ve muafiyet şeklindeki uygulamalara yer verilmemesi ya da sınırlı sayıda yer verilmesidir. Bu noktadan hareketle vergiye tabi gelir ya da harcamanın hesaplanmasının daha kolay olduğuna inanılmaktadır. Düz oranlı verginin basit olarak nitelendirilmesinin bir diğer nedeni de posta kartı büyüklüğünde bir vergi beyannamesi sayesinde vergi hesaplanmasının da kolay olacağı ve mükelleflerin herhangi bir uzman yardımına ihtiyaç duymadan bu beyannameleri kolayca doldurabileceği yönündedir.

Artan oranlı verginin ise düz oranlı verginin aksine son derece karmaşık bir yapıya sahip olduğu kabul edilmektedir. Artan oranlı vergide öncelikle mükelleflerin brüt gelirleri hesaplanmakta ve bu hesaplardan sonra vergi kanunlarında yer alan bir takım indirimler brüt gelirden düşülmektedir. Böylelikle vergiye tabi olan gelire yani vergi matrahına ulaşılmaktadır. Söz konusu matrah üzerine vergi tarifesinde bu matrah dilimine karşılık gelen vergi oranı uygulanmakta ve vergi tarh edilmiş olmaktadır. Düz oranlı vergi tarifesinin savunucuları artan oranlı vergi tarifesindeki birden fazla oranın varlığının, mükelleflerin doldurmakla yükümlü oldukları beyannamelerin ayrıntılı, karmaşık ve sayıca çok olmasının ve indirim, istisna ve muafiyetlerin söz konusu sistemi basitlikten uzaklaştırarak karmaşık hale getirdiğini ileri sürmektedirler.

Gale ve Holtzblatt'a göre (2000: 6-7) vergi sistemlerini karmaşık hale getiren üç faktör bulunmaktadır. Birincisi vergi politikasının amaçları arasındaki çatışmadır. Birçok kişinin vergilerin basit olması gerektiğini kabul etmesine rağmen bir o kadar kişi de vergilerin adil olması, ekonomik refahı desteklemesi ve uygulanabilir olması konusunda hem fikirdir. Bu amaçların geniş bir çevre tarafından kabul görmesine rağmen, nispi önemleri konusunda bir anlaşmazlık söz konusudur. Sonuç olarak, uygulanan politika genellikle amaçlardan birini ya da bir kaçını diğer amaçlarla dengeleme çabalarını ortaya koymaktadır. Bazen karmaşıklığın bir kısmı da diğer politika amaçlarına ulaşmak için yapılan düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. Örneğin vergileri daha adil hale getirme çabaları genellikle basitlik amacıyla çelişmektedir. Karmaşıklığa neden olan bir diğer faktör politik süreçtir. Politikacılar ve çıkar grupları belirli gruplara ya da faaliyetlere yönelik vergisel teşviklerden yarar sağlamaktadır. Fakat bu yararlar, vergi mükellefleri arasında, kaynaklar arasında ve gelirin kullanımında farklılıklar yaratarak vergi sisteminin daha da karmaşık hale gelmesine neden olmaktadır. Karmaşıklığa neden olan üçüncü faktör ise, vergi mükelleflerinin vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma konusundaki yetenek ve istekliliğidir. Mükellefler yasal yollarla ya da yasa dışı yollarla ödeyecekleri vergileri azaltma çabası içerisinde. Bu gibi faaliyetler için özel bir çaba ya da belirli bir harcamada bulunmak gerekmektedir. Bu tür sorunlarda, vergi kurallarının sınırlarını tanımlamak için geliştirilen karmaşık vergi kanunları ya da düzenlemelerle sonuçlanmaktadır.

Vergi kanunlarının ve vergi beyannamelerinin karmaşıklığından hem mükelleflerin hem de devletin zarar gördüğü bilinen bir gerçektir. Şöyle ki vergi sisteminin karmaşık olması bir taraftan vergi mükelleflerinin vergi kanunlarını anlayabilmek için muhasebeci ya da mali müşavir gibi uzmanlardan yardım almaları dolayısıyla bu kişilere yüksek tutarlarda ödeme yapmak zorunda kalmalarına, diğer taraftan devletin vergi denetimi dolayısıyla yapmış olduğu harcamalar şeklinde maliyetlere neden olmaktadır.

Yukarıdaki ifadelerden yola çıkarak artan oranlı tarifede adalet ve basitlik ilkesinin çatıştığını söylemek mümkündür. Örnek vermek gerekirse artan oranlı tarifede dilim sayısının çokluğu vergilemede adalet için gereklidir. Ancak diğer taraftan dilim sayısının çokluğunun vergi sistemini basitlikten uzaklaştırdığı savunulmaktadır. Yine artan oranlı tarifede dilimlerin ve dilimlere karşılık gelen oranların belirlenmesinde bir standart mevcut değildir. Bu noktada devreye siyasi iktidar girmekte ve bir bakıma sisteme keyfiyet gelmektedir. Son olarak da artan oranlı vergi sistemindeki vergisel imtiyazlar ve vergisel boşluklar oluşturarak vergiden kaçınma fırsatı yaratmaktadır. Bu açılardan bakıldığında artan oranlı vergi sistemi basitlikten uzak görülmektedir.

Düz oranlı vergiyi savunanlara göre, bu vergide vergiye tabi olan tüm gelir, servet ve harcamalar tek bir oran üzerinden vergilendirildiği için bu vergi uygulanması son derece basit olan bir vergidir. Bu basitlik özelliği sonucunda hem vergi idaresi hem de vergi mükellefleri açısından ortaya çıkan maliyetler azalmaktadır. İdari maliyetlerin azalması, devletin daha fazla gelir elde etmesi anlamına gelirken, mükelleflerin maliyetlerinin azalması ise kullanılabilir gelirlerinin artması anlamına gelmektedir. Mükelleflerin kullanılabilir gelirlerinin artması, artan gelirin tasarrufa dönüştürüleceği ve yatırımlara yönlendirileceği şeklinde yorumlanmaktadır. Ayrıca düz oranlı vergide istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilmemesinin de vergi mevzuatı ve vergi bürokrasisini azaltacağı savunulmaktadır.

Dorn'a göre (1996), düz oranlı vergi tarifesi uyum maliyetlerini ve vergiden kaçınma olanaklarını azaltmakta ve dolayısıyla vergi gelirlerinde artış sağlamaktadır. Artan oranlı vergi sisteminde yer alan boşlukların neden olduğu vergiden kaçınma şeklindeki uygulamalar ise maliyetleri artırmaktadır. Düz oranlı vergi tarifesi artan oranlı vergi tarifesinin neden olduğu bu gelir kaybını ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca artan oranlı vergi,

devletin boyutunu ve büyüklüğünü gizlerken, düz oranlı vergi devletin genişleme maliyetini tüm mükellefler için görünür kılmaktadır. Bu görüşe karşı olan Nemiroff (2008) ise, artan oranlı vergi sistemini ortadan kaldırmadan vergi kanununun basitleştirilebileceğini savunmuştur. Bunun için vergiden kaçınmaya olanak sağlayan boşlukların giderilmesi, aşırı indirimlere izin verilmemesi, ücret ve sermaye kazancı gibi tüm gelir türleri için aynı muamelede bulunulmasının gerekliliğini ifade ederek, yapılması gerekenin matematiksel uygulamaların bir kartpostala sığacak basitlikte tutulması olduğunu ileri sürmüştür.

Öte yandan düz oranlı vergide tüm gelir üzerine tek bir oranın uygulanması basitlik için yeterli değildir. Basitliğin sağlanabilmesi için herşeyden önce vergi kanunlarının daha anlaşılır hale getirilmesi, daha basit bir dil kullanılması, farklı anlamlara gelebilecek kelimelerin kullanımından kaçınılması, daha genel ve yaygın kelimelerin kullanılması, vergisel imtiyazların azaltılması ya da kaldırılması ve vergi idaresinin vergi kanunlarının anlaşılabilirliği için rehber ya da kılavuz hazırlama yükünü ve yasaların yorumlanması konusunda mükelleflerin dilekçelerine cevap niteliğindeki yükü azaltılması gerekmektedir (BG Consulting, 2003: 2).

OECD ülkeleri değerlendirildiğinde her birinin vergi kanununun hacminin çok geniş olduğu ve bu durumun karmaşıklığın en temel nedeni olduğu görülmektedir. Örneğin, ABD vergi kanunu yaklaşık olarak 74.000 sayfadan oluşmaktadır ve son derece karmaşıktır. Bu kanun, 400 sayfadan oluşan 1913 yılı vergi kanunundan 185 kat daha fazladır. İndirim, istisna ve muafiyet şeklindeki düzenlemeler de vergi kanununun büyük bir kısmını teşkil etmektedir (Burford, 2014). Bu indirimlerin azaltılması ya da ortadan kaldırılması yani vergi tabanının genişletilmesi, maliyetleri önemli düzeyde azaltacaktır (Caminada ve Goudswaard, 2001: 475).

Laffer ve diğerleri, ABD ekonomisi için yapmış oldukları çalışmada, ABD gelir vergisi kanununun karmaşıklığının neden olduğu toplam idari maliyetleri, zaman maliyetlerini ve vergi uyum maliyetlerini kapsamlı olarak tahmin etmeye çalışmışlardır. Buna göre (Laffer ve diğerleri, 2011: 3):

- Doğrudan giderler tahmini olarak 31,5 milyar dolardır.
- IRS'nin toplam idari maliyetleri 2010 yılı verilerine göre tahmini olarak 12,4 milyar dolardır.
- IRS, bireylerin ve işletmelerin ABD gelir vergisi kanununun dosyalama gereklilikleri ile ilgili 6,1 milyar saat harcadığı tahmininde bulunmuştur. Bu saatin değer ve maliyeti 2008 yılı için 377,9 milyar dolardır.
- Bireyler gelir vergisi kanununa uyum sağlamak için 3,16 milyar saat harcamaktadırlar.
- İşletmeler, işletme gelir vergisi kanununa uyum sağlamak için 2,94 milyar saat harcamışlardır. Bunun ABD ekonomisine maliyeti 161,7 milyar dolardır.
- Kapsamlı denetimlerde, yıllık olarak en az 9,3 milyar dolar ek vergi yükü yüklemektedir.

Amerikan vergi mükellefleri mevcut vergi sistemlerinin karmaşıklığını; IRS'nin mükelleflere her yıl 8 milyar sayfadan oluşan form ve kılavuz yolladığı, federal vergi düzenlemelerinin basımı sırasında kullanılan kâğıtlar için her yıl 293.760 tane ağaç kesildiği ve kullanılan vergi beyannamelerinin bu kâğıtlara dâhil olmadığı, orijinal vergi kanununun sadece 14 sayfadan ve çok basit tek sayfalık bir vergi beyannamesinden oluşurken, bugünkü vergi kanununun binlerce sayfadan oluştuğu, vergi idaresinin farklı türde 480 adet vergi formuna sahip olduğu ve bu formların nasıl doldurulacağına yönelik 280 farklı form bulunduğu, IRS'nin, vergi kanunları hakkında mükelleflere doğru tavsiyelerde bulunamaz hale geldiği şeklinde ifade etmişlerdir (Türkan, 1997: 8-9). Ayrıca ABD'de son 10 yıl içinde toplam 4.428 vergi kanunu değişikliği olmuş ve bunlardan yalnızca 529'u 2010 yılında gerçekleşmiştir. 2001 yılında vergi kanununda 1,4 milyon kelime mevcutken, 2010 yılının başlarında yapılan bir çalışmada bu sayının dramatik bir şekilde artarak 3,8 milyon kelimeye ulaştığı belirtilmiştir (Laffer ve diğerleri, 2011: 8).

Bir diğer örnek olarak İngiltere'nin vergi kanunu değerlendirilecek olursa (Tax Reform Commission, 2006: 30-32):

- İngiltere'de "Tolley's Yellow Tax Handbook of the British Tax Code", 1997 yılında 4.555 sayfa iken, 9 yıl sonra bu sayı ikiye katlanarak 9.841 sayfaya ulaşmıştır.

- Vergi gelirlerinin idari maliyetleri %75 oranında artarak 1997 yılında 1,6 milyar £'den 2004 yılında 2,8 milyar £'e yükselmiştir.
- 1980'li yılların başlarında 157 sayfadan oluşan Mali Kanun, 2000-2005 döneminde 481 sayfaya ulaşmıştır.
- İngiltere'de vergi komisyonunun işletme araştırmasına katılanlarının %60'ı, vergi planlaması ve vergi kanununa uyum harcamalarının arttığını ifade ederken, yalnızca %3'ü azaldığını ifade etmiştir.
- Aynı araştırmaya katılanların %78'i vergi karmaşıklığının son 5 yılda arttığını belirtirken, yalnızca %2'si azaldığını belirtmiştir.
- Vergi indirim ve muafiyet uygulamaları, vergi sisteminin karmaşıklığını artırmaktadır.
- 2005-2006 yıllarında vergi muafiyetleri ve yapısal indirimlerin tutarı 157 milyar £ olarak gerçekleşmiştir. Bu uygulamaların 240'dan fazlası sistemin karmaşıklığına hizmet etmektedir.

Düz oranlı vergi tarifelerini savunanlar, bütün bu olumsuzlukların yalnızca düz oranlı vergi sistemi ile ortadan kaldırılabileceğini savunmaktadırlar. Ancak görüldüğü üzere vergilemede basitliğin sağlanması aslında vergi yapısının seçimi ve vergi kanunlarının oluşturulması aşamasında karmaşıklığa neden olan hususların göz önüne bulundurulması, bu hususların mümkün mertebe azaltılması ya da idare maliyetleri ile uyum maliyetlerinin minimize edilmesi ile ilgilidir. Çünkü vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi kanunlarının uzunluğu, anlaşılma güçlüğü, mükelleflere ya da gelir unsurlarına farklı uygulanan vergi oranlarına, kişilere ya da sektörlere yönelik uygulanan muafiyet ve istisna şeklindeki vergisel kolaylıkların sayı ve miktarına, vergisel yükümlülüklerin ve bürokratik işlemlerin sayısına bağlıdır. Karmaşıklık, lobilerin bu karmaşıklıktan yararlanarak sistem içerisinde yeni sığınaklar oluşturabilmeleri nedeniyle kendini yenileyen bir yapıya da sahip bulunmaktadır (Demirli, 2011: 18).

Stiglitz (2000: 705), vergi sisteminde basitliğin sağlanabilmesi durumunda vergisel maliyetlerin düşeceği, vergi gelirlerinin, uygulama ve denetimin artacağı, böylelikle vergiye olan itaat ile vergi sistemine ve vergi idaresine olan güvenin artacağını ifade etmiştir.

Bu açıklamalardan yola çıkılarak karmaşıklığın tarife yapısından ziyade genel olarak vergi sisteminin ve vergi kanunlarının yapısıyla bağlantılı olduğu sonucuna varılabilir. Tabii ki bu durum tarife yapısının basitliği zedelediği anlamına gelmemektedir. Düz oranlı vergi tarifesinde söz gelimi vergi oranının %20 olması durumunda mükellef, bir takvim yılı içerisinde ne kadar gelir elde ederse ne kadar vergi ödeyeceğini kolaylıkla tahmin edebilir. Buna karşılık artan oranlı vergi tarifesinde mükellef bir takvim yılı içerisinde ne kadar gelir elde ederse hangi vergi dilimine gireceğini önceden kestirememektedir. Bu nedenle de mükelleflerce artan oranlı vergi tarifesi karmaşık, düz oranlı vergi tarifesi ise basit olarak nitelendirilebilmektedir.

Ancak artan oranlı vergi tarifesinde dilim sayısının çokluğu basitlik önünde bir engel olarak görülmemelidir. Çünkü mükellef vergi matrahını bildikten sonra söz konusu matrahın denk geldiği dilimin karşısında, gelirin ne kadarı için hangi oranın, aşan kısmı için ise hangi oranın esas alınacağı belirtilmektedir. Bu oranların vergi matrahına uygulanması zor olarak değerlendirilmemelidir. Kaldı ki bilgi ve çağdaş iletişim teknolojilerinden en üst düzeyde yararlanan günümüzde ödenecek vergi miktarı kolaylıkla hesaplanabilmektedir. Burada temel sorun matrahın belirlenmesi aşamasında ortaya çıkacaktır. Bunun temel nedeni de çok sayıdaki indirim, istisna ve muafiyet şeklindeki uygulamalardır ve bu uygulamalar politik amaçlarla kullanılmaktadır.

3.1.3. Vergilemede Etkinlik İlkesi Açısından Karşılaştırma

Hangi amaç ve ilkelere yönelik olarak konulmuş olursa olsun uygulanmakta olan tüm vergiler, mükelleflerin ekonomik davranışlarında ve kararlarında sapmalara neden olmaktadır. Götürü vergi (baş vergisi) genel olarak en tarafsız vergi olarak kabul edilmekte, bunun dışında kalan tüm vergiler ise belirli ölçülerde ekonomik kararları engellemekte ve mükellef tercihlerinde sapmalara neden olmaktadır. İster mükelleflerin sahip oldukları iktisadi kaynakları azaltma, isterse de vergisiz duruma kıyasla mükelleflerin kararlarını değiştirme biçiminde olsun, her vergi mükellefler üzerinde bir etki meydana getirmektedir.

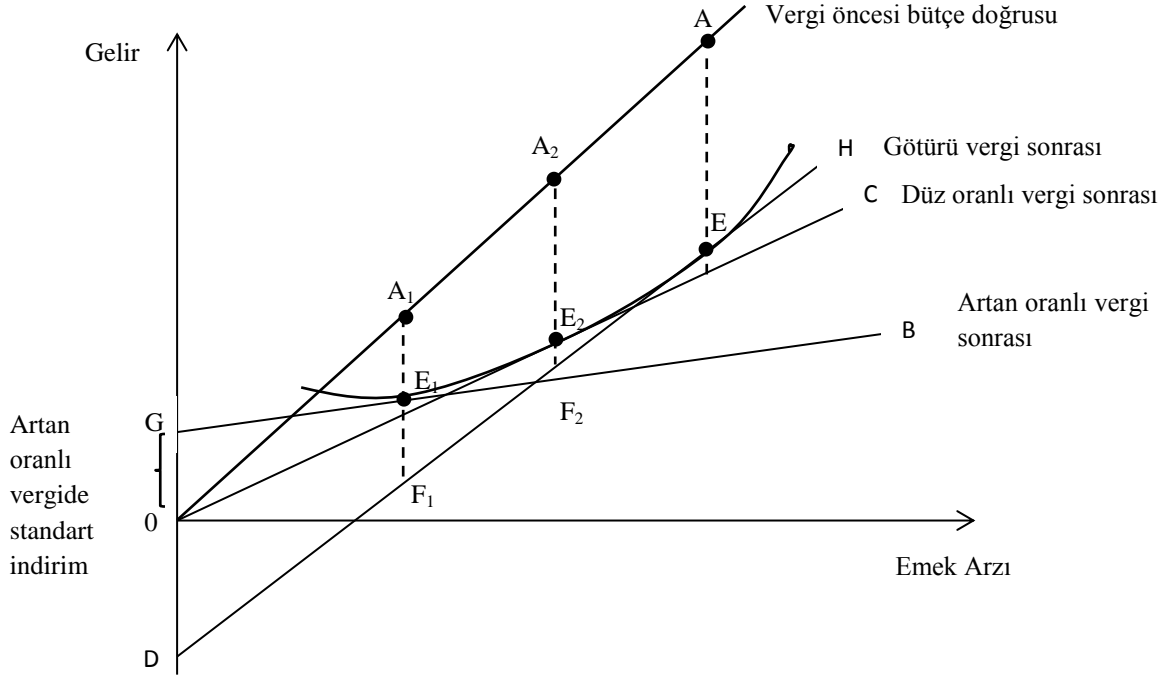
Verginin mükelleflerin ekonomik karar ve tercihleri üzerindeki etkisi ülke açısından toplam tasarruflar, yatırımlar ve ekonomik büyüme üzerinde görülmektedir.

Ekonomik etkinlikte vergi nedeniyle meydana gelen azalmalar, ekonomik kararları saptıran vergilerin neden olduğu vergi geliri artışının mükelleflere ve topluma olan ek maliyetini ifade eden “refah kaybı” ya da “aşırı yük” kavramları ile ifade edilmektedir. Vergisel yükümlülüklerin bireysel davranışın bir fonksiyonu olması nedeniyle, etkinsizliğe yol açan vergiler aşırı vergi yüküne neden olmaktadır (Auerbach ve Hines, 2001: 1). Vergiler, mükelleflerin kullanılabilir gelirlerini azaltacağından, mükellefler tüketim ve tasarruf düzeylerini vergi sonrası duruma göre belirlemektedirler. Bu durum yüksek gelir dilimlerinde yer alan mükelleflerin tasarruflarını azaltmalarına, buna karşılık düşük gelir dilimlerinde yer alan mükelleflerin ise tüketimlerini kısımlarına neden olmaktadır. Bu nedenle etkin bir vergi politikasının, “toplumsal kayıp”, “refah kaybı”, “aşırı yük” ya da “etkinlik kaybı” olarak adlandırılan bu yükü minimize etmesi gerekmektedir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 279).

Vergi tarife yapısı ve etkinlik ilkesi arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Bu nedenle düz ve artan oranlı tarifeler arasında yapılacak olan tercihte de önemli olan tarife yapısının mümkün olduğunca etkinsizliğe yol açmayacak şekilde belirlenmesidir. Ayrıca ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranı da vergilerin etkilerinin değerlendirilmesi açısından önem taşımaktadır. Ortalama vergi oranı bir verginin geliri hangi ölçüde azalttığını göstermekte ve bu nedenle söz konusu vergi oranlarındaki değişiklikler “gelir etkisi”yle sonuçlanmaktadır. Marjinal vergi oranı ise, verginin ilave çalışma ve tasarrufları hangi ölçüde azalttığını göstermekte ve bu nedenle de vergi oranındaki değişikliklerin neden olduğu “ikame etkisi”nin bir göstergesi olarak kabul edilmektedir (Hyman, 1987: 453). Artan oranlı verginin neden olduğu etkinlik kaybı, verginin ikame etkisine bağlı olarak değişebilmektedir. Örneğin vergi tarifesinin neden olduğu ikame etkisi ne kadar büyük ise, etkinlik kaybı da o kadar fazla olacaktır. Marjinal vergi oranlarının yüksek olması durumunda mükellefler ekonomik faaliyetlerde bulunma konusunda daha az istek sahibi olacaklardır. Çünkü ilave kazanç ve tasarruflardan elde ettikleri kazancın daha az kısmını elde tutabileceklerdir (Gwartney ve Long, 1985: 429).

Aşağıdaki şekilde artan oranlı gelir vergisi ile düz oranlı gelir vergisinin emek arzı açısından neden oldukları etkinlik kayıplarının karşılaştırılması yapılmaktadır.

Şekil 10: Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Etkinlik Kaybı



Kaynak: Stiglitz, 1994: 589.

Şekil 10'da bireyin vergi öncesi bütçe doğrusu OA ile gösterilmiştir. Bir vergi uygulanması durumunda, vergi sonrası bütçe doğrusu verginin düz oranlı, artan oranlı ve götürü bir vergi olmasına göre farklı olmaktadır. OB bireyin artan oranlı vergi sonrası, OC düz oranlı vergi sonrası, OD götürü vergi sonrası bütçe doğrusu iken; OG artan oranlı vergide standart indirim miktarıdır. Vergi ile elde edilen gelir, bireyin seçmiş olduğu çalışma düzeyindeki vergi öncesi bütçe doğrusu ile vergi sonrası bütçe doğrusu arasındaki dikey mesafedir. Bu durumda A_1E_1 artan oranlı gelir vergisinden elde edilen, A_2E_2 ise düz oranlı gelir vergisinden elde edilen geliri göstermektedir. Düz oranlı vergiden elde edilen gelir, artan oranlı vergiden elde edilen gelirden fazla olmakla birlikte, E_1F_1 artan oranlılığın neden olduğu etkinlik kaybını, E_2F_2 ise düz oranın neden olduğu etkinlik kaybını göstermektedir. Yani artan oranlılıktan kaynaklanan ek bir etkinlik kaybı vardır. Bunun nedeni marjinal vergi oranının daha yüksek olmasından kaynaklanan ikame etkisinin ve dolayısıyla etkinlik kaybının düz oranlı vergiye kıyasla artan oranlı vergide daha fazla olmasındandır (Stiglitz, 1994: 588).

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı üzere artan oranlı gelir vergilerinin, genel olarak üretim faktörlerinin iktisadi gelirden aldıkları payın azalmasına yol açacağı ve bu tarifinin uygulandığı ülkelerde marjinal vergi oranlarındaki her artışın vergilemenin neden olacağı refah ya da etkinlik kaybını artıracığı savunulmaktadır. Mükelleflerin ekonomik kararlarının olumsuz etkilenmesi neticesinde de çalışma, tasarruf ve yatırım eğiliminin azalacağı ve büyüme hızının bu durumdan olumsuz yönde etkileneceği ifade edilmektedir.

Düz oranlı vergiyi savunanlar, bu verginin artan oranlı vergiye göre daha az etkinlik kaybı yarattığını ileri sürmektedirler. Bu konudaki temel çıkış noktaları ise düz oranlı vergi tarifesinin yüksek gelir gruplarının vergi yükünü azaltması ve bunun söz konusu mükelleflerin ekonomik faaliyetlere girişmeleri açısından olumlu etki yaratması şeklindedir. Bu durumun toplumsal refahı artırarak tüm toplumun yararına olacağı ifade edilmektedir. Ancak bilindiği üzere her vergi nihayetinde mükelleflerin kullanılabilir gelirlerinde bir azalmaya neden olacaktır. Yani uygulanan her vergi mutlaka ekonomik davranışları saptırıcı bir etkiye neden olabilecektir. Burada düz oranlı vergilerin saptırıcı bir etki yaratmadığı, artan oranlı vergilerin ise saptırıcı etki yarattığı şeklinde bir genelleme yapmak yerine, birinin diğerine göre daha az saptırıcı etki yarattığı şeklinde bir ifade kullanmak daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Şöyle ki artan oranlı bir gelir vergisi yapısının düz oranlı gelir vergisi yapısına göre yüksek marjinal oranlar dikkate alındığında etkinlik maliyeti daha yüksek olacaktır. Fakat başta gelişmiş ülkeler olmak üzere dünya ülkelerinin büyük bir çoğunluğu artan oranlı tarife uygulamaktadır. Böyle bir tarifeden düz oranlı bir tarifeye geçiş son derece maliyetli olacak ve özellikle kısa dönemde etkinsizliğe neden olacaktır. Çünkü bu geçiş süreci her şeyden önce vergileme kurallarında bir değişimi gerektirecektir.

İktisadi etkinliğe ulaşmada önerilen vergileme politikalarında genellikle oran üzerinde yoğunlaşıldığı görülmektedir. Yatırım, sermaye ve çalışma gelirlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesi, artan oranlı tarife uygulamaları, bu tarifedeki marjinal vergi oranlarının yüksekliği ve basamakların büyüklüğü vergilemede etkinliği azaltan başlıca hususlar olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca tarifinin olumsuz etkilerinin azaltılması amacıyla sisteme konulan indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının sayıca çok olmasının yarattığı karmaşanın, sistemi basitlikten uzaklaştırarak ekonomik ve idari açıdan

etkinsizlik doğurması da söz konusudur. Dolayısıyla basitlik, etkinlik artışını sağlamakta, ancak adalet ve etkinlik ilkeleri birbirleriyle çelişebilmektedir (Güran, 2004: 262).

Vergi sisteminin adil olması ve iktisadi etkinliği, üzerinde görüş birliği sağlanmış olan en temel vergileme ilkeleridir. Ancak adalet ve etkinlik ilkeleri arasındaki çatışma karar alıcıların belirtilen bu ilkelerden birine öncelik vermesini zorunlu hale getirmektedir. Son yıllarda özellikle vergi reform çalışmaları kapsamında adalet ilkesinin yanı sıra önem kazanan basitlik ve etkinlik ilkelerine verilen öneme rağmen, vergi sisteminin her şeyden önce adil olması gerektiği birçok kesim tarafından kabul edilmektedir.

Vergilemede, belirtilen ilkeler arasında uygun bileşimi sağlayacak şekilde, örneğin, marjinal vergi oranlarının dikey adaletle zarar vermeyecek şekilde makul bir ölçüde düşürülerek yani dik artan oranlı tarife yerine daha ılımlı bir artan oranlı tarifinin seçilmesi, vergi tabanının genişletilmesi ile birlikte adalet kaybını telafi edecek şekilde uygulanabilir veya gelişmekte olan ülkelerde, kayıt düzeninin yaygınlaştırılması ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınarak vergi tabanının genişletilmesinde de olduğu gibi hem etkinlik hem de adalet sağlayan vergileme politikaları tercih edilebilir (Güran, 2004:262). Nitekim artan oranlı gelir vergisi tarifesi ile vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi için özellikle 1980’li yıllar ile birlikte birçok ülkede üst gelir dilimlerinin oranları indirilmeye başlanmıştır. Örneğin ABD’de 1980’li yıllarda bu akımın etkisiyle en yüksek marjinal gelir vergisi oranları önce %70’den %50’ye indirilmiş, 1986 vergi reformunun ardından 1988 yılında %28’e düşürülmüş ve 20’den fazla olan dilim sayısı ise 4’e indirilmiştir. Ancak sonrasında artan bütçe açıklarını kapatılabilmek amacıyla en yüksek marjinal gelir vergisi oranı tekrardan yükseltilmiştir (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010: 121). Ancak bu oran, %30 ile %40 arasında değişmekle birlikte hiçbir zaman %40’ın üzerine çıkmamıştır.

Aşağıda kurgulanmış basit bir örnek yardımıyla etkinlik konusu daha net bir şekilde ifade edilmeye çalışılmıştır. 9 kişiden oluşan bir toplumda devletin yaklaşık olarak 74.000TL vergi hasılatı toplayacağı varsayımı altında standart indirim yer aldığı düz ve artan oranlı gelir vergisi tarife yapıları kurgulanmıştır. Her iki tarifede de bireylerin elde ettikleri gelir ve devletin toplamak istediği vergi geliri tutarı sabit tutulmuş ve etkinlik açısından tarifeler karşılaştırılmıştır.

Tablo 32: Etkinlik İlkesi Açısından Düz ve Artan Oranlı Tarife Örneklerinin İncelenmesi

Düz Oranlı Vergi Tarifesi							
Vergi Mükellefi	Gelir (TL)	Standart İndirim (TL)	Vergiye Tabi Gelir (TL)	Vergi Oranı (%)	Ödenecek Vergi (TL)	OVO (%)	MVO (%)
A	8.000	10.000	-2.000	24	-2.000	-25	0
B	10.000	10.000	0	24	0	0	0
C	15.000	10.000	5.000	24	1.200	8	24
D	27.000	10.000	17.000	24	4.080	15.1	24
E	36.000	10.000	26.000	24	6.240	17.3	24
F	47.000	10.000	37.000	24	8.880	18.9	24
G	65.000	10.000	55.000	24	13.200	20.3	24
H	90.000	10.000	80.000	24	19.200	21.3	24
I	110.000	10.000	100.000	24	24.000	21.8	24
Artan Oranlı Vergi Tarifesi							
Vergi Mükellefi	Gelir (TL)	Standart İndirim (TL)	Vergiye Tabi Gelir (TL)	Vergi Tarifesi	Ödenecek Vergi (TL)	OVO (%)	MVO (%)
A	8.000	10.000	-2.000	.. 12.000 % 15	-2.000	-25	0
B	10.000	10.000	0	12.001-23.000 % 18	0	0	0
C	15.000	10.000	5.000	23.001-35.000 % 22	750	5	15
D	27.000	10.000	17.000	35.001-50.000 % 27	2.700	10	16.3
E	36.000	10.000	26.000	50.001-75.000 % 33	4.440	12.3	19.3
F	47.000	10.000	37.000	75.001 .. % 40	6.960	14.8	23
G	65.000	10.000	55.000		12.120	18.6	28.7
H	90.000	10.000	80.000		20.720	23	34.4
I	110.000	10.000	100.000		28.720	26.1	40

Not: Artan oranlı vergi tarifesinde dilim usulü esas alınmıştır.

Standart indirimin yer aldığı düz oranlı vergi tarifesinin, standart indirimin yer almadığı düz oranlı vergi tarifesine göre, hem gelir düzeyleri arasındaki nispi ilişkiyi bozduğu hem de yüksek gelir gruplarında ortalama vergi oranının yüksek olması nedeniyle refah maliyetlerini artırdığı savunulmaktadır. Yukarıdaki tabloda yer alan artan oranlı vergi tarifesinde dilim usulünün benimsendiği varsayılmış ve tarifedeki oranlar adalet ilkesi göz önünde bulundurularak basamaklar arttıkça giderek artan oranlarda artış göstermiştir. İki tarife karşılaştırıldığında düz oranlı tarifede marjinal vergi oranı %24 olarak sabitken, artan oranlı tarifede ise gelir arttıkça doğal olarak marjinal vergi oranları da artmaktadır. Marjinal vergi oranları karşılaştırıldığında artan oranlı tarifenin daha fazla refah kaybına neden olduğu görülmektedir. Ancak bu refah maliyetleri, örneğin tarifedeki oranların %15, %25, %50, %70 hatta en yüksek oranın %85 olduğu dik bir artan oranlı tarifeye kıyasla

oldukça düşük kalmaktadır. Yine Tablo 32’de açıkça görüleceği gibi adalete en uygun tarife artan oranlı tarife olduğu için ve bir vergi sisteminde öncelikli olarak adaletin sağlanmasının önem arz etmesi nedeni ile artan oranlı tarife yapısının etkinlik maliyetlerini mümkün olduğunca azaltacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalardan özellik arz etmeyenlerin kaldırılması suretiyle vergi tabanının genişletilmesi etkinlik kaybının telafisine katkıda bulunacaktır.

3.2. Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri Açısından Karşılaştırılması

Vergileme, mükelleflerin kazanç ya da gelirlerinin bir kısmını devlete aktarması nedeniyle ekonomik kararlarda bazı değişikliklere neden olmaktadır. Bu etkinin boyutu uygulanan vergi tarifesine bağlı olarak değişecektir. Bu etkiler uygulanan vergi tarifesine göre farklılık göstereceği için, burada düz ve artan oranlı tarifelerin mikro ve makroekonomik etkileri açısından bir karşılaştırılması yapılacaktır.

3.2.1. Mikro Ekonomik Etkileri Açısından Karşılaştırma

Bilindiği gibi vergilerin mükelleflerin tasarruf isteği, girişimcilerin yatırım kararları ve emeğin emek arzı üzerinde etkileri bulunmaktadır. Burada tasarruf, yatırım ve emek arzı açısından düz ve artan oranlı vergi tarifeleri ayrı ayrı incelenecektir.

3.2.1.1. Tasarruflar Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma

Bir ülkenin tasarruf düzeyini etkileyen birçok faktör bulunmakla birlikte vergiler bu faktörlerin en önemlilerinden birini teşkil etmektedir. Bir ülkede hangi vergi uygulanırsa uygulansın sonuçta her birinin tasarruflar üzerinde azaltıcı bir etkisi bulunmaktadır. Düşük tasarruflar ise hem kişisel hem de ulusal düzeyde önemli ekonomik sonuçlar yaratmaktadır. Vergilerin kişisel ve ulusal açıdan ekonomik sonuçları tasarruf düzeyine bağlıdır. Düşük tasarruf oranına sahip bireyler, çalışma hayatı sonrasında yani emeklilik dönemlerini garanti altına alamazlar. Düşük tasarruf oranına sahip bir ülke ise verimli özel yatırımlar için gerekenden daha az kaynağa sahip olacak ya da söz konusu yatırımların finansmanı amacıyla dış borçlanmaya başvurmak zorunda kalacaktır. Yüksek tasarruf oranı bir yandan

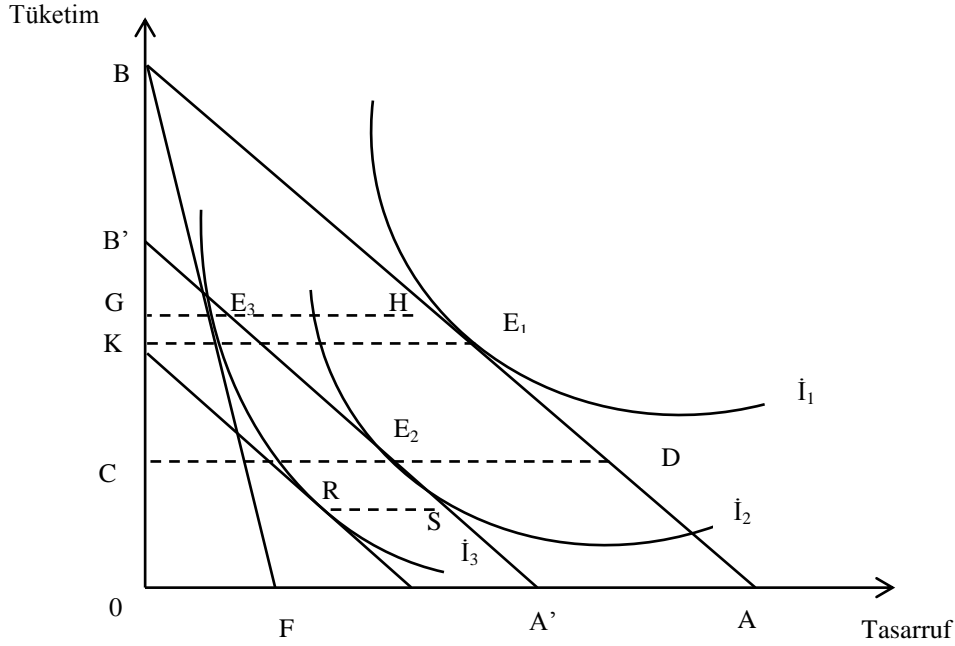
bireylerin emeklilik dönemlerini garanti altına almalarını sağlayacak, diğer yandan bu tasarrufların ekonomik büyümeyi güçlendirecek şekilde yatırımlara yönlendirilmesine ve tüm toplumun hayat standardının yükselmesine katkıda bulunacaktır (Gale, 1996: 1).

Mükelleflerin vergi dolayısıyla gelirlerinde ya da diğer varlıklarında meydana gelen azalmanın tasarruflar üzerindeki etkisi, genel olarak mükelleflerin kişisel gelir düzeylerine, ortalama ve marjinal tüketim eğilimleri ile ortalama ve marjinal tasarruf eğilimlerine göre farklılıklar göstermektedir. Mükelleflerin tüketim ya da tasarruf eğilimlerine bağlı olarak vergi dolayısıyla gelirlerinde meydana gelen azalma, gelirin tüketime ya da tasarrufa ayrılmasına bağlı olarak kısmen tüketimi kısmen de tasarrufu olumsuz yönde etkilemektedir. Mükelleflerin gelirleri üzerine vergi koyulmadan ya da vergi tarifesinde yer alan mevcut oranlar artırılıp azaltılmadan önce, mükellefin tüketim, tasarruf ve likidite arasında bir dengesi bulunmaktadır. Vergi bu üç unsurun birbirine karşı fiyatlarını ve önemini de değiştirmektedir. Örneğin, bir kişinin 10.000 TL'sini yıllık %40 faiz oranı ile bankaya yatırması ve söz konusu getiri üzerinden de %10 oranında vergi alınması durumunda, söz konusu mükellefin tasarrufunun getirisi bir yılda 4.000 TL'den 3.600 TL'ye düşecektir (Tekin, 1978: 62). Bu durumda mükellef tasarruf etmek yerine tüketimi tercih edebilir. Çünkü vergi dolayısıyla tasarrufunun getirisi azalmıştır.

Genel olarak gelir vergisi gibi dolaysız vergilerin tasarrufları azalttığı kabul edilmektedir. Şöyle ki, gelir vergisinin uygulanması durumunda bireylerin elde edecekleri faiz geliri düşeceği için tüketim ve tasarruf arasındaki tercih tasarruf aleyhine bozulacaktır (Musgrave ve Musgrave, 1989: 290). Bunun aksine genel bir tüketim vergisinin uygulanması durumunda bireylerin tüketim ve tasarruf düzeylerinde aynı oranda bir azalma olacağı için tüketim ve tasarruf tercihlerinin değişmeyeceği kabulü söz konusudur.

Aşağıda vergilerin mükelleflerin tasarruf-tüketim tercihleri üzerindeki etkisi şekil yardımıyla gösterilmiştir.

Şekil 11: Vergilerin Bireylerin Tasarruf-Tüketim Tercihleri Üzerindeki Etkisi



Kaynak: Musgrave ve Musgrave, 1989: 288.

Şekil 11’de BA doğrusu, bireyin tüm geliriyle yapabileceği tüketim ve tasarruf bileşimini gösteren bütçe doğrusudur. I_1 farksızlık eğrisinin bütçe doğrusuna teğet olduğu E_1 vergi öncesi denge noktasıdır. AA’ gelirini sağlayan “genel bir tüketim vergisi”nin konulması durumunda bütçe doğrusu paralel olarak sola doğru kayarak B’A’ konumuna gelecek ve yeni denge E_2 noktasında olacaktır. Bu durumda tüketim ve tasarruf aynı oranda azaldığı için nispi fiyatlar değişmeyecektir. Bu verginin tüketim-tasarruf tercihini değiştirmemesi nedeniyle aşırı yük ortaya çıkmayacaktır. Yani genel tüketim vergisi tarafsız bir vergidir.

“Gelir vergisinin uygulanması” durumunda ise sonuç farklı olacaktır. Bu vergi tasarrufun getirisi olan net faiz oranını azaltarak, tasarruf-tüketim oranının düşmesine neden olacaktır. Böylelikle gelir vergisi, tasarruf eden birey aleyhine ve tüketimde bulunan birey lehine bir sonuç doğuracaktır. Dolayısıyla bütçe doğrusu BF ve yeni denge noktası ise E_3 olacaktır. I_2 farksızlık eğrisinden I_3 farksızlık eğrisine geçiş aşırı yükü yansıtmaktadır. Çünkü gelir vergisi, tüketim-tasarruf tercihini değiştirmiştir (Musgrave ve Musgrave, 1989: 288-289).

Bireylerin tüketim ve tasarruf tercihleri üzerinde vergi türü önemli olduğu kadar, vergi tarifesinin yapısı da önemlidir. Özellikle verginin tasarruflarda meydana getireceği azalmanın ekonomi üzerindeki etkisinin derecesi açısından uygulanan vergi tarifesinin yapısı büyük önem arz etmektedir. Dolayısıyla burada önemli olan artan oranlı ve düz oranlı vergi tarifelerinden hangisinin tasarruflar üzerinde daha fazla etkili olduğunun ortaya konulmasıdır.

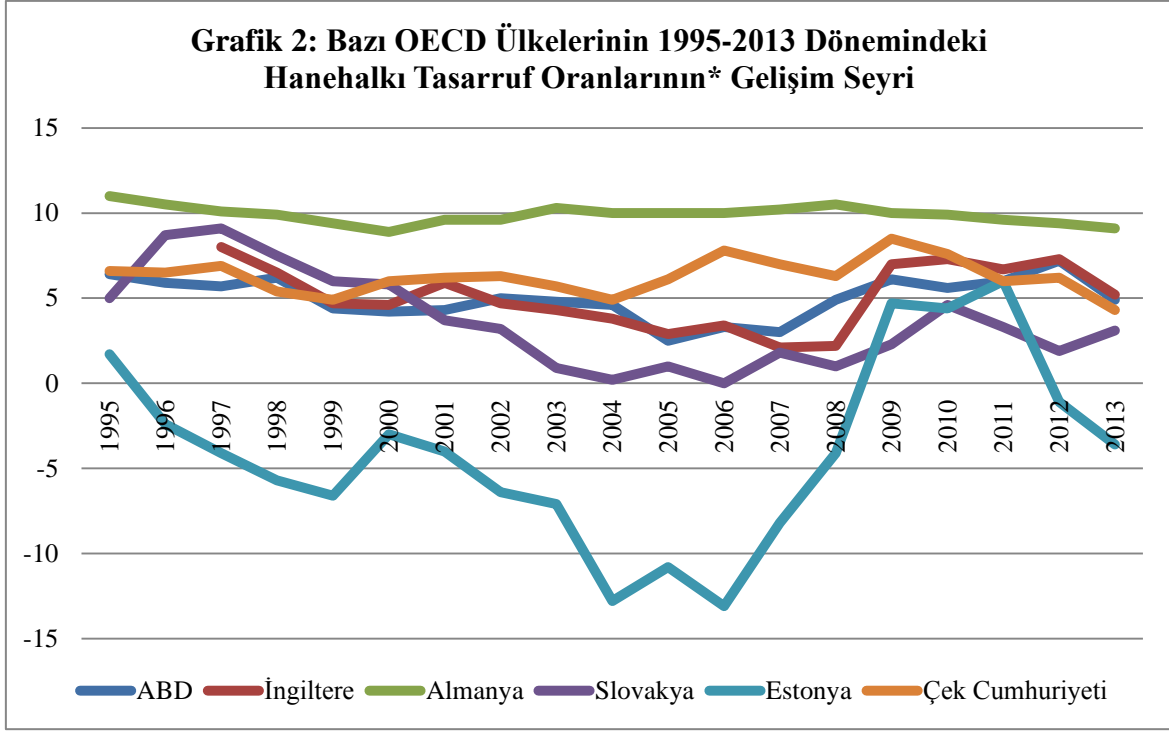
Shapiro'ya göre (1996), artan oranlı vergilendirmenin arkasında yatan ekonomik teori, vergi sistemini kendisine kaynak sağlayan ekonomiden ayırmakla başlamaktadır. Bu bakış açısına göre insanlar belirli faydalar elde etme istek ve arzusu ile çalışmakta ve tasarrufta bulunmaktadır. Vergilerin varlığı, bu istek ve arzuları değiştirmemekte ve dolayısıyla bireylerin çalışmalarını ve tasarruflarını caydırmamaktadır. Bu nedenle vergi oranları, ilave ekonomik maliyetler yüklemeksizin gelir ile makul bir ölçüde artmaktadır. Weissman'a göre (2008), artan oranlı vergiler, tüketici faaliyetlerini teşvik etmektedir. Gelir düzeyi arttıkça, marjinal tüketim eğilimi azalmaya başlamaktadır. Bu nedenle, yüksek gelirli üzerindeki vergi yükü artarken düşük gelirli üzerindeki vergi yükünün azaltılmasıyla ekonomik talep canlandırılabilir. Cassou ve Lansing (2002), daha farklı bir bakış açısı ile artan oranlı vergilemenin, toplumdaki tasarruf oranını düşüreceğini ifade etmişlerdir. Onlara göre yüksek gelirli kesimin ortalama tüketim eğilimi daha düşüktür. Dolayısıyla yüksek gelirli kesimin vergi yükünü azaltmak toplam tasarruf oranını artıracak ve bu da büyümeyi artıracaktır.

Düşük oranlı gelir vergilerinin bireylerin tasarrufta bulunma arzusu üzerindeki etkisinin düşük olduğu yönünde genel bir uzlaşma bulunmaktadır (Tekin, 1978: 63). Özellikle artan oranlı bir gelir vergisinin tasarruflar üzerindeki azaltıcı etkisinin düz oranlı bir vergiye göre daha fazla olduğu kabul edilmektedir. Zira artan oranlı vergilere yöneltilen önemli eleştirilerden biri, artan oranlı vergi tarifesinde yer alan yüksek marjinal vergi oranlarının, tasarruf eğilimi yüksek olan üst gelir dilimlerini kapsamaları dolayısıyla özel tasarrufları azaltıcı bir etkide bulunduğu yönündedir. Üst gelir dilimlerinde yer alan mükelleflerin tasarruf eğilimleri daha yüksektir ve bu gelir dilimlerinde tamamen dikleşen bir artan oranlılığın, örneğin %80-90'ı bulan oranların, mükellefler üzerindeki olumsuz etkisi oldukça fazladır. Bu durum söz konusu mükelleflerin tasarruflarını azaltmalarına

neden olmaktadır. Ancak ılımlı bir artan oranlılıkta tasarruflar üzerindeki olumsuz etki oldukça az olacaktır.

Tasarruflardaki azalma doğal olarak sermaye birikimini olumsuz yönde etkileyecektir. Çünkü sermaye birikiminin sağlanması bireylerin gelirlerini tüketimden ziyade tasarrufa ayırmalarına bağlıdır. Düz oranlı gelir vergisinde verginin tasarrufları azaltıcı etkisinin alt ve orta gelir düzeylerinde daha fazla iken, üst gelir dilimlerine çıktıkça bu etkinin azaldığı görüşü yaygındır. Düz oranlı tarifede üst gelir dilimlerine çıktıkça vergi oranının mükelleflerin geliri içindeki payı gittikçe azalmaktadır. Örneğin vergi oranının %20 olması durumunda, bu oran düşük gelir grupları için gelirinden büyük bir fedakârlığı ifade ederken, yüksek gelirliler için oldukça düşük bir fedakârlığı ifade etmektedir. Düz oranlı vergide özellikle vergi oranının %20 ya da %25'in altında olması durumunda gelir vergisinin tasarruftan elde edilecek olan faiz gelirini azaltarak tasarrufları olumsuz yönde etkileme olasılığının oldukça düşük olduğu savunulmaktadır (Tekin, 1978: 63). Düz oranı savunanların artan oranlı vergilerin tasarruflar üzerindeki olumsuz etkisine yönelik eleştirileri de bu noktaya odaklanmaktadır. Onlara göre artan oranlı vergi tarifeleri tasarruf düzeyi yüksek olan yüksek gelirli mükellefleri cezalandırmaktadır. Ancak ileri sürülen düz vergi önerilerinin hemen hemen tamamında, tasarruf eğilimi yüksek olan yüksek gelirli mükelleflerin gelirlerini oluşturan, faiz ve kâr payı gibi gelir unsurlarının vergi dışı tutulması yer almaktadır. Bu da düz oranlı verginin tasarruflar üzerindeki olumsuz etkisini ortadan kaldırmaktadır. Ancak bunun düşük ve orta gelirli kesim üzerindeki vergi yükünü artırma pahasına gerçekleştirildiği de göz önünde bulundurulmalıdır.

Aşağıdaki grafikte, genel hatları ile bir fikir oluşturması bakımından düz ve artan oranlı vergi tarifesi uygulayan bazı ülkelerin 1995-2013 dönemi hane halkı tasarruf oranları gösterilmiştir.



Kaynak: OECD, 2010: 33; Household Saving Rates-Forecast (t.y.), http://www.oecdilibrary.org/economics/household-saving-rates-forecasts_2074384x-table7.

* Harcanabilir hanehalkı gelirinin yüzdesi olarak

Not: ABD, İngiltere ve Almanya artan oranlı, Slovakya, Estonya ve Çek Cumhuriyeti düz oranlı kişisel gelir vergisi uygulamaktadır.

Buna göre artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulayan ABD, Almanya ve İngiltere'nin dönem boyunca hanehalkı tasarruf oranları dalgalanmalar göstermekle birlikte daima pozitif değerlidir. Düz oran uygulayan ülkelerden Estonya 1994 yılında düz orana geçmiş, ancak 1995 yılı ile 2009, 2010 ve 2011 yılları dışında hane halkı tasarruf oranı genel itibarıyla negatif değerlidir. Slovakya'nın düz oranlı tarifeye geçtiği 2004 yılı öncesinde hanehalkı tasarruf oranları pozitif değerli olmakla beraber azalma eğilimindedir. 2004 sonrasında ise dalgalanmalara rağmen tasarruf oranlarındaki genel eğilim artma yönündedir. Çek Cumhuriyeti 2008 yılına kadar artan oranlı tarife uygulamış ve hanehalkı tasarruf oranı istikrarlı ve pozitif değerli gerçekleşmiştir. 2008 yılından sonra da hane halkı tasarruf oranları pozitif değerli gerçekleşmiştir.

Bir ülkede hanehalkı tasarruf düzeyini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Hiç şüphesiz uygulanan vergi tarifesi de bireysel tasarrufları etkileyen faktörlerden birini oluşturmaktadır. Ancak grafikte de görüldüğü gibi yalnızca uygulanan vergi tarifesini

dikkate alıp, yıllar itibariyle hanehalkı tasarruf oranlarındaki dalgalanmaları tarife yapısına dayandırıp, bunun neticesinde tasarrufların arttığı ya da azaldığı yönünde bir genellemede bulunmak mümkün değildir.

Özetlemek gerekirse, verginin olmadığı bir duruma kıyasla, vergi uygulanması tasarruflar üzerinde olumsuz etki yaratacaktır. Burada önemli olan tasarruflar açısından en az etkinlik kaybına neden olan vergi türü ve tarife yapısının seçilmesidir. Genel kabul, artan oranlı gelir vergisinin düz oranlı gelir vergisine göre tasarruflar üzerinde daha fazla olumsuz etkisi olduğu şeklindedir. Ancak artan oranlı tarifenin tasarrufları azaltıcı etkisi bu tarifenin yapısına bağlı bulunmaktadır. Şöyle ki, artan oranlı tarife yapısı ne kadar dik olursa, tüketimden ziyade tasarruftan alınacak olan vergi miktarı da o kadar çok olacaktır. Ancak dik artan oranlı tarifenin yerine ılımlı artan oranlı bir tarifenin uygulanması ile verginin tasarrufları azaltıcı etkisi hafifletilebilir. Ayrıca düz oranlı verginin vergi yükünü yüksek gelir gruplarından düşük gelir gruplarına kaydırarak adaletsizliğe neden olduğu göz önünde bulundurulduğunda da artan oranlı tarifenin tasarrufları caydırıcı etkisinin azaltılacak şekilde düzenlenmesi çözüm olarak öne sürülebilir.

3.2.1.2. Yatırımlar Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma

Tasarruflar üzerindeki etkisi kadar belirgin olmasa da, vergilerin girişimcilerin yatırım kararlarını olumsuz yönde etkiledikleri bilinen bir gerçektir. Bu nedenle girişimcilerin yatırım kararı almadan önce yapmayı planladıkları yatırımın kendilerine olan kazanç (kârlılık oranı) ve maliyetini hesaplamaları gerekmektedir. Eğer yatırımdan elde edilecek kazanç yatırımın maliyetinden fazla ise yatırım kararı verilecektir. Bu nedenle yatırım yapılacak sektöre göre vergi yükünün yatırım maliyetleri içerisinde ne kadar paya sahip olduğunun hesaba katılması gerekmektedir. Yani vergi, bir maliyet unsuru olarak, yatırım kararı açısından önemli bir yer teşkil etmektedir. Aşağıdaki şekilde vergilerin yatırımlar üzerindeki etkisi gösterilmiştir.

yatırımdan elde edecekleri getiri miktarı hem de yeni yatırımlar için ayıracakları kaynaklar artacaktır.

Marjinal oranları daha yüksek olan artan oranlı bir tarifenin yatırımların dağılımını ve risk düzeyini olumsuz etkileyeceği ve böylelikle girişimcilerin risk alma arzularını zayıflatarak getirisi yüksek yatırımların gerçekleşmesini engelleyeceği savunulmaktadır. Bunun gerekçesi olarak da gelir vergisinin, mükellefin yıl içerisinde elde ettiği safi kazanç ve iratları üzerinden alınması nedeniyle girişimcinin hareketlerini engelleyen bir faktör haline gelmesi gösterilmektedir (Tekin, 1978: 71).

Boskin'e göre (2005: 4), düz oranlı vergi tarifesi mükelleflerin yatırım kararlarını ve yatırımlarının net getirisini etkilememektedir. Fakat artan oranlı vergi yapısı, yatırımdan elde edilecek yüksek kazancı daha yüksek oranlarda vergilendirerek yatırımın getirisini azaltmakta ve böylece yatırımı engellemektedir. Bu noktada, artan oranlı vergiler hem tasarruf düzeyi yüksek olan hem de ekonomik büyüme açısından önem arz eden yatırımları gerçekleştirecek olan girişimcileri cezalandırmaktadır.

Düz oranlı verginin yatırımlar üzerindeki etkisi bakımından artan oranlı vergiye göre daha üstün olarak kabul edilmesinin bir diğer nedeni, yatırım harcamalarının bu harcamanın yapıldığı yılın kazancından indirilebilmesine olanak sağlamasıdır. Bu vergi türünün yatırımları artırıcı bir diğer özelliği olarak da tasarruf ve yatırımların çifte vergilendirilmesini önlemesi olduğu ileri sürülmektedir. Düz oranı savunanlar bu noktadan hareketle artan oranlı tarifenin kişilerin hem tüketimlerini hem de tasarruflarını vergilendirdiğini ve söz konusu tasarrufların yatırıma dönüştürülmesi durumunda bir kez daha vergilendirileceğini ileri sürmektedirler.

Artan oranlı tarifeye yöneltilen eleştirilere rağmen, gelir vergisi ya da farklı herhangi bir vergi türü açısından artan oranlı tarifelerin ekonomik etkileri değerlendirilirken "etki eşiği" denilen kavramın üzerinde titizlikle durulması gerekmektedir. Söz konusu kavramla anlatılmak istenen, bir verginin oranının düşük olması durumunda hiçbir etkisinin görülmeyip söz konusu oranın belli bir eşiği aştıktan sonra etkisinin görülmeye başlanması durumudur. Bu kavramın yatırımlar açısından da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Şöyle ki genel olarak artan oranlı vergi tarifelerinin

riski büyük yatırımlara yönelmeyi engelleyeceği söylenebilir. Ancak bu olumsuz etkinin, gelir vergisi ve kurumlar vergisinde %50 oranından itibaren başladığı ve bu ölçü aşıldıktan sonra yatırımlar yönünden negatif etkilerin beklenebileceği ileri sürülmektedir. Bir girişimci yatırım gelirinin artması ile birlikte daha fazla vergi ödeme yükümlülüğü altına giriyor ise, düz oranlı vergi durumunda seçebilecek olduğundan daha az gelir getiren, yani rizikosu daha düşük olan bir yatırım bileşimine yönelecektir. Dolayısıyla, artan oranlı gelir vergisinin ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerinin görülebilmesi için vergi oranının belli bir sınırı⁸ geçmesi gerekmektedir (Kaldor, 1959'dan aktaran: Tansöker, 2009: 220).

Özetlemek gerekirse, yatırım kararı daima bir risk unsuru içermektedir. Dolayısıyla yatırım yapma kararı alan kişinin de bu riskleri dikkate alarak kararını ona göre vermesi gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında hem düz hem de artan oranlı vergi tarifesinin risk alma üzerinde etkileri bulunmaktadır. Düz oranı savunanlara göre artan oranlı vergiler toplumda yatırımların önemini azaltarak yatırımları daha riskli hale getirmekte ve yatırımcıların yatırım yapma cesaretini kırmaktadır. Ancak bu yöndeki eleştiriler daima düz oranın düşük bir oran olduğu bakış açısından yola çıkılarak yapılmaktadır. Ancak düz oran olarak belirlenen tek oran, yüksek bir oranda olabilir. Bunun herhangi bir standardı bulunmamaktadır. Örneğin, vergi oranları söz gelimi %10, %15, %20 ve %25 şeklinde olan artan oranlı bir vergi tarifesi ile vergi oranının %35 olduğu bir düz oranlı vergi tarifesinin karşılaştırılması durumunda elbette düz oranın yatırım ve risk alma kararı üzerindeki olumsuz etkileri artan oranlı tarifieden daha fazla olacaktır.

3.2.1.3. Emek Arzı Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma

Vergiler bireylerin gelirlerinde bir azalmaya neden oldukları için bireylerin çalışma arzularını etkilemekte ve onları çalışma ile boş durma arasında bir tercihe zorlamaktadır. Yani emek arzı üzerine konulan vergiler, bireylerin emek arz ederek sağladıkları faydayı azaltmakta ve çalışma isteklerini olumsuz şekilde etkilemektedir. Vergi nedeniyle geliri azalan bireyler eski refah düzeylerine ulaşabilmek amacıyla daha çok çalışabilecekleri gibi daha az çalışarak ödemek zorunda kaldıkları vergileri azaltma yolunu da seçebilmektedirler (Demircan, 2003: 105). Bunlardan ilki “gelir etkisi”, ikincisi ise “ikame

⁸ Bu sınır statik olmayıp, zamana ve etkilenmenin türüne göre değişmektedir. Verginin etki eşiği, vergilendirilen toplum kesimlerine ve gelir gruplarına göre değişiklik gösterebileceği gibi, daha da önemlisi ülkelerin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerine, toplumsal ve kültürel yapılarına, vergi yönetim düzenlerine göre de ayrımlar taşıyabilecektir.

etkisi” olarak adlandırılmaktadır. Ancak alışkanlıklar, çalışma koşulları, gelir dışında elde edilen getirilerin olması ya da çalışmanın maliyeti gibi faktörler gelir ve ikame etkilerinin şiddetini değiştirebilmektedir.

Gelir etkisi, reel gelirdeki azalıştan kaynaklandığı için ortalama vergi oranının; verginin yarattığı ve gelir etkisine karşı işleyen ikame etkisi ise marjinal vergi oranının bir fonksiyonudur (Kay ve King, 1990: 16). Gelir vergisinin birey üzerindeki net etkisi, gelir ve ikame etkilerinden daha güçlü olanına bağlı olarak değişecektir. Diğer bir ifade ile sonucu belirleyecek olan, ortalama vergi oranlarının çalışma isteğini ya da gayretini artırma etkisi ile marjinal vergi oranlarının çalışma gayretini azaltma etkilerinin toplamıdır (Musgrave ve Musgrave, 1989: 299). Bireyler esas itibariyle, çalışarak harcadıkları zaman karşılığında elde edecekleri vergi sonrası net geliri dikkate almaktadırlar. Bu nedenle, ya harcanabilir gelirleri sabit kalmak koşuluyla daha az çalışarak ya da artan çalışma süreleri sonucunda daha fazla vergi sonrası gelir elde ederek faydalarını maksimize etmeye çalışmaktadırlar (Bosworth ve Burtless, 1992: 7).

Verginin emek arzı üzerindeki etkisi, uygulanan verginin türüne ve tarife yapısına göre farklılık göstermektedir. Mali literatürde dolaylı bir verginin dolaysız bir vergiye göre çalışma isteği üzerinde daha az etkiye sahip olduğu görüşü hâkimdir. Burada her şeyden önce zorunlu mallar dışındaki maddelerden alınan tüketim vergileri söz konusudur. Bu tür vergilerde vergi ödeyicisi harcamalarını kısmak yoluyla vergi ödemekten kaçınabilir. Dolaysız vergiler konusunda ise yüksek marjinal vergi oranlarının mükellefleri çalışmaktan alıkoyduğu ileri sürülmektedir (Tekin, 1978: 65).

Vergi tarifesi açısından değerlendirildiğinde, genel olarak düz oranlı vergilerin emek arzı üzerindeki etkisinin düşük, artan oranlı vergilerin ise yüksek olduğu savunulmaktadır. Düz oranlı vergiyi savunanlara göre, bu vergiler düşük vergi oranlarının uygulanması nedeniyle ağır bir vergi yükü oluşturmamakta ve dolayısıyla çalışma gayretinin artmasını sağlamaktadırlar. Böylelikle kişiler daha fazla gelir elde etmek için daha fazla çalışmayı tercih edeceklerdir. Yani düz oranlı vergiler, daha çok çalışarak daha fazla gelir elde edenleri cezalandırmamaktadır. Emeğin gelir vergisine olan duyarlılığının güçlü olması nedeniyle tek bir vergi oranının uygulanması kişilerin çalışma gayretlerinin,

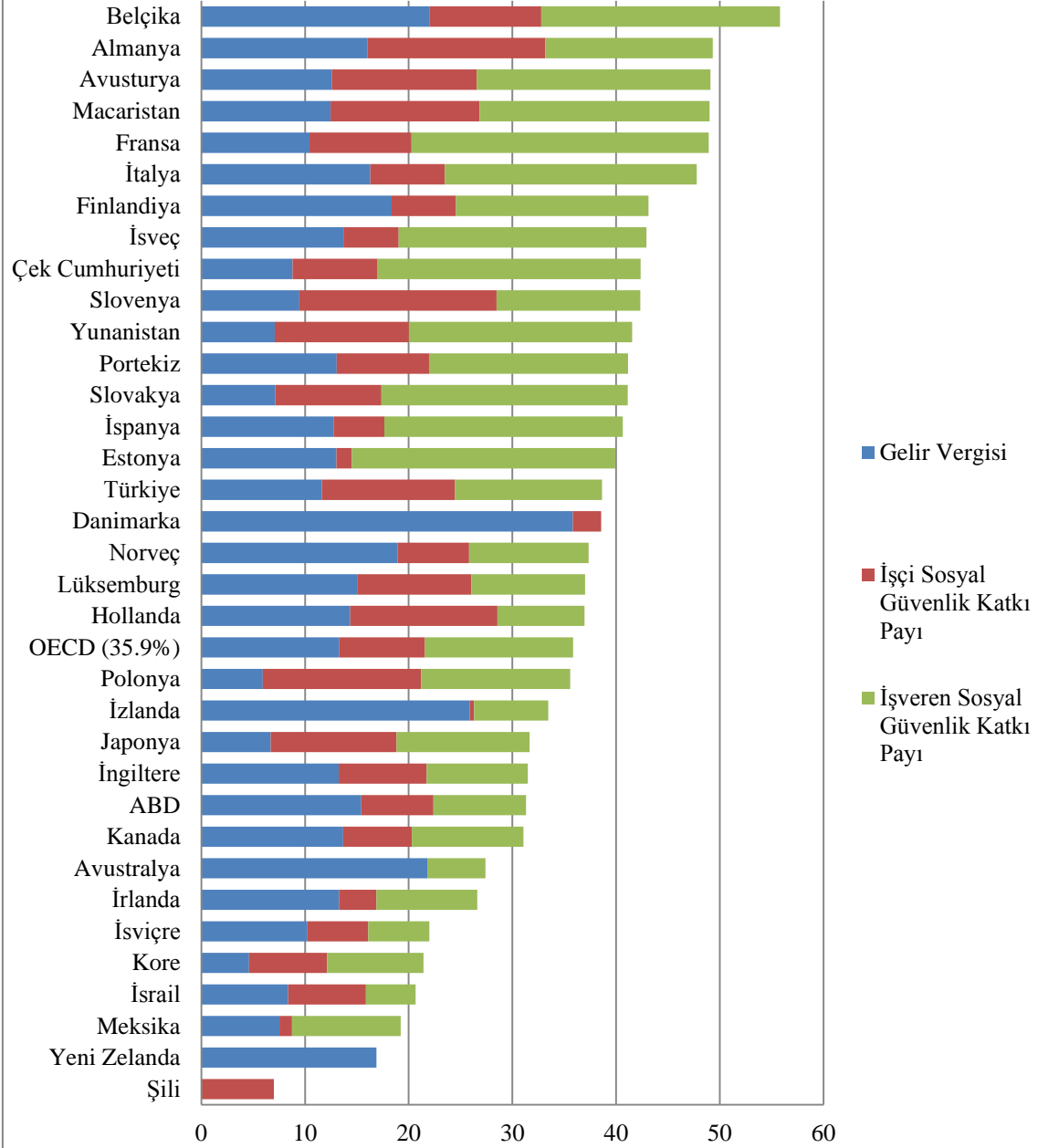
toplam piyasa üretiminin ve toplam vergi gelirlerinin artmasına neden olacaktır (Dileyici, 2003: 125).

Artan oranlı vergilemede yüksek marjinal vergi oranları nedeniyle ikame etkisinin ön planda olduğu, bu nedenle de çalışmayı cezalandırıcı bir özellik gösterdiği ifade edilmektedir. Ancak artan oranlı vergilemenin çalışma isteği üzerindeki olumsuz etkisi, artan oranlılık derecesine bağlı olarak değişecektir. Artan oranlılık ne kadar dik olursa emek arzı o ölçüde azalacaktır (Musgrave ve Musgrave, 1989: 299). Ancak ılımlı artan oranlılık da özellikle marjinal oranlardaki ılımlılık nedeniyle emek arzı üzerindeki olumsuz etkiler giderilebilir ya da ortadan kaldırılabilir. Nitekim vergi indirimlerinin emek arzı üzerindeki, yani bireylerin çalışma kararları üzerindeki etkisi olumludur. Çünkü emek arzı ücretin bir fonksiyonudur ve vergilerin bireylerin çalışma kararları üzerindeki etkileri değerlendirilirken bu hususun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Buradan vergi indirimleri ile birleştirilmiş ılımlı bir artan oranlı tarifinin maaş ve ücret artışı yoluyla çalışma isteğini artıracığı şeklinde bir sonuca varılabilir. Ayrıca vergilerde indirimle gidilmesi kullanılabilir geliri artırarak tasarruf sağlayacak, yatırımın maliyetini de düşürerek yatırımın kârlılığının artmasına imkân verecektir.

Genel olarak, istihdam üzerindeki vergi yükünün çok yüksek olması durumunda, işveren açısından emek maliyetinin artacağı ve dolayısıyla bunun istihdam üzerinde olumsuz etki yaratacağı kabul edilmektedir. İstihdam üzerindeki vergi yükü kavramıyla kastedilen çoğunlukla doğrudan vergilere ilişkin yüküdür. Söz konusu bu yük ise gelir vergisi ile sosyal güvenlik katkı paylarını kapsamaktadır.

Kişisel gelir vergilerini ve sosyal güvenlik katkı paylarını içeren emek geliri üzerindeki vergiler, OECD ülkeleri arasında ortalama olarak toplam vergi gelirlerinin yarısına tekabül etmektedir. Emek geliri üzerinden alınan vergilere olan güven, çalışanlar üzerinde yüksek vergi yüklerine neden olmaktadır. Vergi yükleri, marjinal ve ortalama kişisel vergi oranlarını içeren birkaç alternatif gösterge ile ölçülebilmektedir. İlave bir birim kazanç üzerinden ödenecek vergiyi gösteren marjinal kişisel vergi oranları, çalışma gayretini artırma, eğitim alma ya da daha iyi maaşlı iş arama yönündeki teşvikleri etkilemektedir. Brüt gelirin vergiye harcanan kısmını gösteren ortalama vergi oranı ise emek piyasasına katılma teşviklerini etkileyebilmektedir (Torres ve diğerleri, 2012: 1).

Grafik 3: OECD Ülkelerinde Emek Maliyetinin Yüzdesi Olarak Vergi Makasının Bileşenleri (2013 Yılı)



Kaynak: OECD, 2014'ten yararlanılarak oluşturulmuştur.

¹ Bekar ve çocuksuz bir çalışanın ortalama gelir düzeyi esas alınmıştır.

² Ülkeler iş gücü maliyetindeki azalışa göre sıralanmıştır.

³ Bordro vergileri dahildir.

*Macaristan, Çek Cumhuriyeti, Slovakya ve Estonya düz oranlı vergi uygulayan ülkelerdir.

Grafik 3'te OECD ülkelerinin 2013 yılına ait gelir vergisi ile işçi ve işveren sosyal güvenlik katkı paylarından oluşan vergi makası oranları gösterilmiştir. OECD ülkeleri içerisinde söz konusu oranlar önemli düzeyde farklılaşmaktadır. Emek maliyetinin yüzdesi olarak gelir vergisi oranlarına bakıldığında Şili'nin %0 ve Kore'nin %4,9 ile en düşük oranlara; Danimarka'nın ise %35,8 ile en yüksek orana sahip olduğu görülmektedir. Avusturya, Belçika ve İzlanda'da söz konusu oran %20'nin altındadır. Emek maliyetinin yüzdesi olarak işçi sosyal güvenlik katkı payları Avustralya'da %0'dan Yeni Zelanda'da %17,1'e, Almanya'da ve Slovenya'da %19'a kadar değişmektedir. İşveren katkı payları açısından ise OECD ülkeleri arasında en yüksek oran %28,7 ile Fransa'ya aittir.

Grafik 3'teki gelir vergisi, işçi ve işveren sosyal güvenlik katkı paylarına toplu olarak bakıldığında OECD genelinde vergi yükünün oldukça yüksek olduğu dikkat çekmektedir. Ancak bu yükün fazla olmasının en temel nedeni, işçi ve işveren sosyal güvenlik katkı paylarının yüksekliğidir. Grafikte düz oranlı vergi uygulayan Macaristan, Çek Cumhuriyeti, Slovakya ve Estonya'da da işçi ve işveren sosyal güvenlik katkı payları oldukça yüksektir. Macaristan ve Çek Cumhuriyeti, emek geliri üzerindeki vergi yükünün yüksekliği açısından OECD ülkeleri arasında sırasıyla 4. ve 9. sıralarda yer almaktadırlar. Yani vergi yükünün yüksekliği açısından düz ve artan oranlı vergi uygulayan ülkeler arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

Birçok OECD ülkesi 2010 yılından itibaren emek üzerindeki vergi yükünün azaltılması amacıyla vergi oranlarını düşürmeye ya da vergiye tabi gelir eşliğini yükseltmeye başlamıştır. Bazı ülkelerde yasal vergi oranları tüm gelir düzeyleri için indirilirken, bazı ülkelerde sadece düşük ve orta gelir grupları için indirilmiştir. Genel olarak vergi makası ülkeden ülkeye önemli farklılıklar göstermektedir. Şöyle ki 2013 yılı itibarıyla Şili'de %7 gibi oldukça düşük bir orandan Belçika'da %56 gibi oldukça yüksek bir orana kadar farklı vergi makasları mevcuttur. Burada yalnızca emek üzerindeki gelir vergisi, işçi ve işveren sosyal güvenlik katkı payları ifade edilmektedir. Söz konusu oranlar üzerine bir de tüketim vergisi eklendiğinde bu oranlar daha da yükselmektedir.

Özetlemek gerekirse, ister düz oranlı ister artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulansın, etkileri farklı olmakla birlikte her iki tarife de emek arzını olumsuz yönde etkilemektedir. Çünkü vergilerin bireylerin çalışma arzuları üzerindeki olumsuz etkileri

genel kabul gören bir gerçektir. Ayrıca düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin çeşitli faktörler üzerindeki etkileri değerlendirilirken, artan oranlı vergi tarifesinde en yüksek dilime uygulanan oranın %80-90 gibi oldukça yüksek bir oran, düz oranın ise %10-%15 gibi oldukça düşük bir oran olduğu yönünde bir algı bulunduğu görülmektedir. Ancak günümüzde artan oranlı vergi tarifesi uygulayan ülkelerden hemen hemen hiç biri bu kadar yüksek bir oran uygulamadığı gibi düz oran ifadesi de daima düşük bir vergi oranını ifade etmeyebilir.

3.2.2. Makro Ekonomik Etkileri Açısından Karşılaştırma

Düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin bireysel düzeydeki etkilerinin yanı sıra makro düzeyde de yansımaları ortaya çıkmaktadır. Burada düz ve artan oranlı tarifelerin gelir dağılımı ve büyüme gibi temel makroekonomik göstergeler üzerindeki etkileri ele alınacaktır.

3.2.2.1. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma

Bir ülkede toplumsal refahın sağlanması ve korunabilmesi gelirin adil bir şekilde dağılımına bağlıdır. Bunun gerçekleştirilebilmesi için devlet vergileri bir araç olarak kullanılmaktadır. Artan oranlı tarife, hükümetlerin gelir dağılımını daha adil bir hale getirmek için uygulayabilecekleri vergi politikalarından birini oluşturmakta ve ekonomide gelir ve servet dağılımında adaletin sağlanması amacıyla artan oranlı vergilerin uygulanması gerektiği genel olarak kabul edilmektedir. Artan oranlı vergi tarifesi ile gelir düzeyi yüksek olan mükelleflerden daha yüksek oranlarda, gelir düzeyi düşük olan mükelleflerden ise daha düşük oranlarda vergi alınarak, mükellef grupları arasındaki gelir eşitsizliğinin derecesi azaltılabilmektedir.

Dr. Tibor Barna ve Amerikalı maliyeci Lindholm, gelirin dağılımını, dikey ve yatay dağılım şeklinde ikiye ayırmışlardır. Dikey olarak yeniden dağılım, gelirin farklı gelir grupları arasında yeniden bölüşümüdür. Böylelikle devlet, yüksek gelirli bireylerden aldığı gelirleri düşük gelirli bireylere transfer etmektedir. Yatay olarak yeniden dağılım ise, aynı gelir basamaklarındaki bireyler arasında gelirin farklı biçimlerde dağılımını ifade etmekte ve aynı gelir düzeyindeki bireylere doğrudan doğruya yapılan parasal yardımlardan ya da

vergisel indirimlerden kaynaklanmaktadır. Bunlardan dikey anlamda yeniden dağılımın gelir eşitsizliklerini azaltmada oldukça etkili olduğu ve bu mekanizmanın artan oranlı gelir ve servet vergileri ile gerçekleştirilebileceği savunulmaktadır (Tekin, 1978: 76-77). Ayrıca artan oranlı gelir vergilerinin kişiler arasındaki gelir dağılımını eşitleyici yönde etkide bulunmasının belirli varsayımlar altında doğru olarak kabul edilebileceği savunulmaktadır. Buna göre (Tekin, 1978: 78);

- Kişisel gelir vergisinin gelir dağılımını eşitleyici yönde etkide bulunabilmesi için, gelir vergisinin her çeşit kazanç ve iratları aynı vergi tarifesi ile vergilendiren genel bir vergi olması gerekmektedir.
- Gelir vergisi kanununun yapısında vergiden kaçınma kurumları bulunmamalıdır. Eğer istisna, muafiyet ya da götürü vergileme gibi kurumlar mevcutsa, bunlar yalnızca eşitlik ilkesini bozmakla kalmamakta, aynı zamanda tüketiciler arasında milli gelirin dağılımını eşitsizlik lehine bozmaktadır.
- Vergileme tekniği bakımından her türlü kazanç ve irat aynı yöntemle tarh edilmelidir. Vergi tarhiyatının stopaj yöntemine göre yapılması durumunda vergi kaçakçılığı önlenir. Beyana dayalı vergi tarhiyatı kaçakçılığa daha elverişlidir. Bu nedenle bu tarhiyatın doğruluğunun vergi idaresince sağlanamaması durumu adalete değil adaletsizliğe götürecektir.

Bir toplumda ekonomik eşitliğin daima arzu edilir olması görüşü, artan oranlı vergileri desteklemektedir. Daha yüksek gelirli grupların daha yüksek oranlarda vergilendirilmeleri, eşitsizliklerin ahlaka aykırı olduğu ve vergilemenin de bunu azaltmanın bir yolu olduğu görüşüne dayanmaktadır. Bu nedenle artan oranlı vergi uygulaması, vergi sonrası gelir dağılımında daha fazla eşitliği sağlamanın bir yolu olarak kabul edilmektedir (Younkins, 2000: 3).

Liberal birçok düşünürü göre, hükümet artan oranlı vergileri kullanarak vergi yükünün adil dağılımını sağlayamaz. Piyasa mekanizması uzun dönemde gelir dağılımını zaten adil bir şekilde gerçekleştirmektedir. Bu mekanizmaya müdahalede bulunulması adalete değil adaletsizliğe yol açmaktadır. Piyasa mekanizmasında bazı bireyler ellerindeki sermayeyi diğerlerine göre daha iyi bir şekilde kullanıp gelirlerini göreceli olarak

artırabilirler. Artan oranlı vergileme bu kişileri cezalandırmaktadır (Özbakan, 1998: 100-103).

Connolly ve Munro'ya göre ise, piyasa süreci sonucunda oluşan gelir dağılımının adaletli olduğu ve piyasa sisteminin çalışkanı tembelden ayırarak ödüllendirdiği inancı gerçeği yansıtmamaktadır. Gelir dağılımı; aile, şans, eğitim, sağlık, ayrımcılık, kamu politikası, yetenek ve zevkler gibi birçok faktör tarafından belirlenmekte ve bu nedenle oldukça karmaşık bir yapı sergilemektedir. Yani kamu politikası gelir dağılımını etkileyen faktörlerden yalnızca birini oluşturmaktadır (Connolly ve Munro, 1999: 245).

Saez ve Zucman (2014), çalışmalarında, hem gelir artışının hem de tasarruf oranı eşitsizliğinin servet eşitsizliğini körüklediğini ve bu nedenle uygulanacak politikaların her iki unsuru da ele alması gerektiğini ifade etmişlerdir. Saez ve Zucman'a göre artan oranlı gelir vergisi, zengin hanehalklarının servet biriktirme yeteneğini sınırlandırarak servet eşitsizliğini azaltabilir. Artan oranlı bir servet vergisi de servetin getiri oranını azaltarak servet eşitsizliğini etkilemektedir. Ayrıca vergi politikasının servet eşitsizliği için tek çözüm olmadığını, kaliteli ve uygun eğitime erişim, sağlık yardımı maliyet denetimi, asgari ücret politikaları ya da pazarlık gücünü pay sahipleri ya da yönetimden işçilere doğru kaydırma şeklindeki daha genel politikalarla orta gelirli sınıfı doğrudan desteklemeye yönelik politikaların da uygulanabileceğini belirtmişlerdir (Saez ve Zucman, 2014: 39).

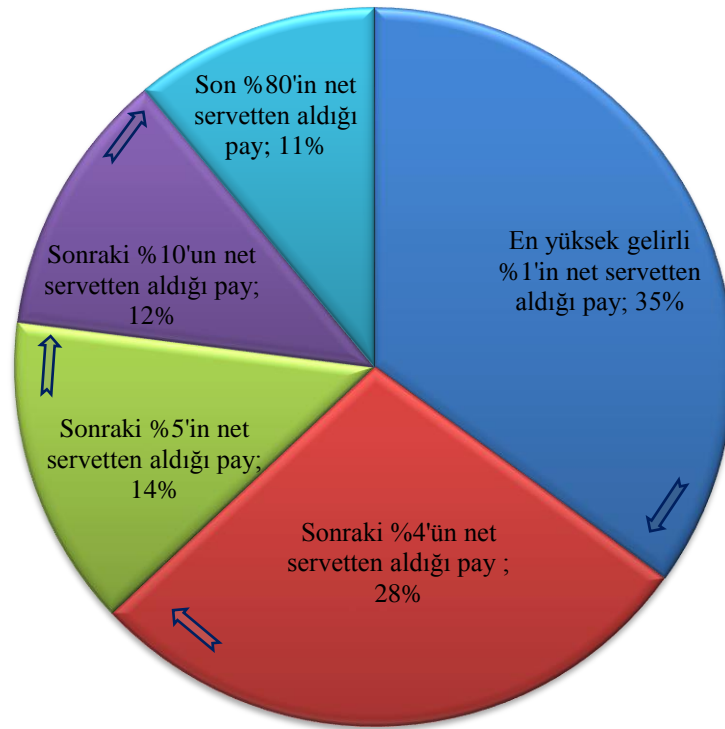
Düz oranlı vergilerin gelir dağılımında adaletin sağlanmasında artan oranlı vergilere göre daha üstün olduğunu savunanların temel çıkış noktaları, düz oranlı vergide vergiye tabi olan kazanç ve iratların kapsamının geniş olması, tüm vergi tabanının vergilendirilmeye çalışılması ve vergisel kolaylıkların az sayıda olması şeklindedir. Onlara göre düşük ve düz bir oranın uygulanması vergi kaçakçılığının da önüne geçecektir. Ayrıca artan oranlı vergilendirmenin neden olduğu gelir dilimi sürüklenmesi de düz oranlı vergi ile önlenecektir.

Gelir dağılımında adalet aslında düz oranlı vergilere yöneltilen eleştirilerin en önemlilerinden biridir. Amerikan Hazinesi tarafından yapılan bir araştırmaya göre, uygulanacak %20'lik düz oranlı bir vergi, 200.000 doların altında gelir elde eden mükelleflerin vergilerini ortalama olarak 1.000 dolar artıracaktır. Yine Hazinesinin yapmış

olduğu hesaplamalara göre, herhangi bir gelir kaybına uğramayacak Şekilde belirlenen düz oranlı vergi, geliri 30.000-75.000 dolar arasında olan mükelleflerin ödediği vergiyi %9 oranında artırırken, geliri 200.000 doların üstündeki mükelleflerin vergilerini %26 oranında azaltmaktadır. Diğer taraftan, yüksek gelir grubuna dâhil mükelleflerin gelirlerinin önemli bir bölümünün faiz, kâr payı ve sermaye kazancından oluğuğu, bu tür gelirlerin birçok düz oranlı vergi tasarısında vergi dışı tutulması nedeniyle vergilendirilmemiŐ bir servet birikiminin söz konusu olacağı ileri sürülmektedir (Türkan, 1997: 13).

Genel olarak bakıldığında düz oranlı vergi ideolojisi birçok kişi için mükemmel görülebilir. Ancak biraz daha derin bakıldığında ve bazı istatistikler incelendiğinde, düz oranlı verginin vergi yükü daha az olan, yani daha az vergi ödeyen zengin kesime fayda sağlarken dŐuk gelirli kesimi olumsuz bir Şekilde etkilediği görülecektir.

Grafik 4: ABD'de Gelir Gruplarının Net Servetten Aldığı Pay (2010 Yılı)



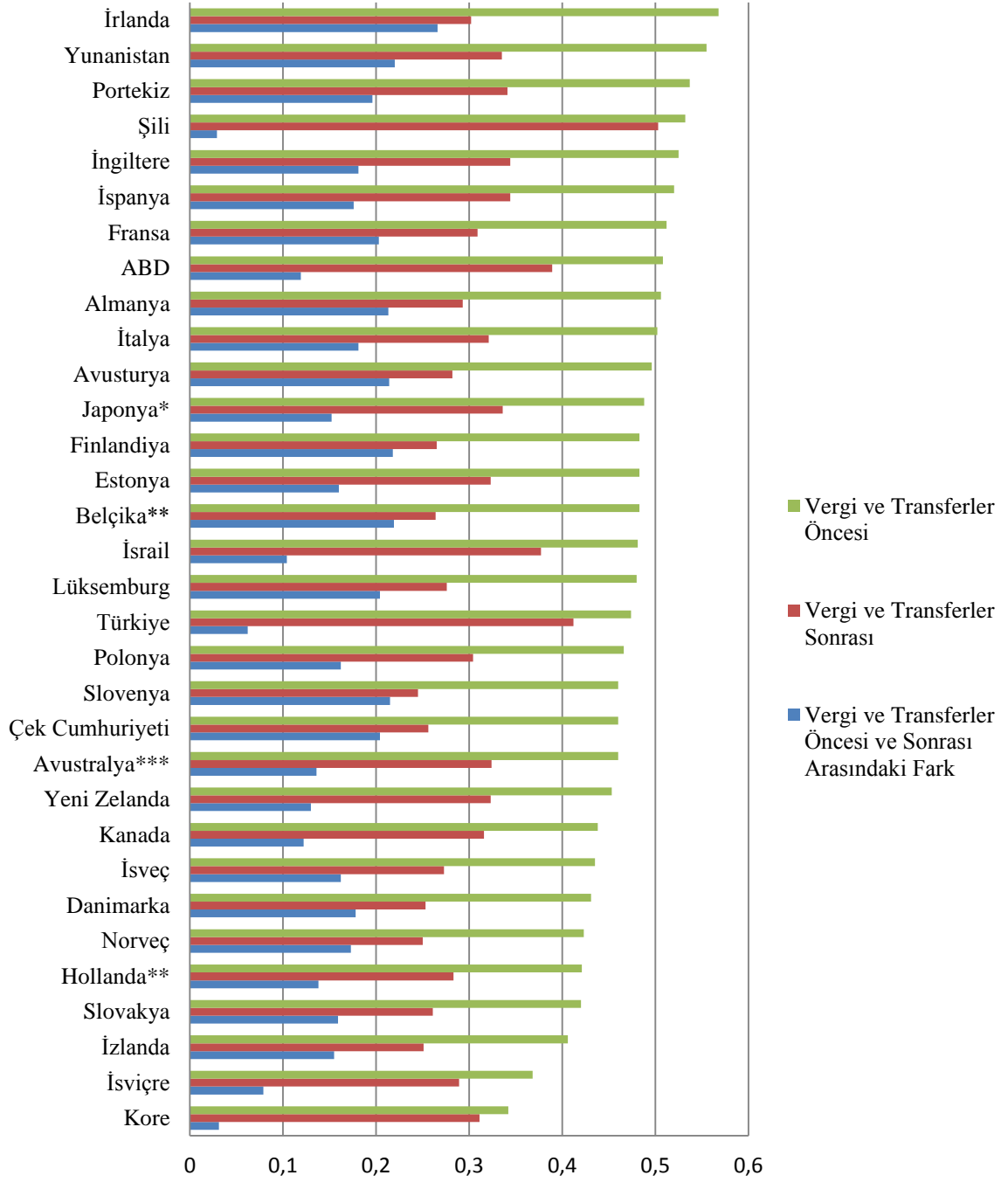
Kaynak: Domhoff, 2014: 2.

Amerika, dünyada servet eşitsizliğinin en yüksek olduğu ülkelerin başında gelmektedir. Grafik 4'e göre 2010 yılında en zengin %1 Amerikalı, ulus zenginliğinin yaklaşık olarak %35'ine sahip iken, en zengin %1'i izleyen en zengin %4 Amerikalının aldığı payda buna eklendiğinde bu oran %63'ü bulmaktadır. Bir ülkede yaşayan herkesin aynı miktarda ya da en azından birbirine yakın miktarlarda gelir elde etmesi durumunda düz oranlı verginin uygulanması mümkündür. Ancak başta Amerika olmak üzere hemen hemen tüm ülkelerde gelir dağılımı ve servet eşitsizliği vardır. Artan oranlı tarifinin uygulanması durumunda dahi bu kadar büyük bir adaletsizlik mevcutken, düz oranlı verginin uygulanması durumunda vergi yükü, yüksek gelirli kesimden düşük ve orta gelirli kesim üzerine kayacağı için mevcut olan gelir dağılımı ve servet eşitsizliği daha da artacaktır.

Düz oranlı verginin uygulanması, varlıklı kesimin vergi yükünün azaltılması ve fakir kesimin vergi yükünün artırılması anlamına gelmektedir. Bu da ülkelerde var olan servet eşitsizliğini daha da artıracaktır. Bu durumda artan oranlı vergi tarifesi, ödeme gücüne ulaşmada en iyi argümandır. Yılda 25.000 dolar kazanan bir kişi ile 1.000.000 dolar kazanan bir kişi karşılaştırıldığında, %10 oranında bir düz oranlı vergi 25.000 dolar kazanan kişiye 1.000.000 dolar kazanan kişiden daha fazla zarar vermektedir. Çünkü vergiden sonra birinin hayatını devam ettirebilmek için 22.500 dolar geliri kalırken, diğerinin 900.000 dolar geliri kalmaktadır (Domhoff, 2014: 2).

Grafik 5'te verilerine ulaşılabilen OECD ülkelerinin vergi ve transferler öncesi ile vergi ve transferler sonrası olarak adlandırılan, diğer bir ifadeyle piyasa dağılımı ile gelirin yeniden dağılımı neticesindeki Gini katsayıları ve aradaki fark karşılaştırma yapmaya olanak sağlayacak şekilde düzenlenmiştir.

Grafik 5: OECD Ülkelerinin 2011 Yılı Vergi ve Transferler Öncesi ve Sonrası Gini Katsayıları



Kaynak: Income Distribution and Poverty (t.y.), <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=IDD#>‘den yararlanılarak oluşturulmuştur.

*2009 yılı

**2010 yılı

***2012 yılı

Not: Meksika ve Macaristan’ın hiçbir yıla ait vergi ve transferler öncesi verilerine ulaşamadığı için grafikte bu ülkelere yer verilmemiştir.

Grafikte görüldüğü gibi vergi ve transferler öncesi gelir dağılımı oldukça eşitsiz bir dağılım özelliği sergilemektedir. Gini katsayısı birçok ülkede 0,50 ve üzerindedir. Gelir vergisi ve transfer harcamaları sonucu üst gelir gruplarından diğer gelir gruplarına bir dağıtım olmaktadır. Grafiğe göre İrlanda, Yunanistan, Portekiz, Şili, İngiltere, İspanya ve Fransa, vergi öncesi gelir dağılımlarının çok adil olmadığı ülkelerdir. Kore ve İsviçre’de ise vergi öncesi gelir dağılımları diğer OECD ülkelerine göre oldukça adildir. Fakat vergi ve transferler öncesi ve sonrası gelir dağılımları arasındaki fark ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Yani vergi sonrası tüm ülkelerin gelir dağılımlarındaki adaletsizlik azalmıştır. Ancak söz konusu azalma bazı ülkelerde oldukça düşükken, bazı ülkelerde oldukça yüksek düzeyde gerçekleşmiştir. Örneğin artan oranlı tarifenin yeniden dağıtıcı etkisinin en yüksek olduğu ülkeler başta İrlanda olmak üzere Belçika, Avusturya ve Almanya iken, artan oranlı tarifenin yeniden dağıtıcı etkisinin en düşük olduğu ülkeler ise başta Şili olmak üzere Kore, Türkiye ve İsviçre’dir.

Ülkelerin gelir dağılımlarındaki eşitsizlikte vergi tarifelerinin yanı sıra vergi tabanı, istisna ve muafiyet uygulamaları ile vergi sisteminin karmaşıklığı gibi faktörlerin de etkisi bulunmaktadır. Bilindiği gibi birçok ülkede vergi indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları oldukça geniş bir yer tutmaktadır. Bu tarz uygulamalar genellikle düşük gelirli kesime yönelik olarak uygulamaya konulmakla beraber yüksek gelirli kesimin çıkarları doğrultusunda yönlendirilebilirler. Ayrıca aynı gelire sahip iki kişiden birinin bu uygulamalardan yararlanıp diğerinin yararlanamaması durumu da eşitsizliğe neden olabilmektedir. Türkiye’de 2014 yılı itibariyle vergi oranları %15, %20, %27 ve %35’ten oluşan dört dilimli bir tarife uygulanmaktadır. Ancak vergi yükü %15’lik dilim üzerinde kalmakta ve bu durum gelir dağılımındaki mevcut adaletsizliği daha da artırmaktadır. Dolayısıyla Türkiye’de kişisel gelir vergisi tarifesi görünürde artan oranlıdır.

Özetlemek gerekirse, gelir dağılımında adaletin sağlanabilmesi için gelirin, artan oranlı vergilerle yüksek gelirlilerden düşük gelirlilere doğru yeniden dağıtılması gerektiği ve bunun sosyal adaletin gereği olduğu görüşü üzerinde bir uzlaşma bulunmaktadır. Düz oranlı vergi uygulaması, piyasada oluşan gelir dağılımının vergi sonrasında da devam ettirilmesini amaçlamaktadır. Kamu ekonomisi literatüründe ise piyasada oluşan gelir dağılımının adaletsiz olduğu kabulü söz konusudur. Artan oranlı vergi tarifesinde vergi yükü alt gelir gruplarından üst gelir gruplarına doğru kayarken düz oranlı vergi tarifesi

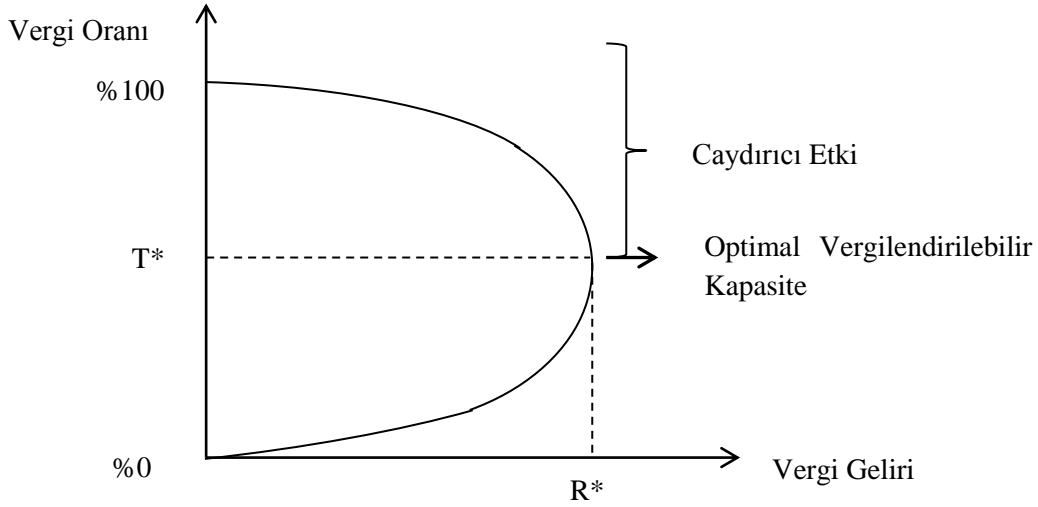
uygulanmasında vergi yükü üst gelir gruplarından alt gelir gruplarına doğru kaymakta ve vergi sonrası gelir dağılımı daha da bozulmaktadır. Diğer bir ifadeyle, düz oranlı vergi tarifesinde ülkedeki net servetin büyük çoğunluğunu elinde bulunduran yüksek gelirli kesimin vergi yükü azalırken, düşük ve orta gelirli kesimin vergi yükü artmaktadır. Düz oranlı vergiyi savunanlar asgari geçim indirimi gibi bir uygulama ile bu sorunun ortadan kaldırılabileceğini savunmaktadırlar. Böyle bir uygulama ile düşük gelirli kişilerin vergilendirilmesinin önüne geçilebilir. Ancak vergi yükünün yüksek gelir grubundan orta gelir grubuna doğru kayması durumu yine de devam edecektir. Bu açıdan da değerlendirildiğinde yine artan oranlı tarifenin gelir dağılımında adaletin sağlanması açısından düz oranlı tarifeden daha üstün olduğu sonucuna varılabilmektedir.

3.2.2.2. Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma

Vergi gelirleri devletin temel gelir kaynağını oluşturmaktadır. Bir ekonomide devletin ne kadar vergi geliri elde edeceği uygulanan vergi tarifesi ile yakından ilişkilidir. Bu nedenle vergi tarifelerinin belirlenmesi, vergi gelirleri üzerindeki etkisi açısından büyük önem taşımaktadır. Herhangi bir vergi reformu gerçekleştirileceği zaman söz konusu reformun vergi gelirlerinde azalışa neden olmaması arzu edilmektedir. Dolayısıyla vergi tarifelerinin de vergi gelirlerinde azalışa neden olmayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi oranlarındaki indirimlerin ekonomik büyüme ve vergi gelirleri üzerindeki etkisini teorik düzeyde analiz eden Arthur Laffer'in (1974) öncülüğündeki arz yönlü iktisat teorisyenleri, devletin yüklediği vergi oranları ile elde ettiği vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi Laffer eğrisi ile geometrik olarak açıklamaya çalışmışlardır (Dileyici, 2003: 137).

Şekil 13: Vergi Oranları ile Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki (Laffer Eğrisi)



Kaynak: Laffer, 2004: 2.

Laffer Eğrisine göre, vergi gelirleri düşük vergileme seviyelerinde daha dik bir şekilde artmaktadır. Vergi oranı daha da arttığında ise vergi geliri azalan bir oranda artmaya devam etmektedir. Bu süreç devletin topladığı vergi geliri miktarının maksimum olduğu T^* noktasına kadar devam etmektedir. Bu noktadan sonra vergi oranındaki herhangi bir artış, insanları daha az çalışmaya, vergilerden daha fazla kaçınmaya teşvik etmekte ve böylece toplam vergi gelirlerini azaltmaktadır.

Vergi tarifesi belirlenirken vergi gelirlerini maksimize edecek bir oranın bulunması ve seçilmesi gerekmektedir. Bu oran en yüksek vergi oranı değil, vergi gelirlerini maksimize eden uygun vergi oranıdır. Bu nedenle Fransız maliyeci Joseph Caillaux “çok yüksek oranlı vergilerin vergi matrahlarını kemirdiğini” ifade ederken, başka bir Fransız maliyeci Joseph Barthélémy de aynı konu ile ilgili olarak “yüksek vergi oranlarının vergi hasılatı toplamlarını öldürdüğünü” belirtmiştir (Dileyici, 2003: 138).

Daha önce de ifade edildiği gibi yüksek vergi oranları çalışma gayretini, tasarrufları ve yatırımları olumsuz şekilde etkilemektedir. Bunun neticesinde de vergilendirilebilir gelir azalarak devletin elde edeceği vergi geliri düşmektedir. Konu ile ilgili olarak yapılan çalışmalar da bu sonucu destekler niteliktedir. 1980 öncesi dönemde devletin vergi oranlarını artırması durumunda mükelleflerden daha fazla vergi geliri toplayacağı

düşünülmekteydi. Ancak uygulama sonuçları bu savunuyu desteklememiş ve tarihsel deneyimler arz yönlü iktisat teorisini doğrular nitelikte sonuçlar vermiştir. Günümüzde vergi oranlarının artırılması suretiyle daha fazla vergi geliri toplama olanağının olmadığı, aksine devletin gelir kaybıyla karşı karşıya kalacağı yönünde bir uzlaşma bulunmaktadır.

Vergi oranlarının aşırı derecede yükselmesi durumunda vergiye uyum azalacağı için doğal olarak beyan edilen gelire bağlı olarak vergi gelirleri de azalacaktır. ABD'nin vergi oranları üzerinden varsayımsal bir örnek verildiğinde, vergi oranının %70 olduğu zamanlarda kişiler vergiye tabi gelirlerinin 100 milyon dolarını bildirmeye istekli olurken, vergi oranının %28 olması halinde bu kişiler vergiye tabi gelirlerinin 300 milyon dolarını bildirmeye istekli olurlar. Bu durumda vergi gelirleri de sırayla 70 ve 84 milyon dolar olmaktadır (Mitchell, 2011: 331).

Vergi oranlarındaki indirimler sonrası devletin daha fazla gelir toplayacağına yönelik Laffer Eğrisini güçlü kılan gerçek dünya örnekleri de bulunmaktadır. Aşağıdaki tabloda ABD'nin 1980 ve 1988 yıllarındaki, geliri 200 bin doları aşan mükellef sayıları, söz konusu yıllarda uygulanan vergi oranları, bu oranlar neticesinde beyan edilen gelir ve elde edilen vergi gelirleri karşılaştırılmaktadır.

Tablo 33: Daha Düşük Vergi Oranları ve Daha Fazla Vergi Geliri İlişkisi

1980 Yılında 200 Bin Doları Aşan Gelir Üzerinden Ödenen Vergiler (Dolar)			
	1980 Yılı Beyanmeleri (Kişi)	1980 Yılı Vergiye Tabi Gelir Beyanı	1980 Yılı Ödenen Gelir Vergisi
200 dolar-500 dolar	99.971	22.696,007	11.089,114
500 dolar-1.000 dolar	12.397	6.512,424	3.613,195
1.000 dolar- +	4.389	7.013,225	4.301,111
Toplam	116.757	36.221,656	19.003,420
1988 Yılında 200 Bin Doları Aşan Gelir Üzerinden Ödenen Vergiler (Dolar)			
	1988 Yılı Beyanmeleri (Kişi)	1988 Yılı Vergiye Tabi Gelir Beyanı	1988 Yılı Ödenen Gelir Vergisi
200 dolar-500 dolar	547.239	134.655,949	38.446,620
500 dolar-1.000 dolar	114.562	65.552,225	19.040,602
1.000 dolar- +	61.896	150.744,777	42.254,821
Toplam	723.697	352.952,951	99.742,043

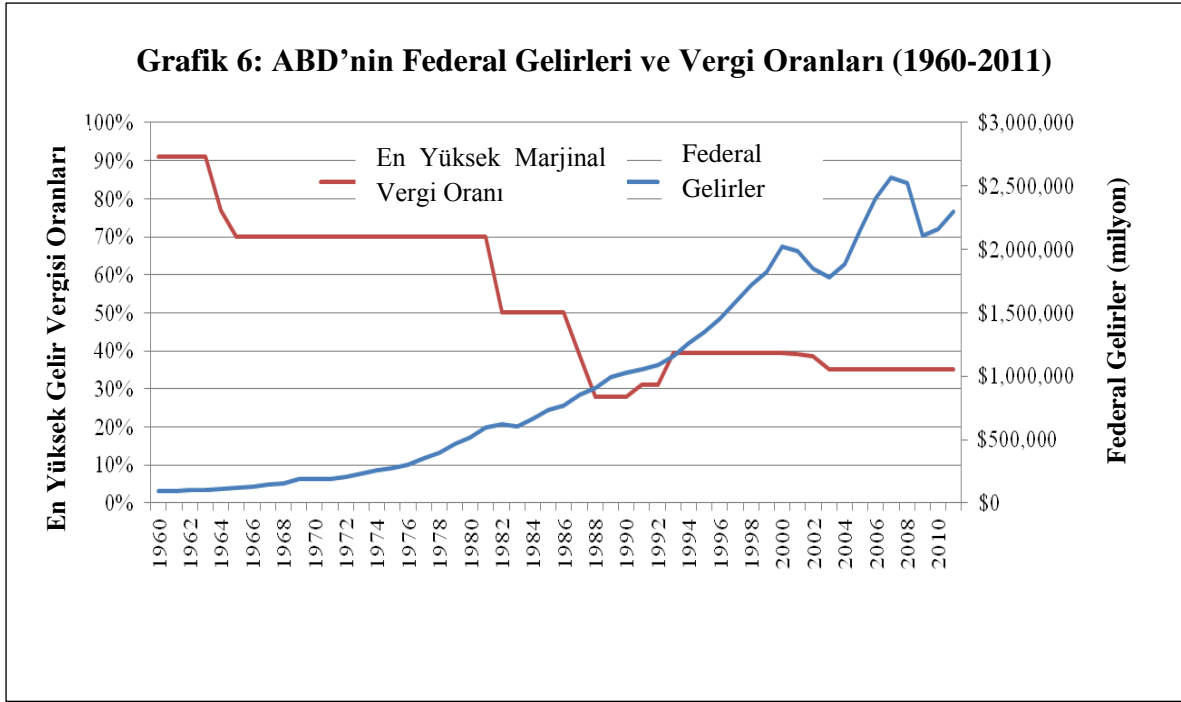
Kaynak: Mitchell, 2011: 333.

1980 yılında IRS raporlarında gösterilen 200.000 dolar üzerinde vergiye tabi gelirlere ve yaklaşık olarak 117.000 zengin insana odaklanıldığında, bu mükellefler %70 marjinal vergi oranının etkisi ile 36 milyon dolarlık bir gelir beyanında bulunmuşlardır. Söz konusu yılda IRS bu miktarın yaklaşık olarak 19 milyon dolarlık bir kısmını vergi olarak tahsil edebilmiştir. 1988 yılında vergi oranları %28'e indirildiğinde, IRS rakamları dikkate değer bir artış göstermiştir. Nitekim zengin insanların sayısı birden 724.000'e yükselmiş ve vergiye tabi gelirler yaklaşık olarak 353 milyon dolar seviyesinde gerçekleşmiştir. Devlet bu pastadan 99 milyondan daha fazla bir dilim elde etmiştir. Söz konusu gelir, vergi oranlarının %70 olduğunda elde edilen gelirden 5 kat daha fazla bir düzeyde gerçekleşmiştir (Mitchell, 2011: 333-334).

Yukarıdaki örnek aslında düz oranlı tarifeyi savunanların düşük vergi oranlarının vergiden kaçınmayı engelleyerek vergi gelirlerini artıracığı şeklindeki görüşlerini destekler nitelikte görülmektedir. Zira artan oranlı vergi tarifesini savunanlar, modern devlet bütçelerinin artan oranlı vergilemeyi gerektirdiğini ifade ederken, düz oranlı vergi tarifesini savunanlar, bu sistemin vergiye uyum maliyetlerini ve vergiden kaçınmayı azaltarak gelir artışı sağladığını ifade etmektedirler. Buna göre artan oranlı vergi sisteminde yer alan boşlukların yol açtığı vergiden kaçınma faaliyetleri maliyet artışına neden olmaktadır. Düz oranlı bir vergi ise bu gelir kaybını ortadan kaldırmaktadır (Dorn, 1996).

ABD'de faaliyette bulunan Tax Foundation'a göre de tarihi süreç, yüksek gelirli mükellefler üzerindeki yüksek marjinal vergi oranlarının düşürülmesinin, toplam vergi gelirlerini artırabildiğini, marjinal vergi oranlarının indirilmesi durumunda bunun yüksek gelirli mükellefleri daha çok kazanmaya ve vergi sığınaklarına daha az yönelmeye teşvik ettiğini, böylelikle vergi gelirlerinin arttığını göstermektedir (Schlecht ve Adams, 1999: 13). Dolayısıyla düz oranın uygulanması, her zaman düşük bir oranın uygulanacağı anlamına gelmezken, artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması da marjinal vergi oranının çok yüksek olacağı anlamına gelmemektedir.

Artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulayan ABD'nin 1960-2011 dönemindeki her bir yıla ait vergi oranları ile bu oranlar karşısında her bir yıla ait vergi gelirlerindeki değişikliklerin gösterildiği aşağıdaki grafik bu durumu açık bir şekilde ortaya koymaktadır.



Kaynak: Patton, 2012: 1.

Grafikte ABD'nin 1960-2011 döneminde vergi oranlarındaki değişiklikler karşısında vergi gelirlerinde meydana gelen değişiklikler gösterilmiştir. Kırmızı çizgi yıllar itibariyle en yüksek marjinal gelir vergisi oranlarını gösterirken mavi çizgi yıllar itibariyle federal hükümetin toplam vergi gelirlerini göstermektedir. Grafikte göze çarpan iki temel nokta bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vergi oranlarındaki düşüş karşısında devletin gelirinin arttığı, ikincisi ise vergi oranları ve vergi gelirleri arasında güçlü bir negatif korelasyon bulunduğudur. ABD'de en yüksek vergi oranı olan %91, 1960'lı yılların başlarında uygulanmıştır ve en düşük vergi geliri de bu yıllara aittir. Yıllar itibariyle vergi oranları azaldıkça vergi gelirlerinde artış olmuştur. Nitekim 2003 yılından itibaren ABD'de en yüksek marjinal vergi oranının %35'e indirilmesi ile birlikte vergi gelirleri en yüksek düzeyine ulaşmıştır. 2013 yılından itibaren ABD'nin en yüksek marjinal gelir vergisi oranı %39,6'dır. Sistem içinde yer alan indirim, istisna ve muafiyet şeklindeki uygulamalar, vergi idaresinin etkinliği, vergi tahsil yöntemi, vergi kaçakçılığı, vergi ahlakı, vergi cennetleri gibi faktörler de doğal olarak sonucu etkilemektedir.

Düz oranlı vergi savunucuları artan oranlı tarifelerde vergi oranlarının yüksekliği nedeniyle mükelleflerin tüm gelirlerini beyan etmediklerini, yani vergiye uyumun

azaldığını, indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları nedeniyle vergi tabanının daraldığını, böylelikle vergi gelirlerinin azaldığını ifade etmektedirler. Artan oranlı vergi sisteminden düz oranlı vergi sistemine geçilmesi durumunda ise hem vergi oranının daha düşük olacağını hem de muafiyet, istisna ve indirim şeklindeki uygulamaların ortadan kalkacağını belirtmişlerdir. Böylelikle vergi tabanının genişleyeceğini, geniş bir vergi tabanı üzerine düşük bir vergi oranının uygulanmasının mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz yönde etkilemeyeceğini, sonuç olarak da beyanda bulunacak mükellef sayısının artarak devletin elde edeceği vergi gelirlerinin artacağını savunmaktadırlar. Düz oranlı vergi sisteminin vergi gelirlerini artırmadaki diğer bir önemli rolü olarak da düşük bir oran uygulanması nedeni ile vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi sığınaklarından yararlanma eğilimini azaltması gösterilmektedir.

Yukarıda belirtilmiş olan bu eğilimler esasında dik artan oranlı vergi tarifeleri ile ilgilidir. Son zamanlarda tüm ülkelerde ılımlı artan oranlı tarifelere doğru bir yönelim başlamıştır. Söz konusu tarifedeki en yüksek marjinal vergi oranları mükelleflerin eksik beyanda bulunmaları ya da hiç beyanda bulunmamalarına neden olacak derecede yüksek değildir. Örneğin ABD’de en yüksek marjinal vergi oranının %35 olduğu 2010-2012 döneminde vergi gelirleri sürekli olarak artış göstermiştir. Belki %50 ve üzerindeki bir marjinal vergi oranı vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi açısından caydırıcı olabilir. Ancak makul bir artan oranlılık mükelleflerin vergiye uyumunu artırarak vergi gelirlerinde artışa neden olabilecektir.

Düz oranlı vergide en düşük ve en yüksek gelirli mükelleflerin vergi oranı aynı olacağı için bu kez düşük gelirli mükellefin vergiye uyumu azalabilecektir. Ayrıca düz oranlı vergi sisteminde indirim, istisna ve muafiyet şeklindeki uygulamalara yer olmadığı ifade edilse bile bu sistemi uygulayan hemen hemen bütün ülkelerde bu tarz uygulamalar mevcuttur. Eğer bu indirimler önemli ölçüde uygulanırsa vergi tabanı daralacak böylece vergi gelirlerindeki azalmayı önlemek amacıyla vergi oranı yükseltmek zorunda kalınacaktır (Gale, 1998: 43-44). Ayrıca birçok düz vergi önerisinin gelir tarafsız olduğu, yani vergi gelirlerinde değişikliğe neden olmayacağı savunulmaktadır. Gelirde değişikliğe neden olmayacak bir vergi oranının belirlenebilmesi için kamu harcamaları tutarının ve izin verilen indirim tutarının göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Dileyici, 2003: 142). Bu tutarların yüksek belirlenmesi vergi oranının da artırılması anlamına gelecektir.

Artan oranlı vergi, düz oranlı vergiden daha ağır bir vergileme olarak düşünülmemelidir. Çünkü düz vergi oranı, artan oranlı bir vergi tarifesinde en yüksek dilime karşılık gelen orandan daha yüksek belirlenmiş olabilir. Bu durumda düz oran, artan oranlı tarifeden daha fazla olumsuz etki yaratacaktır. Artan oranlılığın çok kolay bir şekilde aşırıya kaçmaya elverişli bir sistem olduğu bilinen bir gerçektir. Ancak marjinal vergi oranlarının makul bir şekilde belirlenmesi ile bunun önüne geçilebilir.

3.2.2.3. Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri Açısından Karşılaştırma

1980’li yılların ortalarından günümüze kadar, birçok ülkede gerçekleştirilen vergi reformlarının büyük bir bölümü, vergi tabanının genişletilmesine ve vergi oranlarının indirilmesine odaklanmıştır. Gerçekleştirilen bu reformların en önemli amaçlarından biri, ekonomik büyümenin sağlanmasıdır. Bunun temelindeki gerekçe ise, birçok iktisatçı ve maliyecinin vergilerin ekonomik büyüme üzerinde etkili olduğu görüşünü benimsemeleridir. Bu nedenle geçmişten günümüze kadar vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerine yönelik birçok çalışma yapılmıştır.

ABD 1985 Yıllık Ekonomik Raporunda, vergi sisteminin son derece karmaşık olduğu ve daha fazla reforma ihtiyaç duyduğu ifade edilerek bunun için marjinal vergi oranlarında indirimlere gidilmesi ve vergi tabanının genişletilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Kasım 1984’te Hazine sekreterliği tarafından hazırlanan “Adalet, Basitlik ve Ekonomik Büyüme” adlı planda yer verilen 4 temel amaçtan biri ekonomik büyümedir. Söz konusu planda da ekonomik büyümenin sağlanması için marjinal vergi oranlarının indirilmesi üzerinde durulmuştur.

Literatürde yüksek vergi oranlarının uzun dönem ekonomik büyüme ve çıktı düzeyine zarar verdiği görüşünü destekleyen çalışmalardan bazıları aşağıdaki tablo ile özetlenmiştir.

Tablo 34: Vergi ve Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişkiye Yönelik Yapılan Çalışmalar

Çalışma	Kapsam	GSMH Etkisi
Cashin (1995)	1971-1988 dönemi için 23 OECD ülkesi	Vergi-GSMH oranındaki %1'lik bir artış, işçi başına üretimi %2 oranında düşürür.
Engen ve Skinner (1996)	1965-1995 dönemi için OECD ülkeleri	Vergi-GSMH oranındaki %2,5'lik bir artış, yıllık GSMH büyüme hızını %0,2 ile %0,3 oranında azaltır.
OECD-Liebfriz, Thornton ve Bibbee (1997)	1965-1995 dönemi için OECD ülkeleri	Vergi-GSMH oranındaki %10'luk bir artış, yıllık GSMH büyüme hızını %0,5 ile %1 oranında azaltır.
Bleaney, Gemmell ve Kneller (2000)	1970-1994 döneminde 17 OECD ülkesi	Bozucu vergi gelirlerinin GSMH'deki %1'lik artışı, yıllık GSMH büyüme hızını %0,4 oranında azaltır.
Foster ve Henrekson (2000)	1970-1995 döneminde zengin OECD/OECD üyesi olmayan ülke örnekleri	Vergi-GSMH oranındaki %10'luk artış, yıllık GSMH büyüme hızını %1 oranında azaltır.
Bassanini ve Scarpetta (2001)	1971-1998 döneminde 21 OECD ülkesi	Vergi-GSMH oranındaki %1'lik artış, kişi başına hasılayı %0,3 ile %0,6 oranında azaltır.
Gemmell ve Kneller (2001)	1987-1989 döneminden 1995-1997'e kadar olan 3'er yıllık dönemlerde 12 OECD ülkesi	Bozucu vergilemenin GSMH'deki %1'lik artışı, yıllık ortalama GSMH büyüme hızını %0,4 oranında azaltır.
PricewaterhouseCoopers (2003)	1970-1999 döneminde 18 OECD ülkesi	Bozucu vergilemenin GSMH'deki %1'lik artışı, yıllık GSMH büyüme hızını %0,2 ile %0,4 oranında azaltır.
OECD (2003)	1980-2000 döneminde OECD ülkeleri	Vergi-GSMH oranındaki %1'lik artış, kişi başına hasılayı %0,3 oranında ya da yatırım üzerindeki etkileri de dikkate alındığında %0,6-%0,7 oranında azaltır.

Kaynak: Tax Reform Commissions, 2006: 15.

Özetlenen literatürde ekonomik büyüme-vergi ilişkisi yer almakla birlikte, bir ülkede ekonomik büyümeyi etkileyen sermaye birikimi, teknoloji ve işgücü arzı vb. birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerden bazıları ekonomik büyüme üzerinde daha fazla belirleyici olabilmektedir. Örneğin, ABD'de ekonomik büyüme üzerine yapılan çalışmalardan bazılarında, teknoloji alanındaki yeniliklerin büyüme hızını ve geliri artırmada vergilerden çok daha fazla etkili olduğu ifade edilmiştir (Shapiro, 1996: 1). Ayrıca vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin doğrudan değil, tasarruflar ve yatırımlar kanalı ile dolaylı olduğu konusunda da bir uzlaşma bulunmaktadır.

Yukarıdaki tabloda belirtilen çalışmaların dışında vergi indirimleri ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi ele alan çalışmalar da mevcuttur. Örneğin; Tarafsız Kongre Araştırma Servisinin (Congressional Research Service-CRS) Politika Araştırma kolu tarafından gerçekleştirilen bir çalışma, II. Dünya Savaşından bu yana vergi oranları ile ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi ele almıştır. Çalışmada, en yüksek marjinal vergi oranları ve sermaye kazançları vergisi oranlarındaki son 65 yıldaki değişikliklerin ekonomik büyüme ile ilişkili olmadığı, en yüksek kanuni vergi oranlarındaki azalmanın tasarruf, yatırım ve verimlilik artışını etkilemediği sonucuna varılmıştır. Yine aynı çalışmada, en yüksek vergi oranlarındaki indirimin, gelirin zengin kesimde yoğunlaşmasına neden olarak gelir adaletsizliğini artıracığı sonucuna varılmıştır (OCPP, 2013: 1).

Oregon Center for Public Policy (OCPP) tarafından 2013 yılında gerçekleştirilen çalışma da, son 10 yılı kapsayan bulgular, yüksek gelirli hanehalkları üzerindeki vergi oranlarının ekonomik büyüme ile bağlantısı olmadığını göstermektedir. Zengin gelirli kesim için yapılan vergi indirimleri ekonomiyi canlandırmada başarısızdır. Zengin kesim üzerindeki yüksek vergiler büyüme, yatırım ve yeni iş alanları yaratmayı engellemektedir. Aksine zenginler üzerindeki vergi indirimleri, gelir adaletsizliğini artırmakta ve eğitim, sağlık, beşeri hizmetler ve kamu güvenliğini desteklemek için gerekli olan geliri azaltmaktadır (OCPP, 2013: 1).

Gale ve Samwick'e göre (2014), hem vergi sisteminin yapısı hem de gelir seviyesindeki değişiklikler ekonomik faaliyetleri etkilemektedir. Ancak tüm vergisel değişikliklerin ekonomik büyüme üzerindeki etkileri eşdeğer değildir. Vergi indirimleri; çalışma, tasarruf ve yatırımları teşvik ederek ekonomik büyümeyi artırma potansiyeli sunmaktadır. Buna karşılık bu politika tek başına uygulandığında bütçe açıklarını artıracaktır. Açıktaki artış ise, ulusal tasarrufları azaltacak ve yatırımları negatif şekilde etkileyecektir. Dolayısıyla vergi indirimlerinin net etkisi teorik olarak belirsizdir.

Piketty ve diğerleri (2011), 1960-2010 zaman periyodu için 18 OECD ülkesinin vergi oranları ve ekonomik büyüme oranlarını değerlendirmişler ve ele alınan dönemde kişi başına reel GSMH'deki büyüme ve en yüksek marjinal vergi oranındaki düşüş arasında bir bağlantıya dair kanıt bulamamışlardır.

Düz oran taraftarlarına göre, artan oranlı tarife yapısı tasarruf ve yatırım eğilimi yüksek olan üst gelir grupları üzerinde ağır vergi yüküne neden olmakta, sıkı çalışma, risk alma ve girişimciliği caydırmakta ve ekonomik büyümeyi yavaşlatmaktadır. Yine düz oran taraftarlarına göre, düz oranlı vergi üretken olan ve daha fazla kazanan mükellefleri yüksek vergi oranlarıyla cezalandırmaması nedeniyle ekonomik büyümeyi teşvik etmektedir (Moreno, 2014). Ayrıca artan oranlı vergi sisteminde faiz, kâr payı ve sermaye kazancı gibi değerlerden vergi alınmasının tasarrufların maliyetini artırarak, bireysel tercihleri olumsuz yönde etkilediği, düz oranlı vergi sisteminin ise bu tür gelirleri genellikle vergi dışı bırakması nedeniyle özellikle yüksek gelirli kesimin tercihlerini olumsuz şekilde etkilemediği savunulmaktadır.

Johansson ve diğerleri tarafından gerçekleştirilen bir çalışmada, artan oranlı vergi sistemlerinin ekonomik büyüme üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğu ifade edilmiştir. Buna göre, gelir arttıkça vergi oranlarının artması yatırım, girişimcilik, finansal risk alma gibi ekonomik büyümenin lokomotifleri olan ve daha çok yüksek gelirli kesimin üstlendiği faaliyetleri caydırmaktadır (Johansson ve diğerleri, 2008: 29).

Rhee (2012: 23) yapmış olduğu çalışmada, ABD'nin 1979'dan 2004'e kadar olan dönemde ekonomik büyüme ve gelir vergisinin artan oranlılığı arasındaki ilişkiyi analiz etmiştir. Eş zamanlı regresyon analizi sonucunda, ekonomik büyüme ve gelir vergisinin artan oranlılığı arasında çift taraflı herhangi bir nedensellik ilişkisi bulunamamıştır. Ancak üç yıl sonra gelir vergisinin artan oranlılığının büyüme oranı üzerinde önemli bir negatif etkiye sahip olduğu sonucuna varılmıştır.

Weismann'a göre ise (2008: 1), artan oranlı vergileme daha güçlü bir ekonomik büyüme sağlamaktadır. Devlet giderleri için kimin ne kadar vergi ödemesi gerektiği en temel adalet sorunudur. Artan oranlı vergiler, alt gelir gruplarında talebi artırarak, üst gelir gruplarında ise yatırımı teşvik ederek daha güçlü bir ekonomi yaratmaya yardımcı olabilir. Artan oranlı vergi tarifesi tüketici faaliyetlerini de canlandırır. Gelir düzeyi arttıkça, marjinal tüketim eğilimi azalmaya başlar. Bu nedenle yüksek gelirli üzerindeki vergi yükü artarken düşük gelirli üzerindeki vergi yükü azalacağı için ekonomik talep canlanır.

Gelir üzerinden alınan vergilerden yapılan indirimler, tarife farklılaştırmaları, muafiyet ve istisnalar gibi vergisel kolaylıklar yoluyla ekonomik büyümeye olumlu katkıda bulunmak mümkündür. Bu tarz uygulamalar verginin tasarruflar ve yatırımlar üzerindeki muhtemel olumsuz etkilerini bertaraf etme özelliğine sahiptir. Vergileme aracılığıyla bireylerin satın alma güçlerinde meydana gelen azalma, sağlanan bu imkanlarla giderilebilmekte ve böylece gelirin tasarruf ve yatırımlara yönlendirilmesi mümkün olabilmektedir (Demircan, 2003: 108). Ancak söz konusu uygulamaların vergi tabanını daraltıp adaletsizliğe yol açtığı hesaba katılacak olursa, tüm mükelleflere yönelik genel bir vergi indirimi daha makul sonuçlar doğurabilecektir.

Yukarıda ifade edildiği gibi literatürde ekonomik büyüme ve vergi oranları ile ilgili olarak yapılan çalışmaların önemli bir kısmında, ekonomik büyümenin sağlanabilmesi için marjinal vergi oranlarında indirimle gidilmesi savunulmuştur. Ancak bu, ekonomik büyümenin düz oran ile sağlanacağı anlamına gelmemektedir. Birçok iktisatçı ve maliyeci düz oranlı vergilemenin tek ve düşük bir oran uygulanması nedeniyle artan oranlı tarifeden daha avantajlı olduğunu savunmaktadır. Ancak söz konusu düz oranın ne olacağı, ya da uygulanan vergi oranının neye göre düşük veya yüksek olduğu konusunda bir görüş birliği bulunmamaktadır. Zira düz vergi oranının tek bir oranı ifade etmesine rağmen bu yüksek bir oran da olabilir. Ayrıca birçok ülkenin en yüksek marjinal vergi oranları geçmişten günümüze kadar sürekli olarak azalarak makul seviyelere inmiş bulunmaktadır. Günümüzde artan oranlı tarife uygulayan bir çok ülke için, en yüksek marjinal vergi oranının ekonomik büyümeyi olumsuz etkileyeceğini ifade etmek doğru değildir. Zira artan oranlı verginin üst gelir grupları üzerinde ağır vergi yüküne neden olması durumu dik artan oranlı tarife için geçerli olabilecektir. Buna karşın ılımlı artan oranlı bir tarife üst gelir grupları üzerinde ağır vergi yüküne neden olmayacaktır. Ayrıca bilindiği gibi düz oranlı vergide vergi dışı tutulan faiz, kâr payı ve sermaye kazançları zengin kesimin gelirini oluşturmaktadır. Bu gelir unsurlarının vergi dışı tutulması vergi yükünün orta gelirli kesim üzerinde kalmasına yani adaletsizliğe neden olacaktır.

Düz ve artan oranlı vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini karşılaştıran çalışmaların büyük bir çoğunluğunda ulaşılan sonuçlar, vergi indirimlerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisine yönelik sonuçlarla oldukça benzerdir. Tüketime oranla tasarrufun maliyetini azaltan bir vergi indirimi sermaye birikimini hızlandırarak, üretim,

milli gelir ve toplam talepte artışa yol açabilecektir. Uygulanacak olan vergi oranına ve temel indirim tutarına göre değişmekle birlikte genel olarak düz oranlı vergilerin artan oranlı vergilere göre ekonomik büyüme üzerinde daha olumlu etkileri olduğu savunulmaktadır. Ancak ekonomiyi olumsuz şekilde etkileyen vergileme marjinal vergi oranlarının çok yüksek olduğu ağır vergilemedir. Artan oranlı vergilemenin ağır vergileme anlamına gelmediği göz önünde bulundurulmalıdır.

3.3. Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Avantaj ve Dezavantajları

Yukarıda yapılan karşılaştırmalar bağlamında takip eden kısımda düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin avantaj ve dezavantajlarına değinilmiştir.

3.3.1. Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Avantaj ve Dezavantajları

Düz oranlı vergi, daha öncede ifade edildiği gibi, Doğu Avrupa'daki eski komünist ülkeler ile dünya çapındaki bazı küçük ülkelerde uygulanmaktadır. Bunun temel nedenlerinden biri, bu ülkelerden bazılarının yoksul ve yerli sermayeden yoksun olmalarıdır. Dolayısıyla bu ülkeler yabancı yatırımcıları çekebilmek amacıyla düşük ve düz oranlı bir vergi uygulamaktadır. Örneğin; Doğu Avrupa'da düz oranlı vergi tarifesi uygulayan ülkelerden Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Letonya, Makedonya, Romanya ve Ukrayna ciddi şekilde yatırım sermayesinden yoksun bulunmaktadır.

Düz oranlı vergi tarifesi uygulayan ülkelerden bazılarının bu sistemi uygulamalarının bir diğer nedeni küçük olmaları ve vergi idarelerinin yeterince gelişmemiş olması dolayısıyla bu ülkelerde artan oranlı vergi tarifesini yürürlüğe koymanın ve uygulamanın zor olmasından kaynaklanmaktadır. Nitekim Jamaika, Tuvalu, Grenada, Mauritius, Timor-Leste, Belize ve Seyşeller gibi küçük devletlerin idari açıdan basitlik çerçevesinde düz oranlı vergi tarifesi uygulamaları haklı görülebilir. Diğer bir ifadeyle bir ülke oldukça küçükse ve vergi idaresinin artan oranlı bir vergi sistemini etkin bir şekilde yönetmesi mümkün değilse bu ülkelerde düz oranlı verginin uygulanması doğru bir tercih olabilir.

Düz oranlı verginin sözü edilen ülke ve devletler ile vergi sistemini baştan inşa eden ülkeler dışında, başta ABD olmak üzere, Batı Avrupa'ya uygun olmadığı yönünde genel bir kanı bulunmaktadır. Çünkü gelişmiş ülkeler yeterli sermayeye ve iç yatırım gücüne sahip bulunmaktadır. Günümüzde ülkelerin büyük bir çoğunluğunun kişisel gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulaması da bunu açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Aşağıdaki Tablo 35'te düz oranlı vergi tarifesinin avantaj ve dezavantajları özetlenmiştir.

Tablo 35: Düz Oranlı Vergi Tarifesinin Avantaj ve Dezavantajları

Avantajlar	Dezavantajlar
<ul style="list-style-type: none"> • Tüm gelir üzerine tek bir vergi oranının uygulanmasını öngördüğü için anlaşılması ve uygulanması kolaydır. • Hem vergi idaresi hem de vergi mükellefleri açısından vergileme sürecinde ortaya çıkacak olan işlem, donanım, uyum maliyeti gibi maliyetleri azaltmaktadır. • Vergi indirimi, istisnası ve muafiyeti şeklindeki ilkelere yer verilmemesi ya da sınırlı sayıda yer verilmesi nedeniyle vergi mevzuatını ve bürokrasisini azaltmaktadır. • Yüksek gelir gruplarının vergi yükünü azalttığı için bu kesimin gelirini gizleyerek ya da düşük beyan ederek vergi kaçırma şeklindeki faaliyetlere girişmesinin önünü kesmektedir. • Vergi uzmanı, muhasebeci ya da vergi danışmanından yararlanma ihtiyacını ortadan kaldırdığı için, vergi mükellefleri açısından parasal tasarrufa neden olmaktadır. • Kanun yapıcıların, bir takım kişisel yakınlıklar karşılığında vergisel boşluklar oluşturma girişimlerini ortadan kaldırmaktadır. • İşletmelerin, vergi kanunlarını çarpıtmaya çalışmak yerine piyasaya ya da ortaklarına daha iyi hizmet götürme arayışına girmelerine olanak sağlamaktadır. • İlave kazancı daha yüksek bir oranda vergilendirmediği için yatırım ve büyümeyi teşvik etmektedir. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ödeme gücü ve fedakârlıkta eşitlik ilkeleri ile bağdaştırılamaz. • Standart bir indirimle yer verilerek gizli artan oranlılık kazandırılrsa dahi, düşük gelirden yüksek gelire gidildikçe katlanılan fedakârlık giderek azalan oranlarda artmaktadır. • Vergi yükünü yüksek gelirli kesimden orta ve düşük gelirli kesime kaydırarak gelir dağılımındaki adaletsizliği daha da artırmaktadır. • Yüksek gelirli kesimin gelirinin büyük kısmını oluşturan faiz, kâr payı ve sermaye kazançlarını vergi dışı tutarak vergi yükünü düşük gelirli kesim üzerinde bırakmaktadır. • Ekonomik ve sosyal şartlar göz önünde bulundurulduğunda aşırı ya da yüksek olarak nitelendirilen vergi oranlarına düz oranlı tarifede de rastlamak mümkündür. • Devletin, örneğin; daha fazla enerji tasarrufu sağlayan bir ev yapımına vergi indirimi sağlanması şeklindeki arzu edilebilir faaliyetlerinin teşviki amacıyla vergi kanununun kullanılmasını engeller. • Binlerce kamu çalışanı ve vergi uzmanının işini kaybetmesine ya da iş olanaklarında ciddi bir düşüşe maruz kalmasına neden olabilir. • Düz oranlı vergiye geçişin devlet gelirleri üzerindeki etkilerini doğru bir şekilde tahmin etmek oldukça zordur.

Mükelleflerin gelir düzeylerine bakılmadan tüm gelir üzerine tek bir vergi oranının uygulanması, vergi indirim, istisna ve indirim uygulamaları ile vergisel boşlukların bulunmaması düz oranlı vergi sistemini ilk bakışta cazip ve basit hale getirmektedir. Ancak gerçekte durum görüldüğü gibi basit değildir. Örneğin; geliri ne oluşturmaktadır? ABD’de uzun dönem sermaye kazançları, uzun dönemli yatırımları teşvik etmek amacıyla kısmen düzenli gelirden daha düşük oranda vergilendirilmektedir. Düz oranlı vergi adı altında bu durum sürdürülebilir mi? Benzer şekilde işletme kazancı açısından durum yalnızca büyük işletmeler açısından karmaşık değildir. Küçük, yarı zamanlı bir işletmeden gelir elde edilmesi durumunda da vergiye tabi gelirin saptanabilmesi açısından giderler indirim konusu yapılmaktadır. Ancak gerçek bir düz oranlı vergi hiçbir indirim ve istisnayı kabul etmemektedir. Gerçekte, işletme kazancı ilave kurallar gerektirmektedir.

Herkesi kapsayan düz oranlı bir vergi, çok az miktarda vergi ödeyen ya da hiç gelir vergisi ödemeyen çoğu düşük gelirliler üzerindeki vergi yükünü artıracaktır. Tüm bu nedenlerle, aslında mevcut olan düz oranlı vergi önerilerini “değiştirilmiş” ya da “yeniden şekillendirilmiş” düz oranlı vergi önerileri olarak tanımlamak daha doğru olacaktır. Düz oranlı vergi sisteminin bu varyasyonları genellikle belirli bir gelir seviyesinin altındaki mükelleflerin vergi ödememesi, belirli indirimlere izin verilmesi (hayır amaçlı katkılar ya da ev ipotek kesintileri gibi), işletme kazancı için farklı kurallar ya da en azından farklı oranlar belirlenmesi uygulamalarını içermektedir (Sonic, 2013: 1). Burada belirli bir gelir seviyesinin altındaki mükelleflerin vergi ödememesi, vergi sistemini artan oranlı hale getirmektedir.

Bazı ülkelerde düz oranlı vergi fikrinin kabulünden sonra çarpıcı bir ekonomik büyüme gözlemlendiği yönünde görüşler mevcuttur. Bu durum özellikle Sovyetler Birliği’nin çöküşünden bu yana geçerlidir. Eskiden Sovyet komünist kontrolü altında bulunan ülkelerin, kapitalizme adapte olarak düz oranlı vergiyi vergi sistemlerinin bir parçası haline getirmelerinden sonra önemli düzeyde ekonomik büyüme gerçekleştirdikleri savunulmaktadır. Ancak düz oranlı vergi başarı öykülerinde görülen ekonomik büyümenin ne kadarının gerçekten düz oranlı vergi nedeniyle gerçekleştiğini belirleme olanağı bulunmamaktadır. Siyasi değişiklikler ve diğer ekonomik reformlar nedeniyle, ülkelerin büyük bir çoğunluğu hemen hemen her vergi planının altında büyümeyi görebilirler. Ayrıca ekonomik büyümeyi etkileyen tek değil birçok faktör bulunmakta ve vergi

oranlarındaki değişiklikler ekonomik büyümeyi doğrudan değil dolaylı olarak etkilemektedir (Sonic, 2013: 1).

Düz oranlı verginin en önemli dezavantajı, vergi yükünü düşük gelirli kesim üzerine kaydırmasıdır. Düz orandan bahsedilirken genellikle %10 gibi düşük bir vergi oranı üzerinden örneklendirme yapılmaktadır. Bu oran düşük gelirli kesim için gelirinin önemli bir kısmını teşkil ederken yüksek gelirli kesim için gelirinin çok küçük bir kısmına denk gelmektedir. Düşük ve orta gelirli kesimin gelirinin büyük bir kısmı ücret gelirinden oluşurken, yüksek gelirli kesimin gelirinin büyük kısmı, düz oranlı verginin vergi dışı bıraktığı, kâr payı ve sermaye kazançlarından oluşmaktadır. Bu durum yüksek gelirliler üzerindeki vergi yükünün düşük ve orta gelirli kesim üzerine kayması anlamını taşımaktadır. Düz vergi oranının %30-%40 gibi yüksek bir oran olması durumunda da vergi yükü yine düşük gelirli kesim üzerinde kalacaktır. Düz oranlı vergi taraftarlarının savunduğu gibi asgari geçim indirimini uygulaması ile düşük gelirli kesimin vergi yükü azaltılabilir ya da tamamen ortadan kaldırılabilir. Ancak vergi yükünün yüksek gelirli kesimden orta gelirli kesime kayması durumu yine de devam edecektir. Ayrıca vergi muafiyet ve istisnalarının genellikle düşük gelirliler için getirildiği hesaba katılacak olursa, düz oranlı vergide bunların olmaması, düşük gelirlileri negatif şekilde etkileyecektir.

Daha öncede ifade edildiği gibi düz oranlı vergi ile ilgili olarak yukarıda sayılan avantajlar, küçük düzenlemelerle birlikte artan oranlı tarife ile de gerçekleştirilebilir. Önemli olan tarifedeki dilim sayısını, dilim genişliklerini, dilimlere karşılık gelen oranları doğru belirleyebilmektir.

3.3.2. Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Avantaj ve Dezavantajları

Düz oranlı vergi tarifesinde olduğu gibi artan oranlı vergi tarifesinin de kendi içinde bir takım avantaj ve dezavantajları mevcuttur. Bunlar aşağıdaki Tablo 36 ile özetlenmiştir.

Tablo 36: Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Avantaj ve Dezavantajları

Avantajlar	Dezavantajlar
<ul style="list-style-type: none">• Ödeme gücü ve fedakârlıkta eşitlik ilkelerine uygundur.• Vergi yükünü, ödeme gücü az olan düşük gelirli gruptan, ödeme gücü fazla olan yüksek gelirli gruba doğru kaydırarak, gelirin yüksek gelirli gruptan düşük ve orta gelirli gruba doğru yeniden dağılımını sağlar.• Toplumda ödeme gücü fazla olan daha fazla vergi ödeyeceği için adalete hizmet eder.• Sınıflar arasındaki uçurumu sınırlayarak, en azından teoride siyasi ve sosyal istikrarsızlığı önler.• Çoğu ekonomist, devletin en fazla geliri artan oranlı vergilerden elde ettiğini savunmaktadır.• Mükelleflerin gelirleri düştüğünde ödeyecekleri vergi de düşecektir. Bu nedenle düşük ve orta gelirli mükellefler için koruma sağlamaktadır. Ayrıca yüksek gelirli mükellefler de gelirleri düştüğünde daha düşük dilime denk gelecekleri için onlarında vergi yükü azalacaktır.	<ul style="list-style-type: none">• Gelir dilimlerini ve dilimlere karşılık gelen oranları belirlemede objektif bir kriter bulunmamaktadır.• Enflasyonun hâkim olduğu ekonomilerde gelir dilimi sürüklenmesine⁹ neden olabilir.• Siyasi iktidarlar tarafından kötüye kullanılabilir.• İlave kazançlar daha yüksek oranlarda vergilendirildiği için işletme yatırımlarını ve büyümeyi caydırabilir.• Artan oranlı vergilemenin, tüm mükelleflere eşit bir şekilde davranmadığı için anayasaya aykırı olduğu konusu tartışmaya açıktır.• Vergi oranlarının son derece yüksek olduğu dik bir artan oranlı vergi tarifesi, zengin mükelleflerin aşırı vergilemeden kaçınmak amacıyla boşluklar bulmalarına, geliri gizlemelerine, vergi sistemi daha yumuşak ülkelere yönelmelerine neden olabilir.• Ekonominin tam istihdama ulaşmasını engeller.

Gelir üzerine artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması ve bunun geliştirilmesi 19. yüzyılın sonları ile 20. yüzyılda vergilendirme alanındaki en önemli gelişmelerden biri olmuş ve bu kurum eşitsizliklerin azaltılmasında önemli bir rol oynamıştır. Ancak günümüzde artan oranlı vergi sistemine bakıldığında ülkeler arasındaki vergi rekabetinin tehdidi altında olduğu görülmektedir.

Genel olarak artan oranlı vergi tarifesi ile ilgili tartışmalara bakıldığında; bir tarafta bu tarifenin en aşırı ölçüsünü ele alarak bu tarife türünden ciddi anlamda endişe duyanların diğer tarafta ise sosyal devlet ve adil gelir dağılımı fonksiyonu açısından bu tarifenin vergi sistemi içerisinde mutlaka yer alması gerektiğini ifade edenlerin yer aldığı görülmektedir. Aslında her iki tarife türü de kullanılma şekline ve niyetine göre faydalı ya da zararlı hale

⁹ Enflasyon nedeniyle bireylerin gelirlerinin nominal olarak yükselerek daha yüksek bir gelir dilimine sürüklenmesi ve dolayısıyla daha yüksek vergi oranlarına tabi tutulması durumudur.

getirilebilir. Burada önemli olan bu aracı ondan beklenen fonksiyonlar dâhilinde faydalı bir şekilde kullanabilmektir.

Artan oranlı vergi tarifesinin en önemli dezavantajı, gelir dilimlerinin ve bu dilimlere karşılık gelen oranların belirlenmesinde objektif bir ölçütün olmamasıdır. Tarife basamaklarının, basamaklara karşılık gelen oranların, dilim sayısının, tarife genişliklerinin, uzunluk ve yükseklik farkının belirlenmesinde hangi ölçütün esas alınacağı, bunların neye göre belirleneceği konusunda herhangi bir kıstas bulunmamaktadır. Örneğin 10.000 TL gelir üzerinden %10 oranında vergi alınması durumunda 20.000 TL ya da 50.000 TL gelir üzerinden % kaç oranında vergi alınması gerektiği konusunda herhangi bir ölçü mevcut değildir. Bu açıdan burada öne sürülebilecek olan tek unsur, daha yüksek gelir elde eden kişilerin oransal olarak daha fazla vergi ödemeleri gerektiğidir. Ancak ne kadar fazla sorusunun yanıtını verememektedir. Bu nedenle artan oranlılığın yapısı genel olarak subjektif değerlendirmelere dayalı olarak siyasi iktidarlar ve bürokrasi tarafından belirlenmekte ve dolayısıyla bu durum mevcut artan oranlı vergi tarifelerindeki keyfiyeti gözler önüne sermektedir.

Artan oranlı vergi sisteminde zengin kesim olarak da ifade edilen yüksek gelirli kesimin kendi çıkarlarına uygun düşecek şekilde artan oranlı vergi tarifesinin yapısını ve şeklini belirleme amaçlı lobicilik faaliyetlerinde bulunmaları da olanak dâhilindedir. Ayrıca artan oranlı vergi sisteminin en önemli dezavantajlarından biri de çok sayıda muafiyet, istisna ve indirim şeklindeki vergisel kolaylığa olanak sağlamasıdır. Aslında artan oranlı vergilere yöneltilen birçok eleştirinin temelinde bu vergisel kolaylıklar yatmaktadır. Örneğin, artan oranlı verginin basit olmadığı yönündeki görüşün temel nedeni bu vergi sisteminde çok sayıda vergisel kolaylığa yer verilmiş olmasıdır. Artan oranlı vergi sisteminde vergi tabanının dar olması, artan oranlı tarifenin yatay adaleti zedelediği şeklindeki eleştirilerin temel nedeni de yine söz konusu vergisel kolaylıklardır.

İfade edilen tüm dezavantajlarına rağmen, artan oranlı vergi tarifesi geniş bir kesim tarafından savunulmaktadır. Her şeyden önce vergi yükünün bireyler arasında adil dağıtılması ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmeyi, ödeme gücü ilkesine göre vergilendirme ise artan oranlı vergi tarifesinin uygulanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla

yüksek gelirli kesimi düşük gelirli kesimden daha yüksek oranlarda vergilendirerek gelirin yeniden dağılımını da sağlamaktadır.

Nitekim vergi ödeme gücü ile gelir arasındaki ilişki ile ilgili olarak objektif olarak nitelendirilebilecek bir ölçü ortaya konulamadığına göre, artan oranlı vergi tarifesine yöneltilen eleştirileri doğrulayacak sağlam ve inandırıcı temellerin de ortaya konulması kolay olmayacaktır. Doğal olarak, artan oranlı vergilemenin dayandığı kuramlar eksik olduğu kadar, bu tarifeye yöneltilen eleştiriler de çoğu kez aşırıya kaçmaktadır.

3.4. Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Değerlendirilmesi

Düz oranlı vergi sisteminin düşük ve orta gelirli sınıf üzerindeki vergi yükünü artırmaksızın bir önceki sistemle aynı miktarda gelir sağlaması mümkün görünmemektedir. Çünkü söz konusu sistemde yüksek gelirli kesimin gelirini oluşturan faiz, kâr payı ve sermaye kazançları vergi dışı tutulmaktadır. Dolayısıyla belirli bir geliri elde etmek için düşük ve orta gelirli kesim üzerindeki vergi yükünü artırmak gerekecektir. Bu da mevcut adaletsizliğin daha da artması anlamını taşıyacaktır.

Düz oranlı vergi tarifesi ilk bakışta oldukça basit ve adil görünmektedir. Bu sistemde herkes aynı oranda vergi ödemekte ve devlete aynı oranda katkıda bulunmaktadır. Ancak düz oranlı verginin herkes için adil olup olmadığı cevaplandırılması gereken önemli bir sorudur. A ve B olarak adlandırılan iki mükelleften A haftada 100 dolar kazanırken, B haftada 1.000 dolar kazanmaktadır. A, yalnızca hayatını devam ettirebilmesine yetecek kadar bir gelir elde etmekte ve bu nedenle harcamalarına dikkat etmek zorunda kalmaktadır. Devletin uyguladığı vergi oranının %10 olduğu ve vergilerin her hafta ödendiği varsayıldığında, A haftada 10 dolar vergi öderken, geri kalan 90 dolar ile zorunlu ihtiyaçlarını karşılamaktadır. B haftada 100 dolar vergi ödemekte ve A ile aynı şekilde harcamada bulunduğu takdirde geriye 810 doları daha kalmaktadır.

Örnekte de görüldüğü gibi düz oranlı vergi uygulaması A açısından adaletsizdir. A'nın B kadar katkıda bulunması gerekmemektedir. Ancak vergi A mükellefi için adaletsizdir. Gerçek ya da değiştirilmiş haliyle düz oranlı vergi sistemi, düşük gelirli kesim üzerine epey bir yük yüklemektedir. Bu, geçimini sağlamaya çalışan insanlar için durumu

daha da zor hale getirmektedir. Bazıları zenginlerin daha az vergilendirilmesinin yatırımları daha fazla teşvik edeceğini savunmaktadır. Ancak bu, düz oranlı vergi uygulaması için geçerli bir argüman olamayacağı gibi aynı sonuca ılımlı bir artan oranlı tarife ile de ulaşmak mümkündür.

Ekonomik ve sosyal şartar gözönünde bulundurulduğu takdirde aşırı ya da yüksek olarak nitelendirilen vergi oranlarına yalnızca artan oranlı vergi tarifesinde değil, düz oranlı tarifede de rastlanılabileceği görülecektir. Örneğin %35 ya da %40 oranında uygulanacak olan düz oranlı bir verginin, vergi oranları %10, %15, %20, %25 şeklindeki artan oranlı bir vergi tarifesinden daha aşırı ya da daha yüksek olduğu ortadadır. Ayrıca %35 ya da %40 oranı, asgari geçim indirimini uygulansa dahi düşük gelirli bir mükellef için oldukça yüksek bir orandır. Yüksek gelirli kesimin gelirinin büyük bir çoğunluğu vergi dışı kalacağı için vergi yükü tamamen düşük ve orta gelirli kesim üzerinde kalacaktır.

Konuya farklı bir açıdan daha bakıldığında, örneğin en düşük dilime uygulanan oranın %10, en yüksek dilime karşılık gelen oranın ise %40 olduğu artan oranlı bir tarifeden %20 oranının uygulanacağı düz oranlı bir tarifeye geçilmesi durumunda, yüksek gelirli mükellef için %20 oranında bir tasarruf (kazancının büyük kısmının faiz, kâr payı ya da sermaye kaancından oluşması durumu dikkate alınmadığında) söz konusu olacaktır. Ancak en düşük gelirli mükellef için %10 olan oran %20'ye çıkacaktır. Bu durumda yine yüksek gelirli kesimin vergi yükü azalırken, düşük gelirli kesimin vergi yükü artmaktadır.

Toplumun en varlıklı kesiminin kısmen de olsa vergi dışı tutulması, vergilendirme konusundaki fikir birliğine zarar verecektir. Çünkü bu durum toplumsal hiyerarşinin en üst kademesinde yer alanlara azalan oranlı bir vergi tarifesinin uygulanması anlamına gelecektir. Dolayısıyla düşük ve orta gelirli kesim, yüksek gelirli kesimden daha fazla vergi ödemeyi reddedecektir. Bu nedenle vergi sisteminin asgari düzeyde dahi olsa artan oranlı vergi sistemini koruması, özellikle de yüksek gelirli kesime uygulanacak vergi oranlarının açık bir şekilde azalan oranlı bir hal almasına olanak tanımaması gerekmektedir.

Kişisel gelir vergisi gibi mükellefin mali gücüne sıkı sıkıya bağlı olan bir vergide uygulanması gereken tarife türü artan oranlı vergi tarifesidir. Çünkü mükellefleri ödeme

güçlerine göre vergilendirerek az kazananın daha az, çok kazananın ise daha fazla vergi ödemesini öngörmektedir. Ancak bazı eksiklikleri bulunmaktadır. Genel olarak bakıldığında, başta ABD olmak üzere artan oranlı vergi tarifesi uygulayan ülkelerin vergi kanunları oldukça karmaşıktır ve geniş ölçüde basitleştirilmeye ihtiyacı bulunmaktadır. Hangi ülkede uygulanırsa uygulansın, sistem, vergi yükümlülüğünden kaçmaya ya da kaçınmaya neden olabilecek birçok boşluk, indirim, istisna ve muafiyet uygulaması ile vergi sığınakları barındırmaktadır. Ayrıca ortalama bir vatandaşın devlete ne kadar vergi ödeyeceğini hesaplayabilmesi için uzmanlık düzeyinde bilgiye sahip olması gerekmemelidir. En yüksek vergi oranının vergi göçünü teşvik etmeyecek, tasarrufları ve yatırımları engellemeyecek düzeyde olması gerekmektedir.

Artan oranlı vergi tarifesi, modern anlamda yeniden dağılımda son derece önemli bir role sahiptir. Vergi oranı nüfusun çoğunluğu açısından düz bir orana yakın seyretse, en yüksek gelirliler ve en büyük servet sahipleri üzerindeki vergi oranının hissedilebilir bir düzeyde artması ya da azalması eşitsizlik düzeyini ciddi anlamda ekileyecektir.

Aşağıdaki tablodan, düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin çeşitli faktörler açısından değerlendirilmesi sonucunda, artan oranlı vergi tarifesinin düz oranlı tarifeden birçok açıdan daha üstün olduğu açık bir şekilde görülmektedir.

Tablo 37: Düz ve Artan Oranlı Tarifelerin Çeşitli Açılardan Değerlendirilmesi

	Artan Oranlı Vergi	Düz Oranlı Vergi
Kapitalist veya Sosyalist	Bazı ekonomistler, artan oranlı vergilemenin, servetin, zenginden fakire doğru dağıtılması anlamına gelen, servetin eşit dağılımını hedefleyen sosyalist ideolojiden ödünç aldığına inanmaktadırlar.	Diğer taraftan, düz oranlı vergi, kapitalizmin temel ilkesi olan sermaye sahipliğini teşvik edici görüldüğü için kapitalizm yanlısıdır.
Servetin Marjinal Faydası	Ekonomistler, artan oranlı vergilemenin gelirin azalan marjinal faydası ilkesine dayandığına inanmaktadırlar. Her yeni doların sağladığı fayda bir öncekine göre daha azdır. Ancak fakirler için ilave olarak kazanılan her dolar, onun faydasını artırmaktadır. Zenginlerin daha fazla vergi ödemesinin nedeni budur.	Düz oranlı vergileme, gelirin azalan marjinal faydası ilkesini kabul etmemektedirler.
Yoksullar için Faydaları	Birçok uzman, artan oranlı vergilemenin az kazanan ya da vergi ödeme gücü bulunmayan fakir kişiler üzerindeki vergi yükünü azalttığı için faydalı olduğunu savunmaktadırlar.	Düz oranlı vergilemede herkesin gelirinin belirli bir yüzdesini vergi olarak ödemesi nedeniyle bu sistem, düşük gelirli grupların ödeme kapasitesini dikkate almamaktadır. Ekonomistler bu durumun özellikle en fakir çalışan üzerinde gereksiz bir yük oluşturacağına inanmaktadırlar.
Servetin Eşit Dağılımı	Artan oranlı vergileme zengin sınıf ile fakir sınıf arasındaki uçurum açısından bir nevi köprü görevi görmektedir. Gelir artışı ile artan vergi oranı, zenginin daha fazla vergi ödemesi anlamına gelmekte ve oluşan bu gelir fakirlerin yararına kullanılabilir.	Servetin eşit dağılımı, hiçbir muafiyete tabi tutulmadan en fakir kişinin bile vergilendirilmesini içeren düz oranlı vergi politikasının amaçlarından biri kesinlikle değildir.
Ekonomiye Faydaları	Gün geçtikçe daha fazla ekonomist artan oranlı vergilemenin ekonomi için faydalı olduğuna inanmaktadır. Hatta ünlü ekonomist Adam Smith, “Ulusların Zenginliği” adlı eserinde artan oranlı vergilemenin, toplamda ekonomik büyümeye katkı sağladığını ifade etmiştir.	Hiçbir vergileme yönteminin ideal olarak nitelendirilememesine rağmen, ABD’deki ekonomistlerin hemen hemen %80’i düz oranlı vergilemenin aksine artan oranlı vergilemenin ekonomi için faydalı olduğu görüşüne sahiptirler.
İstihdam Olanakları Üzerindeki Etkileri	Artan oranlı vergilemenin uygulandığı ekonomilerde daha iyi istihdam olanakları ve daha yüksek bir istihdam oranı gözlenmiştir. Ayrıca durgunluk vb. faktörler nedeniyle işini kaybetme durumunda kişiler üzerindeki vergi yükü azalmakta ya da ortadan kalkmaktadır.	Ekonomistler, genel olarak düz oranlı vergileme politikasının istihdam oranı ve istihdam olanaklarının yaratılmasında dost yanlısı olmadığı görüşündedirler.
Vergilemede Basitlik	Artan oranlı vergilemede gelir çeşitli gruplara ayrıldığı (gelir dilimleri) ve indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının çok fazla olması nedeniyle süreç çok uzun ve karmaşık hale gelmektedir.	Düz oranlı vergilemede kartpostal büyüklüğünde beyannamelerin olması vergi beyannamelerinin doldurulmasını basitleştirmektedir.
Kamu Geliri	Artan oranlı vergi sistemi, devletin daha fazla gelir elde edenden daha fazla vergi almasına olanak sağlamaktadır. Böylelikle, herkesten aynı oranda vergi alınması durumuna kıyasla daha fazla gelir elde edilmesini sağlar.	Düz oranlı vergileme politikasının hâkim olması durumunda, ancak vergileme sürecinde boşlukların olmaması ve her mükellefin vergi ödemesi halinde devlet tarafından elde edilen gelir artmaktadır.

Kaynak: Mukherjee, 2011’den yararlanılmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Modern maliye görüşünde, artan oranlı vergilerin daha adil olduğu ve bu nedenle de vergi tarifesinin artan oranlı olarak düzenlenmesinin gerekliliği ileri sürülmüştür. Ancak 1980 sonrasında bazı ülkelerde yapılan vergi reform çalışmaları kapsamında artan oranlı vergi tarifesine alternatif olarak düz oranlı vergi tarifesinin de uygulanabilirliği konusu tartışılmaya başlanmıştır. Tartışmaların odağında, vergi tarifelerinde vergi matrahına uygulanan oranların düz mü yoksa artan oranlı mı olmasının daha adil olacağı sorusu yer almaktadır.

Vergi sistemlerinden beklenen temel fonksiyon, vergi adaletini gerçekleştirebilmeleri ve mükelleflerin kişisel durumlarına uyum sağlayabilmeleridir. Bu niteliklere uygun olarak nitelendirilebilecek vergiler, dolaysız vergilerdir. Çünkü dolaylı vergide ödeme gücü bulunan ya da bulunmayan, az ya da fazla olan kişilerden kimlerin verginin muhatabı olacağı önceden kestirilemez. Oysa dolaysız vergide, özellikle de gelir vergisinde, matrahın büyüklüğüne, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarına göre farklı uygulamalarla daha adaletli bir vergi uygulaması sağlanabilir. Dolayısıyla gelir vergisi gibi mükelleflerin mali gücüne sıkı sıkıya bağlı olan bir vergide vergi tarifesinin belirlenmesi büyük önem arz etmektedir.

Dünya'da Birleşmiş Milletler'in tanıdığı 196 ülkeden günümüzde 137'si artan oranlı, 41'i düz oranlı gelir vergisi uygulamakta, 18 ülke ise vergi sisteminde gelir vergisi uygulamasını barındırmamaktadır. Ülke uygulamalarına bakıldığında düz oranlı verginin Doğu Avrupa'daki eski komünist ülkeler ile dünya genelindeki bazı küçük ölçekli ülkelerle sınırlı kaldığı görülmektedir. Bu ülkelerin düz oranlı vergi tarifesi uygulamalarının en temel gerekçesi, bu tarifenin basit olduğu yönündeki genel kanıdır. Bunun yanısıra, söz konusu ülkelerin yoksul ve yerli sermayeden yoksun olmaları nedeniyle ülkeye yabancı sermaye çekmek istemeleri; vergi idarelerinin yeterince gelişmemiş olması nedeniyle artan oranlı gelir vergisini yürürlüğe koymamanın ve uygulamanın zor olması; faiz, kâr payı ve sermaye kazançlarını vergi dışı tutan düz oranlı vergi tarifesinin, yüksek gelir grubundan

vergi alabilmek için bu kesime yüksek düzeyde vergi indirimi sunma gerekliliğine olanak sağlaması şeklindedir.

Başta Batı Avrupa olmak üzere yeterli sermayeye ve yurtiçi yatırım gücüne sahip olan gelişmiş ülkelerde ve birçok gelişmekte olan ülkede artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanmaktadır. Bu tarifeyi uygulayan her bir ülkenin artan oranlılık derecesi; tarifedeki dilim sayısı, dilimlerin genişliği, dilimlere karşılık gelen oranlar, uzunluk farkı, yükseklik farkı ve artma oranı gibi unsurlara bağlı olarak değişmektedir. Ancak hiçbir ülkede belirtilen bu unsurları belirlemede kullanılabilir objektif bir kriter belirlenemediği için herkesin bu konudaki düşüncesi subjektif bir nitelik taşımakta, dolayısıyla artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulayan her bir ülkenin tarife yapısı farklılık göstermektedir.

Bu çalışmanın amacı, özellikle gelirin vergilendirilmesinde yaygın olarak kullanılan artan oranlı vergi tarifesi ile bu tarifeye alternatif olarak gündeme gelen ve üzerinde yoğun tartışmaların bulunduğu düz oranlı vergi tarifesiyle hangisi ile vergi sisteminin daha iyi, adil ve basit hale getirilebileceğinin ortaya konulmasıdır. Bu noktadan hareketle çalışmada, söz konusu tarifelerin vergi reform çalışmaları açısından da önem arz eden adalet, basitlik ve etkinlik ilkeleri ile bir takım mikro ve makroekonomik etkileri açısından karşılaştırılması yapılarak sonuca varılmaya çalışılmıştır.

Düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin vergilemede adalet ilkesi açısından karşılaştırılmasından elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Her iki tarife de aynı durumda bulunan mükelleflere aynı şekilde davranılması olarak nitelendirilen yatay adalet ilkesini sağlamaktadır; ancak ülkelerin vergi sistemlerine dahil ettikleri vergi indirim, istisna ve muafiyeti şeklindeki uygulamalar yatay adaleti zedelemektedir.
- Dikey adaletin sağlanabilmesi için yüksek gelirli mükelleflerin vergi dolayısıyla katlandıkları fedakârlığın düşük gelirli mükelleflerin katlandıkları fedakârlıktan daha fazla olması gerekmektedir. Bu nedenle, düşük ve yüksek gelirli tüm mükellefleri aynı oran üzerinden vergilendiren düz oranlı vergi tarifesi, standart bir indirim uygulamasını barındırdığı takdirde, gizli artan oranlılık özelliği taşıyarak kısmen dikey adalet katkı sağlayabilmektedir. Buna karşın standart indirim

uygulamasının yer almadığı düz oranlı vergi tarifesi dikey adaleti sağlamamakta ve adaletsizliğe neden olmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi, düşük gelirli mükellefleri düşük oranlarda yüksek gelirli mükellefleri ise daha yüksek oranlarda vergilendirerek dikey adaleti sağlamaktadır.

Düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin vergilemede basitlik ilkesi açısından karşılaştırılmasından elde edilen sonuçlar şunlardır:

- Mükellefler; düz oranlı vergi tarifesini tek bir vergi oranının uygulanması nedeniyle basit, buna karşılık artan oranlı vergi tarifesini ise vergi dilim sayılarının çokluğu nedeniyle karmaşık olarak nitelendirmektedir. Bu algının temelinde, düz oranlı vergi tarifesinde mükelleflerin belirli bir takvim yılında elde ettikleri gelir ne olursa olsun bunun üzerinden hangi oranda vergi ödeyeceklerini önceden bilmeleri, ancak artan oranlı vergi tarifesinde belirli bir takvim yılı içinde elde edecekleri gelirin hangi dilime denk geleceğini ve hangi orana tabi olacaklarını önceden bilememeleri yatmaktadır.
- Tarife yapısının da etkisi olmakla birlikte, ülkelerin vergi kanunlarının hacminin çok geniş olması, vergi kanunlarında yüzlerce vergi indirim, istisna ve muafiyet şeklinde uygulamanın bulunması, sürekli çıkarılan geçici kanunlar, ek maddeler ve yüzlerce sayfadan oluşan beyannameler, vergi sisteminin basitliğinin önünde engel teşkil etmektedir.
- Teorik çalışmalarda artan oranlı vergi tarifesinin hesaplanmasının ve anlaşılmasının zor ve karmaşık olduğu şeklindeki olumsuzluklar, günümüzde çağdaş bilgi ve iletişim teknolojileri ile büyük ölçüde giderilmiştir.

Düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin vergilemede etkinlik ilkesi açısından karşılaştırılmasından elde edilen sonuçlar şunlardır:

- Her vergi, mükelleflerin ekonomik karar ve tercihlerini olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Bu nedenle düz ve artan oranlı vergi tarifelerinden birinin ekonomik kararları saptırmadığı diğerinin ise saptırdığı yönünde bir ifade kullanmak yerine, birinin diğerine göre daha fazla etkin olduğu yönünde bir yargıya varılabilir.

- Düz oranlı tarifede, yüksek gelirli kesimin vergi yükü düşük olduğu için ekonomik karar ve tercihleri vergilemeden daha az etkilenirken, düşük ve orta gelirli mükelleflerin vergi yükü daha yüksek olduğundan ekonomik karar ve tercihleri daha fazla etkilenmektedir. Artan oranlı tarifenin düz oranlı tarifeye göre ekonomik karar ve tercihler üzerinde daha fazla saptırıcı etkisinin olduğu şeklindeki ifadenin ise bu tarifede marjinal vergi oranlarının çok yüksek olduğu şeklindeki eleştirilerden kaynaklandığı görülmüştür.

Düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin mikro ekonomik etkileri açısından karşılaştırılmasından elde edilen sonuçlar şunlardır:

- Gelişmiş ya da gelişmekte olan tüm ülkelerde yüksek gelirli kesimin tasarruf ve yatırım yapma eğilimi daha yüksektir. Bu noktadan hareketle, yüksek gelirli kesimin gelirinin büyük kısmını oluşturan faiz, kâr payı ve sermaye kazancının vergi dışı tutulduğu düz oranlı tarifenin tasarruf ve yatırımı teşvik ettiği, artan oranlı vergi tarifesinin ise yüksek gelirli kesime daha yüksek vergi oranı uygulayarak tasarruf ve yatırımı caydırdığı ileri sürülmektedir. Ancak bu olumsuz eleştiri yapılırken artan oranlı vergi tarifesinin ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerinin görülebilmesi için vergi oranının belli bir sınırı geçmesi gerektiği hususu göz ardı edilmektedir.
- Emek arzı açısından yapılan mevcut çalışmalarda genel olarak düz oranlı vergilerin emek arzı üzerindeki etkisinin düşük, artan oranlı vergilerin ise yüksek olduğu savunulmaktadır. Düz oranlı vergiyi savunanlara göre, bu vergiler düşük vergi oranlarının uygulanması nedeniyle ağır bir vergi yükü oluşturmamakta ve dolayısıyla çalışma gayretinin artmasını sağlamaktadırlar. Ancak bu savunma yapılırken düz oranlı vergilemede, vergi yükünün önemli bir kısmının düşük ve orta gelirli emek sınıfının üzerinde kaldığı göz ardı edilmektedir. Artan oranlı vergilemede, yine yüksek marjinal vergi oranlarından yola çıkılarak, ikame etkisinin ön planda olduğu, bu nedenle de çalışmayı cezalandırıcı bir özellik gösterdiği ifade edilmektedir.

Düz ve artan oranlı tarifelerin makroekonomik etkileri açısından karşılaştırılmasından elde edilen sonuçlar şunlardır:

- Düz oranlı tarife, vergi yükünü net servetin büyük kısmını elinde bulunduran yüksek gelirli kesimden düşük gelirli kesime kaydırarak zengin kesimin daha da zenginleşmesine, fakir kesimin ise daha da fakirleşmesine neden olmaktadır. Artan oranlı tarifede ise gelir arttıkça uygulanan vergi oranı da artacağı için vergi yükü düşük gelirli kesimden yüksek gelirli kesime doğru kaymakta, dolayısıyla yüksek gelirlilerden düşük gelirlilere doğru bir gelir transferi olmaktadır.
- Düz oranlı vergide hem vergi tabanının genişletilmesinin hem de düşük vergi oranlarının vergiden kaçınmayı engelleyerek vergi gelirlerinin artmasını sağlayacağı, artan oranlı vergide ise mükelleflerin yüksek vergi oranları nedeniyle vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı gibi yollara başvurmalarının vergi gelirlerini azaltacağı öngörüsünün mevcut olduğu görülmüştür. Ancak artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulayan ABD'nin 1960-2011 dönemi boyunca vergi oranlarındaki azalış karşısında vergi gelirlerinde artış yaşanması, artan oranlı verginin yüksek vergileme anlamına gelmediğini ve vergi gelirlerini azaltmayabileceğini göstermiştir.
- Tarifelerle büyüme arasındaki ilişkiyi ele alan sınırlı sayıda çalışmanın önemli bir kısmında, ekonomik büyümenin sağlanabilmesi için marjinal vergi oranlarında indirimle gidilmesi savunulmaktadır. Ancak bu, ekonomik büyümenin düz oran ile sağlanacağı anlamına gelmemektedir. Bunun nedeni ekonomik büyümeyi etkileyen birçok faktörün bulunması ve vergi oranlarının bunlardan yalnızca biri olması, ayrıca ekonomik büyümeyi doğrudan değil dolaylı olarak etkilemesidir.

Bir ülke için en uygun vergi tarifesini ortaya koyabilmek için, günümüzde gelirin vergilendirilmesinde yaygın olarak kullanılan artan oranlı vergi tarifesi ile vergi reform önerileri kapsamında gündeme gelen ve artan oranlı tarifeye alternatif olarak öne sürülen düz oranlı vergi tarifesinin karşılaştırılması neticesinde; düz oranlı vergi tarifesinin, vergi sistemlerinin en temel unsurları olan vergilemede adalet ilkesi ile gelir dağılımında adaletle uygun olmadığı, diğer vergileme ilkeleri ile ekonomik etkiler açısından da önemli eksiklikler içerdiği görülmüştür.

Yapılan mevcut çalışmalarda düz vergi oranı genellikle %10 ya da 15 gibi düşük bir oran olarak ele alınmış ve bu açıdan vergileme ilkeleri ve ekonomik etkileri değerlendirilmiştir. Bu tek oranın %30-40 ya da 50 gibi yüksek bir oran olarak da uygulanabileceği hususu göz ardı edilmiştir. Düşük bir oranın uygulanması durumunda dahi vergi yükünü yüksek gelirli kesimden düşük gelirli kesime kaydıran, mükelleflerin ekonomik karar ve davranışlarını saptıran bir verginin oranının yüksek olması durumunda olumsuz etkilerinin çok daha fazla olacağı şüphesizdir.

Artan oranlı vergi tarifesine yöneltilen eleştirilerde ise, çoğunlukla bu tarifenin en aşırı ölçüsünün ele alındığı ve artan oranlılığın bir sınırının bulunduğu göz ardı edildiği görülmüştür. Günümüzde hiçbir ülkede %100'e varan bir artan oranlılık söz konusu değildir. Ayrıca birçok ülke vergi reformları kapsamında vergi oranlarını makul seviyelere çekmiştir. Nitekim kişisel gelir vergilerindeki indirimler insanların çalışma, kazanma, girişimde bulunma, tasarruf etme, yatırım yapma güdülerini artırmakta ve ekonomik büyüme üzerinde hızlandırıcı etki yapmaktadır. Artan oranlı vergi tarifelerinin neden olduğu belirtilen olumsuzluklar ise aslında vergi sistemlerinin barındırdığı vergi indirim, istisna ve muafiyeti gibi uygulamaların sayıca çok olmasından ve bunların siyasi amaçlar doğrultusunda yüksek gelirli kesime fayda sağlama amacıyla kullanılabilmesinden kaynaklanmaktadır.

Yapılan çalışmada elde edilen bilgiler ışığında artan oranlı tarifenin düz oranlı tarifeyi savunanların iddia ettikleri gibi “yüksek vergileme” ya da “ağır vergileme” anlamına gelmediği, aksine düz oranlı tarifenin ılımlı bir artan oranlı vergi tarifesinden daha fazla dezavantaja sahip olduğu ve düz oranlı tarifenin avantajı olarak nitelendirilen hususların, örneğin vergi indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının kaldırılması, vergi kanunlarının hacminin daraltılması gibi, bir takım düzenlemelerle artan oranlı tarife ile de elde edilebileceği; diğer bir ifade ile vergi sistemini daha iyi, adil ve basit hale getirmek için ılımlı artan oranlı gelir vergisi tarifesinin uygulanmasının daha doğru olacağı sonucuna varılmıştır.

Düz oranlı vergi uygulaması ile toplumun en varlıklı kesiminin kısmen de olsa vergi dışı tutulması, herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesi gerektiği yönündeki fikir birliğine zarar verebilecektir. Çünkü bu durum toplumsal açıdan hiyerarşik yapının en

üstünde yer alan yüksek gelirli kesime etkisi itibariyle azalan oranlı vergi uygulanması anlamına gelecektir. Dolayısıyla düz oranlı vergi tarifesi sakıncalıdır ve vergi sisteminin asgari düzeyde de olsa artan oranlı vergilendirmeyi koruması ve en yüksek gelirli kesime uygulanan oranların açık bir şekilde azalmasına olanak sağlamaması gerekmektedir. Bu husus, modern anlamda sosyal devletin varlığının devamı için zorunludur.

Çalışma kapsamında elde edilen sonuçlar ışığında artan oranlı vergi tarifesi ile ilgili olarak aşağıda belirtilen öneriler getirilebilir:

- Artan oranlı gelir vergisi tarifesi, eşitsizliklerin giderilmesinde kullanılacak en uygun yöntemdir. Ancak günümüzde hemen hemen bütün ülkelerde vergi tarifesinin belirlenmesinde politik unsurlar ön plandadır. Bunun önüne geçilebilmesi için; gelir dilimleri, dilim genişlikleri, dilimlere karşılık gelen oranlar, uzunluk farkı, yükseklik farkı ve artma oranı gibi vergi tarifesinin temel unsurları açısından objektif bir kriter belirlenmelidir. Ancak hiçbir ekonometrik model, matematiksel denklem ya da formül hangi düzeydeki gelire hangi oranda vergi uygulanması gerektiğini söyleyememektedir. Bu nedenle yalnızca sosyal ve ahlaki düşüncelerle hareket edilmesi durumunda düşük gelir dilimlerinde çok düşük oranlardan başlayıp çok yüksek gelir dilimlerinde çok yüksek bir orana kadar çıkan bir tarife belirlenebilir. Ancak konu yalnızca kişileri gelir seviyelerine göre bu şekilde çok düşük ya da çok yüksek oranlarda vergilemekle bitmemektedir. Konunun sosyolojik ve psikolojik yönleri ile verginin temel bazı mali ve ekonomik fonksiyonlarının, ülkelerin gelişmişlik düzeyleri göz önünde bulundurularak benzer gelişmişlik seviyesine sahip diğer ülkelerdeki mevcut uygulamalar da bir arada değerlendirilerek makul bir tarife yapısına ulaşmak gerekmektedir.
- Vergi adaleti amacına gerçekçi bir yaklaşım hedefleniyorsa, gelir dilimlerinin sayısı artırılarak, söz konusu dilimlere uygulanan vergi oranları örneğin; 10-12-15-20-27-35 gibi alt ve orta gelir düzeylerinde yavaş, üst gelir düzeylerinde ise daha hızlı bir biçimde artırılabilir. Böylece düşük gelir gruplarında gelir artışı karşısında oranın daha ılımlı bir şekilde artışı sağlanabilirken yüksek gelirli kesimin gelirinin de daha iyi kavranması mümkün olabilecektir.
- Vergi indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının yeniden gözden geçirilerek, düşük gelirli kesimi desteklemek ve ödeme gücüne ulaşmak amacıyla sağlananlar

hariç olmak üzere, artan oranlı tarifenin etkilerini azaltarak vergilemede adalet, etkinlik, basitlik gibi temel vergileme ilkelerine zarar verenler kaldırılmalıdır. Bu uygulama uzun dönem GSMH'nin artırılmasına ve daha adil gelir dağılımına da katkı sağlayabilir.

- Emek ve sermaye geliri arasındaki vergi yükü eşitsizliği giderilmelidir. Çünkü vergilemede adaletin temel şartı olan mali güce göre vergilemede emek geliri elde edenle sermaye geliri elde eden bir tutulmamalıdır. Ayırma kuramı sisteme sokularak emek ve sermaye için farklı oran veya dilimler uygulanabilir. Sermaye kaçışına neden olmayacak şekilde belki oranlar aynı tutulmak şartıyla gelir dilimleri farklılaştırılabilir. Bununla birlikte emek geliri üzerindeki vergi yükünün daha da artmasına neden olan sosyal güvenlik katkı paylarının azaltılması, en azından bu yükün taşınabilir seviyeye indirilmesi adalet için gereklidir.
- Tüm mükelleflere yönelik en az geçim indirimi ya da vergi eşiği uygulaması getirilmelidir. Genel olarak birçok ülkenin vergi sisteminde sıfır oranlı gelir dilimi, vergiden indirim ya da matrahtan indirim gibi uygulamalara yer verilmektedir. Söz konusu uygulamaların vergisel kolaylıkların azaltılması ya da ortadan kaldırılmasıyla eş zamanlı olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin Türkiye'de en az geçim indirimi yalnızca ücretlilere yönelik olarak uygulanmaktadır. Bunun yerine tüm mükelleflere yönelik bir uygulamaya gidilmelidir.
- Gelirin tanımında tüm gelir unsurları yer almalı, vergi tabanındaki vergisel kolaylıklar azaltılmalıdır.
- Doğası gereği hiçbir mükellef artan oranlı vergi tarifesinde üst gelir dilimine giren kazancını devlet de dâhil olmak üzere kimseyle paylaşmak istemeyecektir. Bu durum söz konusu mükellefleri sistemin dışına doğru itecek, vergi kaçakçılığı ve kayıtdışılığı artırmaya devam edecektir. Dolayısıyla vergi gelirleri azalacaktır. Bunun önlenmesi için mükelleflerde vergi bilincinin oluşturulması gerekmektedir.

Sonuç olarak, daha iyi, adil, basit ve etkin bir vergi sistemi için dik artan oranlı tarife yerine ılımlı bir artan oranlı tarife uygulanmalı, yüksek gelirli kesimin yararlandığı indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları daraltılmalı, en az geçim indirimi uygulamasına geçilmelidir. Böylece bir yandan vergiden kaçınma eğilimi azalırken diğer yandan tasarruf,

sermaye birikimi ve yatırım eğilimi artacaktır. Oranları düşük olan artan oranlı bir gelir vergisi tarifesinin tasarruf isteğini azaltıcı etkisi fazla olmayacağı için beraberinde sermaye birikimini ve yatırım artışlarını getirecektir. Artan oranlı vergi tarifeleri ile toplumdaki gelir eşitsizliğinin giderilmesi ya da mümkün olduğunca azaltılması ve piyasa mekanizması tarafından gerçekleştirilemeyen gelirin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesi mümkün hale gelecektir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Akalın, Güneri (1981), **Kamu Ekonomisi**, Birinci Basım, No.486, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.

Akdoğan, Abdurrahman (1980), **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:137, Maliye Fakültesi Yayın No:1, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No:9

_____ (2009), **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, Abdurrahman; Kızılot, Şükrü ve Eyüpgiller, Saygın (1987), **Türk Vergi Sistemi**, 3. Baskı, No.104-45, Ankara: Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları.

Aktan, Coşkun Can (1999), **Müdahaleci Devletten Sınırlı Devlete**, No.3, Ankara: Yeni Türkiye Yayınları.

_____ (2001), **Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi**, İzmir: Anadolu Matbaacılık.

Aktan, Coşkun Can; Dileyici, Dilek ve Saraç, Özgür (2001), “Anayasal Perspektiften Vergi Reformu ve Vergi Anayasası Önerisi”, **Kamu Tercih ve Anayasal İktisat Dergisi**, 1 (3).

Auerbach, Alan J. ve Hines Jr., James R. (2001), “Taxation and Economic Efficiency”, **National Bureau of Economic Research Working Paper Series**, No: 8181, 1-117.

Batirel, Ömer Faruk (2010), “Gelir Vergisi Tarifesi Uygulaması Üzerine Düşünceler”, **Yaklaşım Dergisi**, 214, 14-21.

Benham, Frederic (1942), “What is the Best Tax System?”, **Economica**, New Series, 9 (34), 115-126.

- BG Consulting (2003), "Tax Simplicity and Stability: Attractive to Countries and Investors", 1-5, http://www.bg-consulting.com/docs/tax_simplicity.pdf (21.05.2012).
- Blumenthal, Marsha ve Slemrod, Joel (1992), "The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform", **National Tax Journal**, 45 (2), 185-202.
- Borluk, Sinan (2006), **Optimal Vergi Teorisi ve Vergi Reformları Deneyimleri Çerçevesinde Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmalarının Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Boskin, Michael J. (2005), "A Broader Perspective on the Tax Reform Debate", **Economists’ Voice**, 1-8, <http://web.stanford.edu/~boskin/Publications/Tax%20Reform.pdf> (14.01.2014).
- Bosworth, Barry ve Burtless, Gary (1992), "Effects of Tax Reform on Labor Supply, Investment, and Saving", **The Journal of Economic Perspectives**, 6 (1), 3-25.
- Braestrup, Jacob W. (2000), **Simpler Taxes: A Guide to the Simplification of the British Tax System**, First Edition, UK: Adam Smith Institute.
- Brook, Anne-Marie ve Leibfritz, Willi (2005), "Slovakia’s Introduction of a Flat Tax as Part of Wider Economic Reforms", **OECD Economic Department Working Paper**, 35 (448), 3-29, <http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=ECO/WKP%282005%2935> (05.02.2013).
- Brys, Bert ve Heady, Christopher (2005), "Fundamental Reform of Personal Income Tax in OECD Countries: Trends and Recent Experiences", **OECD**, 1-28, https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF62&paper_id=121.
- Brys, Bert; Matthews, Stephen ve Owens, Jeffrey (2011), "Tax Reform Trends in OECD Countries", **OECD Taxation Working Papers**, 1, 1-18.
- Burford, Mahalia (2014), "A Flat Tax Would Be Simple...Right?", **Journal of Law and Public Policy**, <http://www.jlpp.org/2014/03/04/a-flat-tax-would-be-simpleright/> (19.07.2014).

- Burman, Leonard E. ve Gale, William G. (2001), “A Golden Opportunity to Simplify the Tax System: Options for Reforming a Complex Tax Code”, **Policy Brief**, <http://www.brookings.edu/research/papers/2001/04/useconomics-burman> (02.03.2012).
- Caminada, Koen ve Goudswaard, Kees (2001), “Does a Flat Rate Individual Income Tax Reduce Tax Progressivity? A Simulation for the Netherlands”, **Public Finance and Management**, 1(4), 471-499.
- Cassou, Stephen ve Lansing, Kevin J. (2002), “Growth Effects of Shifting from a Progressive Tax System to a Flat Tax”, **Federal Reserve Bank of San Francisco Working Paper Series**, <http://www.frbsf.org/econsrch/workingp/2000/wp00-15bk.pdf> (11.03.2014).
- Chren, Martin (2005), “A Fundamental Tax Reform in Slovakia: A Case Study on the Slovak Tax Reform”, **A Paper Prepared for the I. Lancut Economic Forum “Reverse Learning” in Rzeszow**, 1-25 <http://www.ig.wsiz.pl/forum/paper/MChren.pdf> (04.02.2013).
- Connolly, Sara ve Munro, Alistair (1999), **Economics of the Public Sector**, Europe: Financial Times Press.
- Cooper, Graeme S. (1994), “The Benefit Theory of Taxation”, **11 Australian Tax Forum**, 397-493, <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/austraxrum11&div=26&id=&page=> (14.10.2012).
- Çeçen, Anıl (1993), **Adalet Kavramı: Adalet Kavramının Göreliliği Üzerine Bir Deneme**, 2. Baskı, Ankara: Gündoğan Yayınları.
- Çelikkaya, Ali (2010), “Dual Income Tax: A Reform Option for Personal Income Tax in Turkey”, **Business and Economic Horizons**, 3 (3), 47-57, http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/128674/2/04_V3_BEH_TURKEY_AliCeli kkaya_d_ac.pdf (11.11.2013).
- _____ (2011), “Global Gelir Vergisi Reformları ve 1980 Sonrası Gelişim Trendinin Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 268, 107-117.
- Deloitte (2014), “Corporate Tax Rates 2014”, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates-2014.pdf> (10.01.2015).

- Demir, İhsan Cemil (2008), “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, **Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, X (I), 275-297.
- Demircan, Esra (2003), “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 21, 97-116.
- Demirli, Yunus (2011), **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Devrim, Fevzi (1998), **Kamu Maliyesine Giriş**, 3. Baskı, İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Dikmen, Orhan (1973), **Maliye Dersleri: Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Dileyici, Dilek (2003), **Artan Oranlı Vergiler-Düz Oranlı Vergiler Karşılaştırması ve Düz Oranlı Vergilerin Uygulanabilirliği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Dileyici, Dilek ve Özkıvrak, Özlem (2000), “Yeni Yüzyılda Mali ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 2 (2), 80-109.
- Domhoff, G. William (2014), “Who Rules America? Wealth, Income, and Power”, <http://www2.ucsc.edu/whorulesamerica/power/wealth.html> (22.07.2014).
- Domingues Crespo, C. Augusto (2010), “The “Ability to Pay” as a Fundamental Right: Rethinking the Foundations of Tax Law”, **Mexican Law Review**, .III(1), 49-65.
- Dorn, James A. (1996), “Ending Tax Socialism”, **Cato Institute**, <http://www.cato.org/publications/commentary/ending-tax-socialism> (05.04.2013).
- Due, John F. (1963), **Maliye: Bir İktisadi Analiz**, (Çev. Sevim Görgün ve İzzettin Önder), 3. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Edizdoğan, Nihat (2008), **Kamu Maliyesi**, Güncelleştirilmiş 10. Baskı, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Edizdoğan, Nihat ve Çelikkaya, Ali (2010), **Vergilerin Ekonomik Analizi**, Bursa: DORA Yayınları.

- Eggert, Wolfgang ve Genser, Bernd (2005), “Dual Income Taxation in EU Member Countries”, **CESifo DICE Research Report 1**, 41-47.
- Ekinci, Filiz (2012), “Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması”, **DPUJSS**, II (32), 191-200.
- Elkins, David (2009), “Taxation and the Terms of Justice”, **University of Toledo Law Review**, 41, 73-105.
- Ellis, Joseph Michael (2010), **Flat Tax Revolution? Policy Change and Policy Diffusion in Eastern Europe**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Temple University.
- Erdem, Metin; Şenyüz, Doğan ve Tatlıoğlu, İsmail (2006), **Kamu Maliyesi**, 4. Basım, Bursa: Ekin Kitabevi.
- Erginay, Akif (1974), **Kamu Maliyesi: Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Bütçe, Maliye Politikası**, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları.
- Ernst & Young (2013), “Worldwide Corporate Tax Guide”, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2013/\\$FILE/Worldwide_corporate_tax_guide_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Worldwide_corporate_tax_guide_2013/$FILE/Worldwide_corporate_tax_guide_2013.pdf) (18.10.2012).
- Falay, Nihat (1978), **İbni Haldun’un İktisadi Görüşleri**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları.
- Friedman, Milton (1988), **Kapitalizm ve Özgürlük**, (Çev. Doğan Erberk ve Nilgün Himmetoğlu), İstanbul: Altın Kitaplar Yayınevi.
- Fuest, Clemens ve Huber, Bernd (2000), “Can Corporate-Personal Tax Integration in Open Economies? Lessons from the German Tax Reform”, **Finanz Archive/Public Finance Analysis**, 57 (4), 514-524.
- Gale, William G. (1996), “Flat Tax Impact on Saving and the Economy”, <http://www.brookings.edu/research/opinions/1996/02/19taxes-gale> (11.01.2013).
- _____ (1998), “The Flat Tax: Simple, Efficient, Fair. Or is it?”, **The Brookings Review**, 16, 40-45.
- Gale, William G. ve Holtzblatt, Janet (2000), “The Role of Administrative Issues in Tax Reform: Simplicity, Compliance, and Administration”, 1-50, <http://www.brookings.edu/views/papers/gale/20001205.pdf> (22.09.2013).

- Gale, William G. ve Samwick, Andrew A. (2014), "Effects of Income Tax Changes on Economic Growth", **Economic Studies at Brookings**, The Brookings Institution, 1-15.
- Ganghof, Steffen (2005), "Globalization, Tax Reform Ideals and Social Policy Financing", **Global Social Policy**, 5(1), 77-95.
- GAO (United States Government Accountability Office) (1998), "Potantial Impact of Alternative Taxes on Taxpayers and Administrators", **United States General Accounting Office Tax Administration**, <http://www.gao.gov/archive/1998/gg98037.pdf> (05.12.2013).
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2014), **Ücret Kazançları Vergi Rehberi**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No.184, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013_ucret.pdf (04.05.2014).
- Gökbunar, Ali Rıza (1998), "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, 4, 1-23, http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf (12.10.2013).
- Greco, Andrei (2004), **Flat Tax-The British Case**, London: Adam Smith Institute.
- Greenberg, Deena (2009), "The Flat Tax: An Examination of the Baltic States", **College Undergraduate Research Electronic Journal**, 1-89, <http://repository.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1158&context=curej> (04.01.2013).
- Güran, Mehmet Cahit (2004), "Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması", **Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, 22, 243-265.
- Gürdal, Temel (2001), **Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Rasyonel Vergileme Açısından Değerlendirilmesi**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Güriz, Adnan (2001), "Adalet Kavramının Belirsizliği", Adnan Güriz (Ed.), **Adalet Kavramı**, 2. Baskı içinde (7-37), Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu Derneği.

- Gwartney, James ve Long, James (1985), "Is the Flat Tax a Radical Idea?", **Cato Journal**, 5 (2), 407-436, <http://object.cato.org/sites/cato.org/files/serials/files/cato-journal/1985/11/cj5n2-3.pdf> (10.08.2013).
- Hall, Robert E. ve Rabushka, Alvin (1995), **The Flat Tax**, Second Edition, California: Stanford University Hoover Institution Press.
- Hall, Robert E.; Rabushka, Alvin; Armey, Dick; Eisner, Robert ve Stein, Herbert (1996), **Fairness and Efficiency in the Flat Tax**, Washington: The AEI Press.
- Haller, Heinz (1974), **Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri**, (Çev. Salih Turhan), 4. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Heath, Allister (2006), "Flat Tax: Towards a British Model", 1-155, <http://www.taxpayersalliance.com/flattax.pdf> (15.12.2012).
- Hepaksaz, Engin (2007), "Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Teorisi Perspektifinden Anayasal Mali Reform", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar**, 44 (514), 89-109.
- Herekman, Aykut (1976), **Genel Vergi Kuramı**, Ankara: Kalite Matbaası.
- _____ (1989), **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı)**, Cilt-II, Ankara: Sevinç Matbaası.
- Hineline, David ve Ganderton, Philip T. (2000), "Flat Tax, Equity and Politics", <file:///C:/Users/tosh%C4%B1ba/Downloads/SSRN-id238483.pdf> (07.04.2013).
- Hines, James R. (2000), "What is Benefit Taxation?", **Journal of Public Economics**, 75 (3), 483-492.
- Hyman, David N. (1987), **Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy**, Second Edition, Chicago: The Dryden Press.
- Internal Revenue Service (2013), "Tax Guide 2013: Your Federal Income Tax for Individual", **Departure of the Treasury**, 17, <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf> (19.05.2013).
- Ivanova, Anna; Keen, Michael ve Klemm, Alexander (2005), "The Russian Flat Tax Reform", **IMF Working Paper**, 16, 1-47, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp0516.pdf> (02.03.2013) .

- Ji, Kan ve Ligthart, Jenny E. (2012), “The Causes and Consequences of the Flat Income Tax”, 1-33, https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=res_phd_2013&paper_id=116, (21.12.2012).
- Johansson, Åsa; Heady, Christopher; Arnold, Jens; Brys, Bert ve Vartia, Laura (2008), “Tax and Economic Growth”, **OECD Economics Department Working Paper**, 620, 1-85, <http://www.oecd.org/tax/taxpolicy/41000592.pdf> (10.06.2014).
- Kaplan, Recep (2012), “En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler”, **Maliye Dergisi**, 163, 367-376.
- Karayılmazlar, Ekrem ve Güran, M.Cahit (2005), “Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, 60 (2), 141-169.
- Kay, J. A. ve King, M. A. (1990), **The British Tax System**, Third Edition, New York: Oxford University Press.
- Keen, Michael; Kim, Yitae ve Varsano, Ricardo (2008), “The “Flat Tax(es)”: Principles and Experience”, **Int Tax Public Finance**, 15, 712-751.
- Kirmanoglu, Hülya (2009), **Kamu Ekonomisi Analizi**, 2.Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- KPMG (2011a), “KPMG’s Individual Income Tax and Social Security Rate Survey 2011”, **KPMG International**, <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/individual-income-tax-social-security-rate-survey-September-2011.pdf> (21.12.2013).
- _____ (2011b), “Corporate and Indirect Tax Survey 2011”, **KPMG International**, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/corporate-and-indirect-tax-rate-survey-2011.pdf> (21.12.2013).
- Laffer, Arthur B. (2004), “The Laffer Curve: Past, Present, and Future”, **The Heritage Foundation**, 1765, 1-16, http://news.heartland.org/sites/all/modules/custom/heartland_migration/files/pdfs/15245.pdf (23.12.2013).
- Laffer, Arthur B.; Winegarden, Wayne H. ve Childs, John (2011), “The Economic Burden Caused by Tax Code Complexity”, **The Laffer Center**, 1-28, <http://www.laffercenter.com/wp-content/uploads/2011/06/2011-Laffer-TaxCodeComplexity.pdf> (14.03.2012).

- Lakoff, George ve Budner, Bruce (2007), “Hidden Truths of Progressive Taxes”, **Tom Paine**, http://www.ocnus.net/artman/publish/article_28629.shtml (21.10.2011).
- Mayer, David N. (1999), “Wealthy Americans Deserve Real Tax Relief on Principle”, **Ashbrook Center**, <http://ashbrook.org/publications/onprin-v7n5-mayer/> (04.07.2012).
- Mitchell, Daniel J. (2011), “Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması”, (Çev: Sinan Çukurçayır), **Maliye Dergisi**, 161, 326-336.
- Moreno, Tonya (2014), “What is a Flat Tax System?”, <http://taxes.about.com/od/statetaxes/a/Flat-tax.htm> (18.08.2014).
- Mukherjee, Mukulika (2011), “Progressive Tax vs Flat Tax”, <http://www.buzzle.com/articles/progressive-tax-vs-flat-tax.html> (05.09.2014).
- Murphy, Liam ve Nagel, Thomas (2002), **The Myth of Ownership Taxes and Justice**, USA: Oxford University Press.
- Musgrave, Richard A. (1990), “Horizontal Equity, Once More”, **National Tax Journal**, 43(2), 113-122.
- _____ (1996), “Progressive Taxation, Equity and Tax Design”, Joel Slemrod (Ed.), **Tax Progressivity and Income Inequality içinde** (341-356), Cambridge: Cambridge University Press.
- _____ (2004), **Kamu Maliyesi Teorisi: Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme**, (Çev. Orhan Şener ve Yaşar Methibay), Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Musgrave, Richard A. ve Musgrave, Peggy B. (1976), **Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar**, (Çev. Ömer Faruk Batirel ve Adnan Tezel), İstanbul: İstanbul Üniversitesi İTİA Yayını.
- _____ (1989), **Public Finance in Theory and Practice**, İstanbul: LiteratürYayıncılık.
- Nadaroğlu, Halil (1998), **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayın.

Nemiroff, Daniel (2008), “Simplification without a Flat Tax”, **The Gazette**, <http://www.canada.com/montrealgazette/features/viewpoints/story.html?id=180d13ad-3268-4087-97a0-8c9968221f20> (21.07.2014).

Neumark, Fritz (1970), **Gelişmiş Ülkelerde Maliye Politikasında Yeni Eğilimler, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişmeler Üzerindeki Etkileri**, İstanbul: Ekonomik ve Sosyal Etütler Konferans Heyeti Yayınları.

_____ (1975), **Vergi Politikası**, (Çev. İclal (Feyzioğlu) Cankorel), İstanbul: Filiz Kitabevi.

Nunns, Jim (2009), “Principles of Tax Policy”, **Presented to the Revenue Stabilization and Tax Policy Committee**, 1-11, file:///C:/Users/tosh%C4%B1ba/Downloads/rstp_presentation_6_11_09_principles_of_tax_policy_6_10_09.pdf (18.03.2013).

OCPP (Oregon Center for Public Policy)(2013), “No Correlation: Economic Growth and Tax Rates on the Rich”, **Fact Sheet**, http://www.ocpp.org/media/uploads/pdf/2013/03/fs20130326TaxesEconomicGrowth_fnl.pdf (02.05.2014).

OECD (2000), “Tax Burdens: Alternative Measures”, **Tax Policy Studies**, 2, 1-92, <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/product/2300021e.pdf> (12.05.2012).

_____ (2006a), “Fundamental Reform of Personal Income Tax”, **OECD Tax Policy Studies**, 13, <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/product/2306081e.pdf> (04.02.2012) .

_____ (2006b), “Reforming Personal Income Tax”, **Policy Brief**, <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/60/2007/jun/InfOCDE/Anexos.pdf/Archivo3.pdf> (12.05.2012).

_____ (2010), “Household Saving Rate”, in National Accounts at a Glance 2009, **OECD Publishing**, <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/3009141ec010.pdf?expires=1425983041&id=id&accname=guest&checksum=7EC832F4E5C5953D29B569B6F46A2892> (12.04.2014).

_____ (2012a), “Special Feature: Trends in Personal Income Tax and Employee Social Security Contribution Schedules”, 27-75, <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/50131824.pdf> (25.04.2013).

_____ (2013), “Tax Database,” <http://www.oec.org/tax/tax-policy/oecdtaxdatabase.htm#pir>, (28.11.2013).

_____ (2014), “Taxing Wages: Tax Burden on Labour Income in 2013 and Recent Trends”, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/taxing-wages-tax-burden-trends-latest-year.htm> (11.07.2014).

Orhaner, Emine (2000), **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

Osberg, Lars (1993), “What’s Fair? The Problem of Equity in Taxation”, Alan M. Maslove (Ed.), **Fairness in Taxation: Exploring the Principles içinde** (63-86), Canada: University of Toronto Press.

Öncel, Yenal (2005), “Kurumlar Vergisinde Değişim ve Uluslararası Vergi Rekabeti”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 47, [file:///C:/Users/tosh%C4%B1ba/Downloads/7775-19959-1-SM%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/tosh%C4%B1ba/Downloads/7775-19959-1-SM%20(1).pdf) (19.03.2013) .

Öz, Ersan ve Akdemir, Tekin (2002), “ABD Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 168, 86-103.

Özbakan, Nil A. (1998), “Vergide Yatay Eşitlik İlkesinin Eleştirisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 202, 100-103.

Özer, İlhan (1977), **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları, No.163, Ankara: Doğan Basımevi.

Patton, Mike (2012), “Do Tax Cuts Increase Government Revenue?”, <http://www.forbes.com/sites/mikepatton/2012/10/15/do-tax-cuts-increase-government-revenue/>

Paulus, Alari ve Peichl, Andreas (2008), “Effects of Flat Tax Reforms in Western Europe on Equity and Efficiency”, **Institute For Social & Economic Research**, 4, 1-34, https://www.iser.essex.ac.uk/files/iser_working_papers/2008-06.pdf (03.08.2011).

_____ (2009), “Effects of Flat Tax Reforms in Western Europe”, Elsevier, **Journal of Policy Modeling** 31, 620-636.

Peichl, Andreas (2013), “Slovakia Has Abolished Its Flat Tax Rate, But Other Eastern and Central European Countries are Likely to Continue with the Policy”, <http://blogs.lse.ac.uk/europpblog/2013/03/18/slovakia-abandon-flat-tax/>, (12.05.2013).

- _____ (2014), “Flat-Rate Tax Systems and Their Effect on Labor Markets”, **IZA World of Labor**, 61, 1-10.
- Peter, Klara Sabirianova; Buttrick, Steve ve Duncan, Denvil (2009), “Global Reform of Personal Income Taxation, 1981-2005: Evidence from 189 Countries”, **IZA Discussion Paper**, 4228, 1-52.
- Piketty, Thomas; Saez, Emmanuel ve Stantcheva, Stefanie (2011), “Optimal Taxation of Top Labor Incomes: A Tale of Three Elasticities”, **National Bureau of Economic Research Working Paper Series**, 17616, 1-61.
- Piper, Sue ve Murphy, Carol (2005), “Flat Personal Income Taxes: Systems in Practice in Eastern European Economies”, 37-52, http://archive.treasury.gov.au/documents/1042/PDF/04_Flat_taxes%20.pdf (10.05.2012).
- Rabushka, Alvin (2003a), “The Flat Tax in Russia and New Europe”, **National Center for Policy Analysis**, Brief Analysis, 452, 1-2, <http://www.ncpa.org/pdfs/ba452.pdf> (11.11.2012).
- _____ (2003b), “The Flat Tax Spreads to Slovakia”, <http://www.hoover.org/research/flat-tax-spreads-slovakia>, (15.07.2013).
- _____ (2007a), “Estonia Plans to Reduce its Flat-Tax Rate”, <http://flattaxes.blogspot.com.tr/2008/11/estonia-plans-to-reduce-its-flat-tax.html> (15.07.2013).
- _____ (2007b), “The Flat Tax Spreads to the Czech Republic”, <http://flattaxes.blogspot.com/2008/11/flat-tax-spreads-to-czech-republic.html> (16.07.2013).
- Rakıcı, Cemil (2008), **Gelir Dağılımının Düzenlenmesinde Gelir Vergisinin Rolü: Türkiye Örneği**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Rufil Consulting (2014), Accounting & Management in Russia, <http://www.rufil-consulting.com/publication/Accounting%20and%20Taxation%20in%20Russia%20EN.pdf> (20.01.2012).
- Repetti, James R. (2008), “Democracy and Opportunity: A New Paradigm in Tax Equity”, **Vanderbilt Law Review**, 61(4), 1129-1186.

- Rhee, Tae-hwan (2012), "Macroeconomic Effects of Progressive Taxation", file:///C:/Users/tosh%C4%B1ba/Downloads/MacroeconomicEffectsOfProgressiveTax_ax_preview%20(5).pdf (23.10.2013).
- Rosen, Harvey S. (1977), "An Approach to the Study of Income, Utility, and Horizontal Equity", Econometric Research Program, <https://www.princeton.edu/~erp/ERParchives/archivepdfs/M212.pdf> (10.06.2011).
- Saez, Emmanuel ve Zucman, Gabriel (2014), "Wealth Inequality in the United States Since 1913: Evidence from Capitalized Income Tax Data", **National Bureau of Economic Research Working Paper Series**, 20625, 1-46.
- Sağbaşı, İsa (2010), **Vergi Teorisi**, Ankara: Ece Matbaası.
- Sağbaşı, İsa ve Odabaşı, Hakkı (2004), "Kamu Maliyesi Bilimine Musgrave ve Buchanan'ın Katkıları", **Vergi Dünyası Dergisi**, 273, 116-124.
- Schlecht, Eric V. ve Adam, Jared (1999), "Tax Reform: Challenges and Possibilities", **National Taxpayers Union Foundation, Policy Paper**, 107, 1-28, http://heartland.org/sites/all/modules/custom/heartland_migration/files/pdfs/12521.pdf (11.12.2011).
- Schmölders, Günter (1976), **Genel Vergi Teorisi**, (Çev. Salih Turhan), 4. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Sease, D. R. ve Herman, T. (1996), **The Flat Tax Primer: A Nonpartisan Guide to What It Means for The Economy**, First Edition, New York: Viking.
- Seligman, Edwin R.A. (1894), **Progressive Taxation in Theory and Practice**, The American Economic Association.
- Shapiro, Robert J. (1996), "Flat Wrong: New Tax Schemes Can't Top Old Progressive Truths", **Washington Post**, <http://www.washingtonpost.com/wp-srv/politics/special/tax/stories/top032496.htm> (12.02.2012).
- Sheffrin, Steven M. (1993), "What does the Public Believe About Tax Fairness?", **National Tax Journal**, 46(3), 301-308.
- Šinkūnienė, Kristina (2005), "Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects", <http://archive.minfolit.lt/arch/1001/1493.pdf> (11.01.2012).

- Smith, Adam (2006), **Milletlerin Zenginliği**, (Çev. Haldun Derin), VIII. Basım, İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Sonic, Doc (2013), “Flat Tax vs Progressive Tax-Pros and Cons for the US”, <http://hubpages.com/hub/Flat-Tax-vs-Progressive-Tax-Pros-and-Cons-for-the-US> (11.07.2014).
- Soule, Don M. (2001), “Ability to Pay Taxation as Discriminatory Pricing of Government Services”, **Land Economics Reports and Comments**, 219-222.
- Sørensen, Peter Brich (2007), “The Nordic Dual Income Tax: Principles, Practices, and Relevance for Canada”, **Canadian Tax Journal**, 55(3), 557-602.
- Stiglitz, Joseph E. (1987), “Pareto Efficient and Optimal Taxation and The New Welfare Economics”, **National Bureau of Economic Research Working Paper Series**, 2189, 1-67, <http://www.nber.org/papers/w2189.pdf> (20.01.2011).
- _____ (1994), **Kamu Kesimi Ekonomisi**, (Çev. Ömer Faruk Batırel), 2. Baskı, No:549, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayını.
- _____ (2000), **Economics of the Public Sector**, Newyork: W.W. Norton & Company Ltd.
- Şeker, Kudbeddin (2006), **Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi İstisna ve İadelerin Uluslararası Taşımacılık Uygulaması**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şener, Orhan (1998), **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, 6. Baskı, İstanbul: Alkım Yayınları.
- Şentürk, Suat Hayri (2006), “Vergilemede Adalet ilkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, **Çimento İşveren Dergisi**, 16-25, <http://www.ceis.org.tr/dergi/Docs/makale2.pdf> (02.03.2011).
- Şenyüz, Doğan (1993), “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları** (Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu’na Armağan), 207-216.
- Tansöker, Reyhan (2009), “Yürürlükteki Gelir Vergisi Tarifesinin Adalet Açısından Değerlendirilmesi”, Nihat Edizdoğan (Ed.), **Güncel Mali Konular içinde** (213-237), Bursa: Dora Yayıncılık.

- Tax Reform Commission (2006), “Tax Matters: Reforming the Tax System”, **The Report of the Tax Reform Commission**, http://news.bbc.co.uk/2/shared/bsp/hi/pdfs/19_10_06tax.pdf (12.10.2012).
- Tekin, Fazıl (1978), **Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- The Constitution of the United States, <https://www.usconstitution.net/const.pdf>.
- The Economist (2005), **Düz (Tek) Oranlı Vergi Mali Gündemin Odağında**, (Çev. N.Karaca), No.6, Ankara: Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Raporu.
- Topakkaya, Arslan (2009), “Aristoteles’te Adalet Kavramı”, **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 2(6), 628-633.
- Torres, Carolina; Mellbye, Kirsti ve Brys, Bert (2012), “Trends in Personal Income Tax and Employee Social, Security Contribution Schedules”, **OECD Taxation Working Paper**, 12, 1-50, <http://dx.doi.org/10.1787/5k95qw9633vf-en> (10.05.2013).
- Tresch, Richard W. (1981), **Public Finance: A Normative Theory**, Texas: Business Publication.
- Turhan, Salih (1998), **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türkan, Ercan (1997), “Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD’de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler”, **DPT Yayınları**, <http://ette.gen.tr/yayinlar/yayin-29.pdf> (21.12.2011).
- _____ (2002), “Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi Konusunda ABD’de Yapılan Çalışmalar ve Reform Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, 253, 72-91.
- Türkay, İmdat (2008), **Asgari Geçim İndirimi Uygulaması** (İşverenler ve Ücretliler İçin Uygulama El Kitabı), Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.
- Uluatam, Özhan (2003), **Kamu Maliyesi**, 8. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi.
- URL, “Household Saving Rates- Forecast” (t.y.), http://www.oecdilibrary.org/economics/household-saving-rates-forecasts_2074384x-table7 (11.05.2014).

“Central Government Personal Income Tax Rates and Thresholds” (t.y.), http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1 (10.06.2014).

“Gelir Vergisi Tarifesi” (t.y.), <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1431> (01.10.2014).

“Corporate and Capital Income Tax” (t.y.), http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm#C_CorporateCapital (01.10.2014).

“Tax Statutory Personal Income Tax Rate and Top Marjinal Tax Rates” (t.y.), http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I7 (11.12.2014).

“Member States of the United Nations” (t.y.), <http://www.un.org/en/members/> (05.03.2014).

“Germany Income Taxes and Tax Laws” (t.y.), http://www.worldwide-tax.com/germany/germany_tax.asp (21.03.2013).

“Rates and Allowances: Income Tax” (t.y.), <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm#1b> (15.05.2014).

“Income Distribution and Poverty” (t.y.), <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=IDD#> (06.05.2014).

“Income Tax” (t.y.), <http://www.hmrc.gov.uk/incometax/basics.htm#1> (20.02.2014).

“United Kingdom Corporation Tax” (t.y.), http://en.wikipedia.org/wiki/United_Kingdom_corporation_tax (06.05.2014).

“Corporate Tax Rates Table” (t.y.), <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx> (21.05.2014).

“Individual Income Tax Rates Table” (t.y.), <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/individual-income-tax-rates-table.aspx> (02.03.2014).

- _____ “Tax Rates” (t.y.), <http://www.taxrates.cc> (06.05.2012).
- US Tax Center (2014), 2014 Federal Tax Rates, Personal Exemptions, and Deductions, <http://www.irs.com/articles/2014-federal-tax-rates-personal-exemptions-and-standard-deductions>.
- Vural, İstiklal Yaşar (2010), “Uygulamada Düz Oranlı Vergilerin Ekonomik Etkileri”, **Maliye Dergisi**, 158, 179-200.
- Weissman, Steve (2008), “Spread the Wealth? Soak the Rich?”, **Truthout**, <http://truthout.org/archive/component/k2/item/80711:spread-the-wealth-soak-the-rich> (11.10.2013).
- Yereli, Ahmet Burçin ve Ata, Ahmet Yılmaz (2011), “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi”, **Maliye Dergisi**, 161, 21-32.
- Yılmaz, Gülay Akgül (2006), “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, XXI(1), 239-268.
- Younkins, Edward W. (2000), “Taxation and Justice”, **Capitalism & Commerce**, 68, <http://www.quebecoislibre.org/000930-11.htm>, (22.11.2014).

ÖZGEÇMİŞ

Nagihan BİRİNCİ, 1982 yılında Trabzon'da doğdu. İlk ve orta öğrenimini Trabzon'da tamamladı. 2004 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi (KTÜ) İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nden mezun oldu. 2005-2006 eğitim öğretim yılında KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE) Maliye Anabilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine başlayan BİRİNCİ, 2009 yılında bu anabilim dalına Araştırma Görevlisi olarak atandı. 2009-2010 eğitim öğretim yılında KTÜ-SBE İktisat Anabilim Dalı'nda doktora eğitimine başladı. Halen KTÜ-SBE'de araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır. BİRİNCİ, İngilizce bilmektedir.