

OECD ÜLKELERİNDE 1980 SONRASI GELİR VERGİSİ REFORMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Ali ÇELİKKAYA

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Özet

Bu çalışmanın amacı OECD üyesi ülkelerdeki farklı türdeki gelir vergisi reformlarını analiz etmektir. OECD ülkelerinde ideal vergileme modeli, bütün gelir türlerinin genel bir tarifeye göre vergilendirildiği Kapsamlı Gelir Vergisi modelidir. Ancak gerçekte birçok ülkede tam anlamıyla uygulanamamaktadır. Bunun yerine İskandinav ülkeleri 1990'ların başlarında sermaye gelirlerini düz ya da düşük bir orana, emek gelirlerini ise artan oranlı tarifeye tabi tutan İkili Gelir Vergisi modeline geçmiştir. Çok daha yakın dönemlerde ise vergi tarifesinin tek bir orana düşürülmesini ve temel bazı istisnalar hariç özel vergi ayrıcalıklarının ortadan kaldırılmasını öneren Tek Vergi politika zemininde çok geniş bir yankı bulmuştur. Ancak bunlar içerisinde en çok kabul gören İkili Gelir Vergisi sistemidir.

Anahtar Kelimeler: Kapsamlı Gelir Vergisi, İkili Gelir Vergisi, Tek Vergi, Harcama Vergisi, Shanz-Haig-Simons Modeli, Vergi Rekabeti, Sermaye Kazançları.

Ali ÇELİKKAYA

AN EVALUATION OF PERSONAL INCOME TAX REFORMS IN OECD COUNTRIES AFTER 1980

Ali ÇELİKKAYA

Eskişehir Osmangazi University

Abstract

The aim of this article was to analyze the reforms for discrete types of the income taxes applied in the OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) countries. The ideal taxation form in the OECD countries is the Comprehensive Income Taxation model (CIT) where all types of incomes are implemented based on a common rate schedule. Nevertheless, no OECD country has fully implemented CIT model in the strict sense in practice. Instead, an alternative taxation model emerged beginning of the 1990s in the Scandinavian countries, in which a Dual Income Taxation (DIT) has been executed. In DIT model, all types of capital incomes are taxed at a uniform low or proportional tax rate while labor incomes subject to a progressive tax rate schedule. In more recent years, the accomplishment of flat rate tax proposals and abrogating special tax concessions excluding certain fundamental exceptions have received much attention on the political agenda. Nonetheless, among these tax models, DIT has gained the most admission.

Key Words: Comprehensive Income Tax, Dual Income Tax, Flat Tax, Expenditure Tax, SHS Taxation Model, Tax Competition, Capital Gains.

1. GİRİŞ

Dünya ekonomisi gittikçe birbirine bağımlı hale gelirken, ulusal vergi sistemlerini uluslararası koşullara uygun hale getirmek ihtiyacı doğmaktadır. Bunun için vergilemenin ulusal endüstrilerin rekabet gücünü engellememesi gerektiği gibi, vergilemede; ürünlerin, üretim faktörlerinin ve finansal sermayenin uluslararası hareketliliğinin de dikkate alınması gerekmektedir. Birçok ülke endüstriyel olma yönünde hızlı bir dönüşüm içerisinde. Bu kaçınılmaz bir şekilde devlete artan bir rol biçmektedir¹. Kişi başına gelir arttıkça; sağlık, sosyal yardım ve eğitim alanlarında devletin sorumluluğu önemli ölçüde artmakta, gelirin yeniden dağılımı ve sosyal transfer alanlarında devlet daha aktif bir rol üstlenmektedir. Bu sorumluluklar bütün ülkelerde alt yapı ve savunma gibi standart kamu harcamalarını da beraberinde getirmektedir. Dolayısıyla vergi sisteminin gelirin artırılmasına imkân tanıyacak yapıda olması, bir başka deyişle idari yönde uygulanabilir, etkin ve adil olması kaçınılmaz hale gelmiştir (Boadway, 2005, 910-911).

Birçok OECD üyesi ülke son otuz yılda gelir vergisi sistemini yeniden gözden geçirmeye başlamış, ancak ideal gelir vergisinin ne olduğu konusunda tam bir görüş birliği sağlanamamıştır. Bütün bu reform çalışmaları sırasında yatırımları teşvik eden, risk alma ve teşebbüs faaliyetlerini destekleyen ve çalışma arzusunu artırıcı rekabetçi bir mali yapının oluşturulmasına çalışırken, aynı zamanda “adalet” ve “basitlik” reformcuların çok sık kullandıkları sembol kavramlar olmuştur. Söz konusu vergi reformlarını neredeyse tamamı, vergi oranlarını düşürmüş ve vergi tabanını genişletmiştir. Birçok ülke, emek ve sermaye gelirlerinin tamamını ya da büyük kısmını aynı artan oranlı tarifeye göre vergilendiren kapsamlı gelir vergisi sisteminden uzaklaşmış bir takım alternatif vergi sistemleri geliştirilmiştir. 1990’lı yılların başlarında İskandinav ülkelerinde geliştirilen ikili gelir vergisi sistemi bunlardan biridir. Söz konusu sistemde kişisel sermaye gelirleri düşük ya da nispi bir oranda vergilendirilirken, emek gelirleri yüksek ve artan oranlı tarifeden vergilendirmeye devam etmektedir (Münster and Pflüger, 2010, 1-2). Çok daha yakın dönemlerde ise vergi tarifesinin tek bir orana düşürülmesini ve temel bazı istisnalar hariç özel vergi ayrıcalıklarının

¹ 20 inci yüzyılın sonunda gelişmiş ülkelerin vergi rasyosu, gelişmekte olan ülkelerin iki katına ulaşmıştır. 1970’li yıllarda gelişmiş ülkelerde % 30.1, gelişmekte olan ülkelerde % 16.2 olan vergi/GSYİH oranı, 2000’li yıllarda % 33.4 ve % 17 olmuştur. Bir başka deyişle 1970’li yıllara göre gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki fark daha da büyümüştür. Bkz., (Bahl and Bird, 2008, s. 4-6).

ortadan kaldırılmasını öneren tek vergi politika zemininde çok geniş bir yankı bulmuştur (OECD, 2006, 1).

Bu çalışmanın amacı OECD üyesi ülkelerde gelirin vergilendirilmesinde yaşanan son gelişmeleri ve farklı türdeki gelir vergisi reformlarını analiz etmektir. OECD ülkelerinde ideal vergileme modeli olarak kabul edilen kapsamlı gelir vergisi gerçekte birçok ülkede tam anlamıyla uygulanamamaktadır. İskandinav ülkeleri tarafından geliştirilen ikili gelir vergisi modeli birçok ülkede reform tartışmalarını derinden etkilemiş ve OECD tarafından da faydalı ve uyumlu kabul edilmiştir. Böylece yüksek marjinal ve efektif vergi oranları karşısında çok hassas olan sermaye kazançlarının kapsamlı gelir vergisi modelinin öngördüğünün aksine daha düşük oranda vergilendirmesi gereği ortaya çıkmıştır (Ganghof, 2005, 77-78). Aşağıda gelir vergisinin artan oranlılığını zedeleyeceği ve ödeme gücü ilkesine aykırı olacağı ileri sürülen bu durumun nedenleri ortaya konmaya çalışılacaktır.

2. GELİR VERGİSİNDE REFORMUN NEDENLERİ

Ülkeler, bir taraftan kamu harcamalarını sürdürmek ya da arttırmak diğer taraftan vergi sistemlerini daha rekabetçi bir yapıya kavuşturmak baskısı ile karşı karşıyadırlar. Nüfusun yaşlanması, yüksek oranda işsizlik, fiziksel altyapının yenilenme ihtiyacı ve kamunun artakalan borçlarının hepsi, kamu harcamaları üzerinde baskı yaratırken, artan uluslararası hareketlilik ise beraberinde bir vergi rekabeti getirmektedir. Bu da vergi oranları üzerinde aşağıya doğru bir baskı yaratmaktadır. OECD üyesi ülkelerin tamamında vergi sistemi yoluyla gelir ve servetin yeniden dağılımı bir politika amacı olmasına karşılık son yıllarda adil bir vergi sistemine ulaşmak için çok büyük özen gösterildiğini söylemek gittikçe güçleşmektedir. OECD üyesi ülkeler arasında kişisel gelir vergisinin GSYİH ve vergi gelirleri içerisindeki oranı açısından büyük farklılıklar söz konusudur. Gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki oranı 2003 yılında Slovakya Cumhuriyetinde % 11 iken, Danimarka'da % 53, gelir vergisinin GSYİH içindeki oranı Kore'de % 3,2 iken Danimarka'da % 25 civarında olmuştur. Sosyal güvenlik primlerine verilen önem bakımından da yine farklılıklar söz konusudur. Gelir vergisi ile sosyal güvenlik primlerinin toplamı ve tek başına gelir vergisi açısından bir karşılaştırma yapıldığında 2005 ve 2006 yıllarında ücret gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi ortalama olarak azalış göstermiştir. Ücret gelirleri üzerindeki en yüksek marjinal gelir vergisi oranlarının ağırlıksız ortalaması 2000 yılında % 47 iken, 2005 yılında % 43,3'e gerilemiştir. Benzer düşüş kar payları üzerindeki en yüksek marjinal vergi oranlarında da gözlenmiştir. Bu bütün gelir seviyelerindeki gelir vergisi oranlarını

azaltma konusundaki genel eğilimin bir sonucu olduğu gibi ayrıca yüksek gelir elde edenler için yüksek marjinal vergi oranlarda bir indirimi öngörmektedir. Daha da düzleştirilmiş bir orana doğru yönelişin bir neticesi olarak birçok OECD üyesi ülke vergi dilimlerini azaltmıştır. Bu eğilim ayrıca en üst marjinal vergi oranlarının da düşürülmesine yol açmış ve bu süreç 2000 yılından sonra da devam etmiştir. Gelir vergisi sistemindeki vergi dilimi sayısı oldukça farklılık göstermekte olup, 2005 yılında Slovakya Cumhuriyetinde sadece bir oran söz konusu iken Lüksemburg'da 16 oran olduğu gözlenmiştir (OECD, 2006, 3; OECD, Fundamental Reform 2010, 2).

Tablo 1: Toplam Vergi Yüğü (GSYİH'nin yüzdesi olarak)

	1975	1985	1990	1995	2000	2004	2005	2006	2007
Kanada	32,0	32,5	35,9	35,6	35,6	33,7	33,4	33,3	33,3
Mexico		17,0	17,3	16,7	18,5	19,0	19,9	20,6	20,5
Amerika	25,6	25,6	27,3	27,9	29,9	26,1	27,3	28,0	28,3
Avustralya	25,8	28,3	28,5	28,8	31,1	31,1	30,8	30,6	-
Japonya	20,9	27,4	29,1	26,8	27,0	26,3	27,4	27,9	-
Kore	15,1	16,4	18,9	19,4	23,6	24,6	25,5	26,8	28,7
Yeni	28,5	31,1	37,4	36,6	33,6	35,3	37,5	36,7	36,0
Avusturya	36,7	40,9	39,6	41,2	42,6	42,8	42,1	41,7	41,9
Belçika	39,5	44,4	42,0	43,6	44,9	44,8	44,8	44,5	44,4
Çek Cumh.	-	-	-	37,5	35,3	37,8	37,5	36,9	36,4
Danimarka	38,4	46,1	45,5	48,8	49,4	49,0	50,7	49,1	48,9
Finlandiya	36,5	39,7	43,5	45,7	47,2	43,4	43,9	43,5	43,0
Fransa	35,4	42,8	42,0	42,9	44,4	43,5	43,9	44,2	43,6
Almanya	34,3	36,1	34,8	37,2	37,2	34,8	34,8	35,6	36,2
Yunanistan	19,4	25,5	26,2	28,9	34,1	31,2	31,3	31,3	-
Macaristan	-	-	-	41,3	38,0	37,6	37,2	37,1	39,3
İceland	30,0	28,2	30,9	31,2	37,2	38,0	40,7	41,5	41,4
İrlanda	28,7	34,6	33,1	32,5	31,7	30,1	30,6	31,9	32,2
İtalya	25,4	33,6	37,8	40,1	42,3	41,0	40,9	42,1	43,3
Lüksemburg	32,8	39,5	35,7	37,1	39,1	37,3	37,8	35,9	36,9
Hollanda	40,7	42,4	42,9	41,5	39,7	37,3	38,8	39,3	38,0
Norveç	39,2	42,6	41,0	40,9	42,6	43,3	43,5	43,9	43,4
Polonya	-	-	-	36,2	31,6	32,3	32,9	33,5	-
Portekiz	19,7	25,2	27,7	31,7	34,1	33,9	34,7	35,7	36,6
Slovak	-	-	-	-	33,8	31,8	31,8	29,8	29,8
İspanya	18,4	27,6	32,5	32,1	34,2	34,6	35,8	36,6	37,2
İsveç	41,2	47,3	52,2	47,5	51,8	48,7	49,5	49,1	48,2
İsviçre	23,9	25,5	25,8	27,7	30,0	28,8	29,2	29,6	29,7
Türkiye	11,9	11,5	14,9	16,8	24,2	24,1	24,3	24,5	23,7
İngiltere	35,2	37,6	36,1	34,5	37,1	35,4	36,3	37,1	36,6
Ağırlıksız									
OECD	29,4	32,7	33,8	34,8	36,1	35,2	35,8	35,9	-
OECD	28,8	25,0	26,8	26,7	28,0	26,2	26,9	27,3	27,4
OECD	22,6	25,8	28,5	27,9	28,8	29,3	30,3	30,5	-
OECD	30,9	35,3	36,1	37,1	38,4	37,5	38,0	38,0	-
AB 19	32,2	37,6	38,2	38,9	39,4	38,3	38,7	38,7	-
AB 15	32,2	37,6	38,2	39,0	40,6	39,2	39,7	39,8	-

Kaynak: (OECD, RevenueStatistic, 2008).

OECD üyeleri arasında en yüksek vergi yüküne sahip iki ülke Danimarka ve İsveç'tir. Danimarka dünyada uzun zamandan beridir gelir vergisinin GSYİH içerisindeki oranı en yüksek olan ülkedir. Devam eden ve kısmen zorlayıcı yasal reformlara rağmen bu rasyo 2002 yılında 1975 yılına göre dörtte bir daha yükselmiştir. 1989 ve 2009 yılları arasında kurumlar vergisi oranı %50'den 25'e indirilmesine karşılık, gelir vergisi oranı 1970 yılına göre sadece 8 puan aşağı düşürülerek 2008 yılı itibariyle % 59 olmuştur. Bu aynı zamanda AB üyesi ülkeler içerisinde en yüksek gelir vergisi oranıdır. Dolayısıyla Danimarka örneği gizemini korumaktadır (Ganghof, 2007, 1060). Buna karşılık Türkiye ve Mexico ise OECD'nin son verilerine göre en düşük vergili ülkeler olma özelliklerini sürdürmektedirler. Bunda yüksek vergi kaçakçılığının da etkisi vardır. Kurumlar vergisinin toplam devlet gelirleri içindeki oranı 1965 yılından itibaren % 9'dan % 11'e sosyal güvenlik primleri % 18'den % 25'e yükselmiştir. Tam tersine gelir vergisinin payı 1970 ve 1980'lerdeki yükselişin ardından 1965'lerdeki seviyesine gerilemiştir (OECD, Denmark, 2010, www.oecd.org).

3. GELİR VERGİSİ REFORM MODELLERİ

3.1. Kapsamlı Gelir Vergilemesi (CIT Modeli)

3.1.1. CIT Modelinin Özellikleri

Tarihsel olarak OECD ülkelerinin çoğunda kişisel gelirin vergilendirilmesinde artan oranlı ve kapsamlı bir gelir vergisi (CIT) felsefesinden esinlenilmiştir. Bazen aynı anlama gelmek üzere global gelir vergisi (GIT) ifadesi de kullanılmaktadır. Bu sistemde mükellefin bütün gelir kaynaklarından elde ettiği gelirlerin net tutarları toplanarak artan marjinal vergi oranlarına tabi tutulmaktadır. Bu tanım ilk olarak Schanz tarafından ileri sürülmüş (1896) ardından Haig (1921) ve Simons (1938) tarafından geliştirilmiştir. Dolayısıyla kapsamlı gelir vergilemesi modeli aynı zamanda Schanz-Haig-Simons (SHS) vergileme modeli olarak da bilinmektedir (Türkiye'deki uygulaması için bkz., Edizdoğan, Çelikkaya, 2010, 5-16). SHS modeli yüz yıllardan beridir gelişen dünyada gelirin vergilendirilmesinde kullanılan ideal vergilendirme prensibi olarak kabul edilmektedir. Bu modelde kapsamlı gelir; kişinin vergileme dönemindeki satınalma gücündeki artışı ifade etmektedir. Böylece gelir gerçek tutarı ile hesaplanır, bunun için sermayenin normal getirisi enflasyondan arındırılır ve gerçekleşsin ya da gerçekleşmesin tahakkuk eden bütün sermaye kazançları/kayıpları vergiye tabi tutulur/indirilir (Sørensen, 2009, 4-5).

Kapsamlı gelir vergisi modelinin en temel özelliği "vergilemede adalet" ilkesine uygun olmasıdır. Vergilemede adalet, demokratik toplumlar için

vergi politikasının tasarlanmasında hayati önemdeki unsurlardan biridir. Adil vergileme kişinin ödeme gücünün en uygun göstergesi olarak kabul edilen gelirin kapsamlı olarak tanımlanmasını gerektirmektedir (Eggert and Genser, 2005, 41). Buna göre, kapsamlı gelir; bir mükellefin dönem başındaki varlıklarının değerinde azalma olmaksızın tüketim malları alım gücünü gösteren yıllık potansiyel tüketimine göre belirlenir. Böylece vergilemede dikey ve yatay adalet sağlanmış olur (Radulescu, 2007, 25).

CIT modelinde farklı gelir bileşenleri aynı uygulamaya tabi tutulduğu için özellikle belli gelir gruplarında gelirin hesaplanması problemleri ile karşılaşma olasılığı azalır. Bir başka deyişle bütün gelir kaynakları aynı marjinal vergi oranına tabi tutulduğu için “vergi tarafsızlığı” sağlanmış olur (Genser and Reutter, 2007, 2).

CIT modelinde vergi sorumluluğu sadece kişinin toplam gelirin bağı olarak hesaplanmakta ve gelirin bileşimine bakılmamaktadır. Dolayısıyla gelirin; sermaye, emek ya da transferlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığının vergi sorumluluğun belirlenmesinde bir önemi bulunmamaktadır. CIT bütün gelir kaynaklarına aynı şekilde uygulandığı için mükelleflerin ve vergi idaresinin farklı gelir türleri arasında bir ayırım yapmasına gerek yoktur. Bütün gelir türleri aynı marjinal vergi oranına tabi tutulduğu için mükelleflerin bir gelir türünü değerine dönüştürme çabası ortadan kalkmaktadır (Sørensen, 2001, 1-2).

CIT modelinin uygulanmasında karşılaşılan en temel problem sermayenin vergilendirilmesinden kaynaklanmaktadır. Çünkü sermaye geliri çok farklı şekillerde (faiz, karpayı, işletme kazancı, kira ve benzeri gibi) olabilmektedir. Dahası sermaye geliri farklı organizasyonlardan (anonim şirket, adi ortaklık, emeklilik fonu, sigorta şirketleri gibi) elde edilebilmektedir. Ayrıca sermaye geliri emek geliri ile karşılaştırıldığında negatif olabilmektedir. Bütün bu sermaye gelirlerine eşit bir uygulama yapabilmek neredeyse imkansız hale gelmektedir ve OECD ülkelerinin hepsi bu gerçek ile karşı karşıyadır. Örneğin dağıtılmayan sermaye kazançları, emek gelirlerine uygulanan yüksek marjinal vergi oranlarına tabi tutulmaksızın biriktirilmiş olacaktır. Teorik olarak bu eşitsizliğin ortak seviyesinde tahakkuk etmiş sermaye kazancı hissesi oranında vergi alınmak suretiyle ortadan kaldırılması mümkündür. Ancak politikacılar hissedarların nakit problemleri nedeniyle bu konuda isteksizdirler. Bir diğer neden de borsaya kote ettirilmemiş şirketlerdeki hisselerden elde edilen gerçekleşmemiş sermaye kazançlarının ölçülmesindeki güçlüktür. Bu nedenle kurum içinde birikmiş tasarrufların getirisi genellikle emek gelirlerine uygulanan marjinal vergi oranlarından daha düşük oranda vergilendirilmektedir. Benzer vergileme sorunları diğer sermaye gelirleri

için de (özellikle emeklilik fonları ve izafi kira gelirlerinde) söz konusudur. Böylece sermaye kazançları bir ölçüde hiç vergilendirilmemekte, vergi kazancın gerçekleşeceği tarihe kadar ertelenmektedir. Bu sermaye kazançları için verginin ertelenmesinden kaynaklanan bir ödüle dönüşmektedir. Dahası pratikte varlıkların nominal getirisi vergiye tabi tutulmadan önce çok nadir olarak sistemli bir enflasyon ayarlamasına tabi tutulmaktadır. Bu da gerçek gelir üzerindeki efektif vergi oranının yasal vergi oranından önemli ölçüde sapma göstermesi anlamına gelmektedir (Sørensen, 2009, 2-3).

3.1.2. CIT Modelinin OECD Üyesi Ülkelerdeki Uygulaması

Dünya genelindeki vergi reformları CIT fikrine yakın olarak başlamıştır. Büyük Britanyada (1984), Avustralyada² (1985), Yeni Zelanda'da (1985-6) ve ABD'de (1986) vergi reformcuları bu düşünce tarzını desteklemiş ve ilk temel düşünce en üst marjinal vergi oranlarını bütün gelir türlerinin etkin bir şekilde vergilendirileceği bir düzeye çekmek olmuştur. Ayrıca ideal bir CIT modeli kurumlar vergisinin mümkün olduğu kadar gelir vergisi ile birleştirilmesini de içermektedir. Bunun için en yüksek marjinal gelir vergisi oranlarına eşit bir kurumlar vergisi oranı belirlenmesi ve ortaklara kurum seviyesinde zaten ödemiş oldukları vergiler için bir indirim sağlanması önerilmiştir. Bu anlayış Yeni Zelanda'da çok büyük bir gayret ve ısrarla uygulanmaya çalışılmıştır. Böylece Yeni Zelanda neoliberal modele uygun bir ülke görüntüsü sergileyerek birkaç yıl içinde en yüksek marjinal gelir vergi oranlarını % 66'dan % 33'e indirmiş (kurumlar vergisi oranı ile uyumlu hale getirmiş), gelir vergisi matrahını genişleterek bir çok sermaye gelirini vergi matrahına dahil etmiş ve gelir vergisi yükünün bir kısmı yeni uygulamaya geçirilen Mal ve Hizmetler Vergisine kaydırılmıştır. Hatta hemen hemen hiçbir vergi istisnası öngörmeyen % 24 oranında "tek vergi" tasarısı hazırlanmış ancak kabul görmemiştir (Ganghof, 2005, 79-80).

² Avustralya'da Mayıs 2005 reformu ile birlikte vergi oranları düşürülmeye ve vergi dilimleri genişletilmeye başlanmıştır. Temmuz 2010'dan itibaren uygulanacak tarifeye göre 6.000 Dolara kadar olan gelirler vergiden istisna olup, vergi dilimleri 0, 15, 30, 37 ve 45 şeklinde uygulanacaktır. Bu oranlara %1.5 oranındaki sağlık sigortası primi dahil değildir. Netice olarak 1980'lerin ortalarında %60 olan marjinal gelir vergisi oranı %46,5'e kadar indirilmiş, ayrıca en üst gelir dilimi yaklaşık iki katına çıkarılmıştır. Gelir vergisinden istisna edilen tutarı 12.000 dolara yükseltilmesi ve dilim sayısının üçe indirilmesi (0, 15 ve 30) çalışmaları devam etmektedir. Bu sayede kurumlar vergisi oranı (%30) ile de uyumlu sağlanmış olacaktır (Pope, 2006, 1-17; Smith 2009 7-8; <http://www.ato.gov.au>).

Yeni Zelanda CIT reformu konusunda bir istisnadır³. Zira diğer ileri OECD ülkeleri CIT modelini benzer ısrar ile takip etmemiş, en yüksek kişisel gelir vergisi oranları genellikle Yeni Zelanda'dakinden daha yüksek bir seviyede kalmıştır. Vergi reform dalgasının yayılmasından yaklaşık 10 yıl sonra 1996 yılında ileri OECD ülkelerinde gelir vergisi oranları ortalama % 52 olmuş ve hiç birinde en yüksek oran % 40'ın altına düşmemiştir. Aynı zamanda bu ülkelerdeki politikacılar bütün sermaye geliri türlerini artan oranlı gelir vergisi matrahı içerisinde birleştirmek konusuna sıcak bakmamış, böylece önemli sermaye geliri türleri (dağıtılmamış kurum karları, emeklilik fonları, izafi kira gelirleri, sermaye kazançları gibi) önemli vergi ayrıcalıklarından yararlanmaya devam etmiştir. Bir başka deyişle CIT modeli OECD ülkelerinde tam olarak uygulanamamıştır (Ganghof, 2005, 79-80).

CIT modeline alternatif olarak tasarrufların vergi dışında tutulduğu buna karşılık bütün eksi tasarrufların vergi matrahına dahil edildiği dolayısıyla gelirden çok tüketimin vergilendirildiği bir "harcama vergisi" önerisinde bulunulmuştur. Harcama vergisi mükellefin hesaplanan gelirden çok nakit akışını vergilendirdiği için, CIT modelinin içerdiği tahakkuk eden sermaye gelirlerine ilişkin problemleri ortadan kaldırmaktadır (bkz., Edizdoğan, Çelikkaya, 2010, 191-205). 1980'lerin sonlarında İsveç hükümeti ciddi olarak bu düşünce tarzını tartışmış ancak bu dönüşümün çok ciddi teknik problemler yaratacağı ve diğer ülkeler ile uyum güçlükleri yaşanacağı gerekçesi ile harcama vergisi modeli hayata geçirilememiştir. Aynı sebeplerle teorik üstünlüklerine rağmen hiçbir OECD üyesi ülke ciddi anlamda harcama vergisine geçilmeyi düşünmemiştir. Dolayısıyla vergi reformlarında CIT modeline ve harcama vergisine alternatif olarak İskandinav ülkelerinin fiilen uyguladığı "ikili gelir vergisi" modeli önerilmektedir. Söz konusu modelin en az tartışmalı, adalete en az zarar veren ve vergi sistemi üzerindeki çarpıtıcı etkisi en az olan bir model olduğu düşünülmektedir. Kaldı ki OECD ülkelerinin çoğunda da sedüler gelir vergisi sistemi uygulanmaktadır (Sørensen, 2001, 4-5; Sørensen, 2009, 5; Bahl and Bird, 2008, 14).

3.2. İkili Gelir Vergilemesi (DIT Modeli)

3.2.1. DIT Modelinin Temel Özellikleri

DIT emek ve sermaye gelirlerine uygulanan sedüler vergilemenin özel bir şeklidir (Boadway, 2005, 911). Sedüler vergilemenin temel özelliği farklı

³ Yeni Zelanda'nın kapsamlı bir gelir vergisi sistemine sahip olmadığı, vergi matrahı açısından bakıldığında pratikte bir çok sermaye kazancının vergi dışında tutulduğu yönünde bir görüş ve ayrıntıları için bkz. (Creedy, 2009, 7-8).

gelir ya da kazanç türlerini farklı vergi oranlarına tabi tutmaktır. DIT’da sermaye gelirlerini emek gelirlerinden farklı bir işleme tabi tutmaktadır (ZEW, 2008, 11; Günaydın, Eser, 2005, 139). Sermaye gelirlerinin kapsamına bütün kaynaklardan elde edilen en azından bir dereceye kadar ölçülebilen sermaye gelirleri (faiz, kar payı, finansal varlıklardan elde edilen sermaye kazancı, izafi kira gelirleri, emeklilik tasarrufları, kişisel işletmelerden elde edilen karlar) girmektedir. Emek gelirleri ise; ücret, serbest meslek kazancı ve devletten alınan transferlerden oluşmaktadır. Bu iki matraha dolayısıyla ayrı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Emek gelirleri artan oranlı tarifeye tabi tutulmaktadır. Burada çeşitli dilimler, indirimler ve yatay ve dikey eşitliğe ulaşmak için çeşitli ayrıcalıklar söz konusudur. Diğer yandan sermaye gelirleri ise emek gelirlerinin en düşük marjinal vergi oranına eşit olan düz oranlı bir tarifeye tabi tutulmaktadır. Dahası indirim ve istisna yoktur (Hamaekers, 2003, 47; Eggert and Genser, 2005, 43).

DIT modelinde kişisel sermaye gelirinine uygulanan vergi oranı ile kurumlar vergisinin oranı eşdeğer olduğu için kurumlar vergisi ile kişisel sermaye gelirlerinin vergisi tam bir bütünleşme içindedir ve bu sayede çifte vergileme önlenmiş olur (Boadway, 2005, 923).

DIT modeli bir taraftan sermaye gelirlerini diğer taraftan emek gelirlerinin vergilendirerek vergilemede yatay eşitliğe ulaşılmasını sağlamaktadır. Sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünün düşüklüğü ayrıca, vergi kaçakçılığını, vergiden kaçınmayı ve sermaye ihraç edenler için teşviki azaltmaktadır. Gelirin yeniden dağılımına odaklanılması ve yeterince gelir sağlama ihtiyacı, bu modelde emek gelirlerinden niçin artan oranlı vergi alındığını da ayrıca açıklamaktadır. Bununla birlikte farklı emek ve sermaye geliri karışımına sahip olan mükellefler farklı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla yüksek vergilendirilen emek geliri ve düşük vergilendirilen sermaye geliri arasındaki gelir kayması cazip olmaktadır. Bu da modelin en önemli dezavantajıdır (OECD, 2006, 4).

DIT modelinde sermaye gelirlerinin düşük marjinal vergi oranına tabi tutulmasının ilk dayanağı sermaye gelirlerini enflasyona karşı korumaktır. Gelir vergisi genellikle sermayenin nominal değerine uygulanır. Bu değere enflasyon primi dahildir. Böylece sermaye gelirleri emek gelirlerine uygulanan yüksek marjinal vergi oranlarına tabi tutulursa aşırı vergilendirilmiş olur. İkinci olarak sermayenin uluslararası hareketliliği yüksek bir riski de beraberinde getirmektedir. Sermaye üzerindeki vergi oranlarının yüksek olması servetin yurt dışına, özellikle de düşük vergi uygulayan ülkelere, çıkartılmasını teşvik eder ve söz konusu gelirlerin yurt içine dönüşünü güçleştirir. Dolayısıyla yurt içi

sermaye gelirlerinin vergi oranını düşürmek sermaye hareketliliği riskini azaltır. Bir başka deyişle DIT, sermayenin mobil olduğu ve dolayısıyla her ülke açısından sermayeden elde edilen gelirin insan emeğinden elde edilen gelire göre vergiden kaçınmasının (yatırımları yurt dışına taşımak yoluyla yasal olarak ya da portföy gelirlerini saklamak yoluyla yasal olmayan bir şekilde) daha kolay olduğu gerçeğine dayanır. Son olarak pratik ya da politik sebeplerle bazı sermaye geliri türlerini vergilendirmek oldukça zordur. Bu tür sermaye gelirlerinin vergi oranını düşürmek söz konusu sermaye gelirlerinin vergi matrahına dahil edilmediği zaman ortaya çıkan çarpıklıkları azaltmak bakımından faydalıdır. Düşük vergi oranı ayrıca vergi tabanının genişletilmesine de katkı sağlar (Sørensen, 2009, 6; ZEW, 2008, 9-10; Keuschnigg and Dietz, 2007 192-193).

3.2.2. DIT Modelinin OECD Üyesi Ülkelerdeki Uygulaması

Bu dönemde çevre adına meydana gelen önemli bir gelişme, 1992’de OECD üyesi ülkeler içerisinde yer alan İsveç, Norveç ve Finlandiya farklı şekillerde ve çeşitli ısrar derecelerinde DIT modelini uygulamaktadır. Tam tersine İskandinav ülkeleri arasında bu modeli ilk olarak kabul eden Danimarka ise 1990’lardan itibaren söz konusu modelden oldukça uzaklaşmış ve farklılaştırılmış bir gelir vergisine doğru yönelmiştir⁴. Her ne kadar DIT planı başlangıçta uluslararası organizasyonlar ya da büyük ve güçlü ülkeler tarafından desteklenmese de oldukça etkili bir fikir olduğunu zaman içinde kanıtlamıştır. DIT modeli İskandinav ülkelerinde yayılmasının ardından, OECD üyesi ülkelerin tamamında reform tartışmalarını etkilemiş ve birçok ülke tarafından vergi mevzuatına adapte edilmeye çalışılmıştır. İtalya ve Hollanda DIT’ın kendi versiyonlarını geliştirmiş ve uygulamaya geçirmiş, Almanya’da en üst seviyedeki danışma meclislerinde ve reform komisyonlarında benimsenmiş ve ABD kısmen modelden etkilenmiştir. Öyle ki Japonya gibi düşük vergili ekonomiler ve Yeni Zelanda gibi CIT modelini uygulayan ülkeler dahi OECD’nin üzerinde durduğu DIT modelini tartışılmaya başlanmıştır (Ganghof, 2005, 81-82; Morinobu, 2004, 2; Genser and Reutter, 2007, 1).

3.2.2.1. AB Üyesi Ülkelerdeki Uygulaması

DIT modeli AB’deki gelir vergisi reformlarında en önemli tasarı olarak kabul edilmektedir. AB üyesi ülkelere Avusturya, Belçika⁵, İtalya ve

⁴ DIT modelinin menşei İskandinav ülkeleridir. Söz konusu ülkelerdeki uygulamanın değerlendirilmesi ayrı bir çalışma konusudur. Bu sebeple İskandinav ülkelerindeki uygulamaya genel hatları ile değinilmiştir.

⁵ Belçika (1984) karpayı ve faiz gelirlerini nihai stopaja tabi tutan ya da vergilendirilecek gelire dahil etmek isteyenlerin toplam gelir üzerinden ödenecekleri vergiden indirmelerine

Portekiz ile AB'ye yeni katılan ülkelerden Çek Cumhuriyeti, Litvanya ve Polonya tam anlamıyla bir DIT sistemine geçmemiş, ancak kar payları ve faiz gelirlerinde stopaj nihai vergi halini almıştır (Genser; 2006, 282; Sørensen, 2001, 1; Eggert and Genser, 2005, 45). Söz konusu ülkelerin hepsinde kar payları kurum ve kişi seviyesinde vergilendirilmektedir. Kar paylarının toplam yükü (kurum seviyesinde kurumlar vergisi ve ortak seviyesinde stopaj vergisi) emek gelirleri üzerindeki en yüksek gelir vergisi oranına eşittir. Litvanya'da faiz gelirleri kısmen vergiden istisna edilmiştir. Benzer uygulama yıllardan beridir Avusturya ve İtalyada işletme karları için kısmen uygulanmaktadır. İtalya % 34 olan gelir vergisi oranını %19'a ve 2004 yılında %12,5'e indirmiş ve DIT modelinden vazgeçerek klasik sisteme geri dönmüştür⁶. Avusturya ise gelir vergisi oranını % 25 e indirmiş, 2005 yılında kurumlar vergisi oranını da % 34'den % 25'e çekmiştir. Avusturya aynı zamanda kazanılmış gelir üzerindeki en düşük gelir vergisi oranı % 21'den % 38,3'e yükseltilmiş, buna karşılık sermaye gelirlerinden alınan %25 oranındaki düz vergi değiştirilmemiştir (Genser and Reutter, 2007, 12-13).

Hollanda 2001 yılında gerçekleştirdiği vergi reform ile İskandinav ülkelerinden oldukça farklı bir sedüler gelir vergisi sistemine geçmiştir (Hamaekers, 2003, 48). Getirilen yeni sistem "yarı ikili gelir vergisi sistemi" olarak adlandırılmakta ve geliri; vergi oranları ve hesaplanma yöntemleri kendine özgü olan 3 farklı kutucuğa ayırmaktadır. Bir kutucuktaki zararı diğerlerinden mahsup etme imkânı bulunmamaktadır. İlk kutucukta temelde emek karşılığında elde edilen gelirler yer almaktadır. Serbest meslek kazançları ile şahıs şirketlerinin müdür sıfatına sahip ortağının emeği karşılığında şirketten elde ettiği ücretler bu gruba girmektedir. İlk kutucuğa ayrıca bir kısım sermaye gelirleri de dahildir. Bunlardan en önemlileri; götürü kira gelirleri, serbest meslek erbabının işletmesine koyduğu sermayeden elde ettiği gelirler ve şahıs şirketlerinde hisselerin büyük kısmını elinde bulunduran ortakların işletmeye koyduğu sermaye üzerinden elde ettiği sermaye kazançlarıdır.

imkanı tanıyan ilk AB üyesi ülkedir. Bu konuda geniş bilgi için bkz. (Hamaekers, 2003, 47).

⁶ İtalya'da 1997 reformu ile bazı sermaye geliri türlerine düşük oranın uygulandığı ikili bir DIT sistemine geçilmiştir. Ancak 2004 reformu ile DIT sistemi terk edilerek tek oranlı bir vergi sistemine geri dönmüştür. 2004 reformu ile birlikte ayrıca kar paylarının tamamen istisna edildiği rejiminden vazgeçilerek, sermaye kazançları ve kar payları için ortak bir istisna sistemi getirilmiştir. Daha geniş bilgi ve karşılaştırma için bkz. (Marino, 1999, 72-91; Oropallo and Parisi 2005, 1-25).

Tablo 2: Sermaye gelirlerinden yapılan gelir vergisi kesinti oranları⁷

	Avusturya	Belçika	İtalya	Portekiz	Livanya	Polonya	Çek Cümh.
Kişisel Gelir Vergisi	25	25	12,5	20	15	19	15
-Kar Payları	25	15	12,5/27	20	0/15	19	15
Faiz Gelirleri	38,3-50	26,88-54,25	23,9-44,9	10,5-42	27	19-40	12-32
Kazanılmış Gelirler							
Sermaye geliri için temel indirim	Beyan seç.	Beyan seç.	Hayır	Hayır	Evet	Hayır	Hayır
Negatif sermaye geliri indirimi	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır
Gelir ve kurumlar vergisinin birleşmesi	İndirilmiş GV oranı	İndirilmiş GV oran	İndirilmiş GV oran	İndirilmiş GV oran	İndirilmiş GV oran	İndirilmiş GV oran	İndirilmiş GV oran
Kurumlar vergisi oranı	25	34	33	25	15	19	24
Stopaj:mükim (olmayan) -Kar payı	25 (25) 25 (15)	25 (25) 25 (15)	12,5 (12,5) 12,5/27 (12,5/27)	20 (25) 20 (20)	15 (15) 0/15 (0/15)	19 (19) 19 (20)	15 (15) 15 (15)
Sermaye kazançları gelir vergisi	25	33	27	10	15	19	12-32
Net servet vergisi	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır	Hayır
Vergilendirme birimi	Kişi	Kişi Hane Halkı	Kişi	Hane Halkı	-	Kişi Hane Halkı	Kişi Hane Halkı
Çocuk gelir vergisi	Ayrı vergil.	-	Dahil	Dahil	-	Dahil	-

Kaynak: (Gesner ve Reuter, 2007)

⁷ 2006 yılı itibarıyla ve yüzde olarak

Bu sayede söz konusu ortakların gelirlerini marjinal vergi oranının yüksek olduğu birinci kutucuktan, düşük nispi bir oranda vergilendirilecek olan üçüncü kutucuğa kaydırmaları da önlenmiş olmaktadır. Birinci kutucukta yer alan emek ve sermaye gelirlerinin toplamı ilk dilimi %32.35'ten başlayan ve en yüksek dilimi %52 olan dört dilimli artan oranlı bir tarifeye tabi tutulmaktadır. Hesaplanan vergiden bu kutucuğa özgü bir takım indirimlerin yapılmasına izin verilmektedir. İkinci kutucukta kurumlar tarafından ortaklara dağıtılan kar payları ve hisse satışından elde edilen sermaye kazançları yer almaktadır. Bu kutucuğa uygulanan nominal vergi oranı %25'tir. Ancak söz konusu gelirler %35 oranında kurumlar vergisine de tabi tutulduğu için efektif toplam vergi yükü daha da artmaktadır. Üçüncü kutucukta kişilerin ellerinde tuttıkları (tasarruf ve yatırımlardan elde edilen) varlıklardan elde edilen kar payı, faiz, kira gibi gelirler yer almaktadır. Bu kutucuktaki varlıklar gerçek getirileri dikkate alınmaksızın % 4 oranında tahmini bir getiri sağladıkları varsayılarak bu miktarın %30'u oranında götürü bir gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Bu aynı zamanda varlığın değeri üzerinden alınan % 1.2 oranında nispi bir servet vergisine eşdeğerdir. Bu durumda bir kişinin portföy yatırımından % 1 ya da % 10 gelir sağlaması arasında vergileme açısından hiçbir fark bulunmamaktadır. Zira her durumda % 4 oranında bir getiri sağladığı varsayılmaktadır. Dolayısıyla böyle bir sistemde gerçek getiri arttıkça ödenecek vergi de azalacaktır (Cnossen and Bovenberg, 1999, 471-474; Genser and Reutter, 2007, 13; Eggert and Genser, 2005, 46). Eleştirilere açık olan ve gelişmiş ülkelerde ikinci bir örneği bulunmayan bu yeni sistemin en önemli amacı vergi arbitrajlarını azaltmaktır. Eskiden uygulanan ve sermaye gelirlerini artan oranlı bir şekilde vergilendiren gelir vergisi sistemi kişilerin ellerinden tuttıkları sermaye kazançları vergiye tabi tutmadığı için yatırımcıları borç almaya yöneltmiş (böylece faiz giderlerini yüksek marjinal gelir vergisi oranlarından indirebilme imkanı sağlamıştır) ayrıca sermaye kazancı sağlayan mali varlıklara yatırım yapmayı teşvik etmiştir. Tam tersine götürü sistem faiz, kar payı ve sermaye kazançları arasında bir ayırım gözetmediği için borç almanın cazibesi ortadan kaldırarak vergi arbitrajı olasılıklarını azaltmıştır. Netice olarak 2001 yılında yapılan vergi reformu ile birlikte vergiden istisna edilen sermaye gelirleri yeniden vergilendirilmeye başlanmıştır⁸. Kişilerin emek gelirlerini ve zararlar düşüldükten sonraki sermaye

⁸ Hollanda'da gönüllü uyum seviyesi oldukça yüksek ve vergi idaresinin mükelleflerin sermaye gelirlerini izleme gücü oldukça yüksektir. Ancak bu şartlar birçok gelişmekte olan ülkede mevcut değildir. Dolayısıyla gelişmekte olan ülkeler açısından portföy yatırımları üzerinden düz oranlı bir nihai stopaj yapılması çok daha etkili bir vergileme şekli olarak ileri sürülmektedir. Bkz. (Bird and Zolt, 2008, 13-14).

gelirlerini toplamalarına izin verilmemekte ve farklı gelir kategorileri olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda vergiden kaçınma ve sermaye kaçışlarını önlemede bir araç olarak kullanılan servet vergisi etkin bir şekilde gelir vergisi rejiminin içine yeniden adapte edilmiştir. Bununla birlikte kar paylarının çifte vergilendirilmesi ile ilgili hiçbir düzenleme yapılmamıştır. Şu anki sistemde dağıtılan karlar kurum seviyesinde kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra ortaklar seviyesinde de gelir vergisine tabi tutulmaktadır (Hamaekers, 2003, 49). Sistemin DIT'a benzeyen yanı ise sermaye gelirlerini büyük kısmının üç numaralı kutucukta toplaması ve nispi bir orana tabi tutulmuş olmasıdır (Morinobu, 2004, 6-7).

Yunanistan AB-15 içinde kişisel seviyede kar paylarının tamamen vergi dışı tutulduğu tek ülkedir. AB-25 içinde ise bu gruba Kuzey Kıbrıs, Estonya, Litvanya ve 2005 yılından itibaren Slovakya dahildir. Yunanistanda 2006 yılından itibaren kar payları kurum seviyesinde % 29 oranında vergilendirilmektedir. Uzun bir süre bu oran en yüksek gelir vergisi oranı olan % 40'dan çok az düşük olup %35 seviyesinde gerçekleşmiştir. Faiz gelirleri için göze çarpan bir vergi indirim söz konusu olup nihai bir stopaj (banka mevduatları ve tahvillerde %10, borç faizlerinde ve yurt dışından elde edilen faizlerde % 20) uygulaması vardır (Eggert and Genser,2005, 46). Fransa, sermaye kazançlarını ve faiz gelirlerini sadece % 16 oranında stopaja tabi tutmaktadır, ancak kar paylarında stopaj yoktur. İskandinav vergi reformuna benzer şekilde kar payları artan oranlı bir tarifeye tabi tutulmakla birlikte yarısı vergiden istisna tutulmaktadır. Kar payı elde edenler kişisel gelir vergisindeki temel indirimlerden yararlanabilmektedir. Fransa'da sermaye vergilemesinin bir diğer özelliği net servet vergisi uygulamasının mevcudiyetidir. Slovakya'da faiz gelirlerinde gizli bir nihai stopaj söz konusu olup bütün gelirler % 19 oranında vergilendirilmektedir. Kar payları kişisel seviyede vergiden muaftır, ancak % 19 oranında kurumlar vergisi yükü taşımaktadır. CIT modelinden tek sapması negatif sermaye gelirlerinin pozitif kazanılmış gelirden indirilmesine izin verilmemesidir. Estonyada faiz ve kar payları kişisel seviyede vergiden muaftır ancak kar payları kurum seviyesinde ve sermaye kazançları kişi seviyesinde % 23 oranında vergilendirilmektedirler. Böylece sadece faiz gelirleri vergiden muaftır, diğer bütün gelir kaynakları standart % 23 vergi yükü taşımaktadır (Genser and Reutter, 2007, 13-14).

Tablo 3: Sermaye gelirlerinin özel vergilendirilme rejimi⁹

	Hollanda	Yunanistan	Fransa	Slovakya	Estonya
Kişisel Gelir Vergisi					
-Kar Payları	Kutu3:30/Kutu2:25	0	6,8-48,1	0	0
Faiz Gelirleri	Kutu3:30/Kutu2:25	10/20	16	19	0
Kazanılmış Gelirler	Kutu1:3:4,15-52	15-40	6,8-48,1	19	23
Sermaye geliri için temel indirim	Kutu 3 için	Hayır	Evet	Evet	Evet
Negatif sermaye geliri indirim	Hayır	Evet	Sınırlı	Hayır	Hayır
Gelir ve kurumlar vergisinin birleşmesi	İndirimli GV oranı	Kar payı istisnası	İndirimli kar payı matrahı	Kar payı istisnası	Kar payı istisnası
Kurumlar vergisi oranı	25	34	33	25	15
Stopaj:imkân (olmayan)					
-Kar payı	Kutu3:30/ Kutu 2:25 (25)	Hayır (Hayır)	Hayır (15/25)	0 (0)	Hayır (Hayır)
-Faiz	Hayır (25)	10/20 (10/20)	16/(16)	19 (19)	Hayır (Hayır)
Sermaye kazançları gelir vergisi	Kutu 3: 30/ Kutu 2:25	0	16	19	23
Net servet vergisi	Hayır*	Hayır	0,55-1,8	Hayır	Hayır
Vergilendirme birimi	Kişi	Kişi	Hane halkı	Kişi	Kişi, Hane Halkı seçenek
Çocuk gelir vergisi	Dahil	Dahil	Dahil	-	Ayrı vergileme

* Tasarruflardan elde edilen gelir ve yatırımlar; net varlığın üzerinden alınan %1,2 oranında servet vergisine eşdeğer vergilendirilir (kutu 3).

Kaynak: (Gesner ve Reutter, 2007)

⁹ 2006 yılı vergileri ile ve yüzde olarak.

Almanya’da 2003 yılının Kasım ayında Ekonomi Uzmanları Konseyi emek gelirlerinin sermaye gelirlerinden ayrı olarak vergilendirildiği bir DIT modeli önermiştir¹⁰. Bu bağlamda farklı gelir türleri emek geliri ve sermaye gelirleri şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulacaktır. Sermaye gelirleri düşük ve nispi oranda (yaklaşık %30) vergilendirilecek ancak emek gelirleri, girişim ücretleri dahil, gittikçe artan oranlı tarifeye (15’ten başlayıp % 35’e kadar çıkan) göre vergilendirilmeye devam edecektir. Kurumlar vergisi, sermaye gelirlerini kapsamlı vergilendirildiği bir sistem içinde bütünleştirilecektir (Morinobu, 2004, 8). Sermaye gelirlerinin stopaja tabi tutulmasının ve düşük vergi oranı uygulamasının tasarruflara indirim imkanı sağlayan mevcut sistem ile karşılaştırıldığında uyum ve tahsil maliyetlerini oldukça düşüreceği, yurt içi vergiler ile yabancı ülkede kaynağında alınan vergiler arasındaki farkı azaltacağı ve böylece sermaye akışını yavaşlatacağı ileri sürülmektedir. Dahası düşük vergi oranlarının enflasyon nedeniyle servetin vergi sonrası getirisinin negatif olması problemini ortadan kaldıracığı ve DIT sayesinde sermaye gelirlerinin değişen ekonomik ve uluslararası koşullara göre esnekliğinin ayarlanabileceği düşünülmektedir (Eggert and Genser,2005, 44). Netice olarak vergi sisteminde bu kadar köklü bir değişimin vergi mevzuatında şu an mevcut olan birçok olumsuzluğu ortadan kaldıracığı dahası uygun bir yatırım iklimi oluşturarak Alman ekonomisinin büyüme dinamiklerini sağlamlaştıracağı ifade edilmektedir (Morinobu, 2004, 9). Farklı modeller kullanılarak yapılan hesaplamalar Almanya’da DIT uygulamasının efektif ortalama vergi yükünü yaklaşık yedi puan azaltacağını ve bunun Almanya’yı, ABD yatırımları ve diğer dış yatırımlar için oldukça cazip hale getireceğini ortaya koymuştur (ZEW, 2008, 28).

3.2.2.2. Amerika Birleşik Devletlerindeki Uygulaması

Amerikan hazinesi tarafından 1992’de önerilen kapsamlı kurumlar vergisi (CBIT), aynen DIT modelinde olduğu gibi emek gelirleri üzerinden alınan artan oranlı bir vergi ile sermaye gelirleri üzerinden alınan düz oranlı bir verginin bileşkesidir. CBIT’e göre vergilendirilecek kazançtan faiz harcamaları artık indirilemeyecektir. Böylece faiz ve kar payları arasında tarafsızlık sağlayacak, öz sermaye yoluyla doğrudan finansman ile borçlanma yoluyla yapılan dolaylı finansman arasındaki eşitsizlik ortadan kalkacaktır. CBIT’e göre kurum kazançları en yüksek marjinal

¹⁰ Almanya işletme karları üzerindeki vergi oranı ve efektif vergi yükü bakımından Avropanın en yüksek ülkeleri arasındadır. Bu da ülkenin uluslararası vergileme alanındaki rekabet gücünü olumsuz yönde etkilemektedir. Kasım 2005’te koalisyon hükümeti işletme vergilerinde bir reform önerisinde bulunmuştur. Reformun temel amaçları; i) Almanya’yı uluslararası alanda ve Birlik içinde daha rekabet edebilir hale getirmek ii) mali kararlarda ve yasal uygulamalarda tarafsızlığı sağlamak, iii) kamu bütçeleri ve işletme bütçelerinin belirliliğinin artırmak, iv) uzun dönemde Almanya’nın vergi matrahını güvence altına almaktır. Bkz. (ZEW, 2008, 28).

gelir vergisi oranına eşdeğer düz oranlı bir kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Bu şekilde faiz, kar payı ve sermaye kazançları kaynağında (stopaj yoluyla) vergilendirilecek ve böylece kişisel yatırımcı seviyesinde vergiden istisna olacaktır. Bir başka deyişle CBIT kar payı ve faizleri kurum seviyesinde vergilendirmek suretiyle gelir ve kurumlar vergisinin bütünleştirmektedir (Morinobu, 2004, 8; Bird and Zolt, 2008, 11-13).

CBIT uygulamasında emek geliri artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmeye devam edeceği için alt gelir düzeylerine uygulanan marjinal vergi oranları CBIT oranının altında kalacaktır. CBIT kaynak temelli olarak tasarlandığından ekonomiye sermaye sağlayan yurt içi ve yabancı yatırımcılara eşit olarak uygulanacaktır. CBIT nispi sermaye geliri vergisi oranı ile en yüksek marjinal gelir vergisi oranlarını yaklaştırırken, DIT ise sermaye geliri vergisi oranı ile ilk gelir diliminin marjinal vergi oranı ve kurumlar vergisi oranını yaklaştırmaktadır (Sørensen, 2009, 5-6).

CBIT'in iki önemli eksikliği söz konusudur: i) kaynağında uygulandığı için ikamet esaslı olan DIT modelinin aksine¹¹ yabancı kaynaklardan elde edilen sermaye gelirleri CBIT'in matraha dahil değildir, ii) sadece kurum kazançlarına uygulamaktadır ve diğer varlıklardan (devlet tahvilleri ve dayanıklı tüketim harcamaları gibi) elde edilen gelirlere uygulanmamaktadır. Dahası kişisel işletme gelirin bir kısmı kişinin emek geliri olsa bile işletme gelirin vergi oranına tabi tutulmaktadır. Bu sebepten DIT özellikle açık ekonomilerde daha iyi bir alternatif olarak görülmektedir (Boadway, 2005, 926).

3.2.2.3. Japonya'daki Uygulaması

Japonya'da ilk olarak Aralık 1997'de DIT modelini öneren bir rapor yayınlanmıştır. Raporla optimal vergilemenin öngördüğü finansal gelirlerin ayrı vergilendirilmesinin önemine dikkat çekmiştir. Ardından 2000 yılının Haziran ayında, 2001 ve 2002 yıllarında başka raporlar hazırlanmıştır. Bu raporlar doğrultusunda yapılan 2003 vergi reformunda, büyük kısmı vergiden istisna olan kar payları toplam gelirin bir parçası olarak sermaye kazançları ve faiz gelirleri ile aynı statüde ve aynı oranda vergilendirilmeye başlanmış, finansal gelirlerin iki kategoride toplanması yönünde önemli adımlar atılmıştır. Bu gelişmeler finansal gelirlerin (faiz, kar payı, sermaye kazançları) birleşmesinden sermaye gelirlerini birleşmesine doğru bir kayma sağlamıştır. Zira Japonya'da gelir on

¹¹ DIT kaynak esaslı bir vergileme modeli olarak kabul edilse bile imzalanan vergi anlaşmaları ile mukim olmayan yatırımcılara ödenen kar payı ve faizlere stopaj uygulanmadığından pratikte DIT'in ikamet temelli bir vergileme olduğu kabul edilmektedir.

kategoriye ayrılmaktadır ve bunlar içerisinde yer alan finansal gelir kalemleri oldukça karmaşık ve çeşitlidir. Bütün bunların tek bir vergi sistemi içinde birleştirilmesi hem sistemi basitleştirecek, hem de finansal ürünler arasında tarafsızlığı sağlamak suretiyle vergi uyumunu güçlendirecektir. Dahası vergi sınıflandırmasından kaynaklanan karmaşıklıkları ortadan kaldıracaktır (Morinobu, 2004, 9-10).

3.2.2.4. Uruguay DIT Modeli

Az gelişmiş ülkelerin bazıları için emek gelirlerini artan oranlı bir tarife tabi tutmayı sürdürürken, sermaye gelirlerini ise ikili bir şekilde vergilendirmek daha cazip gelmektedir. Buna göre portföy yatırımları oldukça düşük düz bir orana tabi tutulurken, aktif işletmecilik faaliyetlerinden elde edilen gelir ise daha yüksek düz bir orana tabi tutulacaktır. DIT sisteminin yeni bir versiyonu olarak kabul edilen bu sistemi ilk olarak Uruguay'da Temmuz 2007 tarihinde uygulamıştır (Bahl and Bird, 2008, 14). Uruguay DIT sistemi ya da daha doğru bir ifade ile "üçlü bir vergi sistemi" olarak ifade edilen bu sisteme göre emek gelirleri % 10 ile % 25 arasında yükselen oranda vergiye tabi tutulmaktadır. Nüfusun % 60'ın vergi dışında tutulan sıfır bir vergi oranı söz konusudur. Portföy gelirleri yaklaşık % 12 oranında nihai stopaja tabi tutulmaktadır. Serbest çalışanlar ise harcamalar düşüldükten sonraki kazancın % 25'i oranında bir işletme vergisine ya da varsayılan harcamalar (%30 oranında) düşüldükten sonra kalanın % 25'i oranında bir emek geliri vergisine tabi olmak gibi iki farklı seçeneğe sahiptir (Bird and Zolt, 2008, 18-19).

3.3. Tek (Düz) Oranlı Vergileme Modeli

3.3.1. Tek Vergi Modelleri

Son yıllarda kişisel indirimlerden arta kalan gelir ve tüketim harcamaları üzerinden sabit marjinal oranda bir vergi alınmasını öngören "tek vergi" modeli artan bir ilgi uyandırmaktadır. Hall ve Rebushka'ya atfedilen (1995) bu düşünce özellikle doğrusal bir harcama vergisine karşılık gelmektedir. Çünkü Hall ve Rebushka sermaye gelirlerini vergiden istisna etmekte ve bütün işletme yatırımlarına tam bir indirim imkanı sunmaktadır. Ancak tek vergi son yıllarda batı Avrupaya doğru yayılmış ve sermaye gelirlerinin bazıları ya da tamamı vergi matrahına dahil edilmiştir. Bu anlamda tek vergi CIT'in doğrusal bir türevi olarak da kabul edilebilir (Sørensen, 2009, 5). Bir başka deyişle tek vergi reformu ABD'deki son vergi reformlarında ağırlıklı olarak tartışılan tüketim tipinden ibaret değildir (Communication, 1999, 229-237).

Belli başlı üç tip tek vergi modeli söz konusudur. **A tipi;** emek gelirlerine, tek vergi oranı uygulanır. Kurum gelirlerine ayrı vergi oranı

ve rejimi uygulanmaya devam eder. Bu model vergiden istisna olsun ya da farklı oranda vergilendirilsin kar paylarından, faiz ve sermaye kazançlarından elde edilen geliri tek oranlı vergiye tabi tutmaz. **B tipi**; bütün kişisel gelirlere, kar payı, faiz ve sermaye kazançları dahil, tek vergi oranı uygulanır. Ancak burada ise kurumlar tarafından elde edilen gelirler hariç tutulur. **C tipi**; bütün işletme gelirleri ve kişisel gelirler tek vergi oranına tabi tutulur. Şöyle ki, kişisel gelirlere ve kurum kazançlarına tek vergi oranı uygulanır ve dağıtılan kurum gelirleri için bir vergi indirimi sağlanır (Bird and Zolt, 2008, 26).

3.3.2. OECD'deki Tek Vergi Uygulamaları

Son birkaç vergi reformu ile birlikte özellikle merkezi ve batı Avrupa ve Sovyetler Birliği ülkeleri tek vergi uygulamasını tercih etmiştir. Tek vergi uygulamasına toplu olarak geçilmesi bu sistemin yayılacağını göstermektedir. Tek verginin ilk dalgasında (Estonya 1994, Litvanya 1994, Letonya 1995) söz konusu ülkelerdeki mevcut vergi oranları ile uluslararası oranlar karşılaştırıldığında kısmen daha yüksek bir tek vergi oranı uygulanmıştır. Reform sadece gelir vergisi sistemine uygulanmış, ayrı ve yüksek oranlı kurumlar vergisi rejimi değiştirilmemiştir. İkinci dalgada (Rusya 2001, Ukrayna 2004, Slovakya Cumhuriyeti 2004, Gürcistan 2005 ve Romanya 2005) önceki gelir vergisi oranlarından ve uluslararası oranlardan önemli ölçüde aşağı olan düz bir vergi oranı uygulanmıştır. Gürcistanda tek verginin oranı % 12, Rusyada ve Ukraynada % 13 olmuştur. İkinci dalgada Romanya ve Slovak Cumhuriyeti gelir vergisi ile uyumlu bir kurumlar vergisi oranı uygulamıştır (Bird and Zolt, 2008, 25-27).

Tek oranlı vergilemeye geçiş genellikle vergi indirimlerinde ve istisnalarında önemli bir sınırlamayı da beraberinde getirmektedir. Bu taban genişliği vergi sistemini daha basit, idaresi daha kolay ve daha etkin hale getirirken, vergi yükünün adil paylaşımı için faaliyet alanını sınırlandırmaktadır. Tek oranlı vergiye geçiş yapan ilk temel ekonomi 1 Ocak 2001'den itibaren Rusya olmuştur¹². Rusya yüksek marjinal gelir vergisi oranlarını ciddi bir şekilde düşürmüş, gelir vergisi tabanını genişletmiş ve temel indirimlerden arta kalan gelir için % 13 oranında tek bir marjinal gelir vergisi oranı geliştirmiştir. Ayrıca reform sonrası, "tek ve birleştirilmiş bir sosyal güvenlik vergisi" (UST) uygulamasına

¹² Rusya'nın sistemi Hall ve Rebushka'nın ifade ettiği anlamda bir tek vergi sistemi değildir. Rusya tek vergi sistemine geçen ilk ülke değildir. Bolivya 1986 yılında beri böyle bir sisteme sahiptir. Daha öncesinde ise küçük birtakım eyaletlerde (Jersey gibi) uygulanmıştır. Baltık ülkeleri de Rusya'dan önce bu sisteme geçmiştir. Rusya büyük ölçüde tek vergiyi kabul eden ilk Baltık ülkesi Estonya'dan büyük ölçüde etkilenmiştir. (Ivanova, Keen and Klemm, 2005, 399).

geçilmiş, işçilerden %1 ve işverenlerden %38,5 şeklinde uygulanan oranlar; %35,6'dan başlayan ve 20, 10 ve 5 şeklinde uygulanan bir tarifeye tabi tutulmuştur. (Ivanova, Keen and Klemm, 2005, 399). Tek vergi uygulamasına geçilmesinin hemen ardından 2001 yılında gelir vergisinin GSYİH'ya oranı nominal rakamlarla yaklaşık olarak % 46, reel rakamlarla da % 26 oranında artmış, gelir vergisi hasılatı beşte bir oranında yükselmiştir. Ancak gelir artışının ne kadarının reformdan kaynaklandığını söylemek güçtür. Bununla birlikte tek vergi reformu, vergi sistemini daha basit ve şeffaf kılmıştır. Vergi matrahının genişletilmesi ve özellikle artan oranlı gelir vergisi tarifesinin % 13 şeklinde yeniden düzenlenmesi, vergi kanunu ile uyumu kolaylaştırmıştır. Ayrıca güçlü bir vergi yönetimi ve vergi idaresi reform ile vergilemede adalet geliştirilmiştir. Gerçekte bu idari reformun gelir vergisi oranında yapılan değişiklikten daha önemli bir etki yarattığı ifade edilmektedir (Ivanova, Keen and Klemm, 2005, 398-399, 411). Marjinal vergi oranlarındaki düşüşün çok kısa sürede bu kadar yüksek bir gelir performansı sağlaması Batı Avrupa'da ve Amerika Birleşik Devletleri'nde büyük ilgi ve merak uyandırmış, böylece Rusya'nın gerçekleştirdiği reform son dönemlerin en etkileyici ve büyük reformlarından biri olmuştur. Rusya deneyimi kayıt dışı ekonominin 1990'lı yıllardan itibaren yükseliş trendine geçtiği birçok OECD üyesi ülke için de ilginç bir örnek olmuştur. Vergi ve sosyal güvenlik primlerinin artan yükü, devletin düzenleyici faaliyetlerinin çokluğu ve işgücü piyasasındaki sınırlamalar ile birleşince kayıt dışı ekonomi daha da artmaktadır. Rusya'nın 2001 yılında yapmış olduğu reform vergi yükünün düşürülmesinin kayıt dışı ekonomiyi azaltabileceğini ancak bu süreçte vergi hasılatının bundan olumsuz etkilenebileceğini gerçeğini de ortaya koymuştur (Ivanova, Keen and Klemm, 2005, 398-399, 433; OECD, 2006, 5).

AB'de 1995 yılından itibaren en yüksek gelir vergisi oranlarında hızlı bir düşüş eğilimi yaşanmış ve 22 AB üyesi ülkede vergi oranı düşürülürken, sadece bir ülkede (Portekiz) vergi oranı hafif yükseltilmiştir. Dört ülke (Avusturya, Letonya, Malta ve İngiltere) ise vergi oranlarını değiştirmemiştir. Böylece AB-27 üyesi ülkeler 1995 yılından itibaren gelir vergisi oranlarını %10,6 oranında, 2000 yılından itibaren ise %7,3 oranında düşürmüşlerdir. Özellikle 2000 yılındaki indirimler merkezi ve batı Avrupa ülkeleri için oldukça dikkate değer olup dört ülke (Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Romanya ve Slovakya) tek vergili bir sisteme geçmiş ve büyük vergi indirimleri gerçekleştirmişlerdir. 2000 yılından itibaren söz konusu ülkeler gelir vergisi oranında yaklaşık %11 oranında bir düşüş gerçekleştirirken, Eski AB-15 ülkeleri ancak % 3,5

oranında bir indirim gerçekleştirmişlerdir (European Commission, 2009, 9-10).

Tablo 4: Mevcut Tek Vergiler

	Yıl	Gelir Vergisi Oranları	Reform Öncesi Gelir Vergisi Oranları	Kurumlar Vergisi Oranları	Reform Öncesi Kurumlar Vergisi Oranları	Gelir Vergisi 2007	Kurumlar Vergisi 2007
Estonya	1994	26	16,24,33	26	35	22	22
Litvanya	1994	33	18-33	29	29	27	15
Letonya	1997	25	10 ve 25	25	25	25	15
Rusya	2001	13	12,20,30	37	30	13	24
Slovakya	2004	19	10-35 arası beş oran	19	25	19	19
Ukrayna	2004	13	10-40 arası sekiz oran	25	30	15	25
Gürcistan	2005	12	12,15,17 ve 20	20	20	12	20
Romanya	2005	16	18-40	16	25	16	16
Kırgızistan	2006	10	10-20	10	20	10	10
Makedonya	2007	12	15-24	12	15	12	12
İzlanda	2007	37,5	-	18	18	35,6	18
Moğolistan	2007	10	10,20 ve 40	25	15 ve 30	10	10
Karadağ	2007	15	15,19,23	9	9	15	9
Kazakistan	2007	10	5-20	30	30	10	30
Ermenistan	2007	10	1-20	20	20	10	20
Çek. Cumh.	2008	15	12-32	22	24	12-32	24
Bulgaristan	2008	10	20-24	10	10	20-24	10

1. Estonya gelir vergisi oranlarını 2009'da %20'ye 2010'da %19'a ve 2011'de %18'e indirmeyi planlamaktadır.
2. Estonya dağıtılmamış karlar üzerindeki kurumlar vergisi oranını sıfıra indirmiştir, karpayları gelir vergisi oranında vergilendirilmektedir. Gelir vergisi oranındaki indirime paralel olarak oranın indirilmesi planlanmaktadır.
3. Litvanya 2008'de gelir vergisi oranını %24'e indirmiştir.
4. Rusya'da 2000 yılında; 0, 12, 20 ve 30 olan vergi oranları 2001 yılında; 0 ve 13 olmuş, ayrıca 3,168 ruble olan vergiye tabi tutulmayacak miktar, 4,800 rubleye çıkartılmıştır. Bu turadın üzerindeki miktarlar %13 oranında tek bir vergiye tabi tutulacaktır.
5. Letonya tek vergi uygulamasına geçmeden önce 1994 yılında oran sayısını ikiye indirmiştir (35 ve 25) ve 1996'da oranları 25 ve 10'a düşürmüştür.
6. Rusyanın kurumlar vergisi oranı bütün bölgesel ve mahalli vergileri kapsamaktadır
7. Slovaka'da ortalama üretim kazançlarının gelir vergisi oranı yaklaşık %20'dir.
8. Gürcistan 2008'den itibaren kurumlar vergisi oranını %15'e düşürmüştür.
9. Makedonya 2008'den itibaren kurumlar vergisi oranını %10'a düşürmüştür.
10. İzlandada 2006 yılında gelir vergisi oranı merkezi vergi gelirlerinin %23,75'ini, belediye vergilerinin %12,97'sini ve ek vergilerin %2'sini oluştururken, 2007 yılında merkezi hükümetin payı %22,75'e gerilemiş ve ek vergi kalkmıştır. Böylece gelir vergisi tek vergiye dönüşmüştür. 2002 yılında kurumlar vergisinin oranı %30'dan %18'e gerilemiştir.
11. Karadağda 2005 yılına kadar %15 ve %20 olarak iki vergi oranı uygulanmıştır. 2010 yılına kadar gelir vergisi oranı %9'a indirilecektir.
12. Ermenistanda 1 Temmuz 2007'de gelir vergisi oranı %10'a düşürmüştür ve Haziran 2008'den itibaren kurumlar vergisi oranı %10 olarak uygulanacaktır.
13. Çek Cumhuriyetinde 7 Haziran 2007'de kabul edilen reform önerisi ile 2009 da oran 12,5'e düşürülecektir. Kurumlar vergisi oranı 2008'de %21'e, 2009'da %20'ye ve 2010'da %19'a indirilecektir.
14. Bulgaristan 2007'de kurumlar vergisi oranını %15'den %10'a düşürmüştür.

Kaynak: (Bird and Zolt, 2008, 33).

1 Ocak 2004'ten itibaren Slovakya Cumhuriyeti tek vergi reformu gerçekleştirmiş ve gerçek kişi ve kurumlardan % 19 oranında bir gelir vergisi alınmaya başlanmıştır. Bu şekilde yaparak, vergi politikasında neoliberal bir örnek olan Yeni Zelanda'nın yerini almış ve dünya genelindeki köklü reformcuların imrendiği ülke halini almıştır (Ganghof, 2005, 89). Sistem neredeyse bütün vergi ayrıcalıklarını kaldırarak vergi tabanını genişletmiştir, ancak temel indirimler arttırılmıştır. Slovak hükümeti aynı zamanda sosyal yardımları azaltmış ve vergi yükünü dolaysız vergilerden dolayı vergilere kaydırmıştır. Eski AB ülkelerinde yaklaşık olarak dolaylı, dolaysız vergiler ve sosyal güvenlik primleri eşit dağılmış iken yenilerde dolaysız vergilerin payı daha düşüktür. Dolaysız vergilerin en düşük olduğu ülkeler, Slovakya (%20,8), Bulgaristan (%20,9), Romanya (%23,0)'dır. Bunun temel sebebi söz konusu ülkelerde uygulanan ılımlı gelir ve kurumlar vergisi oranıdır. Bu da dolaysız vergilerde dolaylı olanlara göre ciddi bir düşüşe neden olmuştur (European Commission, 2009, 7). Tek vergi reformu Slovakya'da vergi sistemini daha basit ve şeffaf yapmıştır. Ayrıca yatırım ve girişim için teşviki arttırmış ve sermaye tahsisindeki olumsuzlukları azaltmış, vergi matrahının genişletilmesi sayesinde etkinliği arttırmıştır. Bununla birlikte tek oranlı verginin emek gelirleri üzerindeki pozitif etkisi abartılmamalıdır. Zira gelir vergisine duyulan güven özellikle nispeten yüksek KDV ve gelir vergisi matrahından indirilebilen yüksek sosyal güvenlik katkılarının ışığında düşük kalmıştır (OECD, 2006, 6).

Netice olarak Rusya ve Slovak Cumhuriyeti'nin tam bir tek vergi sistemi uyguladığını söylemek güçtür. Tek vergili bir sistem bütün gelir türlerini öncelikle tek bir oranda vergilendirir ve böylece bütün çarpıklıklarda önlenmiş olur. Her iki ülke de sosyal güvenlik katkılarını ayrı olarak uygulamaya devam etmektedir. Sosyal güvenlik katkısı uygulanmasına devam edilmesi tek oranlı bir gelir vergisi sisteminde bile kazançların sermaye ve emek gelirleri arasında kaydırılmasına devam edeceği anlamına gelmektedir. Bu tek vergili sistemi emek gelirlerinin nispi değil artan oranlı bir şekilde vergilendirileceği "yarı ikili" bir gelir vergilemesine dönüştürmektedir (OECD, 2006, 7).

4.DİT VE DİĞER REFORM MODELLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

4.1. DİT ve CİT Modellerinin Karşılaştırılması

Birçok ülkede yüksek vergilendirilen emek gelirlerini düşük vergilendirilen sermaye gelirlerine dönüştürmek oldukça karlıdır. Bu aynı zamanda DİT'in en önemli dezavantajıdır. Zira her sedüler vergileme sistemi yapısı gereği mükellefleri gelirlerini yüksek vergilendirilen

alandan düşük vergilendirilen alana kaydırma yönünde büyük bir teşvik sağlamaktadır (ZEW, 2008, 9). CIT emek ve sermaye gelirlerini aynı oranda vergilendirmek suretiyle bu olumsuzluğu ortadan kaldırmaktadır. Ancak pratikte hiçbir OECD ülkesi tam anlamıyla CIT modelini uygulamamaktadır. Bütün ülkeler belli gelir türleri için (oturlan ev, sağlanan yan faydalar, sermaye kazançları, emeklilik fonları gibi) özel vergi uygulamaları yapmakta ve birçok ülke sadece bazı gelir türleri için (özellikle emek geliri) sosyal güvenlik katkısı uygulamaktadır. Bu tarafsızlık eksikliği, sırasıyla uyum ve idari maliyetleri arttırmakta, vergi uyumunu ve vergi gelirini azaltmakta ve vergi sisteminin adalet ve etkinliğine zarar vermektedir (OECD, 2006, 4).

Her ne kadar DIT'in öngördüğü emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha yüksek oranda vergilendirilmesi ödeme gücü ilkesine ve sosyal adalete aykırı bir anlayış gibi gözükse de önerilen reformların temel amacı gözden kaçırılmamalıdır. Vergi sisteminin işletmeler için cazip imkanlar sunması ayrıca yerli ve yabancı yatırımcıların ülkeye yatırım yapmasına ve neticesinde gelir elde etmesine değmesi gereklidir. Bir başka deyişle bir yerdeki efektif ortalama vergi yükü arttıkça uluslararası yatırımcılar için o yerin cazibesi azalmaktadır. Ülkeye yapılan yatırım arttıkça işgücünün verimliliği ve buna bağlı olarak ücret geliri artacaktır. Dolayısıyla DIT bu anlamda istihdama olumlu katkı sağlayacaktır. Tam tersine uluslararası mobil olan sermayenin yüksek oranda vergilendirilmesi ise istihdamı olumsuz yönde etkileyecektir. Çünkü sermayenin vergi yükü çalışanlara daha az ücret ödenmek suretiyle emek üzerine kaydırılacaktır. Gerçekte DIT vergi reformlarının verimlilik etkisini ortaya çıkarmaktadır. Amacı dağıtılacak pastanın hacmini arttırmak olduğu için çalışanların pastadan aldıkları pay daha da büyüyecektir. Dolayısıyla DIT büyüme ve refaha odaklanan bir politika ile uyum göstermektedir (ZEW, 2008, 9).

Birçok ülkede CIT'dan sedüler DIT rejimine geçilmesinin sebebi gelir vergisi kanunlarının sermaye gelirleri üzerindeki efektif vergi oranlarını azaltan SHS standartlarından sapması ve birçok istisnayı içermesidir. Dolayısıyla söz konusu boşluklar doldurulmadıkça DIT rejiminde de matrah erezyona uğrayacaktır. DIT'in en önemli avantajı, söz konusu boşlukların kolay doldurulabilecek olmasıdır. Dahası sermaye kazançlarının stopaj yoluyla düz oranlı ve düşük oranda vergilendirilmesi vergi uyumunu ve toplama maliyetlerini önemli ölçüde azaltır. Çünkü DIT modelinde faiz ve karpayı gelirlerinin düzenli bir şekilde beyanına gerek yoktur. Ev sahibi ülkede sermayenin düz oranlı vergilendirilmesi yurt içi ve dışarıdaki vergilerin arasındaki vergi oranı farklılığını azaltır ve böylece sermaye göçünü sınırlandırır (Genser and Reutter, 2007, 7).

CIT modelinde sermaye gelirlerine yüksek marjinal vergi oranları uygulandığı için açık bir ekonomide sermaye göçü söz konusu olacaktır. Küresel sermaye mobilitesi göz önünde bulundurulduğunda, eğer mobil sermaye üzerine nispeten yüksek vergi uygulanırsa sermaye çok kolay bir şekilde yabancı ülkelere kayacaktır. Dolayısıyla sermaye gelirleri uygun bir oranda vergilendirilmediği sürece vergi matrahı emek, tüketim ve arazi gibi daha az mobil gelir kaynaklarına kayabilir, böylece ekonomi bundan büyük zarar görür. Bu açıdan bakıldığında vergi sisteminde etkinlik açısından sermaye geliri önemli bir yere sahiptir. AB ülkelerinde 1980-1985'den 1991-1997'ye kadar ortalama efektif vergi yükü; sermaye gelirlerinde %48,4'ten %45,3'e, emek gelirlerinde %33,0'dan %36,8'e ve tüketim vergilerinde %16,6'dan %18,7'ye değişiklik göstermiştir. Aynı oranlar G-7 ülkelerinde sermaye gelirlerinde %63,6'dan %59,8'e, emek gelirlerinde %26,5'ten %29,8'e ve tüketim vergilerinde ise %13,0'dan %13,2'ye şeklinde gelişme göstermiştir. Bu manzara vergi yükünün mobil sermaye gelirlerinden mobil olmayan emek gelirlerine doğru kaydığını göstermektedir. Bu sürecin devam etmesi çalışma arzusunu olumsuz yönde etkileyeceği, daha yüksek işsizlik oranı ile birlikte ekonomik durgunluk yaratacağı için OECD tarafından zararlı vergi rekabetini önleyici projeler gerçekleştirilmektedir. İşte DIT'ın başlangıç noktası CIT'in gerçekte adalet ve etkinlik noktasında bazı ciddi problemler ile karşı karşıya kalmasıdır (Morinobu, 2004, 4-5).

CIT ile ilgili bir sonun da sermaye kazançlarının tahakkuk esasına göre vergilendirilmesindeki güçlük, amortisman rejiminin karmaşıklığı ve gerçek ile enflasyona endeksli gelir arasındaki kopukluktur. DIT, sermayenin arz esnekliğinin emekten daha fazla olması nedeniyle sermayenin emekten daha düşük oranda vergilendirilmesinin daha etkin olacağını ifade eden optimal vergileme teorisini esas olan CIT'in yeniden inşa edilmesine yardımcı olacak alternatif bir vergileme sistemi olarak kabul edilmektedir. Dahası vergi farklı sermaye kaynakları arasında tarafsızlığı sağlıyorsa nispi oranda vergilendirme CIT'in sebep olduğu zamanlararası tüketim tercihleri arasındaki seçime ilişkin çarpıklıkları azaltır (Morinobu, 2004, 6; R. Boadway, 2005, 922). Öte yandan harcama vergisi teorisi ise sermaye gelirlerinin vergilendirilmesini tamamen engellemektedir. Harcama vergisi sermayenin normal getirisini vergiden tamamıyla istisna ederken, DIT sermayeden elde edilen gelire pozitif ancak emek geliri üzerindeki en yüksek marjinal vergi oranının altında olan düşük ve düz bir oranda uygulamaktadır. Bu anlamda DIT hem optimal vergileme hem de harcama vergisi teorilerinin unsurlarını içermektedir. Bir başka deyişle DIT, CIT ve harcama vergisi arasında uzlaşma sağlamaktadır (Morinobu, 2004, 4-5).

4.2. DIT ve Tek Vergi Modelinin Karşılaştırılması

Gelecekteki vergi reformlarında tam bir DIT modeli ya da tek oranlı kişisel bir gelir vergilemesi birer seçenektir. Bir açıdan DIT ve tek vergi arasındaki seçim oldukça sadedir. DIT sermaye gelirlerini tek bir orana tabi tutarken tek vergi rejimi, en azından ilk şekillerinde, emek gelirleri için tek bir vergi oranı öngörmektedir. Ancak gerçekte emek geliri üzerindeki artan oranlı verginin marjı oldukça dar ve sermaye gelirlerine uygulanan oran ile yakın hale getirilerek ya da tek vergi rejiminin kapsamına sermayeden elde edilen farklı gelir türleri de dahil edilerek iki rejim arasındaki fark görüldüğünden daha önemsiz hale getirilebilir. Dolayısıyla DIT ve tek vergi arasındaki oldukça güç olmakla birlikte, genellikle DIT modelinin daha iyi olduğu ileri sürülmektedir. Bunun belli başlı sebepleri özetle şu şekildedir: i) Birçok ülkede gelir vergisi artan oranlılık amaçlarına (sosyal normlara) hizmet etmek için tek vergi olarak kabul edilmektedir. ii) Büyüme ve politik istikrarı sürdürmenin temel unsuru kişisel gelir ve tasarruflardan geçmektedir. Demokratik bir vergi sisteminden beklenen yüksek gelirlielerin daha çok vergi ödemesidir. Günümüzde etkinliğini yitiren kişisel bir servet vergisi sermaye gelirleri üzerinden daha efektif bir tek vergi alınması ve bunun daha büyük kısmının zenginler üzerinde kalması anlamına gelir. Emek gelirleri üzerinde ılımlı bir artan oranlılık, ki bu bir çok ülkede son yıllarda artan bir adaletsizliğe yol açmıştır, muhtemelen önemlidir. Bu kombinezon ise ancak DIT ile sağlanır. iii) Birçok ülkede büyümenin sağlanması ayrıca kırsal alanlardaki ailelere yardım için devlet hizmetlerinin yayılmasını gerektirir. Bunun için eğitilmiş nüfusun artması ve alt yapıya önem verilmelidir. Bunlar için kamunun gelir ihtiyacının artması nedeniyle toplam marjinal vergi oranları ortalama vergi oranlarını aşar. Kısa dönemde birçok ülkede politik istikrar ve büyüme için emek gelirleri üzerinde ılımlı bir artan oranlılık şarttır. Bunun için DIT uygun bir vergileme şeklidir (Bird and Zolt, 2008, 24-29).

5. GELİR VERGİSİ REFORMLARININ GELECEĞİ: VERGİ ORANLARININ UYUMLAŞTIRILMASI

IMF gibi uluslararası kuruluşlar sıklıkla en yüksek marjinal gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranlarının aynı ya da en azından önemli ölçüde farklı olmamasını tavsiye etmektedir. Ancak kurumlar vergisi oranı artan rekabet baskısına maruz kaldığı ve dağıtılmayan karlar hassas bir sermaye kazancı olduğu için söz konusu iki oran arasında bir uyumlaştırma oldukça zordur. Son zamanlardaki çalışmalar kurumlar vergisi oranlarının yabancı doğrudan yatırımların, özellikle karlı yatırımların, yeri konusunda önemli bir rol oynadığını göstermektedir. De Moiji ve Ederveen çeşitli çalışmaların katsayılarını vergi esnekliği

katsayısına dönüştürdükleri çalışmalarında vergi oranı esnekliğinin ortanca değerini -3,3 civarında bulmuşlardır. Bir başka deyişle ev sahibi ülkenin vergi oranlarında yapacağı %1'lik bir indirim ülkedeki doğrudan yabancı yatırım miktarını %3 arttırmaktadır (Bovenberg, Cnossen and Mooij, 2003, 621). Böylelikle eğer bir ülke karlı yabancı doğrudan yatırımları çekme arzusunda ise yasal kurumlar vergisi oranlarını indirmek zorundadır (Ganghof, 2004, 522-523). Ayrıca yüksek kurumlar vergisi oranları çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlaması yoluyla (fiyatları şirket içi ticaret yoluyla manipüle etmek) karlarını kurumlar vergisi oranlarının düşük olduğu ülkelere kaydırma konusunda güçlü bir teşvik sağlamaktadır (Keuschnigg and Dietz, 2007, 191-192).

1980'lerin ortalarından itibaren ABD gibi önemli sermaye ihracatçısı ülkelerde ve rakiplerinin vergi oranları ile fiyat kırarak rekabet etme eğiliminde olan AB üyesi ülkelerde kurumlar vergisi oranlarında aşağı doğru bir yöneliş söz konusudur. 1990'ların ikinci yarısından itibaren Avrupa'da kurumlar vergisi oranları önemli ölçüde düşmeye başlamıştır. 1995 yılında % 35,3'ten % 23,5'e kadar gerilemiştir. Bu süreç devam etmektedir. 2009 yılında beş AB üyesi ülke kurumlar vergisi oranını yine düşürmüştür. En keskin düşüşü % 5 ile Litvanya gerçekleştirmiştir. Her ne kadar en yüksek ve en düşük oran arasındaki fark 1995'ten itibaren azalmaya başlasa da kurumlar vergisi oranları hala birlik içinde çeşitlilik göstermektedir. En düşük oran %10 ile Bulgaristan'da iken, en yüksek oran % 35 ile Malta'ya aittir. Malta AB üyeleri içinde 1995'ten beridir kurumlar vergisi oranını değiştirmeyen tek ülkedir. Vergi yükünün en yüksek görüldüğü iki ülke olan Danimarka ve İsveç'te ise gelir vergisinin aksine kurumlar vergisi oranları ortalamanın çok üzerinde değildir. Bunun sebebi söz konusu ülkelerin DIT sistemine geçmeleri ve sermaye gelirlerine ılımlı bir oran uygulamaya başlamalarıdır (European Commission, 2008, 9-10).

Dünya genelindeki bu eğilimin arkasında yatan en önemli gerekçelerden biri kurumlar vergisi rekabetidir. Uluslararası işletmeler açısından yasal kurumlar vergisi oranı uluslararası vergiden kaçınma stratejileri bakımından büyük bir öneme sahiptir. Uluslararası işletmeler karlarının yüksek vergili ülkelere düşük vergililere kaydırabilirler. Dolayısıyla vergi matrahlarını yatırım yapmasalar bile taşıyabilmeleri mümkündür. Bunun en önemli tekniği transfer fiyatlandırması mekanizmasının işletilmesidir. Kurum içi ticaret mal ve hizmetlerin uluslararası ticaretteki büyüyen payını oluşturduğu için transfer fiyatlandırması kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi noktasında politikacılar üzerinde önemli baskı oluşturan ciddi bir problemdir. Uluslararası işletmelerin yasal kurumlar vergisi oranlarına karşı hassas olmalarının bir nedeni de yabancı ülke

kaynaklı gelirle ilgili uygulamalardır. Birçok OECD üyesi ülkede ana şirket yabancı ülkede elde edilen gelirin çifte vergilendirilmesini önlemek için yabancı bağlı şirkete ödenen karlar için bir indirim talebinde bulunabilmektedir. Ancak genel bir kural olarak bu gibi ülkeler kendi mükelleflerinin yabancı ülkede daha yüksek bir oranda vergi ödemeleri halinde geri ödeme yapmamaktadırlar. Ayrıca ABD başta olmak üzere bazı ülkelerin vergi kanunlarında indiriminin limitini yasal kurumlar vergisi oranı belirlemektedir. Örneğin bir ABD şirketi yabancı ülkedeki oran düşük olduğu sürece yabancı karlara ABD'deki oranları, yabancı ülkedeki oran yüksek olduğunda ise yabancı ülkedeki oranları uygulamaktadır. Yabancı kaynaklı gelirlerin vergilendirilmesinde çifte vergilendirmeyi önlemek için ABD hükümeti yabancı ülkede ödenen vergiler için bir indirim hakkı tanımaktadır. İndirimdeki sınır ABD firmalarını yurt içinde kazanılmış gelir üzerinden ödenecek vergiyi azaltmak için yabancı ülkedeki vergi indirimini kullanmaktan alıkoymaktadır. Eğer bir firmanın yabancı ülkede ödediği vergiler indirim sınırını aşarsa firma düşük vergili ülkelere geri getirilen gelir üzerinden ABD'de ilave vergi ödemeyecektir (Altshuler, 2009, 2-3). Böylece Amerikan çok uluslu şirketleri vergi oranları ABD'dekinden daha düşük ya da eşit olan ülkelere bağlı şirket kurma konusunda teşvik edilmektedir (Ganghof, 2005, 84).

Tablo 5: Kurumlar Vergisi Oranları (%)

Yıllar	Tüm Ülkeler	ASPAC	OECD	EU	Latin Amerika
1993	38		38	38	
1994	37,3		37,3	37,3	
1995	37,7		37,7	37,9	34
1996	37,7		37,7	38	34
1997	33,2	32,6	36	35,5	29,8
1998	32,9	32,4	35,7	35,1	30,1
1999	32,1	31,8	34,8	34,8	28,8
2000	32	31,9	34,1	33,9	29,8
2001	31,4	31,3	32,8	32	30,5
2002	30,7	31,5	31,4	30,9	30,6
2003	30	30,6	30,6	29,7	30,3
2004	28,9	30	29,5	28,3	29,8
2005	27,2	30	28,8	26,1	28,6
2006	27,1	30	28,5	25,8	28,5
2007	26,9	30,1	27,8	24,2	28
Küresel Bölgelere Göre (1997 ve 2007 yılları) Ortalama vergi oranları					
1997	33,2	32,6	36	35,5	29,8
2007	26,8	30,1	27,8	24,2	28,0

Kaynak: (KPMG 2007, 9-10)

Kurumlar vergisi indirimlerinde vergi rekabetinin rolü ile ilgili açık sayısal kanıtlar mevcuttur. Vergi rekabetinin ekonomik teorisi sermaye

gibi mobil vergi matrahları konusunda rekabette eşit olmayan iki ülke söz konusu ise küçük ülkenin dengede daha düşük vergi oranına sahip olacağını tahmin etmektedir. Küçük bir ülkede bir vergi indirimi, sermaye stokunun az olması ile birlikte, büyük vergi kayıplarına yol açmaz. Aynı zamanda yabancı sermayenin akması sayesinde nispeten yüksek gelir beklenebilir. Böylece eğer vergi rekabeti kurumlar vergisi oranlarını belirlenmesinde rol oynarsa ülke büyüklüğü ile kurumlar vergisi oranları arasında artan bir pozitif ilişki olduğu söylenebilir. İleri OECD ülkelerinde yapılan bir panel analizde Ganghof (2004); 1980'lerin ortalarından önce böyle bir ilişki olmasa bile sonrasında geliştiğini göstermiştir. Ülke büyüklüğü (nüfusun doğal logaritması) ve kurumlar vergisi oranı arasındaki ilişki küçük ülkelerin büyük ülkelere daha düşük kurumlar vergisi oranına sahip olduğunu göstermektedir. Birçok büyük ülke hala % 40 civarında kurumlar vergisi oranına sahip iken birçok küçük ülkede kurumlar vergisi oranı % 25 ya da daha aşağılara taşınmıştır. Hatta AB'nin yeni üyelerinden Estonya dağıtılmamış kar paylarına sıfır vergi oranı uygulamaktadır. Özellikle küçük ülkelerde rakip bir kurumlar vergisi oranı ile kişisel gelir vergisinin en üst oranını uyumlaştırmak tipik olarak önemli gelir kayıplarına yol açacak ya da verginin artan oranlılığının azaltacak ya da her ikisi birden olacaktır. Örneğin Estonya'da eğer en üst gelir vergisi oranı sıfıra indirilirse toplam vergi gelirinin yaklaşık dörtte biri yok olacaktır. Bu uç bir örnek olmakla birlikte kurumlar vergisi ve en yüksek gelir vergisi oranlarının uyumlaştırılmasının neredeyse imkânsız olduğu bir çok küçük ülke örneği söz konusudur. Bir diğer örnek ise son dönemlerde kurumlar vergisi oranını % 12,5'e düşürmüş İrlanda'dır. Eğer gelir vergisi oranı da bu seviyeye düşürülürse gelir vergisi geliri (GSYİH'nın %13-14'ü) sürdürülemez olacaktır. Dolayısıyla İrlanda'nın en yüksek gelir vergisi oranı son iki yılda önemli ölçüde indirilmesine karşılık sadece % 42'ye çekilebilmiştir. Böylece ileri OECD ülkelerinde kurumlar vergisinin aksine gelir vergisi oranları ile ülke büyüklüğü arasında sistematik bir ilişkinin söz konusu olmadığı hiç de sürpriz değildir (Ganghof, 2005, 85).

Küreselleşme sermaye vergisi gelirinde aşağı doğru bir eğilime yol açmasa bile yasal kurumlar vergisi oranlarındaki güçlü rekabet baskısı gelir vergisine temel bir meydan okuma niteliğindedir. Piyasaya uyumlu bir sermaye geliri vergilemesi bütün sermaye gelirleri türleri için aynı vergi oranını gerektirir ve bu perspektiften kurumlar vergisi oranı en açık ve en yeterli ölçüdür. DIT uygulamasında bile ülkeler vergiden kaçınmayı azaltmak, idari karmaşıklık ve ücretlere karşı ayrımcılık hakkında mükellef hoşnutsuzluğunu azaltmak için sermaye gelir vergisi oranı ve emek gelirinin en yüksek vergi oranı arasındaki boşluğu mümkün olduğunca küçük tutmak için güçlü bir teşvik ile karşı

karşıyadır. Dolayısıyla kurumlar vergisi rekabeti, gelir vergisi oranlarını da dolaylı yoldan aşağı çekebilecektir (Ganghof, 2005, 88). Bütün ileri OECD ülkeleri son yıllarda kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranları arasındaki farkın minimum olması yönünde gayret göstermektedirler (Ganghof, 2004, 522-523).

6. GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bugün OECD üyesi ülkelerde genel eğilim DIT modeline doğrudur. DIT reformunun amacı gelir vergisini ortadan kaldırmak değil iyileştirmektir. Sermayeden tek oranlı bir vergi alınması hem sermayeden elde edilen farklı pasif gelirlerin vergilendirilmesine hem de gelir ve kurumlar vergilerinin içerdiği çeşitli vergi ayrıcalıklarının ortadan kalkmasına imkan sağlayacaktır. Sermaye gelirleri üzerinden alınan verginin oranı kurumlar vergisi oranı ile aynı seviyede kurulursa DIT'a geçilmesi pratikte bir çok gelişmekte olan ülkede yolsuzluk ve rant kollama teşvikleri sağlayan, vergi matrahını aşındıran vergi teşviklerinin olumsuzluklarını azaltacak ve yabancı yatırımcıların bundan büyük fayda sağlamalarına hizmet edecektir. Aynı zamanda emek gelirleri üzerinden artan oranlı bir vergi uygulanması ekonomik gelişmelerin büyük adaletsizliklere yol açtığı ülkelerde artan oranlılığa katkı sağlayacaktır. Bu iki özelliğin bileşkesi birçok gelişmekte olan ülkede vergi idaresi ve politikasının gelişmesinde önemli bir rol oynayacaktır (Sørensen, 2001, 7).

Her ne kadar 1990'ların başlarında Ruding Komitesi tarafından önerilen genel bir AB kurumlar vergisi hem komisyon hem de üyeler tarafından şiddetli bir şekilde reddedilmişse de son gelir vergisi reformları AB-27 de sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde çok güçlü bir uyumun olduğunu, bunun tek pazar için faydasının kabul edildiğini göstermektedir. AB ülkelerinin çoğu yüksek gelir sağlama amacı ile emek gelirine uygulanan yüksek vergi oranlarının sermaye gelirlerine de uygulanmasının imkansız olduğunu keşfetmiştir. İskandinav ülkeleri 1990'larda yaptıkları reformlar ile sermaye gelirlerinin %50'nin üzerinde marjinal vergi oranlarına tabi tutmanın imkansız olduğu gerçeğini görmüşlerdir. Faydaları açısından bakıldığında sermayenin getirisini düşük oranda vergilendirdiğimizde en azından şeffaflık, tek düzelik ve uyum ortaya çıkacaktır (Genser and Reutter, 2007, 16; Sørensen, 2001, 12).

Türkiye 2006 yılından itibaren sermaye gelirlerini stopaj yoluyla vergilendirmeye başlamış ve beyan esasından vazgeçmiştir (Bkz., 193 Sayılı GVK, Geç. md., 67). Ayrıca tam mükellef kurumlardan elde edilen

karpaylarının yarısı gelir vergisinden istisnadır (Bkz., 193 Sayılı GVK, md. 22/2). Kalan karpayı tutarının beyan sınırını aşmaması halinde stopj nihai vergilemeye dönüşmektedir. Böylece sermaye gelirlerinin vergi yükü önemli ölçüde düşürülmüş, sermaye gelirleri emek gelirleri üzerindeki en düşük marjinal vergi oranına eşdeğer nispi bir oranda vergilendirilmeye başlanmıştır. Emek gelirleri ise, en yüksek marjinal vergi oranları düşürülmekle birlikte, artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmeye devam etmektedir. Bütün bunlara paralel olarak kurumlar vergisinin oranı uluslararası alanda artan rekabet baskısı karşısında %20'ye indirilmiş ve yatırım indirimi uygulaması yürürlükten kaldırmıştır. Netice itibariyle 1980 sonrası Dünyada gerçekleştirilen vergi reformları Türkiye'yi de yakından etkilemiş ve gelir vergilemesinde DIT modeline doğru bir eğilim baş göstermiştir. Bu noktada Türkiye için İskandinav DIT modeli iyi bir örnek teşkil etmektedir.

Ancak DIT modelinde kurumlar ve en üst gelir vergisi oranları arasındaki boşluk önemli bir problem olarak durmaktadır. Örneğin İskandinav ülkeleri, vergiden kaçınmayı ve idari güçlükleri azaltmak için sermaye ve emek gelirlerinin vergilendirilmesindeki vergi oranı makasının azaltma konusunda çaba göstermektedir. Böylece eğer vergi rekabeti kurumlar vergisi oranının aşağı çekmeye devam ederse DIT modelinde bile emek gelirleri üzerindeki yüksek marjinal vergi oranlarını sürdürmek güçleşecek, bu da özellikle idari kapasitesi düşük olan gelişmekte olan ülkelerde DIT modelinden sapmalara neden olabilecektir. (Ganghof, 2005, 89).

KAYNAKLAR

Altshuler Rosanne (2009). , “Lessons From the Study of Taxes and the Behavior of us Multinational Corporations”, Tax Policy Conference 2009 - Papers and Abstracts, <http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/tax-policy-2009-abstracts.aspx>. Erişim: 08/03/2010.

Bahl Roy W. and Richard M. Bird (2008). “Tax Policy in Developing Countries: Looking Back and Forward”, Joseph L. Rotman School of Management, University of Toronto, Institute for International Business, Working Paper Series, IIB Paper No. 13.

Bird Richard M. and Eric M. Zolt, (2008). “Dual Income Taxation: A Potentially Promising Approach to Tax Reform in Developing Countries”, Draft: October 28, 2008, http://aysps.gsu.edu/ISP_BirdRichard_111108.pdf, Erişim: 19/02/2010.

- Boadway Robin, (2005).** “Income Tax Reform for a Globalized World: The Case for a Dual Income Tax”, *Journal of Asian Economics*, 16(2005), 910-927.
- Bovenberg Lans, Sijbren Cnossen and Ruud De Mooij, (2003).** “Introduction: Tax Coordination in the European Union”, *International Tax And Public Finance*, 10, 619–624.
- Cnossen Sjbren and Lans Bovenberg, (1999).** “Fundamental Tax Reform in Nederlands”, *International Tax and Public Finance*, 7, 471-478.
- Communication, (1999).** “Fundamental Tax Reform in the United States”, *De Economicst*, 147, No. 2.
- Creedy John, (2009).** “The Personal Income Tax Structure: Theory and Policy”, *Tax Policy Conference - Papers and Abstracts*, <http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/tax-policy-2009-abstracts.aspx> Erişim 08/03/2010.
- Edizdoğan Nihat, Ali Çelikkaya, (2010).** “Vergilerin Ekonomik Analizi”, Dora Yayıncılık, Bursa.
- Eggert Wolfgang And Bernd Genser, (2005).** “Dual Income Taxation in EU Member Countries”, *Cesifo DICE Report*, 41-47.
- European Commission, (2009).** *Taxation trends in the European Union, Main results.*
- Ganghof Steffen, (2004).** “Globalization and the Dilemmas of Income Taxation in Australia”, *Australian Journal of Political Science*, Vol, 39, No. 3, pp. 519-534, November.
- Ganghof Steffen, (2005).** “Globalization, Tax Reform Ideals and Social Policy Financing”, *Global Social Policy*, 5: 77-95.
- Ganghof Steffen, (2006).** “Tax mixes and the size of the welfare state: causal mechanism and policy implications”, *Journal of European Social Policy*, Sage Publication, Vol: 16(4); 360-373.
- Ganghof Steffen, (2007).** “The Political Economy of High Income Taxation: Capital Taxation, Path Dependence, and Political Institutions in Denmark”, *Comparative Political Studies*, Volume 40, Number 9, Sage Publication, September, 1059-1084.
- Genser Bernd, (2006).** “The Dual Income Tax: Implementation and Experience in European Countries”, *Ekonomski Pregled*, 57 (3-4) 271-288.

Genser Bernd and Andreas Reutter, (2007). “Moving Towards Dual Income Taxation in Europe”, http://www.uni-konstanz.de/fiwi/struktur/Publikationen/2007-Dateien/Genser_Reutter_1.pdf, Erişim: 18/02/2010.

Günaydın İhsan, Levent Yahya Eser, (2005). “Uluslararası Vergi Rekabetinin Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 2002, Temmuz.

Hamaekers Hubert, (2003). “International Taxation Trends in Europe Asia-Pacific”, International Bureau of Fiscal Documentation, Tax Bulletin February.

Ivanova Anna, Michael Keen and Alexander Klemm, (2005). “Russia’s ‘Flat Tax Reform’”, Economic Policy, The Institute For Fiscal Studies, July 2005.

İnternet Kaynakları, <http://www.ato.gov.au>.

Keuschnigg Christian and Martin D. Dietz, (2007). “A growth oriented dual income tax”, Int Tax Public Finan (2007) 14:191–221, DOI 10.1007/s10797-006-8722-4.

KPMG, (2007) . “KPMG’s Corporate Tax Rate Surveys- 2007”, accessed 29 January 2010, http://www.in.kpmg.com/TL_Files/Pictures/2007_KPMG_Corporate_Tax_Survey.pdf.

Marino Gueppe, (1999). “The Reform of the Italian Tax System”, The International Tax Journal, 3/99, 72-91.

Morimobu Shigeki, (2004). “Capital Income Taxation and the Dual Income Tax”, PRI Discussion Paper Series (No.04A-17), MOF, 2004.7, 1-27.

Münster Olaf and Michael Pflüger, (2010). “Dual Income Taxation and the Location of Industry”, www.bgpe.de/texte/paper/muenster.pdf, Erişim: 17/03/2010

OECD, (2010), “Fundamental Reform of Personal Income Tax”, Centre for Tax Policy Administration, www.oecd.org. Erişim: 10.03.2010.

OECD, (2010). Denmark, Sweden still the highest-tax OECD countries, www.oecd.org. Erişim: 12.02.2010

OECD, (2008). Revenue Statistic, 1965-2007, www.oecd.org.erişim 12.02.2010.

OECD, (2006). “Reforming Personal Income Tax”, Policy Brief, March.

Oropallo Filippo, Valentino Parisi (2005). “Will Italy’s Tax Reform Reduce The Corporate Tax Burden? A Microsimulation Analysis”, Società Italiana di Economia Pubblica, Working Paper, No: 403, May.

Pope Jeff, (2006). “The Political Economy of Personal Income Tax Reform in Australia”, Paper for the 35th Australian Conference of Economists, Perth 25-27 September, 1-17.

Radulescu Doina Maria, (2007). “The Dual Income Tax”, CGE Models and Capital Income Tax Reforms The Cose of Dual Income Tax for Germany, Chapter 3, (Lecture Notes Economic and Mathematical System), Springer Berlin Heidelberg, DOI, 10.1007/978-3-540-73320-1, August 28.

Smith Greg, (2009). “Australian Tax Reforms: Past and Future”, February 2009, Tax Policy Conference 2009 - Papers and Abstracts, <http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/tax-policy-2009-abstracts.aspx>, Erişim: 08/03/2010.

Sørensen Peter Brich, (2009). “Dual Income Taxes: A Nordic Tax System”, Paper Prepared for conference on New Zeland Tax Reform-Where to Next? At Victoria University of Wellington, 11-13 February, 2009, Tax Policy Conference 2009 - Papers and Abstracts. <http://www.victoria.ac.nz/sacl/cagtr/tax-policy-2009-abstracts.aspx>, Erişim: 23/02/2010

Sørensen Peter Brich, (2001). “The Nordic Dual Income Tax- In or Out?”, Invited Speech Delivered at the Meeting of Working Party 2 on Fiscal Affairs, OECD, 14 June, 2001, <http://www.econ.ku.dk/pbs/diversefiler/oecddual.pdf>, Erişim: 12/03/2010

Zew Economic Studies, (2008). “Dual Income Tax: Supporting Arguments and Design –An Overview”, Dual Income Tax, A Proposal for Reforming Corporate and Personal Income Tax in Germany, Volume 39, Physica-Verlag, DOI: 10.1007/978-3-7908-2052-2_1, April17,1-42; <http://www.springerlink.com/content/n553589104378317/fulltext.pdf>. Erişim: 08/03/2010.