



ARTAN ORANLILIK*

Arş. Gör. GÖZDE ERKİN**

* Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir ve TÜBİTAK-ULAKBİM Veri Tabanında indekslenmektedir.

** İzmir Üniversitesi Hukuk Fakültesi.

ÖZ

Devletin ülke kalkınmasındaki rolü ve üstlendiği asli fonksiyonların finanse edilmesinde vergiler önemli bir yer kaplamaktadır. Vergilerin salınmasında yükümlülerin ödeme gücünün kavranması vergilendirmede adalet ilkesinin olduğu kadar sosyal devlet anlayışının da gereğidir. Bu bağlamda vergi sisteminin adil olduğu kadar basit ve anlaşılabilir olması son derece önemlidir. Vergi ödeme gücüne ulaşmak açısından; asgari -en az- geçim indirimi, artan oranlı vergi ve ayırma kuramı -ya da ilkesi- olarak adlandırılan araçlar kullanılır. Vergi ödeme gücü kavramı ve vergi ödeme gücünün kavranması amacıyla kullanılan araçlardan biri olan artan oranlı vergi uygulamasının değerlendirmesinin yapıldığı bu çalışmada; son yıllarda çoğu gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde gerçekleştirilen vergi reformlarına paralel olarak ülkemiz açısından artan oranlı vergi tarifelerinin sağlayacağı avantajlar irdelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Ödeme Gücü, Artan Oranlı Vergi, Düz Oranlı Vergi.



INCREASED PROPORTIONALITY

ABSTRACT

Taxes take up an important role in financing the role of the government in the development of the country and the functions it takes over. Understanding the ability to pay of ratepayers in making them obligated to pay is the indicator of fairness in taxation a prerequisite of social government principles. In this respect, it is very crucial that the tax system must be fair and clear as well. Tools like minimum living allowance, progressive tax and seperation theory are used in order to achieve the ability to pay. In this sudy where the application of progressive tax – one of the tools used to understand the concept of ability to pay – is under evaluation, in parallel to the tax reforms carried out in many developed and developing countries, the advantages of rate tax tariffs are examined.

Keywords: Power of Tax Payment, Rate of Tax, Stable Tax Rate.

I. ARTAN ORANLILIK KAVRAMI, TARİHÇESİ VE DAYANDIĞI KURAMLAR

A. Artan Oranlık

Vergi oranı vergi tarifesinin temel ve sayısal unsurudur. Genellikle vergi borcunu hesap edebilmek için vergi matrahına uygulanan sayı biçiminde tanımlanır.^[1] Vergi oranları matrahla olan ilişkilerine göre düz oran, artan oran ve azalan oran biçiminde bir tasnife tabi tutulabilirler.^[2]

Mali terminolojimize müterakkiyet veya müterakkilik olarak girmiş olan ilk terim Arapça'dan gelmiş ve yerleşmiştir. Diğer mali terimlerin çoğunda olduğu gibi dildeki sadeleşme akımı sırasında "artan oranlık" şeklinde Türkçe bir karşılık bulunmuştur.^[3]

Artan oranlı vergiler kavramını ilk olarak inceleyen Fransız iktisatçısı A.N.Condorcet'dir. kavram hakkında sonradan J.Stuart ve Leroy- Beaulieu de Condorcet'inkine benzeyen görüşler ileri sürülmüştür.^[4]

Matrah arttıkça vergi oranı da yükselen tarife tipine artan oranlı tarife denilmektedir. Literatürde yer alan bu tarif bazı yazarlarca dar kapsamlı bulunmaktadır. Zira, artan oranlı vergide, vergi oranı sadece matrah artışına bağlı olarak artmamaktadır. Matrah yükseldikçe oranı artan veya matrah sabit kaldığı halde başka olaylara bağlı olarak, oranı artan tarifeler de bulunmaktadır.^[5] Diğer bazı yazarlar ise, bu çeşit uygulamaları kombine yani, birden çok tarife şeklinin bir arada uygulanması olarak değerlendirmektedir.^[6]

Vergi ödeme gücünün kavranması açısından en uygun tarife tipi olarak artan oranlı tarifeler doktrinde genel kabul görmüş olup, hemen her ülkenin gelir vergisi uygulamasında yer almaktadır.^[7]

[1] İlter Ünlükaplan, "Türk Vergi Sisteminde Artan Oranlılığının Ölçülmesi", Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 20, Sayı 1, 2011, Sayfa 387.

[2] Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi (1), Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998, s. 253.

[3] Fazıl Tekin, Artan Oranlık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1978, s. 8.

[4] Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, İ.İ.T.İ.A. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları:237, 1976, s. 282.

[5] Nihad Sayar, Kamu Maliyesi, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, 4. Bası, İstanbul, 1970, s.113.

[6] Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993, s.70, 71.

[7] Elif Sonsuzoğlu, Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997, s. 77.

B. Artan Oranlılık Tarihi

Artan oranlı vergileme ile ilgili düşünce ve tartışmaların tarihi oldukça eskidir. Artan oranlı vergilemenin tarihte bilinen en eski uygulamasına Atina'da rastlanmıştır. M.Ö. 596 yılında Solon Atina'da toprak ürünlerinden alınan dolaysız bir vergi koymuştu. Tarımsal ürün üreten yükümlülerin sahip oldukları toprağı ölçü olarak alan bir yöntemle göre halk dört sınıfa ayrılmış, en yüksek sınıf belirlenen tutarın tamamı kadar; ikinci sınıf yükümlüler 5/6 sınıfa kadar, üçüncü sınıf 5/9 u kadar yükümlü kılınmışlar ve dar gelirli ise söz konusu vergiden muaf tutulmuşlardı.^[8]

Artan oranlı gelir vergisinin bilimsel yöntemlerle incelenmesi ise 19. yüzyıla dayanmaktadır. Bu vergileme tekniğı kendisini ilk olarak ekonomik gelişme sürecinde diğer ülkelere kıyasla daha önde olan anglosakson ülkelerinde bulmuştur. Modern gelir vergisi ilk olarak XV. yüzyılın sonlarında İngiltere'de ortaya çıkmıştır.^[9]

Başlangıçta savaş harcamalarını karşılamak üzere geçici olarak konulan bu vergi 1842 yılından sonra İngiliz vergi sisteminde sürekli hale gelmiştir. Bu arada vergi tekniğı de geliştirilmiş ve gelir vergisi artan oranlı subjektif bir vergiye dönüştürülmüştür. Başlangıçta artan oranlılığa ilk tepkiler çok sert olmuş ve artan oranlılık müsadere^[10] ile eş anlamlı tutulmuştur.^[11]

C. Artan Oranlılığın Dayandığı Temel Düşünce ve Kuramlar

Kavram olarak kısaca yukarıda belirtmiş olduğumuz artan oranlılığın tekniğı ve uygulama yöntemlerine ilişkin açıklamalara geçmeden önce artan oranlı vergilemenin çeşitli düşünce akımları ve kuramlar tarafından nasıl açıklanmış olduğunu ve konu ile ilgili eleştirileri ortaya koymak gerekmektedir. Bunlar; fayda kuramı, fedakarlık kuramları (eşit fedakarlık, oranlı fedakarlık, eşit marjinal fedakarlık), ödeme gücü kuramı, artık gelir kuramı, sosyal önem kuramı, sosyo-politik kuram ve giderme kuramlarıdır.^[12]

1. Fayda Kuramı

Fayda kuramının tarihi Adam Smith'e ve daha da eski yazarlara kadar gitmektedir. Söz konusu kuram, Locke ve Hobbes gibi 17.yüzyıl politika

[8] Fazıl Tekin, a.g.e., s. 8.

[9] Salih Turhan, a.g.e., s. 228.

[10] Müsadere: Maliyece malın veya servetin devlet.hazinesine karşılıksız olarak intikal ettirilmesi, el koyma, ejder yılmaz, Hukuk Sözlüğü, Ankara, Yetkin Yayınları, 2006, s. 485.

[11] İ. Küsmenoglu, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi (1.Kitap Osmanlı Devleti'nden 1980'e), Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010, s. 8.

[12] Fazıl Tekin, a.g.e., s. 9.

kuramcılarının, sözleşme kuramına verdikleri anlamdan doğmaktadır. Grotius, Pufendorf ve Rousseau da aynı kuramı kabul etmişlerdir. Fayda kuramı, fertlerin, kamu hizmetlerinden faydalanmalarına göre vergilendirilmesini kabul eder. Bu nedenle, özellikle kamu hukukçularının vergiyi devletin sözleşme kuramına ve doğal hukuka dayandırarak ferdin faydalandığı kamu hizmetleri için ödenen bir karşılık olarak tanımlamaları, bu ilkeyi ortaya çıkarmıştır.^[13]

Fayda kuramını kabul edenlerden A.Smith vergilemede hem fayda hem de daha sonra ele alacağımız ödeme gücü kuramını benimsemiştir. 19.yüzyılın sonunda yeniden fayda kuramına dönülmüştür. Fakat fayda kuramındaki yeni görüş geleneksel görüşten ayrılmaktadır. Klasik yazarlarca adalet, eşitlik ölçüsü olarak ileri sürülen fayda kuramı yerine yeni görüş, denge koşulu olarak fayda kuramını ileri sürer.^[14]

Fayda kuramı kamusal ve özel malların ikame oranları fiyat oranlarına eşitlenerek karşılır. Böylece uygun dağılım sırasında kamu hizmetlerinden sağlanan toplam fayda azamileştirilir. Bu kuramı kabul eden yazarlardan bazıları (Örneğin; Rousseau, Sismondi) artan oranlı vergiyi savunmuşlardır.^[15]

2. Fedakarlık Kuramı

Artan oranlılığı savunan ikinci grup kuram, konuya vergi yükümlülerinin devletten sağlamış oldukları faydalar açısından değil, fakat vergi ödemekle katlanılan fedakarlık açısından bakan görüş ve kuramdır. Artan oranlı vergilemeye ilişkin fedakarlık kuramlarının temelini oluşturan belli başlı bazı varsayımlardan hareket etmek gereği vardır. Fakat fedakarlık kuramları ile ilgili olarak yazan bir kısım yazarların yazılarından açık ya da dolaylı olarak dokuza yakın varsayım saptayabiliriz. Bu varsayımlar bütün fedakarlık kuramları için geçerli olmaktadır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz.^[16]

- a. Artan oranlı vergileme gelirin en az geçim haddini aşan kısım için sözkonusudur.
- b. Parasal gelirin artması ile birlikte azalan marjinal fayda ilkesi geçerli olmaktadır.
- c. Her değişik gelir düzeyi için gelir sahiplerinin duyarlılığı değişmezdir. Başka bir deyişle, fertlerin gelirlerindeki artışlar karşısında duyarlılıklarında bir değişme meydana gelmektedir.

[13] Fazıl Tekin, a.g.e., s. 10.

[14] Türk, İsmail, Kamu Maliyesi, 8.Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.s. 187.

[15] Tamer Budak, Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 185.

[16] Fazıl Tekin, a.g.e., s. 13.

- d. Azalan marjinal fayda ve artan gelir arasındaki ilişkiyi gösteren eğri aynı zamanda, bir verginin konması sonucunda gelirin artan marjinal faydası ile azalan gelir düzeyleri arasındaki ilişkiyi de göstermektedir.
- e. Her değişik gelir düzeyindeki yükümlü için gelirin marjinal faydası birbirine eşittir. Başka bir deyişle, azalan marjinal fayda eğrisinin biçimi ve durumu her yükümlü için aynıdır.
- f. Gelirin marjinal faydası, vergi gelirleri ile yapılan kamu harcamaları tarafından değiştirilmemektedir.
- g. (1) Belli bir gelir düzeyinin gerçek maliyeti bütün vergi yükümlülere için birbirine eşittir.
(2) Değişik vergi yükümlülerinin zorunlu ihtiyaçları birbirinin aynıdır.

3. Ödeme Gücü Kuramı

Fedakarlığın ölçülmesinde karşılaşılan güçlükler, vergi adaletini gerçekleştirmede daha somut ve objektif ölçülerin ortaya konmasını gerektirmiştir. Ödeme gücü kuramı işte bu gereksinimle bir kısım iktisatçılar tarafından savunulmuş ve fedakarlık kuramlarına göre daha objektif temellere dayandığı ileri sürülmüştür.^[17]

En geniş anlamı ile ödeme gücü kuramı, vergilerin yükümlünün ekonomik ve mali gücüne uygun olmasını amaçlayan bir kuramdır. Başka bir deyişle, vergi yüklerinin yükümlüler arasında bunların ödeme gücüne göre dağıtılması gerekmektedir.^[18] Yükümlülerin üretim ve tüketim güçleri (kapasiteleri), gelir artışından daha hızlı olarak farklılaşmaktadır. Başka bir deyişle, gelir veya servet çoğaldıkça, daha da fazla artan üretim ve tüketim gücüne uydurabilmek için, vergi de artan oranlı bir biçimde yükselmelidir.^[19]

Nitekim *A. Smith* 18.y.y.'da "*Para parayı doğurur. Biraz kazandıktan sonra, daha çok kazanmak daha kolaydır. Asıl zorluk başlangıçtaki biraz kazanmaktır.*" ; daha önceleri ise *Rousseau* "*İlk meteliği kazanmak, çoğu kez ikinci milyonu kazanmaktan zordur ve para paranın tohumudur*" demekle aynı noktaya değinmiş bulunmaktadır. Ödeme gücünün bu biçimde yükselmesinden servet ve gelirlere düz oranı aşan yani artan oranlı bir vergi konulabileceği, hatta konulması gerektiği sonucunu çıkarmak gerekir.^[20]

[17] Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1978, s. 192.

[18] Nami Çağan, a.g.e., s. 193.

[19] Süleyman Özmucur, "Gelir Vergisi Tarifelerinin Karşılaştırılması ve Vergi Adaleti Açısından Düşündürdükleri", İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Konferansları Prof.Dr.Memduh Yaşa'ya Armağan, s. 188.

[20] Fazıl Tekin, a.g.e., s. 24.

4. Artık Gelir Kuramı

Artan oranlı vergilemeye ilişkin olarak ileri sürülen bir diğer kuram da J.A.Hobson'un savunduğu kuramdır. Hobson kuramını iki varsayımdan hareketle açıklamaktadır.

1. Vergiye konu olarak tek gelir unsuru gelirin artık fazla olan kısmıdır.
2. Gelir çoğaldıkça, fazla olan kısmın, maliyet unsuruna olan oranı da artacaktır.

Gelir, gelirin vergi sonucunda kurumayan ve vergilenmesi ile çalışmayı (iş hayatını) etkilemeyen kısım^[21]

Hobson, maliyet unsurlarını olsun, artık gelirin olsun vergilendirilmesini özel satın alma gücünü azaltacağı kabul etmekte ve azalan özel talebin yerinin artan kamusal taleple telafi edileceğini belirtmektedir. Fakat ekonomide mevcut toplam talep miktarı aynı kalabileceği gibi kantitatif değişmelere de uğrayabilecektir. Öte yandan devlet maliyet unsurlarını vergilemek yoluna giderse bu takdirde tüketim mallarının piyasa talebinde bir azalma meydana gelecek, fakat yatırımlara gidebilecek tasarruf edilebilir fonlarda bir azalma söz konusu olmayacaktır.^[22]

5. Sosyal Önem Kuramı

Bu kuramı kabul eden yazarlardan çoğu, fedakarlık kuramlarındaki psikolojik yaklaşım yerine ahlaki normlardan hareket etmektedir. Vergilemede eşitlikten söz ettiğimizde konuya ahlaki yaklaşımda bulunduğumuz açıktır. Fakat burada başarısız kalınan nokta, sosyal önem veya ahlak değerlerinin ölçülebilen standartlarla ifade edilememesi hususudur. Bu nedenle sosyal önem ile gelir seviyesi arasındaki ilişkinin derecesini saptamak olasılığı bulunmamaktadır.^[23]

6. Sosyo-Politik Kuram

Artan oranlılık konusunda sosyo-politik kuramın ilk sistematik ve bilimsel savunucuları Almanya'da görülmektedir. Bunlardan özellikle A.Wagner'i söyleyebiliriz. A.Wagner'e göre maliye tarihi iki büyük devreye ayrılabilir. Bunlardan birincisi, maliyede sırf gelir sağlamak düşüncesinin geçerli bulunduğu mali devre, ikincisi ise sosyo-politik devredir. Başka bir deyimle, bu devrenin en etkili araçlarından biri sayılan sosyo-politik vergileme sırf mali amaç ve düşüncelerin

[21] Abdullah Aslan, "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", Vergi Dünyası Dergisi, Yıl: 16, Sayı : 185, Ocak 1997, s.3

[22] Fazıl Tekin, a.g.e., s. 25.

[23] Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, "Vergilendirme ve Sorunlar", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 177, Haziran 2003,s. 15.

üstünde olarak, sosyal sınıflar arasındaki ilişkileri iyileştirmeye çalışmaktadır. Bu nedenle sosyal amaçlı vergi politikası, mutlaka artan oranlıktan yararlanmak, bunu sözü geçen amaçlarının gerçekleşmesi için kullanmak zorundadır. Bu bakımdan sosyo-politik kuram artan oranlılığı ilke olarak, elde edilmek istenilen sosyal amaçlara ulaşmayı sağlayacak bir araç olarak kabul etmekte ve savunmaktadır.^[24]

7. Giderme Kuramı

Giderme kuramı iki türlü açıklanmaktadır. Bunlar ekonomik giderme ve vergiler arası giderme kuramıdır. Ekonomik giderme kuramı; sosyo-politik kuramın yumuşatılmış bir şekli olarak kabul edilebilir. Artan oranlı vergi, soyut olarak yani tek başına ele alındığı takdirde ne iyi ne de kötüdür. Belli bir sınıra kadar uygulanması uygundur, fakat bu sınırı aştıktan sonra sakıncalı olur. Bu nedenle, ihtiyatla kullanılması yerinde gerekir. İşte artan oranlı vergi, zenginlerle fakirler arasındaki farkları azaltacağı için yararlı ve adildir. Vergiler arası giderme kuramına göre ise; bir kısım vergiler, özellikle tüketim vergileri gerileyici ya da tersine artan oranlıdır. Bunlar yükümlünün gelir ve serveti arttığı oranda artmakta, buna karşılık, oransal önemleri azalmaktadır. Bu nedenle dolaylı vergilerin gerileyici niteliğini gidermek için de dolaysız vergilerde artan oranlılığa yer vermek gerekir.^[25]

II. ARTAN ORANLI TARİFELERİN UYGULAMA ŞEKİLLERİ VE UYGULAMA ALANLARI

A. Artan Oranlı Tarifelerin Uygulama Şekilleri

Artan oranlı tarifenin uygulanış biçiminde kullanılan tekniğe göre, farklı tarife şekilleri oluşmaktadır. Uygulanan tarife şeklinin nasıl olduğu vergi ödeme gücünün kavranmasını farklı şekillerde etkileyebilecektir. Artan oranlı tarifelerde artma oranı sınırlı mı, sınırsız mı olduğuna bağlı olarak, yapılan ayrıma göre, uygulamadaki artan oranlı vergiler sınırlı artan oranlıdır, zira hiçbir vergide vergi oranı yüzde yüze çıkmaz ve bir yerde durur. Dolayısıyla pek çok artan oranlı tarifede, vergi oranı bir noktadan sonra sabit hale gelir. Sınırsız artan oranlılıkta ise, en son matrah dilimine uygulanacak olan oran yüzde yüzü bulmaktadır. Hatta yüzde yüze ulaşsa bile, bu da yine bir sınır olmaktadır.

[24] Fazıl Tekin, a.g.e., s. 28.

[25] Osman Pehlivan, Kamu Maliyesi, Trabzon, Murathan Yayınevi, 2011, s. 108.

Bazı yazarlar en yüksek marjinal oranın sıfır olmasını savunmuşlardır.^[26] Tarifeye uygulanan vergi oranı, matraha bağlı olarak, yüzde on, onbeş, yirmi, yirmibeş, otuz gibi yükselir ve en son oran sıfır olursa, belli bir noktaya ulaşıldıktan sonra, hem üretim faktörü arzı azalmayacak hem de mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri teşvik edilmeyecektir. Artan oranlılığın açık mı, gizli mi olduğuna bağlı olarak yapılan ayırmada ise, eğer vergi tarifesinde müterakilik açık ve dolaysız bir şekilde belirleniyorsa açık artan oranlı tarife, görünüşte düz oranlı olan bir tarife vergiden veya matrahtan yapılacak bazı indirim veya zamlarla dolaylı şekilde artan oranlılığa dönüşüyorsa gizli artan oranlı tarife ortaya çıkar.^[27]

Gizli artan oranlı tarife aslında düz oranlıdır çünkü, matrah miktarındaki artışa paralel olarak vergi oranı artmaktadır. Dolayısıyla gizli artan oranlı tarifeler düz oranlı vergilerde yapılacak indirimler sonucu, mükellefte oluşan yükün farklı hale gelmesidir. Gizli artan oranlılık uygulamada vergi oranlarının değişmesi sonucu oluşmaktadır. Bazı yazarlara göre, gizli artan oranlılık tarife şekli değildir.^[28] Görünüşte tek oranlı olan vergi tarifesinin, matrah veya hesaplanan vergi miktarına uygulanan indirim ya da zamlarla artan oranlı tarifeye dönüştürülmesidir.^[29] Bu gibi indirimler en az geçim indirimi, özel indirim gibi ödeme gücünü kavramaya yönelik olan indirimler ise, ödeme gücüne göre vergileme ilkesine kuşkusuz hizmet edebilir.

Basamak Tarife (Sınıf Usulü, Düz-Katı, Basit Artan Oranlılık) uygulamasında, vergi matrahı çeşitli miktarlara göre basamaklara ayrılır ve vergi matrahını oluşturan basamak yükseldikçe vergi oranı da artmaktadır. Ancak, basamakların her birine kendisine karşılık gelen oran değil, tüm matraha en yüksek basamağa karşılık gelen oran uygulanmaktadır. Böylece vergi matrahı yükseldikçe tüm matraha uygulanacak olan oran da yükselmektedir.^[30] Bu usulde matrahtaki artış çok az olsa bile, bir basamaktan diğerine geçildikçe yeni basamağa karşılık gelen oran tüm matraha uygulanacağı için vergi yükü çok fazla yükselir ve sıçramaya neden olur. Dolayısıyla ödeme gücüne göre vergileme ilkesi açısından gerçek ödeme gücünü kavramaya ters düşeceği gibi, vergi adaletiyle de bağdaşmaz.^[31]

Doğrusal tarife, basamakların çok küçük ve çok sayıda düzenlendiği ve görünümü doğrusal olan tarifedir. Artma oranı tarifeyi oluşturan doğrunun eğimi ile orantılıdır. Bu tarifede bir üst basamağa geçildikçe ani sıçramalar

[26] Elif Sonsuzoğlu, a.g.t., s. 78.

[27] Salih Turhan, a.g.e., s. 68.

[28] Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi, 4. Baskı, Ankara, 1993, s. 198, 199.

[29] Salih Turhan, a.g.e., s. 68.

[30] Abdurrahman Akdoğan, a.g.e., s. 195.

[31] Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları, Kamu Gelirleri, Bütçe, Maliye Politikası (2), İstanbul, 1991, s. 280.

oluşmaz. Artan oranlılığın dik olduğu durumlarda vergi oranı çok çabuk en yüksek düzeye ulaşacağı için, düşük gelirli daha ağır vergilendirilmiş olurken, yatık seyretmesi halinde düşük ve orta gelir gruplarının vergi yükü daha hafif olacaktır. Yani, yatık bir artan oranlık hali, vergi ödeme gücünün kavranmasına daha uygun düşecektir.

Eğri tarife usulünde, basamak içindeki vergi oranı sabit olmayıp, değişmektedir. Böyle bir tarifenin diyagram üzerindeki görüntüsü, basamaklar oluşturmaz ve eğri şeklini alır. Eğri tarife Brauer'in tasnifine göre, dilim, uç ve formül tarife olarak üç şekilde uygulanmaktadır.^[32] Dilim usulü, her dilime o dilim için belirlenmiş olan oran sadece ilgili dilime uygulanmaktadır.^[33] Her bir dilim için hesaplanan vergi miktarları toplanarak, toplam vergi miktarı hesaplanmaktadır. Dilim usulü artan oranlık matrahın belli dilimlere bölünmesi veya birbirini izlemesi şeklinde düzenlenmektedir.^[34] Matrahın sınıf aralarına bölünmesi usulünde, her sınıfa kendisine karşılık gelen matrah uygulanmaktadır. 1980 öncesi ülkemizde de uygulanmış olan matrah kısımlarının birbirini izlemesi usulünde, matrah çeşitli bölümlere ayrılır ve her bir bölüme ayrı bir oran uygulanır.^[35] Uç tarife, her dilimde, bir önceki basamakların toplam vergisinin hesaplanmış olduğu tarife şeklidir.^[36] Dolayısıyla her yeni dilimde sadece bir önceki basamaktan fazla olan kısmın vergi borcu hesaplanmaktadır.

Formül tarife, her bir vergi matrahı için vergi oranları ile vergi miktarlarının hesaplanmasına imkan veren formüllerden oluşan tarife şekli olup, artan oranlı tarifenin daha düzgün seyretmesini sağlamaktadır.^[37]

B. Artan Oranlı Tarifenin Uygulama Alanları

Ödeme gücünün kavranmasına yönelik olarak uygulanmakta olan artan oranlı tarifelerin bu amaca ulaşabilmeleri için vergi yükümlüsünün önceden bilinmesi gerekmektedir. Zira ancak vergi yükümlüsü bilinirse, vergi şahsileştirilebilecek ve ödeme gücü kavranabilecektir.^[38] Artan oranlı tarifeler subjektif dolaysız vergilerde, ödeme gücüne göre vergileme amacını gerçekleştirecek şekilde uygulanabilecektir. Objektif dolaylı vergilerde ise, kanuni yükümlü önceden bilinse de, gerçek vergi taşıyıcısının kim olacağı önceden bilinmeyeceğinden vergi

[32] Salih Turhan, a.g.e., s. 65.

[33] Orhan Dikmen, Maliye Dersleri, Birinci Kitap, Giriş ve Genel Vergi Teorisi, 3. Baskı, İstanbul, 1969, s. 324.

[34] Abdurrahman Akdoğan, a.g.e., s. 197.

[35] Şerafettin Aksoy, a.g.e.(2), s. 281.

[36] Salih Turhan, a.g.e., s. 67.

[37] Salih Turhan, a.g.e., s. 68.

[38] Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, 2. Baskı, İstanbul, 1976, s. 334.

şahsileştirilemeyecektir. Dolayısıyla bu çeşit vergilerde ödeme gücünü kavramaya yönelik olarak artan oranlı vergileme etkin bir sonuç vermeyebilecektir.^[39]

Artan oranlılık taraftarı görüşler olduğu gibi artan oranlılığa karşı görüşler de vardır. Bazıları artan oranlı vergilerin devlet gelirlerinin toplanmasında vergi yükünün adil dağıtımını sağlamak için, sosyal adalet ve eşitliğin temel şartı olduğunu ileri sürerken diğerleri, artan oranlılık lehindeki görüşlerin özel teşebbüsü ortadan kaldırarak, sosyalist ya da kolektivist rejime geçmek için uygun vasıta olarak savunulduğunu, ileri sürmekle artan oranlılık yana olan görüşleri iki başlık altında toplamaktadırlar.^[40]

Liberaller, sosyal sözleşme taraftarları, ve tarafsız vergilemeden yana olanların büyük çoğunluğu, artan oranlılığın aleyhinde oldukları gibi, her üç görüş içinde yer alıp da, artan oranlı vergilemeden yana kimseler de bulunmaktadır.^[41] Vergi adaletini sağlamak, ödeme gücüne ulaşmak bakımından, J.S. Mill, Buckingham, Wagner, Neumark, Stein, J.J. Rousseau, J.B Say, Gide, Seligman, Sax,^[42] artan oranlılığı savunurken, Hobbes, Mac Culloch, Vauban, Turgot, Beaulieu, Thiers ve Bismark aleyhinde olmuşlardır.^[43]

III. ARTAN ORANLI TARİFENİN ALEYHİNDEKİ VE LEHİNDEKİ GÖRÜŞLER

A. Artan Oranlı Tarifenin Aleyhindeki Görüşler

Artan oranlılığın karşısında olanlar görüşlerini çeşitli şekillerde izah etmişlerdir. Artan oranlı vergi tarifelerinin keyfi ve takdiri kalacağını söyleyenler farklı durumdaki kişiler için ne kadar farklı oranda saptanması gerektiğini açıklayan objektif bir kriter olmadığını ileri sürseler de,^[44] aslında onlar da daha iyi koşuldakilerin nisbi olarak daha fazla vergi ödemeleri gerektiği fikrine karşı çıkmaktadırlar.^[45]

Artan oranlı tarifelerin ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilmesinde tam olarak uygulanamayacağını savunanlar gelir vergilerinin elde edildiği zaman

[39] Halil Nadaroğlu, a.g.e., s. 335.

[40] Orhan Dikmen, a.g.e., s. 294.

[41] Orhan Dikmen, a.g.e., s. 295.

[42] Halil Nadaroğlu, a.g.e., s. 332.

[43] Nihad S. Sayar, Kamu Maliyesi, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, 4. Baskı, İstanbul, 1970, s. 119.

[44] Halil Nadaroğlu, a.g.e., s. 332.

[45] Orhan Dikmen, a.g.e., s. 305.

değil, bir sonraki yıl ödendiğini ve ödenirken o gelirin mevcut olmayabileceğini ileri sürmektedirler.^[46]

Artan oranlılığın kötüye kullanılmasına karşı, bünyesi içinde bir sınır olmadığı için makul ve ölçülü olmaması halinde, tehlikeli olabileceği ileri sürülmüştür.^[47] Vergi ödeme gücü ile gelir arasında objektif bir ölçü bulunmadığından tek mantıklı açıklama tüm gelirlerin, en düşük gelirli kişilerin elde ettiğinden fazla kısmının vergilendirilerek en düşük düzeyde eşitlenmesidir. Bu görüşün ekonomik açıdan da adalet açısından da istenilirliği şüphelidir.

Piyasada oluşan gelir ve servetin adil olduğu görüşüyle, düz oranlı vergiler savunularak artan oranlı vergilemeye karşı çıkmış ve verginin tarafsızlığı savunulmuştur.^[48] Özellikle yeni liberal görüşler ve anayasal iktisatçılar, mükelleflerin kanun önünde eşitliği ilkesi gereğince, vergi oranının artan oranlı değil, düz oranlı olması gerektiğini savunmaktadırlar.^[49] Artan oranlı tarifenin vergi kaçırmayı teşvik ederek,^[50] vergi ahlakını bozduğu da ileri sürülmektedir.^[51] Zira oran yükseldikçe, mükelleflerin vergiye karşı gösterdikleri tepkiler artmaktadır. Çünkü, mükellefler oran yükseldikçe bunun vergiden çok el koyma olduğu görüşüne yönelmektedirler.

Ödeme gücüne göre vergileme ilkesi açısından olmamakla birlikte artan oranlı tarife uygulamasına başkaca itirazlar da yapılmaktadır. Bu görüşlere göre, artan oranlılığa, kolektivist sisteme dönüşmeye yol açacak bir araç olduğu düşüncesiyle karşı olanlar artan oranlılığın objektif ve makul bir sınır tespit edilemediği için adalet fikrinden uzaklaşarak, kapitalist sistemin yıkılması için vasıta olarak da kullanılabileceğini ileri sürmüşlerdir.^[52] Ancak bu görüşe karşı, tek başına vergileme ile kolektivist sisteme geçilemeyeceği şeklinde cevap verilmektedir. Girişimcilik ve risk alma üzerindeki olumsuz etkiler yönünden artan oranlı vergilemeye karşı çıkanlar, bu tip vergilemenin, hem sermaye birikimini, hem de risk almayı engellediğini ileri sürmektedirler.^[53] Bu görüşe göre, artan oranlı vergiler üretimi azaltır zira, yüksek gelir oluşmasını engeller ve gelir azalınca da artan oranlı tarife bir sonraki dönem uygulanamaz ve bu tarife kendi kendini yok eder.^[54]

[46] Orhan Dikmen, a.g.e., s. 306.

[47] Orhan Dikmen, a.g.e., s. 307.

[48] Halil Nadaroğlu, a.g.e., s. 331.

[49] Vural Savaş, Anayasal İktisat, 2. Bası, İzmir, 1993, s. 83.

[50] Halil Nadaroğlu, a.g.e., s. 332.

[51] Şerafettin Aksoy, a.g.e., s. 279.

[52] Orhan Dikmen, a.g.e., s. 307.

[53] Nihad S. Sayar, a.g.e., s. 122.

[54] Şerafettin Aksoy, a.g.e., s. 279.

B. Artan Oranlı Tarifenin Lehindeki Görüşler

Artan oranlı tarifeleri literatürde çeşitli farklı nedenlere bağlı olarak savunulmuştur. Bu görüşlerin kimi siyasi, kimi ekonomik temellidir. Konumuz açısından en önemli yaklaşımlar fedakarlıkta eşitlik ve iktidar teorileridir. Vergi mükelleflerin ekonomik güçlerinin bir bölümünün eksilmesi olduğu için, onlar açısından fedakarlıktır. W.S. Jevons, N.G. Pierson ve I. Fisher gibi yazarlar^[55] marjinal fayda teorisini vergilemeye uygulayarak artan oranlı vergilemeyi savunmuşlardır. Ödeme gücüne göre vergileme ilkesini gerçekleştirmeden kullanılan tekniklerden biri olan artan oranlı tarifelerin, dikey eşitliği sağladığı ancak yatay eşitlik açısından sorunları çözmekte tek başına yeterli olmadığı ileri sürülmektedir.^[56] Artan oranlı tarifeler objektif ve subjektif bazı teorilere bağlı olarak açıklanmaktadır.^[57]

Azalan marjinal fayda ve sosyal önem teorileri artan oranlılığı subjektif teorilere bağlı olarak açıklamaktadır. Azalan marjinal kuramına bağlı olarak, kişilerin gelir ve servet gibi sahip oldukları ekonomik varlıkları arttıkça, vergi ödeme gücü de artmaktadır. Üstelik bu artış artan oranlı olmaktadır.^[58] Azalan marjinal fayda kuramına göre, bir maldan sahip olunan birim arttıkça eklenen yeni birimlere verilen değer azalmaktadır. Zira gelir ya da servette meydana gelecek her ilave birimin yarattığı fayda artışı giderek azalan oranda olacaktır. Her ilave birimin faydası giderek azaldığından ilave birim ne kadar çok ise, vergi dolayısıyla meydana gelecek kayıp kişinin faydasında o kadar az bir azalış oluşturacaktır. Bu nedenle vergilendirilebilecek birim arttıkça, sadece mutlak olarak değil, nisbi olarak da artan bir vergileme yapılmaktadır.^[59] Gelirin miktarı arttıkça, marjinal birimlerin faydası azalır. Bu nedenle düz oranlı vergi kişilerin vergi dolayısıyla katlandıkları fedakarlığı eşitlemez. Sadece mutlak miktar olarak daha yüksek matrah sahibinin daha çok vergi ödemesine yol açar.

Ekonomik ve sosyal yaklaşımlara göre, artan oranlılık marjinal fayda kuramına dayandırılmaktadır. Mükelleflerin gelirleri arttıkça vergi ödeme güçlerinin daha fazla artacağını ileri sürenlere göre, gelir ya da servete eklenen nihai birimlerin onlara sağladığı miktar mutlak olarak artsa da nisbi olarak azalmaktadır. Dolayısıyla, fedakarlıkta eşitliğin sağlanabilmesi artan oranlı tarifelerin uygulanmasını gerektirir.^[60] Zira mükellefin vergi ödeme gücü gelirindeki artışla, düz oranlı olarak değil, ondan daha fazla yani artan oranlı olarak artmaktadır.^[61] O

[55] Orhan Dikmen, a.g.e., s. 299.

[56] Elif Sonsuzoğlu, a.g.t., s. 85.

[57] Elif Sonsuzoğlu, a.g.t., s. 85.

[58] Şerafettin Aksoy, a.g.e., s. 277.

[59] Elif Sonsuzoğlu, a.g.t., s. 85.

[60] Şerafettin Aksoy, a.g.e., s. 377.

[61] Nihad S. Sayar, a.g.e., s. 119.

halde, hem ödeme güçlerini kavramak hem de fedakarlıklarını eşitlemek için artan oranlı vergi tarifeleri gerekmektedir.

Vergilemede eşitliğin sağlanması için mükellefleri zorunlu ihtiyaçlarından vazgeçmek zorunda bırakacak miktardaki vergileri sadece miktar olarak değil, oran olarak da azaltmak gerekir. O halde, verginin farklı gelir gruplarından farklı oranlarda alınması gerekmektedir.^[62] Farklı gelir gruplarında olanlar eğer düz oranlı vergi tarifesi ile vergilendirilirse, vergi dolayısıyla aynı fedakarlığa katlanmış olmazlar. İşte farklı durumdakilerin aynı fedakarlığa katlanmaları vergi dolayısıyla fiilen aynı yükü hissetmeleri için, yüksek gelirlielerin daha yüksek oranda vergilendirilmesi gerekir. Artan oranlı vergilemenin vergi yüklerini eşit dağıtımındaki haklılığını açıklayan subjektif teoriye karşı De Marco, François Perroux ve Hicks, hem aynı malın farklı kişiler açısından ifade edeceği faydanın karşılaştırılmayacağını hem de marjinal faydaların eşit ya da muntazam azalış gösterdiğinin şüpheli olduğunu söylemişlerdir.^[63] Subjektif teoriye yöneltilen eleştirilerden sonra artan oranlılık objektif bazı teorilerle savunulmuştur.

Artan oranlılığı sosyal önem teorisi ile açıklayan bazı yazarlar azalan marjinal fayda kuramının gelir ve servet için geçerli olmayacağını savunmuşlardır.^[64] Çünkü, söz konusu yaklaşım, homojen mal ve hizmetler için geçerlidir. Oysa, para ile birbirinin aynı olmayan mal ve hizmetler alınabilecektir. Bu görüştekiler artan oranlılığın azalan marjinal fayda ile açıklanamayacağını ileri sürseler de kendileri artan oranlılığa karşı değillerdir. Ancak artan oranlılığı farklı nedenlerle savunmaktadırlar. C.F. Buehler ve Chapman'a göre, artan oranlılık etik olarak gereklidir. Onlara göre, gelirin ilk birimleri (azalan marjinal fayda kuramından bağımsız olarak) sosyal açıdan daha önemli istekleri karşılamaktadır.^[65]

Artan oranlılığın haklılığını savunan telafi teorisi iki başlık altında incelenmektedir. Birinci görüş olan ekonomik telafi teorisi, devletin bazı fiil ve ihmalleri dolayısıyla, gelir ve servet dağılımında oluşan adaletsizlikleri telafi etmek için artan oranlı tarifelerin araç olduğunu, ileri sürerken, ikinci teori olan vergiler arası telafi teorisi ise, artan oranlılığı sadece dolaylı vergilerin ric'i etkilerini azaltıcı bir araç olarak görmektedirler.^[66]

Ekonomik telafi teorisi, fertlerin gelirlerini kendilerinin kullanmalarına nazaran devlet tarafından kamu ihtiyaçları için kullanılmasını daha uygun bulur ve artan oranlılıkla faydaların eşitleneceğini savunur.^[67] Bu karşılaştırmaya göre, kamusal ve özel faydalar ölçülemediği gibi, kişilerden alınan bedel verimsiz

[62] Orhan Dikmen, a.g.e., s. 300.

[63] Elif Sonsuzoğlu, a.g.t., s. 85.

[64] Elif Sonsuzoğlu, a.g.t., s. 85.

[65] Elif Sonsuzoğlu, a.g.t., s. 85.

[66] Orhan Dikmen, a.g.e., s. 298.

[67] Elif Sonsuzoğlu, a.g.t., s. 85.

harcamalara da harcanabilecektir. Bu görüş sosyalist teorinin yumuşatılmış şekli olarak değerlendirilmiş olup, hatta taraftarlarının bu teoriyi sosyalist teoriden ayırmak için progresif yerine “progressional” kavramını kullandıkları söylenmektedir.^[68] Bu teorinin taraftarları Villaume, Courrelle, Seneuil, Seligman, Walker gibi yazarlardır. Walker, gelir ve servetin dağılımındaki adaletsizliğin, devletin vatandaşları cebir ve hileye karşı yeterince koruyamamasından, ya da devletin bazı siyasi amaçlı faaliyetlerinden kaynaklandığını ve bu nedenle ortaya çıkan farkları vergi sistemi ile telafi etmek gerektiğini ileri sürmüşlerdir.^[69]

Vergiler arası telafi teorisine göre, geliri az olan düşük gelir grupları yüksek gelir gruplarına nazaran dolaylı vergilerin fiili yükünü daha büyük ölçüde taşırlar. Çünkü, düşük gelirli, gelirlerinin tamamına yakını hatta günümüzde borçlanmak suretiyle gelirlerini aşan bir miktarı ile zorunlu tüketim harcamaları yaparlar. Gelirlerinin bir bölümünü tüketip, bir bölümünü tasarruf edebilen yüksek gelirlilere göre, dolaylı vergilerin ric'i etkisini daha fazla hissederler.^[70] İşte dolaylı vergilerin oluşturduğu ric'i etkileri telafi etmek için dolaysız vergilerde artan oranlılık telafi edici olarak uygulanmalıdır. J.S. Mill'in vasıtalı vergiler için tersine artan oranlı vergi tabirini kullanmasını Sayar da haklı bularak, fakirlerin zorunlu tüketim malları dolayısıyla zenginlerden daha fazla vergi ödemek zorunda kaldıklarını belirtmiştir. Yani ona göre vasıtasız vergilerde artan oranlılık, vasıtalı vergilerin adaletsizliğini gidermek için gereklidir.^[71] Artan oranlılığı telafi edici amaçla savunanlar piyasada adil bir gelir ve servet dağılımının oluşmadığını ve eşitsizliğin devlet müdahalesiyle düzeltilmesi gerektiğini ileri sürmüşlerdir.

Sosyal ve politik bir yaklaşımla artan oranlılığın gerekliliğini bilimsel olarak ilk ileri süren ve en meşhuru Alman A. Wagner'e ait olan^[72] sosyo-politik teori (sosyalist teori) vergilemeye izafe edilen amacın sadece mali olmadığını, vergilerin mali olmayan amaçlarının da bulunduğu görüşüne öncülük etmiştir. Devletin gelir ve servet dağılımında adaleti sağlamak görevinin de bulunduğunu ve bu amaçla mutlaka artan oranlılıktan faydalanmak gerektiğini ilk ileri süren Wagner^[73] olmuş ve artan oranlı vergiler ile, çok kazandıktan daha çok vergi alarak, piyasada oluşan gelir ve servet dağılımı bozukluklarının giderilebileceğini söylemiştir.

Sosyalist teori taraftarları, artan oranlı vergilemeyi fertler arasında gelir ve servet eşitliğini sağlamak için savunmaktadırlar. Mülkiyetin az sayıda kişide

[68] Orhan Dikmen, a.g.e., s. 298.

[69] Fazıl Tekin, a.g.e., s. 29.

[70] Nihad S. Sayar, a.g.e., s. 121.

[71] Nihad S. Sayar, a.g.e., s. 121.

[72] Halil Nadaroğlu, a.g.e., s. 333.

[73] Orhan Dikmen, a.g.e., s. 296.

toplanmasını, servet birikimini, tembellik ve lüksü önlemek için artan oranlı vergilemeden yana olmuşlardır.^[74] Seligman'a göre ise, sosyal sınıflar arasında zaten var olan gelir ve servet dağılımındaki bozuklukları düzeltmek devletin vazifesi değildir. Ancak devlet kendisi bu farklılıklara neden olmamalıdır.^[75]

Artan oranlı tarifelerin ayrıca devlet açısından daha fazla varidat sağlayan verimli vergiler olduğu ve sosyal devletin daha fazla mali kaynaklara ihtiyaç duyması da yine bir diğer yaklaşım tarzıdır.^[76]

[74] Orhan Dikmen, a.g.e., s. 296.

[75] Şerafettin Aksoy, a.g.e., s. 278.

[76] Akif Erginay, Kamu Maliyesi, Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Bütçe, Maliye Politikası, 9. Bası, Ankara, 1983, s. 93.

SONUÇ

Bir görüşe göre, gelir vergisi tarifesi, düşük ve orta gelir gruplarının korunması, yüksek gelirli gruplarda vergi yükünün artan oranlı tarife ilkelerine göre bir ölçüde arttırılması koşulu ile vergi adaletine uygun hale getirilmelidir. Diğer bir görüşe göre ise, ideal bir vergi sistemi için gelir vergisi tarifesinin yumuşatılması ve mümkün olduğunca düz oranlı tarifeye geçilmesi önerisinde bulunmaktadır. Ancak en etkili uygulama artan oranlı bir vergi tarifesi ile gelir vergisi mükellefleri için düşük bir orandan başlatılan ve belirli tutara kadar olan gelirler için daha etkin miktarda ve şekilde uygulanacak en az geçim indirimine yer veren, vergi dilimleri enflasyon oranına uygun artırılan, uzunluk farkı ve yükseklik farkı gelişmiş ülkelerdeki gibi kapsayıcı nitelikte olan bir vergi tarifesi ile gerçekleştirilebilecektir.

Gelişmekte olan ülkelerden olan ülkemiz vergi sisteminde genellikle artan oranlı bir vergi tarifesinin uygulanması, her ne kadar adalet ilkesine uyuluyormuş gibi görünse de uygulanmakta olan muafiyet ve istisnaların politik amaçlarla kullanılması, gelirden alınan vergilerde farklı gelir unsurlarında farklı şekilde vergi tarhının yapılması, vergi yükünün ücretli kesim üzerine bindirilmesi gibi faktörler adalet ilkesinden görülen sapmalara örnek teşkil etmektedir.

KISALTMALAR DİZİNİ

a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
a.g.t.	: Adı geçen tez
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
Any.	: Anayasa
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
D.	: Daire
Dnş.	: Danıştay
d.n.	: Dipnot
E.	: Esas Numarası
f.	: Fıkra
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Mecmuası	
İÜİF	: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
K	: Karar
Karş.	: Karşılaştırınız
MB	: Maliye Bülteni
md.	: Madde
MD	: Maliye Dergisi
mük.	: Mükerrer
R.G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
s.k.	: Sayılı Kanun
VUK	: Vergi Usul Kanunu

BİBLİYOGRAFYA

- Akdoğan, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 4. Baskı, Ankara, 1993.
- Aksoy, Şerafettin, Kamu Maliyesi (1), Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.
- Aksoy, Şerafettin, Kamu Maliyesi, Kamu Harcamaları, Kamu Gelirleri, Bütçe, Maliye Politikası (2), İstanbul, 1991.
- Aslan, Abdullah, "Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu", Vergi Dünyası Dergisi, Yıl: 16, Sayı : 185, Ocak 1997, s.3
- Budak, Tamer, Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- Çağan, Nami, Vergilendirme Yetkisi, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1978.
- Dikmen, Orhan, Maliye Dersleri, Birinci Kitap, Giriş ve Genel Vergi Teorisi, 3. Baskı, İstanbul, 1969.
- Erginay, Akif, Kamu Maliyesi, Kamu Gelirleri, Kamu Giderleri, Bütçe, Maliye Politikası, 9. Bası, Ankara, 1983.
- İsmail, Türk, Kamu Maliyesi, 8.Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.
- Küsmenoglu, İ., Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi (1.Kitap Osmanlı Devleti'nden 1980'e), Ankara, Oluş Yayıncılık, 2010.
- Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, İ.İ.T.İ.A. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları:237, 1976.
- Özmutur, Süleyman, "Gelir Vergisi Tarifelerinin Karşılaştırılması ve Vergi Adaleti Açısından Düşündürdükleri", İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırma Konferansları Prof.Dr.Memduh Yaşa'ya Armağan, s. 188.
- Pehlivan, Osman, Kamu Maliyesi, Trabzon, Murathan Yayınevi, 2011.
- Savaş, Vural, Anayasal İktisat, 2. Bası, İzmir, 1993.
- Sayar, Nihad, Kamu Maliyesi, Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, 4. Bası, İstanbul, 1970.
- Sonsuzoğlu, Elif, Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi, İstanbul, (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997.
- Tekin, Fazıl, Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1978.
- Tosuner, Mehmet, Arkan, Zeynep, "Vergilendirme ve Sorunlar", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 177, Haziran 2003,s. 15.
- Turhan, Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1993.
- Ünlükaplan, İltar, "Türk Vergi Sisteminde Artan Oranlılığının Ölçülmesi", Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 20, Sayı 1, 2011, s. 387.
- Yılmaz, Ejder, Hukuk Sözlüğü, Ankara, Yetkin Yayınları, 2006.