

## İKİLİ GELİR VERGİSİ SİSTEMİ VE TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ

Oğuzhan BOZATLI<sup>1</sup>

### Makale Bilgisi

*Araştırma Makalesi*  
DOI: 10.35379/cusosbil.818358  
*Makale Geçmişi:*  
Geliş 30.10.2020  
Kabul 24.11.2020

*Anahtar Kelimeler:*  
*İkili Gelir Vergisi Sistemi,*  
*Kamu Maliyesi,*  
*Türkiye.*

### ÖZ

Küreselleşmenin kamu maliyesi alanına bir yansıması olan ikili gelir vergi sisteminin hem büyüme dostu hem de vergilemede basitliği ve etkinliği sağladığı savunulmaktadır. İskandinav ülkeleri tarafından ilk uygulamalarının görüldüğü bu sistem her ne kadar teorik olarak tutarlı olsa da uygulamada bazı problemlere ve tartışmalara neden olmuştur. Özellikle vergilemede adalet ve gelir kaydırma konusundaki eleştiriler sistemin zayıf noktasını oluşturmaktadır. Çalışmada yukarıda bahsi geçen durumlar göz önünde bulundurularak sistemin avantaj ve dezavantajlarının neler olduğu detaylı bir şekilde incelenecektir. Bu bağlamda ikili gelir vergisi sisteminin tarihsel ve kurumsal sebepleri irdelenerek teorik yapı geniş kapsamda sunulacaktır. Ardından ikili gelir vergisi sistemini uygulayan ülkelerin birbirinden farklılaşan politikaları incelenecektir. Son olarak Türkiye'nin ilgili sisteme yakınsamasının veya uygulamasının kazanımları ve kayıplarının neler olacağı, sisteme yönelik getirilen eleştiriler noktasında nasıl bir politika izleyebileceği tartışılacaktır.

## DUAL INCOME TAX SYSTEM AND APPLICABILITY IN TURKEY

### Article Info

*Research Article*  
DOI: 10.35379/cusosbil.818358  
*Article History:*  
Received 30.10.2020  
Accepted 24.11.2020

*Keywords:*  
*Dual Income Tax System,*  
*Public Finance,*  
*Turkey.*

### ABSTRACT

It is argued that the dual income tax system, a reflection of globalization in the field of Public Finance, provides both growth-friendly and simplicity and efficiency in taxation. Although it was theoretically consistent in this system, where the first applications were seen by Nordic countries, it caused some problems and discussions in practice. In particular, criticism of the fairness in taxation and income shift issues constitute the weak point of the system. In the study, considering the above-mentioned situations, the advantages and disadvantages of the system will be examined in detail. In this context, the historical and institutional reasons of the dual income tax system will be examined and the theoretical structure will be presented in a wide scope. Then, the different policies of the countries implementing the dual income tax system will be examined. Finally, what would be the gains and losses related to the convergence of systems or applications in Turkey and discusses how a policy can watch the critics point to the system.

<sup>1</sup> Öğr.Gör., Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Kadiri MYO Muhasebe ve Vergi Bölümü, oguzhanbozatl@osmaniye.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5107-7225.

Alıntılanmak için/Cite as: Bozatl, O. (2021), İkili Gelir Vergisi Sistemi Ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 30 (1), 92-104.

## GİRİŞ

Vergi politikasını dizayn eden politik karar alıcılar birbiriyle sıkı sıkıya bağlı üç farklı baskıyla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu baskı etmenleri; Küreselleşme, ülkelerin iç dinamikleri ve bütçesel kısıtlardır. Küreselleşme, “*dibe doğru yarış*” ile ilgilidir ki devletlerin vergi gelirlerini arttırma kapasitelerini sınırlandırmaktadır. İç dinamiklerden kaynaklanan iktisadi sorunlar ise küresel alanda rekabet içinde olan devletleri sermaye ve emek üzerindeki vergi yüklerini azaltmaya zorlamaktadır. Ayrıca, bütçesel kısıtlar ve özellikle kamunun borç stoku, vergi politikalarını düzenlemede ciddi zorluklar getirerek manevra imkânını daraltmaktadır (Öz, 2006, s. 72).

Öte yandan Gelir vergisi, tarihsel süreç içerisinde ulus devletlerin vergi devletinden mali devlete evriminde tarihsel koşulların etkisi ile farklılaşan taleplere paralel olarak bünyesinde yapısal dönüşümler yaşamıştır. 20. yüzyılın ilk çeyreğinin sonlarından itibaren 1980’li yıllara kadar revaçta olan Keynesyen politikaların etkisiyle artan müdahaleci devlet yaklaşımı kamu harcamalarında artışa ve dolayısı ile bu artışların finansmanını karşılayabilecek kaynaklar bulmaya yönelik çeşitli politika arayışlarına sebep olmuştur. Son yıllarda özellikle 1970’lerin sonu 1980’li yılların başlarında artan küreselleşme hareketlerinin kamu maliyesi üzerindeki menfi etkilerini gidermek isteyen devletlerde vergi sistemlerini reforma tabi tutma ihtiyacı da doğmuştur. Piyasa ekonomisine geçiş yapan eski Doğu Bloğu Ülkeleri düz oranlı bir vergileme sistemini tercih ederken, İskandinav ülkeleri ile bazı Avrupa ülkeleri ikili bir vergileme sistemini tercih etmişlerdir (Vural, 2009).

Çalışmada öncelikle ikili gelir vergisi sistemine duyulan ihtiyaç irdelenecek, ardından sistemin teorik temelleri ortaya konulacaktır. Sonra da sistemin avantaj ve dezavantajları tartışılacak ve öne çıkan ülke uygulamaları değerlendirilecek, özellikle Türkiye’deki mevcut durum ve kazanımları değerlendirilecektir.

### 1. İkili Vergileme Sistemine Duyulan İhtiyacın Tarihsel ve Kurumsal Sebepleri

Dünya ekonomisi gittikçe hızlanan bir şekilde birbirine bağımlı hâle geldikçe ülkelerin (özellikle AB, İskandinav ülkeleri), ulusal vergi sistemlerini uluslararası konjonktüre uyarlaması, bir ihtiyaçtan daha öte bir zorunluluk hâlini almaktadır (Boadway, 2005, s. 910-911; Sorensen, 1994, s. 57-58; Nielsen ve Sorensen, 1997, s. 312). Bu kaçınılmaz zorunluluğun bazı çıkmazları da söz konusudur. Zira bir yandan ulusal sanayinin rekabet edebilirliğine engel olmamak diğer yandan uluslararası hareketliliği dikkate alarak bir sistem oluşturmak oldukça zordur. Hemen hemen bütün OECD ülkelerinde, kamunun millî gelir içindeki payı az gelişmiş olan ülkelere nazaran önemli bir seviyededir. Artan kişi başına düşen gelir hükümetleri, sağlık, eğitim, işsizlik, sosyal hizmet gibi refah politikaları alanlarında önemli harcamalar yapmaya itmektedir. Bu sorumluluklar ülkeleri tüm ülkelerde var olan savunma ve alt yapı harcamalarıyla beraber azımsanamayacak derecede yük altına sokmaktadır. Bahsi geçen koşullar veya gereklilikler ülkeleri, maksimum gelir elde etme kapasitesine ulaşmak için vergi sistemlerini etkin, adil ve minimum maliyetli bir yapıda olmasına zorlamaktadır. Buradaki temel soru ideal vergi sisteminin nasıl olması gerektiğiyle bağlantılı olarak vergi karmaşasının tasarımıyla doğrudan ilgilidir (Boadway, 2005, s. 910-911).

Kapsamlı bir gelir vergisi sistemi bir yıl boyunca vergi mükellefinin elde ettiği gelirin servette yarattığı net büyümeyi dikkate alan Schanz/Haig/Simons tipi bir yöntemle tüm kaynaklardan elde edilen gelirlerin aynı vergi tarifesine tabi tutulmasıdır (Ancak optimal vergilendirme literatürü bütün vergi kollarını ayrı ayrı ele almayı önermektedir). Ayrıca bu tipteki kapsamlı gelir vergisi sistemi, ödeme gücünün bir göstergesini dikkate almakla beraber tüm kaynaklar arasında ayırım yapmak zorunda kalmamaları nedeniyle mükelleflerin arbitraj yapmasını teorik olarak engellemektedir. Ancak böylesi bir müspet tarafın varlığı göz önünde bulundurulduğunda neden bu kadar az sayıda ülkenin bu ülkelere bağlı kalmadığı sorusu gündeme gelmektedir (Eggert ve Genser, 2005, s. 41-42; Sorensen, 2001, s. 1).

Aslında kapsamlı bir gelir vergisinin uygulanmasındaki sorunlar esas olarak sermayenin vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Zira sermaye geliri; faiz, temettü, kurum kazancı, menkul ve gayrimenkul ve her türlü sermaye kazancı gibi girift bir hal almıştır. Dahası sermaye geliri, ortaklıklar, şirketler, emeklilik fonları ve hayat sigortası vb. farklı organizasyon biçimlerinden kaynaklanabilmektedir. Özetle kapsamlı gelir vergisinin uygulanmasında ortaya çıkan en büyük sorun sermayenin vergilendirilmesi noktasında sermaye gelirinin çok farklı şekillerde ve organizasyonlar ile elde edilmesidir. Ayrıca sermaye geliri emek gelirine nazaran her zaman pozitif olmayıp negatif de olabilmektedir. Bahsi geçen olumsuzluklara pratik düzlemde bakıldığında ise öncelikle dağıtılmayan sermaye kazançları, emek gelirine uygulanan yüksek düzeydeki marjinal vergi oranlarına tabi olmaksızın biriktirilmiş olacaktır. Teorik olarak bu sorunu ortadan kaldırmanın yolu ise tahakkuk etmiş sermaye kazancı payları oranında vergi salınmasıdır. Ancak siyasetçiler genelde bu konuda oldukça çekingen davranmaktadırlar. Bir başka örneğe bakıldığında ise, borsaya kaydı olmayan şirketlerin hisselerinden elde edilen gerçekleşmemiş sermaye kazançlarının tespit edilmesindeki zorluklardır. Bu nedenlerdir ki sermaye

kazançları ya hiç vergilendirilmemekte ya da kazancın gerçekleşeceği tarihe kadar ertelenmektedir. Tüm farklı sermaye gelirleri için eşit bir oranda vergi tarifesinin uygulanması neredeyse imkânsız bir hâle bürünmektedir (Sorensen, 2001, s. 1-2; Çelikkaya, 2010, s. 148-150).

Kapsamlı gelir vergisi sisteminin belki de en önemli özelliği vergilemede adalet ilkesine önem vermesidir. Ayrıca kapsamlı gelir vergisi sistemi, gelirin tüm bileşenlerine aynı marjinal vergi oranları tarifesi uygulandığı için vergilemede tarafsızlık ilkesini de karşılamaktadır. Buna ilaveten farklı vergi türleri arasında bir ayırım yapılmadığı içindir ki mükelleflerin vergi arbitrajına yönelik vergiden kaçınma faaliyetlerine engel olmaktadır. Ancak teorik olarak müspet bulunan bu sonuçların pratikte karşılığını bulmak mümkün görünmemektedir (Sorensen, 2001, s. 1-2; Sorensen, 2007, s. 559; Çelikkaya, 2010, s. 148-150). Kapsamlı gelir vergisinin yarattığı sorun ve buna çözüm bulamaması nedeniyle radikal bir reform olarak bireylerin ve firmaların net nakit akışlarına uygulanacak olan bir harcama vergisi sistemini kabul etme ihtimali tartışılmıştır. 1980'lerin sonlarına doğru İsveç hükümet komitesi bu konu hakkında kapsamlı bir çalışma yapmıştır. Komite, gelir vergisinden harcama vergisine geçişte ciddi teknik problemlerle karşı karşıya kalınacağı sonucuna varmıştır. Ayrıca harcama vergisi ilkelerinin geleneksel gelir vergisine dayanan diğer ülkelerle koordinasyonu sağlamayı da zorlaştıracağı ifade edilmiştir. Bu gibi nedenlerle hiçbir OECD ülkesi teorik haklılıklarına rağmen harcama vergisi sistemini dikkate almamışlardır (Sorensen, 2001, s. 5).

## 2. İkili Gelir Vergisi Sistemi Teorisi

İskandinav ikili gelir vergisi sisteminin temelini oluşturan fikir, aynı zamanda şimdilerde bu sistemin bir versiyonunu kullanan Danimarka menşelidir. Her ne kadar Danimarka bu sistemi tutarlı bir şekilde uygulamaya da temel düşünce Norveç, İsveç ve Finlandiya gibi diğer İskandinav ülkelerine ilham kaynağı olmuştur. İlk defa N. C. Nielsen tarafından ortaya atılan ikili vergileme sistemi, sermayenin düşük ve sabit, emeğin artan oranlı bir vergi tarifesi ile vergilendirilmesini önermektedir. Daha açık bir anlatımla ikili gelir vergisi ise sermaye gelirleri üzerindeki vergi oranının, hem ilk dilimde yer alan emek gelirine hem de kurumlar vergisine uygulanan en düşük marjinal vergi oranına eşitlenmesi şeklindedir (Sorensen 1994, s. 60-61; Sorensen, 2007, s. 564; Nielsen ve Sorensen, 1997, s. 315; Sorensen, 2001, s. 5-6).

İkili gelir vergisi sistemi diğer sistemlere olan üstünlükleri ile ön plana çıkmaktadır. Tek ve düşük oranda vergilendirilen sermaye, vergi tabanına genişlemesine katkı sağlamakla beraber, farklı vergilendirmelerden doğan çarpıklıkları azaltmaktadır. Ayrıca kaynakta kesilme yolu ile vergilendirilmenin yapıldığı bu sistemde gerek idarenin gerek mükelleflerin uyum maliyetleri minimize edilmektedir. Sermaye, emek ve kurumlar vergisi oranlarının ortak bir paydada entegrasyonu vergi arbitrajının önüne geçerek vergi gelirlerini korumaktadır. Sisteme yöneltilen temel eleştiri ise adalet perspektiflidir. Böylesi haklı bir itiraza karşı çözüm yolu olarak miras vergisinin ihdas edilmesinin alternatifler arasından en iyisi olacağı savunulmuştur. Nitekim kusursuz bir vergi sistemi diye bir argüman söz konusu olmamakla beraber, ikili gelir vergisi sistemi de buna dâhildir. Ekonomik ve idari açıdan mevcut sisteme göre üstünlükleri söz konusu olsa da adalet, idari kapasite, etkinlik ve belirlilik noktalarında bazı zayıf noktaları doğal olarak mevcuttur (Boadway, 2005, s. 923-924; Boadway, 2004, s. 7-8; Eggert ve Genser, 2005, s. 44-45; Sorensen, 2001, s. 11-12).

Genser (2006)'ya göre ikili gelir vergisi sisteminde genel kabul görmüş bir vergi oranı yoktur. Ancak genel kabul gören ilke sermayenin vergilendirilmesinde, emeğin vergilendirilmesinde öngörülen tarifedeki en düşük marjinal vergi oranına eşit olması dolayısıyla düşük düzeyde tutulması savunulmaktadır. Sermayenin emeğe nazaran daha düşük oranda vergilendirilmesinin ilk sebebi şöyle açıklanabilir; İşsizlik, hastalık ve iş göremezlik gibi faktörler göz önünde bulundurulduğunda emek gelirinin risk derecesi görece olarak sermaye gelirlerinin risk derecesinden daha yüksektir. Diğer yandan sermaye gelirlerinde ise riskli olmakla beraber herhangi bir koruma sağlanmamaktadır. Ancak özellikle İskandinav ülkeleri, refah devleti perspektifinde emek geliri sahiplerine cömert miktarda yardım sağlamaktadır. Sermaye gelirine uygulanacak düşük ve sabit oranlı bir vergi tarifesi de bir nevi sigorta görevini görerek riskleri minimize etmektedir. Bu açıdan bakıldığında vergi öncesinde eşit veya eşit düzeye yakın bulunan mükelleflere uygulanan vergi tarifelerinin, ikili gelir vergisi sistemini yatay eşitliği gözetilen bir kimliğe büründürüleceği savunulmaktadır. Bununla birlikte bazı yazarlar, sermaye üzerindeki vergi oranının emek gelirine uygulanan vergi oranının altında olması nedeniyle dikey adaleti sağlamadığını; çünkü genellikle sermaye geliri elde edenlerin yüksek gelirli kişiler olduğu gerekçesiyle sistemi eleştirmektedirler (Sorensen, 1994, s. 67-68; Keuschnigg ve Dietz, 2007, s. 192-193). Emek geliri üzerindeki toplam vergi yükünün sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünden fazla olması aslında rastlantısal değildir. Özellikle OECD ülkeleri düşünüldüğünde sosyal güvenlik katkı payları genellikle emek vergileri ile beraber ele alınmaktadır.

Ayrıca dolaylı vergiler, emek gelirleri elde edenlerin üzerinde ek bir yük olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla emeğin artan oranlı vergilendirilmesi bu koşullarla beraber düşünülmelidir (Sorensen, 1994, s. 58).

Diğer yandan kanaatimce küreselleşme ile beraber sermayenin artan akışkanlığı ve ülkelerin kıyasıya vergi rekabetine (literatürde *dibe doğru yarış* olarak tartışılmakta) girmeleri nedeniyle vergi oranlarında ve vergi gelirlerindeki aşağı yönlü bir eğilimin varlığı da önemlidir. Zira ülkelerin artan rekabet baskısı nedeniyle vergi sistemlerinde sermayenin esnekliğini dikkate alarak revize etmeleri ihtiyacı doğmaktadır. Bu rekabete duyarsız kalan devletler, iki yönlü bir gelir kaybı yaşamaları muhtemeldir ki, ilk olarak ülkeden dışarı sermaye ihracına, ikinci olarak sermaye ithalinin düşmesine neden olmaktadır. En nihayetinde bu durum iki yönlü ve güçlü bir gelir kaybına neden olacağından sermayenin esnekliği dikkate alınarak düşük ve sabit oranda vergilendirilmeyi öneren ikili gelir vergisi sistemi savunulabilir bir tezdır.

Düz ve artan oranlı üniter vergi sistemlerine paralel olarak ikili gelir vergisi sisteminde işletme zararlarının gelecek yıllara aktarılması veya cari dönem kazancından indirilmesi söz konusudur. Ancak zararın kaç yıla kadar taşınma hakkına sahip olduğu hakkında uzlaşma söz konusu değildir. Örneğin Finlandiya ve İsveç gibi ikili vergileme sistemini uygulayan ülkelerde negatif (zarar) sermaye gelirlerinin pozitif (kâr) emek gelirlerinden indirilmesine imkân tanınmaktadır (Cabre, 2003; Demirli, 2009, s. 106).

İkili gelir vergisi sisteminin tasarımında bazı temel politika açmazları da söz konusudur. Örneğin, düşük ve sabit vergi oranlarının sermaye gelirinin tüm bileşenlerine uygulanması veya sermaye gelirinin bazı bileşenlerinin tıpkı emek geliri üzerine uygulanan artan oranlı vergilendirmeye tabi olması gibi uzlaşmanın olmadığı konular açıklığa kavuşturulmamıştır (Sorensen, 2007, s. 566-567). Genel bir değerlendirme yapılacak olursa, ikili vergi sistemin genel olarak temel özellikleri şöyle sıralanabilir (Morinobu, 2004, s. 3):

- Faiz, kâr payı, temettü, kira gibi sermaye gelirli, ücret, aylık, serbest meslek kazancı ve sosyal güvenlik katkı payları emek geliri olarak ayrılarak farklı oranlarda vergilendirilmektedir.
- Sermaye gelirleri düşük ve sabit bir oranda, emek gelirleri ise artan oranda vergilendirilmektedir. Ayrıca sermayenin vergilendirilmesinde emek gelirine uygulanan en düşük marjinal oran dikkate alınmaktadır.
- Sermayenin vergilendirilmesinde ise mükellefin uğradığı zararlar mahsup edilebilmekte ve sonraki yıla veya yıllara taşınabilmektedir.
- Faiz ve kâr payları nihai vergileme olan stopaja tabi tutulmaktadır.
- Sermaye gelirine yönelik her türlü teşvik ve indirimlerin tamamen kaldırılması ya da en asgari seviyeye indirilerek vergi tabanının en azami seviyede genişletilmesi hedeflenmektedir.

Son olarak genel bir bakış açısı ile yorumlandığında ise İkili gelir vergisi sistemi, artan oranlı bir vergi tarifesinin olduğu üniter yapıdaki sistem ile sabit bir oran tarifesinin kullanıldığı düz oranlı vergi sistemlerine nazaran ara bir form niteliğindedir (Demirli, 2009, s. 101; Demirli ve Güran, 2009, s. 172; Öz, 2006, s. 74).

### 3. İkili Gelir Vergisi Sisteminin Avantajları

İçsel iktisadi büyüme literatürünün vurguladığı üzere inovasyon veya yaparak öğrenme gibi yatırımla ilişkili olan faktörler pozitif dışsallık yaratacaktır. Bu müspet sonuçların elde edilmesi ise tasarruflarla ilgilidir. Optimal bir vergi sistemi, tasarrufları teşvik edip yatırımların artmasını sağlaması hâlinde bu zeminin oluşması söz konusudur. Ayrıca bireylerin miyop diye tanımlanan (uzağı görememe veya öngörü yeteneğindeki zayıflık) sağlıklı olmayan kararlarının davranışsal iktisatçılar tarafından kanıtlanması göz önünde bulundurulduğunda vergi sistemlerinin tasarrufu teşvik edici misyonunun bir kez daha altının çizilmesini gerektirmektedir. Diğer yandan küreselleşme ile beraber artan sermayenin mobilitesi vergilendirmeyi zorlaştırmaktadır. Böylesi bir zorluğun aşılması ve aynı zamanda tasarrufları teşvik edici vergi sisteminin inşası düşük ve sabit bir oranda vergilendirmeye sağlanabilir. Böylelikle sermayenin vergilendirilmesinde önerilen yol, kaynak tahsisinde etkinlik sağlayarak tasarrufları teşvik ve yatırım kararlarını olumsuz etkilemeyecektir (Boadway, 2005, s. 914-915; Nielsen ve Sorensen, 1997, s. 328; Keuschnigg ve Dietz, 2007, s. 192-193).

İkili gelir vergisinin sistematik olarak özellikleri oldukça basit düzeydedir. Vergilendirilecek kaynakları sermaye ve emek faktörü olarak ikiye ayıran bu sistem tüm sermaye gelirlerini kapsamına dâhil etmektedir. Bu iki vergi tabanına ayrı bir vergi tarifesi uygulanmaktadır. Sermaye gelirleri, sermaye dışında tahakkuk eden tüm gelirlerinin vergilendirildiği en düşük tarifede vergilendirilmektedir. Ayrıca herhangi bir indirim söz konusu olmamakla beraber matrahın aşındırılmasına karşı koruma sağlamaktadır (Boadway, 2005, s. 923-924).

İkili gelir vergisini savunan düşünürler, vergi sisteminin gelir dağılımında adaleti sağlamak için miras veya servete ilişkin vergilerin sermaye geliri üzerindeki yüksek vergi oranlarından daha etkin olacağını savunmaktadırlar. Sermaye üzerindeki vergi oranları çok yüksek olarak uygulanırsa sermayenin ülkeden çıkışı söz konusu olur ki vergilendirilecek bir sermaye geliri söz konusu olamaz. Ayrıca sermaye ve kurumlar

vergisinin en düşük marjinal vergi oranında entegre edilmesi mükelleflerin farklı tarifedeki marjinal vergi oranlarından istifade etmesini engelleyerek vergi matrahını ve tabanını etkin bir şekilde kontrol etmeyi sağlamaktadır. Örneğin bu avantajdan (gelir kaydırma işlemi) yararlanmak isteyen mükelleflerin gelirlerini aile üyelerine aktarmasına engel olunarak vergiden kaçınma faaliyetlerini azaltmaktadır. Son olarak vergi oranının bu şekilde minimum düzeyde ayarlanmasının kayıt dışı ekonomiyi azaltarak vergi tabanını genişleteceği de vurgulanmaktadır (Sorensen, 1994, s. 67-68; Radulescu, 2007; Bird ve Zolt, 2011, s. 1697-1698).

İkili gelir vergisi sisteminin sağladığı avantajlardan en önemlisi sermayenin uluslararası hareketliliğiyle ilgili sorunları azaltmasıdır. Uluslararası iş birliğinin sağlanmasıyla mutabık kalınacak stopaj oranıyla vergilendirme yapılması durumunda ikili gelir vergileme sistemine katalizör etkisi sağlanmış olunacaktır. Ancak böyle bir uzlaşımın ve enformasyon birliğinin sağlanması zor olduğundan ikili gelir vergisi sisteminin bu misyonu tek başına üstlenmesi oldukça zor olmakla beraber sermayenin vergilendirilmesindeki yaklaşımı bu zorluğu azaltmakta oldukça önemlidir (Boadway, 2005, s. 925; Boadway, 2004, s. 7-8; Eggert ve Genser, 2005, s. 42-43; Sorensen, 2001, s. 7-9).

Diğer yandan emeğin artan oranlı vergilendirilmesi mükellefleri sermaye geliri elde etmeye veya etmiş gibi göstermeye iterek vergiden kaçınmayı teşvik etmektedir. Dolayısıyla sermaye ve emek gelirlerinin vergilendirilmesinde en düşük ile en yüksek marjinal vergi oranları arasında fark azaltılmalı veya yaklaşma sağlanmalıdır. Böylelikle idari maliyetlerin azaltılmasıyla birlikte basitlik ve etkinlik sağlanarak vergi arbitrajının önüne geçilebilecektir (Sorensen, 2007, s. 573; Boadway, 2005, s. 925-926).

İkili gelir vergisi sisteminin bir başka önemli özelliği kurumlar ve gelir vergisi ile kâr payları üzerindeki çifte vergilendirme sorununu çözüme kavuşturmasıdır. Kurumlar vergisi oranı ile sermayenin aynı oranda vergilendirilmesinin sağlanması hâlinde kâr paylarının vergilendirilmesinde ya mahsup sistemiyle ya da stopajdan muaf tutarak çifte vergilendirmenin önüne geçilmiş olunmaktadır (Genser ve Schinder, 2007, s. 4). Ancak Kurumlar vergisinin emek vergisinin en düşük oranına bağlanması, entegrasyonun getirdiği olumlu sonuçları ile birlikte ülkelerin başka ülkelere (yurt dışından) gelen rekabetçi baskılara cevap verememesi gibi olumsuzluklara yol açması da muhtemeldir. Zira kurumlar vergisi oranı yalnızca yatırım açısından değil, mevcut şirketler açısından kârlılığı da etkileyen bir faktördür ki küreselleşme ile birlikte daha yüksek kârlılık vaat eden bölgelere kaymalar söz konusu olabilmektedir (Boadway, 2005, s. 926).

İkili gelir vergisi sistemi idari basitliği nedeniyle de oldukça caziptir. Mevcut gelir vergisi kanunları çok karmaşık olmakla beraber, herhangi bir düzenleme yapıldığında mükelleflerin bunlara uyumu oldukça maliyetlidir veya uyum maliyetleri artmaktadır. İkili gelir vergisi bu türden sorunları aşarak vergi sistemini gerek mükelleflerin gerekse de hükümetin ihtiyaçlarına cevap verebilmektedir. Ayrıca vergi tahsilatının maliyetini düşük tutarak iktisadilik ilkesini karşılamakta ve yönetsel bir kolaylık sağlamakla beraber vergi planlaması ve kaçınma faaliyetlerini azaltmaktadır (Çelikkaya, 2010, s. 48; Eggert ve Genser, 2005, s. 43; Boadway, 2004, s. 7). Zira iktisatçılar vergi sisteminin karmaşıklığını ve basitleştirme ihtiyacını değerlendirmek için vergileri toplama ve iade etmenin kaynak ve uyum maliyetlerini ölçüt olarak kullanmaktadırlar. Bir vergi sistemi ne kadar karmaşıkta, mükellefler vergi rehberleri ve bilgisayar yazılımları için daha fazla kaynak harcamaktadır. Gerekli belgeleri takip etmek, beyanname hazırlamak ve bunların denetimini sağlamak gerek mükellefler açısından gerekse de idare açısından zaman ve gelir kaybına neden olarak kaynakları etkin kullanmama gibi sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Bir vergi sistemi ne kadar tarafsız ve ne kadar basitse uyumluluk maliyetlerinin azaltılmasında o kadar katkı sağlayacaktır. Örneğin vergiler tarafsızsa, yatırım ve finansman kararlarına müdahale etmeyerek sofistike vergi mevzuatlarının oluşmasına neden olmaz. Bu bağlamda vergilemede basitlik ilkesi bir vergi reformu hedefi olmaktan ziyade vergilemede tarafsızlığın daha kapsamlı bir hedefinin bir parçası olmaktadır (Spengel ve Wiegard, 2004, s. 18).

İkili gelir vergi sisteminde sermaye gelirine düşük vergi oranları uygulandığından hem sermaye çıkışı caydırılmakta hem de sermaye girişi teşvik edilerek vergi tabanı genişletilmeye çalışılmaktadır. Vergi tabanını genişletmek ise gelir dağılımında adalet ve dolayısıyla yatay adalet ilkesine yaklaştırmaktadır. Zira bu sistem tercihli veya özel vergi rejimlerinin keskin bir şekilde önüne geçmekte veya onu en asgari düzeye indirmektedir. Vergi tabanını genişletmek aynı zamanda dikey adalet noktasında müspet etkilere neden olmaktadır (Karakurt ve Akdemir, 2010, s. 147).

Ayrıca altı çizilmelidir ki ikili vergileme sistemini eleştirenler vergi reformlarının odak noktasını kaçırmaktadır. Bu reformlar, ülkeyi iş olanakları adına daha cazip hâle getirmektedir. Zira yerli ve yabancı yatırımcıları hem bir kez daha vergilendirmek (var olan yatırımları) hem de ülkeye çekip vergilendirme (yeni yatırımları) adına oldukça değerlidir. Zira uluslararası düzeyde hareket eden sermayenin ülkeye herhangi bir faydası olmayacaktır. Sermaye üzerindeki vergi yükünü daha az veya hiç vergi ödemeyeceği bir ülkeye

kaydırma gücüne sahiptir. Dolayısıyla ikili gelir vergisi sistemi sermaye ve tasarrufları teşvik ederek büyüme ve refah üzerine odaklanmaktadır (ZEW, 2008, s. 9).

Genel olarak incelendiğinde ikili gelir vergisi sisteminin lehine yönelik temel argümanlar (Sorensen, 1994, s. 61-64; Nielsen ve Sorensen, 1997, s. 312; Sorensen, 2001, s. 1-9; Sorensen, 2009, s. 7-8; Bird ve Zolt, 2011, s. 1693-1694; Keuschnigg ve Dietz, 2007, s. 192-193; Genser ve Reutter, 2007, s. 5; Radulescu, 2007; Genser, 2006, s. 275; Spengel ve Wiegard, 2004, s. 21; Cabre, 2003, s. 11; Doğan, 2016, s. 55-63; Öz, 2006, s. 75):

- Sermayenin, ulusal sınırlardan uluslararası sınırlara doğru hızla artan hareketliliği ülkelerin vergi politikalarını gözden geçirme ihtiyacını doğurmuştur. Vergi idareleri ülkeden sermaye çıkışlarını önleme ve ülkeye sermaye girişini sağlamak adına, ikili gelir vergisinin önerdiği sermayeden düşük ve sabit oranda bir vergi alınması etkinliği ve küreselleşmenin bu etkilerini avantaja dönüştürerek politika esnekliği sağlayacaktır.
- Sermaye gelirinin birçok şekilde tahakkuk etmesi nedeniyle bazı sermaye gelirlerinin örneğin mülk sahibinin oturduğu evin emsal kirası gibi gelirlerin pratik ya da politik nedenlerden dolayı vergilendirilmesi oldukça zordur. Böylece vergi matrahına dâhil edilmeyen bu türden vergi gelirleri vergi tabanını daraltmaktadır. Ancak ikili gelir vergisi sistemi, önerdiği kapsayıcı, düşük ve sabit oranlı bir sermaye vergisi, kaynakta kesinti yolu ile etkinliği sağlayabilmekte ve böylelikle tarafsızlığı da sağlamaktadır.
- Geleneksel gelir vergisi sisteminin sermaye geliri üzerinde yarattığı enflasyonist etkileri dikkate almaması nedeniyle eleştirilirken ikili gelir vergisi sisteminin önerdiği sermayenin vergilendirme biçimi bu sorunla mücadele etmenin pragmatik bir yoludur.
- Kurumlar vergisi, emek vergisi ve sermaye üzerinden alınacak vergilerin en düşük marjinal vergi oranında entegre edilmesi vergi mükelleflerinin bu farklılıklarından yararlanarak vergi arbitrajına başvurmalarını engelleyecek, vergi kaçakçılığını azaltacak ve son olarak çifte vergilendirilme sorunu aşılacaktır.
- Tasarrufların vergilendirilmesinde sadece cari dönemi değil yaşam boyu bir perspektife sahip olan ikili gelir vergisi sistemi, sermayenin vergilendirilmesinde önerdiği yöntem ile tasarruf edenleri gelecek dönemlerde cezalandırmaktan ziyade daha çok tasarruf etmeyi teşvik edici özelliktedir.
- İkili gelir vergisi sisteminin temel felsefesi sermayenin vergilendirilmesinde mümkün olan en geniş tabanı oluşturmak ve sermayenin vergilendirilmesinde en üst derecede bütünlük (indirimlere hiç ya da en az düzeyde yer vererek) ve tarafsızlık sağlanarak etkinlik hedefine ulaşmaktır.

Sermayenin mobilitesi argümanı, ikili gelir vergisi sistemine muhalefet edenlerin kabul ettikleri ve sistemin diğerlerinden ayrılarak kabul görmesinde önemli bir role sahiptir. Zira mevcut vergileme sisteminin sürdürülemez olmasının sebebi vergi gelirlerinin çok keskin bir şekilde azalması ülkelerin ikili gelir vergisi sistemine doğru eğilimlerini güçlendirmektedir. Tüm bunlarla beraber İskandinav ülkeleri, geliri yeniden dağıtmanın bir aracı olarak sermayenin artan oranlı vergilemesinden vazgeçmişlerdir. Zira sermaye üzerindeki artan oranlı bir vergilemenin bu amacı sağlamada başarı sağlamadığı ve hatta olumsuz etkiler yarattıkları tecrübesini edinmişlerdir (Sorensen, 2007, s. 564-566). İkili gelir vergisi sisteminin avantajlarının yanı sıra dezavantajlarından da bahsetmek gereklidir.

#### **4. İkili Gelir Vergisi Sisteminin Dezavantajları**

İkili gelir vergisi sistemine yönelik eleştirileri veya sistemin dezavantajlarını iki başlık altında toplamak mümkündür. Bunlardan ilki sistem tasarımcılarının vergilendirmede etkinliği ön planda tuttuğuna, vergilendirmede adaletin ihmal edildiğine veya arka plana itildiğine yönelik yapılan eleştirilerdir. İkinci dezavantaj ise üzerinde uzlaşılmayan veya gözden kaçırılan noktalar olarak ileri sürülen gelirin kaydırılması ve vergilendirilecek geliri ayırmadaki problemlerdir.

##### **4.1. Adalet Eleştirisi**

Tarihsel koşullar ülkeleri vergilemede adalet ve etkinlik arasında bir tercih yapmaya zorlamaktadır. Ancak bilinmelidir ki etkinliğin tercih edilerek adaletin dışlanması sistemin bir ayağını aksatmaktadır. Refah devletinin en bariz örnekleri olan İskandinav ülkelerinin etkinlik ve adalet arasındaki tercih dayatmasında geliştirdikleri sistem, birinci en iyi olmasa da ikinci en iyi sonuçtur diyebiliriz. Zira bu ülkelerde refah politikaları çerçevesinde yüksek vergilerle finanse edilen refah devleti uygulamalarının pozitif etkileri gözlemlenebilmektedir. Fakat bu husus dahi *“modern devletin fiyatı olarak görülen adil olmayan vergi sistemlerine anlam vermeyi gerekli kılmamaktadır”*. Nitekim refah devletinin uygulamalarını devam ettirmek için gelire ihtiyaç duyulmaktadır ki bu

da sistemin öngördüğü şekilde emek üzerinde artan oranlı bir vergilendirme ile sağlanmaktadır (Karakurt ve Akdemir, 2010, s. 151).

İkili vergilendirme sistemini eleştirenlerin genel odak noktası adalet perspektifindedir. İkili gelir vergisi sistemi mükelleflerin kapsamlı gelir vergisinde olduğu gibi ayırma kuramını dikkate alarak değil, bu gelirleri emeği artan oranlı, sermayeyi ise düşük ve sabit oranlı vergilendirmek üzere ikiye ayırarak vergilendirmektedir. Bu kapsamlı gelir vergisi sisteminin felsefesine aykırı olmakla beraber artan vergi yükü, esnekliği oldukça yüksek olan sermayenin yerine esnek olmayan emek üzerinde kalarak adalet prensibiyle çatışmaktadır (Sorensen, 1994, s. 61-62; Çalcalı ve Yılmaz, 2013, s. 249). Bununla birlikte Bø vd. (2012), Atkinson (1980)'e referansla yatay adalet kavramının kesin anlamını tespit etmenin zor olmasına rağmen politikaların değerlendirilmesinde hâlâ kilit bir rol üstlenmeye devam ettiğini öne sürmektedirler. Yazarlar, Norveç üzerine yaptıkları uygulamalı çalışmalarında 2006 reformundaki iyileştirmelerden önce uygulanmakta olan ikili vergi sisteminin neden olduğu yatay eşitsizliğin reformdan sonra azaldığını tespit etmişlerdir. Dolayısıyla bu çalışma, ikili gelir vergisi sistemine yönelik vergilendirmede adaletin ihmal edildiğine yönelik eleştiriye ampirik bir temel sunmaktadır.

İkili gelir vergisi sistemine yöneltilen bir diğer eleştiri noktası, emeğin yüksek ve artan oranda vergilendirilmesinin yaratacağı sonuçlarla ilgilidir. Kimi düşünürlere göre (Frande, 2008'den aktaran Çelikkaya, 2010, s. 123) emeğin yüksek ve artan oranda vergilendirilmesi tıpkı sermayeye benzer şekilde ülkeden dışarıya beyin göçü yaratacağını ve aynı zamanda ülkenin diğer ülkelerle beyin göçü rekabetinde arka plana düşerek ekonomik etkinlik açısından olumsuz etkiler yaratılacağı savunulmaktadır.

Her ne kadar gerekçeleri kabul edilebilir sebeplere dayansa da ikili gelir vergisi sisteminin, vergilemede adalet ilkesini zedelemesi, vergi hasılatlarında belirsizlik yaratması, sistemin işlerlik kazanması için sosyal güvenlik sisteminin destekleyici nitelikte olması ve sermaye lehine ayrımcı vergilemenin vergi sisteminin tarafsızlığını zedelemesi önem arz eden konulardır. Dolayısıyla gelir dağılımının bozuk, refah ve sosyal devlet anlayışının zayıf olduğu ülkelerde ikili gelir vergisi sisteminin başarı şansı düşük olarak değerlendirilmektedir (Demirli, 2009, s. 116-117).

#### **4.2. Gelir Kaydırma ve Vergilendirilecek Geliri Ayırmadaki Sorunsallar**

İkili gelir vergisi sisteminin belki de en zayıf ve en çok eleştiri alan noktası emek ve sermaye gelirlerinin tespiti ve dolayısıyla gelirlerinin ayrıştırılma meselesidir. Zira kendi işini ifa edenler ve serbest meslek sahipleri kısmen sermaye kısmen emek faktörleriyle gelir elde etmektedir. Buradaki temel sorun sermayenin düz ve düşük oranda vergilendirilmesi öngörülürken emek gelirinin artan oranlı vergilendirilmesinin mükellefleri, gelirinin beyan edilmesinde emekten sermayeye doğru bir kaçınma yoluna itmektedir. Bu sorunu çözenin yolu olarak ikili gelir vergisi sisteminin savunucuları, emek ve sermaye gelirlerini bileşenlerine ayırma yolunu önermişlerdir. Bu ayırım emek faktörünün gözlemlenmesinde ortaya çıkan idari zorluklar ve yüksek maliyetler sermayeye bir getiri oranı uygulayarak arta kalan geliri artan oranlı emek gelirine tabi olması gerektiğini ifade etmektedirler. Nitekim İskandinav ülkeleri böyle bir ayırma gitme zorunluluğunun farkına vararak sistemlerinde buna yönelik düzenlemeler yapmışlardır. Elbette ki böyle bir prosedür bir dizi sorunlar yaratmaktadır. Öncelikle işletme varlıklarının tanımlanması söz konusu olduğunda hem ticari hem de özel amaçlar için kullanılan varlıkların oluşturduğu keyfi bir tercih sorunu ortaya çıkmaktadır. İkinci bir sorun ise işletme varlıklarına uygulanacak getiri oranı ile ilgilidir ki piyasa faiz oranlarının homojen olmaması bunu zorlaştırmaktadır. Son olarak sermayenin fırsat maliyetine dikkat etmeyen bu yöntem, toplumsal bir mutabakatın şeffaflığını azaltmakta ve politik sürecin (lobicilik) etkin olmayan kararlarına indirgenmektedir. Böylesine sorunların olması sisteminin iktisadi verimliliğini aşındırarak hedefine tam anlamıyla ulaşmasını engellemektedir (Sorensen, 1994, s. 61-62, 73-76; Sorensen, 2001, s. 9-11; Sorensen, 2007, s. 568-574; Bird ve Zolt, 2011, s. 1694; Eggert ve Genser, 2005, s. 43-47; Pirttila ve Selin, 2011, s. 120-122; Boadway, 2004, s. 3-8). Yani bu sorunu çözmek için geliştirilecek yöntemlerde keyfilik söz konusu olabilir. Dolayısıyla nesnel bir zeminde değerlendirilmeye ihtiyaç duyulmaktadır.

Nitekim Norveç deneyimi bu türden vergi, kaçınmaların yalnızca teorik bir ihtimal olmadığını açıkça göstermektedir. 1992 yılında ikili gelir vergisi sistemine geçişle beraber aktif olarak vergilendirilen kurumların sayısında %50'ye yakın bir azalma söz konusu olmuştur (Sorensen, 2007, s. 575). Bu sonucu destekler biçimde Pirttila ve Selin (2011, s. 138-139), Finlandiya'ya yönelik çalışmalarında ikili vergileme sistemi reformu sonucunda reformun tasarrufları teşvik ettiği ancak emek gelirini daha az vergiye tabi olan sermaye gelirine doğru kaydırma noktasında bir artışa neden olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca yazarların ikinci tespiti, ücret geliri elde edenler ile serbest meslek sahipleri arasında kurduğu bağlantıda ücret geliri elde edenlerin

muhtemelen vergiden kaçınma gibi bir yollarının olmaması nedeniyle sermaye gelirlerinde belirgin bir artış olmadığını ancak serbest meslek ifa edenlerin vergi tabanını aşındıracak bir biçimde sermaye gelirlerinde artışın olduğudur. Yazarlar son olarak ikili gelir vergisi reformunun potansiyelinin vaat ettiği gibi müspet kazanımları olmasına rağmen bu kazanımların bir kısmının artan gelir kaydırıcı faaliyetlerle azaldığını öne sürmektedirler.

Sistem savunucuları, bahsi geçen gelir kaydırma faaliyetlerini ve karmaşıklığını önlemek adına iki prensip önermişlerdir. İlk olarak kaynak prensibine göre işletme varlıklarının tahmini olarak getirisi hesaplanarak sermaye geliri tespit edilmekte ve arta kalan kâr da emek geliri olarak vergilendirilmektedir. İkinci olarak ayırma prensibine göre ise, işletme gelir elde ettiği anda sermaye geliri olarak vergilendirilmekte, kâr ortaklara dağıtıldığında ise yasal hükümlere göre sermaye ve emek geliri olarak ayırma gidilmektedir. Bu çözüm yolları bir yandan sisteme işlerlik kazandırarak aksayan yönleri düzeltmeye olanak sağlarken, diğer yandan ayrımcılık ve aşırı kapitalizasyon gibi yeni sorunları beraberinde getirmektedir (Genser ve Schindler, 2007, s. 3-4).

### 5. İkili Gelir Vergisi Sisteminde Ülke Uygulamaları ve Değerlendirilmesi

Başlangıçta ikili vergileme sisteminin temel prensiplerini benimseyerek vergi sistemlerini reforme eden İskandinav ülkelerinde mevcut durumda bu sistemden kopmalar gerçekleşmiştir. Örneğin kurumlar vergisi en düşük marjinal emek ve sermaye vergisi oranına eşit değildir. Sistemin en büyük eleştirisi olan vergilemede dikey adaleti karşılamadığı göz önünde bulundurularak Boadway (2004, 2005)'in önerdiği gibi Norveç, artan oranlı servet vergisi ihdas etmiştir. İsveç ve Finlandiya ise belli bir süre servet vergisi ihdas ettikten sonra tekrar kaldırmışlardır. Danimarka'ya bakıldığında ise bambaşka bir tablo karşımıza çıkmaktadır. Danimarka bu sistemin menşei ülkesi olmasına rağmen şimdilerde sistemden oldukça uzaklaşmıştır. Danimarka, emek ve tasarruf gelirini düşük ve ılımlı bir artan oranlı tarifeye göre vergilendirirken, diğer sermaye gelirlerini daha yüksek oranlarda vergilendirmektedir. Danimarka'da böylesi keskin bir sistem değişiminin olması düşündürücüdür. Bu keskin değişimin ise sermayenin artan oranlı bir vergiye tabi olmaması veya bir diğer ifadeyle ikili gelir vergisi sisteminin önerdiği gibi düşük ve sabit bir oranda vergilendirmenin gerek vatandaşlara gerekse de politika yapıcılara kabul ettirmenin zorluğundan kaynaklandığı öne sürülebilir. Ayrıca İskandinav ülkelerinin çoğunluğunda hem sermaye hem de emek gelirlerinden yüksek oranlarda yerel vergiler tahsil edilmektedir. İsveç ise gelir kaynaklarını ayrı vergilendirme yöntemini sürdürmesine rağmen sermayenin vergilendirilmesinde ikili gelir vergisi sisteminin önerdiğinin aksine yüksek oranda vergilendirme yapmaktadır. Norveç ise hâlâ ikili vergileme sistemini genel olarak muhafaza etmektedir. Finlandiya'da ise emek üzerinde artan oranlılığı düşürmesine rağmen sermaye üzerindeki vergi yükü önerilenin üstündedir. Bahsi geçen ülkelerdeki gerek küçük gerekse de büyük çaptaki değişiklikler vergilendirmede adalete yaklaşmak amacını gütmektedir (Randelovic, 2010, s. 191-193; Sorensen, 1994, s. 76-77).

İskandinav ülkelerini hariç tutmak gerekirse diğer AB üyesi ülkelerinin kahir ekseriyeti kapsamlı bir ikili gelir vergisi sistemini uygulamamışlardır. Ancak birçok AB üyesi ülke kapsamlı gelir vergisinden ikili gelir vergisi sistemine doğru bir eğilim göstermişlerdir. Avusturya, Belçika, İtalya, Portekiz, Litvanya, Polonya ve Çek Cumhuriyeti gibi ülkeler, emek gelirleri üzerinde artan oranlı bir tarifeye göre vergilendirme yaparken sermaye geliri üzerinde nihai vergileme olarak kabul edilen stopaj uygulamasına göre vergilendirme yapmaktadırlar. Estonya ise farklı bir vergilendirme prosedürü izleyerek sermayeyi kişisel düzeyde vergilendirmeyerek kazanılan gelir üzerinden sabit vergi tarifesi uygulamaktadır. Hollanda ve Yunanistan'da ise yarı ikili vergileme sistemi denilen farklı bir yaklaşım söz konusudur. Fransa yalnızca bireysel anlamda faiz geliri elde edenler için nihai bir vergileme olarak stopaj uygulamaktadır. Ayrıca Litvanya dışındaki çoğu AB ülkelerinde düşük düzeyde sermaye geliri elde edenler için belli bir oranda indirimler söz konusudur. Avusturya ve Belçika ise nihai stopaj yerine beyan esasına göre vergilendirmeyi tercih ederek yine benzer şekilde belli oranda indirim hakkı tanımaktadır. Son olarak kurumlar vergisi oranı Avusturya, Litvanya ve Polonya'da sermayenin vergilendirilmesi ikili sisteminin önerdiğine benzer şekilde kişisel gelir vergisi oranına eşitlenmekle beraber diğer ülkelerde hâlâ farklılıklar söz konusudur (Genser ve Schindler, 2007, s. 6-7). Hollanda ise "*Kutu Sistemi*" (yarı ikili gelir vergisi) adını verdiği ikili gelir vergisi sistemine yakın bir uygulamayı 2001 yılında uygulamaya koymuştur. Uygulamanın temel motivasyonu vergi oranlarının düşürülmesi, vergi tabanının genişletilmesi, vergi kredisi sisteminin tahsis edilmesi ve sermaye üzerindeki vergilemenin gelir vergisi yerine tahmini olarak vergilendirilmesidir. Sistemdeki ana hedef ise değişik biçimlerde elde edilen sermaye gelirlerinin arasındaki uyumsuzlukları gidererek eşit oranda vergilendirmek ve arbitraj faaliyetlerini engellemektir. Hollanda yarı ikili gelir vergisi sisteminde, vergilendirilecek kaynaklar birbirinden ayırt edilerek üç kutuda toplanmakta ve her kategoriye farklı vergi oranları uygulanmaktadır; (Demirli, 2009, s. 108-109). Tablo 1'de Hollanda'nın uyguladığı kutu sistemi detaylı bir şekilde sunulmuştur:



**Tablo 1.** Hollanda’da Uygulanan Kutu Sistemi

Kutu 1: Emek ve Konut Gelirleri	Kutu 2: Büyük Ortaklık Hisselerinden Elde Edilen Kazançlar	Kutu 3: Tasarruf ve Yatırım Kazançları
<p>-Bu kutuya giren gelir türleri; ücretler, ticari faaliyetlerden elde edilen kârlar (gerçek kişi), serbest meslek kazançları, telif hakkı kazançları, ikamet edilen konutun emsal kira bedeli, sosyal sigorta ödemeleridir.</p> <p>-Bu kazançlardan medeni ve ailevi koşullara göre çeşitli indirimler söz konusudur.</p> <p>-Artan oranlı bir tarife söz konusu olup ilk dilim %33,65, son dilim ise %52 oranındadır.</p>	<p>-Hollanda vergi mevzuatına göre bir mükellefin bireysel ya da ortaklarıyla doğrudan veya dolaylı olarak bir işletmenin ortaklık payını temsil eden hisselerin asgari olarak %5'ine sahip olması hâlinde bu kategoriye girmektedir.</p> <p>-Bu kategoriye giren mükelleflerin elde ettikleri ortaklık geliri, kâr payı ve sermaye kazancı gibi gelirler üzerinden %25 oranında gelir vergisi tarifesi uygulanmaktadır.</p>	<p>-Bu kategoriye dâhil olan gelir türleri; mevduat, hisse senedi, bono, gayrimenkul ve ikinci kutudaki koşulu sağlamayan kazançlarıdır.</p> <p>-Bu kategoride bulunan unsurların yıllık ortalama iktisadi değerinin %4'ü kadar getir sağladığı varsayılarak bu getiri oranı %30 oranında vergilendirilmektedir.</p> <p>-Belli bir miktarı aşan kazançlarda beyan usulü kullanılmakla beraber çocuk sahibi olanların her bir çocuk için istisnadan yararlanma hakları söz konusudur.</p>

**Kaynak:** Demirli (2009), s. 108-109'dan yararlanarak oluşturulmuştur.

## 6. Türk Vergi Sisteminin İkili Gelir Vergisi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi

Türk vergi sisteminde toplam gelir, sermaye ve emek gelirlerinden oluşmaktadır. Kazanılan ve dolayısıyla vergilendirilen gelirler ağırlıklı olarak ticaret, ziraat, ücret ve serbest meslek kazancını oluşturan emek gelirlerini, menkul ve gayrimenkul mallardan ve diğer kazanç ve iratlardan elde edilen gelirler sermaye gelirleri olarak değerlendirilmektedir. Bu açıdan bakıldığında Türk vergi sisteminin, ikili gelir vergisi sistemine benzer bir özellik taşıdığı söylenebilmektedir. Ancak diğer yandan bazı ticari, zirai ve serbest meslek kazançları sermaye ve emek unsurlarının birleşimiyle elde edilmektedir. Bu bileşik gelir unsuru ikili gelir vergisi sisteminde ayrı ayrı vergilendirmekteyken Türk vergi sisteminde durum böyle değildir. Dolayısıyla bu açıdan bakıldığında ise ikili gelir vergileme sisteminin ayrılmaktadır (Çelikkaya, 2010, s. 56-57; Doğan, 2016, s. 74-75).

Diğer yandan 11.08.1999 tarihli ve 4444 sayılı kanun ile miktarı ne kadar olursa olsun mevduat faiz gelirleri beyan dışı bırakılarak söz konusu indirimler de uygulamadan kaldırılmıştır. Bu uygulama ülkemizde ikili vergileme sistemine geçişin ilk emareleri olarak göze çarpmaktadır (Çalçalı ve Yılmaz, 2013, s. 251). Türk vergi Sistemi'nde 2006 yılında yapılan reformla birlikte sermayenin vergilendirilmesi %15 oranında stopaja tabi tutulup emek gelirin uygulanması en düşük marjinal vergi oranına eşitlenmiştir. Ayrıca kurumlar vergisinde yapılan değişiklik de dikkate alındığında en düşük marjinal vergi oranına yakın bir düzey olan %20 olarak belirlenmiştir. Bu nedenledir ki Türk vergi sistemi, ikili gelir vergisinin temel felsefesini kısmen de olsa benimsemiş görünmektedir (Çelikkaya, 2010, s. 56-57).

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde birbirinden farklı uygulama karmaşasını önlemekle beraber birlik ve basitliği sağlayan Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesi ile 2006 yılından itibaren 2015 yılının sonuna kadar %15 oranında ve kaynaktan kesinti yolu ile vergilendirme hedeflenmiştir. İkili gelir vergisi sistemine, 1999 yılındaki bazı menkul sermayelerden elde edilen gelirin beyan dışı bırakılmasıyla atılan adım, tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısının gelir vergisinden istisna olması ile beraber sermaye üzerindeki vergi yükünü düşürmektedir. Ayrıca kurumlar vergisi oranlarındaki indirimler ve vergi yükünü azaltan istisnalar ikili gelir vergileme sisteminin önerdiği en düşük marjinal orandaki entegrasyona yönelik bir hamle olarak değerlendirilebilir. Tüm bu gelişmeler dikkate alındığında Türk vergi sistemi, 2006 yılındaki mevzuat değişikliği ile beraber üniter yapıdaki vergi sisteminden ikili gelir vergisi sistemine doğru yakınlaşması söz konusudur (Çalçalı ve Yılmaz, 2013, s. 253-256; Çelikkaya, 2010, s. 172-173; Çelikkaya, 2010, s. 124-125; Doğan, 2016, s. 73; Öz, 2006, s. 75).

### 6.1. Gelişmekte Olan Bir Ülke Olarak Türkiye’de İkili Gelir Vergisi Sisteminin Uygulanması

İkili gelir vergisi sistemi literatürde tamamen İskandinav ülkelerinin vergi sistemleriyle bütünleşmiştir. Bu ülkelerde toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payı %45 ile %50 arasında değişmektedir. İskandinav refah ülkeleri, zorunlu bir biçimde emek gelirin üzerindeki yük, toplam marjinal oranları ile sosyal sigorta katkılarıyla beraber ele alındığına oldukça yüksek seviyededir. Emek faktörünün hareket kabiliyetine bakıldığında ise esnekliğin katı düzeyde olduğu gözlemlenmektedir. İskandinav ülkelerinin aksine Yeni Zelanda ve Avustralya gibi ülkelere bakıldığında ise ulusal gelirler içinde vergilerin ağırlığı %38 bandındadır. Ayrıca bu

ülkelerde yüksek düzeyde emek hareketliliği söz konusudur. Dolayısıyla ikili gelir vergileme sistemi İskandinav ülkelerine uygun iken, Yeni Zelanda ve Avustralya gibi ülkelerin yapısal özelliklerinden dolayı etkin sonuçlar vermeyecektir. Sonuç olarak ikili vergileme sistemi ülkelerin yapısal özellikleri dikkate alınarak değerlendirilmelidir (Sorensen, 2009, s. 30; Çelikkaya, 2010, s. 123).

Türkiye'nin yapısal özellikleri dikkate alındığında şu değerlendirmeler yapılabilir;

- Türk vergi sisteminde finansal araçların vergilendirilmesine yönelik yasal düzenlemelerin oldukça karışık olduğu gözlemlenmektedir (Karadağ, 2014, s. 222). İkili gelir vergisi teorisinin önerdiği vergileme sisteminde istisna ve karmaşık düzenlemelerin ya tamamen ortadan kaldırılması ya da asgari bir seviyeye indirilmesi, vergi sistemimizi basitlik ve sadelik açısından anlaşılabilir bir zemine oturtacaktır. Bununla birlikte düşük tasarruf düzeyine sahip Türkiye'de, sermayenin düşük ve sabit oranda vergilendirilmesi (hatta sıfır oranda) tasarrufları teşvik edici nitelikte olacaktır. Özellikle son dönemde artan enflasyon oranları da dikkate alındığında sermayenin getirisi vergilerle birlikte azalmaktadır. Kaldı ki, tasarruf oranlarının artması sermaye piyasalarına derinlik kazandırarak yatırımları teşvik etmesinin yanı sıra dış tasarruf bağımlılığının azalmasına katkı sağlayacaktır. Kısa dönemde vergi geliri kaybı ihtimali söz konusu olabilecek iken uzun dönemde vergi matrahına genişletecek etkiler yaratılabilme ihtimalini de yadsımamak gerekmektedir.
- İkili vergileme sistemi reformunu benimsemek geliştirmekte olan ülkeler için oldukça değerlidir. Bu reformu gerçekleştirmek, ülkelerin vergi rekabetinde daha tutarlı ve rasyonel bir sistemin oluşturulmasında esneklik sağlayarak geliştirmekte olan ülkelerin vergi sistemlerini iyileştirme kabiliyetine sahiptir. Küreselleşmenin yarattığı esneklikle sermayenin, vergi rekabeti, vergi cennetleri, transfer fiyatlaması gibi yöntemler ile yurt dışına kaydırabilme yeteneği dikkate alındığında düşük ve sabit bir oranda sermayenin vergilendirilmesi hem ülke içinde sermayenin kalması hem de ülke dışından sermaye ithaline imkân tanıyacaktır (Bird ve Zolt, 2011, s. 1691-1693). Ancak diğer kurumsal faktörler olarak siyasi istikrar, hukuk sistemi, işlem maliyetleri de sermayeyi cezbedecek düzeye getirildiği takdirde daha büyük kazançlar söz konusu olabilecektir. Zira Türkiye kronik bir düzeyde cari açık veren bir ülke olarak her yıl yüksek düzeyde yabancı sermayeye ihtiyaç duymaktadır. Son olarak tüm vergi gelirlerinde bir uyum ve entegrasyon, ikili vergileme sisteminin önerdiği biçimlerde dizayn edildiği takdirde kronik bir sorunumuz olan kayıt dışı ekonominin payı düşürülebilecektir.
- İkili gelir vergisi sisteminde, emek gelirini sermaye gelirinə dönüştürme eğilimi sistemin zayıf halkalarından biridir. Ancak, arbitraj problemi geliştirmekte olan ülkelerde gelişmiş ülkelere nazaran daha az önem arz etmektedir. Zira gelişmiş ülkelerde emek ve sermaye gelirlerinin oranları arasında oldukça fazla bir fark söz konusu iken geliştirmekte olan ülkelerde çok az bir farklılık söz konusudur (Bird ve Zolt, 2008, s. 22-24'den aktaran Çelikkaya, 2010, s. 106-107). Bunların dışında gerçekleşmesi muhtemel arbitraj faaliyetleri için ikili sistemin önerdiği getiri oran ve türevi yaklaşımların daha da iyileştirilerek nesnel ve kapsamlı bir sistemin Türk vergi sistemine enjekte edilmesi bu aksaklığı kısmen de olsa giderecektir.
- İkili gelir vergisi sistemine getirilen en büyük eleştiriler perspektifinden bakıldığında ise Türk vergi sistemi, diğer uygulayıcı ülkelere nazaran daha eleştirilebilir bir konumdadır. Zira vergi yükü genellikle alt kesimlerin üzerindeki gelir vergisi ile genel tüketim vergileriyle oldukça ağır düzeydedir. Ayrıca Türkiye'de, İskandinav ülkelerindeki gibi güçlü bir refah ve sosyal güvenlik sisteminin olmadığı göz önünde bulundurulduğunda ikili gelir vergisi sisteminin, gelir dağılımı ve vergilemede adaleti daha da yıpratma ihtimali söz konusudur. Yapılması gereken diğer öneriler ile birlikte bu kesimlere uygulanacak negatif gelir vergisi, temel ihtiyaçlara yönelik indirimler ve rasyonel bir sosyal güvenlik sistemi gibi kurumsal faktörleri ikame etmektir. Böylelikle gerek sermayenin gerek emek faktörlerinin vergilendirilmesinde hem etkinliği sağlamak hem de mutlak bir adalete ulaşılmasa da olabildiğince yaklaşma fırsatı doğabilir.

## SONUÇ

Küreselleşmenin hız kazanmasıyla beraber etkileri de her zaman ve zeminde geniş kapsamda kendini hissettirmektedir. Özellikle sermayenin yüksek esnekliği, sermayeye sınır ve zaman tanımsız kazanç seçeneklerini rasyonel bir şekilde değerlendirme imkânı sağlamaktadır. Sermayenin bu gücü, ülkelerin vergileme sistemlerini de etkisi altına alarak değişim ve dönüşüm ihtiyacını doğurmuştur. Ülkelerin vergi sistemlerindeki reform çabaları incelendiğinde, ilk olarak kapsamlı gelir vergisini yeniden düzenleme eğiliminin olduğu, ikinci olarak harcama ve düz oranlı vergileme sistemlerinin birbirleri yerine ikame edilebilirliği düşünülmekte ve son

olarak özellikle İskandinav ülkeleri tarafından öncülük edilen ikili gelir vergisi sisteminin uygulanması daha çok ön plana çıkmaktadır.

İkili gelir vergisi sistemi de aslında küreselleşmenin bu değişim ve dönüşüm atmosferine karşı bir nevi savunma refleksi olmakla beraber aynı zamanda bir fırsat ortamı da yaratmaktadır. Sermayenin bu esnekliğine karşı savunma refleksi olarak sermayenin düşük ve sabit bir oranda vergilendirilmesi düşünülmüştür. Bu düşüncenin perde arkasında sadece ülke içindeki sermayenin dışarı çıkışını engelleyici bir savunma refleksi olduğu düşünülse de bir diğer nokta ulusal sınırlar dışından sermayenin ulus sınırlarına çekilme fırsatı da aynı zamanda ortaya çıkmıştır.

Görünüşte rasyonel ve tutarlı bir sistem olarak değerlendirilebilecek ikili gelir vergisi sisteminin bir dizi avantajının yanında dezavantajları da söz konusudur. İkili gelir vergisi sisteminde vergilendirmede öncelikli hedefin iktisadi etkinlik olması nedeniyle iktisadi büyüme ve piyasa odaklı kimliği ön plana çıkmakla birlikte vergilemede adalet ilkesinden de uzaklaştığı söylenebilir. Ancak gerek ikili gelir vergisi sisteminde gerekse de diğer vergileme sistemlerinde hatta tüm maliye ve para politikalarında etkinlik ile adalet arasında bir çatışmanın her zaman için söz konusu olduğu unutulmamalıdır.

Türk vergi sistemi ise özellikle 2006 yılında yapılan düzenlemelerle ikili gelir vergisi sistemine yaklaşmaktadır. İkili gelir vergisi sisteminin gelişmekte olan bir ülke konumundaki Türkiye’de benimsenmesinin kazanımları olabileceği gibi, elbette sorunlara da neden olacaktır. Ancak iktisadi etkinliği ve piyasa odaklı yaklaşımı yansıtan ikili gelir vergisi sistemini uygulamak, vergilemede adaletin dışlanacağı anlamına gelmemelidir. Etkinliği mutlak bir etkinlik olarak görmekten ziyade olabildiğince vergilemede etkinliğe yaklaşmak ve aynı zamanda vergilemede adaleti tamamen dışlamayan ılımlı, özgün ve kendi dinamiklerimize uygun bir sistem tasarlanması gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle birinci en iyi olmasa da ikinci en iyiye ulaşmak önemlidir. Bu çerçevede gerek Hollanda’nın yarı ikili gelir vergisi sistemi gerekse de İskandinav ülkelerindeki tecrübeler dikkate alınarak iktisadi büyüme ve refah düzeyinde artış sağlayacak yeni bir Türk vergi sistemi inşa edilebilir.

#### **KAYNAKLAR**

- Bird, RM and Zolt, EM (2011). Dual income taxation: A promising path to tax reform for developing countries. *World Development*, 39(10), 1691-1703.
- Bø, EE, Lambert, PJ and Thoresen, TO (2012). Horizontal inequity under a dual income tax system: principles and measurement. *International Tax and Public Finance*, 19(5), 625-640.
- Boadway, R. (2004). The dual income tax system-an overview. *CESifo DICE Report*, 2(3), 3-8.
- Boadway, R. (2005). Income tax reform for a globalized world: the case for a dual income tax. *Journal of Asian Economics*, 16(6), 910-927.
- Cabré, JM (2003). The dual tax as a flat tax with a surtax on labour income. *Departamento de Economía Política y Hacienda Pública, Universidad de Barcelona*.
- Coşkun Karadağ, N. (2014). Finansal Araçların Vergilendirilmesi, İhtiyari Beyan ve Sağladığı Vergi Avantajları. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15(2), 205-224.
- Çalcalı, Ö. ve Yılmaz, A. (2013). Sermayenin Vergilendirilmesinde Adaletten Etkinliğe Doğru Yaşanan Kayma: Türkiye’deki Durum. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 20(2), 243-258.
- Celikkaya, A. (2010a). Dual income tax: A reform option for personal income tax in Turkey. *Business and Economic Horizons*, (3), 47-57.
- Çelikkaya, A. (2010b). OECD Ülkelerinde 1980 Sonrası Gelir Vergisi Reformlarının Değerlendirilmesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 143-176.

- Çelikkaya, A. (2010c). İkili Gelir Vergilemesi Modeli ve İskandinav Ülkelerindeki Uygulaması. *ESOGÜ, İİBF Dergisi*, 5(2), 101-128.
- Demirli, Y. (2009). *Gelişmekte olan ülkelerde vergi reformları ve Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergiler açısından değerlendirme* [Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi].
- Demirli, Y. ve Güran, MC (2009). Gelir Vergisi Sisteminin Alternatifleri ve Değerlendirilmesi. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27(2), 161-192.
- Doğan, A. (2016). *İkili gelir vergisi, Türkiye’deki durumu ve uygulanabilirliği* [Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi].
- Eggert, W. and Genser, B. (2005). Dual income taxation in EU member countries. *CESifo DICE Report*, 3(1), 41-47.
- Genser, B. (2006). The dual income tax: Implementation and experience in European countries. *Ekonomski Pregled*, 57 (3-4), 271-288.
- Genser, B. and Reutter, A. (2007). Moving towards dual income taxation in Europe. *FinanzArchiv: Public Finance Analysis*, 63(3), 436-456.
- Genser, B. and Schindler, D. (2007). Dual income taxation as a stepping stone towards a European corporate income tax. *Cofe Discussion Papers*, 7(5), 1-10.
- Karakurt, B. ve Akdemir, T. (2010). İkili gelir vergisi sisteminin adalet ve etkinlik ilkeleri açısından değerlendirilmesi (Adalet Tartışmalarının Gölgesinde İkili Gelir Vergisi). *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 129-154.
- Keuschnigg, C. and Dietz, MD (2007). A growth oriented dual income tax. *International Tax and Public Finance*, 14(2), 191-221.
- Morinobu, S. (2004). Capital income taxation and the dual income tax. *Policy Research Institute Discussion Paper Series*, (04A-17), 7.
- Nielsen, SB and Sørensen, PB (1997). On the optimality of the Nordic system of dual income taxation. *Journal of Public Economics*, 63(3), 311-329.
- Öz, NS (2006). *Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay: elde etme*. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Pirttilä, J. and Selin, H. (2011). Income shifting within a dual income tax system: Evidence from the Finnish tax reform of 1993. *Scandinavian Journal of Economics*, 113(1), 120-144.
- Radulescu, DM (2007). *CGE models and capital income tax reforms: The case of a dual income tax for Germany* (Vol. 601). Springer Science & Business Media.
- Randelović, S. (2008). Dual income tax-an option for the reform of personal income tax in Serbia?. *Ekonomski Anali/Economic Annals*, 53.
- Sørensen, PB (1994). From the global income tax to the dual income tax: Recent tax reforms in the Nordic countries. *International Tax and Public Finance*, 1(1), 57-79.
- Sørensen, PB (2001). ‘The Nordic Dual Income Tax—In or Out. *Speech to Working Party*, 2.

- Sorensen, PB (2007). The Nordic dual income tax: Principles, practices, and relevance for Canada. *Canadian Tax Journal*, 55(3), 557-602.
- Sorensen, PB (2009). Dual income taxes: A Nordic tax system. *Paper prepared for the conference on New Zealand Tax Reform – Where to Next? at the Victoria University of Wellington*, 2-34.
- Spengel, C. and Wiegard, W. (2004). Dual income tax: a pragmatic tax reform alternative for Germany. *CESifo DICE Report*, 2(3), 15-22.
- Vural, İY (2009). İkili gelir vergisi: Temel ilkeler ve uygulamalar, Prof. Dr. Mualla Öncel'e armağan Cilt I, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları* No: 243,179-210.
- Zew Economic Studies, (2008). *Dual income tax: a proposal for reforming corporate and personal income tax in Germany* (Vol. 39). Physica-Verlag.