

99666

Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi

±
140

T. C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

TEORİDE VE UYGULAMADA

A R T A N O R A N L I L I K

(Doçentlik Tezi)

T. C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

Dr. Fazıl TEKİN

Eskişehir, 1976

İ Ç İ N D E K İ L E R

Sayfa No.

GİRİŞ BİRİNCİ BÖLÜM

ARTANORANLILIĞIN TEORİK ESASLARI

I. VERGİLEME İLKELERİNE GENEL BAKIŞ ve VERGİ TARİFELERİ	4
A. Vergileme İlkelerine Genel Bakış	4
B. Vergide Oran ve Tarife Türleri	8
1. Değişmez (Sabit) Tarife	9
2. Düzoranlı tarife	10
3. Artanoranlı tarife	11
4. Azalanoranlı tarife	13
II. ARTANORANLILIĞIN DAYANDIĞI TEMEL DÜŞÜNCE VE TEORİLER	15
A. Artanoranlılığı savunan teori ve görüşler .	16
1. Faydalanma Teorisi	17
2. Fedakârlık Teorileri	21
3. Ödeme gücü Teorisi	32
4. Artık Gelir Teorisi	37
5. Sosyal Önem Teorisi	40
6. Sosyo - Politik Teori	41
7. Giderme Teorisi	44
B. Artanoranlılığı Yöneltilen Eleştiriler	47
1. Artanoranlılığı keyfi ve indisi sayan görüş	48
2. Artanoranlılığın ödeme gücüne tam uymadığı görüşü	50

3. Artanoranlılığı tehlikeli sayan görüş	50
4. Artanoranlılığı kollektivist sisteme götüren yöntem sayan görüş	51
5. Artanoranlılığı teşebbüs hevesine ve refahın artmasına engel sayan görüş	52

İKİNCİ BÖLÜM

ARTANORANLILIĞIN TEKNİĞİ

I. ARTANORANLILIĞIN UYGULAMA ALANI	60
A. Sübjektif Dolaysız Vergiler	61
B. Objektif Dolaysız Vergiler	64
C. Dolaylı Vergiler	66
II. ARTANORANLILIĞIN DAYANDIĞI KİSTASLAR	69
A. Para tutarları	70
B. Akrabalık Derecesi	71
C. Süre	73
D. Diğer kıstaslar	75
III. ARTANORANLILIĞIN ŞEKİLLERİ	76
A. Sade veya Adi Artanoranlılık - Kademeli veya Dilim Usulü Artanoranlılık	77
B. Tam Artanoranlılık - Sınırlı Artanoranlılık	82
C. Basit Artanoranlılık - Çifte Artanoranlılık	83
D. Açık Artanoranlılık - Gizli Artanoranlılık	84

E. Dik Artanoranlılık - Yatık Artanoranlılık	89
F. Azalan Artanoranlılık - Çoğalan Artanoranlılık	94
1. Artarak çoğalan artanoranlılık	94
2. Değişmez kalarak artan artanoranlılık	95
3. Azalarak artan artanoranlılık	96
IV. ARTANORANLILIĞIN ÖLÇÜLMESİ	97
A. Artanoranlı Verginin Matematik Özellikleri	97
B. Artanoranlılığın Ölçülmesi	101
1. Artanoranlı tarifede ortalama oranın ölçülmesi	101
2. Artanoranlı tarifede marjinal oranın ölçülmesi	106
3. Artanoranlı tarifede mükellefiyetin artanoranlılığının ölçülmesi	107
C. Artanoranlılığın Ölçülmesine İlişkin Örnekler	112

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARTANORANLILIĞIN EKONOMİK ETKİLERİ

I. ARTANORANLI VERGİLEMENİN MİKRO - EKONOMİK ETKİLERİ	115
A. Artanoranlı Vergilerin Mükellefin Tasarruf İsteği Üzerine Etkileri	116
1. Artanoranlı Gelir Vergisi	116

	<u>Sayfa No.</u>
2. Artanoranlı Harcama Vergisi	120
3. Artanoranlı Servet Vergileri	122
a. Nominal Servet Vergisinin tasarruflar üzerine etkileri	123
i. Nominal servet vergisinin ödeme etkisi	123
ii. Nominal servet vergisinin beyan etkisi	124
b. Gerçek Servet Vergisinin Tasarruflar üzerindeki etkileri	125
i. Gerçek Servet Vergisinin ödeme etkisi	125
ii. Gerçek Servet Vergisinin beyan etkisi	127
4. Artanoranlı Veraset Vergisi	128
B. Artanoranlı Vergilerin Emek Arzı üzerine Etkileri	131
1. Artanoranlı Gelir Vergisi	131
2. Kapital Vergileri	137
3. Servet Vergileri	139
4. Veraset Vergileri	139
C. Artanoranlı Vergilerin Girişimcilerin Yatırım Kararlarına ve Risk Almaları Üzerine Etkileri	140
II. ARTANORANLI VERGİLEMENİN MAKRO - EKONOMİK ETKİLERİ	144
A. Gelirin Yeniden Dağılımı ve Artanoranlı Vergiler	144

1. Gelirin Kamu Maliyesi Tarafından Yeniden Dağılımı	144
2. Değişik Artanoranlı Vergilerin Gelirin Yeniden Dağılımı Üzerindeki Etkileri	150
a. Kişisel Gelir Vergisi	150
b. Servet Vergileri	158
i. Nominal Servet Vergileri ...	158
ii. Gerçek Servet Vergisi	159
iii. Veraset ve İntikâl Vergisi ...	159
iv. Harcama Vergileri	160
B. Artanoranlı Vergilerin Otomatik İstikrar Gücü	161
C. Artanoranlı Gelir Vergisi ve Enflasyon İlişkileri	162
1. Enflasyonun vergi tarifesi üzerindeki etkileri	164
2. Enflasyonun artanoranlı tarifeler üzerindeki etkilerini giderme yöntemleri	165
3. Enflasyon etkisini giderici yöntemlere ilişkin uygulama örnekleri	167

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ARTANORANLILIK

I. TÜRK GELİR VERGİSİNDE ARTANORANLILIK	169
A. Türk Gelir Vergisinin Kısa Tarihçesi ...	170
B. Gelir Vergisi Tarifesindeki Gelişmeler ..	171

C. Gelir Vergisi Tarifesindeki Artanoranlı- lığın Derecesi	173
D. Gelir Vergisi Oranlarının Diğer Ülkeler- le karşılaştırılması	176
E. Gelir Vergisindeki Artanoranlılığın Eko- nomik Etkileri	179
1. Gelir Vergisinin tasarruflar ve yatı- rılar üzerindeki etkisi	179
2. Gelir Vergisinin emek arzı üzerindeki etkileri	181
3. Gelir Vergisinin vergi adaletini sağ- lama ve gelir dağılımı üzerine etkisi	182
F. Enflasyonun Vergi Tarifesine Etkisi	185
G. Türk Gelir Vergisinin Esnekliği	188
II. GELİR VERGİSİ DIŞINDAKİ ARTANORANLI VERGİLER	192
A. Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi	192
B. Emlâk Vergisi	193
1. Bina Vergisi	194
2. Arazi Vergisi	195
C. Veraset ve İntikâl Vergisi	196
S O N U Ç	199
YARARLANILAN KAYNAKLAR	205

G İ R İ Ő

Vergilemede oranların nasıl olması gerektiği, gerek vergi oranı ve tarifesi bakımından ve gerekse sosyo -ekonomik açıdan günümüze kadar süregelen bir tartışma konusu olmuştur. Vergileme tarihine göz atılacak olursa ilk devirlerden günümüze değin **artanoranlılığın** ilgi çekici bir vergileme yöntemi olduğu saptanabilir. Örneğın 15. yüzyılda Floransa'da "decima scalata", Yani dereceli bir öşrün (ondalığın), uygulanması nedeniyle, **artanoranlılık** şiddetli tartışmalara yol açmış ve **bugün dahi** bu yöntemden yana ve buna karşı önerilen düşüncelerden bir çoğu, daha o zaman Floransalı aydınlar tarafından ortaya atılmıştı. Sonraki yüzyıllarda da zaman zaman ele alınan bu konu özellikle Fransız devrimi yıllarında çok şiddetli çatışmalara yol açmıştır. Günümüzde ise ilke bakımından değilse bile, etkileri ve ölçüsü bakımından üzerinde dikkatle durulan bir konu olma niteliğini korumaktadır.

Özellikle verginin yükümlülerden ödeme **gücü** ilkesine göre alınması düşüncesinin ortaya atılması, artanoranlılığa olan ilgiyi daha da arttırmıştır. Artanoranlılık günümüzün gözde iki vergileme ilkesi olan "eşitlik" ve "ödeme gücü" ilkelerinin vazgeçilmez bir aracıdır. Hatta artanoranlılık, bugün mali bir kavram olan "vergide eşitlik" ilkesinin çerçevesini aşmış ve gittikçe daha büyük bir ölçüde "vergileme yolu ile eşitlik sağlama" aracı durumuna gelmiştir. Bu eşitlik sağlanırken gelişmekte olan ülkelerde, kalkınmanın finansmanında kullanılacak olan iç fonların sağlanması da olanak dahiline girebilmektedir.

Artanoranlı vergilemenin bu çalışmanın konusu olmasını etkileyen ilk faktör onun bu önemi olmuştur. İkinci faktör ise, Batı ülkelerinde yeterince tartışması ve incelemesi yapılmış olan konuyu Türkiye'de başlıbaşına inceleyen etüd ve monografilerin eksikliğidir. Bu nedenlerle artanoranlılığı teorik, teknik ve ekonomik açılardan bir bütün olarak incelemek gereğini duyduk.

Etüdümüzün amacı, artanoranlılığın dayandığı temel doktrinleri, tekniğini, ekonomik etkilerini topluca ortaya koymak ve bu bilgiler ışığında Türk Vergi Sisteminde yer alan artanoranlılık uygulamasını özellikle Gelir Vergisi tarifesi açısından değerlendirmektir.

Çalışma dört ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde artanoranlılığın dayandığı teorik esaslar ele alınmıştır. Bu bölümde vergide oran ve tarife sorununa ilişkin genel açıklamalar yapıldıktan sonra artanoranlılığın dayandığı, daha doğru bir deyişle artanoranlılığın haklılığını savunan görüş ve teoriler ve buna karşı yöneltilen eleştiriler, kaynaklarına inilmesine özen gösterilerek, incelenmiştir.

İkinci bölüm artanoranlılığın tekniğine ilişkin konuları kapsamaktadır. Artanoranlılığın değişik vergilerde uygulanabilme olasılığının incelenmesi ile başlayan bu bölümde, artanoranlık kıstasları, artanoranlılığın uygulama şekilleri ve son olarak artanoranlı tarifinin matematik özellikleri ve ölçülmesi konuları yer almaktadır.

Artanoranlılığın teorik ve uygulama tekniğine ilişkin

konularının açıklanmasından sonra, etüdün üçüncü bölümünde artan-oranlılığın ekonomik etkileri konusu incelenmiştir. Bu bölümde, konu mikro ve makro - ekonomik açılardan ele alınmıştır. Artan-oranlı vergilerin yükümlülerin tasarruf isteği , emek arzı, girişimcilerin yatırım kararları ve risk almaları üzerine etkilerinin açıklanması bu bölümün ilk yarısını oluşturmuştur. Bu bölümün ikinci yarısında artanoranlı vergilemenin makro ekonomik etkileri sırası ile şu başlıklar altında değerlendirilmiştir: Artanoranlı vergiler ve gelirin yeniden dağılımı, artanoranlı vergilerin otomatik istikrarı sağlama gücü ve artanoranlı gelir vergisi enflasyon ilişkileri.

Çalışmanın son bölümünde Türk Vergi Sisteminde artanoranlılık ele alınmış özellikle ve sadece Türk Gelir Vergisindeki artanoranlılık, artanoranlılığın tekniği ve ekonomik etkileri açısından ortaya konmaya çalışılmıştır. Türk Vergi Sisteminde yer alan diğer **artanoranlı** vergi tarifelerine sadece değinilmekle yetinilmiştir.

Sonuç bölümü Türk Gelir Vergisi tarifesi ile ilgili düşünceleri ve önerileri kapsamaktadır.

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M
ARTANORANLILIĞIN TEORİK ESASLARI

I. VERGİLEME İLKELERİNE GENEL BAKIŞ VE VERGİ TARİFELERİ

A. Vergileme İlkelerine Genel Bakış¹

Vergileme ilkelerinin ortaya konması maliye tarihinin doğumu ile başlamıştır. Objektif bir olay sayılan vergi nasıl gerek niceliği ve gerekse fonksiyonları bakımından zorunlu bazı değişikliklere uğramışsa, ideolojik bir nitelik taşıyan vergileme ilkeleri de zaman içinde değişikliklere uğramıştır. Vergi-

(1) Vergi ile uğraşmış bütün iktisatçı ve maliyeciler vergileme ilkeleri üzerinde durmuşlardır. Bunlardan ilkinin A. Smith olarak kabul edebiliriz. Ancak bu yazardan sonra da bu ilgi azalmamış, tersine artmıştır. Bu ara Mc. Culloch, J.B.Say, ve J.S. Mill de bu konu üzerinde önemle durmuşlardır. Daha sonraları A. Wagner, F.Y. Edgeworth; H. Dalton ve A.C.Pigou bu alanda yeni ilke ve tasnifler ileri sürmüşlerdir. Zamanımızın maliyecileri de bu konu ile yakından ilgilenmişler ve bu ara F. Neumark, W. Gerloff, H.M. Groves ve J.F. Due konuyu ele alarak geliştirmişlerdir. Şu noktayı önemle belirtmek gerekir ki yeni tasnifler ve araştırmalar eskilerden öz bakımdan çok ayrı olmayıp, zamanın koşullarına uydurulmuş şekillerinden başka bir şey değildir.

ciliğin anayasası niteliğinde olan ve şekle ve usule ait bir sıra sorunları kapsayan bu kuralların, örneğin fizyokrat dünya görüşünün hâkim olduğu devirdeki ile çağımızda aynı olması beklenemez. Aynı şekilde, günümüzde Batı demokrasileri ile Demir Perde gerisi (sosyalist) ülkelerde geçerli bulunan vergileme ilkelerinin aynı olamayacağı ortadadır.

Maliyecilerin vergileme ilkelerine karşı takındıkları tutum, geniş ölçüde, bunların vergiye yakıştırdıkları fonksiyonlarla ilgilidir. Vergiyi sadece mali bir araç kabul eden yazarların vergileme ilkeleri ile vergiyi devlete gelir sağlamakten ibaret olan mali fonksiyonları yanında siyasal, sosyal ve ekonomik görevler yükleyen yazarların vergileme ilkeleri aynı olmaz. Bunun en açık örneği vergi "tarafsızlığı" ilkesidir. Verginin sosyal amaçları olduğuna inanan bir kimsenin bu ilkeye taraftar olmaması çok olağandır.

Vergileme ilkeleri, değişmez gerçekten başı bilinmeyen veya sonsuzluğa ulaşmış birer kural niteliğinde değildir. Aksine bunlar A.Wagner'in de değindiği gibi "vergileme ilkelerinin çoğu esasen zaman ve yer bakımından nisbi (rölatif) dirler. Ülkenin içinde bulunduğu kültürel ekonomik ve teknik ilişkilere; halkın o andaki görüşlerine ve hukuk bilinci ile kamu hukukunun durumuna sıkı sıkıya bağlı olup bu unsurlarla birlikte değişirler, bir kelimeyle sırf lojik (ussal) değil, aynı zamanda tarihi kategoridirler".² Ancak belirli zaman ve ideolojilere

(2) WAGNER A., Finanzwissenschaft , Part II Third Edition, Leipzig 1883 s.299. Bu bölümün İngilizce çevirisi için Bkz. "Three Extracts on Public Finance" çev. Nancy Cooke, Classics in the Theory of Public Finance, International Economic Association, New York 1967, s. 10 - 11.

göre değerleri olabilir. Gerçekten belirli zaman ve ideoloji-
lere göre değer ifade etmek hususunun bütün sosyal olay ve gö-
rünüşlerin incelenmesinde gözönüne alınması gerekir. Fakat ver-
gileme ilkeleri alanında bu noktanın gözden kaçırılması diğer
bakımdan da önemlidir. Bu ilkeler, sosyal bir olay olmayıp, sos-
yal bazı görüş ve inanışların ifadesi olmaktadır. Bu bakımdan
vergileme ilkeleri "olan" dan çok "olması gerekeni" amaç edi-
nen birer norm ve kurallar topluluğudur. Başka bir deyişle,
tarihsel olan nitelikleri yanında, kuraldan doğan normatif bir
nitelik de taşımaktadır.

Ayrıca, vergileme ilkelerinin "nisbi" bir nicelik taşı-
dıklarına da yukarıda değinmiş bulunuyoruz. Bu ilkelerden her
birinin anlamı ve değeri, diğerlerinin anlam ve değerleri ile
yakından ilgilidir. Bunlar birbirinden bağımsız olarak ele a-
linamazlar, çünkü her biri salt değil, değişken bir değer ta-
şımaktadır.

Biz burada, vergileme ilkelerinin tümünü ele alarak kla-
sikleşmiş tasniflere ve açıklamalara girmek istemiyoruz. Ama-
cımız inceleme konumuz olan artanoranlılığın dayandığı temel
ilke ve teorileri tartışmaktır. Bu nedenle ele alacağımız il-
kelere bu konu ile sınırlandırılmış olanlardır. Vergileme il-
kelerinden özellikle "eşitlik" (adalet) ve "ödeme gücü" il-
keleri bu amacımıza en uygun düşen iki ilke olarak ele alınacak-
tır.

Vergide ödeme gücü (iktidar) ilkesinin gerçekleşmesi için
başvurulan araçlardan biri de asıl inceleme konumuz olan "ar-

tanoranlılıktır." Artanoranlılık başlıca iki anlamda anlaşılmalıdır. Bunlardan birincisi kapsamlı ve esas itibarile ekonomik ve sosyal bir nitelik taşımaktadır.

Buna göre artanoranlılık, mükelleflerin toplu vergi ödeme güçleri gözönünde tutularak artan oranlarda vergilendirilmesidir. İkincisi ise, özel ve daha çok teknik bir kavramdır. Buna göre, artanoranlılık matrah arttıkça, vergi oranının da yükselmesi demektir ³.

Etüdümüzdeki açıklamalarımız sırasında, yerine göre bu anlamlardan birine veya diğerine yer verilmiştir. Bu arada, artanoranlılığın özü incelenirken dayandığı teoriler ve aleyhindeki düşünceler tartışılırken ekonomik - sosyal anlamında artan-oranlılık ele alındığı halde, diğer kısımlarda özellikle artanoranlılığın tekniği (uygulama alanı, dayandığı kıstaslar, şekilleri, ölçülmesi) konusunda teknik anlamda artanoranlılık üzerinde durulmuştur.

Artanoranlılığın dayandığı temel teori ve fikirlerle bunun aleyhinde yer alan fikirlerin sistematik açıklamasına geçmeden önce vergilerin oran bakımından ne gibi şekiller gösterebileceğini toplu olarak belirtmeyi yararlı buluyoruz.

(3) DİKMEN, Orhan; Maliye Dersleri, Birinci Kitap, İlâveli İkinci Baskı, Sermet Matbaası; İstanbul 1964, s.258.

B. Vergide Oran ve Tarife Türleri : ⁴

Vergi oranı, vergi tarifesinin temel ve sayısal unsurudur. Genellikle vergi borcunu hesap edebilmek için vergi matrahına uygulanan sayı şeklinde tanımlanır. Vergileme sırasında matrah üzerinde gerçekleştirilen indirim v.b. işlemler, sonuçta vergi oranının görüntüsünü değiştirebilir. Örneğin, kanuni oran ile gerçek (reel) oran arasında bir farkın ortaya çıkması gibi. Verginin önceden global miktar ya da oran olarak saptanması **bizi**, tevziî ve nisbî vergilerle karşı karşıya getirir. Vergi oranları ayrıca matrahla olan ilişkilerine göre sabit, düz oran, artanoran ve azalanoran şeklinde bir tasnife tabi tutulabilir ⁵.

İlk tasnif biçiminin tarihsel bir değeri olmakla beraber günümüzde pratik bakımdan önem taşımamaktadır. Bizim burada üzerinde duracağımız tasnif biçimi ikincisi olacaktır. Uygulandığı vergi birimleriyle beraber vergi miktarları ve oranlarını kapsayan cetveller olarak tanımladığımız vergi tarifelerini yukarıda belirtmiş olduğumuz dörtlü tasnif çerçevesinde inceleyeceğiz.

(4) Vergi oranları konusunda ayrıntılı bilgi için şu eserlere başvurulabilir.

1. MEHL Lucien, Science et Technique Fiscales, Paris 1959.
2. FOLLIET P. Les Tarifs d'Impôts, Lausanne 1947.
3. VICKREY W. Agenda for Progressive Taxation, The Rolland Press Company New York 1947.

(5) NADAROĞLU Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, İ.İ.T.İ.A. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları : 237, İstanbul, 1974.s.320.

1. Değişmez (Sabit) vergiler veya değişmez tarife :

Tutarı hep değişmez kalan vergilerdir. Tutarı değişmez olan bu vergilerin nisbi ağırlığı mükellefin vergi ödeme gücü ile tersine orantılı durumdadır. Yani bu güç yükseldikçe verginin nisbi önemi düşmekte, aksi halde ise artmaktadır. Bu nedenle bu vergilere gerileyici (regressive) vergiler adı verilmektedir. Bunlara tersine artanoranlı (Progressif a rebours) diyen maliyeciler de bulunmaktadır.

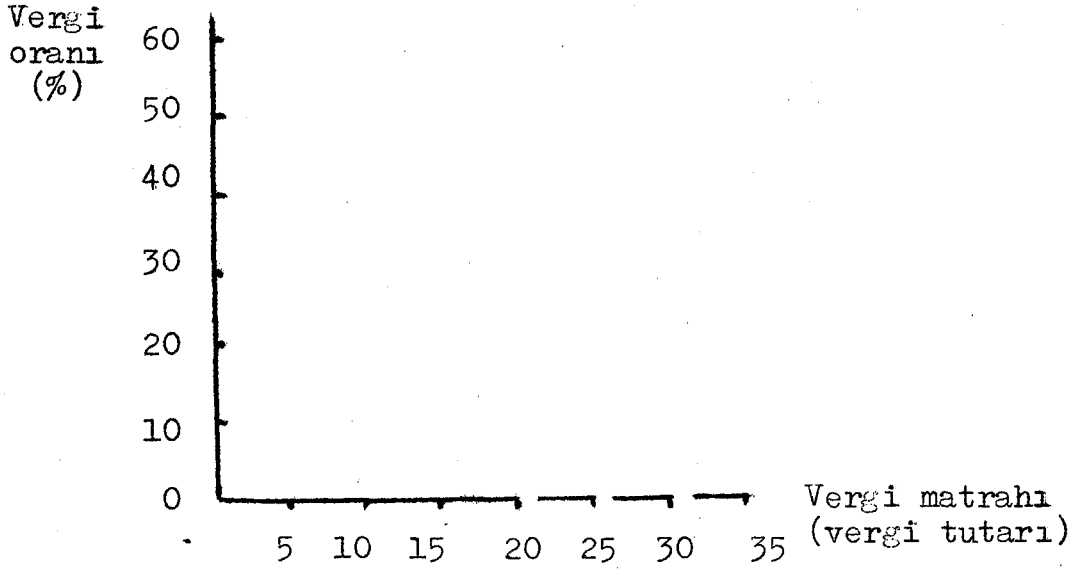
Prof. Orhan Dikmen yerinde olarak, mütenasip, müterakki ve mütedenni vergiler yanında ric'i vergilerden değil, fakat "miktarı sabit vergilerden" söz etmenin daha doğru olacağını belirtmektedir⁶. Bu teklif çok yerindedir. Önce, gerileyici (ric'i) vergi kavramı burada teknik nitelikte bir deyim olmayıp, mutlak vergi ödeme gücü ile birlikte düşünülmesi gereken ekonomik-sosyal bir kavramdır. Sonra da, gerileyici vergi, miktarı değişmez vergilerden başkalarını ve bu ara düz-oranlı vergileri de kapsayacak genişlikte bir kavram olmaktadır.

Aşağıda Şekil: 1 de değişmez vergi veya değişmez tarife ele alınmıştır. Eğer bir baş vergisi söz konusu ise, burada vergi tutarı, matrah artışından bağımsızdır. Yani vergi tutarı ile gelir arasında bir ilişki yoktur.

(6) DİKMEN Orhan, a.g.e, s.260

Şekil : 1

Değişmez Vergiler veya Değişmez Tarife



2. Düzoranlı vergiler veya düzoranlı tarife :

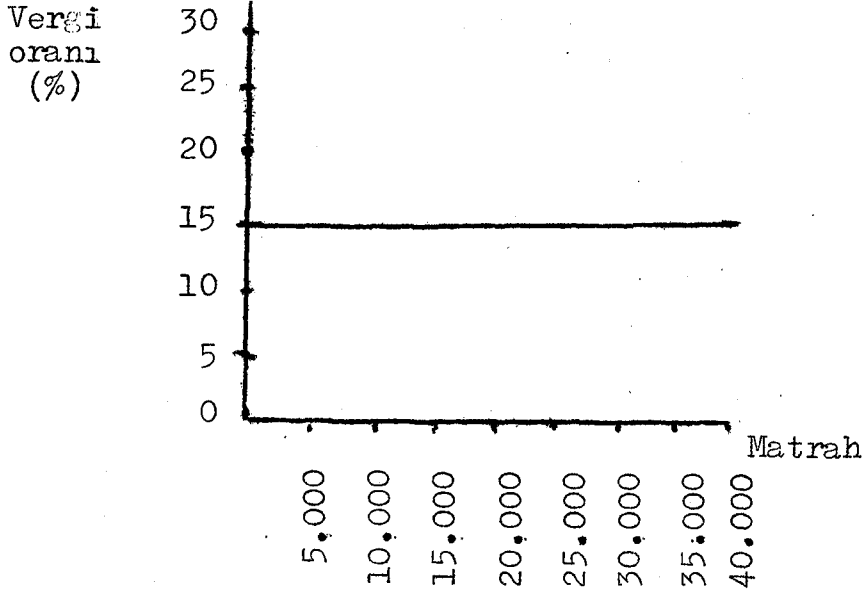
Prof. F. Hakkı Sur, Prof. F. Neumark ve Prof. Orhan Dikmen'in "mütenasip vergiler" şeklinde ifade ettikleri deyimde Prof. Nihat Sayar ve Prof. Halil Nadaroğlu "nisbî vergiler" demektedirler⁷. Konu, vergi oranı açısından ele alındığı takdirde düzoranlılık daha uygun düşmektedir. Düzoranlı vergilerin bir tek oranı vardır. Uygulandığı matrah ne olursa olsun, bu oran değişmez, değişen, sadece verginin tutarıdır.

(7) SAYAR Nihat, Kamu Maliyesi, Cilt I. İ.T.İ.A. Yayın ve Yardım Bürosu Sayı: 215, İstanbul 1970, s.112.

NADAROĞLU Halil, a.g.e. s.326.

Şekil : 2

Düzoranlı Tarife



3. Artanoranlı vergiler veya artanoranlı tarife :

Müterakkiyet veya müterakkilik şeklinde ifade ettiğimiz terim dilimize Arapça'dan girmiş ve yerleşmiştir. Diğer mali terimlerin çoğunda olduğu gibi bu kelime yerine, dildeki sadeleşme akımı sırasında "artanoranlılık" şeklinde Türkçe bir karşılık bulunmuştur. Böylece müterakkiyet, müterakkilik, müterakki vergileme ve artanoranlı vergi terimleri birlikte kullanılmaktadır.

Artanoranlılığın dayandığı temeller ve vergi tekniği ve tarifesi açısından özelliklerini belirtmeden önce, çeşitli maliyecilerin bu kavramı nasıl tanımlayıp açıkladıklarını görmek, konuya açıklık getirecektir. Prof. Fadıl H. Sur şöyle bir açıklama yapmaktadır : "Müterakki vergi ise, hakiki nisbeti ver-

giye tâbi meblağlarla beraber yükselen vergi demektir. Müterakki vergide meselâ 500 liradan % 10 vergi alınır, 500.000 liradan daha yüksek nisbette, faraza % 20 vergi alınacaktır. Halbuki mütenasip vergide 500 lirada, 500.000 lira da aynı nisbette faraza % 10 vergi ödeyecektir"⁸.

Prof. Dr. Nihat Sayâr önce sade bir tanım vermekte "Matrah yükseldikçe nisbetleri de yükselen vergilerdir" demekte ve şöyle bir örnekle tanımını açıklamaktadır⁹ :

<u>Matrah</u>	<u>Nisbet</u>
100 - 1.000	% 20
1.001 - 10.000	% 25
10.001 - 100.000	% 30
100.001 - 1.000.000	% 40

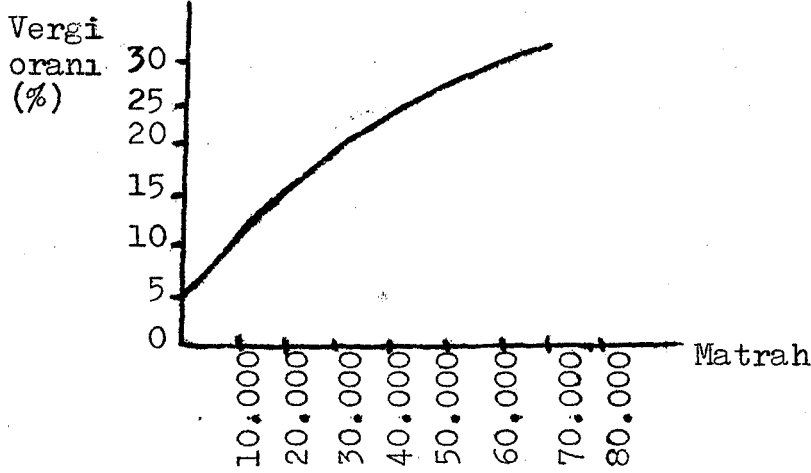
Sonra yazar daha ayrıntılı olmak üzere şu tanımını yapmaktadır : "Matrahları yükseldikçe nisbetleri artan veya matrah sabit kaldığı halde, bununla ilgili hadiselerin tesiri ile, nisbetleri artan vergilerdir." Bu tanım, artanoranlılığın inceliklerini göstermesi bakımından önemlidir. Zira veraset vergilerinde olduğu gibi, ölen kimseye yakınlığına göre matrah aynı olsa bile vergi oranları alçalıp yükselmektedir. Şekil: 3'de bir artanoranlı tarife gösterilmiştir.

(8) SUR Fadıl Hakkı, Maliye Dersleri, Ankara 1943. s.116

(9) SAYAR Nihat, a.g.e., s.113.

Şekil : 3

Artanoranlı Tarife



4. Azalanoranlı vergiler veya azalanoranlı tarifeler:

Arapça terimler olan "mütedennilik", "mütedenni vergi" kavramları dilimize yerleşmiş ve tam Türkçe karşılıkları henüz bulunamadığı için aynen kullanılmakta devam edegelmiştir. Ancak son zamanlarda bunun için "azalanoranlı vergiler" terimi bulunmuş ve yerleşmeye başlamıştır.

Azalanoranlılık ile tersine artanoranlılığı birbirine karıştırmamak gerekir. Tersine artanoranlılık muamele ve tüketim vergilerinin yapısında gizli bir özellik olup, teknik nitelikteki azalanoranlı tarife^{/ve} vergilerden tamamen farklıdır.

Prof. Orhan Dikmen'e göre "mütedenni vergiler müterakki vergi tipinin az çok özellik arzettiği bir şeklidir. Gerçekte bu vergiler, müterakki vergilerden **tam** manasiyle **ayrılmazlar**. Çünkü bunlar, matrahın artması ile yükselen vergi nisbetlerinden ortaya çıkan müterakki vergi tarifelerinin, ters taraftan yani yukarıdan aşağıya doğru mütalâa edilmesinden başka bir şey

değildir"¹⁰. Gerçekten, matrahın daralması ile beraber azalan vergi oranlarından oluşan azalanoranlı tarifeler, aşağıdan yukarıya doğru ele alındığında artanoranlı tarifeler biçiminde karşımıza çıkmaktadır.

Prof. Dr. Nihat Sayâr ise azalanoranlılığı artanoranlılığın tersi olarak ele almakta ve azalanoranlı vergilerde matrah yükseldikçe oranların yükselmediğini, aksine azaldığını kaydetmektedir¹¹. Azalanoranlılık görünürde ve gerçekte olmak üzere iki kısımdır. Artanoranlı bir tarifeyi tersine yazacak olursak vergi oranları tabloda gittikçe azalacaktır. Ancak matrahlar da azalacağı için durumda bir değişiklik olmaz. Burada azalanoranlılık gerçekte değil, sadece görünüşte olmaktadır. Gerçekten azalanoranlı vergi ve tarifeler ise artanoranlı tarifelerin tersidir. Burada matrahlar yükseldikçe oranların azaldığı görülür. Bu tip vergi ve tarifeler günümüzde bir istisna olup, pek az rastlanmaktadır¹².

Şekil : 4'de azalanoranlı tarife diğramatik olarak gösterilmiştir.

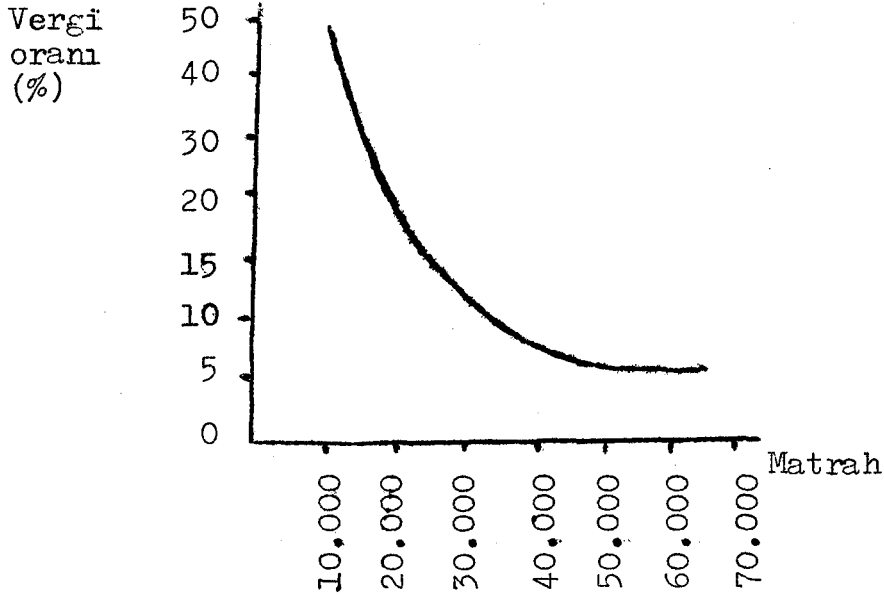
(10) DİKMEN Orhan, a.g.e., s.260

(11) SAYAR Nihat, a.g.e. s.116

(12) TUNCER Selâhattin, Kamu Maliyesi, Dördüncü Başkı, Eskişehir İ.T.İ. A. Yayınları No.41, İst.1975, s.266

Şekil : 4

Azalanoranlı Tarife



II. **ARTANORANLILIĞIN DAYANDIĞI TEMEL DÜŞÜNCE VE TEORİLER**

Vergi tarifelerine ilişkin olarak yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalarımızda genel olarak daha doğru bir deyimle kavram olarak artanoranlılığı belirtmeye çalıştık. Artanoranlılığın tekniği ve uygulama şekilleri üzerindeki açıklamalara geçmeden önce artanoranlılığın aslı nedir ? Böyle bir vergileme yöntemini çeşitli düşünce akımları ve teoriler nasıl açıklamışlardır ? Sorularını yanıtlamak istiyoruz.

Artanoranlı vergileme ile ilgili tartışmaların tarihi oldukça eskidir¹³. Konunun bilimsel metodlarla incelenmesinde en önemli adımlar 19.yüzyıl sonlarında başlamış olup, özellikle E.R.A. Seligman'ın "Progressive Taxation in Theory and

(13) Bkz. Bu etüd.giriş kısmı. s.1

Practice"¹⁴ ve Suret'nin "Théorie de l'Impôt Progressif"¹⁵ adlı eserlerinin yayınlanmasından bu yana konu üzerindeki tartışmalar devam etmiş ve konu daha fazla berraklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır. Bu kısımda konuyu iki ana bölüme ayırmak, önce artanoranlı vergilemeyi savunan görüşleri daha sonra da bu vergileme yöntemini yeren görüş ve teorileri ana hatları ile ortaya koymaya çalışacağız.

A. Artanoranlılığı savunan teori ve görüşler :

Artanoranlılığı savunan yazarlar başlıca iki ana gruba ayrılmaktadır. Bunlardan birinci gruba girenler, artanoranlılığı özel teşebbüs sistemini ortadan kaldırmak ve sosyalist, kolektivist bir düzene geçmek için en uygun ve etkili araç olarak kabul etmektedirler. İkinci grubu girenler de artanoranlılığın kamu gelirlerinin sağlanmasında daha adil bir yük dağıtım metodu olduğuna inanmaktadırlar.

Artanoranlılığı savunan görüşleri şu şekilde bir tasnif biçimine göre ele alarak **incelemeği** yararlı buluyoruz¹⁶ :

(14) SELIGMAN E.R.A., Progressive Taxation in Theory and Practice, 2nd edition, American Economic Association, Princeton University Press, 1908.

(15) SURET A., Théorie de l'impôt progressif, Paris 1909.

(16) Teorilerin tasnif biçimi ile ilgili olarak bkz.

FAGAN D. Elmer, "Recent and Contemporary Theories of Progressive Taxation", Journal of Political Economy Vol.XLVI, No.4. August 1938.

- 1- Fayda Teorisi
- 2- Fedakârlık Teorileri
 - a. Eşit Fedâkârlık Teorisi
 - b. Oranlı (nisbî) fedakârlık teorisi
 - c. Eşit marjinal fedakârlık teorisi
 - d. Minimum fedakârlık teorisi
- 3- Ödeme Gücü Teorisi
- 4- Artık Gelir Teorisi
- 5- Sosyal Önem Teorisi
- 6- Sosyo - Politik Teori
- 7- Giderme Teorişi

1. Yukarıda belirtmiş olduğumuz teorilerin açıklamasına geçmeden önce vergi ile vergi ödenmesi sonucunda sağlanan fayda ilişkisi üzerinde durmak istiyoruz. Yukarıdaki tasnifte yer almayan bu konu artanoranlı vergilemeyi savunanların üzerinde ilk durdukları hususlardan biri olmuştur¹⁷. Hiç kimse vergilerin tek taraflı bir transfer olduğunu savunamaz. Her vergi mükellefi devlet faaliyetlerinden bazı faydalar sağladığına göre, sağlanan bu faydaların boyutlarının vergi yükünün mükellefler arasında dağılımında bir kıstas olabileceği savı ileri sürülebilir. Şayet, mükelleflerin gelirleri arttıkça, kamusal faaliyetlerden sağladıkları fayda da artarsa ve belli gelir seviyelerinde, elde edilen fayda gelir artışında daha hızlı bir biçimde artacak olursa, bu

(17) KALVEN Jr. Harry and BLUM J. Watter, The Uneasy Case for Progressive Taxation, The University of Chicago Press, Chicago, 1966, s.35.

durumun kanıtlanması halinde, artanoranlı vergilemenin sağlam bir teorik temele kavuşturulduğu söylenebilir ¹⁸.

Ödenen vergi ile sağlanan fayda arasındaki ilişki ile ilgili türlü durumlar olabilir. Devlet herhangi bir kamusal hizmeti piyasaya arz edebileceği ve satabileceği halde o hizmeti kendi tekeline alarak o hizmetten yararlananları vergilemek yolunu da tercih edebilir. Fakat burada dikkat edilmesi gereken bir nokta vardır. Vergi mükellefi sağlamış olduğu faydayı azaltarak vergi yükünü hafifletmek yoluna gidemez ¹⁹. Günümüzde özellikle kamu ekonomisinin sunduğu hizmetlerin büyük bir bölümünün merkezi otorite tarafından üretilmesi, münferit mükelleflerin kamusal hizmetlerden yararlanmaları ile vergi yükleri arasında bir korelasyonun kurulmasını olanaksızlaştırmaktadır.

Söz konusu fayda teorisi savunucularına göre, kamu ekonomisi tarafından fertlere sunulan hizmetlerle, servete sunulan hizmet arasında bir ayırım yapılması gerekir. Fertlerin yararlandıkları kamusal hizmetler bir yerde özdeş, yani birbirinin aynıdır, halbuki servetin sağlamış olduğu kamusal yarar, servet miktarı çoğaldıkça artmaktadır. Böyle bir yorumlama yapıldığında devlet bir sigorta şirketine benzetilmekle ve servetin korunmasında aynen sigorta şirketi şeklinde davranması beklenmektedir ²⁰.

(18) Fayda teorisi olarak adlandıracağımız bu teorinin ayrıntılı bir açıklaması için bkz. SELIGMAN, E.R.A, a.g.e, s.150-229.

(19) SIMONS Henry, Personal Income Taxation, University of Chicago Press, Chicago 1938 s.34

(20) SELIGMAN E.R.A, a.g.e, s.169

Nasıl sigorta primi servetin değeri arttıkça yükseliyorsa devlette vergilemede aynı ilkeye uymalıdır görüşü savunulmaktadır. Pek tabii bu tür bir açıklama artık günümüzde anlamını yitirmiş bulunmaktadır. Zira, özellikle servet ve onun korunmasına ilişkin kamu ekonomisi hizmetleri sözkonusu olduğunda, bu tür hizmetlerin tüm kamu ekonomisinde üretilen hizmetler içindeki öneminin, az olduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz.

Fayda teorisi taraftarlarının ileri sürdükleri diğer bir nokta da şöyle özetlenebilir : Gelir iki kısma ayrılabilir. Gelirin ilk kısmı yaşamın sürdürülebilmesi için gerekli olan miktardır, ikinci kısım ise daha iyi bir yaşantı için harcanabilecek artık bir miktardır. Kamu ekonomisinin sağlamış olduğu faydalar ile ancak işte belirtilen bu artık gelir arasında bir ilişki kurulmalıdır. En az geçim haddine tekabül eden gelir seviyesi için miktarı sabit bir vergi, fazlası için artanoranlı bir vergi uygulanabileceği belirtilmektedir. Kısacası "refah" in artanoranlı bir biçimde vergilendirilmesi gerekir. Bu görüş te bir noktada yeterli olmamaktadır. Önce de belirtmiş olduğumuz gibi, kamu ekonomisinde üretilen hizmetler fertlere gelir ve servetleri oranında dağılmamakta, başka bir deyimle, fertlerin kamusal hizmetlerden sağlamış oldukları fayda gelir ve servetleri ile orantılı olmamaktadır. Bu nedenle, sırf bu teze dayanarak artanoranlı vergilemeye gitmek yeterli bir düşünce olmamaktadır.

Artanoranlılığı savunmak için "fayda teorisi"nden yola çıkmanın yetersizliği ortadadır. Yukarıda da belirtmiş olduğumuz gibi, yüksek gelirliilerin kamu hizmetlerinden daha fazla yarar sağladıklarını kanıtlamak son derece güç hatta olanak dı-

şıdır. Fakat bu iddia, kanıtlanmış olsa dahi yine de artanoranlılık için yeterli bir tez olamayacaktır. Zira artanoranlılığın uygulanabilmesi için sadece gelir seviyesi yükseldikçe, sağlanan faydanın artması yetmemektedir, ancak sağlanan faydalar gelirden daha hızlı artacak olursa istenen husus gerçekleşmektedir. Konu servetler açısından ele alındığında, servetin korunması ile sağlanan faydanın, servetin değerinde meydana gelen artıştan daha hızlı arttığını saptayabilmek olanaksızdır. Konuya gelir ve servetin sağlamış olduğu refah açısından bakıldığında, paranın sağlamış olduğu faydanın, para miktarından daha hızlı arttığı biçimde bir varsayımdan hareket etmek gereği ortaya çıkacaktır. Yani paranın sahibine gittikçe artan bir değer ve fayda sağlıyacağı gibi bir varsayıma dayanmak gerekecektir.

Özetleyecek olursak fayda teorisinin artanoranlılık için yeterli bir gerekçe sağlayamamış olduğunu söyleyebiliriz. Nitekim, bu teori taraftarları zamanla artanoranlılığa karşı düzoranlı (nisbî) vergilemeyi incelemeye yönelmişlerdir. Bunlar popüler bir soru olan şu soruyu sormaktadırlar : "Zenginler ve fakirler ekmek için aynı fiyatı ödediklerine göre neden, kamu hizmetlerinin satın alınmasında da aynı fiyatı ödemesinler " 21.

Fakat artanoranlılıkta olduğu gibi düzoranlılık için de fayda teorisinin yararlı olamayacağı açıktır. Her iki durum için de en büyük zorluk tek tek faydaların saptanmasındaki güçlükten ileri gelmektedir. Kamu hizmetlerinden bütün fertlerin

(21) BLUM and KALVEN, a.g.e., s.38.

özdeş olarak yararlandıkları varsayılsa dahi, bunun sonucunda ortaya çıkacak mantıki sonuç, son derece yüksek gerileyici (regressive) bir vergi sistemi olacaktır.

Vergilerin tahsisinde fayda ilkesi bir kıstas olarak uygulanmak istendiğinde John Stuart Mill'in şu ifadesi çok anlamlı olacaktır : " Belli bir toplumda yaşayan fertlerin değişik faydalar sağladığı savını ileri sürmek, gerçekte o toplumda ciddi bir hatanın var olduğunu söylemek demektir." ²².

2. Fedakârlık Teorileri :

Artanoranlılığı savunan ikinci grup teori, konuya vergi mükelleflerinin devletten sağlamış oldukları faydalar açısından değil, fakat vergi ödemekle katlanılan fedakârlık açısından bakan görüş ve teoridir. Fertler devlete vergiyi mecbur oldukları için vermektedirler. Artık burada vergi ile sağlanan faydadan söz edilmemektedir. Bu teorilere göre, vergi adetâ servetin bir müsaderesi niteliğini taşımaktadır. Bu nedenle tartışılması gereken konu bu müsaderenin eşitlik ilkesine en uygun bir biçimde yapılması olmaktadır.

Fedakârlık teorisi nisbeten yeni olmakla birlikte eski yazarlar tarafından da ileri sürülmüştür ²³.

a. Eşit fedakârlık teorisine göre vergiler o şekilde konmalıdır ki, her vergi mükellefi diğer vergi mükellefleri ile aynı miktarda fayda kaybına uğramalıdır,

(22) MILL John Stuart, Principles of Political Economy, Book 5 s.805, BLUM and KALVEN, a.g.e. s.39 dan naklen.

(23) Bu teorinin ilk ifadesine John Stuart Mill'de rastlıyoruz. Ancak Mill, veraset ve intikal vergisi dışında, artanoranlılığa taraftar olmayıp bu ilkeyi sadece en az geçim indiriminin uygulanması açısından savunmuştur.

b. Oranlı (nisbî) fedakârlık teorisine göre, her vergi mükellefi gelirinin toplam faydasının aynı oranında bir fedakârlıkta bulunmalıdır^x.

c. Eşit marjinal fedakârlık teorisine göre; her vergi mükellefinin uyrayacağı marjinal fayda kaybı birbirine eşit olmalıdır,

d. Minimum fedakârlık teorisine göre ise; dolaylı ve dolaysız olarak kendisinden fedakârlık edilen fayda alanının tutarı bütün vergi mükelleflerince, elde etmiş oldukları gelirin mümkün olan en küçük oranında olsun²⁴.

(x) Bıllindiği gibi gelir (x) ile iktisadi refah (W) arasında fonksiyonel bir ilişki vardır. Bu ilişki şöyle bir formülle de ifade edilebilir :

$$W = \log (x)$$

Belirli bir gelirden (x), T oranında bir vergi (T_x) alındığını farzedelim, bu takdirde vergi ödemekten dolayı refahtan katlanılan fedakârlık (W') olduğuna göre fonksiyon şu şekli alacaktır :

$$W - W' = \text{Log} (x - T_x)$$

Gerek eşit ve gerekse oranlı fedakârlığın etkilerini bu formül ile açıklamak mümkün olabilmektedir.

(24) Edgeworth "eşit" ve "oranlı" (nisbî) fedakârlık kavramları arasındaki farkı kesin bir biçimde ortaya koyuncaya dek bu iki kavram "eşit fedakârlık" olarak kullanılmıştır. Seligman "Progressive Taxation" in ikinci ve son baskısında bu tür bir ayırımı karşı çıkmaktadır. BKz. F.Y. EDGEWORTH, Papers Relating to Political Economy, Vol.II London 1925,

Artanoranlı vergilemeye ilişkin fedakârlık teorilerinin temelini meydana getiren belli başlı bazı varsayımlardan hareket etmek gereği vardır. Maliye literatüründe bu varsayımların yeterli bir açıklamasına rastlıyamıyoruz. Fakat fedakârlık teorileri ile ilgili olarak yazan bir kısım yazarların yazılarından açık veya zımnî olarak dokuz varsayım saptayabiliyoruz. Bu varsayımlardan yedi tanesi bütün fedakârlık teorileri için geçerli olmaktadır. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz²⁵ :

1. Artanoranlı vergileme gelirin asgari geçim haddini aşan kısmı için sözkonusudur.

2. Parasal gelirin artması ile birlikte azalan marjinal fayda ilkesi geçerli olmaktadır.

3. Her değişik gelir seviyesi için gelir sahiplerinin duyarlılığı değişmezdir (sabittir). Başka bir deyimle, fertlerin gelirlerindeki artışlar karşısında duyarlılıklarında bir değişme meydana gelmemektedir.

4. Azalan marjinal fayda ve artan gelir arasındaki ilişkiyi gösteren eğri aynı zamanda, bir verginin konması sonucunda

(24) - Devamı :

(a.g.e. son baskısı BurtFranklin, New York) s.107, 234-235 ve SELIGMAN, a.g.e., s.215. "Eşit marjinal fedakârlık" ve minimum fedakârlık teorilerinin tam bir tanımı için bkz. T.N. CARVER, The Minimum Sacrifice Theory of Taxation, Political Science Quarterly, Vol. XIX, March 1904, s.72-79, CARVER "eşit marjinal fedakârlık" terimi yerine minimum direkt fedakârlık terimini kullanmıştır.

(25) FAGAN, a.g.m., s.20

gelirin artan marjinal faydası ile azalan gelir seviyeleri arasındaki ilişkiyi de göstermektedir.

5. Her değişik gelir seviyesindeki vergi mükellefi için gelirin marjinal faydası birbirine eşittir. Başka bir deyimle azalan marjinal fayda eğrisinin biçimi ve durumu her mükellef için aynıdır.

6. Gelirin marjinal faydası, vergi gelirleri ile yapılan kamu harcamaları tarafından değiştirilmemektedir²⁶.

7. (a) Belli bir gelir seviyesinin gerçek maliyeti bütün vergi mükellefleri için birbirine eşittir.

(b) Değişik vergi mükelleflerinin zaruri ihtiyaçları birbirinin aynıdır.

Yukarıda sıralamış olduğumuz yedi varsayım gerçek mali olaylara uygulanmadığı sürece fedakârlık teorilerinin hiçbiri bizi artanoranlı vergileme ile ilgili mantıki sonuçlara götürmeyecektir.

Vergi, mükelleflerin ekonomik güçlerinin, iktidarlarının bir kısmını ellerinden almaktadır. Bu nedenle vergi mükellefler açısından bir fedakârlık olduğuna göre, bunun ölçüsü de fedakârlıkta eşitlik olmalıdır, diyen bu teorinin savunucuları düz-oranlı vergi taraftarlarının ileri sürdüğü "oranda eşitlik" yerine " fedakârlıkta eşitlik" ilkesini koymaktadırlar.

(26) Fedakârlık teorilerinde bütün vergi dışı gelirler dikkate alınmamaktadır.

Jevons, Pierson ve Irwing Fisher gibi yazarlar, marjinal fayda teorisini vergiye uygulayarak, artanoranlılığın ölçülmesi konusunda bir takım hesaplar, tablolar yaptıkları ve istatistik yöntemler üzerinde çalıştıkları halde²⁷, Edgeworth ve Carver gibi yazarlar ise fedakârlıkta eşitlik yerine, örneğin fedakârlık biçiminden daha geniş ve esnek kavramlar kullanmayı tercih etmişlerdir

Etüdümüzde teorik açıklamaların belli bir ağırlığı aşmaması düşüncesiyle değişik yazarların görüşlerinin ayrıntılı eleştirilerine girmek istemiyoruz. Amacımız konunun genel hatlar içinde ortaya konmasıdır. Bu nedenle fedakârlık teorileri ile ilgili açıklamalarımızı bu sınırlar içinde özetlemek istedik.

İnsanların ihtiyaçları birbirinden farklıdır, ihtiyaçların farklı olması ile birlikte bu ihtiyaçların şiddet dereceleri de farklılık göstermektedir. Bunlardan en gerekli olanların şiddeti, en yüksek seviyede olduğu halde, diğerleri derece derece önem ve şiddetten kaybetmektedir. Böylece lüks kabul edilen ihtiyaçların gereksinme ve şiddet derecesinin nisbeten en düşük seviyede olduğu söylenebilir.

(27) Bkz. JEVONS, The Theory of Political Economy, 4th.edition, London 1911. FISHER Irwing, "A Statistical Method for Measuring Marginal Utility and Testing the Justice of a Progressive Income Tax", Economic Essays Contributed in Honor of John Bates Clark, New York 1927, s.157 - 193.

İhtiyaçların karşılanması da bu şiddet farklarına dayanan bir sıraya göre olmaktadır. Önce en gerekli olan ihtiyaçların karşılanmasına çalışılmakta, sonra ikinci, üçüncü, derecelerde gelen ihtiyaçların karşılanmasına geçilmektedir. İhtiyaçların karşılanma sırası ile her bir derecedeki ihtiyaçların giderilme oranı ve giderilebilecek en son (marjinal) ihtiyacın niteliği, diğer bir takım kişisel, ailevi ve soyut unsurlar yanında, başka ihtiyaçların karşılanmasına ayrılabilen maddi olanaklara göre değişmektedir.

Vergi, insancıl ihtiyaçların tatminine yarayacak araçların veya bunların sağlanmasına ayrılabilen tutarların bir kısmını mükelleflerden almakla bir fedakârlık meydana getirmektedir. Ancak bu fedakârlık, her zaman herkes için aynı değildir. Ödenen vergi tutarının, eşit oranda olduğu hallerde bile, fedakârlık, çoğu kez farklı ölçüde olmaktadır. Zira vergi bu durumlarda zaruri ihtiyaçların tatmin edilememesi sonucunu doğurmaktadır. Bu takdirde fedakârlık fazladır. Diğer bazı durumlarda ise nisbeten az zaruri, hatta belki de gereksiz sayılabilecek bir takım ihtiyaçların tatmin edilememesine neden olmaktadır. Böyle bir durumda fedakârlık azdır.

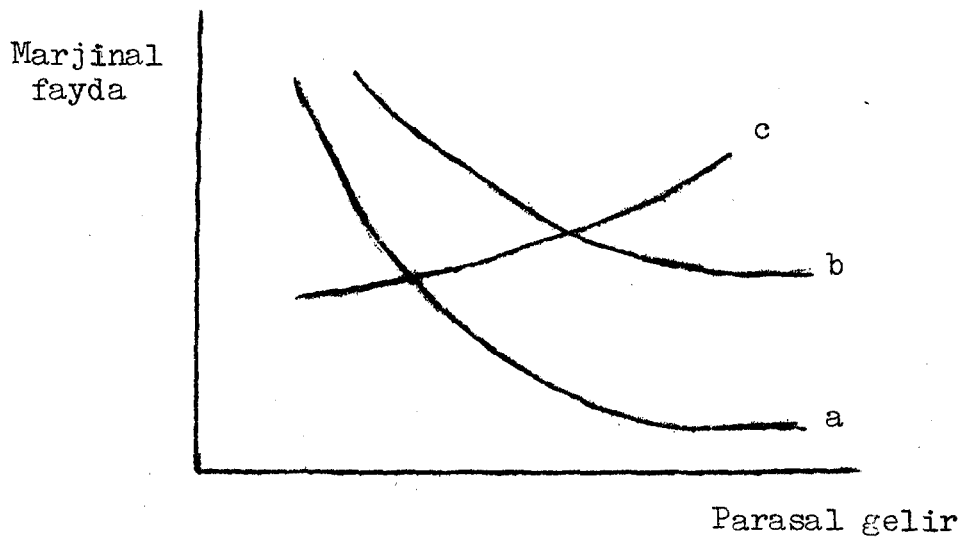
Vergi karşısında eşitlik sağlanmak isteniyorsa, zaruri ihtiyaçlardan bir kısmının karşılanamaması sonucunu doğuracak vergiyi, yalnız miktar olarak değil, fakat oran olarak da azaltmak, zaruri olmayan ihtiyaçların tatmin edilememesine neden olacak vergiyi ise arttırmak gerekir. Bunun anlamı vergiyi farklı oranlarda almak demektir. Başka bir deyimle, "fedakârlıkta eşitlik" ilkesinin gerçekleşmesi isteniyorsa, gelir ve servet art-

tıkça, marjinal faydanın azaldığı gözönünde tutularak artanoran-
lı vergi uygulamak gerekir. Gerçekten % 10 gibi bir oranın önemi,
geliri 1.000 lira olan bir kimse açısından başka, 10.000 liralık
geliri olan bir kimse açısından başka olacaktır. Zira birinci
örnekte 100 liranın vergi olarak tahsil edilmesi halinde, tam
anlamiyle hayati ihtiyaçların tatmininden vazgeçmeye gerek olma-
sına karşılık, ikinci örnekte ödenmesi gereken 1.000 liralık ver-
gi nedeniyle sahibine 9.000 liralık net bir gelir kalacağı için
mükellef vergiyi ödemekle ancak ikincil önemi olan ihtiyaçların
karşılanması olanağından yoksun kalmaktadır.

Bu açıklamalar kabaca ve ana hatları ile doğru olduğu
halde gelirlerle bu gelirlerin marjinal faydası arasındaki iliş-
kiyi biraz daha ayrıntılı olarak incelemek ve bu arada üç ayrı
durumu düşünmek; bunların gelişimini bir eksen üzerinde göster-
mek mümkündür.

Şekil : 5

Marjinal Fayda Egrileri



a: Marjinal fayda eğrisi oldukça hızlı düşmektedir.
b: Marjinal fayda eğrisi çok yavaş düşmektedir.
c: Marjinal fayda eğrisi yükselmekte veya değişmez kalmaktadır.

(a) Gelir arttıkça, **gelirin** marjinal faydası oldukça hızlı olarak düşer : Bu durumda, gelir arttıkça, gelirin marjinal faydası oldukça hızlı bir biçimde düştüğü varsayılır ve "eşit fedakârlık" ilkesini gerçekleştirmek için verginin artan-oranlı olması gerekir. Oranlı (nisbî) fedakârlık ilkesi kabul edilecek olursa, artanoranlılığın daha dik olması gerekir, minimum (asgari) fedakârlık ilkesi uygulanacak olursa, yüksek vergi muafiyet hadleri, bu yapılamadığı takdirde daha dik artanoranlılığa gitmek gerekecektir.

b) Gelir arttıkça, gelirin marjinal faydası çok yavaş düşer. Bu takdirde "eşit fedakârlık" ilkesinin gerçekleştirilmesi için verginin oranlı (nisbi) olması gerekmektedir.

c) Gelir arttıkça gelirin marjinal faydası değişmez veya yükselir.

Bu varsayım, saçma olmasına rağmen, artanoranlılığa gerek kalmayacak, azalanoranlı veya gerileyici (regresif) vergilemeyi ancak bu takdirde adil göstermek mümkün olabilecektir.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan çıkan sonuca göre, artanoranlılığın uygulayabilmemiz için en elverişli fayda eğrisi rektangüler hiperbol biçiminde olan olacaktır.

Şayet paranın faydası değişmez kabul edilecek olsaydı,

oranlı bir fedakârlığın gerçekleştirilmesi için düzoranlı bir vergi yeterli olacaktır. Son durumda ise tamamen azalanoranlılığa yönelmek gerekecektir.

Artanoranlılığı açıklayan temel fikirler arasında İtalyan istatistikçisi Bernoulli'nin kanunu büyük önem taşımaktadır. Bu yazarın görüşüne göre gelire yapılan orantılı katkılar refaha da eşit katkılar yapmış olur. Böylece bu katkı marjinal fayda da oldukça yavaş düşme meydana getirir. Ancak daha sonraki iktisatçılar gelirin marjinal faydasının Bernoulli'nin hipotezinde belirtildiğinden daha fazla bir hızla azaldığını öne sürmüşler ve bu takdirde vergileme eşitliğini sağlamak için artanoranlılığa gerek olduğunu savunmuşlardır²⁸. Böyle bir durumda gelirin marjinal fayda eğrisi (a) da (Bkz. Şekil:5) gösterildiği gibi olacaktır. Gelirin marjinal faydası, gelir artışından daha yüksek oranda düşüyorsa (örneğin 20.000 liranın marjinal faydası 10.000 liranın marjinal faydasının yarısından az olacak-

(28) PIGOU, A Study In Public Finance, Third Ed., Mac.Millan and Co., Ltd. New York 1962 s.89

Fedakârlık teorilerinin analitik açıklaması için bkz.:

1. COHEN - STUART, "A Contribution to the Theory of Progressive Income Tax," (1889), İng.çev.Te Velde, University of Chicago Libraries 1936, s.116 - 137.
2. PRENREICH, "The Theory of Progressive Taxation", Taxes, 1947, No.25
3. CHAPMAN Sydney, "The Utility of Income and Progressive Taxation, Economic Journal No.23 1913.
4. KALVEN and BLUM, a.g.e., s.46 - 55.
5. SELIGMAN, E.R.A. a.g.e. s.294 - 296.
6. FAGAN, E, a.g.m.

tır) bu takdirde eşit fedakârlığa ulaşmak için vergi oranının artması gerekecektir. Bu durumda 10.000 lirada % 20 olan oran 20.000 lirada % 20 den fazla olacaktır.

İlk bakışta açık ve basit görünmekle birlikte, fedakârlıkta eşitlik ilkesi, gerçekte birçok bakımlardan anlaşılması güç, karmaşık bir kavram olmaktadır. Bu güçlükleri kısaca değinecek fedakârlıkta eşitlik teorisine ilişkin açıklamalarımızı tamamlamak istiyoruz.

Fedakârlıkta eşitlik teorisine dayanan artanoranlılığın sonunda % 100 vergilemeye başka bir deyimle "müsadere"ye kadar gideceği ileri sürülmüştür. Bu düşünceye göre, en önemsiz ihtiyaçlara doğru gidildikçe, vergi oranı arta arta, sonunda servet veya gelirin tamamını vergilendirmek gibi bir sonuç doğacaktır. Bu eleştiriye karşı, fedakârlıkta eşitlik teorisi savunucuları şöyle bir yanıt vermektedir : İhtiyaçların önemleri bakımından, konforla ilgili ve lüks nitelikteki ihtiyaçlara doğru gidildikçe, bunların şiddet derecesinin azaldığı bir gerçektir. Ancak belli bir noktadan sonra, örneğin lüks ihtiyaçlar arasında olan derece farkları da küçülmektedir. Lüks nitelikteki ihtiyaçların başında bulunanlarla, sonra gelenler arasındaki gereklilik veya şiddet farkı, örneğin hayati ihtiyaçlarla konfor ihtiyaçları arasında bulunan fark kadar büyük değildir.

Bu nedenle lüks ihtiyaçlara doğru gidildikçe, şiddet dereceleri arasındaki farklar küçüldüğüne göre, bunun bir sonucu olarak kabul edilen artanoranlılık derecesi de azaltılmalıdır. Hatta belli bir noktadan sonraki ihtiyaçlar arasında şiddet bakımından hissedilir bir fark kalmıyacağı için, artanoranlılık

tamamen durdurulmalıdır. Görüldüğü gibi, fedakârlıkta eşitlik, azalan bir artanoranlılıkta ve hatta bir noktadan sonra düzoranlı bir vergi tarifesi ile sağlanabilir. Böylece bu teoriye dayanan artanoranlılığın bir tür "müsadere" niteliğini alması da söz konusu olamaz.

Üzerinde tartışılan diğer bir nokta da fedakârlıkta eşitlik kavramının gelir ve servetlerde eşitlik anlamına gelip gelmediğidir. Bir kısım yazarlara göre, fedakârlıkta eşitlik olabilmesi için bütün servet veya gelirlerin eşit bir duruma gerekir. Bunun için de, servet veya gelirlerin belli bir miktarı aşan kısımlarının tamamen budanması zorunluğu vardır. Örnek olarak Fransız ihtilâli sırasında benzer fikirler ileri sürülmüştür. Daha yeni bazı yazarlar arasında da, bu tür fikirlere rastlamak mümkündür.

Ancak, fedakârlıkta eşitlik ilkesi taraftarlarının büyük çoğunluğu ileri sürdükleri teorinin, bu şekilde aşırı sosyalist ve hatta kollektivist nitelikte bir sonuca varması için ortada bir neden bulunmadığı düşüncesindedirler. Bazı yazarlar ve bu arada özellikle Avusturyalı Meyer, fedakârlıkta eşitlik ilkesinin, vergi nedeniyle tatmin edilemeyen ihtiyaçların eşitliği biçiminde değil, fakat vergi alındıktan sonra karşılanabilen ihtiyaçlardan sonuncuların gösterdikleri şiddet derecesinde eşitlik olarak anlaşılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir²⁹.

(29) DİKMEN, Orhan. a.g.e., 269.

Artanoranlılığın dayandığı temel olarak fedakârlıkta eşitlik ilkesini benimseyen yazarlardan çoğunun marjinal fayda teorisine dayandıklarına değinmiştik. Bunlar vergi ödeme gücünün, vergi konusundan daha hızlı ve güçlü bir biçimde arttığını kabul etmektedirler. Fakat Chapman ve Fagan gibi bazı iktisatçıların, parada ve dolayısıyla gelir ve servette, azalan marjinal faydadan söz edilemeyeceği fikri üzerinde durduklarını belirtmek yerinde olur³⁰. Bunlara göre, azalan marjinal fayda, ancak homojen mallar için söz konusu olabilir; yoksa aynı düşünce para hakkında ileri sürülemez. Bununla birlikte; bu fikirde bulunan yazarların bazıları, artanoranlılığı başka temellere dayanmak suretiyle kabullenmiş ve savunmuşlardır. Örneğin Fagan ahlaki (ethical) nedenlerle verginin artanoranlı olması gerektiğini söylemiştir³¹.

3. Ödeme Gücü Teorisi :

Fizik fedakârlığın ölçülmesinde karşılaşılan güçlükler, vergi adaletini gerçekleştirmede daha somut ve objektif ölçülerin ortaya konmasını gerektirmiştir. Ödeme Gücü (iktidar) teorisi işte bu gereksinmeyle bir kısım iktisatçılar tarafından savunulmuş ve fedakârlık teorilerine göre daha objektif temellere dayandığı ileri sürülmüştür³².

(30) Bkz. CHAPMAN ve FAGAN'ın 28 nolu dipnotta adı geçen makaleleri.

(31) Fagan E., "Fedakârlık teorilerinin, ahlaki geçerliliklerini belirtmeden yapılacak tartışmaları, tamamlanmamış olacaktır." demektedir. Bkz. FAGAN, a.g.m. s. 41 - 42.

En geniş anlamı ile ödeme gücü ilkesinden çıkaracağımız anlam, vergilerin mükellefin ekonomik ve mali gücüne uygun olmasıdır. Başka bir deyimle vergi yüklerinin mükellefler arasında bunların ödeme gücüne göre dağıtılması gerekmektedir.

A. Wagner'e göre vergi ödeme gücü mükelleflerin kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelirden fazla olan kısmıdır. İtalyan maliyecilerinden E. Morselli'ye göre ise bu kavram, her ferdin kendi gelir ve servetiyle orantılı şekilde vergi vermesidir³³.

Özellikle E.R.A. Seligman tarafından savunulan objektif vergi gücü teorisi şu temele dayanmaktadır :

Mükelleflerin üretim ve tüketim güçleri (kapasiteleri) gelir artışından daha hızlı olarak fazlalaşmaktadır. Şu halde;

(32) Ödeme gücü teorisinin değerlendirme ve eleştirisine ilişkin olarak özellikle şu kaynaklara bkz.

1. FAGAN, a.g.m. s.43 - 47.
2. BLUM and KALVEN, a.g.e. 64 - 68
3. KENDRICK M. Slade, "Ability - to - Pay Theory of Taxation" American Economic Review, Vol. XXIX, No.1, March 1939.

(33) MORSELLI E., Corso di Scienza della Finanza, Milano 1953, s.131 ERGINAY, a.g.e., s.51'den naklen.

gelir veya servet arttıkça, vergi oranları da arttırılmalıdır. Başka bir deyimle gelir veya servet çoğaldıkça, daha da fazla artan üretim ve tüketim kapasitelerine uydurabilmek için, vergi de artanoranlı bir biçimde yükselmelidir.

Seligman, hareket noktası olarak "ödeme gücü" kavramını almakta ve bu konuda 19. yy.sonlarında F.A. Walker tarafından verilmiş olan tanımı kabul etmektedir. Walker, "ödeme gücü"nü doğal veya elde edilmiş üretim gücü olarak tanımlıyordu. Ödeme gücü kavramı daha uygulanabilir ve somut bir biçimde tanımlanmış, başlarda "servet" daha sonra da "gelir" ile ölçülmüştür. Ancak, ödeme gücünün yalnız üretim gücü ve bunun sonucu olan servet ve gelir ile ölçülemeyeceği, aynı zamanda bunların kullanılmasının da gözönünde tutulması gerektiği kabul edilmiştir.

Bu bakımdan ödeme gücünü meydana getiren unsurlar iki kısımdır : Bir kısmı elde etme ve üretim; diğer kısmı ise, harcama ve tüketim ile ilgilidir. Bunlardan birincilerde artanoranlılığı savunmak kolaydır. Büyük gelir ve servet sahiplerinin sermayelerini arttırmak olanakları daha fazladır. Zengin bir adamın serveti daha kolaylıkla artar. Büyük servet sahipleri, bir nevi "çoğalan randımanlar kanunu"na tabidir. Elleriindeki servet ne kadar büyük olursa, bunu çoğaltmak, arttırmak olanakları da o derece fazla olmaktadır.

Nitekim A. Smith 18. yy.da "Para parayı doğurur. Biraz kazandıktan sonra, daha çok kazanmak, çoğunlukla daha kolaydır. Esas zorluk, başlangıçtaki "biraz"ı kazanmaktır." "İlk meteliği kazanmak, çoğu kez ikinci milyonu kazanmaktan zordur ve para

paranın tohumudur" demekle aynı noktaya değinmiş oluyordu. Demekki ödeme gücü, servet ve gelirden daha hızlı bir tempo ile artmaktadır. Ödeme gücünün bu biçimde yükselmesinden servet ve gelirlerle düz oranı aşan yani artanoranlı bir vergi konulabileceği, hatta belki de konulması gerektiği sonucunu çıkarmak gerekir³⁴.

Ödeme gücünün, harcama ve tüketim ile ilgili unsurlarına gelince, bunların ele alınması bizi yeniden fedakârlık kavramına götürmektedir. Bununla birlikte, ödeme gücü ve fedakârlık kavramları aynı genişliğe sahip değildir. Ödeme gücü fedakârlıktan daha kapsamlı bir kavramdır. Bu nedenle harcama ve tüketim alanında da fedakârlık kavramını tercih etmelidir. Aslında, sonuçta artanoranlılığın derecesi hakkında bir ölçü vermek mümkün değildir. Fakat gerçek olan bir nokta varsa, o da artanoranlı verginin düzoranlı vergiden daha mantıksız ve adaletsiz olmadığıdır.

Seligman, yukarıda açıklanmasına çalışan fikirleri ile bazan şüphe içinde bulunduğu izlenimini veren ifadeler kullanmıştır. Bu ifadelerin yazarın konu hakkında bazı kararsızlıkları olduğunu göstermektedir. Yazar eserin sonuç kısmında fikirlerini şöyle özetlemektedir. ³⁵ :

"Artanoranlı vergi, bir ideal ve vergilerin kişisel ödeme güçlerine uydurulması konusundaki teorik gerek bakımından bir dereceye kadar savunulabilir, fakat bu ilkenin nasıl ve hangi ölçüde uygulanması gerektiği hakkında bir şey söylemek güçtür.

(34) SELIGMAN, a.g.e., s.290

(35) SELIGMAN, a.g.e., s.301

Son bir analizle denilebilir ki, bu sorunun aslı, sosyal mantık seviyesi ile kamusal görev duygusunun gelişmesinde aranmalıdır."

Maliye teorisinin yeterli bir tanım ve ölçü bulamamasına rağmen ödeme gücü Anayasalara bile geçmiş bir vergileme ilkesi olmuştur. Örnek olarak 1947 tarihli İtalyan Anayasasındaki şu hükmü gösterebiliriz. "Herkes, kendi vergi ödeme gücüne göre kamu giderlerine katılmak zorundadır. Vergi sistemi artanoranlılık esasına göre kurulur." (Mad.53)³⁶.

Diğer taraftan Türkiye Cumhuriyeti Anayasa'sının vergi ödevinden bahseden 61 inci maddesinde ödeme gücü ilkesinin yer aldığını görüyoruz : "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." Madde metnindeki "mali güç" ödeme gücü ilkesinin bir karşılığı olmaktadır. Anayasamızın kabul ettiğine göre, mali güç vergi ödeme gücünün ölçüsü sayılmaktadır.

Bu vergileme ilkesine Anayasa'da yer verilip verilmiyeceği konusunda Kurucu Mecliste bazı tartışmalar yapılmış ve ilgi çekici fikirler ortaya atılmıştır³⁷. Genellikle böyle bir vergi-

(36) ERGİNAY Akif, İtalyan Cumhuriyeti Anayasası (çeviri) A.Ü.H.F. Dergisi, C.VIII, 1951, s.786

(37) Kavram olarak, "mali güç"ün Anayasaya konulması sırasında Kurucu Mecliste yapılan tartışmalar konusunda bkz.

1. ÖZTÜRK K., Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, C.II, Ankara 1966 s.2214 - 2218.

2. ERGİNAY A., Kamu Maliyesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fak. Yayınları No:334, Ankara 1973-1974, s.52-53

3. " " , "Anayasamızın Mali Hükümleri," Maliye Enstitüsü Konferansları, Dokuzuncu Seri, 1963, s.19-24.

leme ilkesinin Anayasa'da yer alamıyacağını ileri sürenler uygulamada mükelleflerin ödeme gücünü saptamanın pek kolay olmadığını, zira bu ilkenin bir ideal olduğunu ve hiç bir ülkenin bu ideale ulaşamadığını belirtmişlerdir. Çeşitli vergi türleri içinde ödeme gücü ilkesini gerçekleştirmenin, bu vergilerin nicelik ve yapıları gereği pek mümkün olmadığını, belki gelir ve servet vergilerinde mali güce ulaşılsa bile dolaylı vergilerde özellikle muamele ve tüketim vergilerinde ödeme gücüne ulaşmanın mümkün olamayacağı ve bu nedenle bazı vergi kanunlarının, Anayasa'ya aykırılığı dolayısıyla iptalleri yoluna gidilebileceği ileri sürülmüştür.

Aksi fikirde olanlar ise ödeme gücü ilkesinin Anayasa içinde yer almasının yerinde olduğunu ve bu ilkenin vergiler için ayrı ayrı değil, bütün vergi sistemi için gözönüne alınmasını; zira bazı vergilerin artanoranlı ve bazı vergilerin azalanoranlı olmalarının doğal olduğu ve dolaylı vergilerin anti-sosyal ve gerileyici niteliklerinin dolaysız vergilerin artanoranlılığı, en az geçim indirimi ve ayırma ilkeleri ile kısmen düzeltildiğini ileri sürmüşlerdir.

4. Artık Gelir Teorisi :

Artanoranlı vergilemeye ilişkin olarak ileri sürülen bir diğer teori de J.A. Hobson'un savunduğu teoridir. Hobson teorisini iki varsayımdan hareketle açıklamaktadır. Bu iki varsayım şunlardır :

i) Vergiye konu olarak yegâne gelir unsuru gelirin artık - fazla (surplus) olan kısmıdır.

ii) Gelir çoğaldıkça, fazla olan kısmın, "maliyet" unsuruna olan oranı da artacaktır.³⁸

Özet olarak Hobson artık geliri şu şekilde tanımlamaktadır: "Artık gelir, gelirin vergi sonucunda 'kurumayan' ve vergilenmesi ile çalışmayı (iş hayatını) etkilemeyen kısmıdır."³⁹

Gelirin maliyet unsurunu oluşturan kısmı için durum tam tersi olacaktır. Gelirin maliyet unsurları üzerine konan vergiler uzun dönemde yansıtılabilecekler, buna karşılık artık gelir üzerine konanlar ise yansıtılamayacaklardır. Üretim açısından yansıma, arzda bir azalma, bunun sonucunda da piyasa talebinin azalması biçiminde ortaya çıkacaktır. Bu nedenle yansıma niteliği olan vergilerin üretim ve tüketimi azaltıcı etkileri vardır. Diğer taraftan artık gelir üzerine konan vergiler arz miktarını değiştirmeyecekler ve buna bağlı olarak talep miktarını bir noktaya kadar olumsuz yönde etkilemeyeceklerdir.

Hobson, maliyet unsurlarını olsun, artık gelirin olsun vergilendirilmesinin özel satınalma gücünü azaltacağını kabul etmekte ve azalan özel talebin yerinin artan kamusal taleple telâfi edileceğini belirtmektedir. Fakat ekonomide mevcut toplam talep miktarı aynı kalabileceği gibi kantitatif değişmelere de uğrayabilecektir. Örneğin devlet artık geliri vergilendirecek olursa, tasarruf ve yatırımların başlıca kaynağında azalma olacak-

(38) HOBSON J.A., Taxation in the New State, London 1919; Economics and Ethics, Boston, 1929; Economics of Unemployment, London, 1922.

(39) HOBSON, Taxation in the New State, s.24 - 25.

tır. Devlet daha sonra bu fonları tüketim mallarına olan talebi yükseltecek biçimde kullanabilir. Öte yandan devlet maliyet unsurlarını vergilemek yoluna giderse bu takdirde tüketim mallarının piyasa talebinde (özel talepte) bir azalma meydana gelecek, fakat yatırımlara gidebilecek tasarruf edilebilir fonlarda bir azalma söz konusu olmayacaktır.

Yazar ileri sürdüğü fikirleri ile şu hususların gerçekliğini kanıtlamaya çalışmaktadır :

i) Aşırı tasarruf veya yetersiz tüketim konjonktürün sonucudur,

ii) Tasarruflar, artık gelirden doğarlar,

iii) Gelir miktarı arttıkça, artık gelirin, maliyet unsurlarına olan oranı da yükselecektir.

Bu fikirlere dayanarak yazar, artanoranlı vergilemenin iş hayatındaki dalgalanmaları hafifletici etki yaratacağı sonucuna ulaşmaktadır.

Hobson, ahlakçının ve iktisatçının ikili rolüne işaret etmekte ve artanoranlı vergilemeye ilişkin teorisi herşeyden önce normatif ve bilimsel bir nitelik taşımaktadır. Bir ahlakçı olarak, iş hayatındaki dalgalanmaları arzulanmayan bir ekonomik oluşum olarak kabul etmekte ve bu dalgalanmaları hafifletmenin sosyal bir amaç olarak ele alınması gerektiğini savunmaktadır. Bir iktisatçı olarak, artanoranlı vergilemenin bu amacı gerçekleştirmede etkin bir araç olduğunu kanıtlamaya çalışmaktadır.

Günümüzün gelişmiş ekonomik veri kaynakları, özellikle

tasarrufların gelirlere oranı konusunda oldukça sağlıklı bilgiler sermekte ve modern konjonktür teorisi bu bilgilerden geniş ölçüde yararlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında söz konusu teo-
rinin, otomatik istikrar sağlayıcı bir unsur olarak artanoranlı vergileme önerisinin değerini koruduğu söylenebilir.

5. Sosyal Önem Teorisi :

Bu teoriyi ileri süren başlıca yazarlar, Sydney Chapman ve C.F. Buehler olmuştur⁴⁰. Chapman, artanoranlılığın temeli olarak azalan marjinal fayda ilkesinin kabul edilemeyeceğini savunmaktadır. Yazar, fedakârlık teorilerindeki psikolojik yaklaşım yerine ahlâki normlardan hareket etmektedir. "Gelirin ilk bölümlerinin tatmin ettiği istekler, son bölümlerinin tatmin ettiği isteklerden, ilkinin daha fazla fayda sağlayıp sağlamadığı bir tarafa, sosyal bakımdan daha önemlidir. Vergilemede eşitlikten sözettiğimizde, konuya ahlâki yaklaşımda bulunduğumuz açıktır."⁴¹

Hobson gibi, Chapman da vergi yükünün âdil bir biçimde dağıtılması sorununun da psikolojik açıdan değil ahlâki açıdan yaklaşımda bulunmaktadır. Fakat yazarın başarısız kaldığı nokta, sosyal önem veya ahlâk değerlerinin ölçülebilen standartlarla ifade edilememesi hususudur. Bu nedenle sosyal

(40) CHAPMAN S., a.g.m.

BUEHLER C.F., "Ability to Pay," Tax Law Review, No.1, 1946 s.243.

(41) CHAPMAN S, a.g.m. s.34

önem ile gelir seviyesi arasındaki ilişkinin derecesini saptamak olasılığı bulunmamaktadır. Bu ilişki saptanamadığı sürece Chapman'ın teorisinin pratik geçerliği söz konusu olamamaktadır.

6. Sosyo - Politik Teori :

Sosyo - politik teori ile ilgili düşüncelere 15 yy.da Floransa'da rastlanmıştır. Dereceli öşürü "decima scalata" savunanlar aslında sosyalist nitelikte düşüncelere sahip bulunuyordu. Daha sonraları, Fransız devrimi sırasında Jacobin'ler koyu bir artanoranlılık taraftarı olmuşlardır. Bunlar artanoranlı vergi yolu ile bütün servetleri, belli bir ranttan fazla sağlayamayacak biçimde sınırlamak istiyorlardı. Bunlara göre, artanoranlı vergileme, arazi mülkiyetini parçalamak, servetlerin birikmesini önlemek, tembellik ve lüksü ortadan kaldırmak için çok etkili bir araçtır.

Artanoranlılığı savunan buna benzer düşüncelere, yine Fransa'da 1848 devrimi sırasında rastlanmaktadır. Diğer ülkelerde de çeşitli yazarlar ve siyasal düşünce akımları tarafından sosyo-politik amaçlı artanoranlılık, savunulmuştur. Ancak bunlardan hiçbiri bilimsel bir değer taşımamaktadır.

Artanoranlılık konusunda sosyo - politik teorisinin ilk sistematik ve bilimsel savunucuları Almanya'da görülmektedir. Bunlardan özellikle A. Wagner'in, devrindeki düşünceler üzerinde, etkisi olmuştur. Bu teorisinin açıklaması, A. Wagner, onu

izleyen Wesley C. Mitchell'i görüşlerine uygun olarak yapılacaktır⁴².

A. Wagner'e göre maliye tarihi 2 büyük devreye ayrılabilir: Bunlardan birincisi, maliyede sırf gelir sağlamak düşüncesinin geçerli bulunduğu mali devre ikincisi ise, sosyo-politik devredir⁴³. Maliye politikasının, sadece gelir değil, fakat sosyal amaçlara göre yönetildiği bu ikinci devrede, devlet servetin bölüşümünü daha adil bir duruma getirmek için özel mülkiyet haklarına müdahaleyi görevleri arasında saymaktadır. Başka bir deyimle, bu devrenin en etkili araçlarından biri sayılan sosyo-politik vergileme sırf mali amaç ve düşüncelerin üstünde olarak, sosyal sınıflar arasındaki ilişkileri iyileştirmeye çalışmaktadır. Bu nedenle sosyal amaçlı vergi politikası, mutlaka artan oranlılıktan yararlanmak, bunu sözü geçen amaçlarının gerçekleşmesi için kullanmak zorundadır. Bu bakımdan sosyo-politik teori

(42) WAGNER A., Finanzwissenschaft, II, 2.aufgabe, Leipzig 1890, s. 381 - 387. Söz konusu eserin bazı bölümlerinin İngilizce tercümesi için bkz.

"Three Extracts On Public Finance", Çev. Nancy Cooke, Classics in the Theory of Public Finance, International Economic Association, Edited by Richard A. Musgrave and Alan T. Peacock, New York 1967, s. 1-15.

(43) Wagner eserinde "sozial politisch" kavramını kullanmış, aynı kavram, onun izleyicileri olan Bastable ve Seligman tarafından İngilizceye "socio - political" olarak çevrilmiştir. Aslında Wagner'in kastettiği hususun "sosyal-refah", "social welfare" olduğu düşüncelerinin derinliğine incelenmesi ile anlaşılacaktır. Orhan Dikmen aynı teoriye "sosyalist teori" adını vermiştir. Bkz. DİKMEN Orhan a.g.e. s.262 - 263.

artanoranlılığı ilke olarak, elde edilmek istenilen sosyal amaçlara ulaşmayı sağlayacak bir araç olarak kabul etmekte ve savunmaktadır.

Sosyo - politik teori birçok bakımlardan eleştirilmiştir. Eleştiride bulunanlara göre; maliye tarihinin birincisi yalnız malî, ikincisi ise sosyo-politik olmak üzere iki devreye ayrıldığı hakkındaki düşünce doğru değildir. Öte yandan, devletin servet ve gelirleri eşit duruma getirmek gibi bir görevi olduğu da kabul edilmemektedir.

E.R.A. Seligman'a göre devlet, sosyal sınıflar arasında bulunan servet ve gelir farklarını arttıracak tedbirler almamak buna yolaçacak girişimlerde bulunmamakla yükümlüdür. Sosyal adalet bunu gerektirmektedir. Fakat aslında kendiliğinden var olan farkları ortadan kaldırmak, devletin görevi değildir. Devlet, sosyal adaleti gerçekleştirmek gerekçesiyle yeni adaletsizlik ve eşitsizliklere yol açarak hükümler koymamalıdır⁴⁴.

Yine aynı yazara göre, sosyal bir reform gerekli olabilir, fakat bunun için sosyalist ve hatta kollektivist düşünce ve amaçlara yönelmek doğru değildir. Zenginleri, güçlü bir artanoranlılık uygulamak yolu ile fakirler seviyesine indirecek bir politika ekonomik bakımdan kabule değer olamaz. Kaldı ki bu amacın sağlanması mutlaka istendiği takdirde, artanoranlı vergilemeden çok daha etkili ve kestirme yöntemler vardır.

(44) SELIGMAN E.R.A., a.g.e., s.187.

Öte yandan vergilerin özellikle ilk kademelerden sonraki etkilerini de kesin bir biçimde saptamak olanağı da yoktur. Her vergide mutlaka bir haksızlık, adaletsizlik payı vardır. Öyleki bir taraftan ortadan kaldırılmasına çalışılan eşitsizliğin, daha başka bir biçimde daha başka taraftan ortaya çıkma olasılığı her zaman vardır⁴⁵.

Vergilerin ekonomik ve sosyal etkilerini, özellikle az gelişmiş ekonomilerde önceden kestirmek çok zor hatta çoğu kez olanaksızdır. Buna rağmen günümüzde artanoranlılığı bu amaçla kullanmak isteyen sosyopolitik düşünce taraftarlarına bu ülkelerde rastlanmaktadır. Aslında bu teori mali bir nitelik taşımaktadır, teori artanoranlılığı mali bir araç olarak değil, politik amaçlı bir tedbir olarak kabul etmektedir.

7. Giderme Teorisi

Giderme teorisi iki türlü açıklanmaktadır. Buna iki ayrı yönden yaklaşımda bulunuldu demek daha yerinde olacaktır. Birinci grupta yer alan yazarlar, artanoranlılığı, devletin fiil ve ihmalleri sonucunda servet ve gelirlerde meydana gelen farkları giderici bir araç olarak düşünürken, ikinci yolu izleyenler artanoranlılığı sadece gerileyici vergilerin etkisini gidermeye yarayan bir araç olarak kabul etmekte ve savunmaktadırlar. Bu iki ayrı yaklaşıma sırası ile i) Ekonomik giderme ve ii) Vergilerarası giderme adları verilebilir.

(45) SELIGMAN E.R.A., a.g.e. s.188 - 189.

i) Ekonomik giderme teorisi : Bu teori bir bakıma sosyopolitik teorinin yumuşatılmış bir türü olarak kabul edilebilir. Gerçi aralarında, sebep ve sonuç ya da başlangıç noktası ile varmak istedikleri amaç bakımından önemli farklar vardır. Bu teorilere taraftar olan yazarların ekonomik, sosyal ve politik eğilimleri birbirinden tamamen farklıdır. Hatta ekonomik giderme artanoranlılık kavramından ayırmak için ayrı terimler bulmaya bile çalışmışlardır. Örneğin J. Garnier, giderici artanoranlılık için "progressif" yerine, "progressionnel" kavramını kullanmıştır.

Ekonomik giderme düşüncesine, ilk olarak Villaumé ve Courcelle - Seneuil gibi Fransız yazarlarında rastlanmaktadır. Villaume, artanoranlılığı "kanun ve gelenek ve göreneklerde meydana gelen eşitsizlikleri gidermek için kabul etmektedir. İsviçreli Royer'de, artanoranlılığın "üst üste birikmiş yasal hak-sızlıklardan meydana gelen farkları gidermek" amacına dayandığını ileri sürmektedir. Courcelle - Seneuil'e göre ise, artanoranlı vergi, soyut olarak, yani tek başına ele alındığı takdirde ne iyi ne de kötüdür. Belli bir sınıra kadar uygulanması uygundur, fakat bu sınırı aştıktan sonra sakıncalı olur. Bu nedenle, ihtiyatla kullanılması gerekir. Öte yandan servetleri ellerinde bulunduran zenginlerin, fakirlere göre çeşitli üstünlükleri vardır. Yasa hükümleri de çoğu kez bunlardan yanadır. İşte artanoranlı vergi, bu farkları azaltacağı için yararlı ve âdildir. Fakat bu sınırlı amacın aşılması ve sonuçta kazanma ve zenginleşme isteğinin zayıflatılması, onarım kabul etmez bir hata olacaktır.

Ekonomik giderme teorisinin ya da Seligman'ın ifadesi ile "genel giderme teorisi"nin Amerikalı temsilcisi F. A. Walker'dir. Walker'a göre mevcut gelir ve servet farkları geniş ölçüde, devletin insanları şiddet ve hileye karşı koruma görevini tam olarak yerine getirememesinden doğmaktadır. Servetler arasındaki farklar, belli bir ölçüde, doğrudan doğruya devletin siyasal amaçlarla yürüttüğü bir takım fiil ve olgulara dayanmaktadır. İşte devletin fiil veya ihmallerinden ortaya çıkan bu farkları, vergi sisteminde gözönüne almak gerekir. Bir dereceye kadar kabul edilecek olan artanoranlı vergileme ilkesi bu farklara karşı bir denge ve giderme fonksiyonunu görecektir.

Teorinin çeşitli bakımlardan yetersizliği ortadadır. Adı geçen yazar da teorinin zayıf olan yönlerine değinmiş bulunmaktadır. Teorinin en zayıf olduğu nokta, giderici adını verdiği artanoranlılık için herhangi bir kıstas ya da ölçü koyamamasıdır. Ayrıca devletin servetlerde var olan farkların meydana gelmesinde, ne dereceye kadar payı bulunduğunu saptamak olanaksızdır. Bunu bilmeyince de giderme fonksiyonunun yerine getirilmesi olanağı bulunmamaktadır. Öte yandan, artanoranlılığın bu teori sempaticianları bakımından, bir tür eşitsizlik olarak kabul edildiğine de değinmek gerekir. Bu, öyle bir eşitsizliktir ki, bunu kullanmakla tersine bir eşitsizlik giderilmiş olacaktır. Fakat ölçüsü saptanamayan bir eşitsizliği, bu tam olarak giderip gideremeyeceği bilinmeyen ikinci bir eşitsizlikle düzeltmek olanağı bulunmadığı da bir gerçektir.

ii) Vergilerarası giderme teorisi : Bu teori artanoranlı verginin "giderme" fonksiyonunu daha sınırlı bir alan için

geçerli saymaktadır. Söz konusu teori savunucularına göre, artanoranlı verginin fonksiyonu sadece malî alanda kalmakta, vergi sistemi içinde pür mali ya da teknik bir giderme niteliği taşımaktadır.

Vergilerarası giderme teorisine göre, bir kısım vergiler, özellikle, tüketim vergileri gerileyici ya da tersine artanoranlıdırlar. Bunlar mükellefin gelir ve serveti arttığı oranda artmakta, bu karşılık, nisbi önemleri azalmaktadır. Bu nedenle dolaylı vergilerin gerileyici niteliğini gidermek içinde dolaysız vergilerde artanoranlılığa yer vermek gerekir.

Artanoranlılığı savunan ve artanoranlılığın dayandığı değişik teori ve yaklaşımlarla ilgili açıklamalarımızı burada tamamlamış bulunuyoruz. Etüdümüzün bu bölümünde artanoranlı vergilemeye yöneltelen eleştiriler üzerinde durmak ve artanoranlılığı yeren düşünceleri tartışarak teorik konulara ilişkin açıklamalarımızı bütünleştirmek istiyoruz.

II- ARTANORANLILIĞI YEREN TEORİ VE GÖRÜŞLER :

Artanoranlılığa karşı olan fikirleri savunanlar, sözleşme teorisi taraftarlarının büyük bir kısmı ile, verginin tarafsız olması gerektiği düşüncesinde bulunanlardır. Bunlar özet olarak, artanoranlı verginin, sosyalist ve hatta komünist ya da kollektivist bir tedbir olduğunu, bir tür yağma ve el koyma niteliğini taşıdığını, ölçüsü bulunmadığını, bu nedenle artanoranlılık oranlarının keyfî ve indî kaldığını ve en son olarakta kapital birikimi, teşebbüs ve yatırım hevesini

zayıflattığını, ulusal ekonominin verimliliğini bozduğu ileri sürerek karşı çıkmaktadır ⁴⁶.

Artanoranlılığa karşı olan düşünceler 18. 19.yüzyıllarda ve 20.yüzyılın başlarında çok tutulmuş fakat son 40 yıl içinde gittikçe gözden düşmüş, artanoranlılık vazgeçilemeyen bir kural durumuna gelmiştir. Ancak, 1930'lardan sonra bazı yazarların artanoranlılığa karşı düşünceler ileri sürdüklerini görüyoruz. Bunlardan biri de Amerikalı maliyeci H.L. Lutz'dur ⁴⁷. Aşağıdaki açıklamalarda geniş ölçüde Lutz'un düşüncelerinden yararlanılmıştır.

Artanoranlılığa karşı olan düşünceler beş grupta toplanabilir. Bunları sırası ile şöyle açıklayabiliriz :

1. Artanoranlı vergi tarifesi keyfi ve indi bir tarifedir:

Durumu açıklamak için şöyle bir örnekten yararlanılabilir : 1.000 liralık bir gelirden % 10 oranında vergi alınır, 2.000 ya da 5.000 liralık gelirden ne oranda vergi almak gerekir? Bu konuda herhangi objektif bir kıstas yoktur. İleri sürülebilecek tek neden, daha yüksek gelirlerin orantılı olarak da daha fazla vergi ödemeleri gerektiğidir. Fakat ne kadar fazla ? sorusunu belli bir ölçüye dayanarak yanıtlamak olanağı yoktur.

(46) Artanoranlılığa karşı çıkan yazarlardan bir kısmını şöyle sıralayabiliriz: İngilizlerden Hobbes, Mac Culloch, Amerikalılardan Lutz, Stamp, Taussig ve Simon, Fransızlardan Vauban, Turgot, Paul Leroy - Bealieu.

(47) Lutz'un bu konudaki düşünceleri için bkz. LUTZ Harley Leist, 1. "Some Errors and Fallacies of Taxation of Exemplified by the Federal Income Tax," National Tax Association, Proceedings of the 34 th Annual Conference, 1941, s.371 - 73
2. Public Finance, Fourth Edition, New York 1947, s.264-271

H.L. Lutz'un belirtmiş olduğu gibi, artanoranlı vergi tarifeleri arasında bir tercihte bulunmak konusunda objektif bir ölçü bulunmadığından, ilkenin uygulanması bakımından, herhangi bir artanoranlı tarife diğerleri kadar doğru veyerinde olarak kabul edilmelidir. Örneğin 1.000 lirada % 10 dan başlayıp, 5.000 lirada % 100'e varan bir vergi tarifesi, yine 1.000 lirada % 10 dan başlayarak ancak 1.000.000 lirada % 15'e yükselen ~~diğer~~ bir vergi tarifesi ile aynı biçimde savunulabilir. Bu örnek artanoranlılığın indî niteliğini açıkça belirtmektedir.

Artanoranlılık taraftarları bu noktayı başlıca iki bakımdan onaylamamaktadırlar. Bunlara göre, önce vergi tarifesini asıl belirleyen unsur gelir ihtiyacıdır. Öte yandan, vergi oranlarının mükelleflerin ödeme güçlerine her zaman tam olarak uygun bulunmasına da gerek yoktur. Büyük gelirlerden biraz daha fazla almakta bir sakınca olmadığı söylenebilir.

Bu iddialar ilke olarak kabul edilemez. Herşeyden önce vergi oranlarını saptayan neden her zaman ve mutlak olarak gelir ihtiyacı yani kamu giderleri değildir. Devlet harcamalarının çok sınırlı olduğu milli gelir ve harcamalar içinde çok düşük bir oran meydana getirdiği devirlerde geliri gidere göre saptamak olanağı vardı. Fakat günümüzde kamu giderlerinin ulaştığı yüksek seviye ve özellikle milli gelir ve harcamalar içinde kapsadıkları yüksek oran karşısında aynı iddiayı ileri sürmek mümkün değildir. Günümüzde geçerli olan ilke kamu giderlerinin, kamu gelirlerine "tekaddümü" ilkesidir. Asıl olan kamu giderleri ile geniş anlamı ile kamu gelirleri arasındaki iliş-

kiyi kurmaktır.

İkinci olarak, büyük gelirlerden, gerektiğinden veya gerekebileceğinden biraz daha fazla almakta sakınca bulunmadığı iddiası da kabul edilemez. Sözkonu olan "biraz" ne kadardır? Artanoranlılık derecesini saptamak bakımından doyurucu bir kıstas var olmadığına göre, bu "biraz", "pek çok" ta olabilir. Şu halde gerek ilke ve gerek ölçü bakımından bu iddianın kabulü mümkün değildir.

2. Artanoranlı vergi, ödeme gücü ilkesine tam uygun bir biçimde uygulanamamaktadır :

Gerçekten, bu ilkenin asıl uygulama alanlarından biri olan gelir vergisinde, mükellef, belli bir yıl içinde elde ettiği gelirin vergisini, ertesi yıl içinde ödemektedir. Bu bakımdan, vergi ödenirken, bunun temelini oluşturan gelir, artık yoktur. Gelir, ya çoğu kez olduğu harcanmış, tüketilmiş, ya da kısmen servet unsuruna dönüşmüştür.

H.L. Lutz'a göre bu durumda, verginin ödeme gücüne uygunluğundan söz edilemez. Zira ödeme gücü gelirin elde edilmesi ile kazanılır, gelirin harcanması ile son bulur. Bu nedenle, bugünkü artanoranlı vergileme uygulaması , mükelleflerin büyük bir kısmı için bir aritmetik toplamın vergilendirilmesinden başka birşey değildir.

3. Artanoranlı vergi tehlikelidir :

Bu düşüncüyü savunanların çoğu, artanoranlılığın "makul" ya da "ölçülü" olması gerektiğini ileri sürmektedirler. Fakat makul veya ölçülü ne demektir ? Bunun için bir kıstas yoktur.

Herkesin bu konudaki düşüncesi sübjektif bir nitelik taşımakta, türlü çaba ve denemelere rağmen objektif bir temel ve kıstasa bağlanamamaktadır.

Bu nedenle artanoranlı vergileme, daima aşırıya kaçması makûl ve ölçülü olmak niteliğini her an yitirmesi olasılığı olan tehlikeli bir araç, hatta bazılarına göre bir silahtır. H.L. Lutz'ın dediği gibi, artanoranlı vergileme, kötüye kullanılmasına karşı koyacak, doğal ve kendi yapısı içinde bulunan sınırların yokluğu nedeniyle son derece tehlikeli bir mali araçtır.

Vergi ödeme gücü ile gelir arasındaki ilişki üzerinde hiç kimse objektif nitelikte kesin bir ölçü kuramadığına göre, artanoranlı vergi tarifesine karşı ileri sürülecek eleştiriler için sağlam ve inandırıcı temeller bulmak zordur. Ödeme gücü teorisine mantık açısından uygun düşen tek nokta, bütün gelirlerin, en düşük gelirli kişilerin elde ettiğinden fazla olan kısımlarını müsadere biçiminde % 100 vergilemek yolu ile gelirlerde en düşük düzeyde bir eşitlik sağlanması olacaktır. Bunun ise ekonomik gelişme bakımından olduğu kadar, doğrudan doğruya adalet bakımından da istenmeğe değer olup olmadığı tartışılması gereken bir durum olarak ortadadır.

4. Artanoranlılık kollektivist sisteme götüren bir yöntemdir :

Gerçekten, artanoranlılık vergilemede adaletin sağlanması amacı ile olduğu kadar, kapitalist sistemin yıkılması ve sosyalist-kollektivist sisteme geçiş için bir araç olarak ta

kullanılabilir ⁴⁸. Bu durumda adalet kaygusundan uzak, şiddetli bir artanoranlılığa başvurulması doğal karşılanmalıdır. Zira istenilen sonuca ulaşmada bu yöntem, en gerekli ve etkili bir araç olmaktadır.

Bu düşünceye karşı bazı yazarlar, salt vergileme tedbirleri ile kollektivist sisteme geçişin mümkün olamayacağını ileri sürmüşlerdir. Bu doğru olsa bile her alanda saldırının en ilkel hazırlık ve taktik ilkesi, hasımla karşı karşıya doğrudan savaşa geçmeden önce onu zayıflatmaktır. Artanoranlı vergileme de kollektivist rejim için, doğrudan doğruya açık harekete geçmeden önce özel teşebbüs sistemini zayıflatmak ve direnme gücünü yıkmak için başvurulacak en etkili silahlardan biri ve başlıcasıdır.

Yukarıda belirtilen sakıncalarına rağmen artanoranlı vergilemenin, günümüzde büyük bir çoğunluk tarafından kabul ve savunulması, bu vergilemenin, ekonomik bakımdan güçlü olduğu halde, siyasal bakımdan güçsüz olan kitleye fazladan yükler yüklenmesi fırsatını vermesi ile açıklanabilir.

5. Artanoranlılık teşebbüs hevesine ve bunun sonucu olarak refahın artmasına engel olmaktadır :

Bu iddia H.L. Lutz tarafından şöyle açıklanmaktadır⁴⁹.

-
- (48) Nitekim bu husus Komünist Manifesto'da da yer almış, gelişmiş kapitalist ülkelerde sosyalizme geçiş için yapılan öneriler arasında bu ülkelerde ağır bir artanoranlı gelir vergisi konması hususu da yer almıştır. Bkz. Communist Manifesto, 1948, s.152
- (49) LUTZ H.L., 1.Public Finance , New York 1947, s.369-378
2.Guidposts ta a Free Economy, New York 1945, s.73-82.

Özel teşebbüsün güçlü ve etkili olarak varlığını sürdürebilmesi için iki şartın gerçekleşmesi gerekir. Bunlardan biri, geniş ve daima artan bir kapital bütünlemesi; diğeri de bu kapitalin az çok yüksek rizikolu işlere yatırılmasıdır. Bu şartların gerçekleşmesi ise, geniş ölçüde, kapital yatırılan işlerde başarı kazanıldığı takdirde girişilen rizikoları karşılayacak derecede net kâr elde edilmesine bağlıdır.

Fakat artanoranlı vergileme, bu şartların gerçekleşmesini engelleyecek bir düzeye çıkarılabilir ve çoğu kez çıkarılmaktadır da. Belli bir düzeyin üstündeki gelirlerin gittikçe artan büyük bir kısmının, vergileme yolu ile devletçe alınması sonucunda hem kapital fonu başlıca bütünleme, kaynağından yoksun kalmakta, hem de başarı derecesi şüpheli yeni yatırımların rizikolarına göğüs germek heves ve eğilimi baltalanmış olmaktadır.

Aslında artanoranlı vergilemeyi savunanların ileri sürdüğü gibi, vergi artan oranlarda alındıktan sonra da gelir sahibinin elinde, kişisel ihtiyaçlarını rahatça karşılayacak miktarda bir kısım kalmaktadır. Ancak bu iddia gerçeğe uysa bile fazla bir anlam taşımamaktadır. Şayet, gelirin sadece kişisel ihtiyaçları karşılamaya yaradığı gikri doğru olsaydı, belki de bu konu üzerinde durmaya gerek olmayacaktı. Halbuki gelirin kısmen yönelmesi gereken bir alan vardır ki o da kapital fonunun sürdürülmesi ve genişletilmesidir.

Bu alanın yeter derecede beslenmesi, üretimin gelişmesi ve genel refahın artması bakımından, bütün diğeri tahsis ve yönelme alanlarının sürdürülmesinden daha önemlidir. Devlet vergi olarak aldığı meblağların büyük bir kısmını cari giderlerine harcar,

bunları ancak küçük bir kısmı ile kamu teşebbüsleri kurar. Halbuki bu fonlar özel teşebbüs elinde kalmış olsaydı, büyük kısmı ulusal üretim kapasitesini arttıracak girişimlere yatırılacaktı.

H.L. Lutz, bu bakımdan kayda değer bulduğu bir olaya değinmekte, A.B.D. Büyük Britanya, Almanya ve Fransa'da ortaya çıkan kitlevi işsizliğin (mass-unemployment), vergilemede artan oranlılığın arttırıldığı devrelere rastladığını belirtmektedir. Yazara göre, bu durum fasit bir daire niteliği taşımaktadır. Artanoranlı vergilemenin etkisi ile girişim heves ve gücü zayıflamakta ve buna karşılık işsizlere yardım sorunu ortaya çıkmaktadır. İşsizlik yardımı fonları için gerekli tutarları elde etmek için yüksek gelir kademelerinde vergi yükü, başka bir deyimle artanoranlılık arttırılmaktadır. Fakat, bu durum, girişim gücünü zayıflattığından işsizliğin yayılıp çoğalmasına neden olmaktadır ve sonuçta daha fazla yardım yapmak gerekmektedir.

Yazara göre, işsizliği azaltacak yol, daha fazla yardım olmayıp daha fazla iş sağlanmasıdır. Bu da özel teşebbüsü üretime atılmaya teşvik etmekle olur. Daha fazla iş sağlanmasının kestirme yolu, rizikolu öncü girişimlere başarı kazandıkları takdirde elde edecekleri kârların vergi yolu ile geniş ölçüde bundanmamasını sağlamaktır. Bugünkü vergileme yöntemleri ise bunun tam tersine bir yol izlemekte ve kârların her munzam dolarının artan bir kısmını devlete aktarmaktadır.

Özel girişim hevesini arttıran vergileme yöntemleri ile çalışabilecek ya da çalışma isteğinde bulunan herkese iş yapmak, öncü girişimlerde bulunmak fırsatı verilmelidir. Doğal

olarak böyle bir sistemde, bazı kişiler diğerlerine göre büyük gelirler sağlayacaklardır. Fakat bu durum başlıbaşına bir sakınca sayılamaz. Asıl olumlu ve önemli olan nokta, böyle davranmakla herkesin daha fazla geliri olacağı ve daha yüksek bir refah düzeyine ulaşacağıdır.

Yazara göre, Amerikan yaşam düzeyinin dikkate değer bir biçimde yükselmesi, ancak kütle üretim (mass-production) yöntemlerini geliştirerek uygulayabilecek durumda bulunan büyük firmalar sayesinde gerçekleşebilmiştir. A.B.D. 'ndeki gelişme açık bir biçimde göstermiştir ki, büyük girişim birimlerinin meydana gelmesinde tipik karakteristik yol, gelirlerin yeniden yatırıma tahsisidir. Bu sistemde bazı kişilerin büyük, hatta çok büyük servetler edindikleri doğrudur. Fakat bu servetlerin tamamına yakın bir kısmı "yatırımlar" durumundadır. Bu sayede istihdam hacmi genişlemekte, ücret olarak ödenen tutarlar artmakta ve kütle üretimi ile milyonlarca tüketicinin kullandığı ucuz fiyatlı konfor, haz ve refah maddeleri üretilmiş olmaktadır.

Bu açıklamalardan sonra H.L. Lutz Ford Motor Company örneğini vermekte, adigeçen şirketin, kârlarını otofinansmana ayırmak yoluyla genişlediğini, şayet otofinansmana ayrılan kârlar artanoranlarda vergilenmiş olsaydı, refaha katkısının bu denli olmayacağını belirtmektedir.

Buraya kadar yapmış olduğumuz açıklamalarda, artanoranlı vergilemenin dayandığı temel teori ve görüşlerle onu yeren düşünceleri gözden geçirmiş olduk. Artanoranlı vergilemenin dayandığı teoriler ne denli eksik ve doyurucu olmaktan uzak bulunuyorsa, onu yeren düşünceler de çoğu kez aşırı olmaktadır. Ar-

tanoranlılığı açıklıyan ve savunan teorilerin hepsi artanoranlılık derecesi bakımından bir ölçü vermekten uzaktır. Bu nokta H.L. Lutz'un eleştirileri arasında yer almış bulunmaktadır.

Öte yandan, artanoranlılığın çok kolay bir biçimde aşırıya kaçmaya elverişli bir sistem olduğu da bir gerçektir. Günümüzde yüksek ve hatta orta sayılabilecek gelirlerde uygulanan oranlar bunu kanıtlamaktadır. Bu karşılık, günümüz anlayışı çerçevesinde düzoranlı verginin savunulması olanaksızdır. Özellikle ödeme - gücü ve buna bağlı olarak fedakârlıkta eşitlik ilkeleri ile düzoranlı vergi bağdaştırılamaz.

Aslında artanoranlı vergileme, ilke olarak, düzoranlı vergiden mutlaka daha ağır bir vergilemede değildir. Ayrıca artan oranlılığın bir tür elkoyma (müsadere) niteliği alması da gerekli olmayabilir. Örneğin F. Neumark bu konuda şöyle demektedir.

"Müterakkilik prensibine karşı cephe alan müelliflerin çoğu, bu prensibin tatbikatının, gelir ve servetin "müsaderesi" gibi bir netice doğuracağını ileri sürmektedir. Bu yerinde olmayan bir itirazdır. Hakikati halde, realitede görülen müterakki tarifelerin hemen hemen hepsi hudutsuz değil, mahdut bir müterakkilik derpiş etmektedirler. Bundan başka, cari ekonomik ve sosyal şartlar bakımından "aşırı" addedilen vergi nisbetlerine sadece müterakki tarifelerde değil, mütenasip tarifelerde dahi rastlamak kabildir. Gerçekten meselâ % 10 dan % 50'ye kadar yükselen müterakki bir tarifenin % 60 dan ibaret mütenasip bir tarifeye nazaran daha mutedil olduğu aşıkardır. Binaen-

aleyh, sözü geçen itiraz, tarife şekli veya bünyesinden ziyade vergi nisbetlerinin yüksekliğini istihdaf eder ki bu yükseklik, müterakkilikten ayrı bir mesele teşkil etmektedir"⁵⁰.

F. Neumark'ın örneği salt matematik açıdan doğrudur. % 50 oranında duran bir artanoranlı vergi, diğer koşullar aynı kaldığı takdirde, elbette % 60 oranındaki düzoranlı bir vergiden daha hafiftir. Ancak her iki vergi, örnekte belirtilen oranları ile değil de ulaşılabilecek en yüksek oranları bakımından bir karşılaştırılacak olursa, verilecek yargı, yukarıdaki kadar kesin olmayabilecektir.

Yukarıdaki vergilerin örneğin birer gelir vergisi olduğunu varsayalım. Böyle bir durumda, bütün gelirlerden, belli bir enaz geçim indirimi yapıldıktan sonra, % 60 oranında alınacak düzoranlı bir vergi, küçük ve orta gelirler için dayanılmaz derecede yüksek olacaktır. Bunun daha fazla arttırılması da hiçbir zaman sözkonusu **olmayacaktır**. Buna karşılık % 50 de duran artanoranlı bir verginin, Türk Gelir Vergisi örneğinde görüldüğü gibi, büyük gelirler için daha yüksek oranlara çıkarılması olanağı vardır. Buna bir tür "yükselme kabiliyeti" diyebiliriz⁵¹. Her artan oranlı vergide üst gelir dilimlerinin daha ağır oranlarda vergilendirilmesi konusunda az çok güçlü bir eğilim vardır.

(50) NEUMARK Fritz, Maliyeye Dair Tetkikler, Dördüncü baskı, İstanbul 1951, s.178

(51) DİKMEN Orhan, a.g.e., s.280

F.W. Taussig daha başka bir açıdan bu olasılığa değinmektedir. Yazarın "cynical principle" olarak adlandırdığı ilkeye göre, kanun koyucunun asıl eğilimi ve belki de görevi, **gerekli** geliri en az sıkıntı ve tepki yaratacak biçimde sağlamaktır. Mükelleflerin ve özellikle bunlardan siyasal nüfuz sahibi olanların şiddetli tepkisiyle karşılaşmaksızın büyük miktarda gelir sağlayan her vergi iyidir. Eğer demokratik bir toplumda, varlıklardan alınan yüksek artanoranlı vergiler, yönetimde herhangi bir zorluk yaratmadan ve birçok seçmenebaşkaldırtmadan büyük gelir sağliyabiliyorsa bunları uygulamak gerekir⁵².

F.W. Taussig'in "cynical principle" 'i ile yukarıda değinilmiş olan "artanoranlı vergide yükselme kabiliyeti" arasında bir benzerlikten söz edilebilir. Artanoranlı vergileme yolu ile, sayıca az yüksek gelirli mükelleflere yüklenmek yolu ile, nisbeten düşük gelirli büyük kitlelerin vergi yükünü bir dereceye kadar hafif tutmak ve böylece bunların siyasal desteğini sağlamak eğilimi, artanoranlı vergilerin oranlarının bazan aşırı denebilecek düzeylere yükseltilmesi sonucunu vermektedir.

Son olarak bir noktaya değinmek istiyoruz. Artanoranlılık günümüzde artık "vergide eşitlik" ilkesinin çerçevesini aşmış ve gittikçe daha büyük bir ölçüde "vergileme yolu ile eşitlik" ilkesinin sağlanması aracı duruma gelmiştir. Artanoranlı vergilerin "yeniden dağıtım" aracı olma niteliği ve diğer ekonomik

(52) TAUSSIG'in bu konudaki görüş ve açıklamaları için bkz.

LUTZ H.L, a.g.e., s.513 - 514.

etkilerine ilişkin tartişmalar etüdüdüzüün artanoranlılığın
teknigi ile ilgili bölüdü izleyen bölümünde ele alınacaktır.

Artanoranlı vergilemenin teorik temellerine ilişkin a-
çıklamalarımızı burada tamamlamış bulunuyoruz. Bundan sonraki
bölümde, artanoranlı vergilemenin tekniği ile ilgili daha so-
mut konuları ele alacağız.

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

ARTANORANLILIĞIN TEKNİĞİ

Bundan önceki bölümde artanoranlılığın dayandığı ilkelere ile leh ve aleyhinde ileri sürülen düşünceleri ortaya koymaya çalışmıştık. Önceki açıklamalarımızın bir devamı ve tamamlayıcısı niteliğinde olan bu bölümde ise, artanoranlılığın uygulama alanı ile şekillerini gözden geçireceğiz.

I. ARTANORANLILIĞIN UYGULAMA ALANI :

Artanoranlılığın bütün vergilerde uygulanma olasılığının olup olmadığı sorusuna tam olarak yanıtlıyabilmek için artanoranlılık konusunda Konu I'de yapılmış olan açıklamaların değerlemesini yapmak gerekir. Artanoranlı vergi, matrah büyüdükçe, sadece miktarı değil, fakat oranı da artan vergidir, tanımını vermek bir noktada yeterli değildir. Şekil bakımından bu tanıma uyan her vergi gerçek anlamda artanoranlı olmayabilir.

Daha önce de belirtmiş olduğumuz gibi artanoranlılığı başlıca 2 türlü anlamak mümkündür. Bunlardan birisine "ekonomik artanoranlılık", diğerine de "biçimsel" ya da "teknik ar-

tanoranlılık" denilebilir. Bu sonuncuanlamdaki artanoranlılık, bir teknikten veya biçimden meydana gelir. Bu artanoranlılıkla, mükellefin vergi ödeme gücü arasında bazan hiçbir ilişki yoktur, bazan da dolaylı bir ilişki bulunabilir. Örneğin, içki-lerde alkol derecesine göre oranı artan bir vergi, sadece biçim açısından artanoranlı olarak kabul edilebilir. Ancak, alkol derecesi ile, içkinin fiyatı arasında belli bir ilişki varsa, bu yoldan, vergi ile, satılma ve vergi ödeme gücü arasında dolaylı bir bağlantı kurmak da mümkündür.

Buna karşılık, ekonomik artanoranlılıkta ise, vergi ile mükellefin ödeme gücü arasında belli bir ilişki kurmak amacı bulunmaktadır. Örnek olarak, gelir ve servet vergilerindeki durum gösterilebilir. Bu vergilerdeki artanoranlılık, mükellefin toplu vergi ödeme gücünü hedef tutması nedeniyle ekonomik-sosyal bir nitelik kazanmaktadır.

Artanoranlılığın uygulama alanına ilişkin açıklamalar, ekonomik artanoranlılık açısından; artanoranlılık şekillerinin incelenmesi ise daha çok teknik anlamda olacaktır.

A. Sübjektif dolaysız vergilerde :

Kolayca kestirileceği gibi, artanoranlılık gerçekten yalnız doğrudan doğruya kişisel-bireysel vergi ödeme gücünü hedef tutan vergilemeye elverişli bir yöntem olmaktadır. Gerçekten, uygulamada herşeyden önce, gelir vergileri ile gelir fazlası üzerinden alınan vergiler, veraset ve intikâl vergileri ve servet artışı vergilerinin artanoranlı olduğu görülmektedir. Bu ver-

giler, mükelleflerin bütün gelir veya servet unsurlarını toplamak ve bir araya getirmek yolu ile alındığından, kişisel ödeme güçlerine göre düzenlenmeleri ve bu arada güçleri eşit olan kimselerin aynı miktarda vergilendirilmeleri ilke olarak, gerçekleşebilmektedir.

Subjektif dolaysız vergilerin, ödeme gücüne uygunluk niteliklerinin tam olarak gerçekleşebilmesi için, vergi kaçır-maları gibi noksan ya da kötü uygulamadan ileri gelen aksaklıkların giderilmesi gereği bir yana bırakılsa bile, özellikle şu 2 şartın yerine getirilmesi gerekir.

Bunlardan ilki, gelir veya servet vergilemesinin "genel" olmasıdır. Başka bir deyimle, bu vergileme, herkesi ve herkesin bütün gelir ve servet unsurlarını kapsamına almalıdır. Aksi halde, uygulanan artanoranlı vergileme, yöntem ve teknik bakımından ne kadar mükemmel olursa olsun, ödeme gücüne uygunluk amacı tam olarak gerçekleşmeyecektir. Özellikle, tarımsal gelirlerin, devlet tahvilleri faizleri gibi belli menkul sermaye iratlarının, ya da küçük sanat ve ticaret (esnaf) gelirlerinin vergi dışı bırakılması gibi çok geniş istisnalar, artanoranlılık yolu ile gerçekleştirilmesine çalışılan ödeme gücüne uygunluk ilkesini zedeliyecek niteliktedir. Böylece, aynı miktar gelir elde eden mükelleften, birisinin bütün geliri üzerinden vergilendirilmesi, diğerinin ise bir takım istisnalar nedeniyle gelirinin ancak bir kısmı üzerinden vergiye tabi tutulması halinde subjektif ve artanoranlı gelir vergisi kapsamı içinde dahi, ödeme gücüne uygunluk ilkesi gerçekleşmemiş olacaktır.

İkinci şart ise, subjektif dolaysız vergilerde artan-oranlı biçimde saptanan kişisel vergi yüklerinin, yansıma (in'ikas) mekanizması yolu ile, amaçlanan dağıtım biçiminden tamamen farklı bir duruma gelmemesidir. Yazar ve kanun koyucuların çoğu tarafından gözden kaçırılan bu nokta çok önemlidir. Gerçekten asıl amaç, ödeme gücüne uygunluk ilkesinin, sadece kağıt üzerinde ya da biçimsel değil, fakat maddi olarak uygulanabilmesidir. Halbuki, yansıma, kanuni vergi yükü dağıtımını değiştirmektedir. Bu nedenle de artanoranlılığın uygulamasında bu hususun üzerinde önemle durulması muhtemel yansıma olasılıklarının hesaplanması gerekir¹.

Subjektif dolaysız vergilerin yansıması konusunda ayrıntılara girmek konuyu dağıtımcağından sadece bu noktaya değinmekle yetiniyoruz.

Sonuç olarak denilebilir ki artanoranlılık, ilke olarak, en başarılı bir biçimde subjektif dolaysız vergilerde uygulanabilir. Ancak bunun için yukarıda değindiğimiz 2 şartın olumlu olarak yerine getirilmesi gerekir. Aksi halde, yani bu şartların gerçekleşme oranı zayıf olduğu takdirde, subjektif dolaysız vergilerin, mükelleflerin ödeme gücüne uygunluğu ilkesi, anlamını yitirir².

(1) Vergilerin yansıması ile ilgili olarak bkz. BÜYÜKERŞEN Yılmaz, Vergi Tesirlerinin Mikro İktisat Analizi Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları, No.71/37 Ankara 1971

(2) DİKMEN Orhan, a.g.e., s.285

B. Objektif dolaysız vergiler :

Objektif dolaysız vergilerde artanoranlılığın uygulanması çoğu kez, istenen sonucu vermemektedir. Randıman vergilerinde rastlanan biçimsel artanoranlılık, ancak tek bir kazanç veya irat kategorisinden gelir elde eden mükelleflere bir dereceye kadar etkili olmakta, iki veya daha fazla kategoriden gelir elde eden ve bu nedenle birkaç randıman vergisine tabi bulunan mükelleflerde ters sonuçlar vermektedir. Bu belirtmiş olduğumuz hususları aşağıdaki iki örnekle daha somut bir biçimde açıklayabiliriz :

Herhangi bir ülkede gelir vergisi bulunmadığını, buna karşılık, artanoranlı bir takım randıman vergilerinin uygulandığını varsayalım. Bunlardan gayrimenkul sermaye iratlarını mükellef kılan bina ve arazi, veya her ikisini içine alan emlak vergisi iki kademeye, yani 5.000 liraya kadar olan irat kısmından %10, 5.000 liranın üstünde kalan kısmından % 20 oranında olmak üzere artanoranlı bir tarifeye göre alınmaktadır. Ücret vergisinin ise, yine dilim (trans) usulüne göre, 3.000 liraya kadar % 10, 3001 liradan 6.000 liraya kadar %15, 6.001 liradan 9.000 liraya kadar % 20 ve bundan fazla kısmın da % 25 olarak artanoranlı bir tarifesi vardır. Üçüncü olarak da, menkul sermaye iratlarından bina ve arazi vergileri tarifesindeki lere uyan oranlarda vergi alındığını kabul edelim.

Böyle bir durumda her birinin yıllık irat ve kazançlarının toplamı 20.000 lira olan 3 mükellef alalım. Birincisinin geliri yalnız ücret biçiminde, ikincisinin yarı yarıya ücret ve

gayrimenkul sermaye iradı, üçüncüsünün ise 5.000 lira kira, 5.000 lira faiz ve 10.000 lira da ücretten meydana gelsin. Bunlardan herbirinin ödemekle yükümlü buldukları vergi veya vergiler tutarı şöyle hesaplanabilir.

Birinci mükellefin ücret vergisi, ilk 3.000 lirada % 10, dan 300 lira, ikinci 3.000 lirada % 15 den 450 lira, üçüncü 3.000 lirada % 20 den 600 lira ve geri kalan 11.000 lira için % 25 den 2.750 lira olmak üzere toplam olarak 4.100 lira olacaktır. İkinci mükellefin vergileri tutarı, 1.600 lirası ücret vergisi, 1.500 lirası bina vergisi olmak üzere 3.100 lira olacaktır. Üçüncü mükellefin ödeyeceği vergiler toplamı ise 500 lira bina vergisi, 500 lira menkul sermaye iradı vergisi ve 1.600 lira da ücret vergisi olarak 2.600 liradan ibaret kalacaktır.

Bu miktarlara göre söz konusu mükellefler toplam olarak aynı yıllık geliri elde ettikleri halde, her bir gelir kategorisindeki bağımsız vergileme sonucu olarak, sırası ile % 20.50, % 15.50 ve % 13.00 oranında vergi ödeyecek demektir.

Verilen örnekten de anlaşılacağı gibi, objektif randıman vergilerinde, bu vergiler birbirile ilişkili hale getirilmeksizin ve mükellefin kişiliği çevresinde toplanmaksızın uygulanan artanoranlı vergileme, mükelleflerin irat ve kazançlarının bileşimine göre değişmektedir. Böylelikle, vergi yükünü mükellefin ödeme gücüne uydurmak amacına dayanan artanoranlı vergileme, bu amacına ulaşmamaktadır.

Şimdi, yukarıdaki 3 mükellef ve ödedikleri vergiler

örneğini değiştirerek tekrar kullanalım. Bu kez, birinci mükellefin geliri ve vergisi aynı kaldığı halde, üçüncü mükellefin 10.000 lira kira, 10.000 lira faiz, 5.000 lira da ücret olmak üzere 25.000 lira tutarında bir geliri bulunsun. Kabul ettiğimiz vergi tarifelerine göre birinci mükellef 20.000 liralık gelirinden yine 4.100 lira ödeyecektir. Buna karşılık, yeni varsayımımıza göre 25.000 lira geliri olan üçüncü mükellef, 1.500 lirası kira, 1.500 lirası faiz ve 600 lirası da ücret vergisi olarak, sadece 3.600 lira vergi ödeyecektir.

Böylece, objektif randıman vergilerinin uygulandığı bir sistemde, kazanç ve iratlarının toplamı daha fazla olan ve buna göre de ödeme gücü diğerinden üstün olan bir mükellef, daha fazla vergi ödeyecek yerde, bunun tam tersine daha az bir vergi ödeyebilmektedir.

C. Dolaylı Vergiler :

İlke olarak artanoranlılığın, dolaylı vergilerde etkin bir biçimde uygulanmadığı kabul edilmektedir. Bu vergilerde nihai mükellef (vergi yüklenicisi), yani vergi yükünün üzerinde kaldığı kişi, çoğunlukla, kanuni mükelleften başkasıdır. Başka bir deyişle, bu vergilerde, vergi taşıyıcısı anonimdir;

Kişiliği gibi, ailevi ve mali durumu da önceden bilinmemektedir. Bu nedenle dolaylı vergi taşıyıcısının vergi ödeme gücünü doğrudan doğruya saptamak olasılığı yoktur.

Durum böyle olmakla birlikte, bu tür vergilerde de nihai mükellefin yani vergi yüklenicisinin vergi ödeme yeteneği

veya gücü, dolaylı ve az çok yaklaşık bir biçimde gözönünde bulundurulabilir. Bu husus, özellikle kalite ve değer bakımından oldukça büyük farklar gösteren mal ve hizmetleri dereceli veya artanoranlı olarak vergilendirmek yolu ile gerçekleştirilebilir. Bu yolla, vergi yükü, nihai vergi mükelleflerinin herbiri için değilse de belli ödeme gücü seviyesindeki mükellef gruplarının ortalama vergi ödeme yeteneklerine az çok uygun bir duruma getirilebilir.

Bu konuda şöyle bir örnek verilebilir : Kalitece farklı 3 tür sigaranın paketlerinin maliyeti, sırası ile 200, 300, 400 kuruş olsun. Bunlar artan oranlarda vergilendirilebilir. Yine sırası ile, yüzde 75, 100 ve 150 oranında vergi konulduğunu varsayalım. Kâr unsurunu bir tarafa bırakacak olursak, sözkonusu sigara türleri, vergili olarak 350, 600 ve 1000 kuruşa satılacaktır.

Bu durumda 350 kuruşluk sigara türünü, satınalma gücü en az olanlar, 600 kuruşluğu orta derecede satınalma gücü bulunanlar, 1000 kuruşluk sigara türünü de nisbeten yüksek satınalma gücü sahipleri alırsa, bu kimseler, sonuçta ekonomik güçlerine az çok uygun bir biçimde artanoranlı vergilendirilmiş olacaktır. Böylece dolaylı vergiler alanında da ekonomik ya da maddi anlamda bir artanoranlılık gerçekleştirilmiş sayılabilecektir.

Ancak, hemen şunu belirtmek gerekir ki, bu artanoranlılık belli bir varsayımın veya şartın gerçekleşmesine bağlıdır. Bu varsayım da biraz önce değinildiği gibi değişik fiyatlı sigaraların, ödeme güçleri derece derece artan kişiler tarafından

satın alınmasıdır. Uygulamada bu varsayımın aksine olan durumlara oldukça sık rastlamak mümkündür. Sigara tüketimi, ya da kullanılacak sigara türünün seçimi, sadece ödeme gücüne göre düzenlenememektedir. Sigara içimi geniş ölçüde bir zevk alma ve tiryakilik konusudur. Bu tüketimdeki seçimin yapılmasında gösteriş saikin de rol oynayabileceği unutulmamalıdır.

Böylece ödeme gücü düşük olan bir kişinin en pahalı sigara türünü kullanması, buna karşılık zengin veya yüksek gelirli bir başkasının da en ucuz sigara türünü tercih etmesi, karşılaşılan bir durumdur. Bunun gibi sigara tüketim miktarı da normal olarak saptanmamış ve sınırlandırılmamış olduğuna göre, fakir kişinin günde 2 hatta 3 paket, yüksek gelirli ve ödeme güçlü kimsenin ise günde sadece iki üç tek sigara içmesi veya hiç sigara kullanmaması da olağan durumlardandır.

Bu örneklerin de kanıtladığı gibi, artanoranlılığın dolaylı vergilerdeki uygulaması, kalite ve fiyat bakımından yeter derecede farklar gösteren mallarla sınırlı kalmaktadır. Fakat yine de bu tür dolaylı vergilerde artanoranlılığın etkili olabilmesi, değişik ödeme güçlerine malik mükelleflerin, artanoranlarda vergilendirilmiş olan tüketim mallarından, kendi ödeme güçlerine uygun düşeni tüketmeleri şartına bağlıdır. Bu şart ise uygulamada gerçekleşmemektedir. Ayrıca dolaylı vergilerde ödeme gücü ilkesine yaklaşımda bulunabilmek için vergilendirilen malların nihai tüketim maddeleri niteliğinde olması gerekir. Yarı mamul ve hammaddelerin vergilendirilmesinde, bu biçimde bir derecelendirme yapmak olanağı ortadan kalkmaktadır. Zira bu maddelerin ne gibi bir nihai mamul haline gelecekleri ve kimler tarafından

tüketilecekleri önceden bilinemez. Bu nedenle vergiyi, kim alacağı bilinmeyen nihai tüketicinin ödeme gücüne uydurmak olanak dışıdır.

Bu rayaya kadar özel tüketim malları üzerine konan dolaylı vergilerin artanoranlılık ilkesine uygunluk olasılık ve derecesi üzerinde durduk. Konuya bu kez bir de dolaylı vergilerin tümü bakımından değinmek istiyoruz. Bu noktada dolaylı vergilerin, özellikle tüketim vergilerinin gerileyici (ric'i - regressive) niteliğini hatırlatmak yararlı olacaktır. Dolaylı vergilerin gerileyici niteliğinin, zaruri tüketim mallarına düşük oranların, bu karşılık lüks nitelendirilebilecek olanları derecelendirilmiş yüksek oranların uygulandığı ^{/artan} oranlı tarifelerle giderilebileceğini, hiç değilse azaltılabileceğini söylemek yanlış olmayacaktır. Fakat bu yöndeki bütün çabalara rağmen, günümüzdeki modern vergileme tekniğinin bile, dolaylı vergilerin bütününde, artanoranlılığı etkin bir biçimde uygulanmasına yetmediğini kabul etmek gerekir.

Sonuç olarak, dolaylı vergilerde biçimsel anlamda uygulanabildiği halde; artanoranlılığın ekonomik anlamda tam olarak uygulama alanına konmadığı sonucuna varmak mümkündür.

II. ARTANORANLILIĞIN DAYANDIĞI KİSTASLAR

Artanoranlılığın dayandığı kıstaslar genel olarak, "para tutarları", "akrabalık derecesi," "zaman " olmak üzere başlıca üçe ayrılmaktadır. Bunlardan ilki en önemli kıstas olmakta diğerleri ise ikincil kabul edilmektedir. Artanoranlılığın uygulamasında bunlar, ya tek başlarına veya aralarında birleşti-

rılmış olarak ve çoğu kez para tutarları ile birlikte kullanılmaktadır. Şimdi sırası ile bu kıstasları gözden geçirelim :

A. Para tutarları.

Gerçek ve somut anlamda artanoranlılık, gelir ve servet vergilerinde olduğu gibi ilke olarak bu kıstasa dayanmaktadır. Artanoranlılığın uygulama alanına ilişkin açıklamalarımızda para tutarlarının bir kıstas olarak nasıl kullanılabileceği konusunda yeterli açıklamalar yapıldığını sanıyoruz.

Para tutarlarına göre düzenlenmiş olan bütün tarifelerin gerçek anlamda artanoranlılığa dayandığı kabul edilemez. Bunların birçoğu sadece biçimsel bir artanoranlılık sağlamaktadır. Özellikle objektif vergi ödeme gücüne göre düzenlenmiş tarifelerle, bir kısım dolaylı vergilerde uygulanan tarifeler bu türdendir.

Örneğin, binalardan alınan irat veya kira vergisinin, ayda 500 liraya kadar olan kiralarda % 10; bunu aşan kısımdan ise % 20 oranında alınması; veya (para tutarları ile ifade olunan) sigara maliyet değerlerine göre oranı artan bir tüketim vergisi tarifesinin uygulanması durumunda, artanoranlılıkla izlenen subjektif vergi ödeme gücüne uygunluk amacı doğrudan hedef alınmış değildir.

Para tutarları kıstası, çoğu kez tek başına uygulandığı gibi, yukarıda değinmiş olduğumuz gibi diğer kıstaslarla bileşik olarakta kullanılmaktadır. Bunun başlıca örnekleri olarak para tutarları ile akrabalık derecesinin ve bazan mirasçıların çocuk adedinin bir arada dikkate alındığı veraset ve intikal

vergileri veya para tutarları ile ifade edilen gayrimenkul veya menkul kıymetlerin bunların elde edilme ve elden çıkarılma tarihleri arasında geçen zamanın da gözönünde bulundurulduğu kapital kazançları vergilemesi, gösterilebilir.

B. Akrabalık derecesi :

Veraset ve intikâl vergileri tarifelerinde, intikâl eden servetin para tutarı ile akrabalık derecesi birlikte ele alınmaktadır. Artanoranlılık bu iki kıstasa göre ortaya çıkmaktadır. Tek bir kıstasa göre ve özellikle sadece para tutarlarına göre düzenlenmiş olan tarifelerdeki artanoranlılığa "basit artanoranlılık" veya "tek taraflı artanoranlılık", birden fazla kıstasa dayandırılarak düzenlenen artanoranlılığa "çok taraflı artanoranlılık" veya veraset ve intikâl vergilerinde görüldüğü gibi iki taraflı artanoranlılığa da "çifte artanoranlılık" denilebilir.

Basit artanoranlı tarifeler, genellikle 2 sütun halinde olup, birinci sütun para tutarlarını, ikincisi ise, bu tutarlara (toplam veya dilim, trans) uygulanması gereken, oranları göstermektedir. Bu duruma göre, basit artanoranlılık, yukarıdan aşağıya doğru, dikey olarak gelişen bir artanoranlılıktır. Çifte artanoranlı tarifelerde ise, vergi oranlarının artışı 2 taraflı, yani hem yukarıdan aşağıya, hem de soldan sağa, başka bir deyimle hem dikey, hem de yatay olarak meydana gelir.

Basit veya tek taraflı artanoranlılığa ilişkin örnekler, ileride artanoranlılığın şekilleri kısmında ele alınacağından burada ayrıca ayrıntılarına girmeyi gereksiz görüyoruz. Buna karşılık, çifte artanoranlı tarifelere bir örnek olarak, Türk Veraset

ve İntikâl Vergisinde de kabul edilmiş ilkelere uygun bulunan şöyle bir tarife düzenlemek mümkündür :

Tablo: 1

Çifte Artanoranlı Tarife Örneği

<u>Akrabalık Derecesi</u>	<u>İlk 20.000</u>	<u>Sonraki 30.000</u>	<u>Sonraki 50.000</u>	<u>Sonraki 100.000</u>	<u>Sonraki 300.000</u>	<u>500.000 den fazla kısım</u>
Fürü ile karı veya koca	3	6	9	12	15	18
Ana ve baba ve onların fürüü	4	8	12	16	20	24
Büyük ana ve babalar ve onların fürüü	5	10	15	20	25	30
Hiç akraba olmayan mansup mirasçılar	8	16	24	32	40	48

Uygulamada bazı veraset ve intikâl vergilerinde, biri doğrudan doğruya miras yolu ile intikâllerde diğeri ise sağlar arasındaki ivazsız intikâllerde (vasiyet, bağışlama v.b.) uygulanmak üzere iki ayrı tarife vardır. Ancak bunlar ayrıntılarda ve oranlarda bazı farklar göstermekle birlikte **artanoranlılığın** tekniği açısından farksızdırlar.

Yukarıda örnek olarak verilen tarife dilim ya da trans sistemine göre düzenlenmiştir. Bu tarifede görülen oranlar, her bir dilim için uygulanacak olanlardır. Bunlar en az % 3 ten baş-

layıp, en çok % 48'e kadar yükselmektedir. Buna göre, çeşitli matrahlar için efektif veya fiili vergi tutarları hesaplanabilir. Aşağıdaki tabloda, bunlardan birkaçı gösterilmiştir.

Tablo : 2

Tablo : 1'e göre hesaplanmış bazı efektif oranlar
(% olarak)

<u>MATRAH</u> (T.)	<u>Fürü ile karı koca</u> <u>için oran (%)</u>	<u>Hiç akraba olmayan</u> <u>mirasçılar için oran(%)</u>
50.000	4.8	12.8
100.000	6.9	18.4
250.000	10.5	28.1
500.000	12.8	34.1
1.000.000	15.4	41.0

Yukarıdaki tabloda kolaylıkla görüldüğü gibi, vergi oranları hem matrah arttıkça aynı kategori içinde artmaktadır, hem de aynı matrah tutarında, birinci derecedeki mirasçılardan sonuncu derecedekilere geçildikçe yükselmektedir.

C. Süre :

Süre kıstası "kapital kazançları" vergilemesinde uygulama alanı bulmaktadır. "Kapital kazançları" (capital gains), ticari faaliyete bağlı olarak düzenli bir şekilde alınan ve satılan malların sağladığı ticari kâr dışında, sahip olunan gayri-

menkullerin satış değerinde meydana gelen bütün artışlardır. Böylece arazi, binalar, kapital teçhizatı, hisse senetleri, borç senetleri ve buna benzer değerler, eğer orijinal bedellerinin üstünde bir fiyata satılabilmişse, bir kapital kazancı ortaya çıkmış olmaktadır³.

Bu tür kazançlar, günümüzde birçok ülkelerde vergilendirilmektedir⁴. Bu vergileme, ya bir süreyle sınırlanmış bulunmakta veya süre bakımından iki dereceli olarak uygulanmaktadır. Bu bakımdan "süre" unsurunun, artanoranlılık bakımından, tam anlamı ile ikincil (tali) bir kıstas olmadığı görülmektedir.

1934 ile 1937 yılları arasında A.B.D. gelir vergisinde uygulanan biçimde, "süre" unsurunun birincil kıstas olarak rolü açıkça görülmektedir. Bu devrede kapital kazançları, menkul kıymetlerin "elde kalma veya bulunma süresi" olarak çevirebileceğimiz "holding period" a göre değişen bir oranda vergilendiriliyordu. Menkul kıymetler, elde edilme tarihinden itibaren bir yıl içinde elden çıkarıldığı takdirde, kapital kazancı, yani satış fiyatları ile alış bedelleri arasındaki olumlu fark, tam olarak vergiye tabiydi. Elde bulundurma süresi bir yıldan iki yıla kadar ise, matrah, kapital kazancının % 80'i olarak alınıyordu. Elde bulundurma süresi, iki yıldan beş yıla kadar olduğu takdirde, matrah, kapital kazancının % 60'ı, beş ilâ on yıl arasında bulunuyorsa % 40, on yıldan daha fazla olunca da, kapital kazancının % 30'u olarak hesaplanıyordu.

(3) DUE J.F., Government Finance, Richard D.Irwin, Inc. Illinois, 1963

(4) Türk G.V.K. gelir unsurlarının saptanması konusundaki "sair kazanç ve iratlar" başlığını taşıyan son bir bölümde, sermaye kazançlarının ve arazi bazı kazançların vergilendirilmesini hükme bağlamıştır.

Diğer ülkelerdeki uygulama ile ilgili olarak Bkz.BULUTOĞLU KENAN Vergi Politikası, s.118-119.Maliye Enst.Yayınları No.11.İst.1962.

Buna göre, belli tutarda bir kapital kazancının vergileme oranı % 50 olsa, bu kazanç - yukarıdaki derecelendirmeye göre alış tarihinden başlayarak 1 yıl içinde elde edilmişse, % 50; 1 ilâ 2 yıl içinde ise % 40; 2 ilâ 5 yıllık süre için ise % 30, süre 5 ilâ 10 yıl arasında ise % 20 ve 10 yıldan fazla olunca da % 15 oranında vergilendirilecek demektir.

Görülüyorki, "süre", vergileme oranlarında bir tersine artanoranlılık unsuru biçiminde ele alınmış ve "elde bulundurma süresi" uzadıkça azalan veya bu süre kısaltıldıkça yükselen vergi oranlarından oluşan bir tarife ortaya çıkmıştır.

Bunun dışında "süre" unsuru, daha başka durumlarda da artanoranlılığa kıstas olabilir. Örneğin, arizi kazanç niteliğindeki gayrimenkul alım satım değer fazlaları da bu unsur gözönünde tutularak vergilendirilebilir. Gelir Vergisinde de Almanya'da ve bir ara Fransa'da uygulandığı biçimde, gelir sahibinin evli olması durumunda, "evlilik süresi" de bir derecelendirme unsuru olarak kullanılabilir. Yine "süre" unsuru, bazan "mükellefin yaşı" olarak karşımıza çıkmaktadır. Mükellefin yaşı, vergi oranını arttırıcı veya yaşlı mükellefler hakkında kabul edilen özel indirimler nedeniyle vergi oranını azaltıcı bir unsur olarak kullanılabilir.

D. Diğer kıstaslar

Yukarıda incelemiş olduğumuz kıstaslar dışında artanoranlılık konusunda daha birçok ikincil kıstaslar ele alınabilir. Bunlar arasında "medeni durum" yani aile durumu, çocuk sayısı; bazı kurum vergilerinde görüldüğü gibi "kazancın ser-

mayeye oranı", sayılabilir. Bu kıstaslar, başlıbaşına bir artanoranlılık unsuru olmayıp para tutarları yanında ikincil olarak vergi oranı üzerinde etkili olurlar. Para tutarları ile birleştirilmeksizin tek başına artanoranlılığa esas olabilecek kıstaslar da vardır. Örneğin, ülkemizde uygulanmakta olan Motorlu Kara Taşıtları Vergisinde "ağırlık" ölçüsü esas alınmıştır⁵. Alman Bina vergisinde "üretim hacmi" verginin derecelendirilmesinde kıstas olarak kabul edilmiş, fabrikaların 120.000 hektolitreye kadar olan üretimleri daha düşük, ondan fazlası ise daha yüksek bir oranda vergiye tabi tutulmuştur. Burada aktif vergi sujesinin amacı bu üretim kolunda temerküzü engellemek olmuştur.

III. ARTANORANLILIĞIN ŞEKİLLERİ

Artanoranlılık, vergi uygulamasında çeşitli şekiller almaktadır. Özellikle tarife tekniğinin ve matematik yöntemlerin gelişmesiyle, artanoranlı tarife büyük ilerlemeler göstermiştir. Bu bölümün başlangıcında artanoranlı tarife ile ilgili olarak yapmış olduğumuz genel açıklamanın bir devamı olmak üzere bu kısımda başlıca artanoranlı tarife şekilleri üzerinde durmak istiyoruz⁶.

Bu konu ile ilgili açıklamalarımızda 6 ayırım esasını gözönünde bulunduracağız.

(5) 18.2.1963 tarih ve 197 sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda yer alan I sayılı Tarifede taşıtların net ağırlıklarına göre miktarı değişen vergi öngörülmüştür.

(6) Bkz. bu etüd Birinci bölüm s. 11 -12.

A. Sade veya adi artanoranlılık - Kademeli veya dilim usulü artanoranlılık :

Adi artanoranlılıkta, matrah, bir bütün olarak, ilgili olduğu orana göre vergilendirilmektedir. Bu usulde matrahın tamamı, artanoranların uygulandığı gruplardan hangisine giriyorsa, o grup için kabul edilmiş olan oranlar üzerinden vergilendirilmektedir. Bu usule global artanoranlılıkta denilmektedir⁷.

Bu usulün uygulanması ile ilgili biri Türk diğeri Fransız vergi mevzuatından iki örnek vermek istiyoruz. 12.8.1970 gün ve 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu'nun eski 8 nci maddesi içinde yer alan artanoranlılık bunun tipik örneği idi⁸. Şöyleki :

<u>Matrahlar</u>	<u>Oran %</u>
50.000 ₺.kadar	7
100.000 " "	8
150.000 " "	9
150.000 " "	10

Yukarıdaki tarifeden de anlaşılacağı gibi, 50.000 liraya kadar olan matrahlar %0 7 oranında, 50.001 liradan 100.000 liraya kadar olan matrahlar ise %0 8 oranında vergilendirilecek-

(7) DİKMEN Orhan, s.292

(8) Sonradan bu madde 1610 sayılı kanunla değiştirilmiş ve Bina Vergisi düz oranlı (%0 6 veya 4) bir vergi olmuştur.

tir. Örneğin 40.000 liralık bir matraha % 7 oranı uygulanarak 280 TL., 60.000 liralık bir matraha ise % 8 oranı uygulanarak 480 TL. vergi alınacaktır.

1937 ile 1942 yılları arasında Fransa'da global vergi tarifesi bu şekilde düzenlenmişti. Bu verginin oranları 10.000 Franktan az olan gelirlerde % 1 den başlayarak 1.320.000 frankı aşan gelirlerde % 40'a kadar yükselmekteydi.

Eskiden yaygın bir biçimde uygulanmış olan bu yöntem, teknik bakımdan çok ilkel olup, bugün çok az uygulama alanı bulabilmektedir.

Adi artanoranlı tarifede, vergi matrahının artmasına paralel olarak yükselen vergi oranlarının, matrahın bütününe uygulanması çok sakıncalıdır. Şöyleki; bu yönteme göre düzenlenmiş olan tarifelerde, artanoranlılık yavaş yavaş artmamakta, sıçramalar yapan, köşeli bir gelişme göstermektedir. Bu durumu yukarı vermiş olduğumuz ilk örneğe uygulayarak açıklamak mümkündür. 50.000 TL. matraha % 7 oranı uygulandığında vergi tutarı 350 TL. olarak hesaplanmaktadır. Buna karşılık matrahta 1 TL. bir artış meydana geldiğinde matraha uygulanacak olan bu oran bu kez % 8' olmakta ve sonuçta vergi tutarı yaklaşık 400 lira'ya yükselmektedir. Demekki 1 liradan 50.000 liraya kadar olan matrahlarda, düzoranlı bir vergileme (%7) sözkonusudur. Halbuki matrah 50.001 lira olduğu anda ikinci grubun vergi oranı %8'e yükselmesi nedeniyle, vergi miktarı birdenbire önemli ölçüde artmaktadır. Böylece artanoranlılığın gelişmesinde çok keskin bir köşe, yahut çok kuvvetli bir sıçrama veya basamak

meydana gelmektedir. Bu sıçramalar her matrah grubu aşıldıkça ortaya çıkacak ve her grup sınırında, vergi tutarı dikey bir biçimde yükselecektir.

Adi artanoranlı tarifelerin bu köşeli gelişme biçimi verginin oran olarak değil de mutlak tutarlar olarak saptanması durumunda daha belirgin bir nitelik almaktadır. Örneğin şöyle bir tarife düzenlenmiş olsun :

<u>Matrahlar</u>	<u>Vergi</u>
1000 ₺. kadar	50
2000 ₺. "	100
3000 ₺. "	150

Yukarıdaki tarifeye göre vergi, 1000 liraya kadar olan matrahlarda 50 lira 1.001 ilâ 2000 liraya kadar olanlarda 100 lira, 2001 lira ilâ 3000 lira kadar olan matrahlarda 150 olarak saptanmış bulunduğu takdirde, reel vergi gelişmesi, gruplar içinde "gerileyici" (ric'i) ve grup sınırlarında "sıçramalı" olmaktadır. Gruplar içindeki gerileyicilik şu şekilde ortaya çıkmaktadır : Örneğimizdeki tarifeye göre 2001 liranın vergisi 150 liradır, yani % 7,5 oranında vergi alınıyor demektir. Fakat aynı grubun üst sınırını meydana getiren 3.000 liranın da vergisi 150 liradır, bu tutarın vergi oranı ise % 5 dir.

B u açıklamalardan sonra "köşeli" ve "basamaklı" bir biçimde gelişen adi artanoranlığın başlıca sakıncalarına, vergi adaleti ve mükelleflerin tepkileri açısından, değinmek istiyoruz.

Önce bu yöntemin vergi adaleti ilkesi ile bağdaşmadığını

söyleyebiliriz. Grup sınırlarında 1 liralık bir fark matrahın bütününe bir üst grup oranın uygulanmasını gerektirdiğinden bu durum gerek somut vergi adaleti ve gerek artanoranlılıkta güdülen amaç açısından savunulamayacak bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Öte yandan, adi artanoranlılık, yukarıda belirtilen sakıncanın bir sonucu olarak mükelleflerin tepkilerini doğurucu bir nitelikte göstermektedir. Mükellef bir gruptan diğerine geçtiği anda, vergisinin büyük ölçüde artacağını bildiğinden, vergi matrahını, düşük gruba giderecek biçimde düzenlemek için çaba harcayacaktır. Bunu yapabilen mükellefler daha az vergi ödeyecekler; yapamayanlar ise bir tür para cezasına çarptırılmış olacaklardır.

Böyle bir durumun mükellef ahlâkı üzerinde ne denli olumsuz etki yaratacağı ortadadır. Gerçekten bir kısım mükelleflerin, örnek olarak verdiğimiz 1 liralık matrah fazlası nedeniyle 50 lira gibi matrah farkına göre % 5000 oranında bir vergi farkı ödememek için, matrah saklama yoluna gitmeleri mümkündür. Vergileme adaletine karşı güveni sarsılan mükelleflerin, ileride çok geniş çapta vergi kaçırmalarına yol açması beklenebilir.

Adi artanoranlı tarifelerde alınacak tedbirlerle, bu sakıncaları doğuran sıçramalı gelişme kısmen düzeltilebilir. Örneğin, grupların daraltılması ve oran farklarının azaltılması yoluna gidilebilir. Bununla birlikte, adi artanoranlılığın sakıncaları ancak azaltılabilir, bütünüyle yok edilemez.

Bu nedenle günümüzde genellikle "dilim", "kademe" veya

"trans" yöntemi olarak adlandırılan yöntem uygulanmaktadır. Bu yöntemde, vergi matrahı, bir bütün olarak değil dilim, kademe veya trans adı verilen kısımlara ayrılmakta ve artanoranlı tarifedeki oranlardan her biri, ancak karşısındaki matrah kısmına uygulanmaktadır. Böylece her bir dilim için bulunan vergi kısımları toplanarak, matrahın bütününe vergisi hesaplanmaktadır.

Bir tarife örneği vererek durum şöyle açıklanabilir :

<u>Gelir Dilimleri</u>	<u>Vergi oranı %</u>
İlk 1.000 ₺ için	5
Sonra gelen 1.000 ₺ "	10
" 1.000 ₺ "	15

Bu durumda örneğin, 1.001 liranın vergisini hesaplamak için, matrah iki dilimde ele alınacaktır. İlk 1.000 liralık kısmın vergisi % 5 ten 50 lira; ikinci 1.000 liralık dilim ise sadece 1 lira düştüğünden, bunun da % 10 dan vergisi 0.10 lira veya 10 kuruştur. Sonuçta, 1,001 liranın toplam vergisi, 50,10 lira olup, 1000 liranın vergisinden sadece 10 kuruş fazla olacaktır.

Görüldüğü gibi dilim usulü artanoranlılıkta "köşe" ve "sıçrama" lar ortadan kalkmakta, artanoranlılığın gelişmesi düzenli bir biçim almaktadır. Dilim usulü günümüzde asıl uygulanmakta olan artanoranlılık usulüdür. Türk Gelir Vergisi ile Veraset ve İntikâl Vergisi tarife buna örnek gösterilebilir.

B. Tam artanoranlılık - Sınırlı artanoranlılık :

Konu ile ilgili açıklamalara geçmeden önce terminoloji ile ilgili bir noktanın açıklığa kavuşturulmasına gerek vardır. Bir kısım yazarlar sınırsız artanoranlılık kavramını diğer bir kısmı ise tam artanoranlılık kavramını kullanmaktadırlar⁹.

1) Sınırsız artanoranlılıkta vergi oranları, tarife- nin her yerinde artmakta ve sonunda % 100'e varmaktadır. Burada şu noktayı hemen belirtelim ki, biçimsel artanoranlılıkta üst oranlar % 100'ün de yukarısına çıkabilir. Örneğin, tüketim mal- ları üzerinden advolerem olarak alınan artanoranlı bir vergide, bazı oranlar % 150 % 300 olabilir. Karineye dayanan veya idarece takdir edilen vergiler de de aynı durum görülebilir. İşyeri kira- sına dayanan bir serbest meslek veya esnaf kazancı vergisinde, bazı üst oranlar % 100 ün üstünde olabilir.

Matraha gerçek gelir veya servet olan vergilerde, oran hiçbir şekilde % 100'ü aşamaz. Bu nedenle, gelir veya servet- lerin gerçek değer veya tutarları üzerinden alınan vergilerdeki artanoranlılık, teorik olarak ençok % 100'e varabilir ve orada durur. Sonuç olarak, sadece biçimsel olmayan gerçek artanoranlı- lık "sınırsız" değil, sonuçta % 100'e varan "tam" bir artanoran- lılık olabilir.

Gelir ve servet vergilerinde artanoranlılık, hiçbir zaman % 100'e varmaz. Bu tür artanoranlılığa ancak olağanüstü durum-

(9) Nihat SAYAR, Selâhattin TUNCER, ilk kavramı Orhan DİKMEN ise ikincisini açıklamalarında esas almaktadırlar. Bkz. SAYAR a.g.e. s.115 TUNCER a.g.e. s.333 DİKMEN a.g.e. s.295.

larda örneğin savaş gelirleri vergilerinde rastlamak mümkündür. Uygulamada en çok görülen şekil "sınırlı artanoranlılık" tır. Buna göre düzenlenen tarifelerde, en yüksek oran, % 100'ün altında bulunmakta ve tarife bu noktadan başlayarak düzoranlı bir şekil almaktadır.

Bu konu ile ilgili olarak şu noktayı bir kez daha açıklamak yararlı olacaktır. Gerçek artanoranlılık durumunda, mutlak olarak % 100'e varmayan **her** vergi tarifesini "sınırlı artanoranlı" kabul etmek gerekir. Bu nedenle, ortalama olarak vardığı en yüksek oran % 30 veya % 40'da kalan bir artanoranlılıkla % 70 veya % 80'e kadar yükselen bir artanoranlılık arasında, bu görüş açısından bir ayırma gözetmek olanağı yoktur. Bu iki tarife arasında olsa olsa birinin zayıf, diğerinin ise kuvvetli bir artanoranlılığa dayandığı şeklinde bir fark bulunduğu söylenebilir¹⁰.

C. Basit artanoranlılık - Çifte artanoranlılık :

Basit artanoranlılık, para tutarlarına göre düzenlenmiş, çifte artanoranlılık ise para tutarları ile birleştirilmiş diğer

(10) Türk Gelir Vergisinde, 1 milyon liranın üstündeki matrah kısmına düz oran olarak % 60 oranı uygulanmaktadır. Bu husus, dilim usulünde, sonuncu dilimin açık bırakılmasıyla sağlanmaktadır. Gerçekten diğer dilimler kapalıdır, yani bunların alt ve üst sınırları belirlenmiş durumdadır. Böylece birinci dilim 1 ilâ 2.500 lira arasındadır; ikinci dilim, 2.500 liradan, 5.000 liraya kadar olan gelir kısmını kapsamaktadır. Buna karşılık 1 milyon liradan sonra başlayan dilimin sadece başlangıç noktası belli olup, son bulunduğu sınır belirsizdir.

bir veya birkaç kıstasa (akrabalık, süre v.b.) göre derecelendirilmiş artanoranlılıktır. Bunlarla ilgili olarak, artanoranlılığın dayandığı kıstaslar konusunda yeterli açıklama bulunulduğu için burada sadece bir ayırım türü olduğuna değinmekle yetiniyoruz.

D. Açık artanoranlılık - Gizli artanoranlılık :

Bu tür, artanoranlılıklara "dolaysız ve dolaylı artanoranlılık" denildiği gibi, gizli veya dolaylı olanına "kapalı" yahut "örtülü" artanoranlılık adı da verilebilir. Açık artanoranlılık, doğrudan doğruya ve açık, belli, görülür bir biçimde artanoranlı bir tarifeye dayandığı halde, gizli artanoranlılık, görünüşte düz oranlı olan bir verginin dolaylı bir biçimde artanoranlı duruma getirilmesi sonunda ortaya çıkmaktadır. Örneğin matrah veya vergi borcu üzerinden hesaplanan birtakım indirim ya da zamlar yolu ile elde olunan bu artanoranlılık, açık bir vergi tarifesi olarak görülmediği için "gizli" tanımlanmaktadır.

Uygulamada çoğu kez bu iki tür artanoranlılık bir arada yürütülmektedir. Aslında açık şekilde artanoranlı tarifelere dayanan vergilerde, yerine göre, belli indirimler veya zamlar uygulamak yolu ile meydana gelen ve ilk bakışta tarifede görülmediği için de "gizli" olan "munzam" bir artanoranlılık bulunmaktadır. Buna tipik bir örnek olarak açık artanoranlı vergilerde uygulanan en az geçim indirimleri gösterilebilir. Bu indirimler tarifede açıkça görülen artanoranlılık derecesini belli bir oranda arttırmaktadır.

Açık artanoranlılık, tam veya sınırlı, basit veya çifte

artanoranlı olabileceği gibi, adi veya dilim usulüne göre de düzenlenmiş olabilir. Yukarıda bunlarla ilgili olarak verdiğimiz örnekler, hep açık artanoranlı tarifeler halindedir. Burada dilim ya da trans usulüne dayanan "açık artanoranlı" tarifeye örnek olarak Türk Gelir Vergisi tarifelerini gösterebiliriz.

Tablo : 3

Türk Gelir Vergisinin Tarifesi

<u>Sıra No.</u>	<u>Gelir Dilimleri</u>	<u>Vergi Oranı</u> %
1	İlk 2.500.-T. için	10
2	Sonra gelen 2.500.-" "	15
3	" " 5.000.-" "	20
4	" " 15.000.-" "	25
5	" " 30.000.-" "	35
6	" " 60.000.-" "	45
7	" " 150.000.-" "	55
8	" " 225.000.-" "	60
9	" " 225.000.-" "	65
10	" " 285.000.-" "	68

1.000.000 lira ve daha fazla
matrahlara % 60 oranı uygulanır.

Bu tarifede artanoranlılık açık bir biçimde görülmektedir. Vergi % 10 dan başlayarak % 68'e kadar yükselen oranlarda alınmaktadır. Bununla birlikte, en yüksek ortalama vergi oranı, yani herhangi bir mükellefin ödeyeceği verginin, bütün matrahına (gelirine) oranı, hiçbir zaman % 60'ı geçmeyecektir. Toplamı 1 milyon liraya varan kapalı dilimlerin, vergi toplamları bu sonucu vermekte ve 1 milyon liradan sonra da vergi bu oran üzerinden düz-oranlı olarak alınmaktadır.

Gizli artanoranlılık çeşitli biçimlerde gerçekleştirilebilir. Burada bunlardan başlıca üçüne değineceğiz.

- i) En az geçim indirimi veya herhangi bir en az indirim yolu ile sağlanan artanoranlılık:

Bu durumda, düz-oranlı olan bir vergileme, sırf bu indirim nedeniyle, artanoranlı hale gelmektedir. Gerçekten vergilendirilen kısma uygulanan düz oran, indirime giren kısımda hesaba katıldığı takdirde, artanoranlı bir nitelik kazanmaktadır. Bunu şöyle bir örnekle belirtmek mümkündür :

Herhangi bir verginin, örneğin bir ücret vergisinin oranı düz bir oran olarak % 40 olsun. Bu oran 3.000 lira tutarında bir enaz geçim indirimi yapıldıktan sonrakalan ücretin tamamına uygulanmaktadır. Bu durumda biçimsel olarak düz-oranlı görünen vergi, söz konusu indirim nedeniyle gerçekte artanoranlı bir nitelik kazanmaktadır. Aşağıdaki Tablo :4'te bu durum açıkça görülmektedir.

Tablo : 4

Gizli Artanoranlılığın Birinci Şekline Örnek

<u>Birinci Matrah</u>	<u>İndirim</u>	<u>İkinci Matrah</u>	<u>Oran%</u>	<u>Vergi Tutarı</u>	<u>Birinci matraha göre vergi oranı %</u>
3.000	-	3.000:	0	0	0
4.000	-	3.000:	1.000	400	10
5.000	-	3000 :	2.000	800	16
6.000	-	3.000:	3.000	1.200	20
8.000	-	3.000:	5.000	2.000	25
12.000	-	3.000:	9.000	3.600	30
24.000	-	3.000:	21.000	8.400	35
40.000	-	3.000:	37.000	14.800	37

KAYNAK : Prof. Dr. Orhan Dikmen, Maliye Dersleri, s.281

Yukarıdaki tablodan da açıkça görüldüğü gibi % 40 olan düzoran, 3.000 liralık indirim nedeniyle artanoranlı bir durum almakta ve yavaş yavaş artmaktadır.

ii) Matrahın belirli bir kısmına normal oranın bir oran-tısının uygulanması ile elde edilen artanoranlılık:

Bu tür bir artanoranlılık, indirimli ya da indirimsiz olabilir. Başka bir deyimle, bu usul, tek başına uygulanabileceği gibi, önceki usulle birleşik olarak da uygulanabilir. Burada indirimsiz şekline bir örnekle değineceğiz.

Bu amaçla yine önceki ücret vergisi örneğinden yararlanabiliriz. Bu verginin oranı % 40'tır, fakat ilk 2.000 lirası, bu oranın sadece yarısı üzerinden vergilendirilecektir.

Tablo : 5

Gizli Artanoranlılığın İkinci Şekline Örnek

Birinci matrah (Ücret)	Tam Orana tabi kısım	Yarı Oran üzerinden vergi	Tam orana tâbi kısmın vergi	Vergi Tutarı	Birinci Matraha Göre Vergi Oranı %
2.000	0	400	0	400	20
3.000	1.000	400	400	800	26.6
4.000	2.000	400	800	1200	30
5.000	3.000	400	1200	1600	32
6.000	4.000	400	1600	2000	33.3
8.000	6.000	400	2400	2800	35
12.000	10.000	400	4000	4400	36.6
24.000	22.000	400	8800	9200	38.3
44.000	38.000	400	15200	15600	39

KAYNAK : Prof. Dr. Orhan Dikmen, Maliye Dersleri, s.282.

Yukarıdaki Tablo:5 incelendiğinde görülecektir ki, ilk 2.000 liranın, normal oranın yarısı üzerinden vergilendirilmesi, bir bakıma ilk 1.000 liranın vergiden istisna edilmesi durumunda meydana gelecek sonucun aynısını vermektedir. Matrahın belli bir kısmına, normal oranın bir kesrini uygulamak yolu ile sağlanacak artanoranlılık, bir enaz indirimi ile birlikte yürütüldüğü takdirde yine benzer bir sonuç ortaya çıkacak, sadece tarife daha "yumuşak" hale getirilmiş olacaktır.

iii) Vergi oranınının, matrah yükseldikçe, dilimlerin artan bir kısmına uygulanması ile sağlanan artanoranlılık :

Bu yöntem de, bir en az geçim indirim tutarı ile birlikte veya tek başına uygulanabilir. Aşağıda Tablo : 6 da basit, yani indirimsiz şeklini belirten bir örnek verilmiştir. Bunun için de önceki örneklerde kullanılan vergi tipi alınmıştır. Bu verginin oranı düz olarak % 40'dır. Ancak, doğrudan doğruya verginin hesaplanmasında ele alınacak değerler asıl ücretten farklıdır. Şöyle ki 2.000 liralık birinci dilimin sadece dörtte biri, ikinci 2.000 liralık dilimin yarısı hesaba katılmaktadır. 4.000 liranın üstünde kalan matrah kısmı ise tamamı üzerinden, yani tam olarak vergilendirilmektedir.

Tablo : 6

Gizli Artanoranlılığın Üçüncü Şekline Örnek,

Vergilendirilmek istenen gerçek ücret	1/4 olarak hesaba katılacak miktar	1/2 olarak hesaba katılacak kı-sım	Tam olarak vergilendirilecek kı-sım	Vergilendirilecek matrah (fara-zi ücret)	Vergi Tutarı	Verginin gerçek ücrette oranı %
2.000	2.000	0	0	500	200	10
3.000	2.000	1.000	0	1.000	400	13.3
4.000	2.000	2.000	0	1.500	600	15
5.000	2.000	2.000	1.000	2.500	1.000	20
8.000	2.000	2.000	4.000	5.500	2.200	27.5
12.000	2.000	2.000	8.000	9.500	3.800	31.6
24.000	2.000	2.000	20.000	21.500	8.600	35.8
40.000	2.000	2.000	36.000	37.500	15.000	37.5

KAYNAK: Prof. Dr. Orhan Dikmen, Maliye Dersleri, s.283

E. Dik artanoranlılık - Yatay artanoranlılık :

Bu tip artanoranlılığın incelenmesinde, global veya adi artanoranlılığı değil, fakat dilim usulü artanoranlılığı esas almaktayız. Bundan önce tarifelerle ilgili olarak yükseklik farkı, uzunluk farkı, artma oranı, ortalama oran, marjinal oran gibi tarife tekniğine ilişkin kavramlara kısa değinmek gerekecektir.

i) Yükseklik farkı : Tarifenin en yüksek oranı ile en düşük oranı arasındaki farka yükseklik farkı denilmektedir. Örneğin Türk Gelir Vergisi tarifesinde yükseklik farkı $68-10=58$ dir.

ii) Uzunluk farkı : En düşük oranın uygulandığı matrah tutarı ile en yüksek oranın uygulandığı matrah tutarı arasındaki farka uzunluk farkı denilmektedir. Türk Gelir Vergisi tarifesinde uzunluk farkı $1.000.000 - 2.500 = 997.500$ 'dür.

iii) Tarife Basamakları : Artanoranlı bir tarifede, her oranın uygulanacağı ayrı matrah dilimlerine tarife basamakları denir. Basamaklar 1000, 2.000, 3.000 lira gibi aynı biner lira aralıklarla düzenlenebileceği gibi farklı büyüklükte de olabilirler ve genellikle basamak genişlikleri birbirinden farklı olur. G.V. K. da basamaklar, birbirinden oldukça farklı olarak ilk iki basamakta 2.500, sonrakilerde ise sırasıyla 5.000, 10.000, 15.000, 30.000 v.b. liradır.

iv) Artma oranı : Vergi tarifesinde birbirini izleyen oranlar arasındaki farka artma oranı denir. Artma oranı, tarife boyunca aynı kalabileceği gibi değişebilir de, Türk Gelir Vergisi tarifesinde artma oranı ilk beş dilim arasında % 5, sonraki üç dilim arasında % 10 ve son iki dilimde yine % 5 ve sonuncu dilimde % 3 olmak üzere düzensizdir. Veraset ve İntikâl Vergisi tarife cetvelinde birinci oran sütununda ilk beş artma oranı aynı olarak % 1 ve bunları izleyen altı artma oranı ne % 2 dir.

v) Ortalama oran : Artanoranlı bir vergi tarifesine göre ödenecek toplam vergi miktarının, bu verginin hesaplandığı toplam matrah miktarıyla orantısına Ortalama oran adı verilir. Örneğin, 20.000 lira tutarında bir matrahtan çeşitli tarife basamakları için ayrı ayrı hesaplanan vergi miktarları toplamının

5.000 lira olduğunu varsayarsak, ortalama oran $5.000/20.000 = \% 25$ olacaktır. Gelir Vergisi Kanunumuzun tarife cetveline göre 1.000.000 liralık matrahtan, değişik tarife basamaklarının karşılıklarındaki oranlara göre hesaplanan toplam vergi miktarı, yaklaşık olarak, 600.000 liradır. Buna göre 1.000.000 liralık gelir vergisi matrahının ortalama oranı, $600.000 / 1.000.000 = \% 60$ olmaktadır.

Ortalama oranlar, yıllık gelirleri aynı olan, örneğin bekâr bir mükellefle, evli üç çocuklu başka bir mükellefte en az geçim indirimi bakımından farklı olmaktadır. Yapılan hesaplama göre gelir vergisine tâbi yıllık ortalama gelirleri örneğin 10.000'er lira olan bekâr ve evli üç çocuklu iki mükelleften bekârın ödeyeceği verginin ortalama oranı, $\% 14,47$ olduğu halde, evli üç çocuklu mükellefin ödeyeceği verginin ortalama oranı $\% 10$ 'dur. Bunların gelirleri 20.000 'er lira olsaydı, ortalama oranları karşılıklı olarak bekâr için $\% 18,23$ ve diğeri için $\% 17,5$ olurdu. Vergiye tâbi gelirler yükseldikçe ortalama oranlar arasındaki farklar küçülmektedir. Örneğin, 900.000 lira gelirden yukarıdaki örnekte iki mükellefin verecekleri vergilerin ortalama oranları sırasıyla $\% 59,14$ ve $\% 59,09$ olacaktır¹¹.

vi) Marjinal oran : Artanoranlı vergilerde, dilimlere göre, matrah büyüdükçe vergimiktarında meydana gelecek artışın, matrahdaki artış miktarına oranı, marjinal oranı verir. Örneğin, matrah, 1000 lira (M_1) iken, 100 lira toplam vergi (V_1) alındığını

(11) ERGİNAY Akif, Kamu Maliyesi, 's.80

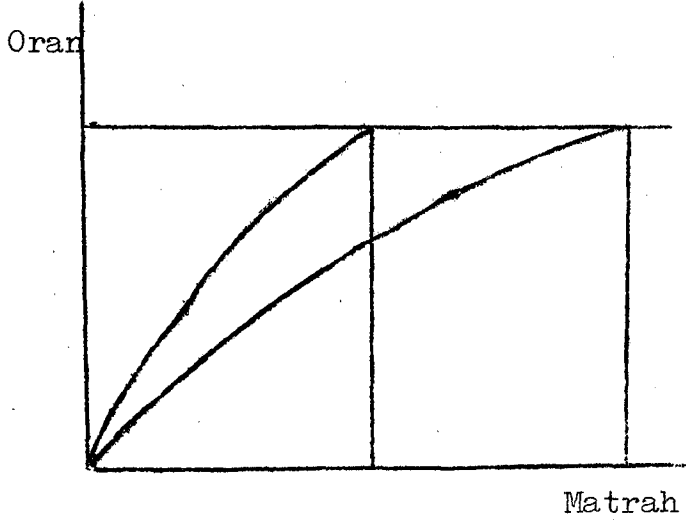
ve matrah 1100 liraya (M_2) yükselince toplam verginin 115 lira (V_2) olduğunu varsayarsak marjinal oran :

$$\frac{V_2 - V_1}{M_2 - M_1} = \frac{115 - 100}{1100 - 1000} = \frac{15}{100} = \% 15 \text{ tir.}$$

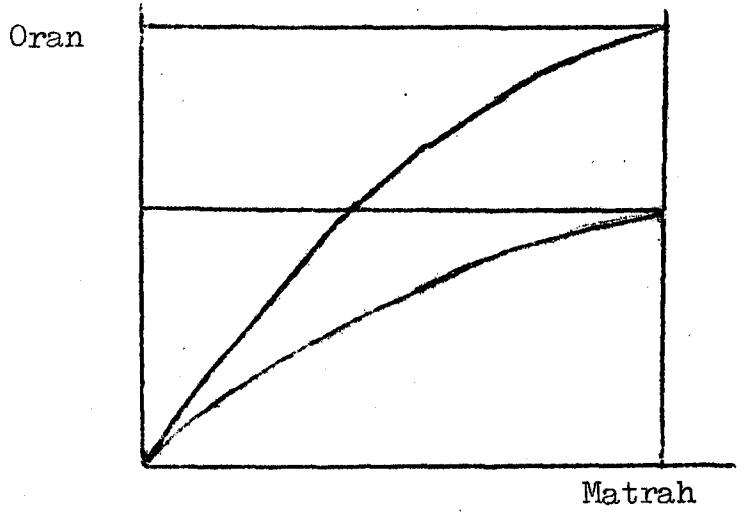
Görüldüğü gibi, 1000 liradan % 10 vergi alınırken 1.000 liranın üstünde oran % 15'e çıkmaktadır. Böylece bir üst tarife basamağında her marjinal liranın % 15'i vergi olarak alınmaktadır. Buna göre artanoranlı vergi tarifesinin her üst basamağındaki oran, bir öncekine göre marjinal oranı vermektedir. Gelir vergisinin tarife basamakları arasındaki % 15, % 20, % 25 şeklindeki artan oranlar, bunların karşılığını oluşturan sırasıyla 5.000, 15.000 ve 30.000 liralık matrahların marjinal oranlarıdır. Başka bir deyişle, her basamağın ilk lirasına uygulanacak artan oran, o basamağın ilk lirasının marjinal oranı olmaktadır. Özetleyecek olursak, marjinal oran her bir yeni dilim için meydana gelen vergi artışı ile bunun karşılığı olan matrah miktarındaki artışın oranıdır diyebiliriz¹².

Bu tanımlamalardan sonra artanoranlılığın geniş ölçüde yukarıda belirtilen faktörlere göre ayarlanabildiği kolayca anlaşılmaktadır. Şöyleki, yükseklik farkı aynı kalmak şartıyla uzunluk farkı ne kadar büyük olursa artanoranlılık o derece yumuşak yani yatık (Şekil :6) buna karşılık uzunluk farkı aynı kalmak şartıyla, yükseklik farkı ne kadar büyük olursa, artanoranlılık o kadar dik yani sert (Şekil : 7) olmaktadır.

(12) ERGİNAY Akif, a.g.e., s.81



Şekil : 6



Şekil : 7

Bununla birlikte, artanoranlı tarifelerin dik veya yatık oluşu, belli, değişmez ve mutlak bir ölçüye vurulamaz. Ancak bir tarifenin diğer bir tarifeye göre daha dik veya daha yatık olduğu, ya da aynı tarifenin bazı kısımlarının diğerlerine oranla yine bu bakımdan farklılık gösterdiği söylenebilir.

Bu kavramların, tarifenin toplu ağırlığı ile de bir ilgisi yoktur. Bunu belirtmek için iki tarife ele alalım : Her ikisinin basamakları (örneğin herbiri 3.000 lira olmak üzere) eşit olsun. Buna karşılık, aynı basamakların vergi oranları, tarifelerin birinde, % 5, 20 ve 35 değerinde ise % 20, 30 ve 40 dır. İkinci tarifenin oranları birinci ile karşılaştırıldığında daha ağırdır. Böyle olmasına rağmen, birinci tarifenin artanoranlılık derecesi (degree of progression) daha kuvvetlidir; daha başka bir deyişle bu tarife daha diktir. Çünkü oranlar arasındaki

değişme, birinci tarifede 15, ikincisinde ise 10'dan ibarettir.

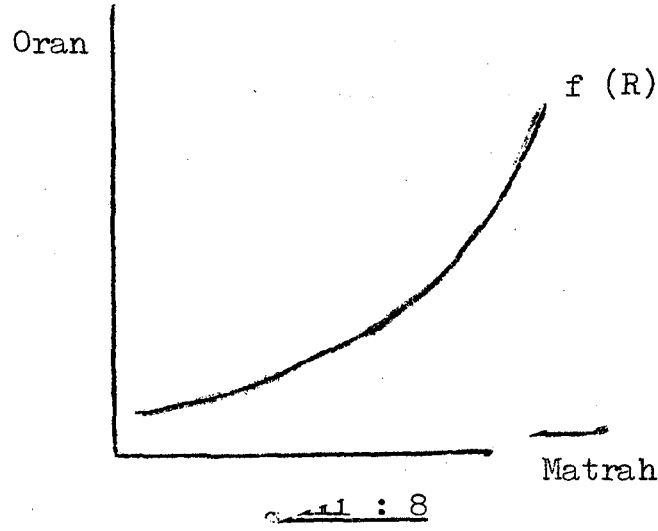
Verilen örnekte bu durum açıkça görülmekte ve sonuçta hangi tarifenin daha dik olduğu kolayca bulunmaktadır. Tarife basamaklarının eşit olması halinde, artma oranı hangi tarifede daha yüksek ise, o tarifenin artanoranlılık derecesi daha fazla olmaktadır. Fakat hem basamaklar, hem de artış oranları farklı ise sorun nasıl çözülecektir ? Bunu yanıtlıyabilmek için artan - oranlılık derecesi kavramı üzerinde daha ayrıntılı olarak durmak gerekecektir. Biz bu kavramla ilgili açıklamalarımıza artanoranlılığın ölçülmesi başlığı altında incelememizin bundan sonraki kısmında yer vereceğiz¹³.

F. Azalan artanoranlılık - Çoğalan artanoranlılık

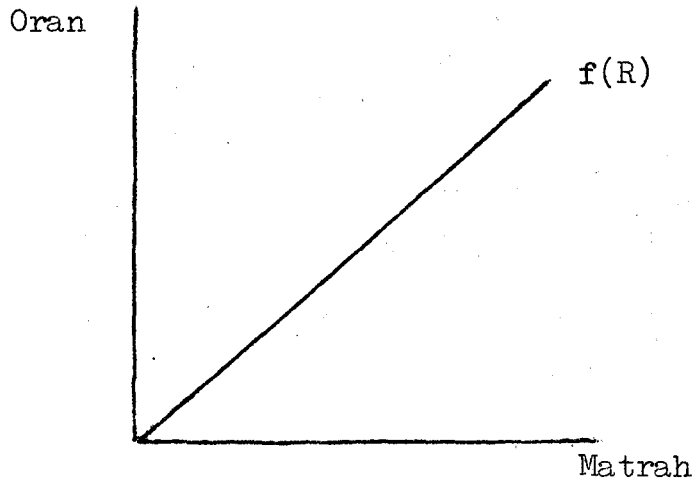
Bu kısımda artanoranlılığı üç gruba ayırarak açıklamak ve şekillerle göstermek istiyoruz.

1) Artarak çoğalan artanoranlılık : Bu tür artanoranlılık başlıca iki şekilde meydana gelebilir : Ya artma oranı değişmez kaldığı halde, tarife basamakları gittikçe daralır, ya da tarife basamakları aynı kaldığı halde, artma oranı yükselir. Böyle bir tarifenin marjinal vergi oranları esas alınması ile çizilecek grafiği, aşağı Şekil 8'de görüldüğü gibi olacaktır.

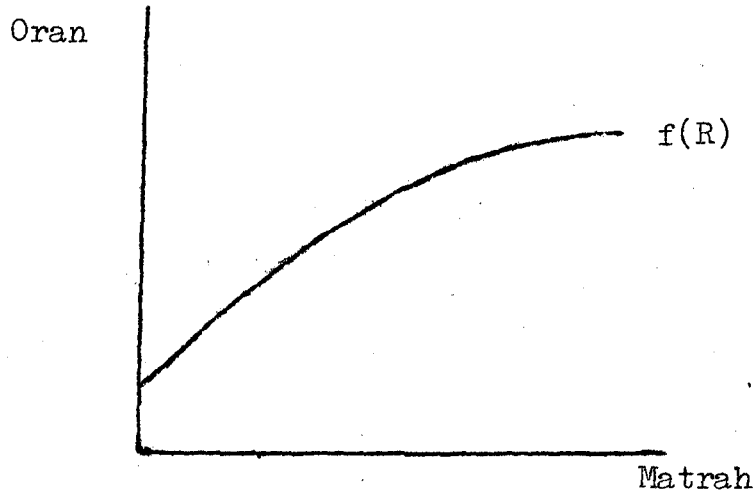
(13) Bkz. bu etüd, s.



2) Değişme olarak artan artanoranlılık : Tarife basamakları ile artma oranları daima aynı kaldığı ya da paralel olarak artan oranlarda değiştikleri takdirde, artanoranlılık düz bir hat, bir doğru olacaktır. Örneğin, dilimleri hep 5.000'er liralık ve artma oranı da hep % 5 olan bir tarifenin artanoranlılığı bir doğru biçiminde gelişecektir. Şekil 9 ' da bu tür bir artanoranlılık gösterilmiştir.



3) Azalarak artan artanoranlılık : Bu artanoranlılık birincinin tersidir ve başlıca iki şekilde olabilir. Ya artma oranı değişmez kaldığı halde, tarife basamakları gittikçe genişler, ya da tarife basamakları aynı kaldığı halde, artma oranı azalır. Bu tarifinin grafiği Şekil 10'da görüldüğü gibi olmakta, dik bir biçimde gelişmeye başlayan artanoranlılık, sonradan yumuşamakta ve gitgide yatay bir duruma gelmektedir.



Şekil : 10

Uygulamada görülen artanoranlı tarifelerin hemen hepsi, "azalarak artan artanoranlı" tarifelerdir. Aslında azalarak artan artanoranlılık, artanoranlılığın dayandığı temel teorilerin bazılarının ilkelerine, bazılarının da vardıkları sonuçlara uyan artanoranlılık biçimi olmaktadır. Ancak, bu tarifinin bir kısmında artanoranlılık başlarda çok kuvvetli bir diklik göstermekte sonra bu diklik de kuvvetli bir biçimde azalmaktadır. Diğer bir kısım tarifelerde ise ilk gelişme yumuşak olduğu gibi sonraki düzelme de aynı şekilde yavaş olmaktadır. Ayrıca, yavaş yavaş bir düzelme yerine azçok dalgalı bir seyir izleyen tarifeler de vardır. Bu tür artanoranlı tarifelerde grafiğin genel gelişme

eğilimi azalma yönünde olmakla birlikte, bazı gelir dilimlerinde hafif yükselmeler göstermektedir.

Artanoranlılığın ölçülmesine ilişkin açıklamalara geçmeden bir noktaya değinmek istiyoruz. Tarife tekniği bakımından ideal bir artanoranlı vergi tarifesinin nitelikleri ne olmalıdır sorusunu cevaplandırabilirmiyiz ? Bu konuda yapılan bir öneriye göre, artma oranı aynı kalan veya oranları aritmetik şekilde, tarife basamakları ise geometrik şekilde artan tarifelerin tercih edilmesi gerektiğini savunmuşlardır. Örneğin ilk 4.000 lira da % 5, sonra gelen 8.000 lirada % 10 sonra gelen 16.000 lirada % 15, sonra gelen 32.000 lirada % 20 şeklinde gelişen bir tarife önerilmektedir. Ancak uygulamada vergi tarifeleri, teorik tercihler ve matematik formüllerden çok, politik düşüncelere, mali gereksinmelere göre düzenlendikleri için artanoranlılık her birinde az çok değişik bir nitelik almaktadır¹⁴.

IV. ARTANORANLILIĞIN ÖLÇÜLMESİ¹⁵.

A. Artanoranlı verginin matematik özellikleri :

Artanoranlılığı ödenecek vergi miktarınının, matrah artışından daha hızlı arttığı bir tarife türü olarak tanımladığımızıza

(14) DİKMEN, a.g.e., s.288

(15) Artanoranlılığın ölçülmesi ile ilgili olarak Bkz. :

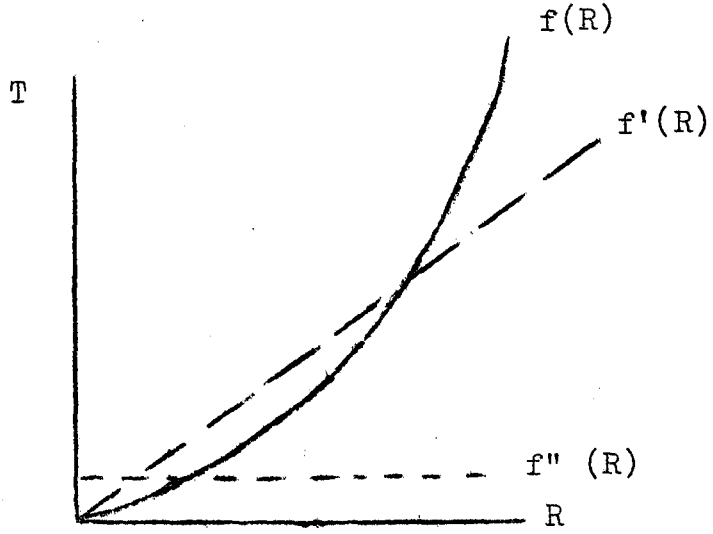
1. SHOUP C.S., Cours de Sciences Financieres, Les Cours de Droit Paris 1954, s.36 - 41.
2. JOHANSEN L., Public Economics, North Holland Publishing Co., Amsterdam, 1965. s.211 - 215.

göre bu şartı gerçekleştiren ise, vergi miktarı (T)'nin matrah (R) artışları karşısında gitgide artan miktarlarda çoğalmasını sağlayan bir $T = f(R)$ vergi fonksiyonudur.

i) Şekil : 6'da görüldüğü gibi artanoranlılığı sağlayan, vergi miktarının matrah artışlarına göre birinci ve ikinci türevlerinin, bütün pozitif R değerleri için pozitif olmasıdır.

(15) - Devamı :

3. LINDHOLM R.W., "Degree of Progression", American Economic Review, September 1954. s.617 - 626.
4. ARNOLD Jarop Cohen STUART, "On Progressive Taxation", Classics in Theory of Public Finance, International Economic Association, St Martins Press New York 1967. s. 67 - 71
5. SCHMİDT K., Die Steuerprogression. Basel - Tübingen 1960.s.157.
6. PİGOU A.C., a.g.e., s.48 - 51.
7. SLİTOR R.E., "The Measurement of Progressivity and Built-in Flexibility", Quarterly Journal of Economics, February 1948.
8. MUSGRAVE R. and TUN THIN, Average Rate Progression, Marginal Rate Progression and Liability Progression Journal of Political Economy, December 1948.
9. VICKREY W., a.g.e.
10. ONUR İlhan, "Gelir Vergisinde Müterakkilğin Ölçülmesi", Maliye Enstitüsü Konferansları 12 nci Seri İst.1966 s.87-100
11. FOLLİET P., Les tarifs d'impôts, Lausanne 1947.
12. KUBO M., "Income Tax Progression in Britain", Public Finance, Vol.10 1955.



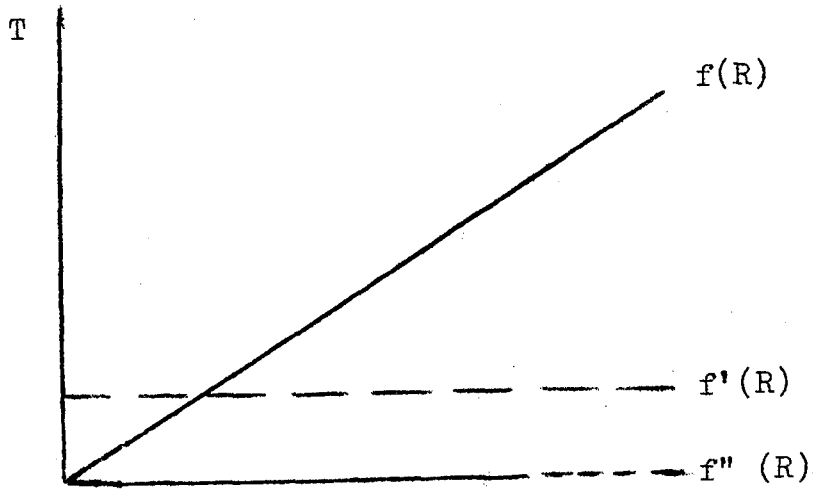
Şekil : 11

Yani :

$$f'(R) > 0 \text{ ve ,}$$

$$f''(R) > 0 \text{ dir.}$$

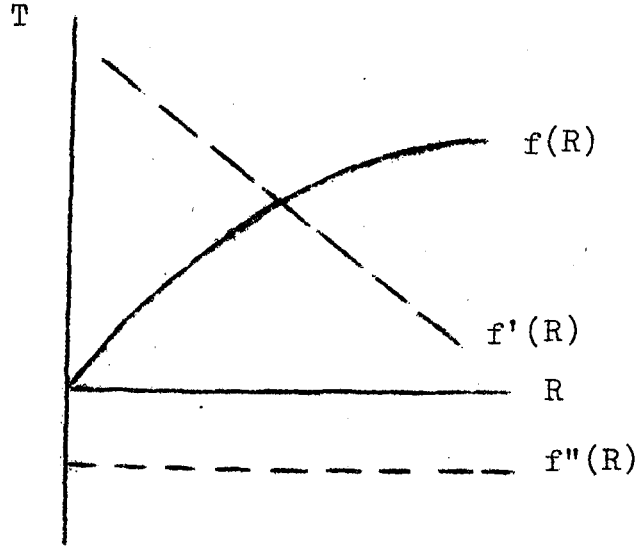
ii) Vergi miktarının matrah artışları karşısında değişmez olarak arttığı bir durumda ise düz-oranlı vergi ile karşılarız. Şekil : 7 de birinci türev pozitif fakat değişmez, ikinci türev ise absistadır.



Şekil : 12

Yani : $f'(R) > 0$ ve
 $f''(R) = 0$ dir.

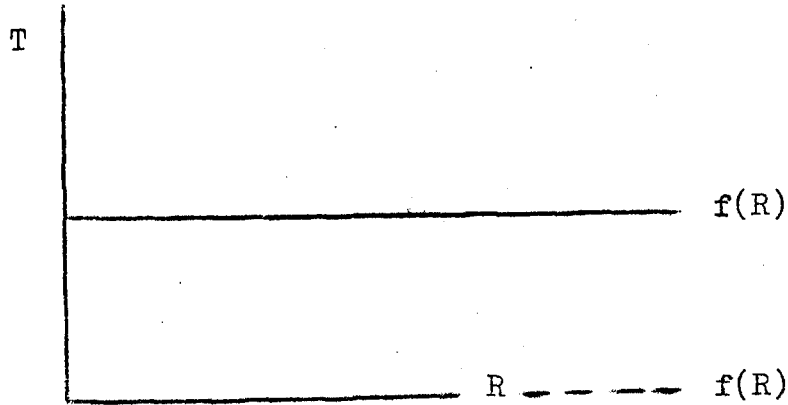
iii) Matrah artışları karşısında vergi miktarı gitgide azalan miktarlarda artıyor ise, bu durumda azalan - oranlı bir vergi ile karşılaşılır.



Sekil : 13

Yani : $f'(R) > 0$
 $f''(R) < 0$ dir.

iv) Eğer değişmez (sabit) bir vergi söz konusu ise, burada vergi miktarı matrah artışlarından bağımsızdır. Yani Şekil: 9 da görüldüğü gibi vergi miktarı ile gelir arasında bir ilişki yoktur.



Sekil : 14

Görüldüğü gibi artanoranlı bir vergiyi diğer vergi tiplerinden ayıran özellik, vergi fonksiyonunun birinci ve ikinci türevlerinin bulunması ve bunların pozitif olmalarıdır.

$T = f(R)$ vergi fonksiyonu düz-oranlı ise f bir sabittir ve düzoranlı vergiler bu şekilde kesin olarak bu sabitlere göre ayrılırlar. Artanoranlı tarifelerde ise vergileri birbirinden ayıran özellik ortalama vergi oranları yani değişik matrah seviyelerindeki vergi oranlarıdır. Bu durumda vergi oranı fonksiyonu, vergi fonksiyonunun her iki tarafının matraha bölünmesi ile

$$\frac{T}{R} = \frac{f(R)}{R}$$

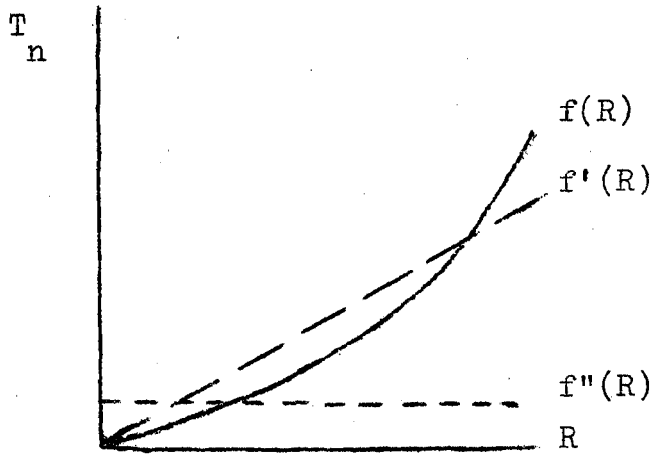
olacaktır. Şimdi bu fonksiyonun ne gibi değerler alabileceğini inceleyebiliriz.

B. Artanoranlılığın ölçülmesi

1. Artanoranlı tarifede ortalama oranın ölçülmesi :

$$T_n = \text{Vergi oranı dersek.}$$

i) Birinci durum Şekil : 10 da görüldüğü ve daha önce değindiğimiz gibi vergi oranının artarak çoğaldığı bir durumdur :



Sekil : 15

Yani :

$$\frac{\frac{\partial}{\partial R} f(R)}{\partial R} > 0 \text{ ve,}$$

$$\frac{\frac{\partial^2}{\partial R^2} f(R)}{\partial R} > 0 \text{ dir.}$$

Örnek : $T = 0,01 R^3$ fonksiyonunda $T' = 0,03 R^2$, $T'' = 0,06 R$
 $T_n = 0,01 R^2$, $T'_n = 0,02 R$ ve $T''_n = 0,02$ dir.

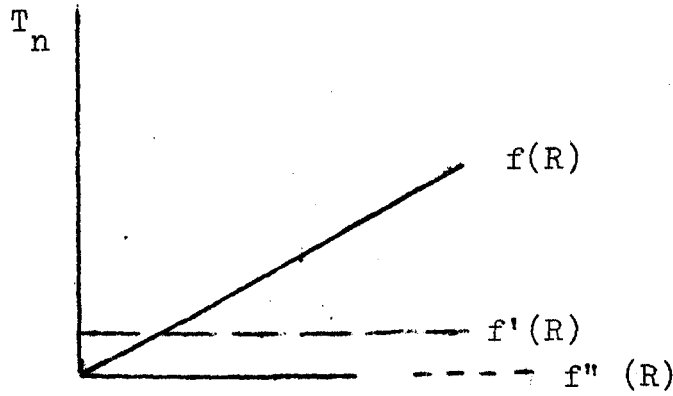
Durumu bir tablo üzerinde de izleyebiliriz :

Tablo : 7

<u>R</u>	<u>T</u>	<u>T'</u>	<u>T''</u>	<u>T_n</u>	<u>T'_n</u>	<u>T''_n</u>
0	0	0	0	0	0	+
1	0,01	0,03	0,06	0,01	0,02	+
2	0,08	0,12	0,12	0,04	0,04	+
3	0,27	0,27	0,18	0,09	0,06	+
4	0,64	0,48	0,24	0,16	0,08	+
5	1,25	0,75	0,30	0,25	0,10	+

Tablo : 7 ' de görüldüğü gibi, vergi oranı 0'dan 1'e, % 1, 1 den 2'ye % 3, 2 den 3'e % 5, 3 den 4'e % 7 ve 4'ten 5'e % 9, çoğalarak artmaktadır. T_n nin ise daima pozitif olduğu görülmektedir.

ii) İkinci durumda ise, değişmez kalarak artan oranlar sözkonusudur.



Şekil : 16

Yani : $\frac{\partial f(R)}{\partial R} > 0$ ve

$\frac{\partial^2 f(R)}{\partial R^2} = 0$ dir.

Örnek : $T = 0,01 R^2$ fonksiyonunda, $T' = 0,02$, $T'' = 0,02$

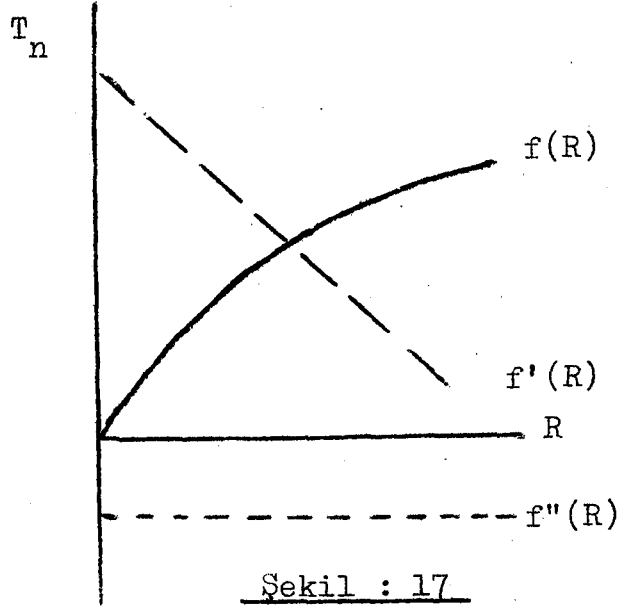
$T_n = 0,01 R$, $T'_n = 0,01$ ve $T''_n = 0$ ise,

Tablo : 8

R	T	T'	T''	T_n	T'_n	T''_n
0	0	0	0,02	0	0,01	0
1	0,01	0,02	0,02	0,01	0,01	0
2	0,04	0,04	0,02	0,02	0,01	0
3	0,09	0,06	0,02	0,03	0,01	0

Tablo : 8'de görüldüğü gibi vergi oranı (T_n) 0'dan 1'e % 1, 1'den 2'ye % 1, 2'den 3'e % 1 olarak değişmez miktarlarda artmaktadır. T''_n ise daima sıfırdır.

iii) Üçüncü durumda, azalarak artan, artanoranlı tarifeyi ele alalım.



Yani :

$$\frac{\partial' \frac{f(R)}{R}}{\partial R} > 0 \text{ ve}$$

$$\frac{\partial'' \frac{f(R)}{R}}{\partial R} = 0 \text{ dir.}$$

$T = 0,1 R\sqrt{R}$ fonksiyonunda

$$T_n = 0,1\sqrt{R}, \quad T'_n = \frac{0,1}{2\sqrt{R}}, \quad T''_n = -\frac{0,1}{4R\sqrt{R}}$$

olduğuna göre,

Tablo : 9

R	T	T_n	T'_n	T''_n
0	0	0		-
4	0,8	0,2	0,0250	-
9	2,7	0,3	0,0166	-
16	6,4	0,4	0,0125	-
25	12,5	0,5	0,0100	-

Tablo : 9 'da görüleceği gibi vergi oranının % 1 artması için matrahın 1'den 4'e tekrar % 1 artması için ise 9'a 16'ya yükselmesi gerekmektedir. Fonksiyonun ikinci türevi ise daima negatiftir.

Pigou, artanoranlı, düzoranlı veya azalan oranlı bir vergi formülünün şu şartlara sahip olması gerektiğini ileri sürmektedir¹⁶ :

i) Gelir sıfır iken vergi sıfırdan başka birşey olamaz.

$$f(0) = 0 \text{ olabilir.}$$

ii) Küçük gelirden alınan vergi büyük gelirden alınan vergiden büyük olamaz.

$$f'(R) \geq 0 \text{ olabilir.}$$

iii) Vergi aynı zamanda artanoranlı ve azalanoranlı olamaz.

$$0 < \frac{d^2 f(R)}{dR^2} < 0 \text{ olabilir.}$$

iv) Vergi matrahtan daha büyük olamaz.

$$f(R) \leq R \text{ olabilir.}$$

(16) PIGOU, a.g.e. s.47

Bu koşullarda bir gelir vergisi formülünde, bir minimum nokta ve bir tavan bulunacaktır. Ayrıca fonksiyon bu iki nokta arasında inip çıkamayacaktır. Başka bir deyişle, bu koşulları taşıyan bir vergi formülünde çeşitli gelir düzeylerindeki vergi oranındaki değişiklikler sözkonusu ortalama vergi fonksiyonunun seyri olarak incelenebilecektir. Gelir vergilerinin özellikleri için artanoranlılık

$$\frac{\partial T}{\partial R} = \frac{\partial f(e)}{\partial R} \quad \text{veya} \quad \frac{\partial \frac{I}{R}}{\partial R} = \frac{\partial \frac{f(R)}{R}}{\partial R}$$

kullanılabilecektir. Bunlar mutlak olarak aynı değerleri vermezler, fakat aralarında T_n ' nin T ' nin bir derece küçültülmüş olması gibi bir ilişki olduğundan orantılı olarak aynı değerleri verirler.

2. Artanoranlı tarifede marjinal oranın ölçülmesi :

Artanoranlılığın ölçülmesinde kullanılan ikinci yöntem artanoranlılığın marjinal oranının, yani marjinal vergi oranındaki değişimin matrahtaki değişmeye oranının hesaplanmasıdır. Bunu şöyle ifade edebiliriz¹⁷.

$$\frac{\frac{T_2 - T_1}{R_2 - R_1} - \frac{T_1 - T_0}{R_1 - R_0}}{R_2 - R_1}$$

(Burada T_0 , T_1 ve T_2 sırasıyla R_0 , R_1 ve R_2 gelir düzeylerindeki vergi miktarlarını ifade etmektedir.)

(17) KUBO M., a.g.m., s.236.

veya

$$\frac{M_1 - 2 - M_0 - 1}{R_2 - R_1} \quad (M = \text{Marjinal oran})$$

Artanoranlı tarifede ortalama oranın ölçülmesinde olduğu gibi ikinci türevin (T_n) pozitif olması durumunda tarife çoğalarak artan; sifıra eşit olması durumunda değişmez kalarak artan; negatif olması durumunda ise azalarak artan, artanoranlı bir biçim almaktadır.

Marjinal oran, gelir dilimleri yükseldikçe belli bir noktaya kadar artacak ve bu gelir düzeyinde (T_n) koefisyon sıfır olacaktır yani tarife düzoranlı bir biçim alacaktır. Buna karşılık artanoranlılığın ortalama oranı ise artmaya devam edecektir. Bu durum ortalama oran hesaplamasında, en az geçim indiriminin dikkate alınması nedeniyle meydana gelmektedir, halbuki marjinal oran hesaplamasında bu nokta dikkate alınmamaktadır. Bu nedenle özellikle değişik gelir gruplarının vergi yüklerinin bulunması amaçlandığında ortalama oran daha elverişli bir kıstas olmaktadır.

3. Artanoranlı tarifede mükellefiyetin artanoranlılığının (Liability Progression) ölçülmesi :

Mükellefiyetin artanoranlılığı kavramı ile vergi mükellefiyetindeki değişmeler kastedilmekte ve vergi mükellefiyetindeki nisbi (yüzde olarak) değişimin gelirdeki nisbi değişmeye oranı olarak tanımlanmaktadır. Bunu şu şekilde formüle edebiliriz.

$$\frac{T_1 - T_0}{T_0} \cdot \frac{R_0}{R_1 - R_0} \text{ veya } \frac{M_0 - 1}{A_0} \quad (A_0 = \text{Ortalama oran})$$

İkinci türevin 1'e eşit olması halinde vergi düzoranlı, 1'den büyük olması halinde artanoranlı ve 1'den küçük olması halinde ise azalan-oranlı olacaktır.

4. Vergi hasılatında istenen bir artışın ölçülmesi.

Buraya kadar üç kıstası belli yapıya sahip bir vergiye uygulamış olduk. Şimdi vergi hasılatında bir yükselmenin sağlanması düşünüldüğünde yukarıda değinmiş olduğumuz üç artanoranlılıkla ilgili kavramdan hangisinin korunması daha elverişli olabilir sorusu ile karşılaşırız.

Örneğin;

i) Şayet ortalama oran korunmak isteniyorsa, bu takdirde, belli gelir düzeyindeki ortalama orana aynı miktarda bir yüzde eklenecektir :

$$A' = A + k = \frac{f(R)}{R} + k \dots\dots\dots \text{yeni ortalama oran}$$

Yeni artanoranlı tarifenin ortalama oranı şöyle olacaktır :

$$\frac{\partial}{\partial R} \left[\frac{f(R)}{R} + k \right] = \frac{\partial}{\partial R} \left[\frac{f(R)}{R} \right] = \text{Artanoranlılıkta değişme yok.}$$

(R gelir ve f(R) vergi mükellefiyetidir)

ii) Marjinal oranın korunması isteniyorsa, aynı sayıda yüzde, belli gelir düzeyindeki marjinal orana eklenecektir.

$$M' = M + k = \frac{\partial f(R)}{\partial R} + k$$

Marjinal oran aşağıdaki şekilde ifade edilebildiğinden

$$\frac{f'(R)_{R=2} - f'(R)_{R=1}}{R_2 - R_1}, \text{ artanoranlılıkta bir değişme yok}$$

iii) Mükellefiyetin artanoranlılığın korunması istendiğinde ortalama orandaki eşit orantılı değişimin verilmesi gerekir.

$$A' = A(1+k) \text{ ve } M' = \frac{\partial [f(R) \cdot (1+k)]}{\partial R}$$

$$\frac{M'}{A'} = \frac{\partial f(R)}{\partial R} \cdot \frac{R}{f(R)} = \frac{M}{A} = \text{artanoranlılıkta bir değişme yok.}$$

Bu nedenle yürürlükteki artanoranlılığı değiştirmeksizin vergi gelirlerinde bir arttırma gerektiğinde, büyük bir olasılıkla yüksek gelir grupları, ortalama orana, artış yüzdesi kadar bir yüzde eklenmesini ve bu şekilde ortalama oranın korunması gerektiğini savunacaklar, buna karşılık düşük gelir gruplarındaki mükellefler ise ortalama oranlarda eşit orantılı bir değişikliğin yapılmasını ve bu şekilde mükellefiyetin artanoranlılığının korunmasından yana olacaklardır. Yüksek gelir grupları için tercih sıralaması şöyle olacaktır : Ortalama oran, marjinal oran ve mükellefiyet oranı. Düşük gelir grupları için ise tercihler

şu sırayı izleyecektir : Mükellefiyet oranı, marjinal oran ve ortalama oran ¹⁸.

Artanoranlılığın ölçülmesi ile ilgili örneklere geçmeden önce, artanoranlılığın ölçülmesine değişik bir yaklaşımda bulunan Cohen Stuart'ın bu konudaki matematiksel açıklamalarına etüdümüzde yer vermek istiyoruz ¹⁹. Yazar azalan fayda teorisine dayanarak farazi bir eğriyi ele alarak bunu rektangüler hiperbol fayda eğrisi olarak belirliyor. Bu şekilde bir fayda eğrisinden hareketle haz yüzdesi, para yüzdesi ve gelir kavramları arasındaki ilişkiler ortaya konuyor. Şöyleki ;

Paranın yüzdesi p, hazzın yüzdesi α ve yaşama asgarisi miktarı (en az geçim haddi) M ve gelir X olarak belirtildiğinde

$$p = 100 \left[1 - \left(\frac{M}{X} \right) \frac{\alpha}{100} \right]$$

olacaktır. Bu durumda bulunmuş olan formül bize artanoranlılığı verecektir. Zira gelir (X) büyüdükçe, $\left(\frac{M}{X} \right)$ azalacak ve $1 - \left(\frac{M}{X} \right) \frac{\alpha}{100}$ farkı büyüyecek ve sonuçta p'de büyüyecektir.

Formülde açık olarak görüldüğü gibi (p) hiçbir zaman 100'e eşit olmayacaktır. (X) ne kadar büyürse büyüsün $\left(\frac{M}{X} \right) \frac{\alpha}{100}$ ifadesi pozitif bir değer olacaktır.

Görüldüğü gibi formül uygulanması kolay bir formüldür. Enaz geçim miktarı (M) bilinip, haz yüzdesi (α) seçildikten

(18) KUBO M. a.g.m. s.239

(19) Cohen - Stuart, a.g.makale, s.68 - 71.

sonra X'in her değeri için (p) miktarı hesaplanabilir. Durumu şöyle bir örnekle açıklayabiliriz :

En az geçim indiriminin 500 birim olduğunu varsayalım. Şayet % 2 bir haz mükelleften alınmak isteniyorsa, 3000 birim geliri olan mükellefe yüzde kaç vergi yüklenmelidir ? Yukarıdaki formülümüze göre :

$$p = 100 \left[1 - \left(\frac{500}{3000} \right)^{\frac{2}{100}} \right]$$

$\left(\frac{500}{3000} \right)^{\frac{2}{100}}$ ün değeri logaritmik yoldan bulunabilir.

$$\log. \left(\frac{500}{3000} \right)^{\frac{2}{100}} = \frac{2}{100} \log \frac{500}{3000} = \frac{2}{100} \log 500 - \frac{2}{100} \log 3000$$

$$\frac{2}{100} \log. 500 = 0.05398$$

$$\text{eksi } \frac{2}{100} \log. 3000 = \frac{0.06954}{9.98444 - 10}$$

$$\text{Böylece } \left(\frac{500}{3000} \right)^{\frac{2}{100}} = 0.9652$$

$$1.0000 - 0.9652 = 0.0348$$

$$0.0348 \cdot 100 = p$$

$$p = 3.48$$

Bu şekilde 3000 birimlik bir gelir üzerinden % 2 oranında bir hazı alabilmek için bu matraha % 3.48 oranında vergi uygulamamız gerektiğini bulmuş oluruz.

Kaide olarak haz yüzdesi kişiyi fazla ilgilendirmeyecektir. Soru şu şekilde sorulabilecektir : Şayet belli miktarda bir matrah üzerinde oranı belli bir vergi konacak olursa acaba diğer gelirler için vergi oranı ne olmalıdır ? Bu soruyu yanıtlayabilmemiz için yukarıda vermiş olduğumuz formüldeki X ve p nin değerlerinin saptanmış olması gerekir. Buradan α 'in değerini ve onu kullanarak X'in değişik her değeri için p'nin değerini hesaplayabiliriz(x).

C. Artanoranlılığın ölçülmesine ilişkin örnekler :

Uygulamada artanoran tarifeler bundan önceki açıklamalarımızda belirtmiş olduğumuz biçimde formüllerle açıklanmadıkları için artanoranlılık daha basit yöntemlerle ölçülmektedir. Metod yine aynı olmakta, yani vergi tarifelerindeki artışlar, gelir artışları bakımından gözönüne alınmaktadır.

Biz Türk Gelir Vergisi tarifesindeki artanoranlılığın ölçülmesine etüdümüzün ikinci bölümünde değineceğimiz için burada uygulamaya ilişkin iki örnek vermekle yetineceğiz.

i) İlk örneğimiz, C.S. Shoup tarafından A.B.D. Gelir Vergisinde artanoranlılığın ölçülmesine ilişkindir. Bu yöntemde tarife basamakları arasındaki farklar ortadan kaldırılmış, bu şekilde karşılaştırmaya temel olarak bir ölçü veya standart elde edilmiştir. Artma oranı bu temel üzerinden hesaplanmıştır. Bunun için de dilimlerin yarısına tekabül eden, dilim ortaları saptanmıştır.

(x) Konuyu sınırlandırmak amacı ile bununla ilgili örneğe yer vermiyoruz.

Shoup A.B.D. Gelir Vergisi için artanoranlılığı şöyle hesaplamıştır²⁰.

Tablo : 10

Gelir Dilimi (Bin Dolar)	Marjinal Vergi Oranı	Dilim Ortası	Dilim ortaları arasında marjinal vergi oranı değişimi	Dilim ortaları arasında gelir artışı	Dilim ortaları arasında marjinal vergi oranı değişimi
0 - 4	22,2	2			
4 - 8	24,6	6	2,4	4	7/20
8 - 12	29	10	5	4	5/4
12 - 16	34	14	4	4	1
16 - 20	38	18			
180 - 200	88	190	2	60	1/30
200 - 300	90	250	1	100	1/100
300 - 400	91	350			

Tavan: % 87

Tablo : 10 da görüldüğü gibi A.B.D. Gelir Vergisi tarifesinde azalan artanoranlılık sözkonusudur.

ii) R.W. Lindholm, vergi oranı artışlarının ne kadar gelir artışı ile sağlanabileceği noktasından hareketle; değişik gelir dilimleri arasındaki artanoranlılığı şöyle hesaplamaktadır.

(20) SHOUP, a.g.e., s.39

(21) LINDHOLM, a.g.m. s.621

- En düşük ve en yüksek iki gelir dilimi arasında;

0	- 1000	% 3.25
500.000	- 1.000.000	<u>% 60.59</u>
	Artış=	57.34

Artanoranlılık oranı : $57.34 / 3.25 = 17.643$

- İki orta gelir dilimi arasında ;

2000	- 3000	% 1.43
10000	- 25000	<u>% 6.50</u>
	Artış =	5.07

Artanoranlılık oranı : $5.07 / 1.43 = 3.455$

- İki yüksek gelir dilimi arasında :

10.000	- 25.000	% 6.50
25.000	- 50.000	<u>% 12.37</u>
	Artış =	5.87

Artanoranlılık oranı : $5.87 / 6.50 = 0.90$

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M
ARTANORANLILIĞIN EKONOMİK ETKİLERİ

Artanoranlı vergilemenin ekonomik analizinde dolayı ve dolaysız vergiler ayırımından yola çıkmak en uygun yol olacaktır. Artanoranlılığın en etkin bir biçimde, özellikle sübjektif dolaysız vergilerde uygulandığı düşüncesi bizi böyle bir yaklaşımla konuları incelemeye yöneltmiştir. Bu nedenle bu bölümde ekonomik etkilerini inceleyeceğimiz vergiler başta gelir vergisi olmak üzere artanoranlı nitelikteki diğer dolaysız vergiler olacaktır. Genellikle vergi politikasının kapsamına giren bu konuları ayrıntılara girilmeksizin ele alacak ve ekonomik sonuçlar itibariyle değerlemeye çalışacağız.

Vergilerin tüketici ya da girişimci sınıf üzerindeki etkileri yalnızca matrahın seçiliş biçimine bağlı olarak değişmemekte, vergilerin oranları ve topluluğun içinde bulunduğu ekonomik gelişme aşaması da bu etkilerin biçim ve derecesi üzerinde büyük bir rol oynamaktadır.

Vergilerin bazı etkilerinin belirebilmesi için vergi oranının belli bir haddi geçmesi gereklidir; bu hadde vergide

"etki eşiğı" diyebiliriz¹. Biyolojide, organizmanın belli bir büyüme aşamasına kadar gösterdiği bazı tepki ve özellikler, bu aşama aşılinca, artık kaybolmakta, yerini bambaşka tepkiler ve özellikler alabilmektedir. Çağdaş fizikte de bir etki belli bir sınıra kadar herhangi bir tepki uyandırmamakta, fakat bu sınır aşıldıktan sonra bir tepki görülmektedir.

Bu kural toplum için daha da geçerli olmaktadır. Bir verginin oranı düşük olduğu takdirde hiç bir etkisi görülmeyebilir, fakat belli bir eşiğı aşınca tepki birdenbire ortaya çıkmaktadır. Aynı biçimde toplum belli bir gelişme içinde iken gelişmenin bir sınırından önce verginin yaptığı etkiler, bu sınır aşılinca, nitelik değiştirmekte ya da kaybolmaktadır.

Bu nedenlerle artanoranlı vergileme özel bir önem kazanmakta ve ekonomik etkileri de o denli önemli sonuçlara ulaşmaktadır.

I. ARTANORANLI VERGİLEMENİN MİKRO - EKONOMİK ETKİLERİ

A. Mükellefin tasarruf isteğı üzerine etkileri

1. Artanoranlı gelir vergisi :

Verginin mükellefin davranışları üzerinde iki türlü etkisi vardır. Bu etkilerden birincisi, mükellefin tasarrufunu ve tüketimini ne miktarda kısararak vergiyi ödediğini gösterir. İkincisi ise, vergi konması sonucunda mükellefin seçim ve tercihlerinde meydana gelen değişmelerle ilgilidir.

(1) BULUTOĞLU Kenan, a.g.e., s.8

Gelir vergisi konmadan önce mükellefin tüketim, tasarruf, likidite arasında bazı tercih sınırları vardır. Vergi konmakla ya da verginin oranı yükseltilmekle bu üç varlığın birbirine karşı fiyatları, başka bir deyimle değişim bedelleri değişmiş olacaktır. Gelir vergisi konmakla, ya da oranı yükseltilmekle, tasarrufun getireceği gelecekteki tüketimin, bugünkü tüketim olarak bedeli yükseltilmektedir. Faiz oranı % 5 iken mükellef e- lindeki 100 lira için şöyle bir seçim karşısındadır; ya bugün 100 lira tüketmek, ya da tasarruf ederek bir yıl sonra 105 lira tüketmek. Halbuki % 10 bir düzoranlı gelir vergisi konduktan sonra mükellef ya bugün 90 lira, ya da bir yıl sonra 94,05 lira tüketim arasında seçim yapmak durumunda kalacaktır. Yani tüketici için tasarruf etmenin ödülü % 5 den % 4.5 a düşmüştür. Başka bir deyimle gelecekteki tüketimini yani tasarrufunu kısacaktır. Ancak bu etkinin görülebilmesi için mükellef gelecekteki tüketim bedelinin, bugünkü tüketim olarak artmasına karşı tasarruflarını azaltarak tepki göstermelidir. Vergi nedeni ile faiz oranının düşmesi, gelecekte herhangi bir amacı gerçekleştirmek için tasarruf yapan kişiler üzerinde tasarruf hacmini ya hiç azalmıyacak ya da aksine arttıracaktır.

Mükellefin gelirini çevreleyen diğer objektif etkenler ve onun psikolojisine hakim olan gelecekte tüketme arzusunun dışında kalan etkenler değişmedikçe, vergi nedeniyle faiz oranının azalmasının tasarruf hacmi üzerinde büyük bir etkisi olmaz.

Oranları düşük olan gelir vergilerinin, tasarruf hevesini kırıcı etkileri o kadar önemli değildir. Düzoranlı gelir vergilerinde ise bu etki üst gelir dilimlerine çıkıldıkça azalır.

Düzenli tarifede şayet oran % 20 - 25'in altında ise, bu verginin faizi düşürmek yolu ile, tasarruf eğilimini olumsuz yönde etkilemesi olanaksızdır.

Artanoranlı bir gelir vergisinin tasarruf istekler üzerindeki etkileri çok daha belirgindir. Şüphesiz tasarruf meyli yüksek olan yüksek gelir dilimlerinde, büsbütün dikleşen bir artanoranlılığın etkileri daha fazladır. Yüksek dilimlerde oranı % 89- 90'ı bulan bir artanoranlı verginin sadece tamamına yakın bir kısmı tasarruftan ödenmekle (ödeme etkisi) kalmaz, aynı zamanda bu mükelleflerin yatırım yapmak, servet yığmak eğilimleri (incentive effect) de azalır².

Yüksek bir biçimde artanoranlı gelir vergisinin tasarruflar üzerindeki olumsuz etkileri, birçok yazarlar tarafından önemli bir sakınca olarak belirtilmiştir. Böyle bir gelir vergisinin en şiddetli karşıtlarından olan H.L. Lutz, bunun özel girişime dayanan kapitalist üretim sistemini temelinden tahrip ettiğini, üstelik kollektivist devlete götürmek tehlikesini de taşıdığını belirtmiştir.³

Lutz kadar şiddetli bir suçlama yapmamakla birlikte başka yazarlar da, gelir vergisi artanoranlılığında izlenen eşitlik ilkesi ile, toplumu yükseltecek olan kapital birimi için gerekli tasarrufların yapılabilmesi amacı arasındaki çelişkiye işaret etmişlerdir⁴.

(2) KALDOR N., An Expenditure Tax, George Allen and Unwin Ltd., London 1959, s.94.

(3) Bkz. bu etüd s.

(4) BLUM and KALVEN, a.g.e., s.24

Dik bir artanoranlılığın tasarruf hevesini azaltmasının uygulamada bazı sınırlamaları vardır. Bazı ülkelerde en yüksek gelir dilimlerinde, vergi oranlarının % 80, % 90 gibi, tasarruf edip yatırım yapma şevkini köklü bir biçimde kıracak kadar yüksek olmasına rağmen, tasarrufların meydana gelebilmesi için bazı kapılar açık tutulmuş, yüksek gelir dilimlerinde, gerçekte ödenen vergi oranının, görünürdeki oranın çok altında kalması sağlanmıştır⁵.

Birçok ülkelerde tasarrufların bazı yatırım biçimlerine ayrılması, vergi matrahından indirilebilmelerine olanak vermektedir. Ya da bazı yatırımların gelirleri vergiden muaf tutulmuştur. (Örneğin devlet tahvilleri). Bu şekilde, yüksek gelir sahipleri için normal faiz ile yatırım yapmak olanağı tanınmış olmaktadır. Vergi oranlarının çok yüksek olması nedeniyle, tasarruf yerine tüketimi seçme olasılığı olan kişiler bu tür yatırımlara ilgi duymakta, toplam tasarruftaki paylarını yine aynı düzeyde tutabilmiş olmaktadır.

Öte yandan yüksek gelir sahibi bir kimse varlığını bir kurum içinde ekonomik sürece sokmuş bulunabilir. Kârların

(5) H.C. Simons, bu konuya önemle değinmiştir. Bütün bu yöntem ince bir ahlâki ve siyasal dürüstlük eksikliğini gösterir. Yüksek vergi oranlarının, fiilen uygulanmayacakları vaadi ile meclise getirilmesi yüz kızartıcıdır. Böylece politikacılar, bir taraftan gururla oranları gösterirken, diğer taraftan zengin oy sahiplerinin yararlanacakları gedikleri hatırlatırlar." SIMONS, a.g.e., s.219.

bir kısmını çekmeyip aynı şirket içinde yatırırsa, bu takdirde de gelir vergisinin kendisine uygulanan marjinal oranından çok daha düşük oranda bir vergi ödemek yolu ile kapital biriktirmiş olur. Dik bir artanoranlılık bu durumda bireyleri kapital birikimini şirketler içinde yapmaya yöneltir.

Uygulamada bir konu daha dik artanoranlılığın tasarruf meyli üzerindeki olumsuz etkilerinin önemini azaltmaktadır. Aşağı yukarı bütün vergi sistemlerinde gelir dar bir biçimde tanımlanmaktadır. Kapital artışları çoğu kez ya gelir sayılmamakta, ya da ancak paraya çevrildiklerinde gelir sayılmaktadır. Böylelikle kapital artışları biçiminde yapılan net tasarruflar, gelirvergisindeki artanoranlılıktan olumsuz yönde etkilenmemektedirler.

Bütün bu hafifletici koşullara rağmen, yüksek gelir sınıfları için dik artanoranlı vergilerin tasarruf eğilimini azaltıcı etkisi olduğu bir gerçektir⁶.

2. Artanoranlı harcama vergisi :

İkinci Dünya Savaşından sonraki dönemde Batı dünyasında meydana gelen eşi görülmemiş gelir artışı ve ekonomik refah vergilemede genellik kuralını tam ve gerçek anlamına doğru tüm yaklaştırdığı gibi, vergi ödeme gücünün en kusursuz belir-

(6) Gelir vergisinin mükellefin tasarruf arzı üzerindeki etkilerinin geometrik açıklaması için bkz.

1. BULUTOĞLU Kenan, a.g.e. s.67 - 77

2. MUŞGRAVE A.R., The Theory of Public Finance, Mc Graw-Hill, New York 1959, Chapter 12, s.258-

tisi olan gelirin yavaş yavaş eski teorik önemini kaybederek bunun yerini harcamanın alabileceği hakkında yeni belirti ve eğilimler ortaya çıkmıştır. Böylece kişileştirilmiş dolaysız bir harcama vergisi, özellikle tasarrufların çifte vergilendirilmesini engellemek amacıyla ileri sürülmüştür. Biz burada harcama vergisinin teorik esaslarının ve gerekçesinin tartışmasına girmek istemiyoruz. Ancak, artanoranlar da uygulanacak bir harcama vergisinin bireylerin tasarruf isteği üzerine olan etkilerine değinmekle yetineceğiz.

N. Kaldor, "An Expenditure Tax" adlı eserinde harcama vergisinin bir çok bakımlardan gelir vergisine üstün ve uygulamasının da mümkün olduğunu savunmuştur. Birinci Dünya Savaşı öncesinde T. Beale adlı yazar, tasarruf hevesinin kırılmaması için artanoranlı bir harcama vergisi önermişti⁷. Kaldor adın-
güçen eserinde harcama vergisinin çalışma isteği ve rizikolu yatırımlara girişme bakımından olumlu etkisine değinmiştir. Fakat bu vergiyi savunmasının asıl nedeni, tasarruflar üzerinde yapacağını kabul ettiği olumlu etkidir. Kaldor da Fisher gibi bu verginin daha hızlı bir ekonomik birikim olanağı sağladığına inanmaktadır. Fransız Maliyecisi Maurice Lauré de, tasarrufları, buna bağlı olarak yatırımları teşvik etmesi nedeniyle, harcama vergisini kuvvetle savunmuştur⁸.

(7) Bkz. BEALE T., "The Measurement of Income for Taxation," J.P.E. Vol.19, BLUM and KALVEN, a.g.e., s.27 naklen.

(8) LAURE M., Traité de Politique Fiscale, Presses Universitaires de France, Paris 1956, s.156 - 157, BULUTOĞLU a.g.e., s.129 dan naklen.

Artanoranlı harcama vergisinin az gelişmiş olan ülkelerde tasarruf yetersizliğine yararı olacağı düşünülebilir. Bu ülkenin çoğunda gelir bölümünün, ileri üretim tekniğine ulaşmış ülkelere göre, çok daha eşitsiz olmasına rağmen, tasarruf hacmi yüksek değildir. Yüksek gelirli sınıflar çok tasarruf ederek kapital birikime olanak vermemekte, fazla gelirlerini gösteriş tüketimine ve dayanıklı tüketim mallarına yatırmaktadırlar. Gelir eşitsizliği bu ülkelerde, nadiren bir kapital birikimine yol açabilecek bir etkidir. Bu nedenle artanoranlı bir vergi tarifesinin uygulanmasının gelirleri eşitleyici etkisi, tasarruf hacminde önemli bir azalma yapmaz. Ancak artanoranlı bir gelir vergisinin, tasarruflar üzerindeki olumsuz etkisi diğer vergilerden daha fazladır. Gelirleri, eşitliğe doğru götüren bir vergi politikası uygulanırken tasarruf şevkinin yüksek kalması sağlanırsa, tasarruf hacminde önemli bir azalma olmaz.

Artanoranlı bir harcama vergisi, yüksek gelir sınıflarının tasarruflarının daha verimli alanlara doğru yöneltilmesini sağlayabilecektir. Öte yandan, orta ve küçük gelir grupları tasarruf için teşvik görmüş olacaktır. Kurumsal tasarruflar da bu vergi sisteminde daha büyük kolaylıkla artabilecektir⁹.

3. Artanoranlı Servet Vergileri :¹⁰

Servet vergisi denilince akla daima artanoranlı bir vergi

(9) KALDOR N., a.g.e., s.238.

(10) Servet vergilerinin ekonomik etkileri ile ilgili olarak bkz:

1. TAIT Alan, The Taxation of Personal Wealth, University of Illinois Press, Chicago 1967, section 15.

tarifesi gelmektedir¹¹. Günümüzde servet vergileri genellikle artanoranlıdır. İsviçrede uygulanmakta olan servet vergisi buna örnek gösterilebilir. Alman servet vergisi de görünürde düzoranlı bir vergi olmasına rağmen, çeşitli indirimlerin uygulanması sonucunda, dolaylı bir biçimle artanoranlı duruma gelmiştir.

Servet vergilerinin etkileri ile ilgili açıklamalarımız; bu tür vergileri a) Nominal ve b) Gerçek Servet vergileri olarak ikiye ayırarak yapmak istiyoruz.

a. Nominal (servet vergisinin tasarruflar üzerindeki etkileri :

i. Nominal servet vergisinin ödeme etkisi

Yıllık bir servet vergisi eğer gelirinsadece bir oranını meydana getirecek biçimde ise gelirden ödenir. Bu bakımdan servet vergisinin ödeme etkisi ile, gelir vergisinin ödeme etkisi arasında bir fark yoktur. Mükellef matrahın kapital olmasına bakmaz, yıldan yıla bu vergileri, tıpkı gelir vergisini öderken yaptığı gibi, gelirinden yani geçerli tasarrufundun yapacağı kısımlarla ödemeye çalışır. Fakat gelir getirmeyen geniş malvarlığına malik mükellefler belki bir kısım vergiyi bazı mal varlıklarını satarak ödeme yoluna gidebilirler. Böyle bir devamlı yükümlülüğün mükellefi servetin biçimini değiştirmeye yönelteceği şüphesizdir.

Mükellefin vergisini ödemek için tüketim ve tasarrufunda gelir vergisinde olduğu gibi, marjinal tüketim ve tasarruf meyline göre bir kısıntı yapacaktır.

(10) - Devamı:

2. TUNCER Selâhattin, Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları 32/9, İstanbul 1966, s.146 - 147.

ii) Nominal servet vergisinin beyan etkisi

Bir genel servet vergisinin konması, mükellefin vergiden önceki karar ve tercihlerinde bazı değişmeler meydana getirebilir. Bu vergi de gelir vergisi gibi, mükellefin tasarruf ve tüketim tercihlerine tarafsız değildir. Mükellef, servetindeki her artışın gelecekteki vergisini de arttırdığını bilmektedir. Bu nedenle verginin konması ile mükellefin tasarruf eğiliminde bir azalma olabilir. Fakat bu etkinin fazla olacağı söylenemez. Bir servet vergisinin tasarruflar üzerindeki etkileri biraz engelleyici olmakla birlikte, bu etkinin aynı geliri getiren bir gelir vergisi etkisinden daha fazla olduğu söylenemez.

Nominal servet vergisinin toplumun kaynaklarının bölüşürülmesi yönü ve sonuçta etkili bir biçimde kullanılması üzerindeki etkileri çok daha olumludur. Kapitalin üretken yatırımları yönelmesi toplumsal üretimi arttırıcı yönde etki yaratmaktadır.

(10)-Devmaı :

3. DUE John F., a.g.e., s.372 - 373.
4. BULUTOĞLU Kenan, a.g.e., Fasıı 9, 10.
5. ÜSTÜNEL Besim, "Gelir ve Servet Vergilerinin İktisadi Te-sirleri", Maliye Enstitüsü Konferansları Birinci Seri, 1955 s.83 - 91
6. AREN Sadun, "Veraset Vergisi Üzerine Bir Deneme", Ankara 1952, s.84

- (11) TUNCER Selâhattin, Teori ve Pratikte Servet Vergileri, s.49

Nominal servet vergisinin diğer bir üstünlüğü de çalışma eğilimi üzerindeki olumsuz etkilerinin, gelir vergisine oranla çok daha az oluşudur.

Ayrıca servet vergisinin rizikoya girme meyli üzerindeki engelleyici etkileri de yine gelir vergisine göre daha azdır.

b) Gerçek servet vergisinin tasarruflar üzerindeki etkileri :

i. Gerçek servet vergisinin ödeme etkileri ;

Bir defalık servet vergisinin en önemli etkileri verginin ödenmesi sırasında ortaya çıkar. Bu vergilerin matrahı da kaynağı da servettir. Genellikle önceden bilinmeyen bir tarihte ve bu defalık konur. Bu nitelikteki bir verginin sürekli ve devirli bir biçimde toplanması özel girişim elinde kapital oluşumunu geniş ölçüde baltalar. Bu vergiler gelirden ödemeyecek kadar ağır olduklarına göre, mükellef borcunu karşılamak için servetinin bir kısmını elden çıkarmak zorunda kalacaktır. Ancak bu durumda da vergi, özel kişilerin bütünü bakımından değil, gelirden ödenmektedir. Aslında vergi olarak ödenmeseydi tüketime harcanacak olan gelirden değil, tasarruflara ayrılacak olan gelirden ödenir. Bu nedenle bu vergi toplum içinde yeni kapital oluşumuna olanak sağlayacak kapital arzını azaltmaktadır. Öte yandan vergiyi karşılamak için bir çok servet sahipleri, servetlerini paraya çevirmek isterler. Bu nedenle kapital mallarının, hisse senetlerinin fiyatları düşer, bu ise faiz haddini yükseltir. Böylece birçok yatırım çekiciliğini yitirir, sonuçta yatırımlar azalır, bir durgunluk devresi başlayabilir¹².

(12) BULUTOĞLU K., a.g.e., s.166.

Eğer bir ülkede kapital piyasası işlek değilse bu sonuç daha kolay meydana gelir. Çünkü böyle bir piyasada çeşitli varlıklar arasında ayarlama olanakları daha azdır¹³. Öte yandan kredi esnekliği de, bir defalık servet vergisinin konjonktür üzerindeki etkilerinin, durgunluk ya da canlanma yönünde olmasına etki edebilir. Eğer bankalar kredi hacmini kolayca genişletebiliyorlarsa, mükellefler vergiyi, mallarını paraya çevirmek yolu ile borçlanarak karşılayabilirler. Devletin bu yoldan elde ettiği paraya karşılık, özel kesimde eşit miktarda bir talep azalması meydana gelmeyeceğinden, yeni verginin devlet tarafından harcanması enflasyonist bir sonuç doğurabilir¹⁴.

Öte yandan mükelleflere borcu ödemek için vadeler tanınmışsa, kredi sisteminde büyük bir esnekliğe gerek kalmaksızın mükellefler vergiyi borçlanma yolu ile ödeyebilirler. Genel olarak verginin borçlanma sonucu elde edilecek paralarla ödenmesi, mükellefin gelecek devrelerde normal tüketiminden kısma yaparak vergi nedeniyle meydana gelen borcunu ödeyebilmesine olanak verir. Bu etkinin yaygınlık derecesi, yine verginin ileriki yıllara atılmış olarak yükünün önemine bağlıdır. Vergi olarak toplanan tutarların devlet tarafından harcanması, şayet genel bir talep artışı ve enflasyonist baskı doğurmuşsa, mükellefin ileriki devrelere bırakılmış olan borç taksitlerinin gerçek yükü azalır¹⁵.

(13) HICKS J.R. HICKS U.K, ROSTOS L., The Taxation of War Wealth, Oxford at Clarendon Press, London, 1942, s. 196 - 198

(14) HICKS J.R. HICKS U.K. a.g.e., s.199 - 200

(15) HICKS J.R., HICKS U.K., ROSTOS L., a.g.e., s.200

ii) Gerçek servet vergisinin beyan etkileri

Bir defalık servet vergisi genellikle olağanüstü durumlarda başvurulan bir vergi türüdür. Örneğin, savaş giderlerinin karşılanması için hükümet borçlanmak ya da bir defalık servet vergisi uygulamak arasında bir seçim yapmak durumundadır. Hükümetler, olağanüstü kamu giderlerinin finansmanında çoğu kez borçlanma yoluna gitmeyi tercih etmektedirler. Savaş bittikten sonra bu borçların ödenmesi sözkonusudur. Böyle bir durumda bir defaya mahsus bir servet vergisi koymak suretile borçlar itfa edilmeli mi, yoksa devamlı olarak faiz ödeyerek itfa edilmemeli mi ? Günümüz devlet borçları anlayışına göre bu borçların faiz giderleri toplum için bir yük değildir. Bu nedenle bir **geri** ödeme işlemine girilmektense, devamlı olarak faiz ödemekte sakınca yoktur. Ancak, şu varki borçların itfa edilmemesi, onların faizlerinin yürürlükteki vergi gelirlerinden karşılanması demektir. Eğer borç miktarı, çok fazlaysa, bunların faizlerini karşılamak için uygulanmakta olan vergilerin özellikle gelir vergisinin oranlarının çok yüksek olması gerekir. Bu vergilerin tasarruf üzerindeki beyan etkisi ise eşit gelir sağlayan bir defalık servet vergisinden çok daha yüksektir.

Bir defa için alınan servet vergisinin kapital birikimi üzerindeki beyan etkisi sıfırdır. Bir vergi borçlusunun ömrü boyunca, şayet bu vergi birden fazla defalar alınırsa, tasarruf üzerinde bir beyan etkisinin meydana gelme olasılığı vardır. Aksi takdirde, mükellefin servet biriktirmesi sırasında, ileride bunun üzerinden bir kısmının vergi olarak ödeneceği tahmini

ve bu nedenle tasarruf etme hevesinin azalması söz konusu değildir.

Böyle bir verginin, eş değerli bir gelir vergisine göre tek sakıncası, vergü yükünün hepsi bir defada dağıtılması sonunda adaletsizce vergileme olasılıklarının çok defa büyük oluşudur¹⁶. Halbuki gelir vergisinde yük, her yıl tekrar dağıtılmaktadır. Ayrıca eşseçimlik bir gelir vergisinin, tüketim kısılmasından ödenmesi olasılığı, servet vergisinde olduğundan çok daha yüksektir. Yani ödeme sıklığı, servet vergisinde olduğundan çok daha yüksektir. Yani ödeme etkisi bakımından gelir vergisi kapital birikimi için daha elverişli fakat beyan etkisi bakımından servet vergisi daha üstündür¹⁷.

4. Artanoranlı Veraset Vergisi

Veraset vergisi mükellefleri, kendilerine miras olarak geçen ya da mal vasiyet edilmiş kişilerdir. Bu kişiler mülkiyet hakkını kazandıkları bu malların vergisini devlete ödemekle yükümlüdürler. Doktrinde bir kısım yazarlar veraset vergisinin servetten ödendiğini, onu tahrip ettiğini savunmuşlardır¹⁸. Fakat zamanla bu görüşe karşı görüşler ileri sürülmüştür. Özellikle Sir Josiah Stamp veraset vergisinin tasarruflar üzerindeki etkisini ayrıntılı biçimde incelemiştir¹⁹.

(16) HICKS J.R., HICKS U.K, ROSTOS L., a.g.e., s.182

(17) BULUTOĞLU Kenan, a.g.e., s.168

(18) Bunlar arasında, D.Ricardo, J.B. Say, Bastable, Leroy-Beaulieu sayılabilir.

(19) STAMP Josiah, The Principles of Taxation, Mac Millan and Co., London, 1936, s.157 - 161.

Modern vergicilikte veraset vergisi kişileştirilmiş ve artanoranlı bir vergi olarak toplanmaktadır. Mirasın iki tarafı ilgilendiren bir kurum oluşu, bundan alınacak verginin kişileştirilmesinde ve artanoranlı biçime getirilmesinde her iki tarafta ait niteliklerin gözönünde tutulmasını gerekli kılmaktadır.

Veraset vergisinin tasarruflar üzerindeki etkisi, ençok miras bırakanın ölümünden sonra mirasçılarında bırakmak üzere servet biriktirmek isteği üzerinde kendini gösterir. Bu istek, miras bırakan servet piramidinde yükseldikçe zayıflar. Öte yandan yine bu istek yakın fûru için kuvvetli, yakın akrabalar için daha zayıf, uzak akrabalar için ise çoğu kez hiç yoktur. Nihayet fûruun ekonomik refahına miras bırakanın duyduğu ilgi ileriki nesillere doğru uzaklaştıkça azalır. Şüphesiz torunların ekonomik durumu miras bırakanı kendi çocuklarından daha az kaygılandıracaktır, torunlarının çocuklarına ve torunlarına karşı ise, bu ilgi büsbütün azalacak, sıfıra inecektir. Aynı biçimde miras bırakanın servet bırakma isteği, çocukları veya mirasçısı ekonomik bakımdan ne kadar güçlü ise o kadar zayıf olacaktır. Belli miktarda bir tutarı veraset ve intikâl vergisi olarak devlete transfer ederken, miras bırakanın servet biriktirme isteğindeki, ölümünden sonra varlığını başkalarına bırakmak güdüsünü en az zedeliyerek biçimde vergilemek ancak değişik artanoranlılık kıstaslarını kullanmakla gerçekleşebilmektedir. Bu kıstaslar sırası ile intikâl eden payın büyüklüğü, akrabalık derecesi, mirası elde eden kişinin daha önce var olan serveti ve son olarakta servetin miras yolu ile geçiş sayısıdır²⁰. Bu ilk iki artanoranlık

(20) Bu artanoranlılık kıstasları, bir taraftan mükellefin servet biriktirme isteği üzerinde en düşük baskıyı yaparken, öte yandan da mirasçılar için fedakârlıkta eşitlik ilkesinin gerçekleşmesine hizmet etmektedir.

kıstası bugün yazarların geniş bir bölümü tarafından itirazsız kabul edilmektedir. Üçüncü kıstas ise idari güçlükler nedeniyle terkedilmiştir.

Bu artanoranlılık kıstaslarından sonuncusu bu yüzyılın başlarında İtalyan iktisatçısı ve sosyoloğu Eugenio Rignano tarafından ortaya atılmış ve geniş yankılar uyandırmış olan bir sosyal reform tasarısının aslını meydana getirmektedir²¹.

Veraset vergisinin ayrıntıları konumuz dışında olduğundan burada sadece tasarruf üzerindeki etkilerini özetliyerek bu etkilerle ilgili açıklamayı tamamlamak istiyoruz.

Veraset vergisinin tasarruf meyli üzerinde olumsuz bir etkisi vardır. Ancak alması bir yıllık kapital geliri ya da gelir vergisine göre bu etki daha zayıftır. Bu karşılık ödeme etkileri aksi yönde sonuç verir. Çünkü her yıl alınan gelir vergisi, kapital geliri vergisi, geçerli (cari) gelirden yani kısmen tüketimden ödenecektir. Halbuki veraset vergisini karşıla-

(21) Rignano'nun teklifinde iki ayrı plan vardır: 1. Maksimum plân 2. Minimum plân. Bu teklifin temelini, servetin miras yolu ile gelecekte nesillere geçebilme niteliğinin sınırlandırılması meydana getirmektedir. Maksimum plâna göre terake üç kısma ayrılacaktır: 1- Miras bırakanın kendisinin kazanmış olduğu servet 2- Birinci batın atalarının kazanmış olduğu servet 3. İkinci batın atalarının kazanmış olduğu servet.

Birinci kısım süregelen oranlarla, örneğin % 30 ikinci kısım daha ağır, örneğin % 60 nihayet üçüncü kısım ise % 100 vergilendirilecektir. Böylece miras bırakanın bıraktığı servetin üçüncü nesilden öteye geçmesine engel olunmak, mülkiyetin zaman içinde el değiştirme niteliğine sınır konmak istenmiştir.

Bununla ilgili olarak bkz. RIGNANO E and J. STAMP, The Social Significance of Death Duties, London, Noel Douglas, 1926, s.21

mak için muris, her yılki gelirinden bir kısıntı yaparak bir ihtiyat biriktirmiyecektir. Başka bir deyimle yıllık vergide hazineye gidecek olan, fakat veraset vergisinde tahsili geri bırakılmış olan miktarı, mükellef cari tasarruftan sayacak, bu nedenle mirasçılara geçecek vergiden, net tasarruf daha az olacaktır.

B. Artanoranlı Verginin Emek Arzı Üzerine Etkileri²².

1. Artanoranlı Gelir Vergisi.

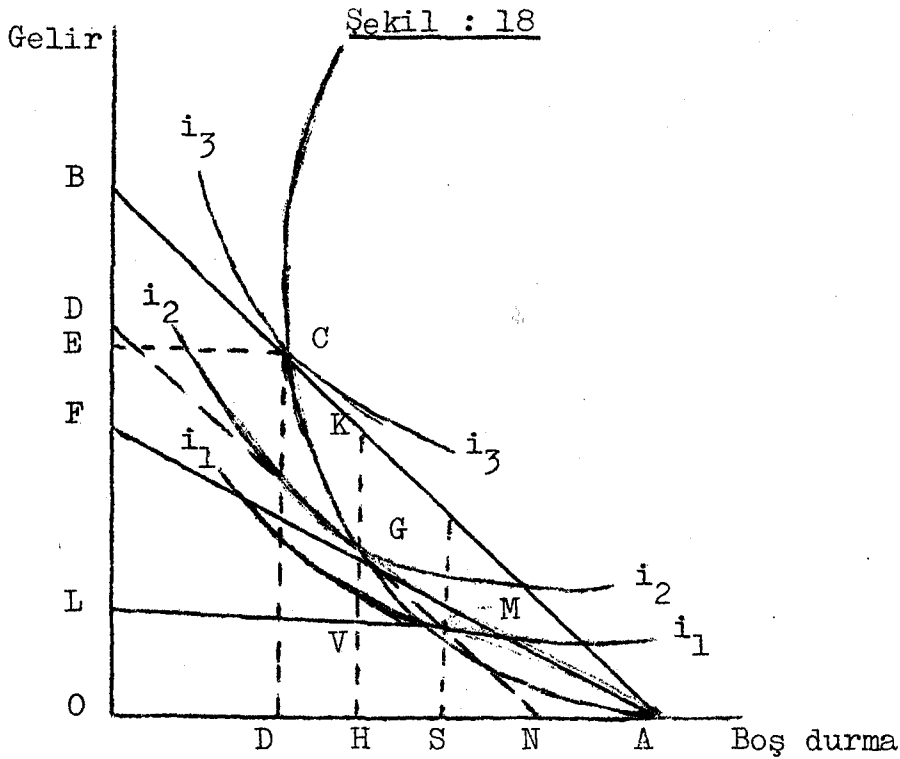
Emeğin karşılığı olan ücreti hedef alan bir vergi çalışma şevkini ve dolayısıyla emek arzını azaltabilir, arttırabilir ya da hiç etkilemiyebilir. Bu etki verginin türüne, yapısına, tarifesine ve "psycholocigal - breaking - point" in aşılp aşılmadığına göre farklı olabilir. Mali literatürde dolaylı bir verginin dolaysız bir vergiye göre çalışma isteğini daha az etkilediği görüşü hakimdir. Burada herşeyden önce, zaruri mallar dışındaki maddelerden alınan tüketim vergileri sözkonusudur. Bu tür vergilerde vergi ödeyicisi harcamalarını kısmak yoluyla vergi ödemekten kaçınabilir. Dolaysız vergiler konusunda ise yüksek marjinal vergi oranlarının mükellefleri çalışmaktan alıkoyduğu teorik olarak ileri sürülmektedir.

Gelir vergilerinin emek arzı üzerindeki bu teorik etkileri kayıtsızlık eğrileri tekniği yardımı ile açıklanabilir. Bu ana-

(22) Vergilerin emek arzı üzerine etkileri çeşitli yazarlar tarafından ayrıntılı bir biçimde ele alınarak incelenmiştir. Bu konuda özellikle yararlandığımız kaynaklardan bir kısmını şöyle sıralayabiliriz :

1. GOODE Richard, "Income Tax and Supply of Labor," Journal of Political Economy, Vol. LVII, No.5, October 1949
2. MUSGRAVE R., a.g.e., s.241 - 243.
3. BULUTOĞLU Kenan, a.g.e., Fasıl 12.
4. KALDOR N. a.g.e. s.130 - 140.
5. BÜYÜKERŞEN Yılmaz, a.g.e., s.62 - 64.

lizde mükellefin çalışmak ile boş durma yani aylaklık (leisure) arasında seçim yapabildiği ve boş durma ile gelir arasında ikame olanağının var olduğu kabul edilmektedir. Şekil : 18de X ekseninde boş durma, Y ekseninde ise emek geliri gösterilmiştir. Ayrıca koordinat sistemine ailelerin bütçe doğrusu yerine geçen bir ücret doğrusu çizilmektedir. Çalışan bir kişi için zamanın boş durma ile çalışma arasında dağılışının optimal noktası, ücret doğrusunun en yüksek kayıtsızlık eğrisine teğet olduğu noktadır. Düzoranlı bir vergi, bütçe doğrusunun (ücret doğrusu) gelir eksenini ile kesiştiği noktayı vergi oranı kadar aşağıya iter. Kayıtsızlık eğrilerinin (i_1 , i_2 , i_3) alternatif ücret doğruları (örneğin AB, AF) ile olan teğet noktaları birleştirilirse emek arzına "tepki eğrisi" CM oluşur.



Artanoranlı Gelir Vergisinin Etkisi
(Kaynak, MUSGRAVE, a.g.e., s.242)

Şimdi artanoranlı bir gelir vergisinin düzoranlı bir vergiye göre emek arzını nasıl etkilediğini görelim. Önce düzoranlı bir verginin etkilerini tartışacak sonra artanoranlı verginin etkileri ile karşılaştırılacaktır. Böyle bir analizde gelir ve boş durmanın marjinal faydalarının nasıl bir gelişme izlediği önemlidir. Bu konuda çeşitli varsayımlar yapılabilir. Gerek gelirin gerekse boş durmanın marjinal faydalarının değişmez olduğu varsayımından hareket edilecek olursa, kişinin zamanın tümünü gelir elde etmeğe ya da boş durmaya ayırabileceği ve her iki durumda da aynı faydayı elde edebileceği söylenebilir. Gelirin marjinal faydasının değişmez olmasına karşılık boş durmanın marjinal faydasının azaldığı varsayılacak olursa, gelir vergisi emek arzında azalmaya yol açar. Başka bir deyimle gelir vergisinin ikame etkisi çalışmayı azaltır. Gelirin marjinal faydası değişmez olduğu için "boş durma" tarafsız bir maldır ve giderici hiçbir gelir etkisi yoktur. Buna karşılık boş durmanın marjinal faydası azalır, vergilendirme sonucunda emek arzında ters bir gelişme olur. Ancak emek arz eğrisinde meydana gelen bu dönüş noktasını nicelik bakımından saptamak olanağı yoktur. Son olarak daha gerçekçi bir yaklaşımla gelirin ve boş durmanın faydalarının azaldığı varsayılırsa, vergi nedeniyle ücretin düşmesi, kişinin davranışlarını birbirine zıt iki yönde etkileyebilir. Bir verginin arttırılması, bir yandan reel ücreti azaltmak yolu ile mükellefi daha fazla çalışmaya yöneltebileceği gibi (gelir etkisi), öte yandan boş durmanın "fiyatını" (maliyetini) düşürmekle emek arzının kısıtlanmasına (ikame etkisi) yol açabilir²³. Bu zıt iki etki den hangisinin ağır basacağı hakkında

(23) Bkz. COOPER G., "Taxation and Incentive in Mobilization", Quarterly, Journal of Economics, Vol.16,1952, s.490

kesin ifadelerde bulunabilmek, mükelleflerin kanıtlanması ola-
/olmayan
nağı sübjektif değer yargılarının bilinmesine bağlıdır²⁴.

Şimdi düzoranlı vergi ile artanoranlı bir verginin etkilerini karşılaştıralım. Şekil 1'de vergi konmadan önce kişinin kullanabileceği en yüksek "boş durma" OA, hiç boş durma talep etmemekle elde edebileceği gelir OB, ücret doğrusu AB dir. Denge, kayıtsızlık eğrisinin A B doğrusuna teğet olduğu C noktasıdır. Bu noktada emek sahibi, OE kadar gelir sağlamakta, buna karşılık OD kadar boş durma talep etmekte ve DA kadar da emek arz etmektedir. Düzoranlı bir verginin konması durumunda, yani ücret doğrusu AF, yeni denge noktası da G'dir. Böylece çalışan fert, vergi nedeniyle boş durmaya olan talebini OD düzeyinden OH düzeyine çıkarmıştır. Vergi konmadan önce gelir HK kadar, vergi yükümlülüğü ise GK kadardır.

Aynı vergi geliri GK'nın artanoranlı bir vergi ile sağlanması gerekiyorsa, bunun için çeşitli tarife biçimlerinden yararlanılabilir. Bu değişik artanoranlı tarifelerden birinde net ücret doğrusunun AL olduğunu varsayalım. Vergi artanoranlı olduğu yani verginin marjinal oranı düzoranlı vergiden daha yüksek olduğu için, net ücret doğrusu AL'nin eğimi, sola doğru azalacaktır. Yani denge, yine en yüksek kayıtsızlık eğrisine teğet olan M noktasında oluşmaktadır. Burada net ücret doğrusu G noktasından AB'ye çizilen NP paralelini kesmektedir. Bu noktada vergi geliri MR arzu edilen GK miktarına eşittir.

(24) YAŞA Memduh, Kamu Maliyesine Giriş

İstanbul 1973, s.60

Yeni dengeye tekabül eden boş durma OS kadardır. G ve M, kayıtsızlık eğrilerinin durumuna göre C'nin hem sağında hem solunda bulunabilir. Bu nedenle her iki vergi emek arzını azaltabilir, ya da arttırabilir. Ne var ki Şekil: 1 de açıkça görülmektedir ki ikame etkisi (MG'nin sağında bulunmaktadır) artanoranlı vergi durumunda artmakta ve bu nedenle boş durma düzoranlı vergiye göre, daha büyük olmaktadır. Artanoranlı verginin çalışma şevki üzerinde yaptığı olumsuz etki, artanoranlılık derecesine göre değişmektedir. Artanoranlılık ne kadar kuvvetli olursa AL'nin eğimi o derece azalır ve emek arzı o oranda geriler; buna karşılık, artanoranlılık düzoranı yaklaşıyor ve böylece net gelir eğrisi bir doğru biçimi alırsa (bu durumda ortalama oran, marjinal orana eşittir), emek arzı üzerindeki olumsuz etki zayıflar²⁵.

Görüldüğü gibi, düzoranlı bir vergi, ilke olarak emek arzının artmasına ya da azalmasına yol açmaktadır. Artanoranlı bir vergi ise emek arzı şevkini azaltmaktadır. Artanoranlılık derecesine ve kayıtsızlık eğrisinin seyrine göre ortaya çıkan bu sonuçlar, şüphesiz, sadece kayıtsızlık eğrisi belirli olan bir tek mükellef, ya da küçük bir grup için geçerli olabilir. Bu nedenle artanoranlı tarifinin kuvvetlendirilmesi ya da yumuşatılması yönünde yapılacak bir değişikliğin toplam etkisi hakkında kesin birşey söylenemez.

Vergilemenin emek arzı üzerindeki yukarıda belirtilen teorik etkilerinin uygulamada ne dereceye kadar ortaya çıktığı hususu sistematik ampirik araştırmaları ve bazı özel gözlemlerle

(25) MUSGRAVE R., a.g.e., s.242.

saptanmaya çalışılmıştır. Bunların sonucuna göre, emek arzı, boş durmanın "fiyatında" meydana gelen değişikliklere karşı daha çok artma yönünde bir tepki göstermektedir. Başka bir deyişle, boş zamana olan talebin fiyat esnekliği genellikle zayıftır. Özellikle, kullanılabilir gelirleri en az geçim haddinin pek üzerinde olmayan büyük gelir grupları için vergi artışlarının gelir etkisi, ikame etkisine göre ağır basmaktadır. Hissedilir derecede ağır olan bir vergilemenin gerçek etkisi - emek piyasasının durumuna ve ekonominin gelişme derecesine göre değişmek üzere- emek arzının ve/veya ücretlerin artması yönünde gelişmektedir. İlke olarak birinci etki emek geliri üzerinden alınan vergileri, ikinci etki ise tüketim vergileri durumunda ortaya çıkmaktadır. Kaldı ki kişiler tam istihdam durumunda bile emek arzlarını kendi isteklerine göre düzenleyememektedirler. Türü koşullar nedeniyle fazla çalışma ile az aylıklık arasında bir seçim olanağı doğmamakta, aksine vergi artışlarında tek çıkar yol emek arzını arttırmak olmaktadır²⁶.

Bununla birlikte dik artanoranlı bir gelir vergisi özellikle serbest meslek sahiplerinde ya da fazla mesai alanlarda, parça başına çalışanlarda belirli bir gelir ve servet düzeyinden başlayarak fazla çalışma isteğini azaltabilir ya da arzedilen emeği kısmen (rekabet durumuna göre), veya tamamen (çalışan kadının ev kadını olur) kısıtlayabilir. Ayrıca kalifiye emek sahiplerinin (yönetici düzeyindeki kişileri) zamanından önce çalışma

(26) SCHMÖLDERS G., Allgemeine Steuerlehre, Berlin 1965, s.189. ayrıca bkz. RECKTENWALD. H.C., Steuerüberwalzungslehre, Berlin 1966, s.185.

hayatından çekilmelerine ve böylece ekonominin değerli üretim güçlerini yitirmesine yol açabilir. Bütün bu durumlarda artan-oranlı vergi, sadece daha fazla çalışma arzusunun değil, aksine mevcut emek arzını ve bunun esnekliğini de zayıflatır.

Literatürde vergi artışlarının bir ölçü etkisi yaratma olanağı, yani yükümlülerin vergi artışı karşısında emek arzlarını kısmak yolu ile devletten ödün almak gereğini duyabilmeleri olanağı tartışılmaktadır.²⁷ Bu konuda yapılan araştırmaların sonuçlarına göre, mükellef vergilemenin neden olduğu gelir artış ve azalışlarına kısa sürede tepki göstermekle birlikte bu süreç uzun sürede yumuşama eğilimi göstermektedir.

2. Kapital gelirleri ve kapitalin vergilendirilmesinin emek arzına etkileri :

Yukarıda yapılan açıklamalarda sadece emek gelirinden vergi alındığı varsayımından hareket etmiştik. Ancak gelir vergisi kapital gelirlerinden de alındığına göre çeşitli gelir düzeylerinde bunun emek arzı üzerindeki etkilerini değerlendirmeye gerek vardır. Konuyu önce bir tek mükellef sonra da bütün mükellefler bakımından incelenecektir.

Gelir vergisinin emek gelirlerinden başka kapital gelirlerine yayılması emeğin payına düşen marjinal vergi oranını azaltacaktır. Bunda emek arzını ikame etkisini zayıflatacak, emek arzını arttıracaktır.

Gelir etkisi bakımından durum şöyle olacaktır : Bu vergi yükümlüsünün toplam geliri içinde, emekten elde ettiği ile kapitalden elde ettiğinin öneri derecelerine bağlıdır. Daha çok ka-
(27) MUSGRAVE R., a.g.e., s.245.

pital gelirine sahip olan bir kişi için, sadece emekten alınan bir vergiden emek ve kapital gelirinden alınan bir vergiye geçilmesi daha yüksek vergi ödemeyi gerektirecektir. O halde bu kişi için daha kuvvetli bir ödeme etkisi olacak yani emek arzını arttırıcı etkisi daha kuvvetli olacaktır. Gelirini daha çok emekten sağlıyan kişiler bakımından da vergi yükünde bir hafifleme olacak, kullanılabilir gelir artacak ve verginin ödeme etkisi zayıflıyacaktır. Bu kişilerde ödeme etkisi; emek arzını azaltıcı bir yönde işleyecektir²⁸.

Sadece emekten alınan vergiden, emek ve kapital gelirinden alınan bir vergiye geçilmesinin toplum bakımından etkisi daha çok emek arzını arttırıcı yönde işleyecektir. Çünkü kapital geliri sahibi genişçe bir kitle için ödeme etkisi emek arzını arttırıcı yöndedir. Sadece emek geliri elde edenlerle vergi yükünün azalışının gelir etkisi boş zaman tüketimini arttırıcı yönde işlerse de, bu etkiyi çelen bir ikame etkisi de verginin marjinal oranının azalmış olmasından doğmaktadır.

Kapital gelirinden alınan verginin emek gelirinden alınan vergiden daha yüksek tutulması (ayırma ilkesi) ise, daha çok kapital gelirinden geçinenlerin boş zaman tüketimini, aylaklığını azaltıcı bir ödeme etkisi yapacaktır.

(28) BULUTOĞLU Kenan, a.g.e., s.235.

3. Servet vergilerinin emek arzına etkileri ;

Nominal bir servet vergisinin etkileri temelde, kapital gelirlerinden alınan vergilerinki gibidir. Şayet kapital değeri, varlığın getirdiği gelire göre belirleniyorsa eş-değerli vergiyi gelirden almakla, kapital değerinden almak arasında bir fark yoktur. Ancak matrahın mülkiyet değil de onun geliri olarak seçilmiş olması, gelir getirmiyen mülkiyet lehine ayırım yapar²⁹.

Olağanüstü durumlarda alınan gerçek servet vergisinin ikame etkisi olmadığı için emek arzını zayıflatıcı bir rolünden sözedilemez. Bu vergilerin gelir etkisi, boş durma talebini azaltıcı yönde olduğundan, genel olarak çalışmayı arttıracakı söylenebilir.

4. Veraset Vergilerinin emek arzına etkileri :

Bunlar ödenmesi ölüme kadar geri bırakılmış gelir vergisi olarakta düşünülebilirler. Ölümden sonra alınacak vergi iskonto edilerek çevrildiği eş-değerli gelir vergisinden daha az şevk kırıcıdır. Eğer gelir vergisi emek arzını azaltıyorsa, alması bir veraset ve intikâl vergisi daha az şevk kırıcıdır³⁰.

(29) MUSGRAVE R, a.g.e., s.246 -- 249

(30) BULUTOĞLU, Kenan, a.g.e., s.236.

C. Artanoranlı vergilerin girişimcilerin yatırım kararları ve risk almaları üzerine etkileri³¹ :

Yatırım kararlarını girişimcilerin ilerde elde edilecek gelire ilişkin bekleyişleri belirliyorsa, gelir vergilerinin özellikle kâr üzerinden alınan vergilerin yatırım faaliyetini daraltıcı yönde etkilendikleri kabul edilmektedir. Artanoranlı gelir vergileri yüksek gelir dilimlerinde, yatırım eğilimini daha da kuvvetli engeller. Bu gelir vergilerine karşı yöneltilen en önemli sakıncadır. Bütün yatırımlar, çoğunlukla yüksek gelir sahipleri tarafından yapıldığına göre, onlardan alınacak yüksek gelir vergisi **riziko** için tam indirim yapıldığı varsayımı altında bile, yatırım kararlarını önemli biçimde azaltabilir. Bu bakımdan, gelir vergisi hazineye herhangi bir irat sağlamadan da harcamaları azaltabilirler. Vergi konmadan önce bir tutarı yatırıma ayırmayı düşünen bir kişi, vergi konunca, bundan vazgeçerek, iddiharı tercih edebilir.

Ancak bu engelleyici etkinin teorik bakımdan beklendiği kadar kuvvetli olmaması sonucunu doğuran bazı etkenler de vardır. Hemen hemen bütün ileri ülkelerde, işletmeyi bir kurum haline sokmak ve dağıtılmayan kârları yeniden yatırmak yolu ile gelir vergisinin marjinal oranlarından kaçınmak olasılığı vardır. Aynı biçimde kapital kazançlarına genellikle tanınan hafif vergi rejimi de, bazı çok yüksek gelir unsurlarının nominal tarife dışında kalmasını sağlayabilirler. Devlet borçlarının faizinin vergi dışı bırakılması da yatırım arayan yüksek gelirler için bir geliri azaltmamış bir alan olabilir.

(31) Bu konu **başlıbaşına** teorik ve uygulama açısından ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bkz. burada özellikle artanoranlı gelir vergilerinin etkilerine değinmeyi yeterli saydık. Konu ile il-

Günümüzde birçok ülkelerde özellikle İkinci Dünya Savaşı-
nı izleyen devrede, bazı yatırımlara ayrılan gelirler vergi dışı
bırakılmıştır. Bu işlemden yararlanacak yatırımların seçimi o
toplumda, o anda hâkim olan ihtiyaçların giderilmesi bakımından
güdülen öncelik sırasını gösterir.

Gelir vergilerinin, işletmelerin şirket durumuna geçmek
eğilimleri üzerinde, bunun hukuki biçimi bakımından tercihleri
üzerinde değiştirici bir etkisi olmaz³².

Burada bir noktaya değinmek istiyoruz. Yatırımların ge-
lirleri zaman içinde çoğu kez düzensiz bir biçimde doğmaktadır.
Vergiler için alınan dönemlerin gerekli olarak tek tip (çoğun-
lukla yıl) olması, gelir akımı düzensiz, aralıklı olan yatırımlar
aleyhine bir durum yaratabilir.

Gelir vergisinde vergileme döneminin yıl oluşu çeşitli
yatırımlar arasında yatırım sahibinin tercihleri üzerinde de-
ğiştirici etki yapabilecek bir etkidir. Bunun başlıca iki nedeni
vardır : Yatırımdan beklenen gelir akımının düzensiz oluşu, za-
rarların gelecek yıllar içindeki dağılışının düzenli olmayışı.

(31) - Devamı :

gili olarak bkz. :

1. COOPER G., a.g.e.

2. BROWN C., "Business Income Taxation and Investment
Incentives", Readings In The Economics of
Taxation, Richard D. Irwin, Inc., Illinois, 1959

3. DOMAR E.D. and "Proportional Income Taxation and Risk
Taking," Quarterly Journal of Economics,
Vol. LVIII 1944.

(32) BULUTOĞLU K., a.g.e., s.272.

Artanoranlılık, gelir akımı düzenli olmayan bir yatırım gelirinden, mutlak olarak daha fazla vergi ödenmesine yol açar. Zararlar burada ikinci bir bozucu etken olarak görünmektedir. Artanoranlılığın yarattığı bu durumun giderilmesi için alması yöntemleri ileri sürülmüştür. Artanoranlı vergilemede değişen arizi kazançların akımı düzgün olan gelirlere oranla fiilen daha fazla vergi ödemeleri sakıncasını gidermek için başlıca iki tedbir önerilmiştir. Bunlardan birincisi zarar nakli, ikincisi ise "fara-zi ortalama yöntemi" dir.

Uygulanmış veya tasarlanmış olan başlıca ortalama yöntemleri "yürüyen(hareketli) ortalama", "sabit (basit) veya geriye doğru ortalama ya da ihtiyari hesaplama" nihayet "birimli (kümülatif) ortalama" olarak üç grupta toplanabilir. Bu yöntemlerden ilki bugün hemen hemen terkedilmiş, üçüncüsü hiç uygulama alanı bulamamıştır. Ancak ikinci yöntem bazı kayıtlama ve değişikliklerle A.B.D., Kanada ve bazı Avrupa ülkelerinde uygulanmaktadır³³

Buraya kadar artanoranlı verginin yatırımlar üzerine daha doğru bir deyimle yatırım kararları üzerine etkilerini incelemeye çalıştık. Şimdi artanoranlı gelir vergisinin girişimcileri risk alma (rizikoya girme) eğilimi üzerinde durmak istiyoruz.

(33) Bkz. DİKMEN O., "Mütehavvil Gelirler ve Yıllık Vergileme Devresi " , Maliye Enstitüsü Konferansları, Üçüncü Seri, Sene 1957, s.73 - 102.

Ortalama yöntemleri hakkında daha fazla bilgi için bkz. WICKREY W., a.g.e., ch. 6 ve Appendix III.

Genel olarak vergilerin rizikolu yatırım kararları üzerindeki etkileri ayrıntılı ve derin incelemelere konu olmamış bir sorundur³⁴. Eksiklik Kaldor'un işaret ettiği gibi "riziko ve rizikoya girme hakkındaki sorunların tasarruf ve harcamaya ait sorunlardan çok daha karışık oluşundan ileri gelmiştir"³⁵.

Girişim vergilerindeki artışlar özellikle riski büyük yatırımları engellemektedir. Ayrıca dik artanoranlı bir gelir ve kurumlar vergisi, yatırımların dağılımını, riski ve buna bağlı olarak geliri büyük yatırımlar aleyhine etkiler ve bunun sonucunda rizikoya girme eğilimi azalır. Böylece yatırımlar tehlikeye girmiş olur. Genellikle gelir ve kurumlar vergisinde olumsuz etkinin % 50 oranından itibaren başladığı ve bu noktanın aşılmasından sonra yatırımlar bakımından negatif etkilerin beklenebileceği ileri sürülmektedir. Bir girişimci, yatırım geliri arttıkça, daha fazla vergi ödemek yükümlülüğünde ise, düzoranlı bir vergi altında seçecek olduğundan daha az gelir getiren, yani daha az rizikolu bir yatırım bileşimini seçmeyi tercih edecektir³⁶. Çünkü tam mahsuba izin verilmiş olsa bile, artanoranlı vergi, beklenen gelirleri rizikolardan daha yüksek bir oranda kısacaktır. Yatırımların miktarı ne kadar yüksek sise, bu etki o kadar belirgin olacaktır³⁷.

(34) Bu konudaki araştırmaların bir listesi için bkz. BULUTOĞLU K. a.g.e., Fasıl 15.

(35) KALDOR N., a.g.e., s.102.

(36) " " " s.111.

(37) MUSGRAVE R., a.g.e. s.331

BROCHIER H., ve TABATONI P., Mali İktisat, çev.Adnan Erdaş, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayını No.48 İstanbul 1971 s.277.

Vergilerin yatırımları azaltıcı ve rizikodan kaçınma arzusunu arttırıcı olumsuz etkileri, vergileme çerçevesi içinde kabul edilecek bir "zararların mahsubu" yöntemi ile azaltılabilir. Buna göre, devlet girişimcinin hem kârına ve hem de zararlarına katılır. Domar ve Musgrave'in açık bir biçimde kanıtladıkları gibi zararların mahsubu yöntemi kabul edildiği takdirde, özel yatırımların rizikosu azalmaktadır³⁸. Girişimci, yüksek kâr elde etmeği ümit ettiği takdirde, riski büyük yatırımlar yapmak eğilimi içinde olmaktadır. Şayet vergi sistemi artanoranlı bir yapıya sahip ise artan kârlar daha yüksek ortalama ve marjinal vergi oranlarına tabi olmakta ve böylece devlet, girişimcinin kârına aşırı ölçüde katılmış olmaktadır. Buna karşılık düzoranlı vergide kâr ve zararlar eşit ölçüde azaldığı için, girişimciler, öncelikle riski yani hasılası büyük yatırımları yaparlar. Bu nedenle Domar ve Musgrave düzoranlı bir gelir vergisinin genellikle rizikoya girme arzusunu arttırdığı görüşündedirler. Bu konuda yapılan ampirim araştırmalar göstermektedir ki, vergilerin yatırımları azaltıcı etkileri mevcut olmakla beraber, bu önemsenecek ölçüde büyük değildir³⁹.

II- ARTANORANLI VERGİLEMENİN MAKRO - EKONOMİK ETKİLERİ

A. Gelir Yeniden Dağılımı ve Artanoranlı Vergiler

1. Gelirin Kamu Maliyesi tarafından yeniden dağıtımı⁴⁰

(38) DOMAR E.D. and MUSGRAVE R.A., a.g.m. s.493.

(39) BUTTERS İ.K., Taxation, "Incentives and Fiscal Copacity", Readings in Fiscal Policy, 4 th impression, London 1971 s.502

(40) Bu konu ile ilgili ayrıntı bilgi için bkz. ./..

Artanoranlı vergilemenin makro ekonomik etkileri ile ilgili açıklamalarımıza, artanoranlı vergilerin yeniden dağılıma olan etkileri konusu ile girmek istiyoruz.

Gelir dağılımı ekonomik bir kavram olarak milli gelirin dağılımı anlamında kullanılır. Daha dar bir anlamda kişisel gelir dağılımı, ise milli gelirin toplumdaki fertler arasındaki dağılımı olarak tanımlanır. Günümüzde gerek gelişmiş ve gerekse az gelişmiş ülkelerde milli gelir fertler arasında eşit olmayan bir biçimde dağılmaktadır. Gelir dağılımındaki eşitsizliğin çeşitli nedenleri vardır. Bunlardan en önemlisi şüphesiz ki servet ve kapital dağılışındaki eşitsizliktir. Servet ve kapital dağılışındaki eşitsizliğin, gelir dağılışındaki eşitsizlikten fazla olduğu kabul edilmektedir. İşte servet ve kapitalin birey-

(40) - Devamı :

1. BARNA Tibor, Redistribution of Income, Through Public Finance in 1937, Oxford, The Clerandon Press, London 1945.
2. PEACOCK Alan, Income Redistribution and Social Policy, London 1954.
3. BROCHIER Hubert, Finance Publiques et Redistribuition des Revenues, Arman Colin, Paris 1950.
4. TUNCER Selâhaddin, Gelirin Yeniden Dağılımı, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını No.43 İstanbul 1970.
5. BORATAV Korkut, Kamu Maliyesi ve Gelir Dağılımı Ankara 1965.
6. BULUTAY Tuncer, TİMUR Serin, ERSEL Hasan, Türkiye'de Gelir Dağılımı - 1968, A.Ü.S.B.F. Yayınları No.325 Ankara, 1971

ler arasında eşit olarak dağılmamış olması, zaman ve yer bakımından değişik oranlarda olmakla beraber, gelirin eşit olmayan biçimde dağılmasını geniş ölçüde etkilemektedir.

Günümüz toplumlarında gelir dağılışındaki eşitsizliğin diğer önemli bir nedeni de ücret hadleri arasındaki farktır. Modern toplumda gelirlerin % 60-80'inin ücretten doğduğu gözönünde bulundurulacak olursa, ücret hadleri arasındaki bir farklılaşmanın gelir dağılımını geniş ölçüde etkileyeceğini kestirmek güç olmayacaktır.

Ancak milli gelirin dağılımının değişmez bir olay olduğunu sanmak yanlıştır. Bir taraftan toplumdaki yapısal değişiklik, öte yandan devlet müdahaleleri ve izlenen gelir politikası milli gelirin dağılımını devamlı olarak değiştirmektedir. Devletlerin izledikleri gelir dağılımı politikaları da bu yolda çok etkili olmaya başlamıştır.

Toplumdaki gelir dağılımı eşitsizliğini düzeltmek ve daha âdil ve sosyal bakımdan istenen bir gelir dağılım mekanizması gerçekleştirebilmek için üretim mekanizmasına dokunmamak koşuluyla üç farklı tedbir düşünülebilir⁴¹.

- i) Fonksiyonel gelir dağılımını organik biçimde değiştirmek ,
- ii) Kişisel gelir dağılımını düzeltmek,
- iii) Gelir dağılımını iktisat dışı faktörlerle düzeltmek.

(41) TUNCER S., Gelirin Yeniden Dağılımı, s.14

Bugün modern maliye politikasının amacı sadece mükelleflerden vergilerin tahsili ile hazineye devrinden ibaret olmayıp, bu tutarların devlet tarafından kullanılış biçiminden doğan etkileri de gözden uzak tutmamaktır. İşte gelirin, yeniden dağılımı mekanizması geliştirildikten sonra, bu olayın mükelleflerin nisbi refah durumlarında değişikliklere neden olduğu anlaşılmaya başlanmıştır. Şöyleki, bir yandan değişik sosyal sınıflar arasında vergi yükünün dağılışı düzenlenmekte, diğer yandan vergi ile finanse edilen kamu hizmetlerinden düşük gelirli sınıfların daha fazla yarar sağlamaları yoluna gidilmektedir.

Gelirin kamu maliyesi kanalı ile yeniden dağılımının düşük, orta ve yüksek gelir basamakları arasında ne şekilde meydana geldiğini bir örnekle açıkladıktan sonra artanoranlı vergilerin gelirin yeniden dağılımındaki etkilerinin açıklamasına geçeceğiz.

Tablo : 11

Gelirin Kamu Maliyesi Kanalı ile Yeniden Dağılımı

SIRA NO.	GELİR Basamakları	Ödenen Toplam Vergi	Kamu hizmetlerinden sağlanan fayda	Gelirin % si olarak yeniden dağılımı
1	Düşük Gelir 1 - 5.000 ₺.	-	500	+ % 10
2	Orta Gelir 5.000 - 10.000 ₺.	500	500	-
3	Yüksek Gelir 10.000 - 100.000 ₺.	50.000	-	- % 50

Açıklama : 1) Düşük, orta ve yüksek gelir kademeleri için verilen rakkamlar tamamen farazidir.
2) Gelire göre ödenen vergi toplamı ile kamu hizmetlerinden sağlanan fayda rakkamları da bu örneğe ait olmak üzere düzenlenmiştir.

Tablo : 11 incelendiğinde üç ekstrem durumda kamu maliyesi kanalı ile gelirin nasıl dağılacığı basit olarak görülecektir.

Birinci sırada, yani düşük gelir basamağında bireyin vergi ödemediği buna karşılık kamu hizmetlerinden 500 liralık bir fayda sağladığı kabul edilmiştir. Bu durumda gelire göre % 10 bir "yeniden dağılım"söz konusudur.

İkinci sırada, yani orta gelir basamağında bireyin 500 liralık vergi ödediği, buna karşılık kamu hizmetlerinden 500 liralık bir fayda sağladığı kabul edilmiştir ki, bu durumda gelirin yeniden dağılımı söz konusu değildir.

Üçüncü sırada, yani yüksek gelir basamağında bireyin 100.000 TL. geliri üzerinden 50.000 TL. vergi ödediği, buna karşılık kamu hizmetlerinden hiçbir fayda sağlamadığı varsayılmıştır. Bu durumda toplam vergi, gelirin yarısını aldığı için eksi % 50 bir yeniden dağılım söz konusudur.

Kamu maliyesi kanalı ile gelir dağılımında sağlanabilecek değişmelere değindikten sonra bu dağılımın bir türü üzerinde kısaca durmak yararlı olacaktır. T. Barna ve Amerikalı Maliyeci Lindholm tarafından yapılan ayırma göre gelirin dağılımı, dikey ve yatay biçimde olmak üzere iki biçimde incelenebilir⁴².

Dr. Tibor Barna tarafından açıklandığı gibi dikey olarak yeniden dağılımdan amaç, gelirin değişik gelir grupları arasında yeniden bölüşümüdür. Böylece, devlet yüksek gelirli bireylerden aldığı gelirleri düşük gelirli bireylere transfer etmektedir.

(42) BARN A T., a.g.e., s.19 -20.

Dr. Barna tarafından yapılan etütler sonunda gelirin dikey olarak dağılımı, 1937 yılında İngiltere'de aşağıdaki tabloda gösterildiği biçimde gerçekleşmiştir.

Tablo : 12

İngiltere'de 1937 yılında gelirin kamu maliyesi aracılığı ile dikey olarak yeniden dağılımı

<u>Gelir Dilimleri (₺)</u>	<u>Gelirin oranı olarak Yeniden dağılım</u>
500 - altında	+ 18,7
500 - 1.000	+ .4,0
1.000 - 2.000	+ 0,3
2.000 - 4.000	- 6,7
4.000 - 8.000	- 1,26
8.000 - 40.000	- 23,8
40.000 - fazlası	- 52,6

KAYNAK : Dr. Tibor Barna, a.g.e., s.230, Tablo : 65.

Tablo incelendiğinde görüleceği gibi düşük dilimlerdeki gelirlerde yeniden dağılım bir kazanç biçiminde belirlenmekte, orta gelir dilimlerinde durum başabaş gelmektedir. Fakat yüksek gelir dilimlerinde ise yeniden dağılım bir kayıp biçiminde belirlenmekte ve bu kayıp gelirin yüzdesi olarak artmaktadır.

Yatay olarak yeniden dağılım, aynı gelir basamaklarındaki bireyler (aileler) arasında gelirin farklı biçimde dağılımını ifade etmektedir. Bu mekanizma genellikle aynı gelir düzeyindeki bireylere doğrudan doğruya yapılan parasal yardımlardan (aile

yardımı, çocuk zammı v.b.) ya da bireyin gelir durumunu değiştiren vergi indirimlerinden (Gelir vergisi, yatırım indirimi gibi) oluşmaktadır.

Dikey anlamda mali bir yeniden dağılımın, gelir eşitsizliklerini düzeltme bakımından çok etkili olduğu bir gerçektir. Gelirin dikey olarak yeniden dağılımı, yetenek ve etkileri bakımından, daha yaygın ve kesin sonuçlar doğurmaktadır.

Kolayca kestirileceği gibi gelirin dikey olarak yeniden dağılımı vergi mekanizması, özellikle artanoranlı gelir ve servet vergileri ile gerçekleştirilebilmektedir.

Bu açıklamalardan sonra adigeçen vergilerin gelirin yeniden dağılımına etkilerini incelemeye geçebiliriz.

2. Değişik artanoranlı vergilerin gelirin yeniden dağılımı üzerindeki etkileri.

a- Kişisel gelir vergisi⁴³ :

Kişisel gelir vergileri artanoranlı olup, genellikle yansımayan vergilerdir. Bu nedenle gelir vergilerinin kişiler arasındaki gelir dağılımını eşitleyici yönde etkide bulunduğu kabul edilebilir. Fakat bu husus belirli varsayımlar altında doğrudur. Bu varsayımlar şöyle sıralanabilir :

(43) Bu konuda uluslararası bir karşılaştırma için bkz. BERGLAS Eitan, Income Tax and The Redistribution of Income, An International Comparison, Public Finance, Vol.26, No.4, 1971, s.532 - 544 .

i) Kişisel gelir vergisinin gelir dağılımını eşitleyici yönde etkilemesi için gelir vergisi genel bir vergi olmalı, yani her çeşit kazanç ve iratları aynı vergi tarifesi ile vergilendirmelidir.

ii) Gelir vergisi kanununun yapısında vergiden kaçınma kurumları olmamalıdır. Eğer bu kurumlar varsa, (istisna ve muaf-
lıklar, götürü yöntemle vergilendirmeler) vergi karşısında eşit-
lik ilkesini bozmakla kalmaz, aynı zamanda tüketici birimler a-
rasında milli gelirin dağılımı eşitsizlik lehine bozulur.

iii) Vergilendirme tekniği bakımından her çeşit kazanç ve iratlarda vergi tarhiyatı aynı yöntemle yapılmalıdır. Genellikle vergi tarhiyatında kaynakta kesme (stopaj) yöntemine göre yapılması durumunda vergi kaçakçılığı önlenmiş olur. Halbuki beyana dayanan vergi tarhiyatı vergi kaçakçılığına daha elverişlidir. Onun için beyana dayanan vergi tarhiyatı, vergi idaresine mükelleflerce verilen beyannamelerin doğruluğu sağlanmadıkça, gelir dağılımını eşitlemezler, tersine eşitsizliğe doğru götürürler. Bu durumu bir örnekle göstermek mümkündür.

Gelir vergisi kanununa göre yıllık 10.000 liralık gelirlerin ortalama % 30, 40.000 liralık gelirlerin ise ortalama % 40 oranında vergilendirildiklerini varsayalım. Bu duruma göre vergi tarifesi artanoranlıdır. Yıllık geliri 10000 lira olan bir ücretli vergi kaçırmadan 3.000 lira, vergisini öder, yıllık geliri örneğin 60.000 lira olduğu halde, beyannamesinde 40.000 liralık gelir gösteren bir beyannameli mükellef 40.000 liranın % 40'ını yani 16.000 lirayı vergi olarak öder. Bu durumda mükellefler elde

ettikleri gelirleri üzerinden ancak görünüşte artanoranlı bir vergi ödemiş olurlar. Zira ödenen vergi 16.000 lira olduğuna göre, beyannameli mükellefin gerçek geliri olan 60.000 lira % 26.6 oranında vergilendirilmiş ve ödenen vergi tersine artanoranlı duruma dönüşmüştür⁴⁴.

Artanoranlı gelir vergisinin yeniden dağıtıcı etkisi ile ilgili olarak biri İsmail Türk, diğeri F. Neumark tarafından verilen, iki örneği belirterek bu verginin etkisine ilişkin açıklamaları tamamlamak istiyoruz.

Tablo : 13'deki örnekte A,B, ve C adlı kişiden oluşan toplam geliri 6.000 lira olan bir toplum varsayılıyor. Vergilerden önceki gelir dağılımına göre A, toplam gelirin % 16,7'sini, B, % 33'ünü, C ise % 50'sini elde ediyor. Artanoranlı, düzoranlı ve tersine artanoranlı vergilerin A, B ve C'ye uygulanmasından sonra gelir dağılımındaki değişiklikleri saptamak için her üç durumda vergilerden sonra kalan toplam gelirden her birinin aldığı paylara bakalım : Görülüyor ki vergi artanoranlı ise C'nin (en çok gelirlinin) payı A ve B lehine azalmıştır. Demekki artanoranlı vergi kişisel gelir dağılımını eşitliyor, tersine artanoranlı vergi eşitsizliğe doğru değiştiriliyor, düzoranlı vergi ise sabit tutuyor. Bu nedenle, herhangi bir vergi artanoranlı olduğu takdirde, gelir eşitsizliğini gidermekte, tersine artanoranlı olduğunda eşitsizlikleri arttırmaktadır.

(44) TÜRK İsmail, Maliye Politikası, Amaçlar - Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri, Sevinç Matbaası, Ankara 1975. s.296.

F. Neumark, bir kısım vergilerin (özellikle tüketim vergilerinin) gerileyici niteliğinin gidermek için artan oranlılığa gerek olduğunu belirterek şöyle demektedir: "Umumi bir büyüklük olarak vergi ödeme gücünün ancak kendisine gösterge olan faktörlerle "orantılı" arttığını farzedelim. Bu durumda bile diğer vergi türlerinin ric'i tesirlerini denkleştirmek için bazı muayyen vergilerde müterakkiliğe gitmelidir. Eğer vergi ödeme gücünün göstergelere oranla daha hızlı geliştiğine inanırsak, o zaman bunun için en uygun olan vergi müterakkiliği birincidurumdakinden daha kuvvetli olmalıdır. Eğer müterakkilik vasıtasıyla gelir ve /veya servetin yeniden dağıtımını amacı güdüürse, o zaman "daha belirli" bir müterakkilik gereklidir⁴⁵.

Toplam vergi tutarlarının eşit olduğunu varsayarak artan oranlılığın sözü edilen bu üç şekli yazar tarafından şematik olarak şöyle açıklanmaktadır. Aynı zamanda vergi sisteminin sadece bir genel kişisel gelir vergisini ve genel asgari tüketimi vergileyen tüketim vergisi şeklinde düzoranlı bir **mua**mele vergisini kapsadığı kabul edilmiştir.

(45) NEUMARK Fritz, Vergi Politikası, Çeviren : İclâl (Feyzioğlu) Cankorel, Fîliz Kıtabevi, İstanbul 1975, s.186 - 187.

TABLO : 13

VERGİLERDEN ÖNCEKİ GELİR			ARTANORANLI VERGİ				DÜZORANLI VERGİ				TERSİNE ARTANORANLI VERGİ				
GELİR T.	TOPLAM GELİRİN % si	Vergi Oranı	Vergi- Öde- den nen sonra		Toplamın % si	Vergi Oranı	Ödenen Vergi	Vergi- den sonra kalan		Toplamın % si	Vergi Oranı	Ödenen Vergi	Vergi- den sonra kalan		Toplamın % si
			Vergi T.	Gelir				Ödenen gelir	Toplamın % si				Ödenen gelir	Toplamın % si	
A 1000	% 16,7	% 10	100	900	% 18	% 15	150	850	% 16,7	% 20	200	800	% 15,4		
A 2000	% 33,3	% 15	300	1700	% 34	% 15	300	1700	% 33,3	% 15	300	1700	% 32,7		
C 3000	% 50,0	% 20	600	2400	% 48	% 15	450	2550	% 50	% 10	300	2700	% 51,9		
Toplam 6000	% 100,0			5000	% 100			5100	% 100			5200	% 100,0		

KAYNAK : Prof. Dr. İsmail Türk, a.g.e., s.297.

Tablo : 14

I. Durum : Bireysel vergi ödeme gücüne göre yapılan vergilemede toplam vergi yükünün gelirele orantılı olduğu varsayımı

Mükellef Sayısı	Ortalama Gelir (TL)	Toplam Gelir (Milyon TL)	Ortalama Gelir Vergisi %	Ortalama Muamele Vergisi %	Toplam Vergi yükü %	Hasılat	Gelir ve Muamele Vergisi toplam	Milyon TL.
100.000	3.000	300	5	5	10	15	+ 15	= 30
10.000	20.000	200	8	2	10	16	+ 4	= 20
1.000	100.000	100	9	1	10	9	+ 1	= 10
111.000	5.405	600	6.7	3.3	10	40	+ 20	= 60

Tablo : 15

II. Durum : Bireysel vergi ödeme gücüne göre yapılan vergilemede toplam vergi yükünün gelire oranla belli bir artanoranlılığı olduğu varsayımı

Mükellef Sayısı	Ortalama Gelir TL.	Toplam Gelir (Milyon TL)	Ortalama Gelir Vergisi %	Ortalama Muamele Vergisi %	Toplam Vergi yükü %	Hasılat	Gelir ve Muamele Vergisi toplamı	Milyon TL.
100.000	3.000	300	3	5	8	9	+ 15	= 24
10.000	20.000	200	9	2	11	18	+ 4	= 22
1.000	100.000	100	13	1	14	12	+ 1	= 14
111.000	5.405	600	6.7	3.3	10	40	+ 20	= 60

Tablo : 16

III. Durum : Toplam vergi yükünün ödeme gücü ilkesinin gerektirdiği ölçüyü aşan bir artan oranlılığa sahip olduğu ve sonuçta yeniden dağılıma yol açtığı varsayımı

Mükellef Sayısı	Ortalama Gelir İ.	Toplam Gelir (Milyon İ.)	Ortalama Gelir Vergisi %	Ortalama Mükellef Vergisi %	Toplam Vergi yükü %	Hesabat	Gelir Vergisi ve Muamele Vergisi toplamı	Milyon İ.
100.000	3.000	300	1	5	6	3 +	15 =	18
10.000	20.000	200	10	2	12	20 +	4 =	24
1.000	100.000	100	17	1	18	17 +	1 =	18
111.000	5.405	600	6.7	3.3	10	40 +	20 =	60

Görüldüğü gibi her üç örnekte de sadece toplam vergi yükünün gelir ve tüketim vergileri arasındaki dağıtımının eşitliğine değil aynı zamanda bundan başka her gelir vergisi grubunun payına düşen mutlak ve nisbi tüketim vergisi miktarının aynı kalmasına dikkat edilmiştir. Değişken olarak sadece üç mükellef grubu arasındaki gelir vergisi dağıtımıdır.

Birinci durumun incelenmesinde, bunun için varsayılan koşullar altında gelir vergisi artan oranlılığının tüketim vergisinin bir fonksiyonu olduğu (bu ve diğer iki durumda varsayı-

lan koşullarda) açıktır. O halde gelir vergisinin gözönünde bulundurulmuş artanoranlılığını istenmeyen ya da aşırı bulursak o zaman iki yol kalmaktadır, ya tüketim vergisi daha az gerileyici (ric'i) duruma getirmek ya da bütün vergi hasılatı gözönünde bulundurularak bu verginin nisbi ağırlığını azaltmak. Bu miktar örneğimizde üçte bire yaklaşır. Bunun diyelim ki dörtte bire düşürülmesiyle üç mükellef grubundaki ortalama tüketim vergisi yükü % 3,75 , 1,50 ve 0,75 oranında azalır. Sonuç olarak gelir vergisi seviyesi yükseltilmelidir, fakat buna karşılık denkleştirme için gerekli gelir vergisi artanoranlılığı o kadar azaltılmalıdır ki her üç grupta da ortalama gelir vergisi yükü % 6,25, 8,50 ve 9.25 olsun. İlk örneğimizde birbirine 100 : 160 : 180 oranında olan gelir vergisi oranları artık 100 : 136 : 148 oranında olacaklardır.

Birinci durum, ikinci durumdan, ikincisinin bütün vergi yükünün artık düzoranlı olmayıp belirli bir artanoranlılık göstermesi nedeniyle ayrılır. Bu tabii ki toplam vergi gelirlerinin ve gelir dağılımının aynı olduğunu kabul ettikten sonra, gelir vergisi artanoranlılığının birinci durumdakinden daha belirli olması gerektiğini şart kılar, yine diğer bütün etkenler aynı kaldığı takdirde bu belirlilik, tüketim vergisi hasılatının toplam vergi tutarındaki payına orantılı olarak yükselir ya da alçalır.

Son olarak üçüncü durum, ikinci durumun bir çeşit uzatılmasından başka bir şey değildir. Her iki durumda da arttırılan gelir vergisi artanoranlılığı ile istenildiği varsayılan sonuç en zayıfın yükten kurtarılması, orta durumdakilerin bütün yük-

lenmelerinin biraz fazlalaştırılması ve en zenginlerin yükünün nisbeten kuvvetli bir biçimde yükseltilmesiyle gerçekleştirilmiştir. Açıktır ki, burada da gelir vergisi artanoranlılığının gelişmesi önemli derecede, tüketim vergisinin giderilmesi gereken gerileyici etkisine ve diğer taraftan da bu verginin toplam vergi hasılatındaki payına bağlıdır.

b) Servet vergileri :

i) Nominal servet vergileri :

Bu vergiler servet artışları üzerinden alındıkları ve servetteki değer artışları servet sahiplerinin kişisel çabaları sonunda değil de ekonomik konjonktür ve bazı tesadüfler sonunda meydana geldiği için, mükelleflerce büyük bir tepki ile karşılanmaz. Bu çeşit vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisi servet sahipleri lehine bozulmuş olan servet dağılımındaki eşitsizlikleri kısmen eşitleyici yönde etkilemeleridir. Servet dağılımı ne derecede eşit duruma gelirse servet dağılımındaki eşitsizlikten doğan kişisel gelir dağılımındaki eşitsizlikler de o derece azalır. Aslında servetteki artışlar üzerinden vergileri mükellefler servetleri ile değil gelirleri ile öderler. Fakat böyle bir vergi alınmazsa, mükelleflerin ödedikleri vergiler tasarruf yoluyla mevcut servete eklenecek, eski servet dağılımındaki eşitsizlik büyümeye devam edecektir. Servetteki değer artışlarına vergilendirilmemesi gelirleri vergiye tabi yatırımların yön değiştirip vergi sisteminin boşluklarından yararlanmasına neden olur. Hiç şüphesiz böyle bir durum gelir vergilerinin gelir dağılımındaki eşitsizlikleri düzeltme fonk-

siyonunu yerine getirmesini önler⁴⁶.

ii) Gerçek servet vergisi.

Genellikle bir defada alınan bu vergiyi mükellefler servetlerinin bir kısmı ile karşılayacaklardır. Bu nedenle bu vergilerin ekonomide servet ve gelir dağılımını eşitleyici bir etkisi vardır.

iii) Veraset ve İntikâl Vergisi :

Veraset ve intikâl vergileri el değiştiren servet üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiyle servet bir nesilden diğer nesile geçerken törpülenir ya da budanır. Vergi denebilir ki devlete gelir sağlamakdan çok servet dağılımını eşitleme ve çalışmadan servet sahibi olmayı kısıtlama amacına yönelmiştir⁴⁷. Vergi yapısı kişileştirmeye elverişli olduğu için, terekenin değeri ve mirasçılarının mirase akrabalık derecesine göre artanoranlı olarak alınmaktadır. Verginin servet ve gelir dağılımını eşitleyici yönde etkilemesi verginin istisna hadlerinin az, vergi tarifesinin yüksek olmasına bağlıdır. Ayrıca terekede değer tesbitinin taşınmazların tapu sicilindeki değerler üzerinden yapılmaması, piyasadaki rayiç değerler üzerinden yapılması gerekir.

Ekonomik bakımdan gelişmiş ekonomilerde veraset ve intikâl vergilerinin istisna hadleri az ve vergi yeter derecede

(46) TAYLOR E. Philip, The Economics of Public Finance, The Macmillan Company, New York, 1953, s.251

(47) Türk İsmail, a.g.e., s.302.

artanoranlı olduğu için her 30-35 yılda bir ölüm olayı ile servet intikâllerinde servet, bu vergi sayesinde âdetâ yeniden dağılmakta servet ve gelir dağılımı az gelişmiş ekonomilerdeki gibi büyük eşitsizlikler göstermemektedir. Az gelişmiş ülkelerde ise taşınırın vergiden kaçırılması sonucunda yeniden dağıtıcı etki sağlanamamaktadır.

iv) Harcama vergileri :

Bir bütün olarak harcama vergilerinin toplumdaki gelir dağılımı üzerindeki etkileri eşitsizliği arttırıcı yöndedir. Genel harcama vergilerinin bir tipi olan toplu harcama vergilerinin gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri gidermek olanakları vardır. Şöyleki; Harçamalara konu olan mallar sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmada zaruri ihtiyaç malları kategorisine giren mallar üzerinden vergi alınmayabilir. Buna karşılık, diğer mallar ve özellikle lüks mallar üzerinden alınan vergiler, ihtiyacın derecesine göre artanoranlı bir vergi tarifesine göre vergilendirilir. Böylece kişisel gelir vergilerinin en az geçim indirimi ve artanoranlılık gibi kurumlar harcama vergisinin yapısı içine sokulmuş olur⁴⁸. Bunun sonucunda harcama vergileri gerileyici olmaktan kurtulurlar. Harcama vergilerinin mal pera-

(48) Sovyet Rusya'da genel harcama vergileri 100 derecede sınıflandırılmıştır; her derecenin bir vergi oranı vardır. İngiliz purchase tax, dörtlü bir sınıflandırma kabul etmişti. Birinci derecedeki mallar % 15, ikinci derecedeki mallar % 30, üçüncü derecedeki mallar % 60 advalorem bir vergiye tabi idi.

Bkz. TÜRK İsmail, a.g.e.; s.305.

kendeciden tüketiciye geçerken alınması da bu vergi yüzünden tüketiciler aleyhine gelir dağılımının bozulmasını azaltır.

Toplu harcama vergileri advalorem oldukları takdirde spesifik olanlara göre gelir dağılımını daha az bozarlar.

Yaylı muamele vergilerinde, ileriye doğru yansıma sözkonusudur, bu nedenle verginin en son ödeyicileri tüketicilerdir. Vergi bu niteliği ile gerileyici, tersine artanoranlıdır. Vergilendirilen malları sınıflandırma ve artanoranlılık uygulaması vergide tersine artanoranlılığı giderirse de bu durum yine az gelirli ve çok nüfuslu aileler için değişmez. Ayrıca az gelişmiş ekonomilerde genel yaylı harcama vergilerini yapısal nedenlerle toplu harcama vergilerinde olduğu gibi uygulamak mümkün değildir.

Böylece artanoranlı biçimde uygulanan ya da uygulanabilme olasılığı olan vergilerin yeniden dağılım aracı olarak etkilerine ilişkin açıklamalarımızı tamamlamış bulunuyoruz. Görüldüğü gibi özellikle gelir ve servet vergilerinin dikey gelir dağılımını düzeltici etkisi tartışmasız kabul edilen bir gerçek olarak ortaya çıkmaktadır.

B. Artanoranlı Vergilerin Otomatik İstikrar Gücü⁴⁹.

Otomatik istikrar sağlayıcılar, ekonominin yapısında var

(49) Bu konu ile ilgili olarak daha ayrıntılı bilgi için bkz.

1. BROWN E. Cary, "The Static Theory of Automatic Fiscal Stabilization", Journal of Political Economy, Vol.63 No.5 Ekim 1955 s.427 - 440.

olan ekonomideki konjonktür hareketlerini hafifleten istikrar güçleridir. Çağdaş gelişmiş ekonomiler bu tür istikrar güçleri ile geniş ölçüde donatılmış bulunmaktadır. Bu nedenle otomatik istikrar sağlayıcıların ekonomilerin kendiliklerinden düzenlenmesindeki rolleri gün geçtikçe artmaktadır.

Bu sistemin temeli kamu gelir ve giderlerinin ve bazı ekonomik kurumların, ekonomideki enflasyonist ve deflasyonist eğilimleri hafifletmeleri böyle bir etki meydana getirebilmeleri için, hiçbir yasama tasarrufuna, idari karara, ekonomik teşhise, bu teşhise uygun ekonomik ve mali tedbirlere ve bu tedbirlere beklenen sonuçları meydana getirebilmeleri için herhangi bir zamana gerek göstermemeleridir⁵⁰.

(49) - Devamı :

2. MUSGRAVE R.A. and MILLER M.H., "Built-in Flexibility," American Economic Review, Vol.38, No.1 March 1948. s. 122 - 128.
3. MUSGRAVE R.A., The Theory of Public Finance, s.510
4. KOLLMER Lore, "Die Praktische Bedeutung der Steuerprogression für die Grosse Der Aufkommenselastizität Einer Steuer," Public Finance, Vol.20. No.1-2,1965, s.137.
5. KULLMER Lore, "Zur Aufkommenselastizität Einer progressiven Einkommensteuer in einer Wachsenden Wirtschaft" Public Finance, Vol. 20, No: 3-4, 1965, s.411
6. BEYARSLAN Ahmet, Türk Vergi Sisteminin Otomatik İstikrar Gücü, A.İ.T.İ.A. Maliye Enstitüsü Yayınları No.3 Sevinç Matbaası, Ankara 1972.
7. AYGÜN Sadullah, "Gelir Vergisinin Esnekliği Sorunu", S.B.F. Maliye Enstitüsü Konferansları, 1965, s.31
8. CASSIDY Henry J., "Is a Progressive Tax Stabilizing ?" National Tax Journal, Vol.23, No.2 June 1970, s.194-205.

(50) MAXWELL James A. Fiscal Policy, Henry Holt Company, New York, 1955, s.111 - 112.

/dan

Biz burada otomatik istikrar sağlayıcılar artanoranlı gelir vergisinin bu fonksiyonunu açıklamak istiyoruz. Dolaysız vergiler, özellikle gelişmiş ekonomilerde kamu gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturur. Bu vergiler içinde şüphesiz kişisel artanoranlı gelir vergisi en önemli yeri alır. Ekonominin genişleme devrelerinde vergi hasılatı vergi matrahından daha hızlı artmakta, vergi mükelleflerinin harcamalarını arttırmalarına engel olmaktadır. Örneğin A.B.D. lerinde, safi milli hasıla yılda 10 milyar dolar arttığı zaman, kişisel gelir vergisi hasılatı otomatik olarak 3.5 milyar dolarlık artış göstermektedir. Gelir vergisi kaynakta kesme yöntemi ile tahsil edildiği zaman kaçakçılık ortadan kalkmakta, verginin gelir esnekliği yükselmektedir. Vergi cebri olarak mükellefi gelirinden yoksun ettiğinden, özel tüketim ve yatırım harcamaları, mükellefin geliriyle orantılı olarak artmamaktadır; ekonominin daralma devrelerinde, vergi mükelleflerinin ödedikleri verginin ortalama oranı da düşmekte, mükellefler adeta vergi indirimlerinin yararlanır duruma gelmekte, gelirlerinin azalmasına rağmen harcamalarını geniş ölçüde sürdürebilmektedirler. Bu duruma göre, artanoranlı gelir vergisi, ekonominin refah devrelerinde özel harcamaları kısıcıcı, ekonomiyi daraltıcı yönde etkilemekte; ekonominin daralma devrelerinde, özel harcamaların düşmesine engel olmakta, ekonomide genişletici etkiler meydana getirmektedir.

Kişisel gelir vergisinin otomatik istikrar sağlayıcı fonksiyonunu yerine getirebilmesi için aşağıdaki nitelikleri taşımalıdır⁵¹.

(51) TÜRK İsmail, a.g.e., s.97

i) Kişisel gelir vergisi genel bir vergi olmalı, her çeşit kazancı vergilendirmelidir.

ii) Verginin tarifesi dik artanoranlı olmalıdır.

iii) Gelir vergisinde fazla kaçakçılık olmamalı, vergi geniş ölçüde kaynakta kesme yöntemine göre tahsil edilmelidir.

iv) Gelir vergisi mükelleflerinin önemli kısmı gelir vergisinin en düşük gelir dilimlerinde bulunmamalıdır.

C. Artanoranlı Gelir Vergisi ve Enflasyon İlişkileri⁵².

1. Enflasyonun Vergi Tarifesi Üzerine etkileri.

Günümüz ekonomilerinde enflasyon artık sürekli bir sorun olma niteliğini kazanmıştır. Bunun bir sonucu olarak da gelir vergisi sisteminde sapmalar meydana gelmektedir. Günümüz iktisatçıları vergileri enflasyona karşı otomatik olarak ayarlayan yöntemlerin gerekliliği üzerinde durmaktadırlar.

Enflasyon ortamında artanoranlı gelir vergisi hem kamu gelirlerini arttırmakta hem de toplanda bireyler arasındaki vergi yükü dağılımında önemli değişikliklere yol açmaktadır. Gerçek gelir değişmese bile, parasal gelirler arttıkça vergi yükümlüleri vergi cetvellerinde üst dilimlere çıkmakta ve daha yüksek

(52) Bu konuda A.B.D. için yapılmış ampirik bir araştırma için bkz. :

1. MISHAN E.J. and DICKS - MIREAUX L.A, "Progressive Taxation In an Inflationary Economy" American Economic Review, Vol. 48 No.2 June 1970.
2. VON FURSTENBERG, George M., "Individual Income Taxation and Inflation", National Tax Journal, Vol. 28 No.1, March 1975, s.117

vergi oranlarına tabi olmaktadır. Ayrıca gelirleri daha önce kanunla saptanmış limitler altında olduğu için vergilendirilmeyen kimseler de vergiye tabi olmaktadır. En az geçim indirimi gibi nominal miktarlarda saptanmış olan diğer indirim, muafiyet ve istisnaları parasal gelire göre daha az önemli olacak ve başlangıçta gerçek gelirleri aynı olan vergi yükümlüleri değişik miktarda gelir vergisi ödemek durumuna düşeceklerdir. Eğer gerekli önlemler alınmaz ve enflasyon hızlı bir biçimde devam ederse, mükelleflerin büyük bir kısmı sonunda gelir vergisinin en yüksek (marjinal) oranına maruz kalacaktır. Enflasyonla artanoranlılık arasındaki karşılıklı ilişki sadece gelir dağılımına ve vergi hasılatı seviyesine değil, yukarıda belirtmiş olduğumuz istikrar aracı olarak vergiyi hatta kaynak dağılımını etkiler⁵³.

2. Enflasyonun artanoranlı tarifeler üzerindeki etkilerini giderme yöntemleri.

Enflasyonla ortaya çıkan bu sorunları çözümlenebilmek için alternatif yöntemler ileri sürülmüştür. Biz burada bunların başlıcalarına değinmek istiyoruz.

Gerçek vergi oranlarındaki istenmeyen artışları etkisiz kılmak için benimsenen en yaygın yöntem, muafiyet, istisna ve gelir dilimleri limitleri gibi parasal terimlerle ifade edilen vergi unsurlarında zaman zaman ayarlamalar yapmaktır. Bazı ülkeler bu konuda daha da ileri giderek fiyatlardaki değişikliklere karşı bu unsurların az ya da çok otomatik ayarlanmasını sağlayan yasal tedbirler almışlardır.

(53) PETREI Humberto Amalio, "Inflation and Income Tax", Finance and Development, Vol.11, No.3, September 1974.

Arjantin, Brezilya, Kanada, Şili, İzlanda ve Hollanda'da bu tedbirler, fiyat endekslerine dayanan ve parasal terimlerle ifade edilen unsurların ya bazılarında ya da tümünde yıllık ayarlamalardan oluşmaktadır. Belli bir endekse göre vergi oranındaki değişikliklerden oluşan ikinci tip plân Danimarka'da uygulanmakta olup, kişisel muafiyet ve gelir dilim limitlerindeki değişikliklerde gözönüne alınmaktadır. Buna benzer yöntemler İsveç'te ve İsviçre'nin 25 kantonundan 23'ünde uygulanmaktadır.

Ayarlama plânlarının tipi ve kapsamının derecesi farklı kıstaslarla saptanmaktadır. Genellikle enflasyonla savaş yöntemlerinin temel amacı, bütün gelir seviyelerini yaklaşık olarak temel yıldaki aynı oranlarla vergilendirmektir. Plânlarda başlangıç yılında hâkim olan vergi oranlarının sosyal olarak arzu edilen gelir vergisi yükünü yansıttığı varsayılır. Bu varsayımdan hareket edildiğinde vergi cetvelinin yeniden düzenlenmesi vergi adaleti açısından gerekli duruma gelir.

Buraya kadar açıklamasına çalışılan iki ayarlama sistemi arasında tercih yapılabilir. Her ikisi de aynı derecede basit fakat vergi oranı ayarlamasında yüksek gelir dilimlerinde bulunan mükellefler için devamlı olarak marjinal vergi oranlarını azaltıcı sakıncası vardır. Şayet vergi oranları fiyat artışlarına oranla aşağıya doğru ayarlanırsa, muhtemelen sonuçta tüm vergi mükellefleri için ortalama vergi oranında düşme ve bunun sonucunda vergi tarife cetvelindeki artanoranlılıkta azalma olacaktır. Sonuçta gelir vergisi dilimleri ve parasal olarak saptanan unsurların limitlerinde belli zaman aralıkları ile yapılacak ayarlamalara dayanan sistemin daha üstün olacağı anlaşılmakta-

dır. Böyle bir durumda, vergi yükünün dağılımının hemen hemen daima aynı kalmasını sağlamak için gelir dilimleri limitleri de dahil olmak üzere bütün unsurlar endekslenmelidir.

3. Enflasyon etkisini giderici yöntemlere ilişkin uygulama örnekleri ;

1961 - 1965 yılları arasında Brezilya, genellikle fiyat seviyeleriyle aynı doğrultuda olan ve hükümet tarafından her yıl ayarlanan kanuni asgari ücretlerle belirlenen vergi unsurlarının bulunduğu bir sistemi uygulamıştır. Uygulama göstermiştir ki bu yöntemi diğer ekonomik değişkenlerle birleştirmek vergi sisteminin yapısı bakımından bazı ters sonuçlar verebilmektedir. Örneğin asgari ücret seviyesi, ya uzun dönem yapısal değişikliklere ya da kısa dönem istikrar politikasına bağlı olarak değiştirilmek istenebilir, fakat asgari ücretlerdeki değişiklikler, istenmeyen bir biçimde gelir vergisi yapısını etkileyebilir.

İzlanda'da hükümet her yıl gelir vergisi dilimlerini, muafiyet ve istisnaları düzenleyen bir endeks yayınlamaktadır. Endeks gerçekgelirde olduğu gibi fiyatlardaki artışlar için de biraz tolerans tanımayı amaçlamaktadır.

Hollanda'da karma bir sistem uygulanmaktadır. Tüketici fiyatları endeksindeki değişikliklere göre hesaplanan enflasyonla mücadele faktörünün ilgili unsurları her yıl ayarlanan bir sistemdir.

Farklı gelir grupları için endekslerin hesaplandığı A.B.D. ve Japonya hariç diğer ülkelerde endekslerin saptanması büyük zorluklar yaratmaktadır.

Konu ile ilgili açıklamaları tamamlamadan önce son bir noktaya değinmek istiyoruz.

Birçok ülkede ücret ve maaşların gelir vergisinin kaynakta kesilmesi yöntemi, emek gelirleri aleyhine bir durum yaratmaktadır. Kaynakta kesilmede, vergi ödenmesi ile gelirin elde edilmesi arasında bir zaman aralığı olmadığından, enflasyon zamanlarında emek gelirinin mülk gelirine oranla daha yüksek gerçek vergi oranlarına tâbi tutulması olasılığı vardır. Bu gibi durumlarda vergi yükümlüleri ödemeleri ne kadar geciktirirlerse gerçek anlamla o kadar az vergi öderler. Düşük ve orta gelir dilimlerindeki gelirlerin çoğu emek geliri olduğundan, enflasyonla mücadele mekanizması emek gelirleri için daha yararlıdır. Bu şekildeki görüş ise, ayarlamaların sadece emek gelirlerine uygulanmasını önermektedir.

Enflasyonun devamlı olduğu bir ülkede, mükellefler artan vergi oranlarının artışı daha güçlü olarak duyacak ve enflasyonla mücadelede yukarıda değinmeye çalıştığımız yöntemlerin tartışılması güncelliğini korumaya devam edecektir.

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ARTANORANLILIK

I. TÜRK GELİR VERGİSİNDE ARTANORANLILIK

Etüdümüzün bu bölümünde artanoranlılığı yürürlükteki vergi mevzuatımızda yer alan vergi türleri itibariyle ele alacak ve özellikle gelir vergisi üzerinde duracağız. Bu açıklamalarımızda vergilerin tarihçesine yer vermekten çok günümüzdeki durumları gözönünde tutulacaktır¹.

Anayasamızın 61. maddesinde de değinilmiş olduğu gibi mali güç ya da ödeme gücüne ulaşmada özellikle sübjektif karakterli artanoranlı dolaysız vergilerin önemini etüdümüzün birinci bölümünde belirtmiştik. Aynı konu değişik açılardan ulusal plânlama örgütü tarafından da benimsenmektedir. Birinci Beş Yıllık

(1) Türk Vergi Sisteminde yer alan çeşitli vergilerin tarihçeleri ile ilgili olarak bkz.

1. BULUTOĞLU Kenan, Türk Vergi Sistemi, Değişik 5. Basılış, Fakülteler Matbaası İstanbul 1976

2. PELİN İ.F., a.g.e.

3. NEUMARK F., a.g.e.

4. NEUMARK F., Gelir Vergisi, İstanbul 1946.

Kalkınma Plânındaki temel kalkınma ilkelerini derleyen "Plân Hedefleri ve Stratejisi " adlı belgede (Madde 7) artanoranlılıktan da sözedilmiş ve aynen şöyle denilmiştir :

"Kamu tasarrufunu arttırmak için başvurulacak en önemli vasıta vergileme olmalıdır. Sosyal adalet, verginin müterakki bir mahiyet taşımamasını gerektirir. Gelir Vergisi, teşkilât yetersizliği ve sosyal organizasyonun bünyesi bakımından birçok az gelişmiş memlekette olduğu gibi bizde de müterakkiliği istenilen derecede sağlamaktan uzaktır. Bu sebepten gelir vergisinin boşluklarını giderebilmek için diğer vergileri ıslah etmek ve bu suretle müterakkiliği sağlamak gereklidir."

A. Türk Gelir Vergisinin Kısa Tarihçesi :

Türkiye'de gelir vergisi uygulaması aslında Cumhuriyet döneminde başlamıştır. Gelir Vergisinin ilkel biçimi olan baş vergileri şahsi vergi, yol vergisi, askerlikte bedel esası olarak uygulanmıştır. Yol vergisi ve askerlikte bedel usulü Cumhuriyet döneminde de bir süre uygulanmıştır. Çağdaş gelir vergisinin ilk nüvesi ise Osmanlı Devleti'nin uyguladığı temettü vergisidir. Bu vergi yabancılarla uygulanmadığından gerçek gelir vergisine doğru gelişmemiştir. Buna karşılık, Cumhuriyet hükümetinin yürürlüğe koyduğu (1926) Kazanç vergisi şedüllü bir gelir vergisi idi. Başlangıçta bildirim dayanan kısmı oldukça geniş tutulan bu vergi, sonradan uygulama güçlükleri nedeniyle gerçek usulden uzaklaşmış ve daha çok götürü usule dayandırılmıştır. Götürü usulde vergi matrahının saptanmasında beyannameli-lerde ciro esası beyannamesizlerde işyeri kirası esası kazanç belirtisi olarak kullanılmıştır. Sadece şirketler bilanço esasına

göre gerçek usule göre vergilendirilmiştir. Daha sonra (1934) ciro usulü de terkedilmiş, sadece bilanço ve dış belirtiler usulü kullanılmıştır. Ayrıca bir de asgari vergi esası uygulanmıştır.

Türkiye'de çağdaş gelir vergisi uygulaması 1950 de başlamıştır. Tarımın tümüyle vergi dışı bırakılması 1950 - 60 döneminde de verginin başlıca eksikliği olmuştur. Tarımın vergilendirilmesine 1960 da başlanmıştır.

Gelir Vergisinin gelişimini bu şekilde özetledikten sonra gelir vergisi tarifesinin 1950'den bu yana gösterdiği değişimlere geçmek istiyoruz.

B. Gelir Vergisi Tarifesindeki gelişmeler :

Gelir vergisi uygulamasına geçildiği tarih olan 1951 yılından bu yana gelir vergisi tarifesi dört kez değiştirilmiştir. 5421 sayılı ilk kanunda kabul edilen vergi oranları ilk 2.500 lira için % 15 ve en son olarak 100.000 liranın son 22.500 lirası için % 45, 100.000 liranın üstündeki gelirlere ise ortalama % 35 dir. Daha sonra 1957 de 6908 sayılı kanunla gelir dilimleri arttırılarak en son 125.000 lira için oran % 60'a çıkarılmış, 300.000 ve daha yukarı matrahlar için ortalama % 50 oranı kabul edilmiştir. 193 sayılı kanunla ilk 2.500 lira için oran % 10'a indirilmiş ve gelir dilimlerinde en son 500.000 lira gelirin 217.500 lirasına % 70 ve 500.000 liranın üstündeki gelirlere ortalama % 60 oranı uygulanacağı saptanmıştır. Bu kanunun 202 sayılı kanunla değişen şeklinde vergi oranı yine ilk 2.500 lira için % 10 kabul edilerek daha hafif artma ile 1.000.000 lira gelirin son

285.000 lirasına % 68 oranı ve 1.000.000 liradan yukarı gelir-
lerde ise ortalama % 60 oranı uygulanmaktadır. Yürürlükteki
Gelir Vergisi Kanunumuzun tarife cetvelinde yükseklik farkı
% 58 (% 68 - % 10); uzunluk farkı 282.500 (285.000 - 2.500);
liradır.

Tarifedeki artma oranları ise şöyledir ; Baştan dört
basamak için % 5 bundan sonraki üç basamak için % 10 ve daha
sonraki iki basamak için yine % 5 ve sonuncu basamak için de
% 3 tür.

Aşağıdaki Tablo 17 de bu durum topluca gösterilmiştir.

Tablo : 17

Vergiye Tabi Gelir Dilimleri İtibariyle Gelir Vergisi
O r a n l a r ı

I	%	II	%	III	%	IV	%
2.500	15	2.500	15	2.500	10	2.500	10
5.000	20	5.000	20	7.500	20	2.500	15
10.000	25	10.000	25	15.000	30	5.000	20
20.000	30	20.000	30	30.000	40	15.000	25
20.000	35	20.000	35	70.000	50	30.000	35
20.000	40	20.000	40	157.500	60	60.000	45
<u>22.500</u>	45	22.000	45	<u>217.500</u>	70	150.000	55
100.000		25.000	50	500.000		225.000	60
ve yukarı	35	<u>125.000</u>	60	ve yukarı	60	<u>285.000</u>	68
		300.000				1.000.000	
		ve yukarı	50			ve yukarı	60

- I. 5421 sayılı kanun ücretler için 1.1.1950-28.2.1958 diğer kazanç-
lar için 1.1.1950 - 31.12.1957 devresinde uygulanmıştır.
- II. 6908 sayılı kanun ücretler için 1.3.1958 - 28.2.1962 ve diğer
kazanç ve iratlar için 1.1.1958 - 31.12.1961 devresinde uygulan-
mıştır.
- III. 193 sayılı kanun ücretler için 1.3.1962 - 28.2.1963, diğer kazanç
ve iratlar için 1.1.1962 - 31.12.1962 devresinde uygulanmıştır.
- IV. 193 sayılı kanun 202 sayılı kanunla değişik, ücretler için 1.3.1963
den diğer kazanç ve iratlar için 1.1.1963 den itibaren uygulanmıştır.

C. Gelir Vergisi tarifesindeki artanoranlılığın derecesi:

Artanoranlılığın ölçülmesi ile ilgili olarak yapmış olduğumuz açıklamalarda kullandığımız yöntemlerden yararlanarak gelir vergisi tarifesindeki artanoranlılık derecesinin değişik yaklaşımlarla ölçülmesine geçiyoruz².

Gelir vergisi tarifesinde yapılan değişikliklerle, getirilen her yeni tarife bir öncekinden daha ağır bir vergi yükü getirmiştir. Önce yürürlükteki gelir vergisi tarifesindeki durumu görelim.

Tablo : 18

GELİR VERGİSİ TARİFESİNDEKİ ARTANORANLILIK DERECE Sİ

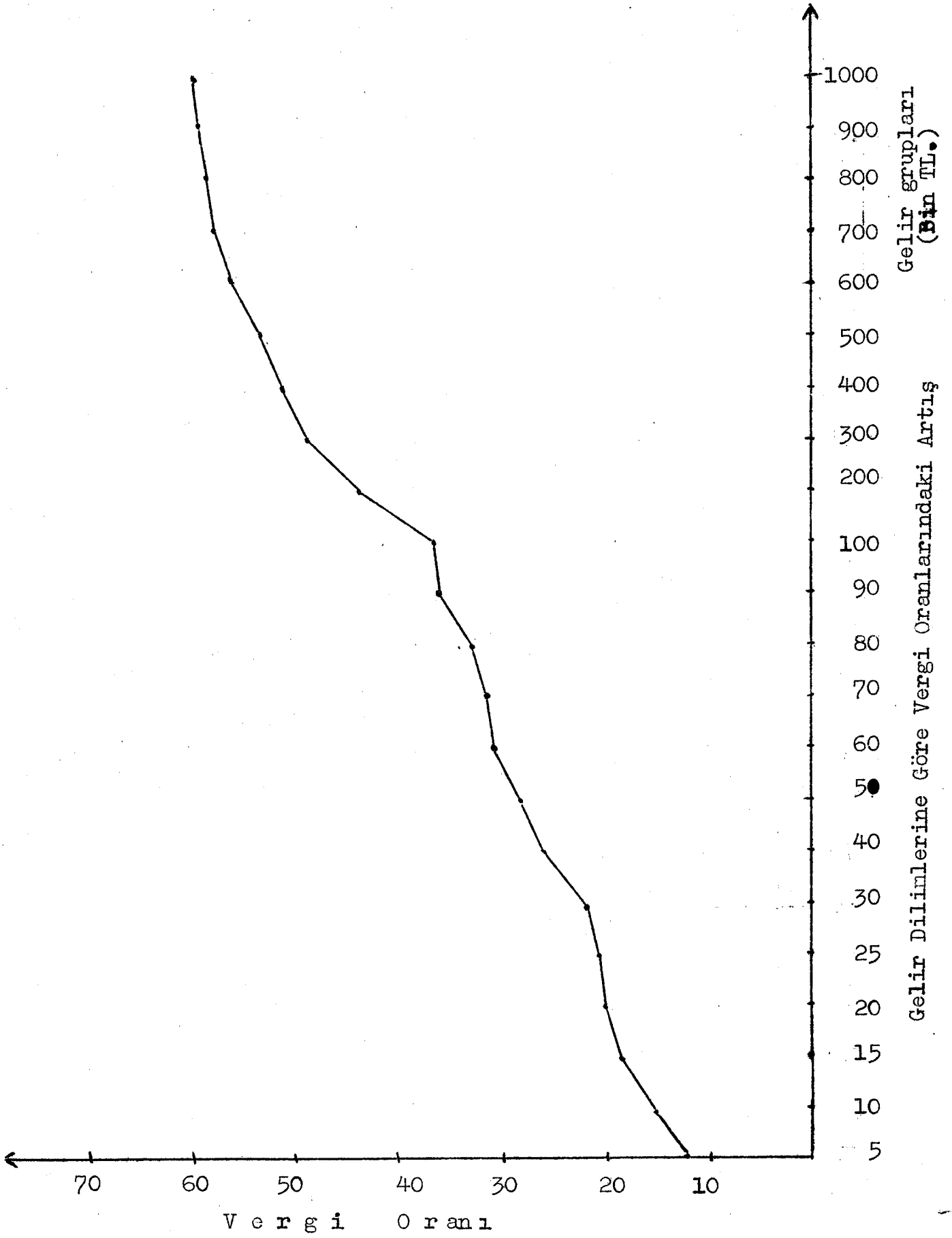
GELİR DİLİMLERİ	Marjinal Vergi Oranı	Dilim Ortalaması	Marjinal Vergi Oranı Değişimi	İki dilim Ortalaması Farkı	Marjinal Vergi (10 mİl'de)	İn-deks 200=100
0 - 2.500	10	1.250	5	2.500	2.000	100
2.500 - 5.000	15	3.750	5	3.750	1.333	66,5
5.000 - 10.000	20	7.500	5	10.000	500	25
10.000 - 25.000	25	17.500	10	22.500	444	22.2
25.000 - 55.000	35	40.000	10	45.000	222	11.1
55.000 - 115.000	45	85.000	10	105.000	95.2	4.76
115.000 - 265.000	55	190.000	5	187.500	26.2	1.3
265.000 - 490.000	60	377.500	5	225.000	22.2	1.1
490.000 - 715.000	65	602.500	3	255.000	11.7	0.4
715.000 - 1.000.000	68	857.500				

(2) Bkz. Bu etüd, s. 97

Tablo 18 incelendiğinde, tarifede vergi oranlarının azalarak artmakta olduğu görülecektir. Bu azalarak artış ise dar ve orta gelirlielerde yüksek gelirlielere oranla daha hızlı olmaktadır. Yani yüksek gelirlieleri daha yüksek oranda vergilendirilmelerine rağmen, gelir arttıkça, artanoranlılığın özelliği kaybolmaya başlamakta, böylece de gelir vergisinin yükü orta gelirli sınıf üzerine yüklenmektedir.

Gelir vergisi tarifesi 115.000 ₺. matrahına kadar sert (dik) bir biçimde artanoranlıdır ve bu noktada en yüksek orana yakın olan % 55'e ulaşır. Artanoranlılık derecesi bundan sonra yavaşlar; marjinal oran 265.000 ₺.da % 60'a, 490.000 ₺.da % 65'e ve 715.000 ₺.da % 68'e ulaşır. Gerçekte bu oran, 1.000.000 liradan sonra ortalama vergi tavanı olan % 60'a düşer (1.000.000 liranın toplam vergisi 600.425 ₺.dir.)

Tablo : 19 ve Şekil (19) de gelir vergisi oranları ile gelir dilimlerine göre vergi oranlarındaki artış gösterilmiştir.



Tablo : 19

Gelir Vergisi Oranları ile Gelir Dilimlerine göre Vergi Oranlarındaki Artış

<u>GELİR</u>	<u>Vergi Oranı</u> %	<u>Artış</u> %
10.000	16.2	
50.000	28.2	12
100.000	36.1	7.9
150.000	41.4	5.3
200.000	44.8	3.4
250.000	46.8	2
300.000	48.7	1.9
350.000	50.2	1.5
400.000	51.5	1.3
450.000	52.4	1.1
500.000	53.3	0.9
600.000	55.3	2.0
700.000	56.6	1.3
800.000	58.0	1.4
900.000	59.1	1.1
1.000.000	60.0	0.9

KAYNAK: Devlet Gelirleri Bülteni, Maliye Bakanlığı
Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, 1965
Sayı 44, Bütçe Yılı 1964, s.140 - 141.

Gelir Vergisi tarifesinde, en az geçim indirimini dikkate almaksızın hesaplanan marjinal ve ortalama (effektif) vergi oranları ve buna bağlı olarak ortaya çıkan artanoranlılık değişimi aşağıdaki Tablo 20 ve Şekil : 20 de toplu bir biçimde incelenmiştir. Bu incelemede yukarıdaki ifadelerimizi desteklemektedir.

Tablo : 20

Türk Gelir Vergisi Tarifesinde Marjinal ve Ortalama Vergi Oranları ve Artanoranlılık

<u>GELİR</u>	<u>Marjinal Vergi Oranı</u>	<u>Ortalama (Effektif) Vergi Oranı</u>	<u>Artan- oranlılık</u>
2.500	.10 - .15	.10	.200
5.000	.15 - .20	.125	.050 -.150
10.000	.20 - .25	.163	.037 -.087
25.000	.25 - .35	.215	.014 -.054
55.000	.35 - .45	.287	.011 -.036
115.000	.45 - .55	.402	.004 -.013
265.000	.55 - .60	.473	.003 -.005
490.000	.60 - .65	.531	.001 -.002
715.000	.65 - .68	.569	.001 -.002
1.000.000	.68.- .70	.600	.000 -.0

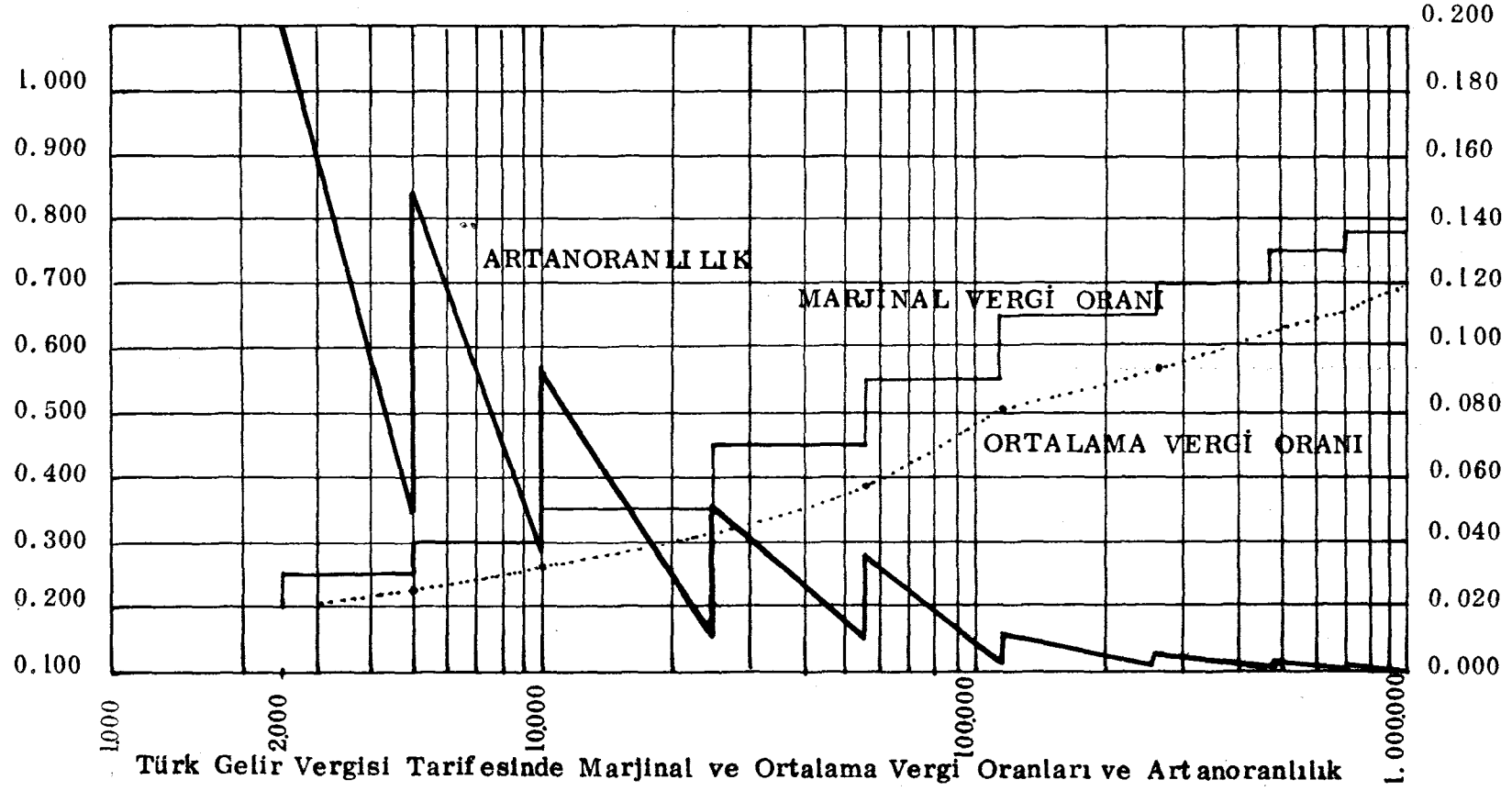
D. Gelir Vergisi oranlarının diğer ülkelerle karşılaştırılması :

Ülkelerarası gelir vergisi oranlarının karşılaştırılması çeşitli uzmanlar tarafından ele alınmış olmasına rağmen bugüne kadar tatminkâr bir yöntem tam olarak bulunamamıştır³.

Gelir vergisi mevzuatının ülkeden ülkeye değişiklikler

(3) BERGLAS Eitan, a.g.m., s.532.

Şekil : 20



göstermesi, farklı muafiyet, istisna ve en az geçim indirimleri uygulanması ve gelir vergisi kapsamına giren gelir kavramının farklı yorumlanması bu tür karşılaştırmayı zorlaştıran nedenler olmuştur.

Gelir vergisi oranlarını karşılaştırmak için en çok kullanılan yöntem, tipik bir aile için bir vergi tarifesi düzenlemekle başlamaktadır⁴. Tipik aile, iki çocuklu bir aile olarak tanımlanmaktadır. Karşılaştırmayı anlamlı kılabilmek için geçerli bir kambiyo kurunun da bulunması gereklidir. Kambiyo kurlarındaki devamlı dalgalanmalar bu işlemi daha da güçleştirmektedir. Bu güçlüğü gidermek ve nisbi gelirin önemini belirtebilmek için bir kıstas olarak fert başına düşen gelirin katları alınmaktadır. Bu konuda yapılan bir uluslararası karşılaştırmada Tanzi, İngiltere, Fransa, A.B.D., Batı Almanya ve Japonya için vergi oranlarını yukarıda belirtilen kıstası kullanarak bir sonuca ulaşmaya çalışmıştır. Bulunan sonuçlar bir şekil üzerinde gösterilmiştir.

Türkiye'de ortalama gelir vergisi oranları, diğer ülkelerdeki oranlarla karşılaştırılınca 20.000 Sterling (£) gelire uygulanan ortalama oran İngiltere'de % 72, aynı miktar ge-

(4) Bu konu ile ilgili olarak ayrıntılı bilgi için bkz.:

1. MUSGRAVE R.A., Fiscal Systems, Yale University Press, New Haven 1969.
2. TANZI V., The Undividual Income Tax and Economic Growth, An International Comparison, The John Hapkins Press, Baltimore, 1969.

lirlere Fransa'da % 36,5 dolaylarında, A.B.D., Kanada, Batı Almanya ve Güney Afrika'da yaklaşık olarak % 50 civarında, Avustralya'da % 57, İsveç'te yaklaşık % 61, Hollanda'da % 63, Türkiye'de ise % 60 olduğunu saptıyoruz⁵.

Bu oranlar Türkiye'deki oranı yüksek oranlar arasında göstermektedir, fakat bu oran, yani % 60 ortalama oranı Türkiye'deki en yüksek bir oranı ifade eder. Örneğin A.B.D.'inde 300.000 \$ ve yukarısındaki gelirlere uygulanan marjinal oran % 91'dir⁶. Aynı zamanda % 60 oranında uygulanan 500.000 lira Türkiye gelir düzeyine göre yüksek gelir düzeyidir. 20.000 Sterling'e uygulanan yüksek gelirlere doğru en fazla artan oran İngiltere'dedir⁷.

E. Gelir Vergisindeki artanoranlılığın ekonomik etkileri:

1. Gelir vergisinin tasarruflar ve yatırımlar üzerindeki etkisi :

Genel olarak gelir vergisinin tasarruflar ve yatırımlar üzerindeki etkisi etüdümüzün üçüncü bölümünde ayrıntılı bir biçimde incelenmiştir. Biz burada Gelir Vergisi tarifesinin özel etkisi üzerinde durmak istiyoruz. Gelir Vergisi tarifesindeki

(5) NORTCLIFFE, "Personal Income Tax in Nine Countries", British Tax Review, 1957, s.203 - 205.

(6) DUE J.F., a.g.e, s.169

(7) BROWN C.V., and DAWSON D.A., Personal Taxation Incentives and Tax Reform, PEP, London 1969. s.11.

artanoranlılığın azalan bir artanoranlılık olduğunu yukarıda belirtmiştik. Artanoranlılık en düşük gelir kademesinde en yüksek değerini almakta sonra her vergi diliminde sıçramalar yapmakla birlikte bütünü ile gelirler arttıkça azalmakta, 1.000.000 liranın üstünde ise gelir vergisi artanoranlılığını tümüyle yitirerek düzoranlı bir vergi durumuna gelmektedir.

Bu özellik gözönüne alındığında Gelir Vergisinin tasarruf yapma olanaklarını ortadan kaldıracak ya da yatırım yapma arzusunı köklü bir biçimde engelleyecek yolda tarifelendirilmediği söylenebilir⁸.

Ayrıca Türkiye koşullarında mükelleflerin gerçek vergi yükünü etkilemekte önemli bir unsur olan vergi kaçırma gerçeği de bu sonucu destekleyen bir unsur olmaktadır. Beyannameli vergi mükellefleri arasında kaçakçılığın yaygın olduğu düşüncesi konuyla ilgili hemen herkesce paylaşılan yaygın bir kanıdır. Gerek vergi beyannamelerindeki ortalama gelir bildirimlerine gerekse ticaret ve sanayide yaratılan gelir ile beyannameli mükelleflerin ödediği verginin karşılaştırılmasına dayanan çeşitli incelemelerde beyannameli mükelleflerce geniş ölçüde vergi kaçırıldığı sonucuna varılmaktadır⁹. Bu durumda yatırım gelirleri gerçekte, vergi tarifesinin belirttiğinden çok daha hafif bir vergi yükü altında bulunuyorlar demektir.

(8) ULUATAM Özhan, Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası, A.Ü. S.B.F. Yayını No.311, Ankara 1971, s.109.

(9) KURUCA Zeki, "Vergi Kaçakçılığı", Maliye Enstitüsü Konferansları, A.Ü. S.B.F. Maliye Enstitüsü Yayınları No.23; KIZILYALLI Hüsnü, Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Etkileri, DPT Yayını, Ankara, 1965, s.171 - 180.

Bugün halen Türkiye'de hangi gelir gruplarının tasarrufta bulunduğu konusunda ciddi bir araştırma yapılmamıştır. Ancak tasarrufun gelirin bir fonksiyonu olduğu ve Türkiye'de de gelir düzeyinin genellikle çok düşük olduğu varsayımı altında, tasarrufların daha çok yüksek gelir grupları tarafından yapıldığı sonucuna varılabilir. Oysa ülkemizde dar ve orta gelirliilerin tasarruflarını vergileme yolu ile arttırmak gerekir. Bu da herşeyden önce vergi tarifesinde dar ve orta gelirliileri koruyacak biçimde yapılacak değişiklikle elde edilir¹⁰.

Sonuç olarak yürürlükteki gelir vergisi tarifesinin tasarruf etme, dolayısıyla yatırımları teşvik amacıyla düzenlenmiş bir tarife olduğu söylenebilir¹¹.

2. Gelir Vergisinin Emek Arzı Üzerindeki etkisi :

Ülkemizde ücretlerin, asgari geçim düzeyinde hatta genellikle onun altında olması nedeniyle gelir vergimizin gelir etkisi doğurduğu bazı yazarlarca ileri sürülmüştür¹². Ancak böyle bir etkinin ortaya çıkabilmesi için yeterince iş alanının da bulunması gerekir. Türkiye'de özellikle uzmanlaşmamış emeği

(10) MUTLUER Kâmil, "Türk Gelir Vergisinde Dar ve Orta Gelirliilerin Ana Sorunları, Eskişehir İ.T.İ.A. Dergisi, Cilt XI, Sayı 1, s.86.

(11) HEREKMEN Aykut, Türkiye'de Yatırımları Teşvik Tedbirleri, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları No: 108/62 Ankara, 1973.

(12) Bkz. KAZGAN Gülten - KAZGAN Haydar, Türkiye'de Maliye Politikası, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını No.153, İstanbul 1964. s.44 - 46.

gerektiren iş alanlarında ise böyle bir olanak bulunmadığından, zorunlu olarak emekçiler istedikleri gibi iş bulamamakta ve böylece de verginin bir tür ikame etkisinin ortaya çıktığı görülmektedir.

Öte yandan bu aynı etkinin, başka gelirleri olması nedeniyle beyanname verme zorunluluğunda bulunan ya da aynı işveren- den birleştirilmesi gereken ücret alıp, ücretleri o işverenler- ce birleştirilen ücretliler için de geçerli olduğu söylenebilir. Ancak genellikle bugün ücretlerin toplanması esası uygulanmadığı için ikame etkisinin bu yönden ücretliler üzerinde pek önemli bir rol oynamadığı ileri sürülebilir.

Burada ayrıca şu hususu da belirtmek gerekir; İkâme etkisi kendisini en çok emekliliğe hak kazanmış ücretliler üzerinde göstermektedir. Çünkü bu tür ücretliler, emekli gelirlerinin gelir vergisinden istisna olması nedeniyle biran önce emekliye ayrılarak çalıştıkları zamankinden çok az farklı ücret almayı, işlerini sürdürmeye üstün tutmaktadırlar. Nitekim her geçen gün emekliye ayrılma oranı yükselmekte ve bundan sonra da bunun daha fazlalaşacağı düşünülmektedir¹³.

3. Gelir Vergisinin Vergi Adaletini Sağlama ve gelir dağılımı üzerine etkisi.

Gelir Vergisi tarifesinin sosyal adaleti gereği gibi sağlayıp sağlamadığını görebilmek için önce mükelleflerin ve bu mükelleflere ait vergilemeden önceki ve sonraki gelirleri-

(13) MUTLUER Kâmil, a.g.m., s.84

nin gelir gruplarına göre dağılımını bilmek gerekmektedir. 1970 yılında ülkemizde beyannameleli gelir vergisi mükellefleri ile ilgili bilgiler Tablo : 21 de görüldüğü biçimdedir. Bu tablodan yararlanılarak çizilen Lorenz eğrisinde ise bu durumda daha açık biçimde ortaya çıkmaktadır.

Beyannameleli mükelleflerin gelirlerini istedikleri gibi ayarlayarak vergi kaçırabilme olanakları gözönünde tutulursa, bu eğri biraz daha sola kayabilir. Ücretlilerde ise bu açık kapının olmayışı ve vergilerini yansıtabilme olanaklarının bulunmayışı nedeniyle ödedikleri vergilerin hepsini kendileri yüklenmektedirler¹⁴. Nitekim örneğin 1971 yılında ödenen 9,5 milyar dolaylarındaki gelir vergisinin 5,5 milyar liradan fazlasını ücretliler ödemişlerdir. Bu tutar ise ~~tüm~~ gelir vergisi hasılatının yaklaşık olarak % 60'ını oluşturmaktadır. Bu nedenle ücretlilerde bu eğrinin daha da sarkacağı şüphesizdir.

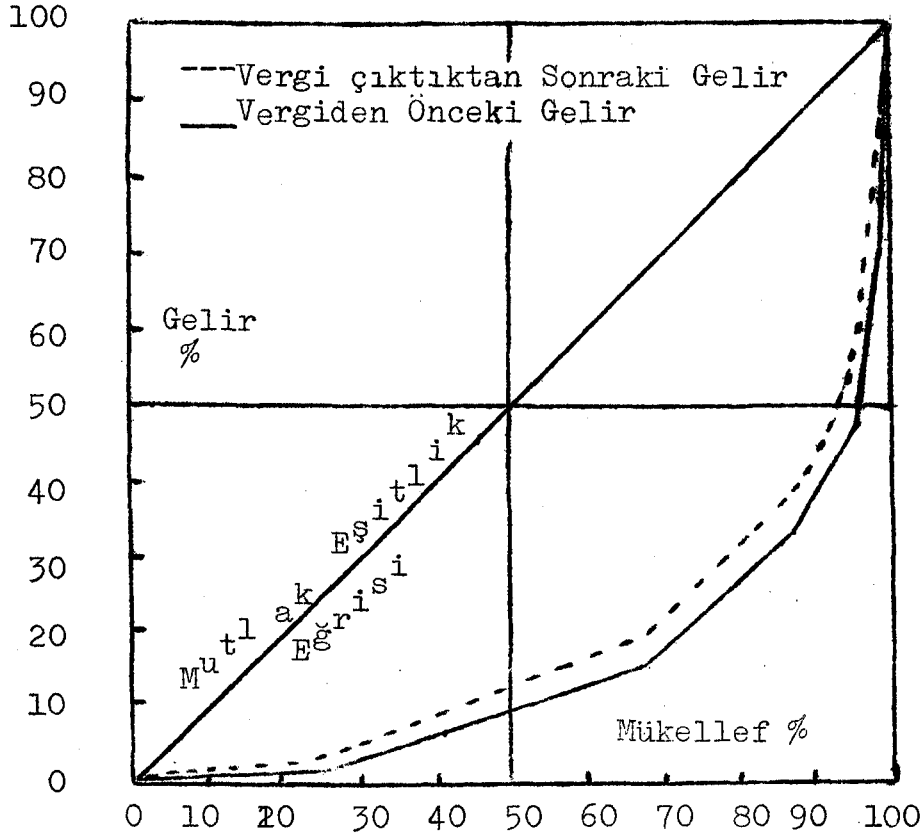
Tablo : 21

Beyannameye Tabi Gelir Vergisi Mükelleflerinin
Gelir Gruplarına Göre Dağılımı

Gelir Grupları	Mükelleflerin %	Beyan Edilen Gelirin, Gelir Gruplarına Göre Dağılımı %	Vergiden Sonra Kalan Gelirin Gelir Gruplarına göre Dağılımı (%)
1 - 2.500	24,5	2,2	2,7
2.501 - 5.000	21,2	5,8	7,1
5.001 - 10.000	23,1	9,0	10,7
10.001 - 25.000	17,8	15,4	17,1
25.001 - 55.000	8,4	14,8	14,9
55.001 - 115.000	2,9	13,0	12,5
115.001 - 265.000	1,3	10,7	10,1
265.001 - 490.000	0,4	7,9	6,8
490.001 - 715.000	0,2	6,5	5,2
715.001 - 1.000.000	0,1	5,1	4,3
1.000.000 - den fazla	0,1	9,6	8,6
	100,0	100,0	100,0

KAYNAK: Devlet Gelirler Bülteni, Damga Matbaası, İstanbul, 1972, s.186.

Yıllık Beyannameli Gelir Mükelleflerine Ait
LORENZ EĞRİSİ



Gerek çizilmiş olan eğri, gerekse yukarıda değinilen koşullar gözönünde tutulduğunda, gelir vergisi tarifemizin istenilen bir gelir dağılımını gerçekleştirebilme olanaklarından çok uzak olduğu görülmektedir. Hatta bu yöntem tarifinin azalanoranlı olduğu bile ileri sürülebilir¹⁵.

(14) BORATAV Korkut, 100 Soruda Gelir Dağılımı, Gerçek Yayınevi, İstanbul 1969, s.165.

(15) ARSAN Üren, a.g.e., s.124.

Aslında İsveç hariç hiçbir ülkede artanoranlı gelir vergisi servet ve gelirlerin daha âdil bir biçimde yeniden dağılımını sağlamış değildir. Son 15 yılda artanoranlılığın gelir vergisinde % 90'a ve emlak vergisinde % 80'e ulaştığı İngiltere'de, artanoranlı gelir ve servet vergilemesi gelir dağılımını düzeltmiş değildir. Bu durumun bir nedeni de vergi yasalarındaki boşluklar ve vergi idaresinin etken olmaması nedeniyle vergiden kaçırma ya da vergi kaçırma olasılıklarının mevcudiyetidir¹⁶. Ancak ileri ülkelerdeki durum Türkiye ile karşılaştırıldığında gelir vergisi tarifemizin diğer ülkelere oranla sosyal adaleti gerçekleştirme ilkesine daha uzak olduğu anlaşılır¹⁷.

F. Enflasyonun vergi tarifesine etkisi:

Yurdumuzda ve bütün dünya ülkelerinde paranın alım gücü devamlı olarak azalmaktadır. Bu durum enflasyonun bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Enflasyonun bir yandan bir gelir mücadelesi olması, bir yandan büyüme ve kalkınmanın kaçınılmaz sonucu olması nedeniyle her ekonomide tamamen giderilmesi güç bir oluşum olarak varsayılmasını gerektirmektedir.

Enflasyonist süreç birçok alanları etkilediği gibi vergi sistemini de etkilemektedir. Ülkemizde milli gelir cari fiyatlarla 1963'de 66,8 milyar lira iken, 1973 de 303,5 milyar liraya ulaşmıştır. Bu yaklaşık olarak büyümede, sürgelen enflasyonların etkisi çok büyüktür. Çünkü 1968 fiyatlarıyla milli gelir indeksi aynı sürede 74,8 den 139,9 'a çıkabilmiştir¹⁸.

(16) KALDOR Nicholas, Indian Tax Reform, New Delhi 1956, s.7-8.

(17) ARSAN Üren, a.g.e., s.125

(18) Türkiye Milli Geliri ve Harcamaları, DİE 1974, s.36 - 51

Paranın alım gücünü kaybetmesini somut olarak fiyat endeksleri ile saptamaktayız. Yurdumuzda çeşitli kuruluşlarca fiyat endeks serileri hazırlanmaktadır. Bunlardan İstanbul Ticaret Odasının "Toptan Eşya Fiyatları" endeks serisini esas alarak Gelir Vergisinin yürürlüğe girdiği 1950 yılını baz kabul edersek 1974 (Eylül)'de endeks 939.81 olmaktadır. Paranın satınalma gücü bakımından bu artışın anlamı şudur : 1950 yılında 100 ₺.sının satınalabildiği mal ve hizmeti satınalabilmek için 1974 (Eylül)'de 939.81 ₺. harcamak gerekecektir.

Artanoranlı vergi tarifesinde, fiyatlar genel düzeyi yükseldikçe vergi yükü daha çok dar ve orta gelir grupları için artmaktadır. Çünkü bu gruba giren mükelleflerin sabit fiyatlarla gelirleri aynı kaldığı halde, para olarak gelirleri arttığı için gittikçe daha yüksek vergi oranlarına tabi olmaktadırlar. Buna karşılık, yüksek gelir gruplarında fiyatlardaki genel artışın bu etkisi daha zayıf olmakta ve belli bir haddten sonra (verginin düz orana eriştiği gelir gruplarında) sifıra iner.

Enflasyonun olumsuz etkisi tüm yükümlüler için sözkonusu olmakla birlikte, en kesin biçimde ücretlilerin vergilendirilmesinde görülebilir. Örneğin 1963 yılında % 21 oranında gelir vergisi ödeyen birinci sınıf devlet memuru bugün % 37 oranında vergi ödemektedir. Ücretlilerin ödeme gücünün, başka bir deyimle gerçek gelirlerinin bu kadar arttığı saptanabildiği takdirde bir bakıma artanoranlı tarifeye karşı çıkılamaz. Oysa Devlet İstatistik Enstitüsü rakamlarına bakarak milli gelirdeki reel artışın aynı oranda ücretlerde de gerçekleştiğini varsayarsak, bu durumda bile ücretlerin 1963'de kabul edilen ödeme gücü esasına göre bugün

% 25 oranında vergilenmesi gerektiğini görürüz.

Paranın alım gücünün değişmesi nedeniyle gelir dilimlerinin ve dilimlerin toplanmasından meydana gelen matrahların tâbi oldukları oranlardaki artışlar gösterilmiştir :
(1961 Sabit alım gücü)

Tablo : 22

<u>DİLİM</u>	<u>MATRAH</u>	<u>Dilim Oran Artışı %</u>	<u>Ortalama Vergi Artışı %</u>
2.500	2.500	53.125	53.125
2.500	5.000	58.333	56.250
5.000	10.000	47.985	50.480
15.000	25.000	60.833	57.703
30.000	55.000	45.833	50.442
60.000	115.000	28.182	36.424
150.000	265.000	17.424	23.894
225.000	490.000	2.546	12.914
225.000	715.000	-0.923	5.914
285.000	1.000.000	-0.884	0
1.000.000	2.000.000	0	0

Yukarıdaki tabloda 1961 tarife rakkamları ile ifade edilen mutlak alım güçlerinin vergi yükleri artışı gösterilmektedir. Buna göre örneğin 1961 yılında yıllık 10.000 ₺.nin temsil ettiği alım gücünün vergisi 1974 de % 50.480 artmıştır. 1961 de ve 1974 de aynı alım güçlerini gelir olarak elde eden iki kişi farklı biçimde vergilendirilmektedir.

Tablodaki rakkamlar incelendiğinde vergi reel oran artışının en çok düşük dilimlerde ve matrahlarda olduğu görülmektedir. En yüksek artışlar ilk beş dilimde meydana gelmiştir. Oran

artışı yüksek dilimlere ve yüksek gelirlere doğru giderek, yukarıda da belirtmiş olduğumuz gibi, enflasyon nedeniyle önemli ölçüde artmış, yüksek gelirlilerin vergilerinde artış çok az olmuş, 1.000.000 T. dan sonra hiç olmamıştır.

Fiyat artışlarının vergi tarifesi üzerindeki etkisini belirlemek üzere aldığımız ikinci örnekte 1963 ile 1974 yılları arasındaki gelişme gösterilmiştir. (Bkz. Tablo : 23)

Her iki örnekten de görüleceği gibi tarifeler önemli ölçüde değişmektedir. Bu değişme ise vergi adaletini bozucu yönde olmaktadır. Yürürlükteki vergi tarifesi artık yasama organının 1961'deki vergi adaleti örneğinden iyice uzaklaşmış, buna bağlı olarak ta Gelir Vergisi sistemi daha adaletsiz bir sisteme dönüşmüştür.

V. Türk Gelir Vergisinin Esnekliği¹⁹.

Vergi sisteminin esnek olmasının ve vergi hasılatının milli gelirdeki değişiklikleri izlemesinin, devletin milli gelirden aldığı payın büyümesi, gerekli harcamaların yapılması için, yeterli vergi hasılatının sağlanması ve ekonomik kontrol gibi amaçlara erişmede yararlı olduğu kabul edilmektedir. Bu esnekliğin "yapıttaki esneklik - built-in flexibility" biçiminde ortaya çıktığı durumlarda, dışsal müdahalelere gerek kalmadan otomatik değişiklikleri sağlayarak belirsizliklerden kurtulmayı

(19) Bu konuda özellikle şu iki çalışmadan yararlandık :

1. BEYARSLAN Ahmet, a.g.e.
2. AYGÜN Sadullah, a.g.m., s.31 - 43.

Tablo : 23

FİYAT ARTIŞLARININ VERGİ TARİFESİ ÜZERİNE
E t k i s i

Gelir dilimleri	Vergi Oranları %	Toplam	Toplam	Ortalama	Toplam	Toplam	Ortalama	
		Gelir	Vergi	Vergi	Gelir	Vergi	Vergi %	
İlk	2.500	10	2.500	250	10,00	6.785	1.000	14,00
Sonraki	2.500	15	5.000	625	12,50	13.750	2.562	18,63
"	5.000	20	10.000	1.625	16,25	27.500	6.250	22,73
"	15.000	25	25.000	5.375	21,50	68.750	22.062	32,09
"	30.000	35	55.000	15.875	28,86	151.250	62.812	41,53
"	60.000	45	115.000	42.875	37,28	316.250	156.125	49,37
"	150.000	55	265.000	125.375	47,31	728.750	415.975	57,08
"	225.000	60	490.000	260.375	53,14	1.347.500	808.500	60,00
"	225.000	65	715.000	406.625	56,87	1.966.250	1.179.750	60,00
"	285.000	68	1.000.000	600.425	60,04	2.750.000	1.650.000	60,00

sağlamada yararlı olmaktadır.

Sadullah Aygün tarafından 1951 - 1961 uygulama sonuçlarına göre Türk Gelir Vergisinin esnekliği incelenmiş ve şu sonuçlara ulaşılmıştır²⁰ :

Esnekliğin hesaplanmasından önce yanlış ve yanıltıcı sonuçlar çıkarmamak için yedi varsayımdan hareket edilmiştir.

Bu varsayımlar sırasıyla şunlardır :

1. İlk varsayım milli gelirin 1951 - 1961 döneminde aynı tekniklerin kullanılması ile hesaplandığıdır.
2. Vergi oranları ve matrahı tanımlayan hükümlerde değişiklik olmamıştır (Vergi oranlarındaki ve matrahı tanımlayan hükümlerde yapılan değişiklikler esneklik hesaplarının yorumunda gözönünde tutulmuştur. Bununla birlikte bu türlü değişikliklerden özellikle matrahı tanımlayanların çoğu sonucu etki yapmayacak derecede küçüktür.)
3. Esnaf vergisi hasılatı, milli gelirden ayırım yapılmadığı için gelir vergisi hasılatına eklenmiştir.
4. Artanoranlılık nedeniyle, enflasyonun gelir vergisinin esnekliğini arttırıcı yöndeki etkisi, cari fiyatlarla işlem yapılarak hafifletilmiştir; bu etki yok varsayılmıştır.
5. Tarım kazançlarının 1961 yılına kadar gelir vergisinden istisna edilmiş olması nedeniyle, milli gelir rakamlarından tarım sektörünün payı çıkarılmıştır. 1961 yılı için de bu rakam küçük olduğundan dikkate alınmamıştır.

(20) AYGÜN Sadullah, a.g.em. s.34.

6. Gelir vergimizin % 50'den fazlası ücretlerden alınan vergilerden oluştuğundan milli gelir ile vergi hasılatı arasında beyannameliiler yönünden bulunan bir yıllık fark gelir vergisi esnekliği hesaplanırken gözönünde tutulmamıştır.

7. Gelir vergisinin 10 yıllık dönemde gösterdiği esneklik bir yay esnekliği olarak hesaplanmıştır.

Aşağıdaki tabloda 1952 - 1961 yılları için Türk Gelir Vergisinin esnekliği gösterilmiştir :

Tablo : 23

Türk Gelir Vergisinin Esnekliği

<u>Yıllar (Baz 1952)</u>	<u>Gelir Vergisinin gösterdiği esneklik</u>
1952 - 1953	1,6
1952 - 1954	1,7
1952 - 1955	1,57
1952 - 1956	1,7
1952 - 1957	1,4
1952 - 1958	1,4
1952 - 1959	1,5
1952 - 1960	1,6
1952 - 1961	1,76

Tablo : 23 'ün incelenmesinden de anlaşılacağı üzere yıllar itibariyle ve 1952 yılı baz alınmak suretiyle bulunan gelir vergimizin esnekliği 1.4 ile 1.76 arasında değişmektedir.

Esnekliğin gösterdiği önemli değişkenlerin nedenleri vergi matrahının tanımlanmasında yapılan değişikliklerden daha fazla vergi oranları ve istisnaların da yapılan değişikliklerde aranmalıdır.

Türk Gelir Vergisinin esnek bir vergi olduğunu ve otomatik istikrar sağlayıcılık niteliğinin özellikle enflasyon ve tarifedeki artanoranlılık nedeniyle kuvvetlendiğini söyleyebiliriz.

II- GELİR VERGİSİ DIŞINDAKİ ARTANORANLI VERGİLER

A. Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi

Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi 1970 de kabul edilen Finansman Kanunu'nun vergi sistemimize getirdiği bir vergidir. Gelir Vergisinde özellikle gerçek kişilerin taşınmazları alıp bir süre tuttuktan sonra satarak elde ettikleri gelirler genellikle vergilendirilememektedir. Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi, gelişme halindeki toplumlarda, nüfusun hızla arttığı bölgelerde, önemli bir gelir kaynağı olan taşınmazların kıymet artışlarını vergilendirmek amacı ile konmuştur.

Verginin konusu, taşınmazların elde bulundurma süresi içinde kazandıkları değer artışıdır. Bu değer artışları esasen gelir ve kurumlar vergisi kanunları ile gelir sayılarak vergilendiriliyorsa, bu vergi uygulanamaz.

Verginin matrahı, iktisap maliyeti ile devir ve temlik karşılığı alınan değerler (rayiç değer) farkı bulunduktan ve giderler indirildikten sonra, istisna edilen değeri aşan kısımdır ve artanoranlı vergi tarifesi bu kısma uygulanır.

Tablo : 24

Gayrimenkul Kıymet Artışı Vergisi
T a r i f e s i

Matrah Dilimleri	Vergi Oranı %
İlk 50.000 lira için	15
Sonra gelen 50.000 " "	20
Sonra gelen 200.000 " "	30
Sonra gelen 300.000 " "	40
600.001 lira ve daha fazlası için	50

Tarifeden görüleceği gibi, 600.000 liraya kadar olan matrahlarda dilimlere artanoranlar uygulanmakta, 600.000 lirayı geçen matrahlara ise tek bir oran (% 50) uygulanmaktadır, başka bir deyimle tarife düzoranlı biçime dönüşmektedir.

2. Emlâk Vergisi

1970 yılında Bina ve Arazi Vergisi kanunları kaldırılarak yeni 29.7.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanunu getirilmiş ve izleyen yıllarda da bu kanunda önemli değişiklikler yapılmıştır. (20.7.1971, 1446 ve 17.7.1972, 1610). Yeni Kanun uzun zamandan beri uygulanan ve tahrirlerin eskimesi sonucu devlet gelirleri içindeki payı iyice azalan bina ve arazi vergilerinin yerine geçmiştir.

Bu kanun iki önemli yenilik getirmiştir. Önce hem arazide hem de binada, taşınmazın piyasa alım satım değeri vergi matrahı olarak kabul edilmiştir. İkinci ve daha önemli yenilik

te vergi değerlerinin komisyonlara yaptırılan tahrirlerle takdir ettirilmesi yöntemi terkedilmiş, gelir ve kurumlar vergisinde olduğu gibi, yükümlünün mülkünün değerini kendisinin bildirmesi (beyan ilkesi) ve bu değerin idarece incelenip onaylanması.

Emlâk Vergisi Kanunu'nun birinci kısmında bina vergisi, ikinci kısmında arazi vergisi. üçüncü kısmında ise her iki vergideki ortak hükümler yer almıştır.

1. Bina Vergisi.

Emlâk Vergisi kanununun ilk şeklinde bina vergisinin artanoranlı tarife ile alınması öngörülmüştü. (Bkz. Tablo : 25) Ancak bu uygulamanın genel bir toplamaya imkân vermeyişi, vergi daireleri tarafından yapılacak matrah toplamalarının da mülkü dağınık olanları toplu olanlara oranla çok daha avantajlı duruma sokması, ayrıca toplamadaki güçlükler uygulamanın ilk yılında düzoranlı tarifinin kabulüne neden oldu. Bir fikir vermesi bakımından yürürlükten kalkın bu artanoranlı tarife aşağıda gösterilmiştir.

Tablo : 25

Bina Vergisi Oranları

5.000 liraya kadar matrahlarda	%7
100.000 " " "	%8
150.000 " " "	%9
150.000 liradan yüksek "	%10

2. Arazi Vergisi

Yapılan değişiklikle, 1970 de kanunun ilk metninde kabul edilen artanoranlı tarife terkedilmiştir. Artanoranlı tarifenin vergi daireleri (veya ilçeler) itibariyle yükümlünün bütün matrahlarının toplanmasını gerektirmekte ve bu nedenle uygulamada büyük güçlükler yaratacağı anlaşılmaktaydı. Son uygulamaya göre oran binde üçtür. Bugün de bir vergi dairesi faaliyet bölgesi içindeki bütün arazisini yükümlü bir beyannamede birleştirerek verir. Ancak bu hüküm vergi idaresine kolaylık sağlamak amacı ile konmuştur, zira aynı beyannamede toplamının vergi yükü üzerinde bir etkisi yoktur. Aşağıda kanunun ilk uygulamasında yer alan artanoranlı arazi vergisi tarifesi gösterilmiştir.

Tablo : 26

Arazi Vergisi Oranları

İlk gelen	50.000	lira	için	binde iki
Sonra "	75.000	"	"	binde üç
Sonra "	100.000	"	"	binde dört
Sonra "	100.000	"	"	binde altı
Sonra "	100.000	"	"	binde sekiz
425.000 liradan fazla matrahlar için				binde on.
Arsalar için vergi nisbeti				binde onbeştir.

Arsalarda vergi oranı arsanın bulunduğu veya bağlı olduğu ilçenin nüfusuna göre değişmektedir. Şöyleki ;

Arsalardan Alınan Verginin
Oranları

Nüfusu 25.000'e kadar olan yerlerde	% 5
" 25.001 - 100.000 " "	% 8
" 100.001 fazla " "	% 10

Nüfus kıstasına göre yapılan bu tür artanoranlı tarife ile nüfusu fazla olan yerlerde, arsaların kısa zamanda yapılmasını teşvik etmektedir.

3. Veraset ve İntikâl Vergisinde artanoranlılık²¹.

797 sayılı Veraset ve İntikâl Vergisi Kanunu 1926 yılında kabul edilmiş ve 33 yıllık bir uygulamadan sonra 1959 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni Veraset ve İntikâl Vergisi Kanunu (15.6.1959, 7338 sayılı kanun) vergi muafliğini çok genişletmiş ve tarifede önemli hafifletmeler yapmıştır. Bundan başka, taşınmazların değerleresinin yine rayiç değerler yerine vergi değerleri üzerinden yapılması ilkesi kabul edilmiştir.

Bu kanunun kabulünden sonra sözkonusu verginin toplam gelirler içindeki payı önemli ölçüde düşmüştür. İlk uygulama yılında bir önceki yıla göre yarı yarıya azalmıştır. Yeni kanunda vergicilik tekniği bakımından eski kanunla aksayan bazı noktalar giderilmiş, bazı boşluklar da doldurulmuştur²².

(21) Veraset ve İntikâl Vergisinin Türkiye'deki uygulaması hakkında bkz. 1. BULUTOĞLU Kenan, Türk Vergi Sistemi, s.431-443.
2. AREN Sadun, a.g.e.

(22) Bu noktalar için bkz. ÖZER İlhan, Türkiye'de Veraset ve İntikâl Vergisi Teatbikatu, Maliye Enstitüsü Konferansları XI, İstanbul, 1965, s.168 - 69.

Vergi yükünün bu kadar hafif olmasına rağmen, 1970 de Finansman Kanunu (29.7.1970, 1318 sayılı k.m.91,92) ile yapılan bir değişiklikle taşınmazlarda vergi matrahınının tekrar menkullerde olduğu gibi rayiç değerler üzerinden hesaplanması kabul edilmiştir.

Veraset ve İntikâl Vergisi akrabalık derecesine ve elde edilen, vasiyet veya hibe miktarına göre çift taraflı artış gösteren bir artanoranlı tarifeye göre alınmaktadır. Tarifedeki bu çift taraflı artışın dayandığı gerekçe şöyle açıklanabilir. İntikâl eden servet arttıkça, vergi ödeme gücü daha hızlı bir biçimde artmaktadır. Akrabalık derecesi azaldıkça, mirasın beklenir nitelikte olması ve ölenin arzusunun uygun olması olasılığı azalır. Bu nedenle aynı miktarda miras elde eden uzak akrabaların, yakın akrabalarından daha fazla vergi ödemesi ilkesi kabul edilmiştir. Yürürlükteki tarife aşağıda gösterilmiştir :

Tablo : 27

Veraset ve İntikâl Vergisi Tarifesi

M A T R A H

Liradan 20.000 liraya kadar	2	1.derece akraba fürûlar, eşler ana ve baba, evlâtlıklarla nesebi sahîh olmayan çocuklar Vergi oranı %	4	2. derece akraba kardeşler, büyükana, büyükbaba ve fütûğları Vergi oranı %	8	1.ve 2.dereceler dışında kalanlar Vergi oranı %
20,001 liradan 30,000 "	3		6		10	
30,001 "	5		10		14	
100,001 "	6		12		16	
150,001 "	8		14		20	
200,001 "	10		16		24	
300,001 "	14		20		32	
500,001 "	16		22		36	
750,001 "	18		26		40	
1.000.001 lira ve daha yukarı	20		30		44	

S O N U Ç

Artanoranlılık kendisini açıklayan teorilerin eksikliklerine ve yöneltilen bütün eleştirilere rağmen günümüz vergi anlayışı açısından ödeme gücüne ulaşmada vazgeçilmez bir araç niteliği taşımaktadır.

Uygulamada vergi tarifelerini oluşturan temel etkenler. politik ve mali tercihlerdir. Gelir vergi sistemlerinden beklenen, dikey ve yatay adaleti gerçekleştirmeleri, mükelleflerin kişisel durumlarına uyabilmeleridir. Gelir vergisinde dikey vergi adaletinin gerçekleştirilmesinde en önemli araç artanoranlı vergi tarifesidir. Artanoranlı vergi tarifeleri, çeşitli muafiyet ve istisnalar, belirli bir zamanda ve toplumda mevcut değer yargılarını, adalet anlayışını yansıtan yasama organı tarafından düzenlenirler. Bu nedenle bir vergi tarifesini bir bakıma, yasama organını ve onun değer yargılarını ve iradesini eleştirmek anlamına gelir. Ancak bazı dışsal nedenlerle yasama organının saptadığı esaslar bozulmuş ve iradesi dışına çıkmışsa eleştiri hakkı doğal olarak ortaya çıkar.

Dayandıkları sistem ve mevzuat ne olursa olsun modern gelir vergilerinin ortak yönleri gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri toplam gelirleri, belirli indirimler düşüldükten sonra, kişisel duruma göre artanoranlı bir tarife-ye göre vergilemektir.

Gelir vergilerinin kişisel, artanoranlı olmaları ve yansımalarının çok güç veya imkânsız olmaları, gelir dağılımını gerçek kişiler arasında eşitleyici yönde etkiler. Ancak bir gelir vergisinin bu fonksiyonunu yerine getirebilmesi için sosyal, ekonomik ve mali ortamın buna elverişli olması gerekir.

Bu ortamı ana hatları ile şöyle özetleyebiliriz. Önce verginin genel bir vergi olması ve bütün kazanç ve iratları kapsamaması zorunludur. Aşırı derecede yaygın duruma gelmiş istisna ve muafiyetler gelir vergisinin genelliğini ve dolayısıyla eşitleyici fonksiyonunu bozar. Bu konuda ikinci önemli nokta verginin uygulanmasındaki etkenliktir. Örneğin vergi uygulamasında beyanname kontrolü yetersiz ise ve mükellefler verilmesi gereken vergiyi değil, gerçekten ödemek istedikleri vergiyi beyan ediyorlarsa vergi amacına ulaşmış değildir. Bu durumda kaynaktan tevkiף yöntemine göre vergilendirilen maaş ücretler gerçek tutarları üzerinden; beyana tâbi ticari ve sınaî kazançlar ile serbest meslek kazançları düşük tutarlar üzerinden vergilendirilir. ve arzulanan vergi yükü dağılımı gerçekleşmemiş olur. Bu durumda gelir vergisinin adalet ilkesini gerçekleştirme fonksiyonu gerçekleşmemiş olur. Nitekim Türkiye gibi az gelişmiş bir ülkede gelir vergisi uygulaması, gerçekte maaş ve ücret vergisi durumuna gelmekte ve kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getirememektedir.

Kanımızca Türk Gelir Vergisi tarifesi, gerek ortalama gerekse kümülatif oranlar yönünden oldukça dik bir tarifedir. Bu yüksek oranlar bir taraftan tasarruflar ve buna bağlı olarak yatırımlar üzerinde özellikle enflasyon hızının artmasına paralel bir biçimde olumsuz etkiler yaratmakta, öte yandan psikolojik bir direnmeye neden olmaktadır. Yüksek oranların vergi hasılatını azaltacağı yolunda ileri sürülmüş olan düşünceyi bu yönde paylaştığımızı belirtmek isteriz. Vergi bir bakıma kamunun milli gelir içinden aldığı zora dayanan bir pay olduğu gözönüne alındığında Türkiye gibi milli gelirin gerek toplam ve gerekse bireysel yönden düşük olduğu bir ülkede, kümülatif vergi oranının % 60 olduğu gözönünde bulundurulursa, bu konuda düşüncemizin nedeni daha iyi anlaşılacaktır.

Yıllardır süre gelen enflasyonların etkisi ve gelir vergisi tablolarında gerekli değişikliklerin yapılmaması nedeniyle bugün ücretli kesim 1963 yılında uygun görülen ödeme güçlerini çok aşan oranlarda vergilendirilmektedir.

Öte yandan 1963 yılında 1.000.000 lira beyan edip, % 60 vergi ödedikten sonra kalan 400.000 lira ile yatırım yapma olanaklarıyla bugün için aynı fonun yatırım değeri arasında çok önemli farklar olduğu ortadadır. Anayasamızda öngörülen "ödeme gücü" ilkesine yönelik uygulamalarda, alt gelir grupları için "geçinme etkenine" ağırlık tanınırken, üst gelir dilimlerinde, vergiden sonraki, net gelirin "yatırım değerine" daha çok ağırlık tanınmasında yarar vardır. Bu nedenle artık bir milyon lirada vergi oranının % 50'ye indirilmesi, beş milyon lirada % 60, on milyon lirada % 65 oranına gidilmesi önerilebilir.

Ancak enflasyonun bu dolaylı etkisinin tüm mükelleflere aynı oranda yansımadağı da bir gerçektir. Çünkü Devlet Plânlama Teşkilâtınca yapılan araştırmalar 1961 ile 1972 yılları arasında, ücretlilerin ödediğı vergilerin yedi kat artarken öteki yükümlülerin gelir vergisinin ancak iki kat arttığını, kanıtlamıştır. Bu genişlemede, ücretli sayısının artışı da etkili olmakla birlikte, ödenen vergilerdeki büyük farkın açıklanması için bu gerekçe yeterli sayılmamaktadır. Gelirlerini kendi beyan eden ticari, sınai ve zirai kazanç ve irat sahipleri ile serbest meslek mensuplarının enflasyonun bu dolaylı etkisinden bir ölçüde kaçınabildiğı anlaşılmaktadır.

Vergi tarifeleri ile ilgili yasalarda yapılacak değişikliklerle, vergi adaleti hedefine gerçekçi bir yaklaşım amaçlanıyorsa, gelir dilimlerinin sayısı arttırılarak, uygulanan vergi oranlarının alt ve orta gelir düzeylerinde yavaş, üst gelirler için ise daha hızlı biçimde arttırılması gerekir. Açıklamalarımızda da görmüş olduğumuz gibi yürürlükteki gelir vergisi tarifesinde durum tersinedir. Enflasyonun özellikle sabit ve dar gelirli-leri en çok etkilediğı dikkate alınarak gelir vergisi dilim ve oranlarının değiştirilmemesi nedeniyle yükümlülerin ödeme güçlerini aşan ölçülerde vergilendirilmesini önleyici düzenlemeler yapılırken, gelir vergisi oranlarındaki tersine artanoranlılığın değiştirilmesi Anayasa'da öngörölmüş ilkenin uygulanmasında daha ileri ve gerçekçi bir adım olacaktır.

Ancak, sadece bu biçim bir düzenleme de yeterli olmayacaktır. Çünkü sürekli bir enflasyon içinde bulunulması ve hazırlanan tarifenin de yeniden ele alınarak tekrar düzenlenmesi-

nin çok uzun zaman sonra yapılacağını düşünecek olursak, bu tarife de kısa bir süre içinde yine yetersiz duruma düşecektir.

Belirli bir zamanda kabul edilmiş vergi tarifesinin enflasyonist vetire içinde aynı kalmasını sağlayacak yöntem, vergi dilimlerini paranın satınalma gücünü yitirmesini yansıtan bir katsayı ile çarpılmasıdır. Örneğin 1961'de kabul edilen tarifedeki dilimleri bugün yaklaşık olarak 3.2 ile çarpmak gerektir.

Yürürlükteki gelir vergisi tarifesinin dik artanoranlılığı nedeniyle gelir esnekliğinin yaklaşık olarak 1,7 dolaylarında k olduğunu, bu niteliği ile otomatik istikrar gücüne sahip bulunduğunu ve enflasyon vetiresinin bu gücü arttırdığını etüdümüzün dördüncü ve son bölümünde belirtmiştik. Bu niteliği ile mevcut tarifenin anti-enflasyonist bir araç olduğu savunulabilir. Bu görüş doğru kabul edilmekle birlikte, otomatik istikrar aracı olma niteliğinin çift taraflı işlediği unutulmamalıdır. Bu nitelik hem enflasyon ve hem de durgunluk için geçerlidir. Depresyon döneminde gelirler azaldığından dolayı artanoranlı tarifeye göre vergiler gelirlerden daha hızlı azalır, enflasyonda da bunun tersi geçerlidir. Enflasyon ve depresyonun birbirlerini izlediği konjonktürel vetirede gelir vergisi bu fonksiyonunu yerine getirir. Ancak ülkemizde olduğu gibi sadece enflasyonist vetire hakim bulunuyorsa, tarifenin rolü sadece tek taraflı işler ve vergi yükleri üzerinde dengeleyici bir durum sağlanamaz. Sürekli bir enflasyonist ortamda vergi adaletsizliği giderek artmakta ve kendiliğinden giderilmesi mümkün olmayan bir duruma gelmektedir. Aslında enflasyon düşük

gelir grupları aleyhine sonuçlanan bir ekonomik olay olduğuna göre vergisel eşitsizlik gelir dağılımını daha da bozmaktadır.

Vergi tarifelerindeki dilimleri her yıl bir katsayı ile çarpmak ya da hareketli göstergeler kullanmak tarifenin, otomatik istikrar sağlama niteliğini yitirmesine yol açacaktır. Ancak, tercihin, birincisi için yapılmasının adalet ilkesine daha uygun düşeceği kanısını taşıyoruz.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AREN Sadun, Veraset Vergisi Üzerine bir Deneme, Ankara 1952.
- AYGÜN Sadullah, "Gelir Vergisinin Esnekliği Sorunu", S.B.F. Maliye Enstitüsü Konferansları, Ankara 1965.
- BARNA Tibor, Redistribution of Income Through Public Finance in 1937, Oxford, The Clarendon Press, London 1945.
- BEALE T., "The Measurement of Income for Taxation", Journal of Political Economy, Vol.19.
- BERGLAS Eitan, "Income Tax and The Redistribution of Income, An International Comparison", Public Finance, Vol.26, No.4, 1971.
- BEYARSLAN Ahmet, Türk Vergi Sisteminin Otomatik İstikrar Gücü, Ankara İ.T.İ.A. Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 3, Ankara 1972.
- BORATAV Korkut, 100 Soruda Gelir Dağılımı, Gerçek Yayınevi İstanbul 1969.
- BORATAV Korkut, Kamu Maliyesi ve Gelir Dağılımı, Ankara 1965.
- BROCHIER Hubert, Finance Publique et Redistribution des Revenues, Arman Colin, Paris 1950.
- BROCHIER H. ve TABATONI P., Mali İktisat, Çev. Adnan Erdaş, Maliye Enstitüsü Yayını No: 48, İstanbul 1971.
- BROWN C., "Business Income Taxation and Investment Incentives", Readings in The Economics of Taxation, Richard D.Irwin Inc., Illinois 1959.
- BROWN C.V. and DAWSON D.A., Personal Taxation Incentives and Tax Reform, PEP, London 1969.

- BROWN E. Cary, "The Static Theory of Automatic Fiscal Stabilization", Journal of Political Economy, Vol.63, No.5, 1955.
- BUEHLER C.F., "Ability to Pay" Tax Law Review, No.1, 1946.
- BULUTAY Tuncer-
TİMUR Serim -
ERSEL Hasan, Türkiye'de Gelir Dağılımı, A.Ü., S.B.F. Yayınları No.325, Ankara 1971.
- BULUTOĞLU Kenan, Vergi Politikası, Maliye Enstitüsü Yayınları No.11 İstanbul 1962.
- BULUTOĞLU Kenan, Türk Vergi Sistemi, Değişik 5. Basılış, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1976.
- BUTTERS I.K., Taxation, Incentives and Fiscal Capacity, Readings in Fiscal Policy, 4 th Impression, London 1971
- BÜYÜKERŞEN Yılmaz, Vergi Tesirlerinin Mikro İktisat Analizi, Eskişehir İ.T.İ. A. Yayınları, No. 71/37, Ankara 1971.
- CARVER T.N., "The Minimum Sacrifice Theory of Taxation" Political Science Quarterly, Vol.XIX, March 1904.
- CASSIDY Henry J., "Is a Progressive Tax Stabilizing?" National Tax Journal, Vol.23 No.2, June 1970.
- CHAPMAN Sydney, "The Utility of Income and Progressive Taxation", Economic Journal, No.23, 1913 Reprinted in Readings In Economics of Taxation, Richard Irwing Inc., Illinois 1959.
- COHEN - STUART, A Contribution to the Theory of Progressive Income Tax, (1889), İng.Çev.Te Velde, University of Chicago Libraries 1936.

- . COOPER G., "Taxation and Incentive in Mobilization" Quarterly Journal of Economics, Vol.16, 1952.
- DİKMEN Orhan, Maliye Dersleri, Birinci Kitap, İlâveli İkinci Baskı Sermet Matbaası, İstanbul 1964.
- " " "Mütehavvil Gelirler ve Yıllık Vergileme Devresi", Maliye Enstitüsü Konferansları, Üçüncü Seri, Sene 1957.
- DOMAR E.D. and "Proportional Income Taxation and Risk Taking", Quarterly Journal of Economics, Vol.LVIII,1944.
- DUE John F., Government Finance, Richard D.Irwin Inc., Illinois 1963.
- EDGEWORTH F.Y., Papers Relating to Political Economy, Vol.II, London 1925.
- ERGINAY Akif, "İtalyan Cumhuriyeti Anayasası" (Çeviri), A.Ü.H.F. Dergisi, Cilt VIII, 1951.
- " " Kamu Maliyesi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No.334, Ankara 1973-1974.
- " " "Anayasamızın Malî Hükümleri" Maliye Enstitüsü Konferansları, Dokuzuncu Seri,1963, İstanbul.
- FAGAN D. Elmer, "Recent and Contemporary Theories of Progressive Taxation", Journal of Political Economy Vol. XLVI, No.4, August 1938.
- FISHER Irving, "A Statistical Method for Measuring Utility and Testing the Justice of a Progressive Income Tax, Economic Essays Contributed in Honor of John Bates Clark, New York 1927.

- FURSTENBERG VON George M., "Individual Income Taxation and Inflation" National Tax Journal, Vol.28, No.1, March 1975.
- GOODE R., The Individual Income Tax, The Brookings Institution, 1961.
- " " "Income Tax and Supply of Labour", Journal of Political Economy, Vol. LVII No.5, October 1949.
- HEREKMEK Aykut, Türkiye'de Yatırımları Teşvik Tedbirleri, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları No.108/62, Ankara 1973.
- HICKS J.R. - HICKS U.K. - The Taxation of War Wealth, Oxford at Clarendon Press, London 1942.
- ROSTOS L.,
- JOHANSEN L., Public Economics, North Holland Publishing Co. Amsterdam, 1965.
- KAFAOĞLU Adnan Başer, "Türk Gelir Vergisi Sistemi", Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri Semineri, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti Yayını, İstanbul 1971.
- KALDOR Nicholas, A. An Expenditure Tax, Third Edition, George Allen and Unwin Ltd. London 1959.
- " " Indian Tax Reform, New Delhi 1956.
- KALVEN Jr. Harry and BLUM J. Walter, The Uneasy Case for Progressive Taxation The University of Chicago Press, Chicago 1966.
- KAZGAN Gülten - KAZGAN Haydar, Türkiye'de Maliye Politikası, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını, No.153, İstanbul 1964.

17. KENDRICK M. Sade, "Ability to Pay Theory of Taxation", American Economic Review, Vol. XXIX, No.1, March 1939.
18. KIZILYALLI Hüsnü Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Etkileri, D.P.T. Yayını, Ankara 1965.
19. KUBO M., "Income Tax Progression in Britain", Public Finance, Vol.10, 1955.
20. KULLMER Lore, "Die Praktische Bedetung der Steuer Progression fur die Grösse Der Aufkommenselastizitat Einer Steuer", Public Finance, Vol.20, No.1-2, 1965.
21. " " "Zur Aufkommenselastizität Einer Progressiven Einkommensteuer in Einer Wachsenden Wirtschaft", Public Finance, Vol.20, No.3 -4, 1965.
22. KURDAŞ Kemâl, "Türk Vergi Sistemi ve Ekonomik Kalkınma ". Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Gelişme Üzerindeki Etkileri Semineri, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti, İstanbul 1971.
23. KURUCA Zeki, "Vergi Kaçakçılığı", Maliye Enstitüsü Konferansları, A.Ü. S.B.F. Maliye Enstitüsü Yayınları, No.23.
24. LAURE M., Traité de Politique Fiscales, Presses Universitaires de France, Paris 1956.
25. LINDHOLM R.W., "Degree of Progression", American Economic Review, September 1954.
26. LUTZ Harley Leist, Public Finance, Fourth Edition, New York, 1947.
27. MAXWELL James A., Fiscal Policy, Henry Holt Company, New York 1955.

- MISHAN E.J. - "Progressive Taxation In An Inflationary Economy", American Economic Review, Vol.48, No.2, June 1970.
- MIREAUX L.A.,
- MUSGRAVE R.A., Fiscal Systems, Yale University Press, New Haven 1969.
- " " The Theory of Public Finance, Mc Graw-Hill New York 1959.
- MUSGRAVE R.A. and "Built-in Flexibility", American Economic Review Vol.38, No.1, March 1948.
- MILLER M.H.,
- MUSGRAVE R. and "Average Rate Progression, Marginal Rate Progression and Liability Progression", Journal of Political Economy, December 1948.
- TUN THIN,
- MUTLUER Kâmil, "Türk Gelir Vergisinde Dar ve Orta Gelirlilerin Ana Sorunları", İskişehir İ.T.İ.A. Dergisi, Cilt XI, Sayı 1.
- NADAROĞLU Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, İ.İ.T.İ.A. Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları: 237, İstanbul 1974.
- NEUMARK Fritz, Gelir Vergisi, İstanbul 1946.
- " " Maliyeye Dair Tetkikler, Dördüncü Baskı, İstanbul 1951.
- " " Vergi Politikası, Çeviren : İclâl (Feyzioğlu) Cankorel, Filiz Kitabevi, İstanbul 1975.
- NORTCLIFFE, "Personal Income Tax in Nine Countries, British Tax Review, 1957.

- ONUR İlhan, "Gelir Vergisinde Müterakkiliğin Ölçülmesi", Maliye Enstitüsü Konferansları, 12. Seri, İstanbul 1966.
- ÖZER İlhan, Türkiye'de Veraset ve İntikâl Vergisi Tatbikatı, Maliye Enstitüsü Konferansları, XI, İstanbul 1965.
- " " , Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ankara 1974.
- " " , Gelir Vergisi Politikası, Maliye Tetkik Kurulu Yayını, Ankara 1975.
- PEACOCK Alan, Income Redistribution and Social Policy, London 1954.
- PETREI Humberto Amalio, "Inflation and Income Tax" Finance and Development, Vol.11, No.3, September 1974.
- PIGOU A.C., A Study in Public Finance, Third Edition, Mac Millon and Co., Ltd., New York 1962.
- PRENREICH L., "The Theory of Progressive Taxation", Taxes, No.25, 1947.
- RECKTENWALD H.C., Steuerüberwälzungslehre, Berlin 1966.
- SAYAR Nihat , Kamu Maliyesi, Cilt I, İ.İ.T.İ.A.Yayını ve Yardım Bürosu, Sayı: 215, İstanbul 1970.
- SELIGMAN E.R.A., Progressive Taxation in Theory and Practice, 2nd edition, American Economic Association Princeton University Press, 1908
- SCHMIDT K., Die Steuerprogression, Basel - Tübingen 1960.

1. SCHMÖLDERS G., Allgemeine Steuerlehre, Berlin 1965.
2. SHOUP C.S., Cours de Sciences Financieres, Les Court de Droit, Paris 1954.
3. SIMONS Henry, Personal Income Taxation, University of Chicago Press, Chicago 1938.
4. SLITOR R.E., "The Measurement of Progressivity and Built-in Flexibility", Quarterly Journal of Economics, February 1948.
5. STAMP Josiah, The Principles of Taxation, Mac Millan and Co. London 1936.
6. SUR Fadıl Hakki, Maliye Dersleri, Ankara 1943.
7. TAIT Alan, The Taxation of Personal Wealth, University of Illinois Press, Chicago 1967.
8. TANZI V., The Individual Income Tax and Economic Growth, The John Hopkins Press, Baltimore, 1969.
9. TAYLOR E.Philip, The Economics of Public Finance, The Mac Millan Company, New York, 1953.
10. TUNCER Selâhattin, Kamu Maliyesi, Dördüncü Baskı, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları No.41, İstanbul 1975.
11. " " Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, Eskişehir İ.T.İ.A.Yayınları, 32/9, İstanbul 1966.
12. " " Gelirin Yeniden Dağılımı, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayını, No.43, İstanbul 1970.

- TÜRK İsmail, Maliye Politikası, Amaçlar - Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri, Sevinç Matbaası Ankara 1975.
- ULUATAM Özhan, Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası, A.Ü. S.B.F. Yayını, No.311, Ankara 1971.
- ÜSTÜNEL Besim, "Gelir ve Servet Vergilerinin İktisadi Tesirleri" Maliye Enstitüsü Konferansları Birinci Seri, 1955.
- VICKREY William, Agenda For Progressive Taxation, The Rolland Press Company, New York 1947
- WAGNER Alfred, "Three Extracts On Public Finance", Çev.Nancy Cooke, Classics in the Theory of Public Finance, New York 1967.
- YAŞA Memduh, Kamu Maliyesine Giriş, İstanbul 1973.
- _____ Vergi Reform Komisyonu Raporları Cilt I Danga Matbaası, İstanbul 1969.
- _____ Vergi Reform Komisyonu Raporları Cilt:III Danga Matbaası, İstanbul 1969.
- _____ Kalkınma Planı İkinci Beş Yıl 1968-1972 T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilâtı, Ankara 1967.
- _____ Maliye Bakanlığı Devlet Gelirleri Bülteni No.26
- _____ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Bütçe Gelirleri, Yıllığı 1974.
- _____ Türkiye İstatistik Yıllığı 1973. DİE Yayını.

Türkiye Milli Geliri ve Harcamaları
1974 DİE Yayını

Türkiye'de Vergi Planlaması, Carl S.
Shoup tarafından hazırlanan Rapor.

Taxation in France, World Tax Series,
Harvard Law School International Tax
Program. Commerce Clearing House,
Inc., 1966.

Taxation in The Federal Republic of
Germany, World Tax Series, Harvard
Law School International Tax Program,
Commerce Clearing House, Inc., 1963.

Taxation in Italy, World Tax Series,
Harvard Law School International Tax
Program. Commerce Clearing House, Inc.,
1964.

Taxation in United States, World Tax
Series, Harvard Law School International
Tax Program, Commerce Clearing House,
Inc., 1963.

Türkiye'de Vergi Yüğü, Maliye Bakan-
lığı Gelirler Genel Müdürlüğü Araştır-
ma Şubesi Yayını, Ankara 1972.