

ÖZET

Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi: Küresel Ekonomide Rekabet Gücü

Geçen 20 yılda dünyada meydana gelen önemli değişimler küresel ekonominin değişimini de beraberinde getirmiş ve bunun bir sonucu olarak da modern firma ve bireylerin ihtiyaçlarına cevap verecek yeni bir vergi sistemi talebi ortaya çıkmıştır. İyi bir vergi sisteminin üç temel özelliği basitlik, etkinlik ve adil olmasıdır ki, mevcut sistem ve reform uygulamaları bu özellikleri sağlamaktan uzaktır. Düz oranlı verginin giderek popülerlik kazanması ise öncelikle basitlik özelliğinden kaynaklanmaktadır. Çünkü gelir vergilerinden hemen hemen bütün vergi indirimlerini, muafiyetlerini ve ayrıcalıkları kaldırmaktadır. Bu yeni vergi sistemi giderek, bireylerin çalışma ve tasarruf isteğini aşındıran ve sonuçta büyümeyi engelleyen artan ortan oranlı vergi sisteminin yerini almaya başlamıştır.

Düz oranlı vergi sistemi Estonya, Litvanya, Letonya, Rusya ve Ukrayna gibi Doğu Avrupa Ülkelerinde dikkat çekici sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Bu reform, yatırımları, risk üstlenmeyi, girişimciliği ve yabancı sermaye girişlerini teşvik ederek ve artan çalışma isteği uyandırarak rekabetçi bir mali ortam yaratmaktadır.

Bu çalışmada, artan oranlı vergi sisteminin ekonomik etkinliği tartışıldıktan sonra düz oranlı vergi sistemini benimseyen Doğu Avrupa Ülkelerinin deneyimleri incelenecektir.

JEL Sınıflaması: H24, H40, H52

Anahtar Kelimeler: Artan Oranlı Vergi, Düz Oranlı Vergi, Doğu Avrupa Ülkeleri

ABSTRACT

Progressive-Rate Income Tax System: Competitiveness in Global Economy

In the past 20 years, the world has changed significantly, and so has the global economy. With these fundamental changes comes the demand for a new tax system that meets the needs of the modern company and individual. The three basic measures of a sound tax system are simplicity, efficiency, and equity; none of the current tax system and reform strategies meet all of these tests. The key to the initial popularity of a flat tax is its radical simplicity. It abolishes almost all tax deductions, credits, and exclusions in income taxes. This new system of taxation is gradually replacing outdated, progressive-rate tax systems which discourage the most productive people from working and saving more, and in turn reduce growth.

The flat tax has already had remarkable results in Eastern European countries, such as Estonia, Lithuania, Latvia, Russia, and Ukraine. This reform has created a competitive fiscal environment, which encourages investment, risk taking, entrepreneurship and foreign capital inflows and provides increased work incentives.

In the present article, after discussing the economic efficiency of progressive tax system, we review experiences of Eastern European countries which have chosen flat-rate taxation model.

JEL Classification: H24, H40, H52

Keywords: Progressive-rate Tax, Flat-rate Tax, Eastern European Countries

Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi: Küresel Ekonomide Rekabet Gücü



Doç. Dr. Ekrem KARAYILMAZLAR*

Doç. Dr. Nihal KARGI**



İRİŞ

İletişim teknolojisindeki gelişmelere bağlı olarak hızlı bir küreselleşme olgusunun yaşandığı 21. yüzyıl dünyasında, sosyalizmin yıkılmasına ilave olarak devletin küçültülmesi tezinin yeniden gündeme gelmesiyle kamu maliyesi alanında da önemli gelişmeler yaşanmaya başlanmıştır. Devlet anlayışındaki değişimlere paralel olarak verginin sosyo-ekonomik fonksiyonları da giderek önem kazanmış ve “sadece kamu harcamalarının yapılabilmesi için belli bir satın alma gücünün özel sektörden kamu sektörüne aktarılması” gibi dar bir vergi anlayışı yerini “kamu-

sal ihtiyaçların karşılanması ve makro-ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi için ekonomik birimlere yüklenen ödemeler” şeklindeki bir anlayışa bırakmaya başlamıştır.

Günümüzde kamu harcamalarının finansmanı yanında, kıt kaynakların etkin ve verimli dağılımında, hızlı ve istikrarlı bir ekonomik büyümenin sağlanmasında, bölgesel dengesizliklerin giderilmesinde ve temel makro-ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesinde rasyonel bir vergi sisteminin önemi büyüktür. Kamu harcamalarının sürekli artması ve belirli gelir kaynaklarının önemi kaybetmesi, yeni vergi olanaklarının aranmasına yol açmakta ve sonuçta bu durum, eski vergiler ile yeni vergiler arasında birtakım çelişkili etkilerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir. Vergilemede oluşan bu karışıklıklar ise zaman zaman vergi yükünü azaltmaya ve özellikle de daha basit

*Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü
ekarayilmazlar@pau.edu.tr

** Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü
nkargi@pau.edu.tr

bir vergilendirme yapısını kurmaya yönelik “vergi reformları” ile giderilmeye çalışılmaktadır.

Nitekim, 1980’li yıllarda başlayıp hızla tüm ülkeleri saran vergi reformlarının genel eğilimi de marjinal oranların düşürülerek ya da düzleştirilerek piyasa ile uyumlu bir vergi sistemi oluşturulması yönündedir. Bu gelişmelerin en belirgin yansıması, 1986 Amerikan vergi reformu olmuştur. Bu reformu izleyen bir çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke, benzer düzenlemelerin yer aldığı reformları hayata geçirmeye başlamış ve piyasa ekonomisine işlerlik kazandırma çabaları, bu ülkelerin sağladığı ekonomik başarılar ışığında, düz oranlı vergileme sistemini yeniden dünya gündemine taşımıştır.

Fikri öncülüğünü A.Smith'in yaptığı, 1962'de Milton Friedman tarafından tekrar ele alınan düz oranlı vergilemeye ilişkin literatürdeki en kapsamlı çalışma ise Robert Hall ve Alvin Rabushka tarafından 1981 yılında yapılmıştır. Hall ve Rabushka'nın geliştirdiği düz oranlı vergi sisteminin temelinde tek vergi oranı ve gelir kaynaklarının yeniden tanımlanması yer alırken, mevcut sistemdeki vergi indirimi ve muafiyetleri gibi uygulamaları da ortadan kaldırmaktadır. Düz oranlı vergi sistemini savunanlar, bu sistemin herhangi bir vergi sisteminin sahip olması gereken basitlik, adalet ve etkinlik ilkeleri açısından üstünlüğüne vurgu yapmaktadırlar.

Düz oranlı vergi sisteminin avantajları, halen çoğu modern ülkede uygulanan karmaşık, değişken oranlı vergi sistemleriyle kıyaslandığında açıkça ortaya çıkmaktadır. Sadece adalet ve basitlik özelliği bile bu sisteme geçiş için yeterli görülebilecekken, diğer ekonomik avantajlarını da vurgulamak yerinde olacaktır.

Bu çalışmada, 1848 yılında yüksek hasılat ve sosyal adalet sağlayacağı gerekçeleriyle Karl Marx'ın önerdiği ve büyük destek bulduğu artan oranlı vergi sisteminin yarattığı ekonomik sorunlar düz oranlı vergi sistemi ile kıyaslanarak analiz edilecektir. Ayrıca, küresel dünyada rekabet avantajı sağlamaya çalışan ve bu amaçla vergi sisteminde gelişmiş ülkelere daha önce köklü değişiklikler yaparak düz oranlı vergi sistemine geçiş yapan Doğu Avrupa ülkelerinin ekonomik başarıları da incelemeye konu edilecektir.

I. ARTAN ORANLI VERGİ TARİFESİ

I.1. Artan Oranlı Vergi Tarifesinin Teorik Temelleri

Bir bireyin ödeme gücü ya da vergilendirilebilir kapasitesinin göstergeleri gelir, tüketim ve servettir. Bunlardan herhangi birindeki bir artış, ödeme gücünde bir artış olduğu anlamına gelir. Ödeme gücüne göre vergilendirme, eşit ödeme gücü kapasitesine sahip olanların aynı miktar vergi ödemelerini (yatay eşitlik), ödeme gücü fazla olanların daha fazla vergi ödemelerini (di-

key eşitlik) gerektirmektedir. Ancak farklı gelir düzeyine sahip bireylerin ödeyecekleri vergi miktarlarının ne kadar farklılaşması gerektiği, çözümü güç bir sorundur.

Bununla beraber, artan marjinal oranlara sahip artan oranlı vergi tarifesini uygulayan ülkelerde, artan oranlılığın olumsuz etkisini giderecek bir çok vergi ayrıcalıklarının da sisteme dahil edildiği görülmektedir. Bunun sonucu olarak da nominal ve fiili artan oranlılık arasında büyük bir farklılık ortaya çıkmaktadır. Aradaki fark, sadece yasadışı vergi kaçırmalardan kaynaklanmamakta, aynı zamanda vergi kanunlarındaki özel hükümlerin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Özel hükümlerin, vergi yasalarındaki boşlukların ve vergi matrahını erozyona uğratacak ayrıcalıkların varlığı, sadece matrahı daraltmakla kalmayıp, vergi hasılatını da azaltmaktadır. Bunun yanında yasaların izin verdiği kişisel muafiyetler ve oran indirimlerinin artan oranlılığı azaltması, keyfi ve eşitsiz bir durumun ortaya çıkmasına sebep olmaktadır (Musgrave 1986:178). Gerçekten de gelir vergisi kişisel durumlarına göre farklı bireylere farklı şekillerde uygulandığından (bekar-evli farklı şekillerde vergilendirilirken, çocuk sayısı, yaş, ipotek vb. özel indirimlerle bu farklılık artmakta), gerçek dünyada bir gelir biriminin gelir vergisi borcu, sadece gelire değil aynı zamanda sonucu önemli ölçüde etkileyecek gelirin bileşenlerine de bağlı olmaktadır (Lambert 1993:221). Oysa artan oranlılık, sadece aynı türdeki gelir birimlerine uygu-

landığında anlamlı bir özelliğe sahip olabilecektir.

Günümüzde küreselleşmeyle ivme kazanan uluslararası rekabet, ülkeleri piyasa alanının genişletilmesi ve daha rekabetçi ortamlar hazırlamak için devletin ekonomideki payının azaltılmasına zorlamaktadır. Rekabeti etkileyen önemli unsurlardan biri olan vergi yükünün azaltılması çabaları ise ülkeleri daha fazla oran düşürmeye sevk etmekte ve böylece artan oranlı tarifeye olan ilgi de azalmaktadır. Bu durum, artan oranlı tarifeyi savunanları da etkilemekte ve onları, tezlerini yeniden formüle etmeye zorlamaktadır. Artık artan oranlı tarifeler, “gelir dağılımında adalet”e dayalı olarak savunulabilmektedir. Yani daha önceleri “kamu harcamalarına herkes ödeme gücü oranında katılmalı” tezi geçerli iken, zaman içinde bu tez değiştirilerek, kamu harcamalarının finansmanının ötesinde “gelir dağılımının adil kılınması” esas alınmaya başlanmıştır. Böylece artan oranlı vergi tarifelerinin savunulması, bilimsel açıdan bir dayanak bulamamakta ve daha ziyade oy mekanizmasıyla çoğunluğun gelir dağılımını belirleyebilme imkanından dolayı politik ölçülerle dayandırılmaktadır (Karakaş-Sonsuzoğlu 1998:9). Yani gelir dağılımı, artık piyasadaki faktör fiyatları ve donanımıyla değil, çoğunluğun siyasi olarak oy sandığı aracılığıyla yapacağı tercihlere göre belirlenecek ve artan oranlı tarife de, bunu sağlamanın bir aracı olarak kullanılabilir.

Artan oranlılığın argümanları “adalet” ilkesi üzerine oturtulduğunda, artan oranlılık bir ölçüte kavuşturulamayacağından ya da vergi sistemi keyfi bir hal alacağından, vergi sisteminin müsadere edici bir şekilde kaynakları devlete aktarmasına yol açabilecektir (Hayek 1960:312). Zaten yeniden dağıtım karşı ileri sürülebilecek en temel argüman, bireylerin kazançları üzerinde tasarruf hakkı bulunduğu ve devletin yeniden dağıtılacak geliri olmadığı için de bölüşüm müdahale etmemesi gerektiğidir. Bu yüzden yeniden dağıtım ancak, bazı gelirlerin müsadere edilmesi ve bunların diğer bireylere tevdi edilmesi suretiyle gerçekleştirilebilecektir. Bu görüşün modern ifadesini yapan Nozick`e göre gelirin sadece elde edilmiş süreçlerinin adil olup olmadığı konusunda karar verilebilir. Eğer gelirler adil bir süreçte elde edilirse, sonuçtaki gelir dağılımının adaletinden şüphe edilmemelidir (Slemrod 1998:12).

Devlet, hiçbir zaman bireyleri ekonomik faaliyetlerinden ötürü ne cezalandırmalı, ne de mükafatlandırmalıdır. Yani devlet, gelirlerin veya servetin bu şekilde bireylerden zorla alınması yerine monopol ya da negatif dışsallık gibi yollarla, anti-sosyal şekilde, gelir veya servet birikimini önlemelidir (Gawer-Hansen 1947:40). Ayrıca artan oranlı vergilemenin, vergi yükünü temelde zenginlere yüklediğinin bir illüzyon olduğu ve bu illüzyonun etkisi altında geniş halk kitlelerine çok daha fazla vergi yükünü kabul ettirmenin mümkün olduğu söylenebilir.

Bu bakımdan zenginleri daha fazla vergilemeye dayalı stratejilerin, beklenen bölüşüm sonuçlarını vermeyeceğini belirtmek de mümkündür (Slemrod 1998:7).

Dolayısıyla bu argümanlardan hiçbiri, artan oranlı vergi tarifelerini adil kılmaya yetmemektedir (Gawer-Hansen 1947:409). Bu durumda artan oranlılık sadece mali fonksiyonu ve buna bağlı olarak yeniden dağıtım fonksiyonundan dolayı savunulabilir duruma gelmiştir. Zaten verginin mali güçle orantılı olması ilkesine itirazlar da çoğunlukla onun artan oranlılık ve yeniden dağıtım ilkelerinden oluşan tarihi karakterine karşıdır (Lang 1998:8). Ancak artan oranlı vergilemenin dağılım amaçlarını da yerine getiremediği iddia edilmektedir. Bunun sebebini araştıran Karakaş (1994:93)`a göre, artan oranlı tarifelerde yükseklik farklarının artması ve marjinal vergi oranlarının yüksekliği, vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir. Bu olumsuzluğu önlemenin temel koşulu da ortanca seçmenin gelir vergisi mükellefi olması zorunluluğudur.

I.2. Vergi Tarifesinin Artan Oranlılığı Sorunu

Vergiye tahsil edebilmek için, subjektif vergi mükellefiyetinin belirlenmesinden sonra vergi borcunun tutarını belirlemek gerekmektedir. Bu vergisel yükün tutarı, vergi tarifeleri aracılığıyla hesaplanabilir. Vergi tarifeleri, ortalama vergi oranının seyrine göre düz oranlı ya da artan oranlı olabilmektedir. Artan oranlılık, ortalama ve

marjinal vergi oranları arasındaki farkın artmasıyla yakından ilgilidir. Ortalama vergi oranı ya da vergi yükü, vergi ödemelerinin gelire oranı; marjinal oran ise vergi ödemelerindeki artışın gelirdeki artışa oranıdır (Kay-King 1990:12).

Ortalama vergi oranlarındaki yükselme, matrahtaki büyümeye kıyasla eşit, daha az veya daha fazla olabilmektedir. Bu durum, sırasıyla sabit, azalan ve artan oranlı yapıyı ortaya çıkarmaktadır.

Dolayısıyla bir vergi sisteminin artan oranlı yapılmasının iki yolu olduğu bilinmektedir. Bunlardan ilki, daha yüksek marjinal oranların benimsenmesi iken, diğeri vergi eşliğinin (tax threshold) genişletilerek tüm gelirlere düz bir oranın uygulanmasıdır. Bu durumda doğrusal vergi tarifesi ile dik artan oranlılık arasında bir uyumsuzluk söz konusu olmayacak ve her iki yöntemle de benzer sonuçlara ulaşılabilecektir. Artan oranlı tarife tiplerinin incelenmesinden anlaşılmaktadır ki, düz oranlı tarife ile gizli artan oranlı tarife arasında esasta bir fark yoktur. Bu durumda artan oranlılığa yapılan eleştirilerin, aslında dik marjinal oranlardan oluşan tarifenin artan oranlılığına yöneltildiği açıktır.

Artan oranlılık üzerine yapılan çalışmalarda ortaya çıkan ilginç bir sonuç, genellikle mükelleflerin bu kavramı yeterince kavrayamadıkları şeklindedir. Blum-Kalven'in yaptıkları bir araştırmada, nispi olarak çok küçük bir elit kesim hariç, artan marjinal oranlara sahip olan artan oranlı

vergilemenin yeterince kavranmadığı ortaya çıkmıştır (Lambert, 1993:221). Gerçekten de artan oranlı vergileme kavramının, tıpkı fizikteki hız ile ivme kavramları arasındaki farka benzer şekilde kavranması oldukça zordur. Bu bakımdan marjinal oranı sabit olan bir vergi tarifesinin de belli düzeydeki bir gelire vergi istisnası tanınması durumunda artan oranlı hale gelebileceğinin geniş kesimlere anlatılmasında yarar vardır. Ayrıca bu şekildeki bir düz oranlı tarifenin, gelir dağılımındaki eşitsizliklerin azaltılmasında olumlu etki yaratarak, müşevvikleri en az kıran ve ekonomik büyümeyi hızlandıran niteliklerinin ön plana çıkartılarak piyasayla uyumlu bir sistem olduğunun vurgulanması gerekmektedir (Karayılmazlar, 2004:102).

II. ARTAN ORANLI VERGİ TARİFESİNİN YARATTIĞI EKONOMİK SORUNLAR

Vergi toplamak, devletin varlığını finanse etmek ve sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli olmakla birlikte artan marjinal oranlara sahip artan oranlı tarifeler, bireylerin çalışma, tasarruf ve yatırım güdülerini değiştirerek ekonomik faaliyetleri etkilemektedir (Kliesen 1996:5). Diğer bir deyişle piyasa ekonomisinin işleminde müşevviklerin büyük rolü vardır ve yüksek marjinal oranlar bu müşevvikleri kırarlar. Bu sebeple üretim faktörlerinin üretime sokulması karşılığında elde edilecek ödül ve cezalar yani müşevvikler üzerinde vergilerin etkileri olabildiğince sınırlı olmalıdır.

II.1. Refah Üzerindeki Etkileri

Kamu maliyesinde kullanılan üç temel refah kavramı, eşitlik, etkinlik ve basitliktir. Vergilemenin etkileri analiz edilirken, vergi yükünü kimlerin taşıyacağı (eşitlik) ve vergilemenin bireysel kararlarda sebep olacağı çarpıklıkların (etkinlik) analiz edilmesi gerekmektedir. Vergiler, özellikle ekonomik etkinliği olumsuz etkilediklerinde, bireylerin ödemeleri gereken vergiler ve fiilen taşıdıkları yük arasında bir fark oluştururlar (Auerbach 1993:525). Vergilerin ekonomik kararlara müdahale etmesi ve seçim kararlarını çarpıtmasıyla ortaya çıkan bu yük, vergi idaresi açısından değil ama bireyler açısından ağır bir maliyet unsurudur. Etkin bir vergi tarifesi, aşırı yük (excess burden), refah kaybı (deadweight loss) veya etkinlik maliyeti (efficiency cost) gibi çeşitli şekillerde adlandırılan bu yükü minimize etmelidir.

Yüksek marjinal oranların bireylerin ekonomik faaliyetleri üzerindeki olumsuz etkilerini kabul etmemek, aslında fiyatla miktar arasında ters yönlü bir ilişki olduğunu ifade eden “talep kanunu”nu reddetmekle eşdeğerdir. Çünkü yüksek marjinal oranlar, vergi sonrası getiriyi azaltmaktadır. Vergileme, bireysel davranışlarda herhangi bir değişmeye sebep olmuyorsa, aşırı yük ve ekonomik etkinsizlik söz konusu olmayacaktır (Auerbach 1993:525). Bu açıdan etkin bir vergi sistemi, aşırı yükü minimize eden bir yapıda olmalı ve genellikle davranışları en az düzeyde değiştirmelidir. Vergiler, kamu

hizmetlerinin finansmanında kullanıldığına göre üretilen mal ve hizmetlerin toplam sosyal yararı, toplanan vergi gelirlerinin değerine eşit olarak kalmamalı, yaratılan aşırı yükü de karşılamalıdır (Turhan 1998:236). Ancak uygulamada artan marjinal oranlara dayalı tarifeler geçerli olduğundan, ekonomik faaliyetleri caydırıcı etkileri nedeniyle aşırı yük ve refah kaybı da söz konusu olacaktır.

II.2. Emek Arzı Üzerindeki Etkileri

Bireyler temel olarak, çalışarak harcadıkları zamanın karşılığında elde edecekleri vergiden sonraki net gelir üzerinde yoğunlaşmaktadırlar. Bireylerin fayda veya refah maksimizasyonu, ya harcanabilir gelirleri sabit kalmak kaydıyla daha az çalışmaları ya da artan çalışma süreleri karşılığında daha fazla vergi sonrası gelir elde etme yoluyla sağlanabilir (Bosworth-Burtless 1992:7). Bu nedenle, emeğin üretime katılması karşılığı olan ücreti hedef alan bir verginin çalışma isteği üzerindeki etkisi, emek sahibinin çalışma ve dinlenme arasında tercih yapması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Burada birey, birbiriyle çelişen iki etkinin baskısını hissedecektir. Bir yanda vergi nedeniyle kaybedilen geliri telafi etmek için daha fazla çalışma (gelir etkisi (income effect)), diğer yanda çalışmanın getirisi azalacağı için dinlenmeyi tercih etme eğilimi (ikame etkisi (substitution effect)) (Musgrave 1989:299). Gelir etkisiyle birey, amaçladığı yaşam standardına ulaşabilmek veya en azından mevcut standartlarını koruyabilmek için da-

ha fazla çalışma ve daha az dinlenme lehinde bir baskı hissedebilir (Kay-King 1990:26). Ancak burada bireyin çalışma ile dinlenme arasında tercih yapabilme olanağının mevcut olduğu kabul edilmektedir (Turhan 1998:329). Reel gelirdeki azalıştan kaynaklandığı için gelir etkisi olarak adlandırılan bu etki, ortalama vergi oranının bir fonksiyonudur (Kay-King 1990:16).

Verginin yarattığı ve gelir etkisine karşı yönde işleyen ikame etkisi ise marjinal vergi oranlarının bir fonksiyonudur. Bu etkinin ortaya çıkması durumunda birey, dinlence den vazgeçmenin ödülü azalacağından, daha az çalışma eğiliminde olacaktır. Teknik olarak ikame etkisi, fiyat etkisi olarak da adlandırılmaktadır. Çünkü iktisatçılar ücreti, emeğin veya dinlencenin fiyatı olarak görmeleri yanında, bireyin geliriyle satın alabileceği mal ve hizmetlerle ikame edebileceği bir ölçü olarak da değerlendirmektedirler (Goode 1976:70).

Sonuç olarak, gelir vergisinin birey üzerindeki net etkisi, gelir ve ikame etkilerinden daha güçlü olanına bağlı olarak değişecektir. Yani ortalama vergi oranlarının çalışma gayretini artırma etkisi ile marjinal vergi oranlarının bu gayreti azaltma etkilerinin toplamı, sonucu belirleyecektir. Artan oranlı gelir vergisinin refaha ilişkin sonuçları değerlendirilirken, ikame etkisinin önemi ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan artan oranlı verginin çalışmayı cezalandırıcı bir özellik arzettiğini belirtmek de mümkündür.

Bununla birlikte artan oranlı vergilemenin, çalışma isteği üzerinde yaptığı olumsuz etki, artan oranlılık derecesine bağlı olarak değişecektir. Artan oranlılık ne kadar kuvvetli olursa, emek arzı da aynı ölçüde azalacaktır (Musgrave 1989:299). Bundan dolayı iktisatçılar marjinal oranlardaki bir indirimin ekonomik çarpıklıkları ve refah kaybını azaltmakla birlikte emek arzı üzerinde de olumlu etki yaratacağını kabul ederler. Çünkü marjinal gelir vergisi oranlarındaki bir indirim, bireyin dinlenceye ayıracağı zamanının fiyatını artıracaktır (Bosworth-Burtless 1992:7).

II.3. Tasarruflar Üzerindeki Etkisi

Tasarruflar, ertelenmiş tüketim olarak bilinir ve gelirin, gelir dağılımındaki eşitsizliğin, sermaye stoğunun, faiz oranının ve vergi sisteminin artan oranlılığının bir fonksiyonudur (Akalin 2001:239). Bu bakımdan gelirdeki artışlar, faiz oranındaki yükselişler, vergi sisteminin artan oranlılığındaki azalışlar ile tasarrufların matrahtan düşülmesine izin veren bir vergi sistemi tasarruf hacminin artmasına yol açarken; tersi durum tasarrufların azalmasına yol açacaktır.

Tasarruflarla gelir arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu dikkate alındığında, artan oranlı vergilerin bireysel tasarruflar pahasına ödeneceğini belirtmek mümkündür. Bu nedenle, vergi sistemlerinin en önemli ayaklarından birini oluşturan artan oranlı tarifelere yöneltilen en önemli eleştiri, bu verginin yüksek marjinal oranlarının, tasar-

ruf eğilimi yüksek üst gelir dilimlerini kapsadığından, özel tasarrufları azaltıcı bir etki yaptığıdır (Karakaş ve Sonsuzoğlu 1998:12).

Tüm vergiler, özellikle artan oranlı tarife-ye sahip olanlar, bir takım ekonomik faaliyetleri çarpıtmakta veya engellemektedir. Burada akla gelen soru ise, kalkınmanın kritik faktörlerinden olan ve pozitif dışsallık üreten tasarrufları ve çalışma isteğini çarpıtırken, neden vergilerin toplum açısından olumsuz yönleri ağır basan tüketim, alkol kullanımı ve çevre kirliliğine sebep olan faaliyetleri engellemediğidir (Summers 1991:289). Bilindiği gibi pozitif dışsallıklar, sübvansiyonların haklı gerekçeleri olarak gösterilir. Bu durumda eğer sübvansiyon edilmesi gereken bir faaliyet varsa, onun da pozitif dışsallıklar üreten tasarruflar olması gerektiği açıktır.

II.4. Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Milli gelirin oluşum sürecinin ilk safhası, üretim faktörlerini üretime sokma kararı yani yatırım kararının alındığı safhadır. Sermaye birikimi süreci olarak da ifade edilen bu safhada üretim faktörleri ancak müteşebbis tarafından üretim sürecine sokulabilirler. Müteşebbisin geliri olan karın, iktisadi gelişme açısından en önemli özelliği, tasarruf edilerek yatırıma dönüştürülme potansiyeli en yüksek gelir türü oluşudur. Müteşebbis, iktisadi hayatıyetine yönelik rekabet tehdidi yüzünden, karının büyük kısmını tüketime değil, üretime harcamak zorundadır (Arşan 1994:27). Dolayısıyla müte-

şebbisin tasarrufları ve yatırımları artan oranlı tarifeye göre iki kez vergilemeye tabi olacağından bu durum sermaye birikimini olumsuz etkileyecektir. Azalan sermaye birikimi ve yatırım düzeyi ise sonuçta ekonomik büyümenin ve yüksek hayat standardına ulaşmanın önünde önemli engeller oluşturacaktır.

Bu bakımdan marjinal oranları yüksek olan bir artan oranlı tarife, yatırımların dağılımını, risk düzeyini olumsuz etkileyerek müteşebbislerin risk alma arzusunu zayıflatmakta ve dolayısıyla getirisi yüksek yatırımların gerçekleşmesini engellemektedir. Çünkü gelir vergisi, yükümlünün yıl içinde elde ettiği safi kazanç ve iratları üzerinden alındığına göre müteşebbisin de hareketlerini etkileyen bir faktör haline gelecektir (Tekin 1978:71). Yani müteşebbisin, yüksek kar elde edeceğini ümit ettiği ya da ölçüğe göre artan getiri durumlarında, riski büyük yatırımlar yapma eğilimi de artacaktır. Eğer vergi sistemi artan oranlı bir tarife yapısına sahipse, artan karlar daha yüksek ortalama ve marjinal oranlara tabi olacak ve devlet de karın daha büyük bir kısmını alacaktır (Turhan 1998:358). Sonuçta yatırımlardan beklenen getiri düzeyi düşeceğinden müteşebbislerin yatırım yapma ve risk üstlenme eğilimi de azalacaktır. Bu noktada, artan oranlı vergilerin, hem yüksek düzeyde tasarruf sağlayan hem de ekonomik büyüme açısından hayati öneme sahip yatırımları gerçekleştiren müteşebbisleri cezalandırıcı bir etki yarattığını belirtmek yanlış olmayacaktır.

II.5. Artan Oranlı Vergi Tarifesi ve Enflasyon

Artan oranlı tarifelerin önemli özelliklerinden biri, GSMH hareketlerini izleyerek otomatik stabilizatör gücüne sahip olmasıdır. Yani enflasyonist dönemlerde gelirlerdeki nominal artışlardan dolayı mükelleflerin sabit reel gelirleri daha yüksek vergi dilimlerine itelenecek (mali sürüklenme) ve daha fazla vergi ödemeleri gerekecektir (Aktan 1994:118). Bireylerin ödedikleri vergilerin, gelirlerinden daha hızlı artması dilim kayması olarak tanımlanmakla beraber, nominal değerlerin vergilenmesinden ötürü bu durum, taksflasyon (taxflation) olarak da adlandırılmaktadır. Bu şekilde ödenen vergilerin enflasyon vergisi (inflation tax) olduğu da iddia edilmektedir (Davies 1986:50). Bundan dolayı enflasyonun, gelir vergisi hasılatını mutlak olarak artırdığı, toplam vergi yükünün milli gelir içindeki nispi payını ve dolayısıyla devletin kontrolünde olan kaynakları artırdığı iddia edilmektedir. Ekonomideki kaynakların daha fazlasına hükmetmek her iktidarın arzuladığı bir olay olduğundan, hükümetler emisyon artışına gitmek suretiyle de mali sürüklenmeyi bir “enflasyon vergisi” gibi kullanarak, yasama işlemi olmaksızın vergi gelirlerini artırabilmektedirler (Brownlee 1996:106).

Buna ilaveten stopaja tabi mükellefler, vergilerini peşin öderlerken, beyannameli mükellefler için bir “peşin ödeme” söz konusu değilse, bunlar vergilerini ertesi yıl

ödeyeceklerinden reel vergi yükleri, enflasyon oranında azalmış olacaktır. Bu da vergi adaletini zedeleyecektir.

Artan oranlı vergi tarifesi, toplam talebin azaldığı resesyon dönemlerinde, ücret ve maaş gelirleri olanlardan daha fazla miktarlarda vergi almaya devam edecektir. Bu durumda vergi yükü, üst gelir dilimlerinden alt gelir dilimlerine doğru kayacaktır. Ekonomi resesyondan çıkarken artan oranlı tarifinin rolünden kaynaklanan başka bir sorunla karşılaşılacaktır. Gelirler artmaya başladığı zaman, vergi borcu gelirden daha hızlı artacaktır. Bu artış tüketim, tasarruf ve yatırıma ilişkin vergilerin caydırıcı etkileri yoluyla toplam talep artışının doğal seyrini frenleyecektir. Yani artan oranlı tarife, en kritik dönemde piyasadaki ekonomik canlanmayı köstekleyerek etkinsizlik yaratacaktır.

Enflasyonist dönemde artan oranlı vergiler devlet lehine kaynakların yeniden dağılımına yol açarak, özellikle sabit gelirli başta olmak üzere, reel gelirlerin azalmasına ve sonuçta da toplumda refah kaybına sebep olmaktadır.

II.6. Ekonomik Kalkınma Üzerine Etkisi

Keynesyen İktisat anlayışının sonucu olarak, tam istihdam ve istikrarlı büyüme amacına ulaşmak için kullanılan artan oranlı tarifinin fonksiyonlarından biri de KİT`lerin finansmanıydı. Ancak bu şekilde ekonomi yönetiminin, piyasadaki devletin eline geç-

mesi, kalkınmanın başlangıcındaki ülkeler açısından istenmeyen sonuçların doğmasına yol açmıştır. Nitekim bu yolu seçen ülkeler, kalkınmayı piyasaya bırakan ülkelere oranla daha geri kalmışlardır. Daha doğru bir ifadeyle, sermaye birikiminin yeterince oluşmadığı ve kalkınmanın başlangıç dönemlerinde gelir dağılımı kaygısıyla, artan oranlı vergilemeyi kullanan ülkeler için bunun bedeli kalkınmanın gecikmesi olmuştur. Çünkü gelir eşitliğinin sağlanması amacıyla vergi yükünün üst gelir gruplarına doğru kaydırılması toplam tasarrufları azaltmış, bu da sermaye birikiminin gecikmesine ve kalkınmanın ertelenmesine yol açmıştır.

Dolayısıyla kalkınmakta olan ülkelerin, başlangıç dönemlerinde gelir eşitsizliklerine katlanarak kalkınmaya öncelik vermesi ve bunun için de piyasaya uyumlu vergi sistemi benimsemelerinin en doğru yaklaşım olacağını belirtmek mümkündür. Çünkü gelir dağılımının eşitsiz olması, toplumun toplam refahının artırılması için güçlü bir müşevvik sağlayacaktır (Kornai 1990:23). Sadece sosyalist toplumlarda insanlar farklı olmak istemeyeceklerinden, gelir eşitliğini sağlamaya yönelik artan oranlı vergilemeden yana tavır takılmaları doğaldır. Ancak piyasa ekonomisiyle kalkınma, insanların farklılaşmayı kabul edebilmelerine bağlıdır.

Düz oranlı vergi sistemi çalışmayı, tasarrufu ve yatırım yapmayı destekleyerek bü-

yümeyi ve kişi başına düşen gelirin artmasını sağlamakta ve dolayısıyla da ekonomik kalkınmayı teşvik etmektedir. Bu sistem bir taraftan marjinal vergi oranlarını düşürerek çalışmayı cesaretlendirmekte, risk almayı ve girişimciliği özendirilmekte, diğer taraftan ise vergilendirme politikasını değiştirerek tasarrufların artmasını ve sermaye birikimini teşvik etmektedir. Sermayenin daha az vergilendirilmesi ise yatırımların etkinliğinin artmasını, teknolojinin gelişmesini özendirilmektedir.

Düz oranlı vergileme kapsamında kişiler, işletme büyüklükleri, sektörler ve yatırım çeşitleri arasında ayırım yapılmadığı ve tüm vergi mükelleflerine düz ve düşük oranlı vergi uygulandığı için ekonomik açıdan tamamen tarafsız bir vergi olarak nitelendirilebilir. Bu sistem, tasarruf ve yatırımlar ile tüketim arasında bir ayırım yapmayarak ve kişilerin ekonomik ve mali kararlarını özgürce vermelerine olanak sağlayarak, vergilemede tarafsızlık ilkesini kolaylıkla gerçekleştirmektedir.

Yatırıma yönelik tasarrufları vergi dışı bırakması nedeniyle düz oranlı vergiler, sermaye birikimi, verimliliğin artması ve ekonomik kalkınma açısından önem taşımaktadır. Ancak mevcut vergi sistemindeki farklı oranlamalar, çifte vergilendirme ve ayrıcalıklar mükelleflerin üretim, tüketim, yatırım v.b. kararlarını önemli derecede ve olumsuz etkilemektedir.

II.7. Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Etkisi

Marjinal vergi oranları, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı için bir müşevvik göstergesi olarak kabul edilebilir. Yüksek marjinal vergi oranlarına ekonomik aktörlerin göstereceği tepkinin kayıt dışına çıkmak şeklinde olması şaşırtıcı olmamalıdır (Lindbeck 1990:64). Bu bakımdan vergi sisteminin piyasayla uyumlu olması hayati öneme sahiptir. Dolayısıyla kayıt dışı ekonominin en önemli nedenlerinden birinin, devletin özel mülkiyete ve ekonomik faaliyetlere getirdiği sınırlamalar olduğunu belirtmek mümkündür. Devletin bu tür sınırlamalarla ve vergi sistemiyle ekonomiye aşırı müdahalesi, nispi fiyat çarpıklıklarına neden olarak piyasa mekanizmasının işlemesine engel olmaktadır. Oysa haksız rekabete yol açması nedeniyle adaletsizliğe yol açan kayıt dışı ekonomiyi daraltabilmenin yolu, marjinal vergi oranlarının indirilmesi suretiyle artan oranlılığın yumuşatılmasıdır. Böylece vergi kanunlarına itaat artacak ve dolayısıyla da vergi kaçakçılığı azalacağından vergi gelirleri yükselecektir. Aynı zamanda, mevcut vergi sisteminin sağladığı vergi barınaklarının avantajları da ortadan kalkacağından ülke kaynaklarının etkin dağılımına ve kullanımına da katkıda bulunacaktır.

Neoklasikler, vergi oranlarının ekonomiyi kontrol etmede önemli bir faktör olduğu görüşündedirler. Vergi oranları, emek arzı, tasarruf ve yatırım miktarını ve dolayısıyla

da verimliliği, üretimi ve GSMH'yı etkilemektedir (Davies 1986:58). Arz-yanlı iktisat yaklaşımının taraftarları da vergi oranlarındaki değişmelerin üretim faktörlerinin kullanımını etkileyeceğini iddia etmektedirler. Bu görüşü savunanlara göre toplam arzın ya da üretimin büyüklüğü, büyük ölçüde girdilerle belirlenmektedir. Dolayısıyla vergi oranlarının indirilerek üretim faktörlerinin üretim sürecine katılımlarının artırılması, bir taraftan kayıt dışına çıkışı azaltarak kalkınmaya ivme kazandıracak, diğer taraftan da Laffer'in ifade ettiği gibi, devlet açısından vergi hasılatını artıracaktır. Ancak Laffer (2004)'e göre uygulanmakta olan artan oranlı vergi sistemi çalışmayı, yatırımı ve üretimi engellemektedir. Çünkü vergi oranları, maksimum hasılatı sağlayacak olan optimal vergi oranından yüksektir.

II.8. Yabancı Sermaye Üzerine Etkisi

Günümüz dünyasında artan oranlı vergi sisteminin karşısında yer alan en önemli argüman, yabancı sermaye yatırımlarını çekme konusunda ülkelerin cazibelerini ortadan kaldırmasıdır. Küresel dünyada sermaye ve yatırımlar, sınırlar arasında eskiye kıyasla daha hızlı bir şekilde hareket etmektedir. Mevcut yatırımları tutmak ve yeni sermaye girişlerini teşvik etmek konusunda ülkelerin rekabet edebilirlik düzeylerini koruyabilmeleri yine vergi oranlarındaki yumuşamaya bağlı olacaktır.

Çağımızda üretimin büyük bir kısmı çok uluslu şirketler tarafından sağlanmaktadır.

Üretim sürecinde, dünyanın değişik bölgelerinden gelen hammadde, sermaye, işgücü ve enerjinin bir araya toplanması, üretime evrensel bir boyut kazandırmaktadır. Ekonominin bu evrenselleşme olgusu, vergilendirme alanında da çok önemli sonuçlar doğurmaktadır. Günümüz dünyası, ülkelerin vergi özerkliklerinin birbirleriyle çatıştığı bir görünüm arz etmektedir. Bu durum, vergi politikaları ve yasaları arasında zorunlu olarak farklılıklar meydana getirmekte ve böylece vergilendirmelerin çatışmasından uluslararası vergi sorunları doğmaktadır (Arıcan, 1987:19).

Vergilemede uluslararası rekabete dayanıklılık ilkesi gereği, vergi sistemleri sermaye, emek ve bir bütün olarak ekonomik faaliyetleri caydırıcı olmaktan uzaklaşmalı, tam tersine teşvik edici olmalıdır. İki ülke arasında gerçekleşen hareketlerden iki defa vergi alınması, uluslararası sermaye akışını engelleyici rol oynamaktadır. Son yıllarda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla sermaye hareketlerinin önündeki vergi kaynaklı engeller kaldırılmaya çalışılmakla beraber, daha çok sermaye çekmek isteyen ya da finans merkezi olmak isteyen bazı ülkeler, düşük oranlarda ya da hiç vergi alma gibi bir yola da başvurabilmektedirler (Bermuda, Cayman Adaları, Hong Kong, İrlanda, Panama, İsviçre, Malta, Lüksemburg...) (Coşkun, 1997:27-41). Dolayısıyla vergilendirme konusunun küresel çerçevede dikkate alınarak yeniden düzenlenmesinin sermaye girişini hızlandırmak açısından

önemi oldukça büyüktür.

III. DÜZ ORANLI VERGİ SİSTEMİNİN UYGULAMADAKİ BAŞARILARI

Yakın geçmişte vergi reformu hareketlerindeki en belirgin trend Doğu Avrupa'daki düz oranlı vergi sisteminin yaygınlaşması olmuştur. Estonya 1994'te düz oranlı vergi sistemine geçiş yapan ilk ülke olmuş ve onu 1995'te Letonya ve Litvanya izlemiştir. Beş yıl sonra ise Rusya, bugüne kadar düz oranlı vergileme sistemine geçen en büyük ekonomi olma özelliğini kazanmıştır. Sırbistan 2003'te, Ukrayna ve Slovakya 2004'te, Gürcistan ve Romanya 2005'te ve Polonya 2006'da vergi reformu hareketlerine katılmış ve böylece on Avrupa ülkesi ve beş Avrupa Birliği'ne üye ülke düz oranlı vergi sistemi uygulamasına başlamışlardır. Diğer sekiz Avrupa ülkesinde ise düz oranlı sisteme geçiş için ciddi çalışmalar yapılmaktadır. Bunlar arasında beş eski Avrupa Birliği ülkesi olan Almanya, Hollanda, Avusturya, İspanya, Finlandiya ve iki yeni üye ülke olan Çek Cumhuriyeti ve Macaristan ile aday ülke Bulgaristan yer almaktadır. Çin'de de düz oranlı vergi sistemine geçiş konusunda çalışmalar başlatılmış bulunmaktadır.

1994 yılında Estonya, Avrupa'da bir ilki gerçekleştirerek gelir ve kurumlar vergisinde düz oran uygulamasına geçişte liderlik yapmıştır. Bu uygulamaya göre, tüm gelirler hiçbir farklılık ve kesinti olmaksızın %26 oranında vergilemeye tabi tutulmuştur

(Tablo 1). Estonya, 1997 yılından itibaren Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYİH)'sında yıllık yaklaşık % 6 oranında bir büyüme sağlamış ve 2005'te Yabancı Doğrudan Yatırımlar GSYİH'nın % 12'sine ulaşmıştır. Korkulduğu üzere, zenginlerden daha fazla vergi alınması uygulamasının ortadan kaldırılması ülkenin vergi tabanını olumsuz etkilememiştir. 1993 yılında GSYİH'nın %39,4'ünü oluşturan kamu gelirleri 2002'de GSYİH'nın %39,6'sı oranında gerçekleşmiştir. Kamu gelirlerinde sağlanan artış nedeniyle Estonya, %26 olan vergi oranlarını her yıl yüzde 2 oranında azaltarak 2007 yılında %20'ye düşürmeyi ve böylece vergi oranlarındaki düşüşle, yabancı sermaye yatırımları açısından da rekabet gücünü korumayı hedeflemektedir (Hadler, Moloi, Wallace, 2006: 22).

Estonya'dan bir yıl sonra vergi sistemini değiştiren Litvanya da ekonomik büyüme konusunda cesaret verici gelişmeler yaşamıştır. Yüksek enflasyon ve bütçe açıklarıyla karakterize olan bu eski Sovyet ekonomisi, düz oranlı vergi uygulamasının ardından kişi başına GSYİH'da düşüşler yaşamaya başlamış, ancak 2002'de %6.8'le Baltık bölgesindeki en yüksek GSYİH artışını gerçekleştirmeyi başarmıştır. GSYİH artış oranı 2003'te %9.8 ve 2004'te de %6.7 olmuştur (Hadler, Moloi, Wallace, 2006:22).

Letonya'da 1997'den itibaren GSYİH, yıllık ortalama %11 (enflasyon-düzeltilmesi ile yıllık % 6) ve kamu gelirleri ise yıllık %13 civarında artış göstermiştir (Kool,

2005:3). İşsizlik önemli ölçüde azalırken ücretlerdeki büyüme oranı değişmemiştir.

Birçoğu AB üyesi olan Doğu Avrupa ülkelerini vergi oranlarını azaltarak düzleştir-meye iten en önemli unsur şüphesiz ki, mobilitesi yüksek üretim faktörlerini (özellikle sermayeyi) ülkelere çekmek suretiyle kalkınma hızlarını artırma arzudur. Ancak bu gelişmelerin, AB içerisinde vergi rekabeti ve bunun yaratacağı olumsuzluklara ilişkin yeni tartışmalar yarattığı ve dolayısıyla vergi uyumlaştırması ve vergi rekabeti alternatifleri arasında yeni bir stratejinin belirlenmeye çalışıldığı gözlenmektedir (<http://www.euroframe.org/fileadmin/userupload/euroframe/efn/autumn2005/appendix2.pdf>). AB üyesi bazı ülkelerin liberal olması onlar açısından emek, mal, hizmet ve sermayenin serbestçe dolaşım özgürlüğünü ön plana çıkarmakta, hareketliliği son derece yüksek olan finansal sermaye, çok uluslu şirket yatırımları, servet sahibi insanları ve nitelikli işgücünü ülkelere çekmek isteyen ülkelerin vergilerde yaptıkları indirimler haklı ve etkinlik anlamında gerekli bulunmakta iken; diğer bazılarının sosyal demokrat olmaları ve sosyal politikaları ön plana çıkarmak istemelerinden dolayı, hareket kabiliyeti yüksek olan faktörlerin vergilene mememesinin, ülkeleri hareketsiz faktörleri vergilendirmeye ittiğine ve bunun da eşitliklere yol açtığına, dolayısıyla bu tür eğilimlerin yasaklanması gerekliliğine vurgu yapmaktadırlar.

Tablo 1: AB Üyesi ve Aday Ülkelerdeki Vergi Oranları (2008)

Ülkeler	Gelir Vergisi			Katma Değer Vergisi (%)
	Kurumlar Vergisi (%)	Kişisel Gelir Vergisi (%)	Kişisel Gelir Vergisinin Dilim Sayısı	
Avusturya	25	21-50	4	20
Belçika	33,99	25-50	6	21
Bulgaristan	10	10	1	20
Kıbrıs Rum Kes.	10	0-30	4	15
Çek Cumhuriyeti	21	15	1	19
Danimarka	24	38-59	--	25
Estonya	22	22	1	18
Finlandiya	26	0-31,5	5	22
Fransa	33,33	10-48,09	--	19,6
Almanya	30-33	0-45	4	19
Yunanistan	22/25	0-40	4	19
Macaristan	16	18-36	2	20
İrlanda	12,5	20-41	2	21
İtalya	31,4	23-43	5	20
Letonya	15	25	1	18
Litvanya	15	15/24	2	18
Lüksemburg	29,63	6-38,95	--	15
Malta	35	0-35	4	18
Hollanda	20-25,5	0-52	4	19
Yeni Zelanda	33	0-39	--	12,5
Norveç	28	28-51,3	--	25
Polonya	19	0-40	3	22
Portekiz	26,5	10,5-42	7	21
Romanya	16	16	1	19
Sırbistan	10	10/14	2	18
Slovakya	19	19	1	19
Slovenya	22	16-41	3	20
İspanya	32,5	15-45	--	16
İsveç	28	0-56	--	25
İngiltere	30	0-40	3	10
Ukrayna	25	15	1	20
TÜRKİYE	20	15-35	4	18

Kaynak: <http://www.worldwide-tax.com/>Erişim:17-05-2008.

Ancak küreselleşmenin bir sonucu olarak hareketliliği artan nitelikli emeği ve sermayeyi çekmek isteyen ülkelerin, bu faktörler üzerindeki gelir vergisi ve kurumlar vergisinin üst marjinal oranlarında ve ortalama

oranlarında indirimlere gitme yönünde bir baskı hissettiklerini vurgulamak gerekmektedir (Carey 2003:8).

2001 yılında uygulamaya geçen Rusya ise ilk yılında vergi gelirlerinde %26'ya varan

Tablo 2: Düz Oranlı Vergi Uygulayan Ülkelerde Temel Ekonomik Göstergeler - Uygulama Öncesi ve Sonrası

Ülke	Başlangıç Yılı	Başlangıç yılı oranı %	2008 itibariyle oran %	GSYİH artışı Yıllık %		Doğrudan yabancı yatırım (milyon \$)	
				Önceki 3 yıllık ortalama	Sonraki 1. yıl 2. yıl	Önceki 3 yıllık ortalama	Sonraki 1. yıl 2. yıl
Estonya	1994	26	20	-11.7	-1.6 4.5	118	214 202
Litvanya	1995	33	24	-14.4	-9.8 3.3	30	31 73
Letonya	1995	25	25	-11.6	-0.9 3.8	96	180 382
Rusya	2001	13	13	10	5.1 4.7	2.929	2.469 3.461
Sırbistan	2003	14	14	4.0	3.0	222	1..360
Ukrayna	2004	13	13	7.9		970	
Slovakya	2004	19	19	4.9	5.75	2.093	1.707
Gürcistan	2005	12	12	7.1	6.2	205	
Romanya	2005	16	16	5.8	4.1	1.494	
Polonya	2006	15	15	2.1		4.123	

Kaynak: www.atr.org “Flat Tax Revolution Countries in Eastern Europe” 4 Aralık 2006.

Hadler, Moloi, Wallace. “Flat or Flattened? A Review of International Trends in Tax Simplification and Reform, USAID, Haziran 2006.

bir artış yaşamış ve 2004 yılında da bu oran iki katına çıkmıştır (Hadler, Moloi, Wallace, 2006:22). Bunun sebebi ise büyük ölçüde düz oranlı vergi sisteminin faydalarından biri olan güven artışına bağlanmaktadır. Ivanova, Keen, Klemm (2005)'in araştırmasına göre düz oranlı vergi uygulamasına geçilmeden bir yıl önce en yüksek vergi dilimindeki Rus vatandaşları gelirlerinin

sadece %52'sini vergi idaresine bildirirken, 2001 yılında %13'lük düz orana geçilmesiyle birlikte vergi idaresine bildirilen gelirlerin oranı %68'e yükselmiştir. Bu durum elbette düz oranlı vergi tarifesinin, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırıcı özelliğinin bir sonucudur. Rusya'da 2003 yılına kadar reel GSYİH artışı ortalama %5.5 civarında gerçekleşirken; 2005'te bu

oran %6.4 olmuştur (Hadler, Moloi, Wallace, 2006:23). Bununla beraber Rusya'nın büyük bir "gölge ekonomisi" olması nedeniyle GSYİH istatistiklerindeki gelişmelerin yanıltıcı olabileceğini de eklemek gerekmektedir.

Diğer ülkeler açısından bir yorum yapmak için henüz erken olmakla beraber, düz vergileme sistemini uygulayan ülkelerin kamu gelirlerinin, yabancı sermaye yatırımlarının ve GSYİH'larının arttığı gözlenmektedir. Bu ekonomik göstergelerin her biri düz oranlı vergi sisteminin önemli getirileridir ve dolayısıyla düz vergileme sistemi ile artan ekonomik refah arasındaki bağlantının gözardı edilemeyeceğini vurgulamaktadır.

Düz ve artan oranlı gelir vergisi tarifelerinin karşılaştırmasının yapıldığı aşağıdaki Tablo 3'ün incelenmesi faydalı olacaktır.

Tablo 3: Düz Oranlı ve Artan Oranlı Gelir Vergilerinin Karşılaştırılması

	DÜZ ORANLI GELİR VERGİSİ	ARTAN ORANLI GELİR VERGİSİ
İktisadi Örgütlenme	Ekonomideki kaynakların daha fazlasını özel sektörün kullanımına bırakmasından dolayı piyasaya uyumludur.	Kaynakların daha fazlasını devlete aktardığından devletçilikle uyumludur.
Müşevvikler	Kırılmaz.	Kırılır.
Tasarruflar	Teşvik edilir. Tasarrufların matrahtan düşülmesine izin verilen tüketim tipinde bu teşvik daha da artar.	Artan marjinal oranlar, tasarruflardan ödeneceğinden, tasarruflar azalır.
Yatırım	Yatırımlar teşvik edilir. Ülkeye doğrudan yabancı sermaye girişini artırır.	Tasarruflar cezalandırıldığından ve piyasaya yeni giren firmaların aşırı karlarına izin verilmediğinden yatırımlar azalır. Yabancı sermaye girişini azaltır.
Rekabet	Engellenmez. Piyasaya yeni girenlerin aşırı karlarına el konulmaz.	Mevcut firmalar lehine, piyasaya yeni girenlerin aleyhine rekabet engellenir.
Kalkınma	Yatırımların artmasından dolayı kalkınma hızlanır.	Yatırımlar cezalandırıldığından, kalkınma gecikir.
Sosyal Adalet (Dikey Eşitlik)	Yüksek gelirlilerden mutlak miktar olarak daha fazla vergi alınacağından ve asgari geçim indirimi uygulamasından dolayı sosyal adalete uygundur. Bu sistemde, düşük gelirli üzerindeki vergi yükü azaltılarak yük, daha çok orta ve üst gelir gruplarına kaydırılmaktadır.	Gelirin yeniden dağıtımını amacıyla yüksek marjinal oranlara yer vermesine rağmen bölüşüm amaçlarına hizmet etmez. Ortanca seçmenin talep ettiği harcamalar aracılığıyla vergi yükü daha çok düşük gelirliye kaydırılır. Bu bakımdan vergi yükünün daha çok orta ve üst gelir gruplarına yüklendiği sadece bir illüzyondur.
Yatay Eşitlik	Vergi öncesi ve vergi sonrasında bireylerin nispi durumları değiştirilmez.	Bireylerin, vergi öncesi ve sonrasındaki nispi durumları büyük ölçüde değişir.
Kanun Önünde Eşitlik	Kanun önünde eşitlik ilkesi zedelenmez ve herkese eşit muamele edilir. Vergi ödemelerinde yeknesak bir prensip sağlar.	Bireylere farklı davranılarak, kanun önünde eşitlik ya da genellik ilkesi çiğnenir. Adalet ilkesi adına sistem keyfi bir hal alır.
Sosyal Mobilité	Tasarruflar teşvik edilerek sınıflar arası geçişler kolaylaştırılır.	Sosyal mobilité engellenerek, mevcut zenginler potansiyel rakiplerinden korunur.
Ekonomik Özgürlük	Ekonomik özgürlükler geliştirilir.	Kazanç özgürlüğü sınırlandırılır.

IV. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ TARİFESİNDEKİ DEĞİŞİM

Son olarak Türkiye'deki gelir vergisi tarifelerinin gelişimini incelemek gerekmektedir. Aşağıdaki Tablo 4, zaman içindeki tarife yapısını ve değişimini vermektedir.

Gelir vergisinin uygulamaya konulduğu tarihten bu yana tarifedeki değişimi gösteren Tablo 4 incelendiğinde, özellikle 1960-1998 arası dönemde ödeme gücü ilkesinin gereği olarak tarifenin, oldukça yüksek marjinal vergi oranlarına yer verdiği görülmektedir. Bu tarife yapısına rağmen, doğru-

dan vergileme özellikle de gelir vergilerinin yarattığı hasılatın yıllar itibarıyla azalması ve buna bağlı olarak yaratılan hasılatın önemli bir kısmının kaynakta kesinti yoluyla tahsil edilmesi, mükelleflerin yüksek marjinal vergi oranlarından vergi ödemek istememesi ile açıklanabilir. Bu durum, artan oranlı tarifenin bir taraftan mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunu azalttığı, diğer taraftan da gelir dengesizliklerinin düzeltilmesinde artan oranlı tarife yapısının beklenen sonucu yaratamadığı şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 4. Türk Gelir Vergisi Tarifesindeki Değişim (1950-2008)

Yıllar\MVO ¹	1.Dilim	2.Dilim	3.Dilim	4.Dilim	5.Dilim	6.Dilim	7.Dilim	8.Dilim	9.Dilim	10.Dilim
1950-1957	0,15	0,20	0,25	0,30	0,35	0,40	0,45			
1958-1961	0,15	0,20	0,25	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55	0,60
1962	0,10	0,20	0,30	0,40	0,50	0,60	0,70			
1963-1980	0,10	0,15	0,20	0,25	0,35	0,55	0,60	0,65	0,68	
1981	0,40	0,45	0,50	0,60	0,70	0,75	0,66			
1982	0,39	0,44	0,49	0,59	0,69	0,74	0,65			
1983	0,36	0,41	0,49	0,59	0,69	0,74	0,65			
1984	0,30	0,35	0,43	0,53	0,63	0,68	0,60			
1985	0,25	0,30	0,38	0,48	0,58	0,63	0,55			
1986	0,25	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50				
1987-1990	0,25	0,30	0,33	0,40	0,45	0,50				
1991-1993	0,25	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50				
1994-1998	0,25	0,30	0,35	0,40	0,45	0,50	0,55			
1999-2004	0,20	0,25	0,30	0,35	0,40	0,45				
2005	0,15	0,20	0,25	0,30	0,35					
2006-2008	0,15	0,20	0,27	0,35						

Kaynak: Yazarlar tarafından derlenmiştir.

(1) Marjinal Vergi Oranı.

SONUÇ

Piyasa ekonomisi, mükemmel olmamakla birlikte, rakiplerinden üstün olduğu tarihi tecrübeyle tescil edilen bir iktisadi organizasyon tipidir. Piyasanın bu şekilde yeniden gündeme gelişi, vergileme alanındaki gelişmelere de yeni bir yön kazandırmıştır. Vergi sisteminin asli fonksiyonu olan sosyal malların finansmanı ile sınırlı kalması fikri, artık geniş ölçüde kabul edilmektedir. Bu durumda devletin ekonomideki payının azaltılarak küçültülmesine paralel şekilde, vergilerin asli fonksiyonlarının dışındaki yeni işlevlerinin (bölüşüm, istikrar, kalkınmanın finansmanı gibi) de terk edilmesi gerekmektedir. Bu işlevlerin terki, aynı zamanda artan oranlı tarifelerin de yeniden değerlendirilmesi sorununu gündeme getirmiştir.

Artan oranlı vergi tarifesi bir taraftan vergi sisteminin ekonomiye yüklediği etkinlik maliyetini artırırken, diğer taraftan piyasa ekonomisinin işleyişinin önündeki en önemli engellerden biri olmaktadır. Bu doğrultuda artan oranlı tarifeye ilişkin tespitleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

1) Artan oranlı tarife yapısı, piyasa ekonomisinin işleyişini bozmaktadır.

2) Artan oranlı tarifelerin uygulandığı ülkelerde yüksek marjinal oranlar, tasarruflardan ödenmektedir. Artan oranlı vergilemenin bu şekilde vergi yükünü artırması ve vergi yükü ile tasarruflar arasındaki ters

ilişki, tasarrufları olumsuz etkilemektedir. Oysa tasarruflar, kalkınmanın finansmanı açısından gelişmekte olan ülkelerde hayati öneme sahiptir. Kalkınmanın hızlandırılabilmesi için milli gelirin önemli bir payını yatırımlara ayırmak gerekmektedir. Yüksek bir yatırım oranı ise tasarruf hacminin artırılmasına bağlı olduğundan bu durum bir sarmala dönüşmektedir. Yani yüksek vergi yükü ve düşük milli gelir, tasarruf hacminin azalmasına, yatırımların artırılamamasına ve dolayısıyla ekonomik verimliliğin gerçekleştirilememesine ve sonuçta milli gelirin düşük düzeyini korumasına neden olmaktadır. Düşük gelir düzeyindeki iç tasarruf hacmi ise kalkınmanın gereği olan yatırımları finanse edemediğinden bütçe açığı, ekonomik kalkınmanın doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bundan dolayı bütçe açıklarının kontrolünde ve ekonomik kalkınmayı teşvikte vergi yükünün düşürülmesi, yatırımlara uygulanan vergisel ayrıcalıklardan çok daha etkindir. Buna ilaveten zaten düşük olan tasarrufların vergilendirilmesi, faiz oranlarını yükseltmekte, bu ise enflasyonu artırarak yatırımları olumsuz etkilemektedir.

3) Artan oranlı tarife, düşük gelirliler üzerinde gelir etkisi, yüksek gelirlilerde ikame etkisi yaratarak emek arzını olumsuz etkilemektedir. Yüksek marjinal oranlar, özellikle yarattıkları ikame etkisinden dolayı nitelikli işgücünün çalışma - dinlenme tercihlerini, emek piyasasına katılma kararlarını ve erken emekli olma yönündeki tercihlerini

olumsuz etkilemektedir.

4) Kalkınmanın en kritik unsurlarından biri de girişimcidir. Yüksek marjinal vergi oranlarına bağlı artan oranlı tarifenin olumsuz etkisi, girişimcilerin risk almaktan kaçınmalarına yol açarak burada da ortaya çıkmaktadır.

5) Artan oranlı tarifenin yüksek marjinal oranları ve vergi yükünü artırması, kayıtlı piyasaları vergi duvarıyla çevirerek, yeni müteşebbislerin meşru yollardan piyasalara girip rekabet etmelerine ve sermaye biriktirmelerine engel olmaktadır. Bu durumda vergi sistemi haksız rekabete yol açarak, kayıt dışı ekonominin genişlemesine hizmet etmektedir.

6) Artan oranlı tarifenin temel hedeflerinden biri olan bölüşüm amacının da uygulamada başarıya ulaşamadığı görülmektedir. Bunun en önemli sebeplerinden birisi, istisna, muafiyet, indirim gibi ayrıcalıklı uygulamalardır. Söz konusu ayrıcalıklı uygulamalardan üst gelir gruplarındakilerin daha fazla yararlanması, bölüşüm amacına ulaşılmasına engel olmaktadır. Oysa vergilendirmede genel ilke, vergilerin gelir dağılımını düzeltmek amacıyla kullanılmaması olmalıdır. Ayrıca gelir dağılımına müdahale edilmesiyle çarpıtılan nispi fiyatların yarattığı etkinlik maliyeti, elde edilen eşitlik yararından daha fazla olacaktır.

7) Neoklasik teorinin ısrarla üzerinde durduğu, marjinal oranların ekonomik aktörlerin müşevviklerini, ortalama oranların ise

vergi hasılatını etkilediği iddiası ile Laffer'in bir orandan sonra toplam vergi hasılatının düşeceği iddiasının gerçekleştiği hatırda tutularak, vergi tarifesinin artan oranlılığının yumuşatılması gerekmektedir.

Günümüzde vergiler, küreselleşen dünya ekonomisindeki değişikliklere her zamankinden daha fazla duyarlı olmak durumundadır. Küresel ekonomiye katılma, keyfi devlet davranışları üzerindeki kısıtlamaları daha da artırmakta, devletin sermayeyi vergilendirme yeteneğini azaltmakta, mali piyasaların parasal ve mali politikalar üzerindeki denetimlerini güçlendirmektedir. Vergi sistemlerinin yeniden yapılandırılması konusundaki çalışmaların odağını ise mevcut vergi yapısının toplum üzerinde meydana getirdiği yükün ağırlığından ziyade, vergilerin ekonomik kararlar üzerindeki bozucu etkileri, adaletsizliği, gereksiz ölçüde karmaşıklığı, büyük vergi kayıp ve kaçakları konularının oluşturduğu gözlenmektedir.

21. yüzyılın vergisi olarak sunulan düz oranlı vergi sisteminin temel özellikleri; tek ve düşük bir vergi oranının bulunması, standart aile indirimi dışında tüm gelir unsurlarının toplanarak vergiye tabi tutulması, gelirin sadece bir defa vergilendirilmesi, sistemin basit ve adil olması, kolay uygulanabilmesi, ekonomik kalkınmayı teşvik etmesi ve devletin ekonomiye müdahalesini en aza indirmesi ve dolayısıyla küresel rekabette önemli avantajlar yaratması olarak belirtilebilir. Bu yeni vergi sistemi ile kişi-

lerin vergileme olayına bakışlarında ve devlete yaklaşımlarında olumlu değişiklikler yaşanacağını uygulamadaki örnekler de doğrular niteliktedir.

Gerek Türk Vergi Sistemi'nde yaşanan sorunlar, gerekse AB'ne aday bir ülke olarak Avrupa ülkelerindeki ve dünyanın diğer birçok ülkesindeki gelişmeleri dikkate alma gerekliliği vergi sistemimizi, dilim sayısı azaltılmak suretiyle düz oranlı tarifeler doğrultusunda yeniden yapılandırma zorunluluğunu doğurmaktadır. Diğer bir deyişle,

dilim sayısının azaltılmasıyla vergi sisteminin etkinlik maliyetleri azalacak; ayrıcalıklı hükümlerin vergi sistemimizden ayıklanması ile vergi sisteminin basitliği sağlanacak; asgari indirim uygulamasında vergiden başışık tutarın artırılması da gelir denge-sizliklerinin azaltılmasına katkı yapacaktır. Bu sayede, hem çağdaş vergi sistemlerinde aranan üç temel nitelik olan etkinlik, eşitlik ve basitlik amaçlarına uygun, hem de piyasa ekonomisiyle uyumlu bir vergi sistemi oluşturulmuş olacaktır.



KAYNAKÇA

- Akalın, G. (2001), Türkiye`de Piyasa Ekonomisine Geçiş Süreci ve Ekonomik Kriz, Ankara: TİSK Yayınları.
- Aktan, C.C. (1994), Politik İktisat, Ankara: Takav Matbaası.
- Arıcan, S. (1987),“Vergi Sistemi ve Ülkelerarası Vergi Sistemi Mukayesesi”,Vergi Dünyası, Yıl:6, (5):18-25.
- Arsan, Y. (1994), “İktisatta Zihniyet ve Metodoloji=Liberal Bir Perspektif” Polemik, Mart-Nisan, (12):26-30.
- Auerbach, A.J. (1993), “Public Finance in Theory and Practice” National Tax Journal, XLVI, (4): 519-525.
- Bosworth, B. ve G. Burtless (1992), “Effects of Tax Reform on Labor Supply, Investment, and Saving” Journal of Economic Perspectives, 6, Winter (1): 3-25.
- Brownlee, W.E. (1996), Federal Taxation in America, Cambridge: Woodrow Wilson Center Press and Cambridge Univ. Press.
- Carey, D. (2003), “Tax Reform in Belgium”, OECD Economics Department Working Papers No:354, OECD, 15 May.
- Coşkun, İ. (1997), “Vergi Cennetleri”, Vergi Dünyası, (192): 27-42
- Davies, D.G. (1986), United States Taxes and Tax Policy, Cambridge: Cambridge Univ.Press.
- Gawer, F.B. ve A.H.Hansen. (1947), Principles of Economics, Boston: Ginn and Company.
- Goode, R. (1976), The Individual Income Tax, Washington D.C.:The Brookings Ins.
- Hadler,S., Moloi, C. ve Wallace,S. (2006), Flat or Flattened? A Review of International Trends in Tax Simplification and Reform, USAID, June.
- Hayek, F.A.(1960), The Constitution of Liberty, Chicago:The Univ. of Chicago Press.
- Ivanova,A; Keen, M.ve Klemm,A. (2005), The Russian Flat Tax Reform, IMF Working Paper, WP/05/16, January.
- Karakaş, E. (1994), “AB Üyesi Ülkelerde Kamu Kesimi Finansman Açıkları”, X.Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya: Mayıs.
- Karakaş, E. ve E.Sonsuzoğlu (1998), “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açından Değerlendirilmesi” XIV.Türkiye Maliye Sempozyumu, Mayıs.
- Karayılmazlar, E (2004), “Artan Oranlı Gelir Vergisine Karşı Düz Oranlı Gelir Vergisi”, Piyasa, Cilt: 3, Sayı: 12, Güz 2004:89 - 120.
- Kay, J.A. ve M.A. King (1990), British Tax System New York:Oxford University Press Inc.
- Kliesen, K.L. (1996), “Tax Man, Heal

Thyself” The Regional Economics, Federal Reserve Bank of St. Louis, July: 5-9.

Kool, R. (2005), “The Flat Tax: A Worthy Competitor in the Global Economic Game” NTUF Policy Paper 157, Eylül.

Kornai, J. (1990), The Road to a Free Economy- Shifting from a Socialist System the Example of Hungary, New York: W.W. Norton&Company, 1990.

Laffer, A.B. (2004), “The Laffer Curve: Past, Present and Future”, Background, The Heritage Foundation, No.1765, June.

Lambert, P.J.(1993), “The Distribution and Redistribution of Income” P.M. Jackson (Ed.), Current Issues in Public Sector Economics, New York:Mac Millan :201-226.

Lang, J.(1998), “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri” (Çev: Funda Başaran), XIV. Türkiye Maliye Sempozyumu, Mayıs.

Lindbeck, A.(1990), “Taxation in Market-Oriented Developing Countries.” R.M. Bird ve O.Oldman (Ed.), Taxation in Deve-

loping Countries, London: The John Hopkins Univ. Press: 59-70.

Musgrave, R.A.(1986), “How Progressive is the Income Tax” Public Finance in a Democratic Society, Vol:1, Social Goods, Taxation and Fiscal Policy, New York:New York Univ. Press: 178-190.

Musgrave, R.A. ve P.B.Musgrave (1989), Public Finance in Theory and Practice New York:McGraw-Hill Book Com.

Slemrod, J. (1998), “The Economies of Taxing the Rich” NBER Working Papers, No:6584, Cambridge: May.

Summers, L.H.(1991), “The Case For Corrective Taxation.” National Tax Journal, Vol.XLIV, September, (3): 289-292.

Tekin, F. (1978), Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulama, Eskişehir: İTİA Yayını.

Turhan, S. (1998), Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul: Filiz Kitabevi.

