

DÜZ VE ARTAN ORANLI KİŞİSEL GELİR VERGİŐİ TARİFELERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ*

ECONOMIC EFFECTS OF FLAT AND PROGRESSIVE PERSONAL INCOME TAX RATES

Nagihan BİRİNCİ

Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, TRABZON
(nbirinci@ktu.edu.tr)

Haydar AKYAZI

Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İktisat Bölümü, TRABZON
(akyazi@ktu.edu.tr)

ÖZ

Kamu maliyesi alanında uzun yıllar boyunca vergilemede ve gelir dağılımında adalete en uygun tarifenin artan oranlı gelir vergisi tarifesi olduğu görüşü benimsenmiştir. Ancak 1980'li yıllarda gerçekleştirilen vergi reformları kapsamında, bu tarifenin mükelleflerin çalışma isteğini azalttığı, tasarruf ve yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilediği ve ekonomik gelişmeyi engellediği ileri sürülmeye başlanmıştır. Bunun neticesinde düz oranlı gelir vergisinin uygulanabilirliği konusu tartışılmaya başlanmıştır. Bu çalışma, düz ve artan oranlı kişisel gelir vergisi tarifelerinin ekonomik etkilerini incelemeyi amaçlamaktadır. Bu nedenle ilgili literatür yardımıyla bu tarifelerin ekonomik etkileri tasarruf, yatırım, büyüme ve gelir dağılımı boyutlarıyla ele alınmıştır. Çalışmada her iki tarifenin de kendine has bir takım sorunlarının mevcut bulunduğu, bununla birlikte artan oranlı tarifenin dilimlerinin makul bir şekilde belirlenmesi suretiyle tasarruf, yatırım ve büyüme gibi ekonomik faktörler üzerindeki olumsuz etkilerinin hafifletilebileceği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Düz ve artan oranlı gelir vergisi, Ekonomik etki, Gelir dağılımı, Büyüme

ABSTRACT

For many years, in the field of public finance, it has been adopted that progressive income tax is the most appropriate tariff for fairness in taxation and income distribution. However, in the context of the tax reforms carried out in the 1980s, it has been argued that this tariff reduced the demand for work, affected savings and investment decisions of taxpayers negatively and prevented economic development. As a result of this developments, it has been discussed the applicability of flat-rate income tax. This study aims to analyze the economic effects of the flat and progressive personal income tax rates. For this reason, the economic effects of these tariffs have been discussed with the contribution of the related literature in terms of saving, investment, growth and income distribution. In this study concluded that both of the tariffs have their own problems, however, the negative effects of progressive income tax on economic factors such as saving, investment and growth can be reduced by reasonably determining of tax bracket.

Keywords: Flat and progressive income tax, Economic effect, Income distribution, Growth

* Bu çalışma, Prof. Dr. Haydar AKYAZI danışmanlığında Nagihan BİRİNCİ (2015) tarafından Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Programında hazırlanmış olan "Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırmalı Analizi" konulu doktora tezinden üretilmiştir.

1. Giriş

Hemen hemen tüm ülkelerdeki en önemli kamusal finansman kaynaklarından birini oluşturan gelir vergisi geçmişten günümüze kadar birçok yapısal değişime uğramıştır. 1980'li yıllara kadar kişisel gelir vergisi açısından ağırlıklı olarak artan oranlı vergi tarifesine dayalı bir vergi sistemi söz konusu olmuştur. Ancak 1980'li yıllarla gerçekleştirilen reformlar kapsamında ülkelerin kişisel gelir vergisi sistemleri de değişikliklere uğramıştır. Söz konusu dönemde yaşanan tartışmaların odağında kişisel gelir vergisinin tarife yapısı gelmektedir. Mevcut artan oranlı vergi tarifesi, bireylerin çalışma, yatırım ve tasarruf kararları üzerinden büyümeyi olumsuz şekilde etkilediği ve oldukça karmaşık bir yapıya sahip olduğu yönünde çeşitli eleştirilere maruz kalmıştır. Artan oranlı kişisel gelir vergisi tarifesine yöneltilen eleştiriler neticesinde, bu tarifeye alternatif olarak düz oranlı vergi tarifesinin uygulanabilirliği konusu gündeme gelmiştir. Böylelikle 1980'li yıllardan itibaren birçok ülkede, kişisel gelir vergisinde düz oranlı vergi tarifesinin uygulanmasına yönelik olarak çeşitli reformlar yürürlüğe konulmuştur. Bu reformlar genel olarak incelendiğinde, her bir ülkenin uygulamaya koyduğu reformun farklılıklar gösterdiği ve tüm gelir kaynakları üzerine tek bir vergi oranının uygulanmasını öngören düz oranlı tarife uygun olmadığı dikkati çekmektedir.

Vergileme, mükelleflerin kazanç ya da gelirlerinin bir kısmının devlete aktarılması dolayısıyla ekonomik kararlarda mikro ve makroekonomik ölçekte bazı değişikliklere neden olabilmektedir. Bu etkinin boyutu, uygulanan vergi tarifesinin düz ve artan oranlı tarifelerine bağlı olarak değişebilmektedir. Çalışma, düz ve artan oranlı tarifelerin ekonomik etkilerini karşılaştırmaya yönelik olarak ele alınmıştır. Bu amaçla hazırlanan çalışmada ilk olarak düz ve artan oranlı vergi tarifeleri ve dünya uygulamaları genel hatlarıyla ortaya konulmuş, sonrasında da düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin ekonomik etkileri irdelenmiştir.

2. Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Dünya Uygulamaları

2.1. Genel Olarak Vergi Tarifeleri

Artan oranlı vergi tarifesi, mükelleflerin ödeme güçleri göz önünde bulundurularak artan oranlarda vergilendirilmesi, yani matrah arttıkça vergi oranının da yükselmesi anlamına gelmektedir. Bu vergi tarifesi, günümüz vergiciliğinde ödeme gücü bakımından kullanılabilen uygun araçlardan biri olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle üzerinde en fazla durulan, her çeşit vergi açısından uygulanmaya çalışılan bir tarife türüdür ve gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesinde de oldukça etkili bir araçtır (Dikmen, 1973: 242; Tekin, 1978: 7).

Artan oranlı vergi tarifeleri ilk olarak Marx ve Engels tarafından "Komünist Manifesto" (Communist Manifesto-1848) adlı eserde ifade edilmiş ve sonrasında çoğu ülke tarafından kabul edilmiştir (Peichl, 2013). Daha sonrasında ise Seligman hemen hemen her ülkenin artan oranlı vergiyi bir ölçüde vergi sistemine dahil ettiğini ifade etmiştir (Seligman, 1894: 7). Ancak gelir vergisi sisteminin artan oranlılığının çağdaş standartlar ile birlikte ılımlı bir hale getirilmesi 20. yüzyılın başlarında gerçekleşmiştir (Peter vd., 2009: 2).

Matrahın her düzeyine uygulanacak olan vergi oranının sabit kaldığı tarife, düz oranlı vergi tarifesi olarak adlandırılmaktadır (Hyman, 1987: 315). Düz oranlı vergi, 1940'larda Hong Kong ve Jersey gibi birkaç küçük ülke ve eyalette uygulamaya konulmuştur (Socol vd., 2009: 781). Daha sonra ise, Hayek'in eşitsizliği azaltmak amacıyla tasarlanmış bir artan oranlı vergilemenin sosyal yönden tehlikeli olduğunu ve aslında var olan eşitsizlikleri azaltmadığını, aksine bu eşitsizliklerin sürdürülmesine katkı sağladığını ifade etmesiyle (Hayek, 1956: 280) düz oranlı vergi fikri yeniden

gündeme gelmiştir. Milton Friedman (1962), ABD için %23,5 oranında bir federal verginin uygulanması gerektiğini ileri sürmüş, 1980 yılında ise Milton Friedman ve Rose Friedman iktisadi kaynakların büyük ölçüde özel ekonomik birimlerin kullanımına ayrıldığını ve bu nedenle federal kişisel gelir vergisi oranının maksimum %20 olması gerekliliğini vurgulamışlardır (Socol vd., 2009: 781).

Son otuz yıl içerisinde ABD’de düz oranlı vergilemeyi amaçlayan birçok öneri geliştirilmiştir. Bu öneriler içerisinde en güçlü ve kapsamlı olanı Stanford Üniversitesi profesörlerinden Robert Hall ve Hoover Enstitüsü’nden Alvin Rabushka tarafından ileri sürülen öneridir¹ (Hineline & Ganderton, 2000: 4). Hall ve Rabushka tarafından geliştirilen düz oranlı vergi önerisi, hem bireysel ücretin hem de işletme kazançlarının vergilendirilmesinde kullanılan düşük ve düz oranlı bir vergi olup, mevcut gelir ve kurumlar vergisini ikame edecek şekilde tasarlanmıştır (Hall & Rabushka, 1995: 82-83).

Bu önerinin merkezinde tek vergi oranı ve mevcut vergi sistemindeki gelir kaynaklarının yeniden tanımlanması bulunmaktadır (Hineline & Ganderton, 2000: 4-5). Hall ve Rabushka tarafından geliştirilen düz vergi sisteminin diğer bir temel özelliği, farklı gelir türleri arasında oran farklılıklarının olmaması ve geliri eşit oranda vergilendirmesidir. Tüm gelirin işletme geliri ya da ücret şeklinde sınıflandırılmasına rağmen, her iki gelir türü üzerindeki vergi eşitir. Hall-Rabushka önerisindeki tek istisna, düşük gelirli birey ve ailelerin vergiden muaf tutulmasıdır. Sonuç itibarıyla, düz vergi sistemi kapsamında düşük gelirli ailelerin önemli bir kısmı hiçbir gelir vergisi ödememektedir (Greco, 2004: 10). Daha sonra ortaya çıkan önerilerin büyük bir çoğunluğu Hall ve Rabushka’nın önerisini temel almışlardır (Hineline & Ganderton, 2000: 4-5).

2.2. Dünya Uygulamaları

Günümüzde çoğu gelişmiş ülke, kapsamlı gelir vergisi sistemine sahiptir. Tarihsel olarak değerlendirildiğinde OECD ülkelerinin çoğunluğunun gelir vergisi sistemi de artan oranlı ve kapsamlı bir gelir vergisine dayanmaktadır (Eggert & Genser, 2005: 41; Sørensen, 2007: 559). Ancak OECD ülkelerindeki uygulamaya bakıldığında, kapsamlı gelir vergisi sisteminden uzaklaşıldığı görülmektedir. Gerçekte kapsamlı gelir vergisi sistemi yatay ve dikey adalet ilkelerine dayanmakta ve artan oranlı gelir vergileri aracılığuyla gelirin yeniden dağılımını daha kolay hale getirmektedir.

Dünyada Tayvan, Vatikan ve Kosova da eklendiğinde 196 ülke bulunmaktadır. Farklı gelir vergisi rejimine sahip olan ve bir devlete bağlı olan özerk bölgeler ve ada yönetimleri de dikkate alındığında dünyadaki ülke sayısı 240’a yaklaşmaktadır. Bu ülkelerden 18’inin² vergi sistemlerinde gelir vergisini barındırmadıkları ya da gelir vergisi oranını sıfır olarak uyguladıkları (Batrel, 2010: 14; Tax Rates (t.y.), <http://www.taxrates.cc>) ve 41’inin³ ise düz oranlı vergi tarifesi uyguladığı bilinmektedir. Geriye kalan ülkeler ise artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulamaktadır.

Düz oranlı vergi hareketi, aslında yeni bir gelişme ya da uygulama değildir. 50 yılı aşkın bir süredir uygulaması olan bu vergi sistemi, Hall ve Rabushka’nın önerilerinden çok önce, ilk olarak 1940 yılında Jersey’de ve 1947 yılında Hong Kong’da uygulanmıştır (Ji & Lighthart, 2012: 2). Ancak birçok kaynak düz oranlı verginin ilk uygulayıcısı olarak önceliği Hong Kong’a vermektedir.

1 Hall-Rabushka’nın düz oranlı vergi önerisi dışında ABD’de ortaya çıkan farklı düz oranlı vergi önerileri de bulunmaktadır. Bunlar; Armye-Shelby Önerisi, Kemp Önerisi, Gramm Önerisi, Specter Önerisi, Mack Önerisi, Forbes Önerisi, Lugar Önerisi, Domenici-Nunn Önerisi ve Gephardt Önerisidir.

2 Andora, Anguilla, Bahamalar, Bahreyn, Bermuda, Birleşik Arap Emirlikleri, Brunei, Cayman Adaları, Katar, Kuveyt, Kuzey Kore, Maldivler, Monako, Nauru, St.Kitts & Nevis, Suudi Arabistan, Umman ve Vatikan. Bkz. www.taxrates.cc

3 2010 yılı öncesinde bu sayı 46 iken İzlanda ve Sırbistan’ın 2010, Irak ve Ukrayna’nın 2011, Slovakya’nın ise 2013 yılında düz oran uygulamasını terk etmesi sonucu 41’e düşmüştür.

Esasında Hong Kong'da uygulanan sistem, düz ve artan oranlı sistemin birleşiminden oluşan ikili bir sistemdir. Hong Kong, mükelleflere çeşitli istisna, indirim ve muafiyet olanakları sunan artan oranlı gelir vergisi sistemi ile toplam geliri belirli bir düz oranda vergiye tabi tutan düz oranlı gelir vergisi arasında seçim yapma olanağı tanımaktadır. Bu uygulamadan sonra dünyada düz oranlı vergi sistemi konusunda pek çok girişimde bulunulmuştur. Ancak bu girişimlerin hiçbirinde başarı sağlanamamıştır (Grecu, 2004: 12).

Günümüzde düz oranlı gelir vergisi uygulayan ülkelerin başında Eski Doğu Bloku ya da Sovyetler Birliği üyesi olup 1991 sonrasında bağımsızlığını kazanan ülkeler gelmektedir. Sovyetler Birliği'nin dağılması ve Soğuk Savaş'ın sona ermesiyle birlikte, özellikle Doğu Avrupa'nın siyasi ve ekonomik ortamıyla birlikte vergi yapısı da değişmiştir. Devlet sosyalizmi sırasında, vergilendirme otomatik olarak devlet bankası sistemi tarafından yönetilmiştir. Ancak devlet bankaları çöktüğünde, bunların yerine yeni vergi kuruluşları ortaya çıkmış ve aynı zamanda yeni piyasa ekonomisinde bu vergileri toplamak için bazı yöntemler geliştirilmiştir. Düz oranlı vergi de bunlardan birini oluşturmaktadır (Ellis, 2010: 24). Öte yandan günümüzde yaygınlaşan düz oranlı vergi reformları incelendiğinde, bu reformların Hall-Rabushka modeline tam olarak uygunluk göstermediği görülmektedir. Düz oranlı vergilerin geniş bir vergi tabanına uygulanan sabit oranlı vergiler olarak tanımlanması durumunda dahi çoğu ülkede uygulanmakta olan bu verginin, teori ve uygulama örnekleri dikkate alındığında farklı modeller ortaya çıkmaktadır (OECD, 2006: 85-86).

Düz oranlı vergilemede ortak bir oranın daha popüler olmasına ve çoğunlukla vergi oranının kişisel gelirin unsurlarına bağlı olarak değişmemesine rağmen, düz oranlı vergi sistemini uygulayan birçok ülkede kişisel kazanç ve kurum kazancı için farklı oranlar uygulanmaktadır (Paulus & Peichl, 2009: 622).

Tablo 1'de düz oranlı gelir vergisi uygulayan ülkelerin düz oranlı vergiye geçiş yılları ile kişisel gelir ve kurumlar vergisi oranları gösterilmiştir. Tablodan da görüleceği üzere, 2001 yılında Rusya'nın bu sisteme geçişi ile birlikte düz oranlı vergi uygulamaya başlayan ülkelerin sayısı da hızlı bir artış göstermiştir.

Tabloda sayılan ülkelerin dışında; Laos (%10), Timor-Leste (%10), Vanuatu (%12,5), Bolivya (%13), Kosta Rika (%15), Ermenistan (%20), Pakistan (%20), Madagaskar (%23), El Salvador (%25), Grenada (%30), Tuvalu (%30), Guyana (%33,33), Fildişi Sahili (%37,5) ve Senegal (%50)'in de düz oranlı vergi uygulayan ülkeler arasında yer aldıklarını da belirtmekte yarar vardır.

Düz oranlı vergi, daha öncede ifade edildiği gibi, Doğu Avrupa'daki eski komünist ülkeler ile dünya çapındaki diğer bazı küçük ülkelerde uygulanmaktadır. Bunun temel nedenlerinden biri, bu ülkelere bazılarının yoksul ve yerli sermayeden yoksun olmalarıdır. Dolayısıyla bu ülkeler yabancı yatırımcıları çekebilmek amacıyla düşük ve düz oranlı bir vergi uygulamaktadır. Örneğin; Doğu Avrupa'da düz oranlı vergi tarifesi uygulayan ülkelere Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Letonya, Makedonya, Romanya ve Ukrayna ciddi şekilde yatırım sermayesinden yoksun bulunmaktadır.

Düz oranlı vergi tarifesi uygulayan ülkelere bazılarının bu sistemi uygulamalarının bir diğer nedeni, küçük olmaları ve vergi idarelerinin yeterince gelişmemiş olması dolayısıyla bu ülkelere artan oranlı vergi tarifesini yürürlüğe koymanın ve uygulamanın zor olmasından kaynaklanmaktadır. Nitekim Jamaika, Tuvalu, Grenada, Mauritius, Timor-Leste, Belize ve Seyşeller gibi küçük devletlerin idari açıdan basitlik çerçevesinde düz oranlı vergi tarifesi uygulamaları bir zorunluluk olarak görülebilir. Diğer bir ifadeyle bir ülke oldukça küçükse ve vergi idaresinin artan oranlı bir vergi sistemini etkin bir şekilde yönetmesi mümkün değilse, bu ülkelere düz oranlı verginin uygulanması doğru bir tercih olabilir. Ancak düz oran her ne kadar düşük bir oran olarak tanımlansa da %30, %33,33, %37,5, %46,2 ve %50 gibi oldukça yüksek bir düz oran uygulayan ülkelere mevcuttur (Tablo 1).

Tablo 1. Düz Oranlı Gelir Vergisi Uygulayan Ülkeler ve Vergi Oranları⁴

Ülkeler	Geçiş Yılı	Reform Türü ⁵	Reform Öncesi Kişisel Gelir Vergisi Oranları		Reform Sonrası Kişisel Gelir Vergisi Oranları		2012 Yılı Kurumlar Vergisi Oranı (%)
			Oran Sayısı	En Yüksek Oran (%)	İlk Oran (%)	2012 Yılı Oranı (%)	
Jersey	1940	1	-	-	20	20	20
Hong Kong	1947	0	-	-	16	15	16,5
Guernsey	1960	1	-	-	20	20	0
Jamaika	1986	-	-	33,3	25	25	33,3
Estonya	1994	1	3	33	26	21	21
Litvanya	1994	0	5	33	33	15	15
Letonya	1995	1	2	25	25	25	15
Rusya	2001	0	3	30	13	13	20
Sırbistan	2003	1	3	20	14	15	10
Irak	2004	1	11	75	15	8,3	15
Slovakya	2004	2	5	38	19	19	19
Ukrayna	2004	0	5	40	13	17	25
Türkmenistan	2004	0	7	25	10	10	10
Gürcistan	2005	0	4	20	12	20	15
Romanya	2005	1	5	40	16	16	16
Kırgız Cumhuriyeti	2006	1	2	20	10	10	10
Trinidad ve Tobago	2006	1	2	30	25	25	25
İzlanda	2007	0	2	39,7	35,7	46,2	20
Kazakistan	2007	0	6	40	10	10	20
Makedonya	2007	1	3	24	12	10	10
Moğolistan	2007	0	3	30	10	10	10
Karadağ	2007	0	3	24	15	9	9
Mauritius	2007	1	2	22,5	15	15	15
Arnavutluk	2008	1	5	30	10	10	10
Bulgaristan	2008	1	3	24	10	10	10
Çek Cumhuriyeti	2008	0	4	32	15	15	19
Beyaz Rusya	2009	0	5	30	12	12	24
Belize	2009	1	5	45	25	25	25
Bosna Federasyonu	2009	1	2	15	10	10	10
Paraguay	2010	0	0	0	10	10	10
Seyşeller	2010	1	0	0	18,8	15	33 ⁶
Macaristan	2011	0	2	32	16	16	19

Kaynak: Peichl, 2014: 4; Ji & Lighthart, 2012: 19; KPMG, 2011a: 6-7, KPMG, 2011b: 6-8'den yararlanılarak hazırlanmıştır.

4 İzlanda ve Sırbistan 2010, Irak ve Ukrayna 2011 yılında düz oranlı vergi uygulamasını terk ettikleri için 2012 kişisel gelir vergisi oranları en yüksek marjinal oranlardır.

5 Sadece kişisel gelir vergisi tarifesi düz oranlı olan ülkenin reform türü 0 ile, gelir ve kurumlar vergisi oranlarının her ikisi düz oranlı olan ülkenin reform türü 1 ile ve gelir, kurumlar ve katma değer vergisi düz oranlı olan ülkenin reform türü ise 2 ile gösterilmiştir.

6 Maksimum orandır.

Düz oranlı verginin sözü edilen ülke ve devletler ile vergi sistemini baştan inşa eden ülkeler dışında, başta ABD olmak üzere, Batı Avrupa'ya uygun olmadığı yönünde genel bir kanı bulunmaktadır. Çünkü bu ülkelerde yeterli ve yüksek düzeyde sermaye ve yatırım gücü söz konusudur. Günümüzde ülkelerin büyük bir çoğunluğunun kişisel gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulaması da bunu açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

3. Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri

3.1. Tasarruflar Üzerindeki Etkileri

Bir ülkenin tasarruf düzeyini etkileyen birçok faktör bulunmakla birlikte, vergiler bu faktörlerin en önemlilerinden birini teşkil etmektedir. Bir ülkede hangi vergi türü uygulanırsa uygulansın, sonuçta her birinin tasarruflar üzerinde azaltıcı bir etkisi bulunmaktadır. Düşük tasarruf düzeyi ise hem kişisel hem de ulusal düzeyde önemli ekonomik sonuçlar yaratmaktadır. Düşük tasarruf oranına sahip bireyler, çalışma hayatı sonrasında yani emeklilik dönemlerini garanti altına alamazlar. Düşük tasarruf oranına sahip bir ülke de, özel yatırımlar için gerekenden daha az kaynağa sahip olacak ya da söz konusu yatırımların finansmanı için dış borçlanmaya başvurmak zorunda kalacaktır. Yüksek tasarruf oranı bir yandan bireylerin emeklilik dönemlerini garanti altına almalarını sağlayacak, diğer yandan bu tasarrufların ekonomik büyümeyi güçlendirecek şekilde yatırımlara yönlendirilmesine ve tüm toplumun hayat standardının yükselmesine katkıda bulunacaktır (Gale, 1996: 1).

Genel olarak gelir vergisi gibi dolaysız vergilerin tasarrufları azalttığı kabul edilmektedir. Şöyle ki, gelir vergisinin uygulanması durumunda bireylerin elde edecekleri faiz geliri düşeceği için tüketim ve tasarruf arasındaki tercih tasarruf aleyhine bozulacaktır (Musgrave & Musgrave, 1989: 290). Bireylerin tüketim ve tasarruf tercihleri üzerinde vergi türü önemli olduğu kadar, vergi tarifesinin yapısı da önemlidir. Özellikle verginin tasarruflarda meydana getireceği azalmanın ekonomi üzerindeki etkisinin derecesi açısından uygulanan vergi tarifesinin yapısı büyük önem arz etmektedir.

Düşük oranlı gelir vergilerinin bireylerin tasarrufta bulunma arzusu üzerindeki etkisinin düşük olduğu yönünde genel bir uzlaşma bulunmaktadır (Tekin, 1978: 63). Özellikle artan oranlı bir gelir vergisinin tasarruflar üzerindeki azaltıcı etkisinin düz oranlı bir vergiye göre daha fazla olduğu kabul edilmektedir. Zira artan oranlı vergilere yöneltilen önemli eleştirilerden biri, artan oranlı vergi tarifesinde yer alan yüksek marjinal vergi oranlarının, tasarruf eğilimi yüksek olan üst gelir dilimlerini kapsaması dolayısıyla özel tasarrufları azaltıcı bir etkide bulunduğu yönündedir. Üst gelir dilimlerinde yer alan mükelleflerin tasarruf eğilimleri daha yüksektir ve bu gelir dilimlerinde tamamen dikleşen bir artan oranlılığın, örneğin %80-90'ı bulan oranların, mükellefler üzerindeki olumsuz etkisi oldukça fazladır. Bu durum söz konusu mükelleflerin tasarruflarını azaltmalarına neden olmaktadır. Ancak ılımlı bir artan oranlılıkta tasarruflar üzerindeki olumsuz etkisi oldukça az olacaktır.

Düz oranlı gelir vergisinde verginin tasarrufları azaltıcı etkisinin alt ve orta gelir düzeylerinde daha fazla iken, üst gelir dilimlerine çıkıldıkça bu etkinin azaldığı görüşü yaygındır. Çünkü düz oranlı tarifede üst gelir dilimlerine çıkıldıkça, vergi oranının mükelleflerin geliri içindeki payı gittikçe azalmaktadır. Örneğin vergi oranının %20 olması durumunda, bu oran düşük gelir grupları için gelirinden büyük bir fedakârlığı ifade ederken, yüksek gelirli için oldukça düşük bir fedakârlığı ifade etmektedir. Düz oranlı vergide özellikle vergi oranının %20 ya da %25'in altında olması durumunda, gelir vergisinin tasarruftan elde edilecek olan faiz gelirini azaltarak tasarrufları olumsuz yönde etkileme olasılığının oldukça düşük olduğu savunulmaktadır (Tekin,

Vergilerin yatırımlar üzerindeki etkisinin gösterildiği Şekil 1’de, vergi öncesi yatırım ve tasarruf miktarı OA’ya eşittir ve her ikisi OB getiri oranında dengededir. Yatırımın getirisi üzerinden FE/F0 oranında bir kazanç vergisi alındığında, yatırımın getiri oranı azalacak ve yeni yatırım doğrusu l’ şeklinde olacaktır. Yeni durumda getiri oranı OE kadar olacak, tasarruf ve yatırım miktarı ise OC’ye inecektir. Yani yatırımlarda vergi nedeniyle meydana gelen azalma, tasarruf arzı ile yatırımın getirisine bağlı bulunmaktadır (Musgrave & Musgrave, 1989: 307-308) .

Vergilerin yatırımlar üzerindeki etkisi bu şekilde olmakla birlikte, ele alınan konu açısından burada önemli olan artan oranlı ve düz oranlı vergi tarifelerinden hangisinin yatırımlar üzerinde daha fazla etkili olduğunun ortaya konulmasıdır. Bu bağlamda düz oranı savunanlara göre, artan oranlı gelir vergileri, üst gelir dilimlerindeki yüksek marjinal vergi oranları nedeniyle yatırım yapma eğilimi yüksek olan üst gelir gruplarının yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Buna karşın düz oranlı vergide yatırım yapma eğilimi yüksek olan üst gelir gruplarının vergi yükünün, düşük ve orta gelirli gruplara göre daha düşük olması nedeniyle bu kişilerin yatırım kararları olumsuz şekilde etkilenmemektedir.

Marjinal oranları daha yüksek olan artan oranlı bir tarifelin yatırımların dağılımını ve risk düzeyini olumsuz etkileyeceği ve böylelikle girişimcilerin risk alma arzularını zayıflatarak getirisi yüksek yatırımların gerçekleşmesini engelleyeceği savunulmaktadır. Bunun gerekçesi olarak da gelir vergisinin, mükellefin yıl içerisinde elde ettiği safi kazanç ve iratları üzerinden alınması nedeniyle girişimcinin hareketlerini engelleyen bir faktör haline gelmesi gösterilmektedir (Tekin, 1978: 71).

Boskin’e göre (2005: 4), düz oranlı vergi tarifesi mükelleflerin yatırım kararlarını ve yatırımlarının net getirisini etkilememektedir. Fakat artan oranlı vergi yapısı, yatırımdan elde edilecek yüksek kazancı daha yüksek oranlarda vergilendirerek yatırımın getirisini azaltmakta ve böylece yatırımı engellemektedir. Bu noktada, artan oranlı vergiler hem tasarruf düzeyi yüksek olan hem de ekonomik büyüme açısından önem arz eden yatırımları gerçekleştirecek olan girişimcileri cezalandırmaktadır.

Düz oranlı verginin yatırımlar üzerindeki etkisi bakımından artan oranlı vergiye göre daha üstün olarak kabul edilmesinin bir diğer nedeni, yatırım harcamalarının bu harcamanın yapıldığı yılın kazancından indirilebilmesine olanak sağlamasıdır. Ayrıca bu vergi türünün yatırımları artırıcı bir diğer özelliğinin de tasarruf ve yatırımların çifte vergilendirilmesini önlemesi olduğu kabul edilmektedir. Düz oranı savunanlar bu noktadan hareketle, artan oranlı tarifelin kişilerin hem tüketimlerini hem de tasarruflarını vergilendirdiğini ve söz konusu tasarrufların yatırıma dönüştürülmesi durumunda bir kez daha vergilendirileceğini ileri sürmektedirler.

Artan oranlı tarifeye yöneltilen eleştirilere rağmen, gelir vergisi ya da farklı herhangi bir vergi türü açısından artan oranlı tarifelerin ekonomik etkileri değerlendirilirken “etki eşiği” denilen kavramın üzerinde titizlikle durulması gerekmektedir. Etki eşiği, bir verginin oranının düşük olması durumunda hiçbir etkisinin görülmeyip söz konusu oranın belli bir eşiği aşıttan sonra etkisinin görülmeye başlanması durumudur. Bu kavramın yatırımlar açısından da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Şöyle ki genel olarak artan oranlı vergi tarifelerinin riski büyük yatırımlara yönelmeyi engelleyeceği söylenebilir. Ancak bu olumsuz etkinin, gelir vergisi ve kurumlar vergisinde %50 oranından itibaren başladığı ve bu ölçü aşıldıktan sonra yatırımlar yönünden negatif etkilerin beklenebileceği ileri sürülmektedir. Bir girişimci yatırım gelirinin artması ile birlikte daha fazla vergi ödeme yükümlülüğü altına giriyor ise, düz oranlı

vergi durumunda seebileceğinden daha az gelir getiren, yani rizikosu daha düşük olan bir yatırım bileşimine yonelecektir. Dolayısıyla, artan oranlı gelir vergisinin ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerinin görülebilmesi için vergi oranının belli bir sınırı⁷ geçmesi gerekmektedir (Kaldor, 1959'dan aktaran: Tansker, 2009: 220).

Yatırım kararı daima bir risk unsuru içermektedir. Dolayısıyla yatırım yapma kararı alan kişinin de bu riskleri dikkate alarak kararını ona göre vermesi gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında hem düz hem de artan oranlı vergi tarifesinin risk alma üzerinde etkileri bulunmaktadır. Düz oranı savunanlara göre artan oranlı vergiler toplumda yatırımların önemini azaltarak yatırımları daha riskli hale getirmekte ve yatırımcıların yatırım yapma cesaretini kırmaktadır. Ancak bu yöndeki eleştiriler daima düz oranın düşük bir oran olduğu bakış açısından yola çıkılarak yapılmaktadır. Ne var ki düz oran olarak belirlenen tek oran, yüksek bir oranda olabilir. Bunun herhangi bir standardı bulunmamaktadır. Örneğin, vergi oranları %10, %15, %20 ve %25 olan artan oranlı bir vergi tarifesi ile vergi oranının %35 olduğu bir düz oranlı vergi tarifesinin karşılaştırılması durumunda, elbette düz oranın yatırım ve risk alma kararı üzerindeki olumsuz etkileri artan oranlı tarifeden daha fazla olacaktır.

3.3. Büyüme zerindeki Etkileri

1980'li yılların ortalarından günümüze kadar, birçok ülkede gerçekleştirilen vergi reformlarının büyük bir bölümü, vergi tabanının genişletilmesine ve vergi oranlarının indirilmesine odaklanmıştır. Gerçekleştirilen bu reformların en önemli amaçlarından biri, ekonomik büyümenin sağlanmasıdır. Bunun temelindeki gerekçe ise, birçok iktisatçı ve maliyecinin vergilerin ekonomik büyüme üzerinde etkili olduğu görüşünü benimsemeleridir. Bu nedenle geçmişten günümüze kadar vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerine yönelik birçok çalışma yapılmıştır.

Bir ülkede ekonomik büyümeyi etkileyen sermaye birikimi, teknoloji, işgücü arzı vb. birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörlerden bazıları ekonomik büyüme üzerinde daha fazla belirleyici olabilmektedir. Örneğin, ABD'de ekonomik büyüme üzerine yapılan çalışmalardan bazılarında, teknoloji alanındaki yeniliklerin büyüme hızını ve geliri artırmada vergilerden çok daha fazla etkili olduğu ifade edilmiştir (Shapiro, 1996: 1). Ayrıca vergilerin ekonomik büyüme üzerindeki etkisinin doğrudan değil, tasarruflar ve yatırımlar kanalı ile dolaylı olduğu konusunda da bir uzlaşı bulunmaktadır.

Weissman'a göre (2008: 1), artan oranlı vergileme daha güçlü bir ekonomik büyüme sağlamaktadır. Devlet giderleri için kimin ne kadar vergi ödemesi gerektiği en temel adalet sorunudur. Artan oranlı vergiler, alt gelir gruplarında talebi artırarak, st gelir gruplarında ise yatırımı teşvik ederek daha güçlü bir ekonomi yaratmaya yardımcı olabilir.

Piketty vd. (2011), 1960-2010 dönemi için 18 OECD ülkesinin vergi ve ekonomik büyüme oranlarını değerlendirmişler ve ele alınan dönemde kişi başına reel GSMH'deki büyüme ve en yüksek marjinal vergi oranındaki düşüş arasında bir bağlantı bulamamışlardır.

Gale ve Samwick'e göre (2014), hem vergi sisteminin yapısı hem de gelir seviyesindeki değişiklikler ekonomik faaliyetleri etkilemektedir. Ancak tüm vergisel değişikliklerin ekonomik büyüme üzerindeki etkileri eşdeğer değildir. Vergi indirimleri; çalışma, tasarruf ve yatırımları

⁷ Bu sınır statik olmayıp, zamana ve etkilenmenin türüne göre değişmektedir. Verginin etki eşiği, vergilendirilen toplum kesimlerine ve gelir gruplarına göre değişiklik gösterebileceği gibi, daha da önemlisi ülkelerin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerine, toplumsal ve kültürel yapılarına, vergi yönetim düzenlerine göre de ayrımlar taşıyabilecektir (Tansker, 2009:220).

teşvik ederek ekonomik büyümeyi artırma potansiyeli sunmaktadır. Buna karşılık bu politika tek başına uygulandığında bütçe açıklarını artıracaktır. Açıktaki artış ise, ulusal tasarrufları azaltacak ve yatırımları negatif şekilde etkileyecektir. Dolayısıyla vergi indirimlerinin net etkisi teorik olarak belirsizdir.

Düz oran taraftarlarına göre, artan oranlı tarife yapısı tasarruf ve yatırım eğilimi yüksek olan üst gelir grupları üzerinde ağır vergi yüküne neden olmakta, sıkı çalışma, risk alma ve girişimciliği caydırmakta ve ekonomik büyümeyi yavaşlatmaktadır. Yine düz oran taraftarlarına göre, düz oranlı vergi üretken olan ve daha fazla kazanan mükellefleri yüksek vergi oranlarıyla cezalandırmaması nedeniyle ekonomik büyümeyi teşvik etmektedir (Moreno, 2014). Ayrıca artan oranlı vergi sisteminde faiz, kâr payı ve sermaye kazancı gibi değerlerden vergi alınmasının tasarrufların maliyetini arttırarak, bireysel tercihleri olumsuz yönde etkilediği, düz oranlı vergi sisteminin ise bu tür gelirleri genellikle vergi dışı bırakması nedeniyle özellikle yüksek gelirli kesimin tercihlerini olumsuz yönde etkilemediği savunulmaktadır.

Literatürde ekonomik büyüme ve vergi oranları ile ilgili olarak yapılan çalışmaların önemli bir kısmında, ekonomik büyümenin sağlanabilmesi için marjinal vergi oranlarında indirimle gidilmesi savunulmuştur. Ancak bu, ekonomik büyümenin düz oran ile sağlanacağı anlamına gelmemektedir. Birçok iktisatçı ve maliyeci düz oranlı vergilemenin tek ve düşük bir oran olarak uygulanması nedeniyle artan oranlı tarifeden daha avantajlı olduğunu savunmaktadır. Ancak söz konusu düz oranın ne olacağı, ya da uygulanan vergi oranının neye göre düşük veya yüksek olduğu konusunda bir görüş birliği bulunmamaktadır. Zira düz vergi oranının tek bir oranı ifade etmesine rağmen, bu yüksek bir oran da olabilir. Ayrıca birçok ülkenin en yüksek marjinal vergi oranları geçmişten günümüze kadar sürekli olarak azalarak makul seviyelere inmiş bulunmaktadır. Günümüzde artan oranlı tarife uygulayan bir çok ülke için, en yüksek marjinal vergi oranının ekonomik büyümeyi olumsuz etkileyeceğini ifade etmek doğru değildir. Zira artan oranlı verginin üst gelir grupları üzerinde ağır vergi yüküne neden olması durumu dik artan oranlı tarife için geçerli olabilecektir. Buna karşın ılımlı artan oranlı bir tarife üst gelir grupları üzerinde ağır vergi yüküne neden olmayacaktır. Ayrıca bilindiği gibi düz oranlı vergide vergi dışı tutulan faiz, kâr payı ve sermaye kazançları zengin kesimin gelirini oluşturmaktadır. Bu gelir unsurlarının vergi dışı tutulması vergi yükünün orta gelirli kesim üzerinde kalmasına yani adaletsizliğe neden olacaktır.

Uygulanacak olan vergi oranına ve temel indirim tutarına göre değişmekle birlikte genel olarak düz oranlı vergilerin artan oranlı vergilere göre ekonomik büyüme üzerinde daha olumlu etkileri olduğu savunulmaktadır. Ancak ekonomiyi olumsuz şekilde etkileyen vergileme marjinal vergi oranlarının çok yüksek olduğu ağır vergilemedir. Artan oranlı vergilemenin ağır vergileme anlamına gelmediği göz önünde bulundurulmalıdır.

3.4. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri

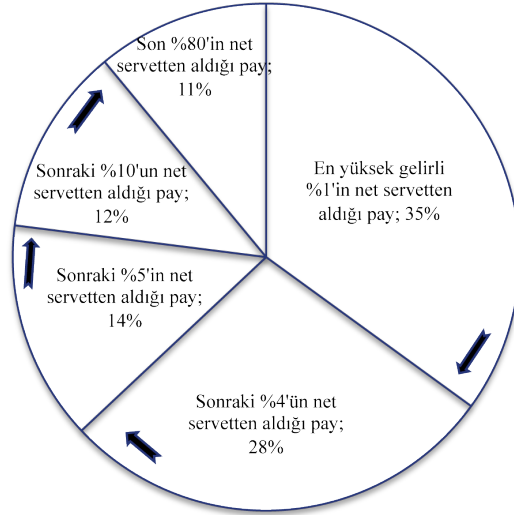
Bir toplumda ekonomik eşitliğin daima arzu edilir olması görüşü, artan oranlı vergileri desteklemektedir. Yüksek gelirli grupların daha yüksek oranlarda vergilendirilmeleri, eşitsizliklerin ahlaka aykırı olduğu ve vergilemenin de bunu azaltmanın bir aracı olduğu görüşüne dayanmaktadır. Bu nedenle artan oranlı vergi uygulaması, vergi sonrası gelir dağılımında daha fazla eşitliği sağlamanın bir yolu olarak kabul edilmektedir (Younkins, 2000: 3).

Liberal birçok düşünürü göre, hükümetler artan oranlı vergileri kullanarak vergi yükünün adil dağılımını sağlayamazlar. Bunun nedeni, piyasa mekanizmasının uzun dönemde gelir dağılımını

zaten adil bir şekilde gerçekleştirebilmesidir. Bu mekanizmaya müdahalede bulunulması adalete değil, adaletsizliğe yol açmaktadır. Piyasa mekanizmasında bazı bireyler ellerindeki sermayeyi diğerlerine göre daha iyi bir Şekilde kullanıp gelirlerini göreceli olarak arttırabilirler. Artan oranlı vergileme bu kişileri cezalandırmaktadır (zbakan, 1998: 100-103).

Connolly ve Munro'ya göre ise, piyasa süreci sonucunda oluşan gelir dağılımının adaletli olduğu ve piyasa sisteminin alışkanı tembelden ayırarak ödüllendirdiği inancı gerçeği yansıtılmamaktadır. Zira gelir dağılımı; aile, şans, eğitim, sağlık, ayrımcılık, kamu politikası, yetenek ve zevkler gibi birçok faktör tarafından belirlenmekte ve bu nedenle oldukça karmaşık bir yapı sergilemektedir. Kamu politikası ise, gelir dağılımını etkileyen faktörlerden yalnızca birini oluşturmaktadır (Connolly & Munro, 1999: 245).

Düz oranlı vergilerin gelir dağılımda adaletin sağlanması artan oranlı vergilere göre daha üstün olduğunu savunanların temel çıkış noktaları, düz oranlı vergide vergiye tabi olan kazanç ve iratların kapsamının geniş olması, tüm vergi tabanının vergilendirilmeye çalışılması ve vergisel kolaylıkların az sayıda olması Őeklinindedir. Bu yapıldığı takdirde düşük ve düz bir oranın uygulanması vergi kaçakçılığının da önüne geçecektir. Ayrıca artan oranlı vergilendirmenin neden olduğu gelir dilimi sürüklenmesi de düz oranlı vergi ile önlenecektir. Genel olarak bakıldığında, düz oranlı vergi ideolojisi birçok kişi için mükemmel görülebilir. Ancak biraz daha yakından bakıldığında ve bazı istatistikler incelendiğinde, düz oranlı verginin vergi yükü daha az olan, yani daha az vergi ödeyen zengin kesime fayda sağlarken düşük gelirli kesimi olumsuz bir Şekilde etkilediği görülecektir.



Grafik 1. ABD'de Gelir Gruplarının Net Servetten Aldığı Pay (2010)

Kaynak: Domhoff, 2014: 2.

Amerika, servet eşitsizliğinin en yüksek olduğu ülkelerin başında gelmektedir. Nitekim Grafik 1'den de görüleceği üzere, 2010 yılında en zengin %1 Amerikalı, ulus zenginliğinin yaklaşık olarak %35'ine sahip iken, en zengin %1'i izleyen en zengin %4 Amerikalının aldığı payda buna eklendiğinde bu oran %63' bulmaktadır. Bir ülkede yaşayan herkesin aynı miktarda ya da en

azından birbirine yakın miktarlarda gelir elde etmesi durumunda düz oranlı verginin uygulanması mümkündür. Ancak başta Amerika olmak üzere hemen hemen tüm ülkelerde gelir dağılımı ve servet eşitsizliği vardır. Artan oranlı tarifenin uygulanması durumunda dahi bu kadar büyük bir adaletsizlik mevcutken, düz oranlı verginin uygulanması durumunda vergi yükü, yüksek gelirli kesimden düşük ve orta gelirli kesim üzerine kayacağı için mevcut olan gelir dağılımı ve servet eşitsizliği daha da artacaktır.

Düz oranlı verginin uygulanması, varlıklı kesimin vergi yükünün azaltılması ve fakir kesimin vergi yükünün artırılması anlamına gelmektedir. Bu da ülkelerde var olan servet eşitsizliğini daha da artıracaktır. Bu durumda artan oranlı vergi tarifesi, ödeme gücüne ulaşmada en iyi argüman olarak durmaktadır. Bunu basitleştirilmiş bir örnek yardımıyla açıklamak mümkündür: Yılda 25.000 dolar kazanan bir kişi ile 1.000.000 dolar kazanan bir kişi karşılaştırıldığında, %10 oranında bir düz oranlı vergi 25.000 dolar kazanan kişiye 1.000.000 dolar kazanan kişiden daha fazla zarar vermektedir. Çünkü vergiden sonra birinin hayatını devam ettirebilmek için 22.500 dolar geliri kalırken, diğersinin 900.000 dolar geliri kalmaktadır (Domhoff, 2014: 2).

Özetlemek gerekirse, gelir dağılımında adaletin sağlanabilmesi için gelirin, artan oranlı vergilerle yüksek gelirlilerden düşük gelirlilere doğru yeniden dağıtılması gerektiği ve bunun sosyal adaletin gereği olduğu görüşü üzerinde bir uzlaşma bulunmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesinde vergi yükü alt gelir gruplarından üst gelir gruplarına doğru kayarken, düz oranlı vergi tarifesi uygulamasında vergi yükü üst gelir gruplarından alt gelir gruplarına doğru kaymakta ve vergi sonrası gelir dağılımı daha da bozulmaktadır. Düz oranlı vergiyi savunanlar asgari geçim indirimi gibi bir uygulama ile bu sorunun ortadan kaldırılabileceğini savunmaktadırlar. Böyle bir uygulama ile düşük gelirli kişilerin vergilendirilmesinin önüne geçilebilir. Ancak vergi yükünün yüksek gelir grubundan orta gelir grubuna doğru kayması durumu yine de devam edecektir. Bu açıdan da değerlendirildiğinde yine artan oranlı tarifenin gelir dağılımında adaletin sağlanması açısından düz oranlı tarifeden daha üstün olduğu sonucuna varılabilmektedir.

3.5. Vergi Gelirleri Üzerindeki Etkileri

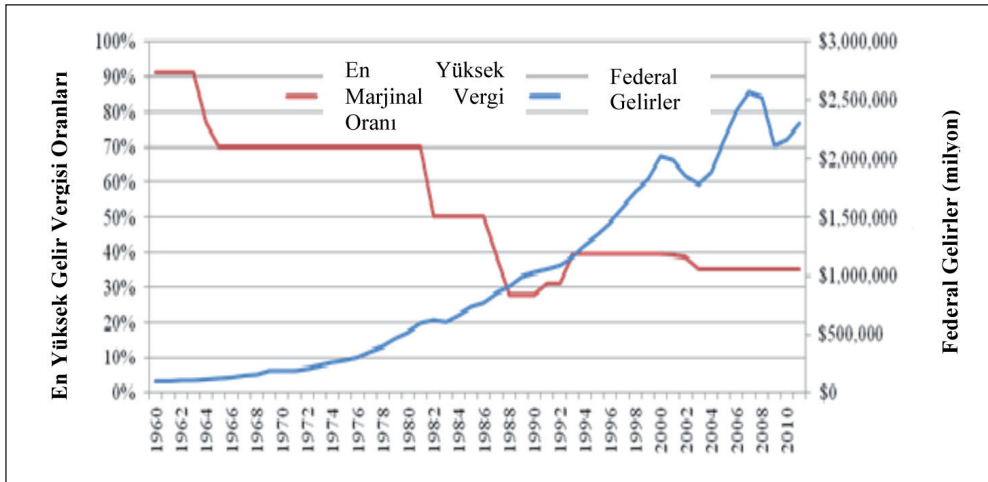
Vergi gelirleri, devletin temel gelir kaynağını oluşturmaktadır. Bir ekonomide devletin ne kadar vergi geliri elde edeceği uygulanan vergi tarifesi ile yakından ilişkilidir. Bu nedenle vergi tarifelerinin belirlenmesi, vergi gelirleri üzerindeki etkisi açısından büyük önem taşımaktadır. Herhangi bir vergi reformu gerçekleştirileceği zaman söz konusu reformun vergi gelirlerinde azalışa neden olmaması arzu edilmektedir. Dolayısıyla vergi tarifelerinin de vergi gelirlerinde azalışa neden olmayacak şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Vergi tarifesi belirlenirken vergi gelirlerini maksimize edecek bir oranın bulunması ve seçilmesi gerekmektedir. Bu oran en yüksek vergi oranı değil, vergi gelirlerini maksimize eden uygun vergi oranıdır (Dileyici, 2003: 138). Daha önce de ifade edildiği üzere, yüksek vergi oranları çalışma gayretini, tasarrufları ve yatırımları olumsuz şekilde etkilemektedir. Bunun neticesinde de vergilendirilebilir gelir azalarak devletin elde edeceği vergi geliri düşmektedir. Konu ile ilgili olarak yapılan çalışmalar da bu sonucu destekler niteliktedir. 1980 öncesi dönemde devletin vergi oranlarını artırması durumunda mükelleflerden daha fazla vergi geliri toplayacağı düşünülmekteydi. Ancak uygulama sonuçları bu savunuyu desteklememiştir. Günümüzde vergi oranlarının artırılması suretiyle daha fazla vergi geliri toplama olanağının olmadığı, aksine devletin gelir kaybıyla karşı karşıya kalacağı yönünde bir uzlaşma bulunmaktadır.

Artan oranlı vergi tarifesini savunanlar, modern devlet bütçelerinin artan oranlı vergilemeyi gerektirdiğini; düz oranlı vergi tarifesini savunanlar ise, bu sistemin vergiye uyum maliyetlerini ve vergiden kaçınmayı azaltarak gelir artışı sağladığını ifade etmektedirler. Buna göre artan oranlı vergi sisteminde yer alan boşlukların yol açtığı vergiden kaçınma faaliyetleri maliyet artışına neden olmaktadır. Düz oranlı bir vergi ise bu gelir kaybını ortadan kaldırmaktadır (Dorn, 1996).

ABD'de faaliyette bulunan Tax Foundation'a göre de tarihi süreç, yüksek gelirli mükellefler üzerindeki yüksek marjinal vergi oranlarının düşürülmesinin yüksek gelirli mükellefleri daha çok kazanmaya ve vergi sığınaklarına daha az yönelmeye teşvik ettiğini, böylelikle vergi gelirlerinin arttığını göstermektedir (Schlecht & Adams, 1999: 13). Dolayısıyla düz oranın uygulanması, her zaman düşük bir oranın uygulanacağı anlamına gelmezken, artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması da marjinal vergi oranının çok yüksek olacağı anlamına gelmemektedir.

Artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulayan ABD'nin 1960-2011 dönemindeki her bir yıla ait vergi oranları ile bu oranlar karşısında her bir yıla ait vergi gelirlerindeki değişikliklerin gösterildiği aşağıdaki grafik bu durumu açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Grafikte ABD'nin 1960-2011 döneminde vergi oranlarındaki değişiklikler karşısında vergi gelirlerinde meydana gelen değişiklikler gösterilmiştir. Kırmızı çizgi yıllar itibariyle en yüksek marjinal gelir vergisi oranlarını gösterirken mavi çizgi yıllar itibariyle federal hükümetin toplam vergi gelirlerini göstermektedir. Grafikte göze çarpan iki temel nokta bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vergi oranlarındaki düşüş karşısında devletin gelirinin arttığı, ikincisi ise vergi oranları ve vergi gelirleri arasında güçlü bir negatif korelasyon bulunduğudur.



Grafik 2. ABD'nin Federal Gelirleri ve Vergi Oranları (1960-2011)

Kaynak: Patton, 2012: 1.

ABD'de en yüksek vergi oranı olan %91, 1960'lı yılların başlarında uygulanmıştır ve en düşük vergi geliri de bu yıllara aittir. Yıllar itibariyle vergi oranları azaldıkça vergi gelirlerinde artış olmuştur. Nitekim 2003 yılından itibaren ABD'de en yüksek marjinal vergi oranının %35'e indirilmesi ile birlikte vergi gelirleri en yüksek düzeyine ulaşmıştır. 2013 yılından itibaren ABD'nin en yüksek marjinal gelir vergisi oranı %39,6'dır.

Düz oranlı vergi savunucuları artan oranlı tarifelerde vergi oranlarının yüksekliği nedeniyle mükelleflerin tüm gelirlerini beyan etmediklerini, yani vergiye uyumun azaldığını, indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları nedeniyle vergi tabanının daraldığını, böylelikle vergi gelirlerinin azaldığını ifade etmektedirler. Artan oranlı vergi sisteminden düz oranlı vergi sistemine geçilmesi durumunda ise hem vergi oranının daha düşük olacağını hem de muafiyet, istisna ve indirim şeklindeki uygulamaların ortadan kalkacağını belirtmişlerdir. Böylelikle vergi tabanının genişleyeceğini, geniş bir vergi tabanı üzerine düşük bir vergi oranının uygulanmasının mükelleflerin vergiye uyumunu olumsuz yönde etkilemeyeceğini, sonuç olarak da beyanda bulunacak mükellef sayısının artarak devletin elde edeceği vergi gelirlerinin artacağını savunmaktadırlar. Düz oranlı vergi sisteminin vergi gelirlerini artırmadaki diğer bir önemli rolü olarak da düşük bir oran uygulanması nedeni ile vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve vergi sığınaklarından yararlanma eğilimini azaltması gösterilmektedir.

Yukarıda belirtilmiş olan bu eğilimler esasında dik artan oranlı vergi tarifeleri ile ilgilidir. Son zamanlarda tüm ülkelerde ılımlı artan oranlı tarifelere doğru bir yönelim başlamıştır. Söz konusu tarifedeki en yüksek marjinal vergi oranları mükelleflerin eksik beyanda bulunmaları ya da hiç beyanda bulunmamalarına neden olacak derecede yüksek değildir. Örneğin ABD’de en yüksek marjinal vergi oranının %35 olduğu 2010-2012 döneminde vergi gelirleri sürekli olarak artış göstermiştir. Belki %50 ve üzerindeki bir marjinal vergi oranı vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi açısından caydırıcı olabilir. Ancak makul bir artan oranlılık mükelleflerin vergiye uyumunu artırarak vergi gelirlerinde artışa neden olabilecektir.

4. Sonuç

Kişisel gelir vergisi açısından düz ve artan oranlı tarifelerden hangisinin uygulanması gerektiği konusu geçmişten günümüze kadar tartışılmalıdır. Başlangıçta artan oranlı şekilde uygulanmakta olan tarife yapısı zamanla çeşitli açılardan eleştirilere maruz kalmış, bunun neticesinde bazı ülkelerde bu tarifeye alternatif olarak düz oranlı tarifenin uygulanabilirliği konusu gündeme gelmiştir. Geçmiş 1940’lı yıllara kadar gitmekle birlikte, özellikle 2001 yılında Rusya’nın bu tarifeyi uygulamaya başlamasıyla birlikte kişisel gelir vergisinde düz oranlı tarifeye geçen ülke sayısında artış yaşanmıştır.

Son zamanlarda düz oranlı tarifeye yönelik bir eğilim söz konusu olsa da, bu tarifeyi uygulayan ülkelerin, Sovyetler Birliği’nin dağılmasından sonra kurulan devletler ile diğer bazı küçük devletlerden ibaret kaldığı; buna karşın gelişmiş ülkelere ise kişisel gelir vergisinde artan oranlı tarifenin uygulamasının daha yaygın olduğu anlaşılmaktadır.

Yapılan değerlendirmeler sonucunda, ne düz oranlı ne de artan oranlı kişisel gelir vergisi tarifesinin her yönüyle vergileme açısından uygun bir tarife olduğunu söylemek mümkün görünmemektedir. Her iki tarifenin de kendine has bir takım sorunları mevcuttur. Düz oranlı gelir vergisi tarifesi, toplumun en yüksek gelirli kesiminin kısmen de olsa vergi dışı tutulmasına olanak sağlayarak vergi yükünü düşük ve orta gelirli kesim üzerine kaydırmaktadır. Bu durum hiçbir şekilde vergilemede ve gelir dağılımında adalet anlayışı ile bağdaşmamaktadır. Bir vergi sisteminin adil olarak nitelendirilebilmesi için, en yüksek gelirli kesime uygulanan oranların açık bir şekilde azalmasına olanak sağlamaması gerekmektedir. Bu nedenle de tarife yapısı minimum düzeyde de olsa mutlaka artan oranlılığa sahip olmalıdır. Dilimleri makul şekilde belirlenmiş bir artan oranlı tarifenin tasarruf, yatırım ve büyüme gibi ekonomik faktörler üzerindeki olumsuz etkileri de hafifleyebilecektir.

Artan oranlı vergi, düz oranlı vergiden daha ağır bir vergileme olarak düşünülmemelidir. Çünkü düz vergi oranı, artan oranlı bir vergi tarifesinde en yüksek dilime karşılık gelen orandan daha yüksek belirlenmiş olabilir. Bu durumda düz oran, artan oranlı tarifeden daha fazla olumsuz etki yaratacaktır. Artan oranlılığın çok kolay bir şekilde aşırıya kaçmaya elverişli bir sistem olduğu bilinen bir gerçektir. Ancak marjinal vergi oranlarının makul bir şekilde belirlenmesi ile bunun önüne geçilebilir.

Kaynakça

- Batirel, Ö. F. (2010). Gelir Vergisi Tarifesi Uygulaması Üzerine Düşünceler. *Yaklaşım Dergisi*, 214, 14-21.
- Birinci, N. (2015). Teori ve Uygulama Bazında Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırmalı Analizi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Boskin, M. J. (2005). A Broader perspective on the tax reform debate. *Economists' Voice*, 1-8, Erişim Tarihi:14.01.2014, <http://web.stanford.edu/~boskin/Publications/Tax%20Reform.pdf>.
- Connolly, S., & Munro, A. (1999). *Economics of the public sector*. Europe: Financial Times Press.
- Dikmen, O. (1973). *Maliye dersleri: giriş ve genel vergi teorisi*. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- Dileyici, D. (2003). Artan oranlı vergiler-düz oranlı vergiler karşılaştırması ve düz oranlı vergilerin uygulanabilirliği. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Domhoff, G. W. (2014). Who rules america? wealth, income, and power. Erişim Tarihi: 22.07.2014, <http://www2.ucsc.edu/whorulesamerica/power/wealth.html>.
- Dorn, J. A. (1996). Ending tax socialism, *Cato Institute*. Erişim Tarihi: 05.04.2013, <http://www.cato.org/publications/commentary/ending-tax-socialism>.
- Eggert, W., & Genser, B. (2005). Dual income taxation in EU member countries. *CESifo DICE Research Report*, 1, 41-47.
- Ellis, J. M. (2010). Flat tax revolution? Policy changeand policy diffusion in Eastern Europe. *Yayınlanmamış Doktora Tezi*. Temple University.
- Gale, W. G. (1996), flat tax impact on saving and the economy. Erişim Tarihi: 11.01.2013, <http://www.brookings.edu/research/opinions/1996/02/19taxes-gale>.
- Gale, W. G., & Samwick, A. A. (2014). Effects of income tax changes on economic growth. *Economic Studies at Brookings, The Brookings Institution*, 1-15.
- Greco, A. (2004). *Flat tax-the British case*. London: Adam Smith Institute.
- Hall, R. E., & Rabushka, A. (1995). *The flat tax*. Second Edition, California: Stanford University Hoover Institution Press.
- Hayek, F. A. (1956). Progressive taxation reconsidered. In M.Sennholz (Eds.), *On freedom and free enterprise* (pp.265-284). Princeton, N.J.
- Hineline, D., & Ganderton, P. T. (2000). Flat tax, equity and politics. Erişim Tarihi: 07.04.2013, file:///C:/Users/tosh%C4%B1ba/Downloads/SSRN-id238483.pdf.
- Hyman, D. N. (1987). *Public Finance: a contemporary application of theory to policy*. Second Edition. Chicago: The Dryden Press.
- Ji, K., & Ligthart, J. E. (2012). The causes and consequences of the flat income tax. Erişim Tarihi: 21.12.2012, https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=res_phd_2013&paper_id=116.
- Kaldor, N. (1959), *An expenditure tax*. George Allen and Ulvin Ltd., London.
- KPMG. (2011a). KPMG's individual income tax and social security rate survey 2011. *KPMG International*. Erişim Tarihi: 21.12.2013, <https://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/individual-income-tax-social-security-rate-survey-September-2011.pdf>.

- KPMG. (2011b). Corporate and indirect tax survey 2011. *KPMG International*. Erişim Tarihi: 21.12.2013, <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/corporate-and-indirect-tax-rate-survey-2011.pdf>.
- Moreno, T. (2014). What is a flat tax system?. Erişim Tarihi: 18.08.2014, <http://taxes.about.com/od/statetaxes/a/Flat-tax.htm>.
- Musgrave, R. A., & Musgrave, P. B. (1989). *Public finance in theory and practice*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- OECD. (2006). Fundamental reform of personal income tax. *OECD Tax Policy Studies, 13*, Erişim Tarihi: 04.02.2012, <http://browse.oecdbookshop.org/oecd/pdfs/product/2306081e.pdf>.
- Özbakan, N. A. (1998). Vergide yatay eşitlik ilkesinin eleştirisi. *Vergi Dünyası Dergisi, 202*, 100-103.
- Patton, M. (2012). Do tax cuts increase government revenue?. Erişim Tarihi: 21.12.2013, <http://www.forbes.com/sites/mikepatton/2012/10/15/do-tax-cuts-increase-government-revenue/>.
- Paulus, A., & Peichl, A. (2009). Effects of flat tax reforms in Western Europe. *Elsevier, Journal of Policy Modeling* 31, 620-636.
- Peichl, A. (2013). Slovakia has abolished its flat tax rate, but other Eastern and Central European Countries are likely to continue with the policy. Erişim Tarihi: 12.05.2013, <http://blogs.lse.ac.uk/europpblog/2013/03/18/slovakia-abandon-flat-tax/>.
- Peichl, A. (2014). Flat-rate tax systems and their effect on labor markets. *IZA World of Labor, 61*, 1-10.
- Peter, K. S., Buttrick, S., & Duncan, D. (2009). Global reform of personal income taxation, 1981-2005: Evidence from 189 Countries. *IZA Discussion Paper, 4228*, 1-52.
- Piketty, T., Saez, E., & Stantcheva, S. (2011). Optimal taxation of top labor incomes: a tale of three elasticities. *National Bureau of Economic Research Working Paper Series, 17616*, 1-61.
- Schlecht, E. V., & Adam, J. (1999). Tax reform: challenges and possibilities. *National Taxpayers Union Foundation, Policy Paper, 107*, 1-28.
- Seligman, E.R.A. (1894). *Progressive taxation in theory and practice*. American Economic Association, 9(1&2), 1-222.
- Shapiro, R. J. (1996). Flat wrong: new tax schemes can't top old progressive truths. *Washington Post*. Erişim Tarihi: 12.02.2012, <http://www.washingtonpost.com/wp-srv/politics/special/tax/stories/top032496.htm>.
- Socol, C., Socol, A., & Marius, M. (2009). Traps of the flat tax in emerging countries. *African Journal of Business Management, 3*(11), 781-785.
- Sørensen, P. B. (2007). The Nordic dual income tax: principles, practices, and relevance for Canada. *Canadian Tax Journal, 55*(3), 557-602.
- Tansöker, R. (2009). Yürürlükteki gelir vergisi tarifesinin adalet açısından değerlendirilmesi. İçinde N. Edizdoğan (ed.), *Güncel Mali Konular* (ss. 213-237). Bursa: Dora Yayıncılık.
- Tax Rates. (t.y.). Erişim Tarihi: 06.05.2012, <http://www.taxrates.cc>.
- Tekin, F. (1978). *Artan oranlılık ve Türk gelir vergisindeki uygulaması*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- Weissman, S. (2008). Spread the wealth? soak the rich?. *Truthout*, Erişim Tarihi: 11.10.2013, <http://truth-out.org/archive/component/k2/item/80711:spread-the-wealth-soak-the-rich>.
- Younkins, E. W. (2000). Taxation and justice. *Capitalism & Commerce, 68*, Erişim Tarihi: 22.11.2014, <http://www.quebecoislibre.org/000930-11.htm>.