

Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık

Fatih SARIOĞLU*

There is a tendency as if tax progressivity is a concept belong to solely income tax and income tax tariff. According to this approach, marginal tax rate is bigger than average tax rate is enough for progressivity. Although this approach is partially right, it is needed to improve its some properties. However, real mean and role of progressivity are intervention of whole of tax systems on income distribution. In other words, progressivity is a problem of whole of tax system.

This paper attempts to explain the effects of income tax tariff and non-tariff arrangements of income tax and other taxes on income distribution in Turkey.

I. GİRİŞ

Devletin ekonomideki rolünün artmaya başladığı, harcamalarını finanse etmek amacıyla vergilere daha sık başvurduğu dönemlerde, ideal vergi sistemlerinin taşınması gereken özellikler de yoğun bir şekilde tartışılmaya başlamıştır. Klasik iktisatçıların pek çoğunun da bu konuda ya müstakil eserleri ya da eserlerinde yer verdikleri bağımsız bölümler bulunmaktadır. Nitekim, David Ricardo'nun "Vergilemenin İlkeleri" adlı eseri veya Adam Smith'in "Milletlerin Zenginliği" kitabı içerisinde "Vergileme İlkeleri" adlı bölümün varlığı bahsedilen eğilimi işaret etmektedir.

Vergileme ilkelerinin iktisatçılar nazarında önemi, klasik iktisatçılardan bu yana pek değişmemiştir. Bugün de ideal vergi sistemlerinin taşınması gereken özellikler üzerinde ağırlıklı durulmakta, bilimsel eserler içerisinde bu konulara yer verilmektedir. Vergileme ilkelerinin literatüre girmeye başladığı ilk dönemlerden itibaren eşitlik, adalet ve etkinlik, üzerinde hemfikir olunan vergileme ilkelerdir. Ancak, eşitlik ve adalet arasındaki farklılık, adalet ile etkinlik arasındaki çatışma tartışılan noktaları oluşturmaktadır (Kirmanoğlu, 1994: 80).

Piyasa mekanizmasının, kaynakların marjinal verimliliklerine göre oluşturduğu nisbi fiyat yapısının "etkinliği" sağlayacağı, bu oluşuma dışarıdan müdahale etmenin "etkinsizlik" (toplam refahta bir azalma) yaratacağı klasik iktisatçıların temel önermelerinden birini oluşturmaktaydı. Bu bakımdan, fiyat mekanizmasının

* Arş. Gör., Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

yarattığı kaynak dağılımına vergiler aracılığıyla müdahale edilmemeli, üretim faktörleri ve iktisadi birimler arasında taraf tutulmamalıydı. Aynı zamanda, vergileme işlemine tabi tutulan iktisadi birimler arasında, vergileme nedeniyle maruz kalınan fedakarlığın dağıtımında da eşitlik sağlanmalı, iktisadi birimlerin vergi öncesi ve sonrası göreceli durumları değişmemeliydi.

II. ARTAN ORANLILIK

Vergilemede eşitlik ilkesinin kapsamının genişletilmesi ile vergilemede “adalet” ilkesine ulaşılmaktadır. Çünkü, benzer durumda olanlara eşit muamele edilmesinden farklı olarak adalet ilkesi, farklı durumda olanlara da farklı muamele edilmesini gerektirir ki, böyle bir uygulamanın sonucunda iktisadi birimlerin vergi öncesi ve vergi sonrası durumları düşük gelir grupları lehine değişim gösterecektir (Nadaroğlu, 1992: 232).

Vergilemede adaleti sağlamaya çalışan bir araç olarak artan oranlılık, özellikle gelir vergisinin uygulanmaya başlamasıyla ortaya çıkmıştır. Ancak, özellikle yüksek gelir grupları için ikame etkisinin varlığı dolayısıyla kaynak dağılımına müdahale ettiği ve böylece refah kaybına neden olduğu gerekçesiyle şiddetli eleştirilere hedef olmuştur (Heper, 1978: 309). Buna karşılık artan oranlılık, adaletin sağlanabilmesi için sahip olduğu üstünlükler bakımından, kapitalizmin vahşetini sınırlandıran bir kurum olmaya kadar varan değerlendirmelere konu olarak (Dikmen, 1973: 247), bugün her vergi sisteminde yer alan bir müessese haline gelmiştir.

Artan oranlılık, başlangıçta, farklı durumda olanların farklı oranlarda vergi ödemeleri sonucunu yaratacak vergi tarifeleri ile sınırlı görülmüştür. Artan oranlılığı dar anlamda ele alan bu yaklaşım çerçevesinde, vergi tarifeleri ile artan oranlılığın sağlanması iki yöntemle mümkün olmaktadır. Bunlardan ilki; tarife düzenlenirken, açıkça, vergi matrahlarındaki artışlara karşılık gelen vergi oranlarını artırmaktır. Bu yöntemde artan oranlılığın derecesi, ortalama vergi oranındaki değişim ile ölçülmektedir. İkinci yöntem ise vergi oranlarından bağımsız olarak tüm vergi mükellefleri için belli bir matrah tutarına vergi bağımsızlığı sağlamaktır. Böylece, vergi matrahı arttıkça vergiden bağımsız tutarın nisbi öneminin azalması, dolaylı bir biçimde, ortalama vergi oranını artırarak artan oranlılığı sağlamaktadır. Sabit oranlı tarifelerde de artan oranlılığın sağlanması amacıyla başvuru olan bu yöntemde artan oranlılığın derecesi, düz oranlılıktan sapma ile ölçülebilir. Çağdaş vergi sistemlerinde bu yöntemlerden her ikisi birlikte uygulanarak tarifelerin etkinliği artırılmaya çalışılmaktadır. Ancak, artan oranlı tarifeler içerisinde bütün mükelleflere “en az geçim indirimi” tanınarak istenilen sonucun yaratılması yoluna gidilmektedir.

Artan oranlılık vergi sistemlerine tarifeler aracılığıyla girmiştir, ancak, vergi tarifesi ile sınırlı bir konu olarak kalmamıştır. Özellikle 1950’li yıllardan itibaren,

gerçekleştirilmek istenen amaç öne çıkarılarak, vergi sisteminin “gelir dağılımına müdahale derecesi” biçiminde tanımlanmaya başlamıştır (Kay, 1990: 36). Bu yönüyle bir tarife biçimi olmaktan ziyade bir vergi sistemi meselesi olarak artan oranlılık; sadece bir verginin marjinal vergi oranının ortalama vergi oranından büyüklüğü değil, tüm vergi sisteminin gelir dağılımına müdahale ederek mevcut dağılımı düşük gelir grupları lehine değiştirme kabiliyeti olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamıyla artan oranlılık, hem vergilemenin eşitsizlikleri azaltıcı özelliğini belirtmek hem de vergi tarifelerinin yapısını tanımlamak üzere kullanılmaktadır.

Artan oranlılığı bir vergi sistemi meselesi olarak gören geniş kapsamlı yaklaşıma göre vergi sistemlerinin artan oranlılığının ölçülmesi ile ilgili olarak vergi öncesi ve sonrası gelir dağılımı verilerinin bilinmesine ihtiyaç vardır. Ancak bu şekilde, vergi sisteminin artan oranlılığı sağladığı (gelir dağılımını adilleştirdiği) veya sağlamadığı (gelir dağılımını bozduğu) söylenebilir. Söz konusu etkiyi belirlemek üzere pek çok çalışma yapılmıştır (Selim-Şenesen, 1999). Bunlardan teorik olarak en cazip gözükken ve Musgrave-Thin tarafından geliştirilen “etkin artan oranlılık ölçütü”, vergi öncesi ve sonrası gelir dağılımının (Gini Katsayısının) karşılaştırılması esasına dayanmaktadır (Kakwani, 1990: 72). Ancak bu yöntemde bile tüm vergilerin yükünün tek tek dağılımının bilinmesi gerekir ki, bu neredeyse imkansızdır. Bu nedenle vergi sisteminin gelir dağılımı üzerindeki etkisi, yansıma analizleri çerçevesinde incelenmektedir (Selim-Şenesen, 1999: 32).

III. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN ARTAN ORANLILIĞI

Ülkemizde gelir dağılımı ile ilgili istatistiki veriler, özellikle vergi öncesi ve sonrası karşılaştırmalar yapmayı mümkün kılacak zenginlikten uzaktır. Bu nedenle, vergi sisteminin artan oranlılığını “etkin artan oranlılık ölçütü”nü kullanarak ölçmek maalesef mümkün değildir. Ancak, vergi sisteminin artan oranlı bir etki yaratarak gelir dağılımını adilleştirdiğini iddia etmek veya vergi sisteminin mevcut dağılımı daha da kötüleştirdiğini ifade etmek için söz konusu verilere ihtiyaç da yoktur. Artan oranlılığın felsefesi ile ilgili temel müesseselerin bulunmadığı bir ortamda veri eksikliğinden kaynaklanan problemler, ancak, ikinci planda kalmaktadır. Veri eksikliği, sadece gelir dağılımı bozukluğunun rakamsal boyutunu ve bunda vergi sisteminin sayısal rolünü bilmemizi engellemektedir, vergi sisteminin taşıması gereken özellikler bakımından değerlendirme yapmamızı etkilememektedir.

Bu çalışmanın amacı, vergi tarifeleri yanında, bir bütün olarak Türk vergi sisteminin artan oranlılığını etkileyen diğer müesseseleri tartışmaktır. Soruna bütün açısından bakılacağı için bu düzenlemelerin, artan oranlı tarifelere yer verilen gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi ile sınırlı tutulmaması gerekmektedir. Gelir vergisinin tarife dışı müesseseleri ve diğer vergilerde yer alan düzenlemeler veya gelir vergisi ile diğer vergilerin artan oranlılık açısından birbirleri ile ilgili hükümleri çalışmamızın kapsamını oluşturmaktadır. Ancak, söz konusu düzenlemeler ele

alınırken, kanun hükümlerinin tek tek tamamına değinmek yerine, sonuçları açısından önemli bir mükellef kitlesini ya da vergi tabanı açısından geniş bir matrah toplamını ilgilendiren başlıca düzenlemelere yer verilecektir.

222

A. Gelir Vergisi ve Artan Oranlılık

Gelir vergisine, hem başlangıcından bugüne artan oranlılığın en yoğun uygulandığı bir vergi olması hem de vergi sistemleri içerisindeki önemi dolayısıyla, vergi sistemlerinin artan oranlılığının belirlenmesinde en önemli rol atfedilmektedir. Bu rolün birinci yönü, nicelik açısından gelir vergisinin önemi olmakla birlikte ikinci yönü, nitelik açısından artan oranlılığı destekleyecek pek çok müesseseye gelir vergisi bünyesinde yer verilebilmesinin uygunluğundan kaynaklanmaktadır.

1. Gelir Vergisi Tarifesinin Artan Oranlılığı

Türk gelir vergisinde, artan oranlılığı tarifeler aracılığıyla sağlayan yöntemlerden herkese eşit tutarda bir vergi bağışıklığı sağlayan en az geçim indirimine yer verilmemekte; sadece, artan oranlı gelir vergisi tarifesi kullanılarak artan oranlılık sağlanmaya çalışılmaktadır. Yani, artan oranlılığı bir tarife sorunu olarak ele alan dar anlamdaki yaklaşımın bile sınırları daraltılarak, vergi matrahındaki artışa paralel olarak vergi oranlarının da arttığı bir tarife yapısı ile yetinilmektedir. Yapılan tüm bilimsel çalışmalarda da artan oranlılığın varlığı veya derecesi, bahsedilen tarife esas alınarak hesaplanmaya çalışılmaktadır (Onur, 1967: 51; Selim-Şenesen, 1999; 37). Oysa; tarifede açık bir şekilde öngörölmüş ve düzenlenmiş artan oranlılığın başarısını olumsuz yönde etkileyebilecek tarife dışı unsurlara pek değinilmemektedir.

Gelir vergisinin, tarife aracılığıyla gelir dağılımına müdahale etmesi bakımından etkinliğini sınırlandıran özelliklerinden en başta geleni, tarifenin teknik yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Mevcut tarife, artan oranlılığın temel felsefesi olan azalan marjinal fayda kuramına göre inşa edilmekle beraber, faydanın artan oranlı bir şekilde azalması tarifede dikkate alınmamıştır. Teknik olarak, gelirin marjinal faydasının maksimum olduğu kabul edilen en az geçim düzeyinde vergi oranının 0 "sıfır" olması gerekirdi. Gelir arttıkça marjinal faydanın azalarak artması prensibine göre de oranların sabit bir yüzde ile artmak yerine, artarak artma şeklinde belirlenmesi gerekmektedir. Oysa; gelir vergisi tarifesinin hazırlanışında bu iki prensipten de uzaklaşılarak ne en az geçim düzeyinde vergi oranı 0 "sıfır" olarak belirlenmiş ne de vergi matrahı arttıkça vergi oranlarındaki artış, artan bir seyir şeklinde düzenlenmiştir.

Tarifenin başarısını sınırlandıran bir başka özelliği de tarifede yazılı matrah dilimlerinin gelir dağılım çizgilerine göre hazırlanmayışdır. Tarife basamakları gelir sahiplerini düşük, orta veya yüksek gelirli bir biçimde sınıflandırmaktan uzaktır. Kişibaşına yıllık gelirin yaklaşık ikibin dolar civarında olduğu ölkemizde, yıllık

geliri yaklaşık ikibinbeşyüz dolara kadar olanların tamamı en düşük vergi oranından vergilendirilmektedir. Tarifenin, matrah dilimlerinin genişliği yüzünden, yıllık geliri beşyüz dolar ile ikibinbeşyüz dolar civarındaki iki mükellefin aynı orandan vergilendirilmesine yol açan bu özelliği, artan oranlılığın özüne açıkça aykırılık oluşturmaktadır. Bahsedilen tutarlar, Birleşmiş Milletler standartlarına göre, birbirlerinden oldukça farklı gelir gruplarını ifade etmektedir.

Ücretlilerin büyük bir kısmının tarifede yazılı geniş gelir dilimi içinde yer alması ve dünya standartlarına göre orta gelir grubunu temsil edenlerin vergilendirilmesi gereken oranlardan vergilendirilmeleri ve gelir vergisi tahsilatının yaklaşık yarısının ücretlilerden tahsil edilmesi; gelir vergisine, artan oranlılığı sınırlı bir “ücret vergisi” niteliği kazandırmaktadır (Oyan, 1991: 51).

Gelir vergisi tarifesinin, gelir dağılımına müdahale edebilme anlamında etkinliğini sınırlandıran özelliklerinden bir başkası ise ücret dışındaki. bütün gelir unsurlarına “ortak” uygulanmasıdır. Bu açıdan bakıldığında faktörel gelir dağılımına müdahale etmek gibi bir olanağın (amacın) varlığından bahsetmek mümkün değildir. Hatta, vergi sistemi aracılığıyla iktisadi kalkınma için gerekli sermaye birikiminin, faktör gelirleri arasında bir ayırım yapılmamak suretiyle bilinçli olarak gerçekleştirilmeye çalışıldığı ifade edilebilir. Ayırma prensibi ile paralellik göstermesi gereken bu noktada, gelir unsurları arasında vergilendirilecek gelir unsurunun ne ölçüde sermayeden veya emekten elde edildiği dikkate alınmayarak, sadece ücret ile diğer gelir unsurları arasında yüzeysel ve sembolik bir farklılaştırma ile yetinilmektedir. Sonuç olarak, gelir dağılımına müdahale açısından sermaye gelirleri lehine avantajlar tanınarak adaletin sağlanmasının göz ardı edildiği gözlemlenmektedir.

2. Tarife Dışı Düzenlemelerin Artan Oranlığa Etkisi

Gelir vergisinin artan oranlılığını zayıflatan özelliklerin bir kısmı ise tarife dışı faktörlerden kaynaklanmaktadır. Gelir unsurlarına tanınan, faaliyetin sürdürülmesi ve gelir kaynağının kendini yenileyebilmesi için yapılan harcamaların tamamının gider olarak indirilebilmesi izninin ücret için sınırlı tutulması, faktörel gelir dağılımı açısından düşük ve yüksek gelir grupları arasında bir farklılık yaratarak düşük gelir grubunu temsil eden ücretliler açısından adaletsizliğe yol açmaktadır. Ücret dışındaki unsurlarda indirilebilecek giderler bakımından bir sınırlama bulunmazken, ücretlilerde söz konusu indirilebilecek giderlerin tutarının, harcamanın yapıldığı yıla ait vergi matrahının %35’i ile sınırlandırılması (GVK m.63) söz konusu adaletsizliği açıkça ortaya koymaktadır.

Genel nitelikli indirimler dışında, sadece ilgili gelir unsuruna bağlanabilecek bazı özel nitelikli istisnaların hem değişik gelir unsurları arasında hem de aynı gelir unsuru içerisinde düşük ve yüksek gelirli için farklılık yaratması da artan oranlılık açısından olumsuz sonuçlar yaratmaktadır. Örneğin, sadece ticari ve zirai kazançlar için geçerli olan yatırım indiriminin, yalnız belli büyüklükteki yatırımlara

uygulanması ve oranının %200'e kadar çıkabilmesi, nihai olarak, bu indirimden yüksek gelir grubundakilere gelir akışı sağlamaktadır.

Gelir vergisinin gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik etkinliğini azaltan bir başka özellik ise gelir unsurlarının tarh - tahsil dönemleri arasındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Genel olarak vergilendirme işleminde geçerli bir güçlük olan tarh-tahsil sürecinin uzunluğu, ülkemizde sadece ücretliler için dezavantaj taşıyan düzenlemeler ile giderilmeye çalışılmaktadır. Şöyle ki;

224

i- Gelir unsurlarından ücretliler için vergiyi doğuran olay aynı zamanda verginin tahsil dönemidir. Ücret gelirleri kaynaktan kesinti suretiyle vergilendirilirken, diğer gelir unsurlarında tahsilat, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği yılı takip eden takvim yılı içerisinde hem de taksitler halinde yapılmaktadır. Üstelik, menkul sermaye iratları beyan edilirken yeniden değerlendirme oranında bir indirim uygulanarak vergiye tabi matrahın enflasyondan arındırılması sağlanmaktadır (GVK m.76). Böylece, vergilendirilecek menkul sermaye iratları artan oranlı tarifenin alt dilimlerine, dolayısıyla düşük oranlarına doğru kaydırılmaktadır.

ii- Tarh-tahsil sürecinin uzunluğunun yarattığı olumsuzluğun giderilmesi için başvuru kaynaktan kesinti yönteminin uygulanışında da ücret unsuru için bir dezavantaj söz konusudur. Ücret gelirleri için kaynaktan kesinti oranı, artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre uygulanırken diğer gelir unsurlarında tarifedeki matrah dilimlerine karşılık gelen oranlardan bağımsız olarak sabit oranda (genellikle daha düşük düzeyde) belirlenmektedir (GVK m.94).

Gelir vergisi içerisinde yer alan düzenlemelerin bazıları da gelir grupları arasında farklı muamelede bulunmak suretiyle gelir dağılımını alt gelir grubundakiler lehine etkilemeye yöneliktir (GVK m.9). Bunlardan "esnaf muaflığı", gelirleri ancak geçinmelerine yetecek esnafı vergi dışı tutmak suretiyle gelirin dağılımındaki eşitsizlikleri azaltmakta, faaliyet hacmi itibarıyla korunmaya muhtaç esnaf için vergilemenin olumsuz sonuçlarını hafifletmektedir.

Ücretliler için tanınan özel indirim, gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanmakta olup, ücretliler için matrahtan sabit bir kısmın vergiden bağışık tutulmasıyla ortalama vergi oranını düşürmektedir. Ancak, özel indirim tutarının diğer gelir unsurlarına tanınan indirim ve istisnalara kıyasla düşük düzeyde (2002 yılı için günlük 1.000.000 TL) belirlenmesi, gelir dağılımı eşitsizliğinin azaltılması yönündeki etkinin de oldukça küçük kalmasına yol açmaktadır. Hatta, diğer gelir unsurlarına tanınan genel nitelikli istisna ve indirimlerin hemen hemen tamamından küçük olduğu dikkate alınırsa, net sonucun ücretliler aleyhine olduğu açıktır. Örneğin, 2002 yılı gelirleri için gayrimenkul sermaye iratları istisnasının yıllık tutarı 950.000.000 TL iken özel indirimin yıllık tutarının 360.000.000 TL olarak belirlenmiş bulunması söz konusu adaletsizliği açıkça göstermektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 75. maddesinde düzenlenen vergi alacağı ise potansiyel olarak olumlu özellik yaratma imkanı veren bir müessesedir. Vergi

alacağı, tam mükellefiyete tabi kurumlarca dağıtılan kar paylarının 1/5'inin gelir vergisi matrahına eklenmesi suretiyle vergilendirmede artan oranlı tarifenin etkinliğini arttırmaktadır. Bu şekilde, vergi alacağı olarak belirlenen tutarın vergisi ödenecek gelir vergisinden indirilmekle beraber, vergi alacağı tutarı matrahi tarifenin üst dilimlerine yükselttiği nispette artan oranlılığı kuvvetlendirmektedir. **225**

B. Diğer Vergiler ve Artan Oranlilik

Artan oranlilik esasen gelir vergisi ile sağlanmaya çalışıldığından, diğer vergilerin artan oranlilik üzerindeki etkisi, bu vergilerin kendi başlarına gelir dağılımına müdahale etme düzeyleri kadar, gelir vergisinde düzenlenmiş bazı müesseselerin etkinliğini artıracak düzenlemeleri de içermelerine bağlıdır.

Gelir üzerinden alınan vergilerden kurumlar vergisinin gelir dağılımına müdahale derecesini kısıtlayan bazı özellikleri mevcuttur. Birincisi, kurumlar vergisi tarifesinin sabit oranlı düzenlenmesinden doğmaktadır. Genel olarak, kurumlar için gelirin marjinal faydasının gerçek kişilerden farklı olduğu ve bu verginin şahsileştirilmesinin zorluğu - gereksizliği- ifade edilmekle beraber, dünyada kurumlar vergisinin de ödeme gücüne uydurulmaya çalışıldığı, küçük ve büyük kurumlar için oran farklılaştırılması yoluna gidildiği gözlemlenmektedir.

Ülkemizde kurumlar arasında böyle bir ayırım yapılmaması dışında, kurumlar vergisinde yer verilen muafiyet ve istisnaların, kurumlardan gelir elde eden ve genellikle yüksek gelir grubu içerisinde yer alan kişilere yarar sağlaması, bu kişilerle diğer vergilerin mükellefleri arasında bir eşitsizlik yaratmaktadır. Kurumlara ve kurum kazançlarına tanınan muafiyet, istisna ve indirimlerin kurum büyüklüğüne paralel biçimde artması, reel vergi oranını üst gelir grubuna dahil olanlar lehine daha fazla düşürerek, sabit oranlı düzenlenmiş bulunan tarifeyi reel olarak azalan oranlı bir hale dönüştürmektedir.

Düz oranlı tarifelerin uygulandığı vergiler ile gelir dağılımına etkide bulunulması, artan oranliliğin sadece matrahın değil milli gelirin de bir fonksiyonu olduğunu göstermektedir (Kakwani, 1976: 72). Bu nedenle, söz konusu vergilerin gelir esnekliğinin 1'den büyük olması gerekmektedir. Kurumlar vergisinin etkinliğini azaltan bir başka husus ise bu verginin gelir esnekliğinin ve vergi esnekliğinin düşüklüğü ile ilgilidir. Genel vergi tahsilatı içerisinde %8-10 düzeyinde bir paya sahip olması dolayısıyla vergi esnekliğinin ve milli gelir değişikliklerine karşı tepkisinin zayıf olması dolayısıyla gelir esnekliğinin düşüklüğü, gelir dağılımı üzerindeki etkinliğini zayıflatmaktadır.

Servet kaybına yol açan sermaye kazançları ve miras vergileri, vergi yükünün dağılımını üst gelir grupları üzerinde toplamaktadır. Bu nedenle, servet üzerinden alınan vergilerin de gelir dağılımı üzerinde eşitsizliği giderici bir etkiye sahip olduğu kabul edilmektedir. Bahsedilen vergilerde yük, gelirdeki artıştan daha hızlı arttığı

için eşitsizliği daha fazla azaltmaktadır. Ancak, servet vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki etkisi servet vergilerinin nisbi öneminden etkilenmektedir. Servet vergilerinin hem vergi gelirleri içinde küçük paya sahip olması hem de diğer vergileri denetleyici işlevini yerine getirememesi nedeniyle gelir dağılımı üzerindeki etkileri oldukça düşük düzeydedir. Ülkemizde de vergi gelirleri içerisinde yaklaşık %1'lik payı ile servet vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki etkinliği genellikle ihmal edilme eğilimindedir. Hatta, servet vergilerinin otokontrol sağlayıcı rolünün işlerlik kazanamaması dolayısıyla olumsuz katkısından dahi bahsedilmektedir.

Servet vergilerinin vergi gelirleri içerisindeki düşük payı, artan oranlılığı bir tarife olarak görmemek gerektiğini ifade eden görüş içinde kuvvetli bir kanıt oluşturmaktadır. Artan oranlı tarifenin gelir vergisi dışında uygulandığı tek vergi olan veraset ve intikal vergisinin gelir dağılımı açısından etkinliği, genel vergi gelirleri içindeki yaklaşık %0.5'lik payı nedeniyle neredeyse sıfır düzeyindedir.

Dolaylı vergilerin gelir dağılımına müdahale etmek bakımından etkinliği ise bu vergilerin üst ve alt gelir gruplarını hangi ölçüde yük altında bıraktığına bağlıdır. Genel olarak, dolaylı vergilerin alt gelir gruplarını daha fazla etkiledikleri kabul edilmekle beraber, sadece üst gelir gruplarının bütçelerinde yer alan mal ve hizmetleri daha ağır vergilendiren dolaylı vergilerin gelir dağılımını adilleştirilebileceği iddia edilebilir. Ülkemizde de belirtilen teorik tespitlere paralel olarak, dolaylı vergilerin gelir dağılımını adaletsiz kıldığı bir gerçektir. Dolaylı vergiler içerisinde en büyük paya sahip olan katma değer vergisi ile vergilendirilen mal ve hizmetlerin, düşük gelir gruplarına ait bireylerin bütçelerinde önemli yer tutmasının yanında, KDV oranlarının belirlenmesinde zorunlu-lüks mal ve hizmet ayırımına uygun olarak yapılması gereken oran farklılaştırmasının ekonomik ve sosyal gerçeklere uymaması adaletsizliğe neden olmaktadır. KDV'nin yasal oranı %10'dur, ancak, Bakanlar Kuruluna tanınan, yasal oranı 4 katına kadar artırma ve %1'e indirme yetkisi çerçevesinde "beşli" oran farklılaştırması yoluna gidilmiştir. Buna göre, temel gıda maddeleri %8 oranında vergilendirilirken, düşük gelir grubundakiler için zorunlu tüketim maddesi olarak kabul edilemeyecek, kültür - sanat, gazete - dergi, kullanılmış olsalar dahi binek otomobilleri, kuruyemiş, baharat gibi mal ve hizmetlerin teslimi %1 oranında vergilendirilmektedir. Benzer biçimde, artık lüks mal olarak değerlendirilemeyecek buzdolabı ve bazı bölgeler için zorunlu bir tüketim malı özelliği taşıyan klimalar, %25 oranında vergilendirilmektedir.

Katma değer vergisinin artan oranlılığa olumlu yönde katkısı ise tarife yapısından çok gelir vergisi ile ilgili düzenlemeleri içermesindedir. Gelir Vergisi Kanunu ile ödeme gücü belli bir düzeyin altında olduğu varsayılan gelir sahiplerine tanınan muafiyete ek olarak, Katma Değer Vergisi Kanunu da bunların yaptıkları teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna tutmaktadır. Böylece; vergiden muaf esnafın, serbest meslek erbabının, gerçek usulde vergiye tabi olmayan

çiftçilerin mal ve hizmet teslimi ve ifaları da katma değer vergisi dışında tutulmaktadır.

IV. SONUÇ

227

Vergilemenin amacı, sadece daha fazla vergi hasılatı sağlayacak yöntemlerle vergi toplamak değildir. Hazineye gelir sağlamak yanında, vergi mükelleflerinin vergileme nedeniyle katlandıkları fedakarlığın mümkün olan en düşük düzeyde tutulması da amaçlar arasında yer almaktadır. Gelir gruplarının vergi öncesi ve sonrasında milli gelirden aldıkları paylar değişmemeli, hatta, mümkünse düşük gelir gruplarının payı artırılmalıdır. Bu nedenle artan oranlılık, tarifenin yanısıra gelir dağılımı eşitsizliklerini azaltmaya yönelik düzenlemelerin tamamının net sonucunu ifade etmek üzere, vergi sisteminin bütünü için kullanılan bir kavramdır.

Artan oranlı tarifeler, vergileme ile gelir dağılımına müdahale edilerek eşitsizliklerin azaltılması için kullanılan araçlardan biridir. Ancak, söz konusu aracın kullanılması, amaca ulaşılabilmesi için gerekli fakat yeterli değildir. Tarifelerin yaratacakları etkinin güçlendirilmesi için en az geçim indirimi, ayırma ilkesi gibi destekleyici müesseselere de yer verilmeli, tarifelerin sonuçlarını geçersiz kılacak muafiyet ve istisna uygulamalarından sakınılmalıdır.

Türk vergi sistemine artan oranlılık açısından bakıldığında, konunun daha çok tarife sorunu gibi algılandığı, gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi ile sınırlı tutulduğu görülmektedir. Gelir vergisi bakımından, ilk bakışta, tarifenin teknik yetersizliği göze çarpmaktadır. Tarifenin basamakların genişliği ve artma oranının, amaca uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Tarife dışında ise gelir dağılımını adilleştirecek en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi müesseselerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bunların dışında, gelir unsurları arasında adaletsiz biçimde dağılmış bulunan muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları gözden geçirilmelidir. Öyle ki, bu düzenlemeler artan oranlı tarifenin vergilemede adalet açısından tüm sonuçlarını ortadan kaldırmaktadır.

Konuya gelir vergisi dışındaki vergiler açısından bakıldığında, bu vergilerin gerek tarife gibi objektif kriterler gerekse muafiyet ve istisna gibi vergileri şahsileştirici düzenlemeler bakımından olumlu özellikler taşıdıklarını ifade etmek pek mümkün görünmemektedir. Kurumlar vergisinin, özellikle kurum kazancından indirilmesi kabul edilen giderlerin çokluğu yüzünden gelir dağılımı üzerinde ters etkiler yarattığı görülmektedir. Servet vergilerinin önemi ise düşük vergi hasılatı nedeniyle yok denecek kadar azdır. Katma değer vergisi ise mal ve hizmet grupları itibarıyla uygulanan oran farklılaştırması ve muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları nedeniyle tersine artan oranlı sonuçlar doğurarak gelir dağılımını bozmaktadır. Gelir vergisi dışındaki bu vergilerin de gelir dağılımı eşitsizliklerini azaltıcı bir sonuç doğurmaları için adaletsizlik yaratan muafiyet, istisna ve indirim düzenlemelerinden arındırılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- DİKMEN, Orhan (1973), **Maliye Dersleri**, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- HEPER, Fethi (1980), "Verginin Bireylerin Ekonomik Davranışları Üzerindeki Etkisi", **E.İ.T.İ.A. Dergisi**, Sayı 1, s. 301-321.
- 228** KAKWANI, Nanak C. (1977), "Measurement Of Tax Progressivity: An International Comparison", **The Economic Journal**, 87, March, s. 71-80.
- KAY, J.A. (1990), "Tax Policy: A Survey", **The Economic Journal**, 100, March, s. 17-69.
- KİRMANOĞLU, Hülya (1994), "Kamusal Seçiş Teorisinin Vergilemeye Bakışı: Geleneksel Maliye Teorisi ile Bir Karşılaştırma", **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt I, Sayı 3, s. 80-83.
- NADAROĞLU, Halil (1992), **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- ONUR, İlban (1967), "Gelir Vergisinde Müterakkiliğin Ölçülmesi", İ.Ü. İktisat Fakültesi, **Maliye Enstitüsü Konferansları**, 12. Seri, İstanbul, s. 87-100.
- OYAN, Oğuz - AYDIN, Ali Rıza (1991), **Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları: Alternatif Yönelişler**, Adım Yayıncılık, Ankara.
- SELİM, Raziye - ŞENESEN, Ümit (1999), "Gelir Vergisinin 1960'dan Sonra Türkiye Kişisel Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi", **İşletme ve Finans**, Mayıs, s. 30-38.