

GELİR VERGİSİNDE TARİFE YAPISI: ADALET VE ETKİNLİK TEMELLİ TEORİK TARTIŞMALAR ÇERÇEVESİNDE KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ

Yrd. Doç. Dr. Ekrem Karayılmazlar

Pamukkale Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Dr. Mehmet Cahit Güran

Hacettepe Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Öğretim Görevlisi



Özet

Bu çalışma, gelir vergisinin farklı tarife yapılarını adalet ve etkinlik temelinde analiz etmektedir. Gelirin artan oranlı vergilendirilmesi, bir taraftan gelir dağılımında eşitliğin sağlanmasına hizmet etmekte öte yandan da etkinlik kayıpları şeklinde ekonomik soruna yol açmaktadır. Yüksek marjinal vergi oranlarıyla müterakkiyet kazandırılan bu tarife yapısı bireylerin çalışma, tasarruf ve yatırım kararlarını olumsuz etkilemektedir. Ayrıca vergi yönetim ve denetimi ile ilgili olarak ortaya çıkan aksaklıklardan dolayı, gelirin yeniden dağıtımı açısından da yeterince başarılı olamadığı görülmektedir. Bunların bir sonucu olarak kalkınmanın gecikmesine, vergi bilincinin olumsuz etkilenmesine ve vergiye karşı gizli bir isyana neden olmaktadır. Oysa gelirin düz oranlı şekilde vergilendirilmesi ile, hem bireylerin iktisadi kararları üzerinde daha az çarpıtıcı etki yaratmak hem de gelirin sosyal adaletçi bir anlayışla yeniden dağıtımını gerçekleştirmek mümkündür.

Anahtar Kelimeler: Gelir vergisi, artan oranlı gelir vergisi, düz oranlı gelir vergisi, vergilemede adalet, vergilemede etkinlik.

Tax Schedules of the Personal Income Tax: a Comparative Analysis on the Framework of the Theoretical Discussions on the Efficiency and Equity

Abstract

This paper deals with the analysis of different tax schedules of personal income tax for framework of efficiency and justice. On the one hand, progressive income taxation serves for equity in the income distribution whereas, on the other hand it causes economic problems due to efficiency losses. The progressivity with high marginal tax rates have negative influences on the working, saving, and investment decisions of individuals. Moreover, because of insufficiencies concerning tax administration and auditing, progressive taxation seems to be unsuccessful with respect to income redistribution. Consequently, it causes delays in the economic development, negative effects on the tax-conscience and causes an implicit rebel against the taxation. However, flat-rate income taxation not only has less distortionary effects on the economic decisions of individuals but redistributes income with a social justice perspective as well.

Keywords: Income taxation, progressive income tax, flat-rate income tax, fairness of taxation, efficiency of taxation.

Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz*

GİRİŞ

Tarihin yazılmaya başlandığı andan beri vergileme ve adil bir vergi sisteminin nasıl oluşturulacağına ilişkin tartışmalar devam etmektedir. Her mükellefin üzerine düşen vergi payını ödemesi gerektiği fikrine hemen herkes katılırken, adil vergi paylarının nasıl tanımlanacağı konusunda aynı uzlaşma sağlanamamaktadır. Bireyler, vergi sisteminin kendilerine eşit davranmadığı şeklinde bir kanaate sahiplerse, vergi mükellefiyetini eksik yerine getirme ya da tamamen vergi sistemi dışında kalma yollarını arama eğiliminde olacaklardır. Mükellefleri vergi sisteminin dışına çıkarmaya zorlayan faktörlerin başında, yasal marjinal vergi oranlarının yüksekliği gelmektedir.

Yüksek marjinal oranlarla müterakkiyet kazandırılan artan oranlı gelir vergisinin uygulandığı ülkelerde devletin ulaşmak istediği amaçlara bağlı olarak vergi sistemine entegre edilen bir çok hüküm, aynı durumdaki mükelleflerin bile farklı muamelelerle karşılaşmalarına yol açmaktadır. Dolayısıyla vergi kanunlarındaki boşluklardan faydalananlar ile bu imkana sahip olmayanlar, farklı vergi yükleri taşımakta, bu ise vergi sisteminin adalet sonuçlarını zedelemektedir.

Bu çalışmada ilk olarak gelir vergisinin teorik temelleri ortaya konulacak, genel olarak ve özelde gelir vergisi ile ilgili olarak vergilemede adalete ilişkin farklı bakış açıları ele alınacak ve farklı vergi yapıları ile artan oranlı vergi tarifelerinin incelenmesinin ardından düz oranlı gelir vergisi tarifesi

* Bu makale her iki yazarın eşit, ortak katkıları ve çalışmaları sonucunda hazırlanmıştır.

tanıtılarak, etkinlik ve adalet sonuçları açısından artan oranlı ve düz oranlı tarife yapılarının etkileri değerlendirilecektir.

1. GELİR VERGİSİNİN TEORİK TEMELLERİ

Devletin adil bir vergilendirmeyi gerçekleştirebilmesi için bireylerin ödeme gücüne ulaşması ve buna bağlı olarak vergilemeyi gerçekleştirmesi gerekir. Aslında devletin toplumdaki tüm bireylerin gerçek ödeme gücünü tam olarak bilmesi durumunda götürü vergileme yoluyla vergilemede adaletin tesis edilmesi mümkün olurdu. Ancak gerçek dünyada devletin toplumdaki bireylerin ödeme gücünü tam olarak bilmesi mümkün değildir. Bu nedenle kaçınılmaz olarak bireylerin ödeme gücünün temsilcisi olan bazı göstergeleri, vergilemenin temeli olarak almak zorundadır. Günümüzde vergilemenin temeli olarak alınan unsurlar gelir, tüketim ve servettir.

Bireylerin ödeme gücünün en önemli göstergesini gelir oluşturur. Gelir vergisi uygulamasında bir ekonominin üretken kapasitesi içinde, gelirin paylaşımına bağlı olarak vergilemenin gerçekleştirilmesi esastır. Gelir vergisi uygulamasında verginin konusunu oluşturan gelirin tanımı, muafiyet ve istisna uygulamaları ile tarife yapısı vergilemenin sonuçları açısından çok önemlidir. Vergilemede genellik ve eşitliğin sağlanabilmesi açısından, gelirin tanımının olabildiğince kapsamlı tutulması, istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilmemesi gerekir. Ancak devletin vergileme aracılığıyla ulaşmayı amaçladığı ilave iktisadi ve sosyal hedefler, gelirin tanımı ve istisna-muafiyet uygulamaları açısından genellik ve eşitlik ilkelerine aykırı düzenlemeleri gelir vergisi uygulamasına dahil etmeyi zorlamaktadır. Bunun dışında tarife yapısının da yine ulaşılabilecek sonuçlar açısından önemi büyüktür. Genel olarak baktığımızda gelir vergisinin artan oranlı tarife yapısının, sosyal amaçlarla gelirin yeniden dağıtımına yönelik olarak önerildiği görülmektedir. Bununla birlikte benzer sonuçlara çok güçlü olmamakla birlikte düz oranlı vergi tarifesi ile ulaşmanın mümkün olduğunu söyleyen görüşler de vardır. Çünkü düz oranlı vergi yapısı altında, gelir düzeyinden bağımsız olarak tek bir oran olmasına rağmen, nihai olarak yüksek gelirli olanların düşük gelirli olanlardan daha yüksek vergi ödemesi söz konusu olmaktadır.

2. VERGİLEMEDE ADALET VE SOSYAL ADALET KURAMLARI

Vergilemede adalet¹ benimsenen sosyal adalet kuramına bağlı olarak farklı anlamlandırılabilir. Vergilemede adalete ilişkin farklı bakış açılarını anlayabilmek için öncelikle sosyal adalet kuramlarını ele almak gerekmektedir. Sosyal adalet kavramını temel olarak üç bakış açısı çerçevesinde ele almak mümkündür. Bunlar; liberteryen, liberal ve kolektivist görüşlerdir (BARR, 1993: 44-45).

2.1. LIBERTERYEN ANLAYIŞ

Liberteryen Sosyal Adalet anlayışı iki gruba ayırarak ele alınabilir. Bunlar Doğal Haklar Liberteryenleri ve Amprik Liberteryenler'dir. Nozick, Rothbarth gibi Doğal Haklar Liberteryenleri, çok sınırlı alanlar hariç devletin iktisadi hayata müdahalesini ahlaki olarak doğru bulmamaktadırlar. Onlara göre; kişinin çalışması sonucunda elde ettiği gelirler doğal bir haktır ve elde edilen bu gelirler istenildiği gibi kullanılabilir. Ayrıca insanın sahip olduğu servetin kaynağı; çalışma, miras ve devletin yeniden dağıtımı sonucu elde edilen gelir olduğu sürecemeşru görülmelidir. Devletin "minimal" ya da "gece bekçisi devleti" şeklinde olması gerektiğini düşünen Doğal Haklar Liberteryenleri, devletin vergi almasını bir hırsızlık ya da devlet için bir kölelik olarak görmektedir. Çünkü vergi, insanların gönüllü olarak vermeyecekleri paraların zorla alınmasıdır ya da insanların zamanlarının bir kısmını devlet için harcamaya zorlanmasıdır (BARR, 1993: 46). Dolayısıyla bu tür bir anlayış, bireylerin devlete köle olmasından başka bir şey değildir. Sonuç olarak Doğal Haklar Liberteryenleri açısından devlet çok sınırlı bir devlet olmalıdır ve bu ilkedan hareketle gelir dağılımına da müdahale etmemelidir. Devletin gelir dağılımına müdahalesi ancak, meşru olmayan yollarla elde edilmiş gelirlerin dağıtımını amacıyla söz konusu olabilir. Devlet hukuken suç sayılan faaliyetlerden elde edilmiş gelirleri yakaladığında, bu gelirleri belirli kriterlere göre dağıtabilir. Böyle bir durum devletin gelir dağılımına müdahalesi olarak düşünülmemelidir. Örneğin uyuşturucu kaçakçılığında elde edilen bir servete el konulması doğrudur ve devlet bu serveti üçüncü bireylere dağıtabilir.

1 Daha önce tanımlandığı üzere vergilemede adalet yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasını gerektirir. Hatırlanacağı üzere dikey adalet sözkonusu olduğunda karar verilmesi gereken konulardan birisi; daha yüksek vergi ödeyecek olanların ne kadar daha fazla vergi ödemesi gerektiğine karar verilmesi idi, işte bu husus sahip olunan sosyal adalet kuramına göre cevaplandırılacaktır.

Dolayısıyla Doğal Haklar Liberteryenleri açısından bırakın vergiler aracılığıyla devletin gelir dağılımını değiştirmesini, minimal devletin çapını genişletecek keyfi vergiler alması bile kabul edilebilir değildir.

Hayek ve Friedman gibi Amprik Liberteryenler'e göre devlet müdahalesi, ahlaki bakış açısından çok, toplam refahı düşüreceği için eleştirilmiştir (HAYEK, 1978: 322-324; BARR, 1993: 45). Doğal Haklar Liberteryenleri ile Amprik Liberteryenlerin sosyal adalet ile ilgili olarak ayrıldıkları temel nokta burasıdır. Doğal Haklar Liberteryenler'i devletin gelir dağılımına müdahalesini ahlaki olarak doğru bulmaz iken, Amprik Liberteryenler refah üzerindeki olumsuz etkileri nedeniyle eleştirmektedirler. Hayek'e göre; özgür bir toplumda bireylerin gelirlerini belirleyen kendi becerileri, gayretleri ve sahip oldukları şanstır. Dolayısıyla sosyal adalet kavramının özgür bir toplumda yeri yoktur. Hayek'e göre sosyal adalet kavramı, olsa olsa kumanda edilen bir ekonomide geçerli ve anlamlı olabilecek bir kavramdır. Çünkü organize edilen bir toplumda, bireylerin içinde buldukları şartlar ya da ulaştıkları performans, organizatör tarafından değerlendirilir ve onların hak ettiği gelire göre bir gelir dağılımı oluşmuş olur. Böyle bir toplumda aynı konumdaki bireylerin ya da aynı işi yapan bireylerin farklı değerlendirilmesi ve farklı gelir düzeylerine ulaşmaları halinde, düşük gelir elde eden bireyin adaletsizlikten söz etmesi ve sosyal adalet talep etmesi söz konusu olabilir (BUTLER, 1996: 109-114). Hayek'in hocası olan MISES (1990: 44)'e göre de, bir piyasa ekonomisinde gelir ve refahın eşitsiz dağılımı temel özelliktir. Çünkü bireylere geliri ve zenginliği veren tüketicilerdir. Piyasada tüketicilere en iyi hizmeti kim veriyorsa, onun karı ve buna bağlı olarak zenginliği de o kadar çok olacaktır. Dolayısıyla özgür bir toplumda böyle bir adaletsizlikten söz etmek mümkün değildir. Çünkü özgür bir toplumda gelir dağılımı, herkesin hak ettiği gelire göre belirlenecektir.

Çağımızın diğer önemli Amprik Liberteryenler'inden biri olan Friedman, gelir dağılımı ile ilgili meseleye iki soru sorarak yaklaşmaktadır. Birincisi, toplumda eşitliğin sağlanması için devlet müdahalesini haklı gösterecek nedenin ne olduğudur? İkincisi ise, toplumlarda gelir dağılımı politikalarının sonuçlarının ne olduğuna ilişkindir (FRIEDMAN, 1988: 261). Birinci sorunun cevabı; gelir dağılımına devletin müdahale etmesi için haklı bir gerekçenin mevcut olmadığıdır. Friedman'a göre piyasa sisteminde ürünün niteliğine göre yapılan ödeme, gelir dağılımını sağlamaya yönelik değil, kaynakların etkin tahsisini sağlamaya yöneliktir. Piyasa sisteminde gelir dağılımını düzeltme endişesiyle gönüllülük esasının yerine zorlamanın ikame edilmesi, üretilen kaynak paketinin hacmini küçültecektir (FRIEDMAN, 1988: 268-269). Çünkü etkinlik ile eşitlik arasında ters yönlü bir ilişki (trade off) vardır. Genellikle maksimum gelire maksimum etkinlik ile ulaşılabilir. Dolayısıyla ulusal geliri

azaltan, çalışmayı, tasarrufu ya da yatırımı cezalandıran iktisat politikaları rasyonel ve etkin değildir. Oysa gelir dağılımını düzeltmeye çalışan programlar eşitliğe ulaşmayı amaçlarken, bireylerin iktisadi kararlarını olumsuz etkiler ve hem ulusal geliri azaltır hem de ekonomik etkinliği bozar (STIGLITZ, 2000: 93-94). Friedman ikinci soruyu da, kapitalist toplumlardaki gelir dağılımı farklarının daha az ve gelir grupları arasındaki hareketliliğin daha yüksek olduğu gözlemini yaparak cevaplandırmaktadır (FRIEDMAN, 1988: 272-274). Friedman'a göre gelir dağılımını değiştirmede kullanılan devlet müdahalesi araçları, gelir ve servet vergileridir. Bu vergilerin gelir dağılımı üzerinde iki tür etkisi vardır. Bunlardan birincisi gelir dağılımı bozukluklarını düzeltmeye, ikincisi ise artırmaya yöneliktir. Buna göre bir vergi, farklı gelir grubuna giren bireylerin gelirini artıran oranlılık ilkesi çerçevesinde farklı vergilendirerek gelir eşitsizliklerinin giderilmesinde etkili olabilir. Ancak aynı vergi, beraberinde bir takım muafiyet, istisna ve indirimlerle gelir dağılımını bozucu etkiler de yaratabilir. Bu etkiye bir de artan oranlılığın yarattığı, bireylerin vergiden kaçınma/kaçırmaya yönelik davranışlarını eklediğimizde, bu vergilerin gelir dağılımını düzeltme amacına ulaşmada çok fazla yararlı olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Bu nedenle, aslında iktisadi avantajlarına ek olarak, gelir dağılımını düzeltme amacına da uygun olan vergi türü, düşük ve tek oranlı, istisna ve muafiyetler barındırmayan bir **düz oranlı gelir vergisi**dir (FRIEDMAN, 1988: 278-285).

Sonuç olarak hem Doğal Haklar Liberteryenleri hem de Amprik Liberteryenler, devletin gelir dağılımı gerekçesiyle piyasa sistemine müdahalesini doğru bulmamaktadırlar. Doğal Haklar Liberteryenleri devletin gelir dağılımına müdahalesini ahlaki bulmazken, Amprik Liberteryenler hem ahlaki bulmamakta hem de toplumun üretkenliğini düşüreceğini vurgulamaktadırlar.

2.2. LIBERAL ANLAYIŞ

Liberal² görüşün gelir bölüşümü ile ilgili temel felsefesini **fyadacı görüş** (utilitarizm) ve **Rawls'in sosyal adalet görüşü** oluşturmaktadır. Liberal görüşün 3 temel bakış açısına sahip olduğu görülmektedir (BARR, 1993: 45). Bunlar; a) Toplumlar, onları oluşturan bireylerin şahsında analize tabi tutulurlar. b) Piyasa ve onun kurumları doktrinin bir parçası olmaktan çok,

2 Avrupa ve Türk ekonomi literatüründe ve kamuoyunda "Liberal" ve "Sosyal Demokrat" nitelmesi sırasıyla, ABD ekonomi literatüründeki "Liberteryen" ve "Liberal" kavramları yerine kullanılmaktadır (BARRY, 1989: 26-28). Dolayısıyla çalışmada ABD literatürüne uygun bir kavramsal çerçeve benimsenmiştir.

politika amaçlarına ulaşmanın araçlarıdır. c) Eşitlikçi anlamda devletin gelir dağılımına ilişkin fonksiyonları vardır. Bu bakış açısından da anlaşılacağı gibi, Liberal iktisatçıların piyasanın işleyişine ve sonuçlarına bir inancı yoktur. Piyasanın ortaya çıkardığı sonuçlar, politika araçları ile iyileştirilebilir. Dolayısıyla sosyal adalet açısından da piyasanın yarattığı sonuçlar, tartışmaya açıktır ve devletin gelir dağılımına müdahalesi, hem toplumun refahının yükseltilmesi için, hem de ahlaken gereklidir.

Faydacı görüş (Utilitarianism), gelirin yeniden dağıtımını yoluyla toplumun üyelerinin toplam faydasının maksimize edilebileceğini iddia etmektedir (BARR, 1993: 48-49). Onlara göre iktisadi olaylarda azalan marjinal fayda yasası geçerlidir ve zengin bireylerin gelirlerinin marjinal faydası giderek azalmaktadır. Dolayısıyla toplumdaki gelir dağılımını daha eşit hale getirerek toplam faydayı artırmak mümkündür. Ancak faydacı görüş, görüşlerini üzerine inşa ettiği varsayımlar nedeniyle eleştirilmektedir. İlk olarak faydacılar faydanın kardinal³ olarak ölçülebildiğini varsaymaktadırlar. İkinci olarak, bireylerin sahip oldukları gelirin marjinal fayda fonksiyonlarının benzer olduğu varsayılmaktadır. Üçüncü olarak da, gelirin marjinal faydasının düştüğü varsayılmaktadır. Ancak bu üç varsayımın da çok tartışmalı ve eleştiriye açık olduğu da açıktır. Söz konusu bu üç varsayım bireylerin gelecek endişesiyle paralarını tasarruf etme arzusunda olması, bireylerin hayatı farklı algılamaları ve tüketim tercihlerini farklı hayat görüşü ve psikolojik güdülere dayandırmaları halinde anlamını tamamıyla yitirecektir.⁴

Rawls'ın sosyal adalet görüşü toplumdaki en kötü birey ya da grubun refahındaki artışı maksimize etmeyi amaçlamaktadır. Rawls bu ilkeyi "maksimin ilkesi" olarak isimlendirmekte ve gelir dağılımındaki değişikliklerin, toplumdaki en düşük gelire sahip bireylerin gelirinin yükseltilmesi temeline dayandırılması gerektiğini savunmaktadır (BARR, 1993: 50-51). Rawls'ın maksimin ilkesi dinamik olarak düşünüldüğünde, toplumdaki gelir dağılımının mutlak eşitliğe doğru götürülmesi anlamına gelmektedir. Çünkü her dönemde toplumdaki en kötü bireyin refahının yükseltilmesi hedeflendiği için, gelir piramidi içinde üst grupla alt grup arasındaki fark, belirli bir süre sonunda ortadan kalkacaktır.

3 Faydanın kardinal olarak ölçülebilmesinden kasıt, bireylerin mal ve hizmetlerin tüketiminden elde ettiği faydanın ölçülebileceği, sayısallaştırılabileceğidir. Modern iktisat literatüründe, faydanın kardinal olarak ölçülebileceği yaklaşımı terkedilmiş ve bireylerin alternatifler arasında tercih yapması anlamında ordinal fayda kavramı kullanılmaya başlanmıştır.

4 Bu konuyla ilgili çok daha kapsamlı ve doyurucu açıklamalar için Akalın (2000: 162-164)'e bakınız.

2.3. KOLLEKTİVİST ANLAYIŞ

Teoride birbirinden oldukça farklı ve çok sayıda kollektivist görüş olmakla birlikte sosyal adaletle ilgili meselede kollektivist görüşü **Fabian Sosyalistler** ve **Marksistler** şeklinde genelde iki grup altında ele almak mümkündür (BARR, 1993: 45). Fabian Sosyalistler ile Marksistler arasındaki temel fark; metodolojik olarak birincisinin reformist ikincisinin devrimci olması; yaklaşım olarak birincisinin kapitalizmden hareketle sosyalizme ulaşmayı, ikincisinin ise doğrudan üretim araçları mülkiyetini devletleştirerek sosyalizme ulaşmayı amaçlamasıdır (HAMİTOĞULLARI, 1986: 580-585). Fabian sosyalistler, serbest piyasa sisteminin bireysel çıkarı genel çıkardan üstün görmesi, demokratik olmaması, adil olmaması, kendi kendine tam istihdamı sağlayamaması ve toplumdaki yoksulluğu yok edememesi nedenleriyle eleştirmektedirler (BARR, 1993: 55). Bu nedenle ekonomik alanda daha adil bir gelir dağılımını sağlamak ve ekonomik refahı yaygınlaştırmak için; özel mülkiyeti sınırlandırmayı, ana sanayileri devletleştirmeyi, devlete ekonomik alanda sorumluluk vermeyi, faizi, rantı ya da çalışılmadan kazanılmış olan her türlü geliri önlemeyi amaçlamaktadırlar. Fabian sosyalist görüşün politika önerileri ile kapitalist ekonominin evcilleştirilmesi çabaları ve karma ekonominin devlete gücün, gelirin ve malların dağıtım rolünü vermesi tamamıyla uyumludur (BARR, 1993: 56). Kollektivist görüşün Marksist kanadının kapitalist sistem içerisindeki sosyal adalet önerileri ise şu şekildedir: Marksizm de özgürlük, eşitlik ve kardeşlik kavramlarının yeri çok büyüktür. Marksistler açısından özgürlük, yalın anlamda baskının bulunmamasını ifade eden özgürlük anlayışından çok daha geniş bir anlamı içerir. Üstelik özgürlük kavramı, ekonomik eşitlik ve güvenlik kavramlarının da uygun bir bileşimini içermektedir. Bu nedenle bir Marksist için özgürlük ve eşitlik, sosyal adaletin iki temel bileşenidir.⁵ Ekonomik eşitliğin sağlanması için, üretim kaynaklarının devletleştirilmesi anlamında devlete çok büyük ve aktif bir rol tanımlanmaktadır. Bu nedenle Marksist bir toplumsal örgütlenme, “**kamu mülkiyeti**” ve işçilerin hayatlarını etkileyen kararlarda onların katılımı ile gerçekleşen bir “**merkezi planlama**”nın bileşimidir (BARR, 1993: 58-59).

5 Liberteryen bir bakış açısından bu tanımlama hiç bir şekilde kabul edilemez. Çünkü eşitlik ve özgürlük arasındaki potansiyel çatışma, politik iktisadın temel problemini oluşturmaktadır. Özgürlüğe doğru gidilen bir toplumda eşitliği, eşitliğe doğru gidilen bir toplumda özgürlüğü istemek boşunadır.

3. FARKLI ADALET ANLAYIŞLARINA GÖRE VERGİ YAPILARININ ANALİZİ

Buraya kadar incelediğimiz sosyal adalet anlayışlarının, kaynak tahsislerinde ortaya çıkan değişiklikler ile ilgili olarak, farklı değerlendirmeleri olduğunu gördük. Örneğin Doğal Haklar Liberteryenleri açısından adil olarak değerlendirilen kaynak tahsisindeki bir değişiklik, Liberaller açısından ya da Rawlsçı bir bakış açısından adil bulunmamakta ve tasvip edilmemektedir. Bu başlık altında farklı sosyal adalet görüşleri çerçevesinde, kaynakların bölüşümündeki çeşitli değişikliklerin ve farklı vergi yapılarının nasıl algılandığı ele alınacaktır. Doğal Haklar Liberteryenleri açısından sosyal adalet kavramından çok, sosyal refah kavramı önemlidir ve sosyal refah artışı ancak bir Pareto iyileştirme durumunda söz konusudur. Dolayısıyla sözleşme eğrisi dışındaki bir noktadan sözleşme eğrisi üzerine doğru Pareto iyileştirmeyi gerçekleştiren her hareket, olumlu olarak değerlendirilmelidir. Temel olarak Amprik Liberteryenler de Doğal Haklar Liberteryenleri'nin fikirlerini desteklemektedirler. Ancak Amprik Liberteryenler Pareto iyileştirmeden sonra, **“geçimlik düzeyde”** bir yeniden bölüşümü uygun görmekte-dirler.

Faydacıların yaklaşımı ise her iki Liberteryen görüşten tümüyle farklıdır. Faydacıların amacı faydanın maksimize edilmesidir. Faydanın kardinal olarak ölçülebildiğinden hareket eden ve bireylerin fayda fonksiyonlarının benzer olduğunu varsayan faydacılar açısından, faydanın maksimum olabilmesi için, bütün bireylerin fayda fonksiyonlarının benzer olduğu varsayımı altında, gelirin bütün bireyler arasında eşit dağıtılmış olması gerekmektedir. Ancak bireylerin fayda fonksiyonlarının aynı olduğu varsayımının terki, ulaşılan sonuçları tamamen değiştirecektir. Sonuç olarak faydacı yaklaşım, kullandığı varsayımlar ve ulaştığı sonuçlar itibarıyla, Liberteryen bakış açısından tamamıyla farklıdır. Rawlsçı bakış açısından ise, etkin olmayan bir kaynak tahsisi noktasından etkin sınıra hareket, ancak toplumdaki en fakir bireylerin durumunun düzelmesi halinde sosyal olarak adildir. Bu ilke doğrultusunda, yapılan değişiklikler **“Rawlsçı iyileştirme”** dir. Rawls'a göre sosyal adalete ulaşmak için, nihai olarak gelirin eşit olarak dağıtılması gerekmektedir. Kaynakların eşit paylaşımını amaçlayan sosyalist görüş de, Rawlsçı bakış açısına yakındır. Ancak sosyalistler Rawlsçı bakıştan farklı olarak, iki birey arasındaki nispi eşitsizliğe bakarlar. Buna göre gelirin yeniden tahsisi, bireyler arasındaki nispi eşitsizliği azaltıyorsa, bu durum **“Sosyalist iyileştirme”** dir. Ancak Sosyalistler nispi eşitsizliği azalttığı için Rawlsçı iyileştirmeleri her zaman kabul ederler. Sonuç olarak bu farklı sosyal adalet anlayışlarına bağlı olarak, gelir dağılımına müdahale derecesi ve kullanılan vergi politikaları da farklı olacaktır.

Doğal Haklar Liberteryenleri gelir dağılımına müdahaleyi tümüyle reddederken, Amprik Liberteryenler ise geçimlik bir gelir düzeyini garanti eden bir negatif gelir vergisi (parasal yardım) uygulaması ve en az geçim indirimi uygulamasıyla desteklenen genel, düşük ve düz oranlı bir gelir vergisini tavsiye edeceklerdir. Liberaller ve Sosyalistler ise mutlak eşitliğe ulaşmayı amaçlayarak; yüksek düzeyde tesbit edilmiş negatif gelir vergisi ve en az geçim indirimi ile desteklenen artan oranlı ya da yüksek bir negatif gelir vergisi uygulaması ile birlikte uygulanan yaklaşık %60-70'lik⁶ ya da daha yüksek bir düz oranlı bir gelir vergisini (STIGLITZ, 2000: 557-558) servet vergileri, selektif tüketim vergileri, kamulaştırmalar ve harcama politikaları gibi her tür politikayı destekleyeceklerdir. Bu çerçevede gelir vergisine ilişkin farklı sosyal adalet anlayışlarını aşağıdaki Tablo-1 yardımı ile kategorize edebiliriz. Dolayısıyla farklı bakış açılarına göre, adalet tanımına uygun farklı vergi politikalarının tavsiye edilmesi sözkonusudur. Artık adalet anlayışına bağlı olarak önerilen iki tür vergi tarifesinin incelenmesine geçilebilir.

Tablo-1: Farklı Sosyal Adalet Anlayışlarına Göre Optimal Gelir Vergisi Yapısı

Özellikler	Doğal Haklar Liberteryenleri	Amprik Liberteryenler	Faydacılar		Rawlsçı		Sosyalist	
	Etkinlik	Etkinlik-Eşitlik	Etkinlik-Eşitlik	Eşitlik	Eşitlik	Eşitlik	Eşitlik	
Tarife Yapısı	Düz Oranlı	Düz Oranlı	Düz Oranlı	Artan Oranlı	Düz Oranlı	Artan Oranlı	Düz Oranlı	Artan Oranlı
Ulaşılmak İstenen Hedef								
Negatif Gelir Vergisi	Olmamalı	Geçimlik	Yüksek	Yüksek/ Orta/ Düşük	Yüksek	Yüksek/ Orta/ Düşük	Yüksek	Yüksek/ Orta/ Düşük

4. VERGİ TARİFELERİNİN TEORİK TEMELLERİ

Toplumların kabul edilmiş hedeflere ulaşmak istemelerine bağlı olarak, vergi sisteminin taşıması gereken nitelikler vergileme ilkeleri olarak bilinir (ULUATAM, 2003: 281). Üstelik vergileme ilkeleri iyi bir vergi sisteminde bulunması gereken pozitif özellikler olarak da anlaşılabilir. Bu bakımdan bir

6 Dolayısıyla sağlanan en az geçim indirimi sayesinde, vergi tarifesi görünüşte düz oranlı iken aslında gizli artan oranlılığa sahip olacaktır.

vergi sistemi analiz edilirken şu üç hususun ön plana çıktığı görülür. Bunlar; vergilemede etkinlik, eşitlik ve basitlik. Etkinlik, vergilemede tarafsızlığa işaret etmektedir. Bu bakımdan kamu ekonomisindeki en merkezi sorun, vergi sisteminin belli bir vergi hasılatını elde ederken, bireylere adil bir şekilde davranılarak (eşitlik kriteri), ekonomik kararlara minimum düzeyde müdahale ederek (etkinlik kriteri) ve hem mükelleflere hem de idareye aşırı maliyetler yüklemeyecek şekilde (basitlik kriteri) nasıl düzenlenmesi gerektiğidir. Bu yüklerden en azından bir kısmının analizi, optimal vergileme yaklaşımının çalışma alanı içine girmektedir. Mesela vergi borcunun, bireylerin gelirlerine bağlı olduğu bir vergi sisteminin nasıl oluşturulacağı sorusu, optimal vergilemenin temel uğraşısıdır. Dolayısıyla optimal vergi yapısı, toplumların sahip olduğu sosyal refah fonksiyonuna, sosyal adalet anlayışlarına uygun olarak toplumsal refahı maksimize eden vergi yapısını ifade etmektedir. Bu nedenle bir vergi sisteminin optimal olarak nitelenebilmesi için, alternatif vergi uygulamaları ile karşılaştırıldığında iktisadi etkinlik sonuçlarının en iyi olması ve toplumun adalet değerlendirmeleri açısından da uyumlu olması gerekmektedir.

Yaklaşık yüz yıldan beri iktisatçılar, artan oranlı vergilemenin temel ilkelere dayalı olarak nasıl haklı gerekçelere dayandırılabilirliğini göstermeye çalışmışlardır. Bu tür bir çaba içerisinde olanlardan biri olan Edgeworth (1868), Faydacılığın artan oranlılığı gerektirdiğini açıklamaya çalışmıştır. Edgeworth'un argümanı oldukça basittir. Tüm bireylerin aynı fayda fonksiyonuna sahip olduklarını ve bunun azalan marjinal faydaya konu olduğunu varsaymaktadır. Sosyal refah, tüm bireylerin fayda fonksiyonlarının toplamı olduğundan, zenginden alınan 1 birimlik gelirin sosyal refahta yaratacağı azalışın, fakirden alınan 1 birimlik gelirin sosyal refahta yaratacağı azalıştan daha az olacağı sonucunu çıkarmaktadır. Edgeworth'un modeli, verginin tam eşitlik sağlanıncaya kadar en üst gelir diliminden itibaren artan oranlarla alınmasını zorunlu kılmaktadır. Bu, uygulamada yüksek gelirliiler üzerindeki marjinal vergi oranının %100 olması anlamına gelmektedir. Bu sonuçlar, "herkesten yeteneğine göre, herkese ihtiyacına göre" şeklindeki Marksçı anlayışla uyumlu görünmektedir (STIGLITZ, 1987: 996).

Bilindiği gibi düz oranlı gelir vergisi, artan oranlı vergilemeye optimal vergicilerin getirdikleri eleştiriler sonucunda ortaya çıkmıştır. Optimal gelir vergisi literatürünün yoğunlaştığı sorun, devletin ihtiyaç duyduğu belli bir vergi hasılatı, gelir vergisiyle elde edilecekse, refah düzeyini mümkün olduğunca artıran ya da ekonomik refah azalışını mümkün olduğunca minimize eden bir gelir vergisi yapısının nasıl olması gerektiğidir. Diğer bir anlatımla tüketici tercihlerinin, teknolojinin ve piyasa yapısının bilinmesi durumunda çarpıtıcı gelir vergisi ile elde edilecek vergi geliri ihtiyacı veri olduğunda, götürü

vergileme hariç (sosyal refahı maksimize eden) etkin gelir vergisi yapısının nasıl olması gerektiği sorusuna cevap aranmaktadır (HAVEMAN, 1994: 250).

Edgeworth'un yukarıda bahsedilen çalışmasına en büyük katkı Mirrlees'den gelmiştir. Mirrlees, vergilemenin müsevvik (incentives) etkilerini incelemiş ve Edgeworth'un ihmal ettiği, eşitlik-etkinlik arasındaki değişim oranını analize dahil etmiştir. Ancak Mirrlees'in hesaplamaları, artan oranlılığın savunucularının beklediği gibi, kendilerini destekler nitelikte çıkmamıştır. Mirrlees, basit bir faydacı sosyal refah fonksiyonu varsayımıyla, yeteneklerin normal dağıldığı ve her birey için boş zaman ve mallarla ilişkili olarak Cobb-Douglas fayda fonksiyonu kullanarak, optimal vergi tarifesinin yaklaşık olarak doğrusal olduğu yani vergi tarifesinin sabit marjinal oranla birlikte uygulanacak belli bir muafiyet seviyesine sahip olması gerektiğini ve söz konusu marjinal oranın da %20-30 arasında olması gerektiği sonucuna ulaşmıştır (SLEMROD, 1990: 165).

ATKINSON (1973) ise, Mirrlees'in kullandığı basit ağırlıksız toplama şeklindeki sosyal refah fonksiyonu yerine Rawlsçı sosyal refah fonksiyonunun kullanılmasının daha müterakki bir tarife vereceğini ispatlamıştır. Atkinson bu şekildeki optimal marjinal vergi oranının, Mirrlees'in bulunduğu %20'lik optimal oran yerine %35-40 arasında olacağını, ancak %50'nin üzerine çıkmasının söz konusu bile olmayacağını iddia etmektedir (MC LURE / ZODROV, 1994: 187). Ona göre optimal gelir vergisinin amaç fonksiyonu, en düşük refah düzeyindekilerin refahlarına ağırlık verse bile, dik artan oranlı vergi tarifelerine işaret etmemektedir.

5. FARKLI TARİFE TİPLERİNİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

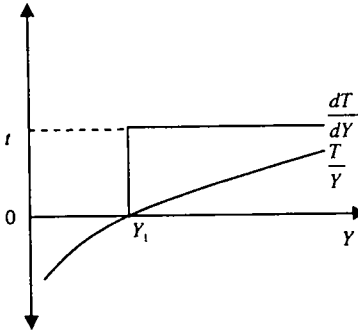
Vergi tarifeleri oran yapısı bakımından artan-azalan-düz oranlı vergi tarifeleri olmak üzere üç grupta toplanabilir. Ortalama vergi oranındaki artış, matrahtaki artışa oranla daha az, daha fazla ya da eşit düzeyde olabilir. Bu durumda sırasıyla artan-azalan ve düz oranlı vergi tarifeleri ile karşılaştırılır (TURHAN, 1998: 55). Dolayısıyla bir verginin oran yapısı bakımından hangi grupta yer aldığını tespit etmek için, matrah karşısında ortalama vergi oranının seyrine bakmak gerekir.

Matrahın artmasına bağlı olarak ortalama vergi oranının da yükseldiği tarifeler artan oranlı tarifelerdir. Bu durumda bir verginin düz oranlı olabilmesi için vergi tutarının, verginin uygulandığı matrahın doğrusal bir fonksiyonu olarak ifade edilmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle düz oranlı vergi, marjinal vergi oranının, ortalama orana eşit olduğu vergidir (ROSEN, 1988: 328). Düz

oranlı gelir vergisi, belli bir eşğin üzerindeki bütün gelirlere aynı marjinal vergi oranının uygulandığı bir vergi olarak da tanımlanmaktadır (STIGLITZ, 2000: 554). Müterakki bir vergi tarifesi ise gelire birlikte artan vergi borcunun gelire oranını ifade etmektedir. Bu tanım, ortalama vergi oranının, gelire birlikte artması gerektiği anlamına gelmektedir. Yani müterakki vergi tarifesi, gelire bağlı olarak ortalama oranların sürekli artmasını gerektirir. Dolayısıyla bir verginin doğrusal veya müterakki tarifelerini belirleyen marjinal değil, ortalama vergi oranlarıdır. Bir vergi sisteminin müterakki olabilmesi için marjinal vergi oranlarının gelire birlikte artması gerektiği genel bir yanılıdır. Çünkü bir vergi sistemi sadece ve sadece marjinal vergi oranlarının, ortalama vergi oranlarından daha yüksek olması ve ilave kazançlar üzerinden daha yüksek vergi oranlarından vergi ödenmesi durumunda müterakkiyet kazanır (KAY / KING, 1990: 12). Dolayısıyla marjinal vergi oranları sabit olduğu için düz oranlı bir gelir vergisi, aynı zamanda belirli bir gelir düzeyini vergiden istisna tutarak **gizli artan oranlılığa** sahip olabilir. Bu nedenle bu tip özellik gösteren vergi tarifelerine gizli artan oranlı vergi tarifeleri ya da müterakki düz oranlı vergi tarifeleri denilmektedir.

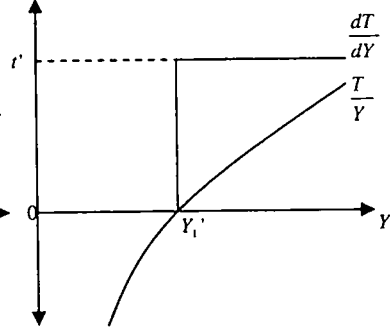
Aşağıdaki şekilden de görüldüğü gibi OY_1 düzeyinde bir gelirin vergiden istisna tutulduğu düzeyin üzerindeki gelirler, t düz oranından vergilendirilmektedir. Geliri OY_1 düzeyini çok az geçen birisi, hemen hemen hiç vergi ödemeyecektir. Şekil 1a'dan görüleceği gibi marjinal vergi oranı O_t olmasına rağmen, ortalama vergi oranı çok düşük kalmaktadır. Gelir arttıkça vergi olarak ödenen kısım, gittikçe daha fazla artacaktır. OY_1 indirim düzeyinin çok üzerindeki gelirleri olanlar için, bu indirim tutarı hemen hiç önemli değilken, bunların karşılaşacağı ortalama vergi oranı neredeyse O_t 'ye eşit olacaktır (KAY / KING, 1990:13).

$$\frac{T}{Y} \cdot \frac{dT}{dY}$$



Şekil - (a)

$$\frac{T}{Y} \cdot \frac{dT}{dY}$$



Şekil - (b)

Şekil 1: Düz Oranlı Gelir Vergisinin Müterakkiyeti

Eğer kişisel indirim (personal allowance), düşük gelirlilerin tam olarak faydalanmalarını sağlamak için "vergi indirimi"(tax credit) şeklinde uygulanırsa, ortalama ve marjinal oran tarifesi, şekilde kesikli çizgi ile gösterildiği kadar genişlemektedir. Doğrusal vergi tarifesi (linear tax schedule) olarak adlandırılan bu tarife tamamen iki parametre [temel indirim (OY) ve marjinal vergi oranı (Ot)] tarafından belirlenmektedir. Yani sistemin müterakkiyet derecesi, bu iki bileşenin bir fonksiyonudur (TUOMALA, 1990: 67).

Doğrusal bir vergi tarifesi sistemi, ortalama vergi oranlarının gelire birlikte düzenli bir şekilde artmasından dolayı müterakkiyet kazanmaktadır. Ortalama oran tarifesinin eğimi, ortalama oranların hangi oranlarda arttığını gösterir ve bu tarifenin müterakkiyet derecesinin de bir göstergesidir. Eğer asgari gelir düzeyi (OY1) ve marjinal vergi oranı (Ot) düzeyleri birlikte artarsa, (şekil-b'deki gibi OY'ı ve Ot' gibi) ortalama oran eğrisi daha dik olacak ve oran yapısı daha müterakki bir hal alacaktır. Bu sistemde vergi müterakkiyetini artırmanın diğer bir yolu da, asgari gelir seviyesindekilere refah programı çerçevesinde Negatif gelir vergisi (Negative Income Tax) uygulanmasıdır. Negatif gelir vergisi, düşük gelirli mükelleflerin gelir vergisi ödemeleri yerine devlet tarafından kendilerine ödeme yapılması yoluyla yoksullukla mücadele etmek ve müterakkiyeti artırmak için oluşturulmuş politik bir araç olarak tanımlanmaktadır (LIPSEY vd. 1990: 469).

Bu sistemde geliri asgari düzeyin altında kalan bireylere, devlet tarafından yapılan ödemeyi, bazı iktisatçılar (Diamond, Green, Tobin, Pechman, Mieszkowski) negatif gelir vergisi olarak adlandırırken, diğer bazıları (Williams, Parker) sosyal kar payı (social dividend) olarak adlandırmaktadır. Bu ödeme tutarı, bireyin geliri ile asgari düzey arasındaki farkla, vergi oranının çarpılmasıyla elde edilecek miktara eşittir (TUOMALA, 1990: 67). MI devletin yapacağı yardımı; t marjinal vergi oranını; I bireyin gelirini ve CIL asgari gelir düzeyini göstermek üzere, $MI = t(I - CIL)$ eşitliğini yazmak mümkündür. Son olarak asgari geçim düzeyindeki gelirlerin vergiden istisna tutulması lehinde olarak ileri sürülen bir argüman daha vardır. Bu derece düşük gelirlerden vergi toplamaya çalışmanın bir takım yönetsel maliyetleri olacaktır. Hatta çoğu durumda, devlet bu tür gelirlerden elde edilecek vergi hasılatını toplamak için daha fazla harcama yapmak durumunda kalabilecektir (GAWER / HANSEN, 1947: 404). Bu durumda asgari geçim düzeyindeki gelirlere vergi istisnası tanıyan düz oranlı vergi sisteminin, devletin kullanabileceği en basit yeniden dağıtım programı olduğunu söylemek mümkündür (TUOMALA, 1990: 67). Yani gelir vergisinin oran yapısının düzleştirilmesi, gelirin yeniden dağılımında vergi sisteminin zorlayıcı etkilerinin azalması anlamına gelmemektedir (HETTICH / WINER, 1990: 288).

Düz oranlı vergi sisteminde karşılaşılan en önemli güçlük, sistemin müterakkiyetinin de belirleyicileri olan marjinal vergi oranının ve asgari gelir düzeyinin belirlenmesi sorunudur. 1960'lı yıllarda asgari gelir düzeyinin, ortalama gelirin %40'ı olması genel kabul gören bir yaklaşımdı (TUOMALA, 1990: 68). Ancak asgari gelir düzeyinin artırılması ve devletin asgari geliri finanse etmenin dışında amaçları için de vergi gelirlerine ihtiyaç duyması durumunda, marjinal vergi oranlarını artırması gerekecektir. Asgari gelir düzeyinin seçimi, devletin amaç fonksiyonuna ve asgari gelir düzeyi ile vergi oranı arasındaki değişim oranına bağlıdır. Dolayısıyla en uygun düz vergi oranının seçim kararı, toplumun eşitlik arzusuna ve marjinal oranların müşevvikler üzerindeki etkilerine bağlıdır. Uygun eşitlik düşüncesinin ne olduğu, standart ekonomik analizlerle belirlenemeyen ahlaki ve politik bir sorundur. Buna karşıt olarak marjinal oranların müşevvikleri hangi oranda azalttığı, bireysel davranışlardaki tepkilere bağlıdır (STIGLITZ, 1989: 391).

Sonuç olarak doğrusal vergilemenin önerdiği gibi gelir vergisinde düz oranların kullanılması, uyum ve yönetim maliyetlerini büyük ölçüde azaltacaktır. Buna ilave olarak düz vergileme, devletin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma faaliyetlerini önlemeye yönelik katlandığı uygulama (enforcement costs) maliyetlerini de azaltacak ve bu şekilde ortaya çıkacak refah kaybından kaçınmak mümkün olacaktır (MUSGRAVE, 1991: 37). Çünkü düz vergileme, belli bir istisna düzeyinin üzerindeki gelirlere sabit marjinal oran uygulanmasını gerektirdiğinden, mükelleflerin vergi borcunu azaltacak çabalara girişme yönündeki müşevviklerini azaltacaktır. Bundan başka oldukça geniş tanımlanan vergi matrahları, istisna düzeyinin genişletilmesine, daha düşük marjinal oran uygulanmasına imkan verecek ve böylece bireylerin davranışları üzerindeki çarpıtıcı etkiler azaltılabilecektir. İstisna düzeyinin genişletilmesi, uyum ve yönetim maliyetlerinin azaltılması bir yana düşük gelirli bireylere negatif gelir vergisi uygulanması anlamına geleceğinden, eşitlik amacına da ulaşılmasına hizmet edecektir. Bunlara ilave olarak gelir vergisilerinin kaynakta stopaj (source withholding) yoluyla toplanma oranındaki artış da söz konusu maliyetlerin önemli ölçüde düşürülmesine hizmet edecektir (ALM, 1996: 130).

5.1. ARTAN ORANLI GELİR VERGİSİNİN OLUMSUZ YÖNLERİ

İktisadi kaynakların tahsisi meselesi, iki temel kavrama ilişkin tercihlerin ortaya konulmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Bunlardan birincisi etkinlik diğeri ise eşitliktir. Ancak bu iki kavram arasında bir değişimin olduğu ifade edilmektedir (STIGLITZ, 2000: 94; KAY / KING, 1990: 36). Yani kaynakların

tahsisi sonucunda ortaya çıkan dağılım sonuçları eşitlik açısından yeterli görülüyorsa, daha eşit bir dağılım sonucuna ulaşmak üzere kaynakların yeniden tahsisi sırasında mevcut kaynakların bir kısmının yok olması yani etkinliğin azalması kaçınılmazdır. Dolayısıyla artan oranlı gelir vergisi uygulamasının yöneldiği temel amaç eşitliği sağlamak olduğuna göre; artan oranlı vergilemenin en önemli olumsuzluğu olarak etkinliğin azalması gösterilebilir.

Artan oranlı vergilemenin ekonomik etkinliği bozması dolayısıyla etkinlik kayıplarına yol açarak ekonomik refahın düşmesine yol açmasının temel nedeni; bireylerin iktisadi davranışlarına yön veren iktisadi müşevvikleri bozmasıdır. Artan oranlı gelir vergileri üretim sürecinde rol alan dört faktör olan emek, sermaye, tabiat ve girişimin iktisadi hasıladan aldıkları ücret, faiz, rant ve kar gelirlerinin azalmasına yol açmakta ve daha çok gelir yaratanın oransal olarak daha fazla vergi ödemesine yol açmaktadır. Dolayısıyla bu süreç iktisadi hasılanın arttırılamamasına hatta azalmasına yol açabilmektedir (KLIENSEN, 1996: 5). Artan oranlı tarife yapısının benimsendiği ülkelerde marjinal vergi oranlarındaki her artış, vergilemenin yaratacağı aşırı yükü ya da etkinlik kaybını da arttıracaktır. HARBERGER (1964), marjinal vergi oranlarındaki bir artışın yarattığı marjinal etkinlik kaybının, vergi oranlarının büyüklüğü ile doğru orantılı olduğunu ve vergi oranının karesi ile arttığını ispatlamıştır. Sonuç olarak artan oranlı vergileme bireylerin iktisadi davranışlarını olumsuz etkileyerek çalışma, tasarruf, yatırım ve girişim eğilimini azaltmakta ve böylece hem ekonomik etkinliği azaltmakta hem de büyüme hızının düşmesine yol açmaktadır. Bunun sonucunda bireyler tarafından ödenmesi gereken vergi ile fiilen taşıdıkları yük arasında bir fark oluşmaktadır (AUERBACH, 1993: 525). Temel olarak vergilerin ikame ve gelir etkisi olmak üzere iki etkisinden söz edebiliriz. Vergilerin etkinlik maliyetleri, ikame etkileri ile birleşmektedir. Dolayısıyla ikame etkileri olan her tür verginin etkinlik maliyetine sahip olduğunu ya da saptırıcı olduğunu söyleyebiliriz. Saptırıcı olmayan tek bir vergi; bireylerin iktisadi davranışlarını etkilemeyen baş vergisi (head tax) gibi götürü (lump-sum tax) vergilerdir. Ancak günümüzde fiskal ve ekstra-fiskal çeşitli nedenlerle götürü vergiler çok yaygın olarak kullanılamamaktadır. O halde cevap aranması gereken esas mesele; saptırıcı vergilerin kullanılıp kullanılmaması gerektiği değil, reel iktisat ve maliye politikalarına paralel şekilde, kullanılan saptırıcı vergilerden en düşük etkinlik maliyeti yaratacak olanının bulunmasıdır. Yukarıda ifade ettiğimiz gibi bir verginin etkinlik maliyeti ikame etkilerine bağlıdır. İkame etkilerinin büyüklüğünü de temel olarak arz ve talep koşulları ile uygulanan verginin oranı belirleyecektir. Vergi oranı arttıkça etkinlik maliyeti çok daha hızlı artmaktadır. Dolayısıyla artan oranlı bir gelir vergisi yapısı, düz oranlı

gelir vergisi yapısına göre yüksek marjinal oranlar dikkate alındığında, daha saptırıcı ve etkinlik maliyeti daha yüksek olacaktır (STIGLITZ, 2000: 528, 556).

Artan oranlı gelir vergisinin bireylerin çalışma, tasarruf ve yatırım kararları üzerinde yarattığı olumsuz etkileri dışında, adaletsiz olduğu gerekçesi ile de eleştirilmesi sözkonusudur. Özellikle hayat boyu elde edilen gelirin şimdiki değeri eşit olmakla birlikte, gelirin elde edilme periyodunun kısa olduğu bir bireyle uzun olduğu bir birey arasında, karşı karşıya olunan vergi yükü açısından farklılıkların doğmasına yol açtığı düşünülmektedir. Örneğin hayatının 25-35 yaşları arasında (10 yıl boyunca) yıllık 100.000 Dolar gelir elde eden bir birey ile hayatının 20-70 yaşları arasında (50 yıl boyunca) yıllık 20.000 Dolar elde eden iki bireyin, aynı toplam geliri elde etmekle birlikte farklı marjinal vergi oranlarından vergilendirilmesi sözkonusu olabilecektir. Dolayısıyla bu iki birey aynı konumda olmalarına rağmen farklı vergi yüklerine maruz kalacaklar ve yatay eşitlik ilkesi tahrip olmuş olacaktır.

Artan oranlı vergilemeye ilişkin bir başka eleştiri konusu, bu tip bir verginin iktisadi büyüme üzerinde olumsuz etkilerinin olacağına ilişkindir. Artan oranlı vergiler sermaye birikimini yavaşlatarak, tasarruf eğilimini azaltarak ve yatırım talebini düşürerek ekonomik aktiviteyi yavaşlatmakta ve ülkenin ekonomik büyümesini durağan hale getirebilmektedir.

Bunlara ilave olarak artan oranlı vergileme, vergi sisteminin daha karmaşık hale gelmesine yol açmaktadır. Artan oranlı vergileme, beraberinde iktisadi ve sosyal amaçlarla desteklenmek istenen alanların artan oranlılığın getirdiği olumsuzluklardan korunmak üzere indirim, istisna ve muafiyetleri de beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla bu tür uygulamaların genel bir sonucu olarak vergi sistemi çok daha karmaşık hale gelmekte ve idarenin ve mükelleflerin vergiye uyumu güçleşmektedir. Bu durum hem idare hem de mükellef açısından toplumsal refaha katkısı olmayan işlem maliyeti olarak nitelendirilebilecek ilave maliyetler yüklemektedir. Dolayısıyla daha basit ve düşük uyum maliyeti taşıyan vergi sistemlerinin toplumsal refahı yükselteceği açıktır.

Son olarak artan oranlı vergiler özellikle enflasyonist dönemlerde, pozitif reel mali sürüklenme yoluyla (HEINEMANN, 2001: 536) siyasi iradenin açıkça kullanımını olmaksızın vatandaşların vergilendirilmesine, demokratik yönetim ve denetim mekanizmasının ihlal edilmesine yol açmaktadır. Bunun bir sonucu olarak, kamusal kaynakların etkinlik ve tasarruf ilkeleri çerçevesinde kullanımını sağlayacak şeffaflık ve hesap verme sorumluluğu tahrip olmaktadır.

5.2. DÜZ ORANLI GELİR VERGİSİNİN ÜSTÜNLÜKLERİ VE UYGULANMASINA İLİŞKİN GELİŞMELER

Yukarıda da bahsedildiği gibi düz oranlı vergi tarifesi, artan oranlı gelir vergisi uygulamalarının yarattığı sorunlara çözüm arayışları neticesinde sosyal refahın optimizasyonu kaygısını taşıyan optimal vergicilerin geliştirdikleri bir alternatiftir. Ancak bu öneriyi, günümüzde tartışma gündeminin başına getirenler, kuşkusuz Klasik Liberal gelenekten gelen iktisatçılardır. Çünkü bu tür bir vergi tarifesi, artan marjinal oranlara sahip tarifenin yarattığı müşevvikler sorununa yol açmaz ve piyasa sistemiyle uyumludur. Bu tür bir tarife yapısının, artan oranlı tarifeye karşılaştırılabilir olarak bazı özelliklerini aşağıdaki tabloda bir arada görmek mümkündür (AKALIN, 2000: 340; HAYEK, 1960: 312). Bundan başka düz oran uygulamasıyla uygulamaya ilişkin diğer özelliklere hiç dokunulmasa bile, beyan edilen gelirlerde artış sağlayan şu üç nedenden ötürü vergi hasılatının artacağı ileri sürülmektedir (FRIEDMAN, 1988:283).

1) Beyan edilecek vergiye tabi gelir düzeyini azaltmak için yasal ama masraflı düzenler kurma yönündeki dürtüler daha az olacaktır. (Matrah düşürme)

2) Yasal olarak beyan edilmesi gereken gelirlerin bildiriminden kaçınma dürtüsü azalacaktır. (Matrah kaçırma)

3) Mevcut artan oranlı yapının özendirici olmayan etkilerinin ortadan kaldırılmasıyla, kaynakların daha etkin kullanımı ve daha yüksek gelirler elde edilmesi mümkün olabilecektir. Ayrıca artan oranlı tarife yapısının yarattığı vergi geliri düşükse, yeniden dağıtım etkisi de düşüktür.

Tablo-2: Düz Oranlı ve Artan Oranlı Gelir Vergilerinin Karşılaştırılması

ETKİLE- DİĞİ ALAN	DÜZ ORANLI GELİR VERGİSİ	ARTAN ORANLI GELİR VERGİSİ
İktisadi Örgütlenme	Ekonomideki kaynakların daha fazlasını özel sektörün kullanımına bırakmasından dolayı piyasayla uyumludur.	Kaynakların daha fazlasını devlete aktardığından devletçilikle uyumludur.
Müşevvikler	Kınlmaz.	Kınlır.
Tasarruflar	Teşvik edilir. Tasarrufların matrahtan düşülmesine izin verilen tüketim tipinde bu teşvik daha da artar.	Artan marjinal oranlar, tasarruflardan ödeneceğinden, tasarruflar azalır.
Yatırım	Yatırımlar teşvik edilir.	Tasarruflar cezalandırıldığından ve piyasaya yeni giren firmaların aşırı karlarına izin verilmediğinden yatırımlar azalır.

Rekabet	Engellenmez. Piyasaya yeni girenlerin aşırı karlarına el konulmaz.	Mevcut firmalar lehine, piyasaya yeni girenlerin aleyhine rekabet engellenir.
Kalkınma	Yatırımların artmasından dolayı kalkınma hızlanır.	Yatırımlar cezalandırıldığından, kalkınma gecikir.
Sosyal Adalet (Dikey Eşitlik)	Yüksek gelirlilerden mutlak miktar olarak daha fazla vergi alınacağından ve asgari geçim indirimi uygulamasından dolayı sosyal adalete uygundur. Bu sistemde, düşük gelirli üzerindeki vergi yükü azaltılarak yük, daha çok orta ve üst gelir gruplarına kaydırılmaktadır.	Gelirin yeniden dağıtımı amacıyla yüksek marjinal oranlara yer vermesine rağmen bölüşüm amaçlarına hizmet etmez. Ortanca seçmenin talep ettiği harcamalar aracılığıyla vergi yükü daha çok düşük gelirliye kaydırılır. Bu bakımdan vergi yükünün daha çok orta ve üst gelir gruplarına yüklendiği sadece bir illüzyondur.
Yatay Eşitlik	Vergi öncesi ve vergi sonrasında bireylerin nispi durumları değişir.	Bireylerin, vergi öncesi ve sonrasındaki nispi durumları büyük ölçüde değişir.
Kanun Önünde Eşitlik	Kanun önünde eşitlik ilkesi zedelenmez ve herkese eşit muamele edilir. Vergi ödemelerinde yeknesak bir prensip sağlar.	Bireylere farklı davranılarak, kanun önünde eşitlik ya da genellik ilkesi çiğnenir. Adalet ilkesi adına sistem keyfi bir hal alır.
Sosyal Mobilité	Tasarıflar teşvik edilerek sınıflar arası geçişler kolaylaşır.	Sosyal mobilité engellenerek, mevcut zenginler potansiyel rakiplerinden korunur.
Ekonomik Özgürlük	Ekonomik özgürlükler geliştirilir.	Kazanç özgürlüğü sınırlandırılır.

Bununla birlikte düz oranlı vergi tarifesinin sakıncası olarak mevcut vergi yükünün üst gelir gruplarından, alt gelir gruplarına doğru kaymasına sebep olacağı ve vergiden sonraki gelir dağılımının bozulacağına işaret edilmektedir. Asgari geçim indirimine yer vermeyen düz oranlı gelir vergisi için bu eleştiri doğru olabilir. Ancak asgari düzeydeki gelirlere vergi istisnası tanınarak ya da negatif gelir vergisi uygulamasına yer vererek müterakkiyet kazandırılmış bir müterakki düz oranlı gelir vergisi için bu eleştiriye ileri sürmek güçtür. Bundan dolayı düz oranlı vergi (flat-rate tax) ile müterakki düz oranlı vergi (progressive flat-rate tax) arasında kolay anlaşılabilen bir fark vardır.

Her ne kadar hem etkinliğin hem de eşitliğin sağlanmasına hizmet etse de politik bir öneri olarak optimal vergilemenin kullanımına en köklü itiraz, kamu yöneticilerinin ve politikacıların, iktisatçıların kabul ettikleri sosyal refah fonksiyonuna bağlı olarak yaptıkları optimal vergi hesaplamalarına dayalı tavsiyelerini dikkate almayacaklarıdır (LINDBECK, 1990: 66). Çünkü

politikacıların iktisatçıların düşünceleriyle ilişkisi olmayan kendi hedefleri, başarı veya tutkuları vardır. Politik davranışa ilişkin bu nokta önemlidir. Çünkü politikacıların temel hedefi, güçlü menfaat gruplarının ve kendi seçmen kitlesinin tatmin edilerek yeniden seçilme ihtimalinin artırılması olduğundan, kendi belirleyecekleri vergi veya sübvansiyon yapısı lehine her zaman mantıklı argümanlar bulabileceklerdir. Ancak optimal vergilemeye ilişkin literatür modern şekliyle ilk olarak 1970'lerin başında ortaya çıktığında ABD'de en üst marjinal vergi oranı %70, 1963'de bu oran %91 iken piyasa ekonomisine işlerlik kazandırılmasını arzulayan Liberallerin baskısıyla 1986 itibariyle en üst marjinal vergi oranlarının %28'e kadar düştüğü unutulmamalıdır. Bundan başka tüm OECD ülkelerinde üst marjinal vergi oranları düşürülmüştür. Optimal vergileme, marjinal vergi oranlarının ne olacağı sorunuyla doğrudan ilgilenmediğinden, politikacılara anahtar mesajı, yüksek marjinal vergi oranlarının, hangi tür sosyal refah fonksiyonu seçilirse seçilsin, toplumun refahının artırılmasında uygun olmayacağıdır (SLEMROD, 1990: 166). Hemen hemen tüm dünya ülkelerini saran genel eğilime bakılırsa, politikacılar da bu mesajı almış görünmektedirler. Mesela İzlanda ve İsveç, tüm gelirler için düz oranlı vergi tarifelerini benimsemiştir. ABD ve İngiltere ise yarı-düz oranlı bir tarife sistemi olarak adlandırılan bir yapıyı benimsemiştir.

6. DÜZ ORANLI VE ARTAN ORANLI TARİFELER ALTINDA GELİR VERGİSİ: BİR ÖRNEK ÜSTÜNDE UYGULAMA

Buraya kadar anlatılanlar çerçevesinde farklı vergi tarifelerinin hem vergileme hedefleri açısından hem de sosyal adalet anlayışları açısından basit bir örnek yardımıyla analizinin daha aydınlatıcı olacağı düşünülmektedir. Bu amaçla 8 kişiden oluşan bir toplumda, her tarife altında devletin toplayacağı vergi hasılatının 40.000.- TL olduğu; düz oranlı, müterakki düz oranlı (gizli artan oranlı), artan marjinal oranlarla müterakkiyet kazandırılan artan oranlı ve asgari geçim indirimi ile bir arada uygulanan dik artan oranlı dört tip tarife yapısının gelir vergisi uygulaması ele alınacaktır. Ele alınan örneklerde bireyler tarafından elde edilen gelirler ve devletin toplamak istediği vergi geliri sabit tutulmuştur. Böylece veri gelir düzeyi ve vergilemeye yönelik standart hedefler altında farklı tarife yapılarının nasıl şekillenmesi gerektiği, etkinlik ve adalet

sonuçları ortaya konulacaktır.⁷ Hiç şüphesiz, bu tarife yapılarının uygulama sonuçları konumuz açısından önemli olmakla birlikte kapsam dışındadır.

Tablo-3: Düz Oranlı Tarife Yapısı ve Gelirin Vergilendirilmesi

BİREY	ELDE EDİLEN GELİR	ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	MATRAH	VERGİ TARİFESİ	ÖDENECEK VERGİ *	MARJİNAL VERGİ ORANI (%)	ORTALAMA VERGİ ORANI (%)*
A	6.000	0	6.000	21,5	1.289	21,5	21,5
B	9.000	0	9.000	21,5	1.933	21,5	21,5
C	9.000	0	9.000	21,5	1.933	21,5	21,5
D	13.000	0	13.000	21,5	2.793	21,5	21,5
E	20.000	0	20.000	21,5	4.296	21,5	21,5
F	29.200	0	29.200	21,5	6.273	21,5	21,5
G	40.000	0	40.000	21,5	8.593	21,5	21,5
H	60.000	0	60.000	21,5	12.890	21,5	21,5

Tablo 3'de yer alan düz oranlı tarife uygulaması altında, toplumda en düşük gelirli A bireyinin geliri (6.000.- TL) ile en yüksek gelirli H bireyinin geliri (60.000.- TL) arasındaki 1/10 'luk nispi ilişki vergi sonrasında da bozulmadan kalmıştır. Çünkü bu iki farklı gelir sahiplerinin ödedikleri vergiler de sırasıyla 1.289.- TL ve 12.890.- TL olup, gelirleri arasındaki 1/10'luk nispi yapı burada da korunmuştur. Dolayısıyla düz oranlı tarife bireylerin vergileme öncesi durumlarını, vergileme sonrasında da bozmadan bırakmıştır. Bu ise düz oranlı tarifenin hem yatay hem de dikey vergi adaletini sağladığına işaret eder. Yatay adalet sağlanmıştır, çünkü aynı düzeyde gelir elde edenler mesela B ve C bireyleri aynı miktar vergi ödemişlerdir. Buna karşın farklı düzeylerde gelir elde edenler mesela A ve H farklı tutarlarda vergi ödemişler yani "az kazananadan az, çok kazananadan çok vergi almak" şeklinde ifade edilebilen dikey adalet de sağlanmış olmaktadır. Diğer taraftan tüm gelir gruplarında yeralan bireyler aynı marjinal ve ortalama vergi oranları ile karşı karşıyadırlar ve farklı gelir düzeyleri arasındaki nispi ilişki vergi nedeniyle bozulmadığı için, ele aldığımız örnekler içinde nisbeten etkinlik kayıpları şeklindeki maliyetler en düşük düzeyde kalmaktadır. Bu arada devlet de ihtiyaç duyduğu 40.000.-TL'lik vergi hasılatını elde etmiştir.

⁷ Tablolarda yer alan (*) işaretli rakamlarda çok küçük yuvarlamalar yapılmak zorunda kalmıştır.

Tablo-4: Müterakki Düz Oranlı Tarife Yapısı ve Gelirin Vergilendirilmesi

BİREY	ELDE EDİLEN GELİR	ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	MATRAH	VERGİ TARİFESİ	ÖDENECEK VERGİ	MARJİNAL VERGİ ORANI (%)	ORTALAMA VERGİ ORANI (%)
A	6,000	3,275	2,725	25	681,25	25	11,4
B	9,000	3,275	5,725	25	1431,25	25	15,9
C	9,000	3,275	5,725	25	1431,25	25	15,9
D	13,000	3,275	9,725	25	2431,25	25	18,7
E	20,000	3,275	16,725	25	4181,25	25	20,9
F	29,200	3,275	25,925	25	6481,25	25	22,2
G	40,000	3,275	36,725	25	9181,25	25	23
H	60,000	3,275	56,725	25	14181,25	25	23,6

Tablo 4’de gizli bir artan oranlılığa sahip olan, müterakki düz oranlı tarife örneği yer almaktadır. Herşeyden önce, bu tür bir tarifede marjinal oranlar ile ortalama oranlar birbirinden ayrılmaktadır. Devlete aynı miktarda (40.000.-TL) vergi hasılatı sağlayan ve 3.275.- TL’lik bir asgari geçim indirimi içeren bu türden bir tarifenin marjinal oranının (%25), basit düz oranlı tarifenin marjinal oranından (%21,5) daha yüksek olması kaçınılmazdır. Burada devreye sokulan asgari geçim indiriminden tüm bireyler faydalanmakla beraber bu uygulamanın düşük gelirli bireylerin ortalama vergi oranı ya da vergi yüklerini daha fazla azalttığı için gelirin dağılımı açısından etkileri olumludur. Çünkü A ile H bireylerinin vergi öncesi gelirleri arasındaki nispi ilişki 1/10 olmasına rağmen, vergi matrahları ve ödenen vergiler arasındaki oran yaklaşık 1/20 dir. Yani en üst gelir grubundaki H, en alt gelir grubundaki A’dan 10 kat fazla gelir elde etmesine rağmen ondan 20 kat fazla vergi ödemiştir. Aynı gelir düzeyinde olan B ile C’nin burada da aynı tutarda vergi ödemelerinden dolayı, müterakki düz oranlı vergi tarifesi de hem yatay hem de dikey adalet hizmet ettiklerini söylemek mümkündür. Dolayısıyla müterakki düz oranlı tarife altında yüksek gelirli bireylerin ortalama vergi oranları ya da vergi yükleri, düşük gelirli bireylerin vergi yükünden daha yüksek olmaktadır. Devletin yine 40.000.-TL’lik vergi hasılatı elde ettiği bu tarife yapısının, gelir dağılımını düzenlemek açısından düz oranlı tarifeye göre daha uygun olduğu söylenebilir. Ancak düz oranlı tarifeye göre hem gelir düzeyleri arasındaki nispi ilişkiyi bozduğundan hem de yüksek gelir gruplarında ortalama oranın yüksek olması nedeni ile refah maliyetleri düz oranlı tarifeye göre daha yüksektir.

Tablo-5: Artan Oranlı Tarife Yapısı ve Gelirin Vergilendirilmesi

BİREY	ELDE EDİLEN GELİR	ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	MAT-RAH	VERGİ TARİFESİ	ÖDENECEK VERGİ	MARJİNAL VERGİ ORANI (%)	ORTALAMA VERGİ ORANI (%)
A	6,000	0	6,000	-- 10000 %15	900	15	15
B	9,000	0	9,000	10001-20000 %20	1,350	15	15
C	9,000	0	9,000	20001-30000 %25	1,350	15	15
D	13,000	0	13,000	30001-40000 %30	2,100	20	16,2
E	20,000	0	20,000	40001-50000 %35	3,500	20	17,5
F	29,200	0	29,200	50001-60000 %40	5,300	25	18,2
G	40,000	0	40,000	60001- -- %45	9,000	30	22,5
H	60,000	0	60,000		16,500	40	27,5

Tablo-5'de ise herhangi bir istisna uygulamasına yer verilmeyen dilim usulünün benimsendiği ve artan marjinal oranlarla müterakkiyet kazandırılmış olan artan oranlı bir vergi tarifesi incelenmiştir. Bu tarife altında aynı düzeyde gelir elde edenler mesela B ile C yine aynı tutarda vergi ödeyeceklerinden yatacık adalet sağlanmış olacaktır. Buna karşın farklı gelirleri olan A bireyinin ödeyeceği vergi 900.- TL iken; H bireyinin ödeyeceği vergi 16.500.- TL olacak şekilde farklılaşacaktır. Yani dikey adalet bu durumda da sağlanmış olacak ancak en yüksek gelir grubundaki H bireyi, en alt gelir grubundaki A bireyinden 10 kat fazla gelir elde etmesine rağmen 18 kat fazla vergi ödeyecektir. Oysa bu nispi yapı, müterakki düz oranlı tarife durumunda 1/20 idi. Yine müterakki düz oranlı tarifede A'nın vergi yükü %11,4; H'ninki ise %23,6 idi. Marjinal oran artışına bağlı olarak müterakkiyet kazandırılan artan oranlı tarifede ise A ve H'nin vergi yükleri sırasıyla %15 ve %27,5'tir. Yani müterakki düz oranlı tarife uygulamasında yoksulun refah düzeyinin, artan oranlı tarife uygulamasına oranla daha yüksek olduğu söylenebilir.

Devletin arzuladığı vergi geliri miktarına artan oranlı bir yapıda ulaşmaya çalışması ile, gelir dilimleri açısından elde edilen marjinal gelire uygulanan marjinal vergi oranında farklılaşma oluşmuş ve aynı vergi gelirini sağlayabilmek için yüksek gelir grubuna daha yüksek vergi oranlarının uygulanması gerekmiştir. Dolayısıyla artan oranlı tarife yapısı gelir grupları üzerinde nispi vergi baskısını hem marjinal vergi oranı (görünüş) hem de ortalama vergi oranı (gerçek) açısından artırmıştır. Çünkü artan oranlı tarifenin istenen vergi gelirini, ancak daha yüksek bir oranla başlayarak sağlayabildiği görülmektedir. Ancak devletin ihtiyaç duyduğu vergi hasılatını yine elde etmesine rağmen, hem yoksul hem de zenginler müterakki düz oranlı vergi

tarifesi uygulamasına göre daha fazla vergi yükü ile karşılaşmışlardır. Bu durumda artan oranlı tarifede hem en alt hem de en üst gelir dilimlerinin vergi yükleri artmış; ancak D,E,F ve G bireylerinin vergi yükleri azalmıştır. Demek ki artan oranlı tarife, orta gelir grubundaki bireylerin refahını artırmıştır. Oysa müterakki düz oranlı tarife düşük gelirli bireylerin refahını daha fazla artırmaktaydı. Bu sonuç, ortanca seçmen teoremini (median voter) çağrıştırmaktadır. Yani artan oranlı vergi tarifesi, ortanca seçmenin kendi üzerindeki vergi yükünü toplumun diğer kesimlerine (yoksullar ve zenginler) aktarmaya hizmet etmek üzere oluşturulmuş politik bir araçtır. Çünkü vergi gelirlerinin sadece küçük bir kısmı, yüksek gelirli bireylerden elde edilmektedir. Bu artan oranlı tarifenin, çoğunluğun azınlığa tahakkümüne ve vergi sistemini kendi amaçları için kullanmalarına izin verdiği görüşüyle yakından alakalıdır (BUTLER, 1996: 141). Bu durumda yeniden dağıtımdan en kazançlı çıkanların, genellikle yoksul insanlar değil birbirine bağlı ve siyasal olarak organize olmuş çalışanlar ve orta sınıfın olması bu argümanı güçlendirmektedir. Bu nedenlerle şu ana kadar verilen tarife örneklerinden, sosyal adalete en uygun olan müterakki düz oranlı tarife iken; etkinlik maliyetleri en yüksek olanın artan oranlı tarife yapısı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Çünkü bu tarifede bir yandan gelir grupları arasındaki nispi vergi yükleri farklılaşmakta diğer yandan üst gelir gruplarından alınan ilave vergiler, tasarruflardan ödenmektedir. Bundan başka bu tarife yapısının bireyler açısından uyum, devlet açısından ise yönetim maliyetlerini artıracakını söylemek yanlış olmayacaktır.

Tablo-6: Dik Artan Oranlı Tarife Yapısı ve Gelirin Vergilendirilmesi

BİREY	ELDE EDİLEN GELİR	ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	MAT RAH	VERGİ TARİFESİ	ÖDENECEK VERGİ *	MARJİNAL VERGİ ORANI (%)*	ORTALAMA VERGİ ORANI (%)
A	6,000	9,000	-3,000	-- 10000 %15	-3,000	0	-0.50
B	9,000	9,000	0	10001-20000 %25	0	0	0
C	9,000	9,000	0	20001-30000 %50	0	0	0
D	13,000	9,000	4,000	30001- -- %84,5	600	15	4,6
E	20,000	9,000	11,000		1,750	25	8,8
F	29,200	9,000	20,200		4,100	50	14
G	40,000	9,000	31,000		9,825	84,5	24,6
H	60,000	9,000	51,000		26,725	84,5	44,6

Ele alacağımız son alternatif, yine dilim usulünün benimsendiği ancak artan oranlılık derecesi çok daha yüksek olan ve bu nedenle dik artan oranlı tarife yapısı olarak isimlendirdiğimiz örnektir. Devletin yine 40.000.- TL vergi

hasılatı elde ettiği ancak dikey adaletin farklı bir yorumunun ele alındığı bu örnekte, gelir dilimlerine uygulanacak marjinal vergi oranları arasındaki fark çok yüksektir ve gelir 30.000.- TL'nin üzerine çıktığında, marjinal vergi oranı yaklaşık %85 gibi çok yüksek bir değere yükselmektedir. Ayrıca bu tür bir tarife ile, negatif gelir vergisi uygulanmakta ve 9.000.- TL'ye kadar olan gelirlerden vergi verilmezken, aynı zamanda bu gelir düzeyinin altında devletten net bir gelir transferi (negatif gelir vergisi) elde etmek mümkün olmaktadır. Yani burada A bireyi hiç vergi vermediği gibi, devletten 3.000.- TL'lik bir transfer yardımı almakta, geliri asgari geçim indirimi düzeyinde olan B ve C bireyleri ise hiç vergi ödememektedir. Bu tip bir tarife yapısı altında çok yüksek bir artan oranlılığın gerçekleştirilebilmektedir. Yaklaşık 30.000.- TL gelir elde eden bir kişinin ortalama vergi oranı yaklaşık %15 iken, 60.000.- TL gelir elde eden bir kişinin ortalama vergi oranının yaklaşık %45 olarak gerçekleşmektedir. Bu sonuç, gelir grupları arasında çok büyük farklılıklar yarattığı için, bireylerin iktisadi kararlarını çarpıtarak ekonomik refahı olumsuz etkileyecek bir durumu ifade etmektedir. Dolayısıyla şu ana kadar ele aldığımız tarife yapıları içinde iktisadi refah üzerinde olumsuz etkileri en yüksek olan tarifenin, dik artan oranlı tarife olduğunu söylemek mümkündür. Bu son tarife tipi, vergilemede artan oranlılık derecesine ilişkin olarak hiç bir kurala dayalı olmayan ve hemen hemen tümüyle keyfiyete dayalı bir nitelik göstermektedir. Dolayısıyla "artan oranlılık derecesi ne olmalıdır?" sorusu gündeme geldiğinde verilebilecek cevabın tahmin etmek mümkün değildir. Bu tesbit, toplumdaki yüksek gelirlerin tamamına veya tamamına yakınına el konulması ihtimalini göstermesi bakımından önemlidir. Zaten marjinal oranlara bağlı olarak müterakkiyet kazandırılmış olan artan oranlı tarifeye yöneltilen en önemli eleştirilerden biri de sisteme keyfiyetin dahil edilmiş olmasıdır. Bu bakımdan maksimum yasal marjinal vergi oranının, devletin topladığı vergi gelirinin milli gelire oranını aşmaması önemlidir (BUTLER, 1996: 143). Devletin 40.000.- TL'lik vergi gelirine ihtiyaç duyduğu, 8 kişiden oluşan toplum örneğimizde milli gelirin 160.000.- TL olduğunu kabul edersek, marjinal vergi oranının üst sınırı %25 (40.000.-/160.000.-) olmalıdır.

Ele aldığımız bu tarife yapılarının sosyal adalet sonuçları da meselenin bir başka boyutunu oluşturmaktadır. Bilindiği gibi daha önce sosyal adalet kavramına ilişkin farklı bakış açılarını ele almıştık. Bu çerçevede Doğal Haklar Liberteryenleri açısından gelir grupları arasında hiçbir etki yaratmadığı için düz oranlı tarife yapısının (Tablo-3), Amprik Liberteryenler açısından yoksullara asgari bir güvence sağlarken aynı zamanda da etkinlik maliyetlerini minimize ettiği için müterakki düz oranlı tarife yapısının (Tablo-4), sağlanan asgari geçim düzeyinin düşük ya da yüksek tesbit edilmesine bağlı olarak Faydacı sosyal adalet anlayışı için müterakki düz oranlı ya da artan oranlı tarife yapısının

(Tablo-4, 5), Rawlsian sosyal adalet anlayışına göre ise toplumdaki en fakir konumda olanların durumunu en çok düzelttiği için artan oranlı ve dik artan oranlı tarife yapısının (Tablo-5, 6) ve Sosyalist adalet anlayışına göre gelir grupları arasındaki nispi eşitsizliği en çok azalttığı için dik artan oranlı tarife yapısının (Tablo-6) optimal tarife yapısı olduğu söylenebilir.

Yapmış olduğumuz değerlendirmeler çerçevesinde, söz konusu dört tarife yapısının etkinlik, eşitlik ve adalet sonuçlarını bir tablo ile özetlersek konu daha açık hale gelecektir.

Tablo-7: Tarife Yapılarının Etkinlik, Eşitlik ve Adalet Sonuçları Açısından Değerlendirilmesi

Tarife Yapısı	Etkinlik Sonuçları	Eşitlik Sonuçları		Sosyal Adalet Sonuçları
		Yatay Eşitlik	Dikey Eşitlik	
Düz Oranlı	En İyi	Sağlanır	Sağlanır (en zayıf)	Liberteryen (Doğal Haklar)
Müterakki Düz Oranlı	İyi	Sağlanır	Sağlanır (zayıf)	Liberteryen (Amprık) Liberal (Faydacı)
Artan Oranlı	Kötü	Sağlanır	Sağlanır (güçlü)	Liberal (Faydacı) Liberal (Rawlsian)
Dik Artan Oranlı	En Kötü	Sağlanır	Sağlanır (en güçlü)	Liberal (Rawlsian) Sosyalist

Tablo-7 incelendiğinde görülebileceği gibi, temel mesele aslında etkinlik ya da eşitlik arasında bir seçim yapmaktadır. Etkinlik yönünde tercih yapan toplumlar açısından seçilmesi gereken gelir vergisi tarifesi, düz oranlı tarifiedir. Eşitlik yönünde tercih yapan toplumlar açısından ise dik artan oranlı tarifenin seçilmesi gerekmektedir. Karma tercihler açısından, aradaki alternatiflerin seçilebileceği de ifade edilmelidir.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

RICARDO (1997:33) bir ülkede sermaye stoğunu azaltacak vergilerin, ekonomik faaliyetlerin sürdürülmesi için gerekli fonları azaltarak, üretimin azalmasına yol açacağını söylemektedir. Ricardo'nun üretim azalışına yol açacak vergilerden kasdettiği gelir ve kurumlar vergisidir. Çünkü tüketim üzerinden alınan vergilerin aksine bu vergiler, faktör sahiplerinin üretime katılmaları karşılığında elde ettiği getiriler üzerinden alınan vergilerdir. A.Smith ise Ricardo'nun bu görüşlerini geliştirerek, piyasa sistemine uymayan

bir vergi sistemini niteleyen şu dört noktaya dikkat çekmektedir (www.cats.org/articles/cadams.html):

- 1) Aşırı bürokrasiye dayalı vergi yönetimi,
- 2) Mükelleflere korku salan ve zulmeden bir yapı sergileyen vergi sistemi,
- 3) Vergi kaçakçılığını teşvik eden bir vergi sistemi,
- 4) İstihdam yaratıcı girişimleri caydıran ve üretimi engelleyen bir vergi sistemi

A.Smith bu özellikleri taşıyan bir vergi sisteminin piyasayla uyuşmayacağını, çünkü bu şekilde bireylerin aşırı ödemelere zorlanacağını bunun da ticareti, sanayiye ve istihdamı geliştirecek fonların azalmasına yol açacağını ifade etmektedir. Bu durumda piyasanın taşıyabileceği optimal bir vergi yükü belirlenmelidir. Bu yük belirlendikten sonra yapılması gereken; bu verginin basit, etkinlik kayıpları yaratmaksızın ve adalet anlayışıyla çatışmayacak şekilde tahsilinin gerçekleştirilmesidir. Gelir vergisi uygulaması açısından bunun gerçekleştirilebilmesi için elimizde bir çok alternatif tarife yapısı vardır. Bunlardan bir tanesi, artan oranlı vergi tarifesidir. Ancak artan oranlı gelir vergisi tarifesine ilişkin çok sayıda eleştiri getirilmekte ve kendisinden beklenen etkinlik ve adalet sonuçlarını yerine getirme konusunda etkili olamadığı ifade edilmektedir. Artan oranlı vergi yapıları; karmaşık olması, özellikle etkinlik ve adalet gibi birarada ulaşılmaması mümkün olmayan amaçlara sahip olması ve uygulamada ortaya çıkan sonuçlar itibariyle bizatihi kendisinin adaletsizliğin kaynağı olduğu şeklinde eleştirilmektedir. Bundan başka bu uygulamaların, yarattığı karmaşıklık dolayısıyla hem mükelleflere hem de idareye yüklediği büyük maliyetler söz konusudur. Mükellefler hem yüksek oranlardan vergi ödemek istememelerinden hem de ilave maliyetlerden (uyum maliyetleri) kaçınmak için kayıtdışına yönelmektedir. Devlet ise hem kayıtdışını kayıt altına almak hem de karmaşık vergi kurallarının uygulanmasının yükleyeceği maliyetlere (yönetim maliyetleri) katlanmak zorunda kalacaktır. Dahası bu uygulamalar, kanun önünde eşitlik veya verginin genelliği ilkesini de zedelemekte ve sisteme keyfiyetin dahil edilmesine yol açmaktadır. Oysa David Hume yüzyıllar öncesinde “**tüm vergilerin en zararlısı, keyfi olanıdır**” diyerek, konunun önemine dikkat çekmiştir. Oysa daha basit, indirim, istisna ve muafiyetler barındırmayan düz oranlı bir gelir vergisi uygulamasının verginin tabana yayılması ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasını mümkün kılması ile mevcut vergi mükelleflerinin vergi yükünü düşürürken vergi hasılatını arttırması da mümkündür. Bununla birlikte eğer vergi sistemi ile yeniden dağıtım amaçlarına da ulaşılmak isteniyorsa, bu amaca uygulaması basit ve aynı zamanda etkinlik maliyetleri nisbeten daha

düşük olan müterakki düz oranlı bir vergi tarifesi ile ulaşmak iktisaden daha rasyonel gözükmektedir.

Özetlemek gerekirse, bir vergi sistemi dizayn edilirken özellikle de tarife yapısı belirlenirken vergilemede adalet, etkinlik ve basitlik ilkeleri arasında bir değişim oranı (trade-off) olduğu ve bunlardan herhangi birine verilecek bir önceliğin diğerlerinden uzaklaşılmasına yol açacağı unutulmamalıdır. Küreselleşmeye bağlı olarak piyasa mekanizmasının ön plana çıktığı günümüzde, vergi sistemlerinin tarife yapıları piyasanın sağlıklı işleyişini denetleyen ve garanti eden müşevvikleri zedelememelidir. Artan oranlı gelir vergisi, zaten ilk etkisini nispi fiyat yapısının çarpıtması ve müşevvikler üzerinde gösterdiğinden piyasa ile uyuşmamakta ya da piyasa mekanizmasının etkin sonuçlar üretmesine engel olmaktadır. Buna karşın asagari geçim indiriminin devreye sokulması suretiyle müterakkiyet kazandırılan düz oranlı vergi tarifeleri etkinliğe ilave olarak vergileme ile ulaşılacak istenen eşitlik ve adalet hedeflerine ulaşmayı da sağlayabilmesi bakımından son zamanlarda artan bir şekilde ilgi görmeye başlamıştır. Çünkü bu tür bir tarife yapısı, piyasa müşevviklerini en az kırarak ve vergi sistemini de büyük ölçüde basitleştirerek vergilemenin yol açtığı uyum ve yönetim maliyetlerini azaltacak, vergilemede adaleti sağlayacak olmasından dolayı bireylerin vergiye gönüllü uyumunu artıracaktır. Bu tür bir vergi tarifesinin piyasayla uyumlu olması, yani piyasa mekanizmasının gereği gibi işlemesine imkan tanınması en avantajlı yönünü oluşturmaktadır. Bir ülkede devletin, sosyal adaleti sağlamak için herkese makul düzeyde bir asgari geliri temin etmesinin ve vergi yükünü düşürmek için marjinal gelir vergisi oranlarını düşürmesinin, vergide genellik ilkesinin gereği olarak toplumda her bireyin vergi mükellefi olmasının, istisna-muafiyet vb. şekillerde sistemde yer alan tüm ayrıcalıkların ayıklanmasının, farklı mükellefiyet (stopaja tabi, beyana tabi, basit usul) ve farklı tahsil usüllerinin kaldırılmasının büyük önemi vardır. Çünkü bu uygulamalar, vergi sistemlerinin üniter yapısını bozmakta, yatay ve dikey eşitsizliklere yol açmaktadır. Asgari geçim indirimiyle birlikte uygulanan düz oranlı vergi tarifesinin sahip olduğu niteliklerin, bahsedilen amaçlara ulaşılmasına hizmet edebileceği ve o'nun alternatifi olan marjinal oranlara bağlı olarak müterakkiyet kazandırılmış artan oranlı tarifeye göre adalet, etkinlik ve basitlik ilkeleri bakımından üstün yönlerinin daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Kaynakça

- AKALIN, G. (2000), *Kamu Ekonomisi* (Ankara: Akçağ Yayınları).
- ALM, J. (1996), "What is an 'Optimal' Tax System?," *National Tax Journal*, XLIX, 1: 117-133.
- ATKINSON, A.B. (1995), *Public Economics in Action-The Basic Income/Flat Tax Proposal* (Oxford: Clarendon Press).

- BARR, N. (1993), *The Economics of the Welfare State* (Standford: Standford University Press).
- BARRY, N. (1989), *Yeni Sağ* (Ankara: Tisamat Matbası) (Çev.: C. Aykan).
- BUTLER, E. (1996), *Hayek* (Ankara: LDT Yayınları) (Çev.: Y.Z. Çelikkaya).
- FRIEDMAN, M. (1988), *Kapitalizm ve Özgürlük* (İstanbul: Altın Kitaplar Matbaası) (Çev.: D. Erberk ve N. Himmetoğlu).
- GAWER, F.B. / HANSEN, A.H. (1947), *Principles of Economics* (Boston: Ginn and Company).
- HAVEMAN, R.H. (1994), "Optimal Taxation and Public Policy," QUIGLEY, J.M. / SMOLENSKY, E. (Eds.), *Modern Public Finance* (Cambridge: Harvard University Press): 247-257.
- HAYEK, F.A. (1960), *The Constitution of Liberty* (Chicago: The University of Chicago Press).
- HAYEK, F.A. (1978), "Taxation and Redistribution," *The Constitution of Liberty* (Chicago: University of Chicago Press): 306-324.
- HETTICH, W. / WINER, S. (1990), "The Positive Political Economy of Income Taxation," CNOSEN, S. / BIRD, R.M. (Eds.), *Personal Income Tax- Phoenix From The Ashes* (Amsterdam: North Holland Company): 265-293.
- HEINEMANN, F. (2001), "After the Death of Inflation: Will Fiscal Drag Survive?," *Fiscal Studies*, 22/4: 527-546.
- KAY, J.A. / KING, M.A. (1990), *British Tax System* (New York: Oxford University Press).
- LINDBECK, A. (1985), *Piyasa Ekonomisi ve Demokrasi: Yeni Solun İktisadi Görüşlerinin Eleştirisi*, (Ankara: Birey ve Toplum Yayınları) (Çev.: Ş. Alpay).
- LINDBECK, A. (1990), "Taxation in Market-Oriented Developing Countries," R.M.Bird ve O.Oldman (Ed.), *Taxation in Developing Countries* (London: The John Hopkins University Press): 59-70.
- LIPSEY, R.G. vd. (1990), *Economics* (New York: Harper&Row Publishers).
- MC LURE, JR.C.E. VE G.R.ZODROW (1994), "The Study and Practice of Income Tax Policy," QUIGLEY, J.M. / SMOLENSKY, E. (Eds.), *Modern Public Finance* (Cambridge: Harvard Univ. Press): 165-212.
- MISES, L.V. (1990), *Economic Freedom and Interventionism* (New York: Irvington and Hudson Inc.).
- MUSGRAVE, R.A. (1991), "Tax Policy For The Transition," *The Role of The Tax Reform in Central and Eastern European Economies* (Paris: OECD): 35-40.
- NOZICK, R. (2000), *Anarşi, Devlet ve Ütopya* (İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları) (Çev.: A.Oktay).
- RICARDO, D. (1997), *Ekonomi Politîğin ve Vergilemenin İlkeleri* (İstanbul: Belge Yayınları) (Çev.: T.Ertan).
- ROSEN, H.S. (1988), *Public Finance* (Illinois: Homewood Company).
- SLEMROD, J. (1990), "Optimal Taxation And Optimal Tax Systems," *Journal of Economic Perspectives*, 4/1: 157-178.
- STIGLITZ, J.E. (1987), "Pareto Efficient and Optimal Taxation and the New Welfare Economics," AUERBACH, A.J./ FELDSTEIN, M. (Ed.s), *Handbook of Public Economics, Vol.II* (North-Holland: Elsevier Science Publishers): 991-1041.
- STIGLITZ, J.E. (1989), *Economics of The Public Sector* (New York: W.W. Norton&Company).
- STIGLITZ, J.E. (2000), *Economics of The Public Sector* (New York: W.W. Norton&Company).
- TUOMALA, M. (1990), *Optimal Income Tax and Redistribution* (Oxford: Clarendon Press).
- TURHAN, S. (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası* (İstanbul: Filiz Kitabevi).
- ULUATAM, Ö. (2003), *Kamu Maliyesi* (Ankara: İmaj Yayıncılık).
- YAYLA, A. (1993), *Özgürlük Yolu: Hayek'in Sosyal Teorisi* (Ankara: Turhan Kitabevi).
- www.cats.org/articles/cadams.html