

## ADAM SMITH'TEN NEOLİBERALİZME VERGİ ADALETİ: ÖDEME GÜCÜ VE FAYDA YAKLAŞIMLARININ KAVRAMSAL, KURAMSAL VE ÜLKE UYGULAMALARI BAĞLAMINDA BİR İNCELEMESİ\*

**Dr. Öğr. Üyesi Zeynep Ağdemir**  
Kırşehir Ahi Evren Üniversitesi  
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi  
ORCID: 0000-0001-2345-6789

**Doç. Dr. Ceyhan Gürkan**  
Ankara Üniversitesi  
Siyasal Bilgiler Fakültesi  
ORCID: 0000-0002-8048-7175

• • •

### Öz

Adam Smith vergide eşitlik teorisinde ödeme gücü ve fayda yaklaşımlarını yan yana getirmiştir. Smith'in mali düşüncesinde bakış açısı olarak farklı bu iki adalet ilkesinin neden yan yana geldiği ve aslında düşünürün neyi amaçladığı geniş bir literatür incelemesi içinde ele alınmaktadır. Smith'in genel adalet teorisi bağlamında bu iki ilkenin anlamlı bir sentezine doğru adım attığı görülmüştür. Ancak, Smith hem bu iki ilkenin ayrı ayrı kendi yapısında hem de ikisinin sentezinde bir kuramsallaştırma denememiştir. Neoklasik ve neoliberal maliye teorisi bu sentezi faydacılığı radikalleştirerek gerçekleştirmiştir. Smith'in vergi adaleti klasik liberalizmin bütünü içinde anlaşıldığında neoliberalizmin vergi adaletinde yarattığı dönüşüm de daha açık bir şekilde çalışmada serimlenebilmiştir. Çalışmamız kavramsal ve kuramsal incelememizde ulaştığımız sonuçları farklı ülkeler bağlamında görünür kılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Ödeme gücü ilkesi, Fayda ilkesi, Adam Smith, Neoklasik maliye teorisi, Neoliberalizm

*Tax Justice from Adam Smith to Neoliberalism: A Conceptual and Theoretical Analysis of Ability to Pay and Benefit Approaches in the Context of National Applications*

### Abstract

In his theory of tax equity, Adam Smith brings together ability to pay and benefit approach. The questions of why these two justice principles are positioned side by side in Smith's fiscal thought and what he intends to achieve are taken up in a broad review of the literature. Smith has taken a step towards a meaningful synthesis of these two principles in the context of his general theory of justice. Smith, however, did not attempt a theorization of both of these principles in themselves and their synthesis. Neoclassical and neoliberal fiscal theory made this synthesis by radicalizing utilitarianism. Once Smith's theory of tax justice is understood within the entire scope of classical liberalism, the transformation in tax justice brought about by neoliberalism is also revealed more explicitly in this paper. Our study on different countries makes discernible the results we achieved in the foregoing conceptual and theoretical discussion.

**Keywords:** Ability to pay principle, Benefit principle, Adam Smith, Neoclassical fiscal theory, Neoliberalism

---

\* Makale geliş tarihi: 13.08.2018  
Makale kabul tarihi: 21.01.2019  
Erken görünüm tarihi: 29.03.2019

## **Adam Smith'ten Neoliberalizme Vergi Adaleti: Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımlarının Kavramsal, Kuramsal ve Ülke Uygulamaları Bağlamında Bir İncelemesi**

### **Giriş**

2008 krizi sonrası dünya ekonomisinin ve siyasetinin içine yuvarlandığı yüksek tansiyonlu ve belirsiz koşulların içinde derinleşen toplumsal, iktisadi, siyasi ve yönetsel krizlerin kaynağındaki süreçlerden biri olan vergilendirmedeki yapısal dönüşüm 'vergi devleti'nin (*tax state*) krizi olarak kavranabilir. Joseph Schumpeter'in (1991) önerdiği biçimiyle sosyolojik bir kavramsallaştırma olan 'vergi devletinin krizi'ni bir perspektif olarak kurgulamak için bu yazıda neoliberalizm salt bir iktisat politikası bütününe ötesinde ele alınmaktadır. Neoliberalizm siyasal yönetim felsefesi ve tarzı olarak liberalizmin uzun tarihine yerleştirilerek klasik liberalizmden, onun siyaset ve yönetsel ilkelerinden kopuşu serimlenmektedir. Bu bağlamda, ahlak ve hukuk felsefesi ve politik iktisatçı Adam Smith'in klasik liberalizminin neoklasik iktisadın içinden geçerek neoliberalizme dek ve neoliberalizm içindeki dönüşümlerini görmek, bu dönüşümlerin yarattığı uygulamadaki ve kuramsal problemleri anlamak için temelden iyi ve geçerli bir çıkış noktası olabilmektedir.

Neoliberalizmi Smith ile beraber düşünmek dört açıdan anlamlıdır. İlki klasik liberalizmi kapsamlı bir siyaset ve yönetim perspektifinden tarihsel olarak anlamamıza imkân tanıyan çok boyutlu bir kuramsal tartışma çerçevesi sunmaktadır. İkincisi, ilkiyle bağlantılı olarak, Smith modernizmi ve liberalizmi diğer aydınlanmacılar gibi bir bütün olarak kavrarken olumlu ve olumsuz yönlerini birlikte düşünmüş ve toplumsal sistemi ve sistemin dayanması gerektiği normatif ilkeleri belirlemiştir. Bunu yaparken liberalizmin temel paradokslarını tespit etmiş ve liberal yönetselliği kurgularken inşa ettiği kuramsal yapıda, aynı zamanda sorunlara çözüm olarak geliştirdiği önerilerinde paradokslara imza atmıştır. Örneğin 'Adam Smith Problemi' olarak adlandırılan, *Ahlaki Duygular Kuramı* (1984) ile *Ulusların Zenginliği* (1994) arasında bir uyumsuzluğun mu olduğu, yani insanın doğası üzerine düşüncelerinde çıkarıcı insanı mı, yoksa

duygudaşlık özelliğiyle toplumsal insanı mı savunduğu sorusu hâlâ Smith iktisadı ve felsefesinde üzerine en çok kalem oynatılan konulardandır. Realist bir düşünür olan Smith'in paradokslarını düşünmek sadece onun iktisadının kuramsal yapısını anlamak için değil, liberal ekonominin çelişkilerini çözümlmek için de önemlidir. Üçüncüsü, bu bütünsel ve paradokslar içeren düşünce yapısında ele alınan toplumsal sisteme ilişkin seçilen parçanın bütünlü ilişkilendirilmesi yönünde bir *holistik* yöntemsel yol haritası vardır. Buna bakımdan, vergilendirme liberal yönetim sanatı ve toplumsal adalet meselesi olarak karşımıza çıkar. Dördüncüsü, Smith'in genel olarak iktisat teorisi, özelde kamu maliyesi ve vergi teorisi uygulamada liberalizmin temel politikalarını ve ilkelerini tanımlar. Bu bakımdan liberalizme yön veren bir talimat listesi olarak Smith'in iktisat teorisi, iktisadı saf bir kuramsal denemenin ötesinde uygulamada performatif bir bilgi olarak kavramının yolunu gösterir. Dolayısıyla, bugünü Smith'in düşünce sistemi ve özelde liberalizme özgü vergiye ilişkin paradoksuyla düşünmek bu yazıda peşinde kalınan amaçlara ulaşmada yardımcı olabilmektedir. Söz konusu paradoks Smith'in vergi adaletinde beliren birbirinden farklı ilkeler olan ödeme gücünü mü yoksa fayda yaklaşımını mı savunduğuyla ilgili bir karışıklıktır. Bu gösterileceği üzere Smith'in düşünsel bir karmaşası değil, liberal ekonominin çelişkisinden kaynaklanmaktadır ve nasıl bir liberal ekonomi arzulandığıyla ilgili paradoksal bir durumdur.

Çalışmanın ilk amacı Smith'ten beri kavramsal ve kuramsal düzeyde anlaşılmasının önünde güçlükler bulunan vergilendirmede eşitlik ve adalet meselesinin Smith'in politik iktisadı söz konusu olduğunda hangi ilkenin geçerli olabileceği sorusuna bir yanıt geliştirmektir. Bu tartışmadan hareketle iki ilkenin kavramsal ve kuramsal içeriğini açıklığa kavuşturup, mali adaletin ve eşitliğin ötesinde genel bir toplumsal adalet ve eşitlik için hangi temel ilkenin benimsenmesi gerektiği konusu neoliberalizme kadar uzatılıp ele alınmaktadır. Bu sorulara yanıt verebilmek için konuyu vergiye ilişkin makroekonomik politika çerçevesinin ötesinde gören, verginin ve adaletin kendisini geniş bir sosyo-iktisat teorisi kapsamı içinde değerlendiren bir perspektif açmak gerekmektedir. Bu düşünceler ve amaçlar doğrultusunda çalışmanın ilk bölümünde Smith'in genel maliye teorisi ele alınmaktadır ve düşünürün vergi teorisi içinde ödeme gücü ve fayda yaklaşımlarının paradoksal biçimde nasıl ortaya çıktığı ve güncel literatürde nasıl yorumlandığı sorusuyla devam edilmektedir. İzleyen bölümlerde iktisat/maliye düşüncesinde bu iki ilkenin neoliberalizme kadar nasıl dönüştüğü incelenmektedir. Bu kavramsal ve kuramsal inceleme vergide ödeme gücü ve fayda yaklaşımının neoliberalizmde nasıl uygulama bulduğu sorusuna bağlanarak izleyen bölümde farklı ülke uygulamaları bağlamında bulgular sunulmaktadır. Farklı ülke uygulamalarını değerlendirmemizin nedeni, Gösta Esping Andersen'in (1991)

‘dekomüdfikasyon’ (metasızlaştırma)<sup>1</sup> düzeyine göre sıraladığı liberal, muhafazakâr ve sosyal demokrat refah devleti örneklerinin ödeme gücü ve fayda ilkesi uygulaması bakımından ne tür sonuçlar ortaya çıkardığını görmektir. Çalışmada Yunanistan, Türkiye, İngiltere liberal refah devletin, Fransa ve Almanya muhafazakâr refah devletin, Norveç ve Danimarka ise sosyal demokrat refah devletin örnekleri olmaları bakımından seçilmiştir. Ortaya çıkan bulgular bize Smith’in düşüncesinde liberal yönetimin bir paradoksu ve sentezi olarak ortaya çıkan iki ilkenin birlikteliğinin farklı ülke uygulamalarında ve refah devleti modellerinde değişen ölçeklerde ılımlı ya da radikal bir faydacılığa doğru kayarak şekillendiğini, Smith’in kavramsal ve kuramsal çelişkinin özellikle ikinci durumda derinleşen bir politik çelişkiye doğru evrildiğini göstermektedir. Sonuç bölümünde bu çerçevede genel bir değerlendirme sunulmaktadır.

## 1. Smith ve Kamu Maliyesi

Smith’in kamu maliyesi üzerine düşünceleri esas olarak 1776’da yayımlanan *Ulusların Zenginliği*’nin (*The Wealth of Nations*, 1776) “Hükümdarın ya da Devletin Geliri Üzerine” başlıklı beşinci bölümünden izlenmektedir. Ancak Smith’in kamu maliyesi üzerine düşünceleri 1751’de başkanlığına atandığı Glasgow Üniversitesi’nin Mantık Kürsüsünde Ahlak Felsefesi dersini verdiği dönemde gelişmeye başlamıştır. Smith 1751’de öğretmeye başladığı dersini bu kürsüde 1764’e kadar sürdürmüştür. 1751-1764 dönemine yayılan derslerin 1762-1763 ve 1763-1764 dönemlerine ait notları bulunmaktadır. *Hukuk Felsefesi Üzerine Dersler* (*Lectures on Jurisprudence*, 1763) olarak yayımlanan bu iki döneme ait ders notlarından ikincisinde kamu maliyesine ilişkin erken dönem düşünceleri izlenebilmektedir.

Dolayısıyla kamu maliyesi Smith’in Ahlak Felsefesi sınıfına verdiği derslerin bir parçasıydı. Smith’in dersleri dört temel bölümden oluşmaktaydı. Bunlar “Doğal Teoloji” (*Natural Theology*), “Etik” (*Ethics*), “Adalet” (*Justice*) ve “Siyasal Düzenlemeler” (*Political Regulations*) idi. Kamu maliyesi dersi bunlardan sonuncusu ile ilgiliydi. Nitekim dersin “Siyasal Düzenlemeler” bölümü ticaret maliye, din ve askeri teşkilat ile ilgili siyasal kurumlar üzerinedir

1 Bu kavramla anlatılmak istenen emek gücünün piyasaya bağıllık ilişkisidir. Örneğin yüksek ‘dekomüdfikasyon’ düzeyi olan refah devleti herhangi bir koşula bağılı olmadan, prim ödemesi gibi refah uygulamalarını sunan devlettir. Bu devletlerde metalaşma diğerlerine göre daha düşük düzeydedir. Liberal refah devlet ise bunun tersine piyasa kazançlarına bağılı bireysel destek mekanizmasının zayıf olduğu bir devleti ifade eder. Muhafazakâr refah devleti ise toplumun önemli kısmına istihdam sağlayan, bireysel katkıya dayalı olsa da geniş sosyal haklar sağlayan devlettir (Esping-Andersen, 1991: 20-30).

(Smith, 1982: 3). Bu bakımdan *Ulusların Zenginliği*'nin Ahlak Felsefesi üzerine verdiği derslerinin “Siyasal Düzenlemeler” bölümünden geliştiği söylenebilir.

*Hukuk Felsefesi Üzerine Dersler* başlığıyla yayımlanan ve iki dönemin ders notlarını içeren kitap yukarıdaki dört bölümden ikisini, yani “Adalet” ve “Siyasal Düzenlemeler” bölümlerini içermektedir. “Doğal Teoloji” ve özellikle “Etik” üzerine düşünceleri ise 1759’da ilk baskısı yapılan *Ahlaki Duygular Kuramı*’nda (*The Theory of Moral Sentiments*, 1984) yer alır. *Hukuk Felsefesi Üzerine Dersler*’de Smith hukuk felsefesini “hukukun ve yönetimin genel ilkelerinin teorisi” (Smith, 1982: 398) olarak tanımlar ve şunu ekler: “Hukukun dört büyük amacı Adalet, Polis, Gelir ve Ordu’dur” (Smith, 1982: 398). Hukukun bu dört amacı birbirinden bağımsız değildir; nitekim kamu maliyesi gelirler bağlamında bu ders notlarında ‘polis’ başlığı altında ve bu kavramla yakın ilişkili olarak belirmektedir. ‘Polis’ kavramı aslında Smith’in daha sonra *Ulusların Zenginliği*’nde benimseyeceği ‘politik ekonomi’ (*political oeconomy*) kavramının öncüsü niteliğindedir. Esas olarak ‘polis’ kavramının kamu yönetimi olarak düşünülebilecek bir anlamı vardır. Nitekim dersleri boyunca “iyi yönetim” (*good police*) ve “kötü yönetim” (*bad police*) ayrımını Smith sıklıkla yapmaktadır ve kamu maliyesi alanında, özellikle gelirler ayağında, liberal-ticari toplumda neyin iyi neyin kötü yönetim anlayışına denk geldiğini açıklamaktadır.

Smith’in vergiler ve kısmen kamu borcu üzerine düşüncelerini bu ders notlarından izleyerek şu noktalar vurgulanabilir. Polisin ya da politik ekonominin amacı zenginlik ve bolluktur. Bunun için liberal ve ticari toplum gereklidir ve böyle bir toplumun kuruluşu ve gelişimi önündeki engellerin yönetim tarafından kaldırılması gerekmektedir. Kendi tanımıyla “özgürlüğün rasyonel bir sistemi”nin (*a rational sytem of liberty*) kuruluşu için kamu maliyesinin bolluğu, refahı ve zenginliği üretecek liberal ve ticari topluma uygun tasarımı gerekmektedir; düşünce deneyinin ülkesi ise Britanya’dır. Bu sistem yukarıda sıraladığımız derslerin adından da anlaşılacağı gibi hukuki, etik, siyasi ve iktisadi yönleriyle beraber düşünüldüğünde gerçekleştirilebilir. Buna göre Smith kamu harcamalarının ve devlet borcunun iktisadi büyüme ve zenginlik önünde çıkaracağı engelleri tespit etmektedir. Vergiler konusunda ise arazi vergisi büyüme ve zenginlik için en az zararlı olandır. Tüketim vergileri servet vergilerine kıyasla ödeme gücüne göre alınmadığından adil olmamakla birlikte bireysel özgürlüğe en az zarar verendir (Smith, 1982: 532-533). Burada vergilendirmede eşitliğin konusu olarak Smith’in düşüncesinde özgürlük, etkinlik ve adalet arasındaki temel gerilimin ilk tespiti izlenmektedir.

Takuo Dome (2004) Smith’in *Hukuk Felsefesi Üzerine Dersler*’indeki kamu maliyesi üzerine düşüncelerini *Ulusların Zenginliği* ile kıyasladığında ilkinde Britanya için tasarladığı vergi reformu konusunda düşünürün daha yansız ve zayıf bir konumda bulunduğunu tespit etmektedir. Smith kamu harcamaları

ve borçları ile tüketim ve servet vergilerinin ulusal zenginlik ve büyüme üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilerini, vergi sistemi içinde sınıf çatışmalarını, pratikte uygulanabilecek politika önerilerini ve bunların teorik içeriğini *Ulusların Zenginliği*'nde daha keskin, politik olarak tarafsız ve kuramsal açıdan daha sistematik bir yapıda sunmuştur (Dome, 2004: 43).

*Ulusların Zenginliği*'nde Smith kamu maliyesini sırasıyla kamu harcamaları, gelirleri ve borçları bağlamında ele almıştır. Dome'nin yerinde tespitiyle kamu maliyesi bölümü *Ulusların Zenginliği*'ne bir ek mahiyetinde olmayıp, başlı başına önemli bir konu olarak kitapta yer almaktadır (Dome, 2004: 39). Bunun nedeni Smith'in kendi çağında Britanya'nın ulusal ve uluslararası sistemdeki iktisadi ve politik meselelerini çözümlerken ve öneriler geliştirirken kamu maliyesi bölümünün kitapta önemli bir ağırlık kazanmasıdır. Yedi Yıl savaşı (1756-1763) ile Amerikan Bağımsızlık Savaşına (1775-1783) bağlı olarak Britanya'nın kamu borç stoku yüksek artışlar göstermiş ve devletin mali krize girerek ortaya çıkabilecek iflas endişesi politik iktisatçılar arasında yaygınlaşmıştır. Britanya bu dönemde savaşları finanse etmek için borçlanıyordu. Borç yükü bu bakımdan askeri harcamaların bir maliyetiydi. Bu nedenle 1792'ye doğru Britanya bir 'mali-askeri devlet' (*fiscal-military state*) haline geldi. Askeri harcamalar (örneğin kolonilerin savunulması gibi) devlet maliyesinin en önemli harcama gideriydi. Maliye ile askeri harcamaların bu denli iç içe geçişinden dolayı dönemin Britanya devletine 'mali-askeri devlet' adı verilmektedir. 1767-1792 arasında yaşanan bu gelişmeleri ve bunlardan doğan sorunları eserlerinde konu edinen başlıca iki politik iktisatçı Sir James Steuart ve Adam Smith idi (Dome, 2004: 5-8).

*Ulusların Zenginliği*'nin en uzun bölümü olan kamu maliyesi ile ilgili kısmın konumuz itibarıyla bütünlüklü ve derinlikli bir tartışmasını sunamayacağız. Kuşbakışı bir ifadeyle söylemek gerekirse, Smith genel olarak kamu maliyesine ilişkin arz-yönlü bir yaklaşım benimsemiş; buna göre kamu harcamalarını sermaye birikimi açısından üretken olmayan bir harcama türü olarak görmüş, vergilerin aynı şekilde, uygulanmasına ve türüne bağlı olarak, ekonominin özellikle sanayinin üzerindeki olumsuz etkilerini tespit etmiş, kamu borcunu üretken sermayeyi tüketen bir finansal gelir olarak anlamış ve faiz harcamalarını üretken sınıflardan üretken olmayan rantiyer sınıflara doğru bir gelir transferi olarak görmüştür (Dome, 2004: 60).

Smith kamu maliyesine ilişkin yukarıda sıralanan konuları ele alırken, döneminin bir kuramcısından öte daha çok dönemin olaylarını izleyen, yorumlayan ve çözüm önerilerini sıralayan bir reformist aydın ve entelektüel kişi olarak görünür. Kamu maliyesi üzerine düşüncelerinin kuramsal boyutu en yoğun olan ve bugün, diğer görüşleri tarih konusu olarak görülürken, günümüzde hâlâ tartışılmaya devam eden kısmı vergi ile ilgili bölümüdür. Modern

vergilendirmenin (anayasal) ilkelerinin ilk tutarlı ve bütünlüklü ifadesine de Smith'te rastlıyoruz. *Hukuk Felsefesi Üzerine Dersler*'inde de satır aralarında ilk formülasyonunu bulduğumuz dört temel vergileendirme ilkesi -eşitlik, kesinlik, uygunluk ve ekonomiklik- *Ulusların Zenginliği*'nde (1994: 888-890) daha açık ve ayrıntılı bir şekilde ifade edilmiştir. Bu dört ilke aslında vergilemede adaletin genel ilkeleri ve adalete ulaşmadaki spesifik araçları tanımlayan kurallar olarak düşünülebilir. Dolayısıyla bu ilkeler -eşitlikte fayda ve ödeme gücü kuralı gibi- farklı araçlarla yorumlanabilir ve adaletin kendisi de soyut bir kavram olarak farklılaşan somut içerikler kazanabilir.<sup>2</sup> Smith'in vergileendirmede eşitliğe bağlı olarak adaletin nasıl sağlanacağına dair aşağıda belirtilen basit ifadesi hem kendi düşüncesine hem de genel olarak vergileendirmede eşitlik ve adalet meselesi üzerine günümüze dek uzanan kuramsal ve politik tartışmalara kaynaklık etmiştir.

## 2. Smith'in Düşüncesinde Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımının Çelişkili Birlikteliği

Smith vergileendirmede eşitlik ilkesini şu şekilde formüle etmiştir:

Her devletin (*state*) uyrukları (*subjects*) yönetimin (*government*) desteklenmesine (*support*) yönelik olarak, mümkün olduğunca, kendi güçlerine (*abilities*) oranla; diğer bir deyişle, her birinin devletin koruması altında elde ettiği gelire oranla katkıda bulunmalıdır (*ought to contribute*).

2 Genel düzeyde 'adalet' ve 'eşitlik' kavramlarının farklılığı dikkate alındığında, aynı şekilde vergileme bağlamında da 'vergi adaleti' ile 'vergide eşitlik' farklı içeriklere sahiptir. Vergi adaleti soyut ve farklı toplumsal ve öznel değer sistemlerine göre inşa edilebilen, belirli ilkelerle ve bu ilkelerden türeyen kuramsal formülasyonlar ve somut araçlarla ulaşılabilen en üst amaçtır. Eşitlik, Smith'in de formüle ettiği gibi, genel bir vergi adaletine ulaşmada bir üst ilkedir. Eşitlik ilkesi vergileme söz konusu olduğunda, kendi içinde gözetmesi gereken 'yatay eşitlik' ve 'dikey eşitlik' özelliklerini taşımaktadır. Ayrıca eşitliği kurmada yine alt ilkeler ve kuramsal tanımlamalarla daha somut araçlar (vergi politikaları) gereklidir. Ödeme gücü ve fayda ilkeleri ve bu ilkelerden türeyen eşitlik formülasyonları ve politikalar bunlara örnektir. Dolayısıyla, genel ve soyut bir adalet sistemine ulaşmada eşitlik (dikey ve yatay) üst ilke olup, adalet kavramında olduğu gibi bu üst ilkenin kendisi başlı başına bir anlam ifade etmemektedir. Ancak ödeme gücü ve fayda yaklaşımına bağlı olarak geliştirilen politika araçları ve benimsenen vergi tanımı ile eşitlik teoride ve uygulamada bir içerik kazanmaktadır (Gürkan, 2004: 244-250). Ayrıca bkz. Myrdal (1953: 156-190).

Her birinin mülkteki (*estate*<sup>3</sup>) çıkarlarına (*interests*) oranla katkıda bulunmak zorunluluğu olan (*obliged*) büyük bir sitenin (*estate*) tüm sakinleri için işletme (*management*) harcaması neyse büyük bir ulusun bireyleri (*individuals*) için yönetim harcaması da odur. Vergilendirmede eşitlik ya da eşitsizlik olarak adlandırılan şey, bu ilkenin gözetilmesinden ya da ihmâline doğar (Smith, 1994: 888).

Vergilendirmede eşitlik ilkesini formüle etmeye çalışan bu basit görünen ama karmaşık ve dolayısıyla tartışmalara yol açmış ifadeyi teorik, söylemsel ve kavramsal yapısı itibariyle dikkatli bir okumaya tabi tutmak gerekir. Öncelikle bu eşitlik ilkesinin Smith'in düşüncesinde bağlandığı noktanın açıklanması gerekmektedir. Bu pasajdan hemen önce Smith üç gelir grubu tanımlamaktadır: “Rant”, “Kâr” ve “Ücretler”. Smith için vergilendirmede eşitlik ilkesi bu üç geliri elde eden sınıflar arasında vergi yükünün adil bölüşümü ile ilgilidir. Bu bağlamda, Smith verginin yansımaları sürecinde, pratik gözlemleri ve kuramsal yaklaşımı ışığında, hangi tür vergilerin daha adil olduğu tartışmasını açmaktadır. Genel ilke olarak, kendi sözleriyle, “yukarıda bahsedilen üç gelir türünden en sonunda yalnız birine düşen, diğer ikisini hiç etkilemediği sürece, her vergi mutlaka eşitsizdir” (Smith, 1994: 888).

Smith'in vergilendirmede eşitlik ilkesini formüle ettiği yukarıdaki ifadesine, ifadenin teorik, söylemsel ve kavramsal yapısı itibariyle yaklaştığımızda şu noktalar görülmektedir. Smith ilk cümlesinde *ability* sözcüğünü kullanarak ‘ödeme gücü ilkesini/yaklaşımını’ (*ability-to-pay approach/principle*) savunduğu izlenimini vermektedir. Bireyler “devletin koruması altında elde ettiği gelire oranla”, diğer bir deyişle mali güçlerine ve kapasitelerine göre kamu harcamalarına katkıda bulunmalıdır. Yani dayanağı açıklanmamakla birlikte bir zorunluluk söz konusudur. Dolayısıyla, mali gücü ya da kapasiteyi ortaya çıkaran unsur Smith tarafından devlet koruması altında elde edilen gelirdir. Ancak izleyen satırda devlet ve özel bir alan olarak site yaşamı ve topluluğu arasında bir benzerlik/simetri kurarak bireylerin “çıkarlarına (*interests*) oranla” vergiyi ödemelidir biçimindeki ifadeyle vergilendirmede eşitlik için ‘fayda yaklaşımını/ilkesini’ (*benefit approach/principle*) önerdiği ve savunduğu izlenimini güçlü bir şekilde göstermektedir. Ayrıca devlet koruması

3 *Estate* sözcüğü birçok anlama gelmektedir. “Toplumsal ve politik sınıf, grup ve tabaka” anlamına geldiği gibi, hukuksal terminolojide “mal”, “mülk”, “arazi üzerindeki hak / hisse” anlamına da gelmektedir. Britanya’ya özgü kullanımda ayrıca “site” ve “yeni inşa edilen mahalle” (örneğin, “*industrial site*”-sanayi sitesi) anlamı da bulunmaktadır (TDK, 1999: 1169). Burada Smith'in sözcüğü ortak bir yaşam alanı, bu yaşam alanına ait mal ve mülkü ve bu mal ve mülkün sahipleri anlamına gelecek şekilde geniş bir anlamda kullandığı görülüyor. Karşılaştırmadaki ve sözcüğün kullanımındaki esas nokta devlet ve devlet mülkünden bağımsız özel mülk üzerinden Smith'in vergilendirmede eşitlik ilkesini tarif etmeye çalışıyor olmasıdır.



da bireylerin elde ettiği çıkardır ve ödenen vergi de bu çıkar *karşılığıdır*. Bu bakımdan ödeme gücü ilkesini çağrıştıran ilk cümle dahi fayda ilkesini kuramsal ve söylemsel açıdan içermektedir.

Dolayısıyla Smith ilk cümlesindeki *ability* sözcüğüyle ödeme gücü ilkesini, izleyen satırlardaki ifadeleri ve *çıkara* sözcüğüyle vergilendirmede eşitlik ve dolayısıyla adalet için fayda yaklaşımını savunduğu sonucu çıkmaktadır. Smith'in bu karmaşık formülasyonu ya da çelişkisi bir tartışma konusudur. İktisadi düşünce tarihi ve maliye teorisinin üç önemli ismi -Gunnar Myrdal (1953), Patrick O'Brien (1975) ve Richard Musgrave (1959)- Smith'in bu çelişik formülasyonuna açıklama getirmişlerdir. Myrdal (1953: 164) Smith'in '*ability*' sözcüğünü bir kelime olarak kullandığını, teorik bir içeriğinin olmadığını, "iknaya yönelik bir slogan" (*persuasive slogan*) olduğunu, özünde Smith'in fayda ilkesini savunduğunu ileri sürmektedir. O'Brien (1975: 241) Smith'in ilk bakışta bu iki yaklaşımı uzlaştırmaya çalışıyormuş gibi bir izlenim sunduğunu ancak çok muhtemel bunun böyle olmadığını, düşünürün diğer 18. yüzyıl ve öncesi yazarlarında olduğu gibi bu iki ilke arasında bir ayrımın net bir şekilde farkında olmama ihtimalinin yüksek olduğunu belirtir. Musgrave (1959) ise Smith'in "realist" bir düşünür olarak fayda yaklaşımının özellikle genel kamu hizmetleri söz konusu olduğunda pratikte uygulamasının zorluğunu görerek, fayda ilkesinin gidermek için ödeme gücü ilkesini "kurnazca" fayda yaklaşımının içine yerleştirdiği yorumunda bulunmaktadır (Musgrave, 1959: 67). Böylelikle, bu son yoruma göre, Smith aslında "dâhiyane bir şekilde" iki yaklaşımın ötesine geçebilmiştir (Musgrave ve Peacock, 1964: ix). Ancak Musgrave Smith'in genel görüşünün kamu harcamalarının finansmanının mümkün olabildiği alanlarda fayda ilkesine göre yapılması yönünde olduğunu vurgular (Musgrave, 1959: 66).

Bu yorumların izinde şu saptamalarda bulunulabilir: Smith, O'Brien'in belirttiği üzere aslında iki ilke arasında bir ayrımın farkında olmadığı gibi, bu iki ilkenin uygulamada ve teoride geçerliliğine dair bir tartışma yürütmemektedir. Bu bakımdan Myrdal'ın ileri sürdüğü gibi '*ability*' sözcüğünü vergilemede adaletin aracı olarak eşitlikte (yükün dağılımında) gözetilmesi gereken bir unsur olarak ya da adaletin sağlanması için döneminin yönetimini ikna etmek için stratejik ve politik bir düşünceyle kullandığı akla yatkın gelmektedir. Myrdal'ın bu saptaması izinde aslında '*ability*' sözcüğünü Smith'in ödeme gücü yaklaşımı ya da ilkesinin yeniden dağıtımcı belirli mali politikayı içeren ilkenin teorik bir referansı olarak değil de, sözcüğün genel ve düz anlamıyla "mali güç" (*fiscal ability*) olarak kullanmış olduğu düşünülebilir. Buna göre Smith bireylerin mali gücüne göre vergilendirilmesi gerektiğini söylemiş olmaktadır ve mali gücü ortaya çıkaran ya da tanımlayan unsur da bireylerin devletin koruması altında elde ettiği gelirleri, servetleri ve aynı zamanda çıkarlardır. Duruma böyle bakıldığında, Smith'in fayda ilkesine bağlı olarak vergilemede eşitliği savunduğu

söylenbilir. Nitekim Musgrave de Smith'in aslında uygulanabilirliğinin olduğu her harcama alanında fayda ilkesini savunduğunu belirtmesi bu saptamayı doğrulamaktadır. Bize kalırsa Smith'in ödeme gücü mü yoksa fayda ilkesini mi savunduğu tartışması modern maliye teorisinde 'ability' sözcüğünün doğrudan fayda ilkesinin karşısında konumlanan ödeme gücü ilkesini akla getirmesinden kaynaklanmaktadır ki, O'Brien'in vurguladığı üzere Smith bu ayrımın farkında değildi. Ancak bu sözcüğü Smith ödeme gibi pratik bir fiile doğrudan bağlamayıp, daha soyut düzlemde eşitlikte gözetilmesi gereken bir üst ilke olarak bireylerin mali gücü biçiminde kullanmış olduğu akla daha yakın gelmektedir. Modern maliye teorisi açısından bakıldığında, Smith'in düşüncesinde mali gücün fayda ilkesi tarafından belirlendiği ya da açığa çıktığı, vergilemede eşitliğin ve adaletin buna bağlı olarak ortaya çıkabileceği söylenbilir. Bu Musgrave'in aslında Smith'in fayda yaklaşımına daha fazla bağlı olduğu sonucunu da farklı bir açıdan doğrulamaktadır. Ancak Musgrave'in modern maliye teorisinin bakışından hareketle getirdiği yorum, yani Smith'in iki teorinin de farkında olup aralarında sentez yolunda ve hatta bunları aşacak bir 'dâhiyane' fikre ulaşma konusunda adım atmış olacağına dair niyet okumasına dayalı argümanın üzerinde daha dikkatli düşünülmesi gerekmektedir.

Bu tartışmaların ışığında Smith'in vergilemede eşitlik teorisinin ve ilkesinin fayda ilkesi ve teorisi çerçevesinde daha doğru anlaşılabilir. Nitekim Smith'in yukarıdaki pasajına söylemsel ve kavramsal açıdan bakıldığında düşünürün bu konudaki konumu biraz daha netleşmektedir. Bu satırlardan Smith'in vergiyi yalnızca kamu hizmetleri için bireylerden devlete çıkar düzleminde karşılığı olan ama *zorunlu* bir ödeme olarak tanımlamadığı açıktır. Vergi aynı zamanda *karşılığı* olan bir zorunluluk olarak tanımlanmaktadır. Yönetimin harcamalarını *desteklemek* için bireylerin katkısından bahsetmekte, bu katkıyı *zorunluluğa* bağlarken, bu zorunluluğu topluma dışsal kanun koyucu tarafından yaratılmış kanuna dayalı bir zorlayıcı gücün sonucu olarak tanımlamamaktadır. Bu sentezci yaklaşım aslında birey ve devlet arasında iktidar ilişkisinden ziyade eşitlik ilişkisini çıkış noktası alan bir arada gönüllülük esasına dayalı bir site (ya da aile) yaşamındaki etik yaşamın ürünüdür. Dolayısıyla Smith'in düşüncesindeki zorunluluk toplumsal hukuk ve adalet sistemi içinde de etik bir yaşamın parçasıdır. Etik yaşamın Smith için fayda ve çıkar ilkesinden bağımsız olduğu söylenemez ancak adaletin bunlara indirgenebileceği de söylenemez. Smith'i bir kuram olarak ödeme gücü ilkesini savun(a)maması onun bu konuda bir *duyarlılığı* olmadığı anlamına gelmemektedir. Hatta bu kamusal duyarlılık bireyci fayda ilkesinin üstüne çıkabilmektedir. Fayda ilkesinin Smith'in düşüncesinde daha fazla ve güçlü, hatta kamusal bir kuramsal içeriği olduğunu söylemek yanlış olmaz. Smith'in bugünkü anlamda ödeme gücüne dair güçlü bir liberal duyarlılığı söz konusudur ve bu vergide etkinliğin ötesinde vergilemede adaletin ayrılmaz bir parçasıdır. Ancak, aşağıda işaret edileceği

üzere, Smith'in ilke olarak eşitliği ve amaç olarak adaleti ön plana alan ve salt bireysel iktisadi çıkarlar sistemine körü körüne bağlanmamış bu ahlaki fayda teorisi liberal düşüncede neoklasik iktisatla başlamak üzere yerinden edilmiştir ve fayda etkinlik ve adalet koşulu olarak, ikincisinin ilkinin sonucu olacak şekilde yeniden inşa edilmiştir.

### **3. Smith-Sonrası İktisadi-Mali Düşüncede Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımının Gelişimi ve Dönüşümleri**

Smith'in vergilemede eşitlik ilkesinde farklı iki doktrine kavramsal olarak göndermede bulunarak eşitlik ilkesini formüle etmesi Smith-sonrası iktisadi düşüncede ve maliye teorisinde çözülmesi zor bir kuramsal gündemi beraberinde getirmiştir. Buna 'Smith mirası' ya da bir başka 'Smith problemi' adı pekâlâ verilebilir. Tartışmaların Smith sonrasında temel bir takım sorular etrafında şekillendiği görülmektedir: Bu iki yaklaşımın temel farkları nelerdir ve bu farklılıklar hangi düzlemde görülebilir? Teorik/doktriner düzlemde mi, etik açıdan mı, liberalizmi algılayış biçimiyle mi, önerdikleri vergi politikalarından mı farklılıkların izi sürülebilir? Kamu sektörünü, devleti, toplumu ekonomiyi düşünme ve formüle eden ideolojik açıdan mı irdelenmelidirler? Yoksa toplumsal ve tarihsel koşullar düzleminde mi farklılıkları görülebilir? Ya da, Musgrave'in yorumunun izinde söylenirse, Smith'in denediği gibi bu iki ilke birleştirilebilir mi, birleştirilmeli midir?

Bu sorular yoluyla ödeme gücü ve fayda yaklaşımını ayrıştırılabilecek kriterler belirlenebilir ve birbiriyle ilişkilendirilip sentezlenebileceği düzlemler de istendiğinde açıklanabilir. Smith'in öznel pozisyonu da ancak bu soruların işaret ettiği çok boyutlu ve karmaşık düzlemde görülebilir. Aşağıda bu soruların izinde ilk olarak Smith'in neden böyle iki boyutlu vergilemede eşitlik teorisini formüle ettiği sorusunun cevabına yönelik bir analiz sunulmaktadır. Devamında neoliberalizmde ödeme gücünün yerini fayda yaklaşımının hem doktrin hem de uygulama düzeyinde yerini almasının nedenlerini ve sonuçlarını tartışan bir parantezle vergilemede eşitliğin küresel düzeyde genel eğilimlerini tespit eden ülke örneklerini çözümleyen bir inceleme sunulmaktadır.

#### **3.1. Smith Sonrası Neoklasik İktisat Teorisinde Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımı**

Smith'in vergi adaleti ve bunun ilk genel ilkesi olarak eşitlik bağlamında tartıştığı ve birbiriyle ilişkisi bakımından belirli bir anlam bulanıklığını içinde taşıyan ödeme gücü ve fayda yaklaşımlarının tanımsal ve doktriner içeriğini

açıklığa kavuşturmak için Smith-sonrası gelişen iktisadi düşüncede bu iki yaklaşımın nasıl ele alındığının kısa bir izleğini çıkarmak yararlı olacaktır. Smith'in kurucusu ve en önemli temsilcisi sayıldığı klasik politik iktisat 19. yüzyılın son çeyreğinde iktisadi düşüncedeki marjinalist dönüşümle hâkim konumunu neoklasik iktisada bırakmıştır. 'Neoklasik' iktisat, adındaki 'klasik' terimine rağmen, yalnızca klasik politik iktisadın yeniden formüle edilerek devamını sağlamış bir iktisadi düşünce ekolü değildir. Şüphesiz en güzel düzeyde paylaştıkları liberal ekonomi ideolojisine rağmen neoklasik iktisadın klasik politik iktisattan önemli açıdan ayrılan yönleri söz konusudur. Bunlardan en önemlileri, yönetsel açıdan, klasik politik iktisadın tarihsel ve ekonomiyi sınıfsal ilişki açısından irdeleyen yapısal yaklaşımının yerine geçen her ekonomik olayı ve süreci bireyin davranışının ve tercihin sonucu olarak gören 'yönetsel bireycilik' (*methodological individualism*) ve 'indirgemecilik' (*reductionism*). Bir diğer önemli sapma da şudur: klasik politik iktisat iktisadi süreçleri eşitler arası değişim ilişkisi açısından ele almıştır. Değişime yönelik bu vurgu klasiklerin liberal piyasa ekonomisini eşitlik gibi normatif ve ahlaki bir düzlemde kavramalarına yol açmıştır. Neoklasik iktisat kamu maliyesini bireylerin tercihlerine bağlarken ve değişim ilişkisini vurgularken bu moral ve normatif çerçevenin yerine *rekabeti* geçirmiş ve rekabet iktisadi düşüncede neoklasik iktisat teorisinden itibaren temel iktisadi eylem, yapı ve politika çerçevesi haline gelmiştir. Bilindiği üzere, neoklasik iktisadın toplum kurgusu bireylerin tercihlerinden doğan değişim ilişkilerini çerçeveleyen ve koşullayan tam rekabete dayanır. Rekabetin ve etkinliğin iktisadi düşüncede merkezi bir konuma gelmesi 20. yüzyılın neoliberal iktisadi düşüncesini ve politikasını hazırlamış temel bir dönüşüme işaret etmektedir. Smith-sonrası gelişen neoklasik ve neoliberal düşüncede ödeme gücü ve fayda yaklaşımlarının değişen içeriği ve birbiriyle ilişkilendirilmesindeki dönüşümün genel yatağı tam bu neoklasik iktisadın klasik politik iktisatta yarattığı temel dönüşümle oluşmuştur.<sup>4</sup>

İnceleme bu genel çerçeve içinde şekillenmiş ödeme gücü ve fayda yaklaşımına çevrildiğinde neoklasik iktisat ile birlikte faydacılığın radikalleşerek toplumun ve insan doğasının biricik ilkesine ve genel bir iktisadi yönetime dönüştüğü görülmektedir. Bu temelde ödeme gücü yaklaşımı farklı neoklasik ekollerde ya ortadan tamamen kaldırılmış ya da yeniden formüle edilmiştir. Avusturya neoklasik maliye teorisi radikal bir şekilde fayda yaklaşımına bağlı kalmış ve ödeme gücü yaklaşımını tamamen reddetmiştir. Mill geleneğinin devamı olarak Britanya neoklasik maliye teorisi ödeme gücünün içeriğini tanımlayan siyaseti devletin idari faaliyet alanı olarak ele almış ve siyaseti devlete ait ve topluma dışsal bir şekilde görerek fayda yaklaşımını temelinde toplumsal açıdan depolitize edilmiş eşit marjinal fedakarlık formülasyonuna

4 Neoklasik iktisadın yarattığı dönüşümler için bkz. Wolff ve Resnick (2016).

dayanan bir ödeme gücü yaklaşımı formüle etmiştir. İtalyan neoklasik maliye teorisi ise marjinalizmi siyasete ve devlete uygulamış, totaliter bir siyasete yol açan 'piyasa için' (Foucault, 2015: 105) yöneten farklı bir devlet merkezli maliye teorisi etrafında fayda yaklaşımı geliştirmiştir. Erik Lindahl (1964) ve Knut Wicksell'in (1964) temsilcisi olduğu İsveç neoklasik maliyesi ise siyaseti toplumsal planda bireyler arası faydacı ve kişisel-çıkar güdümlü bir müzakere süreci içinde tanımlamış, ve ödeme gücü ile fayda yaklaşımının eşanlı nasıl sağlanabileceğini faydacı yöntem temelinde ele almış, ödeme gücünün öngördüğü bürokratik, yapısal ve sınıfsal siyaseti dışarıda bırakmıştır.<sup>5</sup>

Klasik politik iktisat sonrası gelişen (marjinalist) neoklasik maliye teorileri yararlanma ilkesini sadece fiyat teorisi etrafında, Musgrave'in (1959: 66) ifadesiyle, operasyonel bir vergi politikası aracı olarak görmemiştir. Aynı zamanda bu ilkeyi bir adalet koşulu olarak da düşünmüşlerdi. Adalet neoklasik maliyecilerin birçoğuna göre piyasanın adaleti ile eşdeğer olduğundan bireylerin rasyonel tercihlerine ve eylemlerine bağlı olarak ortaya çıkan bir fiyat olarak vergi kaynak tahsisatı açısından etkin fiyat olarak toplumsal adaleti de sağlayacaktır. Oysa Smith verginin yarar ölçütünü toplumsal adaletin temeli ve koşulu olarak görmemiş, adalet teorisi, düşünürün *Ahlaki Duygular Kuramı*'nda da görüldüğü üzere, toplumun ekonomi-dışı moral değer sisteminde temellenen geniş bir sistem içinde şekillenmiştir. Dolayısıyla Smith'in neoklasiklerden önemli bir farkı bu iki ilkeyi yan yana getirirken ödeme gücünü fayda yaklaşımı içinde eritmekten kaçınmış olmasıdır. Sosyal teorisinin bütünü göz önüne alındığında Smith'in ödeme gücü yaklaşımına faydacılığın dar bireyselci kalıbına sığmayan toplumsal adalet teorisine yönelen bir açı kazandırdığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Neoklasik maliyeciler açısından ödeme gücü yaklaşımı açıkça siyasal boyutu olan bir yönetim rasyonalitesine dayanır. Fakat yukarıda ekoller etrafında betimlenen neoklasik teoriler siyasetten uzak durmamıştır. İtalyan neoklasik teoriler liderlik teorisi etrafında bir siyasal yönetim şeması çıkarmış, İsveç ekolü adaletin toplumsal ekonomi-dışı temellerine daha fazla göndermede bulunarak parlamenter sistem içinde demokratik bir siyaset modeli önermiş, İngiliz geleneği ise Mill geleneğinden hareketle hem refahçı hem bireyselci bir siyasal sistemin kuramsal çerçevesini oluşturmuşlardır. Farklı siyaset formülasyonlarına rağmen yarar ilkesi ödeme gücü yaklaşımının özerk, tek başına fayda ilkesinin dışında tanımlanabilen temellerini ortadan kaldırmıştır. Bu temeller Adolf Wagner'in (1964) kuramında olduğu gibi devletçi ya da Jean-Jacques Rousseau'nun vergi teorisinde (Gürkan, 2016; Rousseau, 2005) olduğu gibi faydacılığı ve piyasacılığı radikal bir şekilde kısıtlayan bir halkçı ekonomi modeline

5 Neoklasik maliye teorilerinin ülkelere göre sınıflandırılıp ele alındığı çalışma için bkz. Kayaalp (2004).

dayanır. Neoklasik maliye teorisi o bakımdan ödeme gücünün bütün devletçi ya da halkçı kolektivist yönünü budayarak eşit marjinal fedakarlık ya da Wicksell'in (1964) oylama teorisinde olduğu gibi yararcılığı temel iktisadi ve siyasal ilke olarak inşa etmiş, ödeme gücünü yararcılığa göre, onun içinde tanımlamış ve formüle etmiştir. Bu şu anlama gelmektedir: Smith'in kuramsallaştırmadan, genel bir etik temeli olan adalet teorisi içinden dile ve yan yana getirdiği ödeme gücü ve fayda ilkelerinin birlikteliğinin kuramsal çelişkisi neoklasik ekollerce farklı siyasal modeller (parlamentarizm, liderlik, bürokrasi) kapsamında tutarlı bir marjinalist teori ile giderilmiştir. Ancak Smith'in teorik çelişkisi, bir realist olarak gözlemlendiği dünyanın içindeki çelişkileri ontolojik boyutlarıyla kuramına dâhil etmesinden kaynaklanmıştır.<sup>6</sup> Smith'in iktisat teorisinin kendi başına kavrayamayacağı düşünüşü adalet ve toplum teorisi, neoklasik ekollerce basit bir iktisat ve vergi teorisine indirgenerek tutarlı bir yapı kazanmıştır. Kuramsal açıdan tutarlı olabilen, ama gerçeği açıklama ve yönetme bakımından çelişkili olan bu kuramsal yapı Keynes tarafından tahtından indirilmiş, ancak 1980 sonrası neoliberalizm tarafından tekrar tahtına çıkarılmıştır. Smith'in paradoksu, neoklasik iktisat tarafından kuramsal olarak çözülmüş, ama neoliberalizm tarafından Smith'in öngördüğü bütün toplumsal çelişkiler neoliberalizmin gerçeği olarak hayata geçmiş ve bu gerçekler ve sorunlar içinden yeni sorunlar çıkaracak şekilde daha radikal bir faydacı yaklaşım ile çözülmeye çalışılmaktadır. Aşağıdaki tablo Smith'in *klasik liberalizmi* ile *neoliberalizm* arasındaki farkları göstermektedir. Ayrıca neoklasik maliyenin klasik politik iktisadi nereye doğru dönüştürdüğünü göstermektedir. Bu tablo ayrıca ödeme gücü ve fayda yaklaşımlarının ne tür *liberalizmler* içinde çalıştığını göstermektedir.

---

6 Bu Jean Bodin'in vergi teorisinde de gözlenmektedir. Bkz. Gürkan (2016).

**Tablo 1:** Adam Smith'in Klasik Liberalizmi ve Neoliberalizm

| Adam Smith'in Klasik Liberalizmi   | Neoliberalizm  |
|--|--|
| Temel iktisadi eylem <i>değişimdir</i> . Rekabet doğaldır. Eşitlik değişimin koşuludur. Piyasanın dinamiği işbölümüne dayalı üretim ve mübadeledir.  | Temel iktisadi eylem <i>rekabettir</i> . Rekabet doğal değil, inşa edilmelidir. Eşitsizlik rekabetin koşuludur. Herkes için eşit eşitsizlik söz konusudur. Eşitsizlik normatif bir ilkedir, sadece ekonominin değil, sosyal yaşamın temel öncülü ve realitesidir. Ekonominin dili ve dinamikleri tüketim, rekabet, girişimcilik ve <i>finans</i> tır.  |
| Devlet piyasaya <i>göre</i> yönetmelidir. Devlet piyasayı bir model olarak takip etmeli ama ekonomi-dışı sosyal işlevlerini koruyabilmelidir.  | Devlet piyasa <i>için</i> yönetmelidir. Devletin ekonomi-dışına (piyasa-dışına) referansla tanımlanabilecek bir işlevi olamaz. Sosyal yardımın ve işsizliğin varlığı ekonominin büyümemesinin sonucudur; büyümenin sonucu değildir.  |
| Devletin meşruiyeti işbölümüne dayalı zenginlik artışıdır. Devlet işbölümünden doğan zenginliğin insani gelişim üzerindeki zararlı etkilerini gidermek için kamu harcaması yapmalıdır.   | Rekabetçi ekonomik büyüme devletin temel meşruiyetidir. Büyüme sosyal politikaların hem meşruiyeti hem kaynağıdır. Büyüme yoksa sosyal politika da yoktur.   |
| İnsanı tanımlayan temel kategori <i>emektir</i> . Sınıfsal içeriği vardır ama öz-iradeye ve öz-akla sahip bireydir. Kendi çıkarının peşinde koşar, devlet bu çıkara ve bireye <i>dokunamaz</i> .   | İnsan rekabetçi, girişimcidir. <i>İnsan-sermayedir</i> . Sınıf kavramı ve politik realitesi gündemden düşmektedir. Birey kendi çıkarının peşinde koşar ama piyasanın çıkarı için feda edilebilir bir <i>kurban</i> dır.  |
| Piyasa devleti sınırlayan ama kendi sınırı da olan doğal bir doğrulama ve hakikat alanıdır.  | Piyasa " <i>bir</i> değil <i>yegâne</i> doğrulama sahası haline gelir ve bu, insan faaliyetinin tüm saha ve türleri için geçerli hale gelir" (Brown, 2018: 78).  |
| Ekonomi (piyasa) devleti sınırlar. Tersinden ekonominin (piyasanın) ve kapitalist üretimin eşitsizlikleri nedeniyle devlet müdahaleci ve sınırlandırıcı olabilir.  | Devlet ekonomi için sınırlanmaz. Devlet ekonomiden (piyasadan) sorumludur. Büyüme garanti altına alınmalıdır. Devlet meşruiyetini sınırsız büyümeden alan bir siyasal yönetim aygıtıdır.   |
| Bireysel özgürlüğün koşulları önce "atomlaşma ve ayrışma"dır (Brown, 2018: 79). Birey öz iradesine bağlı yaşar. Diğerleriyle ekonomi-dışı bağlarla ve duygudaşlıkla buluşur. Bütünleşme ve mutabakata giden yol uzundur; çelişkili ama etik temellerde ve koşullarda elde edilebilen bir sonuçtur. Yasa koyucunun 'iş bölümü toplumunda' kamu çıkarı için yönetimi gereklidir. | Neoliberalizmde bireysel özgürlüğün koşulları "siyasi bütünleşme" ve "mutabakat"tır (Brown, 2018: 79). Rekabetçi piyasa-toplumunun çelişkilerini en başında ortadan kaldıran <i>yönetişimin</i> ilkesidir ve aynı zamanda terk edilemeyecek ve bozulamayacak bir siyaset tarzıdır. Yönetişim 'rekabetçi toplumda' yönetimin öznesini çoğaltırken kaynağını, yani yasayı kurutur ve kendine göre araçsallaştırır. |
| Eşitlik ve mübadelelerin toplum tipi karşılığı sınıfsal içeriği olan bir toplumdur. Yönetim modeli <i>demokrasidir</i> .   | Neoliberalizmin toplumu sınıfsal değildir; bireye ve aileye dayanır. Toplum tipi modeli şirktir. Yönetim modeli demokrasi değil, <i>yönetişimdir</i> .   |
| Liberalizmin var olabilmesi için ekonomi-dışında güvenceye alınması gereken, siyasal eşitlik ve adalet gibi, normatif temel ilkeleri vardır. Ödeme gücü bunu sağlayan ve garantiye alan, ekonominin sınırsız büyüme hareketini adalet ve eşitlik için düzenleyebilen ve sınırlayabilen ilke ve araçlar bütünüdür.  | Neoliberalizm, her şeyin <i>ekonomikleştirildiği</i> bir çerçevede eşitsiz rekabet ilkelerinin dışında tanımlanamayacak faydacı bir ilke zincirine dayanır: Sınırsız büyüme, sınırsız sermaye ve sınırsız kazanç.  |

**Kaynak:** Bu tablo klasik liberalizm ile neoliberalizm arasındaki farkları Michel Foucault'nun (2015) *Biyopolitikanın Doğuşu*'ndaki analizlerini genişleten Wendy Brown'un *Halkın Çözülüşü: Neoliberalizmin Sinsi Devrimi* (2018: 69-83) kitabından derlenmiştir.

Yukarıdaki tablonun iki tarafına da dayalı olarak iktisat ve maliye bilimini tamamen doğru kavramak mümkün olmamakla beraber tablonun sol tarafındaki klasik liberalizm sahip olduğu kimi *duyarlılıkları* nedeniyle eleştirel bir heterodoks iktisat ve maliye teorisinin destek noktalarından biri sayılabilir. Eksik kavrayışı içinde fayda ve ödeme gücü ilkeleri arasında ikincisinin toplumsal içeriğini eritmeden gerçekleştirmeye yöneldiği sentez bunlardan biridir. Klasik politik iktisat ile neoliberalizm arasına giren erken neoklasik iktisat ve maliye teorisi bu duyarlılığı tutarlı ve radikal bir faydacı teori içinde *piyasa için* yönetim anlayışına doğru dönüştürmüştür. Neoklasik maliye teorisi sonrası kuramsal gelişim süreci aşağıda genel maliye literatürü üzerinden incelenmektedir.

### **3.2. Musgrave’de ve Günümüz Kamu Maliyesi Yazınında Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımı**

Konunun neoliberalizme özgü güncel koşullarına geçmeden genel kamu maliyesi literatürü ve bu literatürü şekillendirmiş Musgrave üzerinden temel düzeyde ödeme gücü ve fayda yaklaşımlarının güncel bir içerik analizini yapmak faydalı olacaktır. Musgrave (1959) fayda teorisinin ödeme gücü yaklaşımı üzerindeki bu belirleyiciliğine ve faydacılığın toplumsal içeriminden kopartılıp basitleştirilmesi ve radikalleştirilmesine karşı çıkmaktadır. Neoklasik maliyenin ortodoks kanadı fayda teorisini kamu harcamalarının kısılması, hatta idealde kaldırılması için yeniden inşa etmiştir. Verginin konusu olarak salt tüketimi gören, ‘düz oranlı vergi’yi (*flat tax*) savunan, vergiyi salt bir fiyat olarak tanımlayan bir yaklaşım söz konusudur. Vergilemede faydacılığın temelinde bulunan ‘vergi hükümdarın koruması için ödenen bir karşılıktır’ kurucu fikrini, ‘devletin tek varlığı bireyleri korumaktır’; ‘bu korumadan herkes eşit faydalanır’; ‘bu korumanın karşılığı net olarak bellidir’; ve ‘vergi bu nedenle devlete ödenen bir ‘sigorta primi’ gibidir biçimindeki ortodoks yaklaşım Musgrave’in eleştiri hedefindedir. Musgrave’e göre ortodoks yaklaşım ne verginin doğasını ve devleti açıklayabilir, ne de fayda yaklaşımının özünü tanımlayabilir, ne de toplumsal adalet fikrini savunabilecek ödeme gücü yaklaşımını içerebilir. Bu bakımdan ortodoks yaklaşım toplumu idealde tarif eden ama uygulamada eşitlik ve adalet sistemini tesis edemeden yönetebilen, yönetme iktidarını tam olarak bulduğunda ise bunu ancak verginin normatif toplumsal adalet temellerini yok ederek yapabilecek bir yönetim rasyonalitesidir.

Oysa Musgrave’e göre ödeme gücü ve fayda yaklaşımı Smith’in duyarlılık olarak dile getirdiği birleştirici analizi ve sentezine uyacak şekilde farklı yönlerden işlevsel olabilmektedir. Buna göre fayda yaklaşımı bütçenin harcama ve gelir tarafını aynı anda ele alır ve kaynak tahsisatı konusunda etkindir. Ancak



planlamanın bir parçası olarak bütçenin bölüşümü düzeltici ve istikrarı sağlayıcı işlevi konusunda doğası gereği etkisizdir. Bütçenin bu iki işlevinde harcamaları veri kabul eden ödeme gücü ilkesi etkin olabilmektedir (Musgrave, 1959: 62). Dolayısıyla Musgrave Smith'in kuramsallaştırmadan bıraktığı sentezi kamu sektörünün üç işlevi (kaynak dağılımı, gelir dağılımı/bölüşüm, ekonomik istikrar) açısından geliştirmiştir. Musgrave'in her iki yaklaşımın temelinde ayırıcı kriterinin nerede olduğu sorusuna yönelik verdiği cevap şu şekildedir: İki yaklaşım hem uygulamada hem teoride sentezlenebildiği için aralarındaki fark aynı noktalarda buluşabildikleri kamu sektörünün hacmi, vergi politikası ve kamu harcamaları etrafında anlaşılabilir. Musgrave (1959: 62) bu iki yaklaşımın temelinde bakış açıları, yani felsefeleri ve kamu sektörünün doğası konusunda ayrıldıklarını belirtir. Buna göre ödeme gücü bütçenin istikrar ve bölüşümü düzeltici işlevlerini harekete geçiren planlamacı ve devlet müdahalesini gerekli gören bir yaklaşımdır, fayda yaklaşımı etkin kaynak tahsisatı problemi çözüldüğünde bölüşüm ve istikrara dair sonuçların doğal olarak ortaya çıkacağını öngörmektedir. Bu bakımdan ödeme gücü planlamanın bir parçası olarak uygulamada ve kuramda gelişirken, fayda yaklaşımı fiyat teorisi etrafında gelişmektedir. Musgrave'in analizine göre bu iki yaklaşım devlete ve kamu sektörüne dair bakış açılarından ötürü birbirine taban tabana zıt olmakla beraber, Smith'in izinde, örneğin fayda yaklaşımı harçlar da olduğu gibi yarar esaslı kamu malı fiyatlamasında etkin olabilirken ve esas değerinin fazlasıyla üzerinden elde edilen fiyat karşılığı olmayan vergi olarak toplarken kendi bünyesi içinde, tıpkı eşit marjinal fedakârlık teorisinde olduğu gibi, ödeme gücü ilkesini çalıştırabilmektedir.<sup>7</sup> Musgrave'in yorumu ve konumu açısından kabul

7 Bir başka yerde Musgrave (1985: 21) şu saptamayı yapmaktadır: “vergi eşitliğine dair ödeme gücü bakış açısı faydacı unsurları göz önünde tutmazken; ödeme gücü unsurları fayda doktrinine dâhil olabilir”. Örneğin, ödeme gücünün temel ilkesi olan artan oranlı vergilendirme fayda yaklaşımının düz oranlı vergilendirmeyi savunan kanadı tarafından dahi sahiplenilebilir. Asgari geçim indirimi ve negatif gelir vergisi uygulamaları ile ayrıca vergi tarifesinin yapılandırılıp marjinal vergi yükünün artışıyla ziyade ortalama vergi yükünün artışı ile yüksek gelirlilerden belli bir mutlak miktar üzerinden vergi alınmasıyla sonuçlanan gizli artan oranlılığa ulaşılabilirliği iddia edilir (Karayılmazlar ve Güran, 2005: 153-155, 159). Bu tam da Musgrave'in yukarıdaki saptamasını doğrular. Bir bakış açısı ve temel adalet ilkesi olarak ödeme gücü ve de başlangıç noktası olarak artan oranlılık, etkinliği birinci amaç olarak gözetilen faydacı doktrinin bir sonuç unsuru haline gelmektedir. Dolayısıyla ödeme gücü düz ya da artan oran meselesinin ötesinde ve etkinlik ile rekabet ilkesinden ziyade doktriner bir adalet ilkesini ve teorisini, ayrıca politik bir eylemci düşüncüyü temsil eder. Faydacı ekol kendi içinde, bir gruplandırmaya göre artan oranlılığı reddeden ve kabul edenler olarak ayrılabilir. Hatta Rawlsçı bir çizgide etkinliği dışarıda bırakarak eşitliğe vurgu yaparak bir artan oranlılık öngörebilir. Bu

edilemeyen nokta başlı başına fayda yaklaşımının kamu mali sistemini yönetmesidir. Aslında bu Musgrave'in konumuna göre ödeme gücü yaklaşımı için de geçerlidir. Gerçekte ise ödeme gücü anayasal bir ilke olarak kabul edilmekle birlikte, uygulamada fayda yaklaşımı hem genel yönetim felsefesi haline gelmekte hem vergi politikası ve düzenlemeleri bakımından ödeme gücünün alanını daraltmaktadır ve ödeme gücünün bakış açısını, vergi sistemi tasarımını ve araçlarını rafa kaldırmayı hedefleyebilmektedir. Günümüzde genel kamu maliyesi yazını bu sorunu teşhis etmektedir ve çözüm önerileri geliştirmektedir.

Faydacı ve bireyci yaklaşımın içinden gelişen, verginin ve vergi devletinin neoliberal eleştirisini geliştirmiş ortodoks yaklaşım yerine vergiyi kanuna dayalı zorunlu bir ödeme olarak gören ve böyle olması gerektiğini düşünen, klasik yazın ve gelenek maliye yazınında ve öğretiminde hâkim konumunu sürdürmektedir. Bu genel literatüre bakıldığında vergi sistemlerinin kurumsal ve hukuki statüsünü tanımlayan ödeme gücü ilkesinden vazgeçilmesi ve onu hayata geçirecek temel araçların gitgide zayıflatılması, teorik içeriğinden yoksunlaştırılması ya da yürürlükten kaldırılması temel itiraz konusudur. O kadar ki, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasınının 73. maddesinde belirtilen “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” biçiminde tanımlanmış temel ödeme gücü ilkesinin gözetilmemesi ve araçlarının yürürlükten kaldırılması ya da işletilmemesi gerçeği karşısında anayasal bir suç işlendiği dahi ileri sürülmektedir (Mutluer, Öner ve Kesik, 2013: 294).

Klasik ve genel kabul görmüş kamu maliyesi literatürüne bakıldığında ödeme gücü ve fayda yaklaşımları tıpkı Musgrave'de olduğu gibi temel bakış açıları olarak ayrışır. Buna göre bu iki yaklaşım verginin tanımsal olarak ne olduğunu, varlığını ve neden toplanması gerektiğine dair açıklama sunan birbirine zıt iki farklı teorik ve siyasal bakış açısını temsil eder. Buna göre vergi ödeme gücü doktrinine göre kanuna dayalı karşılıksız alınır, hukuka ve kurallara dayalıdır (Mutluer, Öner ve Kesik, 2013: 184). Esas olarak bireylerin geliri ve servetleri vergilendirme açısından önemlidir (Bilici ve Bilici, 2015: 8). Kamu harcama perspektifi ve kamu hizmeti anlayışı güçlüdür. Wagner'in öngördüğü

---

son çizgi liberalizm içinde artan oranlılık üzerinden ödeme gücünü savunan ve radikal ya da sosyalist yaklaşımla mesafesini kısaltan bir tutumdur (Karayılmazlar ve Güran, 2005: 150). Örneğin Marx 1850'de Merkez Komitesinin Komünist Birliğe Çağrısı'nda şunu söylüyordu: “Demokratlar oransal (*proportional*) vergiler önerecek olurlarsa, işçiler artan oranlı (*progressive*) vergiler istemelidirler; demokratların kendileri ılımlı bir artan oranlı vergi ortaya atacak olsalar, işçiler büyük sermayenin yıkımı demek olacak ölçülerde yükselen bir vergi üzerinde diretmelidirler” (Marx, 1978: 286).

gibi verginin sosyal, iktisadi ve mali amaçları söz konusudur (Bilici ve Bilici, 2015: 216-217; Mutluer, Öner ve Kesik, 2013: 198-220, 300) ve belli teknikleri kullanması gerekir: gelir, tüketim ve servet vergilerinde artan oranlılık, emeği gözeten ayırma kuramı, en az geçirim indirimi, ve Türkiye’de 1999’dan itibaren uygulamada, kanuni olarak 2003’ten itibaren gelirin kaynak teorisi ve dar anlamda gelir tanımı kabul edilerek teorik içeriği zayıflatılan üniter gelir vergisi gibi (Güran, 2004: 259).<sup>8</sup> Keynezyen bir bakışla vergi ödeme gücüne göre dizayn edildiğinde otomatik istikrarlandırıcı bir işlev kazanır ve krizlerle mücadelede etkili bir araç olabilmektedir (Eğilmez, 2016: 45, 142, 154-155).

Faydacı yaklaşıma göre vergi kamu hizmeti bir fayda sunduğu için, yani karşılığı olduğu için alınır. Verginin var olma sebebi ölçülebilir ve çoğunlukla bölünebilir bir faydanın karşılığıdır, ampirik anlamda faydanın fiyatıdır. Kanuna dayalı zorun ve cezanın yerine, temel varoluş ilkesi fayda karşılığı katılımıdır. Resim ve harçlar bunun en açık örneğidir. Vergi fiyat olarak bir piyasa ilişkisi biçiminde kavramsallaştırılır. Varlığını ve toplanma koşulunu açıklayan temel referansı devlet ya da kanun değil, sivil-özel alanın öznesi olarak tercih yapan ve bunları açıklayan iktisadi bireydir. Bu bakımdan ödeme gücü egemenlik teorisi (Mutluer, Öner ve Kesik, 2013: 192-193) olarak bilinirken, fayda yaklaşımı ‘tüketicinin egemenliği’ teorisinin bir kolu olarak gelişmiştir ve vergilendirme tüketiciler açısından metafizik bir sonuç yaratan ‘dara kaybı’ (*deadweight loss*) gibi bir durum yaratan enstrüman olarak görülür. Fayda yaklaşımı vergiyi doğası itibarıyla ve genellikle dolaylı vergiler üzerinden kurgular, gelir vergisi için de sabit oranlı bir vergi öngörür. İdealde düz oranlı vergiyi sistemin bütününe geneller. Dolayısıyla ödeme gücünde yöneten hukuk, yasa, kurum ve bürokrasiyen, fayda yaklaşımında vergi sistemini yöneten fiyat sistemi üzerinden iktisadi insandır. Bu iktisadi insan esas olarak tüketici *homo economicus*’tur. O bakımdan ödeme gücü gelirin kazanılma süreciyle ilgiliyken ve gelirin elde edilme, yani üretim sürecindeki eşitsizliklerle ilgiliyken, fayda yaklaşımı gelirin harcanması süreciyle ilgilidir. Fayda yaklaşımı bu yönüyle bireylerin gelir düzeylerini dikkate almadan<sup>9</sup> hem gelir hem tüketim üzerinden tek bir oranın uygulanmasını ya da genel eğilimin düşük düzeyde düz oranlı vergilendirmeye olmasını öngörmektedir. Gelirin elde edilmesi daha karmaşık ve sosyal bir süreçtir. Harcanması ise tekil bir eylemdir. O bakımdan ödeme gücünün doğası kolektivisttir; fayda yaklaşımı doğası gereği gönüllü değişim modeli içinde bireycidir ve gelirin farklı iki yönüne ağırlık kazandırmaları

8 Benzer biçimde Korkut Boratav Türkiye neoliberalizminin daha erken aşamasında, “henüz 1980’li yılların başında üniter ve artan oranlı bir özellik taşıyan gelir vergisi parçalı, regresif ve adaletsiz bir yapı kazan[dığı]” tespitinde bulunmaktadır.

9 Bunun bir istisnası fayda temelinde mali adaletin sağlanabilmesi için gelir durumunun baştan düzeltilmesi gerektiğini belirten Wicksell’dir (1964).

bakımından ayrışır. Ödeme gücü tüketim ve harcama vergileri için de artan oranlılığı ön görmektedir. Ancak uygulamada objektif vergi türü olan harama vergilerinin subjektif vergi haline getirilmesi pek mümkün olamamaktadır (Mutluer, Öner ve Kesik, 2013: 254-255). Örneğin KDV gerçekte mali gücü açığa çıkaracak şekilde oranları farklılaştırılmamaktadır, bu bakımdan harcama vergileri özü itibarıyla adil olmayan vergiler olarak sınıflandırılmaktadır (Mutluer, Öner ve Kesik, 2013: 263-264). Tam kamusal mallar için ödeme gücü, yarı kamusal ve yarı-özel mallar için bir fiyatlandırma politikası olarak işlevsel olan fayda yaklaşımı (Şener, 2014: 65; 240; 350-353) içinde taşıdığı piyasa mantığını genişlettikçe tam kamusal mal alanını da sınırlamaktadır. Fayda ilkesinin tam kamusal mal düzeyinde bile çoklu fiyat modeli içinde çalışabilmesi imkânsız bir ideal düzende mümkün olabilir: tam rekabet ve yüzde yüz oybirliği koşulunda. Oysa ödeme gücü kapsamlı vergi tekniklerine ve göstergelere sahip, denetim sistemi güçlü bir idare ve kontrol sistemi gerektirmektedir (Şener, 2014: 243-244). Neoliberal ‘yetki devri’ (*devolution*) ve kamu yönetiminin performatif ölçütlerini şirket yönetimine bağlayan anlayış doğrultusunda bürokratların ve mükelleflerin bireysel sorumluluğuna ve ‘yönetimin’ piyasa ve teşvik etiğine bırakılan bir kontrol sisteminin karşısında ödeme gücü ilkesi yasa koyucunun ve ‘yönetimin’ idari ve hukuki sorumluluğunu ve mükellefler açısından cezai sorumluluğunu öngörmektedir. Bu Smith’in (1994: 455) devlet adamının bilimi olarak tanımladığı politik ekonominin (*political oeconomy*) bakış açısıdır.

### **3.3. Ödeme Gücü ve Fayda Yaklaşımının Neoliberalizmde Teorik Çerçevesi ve Uygulamada Durumu**

Vergilemede ödeme gücü ilkesini ve politika araçlarının uygulama alanını daraltan fayda yaklaşımı özellikle 2000 sonrası dönemde ağırlığını teoride ve uygulamada artırmış; daha da önemlisi radikal faydacılığın düz oranlı vergilendirme politikası ön plana gelmiştir. Düz oranlı vergilendirme bugün sadece fayda yaklaşımının temsili haline gelmiş değildir; ayrıca uygulama alanı gittikçe genişleyen, kurumsal yapıyı kendine göre reforme eden bir vergi politikası ve yönetim rasyonalitesidir. Bugün fayda yaklaşımının uygulamadaki durumu en radikal biçimi olan düz oranlı vergilendirme üzerinden anlaşılabilir. Sabit oranlı veya tek oranlı adı verilen düz oranlı vergilendirme (*flat tax*) ve faydacı yaklaşım küreselleşmeye uyumun bir reformu olarak şu gerekçelere dayandırılarak savunulabilmektedir: Düz oranlı vergi vergilendirmede etkinlik kayıplarını ve çarpıtıcı (saptırıcı) etkileri azaltır. Bireylerin çalışma, tasarruf ve yatırım kararları üzerinde teşvik edici olumlu etkide bulunur. Yüksek marjinal vergi oranlarını düşürerek sermaye birikimini teşvik eder. Ekonominin rekabet

gücünü artırır. Zorlamayı kaldırarak vergiye direnci azaltır; öz-iradeye ve rızaya dayalı vergi bilincini geliştirir. Gelirin yeniden dağıtımını ve sosyal adaleti bireysel özgürlükleri ihlal etmeden ve geriletmeden yerine getirir. Basit, etkili, tarafsız ve açık bir vergi sistemi geliştirerek etkinliği artırır ve yönetimin maliyetlerini azaltır (Karayılmazlar ve Güran, 2005). Bireysel ve ekonomik özgürlükleri korur. Herkese teoride ve uygulamada eşit davranılır. Bireysel özgürlükler temelinde vergi adaletine ulaşılır. Uygulama alanı genişledikçe ekonominin genelinde vergi yükü düşer (Yereli ve Ata, 2011). Vergi bilincinin gelişmesi ve vergiye uyumun artması ve uyum maliyetlerinin düşüklüğü, vergi kaçakçılığının ve bu buna bağlı vergi barınaklarının sayısının azalması ile ekonomik büyüme artar. Sistemi eşitsiz kılan ve genellikle ilkesine aykırı görülebilen vergi kredisi, indirim, muafiyet ve istisna gibi uygulamalar son bulur. Eşitlik ve basitlik/etkinlik sağlanır. Piyasadaki gelir dağılımını veri kabul ettiğinden ekonomik özgürlükler korunmaktadır (Şentürk, 2006). Gelir dilimi sürüklenmesi (mali sürüklenme) olgusu ortadan kalkar. Hobbesçu bir akılla çalışkan ve tembel insan ayrımı kolaylaşır; ilki ödüllendirilir, ikincisi cezalandırılır. Kanun önünde eşitliği sağlar. Anayasal bir ilke haline geldiğinde istikrarı sağlar. Tarafsızdır. Rant kollama eğilimlerini azaltır (Aktan, 2002). Hızlı ve kolay anlaşılır bir vergi sistemi oluşturur. Yönetim ve uyum maliyetleri düşer. Firmaların uluslararası rekabet gücünü artırır. İşgücü arzını artırır. Sermaye üzerindeki vergi yükünün düşmesi sermaye oluşumunu ve ücret artışını doğurur. Çoklu vergilendirmeyi engeller, tasarrufları artırır ve kayıt dışılığı azaltır (Giray, 2006).

Bugün vergilendirmede fayda yaklaşımı adeta köklerine dönerek yukarıda sıralanan gerekçelerle özellikle düz oranlı vergilendirme üzerinden gündeme gelmektedir. Düz oranlı vergilendirme yüksek gelir gruplarına düşük, hatta sıfır marjinal vergi oranı uygulaması ve dolaylı vergilerin vergi hasılatındaki payının artışı ile birlikte uygulanan arz yönlü optimal vergilendirme politikası aracıdır (Güler, 2006). Tüm bu yukarıda sıralanan gerekçelerin ileri sürülmesine motivasyon sağlayan temel bir arz yönlü iktisat mantığı söz konusudur. Yüksek gelirliler üzerindeki marjinal vergi oranlarının düşüşü ve vergi yükünün aşağıya kayışı iki yönlü etkide bulunur: yukarıya yatırım yapar, aşağıda gelir etkisiyle çalışma isteği artar ve daha çok çalışılır. Sonuç toplam arzın artışıdır. Gerçek sonuç ise uygulamalara bakıldığında, düz oranlı vergilendirme konjonktüre paralel etkilerde bulunan ve otomatik istikrarlandırıcı bir işlev üstlenemeyen bir politika olarak milli geliri ve yatırımları eşitsizlikleri artırma pahasına canlandırmıştır. Devletin gelirini artırıcı etkisi gerçekleşmemiştir. Yoksul ve orta sınıfların milli gelir üzerinden aldığı paylar azalırken üzerlerindeki vergi yükü artmıştır. Vergi kaçakçılığı azalmamıştır (Vural, 2010: 182, 184, 193, 196). Aynı şekilde özellikle finansallaşmanın ve krizin içinden gelişmekte olan ekonomiler için fayda yaklaşımı ve düz oranlı uygulama özel tasarruf artışını yaratmamıştır.

Bu politika krizden çıkış için öngörülen hem yüksek büyüme hem kemer sıkma politikalarının bir parçası olarak düşünülmektedir. Ancak 2008 krizi sonrası süreçte ödeme gücü ilkesine ve artan oranlılığa dayalı olmayan bir vergi sisteminin olumsuz sonuçlarının gittikçe özellikle emekçi kesimler açısından ağırlaşarak yaşanması ve yukarıda sıralanan gerekçelerle uygulamayı fayda yaklaşımına ve onun politika araçlarına kaydırılması eleştiri konusu olmaktadır.

Ekonomilerde mali zemin genelde fayda yaklaşımının özelde düz oranlı gibi eşitsizlik yaratan vergilere doğru kaymıştır. Bu yönde hızlanmış eğilimlerin ortaya çıkardığı büyümede düşüş, işsizlik, yoksulluk, eşitsizlik gibi iktisadi ve sosyal olumsuzluklar karşısında artan oranlı vergilendirme ile önce eşitlik ve ücret artışı sonra büyüme gibi Keynezyen yaklaşımlar ve vergi kaçakçılığının azaltılması gibi uluslararası çözüm arayışları ağırlık kazanmıştır. Neoliberalizmin gündemine uygun olarak gelir ve harcama vergileri yükünün orta ve emekçi sınıflara yıkılması karşısında bugün vergi yapısının ve özellikle gelir vergisinin dikine artan oranlılık, beyanname usulüne dayalı ve üniter yapı içerecek şekilde yeniden yapılandırılması gerektiğine dair uluslararası çağrılar artmaktadır. Bu çağrıların izinde denetimi piyasa ilkesi içinde azaltmanın yerine etkin bir kurumsal örgütlenmeyle toplumsal eşitliğin ve iktisadi kalkınmanın aracı olarak vergi sistemlerinin yeniden yapılandırılması gerekmektedir. İzleyen bölümde seçilmiş ülkeler bağlamında ekonomilerin gittikçe ödeme gücü ilkesi ve araçlarından nasıl uzaklaştığı ve fayda yaklaşımının ilkelerine ve eşitsiz sonuçlarına nasıl yaklaşıldığını, çözümün nerelerde aranması gerektiğine dair ipuçları veren ülke uygulamalarına dair bir analiz sunulmaktadır.

#### 4. Ülke Uygulamaları

Klasik ve neoklasik iktisadın ötesinde neoliberalizmin ödeme gücü ilkesini fayda ilkesi çerçevesinde tanımlaması pratik uygulamalar için geçerli midir? Farklı devlet geleneklerine sahip ülkeler için hangi farklılıklardan bahsetmek mümkün müdür? Farklı devlet geleneklerine sahip İngiltere, Norveç, Danimarka, Almanya, Fransa, Yunanistan ve Türkiye gibi ülkelerde vergilendirme fayda yaklaşımına göre mi yoksa ödeme gücü ilkesine göre mi şekillenmektedir? Klasik ve genel kabul görmüş kamu maliyesi literatüründe ödeme gücü ilkesi ve fayda ilkesine dair çeşitli araçların bahsedilen ülkelerdeki uygulamalarına bakmak kuram ve uygulama arasındaki bağlantıyı kurmamızı sağlayabilecektir. Bu çerçevede, bu bölümde ödeme gücünü ölçen araçlar olarak genel kabul gören

en az geçim indirimi<sup>10</sup>, tarifeler<sup>11</sup>, indirim ve muafiyet<sup>12</sup> ve ayırma kuramı<sup>13</sup> ile fayda ilkesinin uygulama biçimi olan düz oranlılık gibi ölçütlerin bahsedilen

10 En az geçim indirimi, kişinin ve ailesinin yaşamlarını minimum düzeyde idame ettirmeleri için gerekli gelirin vergilendirilmemesi şeklinde tanımlanmaktadır (Akdoğan, 2013: 230). En az geçim indirimi matrahtan indirim, vergiden indirim ve bölme (katsayı) yöntemi olmak üzere üç biçimde uygulanmaktadır. Matrahtan indirim yönteminde, en az geçim indirimi miktarı vergi hesaplanmasına konu olan matrahtan indirilmektedir. Vergiden indirim yönteminde ise gelir vergi tarifesine göre vergilendirilmekte, en az geçim indirimi miktarına uygulanan vergi tarifesi sonrasında bulunan miktar ödenecek vergiden indirilmektedir. Vergiden indirim yönteminde indirilen tutar gelir tarifesinin yapısına bağlı olarak değişmektedir. Çok dilimli, uzunluk farkı ve yükseklik farkı yüksek gelir vergisi tarife yapısında, vergiden indirim ve matrahtan indirim yöntemi farklı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Bunun sebebi vergi tarifesinin ilk tarifesinin düşük oranından dolayı vergiden indirim oranının düşük olmasıdır. Matrahtan indirim sistemi vergiden indirim yöntemine göre vergi mükellefi için daha avantajlıdır (Akdoğan, 2013: 234-236). Bölme sisteminde aile gelirin aile sayısına bölünmesiyle ortaya çıkan gelirin artan oranlı tarifeye vergilendirilmekte, çıkan sonuç bölüm sayısı ile çarpılarak ödenmesi gereken vergi bulunmaktadır. Vergi yükümlüsü açısından en avantajlı yöntemin bölme yöntemi olduğu söylenirken en dezavantajlı yöntemin vergi indirimi yöntemi olduğu vurgulanmaktadır (Erdem vd., 2006: 112, 114).

11 Ödeme gücüne ulaşırken en az geçim indirimi ve ayırma ilkesinin yeterli olmaması vergi tarifelerinin ödeme gücüne ulaşmak için kullanılmasına neden olmuştur (Akdoğan, 2013: 241). Vergi matrahı artışına bağlı olarak vergi oranı yükseliyorsa artan oranlı vergileme söz konusudur. Vergi konusu ve mükellefin özelliklerine bağlı olarak artan oranlılık uygulanabilmektedir. Taşıt vergisinden taşıtın yaşına ve ağırlığa göre artan oranla vergilendirilmesi, veraset ve intikal vergisinin intikal eden malın değeri ve murisin akrabalık derecesine göre belirlenmesi örnek olarak verilebilir (Akdoğan, 2013: 242).

Artan oranlı tarifelerin bazı teknikleri özellikleri üzerinden tarifenin vergi adaletini sağlayıp sağlamadığına dair aşağıdaki çıkarımlar yapılmaktadır:

- Yükseklik farkının kaybolduğu tarifelerde artan oranlılık gittikçe yumuşamakta, yüksek farklı sabitken uzunluk farkının büyüdüğü tarifelerde de artan oranlılık yumuşamaktadır.

- Dilim sayısının artması adil vergilemeyi sağlayıcı bir unsurdur. Tarifenin en alt oranı ve en üst oranının karşılaştırılması da artan oranlılığın anlaşılması açısından önemlidir (Tansöker, 2009: 226-227).

- “Vergi tarifesinde en üst oran üst gelir gruplarını etkilerken en düşük oran bütün mükellefleri etkiler ve o ülkedeki ortalama vergi oranını belirler”.

-Tarife karşılaştırılması için en üst dilimin ortalama ücret düzeyinin kaç katı olduğu önemlidir (Uçanok, 2016: 30).

Oyan ise (1989: 166-170) gelir vergisi tarifesinin en yüksek oranının yüksekliği dışında tarifenin ücretliler arasındaki farkı dikkate alıp almadığını, aynı şekilde dilim

ülkelerin vergilendirme pratiklerinde nasıl yer aldığına bakmak sorulan sorulara yanıt vermek için elzem görülmektedir.

#### 4.1. Türkiye

Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesine göre “gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesine esas” tarife 2018 yılı için yeniden belirlenmiştir, dört dilimden oluşmakta en düşük oranı yüzde 15 en yüksek oran ise yüzde 35’dir<sup>14</sup> (GİB, 2018). Gelir vergisi sisteminde artan oranlı tarifenin yanı sıra en az geçim indirim uygulaması da bulunmaktadır. 2018 yılı itibarıyla “asgari geçim indirimi uygulamasında ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarı” esas alınmaktadır. Mükellef için yüzde 50, çalışmayan, geliri olmayan eş için yüzde 10, ilk iki çocuk için yüzde 7,5 ve üçüncü çocuk için yüzde 10 ve diğer çocuk için yüzde 5 oranında uygulanmaktadır. İndirim oranı hesaplandıktan sonra, bu tutarın yıllık brüt asgari ücrete denk gelen kısmı yani asgari geçim indirimine esas tutar bulunur. Bulunan tutar gelir vergisi tarifesinin ilk dilim oranı olan yüzde 15 ile çarpılarak asgari geçim indiriminin yıllık miktarı bulunmaktadır. Yıllık tutar aylık oranlara bölünerek yıllık gelir vergisi tutarından

sayısının fazla olmasıyla birlikte bu dilimlerin bu çerçevede uygulanır olup olmadığı sorularını sormaktadır. En düşük ve en yüksek oran arasındaki farkın önemli olduğunu ancak bu farkın gelirler arası farkla ilişkili olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. Özel indirim konusunda ise özel indirim büyüklüğü ile memuriyet ve asgari ücret düzeylerinin önemine işaret etmektedir.

- 12 Muafiyet uygulamaları vergi mükellefinin vergi dışı bırakılması iken, vergi istisnası vergi konusunun vergi dışı bırakılmasıdır (Özkara, 2004: 17-21). Vergi ödeme gücüne ulaşılması konusunda kullanılan diğer araçların yetersizliği nedeniyle muafiyet ve istisnalar telafi unsuru olarak işlev görmektedir. İndirim ve istisnalar vergi ödeme gücüne ulaşmak için artan oranlı vergi tarifeleri, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesine yardımcı olarak kullanılabilir (Akdoğan, 2013: 256).
- 13 Ayırma kuramı emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha süresiz olduğunu, sermaye gelirlerinin olağanüstü zamanlar dışında sürekli gelir sağlama olanağına sahip olduğunu söyler (Özel, 2015: 70).

#### 14 2018 Yılı Gelir Vergisi Oranları

| Gelir Dilimi  | Oran |
|---|------|
| 13,000 TL’ye kadar  | % 15 |
| 30,000 TL’nin 13.000 TL’si için 1.950 TL, fazlası             | % 20 |
| 70,000 TL’nin 30.000 TL’si için 5.350 TL, fazlası             | % 27 |
| 70,000 TL’den fazlasının 70,000 TL’si için 16.150 TL, fazlası | % 35 |

Kaynak: GİB, 2018.



mahsup edilir.<sup>15</sup> En az geçim indirimi, aile fertleri arasında her çalışan için ayrı ayrı değerlendirilerek hesaplanmaktadır. “Sadece ücretli gelir elde eden eş, ‘çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş’ kapsamında değerlendirilemeyecektir”. Bu tanımın dışındakiler emekli maaşlı olanlar dâhil çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş kapsamında değerlendirilmektedir. Eğer her iki eş çalışıyorsa çocuklar sosyal güvenlik bakımından bağlı oldukları eşin asgari geçim indirimi kapsamında değerlendirilir. Boşananlar için ise çocuk indiriminden nafakasını sağlayan tarafından yararlanılacaktır (GİB, 2018: 31, 33-35).

Ücretlilere uygulanan önemli muafiyet ve istisnalar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- “Genel olarak nafakalar,
- Sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
- Ölüm, engelli, hastalık ve işsizlik ve işe başlatmama nedeniyle verilen tazminat ve yardımlar
- Sporcu Muafiyeti
- Diplomat Muafiyeti
- Çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri
- Hizmetçilerin ücretleri
- Evlenme ve doğum nedeniyle hizmet erbabına yapılan yardımlar” (Şenyüz vd., 2016: 81).

15 Asgari Geçim İndirimi Tablosu (2018 yılı asgari ücret için aylık 2,029,50 yıllık 24,354,00 TL esas alınmıştır).

| Ücretlinin medeni durumu       | Oran | Aylık Tutar |
|--------------------------------|------|-------------|
| Bekar                          | 50   | 152,21      |
| Evli eşi çalışmayan            | 60   | 182,66      |
| Evli eşi çalışmayan 1 çocuklu  | 67,5 | 205,49      |
| Evli eşi çalışmayan 2 çocuklu  | 75   | 228,32      |
| Evli eşi çalışmayan 3 çocuklu* | 80   | 258,76      |
| Evli eşi çalışan               | 50   | 152,21      |
| Evli eşi çalışan 1 çocuklu     | 57,5 | 175,04      |
| Evli eşi çalışan 2 çocuklu     | 65   | 197,88      |
| Evli eşi çalışan 3 çocuklu     | 70   | 228,32      |
| Evli eşi çalışan 4 çocuklu     | 75   | 243,54      |
| Evli eşi çalışan 5 çocuklu     | 80   | 258,76      |

\* 2018 yılının asgari ücretli için gelir vergisi tutarı 258,76 TL’dir, asgari geçim indirimi toplam gelir vergisi oranını aşmayacaktır (GİB, 2018: 38).

Katma değer vergisi uygulamasında genel oran yüzde 18 olup indirilmiş oranlar yüzde 1 ve yüzde 8 olarak belirlenmiştir. Süt, süt ürünleri, taze meyve ve sebze, pirinç, bulgur, irmik, makarna, et, balık, kümes hayvanları gibi temel gıda maddeleri, tıbbi cihaz ve ilaçlar, kitaplar, özel okullarda ve kreşlerde verilen eğitim ve öğretim gibi mal ve hizmetler için yüzde 8 oran uygulanmaktadır. Gazete ve dergiler, kuru üzüm, fıstık, fındık gibi bazı tarım ürünlerinin toptan teslimi, toptan hallerinde sebze ve meyve teslimi yüzde 1 oranına tabidir (Bilici, 2018: 140-143).

Ücretin vergilendirilmesi iki usulle gerçekleşmektedir: gerçek usul ve diğer usul. Gerçek usulde ücretin safi tutarı üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Bazı ücretliler ise kesinti değil beyanname yoluyla vergilendirilirler (Bilici, 2018: 43-44).

Ücretlilerin beyanname yolu ile değil tevkifat yolu ile vergilendirilen kısmına dair veri gelir vergisinde ücretlilerin payını kavramamıza yardımcı olmaktadır. Tablo 2’de görüldüğü üzere muhtasar beyanname ile ücret kesintisi ile vergilendirilen ücretlilerin toplam gelir vergisi içindeki payı asgari geçim indirimi hariç olmak üzere 2005 yılında itibariyle yüzde 59,01 iken 2015 yılında yüzde 65,33’e yükselmiştir.

Asgari geçim indirimi uygulamasıyla yaklaşık olarak asgari ücretin üçte ikisi gelir vergisi dışında bırakılmışken (Oyan, 2015), gelir vergisi içerisinde ücretlilerin payının ağırlığı ödeme ilkesi araçlarının Türkiye uygulamasında pek de çalışmadığını göstermektedir. Katma değer vergisinde uygulanan yüzde 8 ve yüzde 1 indirimli oranları ile ödeme gücü dikkate alınmaya çalışılmıştır ancak 2017 yılı itibariyle dolaylı vergilerin genel devlet vergi gelirleri içerisinde payının yaklaşık yüzde 68 olması (Kalkınma Bakanlığı, 2018: 58) ve KDV’nin tek oran haline dönüştürülmesi fikri dikkate alındığında oran farklılaştırmasının etkisi kuşkuyla kalmaktadır. Diğer yandan en az geçim indirimi uygulamasında vergi mükellefi için en dezavantajlı yöntem olan vergiden indirim yöntemi kullanılmaktadır. Eşe vergi mükellefinden daha az indirim uygulanırken, üçüncü çocuk için öngörülen indirim oranı ilk ve ikinci çocuğa göre düşük tutulmuştur. Ücretlilere uygulanan muafiyet ve istisnaların ise sınırlı ölçüde olduğu söylenebilir. Türkiye’de ödeme gücü araçları olan en az geçim indirimi, KDV oran farklılaştırması, muafiyet ve istisnalar, artan oranlı tarifeler mevzuatta yerini alırken sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde ücretlilerin aleyhindedir.

**Tablo 2:** Muhtasar beyannamede ücret kesintisi\*

| 2017 yılı                                 | Sayı         | Toplam gelir vergisi mükellef sayısı içinde payı (%) | Gelir vergisi toplamının % |
|---|--------------|--|----------------------------|
| Asgari Ücretli (GVK Md. 94/1)             |              |  | 12,50                      |
| Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Ödemeler |              |  | 51,09                      |
| <b>Toplam</b>                             |              |  | 63,69                      |
| 2016 yılı                                 | Sayı         | Toplam gelir vergisi mükellef sayısı içinde payı (%) | Gelir vergisi toplamının % |
| Asgari Ücretli (GVK Md. 94/1)             |              |  | 13,17                      |
| Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Ödemeler |              |  | 50,97                      |
| Toplam                                    |              |  | 64,14                      |
| 2015 yılı                                 | Sayı         | Toplam gelir vergisi mükellef sayısı içinde payı (%) | Gelir vergisi toplamının % |
| Asgari Ücretli (GVK Md. 94/1)             |              |  | 10,15                      |
| Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Ödemeler |              |  | 52,94                      |
| Toplam                                    |              |  | 65,33                      |
| 2014 yılı                                 | Sayı         | Toplam sayı içinde (%)                               | %                          |
| Asgari Ücretli (GVK Md. 94/1)             | -            | -  | 10,61                      |
| Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Ödemeler | -            | -  | 54,72                      |
| Toplam                                    | -            | -  | 65,33                      |
| 2013 yılı                                 | Sayı         | Toplam sayı içinde (%)                               | %                          |
| Asgari Ücretli (GVK Md. 94/1)             | 5.498.362.00 | 26,63  | 11,08                      |
| Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Ödemeler | 3.558.677.00 | 13,70  | 56,07                      |
| <b>Toplam</b>                             |              | 40,30  | 67,15                      |
| 2012 yılı                                 | Sayı         | Toplam sayı içinde (%)                               | %                          |
| Asgari Ücretli (GVK Md. 94/1)             | 5.523.052.00 | 25,96  | 12,26                      |
| Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Ödemeler | 2.530.321.00 | 11,89  | 53,97                      |
| <b>Toplam</b>                             |              |  | 66,23                      |
| 2010 yılı                                 | Sayı         | Toplam içinde (%)                                    | %                          |
| Asgari Ücretli (GVK Md. 94/1)             | 4.738.433    | 24,99  | 12,03                      |
| Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Ödemeler | 2.025.342    | 10,68  | 54,10                      |
| <b>Toplam</b>                             |              |  | 66,13                      |

| 2009 yılı                                 | Sayı      | Toplam içinde (%) | %     |
|---|-----------|-------------------|-------|
| Asgari Ücretli (GVK Md. 94/1)             | 3.753.258 | 26.23             | 10.86 |
| Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Ödemeler | 1.673.380 | 11.69             | 51.82 |
| <b>Toplam</b>                             |           |                   | 62.68 |
| 2008 yılı                                 | Sayı      | Toplam içinde (%) | %     |
| Asgari Ücretli (GVK Md. 94/1)             | 3.711.559 | <b>26.01</b>      | 10.51 |
| Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Ödemeler | 1.602.870 | <b>11.23</b>      | 49.15 |
| <b>Toplam</b>                             |           |                   | 59.66 |
| 2007 yılı                                 | Sayı      | Toplam içinde (%) | %     |
| Asgari Ücretli (GVK Md. 94/1)             | 4.020.930 | 24.30             | 10.93 |
| Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Ödemeler | 1.564.414 | 9.45              | 48.28 |
| <b>Toplam</b>                             |           |                   | 59.21 |
| 2005 yılı                                 | Sayı      | Toplam içinde (%) | %     |
| Asgari Ücretli (GVK Md. 94/1)             | 3.635.410 | 24.23             | 10.99 |
| Diğer Ücretler ile Ücret Sayılan Ödemeler | 1.373.713 | 9.16              | 48.02 |
| <b>Toplam</b>                             |           |                   | 59.01 |

\* Asgari Geçim İndirimi Tutarları hariç.

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı farklı yıllar Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

## 4.2. İngiltere

İngiltere’de gelir vergisi tarifesi Tablo 3’te görüldüğü üzere dört dilimden oluşmakta, en düşük oran sıfır en yüksek oran ise kırk beş olarak belirlenmiştir. Tarifinin yükseklik farkı 45, uzunluk farkı 139.00 Pound’dur. 6 Nisan 2018-5 Nisan 2019 vergi dönemi esasıyla standart en az geçim indirimi miktarı (*personel allowance*) 11,850 Pound olarak uygulanmaktadır. Evlilik durumunda en az geçim indirimi tutarı yıllık 238 Pound’a kadar artmaktadır. Evlilik indiriminden yararlanmak için eşin (düşük gelir elde eden) 11,850 Pound veya daha az gelir elde ediyor olması gerekmektedir. Bu indirimden yararlanmanın koşulları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- evli olmak veya medeni birliktelik<sup>16</sup>

<sup>16</sup> 2004 yılında Medeni Birliktelik Yasası (*Civil Partnership Act*) ile Birleşik Krallık eşcinsel çiftlere evlilik ile benzer hukuki haklar tanımıştır.

- gelir sahibi olmamak veya gelirin 11,850 Pound veya daha düşük olması
- eşin gelirin 11,851-46,350 Pound arasında olması.

Emekli maaşı alan veya en az geçim indirim alma koşulunu sağlayacak biçimde yurt dışında yaşayan vergi mükelleflerinin (İngiliz pasaportuna sahip olmak veya Avrupa Ekonomik Alanında vatandaş olmak) evlilik indiriminden yararlanması mümkündür. En az geçim indirimine ek olarak İngiltere gelir vergisi sisteminde görme engelliler için ek vergi indirimi uygulaması mevcuttur. Görme engelliler için indirim miktarı yıllık olarak 2,290 Pound tutarında olup, görme engelinin indiriminden faydalanacak gelir elde edememesi veya hiç geliri olmaması durumunda indirim eşi veya birlikte yaşadığı kişi tarafından kullanılabilir. En az geçim indirim uygulamasında 65 yaş ve üstü için farklılaşmaktadır. Eşlerden birinin 6 Nisan 1935 öncesinde doğmuş olması durumunda, çiftler evli veya birlikte yaşıyorlarsa evlilik indiriminin yerine “evli çift indirimi” (*marriage couple's allowance*) düzenlemesinden yararlanabilmektedirler. Evli çift indiriminin yıllık miktarı 336 Pound ile 869,50 Pound arasında değişmektedir. Vergi indirimi öncesi vergilendirilebilir geliri (*adjusted tax income*) 100 bin Pound'u aşanların en az geçim indirimi her iki Pound için 1 Pound düşürülmektedir. Bunu anlamı 122 bin Pound geliri olanlar için en az geçim indiriminin sıfır olmasıdır. Evli veya birlikte yaşayan çiftler tutukluluk, öğrencilik, askeri görev ve başka yerde çalışma nedeniyle birlikte kalamıyorlarsa evlilik indiriminden yararlanabilmektedirler (Gov. UK, 2018a).

**Tablo 3:** İngiltere Gelir Vergisi Tarifesi 2018 (Pound)

| Gelir Dilimi                 | Oran |
|------------------------------|------|
| 0-11, 850 (başlangıç oranı)  | % 0  |
| 11,851-46,350 (temel oran)   | % 20 |
| 46,351-150,000 (yüksek oran) | % 40 |
| 150,000 üstü (ek oran)       | % 45 |

**Kaynak:** Gov. UK, 2018a.

Tablo 4'te görüldüğü üzere *HM Revenue & Custom* rakamlarına göre 2016 yılı için başlangıç oranından yararlanan vergi mükellefleri sayısı ihmal edilebilir düzeydedir. Bu rakamlar 2018 yılında da değişmemiştir. Diğer yandan, ülkede dört dilim bulursa da gelir vergisi mükelleflerinin yaklaşık yüzde 82'si Tablo 4'te görüldüğü üzere temel oran üzerinden vergilendirilmektedir; bunun anlamı gelir vergisi tarifesinin İngiltere için artan oranlı değil düz orana yaklaştığıdır (Gov. UK, 2018b). En az geçim indirimi görece vergi mükellefi için daha

avantajlı olan matrahtan indirim yöntemiyle uygulanmaktadır. En az geçim indirimi evlilik indirimi, evli çift indirimi, eş için ek indirim gibi araçlar yoluyla gelişkin görünmektedir ancak gelir vergisi genel tablosu içerisinde değerlendirildiğinde araçların etkin olmadığı söylenebilir. KDV uygulamasında olduğu 0 ve yüzde 5 indirimli oranı ile ödeme gücü dikkate alınmaya çalışıldığı görülmektedir. Gelir vergisi uygulamasında ücretlilere yönelik önemli muafiyet ve indirimler yoktur. Dolaysız vergilerin toplam vergi gelirlerinin yaklaşık yüzde 47'lik<sup>17</sup> kısmını oluşturduğundan KDV oran farklılaştırmasının Türkiye uygulamasına göre ücretliler için işler durumda olduğunu söylemek mümkündür.

**Tablo 4:** Gelir Vergisi Yükümlülüğü 2016-2017 dönemi için (yüz bin)\*

| Gelir Düzeyi<br>(düşük limit) | Başlangıç<br>oran** | Temel oran | Yüksek oran | Ek oran | Toplam Vergi<br>Mükellefi |
|-------------------------------|---------------------|------------|-------------|---------|---------------------------|
| 11,000                        | .                   | 5,290      | .           | .       | 5,290                     |
| 15,000                        | .                   | 5,840      | .           | .       | 5,930                     |
| 20,000                        | .                   | 7,840      | .           | .       | 8,030                     |
| 30,000                        | .                   | 5,710      | 1,140       | .       | 7,190                     |
| 50,000                        | .                   | 25         | 2,770       | .       | 2,800                     |
| 100,000                       | .                   | ..         | 466         | .       | 466                       |
| 150,000                       | .                   | .          | 31          | 134     | 165                       |
| 200,000                       | .                   | ..         | 1           | 153     | 153                       |
| 500,000                       | .                   | ..         | ..          | 31      | 31                        |
| 1,000,000                     | .                   | .          | .           | 10      | 10                        |
| 2,000,000+                    | .                   | .          | ..          | 5       | 5                         |
| Toplam                        | 24,700              | 4,410      | 333         | 30,100  |                           |

\* (.) 0 veya ihmal edilebilir düzeyde (..) bulunamayan veya çok düşük sayıda. Tablo kaynaktan bulunan verilerin bazılarını içermektedir.

\*\* Vergi yükümlülerinin vergilendirildiği oranları ifade etmektedir.

**Kaynak:** GOV.UK, 2018b

### 4.3. Danimarka

SKAT (Danimarka Gümrük ve Vergi İdaresi) “verginin Danimarka toplumunun köşe taşlarından biri” olduğunu ve “çok fazla vergi ödense de önemli çoğunluğun toplumun ve bireylerin vergi sisteminden yararlandığına inandığını” dile getirmiştir (2016: 5). Danimarka vergi sisteminde gelirden hem merkezi vergi (*state tax*) hem de yerel vergi<sup>18</sup> alınmaktadır. Merkezi vergi alt dilim ve üst

17 Eurostat verilerinden hareketle hesaplanmıştır, diğer ülkeler için rakamlar aksi söylenmediği takdirde Eurostat kaynaklıdır.

18 Yerel vergi oranı 2016 için SKAT verilerine göre ortalama 24,91 olarak verilmiştir.

dilim vergisi olarak ikiye ayrılır, merkezi vergi oranları Danimarka Parlamentosu tarafından belirlenirken, yerel vergi oranları yerel bölgelere göre değişiklik göstermektedir (SKAT, 2016: 9).

Tablo 5'te görüldüğü üzere Danimarka'da üç dilimli gelir vergisi tarifesi bulunmaktadır. Gelir vergisi sisteminde en az geçim indirimi tutarı 18 yaş ve üstündekiler için 46,000 kron (minimum sınır), 18 yaş altı için 34,500 kron olarak belirlenmiştir; sermayeden elde edilen gelirler için bu indirim 43,800 olarak uygulanmaktadır. 2018 yılı için geliri 498, 900 kronu aşan vergi mükellefleri üst dilim vergi oranı yüzde 15 üzerinden vergilendirilirken, en az geçim indirimi tutarını geçenler için yüzde 11,15 oranı uygulanmaktadır. Kamudan çeşitli aylıklar alan vergi mükellefleri elde ettikleri ödeme toplamının 397,000 kronu geçmesi durumunda yüzde 2 (2016 için yüzde 4 idi) oranında denkleştirme vergisine tabi tutulmaktadır. Erken emeklilik, maluliyet maaşları gibi bazı ödemeler bu vergiye tabi değildir. Gelire uygulanabilecek vergi oranı en fazla yüzde 52,02 olarak sınırlanmıştır; bu sınır sermaye gelirleri için yüzde 42'dir. Kâr paylarından elde edilen gelir 52,900 kronu geçerse yüzde 42, geçmezse yüzde 27 oranında vergilendirilmektedir. Diğer yandan, yıllık en fazla 33,300 kron miktarında çalışma indirimi yanı sıra çiftler için yıllık en fazla 19,800 kron olmak üzere ek çalışma indirimi uygulaması bulunmaktadır (SKAT, 2018a).

2015 yılı itibariyle dolaylı vergiler toplam vergilerin yüzde 35'i iken, dolaysız vergiler yüzde 65'ini oluşturmaktadır (SKAT, 2016: 10).

Katma değer vergisinde standart oran yüzde 25 uygulanmaktadır (SKAT, 2018b). Ancak KDV muafiyeti oldukça geniştir. Sağlık, eğitim, sanat, bazı taşınmaz satışları KDV'den muaf tutulmuştur (SKAT, 2018c).

Danimarka en az geçim indirimi uygulamasında vergiden indirim yöntemine görece vergi mükellefi için daha avantajlı olan matrahtan indirim usulünü kullanmaktadır. İndirim oranı sermayeden elde edilen gelirler için daha düşük tutulmuştur. Kâr paylarından elde edilen gelirler için de gelir vergisi tarifesinde öngörülenden daha yüksek bir vergi oranı belirlenmiştir; bu çerçevede gelir vergisi sisteminde ayırma kuramının uygulandığını söylemek mümkündür. Gelir vergisi tarifesi az dilimli olsa da başlangıç oranı düşüktür ancak yerel vergiler ve denkleştirme vergileri düşünüldüğünde tarifedeki oranların artması muhtemeldir. Çalışma indirimi, çiftler için ek çalışma indirimi düşünüldüğünde ödeme gücü araçlarının geliştiği yorumu yapılabilir. KDV uygulamasında indirimli oran yoktur ama muafiyet alanı geniş sayılabilir ve dolaylı vergilerin vergi sistemi içerisindeki payı düşüktür.

**Tablo 5:** Danimarka Gelir Vergisi Tarifesi (Kron)

| Gelir Dilimi  | Oran    |
|---------------|---------|
| 0-46,000      | % 0     |
| 46,000 üzeri  | % 11,15 |
| 498,900 üzeri | % 15    |

**Kaynak:** SKAT, 2018a esas alınarak hazırlanmıştır.

#### 4.4. Norveç

Norveç'te gelir vergisi tarifesi Tablo 6'da görüldüğü üzere beş dilimden oluşmaktadır. Gelir vergisine ek olarak gelir üzerinden yüzde 23 oranında yerel vergi (bu oran Finnmark ve Kuzey Troms için yüzde 19,5'tir) alınmaktadır. Tarifeye göre yıllık geliri 169,000 kronu geçmeyen gelirler vergilendirilmemektedir. Norveç'te ikamet etmeyenlerin ülkede kaldıkları veya çalıştıkları süreye göre indirim oranı değişmektedir. 169,000 kron gelirin altında gelir elde edenler standart en az geçim indirimden yararlanmaktadır (Skatteetaten, 2016a; Skattesatser, 2018). En az geçim indirim uygulamasında vergi sınıfları üzerinden ilerlemektedir. İkinci vergi sınıfı içerisinde değerlendirilen vergi mükelleflerinin en az geçim indirim miktarı birinci vergi sınıfı içerisinde değerlendirilenlere göre yüksektir. Evli çiftler ikinci vergi sınıfı içerisinde değerlendirilirken tek başına yaşayan vergi mükellefleri birinci vergi sınıfına dâhildir; sıfır vergi grubu ise kişisel gelirlerinden ötürü vergi ödemeyenlerden oluşmaktadır. Tek başına yaşayan ve 18 yaş altında çocuğu olan vergi mükelleflerine özel indirim uygulanmaktadır. Tek başına yaşamak, evli olmamak veya boşanmış olmayı kapsamaktadır. Eşlerin gelirleri birlikte değerlendiriliyorsa ikinci vergi sınıfına, ayrı değerlendiriliyorsa birinci vergi sınıfını içerisinde değerlendirirler. Sıfır vergi sınıfına dâhil bir vergi mükellefine en az geçim indirimi uygulanmamaktadır (Skatteetaten, 2016b; Skattesatser, 2018). 2018 yılı itibarıyla birinci vergi sınıfı içinde değerlendirilenlerin indirimi 54,750 kron olarak belirlenmişken, ikinci vergi sınıfına dâhil olanların en az geçim indirim oranı 2016 yılı için 76,250 kron, 2017 yılında 78,300 kron olarak belirlenmiş ancak 2018 yılında uygulaması kaldırılmıştır (Skatteetaten, 2016b; Skattesatser, 2018). Ücret gelirleri için 31,800 kron tutarında özel indirim uygulanmaktadır. Emekliler için bu oran 29,950 olarak görülmektedir. Sağlık harcamaları, bireysel emeklilik, çocuk harcamaları gibi çeşitli indirimler de uygulanmaktadır (Skattesatser, 2018).

Norveç için standart KDV oranı yüzde 25'tir; gıda maddeleri için, yani tüketim için kullanılan içecek ve gıda ürünleri için yüzde 15'lik oran belirlenmiş, bu ürünlere alkollü içecekler, ilaç ve sigara dâhil değildir. Ulaşım, sinema



biletleri ve oda kiralamada yüzde 12 KDV oranı uygulanmaktadır. Canlı balık üretimi için ise *Raw Fish Act* çerçevesinde yüzde 11.11'lik özel oran uygulanabilmektedir (Skatteataten, 2016c; 2018). Norveç en az geçim indirim uygulamasında matrahtan indirim yöntemini benimsemiştir. İndirim araçlarının gelişkin olduğu görülmektedir. Gelir vergisi tarifesinin başlangıç oranı oldukça düşüktür, ancak ek yerel vergi oranı düşünüldüğünde tarifedeki oranların üzerinde bir oran oluşmaktadır. KDV uygulamasında Danimarka'dan farklı olarak 15,12 ve 11,1 indirimli oranları kullanmaktadır. Dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı yaklaşık yüzde 45'tir. Norveç'in dolaylı vergiler için ödeme gücü araçlarını kullandığını söyleyebiliriz.

**Tablo 6:** Norveç Gelir Vergisi Tarifesi (Kron)

| Gelir Dilimi      | Oran    |
|-------------------|---------|
| 0-169, 000        | % 0     |
| 169,000- 237, 900 | % 1,4   |
| 237,900-598,500   | % 3,3   |
| 598,050-962, 050  | % 12,4  |
| 598,500- 962, 050 | % 10,4* |
| 962,050           | % 15,4  |

**Kaynak:** Skatteataten, 2018

\*Finmark ve Kuzey Troms için.

#### 4.5. Fransa

Fransa gelir vergisi tarifesi Tablo 7'de görüldüğü üzere beş dilimden oluşmakta en alt oran sıfır üst oran yüzde kırk beş olarak uygulanmaktadır. En üst oran olan yüzde 45, gelir vergisi tarifesine 2012 yılında eklenmiştir. 2014 yılı gelirleri için 2015 yılındaki Bütçe Yasası gelir tarifesinin en alt oranı olan 5,5'i kaldırmış<sup>19</sup>, başlangıç oran yüzde 14 olarak uygulanmıştır. En az geçim indirimi, indirim şartlarını taşıyan vergi mükelleflerinin gelirleri gelir vergisi tarifesine

19 2013 yılı gelir vergisi tarifesi

5,963'e kadar %0

5,964-11,896 %5,5

11,897-26,420 % 14

26,421-70,830 %30

70,831-150,000 %41

151,000 üstü %45 (French property, 2013).

tabi tutulduktan sonra vergi indirimi biçiminde uygulanmaktadır. (Ministère de L' économie et des Finances, 2015: 32).

**Tablo 7:** Fransa Gelir Vergisi Tarifesi 2018 oranları (Euro)

| Gelir Dilimi                     | Oran |
|----------------------------------|------|
| 9,807 üstü                       | % 0  |
| 9,807 üstü 27,086 ve daha az     | % 14 |
| 27,086 üstü ve 72,617 ve daha az | % 30 |
| 72,617 üstü-153,783 ve daha az   | % 41 |
| 153, 783                         | % 45 |

**Kaynak:** Ministère de L' économie et des Finances, 2018a.

Fransa'da Tablo 8'de görüldüğü gelir dilimi ve oranlarda yüksek gelir sahiplerine gelir vergisine ek olarak geçici vergileme (*temporary levy*) yapılmaktadır. Yüksek gelirlilere uygulanan geçici vergi genel devlet açığını sıfıra düşürmek için uygulanmaktadır. Fransa'da ikamet eden ve gelir vergisine tabi vergi mükellefleri ile Fransa'da ikamet etmese de Fransa'da gelir elde ettiğinden ötürü gelir vergisine tabi vergi mükellefleri bu geçici vergiye tabidirler. Bu ek vergi oranı yüzde 3-4 oranında uygulanmaktadır. 2013 yılında yüksek gelire sahip vergi mükelleflerine sosyal güvenlik sistemini finanse etmek için ilave vergi uygulaması yapılmıştır (Ministère de L' économie et des Finances, 2015: 37-38).<sup>20</sup>

Vergi hesaplaması yapılırken, geliri parçalama (*income splitting*) yöntemi uygulanmaktadır. Gelir, tek kişi için tek parça, eşler için iki parça bağımlı ilk iki çocuk için yarım parça ve bundan sonra her bağımlı çocuk için ise ek bir parçaya ayrılmaktadır. Artan oranlı gelir vergisi gelirin her parçasına uygulanmaktadır. Ve her bağımlı kişi için vergi yardımı (*tax benefit*) yapılmaktadır.

2017 Bütçe Yasası ile vergilendirilebilir geliri 20,500 Euro'dan az olan tek kişi, boşanmış ve dul olan vergi mükellefleri ve vergilendirilebilir geliri 41,00 Euro'dan az olan evli çiftler için vergi istisnası (*tax break*) yürürlüğe girmiştir. Aileler için bu indirim her yarım parça için 3,700 Euro artmaktadır. Bu indirim gelir parçalandıktan sonra ödenen verginin yüzde 20'sine denk gelmektedir.

20 2013 yılında iki yıllığına uygulanmak üzere 1 milyon Euro üzerinde ücret elde edenler için % 75 oranında vergileme yoluna gidilmiş, Anayasa Mahkemesi bu kararı onaylanmıştır. Fransız futbol kulüpleri yılın başında çoğu oyuncunun gelirinin bu miktarının üstünde olduğu gerekçesiyle greve gitmişti (BBC, 2013).

Vergi indirimi (*tax relief*) için ise bekar, boşanmış, dul vergi mükellefleri için geliri 18,500 Euro'dan az ve evli çiftler için ise geliri 37,000 Euro'dan az olanlar için olması gereklidir. Vergi indirimi istisnadan önce yapıldığı için bu limitlerin üstünde vergi indirimi azalmaktadır (Ministère de L' économie et des Finances, 2015: 37-38).

Fransa'da katma değer vergisi standart oranı yüzde 20'dir. İndirimli oranlar ise yüzde 10 ve 5,5'tir. Konut iyileştirme hizmetleri, işlenmemiş tarım ürünleri, eğlence, fuar ve sergiler, müze girişleri için yüzde 10; gıda, gaz, elektrik, su, yenilenebilir enerji kaynakları, konut, okul kantinlerindeki ürünler, sinema, kitap ve çoğu kamu faaliyetlerinde ise yüzde 5,5 oranı uygulanmaktadır. Süper indirimli oran yüzde 2,1 olup, bu oran sosyal güvenlik sistemi dâhilinde ilaçlar, canlı hayvanlar ve gazeteler için geçerlidir (Ministère de L' économie et des Finances, 2018b). Fransa'da dolaylı vergilerin payı yaklaşık yüzde 55'tir.<sup>21</sup>

**Tablo 8:** Yüksek gelirliler için geçici vergi oranı (euro)

| Gelir dilimi      | Yalnız yaşayan, dul, boşanmış, ayrılmış vergi mükellefleri | Evlilik veya medeni birliktelik ( <i>civil union</i> ) |
|-------------------|--|--|
| 250,000 ve altı   | %0   | % 0  |
| 250,001 ve 500.00 | %3   | %0   |
| 500,001 ve 1,0000 | %4   | %3   |
| 100,000 ve üzeri  | %4   | %4   |

**Kaynak:** Ministère de L' économie et des Finances (2015: 34).

#### 4.6. Yunanistan

8 Mayıs 2016 tarihinde kabul edilen vergi ve emeklilik reformu ile gelir vergisi tarifesinin en düşük oranı yüzde 22 olarak kalmış, başlangıç dilim sınırı 22.000 Euro'dan 20.000 Euro'ya çekilmiş, yüksek oran ise yüzde 42'den 45'e çıkarılmış, üst gelir dilimi sınırı 42.000 Euro'dan 40.000 Euro'ya düşürülmüştür (Reuters, 2016a).

Yunanistan gelir vergisi tarifesi Tablo 9'da görüldüğü gibi son değişiklikle birlikte dört dilimden oluşmaktadır. Yunanistan gelir vergisi sisteminde gayrimenkul gelirleri ayrı bir gelir vergisi tarifesine tabidir. Diğer yandan 2012 yılında yürürlüğe giren Tablo 10'da görülen "dayanışma vergisi" (*solidarity levy*) gelirden tahsil edilen diğer bir vergidir. 2018 yılı itibariyle dayanışma vergisi üst

21 Eurostat verilerine göre hesaplanmıştır.

oranı yüzde 8 üst dilimi yarım milyon euro olarak uygulanmaktaydı (Aftodioikisi, 2018).

**Tablo 9:** Yunanistan Gelir Vergisi Tarifesi (Euro)

| Gelir Dilimi   | Oran |
|----------------|------|
| 20.000'e kadar | % 22 |
| 30.000'e kadar | % 29 |
| 40.000'e kadar | % 37 |
| 40.001 ve üstü | % 45 |

**Kaynak:** Hellenic Republic Ministry of Finance 2018.

**Tablo 10:** Dayanışma Vergisi

| Gelir Dilimi   | Oran  |
|----------------|-------|
| 0-12.000       | % 0   |
| 12.001-20.000  | % 2,2 |
| 20.001-30.000  | % 5,0 |
| 30.001-40.000  | % 6,5 |
| 40.000-65.000  | % 7,5 |
| 65.001-220.000 | % 9   |
| 220.001        | % 10  |

**Kaynak:** Aftodioikisi, 2018.

2015 yılında üçüncü kurtarma paketinde kreditorlerin talepleri çerçevesinde Yunanistan KDV oranlarını yükseltmiştir. Önemli miktarda mal ve hizmet için KDV oranı 2015 yılında yüzde 13'ten yüzde 23'e çıkmıştır. Sirke, şeker, tuz, kahve, et, yağ, konserve yiyecekler, dondurma, içecekler, pişirilmemiş gıdalar ve pek çok gıda ürünü ile birlikte kıyafet, ayakkabı tekstil ürünü ve pek çok ev eşyası yüzde 23 oranında vergilendirilmeye başlanmıştır. Yunanistan adaları yüzde 5, yüzde 9 ve yüzde 16 gibi indirimli oranlardan yararlanırken bu oranlar yüzde 6, yüzde 13 ve yüzde 23'e çıkarılmıştır. KDV'de düşük oran yüzde 6,5 ilaç, tiyatro ve kitaplar için uygulanmaya devam etmektedir (Greekreporter.com, 2015). 2016 yılında 1 Haziran'dan sonra ayında KDV üst oranı yüzde 23'ten yüzde 24'e çıkartılmıştır. Mal ve hizmetlerin yaklaşık olarak yüzde 60'ı yüzde 24 oranında vergilendirilmektedir (Reuters, 2016b). 2018 yılı

itibariyle oranlar 6, 13 ve 24 olarak uygulanmaya devam etmektedir (European Commission, 2018).

2013 yılından itibaren geçimini sağlayamayan her çocuk için 40 Euro tutarında indirim uygulaması başlamıştır. İndiriminden yararlanmak bazı gelir kriterlerine bağlanmıştır. Bunun dışında üç veya daha fazla çocuk sahibi olan aileler için yine gelir ölçütlerine bağlı olarak yıllık özel 500 euro'luk indirim uygulanmaktadır (EPIC, 2016). Dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı yaklaşık yüzde 62'dir. Yunanistan'ın hem dolaylı hem de dolaysız vergilerde ödeme gücü araçlarını işletmediğini söylemek mümkündür.

#### 4.7. Almanya

Tablo 11'de aktarıldığı üzere 2018 yılı Almanya'da en az geçim indirimi yıllık bekâr vergi mükellefleri için 8,652 evli çiftler için 17,304 Euro'dur. Gelir vergisi tarifesi dört dilimden oluşmakta, vergi dilimleri evli çiftler ve bekârlar için ayrı olarak belirlenmiştir. Tek başına yaşayan vergi mükelleflerinin gelirleri 53,665 Euro'ya kadar yüzde 14 oranında vergilendirilirken evli çiftler için aynı oran için gelir dilimi 107,330 Euro olarak belirlenmiştir. Üst oran ise yüzde 45 olup tek başına yaşayan mükellefler için 254,447 Euro, evli çiftler için 508, 894 Euro olarak belirlenmiştir. Sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde 2009 yılından bu yana standart oran olarak yüzde 25 uygulanmaktadır (Bundeszentralamt für Steuern, 2018a). Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden yüzde 5,5 oranında ek dayanışma vergisi alınmaktadır (Bundeszentralamt für Steuern, 2016b).

Gelir vergisi sisteminde çocuk indirimi, çocuk bakım ve eğitim indirimi veya çocuk yardımı gibi uygulamalar bulunmaktadır. Buna ek olarak her çocuk için 4.000 Euro tutarında vergi indiriminde yararlanmak mümkündür (Bundeszentralamt für Steuern, 2018c). KDV genel oranı yüzde 19 olup indirimli oran yüzde 9'dur; indirimli oran gıda maddelerinin önemli bir bölümünde ve kitap, gazete ve ulaşım için geçerlidir (Bundeszentralamt für Steuern, 2018d). Tamamlayıcı sosyal güvenlik primleri, ek emeklilik harcamaları, bağışlar, vergi mükellefinin özel olarak yaptığı sağlık harcamaları, başka bir kişi için yapılan bakım ve meslek edindirme harcamaları vergi indirimi kapsamındadır (Bundeszentralamt für Steuern, 2018e). Dolaylı vergilerin toplam vergi geliri içindeki payı yaklaşık yüzde 47'dir, KDV oran farklılaştırması ve gıda için uygulanan indirimli oran düşünüldüğünde dolaylı vergiler için ödeme araçlarının kullanıldığı söylenebilir. Vergi indirimleri de diğer ülkelere göre gelişkin görünmektedir.

**Tablo 11:** Almanya Gelir Vergisi Tarifesi

| Bekar mükellef için |      | Evli mükellef için |       |
|---------------------|------|--------------------|-------|
| Gelir Dilimi        | Oran | Gelir Dilimi       | Oranı |
| 0-8,652             | % 0  | 0-17,304           | %0    |
| 8,653-53,665        | % 14 | 17,305- 107,330    | % 14  |
| 53, 666-254.446     | % 42 | 107, 331-508, 893  | %42   |
| 254, 447 ve üzeri   | %45  | 508, 894 ve üzeri  | %45   |

**Kaynak:** Bundeszentralamt für Steuern, 2018a.

## Sonuç ve Genel Değerlendirme

Smith vergide adalete ulaşmada bir araç olarak formüle ettiği eşitlik teorisinde ödeme gücü ve fayda yaklaşımlarını yan yana getirmiştir. Smith'in iktisadi düşüncesinde bakış açısı olarak farklı bu iki adalet ilkesinin neden yan yana geldiği ve aslında düşünürün neyi amaçladığı geniş bir literatür incelemesi içinde ele alınmıştır. Sonuç olarak Smith'in genel adalet ve eşitlik teorisi bağlamında bu iki ilkenin sentezine doğru bir adım attığı görülmüştür. Neoklasik iktisat ve maliye teorisi bu sentezi önce faydacılığı radikalleştirerek gerçekleştirmiş ve Smith'in paradoks olarak bıraktığı sentezi kuramsal olarak tutarlı bir çözüme kavuşturmuştur; ardından neoliberalizm faydacılığı tek doğru olarak inşa etmiş ve Smith'in paradoksunun öngördüğü sonuçların politik çelişki ve adalet sorunu olarak yerleşmesine yol açmıştır. Smith'in vergi adaleti klasik liberalizmin bütünü içinde anlaşıldığında neoliberalizmin vergi adaletinde yarattığı dönüşüm de daha açık bir şekilde çalışmada serimlenebilmiştir. Ülke uygulamalarına yönelik sunulan inceleme farklı ülkeler bağlamında bunun sonuçlarını görünür kılmış ve aşağıdaki kanıtlayıcı bulgulara ulaşmıştır.

Ödeme gücü ve fayda yaklaşımı araçlarının vergi sistemindeki uygulanış biçimine Tablo 12'de özetlendiği biçimiyle ortalama ücret ve minimum ücret gibi göstergelerle tekrar bakıldığında ulaşılan soyut çıkarımların ücretliler için ne anlama geldiğine dair bazı genel eğilimler belirlemek mümkündür.

*Ortalama ücrete uygulanan vergi oranı:* Ortalama ücrete uygulanan vergi oranının en yüksek olduğu yerler sırasıyla Danimarka, Fransa, Norveç, Yunanistan, İngiltere, Türkiye<sup>22</sup> ve Almanya'dır. Yani ortalama ücrete en düşük oranı Almanya en yüksek oranı Danimarka uygulanmaktadır. Bu çerçevede

22 Tahmini olarak ikinci vergi dilimine dâhil edildiği takdirde.

Danimarka, Fransa ve Norveç ile Yunanistan, İngiltere, Türkiye ve Almanya benzer sonuçlar göstermektedir.

*Minimum ücrete uygulanan vergi oranı:* Fransa'da ortalama ücretli yüzde 30 oranında vergilendirilirken minimum ücret düzeyine sahip vergi mükellefi yüzde 14 oranında vergilendirilmektedir. Almanya, Yunanistan, İngiltere ortalama ve minimum ücret seviyesini aynı oranda vergilendirmektedir. Tahmini olarak düşünüldüğünde, Türkiye için ortalama ücretli ile asgari ücretli arasındaki vergi oranı yaklaşık yüzde 5'tir. Norveç ve Danimarka için minimum ücreti bilmesek de ortalama ücretin altındaki gelir dilimine bakmamız tahmin yapılmasını sağlayabilir. Hem Norveç hem Danimarka için ortalama ücret altındaki vergi dilimi oranının önemli farklılığı bulunmamaktadır. Ortalama ücret üstündeki dilim oranına bakıldığında ise en fazla vergi oranı artışı sırasıyla Almanya, İngiltere, Fransa, Norveç, Türkiye, Danimarka ve Yunanistan'ındır. *Bunun anlamı Fransa hariç olmak üzere -bu durum Fransa'yı ayırık kılmamaktadır, çünkü gelir vergisi tarifesinde minimum ve ortalama ücretliler aleyhine aşırı artan oranlılık uygulamaktadır- diğer ülkelerin ortalama ve minimum ücretliye önemli ölçüde farklı oran uygulamaması, ortalama ücret üstü için ise Almanya, İngiltere ve Fransa dışında vergi oranlarını önemli ölçüde yükseltmemiş olmalarıdır.* Başka bir deyişle, ortalama ve minimum ücretli için gelir vergisi oranının düzleşmesi veya düze yaklaşması ödeme gücünü ölçen bir araç olan artan oranlı tarifenin aslında fayda ilkesi mantığına yaklaşmasıdır. Yunanistan ortalama ücret altı ve üstü gelir dilimi için oran farklılaşmasını en az uygulayan ülke olarak dikkat çekmektedir. Türkiye, Norveç ve Danimarka'da ortalama ücret üstü için uygulanan vergi oranı yüksek değildir. Ortalama ücret üstü tarife için Fransa ve Almanya ayırık görünmektedir. Bunun anlamı artan oranlılığın özellikle Almanya'da için ortalama ücret üstü için uygulanıyor olmasıdır. Fransa ise ortalama ücret üstüne artan oranlılık uygulasa da, ortalama altı için de aşırı artan oranlı bir tarife izlemektedir. Burada beklenen gelir vergisinin artan oranlılığın ülke içerisinde düşük ve ortalama ücretliler lehine, yüksek ücretliler aleyhine uygulanmasıdır.

*En az geçim indirimi ve vergi indirimleri:* Ortalama ücret ve minimum ücretli için gelir vergisi oran farklılaştırmasına gitmeyen ülkeler diğer ödeme gücü ilkelerini kullanarak bu etkiyi hafifletebilirler. Bu bağlamda, en az geçim indirimi uygulamaları diğer vergi indirimlerini düşünerek değerlendirmeyi genişletmek gerekmektedir. Yunanistan'da en az geçim indirimi uygulaması neredeyse yok denecek ölçüdedir. Türkiye'de asgari ücretliler için en az geçim indirimi yardımıyla görece bir iyileşme sağlamaktadır. İngiltere'de en az geçim indiriminden yararlananlar göz ardı edilebilecek ölçüdedir. Verilerine ulaşılan ülkeler için asgari geçim indirimi miktarı minimum ücretin altındadır. Danimarka'yı dışarıda bırakacak olursak, diğer ülkelerin en az geçim indirimi

oranı yaklaşık olarak ortalama ücretlerin yüzde yirmisi ile otuzu arasında değişmektedir. Vergi indirimleri açısından bakıldığında, Almanya'nın vergi indirim araçlarının gelişkin olduğu gözlemlenmektedir. Genel olarak değerlendirildiğinde, en az geçim indirimi ve ücretlilere sağlanan diğer vergi indirimlerinin gelir tarifesinde ortaya çıkan sonuçları önemli ölçüde değiştirdiğini söylemek mümkün değildir. Ancak evlilik, çocuk gibi durumlarda küçük etkiler yarattığı söylenebilir.

*Tarife özellikleri:* Gelir dilim sayılarına bakıldığında en fazla dilim sayısına sahip ülke olmasına rağmen Norveç ücretliler arasında vergi oran farklılaştırmasına gitmemekte, Fransa ise beş dilimli gelir tarifesiyle ücretler arası farklılığı gözetebilmektedir. Dört dilim sayısına sahip ülkeler arasında Fransa ücretliler arasında farklılıkları oranlarına yansıtırken, Yunanistan dört dilime sahip olmasına rağmen ücretliler arasında oran farklılığının en az olduğu ülke olarak görülmektedir. Ancak yukarıda da bahsettiğimiz üzere Fransa'da tarife dilimleri fazla olsa da artan oranlılığı ortalama ücretli aleyhine kullanmaktadır. Buradan hareketle gelir dilimi sayısının tek başına ödeme gücünü ölçen bir araç olmadığını söylemek mümkündür. Gelir dilimlerinin genişliğine bakıldığında Danimarka'nın gelir dilimlerinin geniş olduğunu, Yunanistan'ın ise gelir dilimlerinin dar olmasına rağmen artan oranlılığı sağlayamadığını söylemek mümkündür.

*KDV oranı:* Danimarka KDV için oran farklılaştırmasına gitmese de, diğer ülkeler içinde dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payının en düşük olduğu ülkedir. Norveç'te KDV için indirimli oranlar görece yüksek olsa da, dolaylı vergilerin payı toplam vergi gelirleri içinde düşüktür. Almanya'nın indirimli KDV oranı görece yüksek olsa da, gıda maddelerinin önemli ölçüde uygulanması ve vergi gelirleri içindeki payının diğer ülkelere göre düşük olması ücretlilerin lehine bir uygulamadır. Türkiye'nin indirimli oranları görece düşük olsa da, toplam vergi içindeki payının yüksekliği diğer ülkeler arasında birincidir. Yunanistan'ın indirimli vergi oranı yüksek olduğu gibi toplam vergiler içindeki payı en yüksek ikinci ülkedir.

*Fransa hariç olmak üzere gelir vergisini yüksek oranlı tutan veya artan oranlı tarife uygulayan Danimarka, Norveç, Almanya gibi ülkelerin, toplam vergi içindeki payı düşürerek ve/veya indirimli oranlar kullanarak dolaylı vergilerde görece ücretlilerin lehine uygulamalar yaptığı görülmektedir. Türkiye ve Yunanistan gelir vergisinde ücret farklılıklarını dikkate almadıkları gibi dolaylı vergiler konusunda da ücretliler lehine seçim yapmamışlardır. İngiltere ise gelir vergisi tarifesinde orta ve alt gelir gruplarına ilişkin vergi farklılığı gözetmezken KDV'nin toplam içindeki payının düşüklüğü Türkiye ve Yunanistan'dan farklılığını ortaya koymaktadır.*



*Norveç, Danimarka, Almanya ve Fransa'nın diğer ülkelere görece farklı biçimlerde ödeme gücü araçlarını işletmeye çalıştığı gözlemi yapılabilmektedir. Ancak bu durum Danimarka, Norveç ve Fransa'nın ortalama ücretliyi en yüksek vergilendiren ülkeler olduğu, yine Fransa'nın artan oranlılığı ortalama ve minimum ücretliler aleyhine yüksek kullandığı, Almanya, Norveç ve Danimarka'nın ortalama ücretli ile minimum ücretli arasında gelir vergisi oranı farkını gözetmediğini ve Danimarka ve Norveç'in de ortalama üstü ücretli için önemli oran farklılaşmalarına gitmedikleri ile birlikte değerlendirildiğinde, tüm ülkelerde ücret gelirlerinin orta ve alt katmanlarının aleyhine vergileme yapıldığını göstermektedir. Farklılaşan tek husus bazı ülkelerde bu durumu hafifletecek vergi araçlarının kullanılmasıdır.*

Genel olarak değerlendirdiğimizde neoliberal dönemde liberal, muhafazakâr ve sosyal demokrat refah devleti özelliklerine sahip ülkelerin vergilendirme biçimlerinde farklılıklar görünmemektedir. Neoliberalizm söylemsel olarak ödeme aracı ilkelerini kullansa da, pratikte olan fayda ilkesine doğru kayıştır, özellikle bu durum Türkiye, Yunanistan ve İngiltere'de daha da çarpıcı biçimde görünmektedir. Almanya, Fransa, Norveç ve Danimarka için de aynı değerlendirmeler yapılabilir ancak bu ülkeler ödeme gücünün bazı araçlarını fayda ilkesi ile harmanlamaktadırlar.

Tablo 12: Ortalama ücret, minimum ücret ve vergiler\*

| Ülke       | OECD 2015<br>Ortalama yıllık ücret/<br>Minimum<br>ücret** | Ortalama yıllık<br>ücrete uygulanacak<br>vergiler oranı/<br>minimum<br>ücrete uygulanacak<br>oran | Ücrete<br>uygulanan<br>yerel veya<br>ek<br>vergi<br>oranı | Gelir<br>dilim<br>sayısı | En düşük<br>en yüksek<br>oran | Başlangıç gelir<br>dilimi list oran gelir<br>dilimi | KDV<br>oranları | Dolaylı<br>vergilere<br>toplam<br>vergi<br>içinde<br>payı | En az geçim<br>indirimi miktarı         |
|------------|---|---|---|--------------------------|-------------------------------|---|-----------------|---|---|
| İngiltere  | 33,102 /<br>13,224<br>Pound                               | 20/20   | -   | 4                        | 20/45                         | 11,850/150,000 İster                                | 20/5/0          | 47  | 11,850<br>Pound                         |
| Danimarka  | 428,396 Danimarka kronu/-                                 | 11,15   | 24,91   | 3                        | 11,15/15                      | 46,001/498,900                                      | 25              | 35  | 46,000 Danimarka<br>Kronu               |
| Norveç     | 524,466 Norveç kronu/-                                    | 3,3   | 25  | 5                        | 1,4/15,4                      | 169,000/962,050                                     | 25/15/12/11,1   | 45  | 169,000 Norveç kronu                    |
| Fransa     | 36,491 /<br>17,490<br>Euro                                | 30/14   | -   | 5                        | 14/45                         | 9,807/153,783                                       | 20/5,5/2,1      | 55  | 9,870 Euro                              |
| Yunanistan | 17,642/<br>7,963<br>Euro                                  | 22/22   | 2,2   | 4                        | 22/45                         | 20,000/40,001                                       | 24/13/6         | 62  | -                                       |
| Almanya    | 37,613 /<br>20,627<br>Euro                                | 14/14   | 5,5   | 4                        | 14/45                         | 8,653/254,447                                       | 19/9            | 46  | 8,652 Euro                              |
| Türkiye    | 19,764 TL   | 20  | -   | 4                        | 15/35                         | 13,000/120,000                                      | 18/8/1          | 70  | Yaklaşık asgari<br>ücretinin üçte ikisi |

\*Ortalama ücret ve minimum ücret verileri 2015 yılına aittir. Diğer veriler için metode belirlenen veriler kullanılmıştır. Verilerdeki yıl farklılıklarının genel eğilimleri göstermek konusunda önemli farklılıklar çıkarılmaya çalışılmıştır. (-) uygulanan oranlığı anlamına gelmektedir. (-) uygulanan oranlığı anlamına gelmektedir. \*\*Ortalama ücretler için OECD 2015 sabit fiyatlarıyla ortalama ücret verileri kullanılmıştır. OECD reel minimum ücret rakamları 2014 sabit fiyatları ve 2014 yılı dolar cinsinden satın alma gücü paritesi üzerinden hesaplanmıştır. Eurostat verileri kullanılmıştır.

## Kaynakça

- Aftodioikisi (2018), “Ειδική εισφορά αλληλεγγύης: Ποιοι και πόσο θα πληρώσουν το 2018”, <https://www.aftodioikisi.gr/asfalistika/eidiki-isfora-allilengyis-pii-ke-poso-tha-plirosoun-2018/> (15.04.2018)
- Akdoğan, Abdurrahman (2013), *Kamu Maliyesi* (Ankara: Gazi Kitabevi).
- Aktan, C. Can (2002), “Gelir Dağılımında Adaletsizlik ve Yoksulluk Sorunu ile Mücadelede Vergi Tarifesinin Belirlenmesi: Artan Oranlı mı, Yoksa Düz Oranlı Vergiler mi?”, *Yoksullukla Mücadele Stratejileri*, Ankara: *Hak-İş Konfederasyonu Yayını*, <http://www.canaktan.org/ekonomi/yoksulluk/dorduncu-bol/artan-vergi.pdf> (15/03/2018)
- Bilici, Nurettin (2018), *Türk Vergi Sistemi* (Ankara: Savaş Yayınları).
- Bilici, Nurettin ve Adem Bilici (2015), *Kamu Maliyesi* (Ankara: Savaş Yayınları).
- Boratav, Korkut (2015), *Türkiye İktisat Tarihi 1908-2009* (Ankara: İmge).
- Brown, Wendy (2018), *Halkın Çözülüşü: Neoliberalizmin Sinsi Devrimi* (İstanbul: Metis) (Çev. Barış E. Aksoy).
- Bundeszentralamt für Steuern (2018a) “Tax Rates”, [http://www.steuerliches-info-center.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Person\\_Inland/Einkommensteuer/Steuertarif/steuertarif\\_node.html](http://www.steuerliches-info-center.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Person_Inland/Einkommensteuer/Steuertarif/steuertarif_node.html) (10.04.2018).
- Bundeszentralamt für Steuern (2018b) “Solidarity Surcharges”, [http://www.steuerliches-info-center.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Unternehmen\\_Ausland/Solidaritaetszuschlag/solidaritaetszuschlag\\_node.html](http://www.steuerliches-info-center.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Unternehmen_Ausland/Solidaritaetszuschlag/solidaritaetszuschlag_node.html) (12.01.2018).
- Bundeszentralamt für Steuern (2018c), “Children”, [http://www.steuerliches-info-center.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Person\\_Inland/Einkommensteuer/Kinder/kinder\\_node.html](http://www.steuerliches-info-center.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Person_Inland/Einkommensteuer/Kinder/kinder_node.html) (01.02.2018).
- Bundeszentralamt für Steuern (2018d), “Value Added Tax Rate”, [http://www.steuerliches-info-center.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Unternehmen\\_Ausland/Umsatzsteuer/Steuersaetze/steuersaetze\\_node.html](http://www.steuerliches-info-center.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Unternehmen_Ausland/Umsatzsteuer/Steuersaetze/steuersaetze_node.html) (01.02.2018).
- Bundeszentralamt für Steuern (2018e) “Tax Relief”, [http://www.steuerliches-info-center.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Person\\_Inland/Einkommensteuer/AbzuegeErmaessigungen/abzuegeermaessigungen\\_node.html](http://www.steuerliches-info-center.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Person_Inland/Einkommensteuer/AbzuegeErmaessigungen/abzuegeermaessigungen_node.html) (01.02.2018).
- Dome, Takuo (2004), *The Political Economy of Public Finance in Britain, 1767-1873* (London: Routledge).
- Eğilmez, Mahfi (2016), *Kamu Maliyesi* (İstanbul: Remzi Kitabevi).
- Erdem, Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu (2006), *Kamu Maliyesi* (İstanbul: Ekin).
- Esping-Andersen, Gøsta (1991), *The Three Worlds of Welfare Capitalism* (Princeton: Princeton University).
- European Commission (2018), *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat\\_rates\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_rates_en.pdf). (15.03.2018).
- European Platform for Investing in Children (EPIC) (2016), “European Platform for Investing in Children” [http://europa.eu/epic/countries/greece/index\\_en.htm](http://europa.eu/epic/countries/greece/index_en.htm) (15.03.2018).
- Foucault, Michel (2015), *Biyopolitikanın Doğuşu* (İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları) (Çev. Alican Tayla).
- French Property (2013), “France Income Tax”, [https://www.french-property.com/news/tax\\_france/income\\_rates\\_bands\\_2013/](https://www.french-property.com/news/tax_france/income_rates_bands_2013/) (15.03.2018).

- Gelir İdaresi Başkanlığı (2018), "Ücretliler için vergi rehberi", [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2018\\_ucretgeliri.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2018_ucretgeliri.pdf) (16.03.2018).
- Giray, Filiz (2006), "Düz Oranlı Vergi ve Uygulamaları", <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum/020/> (20.04.2018)
- GOV. UK (2018a), "Income tax rates personal allowance", <https://www.gov.uk/income-tax-rates> (16.03.2018).
- GOV. UK. (2018b), "Income tax statistics and distributions", <https://www.gov.uk/government/collections/income-tax-statistics-and-distributions> (15.03.2018).
- Greek Reporter (2016), "Greece Becomes More Expensive After VAT Hikes", <http://greece.greekreporter.com/2015/07/20/greece-becomes-more-expensive-after-vat-hikes/> (19.03.2018).
- Güler, Hünkar (2006), "Türkiye'de Gelir Vergisinin Ücretliler Üzerinde Oluşturduğu Etkinlik Kaybının Ölçülmesi", *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2 (3): 29-59.
- Güran, Mehmet Cahit (2004), "Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması", *H.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 22 (2): 243-265
- Gürkan, Ceyhan (2016), "Klasik Siyasal Düşüncede Maliye Teorisi: Bodin, Hobbes ve Rousseau", *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 14 (2): 148-174.
- Hellenic Republic Ministry of Finance (2018), "Tax Issues", <https://www.minfin.gr/web/31511/phorologika-themata> (19.03.2018).
- Kalkınma Bakanlığı (2018), *2018 Yılı Programı, Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018)* (Ankara).
- Karayılmazlar, Ekrem ve Mehmet Cahit Güran (2005), "Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 60 (2): 141-169.
- Kayalp, Orhan (2004), *The National Element in the Development of Fiscal Theory* (London: Palgrave Macmillan).
- Lindahl, Erik (1964 [1919]), "Just Taxation — A Positive Solution", Musgrave, Richard ve Alan Peacock (Der.), *Classics in the Theory of Public Finance* (London: Macmillan): 168-176.
- Marx, Karl (1978 [1850]), "Address of the Central Authority to the League", *Karl Marx – Frederick Engels Collected Works Vol. 10 (1849-1851)* (London: Lawrence & Wishart): 277-287.
- Ministère de L' economie et des Finances (2015), *Overview of the French Tax System*, [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1\\_metier/5\\_international/french\\_tax\\_system.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf) (20.03.2018).
- Ministère de L' economie et des Finances (2018a), "Comment calculer son impôt sur le revenu en fonction des tranches d'imposition?", <https://www.economie.gouv.fr/particuliers/tranches-imposition-impot-revenu> (23.04.2018).
- Ministère de l'Économie et des Finances (2018b), "Quels sont les taux de TVA en vigueur en France et dans l'Union européenne ?", <https://www.economie.gouv.fr/cedef/taux-tva-france-et-union-europeenne> (23.04.2018).
- Musgrave, Richard (1959), *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy* (New York: McGraw-Hill).
- Musgrave, Richard (1985), "A Brief History of Fiscal Doctrine", Alan A. Auerbach ve Martin Feldstein (Der.), *Handbook of Public Economics Vol. 1* (New York: Elsevier): 1-59.
- Musgrave, Richard ve Alan Peacock (1964), "Introduction", Richard ve Alan Peacock (Der.), *Classics in the Theory of Public Finance* (London: Macmillan): ix-xix.

- Mutluer, M. Kamil, Ahmet Kesik, Erdoğan Önder (2013), *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi* (İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları).
- Myrdal, Gunnar (1953), *The Political Element in the Development of Economic Theory* (London: Routledge & Kegan Paul LTD).
- O'Brien, Patrick (1975), *The Classical Economists* (Oxford: Oxford University Press).
- Oyan, Oğuz (2015), "Emeğin Durumu", <http://haber.sol.org.tr/yazarlar/oguz-oyan/emegin-durumu-133318> (25.03.2018).
- Özel, İlyas (2015), "Vergilendirmede Ayırma Kuramı ve Türkiye Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, 408: 65-75.
- Özkara, Metin (2014), *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet* (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları).
- Reuters (2016a), "Factbox: Greece Legislates Tax and Pension Reforms", <https://www.reuters.com/article/us-greece-reforms-vote-factbox/factbox-greece-legislates-tax-and-pension-reforms-idUSKCN0XZ0VC> (27.03.2018).
- Reuters (2016b) "Greece VAT Kike is Counterproductive", <http://uk.reuters.com/article/uk-greece-economy-tax-idUKKCN0YF1DN> (27.03.2018).
- Rousseau, Jean-Jacques (2005 [1755]), *Ekonomi Politik* (Ankara: İmge Kitabevi) (Çev. İsmet Birkan).
- Schumpeter, Joseph (1991 [1918]), "The Crisis of the Tax State", Swedberg, Richard (Der.), *Joseph A. Schumpeter: The Economics and Sociology of Capitalism* (Princeton: Princeton University Press): 99-140.
- SKAT (2016), *Tax in Denmark: An Introduction to the Danish Tax System for Non-Danish Speakers*, <http://www.skat.dk/SKAT.aspx?old=80716&vld=211848&lang=US> (01.05.2018).
- SKAT (2018a), "Rates", <https://www.skat.dk/skat.aspx?oid=2035568&prev=2016&tab=02.05.2018>.
- SKAT (2018b), "How to Calculate VAT", <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2131438> (06.05.2018).
- SKAT (2018c), "Services Exempt from VAT", [https://skat.dk/skat.aspx?oid=2244395&ik\\_navn=subtree](https://skat.dk/skat.aspx?oid=2244395&ik_navn=subtree) (07.05.2018).
- SKATTEETATEN (2016a), "Calculation of Norwegian Income Taxes-Income Year 2016", <https://www.skatteetaten.no/globalassets/taxnorway/2016/temabrev/2016-09-utregning-av-norsk-inntektsskatt-eng.pdf> (08.05.2018).
- SKATTEETATEN (2016b), "Tax Classes", <http://www.skatteetaten.no/en/person/Tax-deduction-card-and-advance-tax/Tax-classes/> (09.05.2018).
- SKATTEETATEN (2016c), "Guide to Value Added Tax Norway", <http://www.skatteetaten.no/en/Bedrift-og-organisasjon/avgifter/Merverdiavgift/Guide-to-Value-Added-Tax-in-Norway/?chapter=3732#kapitteltekst> (10.05.2018).
- SKATTEETATEN (2018), "Value Added Tax in Norway", <https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/foreign/foreign-companies/vat/value-added-tax-in-norway/> (10.05.2018).
- SKATTESATSER, (2018), "Skattesatser 2018", [www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatte-og-avgifter/skattesatser-2018/id2575161/](http://www.regjeringen.no/no/tema/okonomi-og-budsjett/skatte-og-avgifter/skattesatser-2018/id2575161/) (11.05.2018).
- Smith, Adam (1982 [1762-164]) *Lectures on Jurisprudence* (Indianapolis: Liberty Fund) (Yay. Haz. Ronald L. Meek, David D. Raphael ve Peter G. Stein).
- Smith, Adam (1984 [1759]) *The Theory of Moral Sentiments* (Indianapolis: Liberty Fund) (Yay. Haz. David D. Raphael ve Alexander L. Macfie).

- Smith, Adam (1994 [1776]), *An Inquiry into the Nature and Causes of The Wealth of Nations* (New York: The Modern Library). (Yay. Haz. Edward Canaan).
- Şener, Orhan (2014), *Kamu Ekonomisi* (İstanbul: Beta).
- Şentürk, Suat Hayri (2006), "Vergi Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler", *Çimento İşveren*, Mart:16-25.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek (2016), *Türk Vergi Sistemi* (Bursa: Ekin Yayınevi).
- Tansöker, Reyhan Leba (2009), "Yürürlükteki Gelir Vergisinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi", Edizdoğan, Nihat (Der.), *Güncel Mali Konular* (İstanbul: Dora Yayınları).
- Taxsummaries, (2016), "Greece Individual- Taxes on Personel Income", <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Greece-Individual-Taxes-on-personal-income> (09.05.2018).
- Türk Dil Kurumu (1999), *İngilizce - Türkçe Sözlük Cilt 1*. (Ankara: Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Dil Kurumu Yayınları) (Yay. Haz. Hâmit Atalay).
- Uçanok, Okan (2016), "Gelir Vergisi Tarifesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, 413: (29-32).
- Vural, İstiklâl Yaşar (2010), "Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri", *Maliye Dergisi*, 158: 179-200.
- Wagner, Adolf (1964 [1883]), "Three Extracts on Public Finance", Musgrave, Richard ve Alan Peacock (Der.), *Classics in the Theory of Public Finance* (London: Macmillan):1-15.
- Wicksell, Knut (1964 [1896]), "A New Principle of Just Taxation", Musgrave, Richard ve Alan Peacock (Der.), *Classics in the Theory of Public Finance* (London: Macmillan): 72-118.
- Wolff, Richard D. ve Stephen A. Resnick (2016), *Çatışan İktisadi Teoriler: Neoklasik, Keynesçi ve Marksçı* (İstanbul: İletişim) (Çev. Can Evren)
- Yereli, Ahmet Burçin ve Ahmet Yılmaz Ata (2011), "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, 23: 21-32.