

**İKİLİ GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİN ADALET VE
ETKİNLİK İLKELERİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**
(Adalet Tartışmalarının Gölgesinde İkili Gelir Vergisi)

**EVALUATION OF DUAL INCOME TAXATION
SYSTEM IN TERMS OF FAIRNES AND EFFICIENCY
PRINCIPLES**

Yrd.Doç.Dr. Birol KARAKURT¹
Yrd.Doç.Dr. Tekin AKDEMİR²

ÖZET

Son yıllarda sermaye gelir vergilemesinin etkin bir şekilde sürdürülmesi için çeşitli argümanlar önerilmiştir. Bunlardan bir tanesi de ikili gelir vergisi uygulamasıdır. İkili gelir vergisi emek geliri için artan oranlı vergi tarifesi ile sermaye geliri ve kurum kazancı üzerine düşük düz oranlı vergi uygulamasını birleştirir. İkili gelir vergisi sistemi artan bir popüleriteye sahiptir. Yine de bu vergi sisteminin uygulama sonuçları nispeten daha az bilinmektedir. Bu makalede ikili gelir vergisi sistemi tanıtılarak, adalet ve etkinlik ilkeleri açısından bir değerlendirme yapılmıştır. Çalışmada ikili gelir vergisi uygulamasında dikey adalet prensibi açısından sorunlar yaşandığı, fakat sistemin özellikle sermaye geliri vergilemesinde kapsamlı gelir vergisinden daha etkin olduğu temel sonucuna ulaşılmıştır.

ABSTRACT

A variety arguments have been offered in support of capital income taxation is continued use in the recent years. One of them is dual income taxation application. The dual income tax combines a progressive tax schedule for labour income with a low flat tax rate on capital income and corporate income. Dual income tax systems have become increasingly popular; yet, relatively little is known about the consequences of implementing such tax systems. In this article an evaluation has been made in terms of equity and efficiency principles introducing dual income tax system. In the study, it has been concluded that in the application of dual income tax there are problems however the system proves to be more effective than comprehensive income tax notably in the taxation of the capital income.

¹ Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü.

² Erciyes Üniversitesi İİBF, Maliye Bölümü.

Gelir Vergisi Reformu, İkili Gelir Vergisi, Sedüler Gelir Vergisi, Vergi Adaleti, Vergi Etkinliği
Income Tax Reform, Dual Income Tax, Schedular Income Taxation, Equity of Taxation, Tax Efficiency

1. GİRİŞ

Son 25 yıllık dönemde, teknolojik gelişmeler ve döviz kontrollerindeki gevşeme sermayenin daha mobil bir hal almasıyla sonuçlanmıştır³. Sermaye mobilitesindeki artış karşısında, yatırımcılar, vergi sonrası yüksek getiri elde etmek için fonlarını herhangi bir ülkeye yatırma olanağı bulduklarından, bu durum vergi rekabetini teşvik etmiştir. Vergi rekabeti, mobil faktörler üzerindeki vergi oranlarının düşmesi yönünde baskı yapmış ve ülkeler kaynak kaybı ihtimaline karşı sermayenin vergi yükünü düşürmüşlerdir⁴. Bugün ülkeler, bir yandan vergi sisteminde basitlik, adalet, eşitlik ve idari uygunluğu sağlamaya çalışırken, diğer taraftan artan vergi rekabetiyle mücadele etmek ve vergi sistemlerinde etkinliği sağlamak zorundadırlar. Ancak, artan rekabet koşulları, üretim faktörleri ve sermayenin mobilitesi, çokuluslu şirketlerin çeşitli muhasebe hileleri ve finansal manipülasyonlarla vergi yükümlülüklerini düşürmeleri, mobil üretim faktörlerinden elde edilen geliri vergilemeyi giderek güçleştirmiştir.

Küreselleşmeyle birlikte, dış açılma ve sermayenin mobilitesi artıca sermayenin, dış yatırım gelirlerinin ve kurumların üzerindeki vergi yükünün hafiflediği bir gerçektir. Buna karşın, küreselleşme ek vergi geliri ihtiyacının ortaya çıkardığı vergi yükünü bireysel yatırımcılar ve işletmeler üzerine kaydırmıştır⁵. Daha düşük mobiliteye sahip faktörler üzerindeki vergi yükünün artışına işaret eden bu durum, vergileme prensiplerinden adalet ilkesine aykırıdır. Fakat küresel dünyanın gerçeği ve tartışılması gereken bir durumdur.

Küreselleşme bu genel etkilerinin yanı sıra, mobil faktörler üzerine vergi koyma konusunda isteksizliğe veya ülkelerin vergileme yeteneğinde aşınmaya da neden olmaktadır. Dolayısıyla, ülkeler gelir yetersizliği sorunu ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu durum, toplam vergi yükünün düşürülmesi, gelir vergisi matrahının gelirden tüketime kaydırılması, düz oranlı vergilere geçilmesi gibi meseleleri gündeme taşıyarak küreselleşme gerçeği ışığında vergilemenin yeniden ele alınmasını gerekli kılmaktadır.

Bu çalışmada, yüksek sermaye mobilitesi gerçeğinden hareketle, ülkelerin yatırımlardaki ve vergi gelirindeki azalışın önüne geçebilmek için geliştirdikleri “*ikili gelir vergisi*” incelenmiştir. Çalışmada ikili gelir vergisi

³ Reuven S. AVI-YONAH,, “Globalization and Tax Competition: Implication for Developing Countries”, *Cepal Review*, Volume: 74, August 2001, s.60.

⁴ Mark HALLERBERG and Scott BASINGER, “Internationalization and Changes in Tax OECD Countries: The Importance of Domestic Veto Players”, *CIBER Working Paper*, February 11, 1997, s.1, <http://www.ciber.gatech.edu/workingpaper/1997/hallerberg1.html>, (Erişim: 06.04.205),

⁵ Biltekin ÖZDEMİR, *Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.10.

önerisinin adalet ve etkinlik tartışmalarının gölgesinde yürümek durumunda kaldığı ve sistemin etkinlik açısından faydalarına karşın, adalet açısından bazı sorunlara yol açtığı tespiti yapılmakta ve etkinliğin adalet tercihinin kabul edilebilir olup olmadığı araştırılmaktadır.

Bu amaçla, öncelikli olarak ikili gelir vergisi için rasyonalite koşulu üzerinde durulmuştur. Sonrasında bu tercih farklılaşmasının ne gibi faydalar sağlayacağı karşılaştırmalı olarak ortaya konmuş ve son olarak da, etkinlik tercihinin adalet üstün olup olmadığı değerlendirilmiştir.

2. İKİLİ GELİR VERGİSİ İÇİN GEREKÇELER

Bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeyle birlikte dünya tek pazar halini almıştır. Bu tek pazarda özellikle sermayeyi vergileme konusunda ülkelerin birbirinden bağımsız politika izlemeleri pek olası değildir. Ülkeler birbirlerini gözeterek politika izlemek durumundadırlar. Eğer sermaye oldukça mobilse; sermaye mobilitesi, ülkelerin bireyler ve kurumlar üzerine yükleyeceği vergileme seviyesini sınırlayabilmektedir⁶. Çünkü sermayenin mobil olmadığı bir durumda sermayenin getirisi yurtiçi piyasalarda ve ulusal vergi tarafından belirlenirken, sermaye mobilitesinin mükemmel olduğu durumda yatırımların getirisi çeşitli getiri olasılıkları altında sermayenin yatırıldığı ülkede belirlenmektedir⁷. Yüksek vergili ülkeler sermaye kaçışını engellemek, yatırımlardaki ve vergi gelirindeki azalmanın önüne geçebilmek için kendilerini baskı altında hissedebilmektedir. Sonuç olarak sermaye girişlerini teşvik etmek için vergi oranlarını düşürmek yoluna gidebilmektedirler. Diğer ülkeler de benzer politikayı, *'komşuyu fakirleştirme politikası'*nı izlediklerinde, vergi oranlarında bir yakınlaşma beklenir⁸. Bu politika bazen çok acımasız şekilde işlenmektedir. Ülkeler vergi tabanlarını kaybetmekte ve kamu hizmetlerini finanse etmede güçlüklerle karşı karşıya kalmaktadırlar.

Yaşanan gelişmelere, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler iki şekilde cevap vermektedirler. Birinci olarak, vergi yükünü (mobil) sermayeden (daha az mobil) emek üzerine kaydırmaktadırlar. İkinci olarak da, emek üzerine politik ve ekonomik açıdan vergi yüklemek güç olduğundan kamu harcamalarını azaltmaktadırlar⁹. Bu yüzden, küreselleşme ve vergi rekabeti vatandaşları için kamu hizmeti sunmayı devam ettirmek isteyen ülkelerde

6 Sermaye mobilitesinin vergi oranlarını etkilemesinin (1986'dan 1990'na) olası iki yolu vardır. Birincisi, günümüzde sermaye daha mobil olduğundan bu durum ülkeleri eskisine kıyasla sermaye kaçışına karşı daha dayanıksız yapmıştır. Vergi oranı farklılıkları, kapalı ekonomi koşulu altında sermaye için avantaj sunmaktadır. Fakat, bugün dünya daha açık ekonomiye giderken sermayeyi tutmak/kontrol etmek olası değildir. İkincisi, bir ülkenin kurumlar vergisi oranını düşürmesi (diğerine kıyasla) sermaye dengesini değiştirmiştir. Bu durumda sermaye mobil olmasa bile ülkeler sermaye piyasalarının açıklığına bağlı olarak vergi reformlarına farklı şekillerde cevap vereceklerdir (HALLERBERG AND BASINGER, agm., s.5-6).

7 HALLERBERG AND BASINGER, agm., s.5.

8 HALLERBERG AND BASINGER, agm., s.5.

9 AVI-YONAH, agm., s.60.

mali krizlere yol açabilmektedir¹⁰. Eğer sermayeden elde edilen gelir vergiden kaçabilirse, emek üzerindeki bir vergi daha etkindir. Bazı gelişmiş ülke idarelerinin sermayeden elde edilen gelir üzerine sıfır vergi yaklaşımını benimsedikleri ve sermaye üzerine uygulanan vergi oranlarının 1980'lerin başından itibaren keskin şekilde düşme eğiliminde olduğu da açıktır. Sonuç olarak, ülkeler tüketim ve ücretin vergilendirilmesinden elde edilen gelire güvenmektedirler¹¹.

Sermayenin ulaştığı yüksek mobilite, sermaye gelirinun vergilemesini giderek güçleştirmiştir. Sermaye gelirinun vergilendirilmesi, yalnızca tasarruf seviyesini değil aynı zamanda sermayenin yatırımın farklı formlarına doğru tahsisini ve tasarrufların farklı varlık formlarında (faiz getiren varlıklar, karpayı, sermaye kazancı) değerlendirilmesini de olumsuz etkilemiştir. Ayrıca, hükümetlerin yerli mükelleflerin yurtdışında portföy yatırımlarından gelir elde eden mükelleflerin kişisel gelir vergisinden kaçmalarına neden olabilmektedir¹². Sonuçta, sermaye ve emeği nispi olarak vergileme, istihdam oranını önemli ölçüde etkileyebilmektedir¹³. Sermayenin vergilendirilmesi konusunda daha yansız bir vergi sistemi, hem sermaye seviyesi hem de sermayenin tahsisi konusundaki çarpıklıkları azaltabilir. Dolayısıyla *gelir toplanmasında etkinliği sağlayabilir*¹⁴.

Bugün kişisel gelirin vergilendirilmesinde, sedüler gelir vergisi ve kapsamlı gelir vergisi olmak üzere iki tür uygulamaya rastlanılmaktadır. Sedüler gelir vergisi uygulamasında, gelir farklı kategorilere ayrılmaktadır. Ödenecek verginin bulunmasında her bir gelir kategorisinin kendine has hesaplama kuralları ve oranları vardır. Kapsamlı üniter gelir vergisi sistemi altında, vergi mükelleflerinin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirler toplanır ve toplam gelir aynı vergi oranından vergilendirilir¹⁵. Yani gelirin formları arasında farklı bir vergilendirme işlemi söz konusu değildir. Tüm gelir türlerinin aynı orandan vergilendirilmesi gerekir. Fakat pratikte, sermayeden elde edilen gelir emek gelirinun kıyasla daha düşük orandan vergilendirmektedir (çoğu OECD ülkesinde de olduğu gibi)¹⁶. Bu durum sermayenin ulaştığı yüksek mobilitenin sonucudur. İlave olarak, mobil dünyada ülkelerin mobilitesi artan faktörleri vergilemede giderek yetersiz kaldığı ve sık sık isteksiz davrandığı görülmektedir. Bu isteksizlik, sermaye piyasalarının daha da entegre olması ve etkinliğinin artmasından kaynaklanan mobil sermaye ve nitelikli işgücünü vergilendirmedeki zorluktan ileri

¹⁰ AVI-YONAH, agm., s.60.

¹¹ AVI-YONAH, agm., 61.

¹² Christian KEUSCHNIGG and Martin D. DIETZ, "A Growth Oriented Dual Income Tax", **CEifo Working Paper Series**, No. 1513, June 2005, s.1-2.

¹³ KEUSCHNIGG AND DIETZ, agm., s.2.

¹⁴ KEUSCHNIGG AND DIETZ, agm., s.2.

¹⁵ Hubert HAMAEEKERS, "Taxation Trends in Europe", **Asia-Pacific Tax Bulletin**, Volume: 9, February, 2003, s.47.

¹⁶ Peter Birch SØRENSEN, "Neutral Taxation of Shareholder Income", **International Tax and Public Finance**, Volume:12, Issue: 6, November 2005a, s.777

gelmektedir¹⁷. Mobilitesi yüksek olan faktörler üzerine yurtdışında uygulanan daha yüksek vergiler yüklemeye, onların yurtdışına kaçmalarına neden olmaktadır. Mobil faktörler üzerine vergi yüklemenin neden olduğu potansiyel sermaye kaçıışı dolayısıyla vergi tabanlarındaki daralma, ülkeleri düşük marjinal vergi oranları yüklemeye ya da *ikili gelir vergisi sistemini* uygulamaya yöneltmektedir¹⁸.

Küreselleşme baskısı, durgunluk ve yapısal problemler birçok ülkeyi sermaye geliri ve şirketlerin vergilendirilmesi konusunda reforma zorlamıştır¹⁹. Küreselleşme ulusal vergi rejimlerinin uluslararası ticaret, para ve sermaye akımından daha fazla pay alabilmek için, rekabetçi bir yapıya bürünmesini zorunlu hale getirmiştir. Bu durum bir grup ülkeyi, ekonomik büyümeyi sürdürme ve bu rekabetin üstesinden gelmek için ekonomilerini dönüştürmede sınırlı seçeneklerle karşı karşıya bırakmıştır²⁰. Vergi rekabeti özellikle gelişmiş ülkeleri, (refah devleti uygulamaları neticesinde artan kamu harcamaları ve harcamaların finansmanı baskısı nedeniyle) vergi sistemlerini revize etmeye ve rekabet güçlerini koruma amacıyla yeni rekabet araçları geliştirmeye yöneltmiştir²¹. Vergi rekabetine cevap olacak şekilde bir grup İskandinav ülkesi, sermaye geliri üzerine düşük düz oranlı, emek geliri üzerine ise artan oranlı vergi uygulamasını içeren 'ikili gelir vergisi' sistemini geliştirmişlerdir²². Özellikle sermaye gelirinin vergilendirilmesindeki vergi çarpıklıklarını azaltma kaygısı ve gelir vergisi sistemi aracılığıyla gelirin yeniden dağıtılması arzusu; Finlandiya'da, Norveç'te, İsveç'te ve 1990'ların başında Danimarka'da ikili gelir vergisi sistemini geliştirmenin arkasındaki itici güç olmuştur²³. Tablo 1'den de görüleceği üzere bu ülkelerde sermaye gelirleri düşük düz oranlı bir vergiye tabi tutulurken, emek gelirleri artan oranlı bir tarifeye tabi tutulmuştur. İkili gelir vergisini uygulayan ülkelerde kişisel gelir vergisi oranı sermaye gelirlerinde %28 ile %30 arasında değişmektedir. Kurumlar vergisi oranına yakın olan bu oran, aynı zamanda kişisel gelir vergilemesinde en düşük emek gelirleri vergi oranına yakındır. Norveç, Finlandiya ve İsveç kurumlar vergisi ile sermaye gelirinin kişisel vergilemesi arasında bir entegrasyon sağlamışlardır. Tablo 1 incelendiğinde dikkat çekici bir diğer husus, bütün İskandinav ülkelerinin negatif sermaye gelirine bir vergi muafiyeti sağladığı, ayrıca ilk gelir dilime uygulanan vergi muafiyetinden dolayı da sistemin

¹⁷ Vito TANZI, "Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Terminals", **IMF Working Paper**, No.181, IMF Fiscal Affairs Department, November 2000, s.13.

¹⁸ TANZI, agm., s.13.

¹⁹ Hans-George PETERSEN, "Globalization, Capital Flight and Capital Income Taxation: A European Perspective", **Tax Notes International**, Volume: 8, March 2004., s.887.

²⁰ OXFAM, "Tax Havens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication", Policy Department of Oxfam (Great Britain), 2000, s.26. http://www.oxfam.org.uk/whatwedo/issues/debt_aid/tax_havens.htm, (Erişim: 12.11.2005).

²¹ Özgür SARAÇ, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları-Türkiye Değerlendirmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.129.

²² Chris EDWARDS and Veronique de RUGY, "International Tax Competition A 21st-Century Restraint on Government", **Policy Analysis**, No: 431, April 2002, 43p. http://www.cato.org/pubs/pas/pa_431.pdf, s.11.(Erişim: 22.08.2008).

²³ Jeffrey OWENS, "Fundamental Tax Reform: An International Perspective", **National Tax Journal**, Vol. LIX, No. 1, March 2006, s.146,147.

dolaylı bir artan oranlılığı gerçekleştirdiğidir. Sonraki dilimlerde emek gelirlerinin artmasına bağlı olarak, artan oranlı marjinal vergi oranları uygulanmaktadır.

Tablo 1: İkili Gelir Vergisi Uygulayan Ülkeler ve 2006 Yılı Vergi Oranları

	Norveç	Finlandiya	İsveç	Danimarka ²⁴
İkili gelir vergisinin uygulamaya giriş tarihi	1992	1993	1991	1987
Kişisel gelir vergisi oranı	28	28	30	28/43 (a)
Sermaye geliri	28-40	26,5-50 (d)	31,6 (b) -56,6	38,8-47,9 (f)
Emek geliri				
Sermaye geliri için temel indirim	Var	Yok	Yok	Var
Negatif sermaye gelirini telafi etmek	İlk dilim	Vergi indirimi	Vergi indirimi	Vergi indirimi (g)
Kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisinin entegrasyonu	Getiri oranı indirimi	Borsaya açık şirketlere indirimli kişisel gelir vergisi Borsaya açık olmayan şirketlere getiri oranı indirimi	Borsaya açık şirketlere indirimli kişisel gelir vergisi Borsaya açık olmayan şirketlere getiri oranı indirimi	İndirimli kişisel gelir vergisi oranı
Kurumlar vergisi oranı	28	26	28	28
Stopaj vergisi yerleşikler (yerleşik olmayanlar)	Yok	19,6 (e) (28)	30 (30)	28 (28)
Kar payları	(Yok)	28 (28)	30 (Yok)	Yok (Yok)
Faiz	28 (28)			
Sermaye kazançları üzerindeki kişisel gelir vergisi	28(c)	28	30	28
Net servet vergisi	0,9-1,1	Yok	1,5	Hayır
Kişisel gelir vergisi birimi		Birey	Birey	Birey
Çocukların geliri	Dahil	Aynı ayrı vergilendirilmekte	Aynı ayrı vergilendirilmekte	Aynı ayrı vergilendirilmekte

a : Eşiğin altındaki hisse senedi ve sermaye gelirleri kazancı payı için % 28, üstünde 43;

Diğer sermaye gelirleri kazanılmış gelir olarak vergilendirilir

b : Sadece yerel gelir vergisi; 306000 SEK'i aştığında ilave federal gelir vergisi alınmaktadır

c : Dağıtılmamış net karlar

d : Helsinki belediyesi için

e : Kar payı gelirin %70'i üzerinden %28

f : Kopenhag belediyesi için %5,48-%15 Ulusal Gelir Vergisi + %32,9 Yerel gelir vergisi

g : Sadece yerel vergi

Kaynak : Bernd GENSER and Andreas REUTTER, "Moving Towards Dual Income Taxation in Europe", **International Studies Program Working Paper Series**, No: 07-17. July 2007, Georgia State University ASYPS, s.23., <http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0717.pdf> (Erişim: 12.01.2009) .

²⁴ Danimarka, ikili gelir vergisini uygulamaya geçiren ilk ülke olmasına karşın, yaptığı düzenlemelerle vergi sistemini büyük ölçüde kapsamlı gelir vergisi ile ikili gelir vergisi arasında hibrid (karma) bir sisteme dönüştürmüştür (Peter Birch SØRENSEN, Dual Income Taxes: A Nordic Tax System, First Draft, 2009, s.6., www.victoria.ac.nz/sacl/CAGTR/taxpolicy_conference/papers/Sorensen.pdf, (Erişim: 14.03.2009).

Dünya 1990'lı yıllardan beri hızla artan vergi rekabetine tanıklık etmektedir. Bu rekabet sermaye ve emek geliri açısından oran farklılaşmasına neden olmuştur. İskandinav ülkeleri de, uluslararası sermaye hareketlerine ilişkin geçmiş deneyimlerinden, sermaye üzerindeki vergilerde indirimle gitmezlerse sermayenin yurtdışına çıkacağını ve ekonomik büyümenin tehlikeye düşeceğini öğrenmişlerdir. Dolayısıyla, sermaye gelirini düşük orandan vergilendirme etkinliği geliştirecek bir araç olduğu gibi, artan global vergi rekabetine de bir cevaptır²⁵. OECD, 'sermaye geliri üzerine düşük ve düz oranlı vergi yüklemenin uluslararası sermaye piyasalarında, rekabetçi kalma ihtiyacının sonucu' olduğunu belirtmiştir²⁶. Sermaye geliri üzerine düşük vergi uygulamasını içeren ikili gelir vergisi, Avrupa'nın yüksek vergili ülkelerinde meydana gelen yaygın vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığına yapıcı bir cevaptır²⁷. İlave olarak, son 15 yıldan fazla bir süredir bir grup OECD ülkesi (Avusturya, Belçika, İtalya, Hollanda, Yunanistan, Polonya ve Çek Cumhuriyeti, İskandinav ülkeleri) belirli tip sermaye geliri (faiz ve kâr payı) üzerine düşük ve düz oranlı vergi uygulamasına gitmişlerdir (Tablo 2).

İskandinav ülkeleri dışında Avrupa'da hiçbir ülke tam anlamıyla ikili vergi uygulamasını hayata geçirmemiştir. Fakat birçok ülke kapsamlı gelir vergisinden ikili gelir vergisine geçiş yönünde adımlar atmıştır. Tablo 2'den de görüleceği üzere, Avusturya, Belçika, İtalya, Portekiz, Litvanya, Polonya ve Çek Cumhuriyeti gibi ülkeler, emek geliri üzerinden artan oranlı tarifeye göre vergi alırlarken, sermaye geliri üzerine nihai stopaj vergisi uygulamaktadırlar. Emek geliri ve ticari gelir artan oranlı tarifeye tabidir. İskandinav ülkelerinin aksine, bu ülkelerde çalışma karşılığı elde edilen gelir ile negatif sermaye geliri arasında entegrasyon yoktur. Ayrıca, Litvanya dışında tüm ülkelerde düşük sermaye geliri elde edenler için temel indirim olanağı vardır. Avusturya ve Belçika nihai stopaj vergilemesi yerine sermaye gelirinin beyan edilmesi seçeneğini sunmakta ve bu durumda kazanç gelirinde olduğu gibi temel indirim hakkı tanınmaktadır. Tüm bu ülkelerde kâr payı kurumlar ve bireyler düzeyinde vergilendirilir. Kâr payının üzerindeki toplam vergi yükü, kazanılmış gelir üzerinden alınan kişisel gelir vergisi oranına yakındır²⁸.

²⁵ Chris EDWARDS, "A Proposal for a "Dual-Rate Income Tax", **Tax & Budget Bulletin**, No.22, Cato Institute, February 2005, s.2. <http://www.cato.org/pubs/tbb/tbb-0502-22.pdf> (Erişim:14.07.2007).

²⁶ EDWARDS AND RUGY, agm., s.11.

²⁷ EDWARDS AND RUGY, agm., s.11.

²⁸ Bernd GENSER and Dirk SCHINDLER, "Dual Income Taxation as a Stepping Stone Towards a European Corporate Income Tax", **CoFE Discussion Paper**, No: 07-05, University of Konstanz, June 2007, s.6-7, http://cofe.uni-konstanz.de/Papers/dp07_05.pdf (Erişim: 12.01.2009)

Tablo 2: Sermaye Geliri Üzerine Nihai Stopaj Vergisi Uygulayan Ülkeler (2006 Vergi Oranları)

	Avusturya	Belçika	İtalya	Portekiz	Litvanya	Polonya	Çek Cumhuriyeti
Kişisel gelir vergisi oranı							
Nihai stopaj vergisi	-	-	-	-	-	-	-
Kazanç geliri	38,3-50	26.88-54,25	23,9-44,9	20	15	19	15
Kar payları	25	25	12,5	20	0/15	19-40	12-32
Faizler	25	15	12,5/27	10,5-42	27		
Sermaye geliri için temel indirim	Emek ve sermaye gelirleri vergileme seçeneğinden birini tercih imkanı	Emek ve sermaye gelirleri vergileme seçeneğinden birini tercih imkanı	Yok	Yok	Var	Yok	Yok
Negatif sermaye geliri telafisi	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok
Sermaye geliri vergisi ve kişisel gelir vergisinin entegrasyonu	İndirilmiş kişisel gelir vergisi oranı	İndirilmiş kişisel gelir vergisi oranı	İndirilmiş kişisel gelir vergisi oranı	İndirilmiş kişisel gelir vergisi oranı	İndirilmiş kişisel gelir vergisi oranı	İndirilmiş kişisel gelir vergisi oranı	İndirilmiş kişisel gelir vergisi oranı
Kurumlar vergisi oranı	25	34	33	25	15	19	24
Stopaj vergisi yerleşikler (yerleşik olmayanlar)							
Kar payları	25 (25)	25 (25)	12,5(12,5)	20 (25)	15 (15)	19 (19)	15 (15)
Faiz	25 (15)	25 (15)	12,5/27(12,5/27)	20 (20)	0/15(0/15)	19 (20)	15 (15)
Sermaye Gelirleri Üzerine Kişisel Gelir Vergisi	25	33	27	10	15	19	12-32
Net servet (varlık) vergisi	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok	Yok
Kişisel gelir vergisi birimi	Birey	-Birey -Hane halkı vergileme seçeneği	Birey	Hane halkı	*	-Birey -Hane halkı vergileme seçeneği	-Birey -Hane halkı vergileme seçeneği
Çocuk geliri	Ayrı olarak vergilendirilir	*	Dahil	Dahil	*	Dahil	*

* : Veri mevcut değil.

Kaynak : GENSER and REUTTER, agm., s.21.

İkili gelir vergisi ve sermaye geliri üzerine nihai stopaj vergisi uygulayan ülkeler dışında; Hollanda, Yunanistan, Fransa, Slovakya ve Estonya gibi ülkeler de sermaye geliri vergilendirilmesinde özel vergi rejimleri benimsemişlerdir. Söz konusu ülkelerden Estonya'da kişisel düzeyde bir sermaye geliri vergilemesi yoktur ve kazanılmış gelir düz oranlı

tarifeye tabi tutulmaktadır. Hollanda ve Yunanistan ise, sermaye gelirin e ayrıcalıklı muamele yapmaktadır. Ayrıca Yunanistan, hisse senedi ve kar payı gelirlerine ayrı oranlar uygulamaktadır. Fransa ise kişisel faiz gelirin e nihai stopaj vergisi uygulamasını yürürlüğe koymuştur (Tablo 3)²⁹.

İskandinav ülkeleri dışındaki ülkeler, tam bir ikili gelir vergisi uygulamasını benimsememiştir. Bununla birlikte, kapsamlı gelir vergisi uygulamasından ikili gelir vergisi uygulamasına doğru çeşitli adımlar atmışlardır. Sermaye geliri üzerine nihai stopaj vergisi uygulama ve sermaye geliri üzerine özel vergileme rejimi, ikili gelir vergisine doğru geçişte önemli bir adım teşkil etmesine karşın, İskandinav ülkelerinde uygulanan ikili gelir vergisiyle arasında hala önemli farklılıklar vardır³⁰.

Tablo 3: Sermaye Gelirine Özel Vergi Rejimi Uygulayan Ülkeler (2006 Yılı Vergi Oranları)

	Hollanda**	Yunanistan	Fransa	Slovakya	Estonya
Kişisel gelir vergisi oranı					
Kâr payları	Kutu 3: 30 / Kutu 2: 25	0	6,8-48,1	0	0
Faizler	Kutu 3: 30 / Kutu 2: 25	10/20	16	19	0
Kazanç geliri	Kutu 1: 34,15-52	15-40	6,8-48,1	19	23
Sermaye geliri için temel indirim	Kutu 3	Yok	Var	Var	Var
Negatif sermaye gelirini telafi etmek	Yok	Var	Sınırlı	Yok	Yok
Sermaye geliri vergisi ve kişisel gelir vergisinin entegrasyonu	İndirimli gelir vergisi oranı	Kâr payı muafiyeti	İndirimli kâr payı matrahı	Kâr payı muafiyeti	Kâr payı muafiyeti
Kurumlar vergisi oranı	28	29	33,3	19	23
Stopaj vergisi yerleşikler (yerleşik olmayanlar)					
Kâr payları	Kutu 3: 30/Kutu 2:25 (25)	Yok (Yok)	Yok(15/25)	0 (0)	Yok (Yok)
Faiz	Yok (25)	10/20 (10/20)	16 (16)	19 (19)	Yok (Yok)
Sermaye gelirleri üzerine kişisel gelir vergisi	Kutu 3: 30 / Kutu 2: 25	0	16	19	23
Net servet (varlık) vergisi	Yok (a)	Yok	0,55-1,8	Yok	Yok
Kişisel gelir vergisi birimi	Birey	Birey	Hane halkı	Birey	Birey; Hane halkı seçeneği
Çocuk geliri	Dahil	Dahil	Dahil	***	Ayrı olarak vergilendirilir

** : Hollanda'nın uyguladığı sistem kutu sistemi olarak adlandırılmaktadır. Bu sistemde, genel olarak sermaye gelirin e bazı türleri (bireysel ve kurumsal) düşük ve düz orandan vergilendirilirken, diğer gelir türleri yüksek ve artan oranlı olarak vergilendirilmekte ve sistem bu yönüyle yan ikili gelir vergisi sistemi olarak da nitelendirilmektedir

***: Veri mevcut değil.

Kutu 1: Bireyin toplam gelirinden izin verilen indirimlerin düşülmesi sonucu elde edilen tutar (yani net kazanç) üzerine % 30 dan başlayan bir artan oranlı vergi uygulanmasıdır.

Kutu 2: Pay sahipliğinden elde edilen kâr payı, faiz ve sermaye kazançları kutu 2 tipi yatırım geliri olarak sınıflandırılır ve % 25 düz oranlı bir kişisel gelir vergisi oranından vergilendirilir.

Kutu 3: Olası sermaye gelirinden % 30 kişisel gelir vergisi alınır. Bu vergilendirme döneminde varlıkların net değeri üzerine %4'lük bir getiri eklenerek hesap edilir. Bu kişisel gelir vergisi net

²⁹ GENSER and SCHINDLER, agm., s.7.

³⁰ GENSER and SCHINDLER, agm., s.6,7.

varlıklar üzerine yüklenen servet vergisinin % 1.2'sine denktir ve paydaşların kâr payı, faiz ve imtiyazdan (royalty) elde ettikleri sermaye gelirini kapsar. Bu sistem de asgari geçim indirimi en az geçim indirimi uygulamasıyla dolaylı artan oranlılığa kavuşur

Kaynak: GENSER and REUTTER, agm., s.26.

Tablo 2 ve Tablo 3'te yer alan ülkelerden hiçbiri, şirketler ya da gerçek kişiler tarafından elde edilen işletme kazancını sermaye ve emek geliri olarak ayırma tabii tutmamaktadır. Pür ikili gelir vergisiyle karşılaştırıldığında, Yunanistan ve Estonya hariç (bu ülkelerde hisse senedi kazançları vergiden muaftır), diğer ülkelerde hisse senedi kazançlarının çifte vergilendirilmesi söz konusudur. Bununla birlikte, çifte vergileme kişisel gelir vergisi oranının azaltılması ya da Fransa'da olduğu gibi hisse senedi matrahının azaltılmasıyla önlenmektedir. Oysa İskandinav ülkeleri negatif gelir vergisi olması durumunda kaybı telafi edici bazı kurallar koymuşlardır. Bu kurallara sadece Yunanistan'da tam olarak yer verilmiştir. Fransa ise, sınırlı bir şekilde yer vermiştir. Ayrıca, pür ikili gelir vergisinin aksine Hollanda, Fransa, Estonya ve Litvanya'da sermaye gelirin temel indirim vardır ve Avusturya ile Belçika tercih hakkı sunmaktadır. Söz konusu iki ülkede, düşük gelirli mükellefler, sermaye vergilemesi ve kapsamlı artan oranlı emek vergilemesi arasında tercih yapabilmektedirler. Son olarak Avusturya, Litvanya ve Polonya'da kurumlar vergisi oranı ile, sermaye geliri üzerindeki kişisel gelir vergisi oranı birbiriyle aynıdır³¹.

3. İKİLİ GELİR VERGİSİNİN TEMEL NİTELİĞİ

Bugün birçok ülke vergi sisteminin temel amacı, kamu sektörü için arzulan seviyede vergi geliri toplamak, geliri yeniden dağıtmak ve çevreyi de koruyarak kaynak tahsisini bozan vergi çarpıklıklarını minimum kılmaktır. Bu temel prensibe ulaşmak için vergi sisteminin (a) yansız (b) tüm mükellefler açısından eşitlikçi (c) basit ve (d) vergi adaletini sağlıyor olması gerekir. Bu amaçla başta İskandinav ülkeleri olmak üzere bir grup ülke, sermaye mobilitesi gerçeğini de dikkate alarak, emek ve sermaye gelirin farklı vergi oranı tatbik edilmesini içeren ikili gelir vergisi sistemini uygulamaktadırlar³².

İkili gelir vergisi sistemi, emek ve sermaye gelirin farklı oranda vergilendirilmesini öngören bir vergilendirme sistemidir³³. Mobil sermayeyi ulusal vergi idaresinin kontrolü altında tutmanın amaçlandığı bu sistemde, sermaye geliri üzerine düşük oranlı bir vergi uygulanmaktadır. Sermaye geliri üzerine düşük oranlı bir vergi konulması nedeniyle, azalan vergi gelirin telafi etmek amacıyla emek geliri üzerine de artan oranlı vergi

³¹ GENSER and SCHINDLER, agm., s.7.

³² David Dreyer LASSEN and Peter Birch SØRENSEN, "Financing the Nordic Welfare States: The Challenge of Globalization to Taxation in the Nordic Countries", Oslo, June 11-12, June 2002, s.7., http://www.econ.ku.dk/Research/Publications/Forskningsregister/Forskfiler2003/2003_08_18_DDLassen_PBS.pdf, (Erişim: 22.09.2008).

³³ Üstelik ikili gelir vergisinin saf formunda, sermaye geliri ve kurumlar gelir vergisi oranı aynıdır ve hiçbir istisna tanınmamıştır (Margit SCHRATZENSTALLER, "Towards Dual Income Taxes-A Country-Comparative Perspective", **CESifo Dice Report**, Volume: 3, Autumn 2004, s.23).

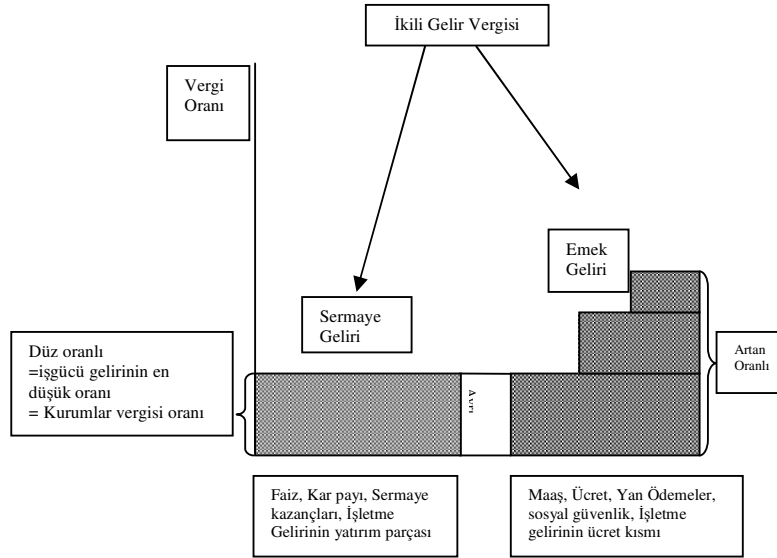
uygulanmaktadır. Sonuçta sistemin üniter yapısından vazgeçilerek gelir vergisi sisteminde ikili bir yapı ortaya çıkmaktadır.³⁴

Bu sistemde, çeşitli ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelir, emek ve sermaye gelirleri olmak üzere iki ayrı sınıfta toplanmaktadır. Emek gelirleri sınıfında; maaş ve ücretler, yan ödemeler, sosyal güvenlik transferleri ve emeklilik ödemeleri yer alırken, sermaye gelirleri sınıfında; faiz gelirleri, kar payları, gayrimenkul gelirleri, reel sermaye mallarından (emlak dahil) elde edilen kazançlar yer almaktadır.³⁵ İkili gelir vergisi sisteminin en önemli (temel) özellikleri; (a) gelirin sermaye ve emek geliri şeklinde ikiye ayrılması, (b) sermaye geliri üzerine düz oranlı vergi tatbik edilmesi, (c) emek geliri üzerine artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması ve (d) kapsamlı gelir tanımından ziyade sedüel gelir vergisinin varlığıdır.³⁶

³⁴ Robin BOADWAY, "Dual Income Tax System: An Overview", **CESifo DICE Report**, Volume: 2, Autumn 2004, s.4.

³⁵ Küreselleşme, bir taraftan sermaye kaçışının kanallarına su sızdırarak gelir kayıplarına neden olurken, diğer taraftan üretim faktörlerinin akışkanlığının yükselmesinden ötürü günümüzde vergi yükünün adaletli dağıtımı sorununa neden olmaktadır. Problem, mobilitesi yüksek olan faktörlerin vergileme alanından kaçabilme olanaklarının genişliği ile kamusal yükümlülükleri karşılamakla yükümlü olan otoritenin mobilitesi düşük faktörler üzerinde daha yüksek yükler bindirmesi zorunluluğundan ileri gelmektedir. Oysaki bir vergi sisteminin temel amacı mükellefler için adaletli yapıyı sağlamaktır. Ancak ticari kazanç söz konusu olduğunda gelirin bir kısmı işletmeye yatırılan sermayeden bir kısmı ise işyeri sahibinin çalışması sonucu elde edildiğinden emek ve sermaye gelirini ayırmak güçleşmektedir. Ancak bu sorunu çözmek için iki metod geliştirilmiştir. Bunlardan ilki, kaynak prensibi, ikincisi ise ayırma (fence) prensibidir. Kaynak prensibine göre işletmenin mal varlığından yola çıkarak farazi bir sermaye geliri hesaplanır ve geri kalan gelir emek geliri olarak vergilendirilir. Ayırma prensibine göre ise, ticari kazançlar kâr payı dağıtılmadığı müddetçe sermaye geliri olarak kabul edilir. Kar payı dağıtımı olması durumunda ise, emek ve sermaye geliri birbirinden ayrılır (GENSER AND SCHINDLER, agm., s.3).

³⁶ Bernd GENSER, "Dual Income Tax: Implementation and Experience in European Countries", **Andrew Young Scholl of Policy Studies**, Georgia State University April 2006, s.7.

Şekil 1: İkili Gelir Vergisi Uygulaması³⁷

İkili gelir vergisi uygulamasının gösterildiği Şekil 1’den de görüleceği üzere, bu sistemde mükelleflerin emek faktöründen elde ettikleri toplam gelirlerine artan oranlı tarife, sermaye gelirinden elde ettikleri toplam gelirlerine ise düşük ve düz oranlı tarifenin uygulanması esastır. Vergi arbitrajı olasılığını azaltmak için, belirli bir düzeyin altındaki emek gelirleri sermaye gelirlerine uygulanan orandan vergilendirilmektedir. Ayrıca, düşük emek gelirlerine asgari geçim indirimi uygulanarak, dolaylı bir artan oranlılık (ikili vergi adaleti) gerçekleştirilmektedir³⁸.

İkili gelir vergisinin öncüleri; Danimarka 1987, İsveç 1991, Finlandiya 1992, Norveç 1999, Avusturya’dır (1993-1996). Birçok merkezi ve doğu Avrupa ülkesi de piyasa ekonomisine geçiş sürecinde ikili gelir vergisi sisteminden çıkarılacak dersler olduğunu belirtmiştir. Son dönemde vergilemedeki eğilim incelendiğinde, emek ve sermaye gelirinin vergilendirilmesi hususunda (tüm ülkeler bazında) ikili gelir vergisi sistemine doğru açık bir eğilim olduğu gözlemlenmektedir. Merkezi ve Doğu Avrupa ülkeleri artan oranlı tarife uygulamamakla birlikte, düz oranlı sedüler gelir vergisi sistemi uygulamışlardır. Tüm ülke grupları bazında en yüksek gelir vergisi oranları, ortalama olarak maksimum sermaye geliri vergisi oranından yüksektir. Bu yeni bir eğilim değildir, son 20 yıldır yaşanan bir gelişmedir³⁹.

³⁷ Shigeki MORINOBU, “Capital Income Taxation and the Dual Income Tax”, **Policy Research Institute (PRI) Discussion Paper Series** No:04A-17, Ministry of Finance of Japan, 2004.7, s.5. <http://www.mof.go.jp/jouhou/soken/kenkyu/ron097.pdf> (Erişim: 10.02.2008).

³⁸ GENSER AND SCHINDLER, agm., s.4.

³⁹ SCHRATZENSTALLER, agm., s.28.

4. İKİLİ GELİR VERGİSİ NİÇİN ÇEKİCİ?

İkili gelir vergisinin en büyük avantajlarından biri, kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisini birleştirmesidir⁴⁰. İkili gelir vergisi sisteminin karakteristiği oldukça basit olmasıdır. Bu sistemde vergi matrahı, sermaye gelirinden elde edilen ve sermaye gelirinden elde edilmeyen diye ayrıştırılıp rapor edilmekte ve ona göre vergi tatbik edilmektedir. Bu iki tip vergi matrahına farklı oranlar uygulanmaktadır. Sermaye geliri olmayan vergi matrahı, artan oranlı vergi yapısının konusudur. Bu artan oranlı vergi yapısı bir dizi vergi dilimi içermekte ve mümkün olabildiğince indirimler/kredilerle yatay ve dikey adalete ulaşılması arzulanmaktadır. Diğer taraftan, sermaye geliri düz orandan vergilendirilmektedir (sermaye geliri dışındaki gelir üzerine uygulanan düşük marjinal vergi oranına denk). Üstelik hiçbir kredi ya da indirim söz konusu değildir. Düz oranlı vergileme, kurumlar vergisi ile kişisel gelir vergisinin tam olarak entegre olmasını sağladığından, çifte vergilemeyi de elemine eder⁴¹.

Sørensen (2005a) ikili gelir vergisi sisteminin birçok faydasının olduğu konusunda şüphe olmadığını belirtmektedir. Sørensen'e göre; sermaye gelir vergisinin düşük oranda belirlenmesi, sermaye kaçışı olasılığı ile karşı karşıya olan dışa açık küçük ekonomiler için koruma sağladığı gibi, vergi arbitrajı olanağını da sınırlamaktadır. Ayrıca, kişisel sermaye geliri vergi oranı ile kurumlar vergisi oranının birbirine yaklaştırılması, yatırımlarda meydana gelen sapmaları da azaltabilir. Politik ekonomi mülahazasıyla bakıldığında, sermaye geliri vergisi oranı çok yüksek olmadığına, kapsamlı ve yansız bir sermaye geliri vergi matrahını muhafaza etmek oldukça kolaydır⁴².

Sermaye üzerine; emek gelirine oranla düşük, fakat yinede pozitif bir vergi oranı, 'sıfır vergi oranı' ile nispeten yüksek vergi oranları arasındaki denge çabalarını yansıtmaktadır. Benzer şekilde, sermaye üzerine görece düşük fakat yinede pozitif bir vergi oranı, çok uluslu yatırımları çekme arzusu ile çok uluslu yatırımları nispeten yüksek bir orandan vergilendirme arzusu arasındaki dengeyi yansıtmaktadır. Sermaye geliri üzerine nispeten düşük yasal vergi oranları, çokuluslu şirketlerin vergiden kaçınmak amacıyla başvurduğu muhasebe hileleri ve finansal manipülasyondan kaynaklanan gelir kayıplarını büyük olasılıkla azaltabilecek ve aynı zamanda en azından politik olarak da kabul edilebilir iş vergilemesine izin verebilecektir⁴³.

İkili gelir vergisi sistemi sermaye gelirini daha uygun koşullarda vergilendirebilmektedir. Sistem farklı türdeki sermaye gelirlerine aynı muameleyi uygulamaktadır. Bu sayede kapsamlı gelir vergisi sistemlerinde

⁴⁰ BOADWAY, agm., s.7.

⁴¹ Robin BOADWAY, "Income Tax Reform for a Globalized World: The Case for a Dual Income Tax", *Journal of Asian Economics* Volume 16, Issue: 6, December 2005, s.924.

⁴² SØRENSEN (2005a), agm., s.779.

⁴³ George R. ZODROW, "Capital Mobility and Source-Based Taxation of Capital Income in Small Open Economies", *International Tax and Public Finance*, 13, 2006, s.279.

olduğu gibi, bazı sermaye gelirleri için çok sayıda vergi indirimine ihtiyaç duyulmamaktadır. İlave olarak, sistem farklı türdeki sermaye geliri için farklı anlaşmalar ile yansızlığa kavuşmaktadır. Böylece kapsamlı gelir vergisi sisteminde yer alan sayısız vergi indiriminden kaynaklanan vergiden kaçınmayı ortadan kaldırmaktadır. Sistem, vergiye uyum ve vergi toplama maliyetini de önemli ölçüde azaltmaktadır⁴⁴. İkili gelir vergisi vergi rekabetinden korunma imkanı da sağladığından, sermaye geliri vergilemesi alanında yaşanan vergi rekabetine karşı cevap vermenin de bir yoludur⁴⁵.

İkili gelir vergisi uygulayan ülkeler dağıtımsal amaçlarını gerçekleştirmek için sermaye dışındaki gelirleri artan oranlı tarife ile vergilendirmeyi sürdürmelerine rağmen, gelirin yeniden dağıtımının bir aracı olan sermaye gelirini artan oranlı verilendirmeyi terk etmişlerdir. Özellikle, sermaye sınırlar arasında oldukça mobil olduğundan, sermaye vergilemesinde bir risk vardır. O risk, yüksek yurtiçi sermaye geliri vergi oranının vergi mükelleflerinin varlıklarını yurtdışına çıkarma yönünde teşvik edici olmasıdır. Zaten pratikte de yurtiçi varlıkları yurtdışından getirmede zorluklarla karşılaşılabilir⁴⁶. Bu durum vergi gelirlerinin kamu harcamalarını dahi karşılayamayacak düzeyde gerçekleşmesine yol açarak, verginin mali olmayan amaçlar için kullanımında sınırlamalara neden olabilmektedir. Oysa, sermaye geliri ile emek geliri vergi oranını ayarlamak ve sermaye geliri üzerine düz oranlı bir vergi uygulamak; yurtiçi vergiler ile yurtdışında kaynak vergileri arasındaki oran farklılıklarını düşüreceğinden, sermaye kaçışı için teşvikleri azaltabilir. Böylece ülkelerin vergi gelirinde bir artış sağlanabilir ve bu artış dağıtımsal amaçlar için kullanılabilir⁴⁷.

Belirtilen nedenlere ilave olarak, ikili gelir vergilemesinin kabul görmesinin ya da çekici olmasının başka nedenleri de vardır. Bunları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür⁴⁸:

Tarafsızlık: Sermaye gelirin birçok formu vardır. Bunlardan bazılarını (örneğin ev sahibi olmadan sağlanan farazi kira geliri) pratik ve politik olarak vergilemek güçtür. Sermaye gelirin bu tip formları üzerine düşük oranlı vergi uygulaması, vergi tabanına dahil olmayan belli tipteki sermaye gelirden kaynaklanan çarpıklıkları azaltabilir ve bu tür varlıkların (sermaye türlerinin) vergilendirilmesine izin verebilir. Düşük vergi oranı aynı zamanda vergi tabanında aşınmalara ve çarpıklıklara izin vermeksizin sermaye kazançlarının realize edilmesini kolaylaştırabilir⁴⁹. İkili gelir vergisinin, finansman kararlarında ve yatırım tercihlerinde gelir vergilemesini

⁴⁴ GENSER, agm., s.7.

⁴⁵ Jukka PIRTILÄ and Håkan SELİN, "How Successful is the Dual Income Tax? Evidence From the Finnish Tax Reform of 1993", **Uppsala University Department of Economics Working Paper**, No: 26, November 2006, s.26., http://www.nek.uu.se/Pdf/wp2006_26.pdf. (Erişim: 14.10.2008).

⁴⁶ Peter Birch SØRENSEN(2005b), "Dual Income Taxation: Why and How", **Cesifo Working Paper**, No. 1551, Category 1: Public Finance, September 2005, s.7.

⁴⁷ GENSER, agm., s.8.

⁴⁸ SØRENSEN (2005b), agm., s.7,8.

⁴⁹ SØRENSEN (2005b), agm., s.7.

oldukça tarafsız yapabileceği söylenebilir⁵⁰. Tüm sermaye gelirleri üzerine düşük oranlı gelir vergisi uygulanması, yatırımların düşük vergili varlıklara yönelmesi hususundaki teşvikleri elemine edebilir. Böylelikle, sermaye geliri formları vergileme farklılıklarından dolayı yer değiştirmez ve ülkeler gelir kaybıyla karşı karşıya kalmazlar. Düşük vergi oranı, enflasyon altında vergi sonrası getirinin reel refah üzerindeki negatif etkilerini de elemine eder⁵¹. Dolayısıyla tarafsızlık anlayışına hizmet eder. Panteghini'de (2001), 'ikili gelir vergisi sisteminin uygulanmasının firmaların yatırım doğasının tarafsızca belirlenmesine yardım edeceğini' belirtmiştir⁵². Yani, sermaye geliri üzerine düşük bir vergi oranı tatbik ettirilmesi, sermaye geliri vergilendirilmesinde tarafsızlığı arttırmaktadır. Çünkü, düşük bir vergileme (seviyesi) sermayenin bütün şekillerinin vergi matrahına dahil edilmesine imkan verebilir. Buna karşın yüksek bir vergileme (seviyesi) sermayenin belirli şekillerinin vergi matrahından çıkarılmasına neden olduğundan, tasarruf ve yatırım kararlarında sapmalara neden olabilir.

Enflasyonun azalmasına katkı yapar: Enflasyon birey ve kurumların gelirlerinin nominal olarak artması anlamındadır. Tipik bir gelir vergisi uygulamasında, nominal varlıkların reel değerindeki azalmayı telafi eden enflasyon primi de dahil, tüm nominal getiri vergilendirilmektedir. Bu durumda eğer artan oranlı tarife söz konusuysa enflasyon nominal kazancın yüksek vergi oranından vergilendirilmesine neden olmaktadır. Oysa, ikili gelir vergisi uygulamasında, sermaye geliri düşük orandan vergilendirileceğinden enflasyonist dönemlerde nominal kazançların vergilendirilmesinden kaynaklanan reel sermaye kayıpları daha az olasıdır⁵³.

Sermaye kaçışına karşı koruma sağlar: Sermaye kaçışına meydan vermemek için sermaye üzerine nispi olarak düşük vergi oranı uygulanması gerekir. Sermaye gelirine emek gelirinden farklı vergi oranı uygulanması politika yapıcıların karşı karşıya olduğu sermaye kaçışı riskini minimize etmelerine izin verir⁵⁴. Düşük sermaye vergisi oranı, uluslararası vergi arbitrajı için teşvikleri düşürücü niteliktedir. İkili gelir vergisi, toplam vergi gelirlerini tehdit etmeksizin uluslararası mobil sermaye üzerindeki vergi yükünde esaslı düşüşe izin verdiğinden⁵⁵ sermaye kaçışına karşı koruma sağlar. Bu yargıyı desteklercesine Normann (2004), "İskandinav ülkeleri sermaye kaçışından sakınmak için, sermaye gelirini emekten elde edilen gelire kıyasla daha düşük oranda vergilendiren *ikili gelir vergisi politika cevabını* geliştirmişlerdir" demektedir⁵⁶.

⁵⁰ Christoph SPENGLER and Wolfgang WIEGARD, "Dual Income Tax: Pragmatic Tax Reform Alternative for Germany", **CESifo DICE Report**, Volume: 3, Autumn 2004, s.21.

⁵¹ GENSER, agm., s.8.

⁵² Paolo M. PANTEGHINI, "Dual Income Taxation: The Choice Of The Imputed Rate Of Return", **Finnish Economic Papers**, Volume: 14, Number: 1, Spring 2001, s.6-8.

⁵³ SØRENSEN (2005b), age., s.7.

⁵⁴ SØRENSEN (2005b), age., s.7.

⁵⁵ SPENGLER AND WIEGARD, a.g.e., s.20.

⁵⁶ Göran NORMANN, "Taxation of Entrepreneurs Relative to Well Diversified Investors-A Swedish Perspectives", **The Research Institute of Industrial Economics Working Paper**, No: 632, 2004, s.27. <http://www.ifn.se/Wfiles/wp/WP632.pdf>, (Erişim: 22.03.2008).

Tasarrufları teşvik eder: Ulusal tasarrufların yetersizliği karşısında tasarrufları artırmaya yönelik endişeler, sermaye gelirin düşük orandan vergilendirilmesi yönünde de bir motivasyon sağlar. Sermaye geliri üzerine düşük düz oranlı vergi, sermaye yatırımlarından elde edilen kar payının çifte vergilendirilmesini önleyerek kişisel seviyede tasarrufları teşvik eder⁵⁷. İkili gelir vergisi; yatırımların, sermaye birikiminin, gayrisafi yurtiçi hasılabın ve hanehalkı tüketiminin artışına izin verebilir⁵⁸. Sermaye geliri üzerine düşük-düz oranlı vergi, aile bireyleri arasında sermaye geliri bölüşümünü önleyici niteliktedir⁵⁹. Ayrıca vergi toplama, uyum ve kontrol maliyetlerini düşürücü ve vergi kanunlarındaki boşlukları azaltıcı niteliktedir⁶⁰. Dolayısıyla, sermaye üzerine düşük-düz oranlı vergi yüklenmesi, tasarrufların artmasını sağlayacağından nihayetinde daha fazla vergi toplanmasına neden olur. İlave olarak, tasarrufları vergilemede geleneksel gelir vergisi trendleri hayat döngülerinin başlangıç aşamasında gelirlerinin büyük bir kısmını tasarruf eden vergi mükelleflerine karşı ayrımcı niteliktedir. Sermaye geliri üzerine tatbik edilen vergi oranını düşürmek bu ayrımcılığı hafifletici niteliktedir⁶¹.

Vergi arbitrajını önler. İkili gelir vergisi sisteminde; sermaye gelirlerinin düz oranlı olarak vergilendirilmesi, vergi mükelleflerinin marjinal vergi oranlarındaki değişikliklerden yararlanarak oluşturdukları vergi arbitrajlarını ortadan kaldırmaktadır⁶². Şöyle ki, geleneksel gelir vergisi sisteminde, sermaye gelirlerinin artan orandan vergilendirilmesi nedeniyle bireyler, sermaye gelirlerini hane halkı bireyelerine aktararak daha düşük bir düzeyde vergi ödeme yoluna başvurmaktadır. Oysa, ikili gelir vergilemesi nedeniyle sermaye gelirleri düz oranlı düşük bir tarifeye vergilendirildiğinde tüm bireyler aynı oranda vergilendirileceğinden servetin aile bireyleri arasında transferi yoluyla vergiden kaçınma imkanı, azalmaktadır⁶³. Yani, kapsamlı tanımlanan kişisel sermaye geliri üzerine düz oranlı vergi tatbik edilmesi vergi arbitrajını sınırlayabilir. Bu yüzden tasarruf ve yatırımların farklı varlıklar arasında tahsisini etkileyen çarpıklıkları önleyebilir⁶⁴.

İlave olarak, sermaye geliri üzerine düşük vergi uygulanması, sermayenin politik ya da pratik açıdan vergilemenin zor olduğu durumlara kıyasla sermaye gelirin vergi dışı bırakıldığı alanlara akmasını engeller⁶⁵. Ayrıca, sermaye gelirin düz oranlı nihai stopaj vergisi şeklinde olması, faiz ve kar payından elde edilen sermaye gelirin ayrı ayrı beyan edilmesini gerektirmediğinden vergiye uyum ve vergi toplama maliyetlerini önemli ölçüde azaltabilir. Sermaye gelirin vergilendirilmesinde kontrol ve uyum maliyetlerinin azaltılması ve sermaye gelirin vergiden muaf alanlara yönelmesinin önlenmesinin sağlayacağı refah kazancı, vergilemede kısmen de olsa dağıtımsal amaçların gerçekleştirilmesine yarar sağlayabilir. Ayrıca,

⁵⁷ GENSER AND REUTTER, agm., s.7.

⁵⁸ SPENGEL AND WIEGARD, agm., s.21.

⁵⁹ GENSER AND REUTTER, agm., s.8.

⁶⁰ GENSER AND REUTTER, agm., s.7,14.

⁶¹ SØRENSEN (2005b), agm., s.7.

⁶² SØRENSEN (2005b), agm., s.7.

⁶³ GENSER AND REUTTER, agm., s.4.

⁶⁴ PIRTILÄ AND SELİN, agm., s.3.

⁶⁵ SØRENSEN (2005b), agm., s.6,7.

ikili gelir vergisi sisteminde emek geliri vergi tarifesi değişmeden kaldığı için iç ya da dış ekonomik koşullardaki değişmelere bağlı olarak sermaye geliri üzerinden alınan vergilerde daha esnek düzenlemeler yapabileceği olanağı doğar⁶⁶. Son olarak, kapsamlı gelir vergisinin uygulamasında sermaye geliri vergi matrahının hesaplanmasına ilişkin güçlükler söz konusudur. Birde nominal ve reel getirilerin ayrılmasında güçlükler vardır. Uygun enflasyon düzeltmesinin yerine nominal gelirin vergilendirilmesi sorundur. Ayrıca, kapsamlı gelir vergisi sisteminde var olan vergi ayrıcalıkları; vergi tabanının erozyonuna neden olmaktadır. Dağıtılmamış kurum kazançları, kamu emeklilik sistemlerinin ertelenmiş vergi borçları, emeklilik fonlarının ve hayat sigortası tasarruflarının muafiyeti, ev sahipliğinden sağlanan gelirin muafiyeti gibi vergi ayrıcalıkları kapsamlı gelir tanımının önündeki problemlerdir⁶⁷.

Bu teorik ve pratik unsurlar, ikili gelir vergisi uygulaması için oldukça güçlü bir dayanak teşkil etmektedir. Fakat, ikili gelir vergisi uygulamasında, ticari kazanç sahiplerinin gelirlerinin emek ve sermaye geliri olarak ayrıştırılması konusunda güçlüklerle karşılaşmaktadır. Oysa, ikili gelir vergisi sistemi, bu tür girişimcilerin gelirlerinin emek ve sermaye geliri olarak ayrıştırılmasını ve her ikisinin de farklı şekilde vergilendirilmesini öngörmektedir⁶⁸. Küçük işletmelerde, şirket sahibinin genellikle hem çalışan hem de sermayedar konumunda olması, özellikle küçük işletmelerden sağlanan gelirin sermaye geliri mi yoksa emek geliri mi olduğunun belirlenmesi hususunda teknik problemlere neden olmaktadır⁶⁹. İkili gelir vergisi sistemine yöneltilen bir diğer eleştiri; ikili gelir vergisi sisteminde, emek gelirin sermaye gelirlerine oranla daha yüksek marjinal vergi oranı uygulanması söz konusu olduğundan, ikili vergi uygulamasının emek gelirinden sermayeye gelirin doğru bir dönüşüme neden olarak vergi kaçırma için yeni kapılar aralayacağı yönündedir⁷⁰. İkili gelir vergisi sistemi uygulandığında, emek ve sermaye geliri üzerindeki marjinal vergi oranları arasındaki büyük farklılıktan dolayı, yüksek gelir kazanan bireyler, emek gelirleri vergi matrahlarının bir kısmını sermaye geliri vergi matrahına nakletmeye çalışabilirler. Bu olasılık, vergi sisteminin etkinlik maliyetlerini artırma ve vergilemenin artan oranlılığını aşındırma gibi sonuçlar doğurabilir⁷¹. İkili gelir vergisinde karşılaşılan bir diğer sorun; özellikle sol eğilimli partiler ve hükümetlerin verginin ağırlıklı olarak yüksek gelir gruplarından alınması ve emek geliri lehine bir ayırmacılık yapılmasına taraftar olması nedeniyle, bu verginin uygulamasına sıcak bakmamasıdır.

⁶⁶ GENSER AND REUTTER, a.g.m., s.7,8.

⁶⁷ GENSER AND REUTTER, agm., s.4,5.

⁶⁸ GENSER AND REUTTER, agm., s.14.

⁶⁹ Peter Birch SØRENSEN, "From the Global Income Tax To the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in The Nordic Countries", **EPRU Working Paper Series**, Economic Policy Research Unit (EPRU), University of Copenhagen. Number: 93-07. 21-23.http://www.econ.ku.dk/epru/ files/wp/wp-93-07.pdf (Erişim: 22.07.2008); SØRENSEN (2005b), agm., s.8)

⁷⁰ SØRENSEN (1993), agm., s.7.

⁷¹ SØRENSEN (1993), agm., s.7.

5. VERGİ ADALETİ, ETKİNLİK VE İKİLİ GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

Vergiler kimlerden ve ne ölçüde alınmalıdır? Vergi koyucunun zihnini uzun süre meşgul eden bu soru, vergilemede adalet, etkinlik, belirlilik, iktisadilik gibi bir dizi vergileme ilkesini karşımıza çıkarmaktadır. Çalışmanın bu kısmında ikili gelir vergisi adalet ve etkinlik ilkeleri açısından değerlendirilecektir.

5.1. Adalet İlkesi ve İkili Gelir Vergisi Sistemi

Vergilemede adalet ilkesi, bir toplum içinde yer alan bireylerin vergi ödeme güçleri ölçüsünde vergi yüküne katılmaları olarak ifade edilebilir⁷². Adalet kavramı kesin ve değişmez değildir. Halkın anlayışına, zamana ve yere göre değişebilir. Vergi adaletini sağlamada herkes için geçerli ölçüler bulmak mümkün olmadığından, en az geçim indirimi, ayırma prensibi, artan oranlı tarife vb. gibi bazı teknik esaslardan yararlanmak suretiyle mükelleflerin gerçek ödeme güçlerine ulaşmak istenmektedir⁷³. Ayrıca, vergi kaçakçılığı ve çifte vergilendirmenin önlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli dağılımı, fakir ve zenginlerin farklı oran ve tutarlarda vergilendirilmesi, kişilerin şahsi ve ailevi durumlarının dikkate alınması, emek ve sermaye gelirlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesi ve benzeri uygulamalar da vergi adaletine yaklaşılmasına olanak sağlayabilmektedir⁷⁴.

Demokratik toplumlarda vergi politikası oluşturmada vergi adaleti hayati önemdedir. Adil vergilemeyi savunanlar, kapsamlı gelirin bireylerin ödeme gücünün sosyal olarak kabul edilebilir göstergesi olduğu konusunda hem fikirdirler^{75, 76}. Schanz/Haig/Simons tipi kapsamlı gelir, ödeme gücünün en iyi ekonomik göstergesi olarak ifade edilir. Vergi mükelleflerinin kapsamlı yıllık geliri, potansiyel yıllık tüketimlerini belirlediğinden bu fikir ekonomik olarak da kabul edilmiştir. Buna göre gelirin tüm formlarını benzer nitelendiren kapsamlı gelir; tüketim ve tüketici refahını dönüştürebilir, yatay ve dikey adaleti sağlar⁷⁷.

Son dönemde birçok ülke, kişisel sermaye geliri ile emek gelirini vergileme hususunu ayırarak kapsamlı gelir vergisinden ikili gelir vergisi uygulamasına geçmiştir. Sermaye gelirinin düşük orandan vergilendirilmesi, adalet ilkesi açısından sorunlara yol açabilmektedir. Mali rekabetten dolayı

⁷² A. AKDOĞAN, S. KIRBAŞ ve S. EYÜPGİLLER, Açıklamalı Maliye ve Vergi Terimleri Sözlüğü, Birlik Yayınları, No: 3/1, Ankara, 1986, s.193.

⁷³ Şerafettin AKSOY, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul 1998, s.227.; İlhami SÖYLER, "Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 209, Şubat 2006, s. 31-43.

⁷⁴ Akif ERGİNAY, Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 13.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.43.44.

⁷⁵ GENSER, agm., s.2.

⁷⁶ Geleneksel vergi teorisi, kişisel gelir vergisi matrahının ödeme gücü ilkesine göre düzenlenmesinde Schanz-Haig-Simons tipi kapsamlı gelir vergisi ve Fisher-Kaldor-Meade tipi harcama vergisi yaklaşımı olmak üzere iki büyük stratejinin yattığını kabul eder. Kapsamlı gelir vergisi sermaye gelirine diğer gelirlerle aynı marjinal vergi oranlarının uygulanmasını gerektirir (SØRENSEN (2005b), agm., s.3).

⁷⁷ GENSER, agm., s.2.

sermaye geliri üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi, dikey adaleti aşındırmıştır. İskandinav ülkelerinin uyguladığı ikili gelir vergisi sistemi adalet ve sermaye kaçı arasında iyi bir uzlaşma olarak değerlendirilir. Fakat bu durum sadece gelir ve servet eşit bir şekilde dağıldığında ve aralarında yüksek ilişki olduğunda geçerlidir⁷⁸. Prensipite, ikili gelir vergisi sisteminde emek ve sermaye geliri aynı seviyede olan vergi mükellefleri eşit olarak vergilendirildiğinden bir derece yatay adaletin sağlandığı söylenebilir. Ancak, ikili vergi, gelirin emek ve sermaye geliri birleşimi farklı olan buna karşın aynı toplam gelire sahip vergi mükellefleri için yatay adaleti sağlamamaktadır. İkili gelir vergisi, ayrıca, uluslararası mobilitesi yüksek üretim faktörleri için düşük ve oldukça yansız vergilemeyi sağlarken, emek gelirinin artan oranlı vergilendirilmesi ile gelir dağılımına kısmen katkı yapıyor⁷⁹. Ancak bu sistem, ödeme gücü ilkesinin dikey boyutunu ihmal etmektedir. Bu sorun, özellikle de sermaye geliri yüksek gelirli bireyler tarafından elde edildiğinde yoğunlaşmaktadır⁸⁰.

İkili gelir vergilemesinde, sermaye gelirin düşük vergi uygulanması sayesinde sermaye kaçışının önlenip sermaye girişinin teşvik edildiği ve dolayısıyla vergi tabanının genişlediği söylenebilir. Vergi tabanını genişletmek gelir dağılımı üzerinde etkilidir. Vergi tabanını genişletmenin yatay adaleti artırması olasıdır. Bu belli vergi mükellefleri için tercihli vergi anlaşmalarının sınırlanması anlamındadır. Vergi tabanını genişletme aynı zamanda, dikey adaleti pozitif etkiler. Belli tipteki vergi indirimleri ve vergi kredilerinin (mahsup) varlığına rağmen, bu durum (pratikte yüksek gelirli bireyler için kullanılan indirimler ve mahsup tiplerinden) düşük gelirli hane halkı için faydalıdır⁸¹. Ayrıca, bazı vergi indirimlerinin korunması durumunda, artan oranlı vergiden düz oranlı vergi tarifesine taşınma yüksek gelirli bireyler için bazı indirimlerin düşürülmesini gerektirmektedir. Bu yüzden, kısmen düşük vergi oranı etkisi hissedilebilmektedir⁸².

İkili gelir vergisi sistemi, sermaye geliri üzerine diğer gelirden daha düşük marjinal oran uygulanmasını içerdiğinden kapsamlı gelir vergisi ile harcama vergileri arasında bir vergi olarak görülebilir⁸³. Vergilemenin prensipleri ile ilgili literatür, genellikle gelir ya da tüketimi bireylerin ödeme güçlerinin bir göstergesi olarak kabul etmektedir. Gelir ve tüketim, ödeme gücünün iyi bir göstergesidir. Buna karşın, vergi mükelleflerinin ödeme güçlerini standart kabul ettiği için ikili gelir vergisini ödeme gücü ilkesi açısından savunmak güçtür⁸⁴. İkili gelir vergisi sistemi altında, vergi mükelleflerinin toplam vergi ödemeleri yalnızca onların toplam gelirin değil, aynı zamanda gelirin emek ve sermaye ve diğer gelir formları

⁷⁸ Luigi BERNARDI, "Tax Reforms in Europe: Objectives and Some Critical Issues", 2003, s.498., <http://www.bancaditalia.it/studicerche/convegna/atti/taxpolicy/iv/491-502bernardi.pdf> (Erişim: 20.03.2009).

⁷⁹ Jeffrey OWENS, "Fundamental Tax Reform: An International Perspective", **National Tax Journal**, Vol. LIX, No. 1, March 2006, s.147.

⁸⁰ SCHRATZENSTALLER, agm., s.28.

⁸¹ OWENS, agm., s.152.

⁸² OWENS, agm., s.152.

⁸³ SØRENSEN (2005b), agm., s.3.

⁸⁴ SØRENSEN (1993), agm., s.6.

arasındaki dağılımına da bağlıdır. Bu durum kapsamlı gelir vergisi felsefesine uygun değildir. Dolayısıyla ikili gelir vergisi sisteminin kurmaya çalıştığı sistemin özünde kapsamlı gelir vergisi sistemi ile çeliştiği söylenebilir⁸⁵.

İkili gelir vergisi taraftarlarına göre, kapsamlı gelir vergisi uygulaması yatay adaletin ihlaline yol açmaktadır. Şöyle ki, aynı durumdaki mükelleflerin yaşam boyu elde edecekleri gelir üzerindeki vergi yükü onların tüketim kalıplarına bağlıdır. Kapsamlı gelir vergisi taraftarları, beşeri sermaye oluşumu ve reel sermaye oluşumu arasında reel sermaye oluşumuna karşı ayırım yapmak gerektiğini söylerler⁸⁶. Fakat, ikili gelir vergisi sistemine göre, bir kişinin ödeyeceği vergi sadece o kişinin toplam gelirine değil, aynı zamanda bu gelir toplamının ne kadarının sermaye geliri, ne kadarının emek gelirlerinden oluştuğuna bağlıdır. Vergilemede eşitlik prensibi göz önünde bulundurulduğunda, ikili gelir vergisi sistemini bu açıdan savunmak güçtür⁸⁷.

İkili gelir vergisi taraftarları, emek ve sermaye gelirin hem adalet hem de etkinlik açısından farklı şekillerde vergilendirilmesine ilişkin bir dizi neden sayar. Adalet perspektifinden, kişisel sermaye geliri vergilemesi bugünkü tüketime kıyasla gelecekteki tüketim üzerine yüksek vergiye izin verir ve bu yüzden tasarruf sahiplerine karşı bir ayırıma yol açar⁸⁸. İkili gelir vergisi taraftarlarının adalet açısından ileriye sürdükleri bir diğer argüman ise, ekonomide yaşanan beklenmedik istikrarsızlıkların sermaye gelirini emek gelirinden daha fazla etkilemesi ve sermaye gelirini elde etmenin emek gelirine nazaran daha riskli olmasıdır⁸⁹. Bu durum, sermaye gelirin daha yüksek orandan vergilendirilmesini haksız çıkarmaktadır⁹⁰. İlave olarak, ikili gelir vergisi sistemi, tasarruflar ve küçük işlerden elde edilen ücretler üzerinde vergi indirimini savunur. İkili gelir vergisi düşük gelirli vergi indirimi sağlarken, yatay adaleti artırabilir ve vergi düzenlemelerinin daha basit olmasını sağlar. İkili vergi, ayrıca, tüketime dayalı basit bir vergilemeye geçişe doğru önemli bir adım atmaya imkan sağladığı gibi, vergi adaletini artırarak ekonomik büyümeyi teşvik eder⁹¹.

⁸⁵ SORENSEN (1993), agm., s.6.7; Ersin NAZALI, "Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler Ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 306, Şubat 2007, s.103.

⁸⁶ GENSER, agm., s.3.

⁸⁷ SORENSEN (1993), agm., s.6.

⁸⁸ PIRTTILÄ and SELIN, agm., s.2-3.

⁸⁹ Emek geliri işsizlik ya da hastalık gibi durumlarda gelir elde edememe ya da eksik gelir elde etme riski taşımaktadır. Emek gelirin taşıdığı riskler ve bu geliri elde edenlerin toplumun düşük gelirli kesimleri olmaları emek gelirlerinin düşük orandan vergilendirilmesine bir gerekçe olarak ileriye sürülmektedir. Sermaye geliri elde edenlerin genellikle toplumun yüksek gelirli kişileri olduğu düşünüldüğünde, sermaye gelirini yüksek orandan vergilemenin adalet açısından uygun olduğu söylenebilir. Ancak, özellikle ekonomik istikrarsızlık dönemlerinde sermaye gelirindeki kayıp emek gelirinden daha fazla olduğu ve bugünün sosyal devletin emek gelirlerine sosyal güvenlik sistemleri aracılığıyla önemli koruma sağladığı düşünüldüğünde, emek gelirini koruyucu bu yaklaşım eleştirilmektedir (MORINBOU, agm., s.5).

⁹⁰ SCHRATZENSTALLER, agm., s.28.

⁹¹ Chris EDWARDS, "A Proposal for a "Dual-Rate Income Tax" *Tax & Budget Bulletin*, Cato Institute, No:22, February 2005, s.1.

5.2. Etkinlik İlkesi ve İkili Gelir Vergisi Sistemi

Bugün küreselleşme, bilgi, ulaşım ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler uluslararası ekonomik ilişkilerde artan bir rekabete yol açmıştır. Bu rekabet ulus devletlerin vergilendirme yetkisinde aşımalara yol açmış ve uluslararası arenada vergi rekabetini artırmıştır. Etkinlik perspektifinden, artan uluslararası vergi rekabeti açık bir ekonominin mobil sermayeyi çekmek ve sermaye kaçışını engellemek için kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisi oranlarını düşürmesine neden olmuştur. Emek ve sermaye gelirinun ayrıştırılarak vergilendirildiği ikili gelir vergisi, uluslararası vergi rekabeti baskısına bir cevap olduğu gibi, vergiden kaçınmayı da azaltır. Etkinlik noktasında; sermaye geliri elde etmenin riskliliği, sermaye geliri için daha avantajlı vergi anlaşmalarının devreye sokulmasını gerekli kılabılır. İkili gelir vergisinin temelde (çarpıklıkları azalttığı, daha az vergi arbitrajına izin verdiği için) etkinlik yaklaşımının sonucu olduğu söylenebilir⁹². Bu çerçevede, Finlandiya’da ikili gelir vergisinin uygulandığı 1993 yılından bu yana tüm vergilendirilebilir gelirden gerçekten ılımlı ve istatistiksel olarak anlamlı bir artışın olduğu sonucuna ulaşılmıştır⁹³.

Etkinlik perspektifinden, yüksek oranlı nominal bir vergi uygulaması, ekonomik faaliyetleri olumsuz etkilemektedir. Sermaye geliri lehine oran farklılaşması ekonomik faaliyetleri teşvik eder. Artan ekonomik faaliyetler gelirden de bir artışa yol açar. Bu durum, oran farklılaştırılması nedeniyle uğranılan gelir kaybını telafi edilebilir. Bugün, vergilemede yatay ve dikey adaleti sağlama girişimleri ve vergi sisteminin yeniden dağıtıcı işlevi, vergi tabanındaki erozyondan ve muafiyet ve istisna uygulamalarından dolayı önemli ölçüde aşımıştır. Bu durum ayrıcalıklı vergi anlaşmaları suretiyle yatırımların nispi getirisini değiştirdiğinden beraberinde önemli etkinlik maliyetleri ortaya çıkarmıştır. Diğer taraftan, ekonomik faaliyetlerin artan ölçüde küreselleşmesi ve mali koordinasyon konusundaki uluslararası işbirliği eksikliği vergi rekabetini uluslararası düzeyde arttırmıştır. Uluslararası rekabet, sermaye kazançlarının bir ülkeden daha uygun vergi anlaşmalarının olduğu ülkelere kaymasını kolaylaştırdığından özellikle sermaye kazançlarının vergilendirilmesini etkilemiştir⁹⁴.

İkili gelir vergisinin sermaye gelirinun düşük düz oranlı bir vergiyi öngörmesi nedeniyle, sermaye hareketlerinin olumsuz etkilerini azaltabileceği söylenebilir. Ancak, emek ve sermaye geliri unsurlarının farklı ve sermaye gelirinun düşük orandan vergilendirilmesine etkinlik açısından yaklaşan ikili gelir vergisi sisteminde, serbest meslek geliri ve küçük işletme sahiplerinin gelirlerinin emek geliri ve sermaye geliri unsurları olarak ayrıştırılmasına ilişkin idari güçlükler söz konusudur⁹⁵. Bu sorunu çözmek

⁹² Koen CAMINADA and Kees GOUDSWAARD, “Netherlands: The Final Tax Reform? Effects of a Flat Rate Individual Income Tax”, *European Taxation*, Vol. 41, No.2, February 2001, s.4,11.

⁹³ PIRTTILÄ AND SELIN, agm., s.18, 43.

⁹⁴ Santiago Alvarez-GARCIA, Juan Prieto-RODRIGUEZ and Juan Gabriel Rodriguez-HERNANDEZ, “Is The Dual Income Tax a Real Alternative To Traditional Income Taxes?”, *Int. J. Public Policy*, Vol. 1, No. 3, 2006., s.330.

⁹⁵ SØRENSEN (1993), a.g.m., s.7.

için kaynak prensibi ve ayırma (fence) prensibi geliştirilmiştir. Kaynak prensibine göre işletmenin mal varlığından yola çıkarak farazi bir sermaye geliri hesaplanır ve geri kalan gelir emek geliri olarak vergilendirilir. Ayırma (fence) prensibine göre ise, ticari kazançlar kar payı dağıtılmadığı müddetçe sermaye geliri olarak kabul edilir. Kar payı dağıtılması durumunda ise, emek ve sermaye geliri birbirinden ayrılır⁹⁶. İkili gelir vergisi uygulamasında karşılaşılabilecek bir diğer sorun da, sistemde sermaye gelirin oranla emek gelirin daha yüksek bir vergi oranının uygulanması öngörüldüğünden, emek gelirin bir kısmının sermaye gelirin dönüşürülmesi gibi girişimlere yol açarak vergiden kaçınma için yeni kapılar aralamasıdır. Belirli bir limitin altındaki emek gelirlerine sermaye gelirleri ile aynı oran uygulanarak emek gelirin sermaye gelirin dönüşmesi kısmen engellenebilse de, tam anlamıyla etkinlik kaybının önlenilebileceği söylenemez.

6. SONUÇ

1980'lerden beri tüm dünyada baş gösteren liberalleşme, bilgi ve iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişme, ticaret ve sermayenin dolaşımı önündeki engellerin kaldırılması küreselleşme sürecini hızlandırmıştır. Küreselleşme, vergi sistemleri açısından hem ülke vergi idarelerinin vergilendirme yeteneğinde aşınmaya yol açmış, hem de vergi matrahının vergi idaresinin kontrolü dışında yer değiştirmesine neden olmuştur. Vergi tabanlarını korumak ve temel kamusal yükümlülüklerinin karşılanması için en önemli unsur olan vergi gelirin kaybetmek istemeyen İskandinav ülkeleri, ikili gelir vergisi cevabını geliştirmişlerdir.

İkili gelir vergisi, emek geliri üzerine artan oranlı vergi tarifesi ile sermaye geliri üzerine düşük düz oranlı vergi uygulamasını birleştiren bir sistemdir. İkili gelir vergisinin uygulanabilirliği, bir dizi teorik ve pratik argümanlarla desteklenebilir. Bu argümanlar, ikili gelir vergisi sistemine temelde uluslararası sermaye piyasalarında rekabetçi kalma ve etkinliği yakalama ihtiyacı çerçevesinde yaklaşmaktadırlar. Ayrıca, özellikle kapsamlı gelir vergisi sisteminde sermaye gelirin tahakkuk bazında vergilemenin güçlüğü, amortisman rejiminin karmaşıklığı ve reel ve nominal gelir arasında bağlantının kurulamaması gibi eksiklikler de ikili gelir vergisi uygulamasını teşvik etmektedir⁹⁷.

Sermaye mobilitesinin yüksek olduğu bugünün piyasalarında rekabetçi kalma, temel kamusal yükümlülüklerin karşılanması açısından oldukça önemlidir. İkili gelir vergisinin sermaye mobilitesinin yüksek olduğu günümüz dünyasında, firmaların yatırım ve finansman kararlarını tarafsızca alabilmeleri yani sermayenin vergilemeden kaynaklanan getiri farklılıklarına bağlı olarak yer değiştirmesini önlemeye yönelik önemli bir cevap olduğu belirtilebilir. Fakat, sisteme ilişkin uygulamalar incelendiğinde ikili gelir vergisinin temelini oluşturan gelirin emek ve sermaye geliri olarak ayrıştırılması noktasında küçük işletmeler açısından birtakım güçlüklerin

⁹⁶ GENSER AND SCHINDER, a.g.m., s.3.

⁹⁷ MORINOBU, agm., s.5.

olduğu da belirtilebilir. Emek gelirinin sermaye gelirinden daha yüksek orandan vergilendirilmesi nedeniyle büyük işletmeler emek gelirinin bir kısmının sermaye geliri gibi göstererek vergi kayıp ve kaçaklarına yol açabilmektedir. Bu yüzden vergilemede yatay adalet prensibine aykırı hareket edilmesi söz konusu olabilmektedir.

Bugün optimum vergileme teorisi ilkeleri açısından bir değerlendirme yapıldığında, ikili gelir vergisi uygulamasının kapsamlı gelir vergisi sistemi uygulamasına bir alternatif olduğu söylenebilir. Bu noktada, ikili gelir vergisinin etkinlik ve adalet arasındaki tercih sonucunda olduğu belirlemesi de çok iyi değerlendirilmelidir. Etkinlik açısından uluslararası para ve sermaye hareketlerinin mobil olduğu bir dünyada daha fazla yabancı sermayenin ülkeye girişini sağlamak ve firmaların sermaye vergilemesindeki farklılıklar nedeniyle yer değiştirmesini önlemek açısından ikili vergi sistemi savunulabilir. Ancak, etkinlik amacıyla, emek ve sermaye gelirinin vergileme açısından ayrıştırılmasını ve emek gelirine yüksek ve artan oranlı tarifelerin tatbik edilmesini vergi adaleti ile bağdaştırmak mümkün değildir. İlave olarak, kapsamlı gelir yaklaşımı çerçevesinde tüm vergilendirilebilir gelir unsurlarının dikkate alınması vergi tabanının geniş tutulmasına olanak verdiğinden, bu sistemin etkinlik ve adalet arasındaki tercihin de sınırlanmasına (vergi tabanı geniş olduğu ölçüde etkinliğin sağlanabileceği daha çok vergi toplama olanağı olacağından) imkan vereceğini ve etkinlik kayıplarını önleyebileceği ifade edilebilir.

Bugünün global gerçekleri, ülkeleri vergilemede adalet ve etkinlik ilkeleri arasında bir tercihe zorlayabilir. Ancak, etkinliğin adalet tercih edilmesi, vergi sisteminin bir ayağının (adalet) eksik kalması demektir. İskandinav ülkelerinin uyguladığı ikili gelir vergisi sistemi adalet ve sermaye kaçı arasında iyi bir uzlaşma olarak değerlendirilebilir. Fakat bu durum sadece gelir ve servet eşit bir şekilde dağıldığında ve aralarında yüksek ilişki olduğunda geçerlidir. İskandinav ülkeleri refah devletinin birer örneğidir. Bu ülkelerde yüksek vergilerle finanse edilen bir dizi refah programının pek çok dağıtımsal etkisi olduğu konusunda şüphe yoktur. Fakat bu husus, modern refah devletinin fiyatı olarak görülen adaletsiz eşitlikçi olmayan vergi sistemini anlamayı gerekli kılmamaktadır. Ayrıca refah devletinin devamını sağlayabilmek için emek gelirinden daha fazla vergi alınması, vergi sisteminin daha adaletsiz bir hal almasına yol açabilmektedir. Nitekim ikili gelir vergisi uygulayan ülkelerden biri olan Norveç, artan vergi rekabeti nedeniyle, sermaye geliri vergi oranını artıramamış, ama artan kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla, emek gelirinden daha fazla vergi almıştır. Bu durum emek geliri üzerindeki vergi yükünü artırarak vergi adaletsizliğini artırıcı yönde etki yapmıştır.

KAYNAKÇA

1. AKDOĞAN, Abdurrahman, Sadık KIRBAŞ ve Saygın EYÜPGİLLER, **Açıklamalı Maliye ve Vergi Terimleri Sözlüğü**, Birlik Yayınları, No: 3/1, Ankara, 1986.

2. AKSOY, Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1998.
3. AVI-YONAH, Reuven Shlomo, “Globalization and Tax Competition: Implication for Developing Countries”, **Cepal Review**, Volume: 74, August 2001, pp.59-66.
4. BERNARDI, Luigi, “Tax Reforms in Europe: Objectives and Some Critical Issues”, 2003, <http://www.bancaditalia.it/studiricerche/convegna/atti/taxpolicy/iv/491-502bernardi.pdf> (Erişim: 20.03.2009)
5. BOADWAY, Robin, “Dual Income Tax System: An Overview”, **CESifo DICE Report**, Volume: 2, Autumn 2004, pp.3-8.
6. BOADWAY, Robin, “Income Tax Reform for a Globalized World: The Case for a Dual Income Tax”, **Journal of Asian Economics**, Volume: 16, Issue: 6, December 2005, pp.910-927.
7. CAMINADA, Koen and Kees GOUDSWAARD, “Netherlands: The Final Tax Reform? Effects of a Flat Rate Individual Income Tax”, **European Taxation**, Volume: 41, No:2, February 2001, pp.1-11.
8. EDWARDS, Chris and Veronique de RUGY, “International Tax Competition A 21st-Century Restraint on Government”, **Policy Analysis**, No: 431, April 2002, 43p. <http://www.cato.org/pubs/pas/pa431.pdf>, (Erişim: 22.05.2007).
9. EDWARDS, Chris, “A Proposal for a “Dual-Rate Income Tax” **Tax & Budget Bulletin** Cato Institute, February 2005, pp.2. <http://www.cato.org/pubs/tbb/tbb-0502-22.pdf> (Erişim: 14.07.2007).
10. EGGERT, Wolfgang and Bernd GENSER, “Dual Income Taxation in EU Member Countries”, **CESifo DICE Report**, Volume:1, 2005,pp.41-47.
11. ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 13.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
12. GARCIA, Santiago Alvarez, Juan Prieto-RODRIGUEZ and Juan Gabriel Rodriguez-HERNANDEZ, “Is The Dual Income Tax a Real Alternative To Traditional Income Taxes?”, **Int. J. Public Policy**, Volume:1, No: 3, 2006. pp.320-332.
13. GENSER, Bernd, “Dual Income Tax: Implementation and Experience in European Countries”, **Georgia State University Andrew Young Scholl of Policy Studies**, April 2006, 22p.
14. GENSER, Bernd and Andreas REUTTER, “Moving Towards Dual Income Taxation in Europe”, **International Studies Program Working Paper Series**, No: 07-17. 2007, Georgia State University ASYPS, <http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0717.pdf> (Erişim: 12.01.2009).
15. GENSER, Bernd and Dirk SCHINDLER, “Dual Income Taxation as a Stepping Stone Towards a European Corporate Income Tax”, **CoFE**

- Discussion Paper**, No: 07-05, University of Konstanz, 2007, pp.1-10, http://cofe.uni-konstanz.de/Papers/dp07_05.pdf (Erişim: 12.01.2009).
16. HALLERBERG, Mark and Scott BASINGER, "Internationalization and Changes in Tax OECD Countries: The Importance of Domestic Veto Players", **CIBER Working Paper**, February 11, 1997, 28p. <http://www.ciber.gatech.edu/workingpaper/1997/hallerberg1.html>, (Erişim:06.04.2005).
 17. HAMAEEKERS, Hubert, "Taxation Trends in Europe", **Asia-Pacific Tax Bulletin**, Volume: 9, February 2003, pp.42-50.
 18. KEUSCHNIGG, Christian and Martin Dietrich DIETZ, "A Growth Oriented Dual Income Tax", **CESifo Working Paper Series**, No. 1513, June 2005, 52p.
 19. LASSEN, David Dreyer and Peter Birch SØRENSEN, "Financing the Nordic Welfare States: The Challenge of Globalization to Taxation in the Nordic Countries", Oslo, June 11-12, 2002, 118p., <http://www.econ.ku.dk/Research/Publications/Forskningsregister/Forskfiler2003/20030818DDLassenPBS.pdf>, (Erişim: 22.09.2008).
 20. MORINOBU, Shigeki, "Capital Income Taxation and the Dual Income Tax", **Policy Research Institute Discussion Paper Series**, No:04A-17, Ministry of Finance of Japan, 2004.7, 24p. <http://www.mof.go.jp/jouhou/soken/kenkyu/ron097.pdf> (Erişim: 10.02.2008).
 21. NORMANN, Göran, "Taxation of Entrepreneurs Relative to Well Diversified Investors-A Swedish Perspectives", **The Research Institute of Industrial Economics Working Paper**, No:632, 2004, 27p., <http://www.ifn.se/Wfiles/wp/WP632.pdf>, (Erişim: 22.03.2008).
 22. NAZALI, Ersin, "Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler Ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 306, Şubat 2007, ss.100-106.
 23. OWENS, Jeffrey, Fundamental Tax Reform: An International Perspective, **National Tax Journal**, Vol. LIX, No. 1, March 2006, pp.131-164.
 24. OXFAM, "Tax Havens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication", Policy Department of Oxfam (Great Britain), 2000, 26p, http://www.oxfam.org.uk/whatwedo/issues/debt_aid/tax_havens.htm, (Erişim:12.11.2005).
 25. ÖZDEMİR, Biltekin, **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
 26. PANTEGHINI, Paolo M., "Dual Income Taxation: The Choice Of The Imputed Rate Of Return", **Finnish Economic Papers**, Volume: 14, Number: 1, Spring 2001, pp.5-13.

27. PETERSEN, Hans-George, “Globalization, Capital Flight and Capital Income Taxation: A European Perspective”, **Tax Notes International**, Volume:8, March 2004. pp.887-897.
28. PIRTTILÄ, Jukka and Håkan SELİN, “How Successful is the Dual Income Tax? Evidence From the Finnish Tax Reform of 1993”, **Uppsala University Department of Economics Working Paper**, No: 26, 2006, pp.1-43., http://www.nek.uu.se/Pdf/wp2006_26.pdf. (Erişim: 14.10.2008).
29. SARAÇ, Özgür, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları-Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
30. SCHRATZENSTALLER, Margit, “Towards Dual Income Taxes-A Country-Comparative Perspective”, **CESifo Dice Report**, Volume: 3, Autumn 2004, pp.23-30.
31. SØRENSEN, Peter Birch, “From the Global Income Tax To the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in The Nordic Countries”, **EPRU Working Paper Series** (Economic Policy Research Unit (EPRU), University of Copenhagen), Number 93-07. pp. 1-23. <http://www.econ.ku.dk/epru/files/wp/wp-93-07.pdf> (Erişim: 22.07.2008).
32. SØRENSEN, Peter Birch, “Neutral Taxation of Shareholder Income”, **International Tax and Public Finance**, Volume: 12, Number: 6, November, 2005(a), pp.777–801.
33. SØRENSEN, Peter Birch, “Dual Income Taxation: Why and How”, **Cesifo Working Paper**, No. 1551, Category 1: Public Finance, September 2005(b), 34p.
34. SØRENSEN, Peter Birch, “Dual Income Taxes: A Nordic Tax System”, First Draft, 2009, pp. 1-34., www.victoria.ac.nz/sacl/CAGTR/taxpolicy/conference/papers/Sorensen.pdf, (Erişim: 14.03.2009).
35. SÖYLER, İlhami, “Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 209, Şubat 2006, ss.31-43.
36. SPENGLER, Christoph and Wolfgang WIEGARD, “Dual Income Tax: Pragmatic Tax Reform Alternative for Germany”, **CESifo DICE Report**, Volume: 3, Autumn 2004, pp.15-22.
37. TANZI, Vito, “Globalization, Techonological Development and the Work of Fiscal Termites”, **IMF Working Paper**, No.181, IMF Fiscal Affairs Department, November 2000, pp.1-23.
38. ZODROW, George R., “Capital Mobility and Source-Based Taxation of Capital Income in Small Open Economies”, **International Tax and Public Finance**, 13, 2006, pp.269–294.