

## Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler

### Giriş

Toplum halinde yaşayan insanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturmuş oldukları en önemli organizasyon devlettir. Devlet kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirebilmek için finansal kaynaklara ihtiyaç duymaktadır. Söz konusu finansal kaynakların en önemlisi vergilerdir. Buradan hareketle vergiler için devlet varlığının temel koşuludur ifadesi kullanılabilir.

Tarihi süreç içerisinde vergilemeye ilişkin olarak bir takım ilkeler ortaya çıkmıştır. Vergiciliğin anayasası olarak kabul edilen vergileme ilkeleri, çeşitli vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlardır.<sup>1</sup> Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların geliştirilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken temel unsurlar ve kurallardır.<sup>2</sup> Vergileme ilkeleri belirli hedeflerin gerçekleştirilmesi ve bir vergi politikasının rasyonelliğinin

değerlendirilmesi için kullanılır.<sup>3</sup> Bir vergi sisteminin başarısı veya başarısızlığı vergileme ilkelerine göre ölçülmektedir.<sup>4</sup>

Vergilemeye ilişkin ilkeler ilk olarak Adam Smith tarafından ortaya konulmuştur. Söz konusu ilkeler; adalet, belirlilik, iktisadilik ve uygunluk şeklinde sıralanabilir. Zaman içerisinde iktisat ve maliye teorisyenleri etkin bir vergi sistemine ilişkin ilkeleri çoğaltma eğilimi içine girmişlerdir. Bu bağlamda ortaya atılan ilkelere bazıları ise; genellik, verimlilik, esneklik, açıklık ve tasarruf olarak ifade edilebilir.

Ekonomik, mali ve sosyal nitelikler taşıyan vergileme ilkeleri, bir yandan ekonomik, sosyal düzen ve ideolojideki gelişmelere, diğer yandan vergi kurumunun nitelik ve amaçlarında meydana gelen gelişmelere paralel olarak zaman içinde önemli gelişmelere uğramıştır.<sup>5</sup>

Tarihsel süreçte vergileme ilkelerine ilişkin tartışmaların hemen hemen tamamında adalet ilkesinin baskın kavram olduğu görülmektedir. Adalet ilkesi insanlığın evrensel değerlerinin belirlediği ilkelerin başında gelmektedir.

1 Salih Turhan, *Vergi Teorisi*, İstanbul, 1982, s. 291.

2 Fevzi Devrim, *Kamu Maliyesine Giriş*, Anadolu Matbaası, İzmir, 1996, s.181.

3 John F. Due, (Çevirenler: Sevim Görgün ve İzzettin Önder), *Maliye - Bir İktisadi Analiz*, 3. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1967, s.109.

4 İlhan Özer, *Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi*, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara, 1972, s. 39.

5 Turhan, age, s. 291.

## Vergilemede Adalet İlkesi

Vergilemede adalet ilkesi vergilemenin en eski ve en önemli ilkelerinden birisidir. Her zaman hakim olmamakla beraber vergi yapısı görüntüsünün en temel ölçütünü adalet ilkesi oluşturmaktadır.<sup>6</sup> Bütün bu popüler cazibesine karşın, vergi adaleti anlaşılması zor ve istikrarsız uygulamalara sahip bir yapı arz etmektedir.<sup>7</sup> Herkesin kamu harcamalarının finansmanına adil paylar ile katkıda bulunması gerektiği yani vergilemede adalet ilkesinin varlığı konusunda fikir birliği bulunmasına karşın, adalet kavramının taşıdığı subjektiflik nedeniyle bu adil payın ne olması gerektiği konusunda tartışmalar söz konusudur.

Tarihsel süreç içerisinde vergilemede adalet ilkesine ilişkin olarak iki yaklaşım ortaya çıkmıştır: Fayda ve ödeme gücü yaklaşımı. Vergilemede fayda ilkesine göre, kamusal mal ve hizmetler için ödenmesi gereken vergi söz konusu mal ve hizmetlerden sağlanan faydalarla ilişkilendirilmek suretiyle tespit edilmelidir.<sup>8</sup> Fayda yaklaşımına göre vergi mükellefi ile devlet arasındaki ilişki John Stuart Mill'in ifadesiyle: "Bir şeyin kendisine eşit olan başka bir şeyle değiştirilmesi (quid pro quo terms)" esasına dayanmaktadır.<sup>9</sup> Fayda ilkesine göre vergi, piyasa mekanizmasındaki fiyatın kamu sektöründe karşılığıdır. Nasıl ki piyasa tarafından sağlanan özel mal ve hizmetlerin bedeli olarak fiyat söz konusu ise kamu kesimi tarafından sağlanan kamusal mal ve hizmetlerin bedeli olarak da vergi söz konusudur.

Vergilemede ödeme gücü yaklaşımına göre ise kamusal mal ve hizmetler için ödenmesi gereken vergi söz konusu mal ve hizmetlerden sağlanan faydaya göre değil, sahip olunan mali güçle orantılı bir şekilde olmalıdır.<sup>10</sup> Ödeme gücü yaklaşımının iki boyutu bulunmaktadır: Yatay ve dikey adalet. Yatay adalette eşitler, dikey adalette ise eşit olmayanlar arasındaki adalet ortaya konulmaktadır.



**Suat Hayri Şentürk**

KTÜ İİBF  
Araştırma Görevlisi

### Özgeçmiş

1976 yılında Trabzon'da doğdu. İlk, orta ve lise eğitimini Trabzon'da tamamladı. Maliye dalındaki lisans eğitimini 1998 yılında KTÜ İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü'nde, yüksek lisans eğitimini ise 2002 yılında KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda tamamladı. Aynı enstitüde İktisat Anabilim Dalı'nda doktorasını devam ettirmekte olup, aynı zamanda araştırma görevlisi olarak görev yapmaktadır.

Buna göre gelir eğer tek ölçüt kabul edilirse, eşit gelir seviyesindeki iki insanın yatay adalet açısından eşit vergi ödemeleri gerekmektedir. Alternatif olarak dikey adalet uygulamasında ise düşük gelir sahiplerinin zenginlere göre daha az vergi vermeleri gerekmektedir.

Vergilemenin en önemli ve en çok benimsenen ilkesi durumundaki adaletin temini açısından vergi tarifesi çok hayati bir önem arz etmektedir. Vergi borcunun hesaplanabilmesi için matraha uygulanan ölçüler olarak tanımlanan vergi tarifesinin asli unsurunu genellikle oran olarak uygulanan "ölçüler" oluşturmaktadır. Buradan

6 Richard A. and Peggy B. Musgrave, (Çevirenler: Ömer Faruk Batırel ve Adnan Tezel), Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar, İstanbul Üniversitesi İTİA Yayın No: 68, Ze Matbaası, İstanbul, 1976, s.118.

7 Gene Steuerle, "An Equal (Tax) Justice for All?", Tax Justice : The Ongoing Debate, Editors: Joseph J. Thorndike and Dennis Ventry, Urban Institute Pres, January 2002, p.253.

8 James R. Hines, "What is Benefit Taxation?", Journal of Public Economics, Vol:75, 2000, p.483.

9 Richard A. Musgrave, (Çevirenler: Orhan Şener ve Yaşar Mehtibay), Kamu Maliyesi Teorisi – Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme, Asil Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 76.

10 Otto Eckstein, Public Finance, Prentice-Hall, Foundations of Modern Economics Series, 1964, p.55.

**“Etik veya estetik değerler bağlamında açık olarak kötü veya hoş olmayan gelir dağılımındaki adaletsizliğe karşı dayanılacak tek unsur artan oranlı tarifeler olmalıdır.”**

hareketle vergi tarifesinin asli unsurunun vergi oranı olduğu sonucuna varılabilir.

Tarifeler, matrahdaki değişimler karşısında oranların izlediği seyre göre; düz (matrahdaki artış karşısında vergi oranı sabit), artan (matrahdaki artış karşısında vergi oranı artıyor) ve azalan (matrahdaki artış karşısında vergi oranı azalıyor) oranlı tarifeler şeklinde üçlü bir ayırma tabi tutulabilir.

Geleneksel olarak vergi adaletinin sağlanmasında artan oranlı vergilerin diğer sistemlere göre daha üstün bir yapıda olduğu kabulü söz konusudur. Dünya genelinde ülkelerin ağırlıklı olarak artan oranlı gelir vergisi tarifelerine yer vermeleri de bu durumun bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

#### Artan Oranlı Vergi ve Vergi Adaleti

Artan oranlılık vergilemede adalet yaklaşımlarından ödeme gücü yaklaşımını temel almaktadır. Artan oranlılığın geleneksel kavramı daha fazla gelir elde edenlerin kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına daha fazla katkıda bulunması şeklinde anlaşılmaktadır. Söz konusu fazla katkı oransal olarak fazlalığı ifade etmektedir.<sup>11</sup>

Artan oranlı vergilerin teorik dayanağı olarak ortaya konulan yaklaşımlardan birisi gelirin marjinal verimler yasasına tabi olduğu varsayımına dayanmaktadır.<sup>12</sup> Bu yaklaşıma göre zenginlerin gelirinin marjinal faydası düşük olduğundan yoksul ile aynı oranda vergilendirilmesi adaletsizdir.<sup>13</sup> Tüm bireyler aynı fayda fonksiyonuna - azalan marjinal fayda - sahip ve sosyal refah da tüm bireylerin fayda fonksiyonlarının toplamı olduğundan, zenginlerden alınan bir birimlik gelirin sosyal refahta yaratacağı azalış, fakirlerden alınan bir birimlik gelirin sosyal refahta yaratacağı azalıştan daha azdır.<sup>14</sup>

Artan oranlılığın dayanağı olarak ileri sürülen görüşlerden biri de vergi ödeme kabiliyetinin verginin konusundan daha kuvvetli bir şekilde arttığı inancıdır. Böylece 1000 TL tutarında bir

gelir, 500 YTL tutarındaki bir gelirin iki misli vergi ödeme kabiliyeti değil, fakat daha fazlasına sahip olmaktadır.<sup>15</sup>

Artan oranlılık vergi sistemine tarifeler aracılığı ile girmiş olmasına karşın sadece bununla sınırlı bir konu olarak kalmamış, gerçekleştirilmek istenen amaç doğrultusunda “vergi sisteminin gelir dağılımına müdahale derecesi” şeklinde ifade edilmiştir.<sup>16</sup> Artan oranlı vergi savunucularına göre piyasa süreci sonucunda oluşan gelir dağılımı adaletsiz bir yapı göstermektedir. Bu adaletsizliğin giderilmesi amacıyla devlet artan oranlı vergilerle yüksek gelirli aleyhine, düşük gelirli lehine gelir dağılımına müdahalede bulunmalıdır. Tarihsel süreç içerisinde artan oranlılığın en güçlü dayanağını gelir dağılımında adaletsizliğin ve bu adaletsizliğin giderme konusunda toplumsal bir tercih bulunması oluşturmaktadır.

J.F. Due'ya göre en adil vergi sistemi toplumda mevcut fikir birliğine göre en adil kabul edilen reel gelir bölüşümü ölçülerine uygun (artan oranlı vergi) olanıdır.<sup>17</sup> Henry Simons ise artan oranlı vergilerin üstünlüğünü şu şekilde ifade etmiştir:<sup>18</sup> “Etik veya estetik değerler bağlamında açık olarak kötü veya hoş olmayan gelir dağılımındaki adaletsizliğe karşı dayanılacak tek unsur artan oranlı tarifeler olmalıdır.”

Geleneksel mali anlayışta vergilemede adaletin sağlanmasında artan oranlı vergilerin daha başarılı olduğu kabulü geçerli olmasına karşın özellikle 1980 sonrası dönemde artan oranlı vergilere yönelik eleştiriler yoğunlaşmıştır. Söz konusu eleştirilerin bir boyutunu da sistemin vergilemede adaletin gerçekleştirilmesinde yetersiz kaldığı noktasına yapılan vurgular oluşturmaktadır. Bu bağlamda artan oranlı vergilere alternatif olarak düz oranlı vergi ön plana çıkarılmaktadır.

Bu noktada önce genel hatları düz oranlı vergi sistemi ve vergilemede adaleti teminine ilişkin olarak ileri sürülen argümanlar ortaya konulacaktır. Daha sonra ise vergilemede adalet ilkesi açısından düz ve artan oranlı sistemlerin bir karşılaştırılması yapılacaktır.

11 Joel Emes, Jason Clemens, Patrick Basham and Dexter Samida, “Flat Tax Principles and Issues”, *Fraser Institute Critical Issues Bulletin*, 2001, p.12.

12 Michael A. Livingston, “From Milan to Mumbai, Changing in Tel Aviv: Progressive Taxation in Italy, Israel, India and US”, p. 8, <http://www.law.nyu.edu/colloquia/taxpolicy/020305.pdf>, 20.07.2005.

13 James Gwartney and James Lang, “Is The Flat Tax a Radical Idea?”, *Cato Journal*, Vol: 5, No: 2, Fall 1985, p.410-411.

14 Ekrem Karayılmazlar, “Artan Oranlı Gelir Vergisine Karşı Düz Oranlı Gelir Vergisi”, *Piyasa*, Cilt: 3, Sayı: 12, Güz 2004, s.102.

15 Fritz Neumark, (Çeviren: Orhan Dikmen), *Gelir Vergileri - Teori ve Pratik*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 256, İktisat Fakültesi No: 29, Milli Mecmua Basımevi, İstanbul, 1945, s. 10.

16 John A. Kay, “Tax Policy: A Survey”, *The Economic Journal*, Vol: 100, Issue: 399, p. 36.

17 Due, age, s.113.

18 Gwartney and Lang, age, p. 412.

## Düz Oranlı Vergi

Matrahın her düzeyine uygulanacak vergi oranının sabit kaldığı vergiye düz oranlı vergi denir. Düz oranlı vergide marjinal vergi oranı ile ortalama vergi oranı aynıdır ve bütün matrah düzeylerinde aynı kalır. Ancak matrahdaki artışla birlikte vergi miktarında da artış söz konusu olmaktadır.

Düz oranlı vergileme akademik literatürde birdenbire fark edilen yeni bir olgu değildir. Bu konu ilk olarak Kapitalizm ve Özgürlük(1962) isimli çalışmada Milton Friedman tarafından dile getirilmiştir. ABD Federal Gelir Vergisi tarifesinin düz oranlı ve söz konusu oranında vergilendirilebilir gelirin %23.5'i seviyesinde olması gerektiği Friedman tarafından ifade edilmiştir.<sup>19</sup> Ancak akademik çevrede düz oranlı vergiye ilişkin en kapsamlı çalışmalar Stanford Üniversitesi profesörlerinden Robert Hall ve Alvin Rabushka tarafından 1981 yılında yapılmıştır. Son yirmi yıl içerisinde ABD'de düz oranlı vergilemeyi amaçlayan birçok öneri geliştirilmiştir. Söz konusu önerilerin büyük bir çoğunluğu Hall ve Rabushka'nın önerisini temel almışlardır.

Hall ve Rabushka tarafından geliştirilen düz oranlı vergi önerisinin merkezinde tek vergi oranı ve mevcut vergi sistemindeki gelir kaynaklarının yeniden tanımlanması bulunmaktadır.<sup>20</sup> Düz oranlı vergi reformu, hangi kaynaktan ve kim tarafından sağlanırsa sağlansın bütün gelirleri birlikte ve bir kez vergilendirmeyi öngörmektedir.<sup>21</sup> Ayrıca bu şekildeki bir uygulama ile birlikte, mevcut sistemdeki vergi kredisi, indirim ve muafiyet gibi uygulamalara son verilmektedir.<sup>22</sup>

Literatürde düz oranlı vergi özellikle etkinlik, basitlik, açıklık, tarafsızlık, vergi uyum maliyetlerinin düşüklüğü, ekonomik büyümenin artması, vergi barınaklarının asgariye indirilmesi gibi açılardan savunulmuştur.<sup>23</sup> Ancak düz

oranlı verginin savunucularına göre bu sistemin en temel özelliklerinden birisi belki de en önemlisi vergilemede adaleti temin etmesidir. Örneğin kendisi de bu sisteme ilişkin bir öneri geliştiren Richard Armey bu önerisinde: "düz oranlı verginin en büyük fazileti onun temel adaletidir" ifadesine yer vermektedir.<sup>24</sup> Düz oranlı vergilemenin kendileriyle adeta özdeşleştiği Hall ve Rabushka'ya göre ise bu vergi bütün vergiler içinde en adil olanıdır.<sup>25</sup>

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı gibi düz oranlı verginin savunucuları bu sistemin vergilemede adaletin sağlanması açısından üstün özelliklere sahip olduğu kanısındadırlar. Bu kaniya ulaşmalarına neden olan argümanları ise aşağıdaki gibi ortaya koymaktadırlar.

## Düz Oranlı Vergi ve Vergi Adaleti

Düz oranlı vergi savunucuları yüksek gelir grupları ile düşük gelir gruplarının aynı oranda vergilendirilmelerinin vergilendirmede adalet ilkesine ters düşmediğini iddia etmektedirler.<sup>26</sup> Aksine bu sistemde hangi kaynaktan ve kim tarafından elde edildiğine bakılmaksızın bütün gelir unsurları ve mükellefler aynı oranda vergilendirileceği için vergilemede adalet ilkesinin bir unsurunu oluşturan kanun önünde eşitlik sağlanmış olacaktır.

Düz oranlı vergi savunucuları vergilemede adalet ilkesinin tarihsel anlamda yatay adalet ilkesini temel aldığını ifade etmektedirler.<sup>27</sup> Düz oranlı vergi ile aynı gelir seviyesinde bulunan herkese tek bir vergi oranı uygulanacağından yatay adalet gerçekleştirilmektedir.

Düz oranlı vergilemenin savunucularına göre bu sistem zenginlerin fakirlere göre daha yüksek vergi ödemelerini temin etmektedir. Şöyle ki, 1.000 ve 10.000 ABD Doları seviyelerinde gelire sahip olan A ve B şahıslarının ödeyecekleri vergi, %10 düz vergi oranı uygulamasında, sırasıyla 100 ve 1.000 ABD Doları olacaktır. Dolayısıyla, miktar itibarıyla daha fazla vergi ödeyen yüksek gelir sahiplerinin ayrıca oran olarak da daha fazla bir ödemede

19 Milton Friedman, (Çevirenler: D. Erberk ve N. Himmetoğlu), *Kapitalizm ve Özgürlük, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul, 1988*, s. 283.

20 David Hine and Philip T. Ganderton, "Flat Tax, Equity and Politics", 2000, p.4 – 5, <http://gandini.unm.edu/research/Papers/flat%20tax.pdf>, 07.02.2005.

21 Edgar K. Browning and Jacqueline M. Browning, "Why Not a True Flat Rate Tax?", *Cato Journal*, Vol: 5, No: 2, Fall 1985, p. 629.

22 Emes and et all, age, p. 8.

23 Ercan Türkan, "Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD' de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler", DPT, Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Başkanlığı, Haziran 1997, s. 8.

24 Sheldon D. Pollack, *The Failure of Tax: U.S. Tax Policy, The Pennsylvania State University Press, Pennsylvania, 1996*, p.280.

25 Joseph Bankman and Barbara Fried, "Flatness and Fairness", *Boston Review*, Summer 1996, Vol: XXI, No: 3, p.4.

26 Fazıl Aydın, "Amerika Birleşik Devletleri' nde Tek Oranlı Vergi Uygulaması (Flat Tax) Tartışmaları", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 4, Temmuz 1996, s.16.

27 Robert E. Hall and Alvin Rabushka, *The Flat Tax, Second Edition, Hoover Institution Press Publication 423, 1995*.

bulunması ikinci kez cezalandırılmaları anlamına geldiğinden adaletsizdir.

Diğer taraftan zorunlu olmamakla birlikte düz oranlı vergi sistemine de artan oranlılık özelliği kazandırılmaktadır. Nitekim ABD’de yapılan düz oranlı vergi önerilerinin hemen hemen tamamında genel yada standart indirim mekanizması söz konusudur. Bu şekildeki bir uygulama ile en düşük gelir grubundaki ailelerin vergilendirilmesinin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Belli bir seviyenin altında gelirin vergilendirilmemesi düz oranlı vergi sisteminde esasen iki farklı vergi oranının bulunması anlamına gelmektedir. Belli bir seviyenin altındaki gelirler açısından %0; söz konusu seviyenin üzerindeki gelirler açısından düz vergi oranı (yaklaşık %20).

Standart yada genel bir indirim uygulanması sonucunda düz oranlı vergi sistemine gizli bir artan oranlılık kazandırılmaktadır.<sup>28</sup>

## Vergi Adaleti Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler

Düz oranlı vergi savunucuları bu vergi sisteminde hangi kaynaktan, ne şekilde ve kim tarafından sağlandığına bakılmaksızın bütün gelir unsurlarına tek bir vergi oranının uygulanması suretiyle vergilemede adalet ilkesinin bir boyutunu oluşturan kanun önünde eşitlik kriterinin gerçekleştirildiğini iddia etmektedirler. Bilindiği gibi adalet eşitlikten daha kapsamlı bir kavramdır. Herkese eşit davranılması herkese adil davranılması anlamına gelmemektedir. Buradan hareketle düz oranlı vergi sistemi ile herkese aynı vergi oranının uygulanmasının adaletin sağlanması için yeterli olmadığı ifade edilebilir. Vergilemede adaletin gerçekleştirilebilmesi için en azından emek ve sermaye gibi gelir unsurları arasında ve şahsi ve ailevi durumlarına göre mükellefler arasında ayırım yapan bir sistemin mevcut olması gerekliliği söz konusudur. Düz oranlı sistemde bu gereklilik göz ardı edilmektedir.

**Adalet eşitlikten daha kapsamlı bir kavramdır. Herkese eşit davranılması herkese adil davranılması anlamına gelmemektedir.**

Gelir (\$)	Vergilendirilebilir Gelir (\$)	Vergi (\$)	Ort. Vergi Oranı (%)
10.000	0	0	0,0
20.000	10.000	2.000	10,0
50.000	40.000	8.000	16,0
100.000	90.000	18.000	18,0
200.000	190.000	38.000	19,0

**Düz Vergi Oranı: %20**

**Standart İndirim: 10.000 ABD Doları**

Tablodan da görüldüğü gibi gelir seviyesindeki yükseliş ortalama vergi oranında artışa neden olmaktadır. Ancak ortalama vergi oranı düz oranı asla aşamaz.

Düz oranlı verginin savunucularına göre serbest piyasa süreci sonucunda oluşan gelir dağılımı adaletli olduğundan, artan oranlı vergilerle bu dağılıma müdahale edilmesi adaletsizliğe yol açmaktadır. Buna göre piyasa çalışkanı tembelden, güçlüyü güçsüzden ayırarak ödüllendirmektedir. Bu nedenle piyasa sürecinde oluşan gelir ve servet marifetin bir tezahürüdür; yoksa bazıları tarafından iddia edildiği gibi iyi şansın bir göstergesi değildir.<sup>29</sup>

Gerek düz gerekse artan oranlı vergi sisteminde eşit gelir seviyesinde bulunan mükelleflere aynı vergi oranı uygulandığından yatay adalet temin edilmektedir. Yani her iki sistem de vergilemede yatay adaleti gerçekleştirmektedir. Bu anlamda birbirlerine üstünlükleri bulunmamaktadır.

Düz oranlı vergi savunucularına göre bu sistemde de yüksek gelir sahiplerinin düşük gelir sahiplerine göre daha fazla vergi ödemeleri söz konusudur. Böylelikle vergilemede dikey adalet gerçekleştirilmektedir. Ancak literatürde dikey adaletten kastedilen oransal anlamda fazlalık olduğundan bu amaca ulaşılmasında düz oranlı vergi sistemi yetersiz kalmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde artan oranlı vergilemenin daha üstün bir konumda olduğu sonucuna varılabilir.

Vergilemede adalet ilkesine ilişkin olarak yapılan açıklamalarda da ifade edildiği gibi bu konudaki en önemli tartışma vergi politikası ile

<sup>28</sup> James A. Fellows, "A Conceptual Analysis of the Flat Tax (Cover Story)", *The CPA Journal*, July 1995, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/17335510.htm>. 12.12.2004.

<sup>29</sup> Michael J. Graetz, *The Decline (and Fall?) of the Income Tax*, W.W. Norton & Company, Inc. New York, 1997, p.223.

gelir dağılımına müdahale edilip edilmemesi noktasındadır. Düz oranlı vergi savunucularına göre piyasa süreci sonucunda oluşan gelir ve servet dağılımı marifetin tezahürüdür. Yani piyasa sistemi çalışkanı tembelden ayırarak ödüllendirmektedir. Bu nedenle de adaletlidir. Dolayısıyla vergi politikasının bu dağılımı koruyacak şekilde olması gerekmektedir. Yani vergi sonrasındaki gelir dağılımı vergi önce-sindeki gelir dağılımı ile aynı olmalıdır. Bunun gerçekleştirilmesi için gelir vergisi sisteminin düz oranlı olması gereklidir. Artan oranlı vergilemenin savunucularına göre ise piyasa süreci sonucunda oluşan gelir dağılımı adaletsizdir. Bu nedenle artan oranlı vergilerle müdahale edilerek söz konusu adaletsizlik ortadan kaldırılmalı yada en azından minimum seviyeye indirilmelidir.

Piyasa sisteminin çalışkanı tembelden ayır-mak suretiyle ödüllendirdiği yani piyasa süreci sonucunda oluşan gelir dağılımının adaletli olduğu inancı gerçeği yansıtmamaktadır. Aşağıdaki şekilde herhangi bir toplum açısından gelir dağılımını belirleyen faktörler gösteril-mektedir.<sup>30</sup> Şekilde de görüldüğü gibi gelir dağılımını belirleyen çok sayıda etken bulun-maktadır ve gelir dağılımı oldukça karmaşık bir yapı arz etmektedir.



TESEV tarafından Türkiye için hazırlanan "Vergileri Kimler Ödüyör ve Kamu Harcamalarından Kimler Yararlanıyor?" adlı raporda ulaşılan sonuçlar da piyasa süreci sonucunda oluşan gelir dağılımının adil olmadığı kanısını doğrula-maktadır.<sup>31</sup>

30 Sara Connolly and Alistair Munro, *Economics of the Public Sector*, Financial Times, Printice Hall, London, 1999, p. 245.

31 Abuzer Pınar, "Vergileri Kim Ödüyör ve Kamu Harcamalarından Kimler Yararlanıyor?", TESEV, Kasım 2004, s. 57.

	1.%20 Nakdi Gelir	2.%20 Nakdi Gelir	3.%20 Nakdi Gelir	4.%20 Nakdi Gelir	5.%20 Nakdi Gelir	Gini kat-sayısı
Piyasa dağılımı (1994)	0,038	0,066	0,102	0,153	0,641	0,53
Net Mali yansıma (1994)	0,027	0,036	0,041	0,51	(-) 0,155	
M.Yansıma sonrası (1994)	0,065	0,102	0,143	0,204	0,486	0,40
Piyasa Dağılımı (2002)	0,038	0,069	0,114	0,190	0,589	0,56
Net Mali yansıma (2002)	0,029	0,038	0,036	0,020	(-) 0,123	
M.Yansıma sonrası (2002)	0,069	0,107	0,150	0,210	0,466	0,42

Tabloda piyasada herhangi bir devlet müdahalesi olmaksızın oluşan gelir dağılımı gelir vergisi ve toplam transfer harcamaları sonrasındaki gelir dağılımı ile karşılaştırılmaktadır.

Tabloda görüldüğü gibi piyasa koşullarında gerçekleşen dağılım bir hayli eşitsiz bir dağılım özelliği sergilemektedir. Gini katsayısı %50'lerin üzerine çıkarken, en düşük gelirli grubun aldığı pay %4'ün altına düşmekte ve en yüksek gelirli grubun aldığı pay ise %60 civarında olmaktadır.

Tabloda görüldüğü gibi gelir vergisi ve transfer harcamaları sonucu en üst gelir grubundan diğer gelir gruplarına doğru bir dağıtım olmaktadır. Artan oranlı bir tarife yapısına sahip olan Türk Gelir Vergisi'nin piyasa sürecinin oluşturduğu adaletsiz gelir dağılımının düzeltilmesi yönündeki katkısı aşağıdaki tabloda daha açık bir şekilde görülmektedir:<sup>32</sup>

Dilim (% 20)	GV Öncesi Gelir	GV Sonrası Gelir
1 (1994)	0,042	0,055
2 (1994)	0,072	0,094
3 (1994)	0,106	0,137
4 (1994)	0,156	0,196
5 (1994)	0,628	0,518
<b>Gini Katsayısı (1994)</b>	<b>0,528</b>	<b>0,426</b>
1 (2004)	0,042	0,046
2 (2004)	0,084	0,090
3 (2004)	0,126	0,132
4 (2004)	0,198	0,203
5 (2004)	0,550	0,530
<b>Gini Katsayısı (2004)</b>	<b>0,477</b>	<b>0,451</b>

Tablodan da anlaşıldığı gibi 1994 ve 2002 yıllarında üst gelir grubundan orta ve alt gelir grubuna doğru bir yeniden dağılım gerçekleşmektedir. Ancak 1994 yılında %2.3 olan bu pay 2002 yılında %1.8'e düşmüştür. Buna rağmen yine de artan oranlı tarife yapısına sahip olan gelir vergisi dağıtıcı etkiye sahiptir.

32 Age, s. 28.

**Düz oranlı vergi savunucularına göre piyasa süreci sonucunda oluşan gelir ve servet dağılımı marifetin tezahürüdür. Yani piyasa sistemi çalışkanı tembelden ayırarak ödüllendirmektedir.**

Türkiye açısından yukarıda ifade edilen durum artan oranlı tarifeye sahip diğer ülke gelir vergileri açısından da geçerlidir. Örneğin Wallace, Alm ve Lee tarafından 1978 - 1998 döneminde ABD federal gelir vergisinin gelir dağılımını nasıl etkilediğine ilişkin yapılan çalışmada ulaşılan sonuçlar aşağıda gösterilmektedir.<sup>33</sup> Aşağıda öncelikle söz konusu dönemde ABD federal gelir vergisinin tarife yapısı hakkında bilgi verildikten sonra gelir vergisi öncesi ve sonrasındaki Gini katsayılarının karşılaştırılması suretiyle gelir dağılımındaki değişim algılanmaya çalışılmaktadır.

En Yüksek Oran (%)	En Düşük Oran (%)	Dönemler
70,0	0,0	1979-1981
50,0	0,0	1982-1986
38,5	11,0	1987
33,0	15,0	1988-1990
33,0	15,0	1991-1992
39,6	15,0	1993-1998

Tablolardan da açıkça görüldüğü gibi artan oranlı tarife uygulaması sonucunda gelir dağılımı daha adaletli bir yapıda gerçekleşmektedir.

Düz oranlı vergilemeye ilişkin olarak yapılan çalışmalarda bu şekildeki bir uygulama sonucunda yüksek gelir gruplarının vergi yükü azalırken düşük ve orta gelir gruplarının yükü artmaktadır. ABD Hazine Sekreterliğinin yapmış olduğu hesaplamalar bu kanıyı doğrular sonuçlar ortaya koymuştur.<sup>34</sup>

Düz vergi oranı : %16,8,  
Mevcut vergi oranları : %0,0 – 50,0,  
Gelir seviyesi : 1983.

Ekonomik Gelir Sınıfı	Gelir Payı(%)	Mevcut Vergi (%)	Düz Oranlı Vergi(%)
\$20.000 Altı	13,7	5,5	9,5
\$20.000-50.000	41,6	34,6	41,6
\$50.000-100.000	30,4	32,7	32,6
\$100.000 Fazla	14,3	27,2	16,3
Toplam	100,0	100,0	100,0

Standart indirim veya muafiyet uygulaması ile birlikte düz oranlı vergiler artan oranlı yapıya kavuşturulmaktadır.

<sup>33</sup> Sally Wallace, James Alm and Fitzroy Lee, "How Fair? Changes in Federal Income Taxation and the Distribution of Income, 1978 to 1998", *Journal of Policy Analysis and Management*, Vol: 24, No: 1, p. 16 – 17.

<sup>34</sup> US Department of the Treasury, "Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth", *The Treasury Department Report to the President, Washington DC, November 1984, p.22.*

Nitekim ABD federal gelir vergisinde reform şeklinde verilen bütün düz oranlı vergi önerilerinde bu uygulamalar öngörülmektedir. Ancak yapılan hesaplamalara göre bu durum dahi yukarıda ifade edilen gerçeği çok değiştirmemektedir. Bu şekildeki bir uygulama ile en düşük gelir grubundakilerin vergilendirilmesinin önüne geçilmektedir. Ancak vergi yükünün en yüksek gelir grubundan orta gelir gruplarına doğru kayması durumu yine devam etmektedir. Bu gerçek Hall ve Rabushka tarafından da kabul edilmektedir. Kitaplarının 1983 baskısında önerdikleri düz oranlı verginin uygulanması durumunda en düşük gelir dilimindeki aileler için vergi yükünde %78 oranında bir artış; en yüksek gelir dilimindekiler için ise %41 seviyesinde bir azalış olacağını hesaplamışlardır.<sup>35</sup>

Caminda ve Gouswaard tarafından Hollanda'ya ilişkin olarak geliştirilen düz oranlı bir gelir vergisi ile gelir gruplarının vergi yüklerindeki değişiklikler tespit edilmeye çalışılmıştır.<sup>36</sup> 1998 yılı için gerçekleştirilen bu çalışmada düz vergi oranı mevcut artan oranlı gelir vergisi ile aynı hasılatı sağlayan %27,7 olarak seçilmiştir. Ancak artan oranlı tarifeye sosyal güvenlik kesintileri de dahil edilerek karşılaştırma yapılmıştır. Vergilendirilebilir gelir çok geniş kapsamlı tutularak sadece standart kişisel indirim uygulaması kabul edilmiştir.

Gelir dilimleri (Euro)	Vergi oranı (%)
• İlk 14870	32,4
• Sonraki 12139	37,6
• Sonraki 19300	42,0
• 46309 yukarı	52,0

Tablodan görüldüğü gibi düz oranlı vergi

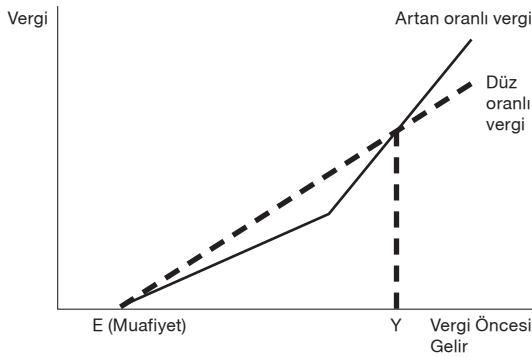
Gelir Grubu (%10)	Düz Vergi Sonrası Gelir Değişimi (%)
1	0,0
2	1,4
3	2,0
4	2,6
5	2,2
6	1,4
7	2,0
8	2,3
9	1,3
10	5,1

<sup>35</sup> Bankman and Fried, 1996, p. 4.

<sup>36</sup> Koen Caminada and Kees Goudswaard, "Does a Flat Tax Rate Individual Income Tax Reduce Tax Progressivity? A Simulation for the Netherlands", *Public Finance and Management*, Vol: 1, Number : 4, 2001, p. 487 – 488.

uygulaması sonucunda düşük gelir gruplarının sağladığı fayda çok küçüktür. Buna karşın orta gelir sınıfının tamamı kaybeden durumundadır. Gerçekten kazanan ise en yüksek gelir sahipleridir.

Eşit muafiyet seviyesinde düz ve artan oranlı vergilerin dağıtıcı niteliği aşağıdaki grafikte gösterilmektedir.<sup>37</sup>



Grafikten görüldüğü gibi;

- 1) Muafiyet (E) seviyesinin altında gelir elde edenler açısından her iki rejimde de vergi ödenmesi söz konusu değildir.
- 2) Muafiyet (E) seviyesi ile her iki rejimde ödenen verginin eşitlendiği (Y) seviye arasında bireyler artan oranlı tarife rejiminde daha az vergi öderler.
- 3) Her iki rejimde ödenen verginin eşitlendiği (Y) seviyenin üzerindeki durumlarda bireyler artan oranlı tarife rejiminde daha fazla vergi öderler.

Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, düz oranlı vergilerde muafiyet uygulaması olması durumunda dahi, artan oranlı vergilerin nispi olarak yüksek gelir sahiplerinden orta gelir sınıfına doğru bir yeniden dağıtım yapması dolayısıyla daha dağıtıcı ve adaletli olduğu söylenebilir.

## SONUÇ

Özellikle 1980 sonrası dönemde Neo-liberal iktisat ekolünün hakim unsur olmasıyla birlikte artan oranlı vergilere yönelik eleştiriler yoğunlaşmıştır. Söz konusu eleştirilerin büyük bir çoğunluğunda artan oranlı vergilerin adaletsiz bir yapıda olduğu noktasına vurgu yapılmaktadır. Bu bağlamda vergilemede adalet ilkesinin temin edilmesi için, alternatif olarak düz oranlı

vergi sistemi ön plana çıkarılmaktadır.

Düz oranlı vergi sisteminde bütün gelir unsurları açısından sadece bir vergi oranının uygulanacak olması sebebiyle artan oranlı vergi sistemi uygulamasında söz konusu olan vergi oranlarının belirlenmesindeki keyfiliklerin ortadan kalkacağı inancı mevcuttur. Ayrıca bu şekildeki bir uygulama ile bütün gelir unsurlarının aynı vergileme işlemine tabi tutulacak olması nedeniyle vergilemede adalet ilkesinin sağlanacağı iddia edilmektedir.

Öncelikle belirtilmelidir ki artan oranlı vergilere ilişkin olarak öne sürülen oranların belirlenmesindeki keyfilikler düz oranlı vergiler açısından da söz konusudur. Değişik ülke uygulamalarında birbirinden oldukça farklı düz vergi oranlarının belirlenmesi bu durumun bir göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Düz oranlı vergiye ilişkin olarak geliştirilen farklı öneri ve uygulamalarda, vergilemede adalet hedefine ulaşılabilmesi amacıyla genellikle standart yada genel indirim düzenlemesine yer verilmektedir. Bu şekildeki uygulamalar ile gizli artan oranlı bir yapıya kavuşturulan sözde düz oranlı vergi öneri yada uygulamaları ile aslında artan oranlı vergilerin üstünlüğünü kabul edilmektedir.

Literatürdeki hakim anlayışa göre vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesindeki temel ölçüt gelir dağılımında adaletin sağlanmasıdır. Düz oranlı vergi uygulaması ile bu amaca ulaşılabilmesi söz konusu değildir. Çünkü düz oranlı vergi uygulaması piyasada oluşan gelir dağılımını vergi sonrasında da devam ettirmeyi amaçlamaktadır. Kamu ekonomisi literatüründe piyasada oluşan gelir dağılımının adaletsiz olduğu (piyasa başarısızlığı) kabulü söz konusudur. Bu bağlamda gelir dağılımında adaletle ulaşılabilmesi için gelirin artan oranlı vergilerle yüksek gelir sahiplerinden düşük gelir sahiplerine doğru yeniden dağıtılması (sosyal adalet) gerekmektedir. Artan oranlı vergi uygulaması ile mutlak anlamda adaletin sağlanması hedefi gerçekçi olmasa da 20. yüzyılın en büyük maliyecilerinden Edwin R. A. Seligman<sup>38</sup>'in; "Her ne kadar artan oranlılığın uygun derecesini matematiksel incellemeyle saptamağa olanak yoksa da, adaletle yaklaşmak, (düz oranlı vergiler gibi) açıkça adaletsizlik yapmaktan daha iyidir" şeklindeki ifadesinde de ortaya konulduğu gibi bu hedefe yaklaşılabilmesi de bir başarıdır.

<sup>37</sup> Louis Kaplow, "Taxation and Redistribution: Some Clarifications", Harvard Law School, John M. Olin Center for Law, Economics, and Business, Discussion Paper No: 424, June 2003, p.7.

<sup>38</sup> Abdurrahman Akdoğan, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ankara, 1980, s. 23.



## KAYNAKLAR

Akdoğan Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ankara, 1980.

Aydın Fazıl, "Amerika Birleşik Devletleri'nde Tek Oranlı Vergi Uygulaması (Flat Tax) Tartışmaları", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 4, Temmuz 1996, ss. 1 – 19.

Bankman Joseph and Barbara Fried, "Flatness and Fairness", Boston Review, Summer 1996, Vol: XXI, No: 3.

Browning Edgar K. and Jacqueline M. Browning, "Why Not a True Flat Rate Tax?", Cato Journal, Vol: 5, No: 2, Fall 1985, pp. 629 – 656.

Caminada Koen and Kees Goudswaard, "Does a Flat Tax Rate Individual Income Tax Reduce Tax Progressivity? A Simulation for the Netherlands", Public Finance and Management, Vol: 1, Number : 4, 2001, pp. 471 - 491.

Connolly Sara and Alistair Munro, Economics of the Public Sector, Financial Times, Prentice Hall, London, 1999.

Devrim Fevzi, Kamu Maliyesine Giriş, Anadolu Matbaası, İzmir, 1996.

Due John F., (Çevirenler: Sevim Görgin ve İzzettin Önder), Maliye - Bir İktisadi Analiz, 3. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1967.

Eckstein Otto, Public Finance, Prentice-Hall, Foundations of Modern Economics Series, 1964.

Emes Joel, Jason Clemens, Patrick Basham and Dexter Samida, "Flat Tax Principles and Issues", Fraser Institute Critical Issues Bulletin, 2001.

Fellows James A., "A Conceptual Analysis of the Flat Tax (Cover Story)", The CPA Journal, July 1995, <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/17335510.htm>. 12.12.2004.

Friedman Milton, (Çevirenler: D. Erberk ve N. Himmetoğlu), Kapitalizm ve Özgürlük, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul, 1988.

Graetz Michael J., The Decline (and Fall?) of the Income Tax, W.W. Norton & Company, Inc. New York, 1997.

Gwartney James and James Lang, "Is The Flat Tax is a Radical Idea?", Cato Journal, Vol: 5, No: 2, Fall 1985, pp.407 - 436.

Hall Robert E. and Alvin Rabushka, The Flat Tax, Second Edition, Hoover Institution Press Publication 423, 1995.

Hineline David and Philip T. Ganderton, "Flat Tax, Equity and Politics", 2000, <http://gandini.unm.edu/research/Papers/flat%20tax.pdf>, 07.02.2005.

Hines James R., "What is Benefit Taxation?", Journal of Public Economics, Vol:75, 2000, pp.483 - 492.

Kaplow Louis, "Taxation and Redistribution: Some Clarifications", Harvard Law School, John M. Olin Center for Law, Economics, and Business, Discussion Paper No: 424, June 2003.

Karayılmazlar Ekrem, "Artan Oranlı Gelir Vergisine Karşı Düz Oranlı Gelir Vergisi", Piyasa, Cilt: 3, Sayı: 12, Güz 2004, ss.89 - 120.

Kay John A., "Tax Policy: A Survey", The Economic Journal, Vol: 100, Issue: 399, pp. 17 - 69.

Livingston Michael A., "From Milan to Mumbai, Changing in Tel Aviv: Progressive Taxation in Italy, Israel, India and US", <http://www.law.nyu.edu/colloquia/taxpolicy/020305.pdf>. 20.07.2005.

Musgrave Richard A. and Peggy B. Musgrave, (Çevirenler: Ömer Faruk Batirel ve Adnan Tezel), Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar, İstanbul Üniversitesi İTİA Yayın No: 68, Ze Matbaası, İstanbul, 1976.

Musgrave Richard A., (Çevirenler: Orhan Şener ve Yaşar Methibay), Kamu Maliyesi Teorisi – Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme, Asil Kitabevi, İstanbul, 2004.

Neumark Fritz, (Çeviren: Orhan Dikmen), Gelir Vergileri - Teori ve Pratik, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 256, İktisat Fakültesi No: 29, Milli Mecmua Basımevi, İstanbul, 1945.

Özer İlhan, Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara, 1972.

Pınar Abuzer, "Vergileri Kim Ödüyor ve Kamu Harcamalarından Kimler Yararlanıyor?", TESEV, Kasım 2004.

Pollack Sheldon D., The Failure of Tax: U.S. Tax Policy, The Pennsylvania State University Press, Pennsylvania, 1996.

Steuerle Gene, "An Equal (Tax) Justice for All?", Tax Justice : The Ongoing Debate, Editors: Joseph J. Thorndike and Dennis Ventry, Urban Institute Press, January 2002, pp.253 - 284.

Turhan Salih, Vergi Teorisi, İstanbul, 1982.

Türkan Ercan, "Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD' de Yaşanan Tartışmalar

ve Bu Tartışmalardan Çıkanlabilecek Dersler", DPT, Yıllık Programlar ve Konjunktur Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Başkanlığı, Haziran 1997.

Wallace Sally, James Alm and Fitzroy Lee, "How Fair? Changes in Federal Income Taxation and the Distribution of Income. 1978 to 1998", Journal of Policy Analysis and Management, Vol: 24, No: 1, pp. 5 - 22.

US Department of the Treasury, "Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth", The Treasury Department Report to the President, Washington DC, November 1984.

