

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DÜZ ORANLI GELİR VERGİSİ UYGULAMALARI VE
DÜZ ORANLI GELİR VERGİSİNDE ALGILANAN
ADALET: AMPİRİK BİR ÇALIŞMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Işıl AYAS

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Naci Tolga SARUÇ

HAZİRAN 2010

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

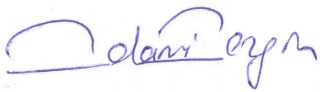
DÜZ ORANLI GELİR VERGİSİ UYGULAMALARI VE DÜZ
ORANLI GELİR VERGİSİNDE ALGILANAN ADALET:
AMPİRİK BİR ÇALIŞMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Işıl AYAS

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye

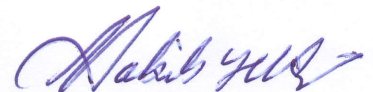
Bu tez 17/06/2010 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Selami SEZGİN



Doç. Dr. Naci Tolga SARUÇ



Doç. Dr. Habib YILDIZ

Jüri Başkanı

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

Jüri Üyesi

- Kabul
 Red
 Düzeltme

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Işıl AYAS

21.05.2010

ÖNSÖZ

“Düz Oranlı Gelir Vergisi Uygulamaları ve Düz Oranlı Gelir Vergisinde Algılanan Adalet: Ampirik Bir Çalışma” adlı konu, düz oranlı gelir vergisinin Avrupa’da hızla yayılması sebebiyle Türkiye’de uygulanabilirliğinin ölçülmesi bakımından üzerinde durulmaya değer bulunmuştur. Bu çalışmanın hazırlanmasında bilgisi, tecrübesi ve dostça tavrıyla yardımlarını esirgemeyen değerli danışman hocam Doç. Dr. Naci Tolga SARUÇ’a, çalışmanın her aşamasında desteğini esirgemeyen eşim Alper’e, araştırma görevlisi arkadaşlarıma, bölüm hocalarıma teşekkürlerimi sunmayı borç bilirim. Bugünlere ulaşmamda emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim aileme de şükranlarımı sunarım. Bu tez Sakarya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Komisyonu tarafından desteklenmiştir.

IŞIL AYAS

21.05.2010

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
TABLO LİSTESİ	vi
ŞEKİL LİSTESİ	vii
ÖZET	x
SUMMARY	xii
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1. DÜZ ORANLI GELİRVERGİSİNİN TANITIMI ve ARTAN ORANLI GELİR VERGİSİYLE İLGİLİ SORUNLAR	4
1.1. Düz Oranlı Verginin Teorik Temelleri.....	4
1.2. Düz Oranlı Verginin Avantajları.....	9
1.2.1.Basitlik.....	9
1.2.2.Ekonomik Büyüme.....	10
1.2.3.Adalet.....	13
1.2.4.Küresel Rekabet Yeteneği.....	14
1.3. Düz Oranlı Verginin Dezavantajları.....	14
1.3.1.Geçiş Aşamasındaki Zorluklar.....	14
1.3.2.Gelir Kaybı.....	16
1.3.3.Orta Gelir Grubunun Vergi Yükünde Artış.....	16
1.3.4.Diğer Dezavantajlar.....	18
1.4. Düz Oranlı Vergi ve Laffer Eğrisi.....	19
1.5.Düz Oranlı Vergi Önerileri.....	20

1.5.1. Hall ve Rabushka'nın Düz Oranlı Vergi Önerisi.....	20
1.5.1.1.Hall ve Rabushka'nın Şahsi Ücret Vergisi Önerisi.....	22
1.5.1.2.Hall ve Rabushka'nın İşletme Vergisi Önerisi.....	23
1.5.2. Armey-Shelby Önerisi	25
1.5.3. Kemp Önerisi.....	26
1.5.4. Gramm Önerisi.....	27
1.5.5. Specter Önerisi.....	27
1.5.6. Forbes Önerisi.....	28
1.5.7. Mack Önerisi.....	28
1.5.8. Buchanan Önerisi.....	29
1.5.9. Gibbons - Hollings Önerisi.....	29
1.6. Türkiye'de Uygulanmakta Olan Artan Oranlı Gelir Vergisi ve Mevcut Sorunlar....	30
1.6.1. Türkiye'de Uygulanmakta olan Artan Oranlı Gelir Vergisi.....	30
1.6.2. Artan Oranlı Gelir Vergisi ile İlgili Sorunlar.....	31
1.6.2.1. Gelir Tabanının Dar olması.....	32
1.6.2.2. İndirim, İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Etkinsizliği.....	34
1.6.2.3. Vergi Uyum Maliyetlerinin Yüksek Olması.....	34
1.6.2.4. Tasarrufların Çifte Vergilendirilmesi	35
1.6.2.5. Mali Sürüklenme.....	35
1.7. Genel Değerlendirme.....	37
BÖLÜM 2. DÜNYA'DA DÜZ ORANLI GELİR VERGİSİ UYGULAMALARI....	39
2.1. Hong Kong.....	40
2.2. Kanal Adaları Jersey (1940) Guernsey (1960).....	41

2.3. Estonya.....	42
2.4. Letonya.....	44
2.5. Litvanya.....	46
2.6. Rusya.....	47
2.7. Sırbistan.....	49
2.8. Slovakya.....	50
2.9. Ukrayna.....	51
2.10. Romanya.....	52
2.11. Gürcistan.....	53
2.12. İzlanda.....	53
2.13. Diğer Ülkeler.....	54
2.14. Genel Değerlendirme.....	59
BÖLÜM 3. DÜZ ORANLI GELİR VERGİSİNDE ALGILANAN ADALETİN ÖLÇÜLMESİ VE UYGULAMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	60
3.1. Vergilemede Adalet Kavramı.....	60
3.2. Vergilemede Algılanan Adalet kavramı.....	64
3.2.1. Algılama kavramı ve Algılamayı Etkileyen Faktörler.....	64
3.2.2. Vergilemede Algılanan Adalet.....	65
3.2.3. Vergilemede Algılanan Adaleti Etkileyen Faktörler.....	70
3.2.3.1. Kişisel Faktörler.....	71
3.2.3.2. Çevresel Faktörler.....	78
3.3. Düz oranlı gelir Vergisinde Algılanan Adaletin Ölçülmesine Yönelik Alan Araştırması	81
3.3.1. Alan Araştırması ve Değerlendirilmesi.....	81

3.3.1.1. Ankete Katılan Kişiler ile İlgili Değerlendirme.....	81
3.3.1.2. Araştırmanın Tanımı	83
3.3.1.3. Araştırmanın Amaçları.....	84
3.3.1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	84
3.3.1.5. Araştırmanın Yöntem ve Modeli.....	85
3.3.2. Araştırmanın Bulgularının Değerlendirilmesi.....	86
3.3.2.1. Anket Çalışmasının Genel Özellikleri.....	86
3.3.2.2. Anketin Analizi ve Değerlendirilmesi.....	87
SONUÇ.....	104
KAYNAKLAR.....	107
EKLER.....	120
ÖZGEÇMİŞ.....	125

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
KDV	: Katma Değer Vergisi
AB	: Avrupa Birliği
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
LEKS	: Arnavutluk Para Birimi
MNT	: Moğolistan Para Birimi
BZD	: Belize Doları
ISK	: İzlanda Kronu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Ortalama Vergi Oranı ve Marjinal Vergi Oranı.....	5
Tablo 2: Düz Oranlı Tarife’de Standart İndirim Mekanizması ve Gizli Artan Oranlılık.....	6
Tablo 3: Hall ve Rabuska’nın Şahsi Ücret Vergisi Beyannamesi.....	23
Tablo 4: Hall ve Rabuska’nın İşletme Vergisi Beyannamesi.....	24
Tablo 5: Basit Artan Oranlı Tarife.....	30
Tablo 6: Dilimli Artan Oranlı Tarife.....	31
Tablo 7: Türkiye’de Uygulanmakta olan Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi (2010 yılı için).....	31
Tablo 8: Gelir Vergisinin 1998-2009 Yılları Arası Tahsilat Yüzdeleri.....	34
Tablo 9: Düz Oranlı Vergi Uygulayan Ülkeler.....	39
Tablo 10: Ankete Katılanların Kişisel Özellikleri.....	82

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Düz Oranlı Tarifede Ortalama Vergi Oranı-Matrah İlişkisi.....	6
Şekil 2: Düz Oranlı Tarifede Vergi Geliri- Matrah İlişkisi.....	6
Şekil 3: Laffer Eğrisi.....	19
Şekil 4: Düz Oranlı Vergi Tarifesi ve Standart İndirim Mekanizması.....	21
Şekil 5: Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tutum Analizi.....	80
Şekil 6: Gelir Vergisinin Herkese Eşit Oranda Uygulanması Mükelleflerin Çalışma İsteğini Arttırır.....	87
Şekil 7: Artan Oranlı Gelir Vergisinden Düz Oranlı Gelir Vergisine Geçiş Durumunda, İndirim, İstisna ve Muafiyetlerin Kaldırılması ile Verginin Daha Geniş Bir Kesimi Kapsaması Vergi Gelirlerinin Artmasını Sağlar.....	88
Şekil 8: Artan Oranlı Gelir Vergisinde Bulunan İndirim İstisna ve Muafiyetler Gelir Bakımından Aynı Durumda Bulunan Mükelleflere Farklı Muamele Yapılmasına Sebep Olduğu İçin Adaleti Zedeler.....	89
Şekil 9: Artan Oranlı Gelir Vergisinde Bulunan İndirim İstisna ve Muafiyetler, Kanunun Anlaşılır ve Basit Olmasını Engelleyerek, Kanunu Karmaşık Bir Uygulama Haline Dönüştürmektedir.....	89
Şekil 10: Gelir Vergisinin Basitleştirilmesi Vergi Kaçakçılığını Azaltır.....	90
Şekil 11: Artan Oranlı Gelir Vergisinde, Gelir Arttıkça Vergi Oranı ve Mükellefin Ödeyeceği Vergi Miktarının Artması, Kayıt Dışı Ekonominin Büyümesine Neden Olur.....	91
Şekil 12: Gelir Vergisinin Düşük Oranlı Olması Mükelleflerin Çalışma İsteğini Arttırır.....	92

Şekil 13: Gelir Vergisinin Düz Oranlı Olması, Ödenecek Vergi Miktarını Azalttığı İçin Vergi Kaçakçılığını Azaltır.....	92
Şekil 14: Gelir Vergisinin Herkese Aynı Oranda Uygulanması, Herkesin Kanun Önünde Eşit Görülmesini Sağladığı İçin Mükelleflerin Devlete Olan Güvenini Arttırır.....	93
Şekil 15: Düz ve Düşük Oranlı Gelir Vergisi Mükelleflerin Kayıt Dışı Çalışma İsteğini Azaltır.....	94
Şekil 16: Artan Oranlı Gelir Vergisi, Çok Kazanandan Çok Vergi Alarak Çok Kazananı Cezalandırır.....	94
Şekil 17: Düz ve Düşük Oranlı Gelir Vergisi Ekonomik Büyümeyi Olumlu Yönde Etkiler.....	95
Şekil 18: Artan Oranlı Gelir Vergisi Uygulandığı Durumda Yüksek Gelirli Mükellefler, Vergi Boşlukları Konusunda Daha Çok Danışmanlık Hizmeti Alarak, Düz Oranlı Gelir Vergisine Kıyasla Daha Fazla Vergi Yükünü Azaltma Yolları Ararlar.....	95
Şekil 19: Desteklemiş Olduğum Siyasal Partinin Gelir Vergisinde Düz Oranlı Bir Tarife Uygulaması Bir Sonraki Seçimde Partiden Desteğini Çekmeme Sebep Olur.....	96
Şekil 20: Gelir Vergisinde Artan Oranlı Tarife Yerine Herkesin Aynı Oranda Vergi Ödediği Düz Oranlı Vergi Tarifesi Getirilmesi Daha Adildir	97
Şekil 21: Türkiye’de Düz Oranlı Gelir Vergisinin Uygulanmasını Desteklerim.....	97
Şekil 22: Düz Oranlı Gelir Vergisinin Adil Olduğunu Düşünüyorum.....	98
Şekil 23: Şu Andaki Vergi Sisteminde Çok Fazla Vergi Ödüyorum.....	99
Şekil 24: Türk Vergi Sistemi Hakkında Yeterli Bilgi Sahibiyim.....	99
Şekil 25: Ödediğim Vergi Miktarı Konusunda Bilgi Sahibi Değilim.....	100
Şekil 26: Bir Verginin Adil Olarak Görülmesinde Katılımcıların Desteği.....	100

Şekil 27: Başkalarının Gelir Vergisini Tam Olarak Ödememesi Durumda Katılımcıların Tercihleri.....	101
Şekil 28: Katılımcıların Vergi Kaçırmaya Tepkisi.....	102
Şekil 29: Gelir Vergisinin Oranının Artırılması Turumda Katılımcıların Tepkileri....	103

Tezin Başlığı: Düz Oranlı Gelir Vergisi Uygulamaları ve Düz Oranlı Gelir Vergisinde Algılanan Adalet: Ampirik Bir Çalışma

Tezin Yazarı: Işıl AYAS

Danışman: Doç. Dr. Naci Tolga SARUÇ

Kabul Tarihi: 17.06.2010

Sayfa Sayısı: xii (ön kısım) + 131 (ana metin)

Anabilim dalı: Maliye

Küreselleşme ile birlikte ülkelerde gelir vergisinde matrah genişletici-oran düşürücü bir akım ortaya çıkmıştır. Avrupa’da hızla yayılmakta olan düz oranlı gelir vergisinde gelir arttıkça matraha uygulanan vergi oranı değişmez, sabit kalır. İlk kez Robert E. Hall ve Alvin Rabushka’nın somut bir öneri haline getirdiği düz oranlı gelir vergisinde, mükelleflerin posta kartı büyüklüğündeki beyannamesini doldurarak vergisini beyan etmesini sağlar. Düz oranlı gelir vergisinin en önemli özelliği gelirin tasarrufa giden kısmının vergilenmemesi dolayısıyla (sermaye kazançlarının, kar paylarının vs. vergilenmemesi) düz oranlı gelir vergisinin tüketime dayalı bir vergi olduğu savunulmaktadır. Düz oranlı gelir vergisinde indirim, istisna ve muafiyetlerin kaldırılması, sadece Türkiye’deki adıyla asgari geçim indiriminin uygulanması öngörülmüştür. Düz oranlı gelir vergisinde asgari geçim indiriminin uygulanması ile gizli bir artan oranlılık oluşmaktadır. Düz oranlı gelir vergisinin, ülkelerin küresel rekabet yeteneğini arttırması durumu düz oranlı gelir vergisi uygulayan ülkeleri uygulamayan ülkelere göre daha avantajlı hale getirmektedir.

Düz oranlı gelir vergisinin Dünya uygulamalarına bakıldığında; toplam 30 ülke düz oranlı gelir vergisini uygulamaktadır. En düşük uygulanan oran %9 olmak üzere Karadağ’da uygulanmaktadır. En yüksek uygulanan oran %25 olmak üzere Jamaika, Letonya, Trinidad ve Tobago, Belize olmak üzere 5 ülkede uygulanmaktadır. Ülkelerin ekonomik durumlarına bakıldığında; düz oranlı gelir vergisi ve birlikte yapılan diğer reformlara olumlu gelişmeler görülmüştür. Ancak düz oranlı gelir vergisinin çok yeni bir uygulama olması sebebiyle tam olarak kesin bir yargıya varmak doğru olmayabilir.

Bu çalışmamıza bizi sevk eden düz oranlı gelir vergisinin Avrupa’da hızla yayılması ve uygulayan ülkelerin ekonomilerinde görülen olumlu değişimlerdir. Türkiye’de de gelir vergisinde yaşanan mevcut sorunların en aza indirilmesi ve gelir vergisinde reform arayışları bu konunun irdelenmesi önem teşkil etmektedir.

Çalışmamızın amacı düz oranlı gelir vergisi uygulamalarını kısaca tanıtılmasından sonra bu akımın Türkiye’de uygulanabilirliğini ölçmek, Türkiye’deki gelir vergisi mükelleflerinin bu sistemi adil olarak algılayıp algılanmadığını ölçmek, gelir vergisi mükelleflerinin düz oranlı gelir vergisine bakışını belirlemektir.

Bu kapsamda düz oranlı gelir vergisinde algılanan adaletin ölçülmesi 1003 gelir vergisi mükellefi ile anket yapılmıştır. Çalışmanın sonucuna göre, Türkiye’deki düz oranlı gelir vergisinin Türkiye’deki politik kabul edirliliği düşüktür.

Anahtar kelimeler: Düz Oranlı Gelir Vergisi, Algılanan Adalet, Ekonomik Büyüme

Sakarya University Institute of Social Sciences Abstract of Master's Thesis

Title of the Thesis: Applications of Flat Rate Income Tax Its Perceived Fairness: Empirical Study

Author: Işıl AYAS

Supervisor: Assoc. Prof. Naci Tolga SARUÇ

Date: 17.06.2010

No. of pages: xii (pre text) + 131 (main body)

Department: Public Finance

As a result of globalisation a new approach emerged in income tax which is more broad tax base with lower rates. Flat income tax system is getting more popular in Europe. Flat tax indicates that even though taxable income increases tax rate stay same. The system first introduced by Robert E. Hall and Alvin Rabushka, taxpayers can declare their taxable income with a postcard sized tax declaration form. The most important aspect of flat tax rate is it does not tax savings (such as capital gains and dividends) but consumption. In this system all the exemptions are withdrawn but only minimum living standards are applied. Minimum living standard cause hidden progressivity in the tax system. The countries which apply flat tax rates are more competitive globally.

At the moment total of 30 countries applies flat tax rates ranging from minimum 9% in Montenegro to maximum of 25% in Jamaica, Latvia, Trinidad, Tobago and Belize. In general when we analyse economic situation in the countries that applied flat tax rate we can conclude that flat tax reforms together with other reforms have affected their economy positively. On the other hand, because these reforms are applied recently it may be still too early to conclude.

The subject studied in this thesis is important in some aspects; It seems application of flat tax rate is increasing in Europe. Since there some significant problem associated with Turkish Income tax system, we think it is important to investigate this subject.

The aim of this study is give detailed information about the application of flat tax rate in different countries, and measure how taxpayer perceive flat tax system in Turkey in respect to fairness and other matters.

We have carried a survey study with 1003 individuals in order to measure the perceived fairness of flat tax. The result show the acceptability application of acceptability of flat tax is low in Turkey

Key words: Flat Rate Income Tax, Perceived Fairnes, Economic Growth

GİRİŞ

İnsanların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturmuş oldukları organizasyona devlet denilmektedir. Devlet ortak ihtiyaçların karşılanması için çeşitli finansal kaynaklara ihtiyaç duymakta, bu kaynakların içinde ise en önemli yeri vergi gelirleri oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergiler devletin en temel finansman kaynağı haline gelmektedir. Bu vergiler içinde ise gelir vergisi, kişilerin kazançlarını yakından etkilediği için önemli bir yer tutmaktadır.

Vergilemenin yapılabilmesi için geçmişten günümüze birtakım ilkeler ortaya çıkmıştır. Vergileme ilkeleri, ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların geliştirilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken temel unsurlar ve kurallardır. Vergilemeye ilişkin ilkeler Adam Smith tarafından ortaya atılmıştır. Bu ilkeler; adalet, belirlilik, iktisadilik ve uygunluk şeklinde sıralanabilir. Bu ilkelere zamanla ekonomik ve sosyal düzendeki değişikliklere göre yenileri eklenmiş, çeşitli yazarlar tarafından geliştirilmiştir. Ancak tarihsel süreçte vergileme ilkelerine ilişkin tartışmaların hemen hemen tamamında adalet ilkesinin baskın kavram olduğu görülmektedir. Adalet ilkesi insanlığın evrensel değerlerinin belirlediği ilkelerin başında gelmektedir.

Devletin en önemli finansman kaynağı arasında yer alan gelir vergisinin adil olması, adil olarak uygulanması verginin başarısı açısından çok önemlidir. Ülkemizde gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Artan oranlı gelir vergisine alternatif olarak geliştirilen düz oranlı gelir vergisi, ilk kez Dünya’da Hong Kong’da uygulanmıştır. Yeni bir akım olarak görülen düz oranlı gelir vergisi 1994’te Avrupa’da ilk kez Estonya’da uygulanmıştır. Daha sonra Letonya, Litvanya, Rusya, Slovakya, Sırbistan’dan Belize adasına kadar düz oranlı gelir vergisini uygulayan toplam 30 ülke bulunmaktadır.

Günümüzde küreselleşme olgusunun da getirmiş olduğu zorunluluktan dolayı ülkeler vergi sistemlerini birbirleri ile uyumlu hale getirmenin yollarını aramaktadırlar. Küresel rekabet ortamında ülkelerin vergi sistemi ve vergilerin yapısı ön plana çıkmaktadır. Bu doğrultuda düz ve düşük oranlı bir vergi bu durumda daha avantajlı

hale gelmektedir. Düz oranlı vergi uygulayan ülkelerin ekonomilerinde görülen olumlu gelişmeler diğer ülkelerde de düz oranlı verginin uygulanabilirliğinin tartışılmasına sebep olmaktadır. Bu konuda bazı ülkeler düz oranlı vergi uygulayan ülkelerin küresel rekabeti olumsuz yönde etkilediğini vurgularken, bazı ülkeler ise düz oranlı verginin küresel rekabet için uygulayan ülkeyi daha avantajlı hale getirdiğini iddia etmektedir. Uygulanan gelir vergisinin adil olarak algılanmasının verginin başarısı açısından oldukça önemlidir.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, Avrupa’da hızla yayılmakta olan düz oranlı gelir vergisinin Türkiye’de uygulanabilirliğinin ölçülmesi, mükelleflerin düz oranlı vergiye bakış açısı ve düz oranlı vergide algılanan adaletin ölçülmesidir. Bu kapsamda düz oranlı verginin avantajlarının ve dezavantajlarının bilinmesi, Dünya uygulamalarının sonuçları ve bu doğrultuda yapılan anket çalışması ile mükelleflerin gelir vergisini adil olarak algılaması için hangi kriterleri ön planda tuttuğunun araştırılması, düz oranlı verginin bu kriterlere yakınlığının belirlenmesidir.

Çalışmanın Önemi

Düz oranlı gelir vergisinin daha önce Türkiye’de uygulanmamıştır. Gelecek yıllarda düz oranlı gelir verginin uygulanması durumunda mükelleflerin düz oranlı gelir vergisine bakışının bilinmesi verginin konulmadan önce halkın tepkisinin öngörülmesini sağlayabilir.

Bazı düz oranlı gelir vergisi ile birlikte yapılan çeşitli reformlar sonucunda ekonomilerinde olumlu değişiklikler olması, küresel rekabet ortamında gelişmekte olan Türkiye’de bu tür etki yaratma ihtimali çalışmanın önemini arttırmaktadır.

Dolaysız vergiler içerisinde önemli bir yere sahip olan gelir vergisinin tahsilatında artış olması için mükelleflerin gelir vergisindeki reform beklentileri, ödemekte olduğu gelir vergisini adil bulup bulmadığının, düz oranlı vergiye bakış açısının bilinmesi ileride yapılacak reformlara yön vermesi açısından oldukça önem teşkil etmektedir. Bu anlamda bu çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın Sınırlılıkları

Düz oranlı vergi önerilerine ve Dünya uygulamalarına bakıldığında genel olarak düz oranlı gelir vergisi ile birlikte kurumlar vergisinde de reformlar yapılmıştır. Çalışmada düz oranlı verginin bütünlüğünün bozulmaması açısından çok ayrıntılı olmayacak şekilde kurumlar vergisinde yapılan değişikliklere de yer verilmiştir. Ancak kurumlar vergisi çok geniş kapsamlı ele alınmamıştır. Çalışmanın teorik kısmında düz oranlı vergi teklifleri çok fazla ayrıntıya girilmeden ana hatları ile ele alınmıştır.

Çalışmanın Metodolojisi

Dünya’da düz oranlı vergi uygulamaları ve düz oranlı gelir vergisinde algılanan adaletin ölçülmesine yönelik bu çalışma ile ilgili yapılan kaynak taramasında Türkçe ve İngilizce literatürde bir çalışmaya rastlanmamıştır. Çalışmanın literatür taraması sürecinde eleştirel kaynak incelenmesi yapılmıştır. Alan araştırması anket yöntemiyle yapılmış, veriler SPSS programı yardımıyla analiz edilmiştir.

Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünde, düz oranlı gelir vergisinin teorik temelleri, düz oranlı verginin avantajları ve dezavantajları düz oranlı vergiye yönelik oluşturulan çeşitli öneriler incelenmiştir. Aynı zamanda yine birinci bölümde artan oranlı gelir vergisine yönelik eleştiriler, artan oranlı verginin olumsuz yanlarına da değinilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, Dünya’da düz oranlı gelir vergisi uygulamaları ve ülkelerde meydana gelen sonuçlar incelenmiştir. Vergi sisteminin bütünlüğünün bozulmaması açısından bu ülkelerde düz oranlı vergi reformu ile birlikte yapılan diğer reformlara kısaca değinilmiştir.

Üçüncü bölümde ise algılanan adalet kavramı incelenmiştir. Mükelleflerin bir vergiyi adil bulmasını etkileyen kişisel ve çevresel faktörler incelenmiştir. Yapılan anket çalışması ile toplanan veriler SPSS programı ile analiz edilmiş, elde edilen sonuçlar yorumlanmıştır.

BÖLÜM 1: DÜZ ORANLI GELİR VERGİSİNİN TANITIMI ve ARTAN ORANLI GELİR VERGİSİYLE İLGİLİ SORUNLAR

Bu bölümde düz oranlı verginin teorik boyutu, düz oranlı gelir vergisinin avantajları ve dezavantajları, düz oranlı vergi teklifleri incelenerek düz oranlı gelir vergisine genel bakış ele alınacaktır. Daha sonra Türkiye’de uygulanmakta olan artan oranlı gelir vergisi ve mevcut sorunlar değerlendirilecektir.

1.1. Düz Oranlı Verginin Teorik Temelleri

Günümüzde sanayileşen ülkeler vergi sistemlerini, küreselleşmenin getirdiği rekabet ile baş edebilecek şekilde etkin, eşitlik sağlayan, yönetsel olarak basit hale dönüştürmenin yolunu aramaktadırlar. Ülkelerin uluslararası platformda ulusal vergi sistemlerinin birbirleri ile uyumlu olmasına ihtiyacı vardır. Ulusal vergi sistemi içerisinde önemli bir yere sahip olan kişisel gelir vergisi bu konuda ön plana çıkmıştır. Ülkelerde uygulanmakta olan kişisel gelir vergisi sistemleri geçtiğimiz yirmi yıl içerisinde gerçekleştirilen reformlarla sürekli değişikliğe uğramıştır. OECD ülkelerine bakıldığında yapılan bu reform çalışmalarının matrah genişletici-oran düşürücü önlemlerle vergi tarifesinin artan oranlılık derecesinin azaltılması şeklinde gerçekleştiği görülmüştür.

Dünya genelinde uygulanan artan oranlı gelir vergisi sistemlerindeki karmaşıklıklar, yüksek yönetim maliyetlerinin varlığı, verginin mükellefe ve devlete yüklediği maliyetlerin yüksek olması, ekonomi üzerinde olumsuz etkiler nedeniyle sistemin etkin olmaması, sermayenin çifte vergilendirilmesi ve kaynakların verimli alanlarda kullanımını önlemesi gibi sorunlar ülkeleri reform yapmaya zorlamaktadır. Bu sorunlar nedeniyle artan oranlı verginin yerine alternatifi olan düz oranlı vergi uygulama konusundaki görüşler bazı ülkelerde yoğun destek bulmuştur.

Düz oranlı vergide, matrahın miktarına bakılmaksızın tüm matraha tek bir oran uygulanmaktadır. Matrahın her düzeyine uygulanacak olan vergi oranı değişmez, tek ve sabittir (Özdemir, 2005: 171). Düz oranlı vergilere (flat taxes) aynı zamanda “sabit oranlı vergiler” ya da “tek oranlı vergiler” de denilmektedir (Giray, 2006: 1).

Bilindiği üzere vergi miktarının matraha oranı ortalama vergi oranını vermektedir. Vergi miktarındaki değişimin matrahtaki değişmeye oranı ise marjinal vergi oranını göstermektedir.

Tablo 1: Ortalama Oranı ve Marjinal Vergi Oranı

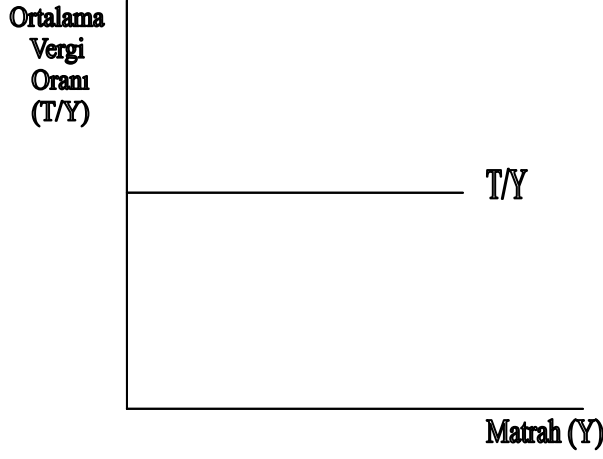
Matrah	Vergi	OVO(vergi/matrah)	MVO
3.000	1.000	% 33	-
5.000	1.000	% 20	0
25.000	1.000	% 4	0

Düz oranlı vergilerde ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranı birbirine eşittir. Yani tarifedeki tüm gelir dilimlerine aynı vergi oranı uygulanmaktadır. Örneğin, % 20 olarak uygulanan bir gelir vergisi, bireyin gelirinin % 20'sini vergilendirir. Böylece 20.000 TL geliri olan bir kişi ile 100.000 TL'ye sahip olan bir kişi de aynı vergi oranına tabi tutulacaktır. 20.000 TL'lik gelire uygulanan %20'lik bir vergi 4000 TL, 100.000 TL'lik gelire uygulanan %20'lik vergi 20.000 olacaktır. 20.000 TL gelire sahip olan mükellefin ortalama vergi oranı $4.000/20.000 = 1/5$, 100.000 TL gelire sahip olan mükellefin ortalama vergi oranı $20.000/100.000 = 1/5$ 'tir.

Ortalama vergi oranı düz oranlı tarife'de her matrah düzeyinde aynı kalmaktadır. Şekil 1'de görüldüğü üzere matrah arttıkça ortalama vergi oranı sabit kalır. Şekil 2'de Düz oranlı tarifede (vergi miktarının matrahın doğrusal bir fonksiyonu olması nedeniyle) matrah arttıkça vergi geliri artmaktadır. Ancak ödenecek vergi miktarı matrahtaki artışa rağmen nispi olarak aynı kalmaktadır.

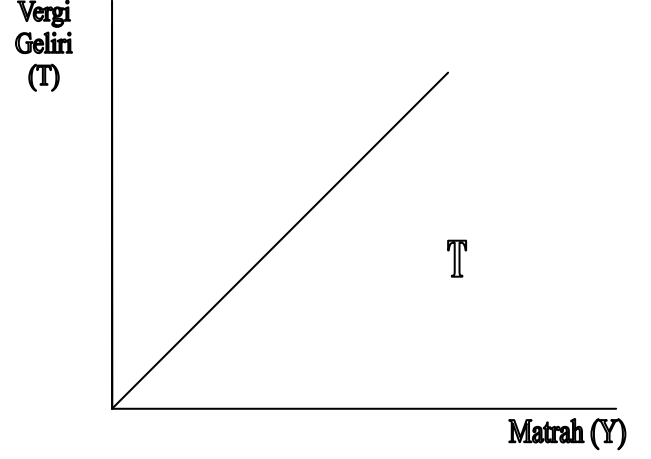
Şekil 1: Düz Oranlı Tarifede

Ortalama Vergi Oranı-Matrah İlişkisi



Şekil 2: Düz Oranlı Tarifede Vergi

Geliri- Matrah İlişkisi



Kaynak: Dileyici,2003: 72

Tablo 2’de görüldüğü gibi düz oranlı tarife’de standart indirim mekanizmasıyla gizli bir artan oranlılık oluşmaktadır. Standart indirimden önceki matrah ile ödenecek vergi hesaplandığında ortalama vergi oranının arttığı görülmektedir.

Tablo 2:Düz Oranlı Tarife’de Standart İndirim Mekanizması ve Gizli Artan Oranlılık

Esas Matrah	İndirim	Orana Esas Matrah	Oran	Vergi	Esas Matraha Nazaran Oran(OVO)
6.000	3.000	3.000	% 10	300	%5
15.000	3.000	12.000	% 10	1200	%8
25.000	3.000	22.000	% 10	2200	%8,8

Standart indirim miktarının matrah arttıkça azalması ve en sonunda sifıra düşürülmesi sistemine “**abatement sistemi**” verilmektedir (Sağbaş, 2008: 64) Düz oranlı vergide bu sistemin uygulanması gizli artan oranlılığın etkisini arttırabilir.

Vergilerin düz ve düşük oranlı olması ile ilk fikir ünlü sosyal bilimci İbn-i Haldun (1336-1406) ile ortaya çıkmıştır. İbn-i Haldun'un yaklaşık altı yüzyıl önce yapmış olduğu tespitler:

“Vergi konuları üzerinde düşük oranlı vergiler konulduğunda, bu vatandaşların çalışma arzularını geliştirir. Düşük oranlı vergiler sonucunda teşebbüsler büyür ve gelişir. Teşebbüslerin büyümesi ile birlikte, yükümlülere tarh edilen vergi matrahı genişler. Netice olarak, düşük oranlı vergilerle vergi gelirleri artmış olur.” şeklindedir.

Düz oranlı vergiyi savunan bilim adamlarından biri olan Milton Friedman bu sistemi destekleyen görüşlerini 1962 yılında yazmış olduğu “Kapitalizm ve Özgürlük” adlı eserinde anlatmıştır. Bu eserde kişisel muafiyet tutarının üzerindeki bütün gelirlerden % 20'den daha düşük bir oranlı düz oranlı vergi uygulanırsa, vergi gelirlerinin artacağını ileri sürmüştür. Kişisel muafiyetlerin artması durumunda aynı vergi gelirin sağlanması için daha yüksek oranlı bir düz oranlı vergi uygulanmalıdır (Friedman: 1988).

Düz oranlı verginin diğer bir destekçisi F.A.V. Hayek'tir. 1960 yılından yazdığı “Özgürlük Anayasası” eserinde artan oranlı vergileri eleştirip, düz oranlı vergi sistemini savunmuştur. Toplumdaki bütün bireylerin aynı vergi oranına tabi tutulması, siyasi iktidarın vergilendirme gücünü sınırlandırır. Hayek bütün kurallar ve kanunların genel olması ve bütün bireylerin de bu kural ve kanunların etkisine aynı derecede maruz kalmaları gerektiği görüşündedir. Hayek'e göre gelir vergisi tek oranlı bir vergi olmalıdır (Hayek (1960) dan aktaran Dileyici, 2003:175). Düz oranlı vergiyi savunan görüşlerden bir diğeri Anayasal İktisat'ın savunucularından gelmiştir. Anayasal iktisat'ın öncüsü James Buchanan vergi oranlarının anayasal bir çerçeve içerisinde sınırlandırılması gerektiğini savunmuştur. Vergilendirebilir bütün mallara düz oranlı vergi uygulanmasını savunurken bu uygulama ile siyasi iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlanabileceğini ifade etmiştir (Odabaş, 2001).

1980'li yıllardan itibaren düz oranlı vergi fikri Amerika 'da yoğun bir şekilde tartışılmaya başlanmış, düz oranlı vergi önerileri içerisinde en geniş kapsamlı olan öneri Standfort Üniversitesinden Robert E. Hall ve Hoover Enstitüsünden Alvin Rabushka tarafından ileri sürülmüştür. Daha sonrada farklı yazarlar tarafından birçok öneri geliştirilmiştir. Bu öneriler ayrıntılı olarak düz oranlı vergi önerileri kısmında incelenecektir.

Düz oranlı vergilerin özelliklerine genel olarak değinilecek olursa; bütün düz oranlı vergi tekliflerine bakıldığında çoğunlukla önerilen vergi oranı %20'den azdır. Kişilere ve mükelleflere uygulanan imtiyazlar (muafiyet, istisna ve indirimler) kaldırılmıştır. Bu istisnalar, muafiyetler ve indirimlerin kaldırılmış olması sistemin basitleşmesini sağlamıştır. Posta kartı büyüklüğündeki bir beyanname ile mükellefler kazançlarını vergi idaresine bildirebilmektedirler. Düz oranlı vergi uygulamaları ile sermaye oluşumu teşvik edilerek çifte vergilemeyi ortadan kaldıracak düzenlemeler yapılmıştır. Böylece tasarruflar, sermaye kazançları ve kar payları üzerinde çifte vergileme durumu ortadan kalkacaktır.

Ortaya atılan düz oranlı vergi teklifleri ile milli sınırlar içerisinde kazanılmış olan gelirin vergilendirilmesi öngörülmüştür. Bu sistemin vergi mükellefleri ve özellikle işletmeler açısından uluslararası rekabeti arttırdığı vurgulanmaktadır.

Bütün düz oranlı vergi önerilerinde standart bir indirim mekanizması mevcuttur. Standart indirimin oldukça yüksek belirlenmesi, aile reisi beyanının bulunması, evli kişilerin standart indirimlerinin bekarlara kıyasla yüksek olması, düz oranlı vergilerin genel olarak aile odaklı yaklaşım benimsediğinin göstergesidir (Mitchell, 2005: 2).

Düz oranlı vergi önerileri genellikle tüketim tabanlıdır. Tüketim tabanlı vergileme sistemi ise, gelirin tasarrufa giden kısmının gelir toplamına dahil edilmeyerek vergilendirilmemesidir. Diğer bir ifadeyle, gelirin tüketime giden bölümü esas alınarak vergileme yapılmasıdır (Türkan, 1997: 7). Vergilemenin stopajla yapıldığı gelir türlerinde (ücretler gibi) bu tür bir uygulama yapılamamaktadır. . Ancak sermaye kazançlarının ya da bireyleri kar paylarından vergi alınmaması bir nevi tasarruflarının vergilendirilmemesi olarak düşünülebilir.

Düz oranlı vergi tekliflerine genel olarak bakıldığında bireyler tarafından elde edilen gelirden tasarrufların çıkarılması ya da (vergilendirilmemesi) amaçlanmıştır. (Mitchell, 2005: 2). Ancak uygulamada farklılıklar da görülmektedir. Örneğin Rusya'da düz oranlı vergi uygulamasına geçildikten sonra sermaye kazançlarından alınan verginin oranı artmıştır.

1.2. Düz oranlı Vergilerinin Avantajları

Düz oranlı vergilerin avantajları kısmında düz oranlı verginin uygulanabilirliğinin kolay olması, ekonominin büyümesine uzun dönemde önemli bir katkısının olması, uyum maliyetlerinin en aza indirmesi, emek arzını artırması, marjinal vergi yükünün düşük olması, çifte vergilemeyi önlemesi, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artırması gibi konular ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

1.2.1. Basitlik

Vergi sisteminin karmaşık olması birçok sorunu da beraberinde getirir. Mükelleflerin vergi beyannamelerini doldurmak için yoğun çaba harcamaları, vergi danışmanlarından danışmanlık hizmeti almaları onlara ek maliyetler getirir. Ayrıca beyanname doldurmanın zaman maliyeti de vardır. Düz oranlı vergi ile bütün bu maliyetler en aza indirilir. Mükellefler herhangi bir aracıya gerek duymadan posta kartı büyüklüğündeki beyanname doldururlar, küçük bir işletmeden holdinge kadar bütün kurumlar aynı vergi beyannamesini ile doldurarak vergilerini beyan ederler (Mitchell, 2005: 5). Bu durumun vergi uyum maliyetlerinin çarpıcı bir biçimde düşürmesi beklenmektedir. Karmaşık vergi sisteminin mükelleflere olduğu gibi devlete bir maliyeti vardır. Vergi sisteminin devlete olan maliyetine denetim maliyeti denilmektedir. Dolayısıyla düz oranlı vergi sistemi devletin de denetim maliyetinin düşürerek her iki taraf için de basit, kolay uygulanabilen bir vergiye dönüşür (Hall ve Rabushka, 1985: 55).

Ayrıca düz oranlı vergilerle birçok indirim, istisna ve muafiyetlerin kalkması sistemi daha basitleştirir. Karmaşık vergi sistemleri vergi yükümlülerinin ayrıcalıklı vergi kanunlarından yararlanarak vergi yüklerinin minimize etmeye çalışmalarını teşvik eder Hall ve Rabushka, (1985: 55) Düz oranlı vergi sistemi ile sistemin basitleşmesi kanunlardaki boşlukların azalması vergiden kaçınma ve vergi kaçırma oranını azaltır. Bu gelişme kayıt dışı ekonominin küçülmesini sağlar (Teather, 2005: 3). Muafiyetleri ortadan kaldıran düz oranlı vergi şeffaflığı güçlendirerek sistemin daha kolay yönetilmesine olanak verir (Zenginobuz, t.y.: 23).

Düz oranlı vergi basit ve kolay uygulanabilir olması sebebiyle ülkeler arası vergi uyumsuzluklarını en aza indirir ve vergiye gönüllü uyumun artmasını sağlar (Mitchell, 2007a: 4).

1.2.2. Ekonomik Büyüme

Ekonomik büyüme üzerinde etkili olan faktörler; sermaye birikimi, teknoloji, işgücü arzı, nüfus artış oranı, vergilerdir. Bu faktörlerden bazıları zaman zaman daha fazla etkiye sahip olabilmektedir (Shapiro, 1996: 1). Vergiler ekonomik büyüme için gerekli bütün unsurlar ile yakından ilgilidir. Yüksek vergi oranları ekonomide tasarruflar, yatırımlar ve emek arzı üzerinde olumsuz etkiler yaratarak ekonomik büyümeyi yavaşlatır. Artan oranlı vergiler ile yatırım ve tasarruf eğilimi yüksek olan yüksek gelir diliminde bulunan kişiler ağır vergi yüküne maruz kalırlar ve bu vergi yükü ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkiler. Düz oranlı vergiler ile bu olumsuz etkiler en aza indiği savunulmaktadır.

Vergilerin iş gücü arzı üzerindeki etkisi, gelir etkisi ve ikame etkisi olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir. Vergi sonrası kişiler daha fazla çalışmaya ve daha fazla gelir elde etmeye sevk ediyorsa gelir etkisi; tam tersi, vergi sonrası kişilerin aylıklık yapma boş zaman geçirmeye, aylıklık yapmaya sevk ediyorsa ikame etkisi meydana gelmektedir. Verginin emek arzı üzerindeki etkisinde tarife yapısı da önemli rol oynamaktadır. Düz oranlı vergiyi savunanlara göre; vergilerin düşük bir orana sahip olması sebebiyle vergi mükellefleri açısından ağır bir vergi yükü oluşturmadıkları için çalışma gayretinin artmasına neden olacaklardır. Bireyler daha fazla çalışarak daha çok gelir elde etmeye çalışacaklardır. Vergi oranlarının düşük olması insanları daha fazla çalışmaya, daha fazla tasarruf etmeye, daha fazla yatırımda bulunmaya teşvik ettiği iddia edilmektedir. Dolayısıyla biriken tasarrufların yatırıma dönüşmesi ekonomi de üretimi arttırabilir (Aktan,1998: 4).

Düz oranlı vergide tasarrufların vergilenmemesi (bireylerin elde ettiği sermaye kazançlarından vergi alınmaması) ile tasarruflar yatırımlara dönüşür, yatırımların artması ekonominin büyümesine önemli bir katkıda bulunur. Böylece düz oranlı vergiler ekonominin uzun dönemli büyüme oranını arttırır (Mitchell, 2005: 5).

Vergileme açısından (iktisadi) etkinlik, vergi sisteminin ekonomik birimlerin tasarruf, yatırım, emek arzı vb. kararları üzerinde ve dolayısıyla ekonomik büyüme üzerinde olumsuz bir etkisinin olmamasını ifade eder. Bu başka bir deyişle verginin tarafsız olması ilkesidir (Dileyici, 2003: 40). İktisadi etkinlikte vergi nedeniyle meydana gelen azalma, ekonomik kararları saptıran vergiler nedeniyle artan vergi gelirlerinin vergi mükelleflerine ve topluma ek maliyetlerinin ifade eden “refah kayıpları” veya “aşırı vergi yükü” kavramları ile ifade edilir (Aurberg ve Hines, 2001: 1). Bu iki kavram birbirlerini tamamlayıcı niteliktedir. Tüketim vergisi nedeniyle kişilerin refahlarındaki azalışa aşırı vergi yükü denilmektedir. Vergi nedeniyle tüketim miktarındaki azalma ve fiyattaki artış nedeniyle alıcı ve satıcıların refahlarında meydana gelen azalmaya verginin refah kaybı denir (Sağbaş, 2008: 146).

Yüksek vergi oranları ile aşırı vergi yüküne maruz kalan bir ekonomik birim, vergilendirilen ekonomik faaliyetinin faydasını tam olarak elde edemedikleri zaman, tasarruf ve yatırım gibi verimli faaliyetlerini üstlenme konusundaki istekleri azalır. Böylece daha az ekonomik faaliyette bulunurlar. Düz ve düşük oranlı bir vergi ekonomik birimlerin kararlarına müdahale etmediği için, artan oranlı vergilere göre daha az etkinsizliğe sebep olduğu iddia edilmektedir.

Basitlik kısmında belirtildiği gibi vergilerin toplanırken devletin katlanmış olduğu bir maliyet vardır. Bazen vergilerin maliyeti toplanan vergi miktarını da aşmaktadır. Vergilerin aşırı maliyetler yaratması vergi sisteminin yapısıyla ilişkilidir. Aynı miktarda gelir yaratan iki farklı vergi sistemi, ekonomik aktörler üzerinde farklı etkilere yol açabilir. Düz oranlı vergide nispi olarak maliyetler azalacağından daha az etkinlik kaybı söz konusu olacaktır.

Düz oranlı vergilerin sermayeyi birikimini teşvik edici bir yapıya sahip oldukları iddia edilmiştir. Vergi oranının düşük olması, tasarruf ve yatırımların çifte vergilendirilmesinin önlenmesi sayesinde ekonomik büyüme hızında artışa neden olur (Dileyici, 2003: 95). Düz oranlı vergi sisteminde sermayeden elde edilen gelir bireysel düzeyde sadece bir kere vergilendirilir. Böylece faiz, kar payı ve sermaye kazançları üzerindeki bütün vergiler kaldırılarak çifte vergilemenin de önüne geçilmiş olur. Bu durum ise tasarruf oranlarını arttıracaktır. Tasarrufların artması reel yatırımı teşvik eder (Seldon ve Boyd, 1996:1). Düz oranlı vergide yatırımcılar artan oranlı vergilere

nazaran daha az vergi ödeyeceklerinden, yatırımcıların hem yatırımdan elde edecekleri net getiri miktarı artacak hem de yeni yatırımlar için daha fazla kaynak ayırabileceklerdir (Dileyici, 2003: 110).

Düz oranlı vergiler çok kazandıran daha fazla vergi alarak çok kazananı cezalandırmazlar, dolayısıyla düz oranlı vergi ile iş gücü arzının çalışma gayretinin artması, üretimin ve bununla birlikte milli gelirinde artmasını sağlar.

Hall ve Rabushka'nın yaptığı çalışmaya göre düz oranlı vergi, çalışanların çalışma isteklerini artırır. Yazarlar tarafından yapılan hesaplama göre, düz oranlı vergiye geçiş ile birlikte çalışma saatlerinin %4 oranında artması planlanmaktadır. Gelir vergisi oranının yüksek olması çalışanların verginin ikame etkisi sebebiyle çalışmama kararı almasına ya da erken emekli olmasına sebep olabilir. Düz oranlı vergi çalışanların emekli olma isteğini azaltır. Böylece yaşlı insanların bilgi ve tecrübelerini daha fazla kullanması, ekonomiye olumlu yönde dönüşüm sağlar. Erken emeklilik oranının azalması, ekonomide üretilen mal ve hizmet çıktısının artmasını sebep olur. Milli gelirin artışı kişi başına düşen gelirin artmasını sağlar (Hall ve Rabushka, 1996: 92). Ayrıca emekli olan insanların sayısının azalması, transfer harcamalarının azalmasına sebep olur. Bu tür harcamaların azalması bütçe açıklarının azalmasına katkıda bulunarak ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkileyebilir.

ABD'de düz oranlı vergileri savunan birçok ekonomist düz oranlı ve tüketim tabanlı vergi uygulamasının Amerikan ekonomisinin büyüme hızını arttıracaklarını ileri sürmektedir. National Affairs bürosunun yapmış olduğu bir derlemede, düz oranlı verginin ekonomik etkileri konusunda yapılan 150'den fazla çalışmanın %55'inin sonucu düz oranlı verginin ekonomik canlanmaya olumlu katkıda bulunacağı yönündedir (Türkan,1997: 11).

Düz oranlı vergiyle, muafiyetler, istisnalar ve indirimlerin çoğunun ortadan kaldırılması ile vergi tabanı genişlemesi bu genişlemenin vergi gelirlerinin arttırabilir. Vergi gelirlerinin artmasını sağlayacak diğer bir durum ise muafiyet ve istisnaların kaldırılması ile vergi matrahlarında oluşan aşınmanın azalmasıdır. Böylelikle vergi harcamalarını minimum seviyeye inmiş olur.

Vergi yükümlüleri ise vergiden kaçınabilmek için ekonomik büyümeyi olumsuz etkileyen, verimli olmayan rant kollama faaliyetlerine yönelemeyeceklerdir (Aktan, 2000: 42).

1.2.3. Adalet

Vergilemede adalet kavramına, yatay adalet ve dikey adalet olmak üzere iki açıdan bakılmaktadır. Yatay adalet gelir bakımından aynı durumda olanlara eşit muamele yapılmasıdır. Dikey adalet ise farklı durumda olanların farklı miktarlarda vergi ödemesi öngörmektedir. Düz oranlı vergi sistemi yatay ve dikey adaleti sağlayan bir sistem olduğu savunulmaktadır. Aynı durumda bulunanlara aynı vergi oranı uygulanarak yatay adalet sağlanmaktadır. Dikey adaletin sağlanmasında ise farklı durumda bulunanlara aynı vergi oranı uygulansa da, ödedikleri vergi miktarı daha fazla olduğu için düz oranlı vergi dikey adaleti de kendi içinde sağladığı ileri sürülmektedir (Aydın,1996: 16).

Adalet kavramı eşitlik kavramı ile iç içedir, herkese tek bir oranın uygulanması, düz oranlı vergilerin, kanun önünde eşitlik ilkesine uygun bir vergi olduğunun göstergesidir. Sadece bireyler için değil, tüm işletmelerde aynı şekilde vergilendirme işlemlerine tabi tutulurlar. Yani işletmenin ortakları, tam mülkiyete sahip olanlar, şirketler ve diğer işletme şekilleri arasında ayırım yapılmamaktadır (Foster,1995).

Düz oranlı vergi sistemini destekleyenlere göre sistem çalışkanı tembelden ayırarak ödüllendirerek, çok kazandıran çok vergi alıp onu cezalandırmak yerine herkese eşit bir oran uygulanmasının daha adil olacağını ileri sürmüştür (Şentürk,2006).

Tüm düz oranlı vergi tekliflerinde, en az geçim indirimi olarak da adlandırılan standart indirim uygulanır ve bu indirim miktarının altında kalan düşük gelirli kesime vergi oranı uygulanmaz. Standart indirim miktarının uygulanması düz oranlı sistemindeki “fiili vergi oranlarını” artan oranlı hale getirir (Aktan, 2000: 41). Bu durumda ise her ne kadar uygulanan vergi oranı, düz oranlı olsa da standart indirim mekanizmasının varlığı sayesinde düşük gelirli vatandaşlar üzerindeki olumsuz etki önlenmiş olur. Yine standart indirim mekanizması ve bu mekanizma sayesinde gizli artan oranlılığın oluşması, bireylerin ödeme gücüne göre vergilendiğinin göstergesidir. Standart indirim ile düşük gelirlilerden vergi alınmamakta, standart indirim miktarını

aşanlardan ise Tablo 2’de görüldüğü gibi matrah arttıkça uygulanan oran düz oranlı olsa da indirimden önceki esas matraha göre hesaplandığında, uygulanan vergi oranı artmaktadır. Düz oranlı vergiyi destekleyenlere göre bu uygulama, ödeme gücüne göre vergi alınması ilkesi ve kanun önünde eşitlik ilkesi ile uygun düşmektedir. Dolayısıyla adil bir uygulama olduğu savunulmaktadır.

Düz oranlı vergi ile mevcut sistemde bulunan bütün indirim istisna ve muafiyetlerin hepsi ortadan kalkar, standart indirim dışında matrahtan herhangi bir indirim yapılmaz. Dolayısıyla herkes kanun önünde eşit muamele yapıldığı için adil bir uygulama olduğu savunulmaktadır (Aktan, 2000: 42).

1.2.4. Küresel Rekabet Yeteneğini Artırması

Küresel rekabet yeteneği bir ülkede işletmelerin rekabet gücünü arttırmak ve ya yabancı yatırımları ülkeye çekebilmek için, vergi yükümlülerinin vergi yüklerini azaltarak, ülkenin ulusal ekonomisini geliştirme olarak tanımlanmaktadır (Pinto, 2002: 1). Küreselleşme ile bireyler ve işletmeler yabancı ülkelerin ekonomik fırsatlarından avantajlarında yararlanma konusunda daha fazla serbestlik kazanmaktadır. Bu durumda ülkelerin sahip olduğu vergi sistemi ve vergilerin yapısı önem kazanmaktadır. Küreselleşmenin hız kazanması ile vergi rekabetinin arttığı bir ortamda, bir ülkede düz oranlı vergi sisteminin uygulanması, ülkenin rekabet edebilme yeteneğini artırır. Bir ülkenin düz ve düşük oranlı bir vergiye sahip olması doğrudan yabancı sermaye yatırımlarının ülkeye girişini arttırmaktadır.

1.3. Düz Oranlı Vergilerin Dezavantajları

Bu bölümde düz oranlı vergilerin dezavantajları incelenecektir. Ülkelerin mevcut sistemlerinden düz oranlı vergi sistemine geçiş aşamasında bazı sorunlar yaşanabilir bununla birlikte birçok indirim istisna muafiyetlerin kaldırılması gelir kaybına yol açabilir. Yine vergi oranının düşürülmesi vergi yükünü orta gelirli mükelleflere kaydırabilir.

1.3.1. Geçiş Aşamasındaki Zorluklar

Geçiş konusunda en çok dikkat çeken konular amortisman indirimlerinin bir yıl içerisinde indirilmesi ve faiz ödemelerinin matrahtan indirimine son verilmesidir.

Amortisman indirimi artan oranlı vergi sisteminde yıllara dayalı olarak matrahtan indirilir. Düz oranlı vergi sisteminden işletmeler yatırım yaptıkları yıl, yatırımın yapıldığı ilk sene yöntemi (full expensing) ile amorti edeceklerdir. Eski sisteme göre; yatırımın amorti edilmeyen değeri reform yapılmadan önce amorti edilebilir ve düz oranlı vergi sistemine geçildiğinde ilk yıllarda yüksek vergi oranı uygulanabilir (hükümetin gelir kaybı nedeniyle), daha sonra vergi oranının düşük uygulanması şartıyla geçiş aşamasının gerçekleşebileceği ileri sürülmektedir (Hall ve Rabushka, 1996).

Vergi matrahından yapılan faiz indirimine son verilmesi, aynı zamandan faiz gelirlerinin vergilenmesine son verilmesi düz oranlı vergi teklifinin çarpıcı özelliğidir.

Sisteme geçiş aşamasında kazanan ve kaybedenler olabilir. Borçlunun bu durumda mağdur olma ihtimali yüksektir. Geçiş aşamasında geçiş hükümleri düzenlenerek zarar minimuma indirilebilir. Geçiş aşamasında faiz ödemelerinin matrahtan indirilmesine izin verildiği takdirde; alacaklı da elde ettiği faiz gelirlerinden vergilendirilmelidir. Borçlu matrahından faiz ödemesinin % 90'ını indirebilirken, alacaklı ise elde ettiğini faiz gelirinin %100'ü vergilendirilebilir gelir kapsamında olmalıdır. Böylece borçlu koruma altına alınmaktadır (Hall ve Rabushka, 1996). Düz oranlı vergiyi savunanlara göre geçiş aşamasında bu tür hükümlerin düzenlenmesi vergi tabanını daraltacaktır. Vergi tabanının daralması, vergi mükelleflerinin sayısının azalmasına neden olduğundan gelir kaybı yaratabilir. Dolayısıyla bu kaybı en aza indirmek için ilk yıllarda daha yüksek bir vergi oranı uygulanması, düz oranlı sisteme geçiş maliyetlerini arttıracaktır. Bu durum kısa dönemde gelir kaybına sebebiyet verebilir.

Düz oranlı vergilerin standart indirim dışında hiçbir indirim izin vermemesi de tartışma yaratmaktadır. Sağlık harcamalarının matrahtan indirilmesi, bazı sosyal faaliyetlerin teşvikine yönelik indirimlerin kaldırılması adil bir gelir tanımlamasını zorlaştırmaktadır.

Düz oranlı vergilere geçiş konusunda ortaya çıkan problemlerden biri de sosyal ve bilimsel amaçlı yardım kuruluşlarına yapılan bağışların indirimine izin verilmemesidir. Dolayısıyla geçiş aşamasında bu bağışlarda düşme olması söz konusudur.

1.3.2. Gelir Kaybı

Düz oranlı vergiler düşük ve orta gelirli vergi mükelleflerinin vergi yükünü arttırırken, yüksek gelirli mükelleflerin vergi yükünü büyük ölçüde düşürmüştür. Düz oranlı vergi karşıtları, düz oranlı verginin vergi gelirlerini azaltacağını ve bütçe açıklarına sebep olacağını ileri sürmektedir (Türkan, 1997: 7). Bu açıkların maliyetlerinin ise orta gelir grupları tarafından taşınacağı iddia edilmektedir (Dunn, 2006: 7). Skipper ve Burton'nun (2008) ABD için, yaptığı çalışmaya göre düz oranlı vergiye geçişte herhangi bir gelir kaybının yaşanmaması için vergi oranının %20'den fazla olması öngörülmüştür. Yine aynı çalışmada düz oranlı vergilerin Amerika'nın mevcut federal vergi sistemi ile karşılaştırıldığında daha az gelir getireceği ifade edilmektedir. Bu da bütçe açıklarında herhangi bir azalma görülmeyeceğinin göstergesidir.

Refah devleti uygulamalarını savunan kesim, düz oranlı gelir vergisinin vergi gelirlerini yeteri kadar arttırmayacağını ileri sürmektedir. Örneğin, Chris Lenius, (1996) düz oranlı verginin, devletin vergi gelirlerini azaltacağını, bunun eğitim sistemini geliştirmek, çevreyi korumak ve suçları azaltmak için daha az kaynak kullanılması anlamına geldiğini ileri sürmektedir. Daha az kamu geliri fakirler yapılan yardımların (yiyecek ve barınma), yaşlı insanların sağlık hizmetlerinin azalmasına sebep olacaktır (Dileyici, 2003: 141).

1.3.3. Orta Gelir Grubunun Vergi Yükünde Artış

Düz oranlı vergilere yapılan eleştirilerin başında, düz oranlı vergilerin yüksek gelir grubuna fayda sağlamak için orta gelir grubunu mağdur ettiği yer almaktadır. Düz oranlı vergi, yüksek gelir grubu üzerindeki vergi yükünü orta gelir grubunun üzerine kaydırmaktadır (Foster, 1995: 5). Birçok seçmen, vergi yüklerinde önemli artışa karşı çıkacaktır. Bu yüzden seçmenlerin sistemin basit olmasının faydasını artan vergi yükü karşısında göz ardı edebileceği savunulabilir. Vergi yükünün artması durumu ise iktidarın oy kaybetmesine sebep olabilir.

Düz oranlı vergiye getirilen diğer bir eleştiri ise, eşit oranlı fedakarlık prensibini yerine getirememesidir. Eşit oranlı fedakarlık prensibinde her yükümlünün vergi dolayısıyla varlığında meydana gelen azalmanın neden olacağı fayda kaybının nispi olarak eşit olması gerekir (Turhan, 1998: 219). Düşük gelirli bir kişinin gelirlerinin bir biriminin

marjinal faydası ile yüksek gelirli kişilerin gelirinin marjinal faydası birbirine eşit değildir. Düşük gelirli kişilerde vergi sebebiyle kaybedilen fayda yüksek gelirli mükelleflere göre daha fazladır. Dolayısıyla yüksek gelirli kişilerin bu prensibe göre vergi sonrası katlanacağı fedakârlık oransal olarak düşük gelirli mükelleflerden daha fazla olmalıdır. Fakat düz oranlı vergi uygulandığında kişilerin katlanacağı fedakârlık oranları eşittir. Bu yüzden düz oranlı vergilerin fedakârlıkta eşitlik ilkesine uygun olmadığı ileri sürülmektedir (Özdemir, 2005: 176). Fedakarlıkta eşitlik ilkesine uygun olmaması, orta gelir gurubunun da vergi yükünü artırdığının göstergesi olduğu söylenilebilir.

Bireylerin sermaye kazançlarından vergisinin kaldırılması ile bireylerin sermaye kazançlarından vergi ödememesi, işletmelerin sermaye kazançlarından yüksek vergi ödemesi, işletmelerin bireylere ödedikleri vergiyi yansıtmasına neden olabilir (Foster, 1995: 6). Bu durum tüketim eğilimi yüksek olan orta ve düşük gelir grubunun vergi yükünün biraz daha artmasına neden olarak adaletsiz bir uygulama olarak görülmektedir.

Diğer taraftan yüksek gelir grubuna dahi mükelleflerinin gelirlerinin önemli bir bölümünün faiz geliri, kar payı, sermaye kazançlarından oluştuğu, bu tür gelirlerin birçok düz oranlı vergi tasarılarında vergi dışında tutulması nedeniyle vergilendirilmemiş bir servet birikimi olacağı ileri sürülmektedir. Düşük gelirli mükelleflerin birçoğu da standart indirimden yararlanarak daha az vergi ödeyeceği için orta gelir grubunun vergi yükünün artacağı savunulmaktadır (Türkan, 1997: 14).

Başka bir eleştiri ise düz oranlı vergilerin yatay eşitlik ilkesinden sapmalar yapabileceği iddiasıdır. Aynı gelir diliminde bulunan mükellefler farklı türde gelir elde edebilirler. Bu tür gelirlerin eşit vergilendirilmemesi yatay adalet ilkesine aykırıdır (Türkan, 1997: 14). Örneğin; elde ettiği gelirin büyük bir kısmı menkul sermaye iradı (faiz gelirleri, kar payları vb. elde eden mükellef ile ücret dışında herhangi bir kazancı olmayan mükellef karşılaştırıldığında ücret geliri elde eden mükellef sözgelimi %15 düz oranlı vergi öderken, tasarrufların gelirden çıkartıldığı tüketim tabanlı bu sistemin uygulanması ile elde ettiği gelirin büyük bir kısmını oluşturan menkul sermaye iradının vergi matrahına dahil edilmediği için her ikisinin ödediği vergi büyük miktarda farklılaşacaktır.

1.3.4. Diğer dezavantajlar

Düz oranlı vergiye karşı çıkanlar, düz oranlı gelir vergisinde bireylerin elde etmiş olduğu sermaye kazançlarından vergi alınmaması ile yatay ve dikey adaletin bozulduğunu ileri sürmektedir. Örnekle açıklamak istenirse, aynı miktarda gelir elde eden iki aile düşünüldüğünde; ilk ailenin elde ettiği gelir türü emek gelirdir. İkinci ailenin elde ettiği gelir hisse senedinden elde etmiş kazançlardır. Birinci aile düz oranlı vergi kapsamına girerken, ikinci aile sermaye kazançları, hisse senetlerinden elde edilen gelirler ve kar paylarından elde edilen gelir düz oranlı gelir vergisi kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla düz oranlı vergi sisteminin emek gelirleri aleyhinde uygulama olduğu savunulmaktadır (Hamond, 1996:1). Bu durum ödeme gücüne ulaşmanın yollarından biri olan ayırma ilkesiyle de ters düşmektedir. Bilindiği gibi ayırma ilkesinde emek gelirin sermaye gelirlerine göre daha zor kazanılması sebebiyle daha düşük oranlarda vergilenmesi savunulmaktadır. Düz oranlı vergiyi savunanlara göre sermaye kazançları üzerindeki tüm vergilerin kaldırılması emek gelirlerinin daha ağır koşullarda vergilenmesine sebep olarak adaletsiz bir durum yaratmıştır.

Ayrıca emek gelirlerinden yapılan sosyal güvenlik kesintilerinin, düz oranlı vergiyle beraber düşünüldüğünde, emek gelirlerinde üzerinde çifte vergilenme yapılmasına neden olduğu ileri sürülmektedir (Hamond, 1996:1).

Ayrıca bazı yazarlar düz oranlı verginin zararlı vergi rekabetine neden olduğunu ileri sürmektedir. Zararlı vergi rekabeti; birtakım vergisel avantajlarla, uluslararası yatırım kararlarının çarpıtılmasıyla yaratılan etkinlik kaybı sonucu ülkelerin vergi gelirlerindeki azalmayı ifade etmektedir (Karaca, 2001: 90). Düz oranlı vergi gelir vergisi uygulayan ülkelerin gelir ve kurumlar vergisinin düşük oranlı olarak belirlenmesi ve sermaye kazançlarının vergiden muaf tutulması, ülkeler arasında zararlı vergi rekabetine neden olduğu iddia edilmektedir.

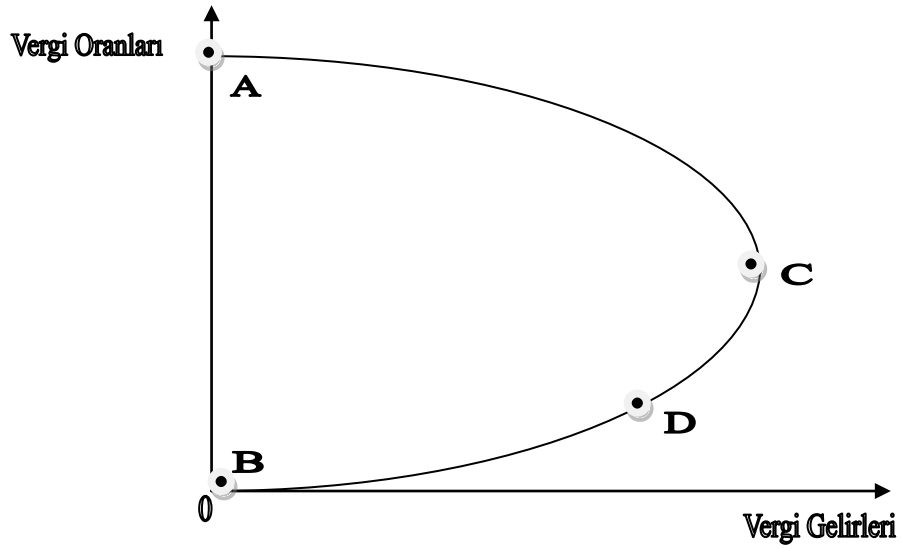
Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ise 26 Haziran 2000 tarihinde dünya çapında şüpheli para hareketlerini yönlendiren “vergi cennetlerinin” tam listesini yayımlamıştır (Eyüpgiller,t.y.:1) Bu listede olan, düz oranlı vergi uygulayan ülkeler Guernsey ve Jersey’dir.

1.4. Düz oranlı vergi ve Laffer eğrisi

Arz Yönlü İktisat 1970’li yıllarda toplam talebe ağırlık veren Keynesyen Teori’ye tepki olarak ortaya çıkmıştır. Arthur Laffer’in öncüsü olduğu bu akımda, vergi gelirlerinin artırılması için vergi oranlarının düşürülmesi gereklidir. Vergi oranlarında yapılan indirimlerin üretimi dolayısıyla ekonomik büyümeyi hızlandıracağı ve kaynak kullanımında etkinliğin sağlanacağı düşüncesi savunulmaktadır (Doğan, 2002: 258).

Vergi oranlarındaki bir indirimin, vergi gelirlerini arttıracığı beklentisi “Laffer etkisi” olarak adlandırılır. Bu görüş vergi oranlarının düşmesiyle kişilerin harcanabilir gelirlerinde bir düşme sonucu kişilerin vergi sonrası ücretleri yükseldiğinde daha fazla çalışacakları, daha fazla yatırım yapacakları varsayımına dayanır. (Aktan, t.y., 1)

Şekil 3: Laffer Eğrisi



Kaynak: Laffer, 2004:1

Buradaki temel görüş vergi oranlarının 0 ve 100 olduğunda vergi gelirlerinin 0 olduğudur. Grafik’teki A noktasında vergi oranı sıfır olduğunda fertler vergi ödemedikleri için vergi gelirleri sıfırdır. B noktasında ise, vergi oranı % 100 olduğunda ise fertlerin üretim yapıp, gelir elde etmek istekleri azalacağından, çalışmanın bireylere bir faydası olmayacağını düşündükleri için çalışmayacaklar ve vergi geliri yine sıfır olacaktır. C noktası vergi oranı gelirlerini maksimize eden

noktadır. Vergi oranı D noktasından C noktasına düşürüldüğünde vergi gelirlerinde artış olacaktır. Bu durum “Laffer Etkisi” olarak da adlandırılmaktadır.

Vergi oranlarındaki indirim çalışmayı boş zamana göre istenir hale getirebilir; ancak belki de vergi sonrası gelir arttığı zaman daha az çalışmak, daha az yatırım yapmak, daha yüksek gelir elde etmek ve daha fazla boş zamana sahip olmak yönünde tepki verebilir. (Doğan, 2002: 260)

Düz oranlı gelir vergisi uygulamasına geçen ülkelerin birçoğunun (Estonya, Letonya, Litvanya, Rusya vs.) ekonomilerinde olumlu gelişmelerin yanı sıra vergi tahsilâtında ki artış dikkat çekmiştir. Bu durum bazı kesimlerce bu ülkelerde “Laffer Etkisi’nin” gerçekleşmiş olduğunun göstergesi olarak yorumlanmıştır.

1.5. Düz Oranlı Vergi Önerileri

İlk kez ayrıntılı olarak 1980’lerde Amerika’da tartışılan düz oranlı vergilerin en önemli savunucuları Hall-Rabushka’dır. Sonraları oluşturulan önerilerin birçoğu Hall-Rabushka’nın düz oranlı vergi önerisine benzerlik göstermektedir. Önerilerin birçoğu standart bir indirim mekanizmasını içeren düz oranlı vergisini savunurken bazıları ise vergi tarifesinin düzleştirmeye yönelik çalışmalar yapılmasını ileri sürmektedir.

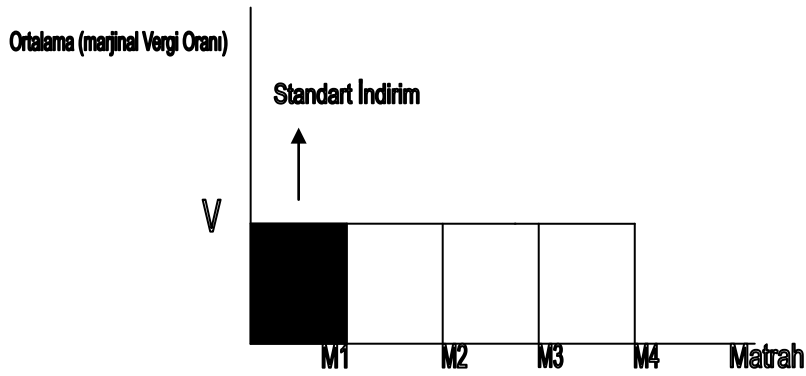
Çalışmamızın amacı düz oranlı gelir vergisinin ayrıntılı olarak incelenmesi olduğu için işletme vergisi yüzeysel olarak değerlendirilecektir.

1.5.1. Hall ve Rabushka’nın Düz Oranlı Vergi Önerisi

Düz oranlı vergi önerisi ilk kez 25 Mart 1981 tarihinde Alvin Rabushka tarafından yazılan “Düz Oranlı Vergi Sisteminin Cazip Yönleri” (The Attractions of Flat-Rate Tax System) başlıklı makalenin Wall Street Journal’da yayınlanması ile birlikte gündeme gelmiştir. 10 Aralık 1981 tarihinde de Hall ve Rabushka’nın birlikte kaleme aldıkları “Vergi Sistemimizi Basitleştirmeye Yönelik Bir Öneri” (A Proposal to Simplify our Tax System adlı çalışmayı yayınlamışlardır. Hall ve Rabushka bu konudaki görüşlerini 1983 yılında yayınladıkları “Düşük Vergi, Basit Vergi, Düz Oranlı Vergi” (Low-Tax, Simple Tax, Flat Tax) adlı kitapta toplamışlardır. 1985 yılında ise yine ortaklaşa olarak “Düz Oranlı Vergi” (The Flat Tax) adını verdikleri çalışmayı yayınlamıştır (Dileyici, 2003: 177).

Hall ve Rabushka düz ve düşük oranlı, geniş bir tabana yayılan, anlaşılması kolay, uygulanabilirlik açısından basit bir sistem önermişlerdir. Bu sistemde gelir; işletme gelirleri ve ücret gelirleri iki şekilde tanımlanır. Ücret gelirlerine maaşlar ve emeklilik gelirleri de dahil edilmektedir. Her iki gelir tipine de uygulanacak vergi oranı %19'dur. Her iki vergi için de posta kartı büyüklüğünde beyanname doldurulacaktır. Ücret vergisinde bu oran standart indirim miktarının üzerinde kalan kısım için uygulanır. Gelir üzerinden belirli bir standart indirim yapılarak düşük gelirlerinin vergi yükü sınırlandırılmıştır. Yapılan bu standart indirim ülkemizde ücret gelirleri üzerinden uygulanan asgari geçim indirimi ile eş değerdedir. Bu şekilde her ne kadar herkese düz oranlı vergi uygulanmış olsa da standart indirim mekanizması sisteme artan oranlılık özelliği katmaktadır.

Şekil 4: Düz Oranlı Vergi Tarifesi ve Standart İndirim Mekanizması



Kaynak: Aktan, 2000: 39

Bu sistem tüketim (sabit bir oran uygulanması) ve gelir vergisinin olumlu yanlarını (artan oranlılık) içeren bir sistem olarak tanımlanmıştır Hall ve Rabushka bu sistemi tüketim tabanlı gelir vergisi, katma değer vergisinin değiştirilmiş hali olarak tanımlamaktadır (Hall ve Rabushka, 1996: 4). Hall ve Rabushka'nın önerisinde elde edilmiş olan gelirden tasarruf miktarı çıkarılarak gelirin tüketime ayrılan kısmı vergilendirilir.

İki tür vergi olmasına rağmen sistem bütünleşmiş bir sistem olarak tanımlanmaktadır. İşletme vergisinin kapsamında sadece kurumlar değil kurumlaşmamış şirketlerde

(profesyonel ortaklıklar, adi şirket vb.) dâhildir. Hall ve Rabushka Amerika'nın, 1993 yılı için, mevcut federal vergi sisteminin gelir tahsilâtı ile düz oranlı vergi sistemi uygulanması durumunda gerçekleşecek olan tahsilâtı karşılaştırmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucunda 1993 yılı gelirlerine düz oranlı (%19)'luk bir vergi uygulandığında düz oranlı vergi tahsilâtı ile mevcut federal vergi sisteminin sağladığı gelir tahsilâtı birbirine eşittir (Hall ve Rabushka, 1996: 4). Sistemin temelinde basitlik olduğu için vergi idaresinin vergi toplamak için sarf ettiği maliyetleri minimuma indirirken, vergi mükellefinin katlandığı danışmanlık maliyetlerinin en aza indirecek, aynı zamanda hükümetin denetim maliyetlerini de düşürecektir.

1.5.1.1. Hall ve Rabushka'nın Şahsi Ücret Vergisi Önerisi

Hall ve Rabushka'nın şahsi ücret vergisi tek bir amaca sahiptir; işverenlerin işçilerine nakit olarak ödediği gelirin büyük bir kısmını vergilemek. Bu vergi tek başına vergi sistemini oluşturmasa da, sistemi oluşturan iki büyük kısımdan biridir. Ücretler, maaşlar, emeklilik gelirleri verginin tabanını oluşturur. İşverenler tarafından ödenen emeklilik sigorta primleri ve ücret benzeri diğer ödemeler ücretler kapsamında vergilendirilmez. Başka bir şekilde ifade edilirse, emeklilik maaşından alınan vergi, işveren emeklilik katkı payını öderken değil, işçi emekli olup maaşını alınca başlar (Hall ve Rabushka, 1996: 9).

Ücret vergisinde standart indirim tutarı: bekâr bir mükellef için 9.500 Dolar, eşlerin gelirlerini birlikte beyan etmeleri, durumunda 16.500 Dolar, aile reis beyanı durumunda 14.00 Dolar, bakmakla yükümlü olunan her bir bağımlı kişi için ise 4.500 Dolar olarak belirlenmiştir. Hall ve Rabushka (1993 yılı için) 4 kişilik bir aile için standart indirim miktarı 25.500 Dolar olarak belirlemiş ve bu indirim miktarının gelecek yıllara ve yaşam şartlarına göre değişebileceğini ifade etmiştir. Aşağıdaki tabloda Hall ve Rabushka'nın dizayn etmiş olduğu posta kartındaki beyannamede bütün vergi mükellefleri toplam ücret gelirleri, maaşlar, emeklilik gelirlerini bildirmek, medeni durumuna ve çocuk sayısına bağlı olarak aile indirimini hesaplamak ve indirmek, kalan miktara %19 olan vergi oranını uygulayıp, stopaj miktarını da hesaba katarak, ödeyeceği vergiyi hesaplamalıdır (Hall ve Rabushka, 1996: 10).

Tablo 3: Hall ve Rabuska'nın Şahsi Ücret Vergisi Beyannamesi

Form1	Şahsi Ücret Vergisi Beyannamesi		1995
Adınız	Soyadınız	Sosyal Güvenlik Numaranız	
Ev Adresi	Eşinizin Sosyal Güvenlik Numarası		
Şehir,Posta Kodu	Mesleğiniz		
	Eşinizin Mesleği		
1 Ücret ve Maaşlar.....	1	.....
2 Emeklilik Maaşları.....	2	.....
3 Toplam Kazanç (Sıra 1 artı Sıra 2).....	3	.....
4 Standart İndirimler.....	4	.....
(a) 16.500 \$ Evli-Ortak Beyan.....	4(a)	.....
(b) 9.500 \$ Bekar.....	4(b)	.....
(c) 14.000 \$ Aile Reisi Beyanı.....	4(c)	.....
5 Bağımlı Sayısı (Eş Hariç).....	5	.....
6 Bağımlılar İçin Standart İndirimler (Sıra 5*4500 \$).....	6	.....
7 Toplam Standart İndirimler (Sıra 4 + Sıra 6).....	7	.....
8 Vergilendirilebilir Kazanç (Sıra 3 – Sıra 7, eğer pozitif ise, aksi halde sıfır).....	8	.....
9 Vergi (Sıra 8* %19).....	9	.....
10 İşveren Tarafından Peşin Olarak Ödenen Vergi (Stopaj).....	10	.....
11 Ödenecek Vergi (Sıra 9 – Sıra 10, pozitif ise).....	11	.....
12 İade Edilecek Vergi (Sıra 10 – Sıra 9, pozitif ise).....	12	.....

Kaynak: Hall ve Rabushka,1996: 11

Hall ve Rabushka'nın düz oranlı vergi önerisi tüketime tabanlı bir sisteme olduğu için bireylerin yatırım ve tasarruflarından vergi alınmamaktadır. Böylece bireylerin vergi matrahına; sermaye kazançları, faiz gelirleri, kar payından elde etmiş olduğu (temettü gelirleri) gelirleri dahil edilmemektedir. Buna ek olarak Amerika'da uygulanmakta olan mevcut sistemin aksine bireyler tarafından ödenen konut ve benzeri amaç için çekilmiş krediler için ödenen faizler, yapılan bağışlar vergi matrahından indirilmemektedir.

1.5.1.2. Hall ve Rabushka'nın İşletme Vergisi Önerisi

Hall ve Rabushka'ya göre işletmeler elde ettikleri gelirler üzerinden %19 oranında tek bir vergi oranı ile vergilendirileceklerdir. İşletmelerin de ücret vergisinde olduğu gibi posta kartı büyüklüğünde basit bir beyanname doldurmaları gerekmektedir. İşletme vergisinde birkaç indirim türü mevcuttur. İşletmenin brüt satışından elde ettiği

gelirlerin bir kısmı, firmanın satın almış olduğu mal ve hizmetlerin yeniden satışından elde ettiği gelirlerdir. Dolayısıyla bu mal ve hizmetler üzerindeki vergi, daha öncede bunları satan satıcılar tarafından işletme vergisi olarak ödenmiştir. Bu tür malzeme ve girdilerin alımı brüt satışlardan indirilebilir. İkinci olarak işçiler almış oldukları ücret ve maaşlardan işletme vergisi ödemiş oldukları için bu tür ödemelerde brüt satışlardan indirilebilir. Son olarak sermaye ekipmanları, bina ve arazi alımları için yaptığı tüm harcamaları indirebilir (Hall ve Rabushka, 1996: 14).

Tablo 4'te görüldüğü gibi bu tür kalemler brüt satıştan indirildikten sonra vergilendirilebilir gelire ulaşılır. Daha sonra bu miktara %19 vergi oranı uygulandıktan sonra işletmenin ödeyeceği vergi miktarı hesaplanmış olur. Eğer işletmenin önceki yıllardan kurum zararı var ise işletmenin ödeyeceği vergi miktarına ulaşmak için birkaç işlem daha yapılması gerekmektedir. Bir önceki yıldan mevcut olan kurum zararı, bu zarara uygulanacak faiz oranı ile işletmenin zararı yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olup gelecek yıllara taşınabilmesine imkân tanınır. İşletmenin zararı ve bu zarara o yıl belirlenen faiz oranının uygulanması sonucu hesaplana miktar toplanarak vergi borcundan çıkarılır. Böylece işletmenin net vergi borcuna ulaşılmış olur.

Tablo 4: Hall ve Rabushka'nın İşletme Vergisi Beyannamesi

Form 2	İşletme Vergisi Beyannamesi		1995
Firma Adı	İşveren Kimlik Numarası		
Kurum Adresi	İlçe		
Şehir,Posta Kodu	Temel Ürün		
1 Brüt satış gelirleri.....	1	.....
2 İndirilebilir giderler.....	2	.....
(a) Mal, hizmet ve malzeme alımları.....	2(a)	.....
(b) Ücret, maaş ve emeklilik maaşları.....	2(b)	.....
(c) Makine – teçhizat, bina ve arazi alımları.....	2(c)	.....
3 Toplam indirilebilir giderler (2a+2b+2c).....	3	.....
4 Vergilendirilebilir gelir (Sıra 1- Sıra 3).....	4	.....
5 Vergi (Sıra 4* % 19).....	5	.....
6 1994 yılından ileriye taşınacak kurum zararı.....	6	.....
7 İleriye taşınacak faiz tutarı (Sıra 6 * % 6).....	7	.....
8 1995 yılına taşınacak toplam (Sıra 6 + Sıra 7).....	8	.....
9 Ödenecek vergi (Sıra 5 – Sıra 8, pozitif ise).....	9	.....
10 1996 yılına taşınacak tutar (Sıra 8 – Sıra %, pozitif ise).....	10	.....

Kaynak: Hall ve Rabuska,1996: 13

Hall ve Rabushka'nın düz oranlı vergi önerisinde, işletmelerin brüt gelirlerinden yapılan faiz, kar payı ve işletme sahiplerine yapılan diğer ödemeler indirilemez. Çünkü bireylerin ödediği ücret vergisi ile işletme faaliyetleri kapsamında elde ettikleri bütün gelirler vergilendirilmektedir. Hall ve Rabushka bu gelirlerin indirilmesine izin verilmemesini vergi tabanını arttırmaya yönelik keyfi bir hareket olmadığını belirtmiştir. Bütün mevcut sistemdeki indirimlerin en aza indirilmesi, düz oranlı vergi teklifinin diğer özellikleri ile birlikte düşünüldüğünde, bütün geliri bir kez, düşük bir oranda vergileyen geniş tabanlı tüketim vergisi olma amacına hizmet edeceği ifade edilmektedir. Bütün bunlara ek olarak bu öneride; amortisman indiriminin yerine tüm yatırım harcamalarının ilk yılda indirilmesi uygulamasına imkan tanınmaktadır (Hall ve Rabushka, 1996: 14).

Hall ve Rabushka'ya göre yatırım indirimin varlığı çifte vergilemeyi en aza indirmektedir. Bu durum yatırım indiriminin en önemli ekonomik özelliğidir. Tasarrufun muaf edildiği bir gelir vergisi, tüketim vergisi etkisi yaratmaktadır (Hall ve Rabushka, 1996: 18).

1.5.1.2. Armey-Shelby Önerisi

Cumhuriyetçi Teksas senatörü Dick Armey ile Alabama Senatörü Richard Shelby tarafından ileri sürülen düz oranlı vergi önerisi Hall-Rabushka önerisine çok benzemektedir. Bu öneride gelir ve kurumlar vergisinin yerini gelir üzerinden alınan tüketim tabanlı düz oranlı bir vergi almaktadır. Emek gelirleri genel olarak uygulanan standart bir indirim miktarı uygulanarak bireysel düzeyde vergilendirilirken, işletme gelirleri ise işletme düzeyinde vergilendirilir (Mitchell,1995: 3). Vergi oranı ilk olarak % 20 uygulanması uygun görülmüş, daha sonra bu oranın % 17 olarak uygulanması planlanmıştır. Katma değer vergisinin değiştirilmiş hali olarak tanımlanan bu teklif: ücret vergisi ve işletmelerden alınan nakit akışı vergisi olarak iki parçadan oluşmaktadır. Vergi tabanının hesaplanmasında bazı ücret gelirleri kapsam dışı tutulmaktadır (Bickley, 2004: 5).

Hall-Rabushka önerisinde olduğu gibi ücret vergisinde standart indirim mekanizmasına sahiptir, diğer hiçbir indirime (konut kredi faizi, bağışlar vs.) izin vermez. Yani kar payları, faizler, sermaye kazançları, yabancı kaynaklı gelirler vergi

tabanına dahil edilmez (Thorning, 1996: 4). Hall- Rabushka ile diğer benzeyen yönü ise tüketim tabanlı bir gelir vergisi sistemini öngörmesidir (Türkan, 1997: 169).

1.5.1.3. Kemp Önerisi

Kongre üyesi Jack Kemp ile birlikte Senato Çoğunluk Lideri Bobo Dole ve Temsilciler Meclisi Başkanı Newt Gingrich tarafından oluşturulan Kemp Komisyonu Ekonomik Büyüme ve Vergi reformu Ulusal Komisyonu- (The National Commission on Economic Growth and Tax Reform) tarafından geliştirilmiştir. Bu öneri ideal bir vergi sistemi oluşturmaya yöneliktir (Dileyici, 2003: 186). Kemp önerisi, Armeş-Shelby önerisi üzerinde biraz değişiklik yapılarak oluşturulmuştur. Bu yeni vergi önerisinin özellikleri şu şekilde belirlenmiştir.

- Veraset ve intikal vergilerinin yürürlükten kaldırılarak, genel bir standart indirimin uygulandığı düşük ve tek oranlı bir verginin uygulanması belirtilmiştir.
- Vergi oranı ve standart indirim miktarı, Kongre'nin 2/3 çoğunluğunu sağlanmasıyla belirlenebilir veya değiştirilebilir.
- Komisyonunda bu öneriye geçiş aşamasında mevcut yatırımlardan oluşan gelirleri korumak amacıyla geçiş kurallarının belirlenmesi öngörülmüştür. Bu kapsamda; yatırım harcamalarının indirimine izin verilmesi, ya da yatırımların getirisini vergiden muaf tutulmasıyla, tasarruf ve yatırımları gelir vergisinde etkilenmesinin önüne geçilmiştir.
- Kemp önerisinde konut kredi faizi ve bağışların matrahtan indirilmesine devam edilmektedir.
- İşverenler tarafından ödenen sosyal güvenlik primleri vergiye tabi tutulmayacaktır. Bu doğrultuda vergi matrahından indirimine izin verilmiştir

Kemp önerisi genel olarak Armeş-Shelby önerisine benzemektedir. Kemp önerisinin Armeş-Shelby önerisinden farklı olduğu nokta ise konut kredi faizi ve bağışların matrahtan indirimine izin verilmesidir (Türkan, 1997: 19). Böylece Amerika'daki mevcut uygulamanın devam etmesine olanak sağlanmıştır. Geçiş aşamasında, vatandaşların bu konudaki mağduriyeti giderilmiş olmaktadır.

Kemp komisyonu'nun yaptığı bir çalışmada %20'nin altında uygulanacak düz oranlı bir verginin mevcut büyüme hızını ikiye katlayacağı, Heritage Vakfı tarafından yapılan bir çalışmada da düz oranlı verginin büyüme hızında en az bir puanlık artış sağlayacağı ileri sürülmektedir (Türkan, 1997: 11).

Kemp önerisi, Hall-Rabushka ve Armey-Shelby önerilerine oldukça benzemektedir. Fakat öneride ayrıntılı olarak bireylerin ve kurumların nasıl vergilendirileceği ve vergi oranı ve standart indirim miktarı gibi ayrıntılı bilgilere yer verilmemiş olduğu için, sadece bir yasa taslağı halinde, tavsiye niteliğinde kalmaktadır.

1.5.1.4. Gram Önerisi

Senatör Phill Gram tarafından önerilen bu sistemde gelir vergisinin daha geniş tabanlı olması ön plandadır. Hall-Rabushka ve Armey-Shelby önerilerinde gelirin tüketime ayrılan kısmı (gelir- tüketim) vergilenmemektedir. Gramm ise bu önerilerden farklı olarak tüm gelirin vergilenmesini önermektedir. Bu yüzden gelir vergisi kapsamına; ücret ve maaş gelirlerine ek olarak sermaye kazançları, sermayeden elde gelirler, kar payları da dahil olmaktadır. Dolayısıyla bu öneride tasarruf ve yatırımların vergilendirilmesi söz konusudur. Gelir vergisi kapsamında ücret benzeri gelirler, ek ödemeler, emeklilik primlerinin olup olmayacağı belirlenmemiştir. Vergi oranı %20 olup, 3 yıl sonra %16 a düşürülmesi önerilmiştir (Thorning,1996). Bu önerinin Hall-Rabushka önerisinden ayrılan, Armey-Shelby uygulaması ile benzeşen yönü, ücret vergisi matrahından konut kredi faizi ve bağışların indirilmesine izin verilmesidir.

Gramm önerisinde kurumlar vergisinin kapsamı, oranı ile ilgili ayrıntılı bilgi verilmemiş olup, sadece kurumlar vergisinin de düz oranlı olmasını desteklediği ifade edilmektedir (Thorning, 1996: 9).

1.5.1.5. Specter Önerisi

Senatör Arlen Specter tarafından önerilen Dick Armey ve Richard Shelby tarafından hazırlanan “Özgürlük ve Adalet Onarım Yasası”na benzer bir yasa tasarısı hazırlamış ve Senato’ya sunmuştur. “Düz Oranlı Vergi Yasası” adlı yasa da, mevcut kurumlar vergisi ve gelir vergisinin yerine tüketim tabanlı düz oranlı bir gelir vergisi getirilmesi planlanmaktadır. Bu öneri’de belirlenen vergi oranı %20’dir. Hall-Rabuska ve Armey-Shelby önerisinde olduğu gibi standart indirim mekanizması mevcuttur. Bu önerilerden

ayrılan yönü ise Kemp önerisinde olduğu gibi konut kredi faizi ve bağışların matrahtan indirimine izin verilmesidir (Thorning, 1996: 4).

1.5.1.6. Forbes Önerisi

Amerika’da 1996 başkanlık seçiminde aday olan Steve Forbes seçim kampanyasında “her yurttaş için tek vergi” oranı düşüncesiyle tüketim tabanlı bir düz oranlı gelir vergisini savunmuştur (Grecu, 2004: 4). Bu öneride vergi matrahına, faiz gelirleri, kar payları dahil edilmeyerek tasarrufların vergi dışı bırakılması sağlanmıştır. Önerilen vergi oranı %17’dir. Bireylerin ücret vergisi hesaplanırken standart indirim miktarı matrahtan indirilir ve kalan miktara %17 olarak belirlenmiş olan uygulanır. Emekli maaşları, tasarruflar ve sermaye kazançları ücret vergisinde brüt gelire dahil edilmemektedir (Forbes, 2002: 3). Emekli maaşlarının matraha dahil edilmemesi diğer önerilerden ayrıldığı noktalardan biridir. Kurumlar vergisinin düz oranlı olmasını ve işletme için alınan donanımın alındığı yıl amorti edilmesini (full expensing) öngörmektedir. Forbes önerisinde veraset ve intikal vergisi kaldırılması planlanmıştır (Türkan, 2002: 21).

1.5.1.7. Mack Önerisi

Senatör Connie Mack başkanlığında oluşturulan “Müşterek Ekonomi Komitesi” tarafından hazırlanan ve Kongre’ye yasa tasarısı olarak sunulan düz oranlı ve tüketim tabanlı bir gelir vergisinin getirilmesini bunun Amerikan’ın mevcut vergi sisteminin olumsuzlarını sona erdireceğini ve daha adil bir sisteme olacağını savunmaktadır (Dileyici, 2003; Mack, 2005). Mack önerisinde, mevcut sistemde bulunan tüm istisna ve muafiyetlerin kaldırılması planlanmıştır. Bu indirimler yerine sadece standart indirim ile mükelleflerin bakmakla yükümlü olunan bağımlılara yönelik ek bir standart indirim uygulamasına izin verilmektedir. Vergi matrahına kar payları, sermaye kazançları tasarruf ve yatırımların vergilenmemesi amacıyla dahil edilmemelidir. İşletme vergisinde, amortisman uygulamasına son verilerek, yatırım amacıyla yapılan harcamalar alınan makine ve donanımın alındığı yıl matrahtan indirilmesine izin verilmektedir.

1.5.1.8. Buchanan Önerisi

Patrick Buchanan tarafından önerilen düz oranlı vergi önerisinde, istisna, muafiyet ve indirimlerin kaldırılmasını öngörerek daha geniş tabanlı bir gelir vergisi uygulanması planlanmıştır. Brüt geliri; ücret gelirleri, maaş gelirleri, sermaye kazançları oluşturmaktadır. Kar payları, konut kredi faizi, bağışların, faizlerin brüt gelirden indirilmesine izin verilmiştir. Sermaye kazançlarına ilk 6 ay boyunca %15'ten farklı bir oran uygulanacak,6 ay sonunda %15'lik oran uygulamasına geçilecektir. Vergi oranının %15 olması önerilmiştir (Thorning, 1996: 7-9). Buchanan'nın önerisinde kurumlar vergisi ile ilgili fazla detaylı bilgi bulunmamaktadır.

1.5.1.9. Gibbons- Hollings Önerisi

Kongre üyesi,(Florida Senatörü) Sam M. Gibbons tarafından hazırlanan öneri mevcut federal vergi sisteminde bulunan gelir, kurumlar ve sosyal güvenlik vergilerinin kaldırılarak, bu vergilerin yerine basitleştirilmiş Katma Değer Vergisi getirmeyi öngörmektedir. Gibbons'un önerisi yasa olarak tanıtılmamıştır. Gibbons'un bu önerisini Güney Carolina Senatörü Ernest F. Hollings % 5'lik bir KDV önerisini "Vergi Reformu ve Rekabet Yasası" olarak Kongre'de tanıtmıştır. Bu tasarı federal gelir vergisine ek olarak sunulmuştur. Ayrıca söz konusu tasarı ile elde edilecek gelirler federal borçların finansmanında ve sağlık reformları için kaynak olarak kullanılmasını önermiştir (Thorning, 1996: 2-3). Gibbons önerdiği yeni gelir vergisinin tabanını açıkça belirtmemiştir. Hollings ise Amerika'da uygulanan mevcut gelir vergisinde herhangi bir değişiklik önermemiştir. Her ikisinin önerisinde de indirim konusunda herhangi bir ayrıntı belirlenmemiştir. Gibbons'ın önerisinde standart indirim miktarı hakkında belirli bir açıklama yoktur. Hollings de mevcut gelir vergisinde uygulanan standart indirim miktarında bir değişiklik yapmamıştır. (Thorning, 1996: 4) Gibbons'un önerisinde işletme kazançlarının vergilenmesinde bütün işletmeler KDV'ye dahil olacaktır. Vergi tabanına ulaşmak için işletmenin toplam gelirlerinden mal ve hizmet giderleri, sermaye teçhizatı, bina ve arazi alımlarının çıkarılması ile bulunur. Hollings önerisinde ise vergiden muaf tutulmuş işletmeler dışındaki tüm işletmelerden KDV alınması planlanmaktadır. Gibbons gelir ve kurumlar vergisi için açıkça bir oran belirtmemiş olup, belirlenecek oranın vergi gelirlerinde bir azalışa sebebiyet vermemesi gerektiğini savunmuştur. Hollings ise her

iki vergi içinde %5'lik bir oran önermiştir (Walker ve diğerleri, 1995: 9; Thorning,1996: 4).

1.6. Türkiye’de Uygulanmakta Olan Artan Oranlı Gelir Vergisi ile İlgili Sorunlar

Türkiye’de uygulanmakta olan artan oranlı gelir vergisi ve bu sistemle ilgili bazı sorunlara bu kısımda değinilecektir.

1.6.1. Türkiye’de Uygulanmakta olan Artan Oranlı Gelir Vergisi

Ülkemizde halen uygulanmakta olan Gelir Vergisi Sistemi esası, 1950 yılında Alman Vergi Sistemi’nden alınmış olan 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununa dayanmaktadır. Bu kanun, 31.12.1960’ta çıkarılan 193 sayılı GVK ile yürürlükten kaldırılmış ve yerini 1961 yılında yürürlüğe giren 193 sayılı GVK’ya bırakmıştır (Pehlivan, 2009: 142).

Gelir vergisinin konusu gelirdir. Vergiyi doğuran olay ise gelirin elde edilmesidir. Gelir; “Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Gelir, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar olmak üzere 7 gelir unsurundan oluşmaktadır (Pehlivan, 2009: 142).

Gelir vergisinde uygulanan tarife artan oranlı vergi tarifesidir. Artan oranlı tarife’de gelir arttıkça matraha uygulanan vergi oranı artar. Artan oranlı tarifede gelir arttıkça marjinal vergi oranı da artar. Artan oranlı tarifeler basit ve dilimli artan oranlılık ikiye ayrılmaktadır. Basit artan oranlı tarife’de matrah hangi gelir dilimine dahilse o gelir dilime denk gelen oran ile çarpılarak vergi hesaplanır.

Tablo 5: Basit Artan Oranlı Tarife

Dilimler	Oran	Matrah	Ödenecek vergi	OVO	MVO
0-5.000	% 5	4.000	200	%5	-
5.001-10.000	% 10	6.000	600	%10	%20
10.001-50.000	% 15	20.000	3.000	%15	%17

Kaynak: Sağbaş, 2008: 61

Dilimli artan oranlı tarife de ise, matrah dilimlere paylaşılır. Dilime düşen pay, o dilimin oranı ile çarpılır. Matrahta üst dilime düşen miktar o dilimin oranı ile çarpılır. Gizli artan oranlılık ise sabit oranlı bir vergi için eşit miktarda indirim yapılması halinde sabit oranlı tarifede gizli artan oranlılığa dönüşmesidir. Türkiye’de gelir

vergisinde uygulanmakta olan tarife ise, dilimli artan oranlı tarifiedir (Sağbaşı, 2008: 61-64).

Tablo 6: Dilimli Artan Oranlı Tarife

Dilimler	Oran	Matrah	Ödenecek vergi	OVO	MVO
0-5.000	% 5	4.000	200	%5	-
5.001-10.000	% 10	6.000	(250+100) = 350	%5,8	%7,5
10.001-50.000	% 15	20.000	(250+500+1500)=2250	%11,2	%13,5

Kaynak: Sağbaşı, 2008: 62

Artan oranlı bir verginin yapısını yükseklik farkı ve uzunluk farkı etkilemektedir. Artan oranlı yumuşak ve sert olmasının yanı sıra basamak genişliği ve basamaklar arası artış oranı da tarifenin sonucunu etkiler. Yükseklik farkı, en yüksek oran ile en düşük oran arasındaki farktır. Uzunluk farkı, tarife içindeki en yüksek dilim ile en düşük dilim arasındaki farktır. Uzunluk farkı hesaplanırken dilimlerde yer alan sıfır (0) en küçük değer olarak kabul edilmez (Sağbaşı, 2008: 62).

Türkiye’de uygulanmakta olan gelir vergisi tarifesinde dilim sayısı 4’tür. Uygulanmakta olan en düşük oran %15’tir. En yüksek oran ise %35’tir. Bu durumda yükseklik farkı 20’dir. Uzunluk farkı ise (50.000-8.800) 41.200’dır.

Tablo 7: Türkiye’de uygulanmakta olan Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifesi (2010 yılı için) ;

Gelirin 8.800 TL’ye kadar kısmına %15 ,
22.000 TL’nin ilk 8.800 TL’si 1320 TL vergi ödenir, fazlası için %20 vergi oranı,
50.000 TL’nin ilk 22.000 TL’si 3960 TL vergi ödenir, fazlası için %27 vergi oranı
50.000 TL’den fazla olan gelirin ilk 50.000 TL’si için 11.520 TL vergi ödenir, fazlası için %35 vergi oranı uygulanır

Kaynak: Gelir Vergisi Kanunu’dan yararlanılarak düzenlenmiştir.

1.6.2. Artan Oranlı Gelir Vergisi ile ilgili Sorunlar

Artan oranlı gelir vergisinin kökeni 19. yüzyıla dayanmaktadır. Bu vergileme tekniği kendisini ilk olarak ekonomik gelişme sürecinde diğer ülkelere kıyasla daha önde olan

Anglosaxson ülkelerinde bulmuştur. Modern gelir vergisi ilk olarak XV. yüzyılın sonlarında İngiltere’de ortaya çıkmıştır.

Başlangıçta savaş harcamalarını karşılamak üzere geçici olarak konulan bu vergi 1842 yılından sonra İngiliz vergi sisteminde sürekli hale gelmiştir. Bu arada vergi tekniği de geliştirilmiş ve gelir vergisi artan oranlı subjektif bir vergiye dönüştürülmüştür.

Başlangıçta artan oranlılığa ilk tepkiler çok sert olmuş ve artan oranlılık müsadere ile eş anlamlı tutulmuştur. Artan oranlılığa karşı yöneltilen başlıca eleştiriler, sermaye birikimini engellemesi, piyasanın gelir dağılımını bozması, istisna ve muafiyetlerin çok olması ve etkinliğini yitirmesi, gelir tanımının dar kapsamlı olması, vergi tahsilatın düşük olması, uyum maliyetlerinin yüksek olması, gelir vergisinde denetim oranlarının düşük olması, gelir tabanının dar olması, sermaye kazançlarının artan oranlı gelir vergisi ile çifte vergilemeye sebep olması, mükelleflerin mali sürüklenme yaşamalarıdır (Özbakan, 1997).

1.6.2.1. Gelir Tabanının Dar Olması

Gelirin tanımlanmasında kaynak teorisi ve safi artış teorisi adında iki önemli yaklaşım mevcuttur. Kaynak teorisine göre gelir, üretim faaliyetine katılan üretim faktörlerinin üretimden aldıkları paylardır. Örneğin; ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye sahiplerinin, sermaye unsurlarının başkalarının kullanımına bırakmaları karşılığı sağladığı iratlar kaynak teorisine göre gelir tanımına dahil edilmektedirler. Kaynak teorisine göre, belirli bir kaynaktan düzenli olarak elde edilmeyen, örneğin miras, bağış ve benzeri yollardan sağlanan gelirler ile menkul ve gayri menkul sermaye unsurlarının kendi değerinde zaman içinde meydana gelen artışlar, bu manada vergilendirilecek gelir kapsamına dahil edilmezler (Pehlivan, 2009: 161).

Safi artış teorisine gelir daha kapsamlı olarak ele alınmıştır. Bu teoriye göre gelir, kaynak teorisine göre gelir kavramını da içine alır. Buna göre gelir belli bir dönemin başı ile aynı dönemin sonu arasında kişinin varlığındaki net artıştan ibarettir.

Safi artış teorisinin vergilemede adalet ilkesini kaynak teorisine göre daha iyi sağladığı söylenebilir (Stostsky, 1995: 121). Çünkü safi artış teorisinde kaynak teorisinin aksine ödeme gücünde bir artışa neden olan servet değerindeki artışlar, düzenli ve sürekli olmayan kazançlar ile öz tüketim, gelir vergisi kapsamında artan oranlı vergi tarifesine

tabi tutulmaktadır. Kaynak teorisinde ise, bahsedilen bu kazançlar, ödeme gücünde bir artışa neden olmasına rağmen vergi dışı bırakılmakta, artan oranlı vergi tarifesi nedeniyle ortalama vergi oranı düşmektedir. Ayrıca gelir, kaynak teorisine göre daha geniş kavrandığından çeşitli iktisadi faaliyetler arasında iktisadi birimlerin kararlarını etkilememektedir (Uluatam, 1997: 332). Türk Vergi Sisteminde göre vergilendirilecek gelir, ağırlıklı olarak kaynak teorisi yaklaşımına uymaktadır. Dolayısıyla daha geniş bir gelir tanımlamasının yapılması (safî artış teorisine göre yapılması) sistemi daha etkin hale getirebilir.

Gelir tabanının dar olmasının diğerk bir sebebi ise kayıt dışı ekonominin yüksek olmasıdır. Kayıt dışı ekonomi kısaca kamunun denetimi dışındaki ekonomik faaliyetler olarak tanımlanabilir (Kıldış, t.y.: 2). Kayıt dışı ekonominin ortaya çıkış nedenlerine bakıldığında: mali nedenler (enflasyon, gelir dağılımı, vergi adaleti), hukuki nedenler (yasaların basit ve açık olmaması sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, istisna ve muafiyetler, idari nedenler (vergi idaresinin organik yapısı, teknik yapı, personel yapısı ve denetim mekanizması), sosyal nedenler (vergi ahlakı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenler), siyasal nedenler ve baskı gruplarından kaynaklanan nedenlerdir (Kıldış, t.y.: 2). Bu sorunların en aza indirilmesi, kayıt dışı ekonominin azaltılması ile gelir tabanının genişlemesine sebep olabilir. Düz oranlı verginin avantajları kısmında düz oranlı verginin basit olması, kolay uygulanabilir olması, mükelleflerin uyum maliyetlerini en aza indirmesi, devletin denetim maliyetlerini azaltması gibi faktörlerin ekonomi de kayıt dışı ekonomiyi azaltacağı savunulmaktadır.

Gelir tabanının genişliğinin belirlemek için, gelir vergisi mükellef sayısı/ nüfus formülünden yararlanılabilir. 2009 yılı itibariyle gelir vergisi mükelleflerinin sayısı ise 1.683.308'dir. Yine 2009 itibariyle Türkiye'nin nüfusu 72.561.312'dir. Yapılan hesaplamalara göre nüfusun sadece % 0,02'si faal gelir vergisi mükellefidir.

Gelir vergisi tabanının büyük bir çoğunluğunun stopaj üzerinden kesilen vergilerden oluşması da gelir vergisinin ücretliler üzerinde büyük bir yük oluşturduğunun göstergesidir.

Tablo 8: Gelir Vergisinin 1998-2009 Yılları Arası Tahsilat Yüzdeleri

%	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
GELİR VERGİSİ	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Beyana Day.Gelir Ver.	8	10	5	4	6	6	6	5,5	5,22	4,64	4,64	5
Götürü Usulde Gelir.Ver.(Basit Usul	1	0,06	0,16	0,22	0,30	0,22	0,32	0,47	0,52	0,52	0,47	0,53
Gelir Vergisi Tevkifatı	72	81	91	93	91	90	90	90	91	91	92	91
Gelir Geçici Vergisi	2,5	2	3	1,84	2	3,78	3,68	4,53	3,26	3,84	2,89	3,47
Devlet Tahvili Hazine Bonosu Faizi	16,5	8,94	0,84	0,94	0,70	0	0	0	0	0	0	0

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden yararlanılarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

Tablo 8’de görüldüğü üzere 1998-2009 yılları arasındaki beyana dayalı gelir vergisinin yaklaşık ortalaması %6’dır. Gelir vergisi tevkifatının oransal olarak gelir vergisi içindeki payına bakıldığında ise sadece 2000 yılından itibaren %90’nın altına düşmemiştir. Bu durumun gelir vergisinin büyük bir kısmının ücretlilerden alındığı ve ücretliler üzerinde önemli bir yük oluşturduğu söylenilebilir.

1.6.2.2. İndirim, İstisna ve Muafiyetlerin Etkinsizliği

Vergilemenin adil olması için adalet ilkesi ile beraber kanun önünde eşitlik ilkesinin de uygulanması gerekir. Bazı kesimlere göre gelir vergisindeki indirim istisna ve muafiyetler herkese aynı oranda vergilenmesini engelleyerek kanun önünde eşitlik ilkesine aykırı bir durum yaratmaktadır.

1.6.2.3. Vergi Uyum Maliyetlerinin Yüksek Olması

Vergi uyumu mükelleflerin tüm gelir beyannamelerini zamanında doldurması ve beyannamelerin vergi yükümlülüğünü tam olarak yansıtacak şekilde beyannamenin doldurulduğu tarihte geçerli olan Gelir İdaresi kodu, düzenlemeleri ve mahkeme kararlarına uyumlu olmasını ifade eder (Bayraklı, Sağbaş ve Saruç, 2004: 207).

Mükelleflerin bu yükümlülükleri yaparken katlanması gereken maliyetlere vergiye uyum maliyetleri denilmektedir. Bu maliyetler 3 grupta toplanılabilir. Birinci grup maliyetler; vergiye ilişkin formların tamamlanması ve vergi idaresine teslim

edilmesine ek olarak bir danışman yardımıyla kayıtların tutulması, vergi planlaması ve vergiye ilişkin dokümanların toplanmasında katlanılan maliyetlerdir. Bu maliyetler parasal veya zaman maliyetleri olarak ifade edilebilir. İkinci grup maliyetler ise, vergi dışı maliyetler, optimal olmayan bir vergi sisteminin neden olduğu etkinlik maliyetleridir. Bu maliyetler mükelleflerin emek arzı üzerinde etkili olduğu gibi, yatırım kararları ve tüketim kalıpları üzerinde de etkili olabilmektedir. Üçüncü grup maliyetler ise vergi sisteminin mükellefler üzerinde yarattığı memnuniyetsizlik, hayal kırıklığı, korkuların neden olduğu psikolojik maliyetlerdir (Teke, 2005: 1).

Türkiye'ye için gelir vergisinin uyum maliyetlerine ilişkin 1993 yılında Türkmen Derdiyok tarafından yapılan hesaplamalara göre Türkiye'de mükelleflerin uyum maliyetleri diğer ülkelerle (İngiltere, Amerika, Avustralya, Yeni Zelanda, Hollanda, Kanada, İspanya, Norveç, İsveç) karşılaştırıldığında çok yüksektir. Türkiye'de bu oranın yüksek olması öncelikle profesyonel vergi danışmanlarına (muhasebeci, müşavir vb.) ödenen ücretlerin yüksekliğinden kaynaklanmaktadır. Bunun yanında her ülkede vergi gelirlerinin GSMH oranının farklı olması sıralamanın yönünü değiştirebilmektedir (Derdiyok, 1993: 104).

1.6.2.4. Tasarrufların Çifte Vergilendirilmesi

Kurum geliri üzerinden vergi ödenmesi ve fon payı düşüldükten sonra bireylere dağıtılan kar paylarından gelir vergisi tevkifatının yapılması bazı yazarlarca gelirin iki kez vergilendirilmesi olarak görülmüştür. Bireylere dağıtılan kar paylarından gelir vergisi alınması, bireylerin tasarruf eğilimini düşürebilir.

1.6.2.5. Mali Sürüklenme

Mali sürüklenme, enflasyonist dönemlerde ortaya çıkan bir ekonomik hastalık türüdür. Enflasyon fiyatlar genel düzeyinin sürekli ve hissedilir bir şekilde artmasıdır. Enflasyon, artan oranlı gelir vergisi tarifelerinin şeklini değiştirerek kişilerin gelir, servet ve harcamalarının daha yüksek oranda vergiye tabi tutulmasına neden olur. Enflasyon dolayısıyla kişilerin ve kurumların sahip oldukları servet, yaptıkları harcamalar, elde ettiği kazanç ve iratların nominal değerleri yükselir. Bunun sonucunda örneğin, gelir vergisinde kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar daha üst gelir dilimlerine doğru sürüklenirler ve dolayısıyla daha yüksek vergi oranlarına tabi olurlar. İşte bu durum

vergileme ekonomisinde, “*mali sürüklenme*” (*fiscal drag*) olayı olarak adlandırılır (Aktan,2001: 1).

Yüksek enflasyon bulunan ülkelerde artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanması durumunda matrahın enflasyon nedeniyle artması ile mükellefler daha yüksek dilimlerden vergilendiği için bu sonuca soğuk artan oranlılık denir (Sağbaş, 2008: 64).

1.7. Genel Değerlendirme

Tarihte ilk kez İbn-i Haldun temelini attığı düz oranlı gelir vergisi 1996 yılında Robert E. Hall ve Alvin Rabushka tarafından yazılan kitapla (Düz Oranlı Vergi) somut bir öneri haline getirilmiştir. Düz oranlı gelir vergisinde gelir arttıkça matraha uygulanan vergi oranı değişmez. Ortalama ve marjinal vergi oranları bu durumda aynı olur. Ancak Hall ve Rabushka'nın önerisinde düz oranlı vergide vergi matrahının hesaplanırken standart indirim miktarı ya da Türkiye'deki adıyla en az geçim indirimi kişisel gelirden indirilir. Bu indirimin uygulanmasıyla düz oranlı vergi tarifesinde gizli bir artan oranlılık oluşmaktadır. Standart indirim dışındaki tüm indirim, istisna ve muafiyetler kaldırılmaktadır. Gelirin tasarruflara ayrılan kısmının vergilenmemesi (sermaye kazançları ve kar payları vs. üzerine uygulanan vergilerin kaldırılması ile) esasına dayalı olması sebebiyle düz oranlı gelir vergisinin tüketime tabanlı olarak anılmasına sebep olmaktadır. Hall ve Rabushka'nın bu somut önerisine ilerleyen yıllarda yeni öneriler eklenmiştir. Bu önerilerin Hall ve Rabushka önerisinden çeşitli farklılıklara sahiptir. Bu önerilerin Hall-Rabushka önerisinden farklı olan yönleri; önerilen düz oranlı gelir vergisinin oranı, tasarrufların vergilenme durumu, standart indirimlerin miktarları gibi konulardır.

Düz oranlı gelir vergisinin avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Avantajları; düz oranlı gelir vergisinin posta kartı büyüklüğündeki beyannameye doldurulması, basit ve kolay anlaşılabilir olması sebebiyle vergi tahsilatının arttırması, mükelleflerin uyum maliyetlerini azaltması, tasarrufların vergilenmemesi dolayısıyla yatırımları artması sonucu ekonomik büyümeyi hızlandırması, herkese eşit uygulanması sebebiyle kanun önünde eşitlik ilkesi ile uyumlu olması, yatay ve dikey adaleti sağlaması yönünden adil olarak görülmesi, dolaysız yabancı yatırımları çekmesi sebebiyle uygulayan ülkelerin küresel rekabet ortamında daha avantajlı hale getirmesi olarak sıralanabilir. Dezavantajları ise; düz oranlı vergiye geçiş aşamasında yaşanabilecek

zorluklar, yüksek gelirli kişilerden daha az vergi alınması sebebiyle vergi yükünü orta gelir grubuna kalması (düşük gelirli mükellefler standart indirim kapsamına girdiği için), vergi oranının düşmesi sonucu devletin gelir kaybına uğrayabileceği bu sonucun ise bütçe açıklarını daha arttırma olasılığı, kazançlarını ücret ve kar payı gibi farklı gelir unsurlarından sağlayanlar arasında yatay eşitlik ilkesi açısından sapmalar yapabileceği, yüksek gelirli kişilerin marjinal tüketim eğilimleri düşük gelirlilere göre daha düşük olduğundan fedakarlıkta eşitlik ilkesine ters düşmesi olarak sıralanabilir.

Türkiye’de uygulanmakta olan gelir vergisi tarifesi artan oranlı tarifedir. 2010 yılında uygulanmakta olan tarife 4 dilimlidir. En düşük oranı %15’tir. En yüksek oranı %35’tir. Artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre gelir tanımı dar kapsamlı olarak görülen kaynak teorisine göre yapılmıştır. Bu kapsamda miras, bağış gibi belirli bir kaynaktan düzenli elde edilmeyen gelirler vergilendirilecek gelir kapsamına dahil edilmez. Bu da gelir tabanının daha dar olmasına sebep olmaktadır. Yine Türkiye’de kayıt dışı ekonominin yüksek olması, indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının fazla olması verginin tabanını daraltmaktadır. Uyum maliyetlerinin yüksek olması, beyana dayalı tahsilatının %5’lerde kalması, enflasyon dönemlerinde mükelleflerin daha yüksek dilimlerde vergilenmesi Türkiye artan oranlı gelir vergisiyle ilgili yaşanan sorunlar içerisinde yer almaktadır.

BÖLÜM 2: DÜNYA'DA DÜZ ORANLI GELİR VERGİSİ UYGULAMALARI

Düz oranlı vergilerle ilgili tartışmaların en fazla Amerika'da olmasına karşın, Avrupa'da düz oranlı vergiyi uygulayan ülkeler bulunmaktadır. Bu bölümde düz oranlı gelir vergisi uygulayan ülkeleri ayrıntılı olarak incelenecektir. Düz oranlı gelir vergisi uygulayan ülkeler Tablo 9'de yer almaktadır.

Tablo 9: Düz Oranlı Vergi Uygulayan Ülkeler

Düz Oranlı Vergi Uygulayan Ülkeler			
Ülkeler	Uygulama Yılı	Bireysel Vergi Oranı Yüzde	Kurumsal Vergi Oranı Yüzde
Jersey	1940	20	20
Hong Kong	1947	16	17.5
Guernsey	1960	20	0
Jamaika	1986	25	33.3
Estonya	1994	21	0
Letonya	1995	25	15
Litvanya	1996	24	15
Rusya	2001	13	24
Sırbistan	2003	14	10
Irak	2004	15	15
Slovakya	2004	19	19
Ukrayna	2004	15	25
Gürcistan	2005	12	20
Romanya	2005	16	16
Türkmenistan	2005	10	20
Trinidad & Tobago	2006	25	25
Kırgızistan	2006	10	10
Arnavutluk	2007	10	20
İzlanda*	2007	35.7	18
Makedonya	2007	10	10

Moğolistan	2007	10	10,25
Karadağ	2007	9	9
Kazakistan	2007	10	15
Pridnestrovie	2007	10	0
Bulgaristan	2008	10	10
Çek Cumhuriyeti	2008	15	15
Mauritius	2009	15	15
Bosna Hersek	2009	10	10
Belarus	2009	12	24
Belize	2009	25	25

*2010 yılında Artan Oranlı Gelir Vergisi yürürlüğe girmiştir.

Kaynak: Rabushka, 2010d: 1

2.1. Hong-Kong

Hong-Kong'da 1947 yılında düz oranlı vergi sistemini benimsedikten sonra Dünya'nın en hızlı büyüyen ekonomisi olmuştur. Hükümetin bütçe fazlasını arttırmak için vergi oranlarını düşürmesi, büyüme hızını arttırmıştır.

1947'de "Inland Revenue Ordinance" adlı yasanın kabul edilmesinden sonra Hong-Kong çift tabanlı bir gelir vergisi sistemi oluşturmuştur. Bu sistemde tarifeler mükelleflerin tercihlerine bırakılmıştır. Mükellefler ya oranları %2 ile %20 arasında değişen artan oranlı vergi tarifelerini ya da toplam gelirlerine uygulanacak %16 oranında düz oranlı bir vergi tarifelerini seçeceklerdir (Grecu, 2004: 13). Kurumlara uygulanacak vergi oranı ise % 17,5'tur. Bu oranlar 1 Nisan 2008 tarihinde düşürülmüştür. Bireyler için uygulanacak %16'lık oran %15'e, kurumlara uygulanacak oran ise %17,5'tan %16,5'a düşürülmüştür (Mitchell, 2008: 5). Artan oranlı vergi tarifesinde %2, %8, %14 ve %20 olmak üzere 4 farklı marjinal vergi dilimi vardır (Reynolds, 2005: 1). Bu ikili sistem mükelleflerin vergi yüklerini minimize etmelerini sağlar.

Hong Kong'ta uygulanan düz oranlı vergi tarifesinde standart indirim miktarı çok yüksektir. Hong Kong nüfusunun %70'i hiç gelir vergisi ödemezken, nüfusun %28'i %15 oranının altında gelir vergisi ödemektedir. İndirim miktarının yüksekliği

sebebiyle halkın büyük çoğunluğu vergi ödemiyyorken, %15'lik vergiyi nüfusun sadece %2'sini oluşturan zengin kesim ödemektedir (Emes ve Clemens, 2001). Hong Kong'un vergi sisteminde sosyal güvenlik vergileri, katma değer vergisi ya da genel bir satış vergisi, servet vergisi yoktur. Bu sistemde sermaye kazançlarından da vergi alınmaz (Grecu, 2004: 13).

Hong-Kong, Heritage Vakfının 2010 yılı için yayınladığı dünyadaki ülkelerin serbest piyasa ekonomilerini on ekonomik göstereyi kullanarak derecelendiren "Index of Economic Freedom" adlı yayınında birinci sıradadır. Serbest piyasalar İndeks'indeki 10 ekonomik gösterge: İşletme özgürlüğü, ticaret özgürlüğü, mali özgürlük, devlet özgürlüğü, parasal özgürlük, yatırım özgürlüğü, finansal özgürlük, servet özgürlüğü, yolsuzluk özgürlüğü, emek özgürlüğüdür. Bu göstergelerden düz oranlı vergi ile bağlantısı kurulabilecek olan mali özgürlük göstergesi, en yüksek gelir vergisi oranı, en yüksek kurumlar vergisi oranı ve vergi gelirlerinin milli hasılanın içindeki yüzdesi göz önünde bulundurularak oluşturulur. Hong Kong'da artan oranlı vergiye alternatif olarak uygulanmakta olan düz oranlı gelir vergisi uygulanması (dual sistem) ve kurumlar vergisinin oranının düşük olması, yine 2009 yılında toplam vergi gelirlerinin gayri safi milli hasılanın %14,5 olması mali özgürlük kriteri açısından Hong-Kong'un ilk sırada olmasında etkisi olduğu söylenilebilir.

Hong Kong'ta uygulanan basit ve düşük oranlı bir verginin varlığı kişilerin çalışma şevkini arttırmakla birlikte girişimcilerin risk alma güdüsünü ve tasarruflarının artmasını sağlamaktadır. Düz oranlı gelir vergisi Hong-Kong'un ekonomik büyüme ve kalkınmasında anahtar bir rol oynamıştır (Grecu, 2004: 13).

1950-1981 yılları arasında vergi gelirlerinde görülen artış da göz önünde bulundurulduğunda, düz oranlı vergi sistemi, ülkenin ekonomik büyüme ve kalkınmasının hızlanmasında önemli rol oynamaktadır (Grecu, 2004: 13).

2.2. Kanal Adaları: Jersey (1940) Guernsey (1960)

Batı Avrupa'da Fransa'nın kuzeyinde yer alan kanal adaları Jersey ve Guernsey adaları İngiltere'ye bağlıdır. Ancak Birleşik Krallık tarafından verilen özel statü ile bu adalar kendi ekonomik ve siyasi politikalarını uygulayabilmektedir.

Jersey adasında gelir vergisi kanunu ilk kez 1928'de, İngiltere'nin gelir vergisi kanunları üzerinden biçimlendirilerek oluşturulmuştur. Jersey adasında uygulanan ilk gelir vergisinin oranı %2,5'dir (Emes ve Clemens, 2001). Daha sonra 1940'da işletmeleri ve bireyleri kapsayan %20 standart oranlı düz oranlı bir vergi getirilmiştir. Guernsey adasında ise düz oranlı vergi ilk kez 1960 yılında kabul edilmiştir. İki adanın vergi sistemi beraber değerlendirilecek olursa; her iki adada uygulanmakta olan standart olan %20'dir. Bu oran hem bireylerin gelirleri için hem de işletmelerin gelirleri için uygulanır (Emes ve Clemens, 2001). Ayrıca diğer ülkelere göre nispeten düşük oranlı yeni sistemde, bekâr ve evli mükelleflerin durumlarına göre değişebilen bir standart kişisel indirim mevcuttur. Bu indirimlerin yanı sıra çocuk indirimi ve mükellefin bakmakla yükümlü olduğu kişiler için indirimlerde düzenlenmiştir (Grecu, 2004: 13).

Kanal adalarında uygulanan düz oranlı vergi sisteminde, sermaye kazançlarından vergi alınmamaktadır. Kar payı ve faiz gelirlerinin çifte vergilemesi (stopaj kesintisi kaldırılarak ve banka faizinin üzerine vergi konulmayarak) engellenmiştir. Her iki adada katma değer vergisi yoktur (Emes ve Clemens, 2001).

Guernsey adasında yapılan düz oranlı vergi reformunda sonra adanın gayri safi yurt içi hasılası 1965'ten 1998'e kadar olan zaman dilimi göz önünde bulundurulursa 3 katından daha fazla bir oranda (1970'te £7,510'dan 1998'de £16,960'a) artmıştır. Ayrıca gayri safi yurt içi hâsılasını oluşturan sermaye kazançlarının payı yüzdesel olarak da artmıştır. Gelir vergisi tahsilâtı ise toplam gelirlerin %74'ünü bulmuştur. Jersey adasının ise 1980-1990 yılları arasında toplam gelirlerinin %90 gelir vergisi oluşturur ki, bu oran Guernsey adasının oranından (%74) bile fazladır. Düşük oranlı vergileme politikası, istikrarlı hükümet politikası ve parti politikalarının olmayışı, iş dünyasının dikkatlerini üzerine çeken Kanal Adalarına büyük bir zenginlik getirmiştir (Grecu, 2004: 13).

2.3. Estonya

Sovyetler birliğinin çöküşünden sonra Estonya, 1991 yılında Batı'da da çok popüler olan artan oranlı vergi sistemini denemiştir. Çok kazananı yüksek oranlarla vergilendirerek cezalandırdığı iddia edilen, tasarruf ve yatırımlar üzerinde çifte vergilendirmeye sebep olabilen, Komünizmin öncüsü Karl Marx'ın desteklediği, fakat

birçok kapitalist devletlerin kullandığı artan oranlı vergi sistemi Estonya'ya başarı getirmemiştir. Estonya ekonomiyi canlandıracak yeni bir sistem arayışına girmiştir. Böylece 1994 yılında %26 düz oranlı vergi sistemini kabul etmiştir (Mitchell, 2007b: 1). Baltık devletleri içinde ve Avrupa'da düz oranlı vergiyi kabul eden ilk devlet olan Estonya'da dönemin Başbakanı Mart Laar, reform öncesi düz oranlı verginin Amerika'lı öncüsü Alvin Rabushka ile düz oranlı vergi konusunda görüşme yapmış ve desteğini almıştır (Heath, 2006: 82). Ülkede 1994 ile 2004 arası 10 yıl boyunca vergi oranında bir değişiklik olmamıştır. Öte yandan, 2003 yılının Aralık ayında Estonya hükümeti vergi oranının ilerleyen yıllarda düşürülmesi için karar almıştır. Alınan bu karara göre; 1 Ocak 2005'te vergi oranı %24'e, 1 Ocak 2006'da oran %22'ye, 1 Ocak 2007'de ise %20'ye düşürülmüştür. 2005'te 20,400 EEK (Kron) olan kişisel standart indirim miktarı 2006 yılında 24,000 EEK'ya yükseltilmiştir (Heath, 2006: 82). Bu durumun düşük oranlı ya da sıfır oranlı vergiden yararlananların sayısını arttırdığı görülmüştür. Ayrıca Estonya hükümeti vergi oranının 2011 yılında 18'e ve en son hedef olarak da %12'e düşürmeyi planlamaktadır (Mitchell, 2007: 4). Kurumlar vergisi de 2000 yılında reforma uğramıştır. Reformun amacı kurumların dağıtılmamış karları üzerinden ödenen gelir vergisinin kaldırılmasıdır (OECD, 2009: 135). Buradaki ana amaç kar paylarının tekrar yeni yatırımlara dönüşmesini sağlamaktır. Böylece bireyler şirket kurup yatırımlarını yönetebilirken kolaylıkla kurumlar vergisinden kaçınabileceklerdir. Ancak ortaklara dağıtılan kar paylarından stopaj yöntemi (%21) ile vergilenmektedir. Yani bu durumda ortaklar (kurum hissedarları) oranı %21 olan "Hisse Sahipliği Vergisi" ödeyecektir. Ülkede yerleşik olmayan hisse senedi sahipleri ise payları üzerinden %21'lik stopaj ödemekteydiler. Bu durum çifte vergilemeye konu olduğu için, 2009 yılı itibariyle ülkede yerleşik durumda olmayanlar üzerinden alınan stopaj tamamıyla kaldırılmıştır. Dolayısıyla kar paylarının üzerine çifte vergileme durumu ortadan kaldırılmıştır.

Sermaye kazançları henüz yeterice kurumlaşmamış Estonya firmaları vergi dışı kalmaya devam etmektedir. (OECD, 2009: 135). Sermaye kazançları gerçek kişilere ya da kurumsallaşmış şirketlere ödendiğinde (kurumlar vergisi mükelleflerine) %21 oranında vergilendirilmektedir (OECD, 2009: 135).

Estonya’da servet vergisi ya da veraset vergisi uygulanmamaktadır. Hong Kong’tan farklı olarak Estonya’da %29 oranlı (teknik olarak %33, %4’ü kişisel emeklilik hesabına aktarılmaktadır) sosyal güvenlik vergisi alınmaktadır. Ayrıca yüzde 18 temel oranlı katma değer vergisi uygulanmaktadır. Eğitim, sağlık ve otel hizmetlerine azaltılmış oranlarda uygulanır. Bu (azaltılmış) oranlar 2009’da % 5’ten % 9’a çıkmıştır (OECD, 2009: 135). KDV ve sosyal güvenlik vergisinden elde edilen gelir GSYİH’in yarısından fazlasını oluşturmaktadır. Bu vergilerin varlığı düz oranlı verginin başarısını gölgelememektedir. Düz oranlı vergi ile ekonomik büyüme enflasyon ayarlaması yapıldıktan sonra bile, 2000 yılından itibaren ortalama yaklaşık %9’dur. Yine bu tarihten itibaren bütçe fazla vermektedir, çünkü gelir artışı çok hızlı gerçekleşmiştir. Kişisel gelir vergisinden elde edilen gelirler iki katı kadar artmıştır, kurumlar gelirleri ise aynı dönemde %300 artmıştır. İşsizlik oranı ise %12’den %6’ya düşmüştür (Mitchell, 2008: 6).

Düz oranlı verginin uygulanmasından sonra GSYİH’deki dolaysız yabancı yatırımların oranı %10,2’dir. Bu oran ise Estonya’nın küresel rekabet yeteneğinin artmasına neden olmaktadır (Kool, 2005: 3).

Estonya sistemi nispeten düşük gelir ve kurumlar vergilerinin ve servet vergilerinin karışımının yanı sıra geniş tabanlı bir tüketim vergisinden oluşur. Bununla uyumlu olarak dolaylı vergiler dolaysız vergilere göre daha az zararlı görülmektedir. Estonya’da emek üzerinden alınan ücret vergileri, (sosyal güvenlik katkıları yüksek olduğu için) OECD ülkelerinin ortalamasına göre çok yüksektir. Bu durum kayıt dışı emek talebini artırmaktadır. İşverenler işçilerini çalıştırdıklarını gizlemekte ve düşük ücretle çalıştırdıkları işçilerin sosyal güvenlik katkısını yatırmamaktadırlar. Bu nedenle işçilerin çalışma istekleri azalacağı için emek arzı düşebilmektedir (OECD, 2009: 134).

2.4. Letonya

Baltık ülkelerinden biri olan Letonya da 1995 yılında düz oranlı vergi sistemini kabul etmiştir. Letonya’da düz oranlı vergi sistemini kabul etmeden önce azalan oranlı bir tarife yapısı mevcuttu. Azalan oranlı tarife’de vergi matrahının miktarı arttıkça vergi oranı azalmaktadır. Letonya’nın azalan oranlı tarifesinde en yüksek oran %25’di, gelir

arttıkça oran düşmekte ve yüksek gelirli kişilere uygulanan vergi oranı %10'a kadar inmekteydi.

Düz oranlı vergi sisteminin kabul edilmesinden sonra yüksek gelirli kişilerin vergi mükellefiyeti yükü artmıştır. Kişisel indirimler çok az miktarda azaltılabilmektedir, ancak yine de oldukça yüksek kalmıştır. Kişi başına düşen gelirin %19'una varan indirimler yapılabilmektedir (Keen, Kim ve Varsano, 2006: 7).

Kurumlar vergisi reformdan önce %25'di, reformdan sonra da vergi oranında herhangi bir değişiklik yapılmadı. Reformla birlikte, diğer düz oranlı vergi uygulayan ülkelerle benzer şekilde emek gelirlerine uygulanan vergi oranı işletme gelirlerine uygulanan vergi oranı ile aynı olmuş oldu. Daha sonra kurumlar vergisi 2003'te %19 ve 2004'te %15'e indirilmiştir (Greco, 2004: 14).

Letonya vatandaşlarından alınan sosyal güvenlik katkısı yüksektir. İşverenler %24,09'unu öderken işçiler %9 öder. Temel KDV oranı %18'dir, ancak belirli hizmetlerde (tıbbi malzeme ve gazetelerde) (temel KDV oranından %5 puan daha az olmak üzere) %13 olarak uygulanmaktadır (Heath, 2006: 89).

Letonya'da şirketlerin halka dağıttığı kar paylarından vergi alınmaz. Aynı şekilde faiz ödemeleri de vergilenmez. Mükelleflerin 1 yıldan daha az süre önce sahip olduğu gayrimenkul üzerinden vergi alınmasına rağmen, sermaye kazançlarından vergilendirilmemektedir. Veraset ve intikal vergisi yoktur (Heath, 2006: 89).

Düz oranlı vergiyi kabul etmeden 5 yıl önce Letonya, Litvanya ve Estonya ülkeleri ekonomilerinde küçülme yaşıyordu. O dönemde Letonya'nın GSYİH'si %50'den fazla küçülmüştür (Laffer, 2004: 17). Düz oranlı verginin Letonya'da uygulanmasından itibaren 5 yıl sonra Letonya ekonomisi yaklaşık %4 olmak üzere kayda değer bir yıllık büyüme oranı yakalamıştır. Letonya enflasyon ile mücadelede de başarılı olmuştur, 1995 yılında %25 olan enflasyon oranı, 2003 yılında %4'den bile daha az olan bir değere düşmüştür (Forbes, 2005: 98). Letonya'nın 1995-2007 yılları arası ekonomik büyümesi ortalama %7'den daha fazladır. Diğer düz oranlı vergi uygulayan ülkelerde olduğu gibi vergi gelirleri ekonomik büyümenin hızlanması ve vergi kaçakçılığının azalması ile beraber azımsanmayacak miktarda artmıştır. Yine 1995 yılında vergi yükü

GSYİH'in %33'ü iken, 2005 yılında %29'a düşmüştür (Edwards ve Mitchell 2008: 71).

2.5. Litvanya

Sovyet devrinden sonra Litvanya'da vergi gelirleri ciddi şekilde azalmaya başlamıştır. Komuta ekonomisinden olumsuz etkilenen Litvanya'da 1990'lı yıllarda kontrol edilemeyen ekonomik depresyon ve 1998 yılında komşusu Rusya'nın da ekonomik çöküşü sonrası ortaya çıkan banka krizleri ile mücadele etmek zorunda kalmıştır. Ülkenin yaşadığı bu ekonomik fırtınalar sonucu Estonya'dan da etkilenerek, radikal bir değişiklik yapmak istemiş, düz oranlı vergi sistemi 1996 yılında benimsemiştir. Litvanya düz oranlı vergi sistemini Avrupa'da kabul eden 3. ülkedir. Düz oranlı vergi sisteminde kişisel gelirler üzerine uygulanan vergi oranı %33'dür (Forbes, 2005: 97). Litvanya'nın uyguladığı %33'lük vergi oranı, düz oranlı vergi sistemi uygulayan ülkeler arasında İzlanda'dan sonra en yüksek orandır. Düz oranlı vergi sisteminde mevcut olan bu oran her ne kadar yüksek olarak görünse de, daha önceki uygulanan sistemdeki orandan daha düşüktür, ayrıca önceki sisteme göre daha basit bir sistemdir (Forbes, 2005: 97). Litvanya Parlamentosu 7 Haziran 2005'te maaşlara ve ücretlere uygulanan düz oranlı gelir vergisi oranınının 1 Ocak 2006'tan itibaren % 27, 1 Ocak 2008'den itibaren ise %24 olarak uygulanmasına karar vermiştir (Rabushka,2005: 1). Bir yıl sonra (2009'da) %24 olarak uygulanan oran %20'ye düşürülmüştür.

Litvanya Başbakanı Algirdas Brazauskas 24 Mart 2005'te, yapmış olduğu konuşmada Litvanya'nın düz oranlı vergi sistemini diğer düşük oranlı Merkezi ve Doğu Avrupa ülkelerinde uygulanan sistemlerle uyumlu hale getirmek için oran indirimlerini planladığını ifade etmiştir. Bu indirimlerin Litvanya'nın rekabet yeteneğinin arttıracağı, bölgeyi yabancı yatırımcılar için çekici hale getireceğini, vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçınmanın azaltılmasını sağlayacağı, bireyler üzerindeki vergi yükünün düşeceğini belirtmiştir (Rabushka, 2005: 1). Ücretler ve serbest meslek kazançlarına uygulanan vergi 1 Ocak 2010'dan itibaren %10'a indirilmiştir. Ayrıca bu oran sermaye kazançları, kar payları, kurum karlarına da uygulanacaktır. İşletme gelirlerine %15 oranında vergi uygulanmaktadır. Ancak 10 kişi ya da daha az işçi

çalıştıran küçük işletmelerin vergilendirilebilir kazançlarına %5 azaltılmış oran uygulanacaktır (Rabushka, 2010: 1).

İşverenler %31 oranlı sosyal güvenlik katkı payı ödemek zorundadır. İşçilerin ödemesi gereken sosyal güvenlik katkısı %3'dür. Yerli ve yabancı işletmelerden elde edilen karlar üzerine %15'lik vergi oranı uygulanır. KDV %9, %5, %0 azaltılmış oranların yanında ana oran %18'dir. Emlak vergisi ise sahip olunan taşınmaz varlıkların değeri üzerinden %1 oranında alınır. Arazi vergisi sahip olunan arazinin değeri üzerinden alınan %1,5 olarak ödenir (Heath, 2006: 89).

Sistemin bu şekilde birçok orana sahip olması Alvin Rabushka'nın Litvanya'da tam manasıyla düz oranlı vergi uygulanmadığını ve bu yüzden düz oranlı vergi sistemini uygulayan ülkeler listesine katmadığını ancak yapılan oran indirimleri ile diğer ülkelerle uyumlu hale gelebileceğini belirtmiştir (Rabushka, 2005: 1).

Düz oranlı vergi sistemi ile Litvanya'nın ekonomik büyümesini olumlu yönde etkilemiştir. 2002 yılında Baltık ülkelerinin en hızlı büyüyen ekonomiye sahip ülke, %6,7 ile Litvanya'dır. 2003'te gerçekleşen büyüme oranı ise %9'dur. 2004 ise bu oran %8'e düşmüştür.

Litvanya'da düz oranlı vergiyi destekleyenler, düz oranlı vergi ile vergi gelirlerinin arttığını (Laffer etkisi ile), vergi kaçırma oranlarının azaldığını, yaşam standartlarının arttığını ve işsizliğin azaldığını savunmaktadırlar. Düz oranlı vergiyi desteklemeyenler ise, işsizliğin kısmi olarak azalmasının sebebini Batı Avrupa'ya olan emek göçü olduğunu ifade etmişlerdir. Litvanya'nın 2004 yılında Avrupa Birliği'ne girmesiyle emek faktörünün serbest şekilde dolaşabilmesi, diğer AB ülkeleri ile karşılaştırıldığında onlara göre ücretleri çok düşük olan Litvanya'dan Batı Avrupa'ya göçü hızlandırmıştır. Reel ücretler azalan işçi sayısından dolayı artmıştır.

2.6. Rusya

Sovyetler Birliği'nin dağılmasından sonra kurulan Rusya Federasyonu'nun uyguladığı vergi sistemi, Rusya'nın ekonomik büyüme ve kalkınması için uygun değildi. Özellikle işletmeler üzerindeki vergi yükleri son derece yüksekti. Vergi idaresi iyi işlemiyordu ve vergi kaçırmanın çok kolay olduğu bir sistem mevcuttu. Vergi oranlarının çok yüksek olmasına rağmen hükümet çok fazla gelir toplayamıyordu. Bu

durum hükümeti para basmaya sevk ediyor bu da enflasyonun çok yüksek olmasına yol açıyordu. Bu dönemde IMF, ortaya çıkan hiper enflasyonun kontrol altına alınması için vergi gelirlerinin arttırılması gerektiğini belirtmişti (Barlett, 2002: 2). Vergi sistemindeki başarısızlıklar Rusya Federasyonu'nun yeni bir vergi reformu yapmasını zorunlu kılmıştır.

İktidarda olan Putin hükümeti bir reform paketi hazırlamıştır. Amerika'daki düz oranlı vergi savunucularından biri olan Steve Forbes'ı Rusya'ya davet etmiştir. Forbes yanına düz oranlı vergiyle ilgili ilk kapsamlı araştırma yapanlardan biri olan Alvin Rabushka'yı alarak Rusya'ya gitmiştir (Alden, 2002: 2). Dolayısıyla reform paketinin vergi reformu ile ilgili kısımları Rabuskha ve Forbes'ın tavsiyeleri üzerine şekillendiği söylenebilir. Yüzde 13 olarak uygulanacak düz oranlı vergi 1 Ocak 2001'de yürürlüğe girmiştir.

Rusya'da daha önce uygulanan kişisel gelir vergisinde kişinin elde ettiği gelire %12, %20 ve %30 olmak üzere 3 farklı oran uygulanmaktaydı. Bu değişiklik son iki dilime giren mükelleflere uygulanan vergi oranlarını azaltmıştır, ancak sadece ilk dilime girenlere uygulanan vergi oranını (%1 oranında) arttırmıştır. Reformla birçok indirim, istisna ve muafiyetler kaldırıldığı için vergi tabanı daha da genişlemiştir.

Sermaye gelirleri yüksek oranlarda vergilenmesine rağmen, bu oranlar 2001 de genel olarak arttı. Kar paylarına uygulanan vergi oranı %15'ten %30' a yükseldi. Kurumlar vergisinin %30 olarak uygulanmasına devam edildi, yerel idarelerin %5 oranın ek vergi almasına izin verildi. Kumar gelirleri, şans oyunlarından elde edilen gelirler, sigortadan elde edilen gelirler %35 oranında vergilendirildi (Gaddy ve Gale, 2005: 985). Kurumlar vergisi oranı 2002 yılında %24'e düşürüldü. Küçük şirketler ya toplam gelirlerinin %6'sını vergi olarak ödemekte ya da karlarından %15 oranında vergi ödemektedirler. Bu iki uygulamadan birini seçebilmektedirler (Mitchell, 2003: 2). Yine Rusya'da ikamet etmekte olanlardan %9 oranında vergi alınırken, Rusya'da kurulan yabancı şirketler ise kar payları üzerinden %30 oranında vergi ödemek zorundadırlar (Heath, 2006: 89).

Rusya'da uygulanmakta olan kişisel gelir vergisi tam anlamıyla Hall-Rabushka'nın önerdiği düz oranlı gelir vergisine benzememektedir. Hall-Rabushka önerisinde ücret geliri dışındaki tüm gelirler firma düzeyinde vergilendirilir ve daha az istisna vardır.

Rusya’da ise kişisel düz oranlı verginin dışında katma değer vergisi ve kurumlar vergisi uygulanmaktadır. Bunun yanında Hall-Rabushka önerisinde kişisel düzeyde sermaye gelirleri vergilenmezken Rusya’da 2001’den sonra kişisel düzeyde sermaye gelirlerine uygulanan vergi oranı artmıştır (Gaddy ve Gale, 2005: 985) .

Düz oranlı verginin yürürlüğe girmesinden 1 yıl sonra Rusya Federasyonu’nun kişisel vergi gelirleri (enflasyon hesaplamasından sonra) %25 artmıştır. Rusya’nın bu deneyimi düz oranlı verginin hükümet gelirlerini azaltacağı yönündeki iddiaları çürütmektedir. Aksine düz oranlı vergiyi Rusya’nın daha fazla ruble kazanmasını sağlamıştır. Bu da hükümet gelirlerinin arttırmıştır (Forbes, 2005: 93).

Vergi reformu ile gelir vergisinin oranının düşürülmesi vergiye uyum oranını artmıştır. Gelir ve tüketimin karşılaştırması ile hazırlanan rapora dayanarak tahmin edilen uyum oranı; ilk iki vergi dilimine giren mükellefler için 2000 yılında %52 iken, 2001 yılında %68’dir. Emek arzında ise reform öncesi ve sonrası herhangi bir değişiklik olmamıştır (Ivanova, Keen ve Kalmn, 2005).

Gorodnichenko ve diğerleri tarafından yapılan çalışmaya göre (2008), Rusya’da düz oranlı vergi uygulamasından sonra vergi kaçakçılığının azaldığı tespit edilmiştir. Yine aynı çalışmada elde edilen diğer bir bulgu ise vergi oranlarının indirilmesinin emek arzını arttırmamasıdır.

2.7. Sırbistan

Balkanlardaki etnik tartışmalar Sırbistan ekonomisini olumsuz etkilemiştir. Sırbistan hükümeti tarafından ekonominin düzeltilmesi amacıyla 1 Ocak 2003’te kapsamlı bir düz oranlı vergi yürürlüğe konulmuştur. Reformdan önce gelir vergisinde 3 dilimli artan oranlı tarife uygulanıyordu. Artan oranlı gelir vergisi tarifesi; 60.000 Sırp Dinarı’na kadar %10, 60.000 -120.000 Sırp Dinarı arası %15, 120.000 Sırp Dinarı ve üzerine %20 vergi oranı uygulanmaktadır. Yürürlüğe giren düz oranlı vergi oranı %14’tür, bireylere ve işletmelere bu oran uygulanmaktadır (Forbes, 2005: 99). Sırbistan’da uygulanan düz oranlı vergide çocuk indirimi mevcuttur. Ayrıca işverenler tarafından çalışan başına ödenen sigorta primi iki aylık maaşının ortalamasını geçmemek şartıyla indirim kapsamındadır. Bağışlarda indirilebilir. (Hoover Report, 2004: 1). Bu sistemde bazı gelir türlerine farklı oranlar uygulanmaktadır. Maaş ve ücretlere %14, serbest

meslek kazançlarına %10, işverenlerin yardım amaçlı belirli bir aylık düzeyinin üzerinde okul ücretlerini ödemek için yapılan yardımlar için %16, diğer gelirler için (kar payları, sermaye kazançları, varlık transferi vs) %20 uygulanır. (Heath, 2006: 92) Dolayısıyla Hall ve Rabushka tarafından önerilen düz oranlı vergiden daha karmaşık bir sistem olduğu görülmektedir.

Kişisel standart indirim miktarı ortalama ücretin %40'ıdır. Bunun yanında vergi mükellefleri bakmakla yükümlü oldukları her bağımlı yıllık ortalama maaşının %15 değerinde o bir ekstra indirimden yararlanabilirler. Kişisel indirim ve ekstra bağımlı indirimi yıllık ortalama maaşının %50'sini geçmemelidir (Heath, 2006: 92).

Sırbistan'da gelişmemiş bölgelere yatırım yapan 100'den fazla çalışanı olan şirketler 10 yıl boyunca kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur (Forbes, 2005: 99). Yine kurum karlarına uygulanan vergi oranının %14 olması Sırbistan'ı Avrupa kurum karlarına en düşük vergi oranı uygulayan ülke haline getirmiştir (Hoover Report, 2004: 1).

2.8. Slovakya

Slovakya hükümeti 1 Ocak 2004 yılında düz oranlı vergiyi kabul etti. Bu reformla birçok indirim, istisna, özel uygulamalar ortadan kaldırıldı (OECD, 2005: 5). Düz oranlı vergi reformu ile çifte vergilemenin birçok çeşidi ortadan kaldırılmıştır. Hisse sahiplerine ödenen kar payı ikinci kez vergilenmemekte ve yine reformun bir parçası olarak veraset ve intikal vergileri yürürlükten kaldırılmıştır. Servet vergisi de sistemde mevcut değildir (Mitchell, 2008: 6). Yapılan bu yenilikler Slovakya'nın vergi sistemini daha basit, şeffaf, geniş tabanlı ve ekonomik büyüme odaklı bir sistem haline dönüştürmüştür (Oecd, 2005: 5).

Düz oranlı vergi reformu ile Slovakya'daki toplam vergi yükü 2003 yılında (reform öncesi) toplam vergi yükü %31,1 iken, reform yılında %30'a düşmüştür. Yine reform öncesi vergi sisteminin yapısına baktığımızda, vergi gelirlerinin en fazlasını %39,6 ile sosyal güvenlik vergileri oluşturmaktadır (OECD, 2006: 5).

Slovakya'nın düz oranlı vergiyi kabul etmeden önce karmaşık bir vergi sistemine sahipti, vergi tarifesi 5 dilimden oluşmaktaydı, en düşük oran %10, en yüksek oran ise %38 idi. Vergi sistemi 90 farklı istisnayı barındırmakla beraber, 19 gelir türünü de vergiden muaf tutmaktaydı. Bunun dışında 66 vergi muafiyeti ve ek olarak da bazı

gelir türlerine 27 farklı oran uygulanmaktaydı. Katma değer vergisi bölünmüş olarak uygulanmaktaydı, yani bazı mal ve hizmetler %14 oranında vergilenirken, standart oran olarak %20 uygulanmaktaydı. Ortalama olarak yılda iki kez vergi sisteminin değişmesinden dolayı karışık bir dönem hüküm sürmekteydi. Bu karmaşık sistem mükellefleri vergiden kaçınma davranışına yöneltmekteydi. Slovakya'nın vergi sisteminde sermaye birikiminin artmasına katkıda bulunan teşvik sayısı ve yabancı yatırımların oranı oldukça düşüktü.

Ocak 2003'te önce düz oranlı vergi reformu tasarısı Başkan Rudolph Schuster tarafından veto edildi, daha sonra Meclis vetoyu reddetti ve düz oranlı vergi sistemi kabul edildi. Düz oranlı vergi reformu kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisine tek bir oran,%19, uygulanacaktır. Reform ile bütün Slovak vatandaşlardan alınan kişisel gelir vergisi (yükü) düştü. Yüksek gelir dilimlerinde gelirinin %38'ini vergi olarak ödeyen vatandaşlara, uygulanan oran %19'a düştü. Düz oranlı vergi sistemi düşük gelirli vatandaşların korunması amacıyla gelir vergisinde kişisel standart indirim mekanizmasını içermektedir. Reformdan önceki kişisel standart indirim miktarı 1,246 dolar iken, reformdan sonra 2600 dolardır, bu miktar mükellefin yıllık ortalama gelirinin yarısına tekabül etmektedir (Forbes, 2005: 101).

Düz oran vergi reformu ile kayıt dışı sektöre yönelik azaldı, vergi oranlarının düşmesi ve basit bir sistem bireyleri sistemin içine dahil etti. Slovakya hükümeti gelir tahsilatının vergi reformu ile aynı kalacağını öngörmüşlerdir. Ancak sonuçlar tahmin edilenden de iyi çıkmıştır. Vergi tahsilatı %36 artmıştır, reformdan sonraki yılın ilk çeyreğinde bütçe açığı ise %93 azalmıştır. Slovakya'da vergi oranlarının azalması ile yatırım yapma isteği, risk alma oranı artmış, bu da yeni iş alanlarının oluşmasını sağlamıştır (Forbes, 2005: 101). Düz oranlı vergi ve diğer reformlar ekonomik performansı geliştirdi. Ekonomik büyüme enflasyon ayarlamasından sonra, yılda ortalama %6,6'dır (Mitchell, 2008: 7). Dünya bankasının raporuna göre, 2003 yılında yapılan reformların en başarılısı Slovakya seçilmiştir (Forbes, 2005: 101).

2.9. Ukrayna

Düz oranlı vergi reformundan önce Ukrayna'nın kayıt dışı ekonomisi milli gelirinin yarısı kadardı. Vergi sistemi çok karmaşıktı, gelir vergisinde 5 dilimli artan oranlı tarife uygulanıyordu. Artan oranlı tarife'de uygulanan oranlar %10,%15,% 20,%30,

%40 'dır. (Hoover Report, 2004: 1) Ukrayna Parlamentosu, 2004 yılında gelir vergisi oranını %13 olarak belirlemiştir. Rusya ve diğer Baltık devletleri gibi Ukrayna'nın ekonomisi de darboğaz içindeydi. Ukrayna hükümeti, düz, düşük oranlı ve basit uygulanabilen vergiyle kayıt dışı ekonominin küçülmesini, kayıt dışı çalışanların kayıt altına alınmasını ve Rusya'da ki gibi vergi gelirlerinde bir artış olacağını hedeflemişlerdi (Forbes, 2005: 99).

Düz oranlı verginin oranı 2007'de %15 olarak belirlenmiştir. Kurumlar vergisi %30'dan %25'e düşürülmüştür. Kar paylarına uygulanacak vergi oranı %13 olarak belirlenmiştir, hisse senedinden elde edilen kar payları ise vergiden muaf tutulmuştur. Faiz gelirleri 2010 yılına kadar vergiden muaf tutulmuştur (Heath, 2006: 96).

Ukrayna'da yüksek bir sosyal güvenlik vergisi mevcuttur. İşverenler %36,8 oranında sosyal güvenlik vergisi öderler. İşçilerin sosyal güvenlik vergisinin oranı %3.5'tir. Uygulanan katma değer vergisinin oranı da % 20'dir (Heath, 2006: 96). Ukrayna'nın finans bakanı katma değer vergisini %15'e düşürmek için gerekli araştırmalar yapmaya başlamıştı (Hoover Report, 2004: 1).

2.10. Romanya

Romanya'da düz oranlı vergi sisteminin kabulünden sonra 5 dilimli (%18, %23, %28, %34, %40) tarife uygulanmaktaydı. Başkan Trajen Basecu ve Başbakan Calin Popescu önderliğinde bireylere ve kurumlara %16 oranında uygulanacak düz oranlı vergi 1 Ocak 2005'te yürürlüğe girdi (Forbes, 2005: 100).

Romanya'da uygulanan katma değer vergisinin oranı %19 ancak bazı mallar ve hizmetlere %0 ve %9 gibi indirimli oranlar uygulanmaktadır. Romanya'da sosyal güvenlik vergileri de oldukça yüksektir. İşçilerin ödediği sosyal güvenlik katkısı aylık brüt maaşlarının % 9,5'i, sağlık sigortasına ödediği katkı %6 işsizlik fonuna ise %1'dir. İşverenler üzerindeki sosyal güvenlik yükümlülüğü ise brüt maaş fonunun %22'sidir (Heath, 2006: 97).

Sermaye kazançlarından alınan verginin oranı %25'ten %16'ya düşmesine rağmen, kazanç vergisinin elde edilen gelirlerde de bir artış görülmektedir. Kazanç vergisi tahsilatı %26 artmıştır. Başbakan Popescu düz oranlı verginin kayıt dışı ekonomiyi küçülttüğünü ve kayıtlı işçi sayısının 2006 yılının ilk çeyreğinde arttığını belirtmiştir.

İşsizlik oranı' da son 13 yılın en düşük oranı olan % 5,5 olarak gerçekleşmiştir (Heath, 2006: 97). Ayrıca sermaye kazançlarından alınan verginin oranı düştüğü halde, bu vergiden sağlanan gelirlerin artması ile görülmesi Laffer etkisinin gerçekleştiği söylenilebilir.

Kurumlar vergisi 2005 yılının ilk altı ayı içinde %21 arttı. En azından kısa vadede düz oranlı verginin gelirleri azaltacağı endişesini, kurumlar vergisinde görülen bu artış ortadan kaldırmıştır. Vergi hasılatı %17 artmıştır (Talacko, 2005). Bütçe gelirleri reformdan önceki sene ile karşılaştırıldığında %16 arttı. Reel olarak bu artış %6,7'dir (Heath, 2006: 97). Gelir vergisi tahsilatı ise %47 artmıştır (Mitchell, 2007b: 1).

Voiena ve Mihaescu (2009), tarafından yapılan araştırmaya göre, Romanya'daki düz oranlı vergi, gelir eşitsizliğini arttırmış, varlıklı ailelerin tüketimini canlandırmıştır.

2.11. Gürcistan

Gürcistan, parlamentosunda Aralık 2004 tarihinde 107 kabul, 11 ret oyu ile düz vergiyi kabul edenler ülkeler içerisinde oyunu almıştır. Düz oranlı verginin oranı %12 olarak belirlenmiştir. Bu oranla Gürcistan Avrupa'da en düşük oranlı gelir vergisi oranına sahip ülke olmuştur. Düz oranlı vergi reformundan önce 4 dilimli (% 12, % 15, % 17, %20) artan oranlı tarife uygulanmaktaydı (Forbes, 2005: 101).

Kurumlar vergisinin oranı önceki sistemde olduğu gibi %20 olarak kalmıştır. Sosyal güvenlik vergisinin oranı %33'ten % 20'ye düşmüştür. Katma değer vergisinin oranı Temmuz 2005'ten itibaren %20 yerine %18 olarak uygulanmıştır (Heath, 2006: 96).

2.12. İzlanda

İzlanda düz oranlı vergi akımına 2007 yılında katılmıştır. Düz oranlı vergiyi uygulayan ülkeler arasında en yüksek gelir vergisi oranına sahip olan ülke İzlanda'dır. Bireylerin gelirlerinden merkezi hükümet adı altında % 22,75 oranında vergi alınmaktadır. Belediyelere ödedikleri vergi ile beraber düşünüldüğünde bu oran % 36 çıkmaktadır (Edwards ve Mitchell, 2008: 7). Düz oranlı vergi uygulamasından önce bireylere uygulanan en yüksek vergi oranı %35,41'dir. Bu oran genel vergi oranı (%30,41) ile yüksek vergilere uygulanan (%5) vergi oranının birleşimidir. Her düz oranlı vergi

uygulayan ülkede olduğu gibi İzlanda'da yetişkinler için 5000 dolar, her çocuk için 2000 dolarlık standart indirim uygulanmaktadır (Mitchell, 2007d: 1).

Düz oranlı vergi uygulamasıyla İzlanda'da tasarruflar ve yatırımların çifte vergilendirilmesi önlenmiştir. Kurumlar vergisi %30'dan %18'e düşürmüştür. İzlanda yapılan kurumlar vergisi üzerinde yapılan bu oran indirimi, yatırım teşviklerini arttırarak ekonomik büyümenin canlanmasına sebep olmuştur (Mitchell, 2007d: 1).

Bireylere ödenen sermaye kazançları (kar payı, faiz geliri vb.) üzerinden % 10 oranında kazanç vergisi alınmaktadır (Edwards ve Mitchell, 2008: 7). Bu uygulama İzlanda'nın Hall-Rabushka önerisinde olduğu düz oranlı verginin tam olarak uygulanmadığının göstergesidir.

İzlanda'da teknik olarak işverenlerin ödediği sosyal güvenlik vergisinin oranı %6 olarak uygulanmaktadır. Katma değer vergisinin oranı ise %14 ile %24.5 arasında değişen oranlar uygulanmaktadır (Mitchell, 2007d: 1).

İzlanda yapılan piyasa odaklı reformlar sonucunda İzlanda Dünya Bankasının bazı metotlar kullanarak yaptığı sıralamaya göre ilk 10 ülke içinde yer almaktadır. İzlanda'da çalışma çağındaki işsizlerin oranı %2'den daha azdır. Ve kurumlar vergisindeki bu azalış, kurumlar vergisi gelirlerinin önemli bir şekilde artmasını sağladı (Edwards ve Mitchell, 2008: 7).

İzlanda'da 2009 ortaya çıkan bütün Dünya ülkelerini etkileyen ekonomik kriz sonrası 1 Ocak 2010'da %35,71 (yerel ve merkezi olarak birlikte hesaplandığında) düz oranlı gelir vergisi kaldırılmıştır. Yerine 3 dilimli artan oranlı tarife getirilmiştir. Bu tarifeye göre 2.400.000 İzlanda kronuna (ISK) kadar olan gelire %24,1, 2.400.001 ile 7.800.000 İzlanda Kronu arası %27, 7.800.001 ve üzerine %33 vergi oranı uygulanmaktadır. Kurumlar vergisinin oranı değiştirilmemiştir (Rabushka, 2010b: 1).

2.13. Diğer Ülkeler

• Türkmenistan

Türkmenistan 2005 yılında %10 düz oranlı gelir vergisi yürürlüğe konulmuştur. Kurumlar vergisi ise %15 olarak uygulanmaktadır (Rabushka, 2010c: 1).

- **Trinidad ve Tobago**

Trinidad ve Tobago, Karayipler'de yer alan, **Trinidad** ve **Tobago** adlı iki farklı adadan oluşan bir ülkedir. 1 Ocak 2006 yılında düz oranlı vergi reformu yürürlüğe girmiştir. Düz oranlı gelir vergisinin oranı %25 olarak belirlenmiştir. Düz oranlı vergi uygulanmadan önce gelir vergisinde %25 ve % 30 olmak üzere iki dilimli artan oranlı tarife uygulanmaktaydı (Rabushka, 2008a: 1).

Kısa vadeli sermaye kazançları olağan gelir kabul edilerek vergilendirilmektedir. Kurumlar vergisi %35'ten % 25'e indirilmiştir. Kar paylarına uygulanacak vergi oranı %15'ten %10'a düşürülmüştür. Bu indirim kurum gelirleri üzerindeki çifte vergilemeyi % 4,5 oranında düşürmüştür (Rabushka, 2008a: 1).

- **Arnavutluk**

Arnavutluk Parlamentosu ile 30 Mayıs 2007'de %10 oranlı düz oranlı gelir ve kurumlar vergisini kabul etti. Başbakan Sali Berisher düz oranlı verginin önemli destekçilerinden biriydi. Düz oranlı gelir vergisinden önce 5 dilimli artan oranlı tarife uygulanıyordu. Bu tarife'de 14.000 – 40.000 LEKS (Arnavutluk Para birimi) için % 5, 40.000 -90.000 LEKS için %10, 90.000-200.000 LEKS için %15, 200.000- 500.000 LEKS için %25, 500.000 ve üzeri için %30 vergi oranı uygulanmaktadır. Bireylerin elde ettiği kar payları üzerinden alınan %10 oranlı vergi uygulamasına devam edilmektedir. Arnavutluk hükümeti daha ılımlı bir yatırım bölgesi yaratmak, ekonomiyi daha rekabetçi bir hale getirmek, yabancı yatırımları ülkeye çekmek, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasını sağlamak, vergi tahsilâtını kolaylaştırmak amacıyla düz oranlı vergiyi kabul etmiştir (Rabushka, 2007b: 1).

- **Makedonya**

Yugoslavya'nın çöküşü ve yaşanan savaşlardan sonra Makedonya durgunluk ve yüksek işsizlikle mücadele etmiştir. Bunun üzerine Makedonya Başbakanı Nikola Gruevski Dünya'da yayılmakta olan düz oranlı vergi akımına takip etmiş ve bu akımı Makedonya'da uygulamak istemiştir. Makedonya hükümeti 1 Ocak 2007'de düz oranlı

gelir vergisini uygulamaya başlamıştır. Makedonya’da düz oranlı gelir vergisinden önce 3 dilimli (%15, %18, %24) artan oranlı tarife uygulanmaktaydı. Düz oranlı gelir vergisiyle beraber kurumlar vergisi de %15’ten %12’ye düşürülmüştür. Makedonya 2008 yılında düz oranlı gelir ve kurumlar vergisi oranını %10 düşürmüştür (Edwards ve Mitchell, 2008: 75).

- **Moğolistan**

Moğolistan parlamentosu 2006’da geniş kapsamlı bir vergi reformu çıkardı. Bu yasa 1 Ocak 2007’de yürürlüğe girmiştir. Yasa’da kişisel gelirler için belirlen oran %10’dur. Geliri 84.000 MNT (Moğolistan para birimi: tugrik)’nin altında olan kesim vergiden muaftır. Düz oranlı gelir vergisinden önce 3 dilimli artan oranlı tarife (%10, %20, %30) uygulanmaktadır. Düz oranlı gelir vergisinin uygulanması ile vergi politikasının bazı önemli ilkeleri doğrultusunda yapılmıştır. Bu ilkeler bireyler üzerindeki vergi yükünü düşürmek, kayıt dışı ekonomiyi azaltmak, vergi tabanını genişletmek, vergi tahsilatının etkinliğini arttırmak, vergi kanunlarının daha açık ve anlaşılır hale getirilmesiyle vergiye gönüllü uyumu arttırmaktır (Rabushka, 2007a: 1).

Ayrıca Moğolistan’da yapılan vergi reformu ile katma değer vergisinin oranı %15’den %10’a düşürülmüştür. %15 ve %30 olmak üzere iki dilimli olarak uygulanmakta olan kurumlar vergisinin oranları %10 ve %25’e düşürülmüştür. Gelir, kurumlar ve katma değer vergisindeki düşüşler ile meydana gelen gelir kaybı, maden sektöründeki ve kumar üzerindeki vergilerde meydana gelen artış (on kat) ile sağlanmaktadır (Rabushka, 2007a: 1).

- **Karadağ**

Karadağ parlamentosu 2006 yılının aralık ayında %15 oranlı düz oranlı gelir vergisini kabul etmiştir. 1 Ocak 2007’den itibaren yürürlüğe giren düz oranlı gelir vergisinden önce artan oranlı tarife (%16, %20, %24) uygulanmaktaydı. Düz oranlı gelir vergisinin oranı 2009’da % 12’ye, 2010’da %9’a düşürülmüştür. Kurumlar vergisi ise %9’a düşürülmüştür. Kurumlar vergisinde reform öncesinde 2 dilimli artan oranlı tarife (%15, % 20) uygulanmaktaydı (Rabushka, 2007c: 1).

- **Kırgızistan**

Kırgızistan'ın Başbakan'ı vergi kanunda değişiklik yönündeki kanunu 1 Ocak 2006'da imzaladı. Düz oranlı gelir vergisinin oranı %10'dur. Düz oranlı gelir vergisinden önce Kırgızistan'da artan oranlı gelir vergisi (%10 ile %20 arasında değişen oranlar) uygulanmaktaydı (Rabushka, 2008b: 1).

- **Kazakistan**

Kırgızistan'ın düz oranlı vergiye geçmesi ile Kazakistan Başbakanı da düz oranlı vergiyi yürürlüğe koymak istediğini ifade etmiştir. 2006 yılının Mayıs ve Aralık aylarında vergi kanununda yapılan değişiklikler sonrası 1 Ocak 2007'de %15 olarak uygulanmak üzere düz oranlı gelir vergisini kabul etmiştir. Düz oranlı gelir vergisinden önce 6 dilimli artan oranlı tarife (%5, % 10, % 15, % 20, % 30, % 40) uygulanmaktaydı. Standart indirim miktarı ise en düşük ücret düzeyi olarak belirlenmiştir. Faiz gelirlerini %10 stopaj vergisi uygulanmaktadır. Bireylerin elde ettiği kar paylarına ise %5 stopaj vergisi uygulanmaktadır. Basitleştirilmiş beyannameyi kullanan serbest meslek sahiplerinden %3 oranlı gelir vergisi uygulanmaktadır (Rabushka, 2008b: 1).

- **Bulgaristan**

Bulgaristan düz oranlı vergi akımına 1 Ocak 2008'de katıldı. Yürürlüğe giren düz oranlı gelir vergisinin oranı %10'dur. Düz oranlı gelir vergisi uygulamasından önce 3 dilimli artan oranlı tarife uygulanmaktaydı. Bulgaristan hükümeti 2006 yılında kurum kazançlarından alınan vergiyi %15'ten %10'a düşürmüştü. Çifte vergilemenin en aza inmesi amacıyla kar payları ve sermaye kazançları % 5 oranında vergilendirilmektedir (Rabushka, 2008c: 1).

- **Çek Cumhuriyeti**

Çek Cumhuriyeti'nde düz oranlı gelir vergisi 1 Ocak 2008'den itibaren girmiştir. Düz oranlı gelir vergisinin oranı %15'tir. Düz oranlı gelir vergisi kabul edilmeden önce gelir vergisinde 4 dilimli (%12, %19, %25, % 32) artan oranlı tarife uygulanmaktaydı. Kurumlar vergisinin oranı 2008 yılında % 24'ten % 21'e, 2009 yılında ise % 20'ye düşürüldü (Rabushka, 2007c: 1). Çek şirketleri tarafından ödenen kar paylarına %15

oranında stopaj uygulanıyordu. Kar payı transferi iki şirket arasında oluyorsa bu işlem vergiden muaftır. Faiz gelirleri olağan gelirler arasında kabul edilip % 20 oranında vergilenmekteydi (www.worldwide-tax.com).

- **Mauritius Cumhuriyeti**

Mauritius Cumhuriyeti Hint Okyanusunda yer alan bir adadır. Ülkede uygulanan düz oranlı gelir ve kurumlar vergisinin oranı % 15'tir. Sermaye kazançlarından vergi alınmamaktadır (Rabushka, 2010d: 1).

- **Bosna-Hersek**

Bosna- Hersek'te düz oranlı gelir vergisi 1 Ocak 2009 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Düz oranlı gelir vergisinin oranı %10'dur. Düz oranlı gelir vergisi uygulamasından önce 2 dilimli (%10 ve %15) artan oranlı tarife uygulanmaktaydı (Rabushka, 2008d: 1).

- **Belarus**

Belarus (Beyaz Rusya) 1 Ocak 2009'da beş dilimli artan oranlı gelir vergisini yürürlükten kaldırmış, yerine %12 olarak uygulanmak üzere düz oranlı gelir vergisi getirilmiştir. Kurumlar vergisi (%24) ve katma değer vergisinde (%18) herhangi bir değişiklik yapılmamıştır (Rabushka, 2008d: 1).

- **Belize**

Belize, Orta Amerika'da yer alan bir ülkedir. Kuzeyinde Meksika, batı ve güneyinde Guatemala, doğusunda ise Karayip Denizi yer almaktadır (ww.wikipedia.com). Belize düz oranlı vergi akımına 2009 yılında katılmıştır. Düz oranlı gelir vergisinin uygulanmasından önce gelir vergisinde %25 ile %45 arasında değişen oranların uygulandığı artan oranlı tarife uygulanmaktaydı. Artan oranlı gelir vergisi uygulamasında kazanılan gelirin 20.000 BZD, (Belize Doları) kadar kısmında vergi alınmıyordu. Aynı uygulama düz oranlı gelir vergisinde de devam etmiştir. Düz oranlı gelir vergisinde bu miktar standart indirim adı altında uygulanmıştır. Yine 1 Ocak 2009'dan itibaren kurumlar vergisi %25 olarak uygulanmaktadır. Kurumlar vergisinin önceki oranı % 35'tir (Rabushka, 2010e: 1).

2.14.Genel Değerlendirme

Düz oranlı gelir vergisinin Dünya uygulamalarına bakıldığında ilk kez 1940 yılında İngiltere'ye bağlı olan Jersey adasında uygulanmıştır. Daha sonra 1947 yılında Hong Kong'da uygulanmıştır. Hong Kong'ta mükellefin tercihine bağlı olarak düz oranlı gelir vergisi ya da artan oranlı gelir vergisi uygulanmaktadır. Düz oranlı verginin Hong Kong'un ekonomik büyümesine olumlu katkısı olmuştur. 1960 yılında İngiltere'ye bağlı Guernsey adasında uygulanmıştır. Avrupa'da ise ilk kez 1994 yılında Estonya'da uygulanmıştır. Daha sonra komşu ülkelere hızla yayılmıştır. Letonya ve Litvanya'da sırayla düz oranlı gelir vergisi yürürlüğe girmiştir. 2001 yılında Rusya'da düz oranlı vergiyi benimseyen ülkeler arasına katılmıştır. Kronolojik sıraya göre Sırbistan, Irak, Slovakya, Ukrayna, Gürcistan, Romanya, Türkmenistan, Trinidad ve Tobago, Kırgızistan, Arnavutluk, İzlanda, Makedonya, Moğalistan, Karadağ, Pridnestrovie, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Mauritius, Bosna Hersek, Belarus Belize olmak üzere toplam 30 ülke'de uygulanmaktadır. En düşük düz oranlı gelir vergisi Karadağ'da (%9) uygulanmaktadır. 2010 yılına kadar en yüksek oran İzlanda'da uygulanmaktaydı. Ancak kriz sebebiyle İzlanda'nın gelir tahsilâtındaki azalış sebebiyle düz oranlı vergiyi terk edip artan oranlı vergi tarifesine döndüğü için 2010 yılı itibariyle en yüksek düz oranlı gelir vergisi %25 olarak Jamaika, Letonya, Trinidad ve Tobago, Belize ülkelerinde uygulanmaktadır. Genel olarak bakıldığında düz oranlı gelir vergisi ile yapılan diğer değişiklikler ülke ekonomilerinde olumlu sonuçlar(ekonomik büyümenin hızlanması, gelir vergisi tahsilatında artış gibi) yaratmıştır. Hall ve Rabushka'nın önerisini (pür düz oranlı vergi) tam olarak uygulayan ülke yoktur. Düz oranlı gelir vergisinde sermaye kazançları (tasarruf üzerine) verginin kaldırılması gerekiyorken Rusya'da aksine tasarruflar üzerindeki vergi oranı daha da artmıştır. Bu şekilde uygulanmasına rağmen başarılı sonuç vermesi dikkat çekicidir.

Birkaç ülke dışında düz oranlı gelir vergisiyle beraber kurumlar vergisinde de reform olmuştur. Gelir vergisinde ve kurumlar vergisinde ülkelerin genelinde vergi oranı düşürülmüştür. Gelir ve kurumlar vergisi oranı aynı olan ülkeler Slovakya, Romanya, Trinidad ve Tobago, Kırgızistan, Makedonya, Karadağ, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Mauritius, Bosna- Hersek ve Belize'dir.

3. DÜZ ORANLI GELİR VERGİSİNDE ALGILANAN ADALETİN ÖLÇÜLMESİ VE UYGULAMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi adaleti yüzyıllardan beri tartışılan en önemli konulardan biridir. Bu bölümde vergi adaleti kavramı ile mükelleflerin vergi adaletini nasıl algıladıkları değerlendirilecektir. Daha sonra düz oranlı gelir vergisinin adil olarak görülüp görülmediği üzerine yapılan anket, sonuçları ile beraber analiz edilecektir.

3.1. Vergilemede Adalet Kavramı

Vergi adaleti, yükümlülerin vergiye yaklaşımlarını etkileyen önemli unsurlardandır. Adalet, ahlaki bir norm olmakla beraber pratik bir ihtiyaç olarak da belirmektedir. Çünkü yükümlüler bakımından vergilerin kabul edilebilirlik niteliği taşıması için adil olma özelliğini içermesi gerekir (Edizdoğan, 2004: 231- 232).

Adalet kavramı kesin ve mutlak olma kriterinden uzak bir kavramdır dolayısıyla kişiden kişiye değişebilir. Buna göre vergi adaleti de kişiden kişiye göre değişebilir, hatta bazen aynı kişide bile kişinin bulunduğu mekana, topluma, psikolojik duruma göre de değişebilmektedir. Vergi adaletini sağlamada herkes için geçerli ölçütler bulunmamaktadır (Aksoy, 1998: 226). Vergi adaleti farklı kültür ve inanç yaşayan toplumlara göre de değişebilir. Örneğin: Hıristiyan toplumlarda, duaları ile devlete hizmet ettiklerini öne süren ruhban sınıfının vergi ödememesi adil olarak görülmüştür. Yine İslam Hukuku'na göre, Müslüman olmayanlardan kendi inançlarını muhafaza edebilmeleri için alınan cizye adil bulunmuştur (Yılmaz, 2004: 145).

Vergileme yapılırken vergilemede adalet duygusunu sarsabilecek şiddetli ve taraflı muamelelerden kaçınılması ve sermaye birikimine veya reel gelirin artmasına engel olunmaması gerekmektedir. Bu anlamda zengin ve fakirden aynı miktarda vergi alınmaması, bir insanı ancak yaşatabilecek gelirin vergi dışı bırakılması, bir bekârla çocuklu veya çocuksuz bir aile reisinin aynı yük altında tutulmaması, emek ve sermaye gelirlinin vergilendirilmesinde farklı muamele yapılması vergi adaletine belirli ölçülerde ulaşılmasına imkan tanıyabilmektedir (Erginay, 1995: 35).

Vergi adaletinin vergi teorisindeki yeri, vergileme ilkeleridir. Dolayısıyla vergilemede adalet kavramı; adalet, eşitlik, genellik ve ödeme gücü ilkeleri ilişkilendirilerek açıklanmaktadır. Vergilemede adalet ilkesine göre vergilerin mükellefler arasında adil olarak dağılımı gerçekleştirilmelidir. Vergi yükünün eşit biçimde dağılmasını sağlayan adaletli bir vergi sisteminde, kimden ne kadar vergi alınacağı, yükümlünün kişisel durumuna göre alınacak verginin ölçüsünün belirlenmesi büyük bir önem taşımaktadır. Vergi adaletinin kişiye, topluma, mekâna ve zamana göre değişebilir nitelikte olması herkes için geçerli olabilecek ölçülerin belirlenmesini geçersiz kılmaktadır. Bu durum, bazı teknik esaslardan yararlanarak vergi adaletine ulaşma düşüncesini ilke olarak kabul edilmesine neden olmuştur (Akdoğan, 1990: 6-7).

Vergilemede adaletine ulaşmak için yararlanılan bu teknik esaslar en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma prensibi, indirim istisna ve muafiyetlerin uygulanmasıdır. (Akdoğan, 2005: 188). Türk vergi sisteminde de bu tekniklerden yararlanılmaktadır. En az geçim indirimi (asgari geçim indirimi), bir kimsenin varlığını sürdürebilmesi için gerekli olan gelirin vergi dışı tutulmasıdır (Nadaroğlu, 2000: 318). Burada mükelleflerin ödeme gücü asgari geçim haddinden sonra kalan gelir dilim üzerinden başlamaktadır. Türkiye’de 01.01.2008 tarihinde asgari geçim indirimi sistemine geçilmiş bulunmaktadır. Uygulamadan kısaca bahsedilecek olursa, asgari geçim indirimi mükellefin almış olduğu asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5 diğer çocuklar için % 5’idir (GVK,32 madde).

Vergi adaletini sağlamaya yönelik diğer bir teknik ise artan oranlı tarifenin uygulanmasıdır. Artan oranlı vergi tarifesi, vergi oranı ile vergi matrahının arasında doğru yönlü bir ilişkinin olduğu, dolayısıyla vergi matrahı arttıkça matrah uygulanan oran artmaktadır (Yılmaz, 2006: 242).

Vergilemede ödeme gücünü ilkesine ulaşmayı amaçlayan diğer bir teknik ise ayırma prensibidir. Ayırma ilkesi, gelirin sadece tutarına göre değil, elde edildiği kaynak açısından da farklı ödeme gücünü temsil ettiğini düşünerek, çalışma karşılığında elde edilmiş olan emek gelirlerinin, bir birikimden kaynaklanan sermaye gelirlerine göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesidir. Bu ilkede sermayeden elde edilen gelirlerin

emekten gelir elde edenlere oranla daha yüksek ödeme gücüne sahip olduğu varsayımına dayandığı için önce gelir kaynağı niteliğine göre ayrıştırılmalıdır (Saraçoğlu, 2001: 3). Uygulanması ise, emek gelirlerine bazı indirimler yapılması, vergi tarifesine emek gelirleri için belirli sınırlandırmalar getirilmesi, emek-sermaye karışımından elde edilen gelirlerin içinde hangi unsurun yoğun olduğunun belirlenmesi ve sermayeden elde edilen kısma daha yüksek vergi oranının uygulanması ya da ek vergi koyulması şeklinde gerçekleşir (Akdoğan, 2005: 226-227). Ülkemizde 1999-2002 yılları arasında ücret dışında elde edilen gelir dilimine karşılık gelen oran 5 puan arttırılarak uygulanmıştır.

Ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan diğer bir vergileme tekniği, indirim istisna ve muafiyet uygulamalarıdır. Bir verginin sübjektif olması, kişilerin şahsi ve ailevi durumları esas alınarak vergilendirmenin yapılması anlamına gelmektedir. Örneğin, bir kısım gelirlerini vergiden muaf tutmak, ailevi durumlarına (evli veya çocuklu) göre bazı indirimleri yapmak, geliri safi olarak kavramak, artan oranlı tarifeler uygulayarak kişinin ödeme gücünün dikkate alınmasını sağlamaktadır (Turhan,1998: 103).

Vergilemede adalet ilkesi ile ilgili diğer bir kavram eşitlik ilkesidir. Vergilendirme de eşitlik ilkesine göre bireyler genel vergi yüküne, kendi ödeme güçleri doğrultusunda katılmalıdırlar. Bu ilkenin vergilemede adaletin sağlanması için çok büyük bir önemi vardır.

Vergi sistemlerinde adalet ve eşitlik konusunda iki temel ölçüt bulunmaktadır: “Dikey Eşitlik” ve “Yatay Eşitlik”. Yatay adalet, aynı durumda bulunan vatandaşlara aynı muamelenin yapılmasıdır. “Eşitlere Eşit Muamele” olarak da ifade edilebilir. Dikey Adalet ise farklı durumda bulunanlara farklı muamele yapılmasını öngörür (Pehlivan, 2009: 150).

Fedakârlıkta eşitlik ilkesine göre vergilemenin adil olması için kişilerin katlandıkları fedakârlıkların eşit olması gerekebilir. Yükümlülerin vergi ödemekten dolayı katlandıkları fedakârlıklar; En az Toplam Fedakârlık, Eşit miktarda Fedakârlık, Eşit oranlı Fedakârlık olmak üzere üç grupta incelenmektedir. Eşit Mutlak Fedakârlık; matrahın büyüklüğüne bakılmaksızın farklı gelire sahip olan yükümlülerin vergi olarak ödedikleri gelirin faydasındaki azalış birbirine eşit olmalıdır. En Az Toplam Fedakârlık; toplumu oluşturan kişiler vergilendirilirken, bir bütün olarak toplumun

katlandığı toplam fedakârlık mümkün olan en düşük düzeyde olmalıdır. Bu yaklaşımda mükellefler arasında vergi dolayısıyla bir eşitlik söz konusu olmamakta verginin toplum açısından toplam bir yük olarak, en az fedakârlıkla nasıl sağlanabileceği düşünülmektedir. Eşit Oranlı Fedakârlık; mükelleflerden varlıkları (veya) gelirleri yüksek olanların, düşük olanlara oranla toplumdan daha fazla fayda sağladıkları düşüncesiyle, birincil gelirlerin, düşük olanlara oranla daha fazla vergilendirilmesi gerekmektedir (Eker, 2004: 168).

Mükelleflerin yaşam düzeyleri, ekonomik durumları ve duygusal niteliklerinin farklı olması, kamusal hizmet karşılığında bazı vergi mükellefleri bir takım faydalar sağlamaktadır. Bunun yanında ülkedeki yönetimin yapısı, ülkenin savaş ya da barış dönemlerinde bulunması, mükelleflerin devlete ve kanunlara duydukları saygı, mali yönetimin etkinliği, vergi cezalarının oranı, vergi afları vb. benzeri faktörler vergi eşitliğinin olumlu ya da olumsuz yönde etkilenmesine sebep olabilir (Akdoğan, 1990: 12).

Eşitlik ilkesinin diğer bir unsuru ise kanun önünde eşitlik ilkesidir. Vergi sisteminde kanun önünde eşitlik ilkesi uygulanmalıdır. Vergi kanunları önünde herkes eşit olarak görülmeli, herkese aynı şartlarda uygulanmalıdır (Aktan, 2002: 3).

Adalet ilkesi ile ilgili diğer bir ilke ise vergilemede genellik ilkesidir. Genellik ilkesine göre bir toplumda yaşayan bireyler arasında cinsiyet, dil, din, ırk ve milliyet ayrımı gözetmeksizin, herkes Anayasa'da ve vergi kanunlarında belirtilen vergi konusu ile ilişki içerisinde olduğu takdirde vergi yükümlüsü olmalı ve vergisini ödemelidir. Diğer bir ifade ile vergi sisteminde hiçbir kişi ya da kesime istisna ve muafiyete izin verilmemesi durumudur (Aktan, 2002: 3).

Genellik ilkesine aykırı durumlardan bahsedilecek olursa, vergi sisteminde indirim istisna ve muafiyetlerin uygulanması, verginin tüm gelir kaynaklarından değil de tek bir gelir kaynağından alınması, emek ve sermaye gelirlerine ayırım yapılması gibi durumlardır. Görüldüğü gibi genellik ilkesi ile ödeme gücü ilkesi arasında bir çatışma vardır. Ödeme gücü ilkesine en uygun tarife artan oranlı vergi tarifesi iken, genellik ilkesini de en uygun tarife düz oranlı vergi tarifesidir.

3.2. Vergilemede Algılanan Adalet Kavramı

Bu kısımda öncelikle algılama kavramı ve algılamayı etkileyen faktörler incelenecektir. Daha sonra vergilemede algılanan adalet kavramı ile algılanan adaleti etkileyen faktörler irdelenecektir.

3.2.1. Algılama Kavramı ve Algılamayı Etkileyen Faktörler

Davranış, gözlenebilen ya da bireyce anlatılabilen ve bilinçli yapılan tüm bilişsel (düşünme, algılama, sorun çözme vb.) ve duyuşsal (tutumlar, coşkular, değerler vb.) etkinlikleri kapsamaktadır (Başaran, 1991: 29). Davranış genel olarak algılama, yorumlama, kavramlaştırma, yargıya varma, karar verme olmak üzere beş aşamadan oluşmaktadır. Davranışın oluşmasında öncelikle algılama sürecinin varlığı algılama kavramı önemli bir unsur haline getirmektedir. Bir nesnenin, kişinin ya da olayın belirli bir davranışı ortaya çıkarabilmesi için önce algılaması gereklidir. Birey algılama sayesinde dış dünyayı tanımakta ve kendisiyle ilgili gördüğü nesnelerin varlığını fark etmektedir (Baysal ve Tekarslan, 1996: 46).

Genel olarak algılama; değişik zamanlarda organizmaya girdi şeklinde alınan verilerin değerlendirilmesi ve ilgili olanların bütünleştirilmesi olarak düşünülebilir. Bir insanın belirli bir yönde davranışta bulunabilmesi için ön koşul, amaçlanan yöndeki herhangi bir alternatifin varlığını bilmesi ve bu alternatif bilgiyi algılamasıdır (İnceoğlu, 2000: 43). Cüceloğlu'na göre algılama anında beyin, bireyin içinde bulunduğu durumdan beklentilerini, geçmiş yaşantılarını, diğer duyu organlarından gelen başka duyuları, toplumsal ve kültürel etkenleri hesaba katmaktadır (Cüceloğlu, 2003: 118). Algılama kavramından sonraki aşama yorumlama aşamasıdır. Kişinin tarafından algılanan uyarıcının geçmişte yaşantı ve deneyimler sonucunda kazanılmış bilgilere dayanarak değerlendirmesi aşamasına yorumlama denir. Kavramlaştırma, kişinin yorumladığı bilgilerin somut ya da soyut bir şekilde ortak özelliklerine göre sınıflandırılmasıdır (Baysal ve Tekarslan, 1996: 50). Sınıflandırılan bilginin niteliklerin değerlendirmek ve tahmin etmek, o bilgi hakkında bir yargıya varabilmek anlamına gelmektedir (Kolasa, 1969: 246). Bilgi hakkında belirli bir yargıya varıldıktan sonraki adım elde bulunan seçenekler arasında bir seçim yapılmasıdır. Yapılan seçim aslında karar verme işlemidir.

İnsanlar çevresinden duyabildiği uyarınları seçme, ayıklama, tamamlama gibi işlemlerden geçirir ve örgütleyerek algılar. Genel olarak, çoğu kez çevreden gelen etkileri olduğu gibi değil, istediği gibi algılamayı yeğler. Bu yüzden etkiler abartılarak, zayıflatılarak, kusurlu ya da yanlış algılanabilirler, etkilerin doğru algılanması algılama sürecini sağlıklı kılar (Başaran, 1992: 15). Algılama konusundaki araştırmalar, farklı insanların aynı şeylere bakıp farklı algılayabileceklerini göstermektedir (Cüceloğlu, 2003: 98). Bu durumda insanların uyarıcılara vermiş olduğu tepkilerin farklılığı, onların karakterlerinden, geçmiş deneyimlerinden, bulunduğu çevreye kadar birçok etkenin varlığı ile ilişkilidir.

Bir uyarıcının farklı kişiler tarafından farklı algılanması birçok sebebe dayanabilir. Algılamayı farklılaştıran nedenler olarak da adlandırabileceğimiz bu nedenler: uyarıcıdan kaynaklanan algılama farklılıkları, ortamdaki kaynaklanan algılama farklılıkları, algılayıcıdan kaynaklanan ortam farklılıkları olarak üç grupta incelenebilir. Uyarıcıdan kaynaklanan algılama farklılıkları: Uyarıcının Niceliği (uyarıcının büyüklüğü ya da küçüklüğü, sayıca az ya da fazla olması, biçimi, yüzeyi, hareketi, derinliği), Uyarıcının Niteliği (uyarıcının gücü, kendi içinde bütünlüğü, ikilemli ve saptırıcı uyarıcılar) olmak 2 gruptan oluşmaktadır. Ortamdan kaynaklanan algılama farklılıkları ise kültürel farklılık, uyarıcı çeşidinin çok fazla olması, ortamın karmaşık olması vb. durumlardır. Algılayıcıdan kaynaklanan algılama farklılıkları ise kişinin algısal hazırlığının yetersiz olması, dikkat eksikliği ya da ilgili nesneye dikkatinin daha fazla olması, deneyimleri ve öğrendikleri, fizyolojik-biyolojik farklılıkları, ruhsal değişiklikler ve güdülenme, önyargı vb. durumlarda ortaya çıkar (Usal ve Kuşluova, 2000: 41-66; Erdoğan, 1996: 18). Ayrıca kişinin diğer bireyleri algılayış biçimi yani sosyal algısı da kişiyi etkileyen faktörler arasındadır. Sosyal algı bireyin içinde yaşadığı toplumun etkisi ile kişi, nesne ya da durumları algılayıp tutumlar oluşturmasına denir. Sosyal algı psikolojik içerikli olduğu için önyargılı ve yanıltıcı işleyiş gösterebilmektedir (Freedman, 1998: 105).

3.2.2. Vergilemede Algılanan Adalet

Vergileme sonucunda elde edilecek verim ekonomik ve mali koşullara bağlı olmakla birlikte psikolojik koşullara da bağlıdır. Mali olayların insan tutum ve davranışları üzerindeki etkilerini geniş kapsamlı inceleyen araştırma alanına Davranışsal Kamu

Maliyesi denir. Mali araçların insanlar üzerinde ortaya çıkarmış olduğu etkileri inceleyen bilim dalına Mali Psikoloji denir. Biraz daha dar kapsamlı bakıldığında ise Vergi Psikolojisini kavramı ile karşılaşılabılır. Vergi psikolojisi vergiler karşısında bireyin algılamalarını, tutum ve davranışlarını inceleme konusu yapar (Aktan, t.y: 1). Yani mali psikoloji tüm mali araçların bireylerin davranışlarına etkisini incelerken, vergi psikolojisi mali araçlar içinde sadece vergilerin kişiler üzerindeki tutum ve davranışlarını inceler (Çiçek ve diğerleri, 2008: 21).

Vergi psikolojisi, vergi politikalarının etkinliğinin arttırılmasını sağlar. Bireylerin vergi politikalarına verdiği tepki, vergi politikalarının başarısı açısından önemlidir. Örneğin bir vergi konulmadan önce mükelleflerin vergiye tepkisi ölçülmelidir. Bu vergiye karlı çok fazla tepki varsa vergi ile ilgili birtakım değişikliklere gidilebilir. Vergi psikolojisi diğer bir yararı ise devlet ile mükellefler arasındaki ilişkiyi düzeltmeye yardımcı olmasıdır. Devletin koymuş olduğu bir vergiye karşı tepki olduğunun görülmesi sonunda devletin bu tepkiyi en aza indirmek için gerekli düzenlemeleri yapmasına olanak sağlar (Şenyüz, 1995: 11-13).

Vergileme psikolojisi açısından adalet kavramı, bağlamında “dağıtım adaleti” (distributive justic) ve “prosedürel adalet” (procedural justic) kavramları olarak iki şekilde incelenmektedir. Dağıtım adaleti, vergi yükünün bireyler arasında nasıl dağıtıldığı konusu ile ilgilidir. Genelde bu kavram yatay adalet ve dikey adaletin sağlanmasına yönelik kullanılmaktadır. Yükümlülerin adalet algısı yatay ve dikey adaletten daha çok sübjektif vergi yüküne bağlıdır. Dolayısıyla yükümlünün adalet algılamasının yatay ve dikey adaleti sağlayıcı yöntemlerle tamamen değiştirilmesi mümkün değildir. Yükümlülerin algısı adaletin sağlanamadığı yönünde ise, onların adaleti sağlamaya yönelik tepki niteliğindeki davranışlarını da beraberinde getirmektedir. Yükümlüler vergilemenin adil olarak yapılıp yapılmadığı algısına benzer durumda bulunan diğer yükümlülerle kendini kıyaslaması sonucu ulaşır (Aktan ve Çoban, 2006: 142-143).

Prosedürel adalet ise, vergileme konusunda yapılan formaliteler, işlemler ve prosedürel konusunda yükümlülerin algılamış oldukları adalettir ve bireylerin vergiye karşı tavır ve tutumlarında (vergiyi ödeyip ya da ödememe) etkili olabilmektedir. Örneğin vergi

idaresinin bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltması, vergi ödeme konusunda yükümlülere eşit uygulamalar yapılması vs. bu kapsamda değerlendirilebilir.

Vergi psikolojisinin temelini mükelleflerin vergiyi ya da vergi sistemini algılaması oluşturur. Dolayısıyla vergilerin adil olarak algılanması sisteminin başarısı için çok önemli bir noktadır. Vergilerin teoride ve uygulamada adaletli olup olmamaları veya yükümlüler tarafından adil algılanıp algılanmadıkları yükümlülerin vergi ödeme isteğini de doğrudan etkileyecektir. Vergileme ile ilgili yükümlülerin tutumlarının belirlenmesi sonucu merak edilen ama bir o kadar da tespit edilmesi zor bir konu olmuştur. İnsanların yaşadıkları ve içinde buldukları olaylar karşısındaki durumları “algı-tutum-davranış” sırası şeklinde oluşmaktadır. Bireyin olaylar karşısındaki davranış ve tutumu yaşanan olaydan ne anladığı ile ilgilidir. Bu duruma algılama denir. Tutum ise bireyi davranışa sürükleyen eğilimdir. Daha sonra birey tutumları doğrultusunda davranış gerçekleştirir (Doğan,1987: 62 ve Kağıtbaşı, 2004: 114).

Vergi karşısında yükümlünün takınacağı davranışları iki türlü incelenebilir. Birincisi; vergi yükümlüsünü “homo economicus” olarak tüm ekonomik koşulları hesaba katabilen, dikkatli ve rasyonel davranarak kendi kazancını maksimize etmeyi amaçlayan biri olarak tanımlar. İkinci yaklaşım ise, insanın davranışı etkileyen faktörlerin psikolojik faktörler olduğunu ile sürmektedir. İkinci yol tercih edildiğinde psikolojik yöntemlere ihtiyaç vardır. Burada asıl amaç; yükümlünün vergiyi nasıl algıladığı ve bu algı sonucu oluşan tutumların mükellefi hangi davranışa yönelteceğinin ölçülmesidir.

Eşitlik teorisine göre (Equity Theory) bir ilişkide eğer tüm katılımcılar buldukları katkı kadar fayda elde ediyorsa, bu tür bir ilişki eşit ilişki olarak kabul edilmektedir. Eğer bir ilişkide eşitsizlik söz konusu ise kişi sağlamış olduğu katkı miktarını arttırıp veya azaltarak bu ilişkiyi kendince eşitlemek isteyecektir. Bir verginin adil olarak uygulanmadığını düşünen mükellef kendi çabaları ile vergi ödemeyerek ya da vergi kaçırarak eşitsizliği gidermeye çalışacaktır (Önder, 1992: 50-51). Vergi yükümlüsü ödediği vergilerin karşılığını alamadığını düşünürse, vergi kaçırarak adaleti kendisi sağlamaya çalışacaktır. Eşitlik teorisine göre yükümlünün faydalandığı kamusal mal ve hizmet miktarındaki artışın eşitliği algılamasında olumlu bir etki yaratacağını tersi bir durumda yükümlülerin kamusal mal ve hizmetlerden yeterince yararlanmadığı

düşüncesine kapılmaları sebebiyle vergi kaçırma eğilimi artmaya başlayacaktır (Bayraklı ve diğerleri, 2004: 212).

Bireyler vergiler karşında iki tür davranışta bulunabilirler. Bunlardan ilki bireyin vergiyi ödemesidir. Birey vergisini ödemek istemezse, vergi yükünü azaltmak için çeşitli davranışlarda bulunabilir. Bireyler kamusal taleplerini oy mekanizmasıyla ilettikleri için vergi yükünün artması, bireyin iktidardaki partiden desteğini çekip, vergi konusundaki düşüncelerini desteklediği başka bir partiye oyunu vermesine sebep olabilir. Yine vergi yükünü yüksek bulan bir mükellef sendikalar, dernekler ve baskı gruplarını aracılığıyla iktidarın bu yükü azalmasını sağlayabilir. Yine yasal olarak vergiden kaçınmanın yollarını bulabilirler. Yükümlüler verginin konusu ile doğrudan ilişki içinde olmayarak vergiden kaçınabilirler. Örneğin; tüketim vergisini ödememek için o malın tüketiminden vazgeçmesi vergiden kaçınmasını sağlayabilir. Ya da yükümlülerin muhasebecilerden ve avukatlardan danışmanlık hizmeti alarak, kanunlardaki vergi boşluklarından yararlanıp daha az vergi öderler (Şenyüz, 1995: 88-92). Bireylerin vergi yükünü azaltmak için başvurduğu diğer bir yöntem ise vergi kaçırmasıdır. Vergi kaçırma vergiden kaçırma farklı kavramlardır. Vergi kaçırma mükellefin vergiyi ödememek veya vergi yükünü azaltmak için yasalara uygun olmayan bütün davranışlarını kapsar. Bu anlamda vergi kaçakçılığı tanımının içine mükellefin kasten vergi kaçırma yönelik davranışlarının yanında, farkında olmadan, vergi mevzuatına hâkim olmadığı için yapmış olduğu istem dışı hatalar da girmektedir (Bayraklı ve diğerleri, 2004: 206)

Yükümlülerin vergiden kaçınmak amacıyla toplu olarak vergiye tepkili davranmasına vergi grevi denir. Bireyler özellikle kamu otoritesinin zayıfladığı veya otoritenin kötüye kullanılması sonucunda vergi grevine gitmesi devlet için tehlikeli bir durumdur. Maliye tarihinde benzer durumlar görülmüştür: 1789 Fransız devriminin ekonomik sebeplerinden biri de devletin gereksiz harcamaları sonucu ekonomik durumun bozulması, vergilerin ağırlaştırılması halkı isyana zorlamıştır. Yine başka bir olay ise Amerika'da yaşanmıştır. Amerika'da Boston çay partisi diye anılan, Amerika'daki kolonistlerin Büyük Britanya'dan gelen yüksek vergili çayı ve büyük Britanya'yı protesto etmek için 16 Aralık 1773'de Boston Limanı'na gelen İngiliz gemilerindeki çayı denize dökmesidir (www.wikipedia.com: 2010)

Vergi yükünden kurtulma çabalarından bir diğeri ise mükelleflerin vergileri yansıtmasıdır. Yükümlüler ödedikleri vergilerin tamamını veya bir kısmını fiyat mekanizması aracılığıyla tüketiciye ya da üreticiye yansıtılabilmektedirler (Şenyüz, 1995: 111)

Vergi yükünün yükümlüler tarafından fazla görülmesi, yükümlülerin vergisi daha az olan bölgelere göç etmesine sebep olabilir. Bu bölgelere vergi cenneti olarak da ifade edilmektedir. OECD Komitesinin 1998 yılında yayınlamış olduğu Rapora göre bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirten dört kriter: **1)** Hiç vergi olmaması veya düşük vergilemenin olması, **2)** Bilgi değişiminin bulunmaması, **3)** Vergi kanunlarının şeffaf olması, **4)** Fiilen faaliyette bulunulmamasından oluşmaktadır (OECD,1998: 23). Vergi oranları düşük olan ülkeler ya da bölgeler için sosyo-ekonomik kalkınmanın hızlanması bakımından önemli görülen bu durum OECD ve AB ülkeleri tarafından zararlı vergi rekabetine neden olduğu için olumsuz bir durum olarak görülmüştür (Kargı ve Karayılmazlar, 2009: 4; Şenyüz, 1995: 113).

Devlet egemenlik gücüne dayanarak vergi alırken bunu hangi düzeyde alacağı, bir sınırının belirlenmesi hem vergilerden elde edilen gelirlerin verimli olması açısından hem de yükümlülerin vergiye tepkisinin ölçülmesi bakımından önemlidir. Dolayısıyla vergilemenin ekonomik, hukuki, siyasal, toplumsal ve kültürel ve psikolojik sınırları bulunmaktadır. Vergilemenin ekonomik sınırı; vergiler milli gelirin bir kısmı olduğu için toplanan vergiler milli gelir düzeyiyle sınırlıdır. Hukuki açıdan yasalarla sınırlandırılmaktadır. Toplumsal kalkınmışlık düzeyi ve sosyal yapıdan kaynaklanan bazı durumlarda vergilemenin sınırlarının belirlenmesinde rol oynar. Örneğin; Akdeniz ülkelerindeki yükümlüler beyan üzerine alınan vergilere karşı daha duyarlı ve dirençli olmaktadır. Anglo-Sakson ve Nordik (İskandinav) halklarının vergiyi gayet anlayışla karşılandığı bazı ampirik araştırmalarda gözlenmiştir (Yılmaz, 2004: 37 ve Nadaroğlu, 1992: 289).

Psikolojik sınır kavramı, yükümlülerin tahammül edeceği seviyede kamu sektörü için bir üst sınır çizmektedir. Vergi psikolojisi vergi sınırlarının belirlenmesindeki etkili olan sebepleri incelemektedir. Bu doğrultuda, kişilerin vergileri algılayışı, bakış açısını ifade eden bir kavramdır. Dolayısıyla toplumu oluşturan kişilerin vergi psikolojisi, vergi ahlakının ve vergi zihniyetinin oluşturur.

Reynaud ise (1966: 20), psikolojik sınırın önemini vurgularken, vergilemede verimlilik ve adalet prensiplerinin büyük ölçüde psikolojik hususlara bağlı olduğunu savunmuştur.

Bu sınırlar doğrultusunda her ülkenin bir vergi kapasitesinin bulunduğunu söyleyebiliriz. Vergi kapasitesi; bir ülkenin üzerinde daha fazla vergi yükü taşıyamayacağı sınır ya da milli gelirin en az geçim harcamaları üzerinde kalan kısmı olarak ifade edilmektedir (Uluatam, 1997: 319; Nadaroğlu, 1992: 290). Vergi kapasitesi ülkenin vergi potansiyelinin göstergesidir. Vergileme kapasitesine bağlı olarak vergi gayreti; vergi yönetiminin vergi alma gücü ve yeteneği ile vergi yükümlüsünün vergi verme uyumunun bir bileşkesinden doğar. Vergi gayreti mükelleflerin vergi verme isteği ile bağlantılı olduğundan mükellefler vergilerin adaletsiz olarak alındığını düşünürlerse ülkenin “vergi gayreti” de bu durumdan olumsuz etkilenebilir. Bu nedenle mükellefin kabul edeceği vergi yükünün ne olabileceği sorusuna cevap aranması ve mükelleflerin kabul edeceği bir düzeyin belirlenmesi burada zorunlu olmaktadır (Cansız, 2006: 116).

3.2.3. Vergilemede Algılanan Adaleti Etkileyen Faktörler

Mükelleflerin vergileri adil algılamasını etkileyen faktörler kişisel ve çevresel faktörler olarak iki grupta incelenebilir. Mükellefin yaşı, eğitim durumu, yaşadığı toplum, aile yapısı, dini, devlete olan bağlılığı ve güveni, siyasi iktidarı benimseme durumu, yükümlünün vergi yükü ve ödeme gücü, kişisel faktörler grubuna dahildir. Çevresel faktörler grubunda ise ülkenin siyasi ve ekonomik durumu, vergi oranı, vergi yönetimi, vergi sistemi, vergi mevzuatı, vergi kanunları ve vergi tekniği gibi konular girmektedir. Alm ve Martinez-Vasques yapmış oldukları çalışmada vergileme karşısında kişilerin davranışlarını etkileyen içsel ve dışsal birtakım normların etkilediğini belirtmişlerdir. İçsel normlar; kişinin neyin doğru, kabul edilebilir ve ahlaki bir davranış olacağına dair kendi algılamaları ışığında sergilediği, kendi uyum davranışları hakkındaki yargısıdır. Dışsal normlar; kişilerin vergilerin ödenmesi, kamu hizmetlerinin getirisi, devlet kararlarının sorumluluk düzeyi gibi alanlarda, kendi devleti tarafından nasıl bir muamele gördüğüne dair algılamalarıdır (Torgler, 2004: 18).

Bireylerin vergiye karşı verecekleri olumsuz tepkilerden 3 düzeyde söz edilebilir. Katılmama; burada birey kendini topluma yabancı hisseder. Kayıtsızdır ve vergisini ödemeyi düşünmez. Ayrıca çalışkan ve üretken de değildir. Hakkının gasp edildiği hissi; bu durumda birey artık kayıtsız kalmamakta, öfkesini dışarı vurmaktadır. Kendisinin veya üyesi olduğu toplumun açıkça haksızlığa uğradığını düşünerek tepki olarak vergi kaçakçılığına yönelir. Son olarak bireyin verdiği tepkinin en üst düzeyi, vergi alerjisi durumudur. Artık birey bu durumda vergiyle ilgili her konuya tepki verir hale gelmiştir (Reynaud, 1966: 23).

3.2.3.1. Kişisel Faktörler

Mükelleflerin vergilemeye karşı tutumları onların kişisel bir takım özelliklerine göre değişebilmektedir. Algılama subjektif ve zihinsel bir işlemdir. Dolayısıyla mükelleflerin kişisel özelliklerinin yanında çevresel faktörlerin etkisine göre şekillenebilir.

3.2.3.1.1. Mükellefin Kişisel Özellikleri

- **Mükellefin Yaşı**

Yapılan bilimsel araştırmalara göre yaşlılar, gençlere göre risk almayı sevmeyen ve vergi kayıpları ile oluşabilecek sosyal baskı veya verginin önemi gibi konularda daha bilinçlidir. Ayrıca yaşlılar ödedikleri verginin karşılığını alacaklarını düşünürler, çünkü birçok kamu hizmetinden yararlanan yaşlılardır. Bütün bunlar yaşlıların vergi bilincinin daha yüksek olduğunun göstergesidir. Vergiye uyum ile yaş arasında yapılan çalışmalar bunu göstermektedir (Özdemir ve Ayvalı, 2007: 57). Mükelleflerin vergileri adil bulmalarında ile yaş faktörü önemli bir etkidir.

Yaşlı mükellefler genel olarak daha uyumlu olup vergi konusunda yüksek kişisel etik standartlara sahiptirler ve yaptırım tehditlerine karşı daha duyarlıdır. 30 ile 64 yaş arasında olan kişiler, 16 ile 29 yaş arasında olan kişilere göre daha yüksek bir vergi etiğine sahiptirler (Gökbunar ve Gökbunar, 2007: 93).

- **Mükelleflerin Cinsiyeti**

Chung (2004) tarafından yapılan araştırmaya göre, bayanların erkeklere göre vergi sistemini daha adil olarak gördüklerini, az veya çok vergi kaçırmanın yakalanma

olasılığının yüksek olduğunu, gelirlerinden daha düşük beyanda bulunma eğilimlerinin daha az olduğunu ve beyan etme durumunda alacakları cezanın şiddetli olduğunu düşündükleri ortaya çıkmıştır. Bayanların vergi ahlakı erkeklere göre daha gelişmiştir (Işık, 2009: 862). Yapılan araştırmalara göre erke yükümlülerin kadınlara oranla daha çok vergi kaçırma yönünde davrandıkları tespit edilmiştir (Baldry, 1987:381-382, Polcano,1988: 65, Orviska ve Hudson, 2002: 83). Ancak bu bulgular ile genel bir yargıya ulaşmak doğru bir değerlendirme olmayabilir. Çünkü kadınlar son yıllarda çalışma hayatında aktif bir rol oynamaktadır. Son dönemlerde yapılan anket çalışmalarında da bu tür bulgulara rastlanması, vergiye uyum konusunda cinsiyet faktörünün rolünün azaldığını göstermektedir (Saruç, 2003: 161).

- **Mükellefin Mesleği**

Mükelleflerin mesleği vergiyi adil olarak algılamasını etkileyebilir. Bireyin gelir elde ederken farklı mesleklerde olması dolayısıyla farklı zahmet çekmesi vergiye karşı davranışlarını etkiler. Daha fazla zahmet ile aynı geliri elde eden mükellefler daha fazla sübjektif vergi yükü hissedecektir. Kırsal kesimde vergiye karşı tepki olmasının sebebi hissedilen sübjektif vergi yükü olabilir (Korkmaz, 1982: 42). Diğer yandan tüccarlık, serbest meslek erbaplığı gibi meslekler gelir elde etme açısından diğer mesleklere göre daha esneklerdir. Bu esneklik büyük ölçüde yükümlünün ödeme gücünü arttırması şeklinde görülmektedir. Bu kişilerin ödeme gücünün yüksek olması vergiye karşı dirençlerini düşürebilmektedir (Şenyüz, 1995: 43).

Ücret geliri elde eden bir memur stopaj yöntemi ile gelirinden yapılan vergi kesintisini hissetmeyebilir ve verginin kendisini etkilemediğini düşünebilir. Ancak serbest meslek kazancı elde eden bir doktor veya avukat vergisini kendisi hesaplayıp vergi dairesine ödeyen ödediği için, vergiyi daha fazla hisseder ve vergi ödemek onu rahatsız edebilir.

Vergi dairesinde çalışan bir vergi denetmenin vergi üzerine eğitim alması ve tahsilat tarafında olması vergiyi adil görmesine sebep olabilir.

- **Mükellefin Dini**

Mükelleflerin vergisel ödev ve sorumluluklarını yerine getirmesini etkileyen faktörlerden birisi de inançlarıdır. Bireylerin dini ve sahip olduğu inançlar ile vergi ödeme tutumu arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Buna en iyi örnek olarak

Osmanlı Devleti verilebilir. Osmanlı devleti, şer'i ve örfi hükümlere dayalı bir İslam devletidir. Vergi sistemi de bu kuralar ile şekillenmiştir. Şer'i vergiler Müslümanların malları üzerinden alınan zekat, zirai ürünleri üzerinden alınan oşür, maden ve defneler üzerinden alınan rikaz, gümrük vergisi (zekatı aşır), cizye, haraç'tır. Örfi vergiler ise hakkında açıklık bulunmayan konularda yöneticiler tarafından konulan vergilerdir. Bu vergiler Rusümü Örfiye ve olağan üstü dönemde alınan Avarız vergileridir (Eş ve diğerleri, 1998:164-197; Aktan ve diğerleri, t.y.: 4).

Amerika Birleşik Devletleri'nin Princeton Üniversitesi'nde Osmanlı ve Modern Türk Tarihi araştırmaları ile bilinen tarihçi Prof. Dr. Heath Lowry, Osmanlı Devleti'ni 600 yıl ayakta tutan iki önemli unsur adalet ve vergi sistemi olduğunu dile getirmektedir.

Mükellefler dini inancına uygun olarak alınan vergileri ödemek için istekli olabilir. Tersine, dini inancına uygun olmayan vergileri ödemeyi reddedebilir. Maliye ile Diyanet Teşkilatı arasında işbirliği sağlanarak, dini açıdan da vergi vermenin gerekli ve kutsal bir faaliyet olduğu düşüncesi toplum içerisinde yaygınlaştırılarak, vergiye karşı tepki azaltılabilir.

- **Mükelleflerin Medeni Durumu**

Evlilik hali, bireylerin yasal ve yasal olmayan alışkanlıklarını kendi sosyal ağlarını kısıtladığı ölçüde etkileyebilir. Evli kişilerin bekarlarla kıyaslandığında daha yumuşak başlı olduğu varsayımından hareketler bekarlardan daha yüksek vergi etiğine sahip olabilecekleri ileri sürülmektedir (Torgler, 2003: 13). Clotfelter tarafından yapılan çalışmaya göre, (1983) ticari kazanç elde eden yükümlüler dışındakilerde, evlilerin bekarlara oranla daha fazla soğuk baktıkları sonucu elde edilmiştir.

- **Aile Yapısı**

Ailedeki mevcut birey sayısı, ailede kişi başına düşen gelirin azalmasına sebep olabilir. Aynı gelir düzeyinde iki yükümlü düşünülüğünde aile ölçeği büyük olanla aile ölçeği küçük olan arasındaki vergi yükü eşit değildir. Çünkü özellikle geniş ailelerde ailenin harcanabilir geliri bireyler tarafından paylaşılacak olduğundan vergi ödemek için gelirinden ayıracağı pay azalacaktır. Bu nedenle aile ölçeği geniş olan yükümlünün ödeme gücü daha düşük olacaktır (Aktaş, 1993: 32).

3.2.3.1.2. Mükelleflerin Eğitim Durumu

Kişilerin vergiler karşı tutumlarını belirleyen faktörler içerisinde eğitimin önemi büyüktür. Eğitim, bireyin doğumundan ölümüne süregelen bir olgu olduğundan ve politik, sosyal, kültürel ve bireysel boyutları aynı anda içinde bulundurduğundan, tanımının yapılması zor bir kavramdır. Eğitim, bireylerin toplumun standartlarını, inançlarını ve yaşama yollarını kazanmasında etkili olan tüm sosyal süreçler olarak tanımlanabilir.(www.wikipedia.com) Eğitimle yurttaş olmanın gerekleri, devletle ilgili görevler kazandırılarak medeni kültür düzeyi yükseltilebilir. Bir ülkede medeni kültür seviyesi düşük ise yükümlülerin vergilemeye karşı tutumları olumsuz olacak ve vergi ahlakı da düşük olacaktır (Çataloluk, t.y.: 219) Yapılan çalışmalara göre, eğitim düzeyi ile vergiye gönüllü uyum arasında doğru orantılı olduğu söylenilebilir. Eğitim düzeyi arttıkça mükellefin vergi ödeme isteği artar (Aktan, 2006: 147).

Kişilerin eğitim seviyesinin yanı sıra toplumun eğitim seviyesi de önem arz etmektedir. Toplumda eğitilmiş kişiler vergi mevzuatını ve vergi mevzuatında yapılan değişiklikleri daha kolay anlayabilirler. Yine eğitim düzeyi yüksek kişiler vergilerin ekonomik yaptırımları nedeniyle vergi kaçırmaya daha az eğilimli olabilirler. Ancak eğitimin artması ile mükellefler kanundaki boşluklardan yararlanarak vergiden kaçınmanın yolunu daha kolay bulabilirler. Dolayısıyla eğitim düzeyi arttıkça vergi gelirleri azalma ihtimali de yüksektir (Demir, 2009: 3).

Eğitim düzeyinin düşük olması bazı yükümlülerin vergiye karşı tepkili davranmasında kendini haklı görmesine sebep olabilir. Yasaları yeterince bilmeleri halinde kendilerinde vergi boşluklarından yararlanabileceğini düşünerek yasaları yeterince bilmediği için vergi kaçırma eğiliminde olabilirler (Şenyüz, 1995: 35).

Mükelleflerin bir vergiyi adil olarak görmesi ve vergiyi kabullenmesinde eğitim düzeyi önemli bir rol oynamaktadır. Toplumun vergi bilinci ve vergi ahlakının gelişmesi için bireylere küçük yaşlarda verilen eğitim, bireylerin vergiye karşı tutumlarını olumlu yönde etkiler.

3.2.3.1.3. Mükelleflerin Ödeme Gücü ve Vergi yükü

Vergilerin mükelleflerce adil olarak algılanması, vergilerin ödenmesi ile ilgili tavırların belirleyicisi olmaktadır. Vergi yükünün adil olarak dağıtıldığına inan

mükelleflerin vergiye karşı tepkisi azalmaktadır (Sonsuzoğlu, 1997: 1). Vergilemede ödeme gücünü belirleyen faktörler kişinin gelir düzeyi, tüketimi, sahip olduğu servettir. Bu faktörler arasında gelirin farklı bir önemi vardır. Çünkü tüketim yapabilmek için ya da bir servete sahip olmak için öncelikler gelir elde edilmesi gerekir (Şenyüz, 1995: 28). Kişinin gelir düzeyinin düşük olması ödeme gücünün düşük olmasına sebep olur. Ödeme gücü düşük olan birinden alınan vergi, mükellefin vergiyi daha ağır hissetmesi sebebiyle adil olarak algılanmayabilir.

Vergiler kişilerin harcanabilir gelirini azalttığı için kişiler tarafından yük olarak görülür. Vergi yükü, bireysel gelirlerin azalması sonucu, kişilerin refah seviyelerinde meydana gelen azalmanın sebebiyle kişide rahatsızlık meydana getirir (Çiçek,2006: 53). Vergi yükü objektif vergi yükü ve sübjektif vergi yükü olmak üzere iki farklı açıdan ele alınabilir. Objektif vergi yükü ödenen verginin, elde edilen gelire oranı, sayısal olarak ifade edilirken, sübjektif vergi yükü, vergilerin bireylerin psikolojisinde oluşturduğu vergiyi algılamasına göre değişebilir, kişiden kişiye bu baskı farklı hissedilebilir. Yani aynı objektif vergi yükü altında kalan bireyler tarafından farklı vergi yükü hissedebilirler. Bu yükümlünün hissettiği vergi taziyikine sübjektif vergi yükü denir, sübjektif vergi yükü kişiden kişiye değiştii için ölçülmesine imkan yoktur (Şenyüz, 1995: 14-15).

Vergi uyumunun psikolojik belirleyenlerine ilişkin sınırlar aşıldığında bireylerin ödeme güçlerinin kalmadığını hissedecekleri ve toplanabilen verginin çok azalacağı vurgulanmıştır (Schmölders, 1976: 112-114).

3.2.3.1.4. Mükelleflerin Devlete Olan Bağlılığı

Güven, devlet ve mükellefler arasında psikolojik anlaşma yapmayı zorlamaktadır. Devlet vatandaşların ihtiyaçlarını karşılayacak hizmette bulunursa güven ortamı oluşabilir. Bireyler devletin yargı sistemine, vergi idaresine güvenirlerse, vergi ödemeye daha gönüllü olurlar (Torgler, 2003: 214).

Mükelleflerin devlet hakkındaki düşünceleri, devlete olan bir takım yükümlülüklerini yerine getirdikleri davranışlarını etkiler. Devlete olan bağlılık devletin görevini yerine getirip getirmediği ile ilgili olup kişiden kişiye değişen bir kavramdır. Herkes kamu harcamalarından aynı derece de yararlanamayabilir, yüksek gelirli mükellefler ile

düşük gelirli mükelleflerin devletten beklentileri aynı olmayabilir. Devlet harcamalarından fazla yararlanamayan yükümlüler fazla vergi ödediğini düşünüp, vergileri adil olmadığını savunarak vergi kaçırmayı düşünebilir. Yine devletin iyi yönetilmediğini düşünenlerin devlete olan bağlılığı azalacaktır.

Yükümlülerin kamu otoritesini her durumda ve her zaman yanında görebilmesi, alacağı kararlara güvenmesi vergi ödemesine sıcak bakmalarına, diğer bir deyişle vergiye karşı aşırı bir tepki vermemelerine olanak sağlar (Tanzi ve Parthasarathi, 1993: 818). Devlete bağlılık arttıkça, vergiye olan tahammül artacak, azaldıkça ise tepkiler artacaktır. Bunu belirlemede kamu harcamalarının etkinliği ve vergilerin mükellefler tarafından adil algılanması önemli bir rol oynamaktadır (Ünsal, 1987: 50).

Devlete güvenmeyen, politik durumdan memnun olmayan, vergi gelirlerinin yozlaşmış politikacılar ya da bürokratlar tarafından israf edildiğini düşünen mükellefler vergi ödemeye gönüllü olmazlar (Gökbunar ve Gökbunar, 2007: 96).

3.2.3.1.5. Mükelleflerin Siyasi İktidarı Benimseme Durumu

Mükelleflerin siyasi iktidarı kabullenmesi, partinin belirlemiş olduğu vergi politikasına karşı tutumunu etkiler. İktidarın belirlemiş olduğu vergi oranları, muafiyet istisna uygulamaları, vergisel teşvikler gibi vergiye ilişkin bu düzenlemeler yükümlünün verdiği tepki, partiye duyduğu yakınlık ile doğrudan ilgilidir (Şenyüz, 1995: 39-40). Yükümlü kendisini iktidarla özdeşleştirirse vergi ve benzeri kararlarına destek vererek olumlu bir tavır takınacaktır. Siyasi iktidara karşı ise siyasi iktidarın aldığı ve alacağı kararlara tepki olarak, bu kararların kendisini kapsamama sı için vergiden kaçınma veya vergi kaçırmaya daha yatkın olacaktır (Çataloluk, 2006: 219). Bu davranış psikolojide “Kelley Eğilimi” olarak açıklanmaktadır. Yükümlüler memnun oldukları politikalarına yanlış olsa da “doğrudur” , ya da tam tersine memnun olmadıkları bir hükümetin doğru uyguladığı vergi politikasına “yanlıştır” diyebildikleri görülmektedir (Ünsal, 1987: 36). Dolayısıyla mükellefler onaylamadığı bir partinin uyguladığı vergi politikasını adil görmeyebilir.

3.2.3.1.6. Mükelleflerin Kamu Hizmetlerinden Yararlanma Düzeyi

Devletin kamusal ihtiyaçların karşılanması için yaptığı harcamalardan yükümlüler aynı düzeyde yararlanamayabilir. Yükümlülerin yapılan harcamaların hangi kalemlere ve ne

miktarda yapıldığına bakacaklar ve bunu kendi yararlanma düzeylerini göz önünde bulundurarak yargılayacaklardır. Kamusal harcamaların yükümlülerin tercihleri ile uyumu ne kadar artarsa, yükümlülerin vergiye karşı olan tepkileri o kadar azalacaktır. Tam tersi durumda ise vergiye olan tepki artacaktır(Gerçek ve Yüce, 1998: 24). Devletin yükümlülerin desteklemediği harcamaları yapması yükümlünün vergilerin israf edildiği ve devletin savurganlık yaptığına ilişkin inancı o kadar artacaktır.

Kişilerin ödeme gücüne göre alınan vergiler harcanırken bazı bireyler kamusal hizmetlerden daha çok faydalanabilmektedir. Bu durum kişilerin yaptığı vergi ödemesinin faydası ile yararlanan kamu hizmetinin faydasının eşit olmamasına sebep olmaktadır. Mali rant ve mali sömürü kavramlarını ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Mali rant, ödenen vergi payının faydasının, yararlanan kamu hizmetlerinin faydasından düşük olmasını ifade eder. Mali sömürü ise yararlanan kamu hizmetinin faydasının ödenen verginin faydasından daha düşük olmasıdır. Dolayısıyla toplumun bazı kesimleri kamu hizmetlerinden daha fazla yararlandığı halde daha az vergi öder, bazı kesimleri ise daha az yararlanırken daha fazla vergi ödeyebilmektedir (Demir,2009: 6).

3.2.3.1.7. Mükelleflerin Vergi Ahlakı ve Vergi Kültürü

Vergi ahlakı, yükümlülerin vergilere karşı tutumları ile vergiyi algılamasını etkileyen bir faktördür. Vergi ahlakı (tax moral/tax ethics) vergi ödeme konusundaki içsel bir motivasyon olarak tanımlanmaktadır. Buradaki içsel zorlama dışsal bir baskı olmaksızın gönüllü vergi ödemeye işaret etmektedir (Aktan, t.y, 1). Toplumun vergi zihniyeti, vergi kültürü ya da vergiye bakışı olarak da ifade edilen vergi ahlakı bireylerin vergi ödeme isteği ile doğrudan bir ilişkisi vardır (Schmölders, 1968: 14). Bu nedenle yükümlünün ödev ve sorumluluk ahlakına sahip olmasının ana ekseninde gönüllülük vardır. Yükümlünün ödev ve sorumluluk ahlakı arttıkça vergiye gönüllü uyumun derecesi artmaktadır.

Vergi mükelleflerinin vergiye karşı uyumunu etkileyen faktörlerden birisi de toplumsal kültürdür. Bireyler ve sosyal gruplar arasındaki iletişimin köprüsü olan kültür, desteklenmiş değerler ile öğrenilmiş kurumlara dayanır. Toplumların kültürel farklılıkları onların vergiye karşı tutumlarını da etkiler. Örneğin; İtalyanlar ve İspanyollardan, Fransızlara ve Belçikalara kadar tüm Latin ülkelerinde vergi

dairelerine karşı bir güvensizlik vardır, bu güvensizlik halkın vergilere karşı olumsuz bir takınmasının sebebi olabilir. Buna karşılık, İngilizler ve İskandinavyalılar, kökeni devlet bilincinde yatan tam bir vergi bilincine sahiptirler (Turhan, 1987: 398).

3.2.3.2. Çevresel Faktörler

Mükelleflerin vergiye karşı tutumlarını etkileyen çevresel faktörlerde mevcuttur. Ülkenin yönetim şekli, vergi sistemi, vergi oranları, vergi denetimi ve cezaların etkinliği, vergi afları, ekonomik konjunktür, gelir dağılımı gibi faktörler mükelleflerin algısını etkileyebilir.

3.2.3.2.1. Ülkenin Yönetim Şekli

Ülkenin yönetim biçiminin meşruiyeti, demokrasinin temel araçlarının (katılımcılık, yerinden yönetim vs.) uygulanma düzeyi gibi faktörler mükelleflerin vergiyi ödeme tercihini etkileyebilir. (Aktan, t.y.: 10). Totaliter rejimlerde vergi mükelleflerinin tercihlerine dikkat edilmediği için, vergiye karşı yükümlülerin tavrı net değildir.fakat olumlu bir tavır içerisinde olmadıkları tahmin edilmektedir. Buna örnek olarak eski mutlak monarşilerde “temsilsiz vergileme” ye karşı halkın gösterdiği tepkiler ve isyanlar gösterilebilir. Demokratik rejime sahip olan ülkelerde ise vergi yükümlüleri uygulanacak vergi politikalarının oluşumunda etkileri bulunabilmektedir. Temsili demokraside, yükümlülerin kendi görüşüne yakın partiye oy vererek kendi temsilcilerini seçerler. Bu seçimi yaparken kendisine en az vergi yükü getirecek partiyi seçebilirler. Yine yükümlüler iktidarın vergileri nasıl kullandığı, verimli kullanmadıysa bununla ilgili hesap sorabilmektedir. Dolayısıyla halkın yönetimde söz sahibi olması vergiye gönüllü katılımı kolaylaştırmaktadır (Şenyüz, 1995: 81).

3.2.3.2.2. Vergi Sistemi ve Vergi İdaresinden Kaynaklanan Faktörler

Mükelleflerin vergi sisteminin yapısı hakkındaki görüşleri vergilere karşı davranışlarını etkileyebilir. Vergi sistemindeki vergilerin yapısı, vergi kanunlarının sık sık değiştirilmesi, uygulanan vergi kanunların anlaşılabilir olması, kişisel gelir vergisinin artan oranlılık derecesi, dolaylı vergilerin oranlarının düşük veya yüksek olması, yükümlülerin aynı dönemde ödemek zorunda olduğu vergi sayısı, sistemin kolay uygulanabilirliği, mükelleflerin vergileri öderken katlanmak zorunda oldukları maliyetler kişilerin vergi sistemini adil olarak algılamasını etkileyebilir.

Vergi kanunlarının basit ve anlaşılabilir olması yükümlüler açısından önemlidir. Yükümlünün kanunu anlayamaması istemeden hataya düşmesine sebep olabilir. Kanunların yalın bir dille yazılması bu tür hatalar yapılmasına engel olmakta, yükümlüyü gereksiz yere suçlu duruma düşmesini engellemektedir (Demircan, 2004: 542 ve Sofuoğlu, 1997: 136).

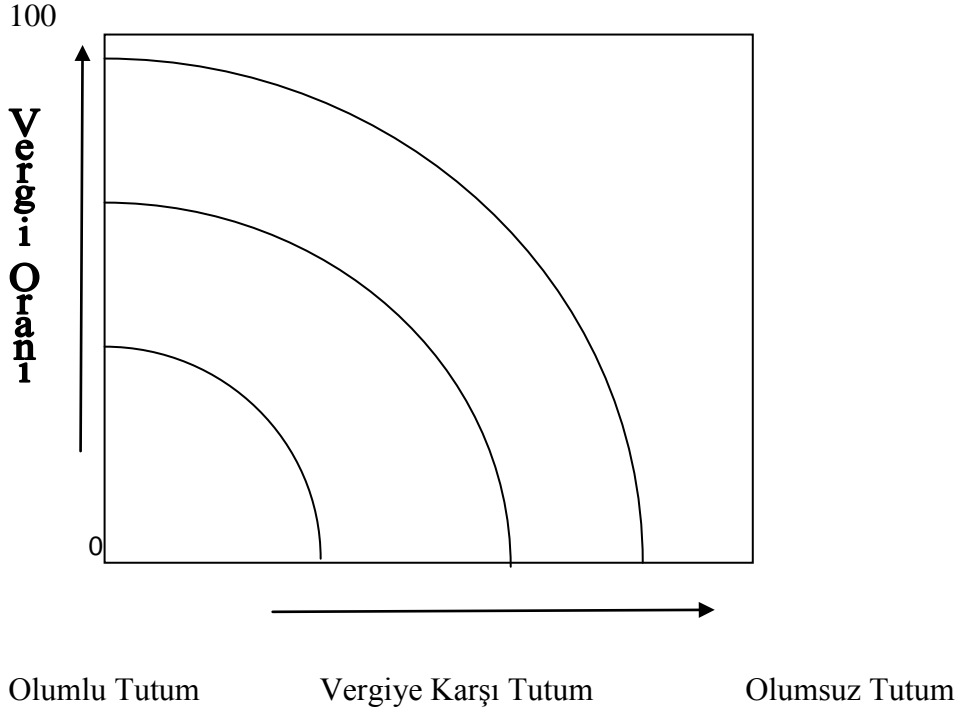
Uygulanmakta kanunların sık sık değişmesi ya da yeni vergilerin konulması, mükelleflerin her defasında yeni çıkarılan kanunu öğrenmesini ve kanuna uyum sağlamasını gerektirmektedir. Bu da mükelleflerin uyum problemi yaşamasına sebep olabilir ve devlete olan güvenini zedeleyebilir (Çiçek, 2006: 69).

Vergi idaresinin vergi yükümlüsüne takınmış olduğu tavırda yükümlünün psikolojisini etkiler. Vergi idaresinin ve yükümlüyü denetleyen vergi denetmenlerinin yükümlüye saygılı biçimde yaklaşımları yükümlünün vergiye uyumunu arttırabilir (Muter, Sakıncı, Çelebi, 1993: 28).

3.2.3.2.3. Vergi Oranları

Vergi oranları yükümlünün psikolojik tutumlarını belirlemede önemli bir çevresel faktördür. Çünkü vergi oranlarının artması ile yükümlülerin ödeyecekleri vergi miktarı arttığı için harcanabilir gelirleri azalacaktır. Bu durum daha az tüketim yapmasına ve daha az tasarruf yapmasına sebep olmaktadır. Dolayısıyla oran arttıkça vergiye uyum azalabilir. Algılama sübjektif ve zihinsel bir işlemdir. Yükümlünün vergiyi içinde bulunduğu şartlara göre daha ağır hissetmesi sübjektif vergi yükünün, oransal vergi yükünden daha fazla olmasına sebep olur. Yükümlü bu durumda vergi baskısını daha ağır hissedecektir. Bu baskı mükellefleri psikolojik yönden hoşnutsuzluğa sevk edecektir.

Şekil 5: Mükellef Davranışları Yönünden Oran-Tutum Analizi



Kaynak: Aktan, 2003: 3

Mükellefler düşük oranlı vergilere sempati ile yaklaşmaktadırlar. Vergi oranı arttıkça mükelleflerin vergiye karşı hoşnutsuzluğu artmakta ve vergiye karşı olumsuz tutumları artmaktadır. Bu tutum sempatiden sonra ilgisizliğe dönüşmekte, daha sonra karşı duygu besleyerek, haksızlığa uğradığını düşünerek tepki göstermeye aşamasına gelmektedir. Mükellefler artan vergi ödemeleri karşısında vergiye nefret duygusu beslemekte ve bu durum vergi alerjisi olarak adlandırılmaktadır. Vergi alerjisi son aşamadır (Aktan, 2003: 4).

3.2.3.2.4. Vergi Denetimi ve Cezaların Etkinliği

Vergi Denetiminin ile kişilerin yasalara uygun hareket etmesi amaçlanır. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunun artması için vergi denetiminin ve cezaların etkin bir şekilde uygulanması gereklidir. Ancak iyi bir vergi denetimi ile bireyler yakalanma korkusu yaşayıp doğru beyanda bulunurlar. Vergi kaçırmak isteyen bir mükellef, denetimlerin etkin olup olmadığına bakıp fayda-maliyet analizi yapar ve ne kadar kaçıracağına, gelirin ne kadarını beyan edeceğine karar verir. Denetlenme olasılığının düşük olduğunu düşünen mükellef vergi kaçırmaya karar verir (Demir, 2009, 7). Bu konuda

yapılan ampirik araştırmalar yüksek cezalar ve denetim olasılığının kaçakçılığı engelleyeceğini, denetim oranı ile vergiye gönüllü uyum arasında pozitif bir ilişki olduğunu göstermektedir (Dubin ve Wilde,1988: 61-73; Dubin ve Graetz, 1990: 395-409).

Mükelleflerin etrafında bulunan vergi kaçıran insanların yakalanma ihtimalinin yüksek olduğunu düşünmesi, vergi denetiminin etkin olarak yapıldığının göstergesidir.

3.3. Düz oranlı gelir Vergisinde Algılanan Adaletin Ölçülmesine Yönelik Alan Araştırması

Bu kısımda düz oranlı gelir vergisinde algılanan adaletin ölçülmesine yönelik yapılan ampirik araştırmanın analizi yapılacaktır.

3.3.1. Alan Araştırması ve Değerlendirilmesi

Gelir vergisinin adil olarak algılanması vergi tahsilâtının etkinliği açısından önemlidir. Bu alışmada, Dünya’da yeni bir akım olup, hızla yayılan düz oranlı verginin bir parçası olan gelir vergisine, Türkiye’deki vergi mükelleflerinin bakış açısı, düz oranlı gelir vergisinin uygulanabilirliği açısından adil olarak algılanıp algılanmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

Düz oranlı gelir vergisinde algılanan adaletin ölçmek amacıyla hazırlanmış olan anket çalışmasıyla elde edilmiş verilerin analiz edilmesi ve değerlendirilmesi aşamasında “SPSS”(Statistical Package for Social Science 17.0) analiz programı kullanılmıştır. Ortaya çıkan sonuçlar, tablolar yardımıyla değerlendirilerek analiz edilmiştir.

3.3.1.1 Ankete Katılan Kişiler İle İlgili Değerlendirme

Ankete katılan mükelleflerin istatistikî bilgileri, düz oranlı gelir vergisinin algılanan adaletin analizin kişisel niteliklere göre ne kadar değiştiğini hakkında bilgi sağlayabilir. Ankete katılanların nasıl bir kişisel profil oluşturduğu Tablo 10’da ayrıntılı olarak görölmektedir.

Tablo 10: Ankete Katılanların Kişisel Özellikleri

		Sıklık (%)
Cinsiyet	Erkek	65
	Kadın	35
Medeni Durum	Evli	42
	Bekar	58
Eğitim Düzeyi	İlkokul	4
	Ortaokul	5
	Lise	34
	Üniversite	44
	Yüksek Lisans	9
	Doktora	4
Aylık Hane Geliri	1000 TL ve altı	21
	1001- 2000 TL	58
	2001- 3000 TL	10
	3001- 5000 TL	6
	5001-10.000 TL	4
	10.000 TL ve üzeri	1
Yaş	0 – 20 arası	1
	21 ile 40 arası	69
	41 ile 60 arası	29
	61 ve üzeri	1
Katılımcıların Yaş Ortalaması		35
Katılımcıların Dahil Oldukları Gelir Dilimi	Yıllık 8.800 TL'ye kadar kısmına %15 vergi oranı	6
	22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1320 TL, fazlası için %20 vergi oranı	43
	50.000 TL'nin ilk 22.000 TL'si için 3960 TL, fazlası için %27 vergi oranı	42
	50.000 TL'den fazla olan gelirin ilk 50.000 TL'si için 11.520 TL vergi ödenir, fazlası için %35 vergi oranı	9

Katılımcıların %65'i erkek'tir. Yarısından fazlası ise bekar mükelleflerden oluşmaktadır. Ankete katılanların yaş grubunun %69'u 21 ile 40 yaş arasındadır. Mükelleflerin yaş kitlesi başlangıçta hedeflenen yaş kitlesi ile orantılıdır. Çünkü bu yaş grubundaki mükellefler diğer gruptaki mükelleflerle oranla çalışma ve gelir vergisi ödeme olasılığı daha yüksektir. Katılanların ortalama yaşı ise 35 olarak hesaplanmıştır.

Ankete katılanların %34'ü lise, %44'ü üniversite mezunudur. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu orta gelir grubundan oluşmaktadır. Bu da orta gelir grubunun düz oranlı gelir vergisine bakışını yansıtmaya açısından önemlidir. İlk bölümde de verildiği gibi düz oranlı gelir vergisine yöneltilen eleştirilerden biri ise orta gelir grubunun vergi yükünü arttırmasıdır. Bu grubun bakış açısının bilinmesi, katılımcıların verdikleri cevapların teoriye yakınlığı hakkında fikir sahibi olabilmek açısından önemlidir.

Ayrıca çalışma'da anketin uygulandığı mükellef profiline bakıldığında her eğitim seviyesinden, her gelir düzeyinden mükellefin bulunması ve vergi dilimlerinde bulunan mükelleflerin olması toplumun genel dağılımıyla paralellik göstermektedir. Bu da örneklemin seçildiğinde rastgeleleştirme yapıldığının göstergesidir.

3.3.1.2. Araştırmanın Tanımı

Küreselleşmenin artmasıyla ülkelerin vergi sistemlerinin etkiliği ön plana çıkmıştır. Vergi sistemindeki farklılıklar ile ülkeler küresel rekabet ortamında avantajlı ya da dezavantajlı duruma gelebilirler. Dolayısıyla genellikle bütün ülkelerde dolaysız vergilerinde önemli bir yeri olan gelir vergisinin tarife yapısı, etkinliği, mükellefler tarafından adil olarak algılanması çok önemlidir. Araştırma'da artan oranlı gelir vergisine alternatif olarak geliştirilen ve Dünya'da hızla yayılan düz oranlı gelir vergisinin Türkiye'de uygulanabilirliği, adil olarak algılanıp algılanmadığı ölçülmeye çalışılmış ve mükelleflerin gelir vergisi ile ilgili sahip oldukları olumsuz tutumların en aza indirilmesi amacıyla bazı önerilere yer verilmiştir.

Basit ve kolay anlaşılabilir bir gelir vergisinin mükelleflerin uyum maliyetlerini en aza indirmesi bakımından çok önemlidir. Uyum maliyetlerinin azalması, gelir vergisine olan gönüllü uyumun artması dolaysız vergi tahsilatının % 35'lere düştüğü ülkemizde dolaysız vergi grubunda yer alan gelir vergisinin tahsilatının artması bakımından önemlidir.

Düz oranlı gelir vergisinin Dünya'da hızla yayılması, ülke uygulamalarına bakıldığında gelir vergisi tahsilatındaki artış, genel olarak bakıldığında uygulayan ülkelerin ekonomilerinde görülen olumlu değişimler ve düz oranlı vergi uygulayan ülkeler arasına zaman geçtikçe yenilerini katılması çalışmanın önemini daha da artırmaktadır.

3.3.1.3. Araştırmanın Amaçları

Araştırmanın temel amacı, düz oranlı gelir vergisinde algılanan adaleti ölçmektir. Ancak anket yöntemi ile yapılan alan araştırmasında gelir vergisi mükelleflerinin gelir vergisini karmaşık bir uygulama olarak görüp görmedikleri, algılanan vergi etiği, Dünya’da düz oranlı vergi uygulamalarının başarısı da değerlendirilecektir.

3.3.1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Dünya’da yapılan düz oranlı vergi reformları incelediğinde genellikle uygulanan tek oranlı bir gelir ve kurumlar vergisinin uygulanması ve diğer değişiklikleri (sermaye kazançları üzerine uygulanan vergilerin kaldırılması, indirim istisna ve muafiyet uygulamalarının tümünün kaldırılması vb.) kapsamaktadır. Araştırma’da düz oranlı gelir vergisinin mükellefler tarafından adil olarak algılanıp algılanmadığı ölçülmekte, kurumlar vergisine bu kapsamda yer verilmemektedir. Ancak düz oranlı sistemin bütünlüğünün bozulmaması açısından araştırmanın teorik kısmı olan birinci bölüm ve Dünya uygulamalarının değerlendirildiği kısım olan ikinci bölümde kurumlar vergisi ve vergi sisteminin genelinde yapılan reform düzeyindeki değişikliklere yer verilmiştir.

Ayrıca 3. bölümde yapılan alan araştırmasında kullanılan verileri sağlamak amacı anket tekniğinin kullanılması anket tekniğinin kullanılması, anket tekniğinden kullanılmasında doğan sakıncalarında göz önünde bulundurulması gerekir. Katılımcıların vergi ile ilgili bir konuda anket yapılmasından dolayı çekingen davranabilmesi, konunun teknik bir konu olmasından dolayı katılımcıların soruları anlamayacağını düşünerek ankete önyargılı yaklaşması çalışmanın ankete katılanların soruları algılama düzeyi ile sınırlı kalmıştır.

Çalışmanın diğer bir sınırlılığı ise düz oranlı gelir vergisinin yeni bir sistem olması ve Türkiye’de daha önce hiç uygulanmamış olması sebebiyle katılımcıların hangisinin daha adil olduğuna karar vermesi aşamasında ankette her iki sistem ile ilgili bilgi sunulmasına rağmen, anket tekniğinin vermiş olduğu kısıtlılık sebebiyle (anketin basit, kolay anlaşılabilir, kısa olması vs.) ankete başlamadan önce bilgi tablosunun katılımcı tarafından okunmaması, anlaşılabilmesi anket konusunun yanlış anlaşılmasına neden olabilir.

3.3.1.5. Araştırmanın Yöntem ve Modeli

Çalışmada düz oranlı gelir vergisinde algılanan adaletin ölçülmesi amacıyla nitel ve nicel araştırma tekniklerinin her ikisi de kullanılmıştır. Teorik kısım olan birinci bölümde ve düz oranlı vergi uygulayan ülkelerin incelenmesi aşamasında nitel yöntemler kullanılmıştır. Son bölümde anket tekniğinin seçilmesinin en önemli sebebi: çalışma evreninin büyük olması, 2009 Aralık itibariyle Gelir Vergisi Faal Mükellef Sayısı 1.687.362 (GİB,2010), diğer yöntemlerin anket yöntemine kıyasla daha maliyetli olması ve daha uzun bir süre içinde tamamlanacak olmasıdır.

Gelir vergisi mükelleflerini listesine ulaşmak vergi mahremiyetinin ihlali olabileceği gibi tam listesine ulaşmak oldukça zordur. Tam listenin elde edilmesi durumunda bile mükelleflerin ankete katılmayı kabul edip etmeyeceğini bilinmemektedir. Kısaca, en ideal örnekleme yöntemi olan olasılıklı yöntem (rastgele örnekleme) evrenin tam listesi olarak kullanılamıyorsa olasılıksız örnekleme yöntemi ikinci en iyi olarak bazı şartlar altında kullanılabilir. Örneğin örneklem seçiminde taraf tutulmaması (rastgeleleştirme yapılması) halinde hipotez testleri ve istatistiksel tahminler, rastgele olmayan örneklemler kullanılarak yapılabilir (Akgül ve Çevik, 2003: 69). Çalışmada örnek kütle Olasılığa Dayalı Olmayan--Kolayda Örnekleme yöntemiyle oluşturulmuştur. Bu yöntemde göre en kolay bulunabilen denek ideal olanıdır. Ulaşılabilen ve arzu eden herkes ankete katılabilir, oldukça yaygın kullanılan bir yöntemdir (Altunışık ve diğerleri, 2007: 132).

Çalışma evreni vergi mükellefleridir. Örneklem ise anketörlerin *ulaşılabilirlik* kriterine göre seçtikleri kişilerden oluşmaktadır. Çalışma toplam 1003 vergi mükellefi ile gerçekleştirilmiştir. Bu mükelleflere özel eğitim verilmiş öğrenci anketörler ulaşarak çalışmanın akademik amaçlı yapıldığını, soruların doğru ya da yanlış cevabı olmadığı, soruların bireysel olarak değil, toplu olarak analiz edileceğini garantisini verilmiştir.

Çalışmayla ilgili diğer önemli bir konu ise örneklemin genişliğidir. Örneklem genişliği Sekaran'a göre (1992: 253), evrenin 100.000 ve 100.000'den daha fazla olması durumunda gerekli örnek büyüklüğü 384'tür. Yani çalışma evrenim 1.687.362 (gelir vergisi faal mükellef sayısı) olduğuna göre gerekli örnek büyüklüğü 384'tür. Anket 1003 kişiyle yapılmıştır. Örneklem genişliğinin artması ile örneklemin evreni temsil etme yeteneği artacağından bu rakamın tatmin edici olduğu söylenebilir.

3.3.2. Araştırmanın Bulgularının Değerlendirilmesi

Bu kısımda araştırmada elde edilen bulgular tablolar yardımıyla analiz edilip, değerlendirilecektir.

3.3.2.1. Anket alışmasının Genel zellikleri

Veri toplama yöntemi olarak anket yönteminin seçilmesinin en önemli sebebi istenilen verilere en hızlı şekilde ulaşmayı sağlayan bir teknik olmasıdır. Anket çalışması düzenlenirken anket tekniği ile ilgili kapsamlı araştırma yapılmıştır. Yapılan araştırmalar sonucu anket soruları oluşturulurken düz oranlı gelir vergisi reformunun getirdiği değişiklikler belirlenmiştir. Bu kapsamda soruların kolay anlaşılabilir olmasına özen gösterilmiştir. Ancak konunun teknik bir konu olması katılımcıların önyargılı davranmasına sebep olabilir.

Anket çalışmasında toplam 33 soru bulunmaktadır. Anketin kapak sayfasından sonra anketi cevaplamaya başlamadan okunması gereken bilgi tablosu bulunmaktadır. Bu tabloda günümüzde gelir vergisinde uygulanan artan tarife ve düz oranlı gelir vergisinin özelliklerini tablo halinde verilmiştir. Artan oranlı gelir vergisinin tarifesi 2010 yılına aittir. Bilgi tablosunda, her iki vergi hakkında oranlar, indirim, istisna ve muafiyetlerin durumu, evli, eşi çalışmayan, iki çocuğa sahip mükellefin durumu iki vergi açısından asgari geçim indirimi dikkate alınarak (2010 yılı için belirlenen oranlar) hesaplanmıştır. Düz oranlı gelir vergisinin oranının %20 olarak belirlenmesinin sebebi ise Dünya’da yapılan reformlara bakıldığında, genel olarak düz oranlı vergi uygulayan ülkelerde işletmelere ve kurumlara uygulanan vergi oranının aynı olmasıdır. Bu durumda Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi %20 olduğu için düz oranlı gelir vergisinin oranı % 20 olarak belirlenmiştir.

Ankette ilk 20 soru sosyal bilimlerde yaygın olarak Rennis Likert tarafından kullanılan Likert ölçeğine göre hazırlanmıştır. Katılımcılar hazırlanan ifadeler karşısında kendi görüşlerine en uygun cevabı vererek (tamamen katılıyorum, katılıyorum, kararsızım, katılmıyorum, kesinlikle katılmıyorum) ankete katılmışlardır. Diğer sorularda (21- 24) ise verilen şıklardaki ifadeler için katılımcılardan en önemli gördükleri şıkkın seçilmesi istenmiştir. Katılımcıların demografik özellikleri hakkındaki sorular anketin son kısmında yer almaktadır. Ankette açık uçlu sorularda mevcuttur. Anket basılmadan önce 20 kişilik bir pilot uygulama yapılarak soruların katılımcılar tarafından

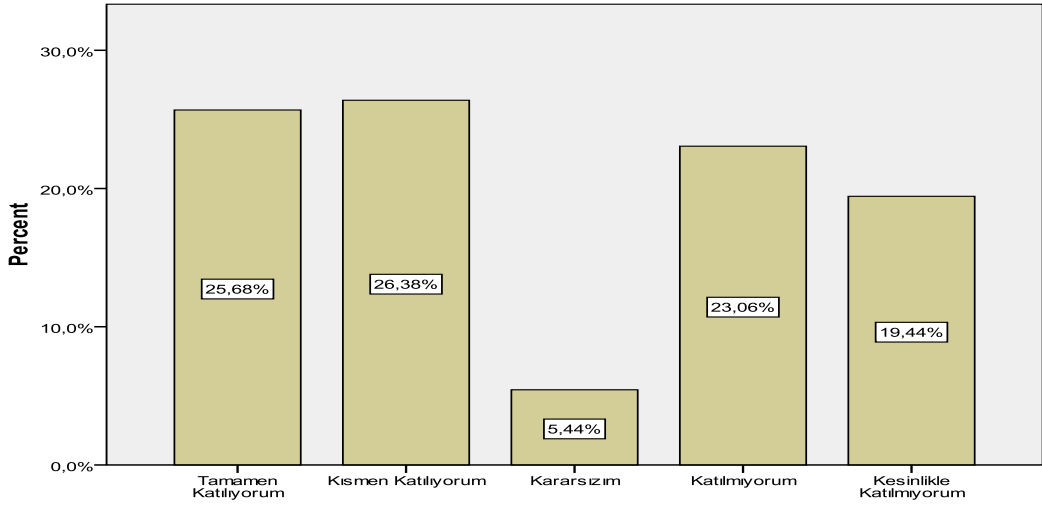
anlaşılabilirliği, açıklığı test edilmiştir. Bazı sorularda katılımcıların tavsiyeleri doğrultusunda düzeltmeler yapılmıştır.

Anket çalışmasının yürütülmesi lisans düzeyindeki öğrenciler tarafından gerçekleştirilmiştir. Öğrencilere anket dağıtıldıktan sonra anketle ilgili kısa bir eğitim verilmiştir. Bu eğitim ile anketi doldurma aşamasında mükelleflerin anlayamadığı soruları öğrencilere sorması ve öğrencilerin bu sorulara cevap verebilmesi amaçlanmıştır. Dolayısıyla mükellefler tarafından anlaşılmayan hususların ortadan kaldırılması ile anketin etkinliğinin artırıldığı söylenebilir.

3.3.2.2. Anketin Analizi ve Değerlendirilmesi

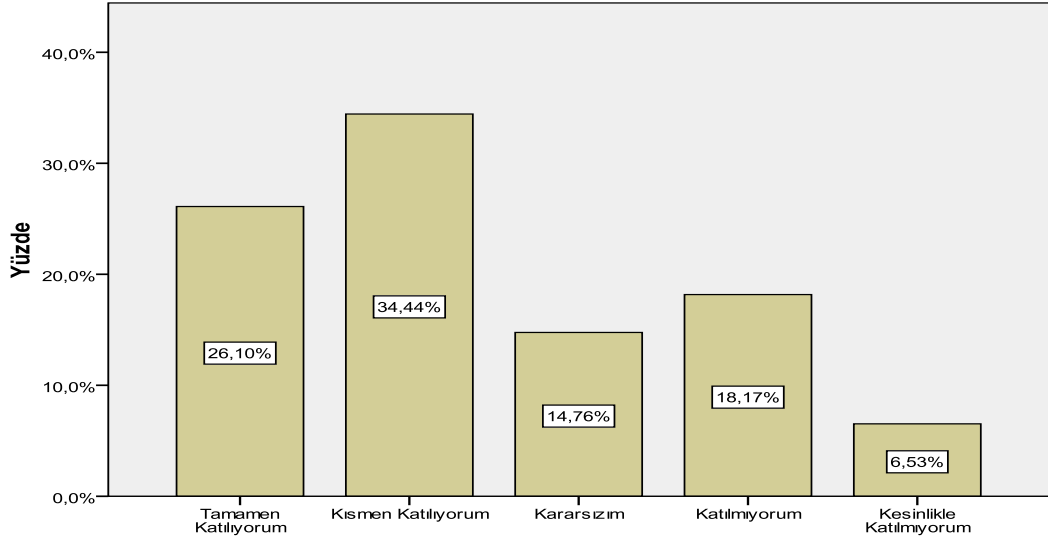
Bu kısımda ankette yer alan ifadeler ile katılımcıların bu ifadelere verdiği yanıtların dağılımı incelenecektir.

Şekil 6: Gelir vergisinin eşit oranda uygulanması mükelleflerin çalışma isteğini artırır.



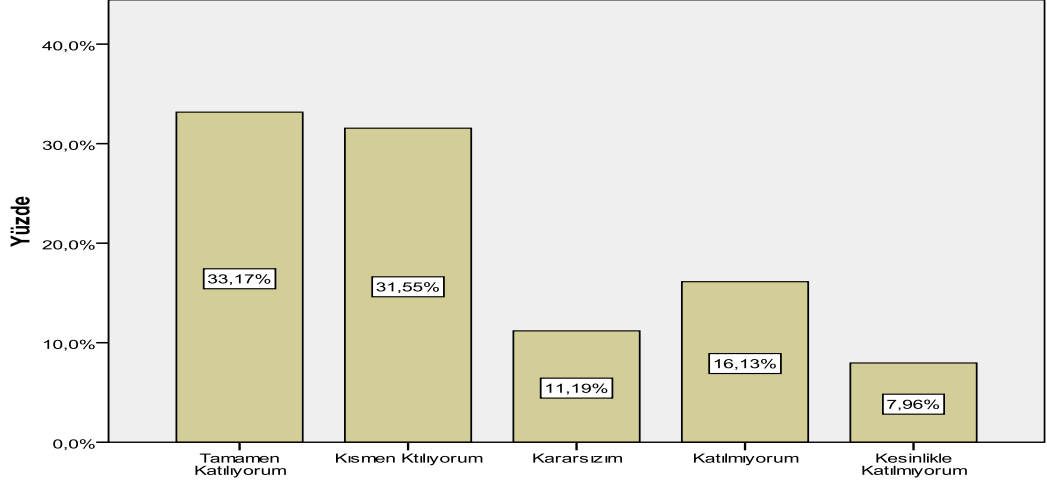
Şekil 6'da, 'Gelir vergisinin eşit oranda uygulanması mükelleflerin çalışma isteğini artırır.' ifadesiyle ilgili olarak, herkese eşit oranda uygulanan verginin mükellefin emek arzı üzerinde yaratmış olduğu etki ölçülmek istenmiştir. Katılımcıların %52'si bu ifadeye katılmıştır. Katılmayanların oranı ise %42'dir. Yani herkese eşit oranlı vergi uygulaması mükelleflerin yarısından fazlasının çalışma isteğini arttırmaktadır. Bu durumda düz oranlı vergi uygulanması durumunda mükelleflerin çalışma isteğinin artması ile dolaylı yönden gelir etkisi yarattığı söylenilebilir.

Şekil 7: Artan oranlı gelir vergisinden düz oranlı gelir vergisine geçiş durumunda, indirim, istisna ve muafiyetlerin kaldırılması ile verginin daha geniş bir kesimi kapsamı vergi gelirlerinin artmasını sağlar.



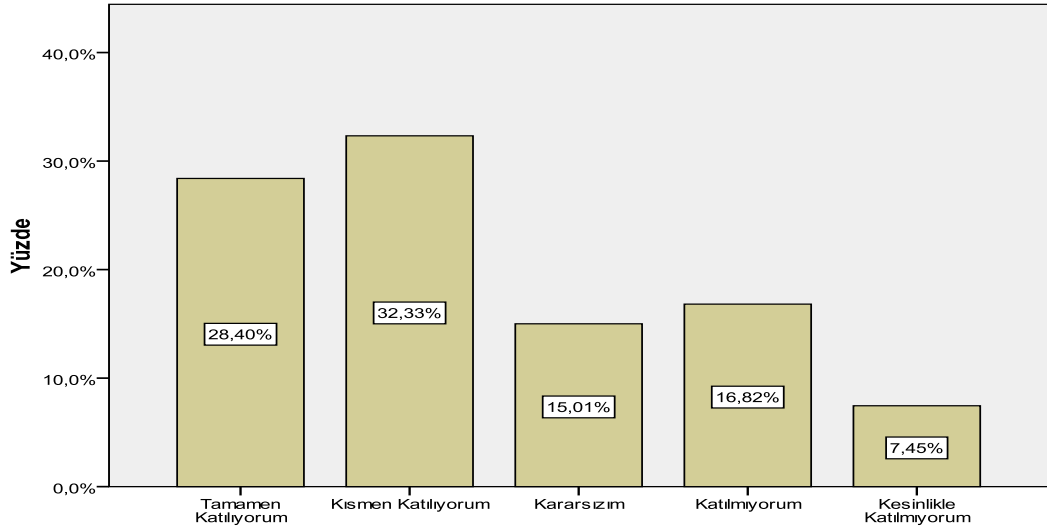
Şekil 7’te, ‘Düz oranlı gelir vergisine geçiş aşamasında indirim, istisna ve muafiyetlerin kaldırılması ile verginin daha geniş bir kesimi kapsamı vergi gelirlerinin artmasını sağlar.’ ifadesine katılımcıların %63’ü katılırken, %25’i katılmamıştır. Geri kalan %15’lik kısım kararsızları temsil etmektedir. Düz oranlı vergiyi uygulayan ülkelerde genel olarak vergi gelirlerinde bir artış görülmüştür. Tahsilat oranları artmıştır. Dolayısıyla düz oranlı vergiye geçiş durumunda vergi tabanının genişlemesi ile vergi gelirlerinin artacağı söylenilebilir.

Şekil 8: Artan oranlı gelir vergisinde bulunan indirim istisna ve muafiyetler gelir bakımından aynı durumda bulunan mükelleflere farklı muamele yapılmasına sebep olduğu için adaleti zedeler.

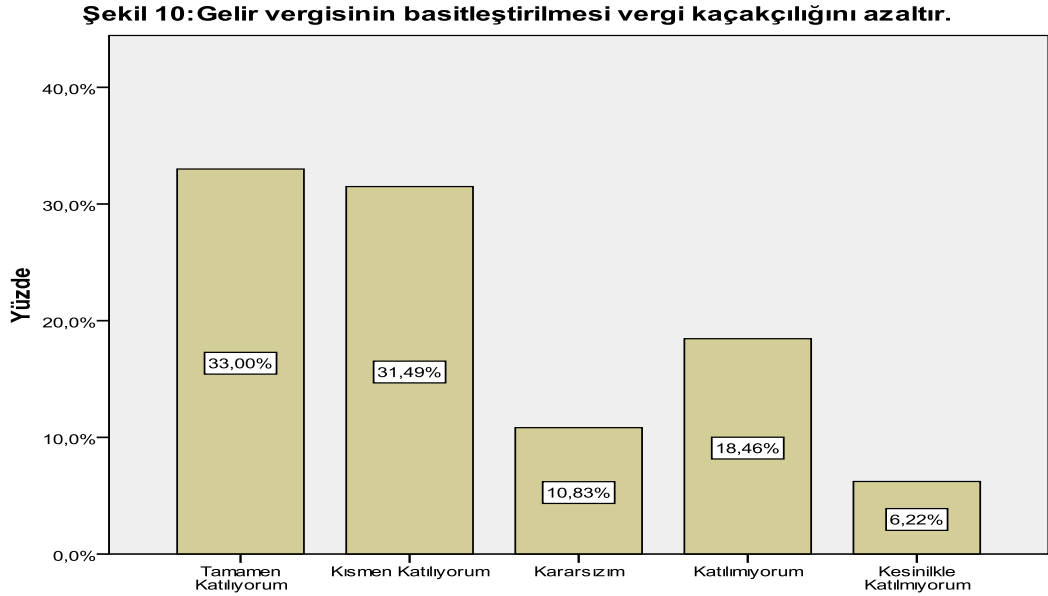


Artan oranlı gelir vergisinde bulunan indirim, istisna ve muafiyetlere mükellefin bakış açısı ölçülmeye çalışılmıştır. Mükelleflerin %65 bu ifadeye katıldığını ifade etmiştir. İfadeye katılmayanların oranı %24'tür. Teoride indirim istisna ve muafiyetlerin adaleti sağlama amacıyla uygulanmakta iken anketten elde edilen sonuca bakıldığında indirim, istisna ve muafiyetlerin aslında yatay adaleti zedelediği sonucuna ulaşılmaktadır.

Şekil 9: Artan oranlı gelir vergisinde bulunan indirim istisna ve muafiyetler, kanunun anlaşılır ve basit olmasını engelleyerek, kanunu karmaşık bir uygulama haline dönüştürmektedir.

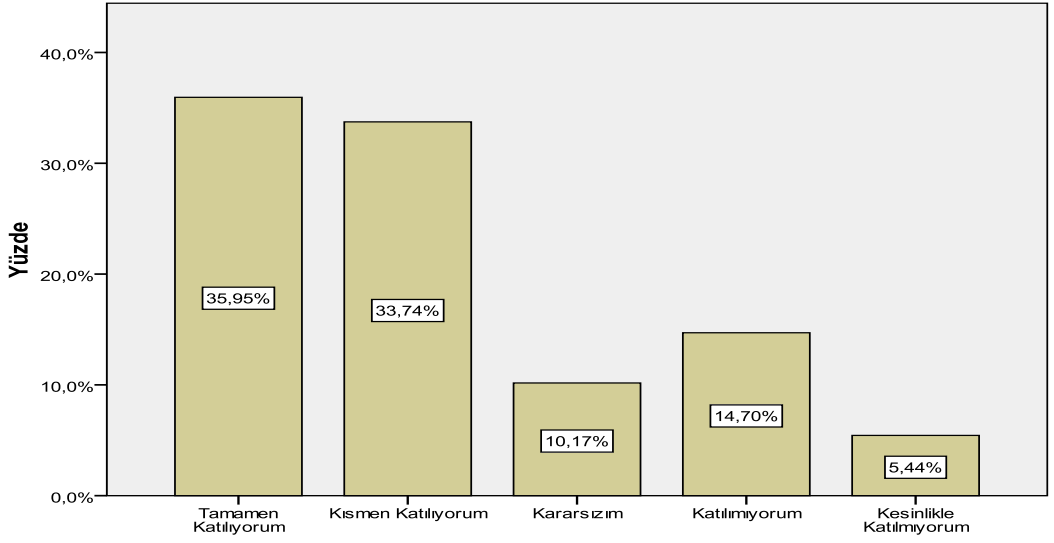


Düz oranlı verginin ortaya atılmasında ve başarılı olarak görülmesindeki en büyük etken uygulamasının basit olmasıdır. Dolayısıyla bir verginin basit olması ve mükelleflerin beyanname doldururken zorluk çekmemesi mükellefler tarafından istenen bir durumdur. “Gelir vergisinde bulunan indirim istisna ve muafiyetlerin kanununun basit olmasını engellemekte, kanunu karmaşık bir uygulama haline dönüştürmektedir.” ifadesine mükelleflerin %60’ı katılmıştır. %24’ü ise ifadeye katılmamıştır. Bu durumda katılımcıların büyük bir çoğunluğunun gelir vergisinde bulunan indirim, istisna ve muafiyetlerin daha sade bir şekilde uygulaması konusunda hem fikir oldukları söylenilebilir.



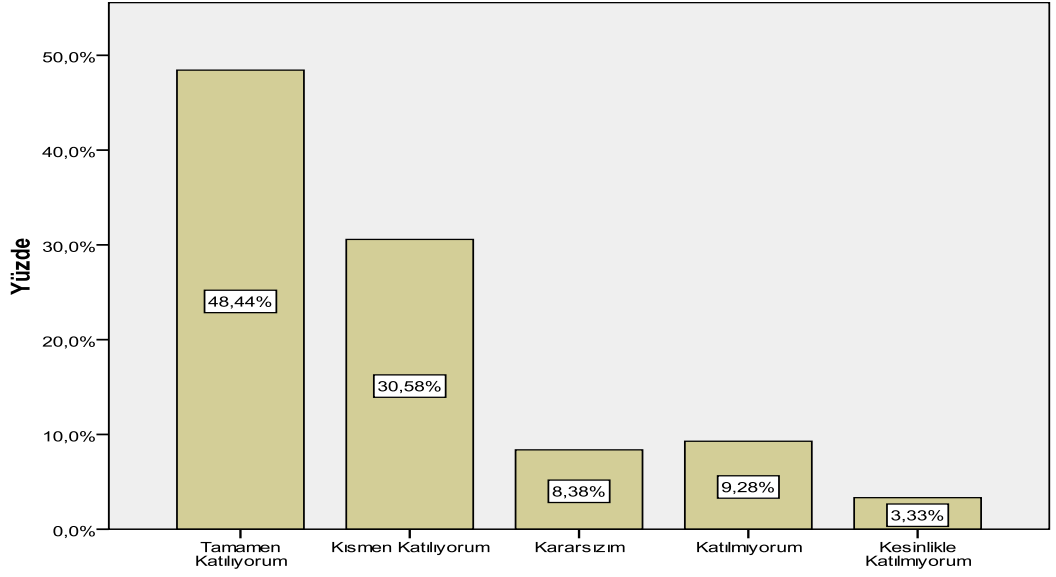
‘Gelir vergisinin basitleştirilmesi vergi kaçakçılığını azaltır.’ ifadesine %65’i bu ifadeye katılmaktadır. %24’ü bu ifadeye katılmamaktadır. Rusya uygulamasında da düz oranlı vergiye geçişten sonra vergi kaçakçılığında önemli bir azalma vergiye gönüllü uyum oranı artmıştır. Anketteki bu ifadeye katılım oranı Rusya gerçekleşen uygulama sonucunu destekler niteliktedir. Dolayısıyla bu doğrultuda, basit bir düz oranlı gelir vergisinin vergi kaçakçılığını azaltabileceği söylenebilir.

Şekil 11: Artan oranlı gelir vergisinde, gelir arttıkça vergi oranı ve mükellefin ödeyeceği vergi miktarının artması, kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olur.



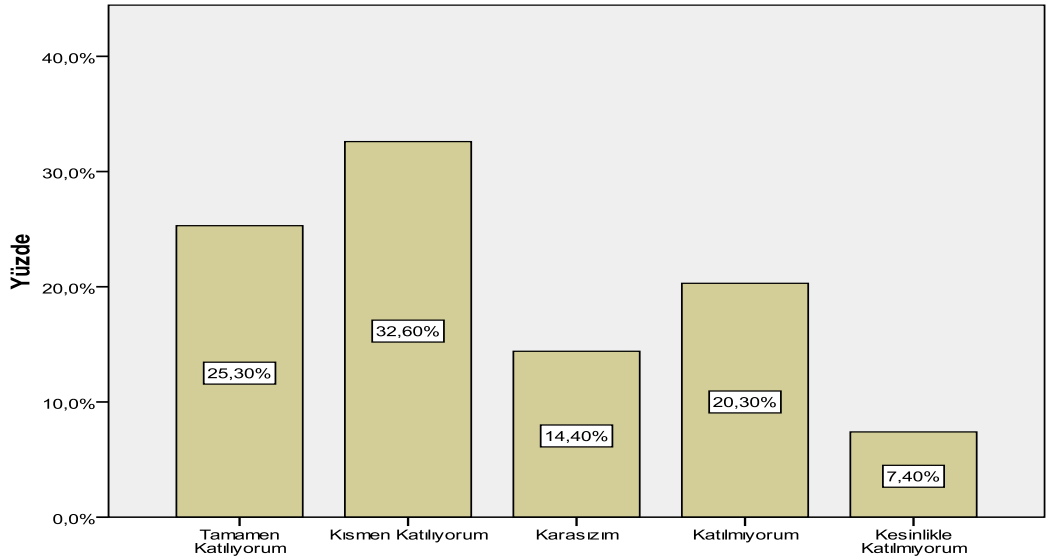
Şekil 11’de artan oranlı gelir vergisi tarifesinin mükellefler üzerindeki vergi yükünü arttırması dolayısıyla kayıt dışı ekonomiyi arttırdığına yönelik ifadeye mükelleflerin %70’i katılmıştır. %20’si ise bu ifadeye katılmamıştır. Kayıt dışı ekonomi, devlet denetimi dışındaki ekonomik faaliyetler olarak tanımlanabilir. Bireylerin ve işletmelerin ekonomik faaliyetlerini kamunun denetimi dışında tutmasının en önemli sebebi vergi kaçırma arzusudur. Bu durumda mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun, artan oranlı gelir vergisi tarifesinin vergi yükünü arttırdığına yönelik genel bir kanıya sahip olduğu söylenilebilir.

Şekil 12: Gelir vergisinin düşük oranlı olması mükelleflerin çalışma isteğini artırır.



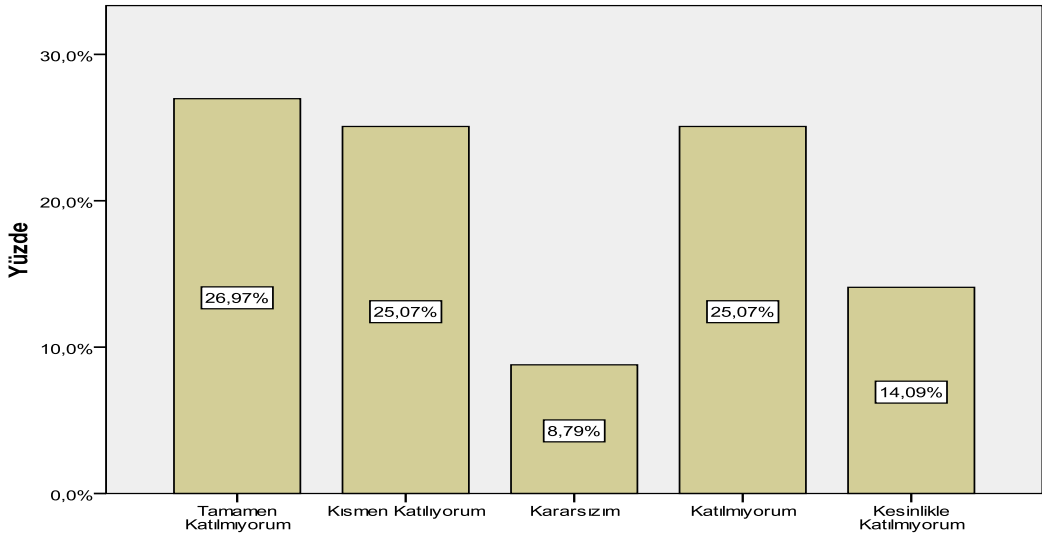
Şekil 12’de Gelir vergisinin oranın düşürülmesi durumunda mükellefler üzerindeki yarattığı etkinin ölçülmek istenmiştir. Mükelleflerin %80’nin bu ifadeye katılmıştır. İfadeye katılmayanların oranı ise %13’tür. Ankete katılan mükelleflerin %42’sine uygulanan son marjinal vergi oranı %20, %43’ü ise %27’lik dilimde kalmaktadır. Dolayısıyla bu durum, vergi oranlarının düşürülmesi durumunda orta gelir grubunun çalışma isteğinin artacağı yönünde bir sonuç doğurabilir.

Şekil 13: Gelir vergisinin düz oranlı olması, ödenecek vergi miktarını azalttığı için vergi kaçakçılığını azaltır.



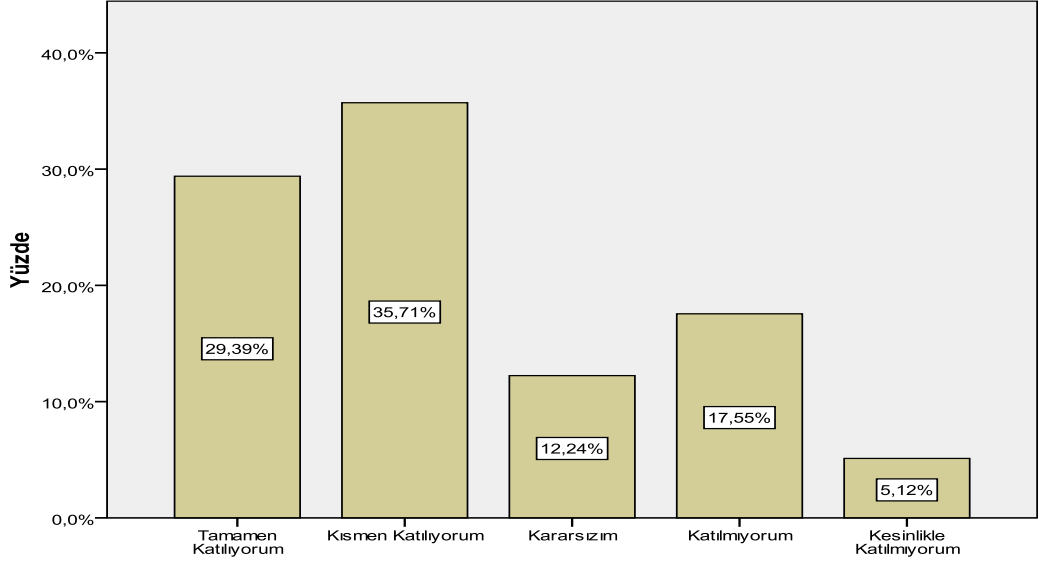
Gelir vergisinin düz oranlı olması durumunda her gelir özellikle orta ve yüksek gelir grubunun vergi yükünü düşürdüğü için mükelleflerin %58'i vergi kaçakçılığını azaltacağını düşünmektedir. Mükelleflerin %27'si ifadeye katılmamıştır. Bu ifadeye katılmayan bazı mükellefler ankette, vergi kaçırmak isteyen insanların oran düşük olsa dahi vergi kaçıracaklarını belirtmişlerdir. Yaklaşık olarak %15'i ise kararsız kesimi temsil etmektedir.

Şekil 14: Gelir vergisinin herkese aynı oranda uygulanması, herkesin kanun önünde eşit görülmesini sağladığı için mükelleflerin devlete olan güvenini artırır.



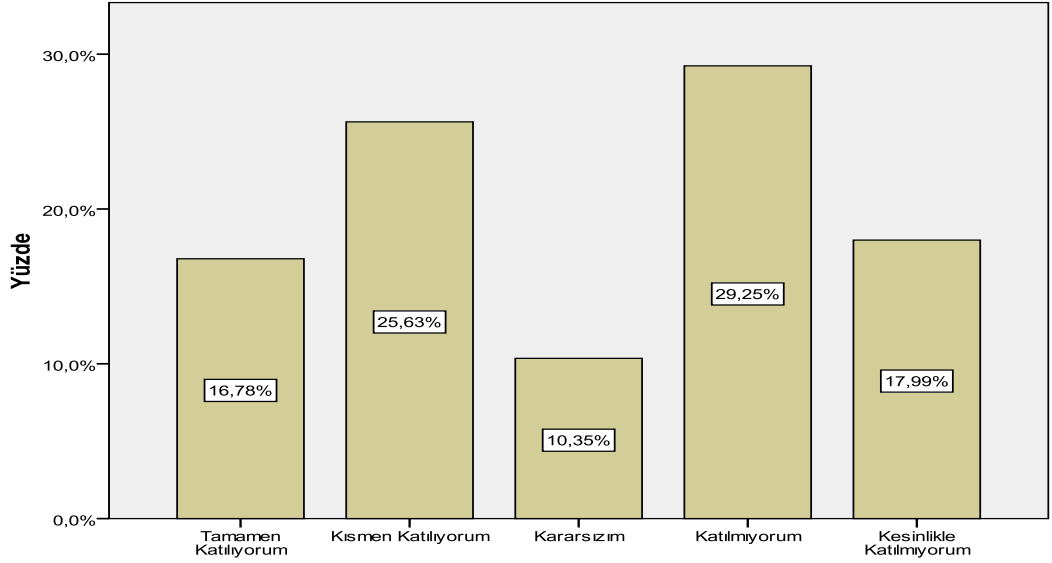
Düz oranlı gelir vergisinin uygulanması durumunda mükelleflerin devlete duymuş olduğu güveni artıp artmayacağını ölçmek için sorulan bu ifadeye Şekil 14'da görüldüğü gibi mükelleflerin %52'si katıldıklarını belirtmişlerdir. Mükelleflerin %40'ı da bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir. Katılanlar ile katılmayanlar arasında çok büyük bir fark yoktur.

Şekil 15: Düz ve düşük oranlı gelir vergisi mükelleflerin kayıt dışı çalışma isteğini azaltır.



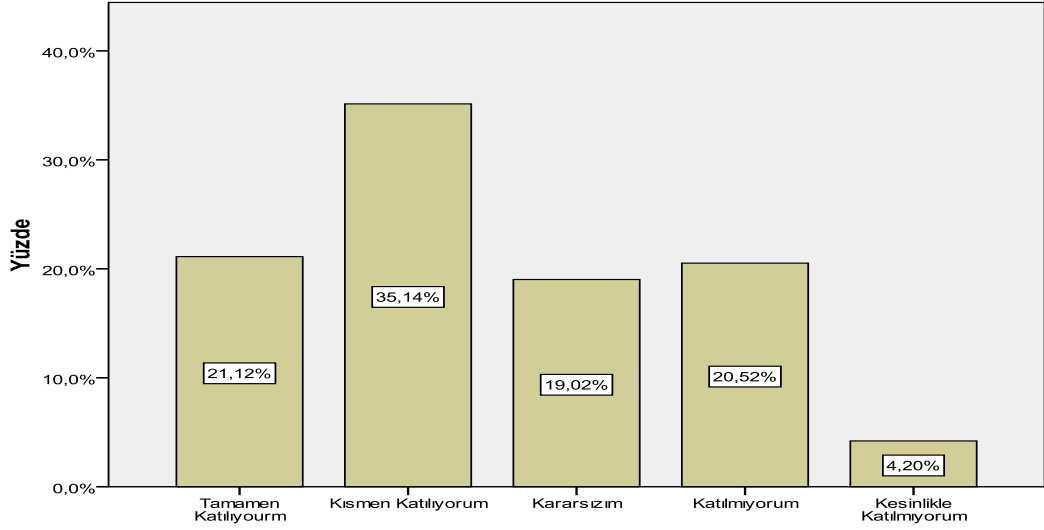
‘Düz ve düşük oranlı gelir vergisi mükelleflerin kayıt dışı çalışma isteğini azaltır.’ifadesine Şekil 15’te de görüldüğü gibi mükelleflerin büyük bir çoğunluğu katılmıştır. Mükelleflerin %65’i ifadeye katılmıştır, %23’ü ise ifadeye katılmamıştır. Bu durumda düz oranlı vergiye geçiş durumunda kayıt dışı istihdamda azalma olabileceği söylenebilir.

Şekil 16: Artan oranlı gelir vergisi, çok kazananın çok vergi olarak çok kazananı cezalandırır.



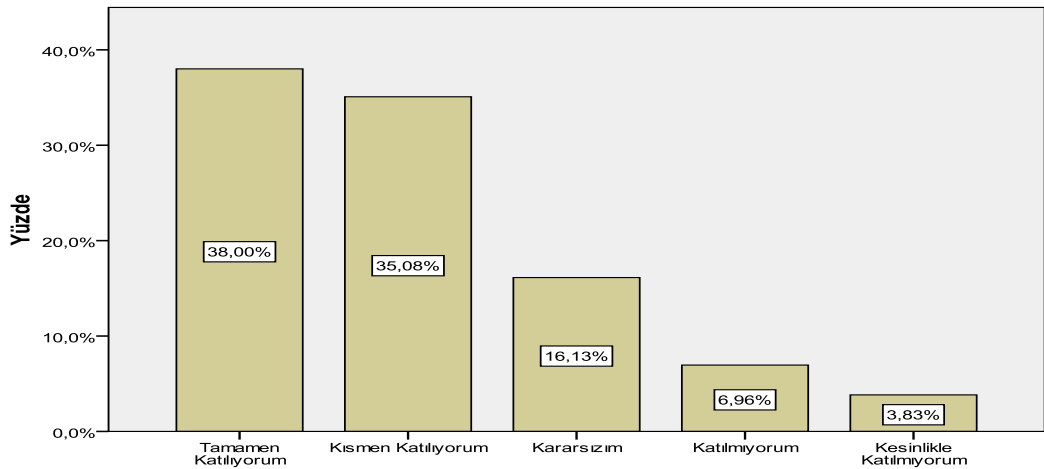
Şekil 16’de artan oranlı gelir vergisinin çok kazananı çok fazla vergi olarak çok kazananı cezalandırdığı ifadesine mükelleflerin %47’si katılmamıştır. %43’si bu ifadeye katılmıştır. %10’luk kesim ifadeye kararsız olanlardır. Mükellefin bu ifade ile ilgili görüşleri ikiye bölünmüştür.

Şekil 17: Düz ve düşük oranlı gelir vergisi ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkiler.



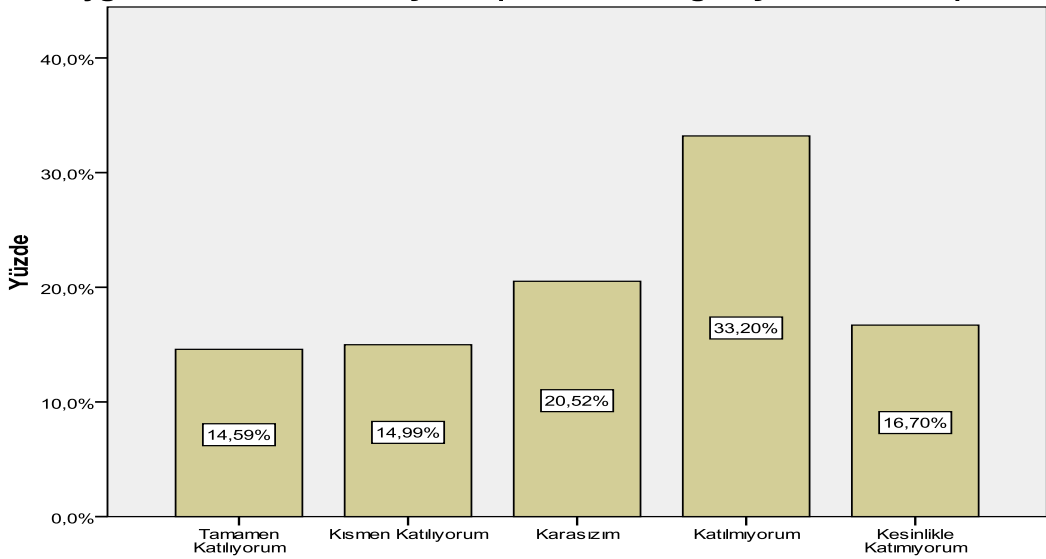
Şekil 17’de ‘Düz ve düşük oranlı gelir vergisi ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkiler.’ ifadesine mükelleflerin %56’sı katılıyorken, %25’i katılmıyorum cevabı vermiştir.

Şekil 18: Artan oranlı gelir vergisi uygulandığı durumda yüksek geliri mükellefler, vergi boşlukları konusunda daha çok danışmanlık hizmeti alarak, düz oranlı gelir vergisine kıyasla daha fazla vergi yükünü azaltma yolları ararlar.



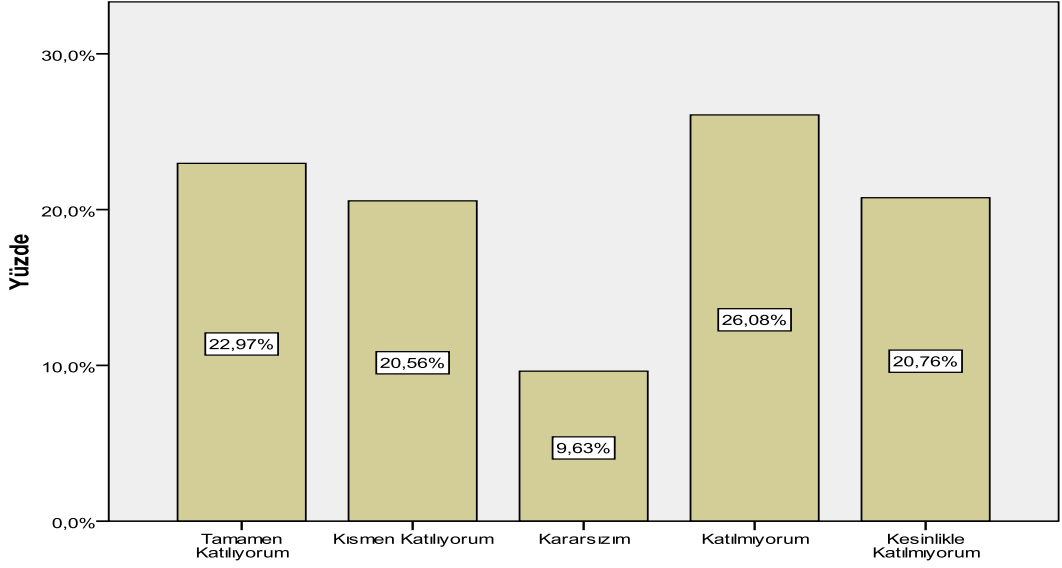
Şekil 18’te ‘Artan oranlı gelir vergisinde yüksek gelirli mükelleflerin vergi boşlukları konusunda danışmanlık hizmeti olarak düz oranlı gelir vergisine kıyasla daha fazla vergi yükünü azaltma yolları ararlar.’ ifadesine mükelleflerin %73’ü katılıyorken, % 10’u katılmamıştır. Mükelleflerin bu konuda hem fikir olmaları artan oranlı verginin etkin olarak uygulandığına inanmadıklarını, yüksek gelirli kişilerin yüksek vergi ödemediklerini danışmanlık hizmeti olarak vergi yükünü düşürdüklerine inandıkları söylenilebilir.

Şekil 19: Desteklemiş olduğum siyasi partinin gelir vergisinde düz oranlı bir tarife uygulaması bir sonraki seçimde partiden desteğimi çekmeme sebep olur.



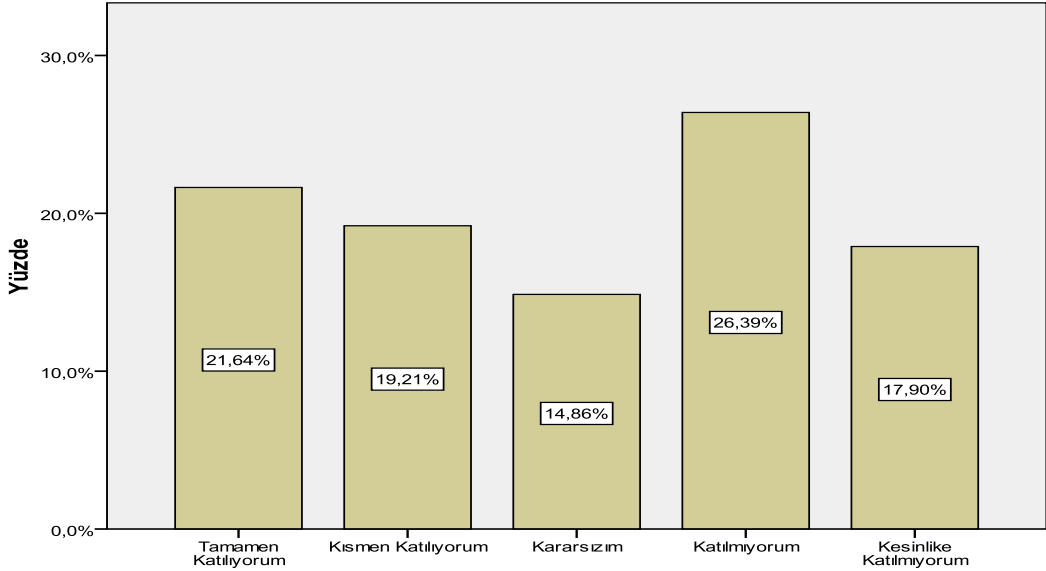
Şekil 19’te mükelleflerin desteklediği siyasi partinin vergi politikasını değiştirip düz oranlı vergi tarifesine geçmesi durumunda partiye olan desteğini çekip çekmeyeceği tespit edilmek için sorulan bu ifadeye mükelleflerin %50’si katılmamıştır. Mükelleflerin %30’u bu ifadeye katılırken %20’lik kısım kararsız olduğunu belirtmiştir.

Şekil 20: Gelir vergisinde artan oranlı tarife yerine herkesin aynı oranda vergi ödediği düz oranlı vergi tarifesi getirilmesi daha adildir.



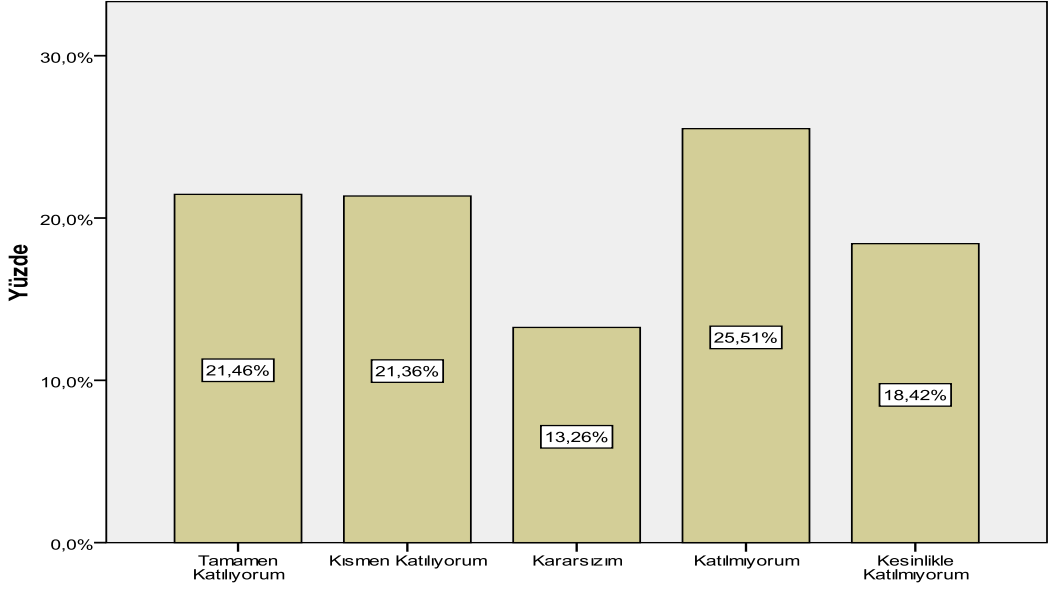
Düz oranlı vergi tarifesine geçilmesinin daha adil olarak algılanıp algılanmadığı Şekil 20'dan da görüldüğü gibi mükelleflerin %43'ü tamamen katılıyorken, %47'si katılmamıştır. Katılımcıların %10'u kararsızım şikkını işaretlemiştir.

Şekil 21: Türkiye'de düz oranlı gelir vergisinin uygulanmasını desteklerim.



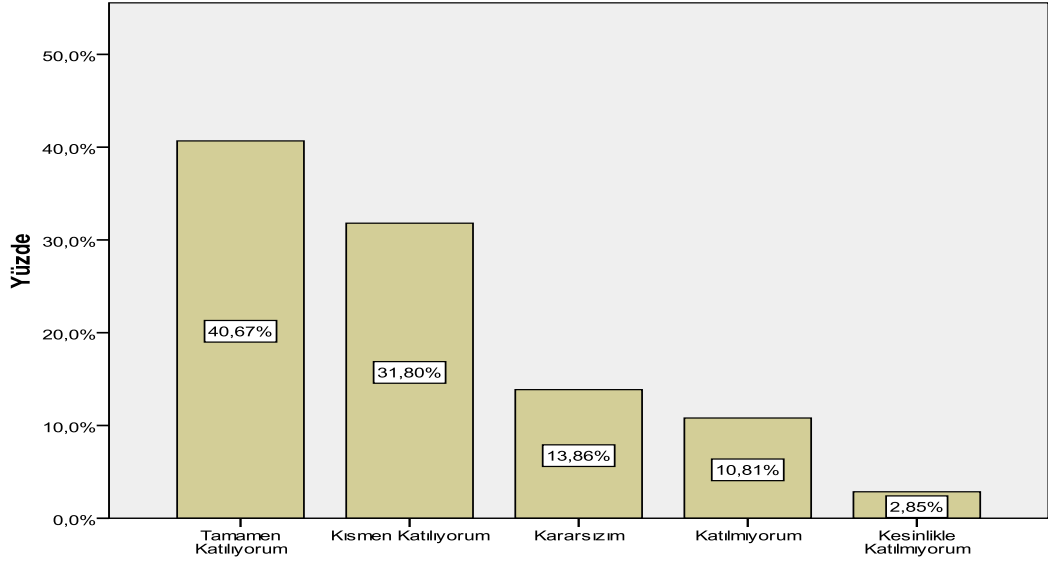
Şekil 21'de Türkiye'de uygulanacak olan düz oranlı gelir vergisinin uygulanmasını destekleyen mükelleflerin oranı %41'tür. Desteklemeyenlerin oranı ise %44'tür.

Şekil 22: Düz oranlı gelir vergisinin adil olduğunu düşünüyorum.



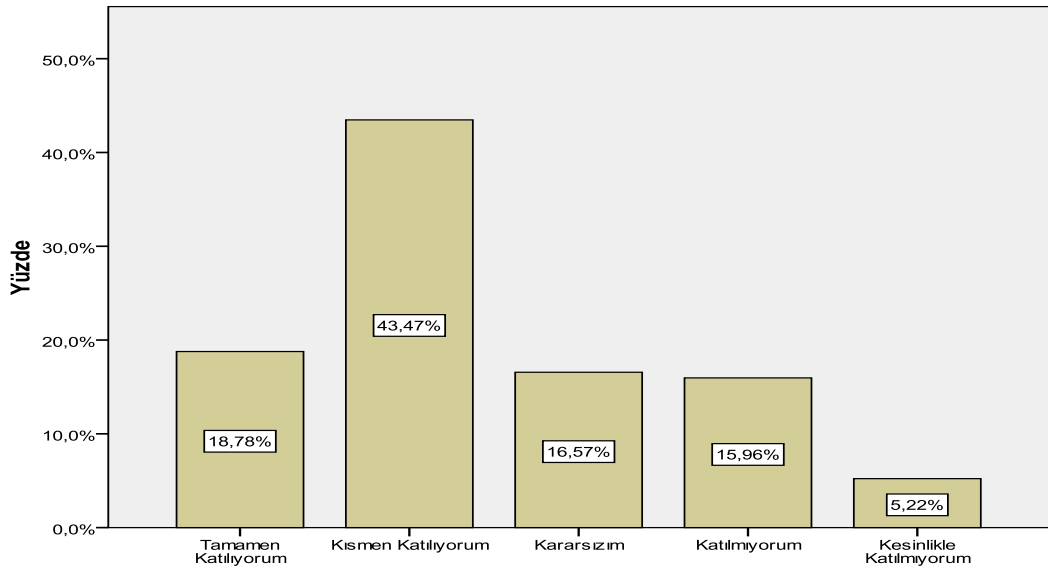
Şekil 22’de düz oranlı gelir vergisinin adil olarak algılayan mükelleflerin oranı %42 iken, adaletsiz bulanların oranı %43’tür. Mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun ankette sorulan düz oranlı gelir vergisinin özellikleri ile ilgili diğer sorulara katılıyorken (artan oranlılık karmaşık olduğu, indirim, istisna ve muafiyetlerin uygulamayı karmaşıklaştırması, emek arzını arttıracığı yönündeki ifadeler), düz oranlı gelir vergisinin adil bir uygulama olduğu yönündeki soruya %42 katılmıştır. Katılmayanların oranı ise %44’tür. Bu ifadeye katılanların ve katılmayanların oranının eşit olması dikkat çekicidir. Katılmayanların oranının yüksek olması, düz oranlı verginin henüz Türkiye’de uygulanmamış olmasından dolayı mükelleflerin düz oranlı gelir vergisi hakkında yeterli bilgiye sahip olamaması sebebiyle olabilir. Az kazananlardan çok kazananlara çok vergi alınmasını düşünenlerin düz oranlı gelir vergisindeki gizli artan oranlılığı algılayamaması ya da asgari geçim indirimini düşük bulması sebebiyle olabilir.

Şekil 23: Şu andaki vergi sisteminde çok fazla vergi ödüyorum.

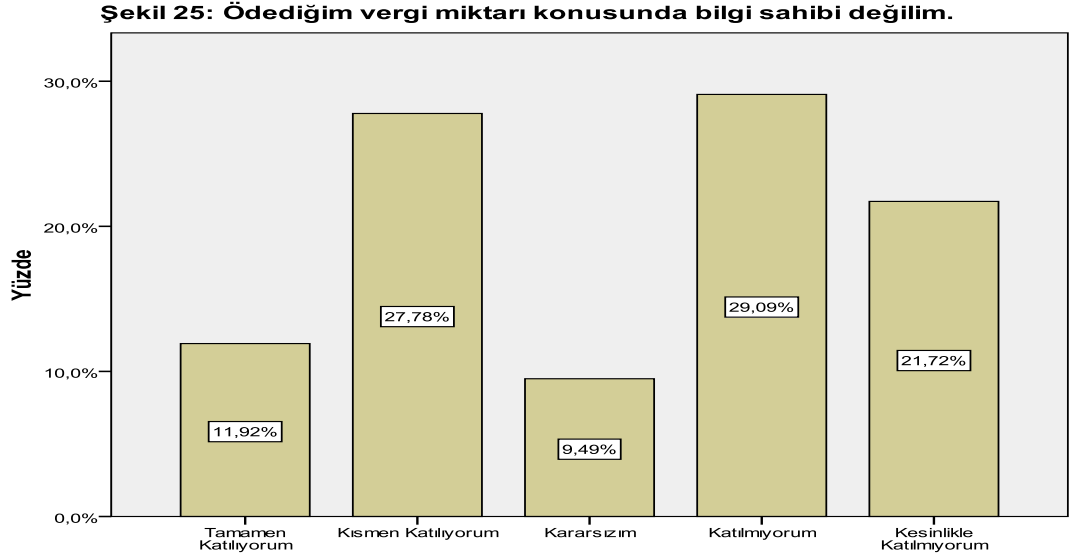


Şekil 23’da mükellefler tarafından algılanan vergi yükü ölçülebilmesi amacıyla ankette yer alan ‘Şu andaki vergi sisteminde çok fazla vergi ödüyorum’ ifadesine mükelleflerin %72’si katılmıştır. Katılmayanların oranı ise %14’tür. Bu durum ankette mükelleflerin büyük bir çoğunluğunun vergi yükünü çok fazla hissettikleri ve dolayısıyla algılanan vergi yükünün yüksek olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Şekil 24: Türk Vergi Sistemi hakkında yeterli bilgi sahibiyim.

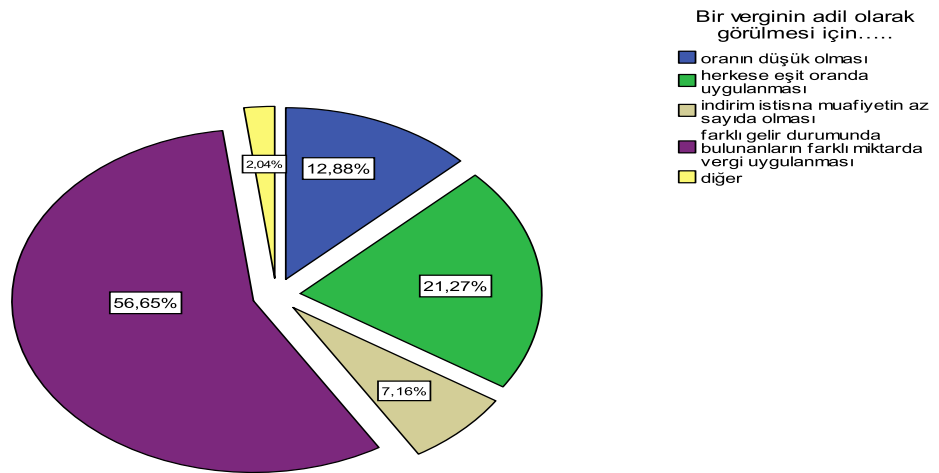


Şekil 24’de ‘Türk Vergi Sistemi ile yeterli bilgiye sahibim.’ İfadesiyle mükellefin mali bilgi düzeyi ölçülmüştür. Mükelleflerin %62’si ifadeye katılıyorken %21’i katılmamıştır.



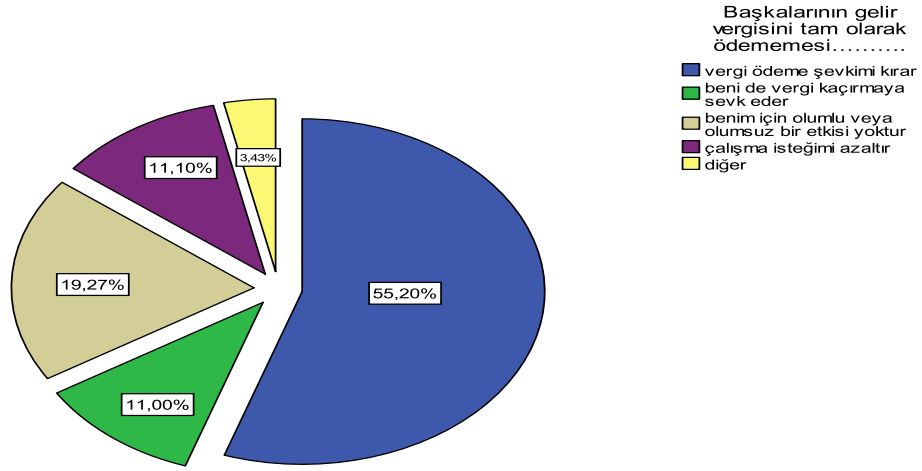
Şekil 25’te Mükelleflerin ödedikleri vergi miktarını konusunda bilgi sahibi olup olmadığı ölçülmek istenmiştir. Mükelleflerin %40’ı ifadeye katılırken, %50’si katılmamıştır.

Şekil 26: Bir verginin adil olarak görülmesinde katılımcıların tercihleri



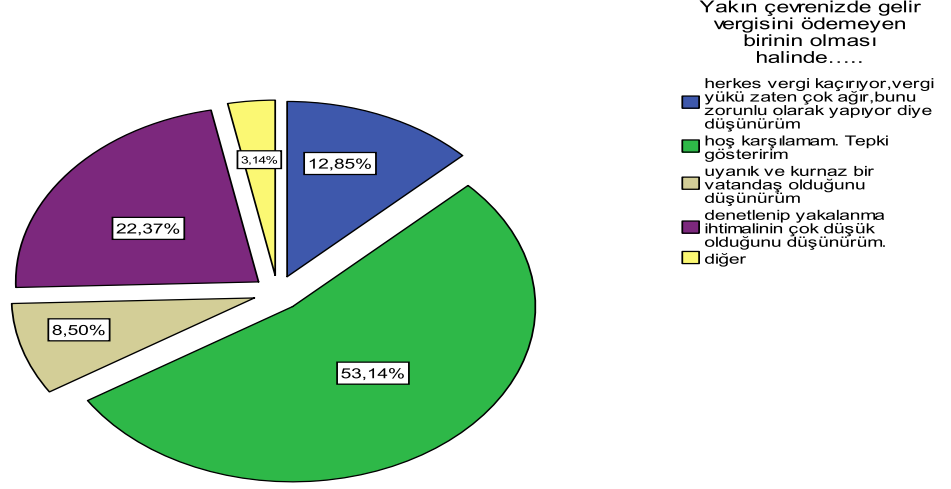
Şekil 26’da ‘Bir verginin adil olması için mükellefler tarafından adil bir vergide bulunması gereken en önemli özellik; %56’lık bir katılma oranı ile farklı gelir durumunda olanlardan farklı miktarda vergi alınmasıdır. ‘Herkes eşit oranda uygulanması’ diyenlerin oranı %27 iken, %13’lük bir kısım ‘Oranın düşük olması’ adil olarak tanımlamıştır. ‘İndirim, istisna ve muafiyetlerin az sayıda olması’ ifadesini seçenlerin oranı %7’dir. Bu durumda mükelleflerin bir verginin adil olarak görmesi için öncelikle aranan kriter dikey adaletin gerçekleşmesidir.

Şekil 27: Başkalarının gelir vergisini tam olarak ödememesi durumunda katılımcıların tercihleri



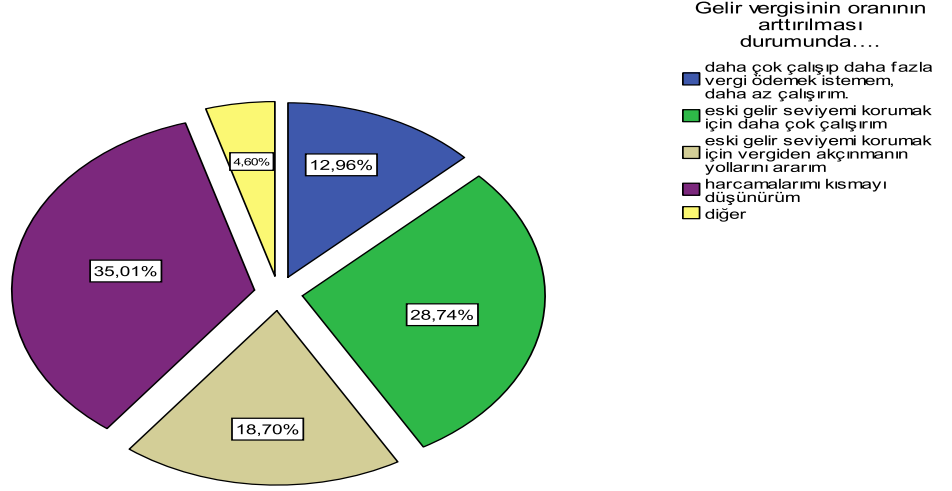
Şekil 27’de bireyin çevresindeki insanların gelir vergisini ödemeyerek vergi kaçırmaları durumunda birey üzerinde bıraktığı etki görülmektedir. Böyle bir durumun bireyler üzerindeki en büyük etkisi %55’lik katılım oranı ile vergi ödeme şevklerinin kırılmasıdır. Mükelleflerin %19’u bu durumdan olumlu veya olumsuz etkilenmeyeceğini belirtmiştir. %11’inin çalışma isteğini kıldığını belirtirken, yine %11’lik bir kısmı ise bu durumun kendisini de vergi kaçırmaya sevk ettiğini belirtmiştir.

Şekil 28: Katılımcıların vergi kaçırmaya tepkisi



Şekil 28’te Mükelleflerin vergi kaçırmaya vermiş olduğu tepki görülmektedir. Mükelleflerin yakın çevresinde gelir vergisini ödemeyen birinin olması halinde; Mükelleflerin %53’ü bu durumu hoş karşılayamayacağını, tepki göstereceğini belirtirken, %22’si vergi kaçırın mükelleflerin denetlenip yakalanma ihtimalinin çok düşük olduğunu düşünmektedir. Bu durum algılanan denetim oranının da düşük olduğunu göstermektedir. Mükelleflerin %12 ise bu durumun normal bir durum olduğunu, vergi yükünün fazla olması dolayısıyla bunu zorunlu olarak yaptığını düşündüklerini belirtmişlerdir.

Şekil 29: Gelir vergisinin oranının arttırılması durumunda katılımcıların tepkileri



Şekil 29’te Gelir vergisi oranının arttırılması durumunda mükellefler üzerindeki yaratmış olduğu etkiler görülmektedir. Mükelleflerin %35’i harcamalarını kısma yolunu seçmektedirler. %29’u ise eski gelir seviyesini korumak için daha çok çalışacağını belirtmiştir. Eski gelir seviyesinin korunması için vergiden kaçınmanın yolunu arayanlar mükelleflerin oranı % 19’dur. Mükelleflerin %12’si ise bu durumda daha fazla çalışmak yerine daha az çalışıp, daha az vergi ödemek istediğini belirtmiştir. Yani gelir vergisinin oranının arttırılması mükelleflerin %29’unda gelir etkisi yaratırken, %12’lik kesimde ikame etkisi yaratmıştır.

Ankette bulunan ‘Vergilemenin adil olması açısından düz oranlı verginin oranının %..... olmalıdır.’ açık uçlu ifadeye, mükellefler tarafından verilen cevaplara bakıldığında; Mükelleflerin %26’sı bu soruya düz oranlı vergiyi desteklemediği için oran yazmayacaklarını belirtmiştir. Yine mükelleflerin %23’ünün adil bulunduğu düz oranlı vergi oranı %10’dur. Mükelleflerin %16’sı için adil düz oranlı vergi oranı %15’tir. Katılımcıların %10’u için düz oranlı gelir vergisinin adil olması için belirttikleri oran %20’dir. Katılımcıların geriye kalan %25’i ise en fazla %40 ile %1 arasında değişen oranları adil buldukları görülmektedir. Katılımcıların belirttikleri oranın ortalaması %12’dir.

SONUÇ

Düz oranlı gelir vergisi ilk kez 1985 yılında Hall ve Rabushka tarafından yazılan “Düz Oranlı Vergi” adlı kitapta somut bir öneri halini almıştır. Gelir arttıkça uygulanan vergi oranının artmaması, uygulanan standart indirimin (asgari geçim indirimi) sayesinde düz oranlı verginin gizli artan oranlı vergiye dönüşmesi düz oranlı verginin en dikkat çekici noktalarından biridir. Düz oranlı verginin çeşitli avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Posta kartı büyüklüğündeki beyannameye doldurulması, beyanname doldurmanın kolaylaşması sebebiyle uyum maliyetlerinin düşmesi, kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olması, gelirin tasarrufa giden kısmın vergilendirilmemesi (sermaye kazançlarından, kar paylarından vergi alınmaması), yatay ve dikey vergi adaletine uygun olması, düşük ve düz oranlı bir verginin ülkenin küresel rekabet yeteneğini arttırması ve tasarrufların vergilenmemesi ile yatırıma dönüşmesi düz oranlı verginin avantajları arasında yer alır. Dezavantajları kısmında; düz oranlı vergiye geçişte devletin gelir kaybı yaratması sebebiyle bütçe açığının arttırma ihtimalinin olması, yüksek gelirli kişilerin ödediği verginin azalmasıyla orta gelir grubunun vergi yükünün arttırması, düz ve düşük gelir vergisi uygulayan ülkelerin zararlı vergi rekabetine sebep olması, düz oranlı vergi sistemine geçiş aşamasındaki meydana gelebilecek zorluklar olarak yer almaktadır.

Hall ve Rabushka'nın bireylere ve işletmelere uygulanan düz oranlı vergi önerisinden sonra birçok düz oranlı vergi önerisi ortaya atılmıştır. Bu önerilerin birçoğu özünde düz oranlı vergiye benzemektedirler. Önerilerin oranları birbirinden farklıdır. Birkaçı taslak halinde kalmıştır.

Türkiye’de uygulanmakta olan artan oranlı gelir vergisi ile ilgili sorunlar; kanunun açık bir dille yazılmamış olması, gelir tabanının dar olması, vergi uyum maliyetlerinin yüksek olması, gerek beyanname doldurma açısından (zaman maliyeti) gerekse vergi danışmanlık üzerinden yüksek miktarda ücret alınmasından (parasal maliyet), indirim istisna ve muafiyetlerin etkin olarak uygulamaması, enflasyon dönemlerinde mükelleflerin yüksek dilimlere taşınmasıdır.

Düz oranlı gelir vergisinin Dünya uygulamalarına bakıldığında toplam 30 ülke düz oranlı gelir vergisini uygulamaktadır. En düşük oranlı düz oranlı gelir vergisi %9

olmak üzere Karadağ'da uygulanmaktadır. En yüksek oran ise %25 olmak üzere 5 ülkede uygulanmaktadır.

Düz oranlı gelir vergisinde algılanan adaletin ölçülmesine yönelik alan araştırmasında elde edilen bulguları şu şekilde sıralanabilir.

- Mükelleflerin %52'si gelir vergisinin herkese eşit oranlı uygulanmasının ve düşük oranlı olmasının çalışma isteğinin artacağını kanısındadır. Bu durumda düz oranlı verginin mükelleflerin emek arzını arttıracacağı söylenilebilir.
- Yine gelir vergisinde bulunan indirim, istisna ve muafiyetlerin kaldırılması durumunda vergi tabanının genişlemesi ile vergi gelirlerinin artacağı düşüncesine mükelleflerin % 63'ü katılmaktadırlar. Katılım oranının yüksek olması istisna ve muafiyetlerin vergi harcamasının artmasına sebep olarak vergi tabanını daralttığı söylenilebilir.
- Mükelleflerin %60'ı indirim, istisna ve muafiyetlerin gelir açısından aynı durumda bulunanlara farklı muamele yapılmasına sebep olduğu için yatay adaleti zedelediğine inanmaktadır. Bu sonuç indirim istisna ve muafiyetlerin var olma amacıyla ters düşen bir durumdur. Bu durumda indirim istisna ve muafiyetlerin mükellef nezdinde etkinliğini yitirdiği görülmektedir.
- Mükelleflerin %65'i gelir vergisinin basitleştirilmesi ile vergi kaçakçılığının azalacağını düşünmektedir. Bu durum gelir vergisi mevzuatının basitleştirilmesi, yeniden açık bir dille yazılmasının gerekliliğini gösteren bir sonuçtur.
- Mükelleflerin %52'si düz ve düşük oranlı gelir vergisinin ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkileyeceğini düşünmektedir.
- Mükelleflerin %70'i artan oranlı gelir vergisinde yüksek gelirli kişiler muhasebeci, avukatlardan danışmanlık hizmeti alıp vergi boşluklarından yararlanarak vergi yükünü azaltacağını düşünmektedir.
- Mükelleflerin %50'si desteklediği partinin düz oranlı gelir vergisini uygulaması durumunda partiden desteğini çekmeyeceğini belirtmiştir.

- Düz oranlı gelir vergisinin artan oranlı vergiye göre daha adil olduğu ifadesine katılım oranı %43 iken, karşı çıkanların oranı ise %47'dir.
- Katılımcıların %41'i Türkiye'de düz oranlı vergisinin uygulanmasını desteklemekte, %44'ü ise karşı çıkmaktadır. Dolayısıyla Bu durum ise düz oranlı verginin politik kabul edilirliliğinin düşük olduğunu göstermektedir
- Mükellefler %56'sı için adil olan bir vergi dikey adaleti mutlaka sağlamalıdır.
- Anketten çıkan diğer bir önemli durum ise gelir vergisinin oranının arttırılması durumunda mükelleflerin vereceği tepkilerdir. Böyle bir durum söz konusu olduğunda mükelleflerin %35'i harcamalarını kısacağını belirtmiştir. Katılımcıların %29'u ise eski gelir seviyesini korumak için daha çok çalışacağını belirtmiştir. Bu sonuç gelir vergisinin oranının arttırılması mükelleflerin üzerinde gelir etkisi yaratacağını göstermektedir.

Düz oranlı gelir vergisinde algılanan adaletin ölçülmesine yönelik bu çalışmadan ulaşılabilen sonuç artan oranlı gelir vergisi ile mükelleflerin bazı sorunlar yaşadığını kabul etmesine rağmen (indirim, istisna ve muafiyetlerin adaletsiz olarak algılanması, kanunun açık ve anlaşılır olmaması, uygulamadaki zorluklar, uyum maliyetlerinin fazla olması) düz oranlı gelir vergisine destek ankete katılanların %41 ile sınırlı kalmıştır. Dolayısıyla düz oranlı gelir vergisinin uygulanmamasına rağmen, mükelleflerin yaşadığı sorunların giderilmesi konusunda çeşitli çalışmalar yapılabilir. Gelir vergisini yeniden basit ve anlaşılır bir dille yazılabilir, indirim, istisna ve muafiyetler yeniden düzenlenebilir, ekonomik büyüme ve kalkınmanın hızlanması için tasarrufları arttırmaya yönelik teşvikler düzenlenebilir.

Düz oranlı vergiye karşı olan bazı yazarlar yeni bir akım olması sebebiyle etkisinin kısa bir süre içinde anlaşılmayacağını düşünmektedir. Düz oranlı gelir vergisiyle birlikte yapılan diğer reformlar ile birlikte ülke ekonomilerinde olumlu gelişmelerin yaşanması ve Avrupa'da hızla yayılması düz oranlı gelir vergisinin göz ardı edilecek bir konu olmadığının göstergesidir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman (2005), **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKDOĞAN, Abdurrahman (1990), “Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım”, **Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Fakültesi Dergisi**, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No:1/9.
- AKGÜL, A. ve O. Çevik (2003), **İstatistiksel Analiz Teknikleri**, Yeni Mustafa Kitabevi, Ankara.
- AKTAN, Coşkun Can (1998), “Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 203, Temmuz, s. 41-45.
- AKTAN, Coşkun Can (2000), **21. Yüzyıl İçin Radikal Bir Vergi Reform Önerisi: Düz Oranlı Vergi**, **TOSYÖV Yayınları**, Ankara.
- AKTAN Coşkun Can (2000), “Düz Oranlı Vergi” ,**TOSYEV Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Araştırmalar Serisi** No: 5, Ankara.
- AKTAN,Coşkun Can (2001), “Hastalığın Adı: Mali Sürüklenme”, <http://www.canaktan.org/ekonomi/ekonomik-hastaliklar/hastaliklar/mali-suruklenme.htm>, Erişim Tarihi: 01.05.2010
- AKTAN, Coşkun Can (ed) (2002), Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl Dizayn Edilmeli, Yoksullukla Mücadele Stratejileri, **Ankara Hak-İş Konfederasyonu Yayını**.
- AKTAN, C, D. Dilek ve Ö. Saraç (2003), **Vergi, Zulüm ve İsyân**, Phoenix Yayınevi, Ankara.
- AKTAN, Coşkun Can ve Hilmi Çoban (2006), “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi Perspektiflerinden Vergiye Karşı Tutum ve Davranışları Belirleyen Faktörler”, **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Editörler: AKTAN, C. , D. Dileyici ve İ. Y. Vural, Seçkin Yayınevi, Ankara, s.137-157.

- AKTAN, C. C. , D. Dileyici ve Ö. Saraç (t.y.), “İslam Vergi Hukuku ve Anayasal İktisat Perspektifinden bir Değerlendirme” [http://www.canaktan.org/_personal/canaktan-arastirmalari /maliye-tarihi/ anayasal- perspek-islam.pdf](http://www.canaktan.org/_personal/canaktan-arastirmalari/maliye-tarihi/anayasal-perspek-islam.pdf), 27.03.2010
- AKTAN, Coşkun Can (t.y.), “Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı”
http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf
- AKTAŞ,Y., (1993), Yükümlüyü Vergi Kaçırmaya Sevk Eden Faktörler, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- ALTUNIŞIK, R. , R. Coşkun, S. Bayraktaroğlu ve E. Yıldırım (2007), **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı**, Sakarya Yayıncılık, Adapazarı.
- AKSOY, Şerafettin (1998), **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Filiz Yayınevi, İstanbul.
- AUERBACH J. Alan ve James R. Hines Jr. (2001), “Taxation and Economic Efficiency, NBER Working Paper”, No. 8181, February, <http://papers.nber.org/papers/w8181.pdf>, 29.01.2010.
- AYDIN, Fazıl (1996), “Amerika Birleşik Devletlerinde Tek Oranlı Vergi Uygulaması (Flat Tax) Tartışmaları” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 4, Temmuz.
- BALDRY, C. J. (1987), “Income Tax Evasion and Tax Shedule : Some Experimental Results” , **Public Finance**, V:42, s. 335- 384.
- BAŞARAN, İbrahim Ethem (1991), **Örgütsel Davranış-İnsanın Üretim Gücü**, 2. Baskı, Gül Yayınevi, Ankara.
- BAŞARAN, İbrahim Ethem (1992), **Yönetimde İnsan İlişkileri-Yönetimsel Davranış**, Kadioğlu Yayınları, Ankara.
- BAYRAKLI, H. , N. T. Saruç ve İ. Sağbaş (2004), “Vergi Kaçırmayı etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları” , 19. Maliye Sempozyumu, Antalya.

- BAYSAL, Can ve Erdal Tekarslan (1996), **İşletmeler İçin Davranış Bilimleri**, 2. Baskı, Avcıol Basım, İstanbul.
- BICKLEY James M. (2000), “Flat Tax Proposals and Fundamental Tax Reform: An Overview” , **CRS Report, CRS Issue Brief for Congress**, November 17, <http://fas.org/sgp/crs/IB95060.pdf>, 01.02. 2010.
- BROOK, Anne-Marie (2005), Oecd Economics Department Working Papers No.448, Willi Leibfrit, “Slovakia’s Introduction of a Flat Tax as Part of Wider Economic Reforms”, **JEL Classification** :E62,H21,H53,J3
- CANSIZ, Harun (2006), ”Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, **İ.İ.B.F. Dergisi**, C. VIII, S. 2.
- CHUNG, Janne (2004), ”The Effect of Friendly Persuasion and Gender on Tax Compliance Behavior”, **Journal of Business Ethics**, December 15, S. 133- 145.
- CLIFFORD,Gaddy, William G. Gale (2005), “Demythologizing the Russian Flat Tax”, **Tax Notes International**, March 14.
- CÜCELOĞLU, Doğan (2003), **İnsan ve Davranışı-Psikolojinin Temel Kavramları**, 12. Basım, Remzi Kitabevi, İstanbul.
- ÇİÇEK, H. , M. Karabaş ve A. Yıldız (2008), **Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analiz: Bir Alan Araştırması**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No:2008/381.
- DANIEL, Michell J. (1995), “Which Tax Reform Plan is Best For Amerika” , **The Heritage Foundation**, Backgrounder No. 1055, September 26. www.heritage.org/Research/Taxes s.1-16, 01.02.2010.
- DEMİRCAN, E. (2004), “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi”, Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları, 19. Maliye Sempozyumu, Antalya,10-14 Mayıs, s.553-572.
- DERDİYOK, Türkmen (1993), “The Compliance Costs of Turkish Tax System”, **Hazine ve Dış Ticaret Dergisi**.

- DİLEYİCİ, Dilek (2003), Artan Oranlı Vergiler – Düz Oranlı Vergiler Karşılaştırması ve Düz Oranlı vergilerin Uygulanabilirliği, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül üniversitesi, İzmir
- DOĞAN, Hakan Zafer (1987) , **İnsan Davranışları ve İnsan İlişkileri**, Uğur Ofset Matbaacılık, İzmir.
- DOĞAN, Seyhun (2002), “Türkiye için Laffer Eğrisinin Tahmini”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi**, Cilt 7, Sayı:2, s:257-269.
- DUBIN Jeffrey A. ve Louis L. Wilde (1988), “An Empirical Analysis of Federal Income Tax Auditing and Compliance”, **National Tax Journal**, Sayı XLI, No:1, Mart, s.61-73.
- DUBIN, Jeffrey A. ve Michael J. Graetz (1990), “The Effect of Audit Rates on The Federal Individual Income Tax, 1977-1986”, **National Tax Journal**, Sayı XLIII, No:4, Aralık, s.395-409.
- DUNN,Douglas (2006),**Flat Tax Fiasco**, S.7. <http://www.wordwiz72.com/flattax.html>, 29.01.2010.
- EDİZDOĞAN, Nihat (2004) , **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa.
- EDWARDS, Cris ve Daniel J. Mitchell (2008), **Global Flat Tax Revolution The Rise of Tax Competition and Battle to Defend it**, Cato Institute, Washington,DC20001,http://books.google.com.tr/books?id=M0j5w0yw7MAC&printsec=frontcover&dq=Latvia+flat+tax+Daniel+Mitchell&source=bl&ots=REwbG2I2Y&sig=7Mj6aaliPynishA6Ifu6NXfpAKM&hl=tr&ei=8JLUS_DmAtmjOIyLhaUO&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=10&ved=0CDcQ6AEwCQ#v=onepage&q&f=false, 20.03.2010.
- EDWARDS, Chris ve Daniel J. Mitchell (2008), **Global Flat Tax Revolution**, CatoInstitute,<http://books.google.com/books?id=M0j5w0yw7MAC&pg=PA71&dq=Latvia+flat+tax&hl=tr&cd=3#v=onepage&q=Latvia%20flat%20tax&f=false>, 26.02.2010.

- ERDEM, Burhan (1996), **Kamu Maliyesi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:949, Ekim.
- ERDOĞAN, İlhan (1996), **İşletme Yönetiminde Örgütsel Davranış**, Avcıol Basım-Yayın, İstanbul.
- ERGİNAY, Akif (1995), **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara.
- EMES, Joel ve Jason Clemens (2001), “Flat Tax-Principles and Issues”, **Critical Issues Bulletin**, Fraser Institute, Canada, s. 1-58.
- EŞ, Mecit, O. Pehlivan ve T. Gürdal (1998), **Maliye Tarihi**, Ders Notları.
- FREEDMAN, John L. (1998), **Sosyal Psikoloji**, İmge Kitapevi, İstanbul.
- FRIEDMAN, Milton (1998), **Kapitalizm ve Özgürlük- Milton Friedmann Ekonomik Felsefesinin Klasik Bildirisi**, Türkçesi Doğan Erberk, Nilgün Himmetoğlu, Altın Kitaplar Yayınevi.
- FORBES, Steve (2005), “Flat Tax Revulotion”, **Regnery Publishing an Eagle Publishing Company**.
- FOSTER, J.D. (1995), “Friendly Critique of Flat Tax”, **Policy Review**, Number:73, Summer. <http://www.policyreview.org/summer95/thfost.html>, 27.01.2010.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Vergi İstatistikleri, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2010/TABLO_1.xls.htm, 15.04.2010
- GRECU, Andrei (2004), “Flat Tax-The British Case”, **Adam Smith Institute Working Paper**, London,
- GİRAY, Filiz, “Düz Oranlı Vergi ve Uygulamaları” <http://www.muhasibetr.com/ozelbolum020/>, 27.01. 2010.
- GORODNICHENKO, Y. , J. Martinez-Vazque ve K. S. Peter (2008), “Myth and Reality of Flat Tax Reform: Micro Estimates of Tax Evasion Response and Welfare Effects in Russia”, NBER WP #13719.
- GÖKBUNAR, Ali Rıza ve Ramazan Gökbunar (2007) , “Mükellef Davranışları, Vergi Etiği ve Vergi Uyumu” , **Vergi Dünyası**, Sayı 311, Temmuz.

- HALL, Robert E. ve Alvin Rabushka (1985), **The Flat Tax**, Hoover Institution Press, Standford Universty, California.
- HALL, Robert E. , Alvin Rabushka (1996), “Putting the Flat Tax into Action” , **Fairness and Efficiency in the Flat Tax**, Robert E. Hall, Alvin Rabushka, Dick Armeý, Robert Eisner ve Herbert Stein, The AEI Pres, Washington D.C. , s. 3-41.
- HAMOND, Jeff (1996), “The Failings of the Flat Tax”, January, http://www.dlc.org/ndol_ci.cfm?kaid=125&subid=163&contentid=2471, 30.04.2010.
- HAYEK, F. A. (1960), **The Constitution of Liberty**, University of Chicago Press. Chicago: Rautledge-Kagan Paul.
- HEATH, Allister (2006), “Flat Tax: Towards A British Model” , **The Stocholm Network and The Taxpayers’ Alliance**.
- HOOVER DAILY REPORT, “The Flat Tax Spreads to Serbia” , [russianeconomy.org, March 23, 2004, http://www.hoover.org/pubaffairs/dailyreport/archive/3583241.html](http://www.hoover.org/pubaffairs/dailyreport/archive/3583241.html).
- HOOVER DAILY REPORT, “The Flat Tax Spreads to Ukraine”, [russianeconomy.org, March 23, 2004](http://www.hoover.org/pubaffairs/dailyreport/archive/3583241.html).
- IŞIK, Abdülkadir (2009), “Kültür ve Kalkınma: Vergi Kültürü Örneği” , **Ege Akademik Bakış**, s. 851-865.
- IVONAVO, Anna, M. Keen ve Alexander Klamm (2005) , “The Russian Flat Tax Reform” ,IMF Working Paper 05/16, January.
- İNCEOĞLU, Metin (2000), **Tutum-Alđı-İletiőim**, 3. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara.
- KAĐITÇIBAŐI, Çiğdem (2004) , **İnsan ve İnsanlar, Psikolojiye Giriş**, Gözden Geçirilmiş Onuncu Baskı, Evrim Basım- Yayıım Dağıtım, İstanbul.
- KARGI, Nihal ve Ekrem Karayılmazlar (2009) , “Küreselleşmenin Vergi Politikaları Üzerindeki Etkinsizlik Etkisi” ,Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari

Bilimler Dergisi, Cilt: 14, Sayı: 3, s.21-37,
<http://www.sdu.edu.tr/sablon/fakulteler/iibf/dergi/files/2009-3-2.pdf>, 16.03.2010.

KEEN M. , Y. K. Kim ve R. Varsano (2006), International Monetary Fund Fiscal Affairs Dept

KOLASA, Blair J. (1969), **İşletmeler İçin Davranış Bilimlerine Giriş**, (Çevirenler: Kemal Tosun, Fulya Akar, Tomris Somay, Nirgün Menteşe) İ.Ü. Davranış Bilimleri Enstitüsü Yayınları, İstanbul.

KORKMAZ, Esfender (1982), **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, 2. Baskı, İ.Ü.İ.F. Yayınları, No: 489, İstanbul.

KOOL, Ryan (2005), “ The Flat Tax: A Worthy Competitor in the Global Economic Game”, **NTUF Policy Paper 157**, September.

LAFFER, Arthur B. (2004), “The Laffer Curve: Past, Present and Future”, **The Heritage Foundation**, No: 1765, June, <http://www.heritage.org/research/taxes/bg1765.cfm>, 26.02.2010.

MILLER Presten J. ve Allan Struthers, “ The Uncertainties of the Laffer Effect”, in: Thomas J. Hailstones, Viewpoints on Supply Side Economics, Virginia: Prentice Hall Co. 1982, s. 115-117 Çeviren: Aktan, Coşkun Can (t.y.) , “Vergi Oranları ile Vergi gelirleri arasındaki İlişki ve Laffer Etkisinin Belirsizlikleri, http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/aktan-millers-struthers-vergioranlari-ile.pdf, 30.04.2010

MITCHELL, Daniel J. (2003), “Russia’s Flat Tax Works” ,Washington Times, April 15, <http://www.heritage.org/press/commentary/ed032403.cfm>, 30.09.2009.

MITCHELL, Daniel J. (2005), “A Brief Guide to The Flat Tax” No.1866, July 7, *Heritage Foundation*.

MITCHELL, Daniel J. (2007a), “Global Flat Tax Revolution”, **Cato Institute, Cato Policy**.

MITCHELL, Daniel J. (2007b), “Flat Tax in Romania”, **Cato Institute Home**

<http://www.cato-at-liberty.org/2007/02/09/flat-tax-in-romania/>

- MITCHELL, Daniel.J. (2007c), “Baltic Beacon” , **Cato Institute, Wall Street Journal Europe**, http://www.cato.org/pub_display.php?pub_id=8378, 16.02.2010.
- MITCHELL, Daniel J. (2007d), “Iceland Joins Flat Tax Club”, **Cato Institute Tax & Budget Bulletin**, No: 43, February.
- MITCHELL, Daniel.J. (2008), “Global Flat Tax Revolution: Lessons for Policy Makers”, **CF & P Foundation Properitas**, Vol. VIII, Issues, ,February <http://www.freedomandprosperity.org/Papers/flattax/flattax.shtml>, 14.02.2010.
- MUTER, Naci B, S. Sakınç ve K. Çelebi (1993), Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması, Manisa İli Algı Mükellefleri Üzerine Bir Anket Çalışması, Manisa.
- NADAROĞLU, Halil (2000), **Kamu Maliyesi Teorisi**, Geliştirilmiş ve düzeltilmiş 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul.
- ODABAŞ, Hakkı (2001), *James M. Buchanan’ın Kamu Tercihi Ve Anayasal İktisat Alanındaki Katkılarının Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir
- OECD (1998), Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris
- OECD (2009), Economic Surveys Estonia, Volume 2009/3 April.
http://books.google.com.tr/books?id=mvCE_pu3BE8C&pg=PA133&dq=estonia+flat+tax&cd=4#v=onepage&q=estonia%20flat%20tax&f=false, 21.02.2010.
- OECD (2006) , **Tax Policy Reforms in the Slovak Republic**, TPA (Centre For Tax Policy and Administration)
- ORVISKA, Marta ve John Hudson (2002), “Tax Evasion, Civic Duty and the Law Abiding Citizen” , **European Journal of Political Economy**, Vol:19, S.83-102.
- ÖZBAKAN, A. N. (1997) "Artan Oranlı Gelir Vergisinin Teorik Temellerine Eleştiriler", **Yaklaşım Dergisi**, 5(55), 107-110, Ankara.
- ÖNDER, İzzettin (1992), “Vergi Psikolojik Direniş”, *Görüş*, Mayıs.

- ÖZDEMİR, Ali Rıza ve Hasan Ayvalı (2007), “Vergi Bilincine Sahip Bireylerin Fiş Veya Fatura Alma Duyarlılığını Etkileyen Faktörler”, **Maliye Dergisi**, Sayı 153, s.51-73.
- ÖZDEMİR, Harun (2005), “Vergilemede Adalet Açısından Düz ve Artan Oranlık”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:28, Sayı: 202, Temmuz, s. 169-181.
- PEHLİVAN, Osman (2009), **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon.
- PINTO, C. (2002), “(Harmful) Tax Competition within the European Union: Concept and Overview of Certain Tax Regimes in Selected Member States”
http://www.lof.nl/artikel/harm_tax.html.
- PORCANO, Thomas (1988), “Corrolate of Tax Evasion”, **Journal of Economic Psychology**, Vol:9, No:1, March 1988, S. 47-67.
- RABUSHKA, Alvin (2007a), “ The Flat Tax Spreads to Mongolia” [http:// flattaxes.blogspot.com/search?updated-min=2008-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&updated-max=2009-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&max-results=50,30.04.2010](http://flattaxes.blogspot.com/search?updated-min=2008-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&updated-max=2009-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&max-results=50,30.04.2010).
- RABUSHKA, Alvin (2007b), “Flat Tax Spreads to Albania”<http://flattaxes.blogspot.com/search?updated-min=2008-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&updated-max=2009-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&max-results=50,30.04.2010>.
- RABUSHKA, Alvin (2007c), “The Flat Tax at Work in Montenegro” , <http://flattaxes.blogspot.com/search?updated-min=2008-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&updated-max=2009-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&max-results=50,30.04.2010>.
- RABUSHKA, Alvin (2008a), “Trinidad and Tobago Joins the Flat Tax Bandwagon”
<http://flattaxes.blogspot.com/search?updated-min=2008-001T00%3A00%3A00-08%3A00&updated-max=2009-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&max-results=50,30.04.2010>.

- RABUSHKA, Alvin (2008b), “Kazakhstan Joins the Flat Tax Bandwagon” ,
<http://flattaxes.blogspot.com/search?updated-min=2008-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&updated-max=2009-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&max-results=50>, 30.04.2010.
- RABUSHKA, Alvin (2008c), “ The Flat Tax is Implemented in Bulgaria” ,
<http://flattaxes.blogspot.com/search?updated-min=2008-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&updated-max=2009-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&max-results=50>, 30.04.2010.
- RABUSHKA, Alvin (2008d), “ The Flat Tax Spreads to Belarus”,
<http://flattaxes.blogspot.com/search?updated-min=2008-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&updated-max=2009-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&max-results=50>, 30.04.2010.
- RABUSHKA, Alvin (2008), “The Flat Tax Spreads to the Federation of Bosnia and Herzegovina (FBiH) within Bosnia and Herzegovina (BiH)”
<http://flattaxes.blogspot.com/search?updated-min=2008-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&updated-max=2009-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&max-results=50>, 30.04.2010.
- RABUSHKA, Alvin (2009), “The Flat Tax at Work in Albania: Year One”
<http://flattaxes.blogspot.com/search?updated-min=2009-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&updated-max=2010-01-01T00%3A00%3A00-08%3A00&max-results=5>,30.04.2010.
- RABUSHKA, Alvin (2010a), “Belize Joined The Flat Tax Club”, <http://flattaxes.blogspot.com/2010/01/flat-tax-in-turkmenistan-i-previously.html> ,01.05.2010.
- RABUSHKA, Alvin (2010b), “Iceland Abandons the flat Tax”,<http://flattaxes.blogspot.com/2010/03/iceland-abandons-flat-tax.html>, 30.04.2010.
- RABUSHKA, Alvin (2010c), “Flat Tax inTürkmenistan”<http://flattaxes.blogspot.com/2010/01/flat-tax-in-turkmenistan-i-previously.html>, 01.05.2010.
- RABUSHKA, Alvin (2010d), “Flat Tax Cronology” <http://flattaxes.blogspot.com/>,03.04.2010.

- RABUSHKA, Alvin (2010e), “Belize Joined The Flat Tax”
<http://flattaxes.blogspot.com/search?q=belize>, 03.04.2010.
- REYNOLDS, Alan (2005), “Hong Kong's Excellent Taxes” , Cato Institute,
http://www.cato.org/pub_display.php?pub_id=3793 , 14.02.2010.
- REYNAUD, Pierre Louis (1995), **Vergi Konusunda Mükellefin Ruh Haleti**,
(Çeviren: Celal Erçoklu) , Maliye Tetkik Kurulu Matbaası, Ankara.
- REYNAUD, Pierre-Louis (1966), “İktisadi Psikoloji ve Maliye”, İ.Ü. Maliye Enstitü
Konferansları, 12. Seri, İstanbul 19-26.
- SAGBAŞ, İsa (2008), **Vergi Teorisi Ders Notları**, Ece Matbaa, Ankara.
- SARAÇOĞLU, Fatih (2001), “Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması Ve
Değerlendirmesi”, **İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Maliye Araştırma
merkezi Konferansları**, 40. Seri / Yıl 2001, [http://w3.gazi.edu.tr/
web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_6.pdf](http://w3.gazi.edu.tr/web/fatihsaracoglu/dosyalar/Akademik_Calismalar/Makaleler/Makale_6.pdf),09.
03. 2010.
- SARUÇ, Naci Tolga (2003), “Vergi Ödemeyi Belirten Faktörler: Anket Araştırmasının
Sonuçları” , **Vergi Sorunları Dergisi**, s.178, Temmuz, S. 152-165.
- SCHMÖLDERS, Günter, (1968) , “Mali Psikoloji”, **Maliye Enstitüsü Konferansları**
Onbeşinci Seri, İstanbul, İ.Ü.İ.F. Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 34.
- SCHMÖLDERS, Günter, (1976), **Genel Vergi Teorisi**, Çev.: Salih Turan,Fakülteler
Matbaası, İstanbul.
- SHAPIRO, Robert J. (1996), “The Case for Tax Fairness: Talking Points” , **PPI**, April
1. <http://www.ppionline.org/ndol/print.cfm?contentid=1395>, 29.01.2010.
- SKIPPER, Deena Waddell ve BURTON, Hughlene A. (2008) , “Ramifications Of A
Flat Tax--Shifting The Burden To The Middle Class”, *International Advances In
Economic Research*, November.
- SOFUOĞLU, Ahmet (1997), “Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Yolları”, **Vergi
Dünyası**, S:191, Temmuz 1997, s.132-142.

- SONSUZOĞLU, Elif (1997), Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi (Yayınlanmamış Doktora Tezi) , İstanbul Üniversitesi, İstanbul
- STOSTSKY, Janet (1995), “The Base of the Personal Income Tax”, **Tax Policy Handbook**, Tax Policy Division Fiscal Affairs Department International Monetary Fund, Washington, D.C.
- ŞENTÜRK, Suat Hayri (2006), “Vergilemede Adalet ilkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, <http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale2.pdf>, 27.01.2010.
- ŞENYÜZ, Doğan (1995), Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi, Bursa
- TALACKO, Valeria (2005), “Corporate Tax Returns in Romania Up 21% in H1 After Introduction of Flat Tax”, **Global Insight**.
- TANZİ, Vito ve Shome Parthasarati (1993), “Primer on Tax Evasion”, **IMF Staff Papers**, Vol:40, No: 4, December, s.807-828
- TEATHER, Richard (2005), “A Flat Tax for the UK-A Practical Reality ”, Adam Smith Institute Briefing, <http://www.adamsmith.org/images/stories/flattaxuk.pdf>, 29.01.2010.
- TEKE, Elvan (2005), “Vergilerin Uyum Maliyetleri” , **E-Yaklaşım**, Mayıs, Sayı:22
- THORNING, Margo (1996), “Fundamental Tax Reform: A Comparison of the Major Proposals” , Special Report, **ACCF Center for Policy Research**, February, <http://www.accf.org/publications/83/fundamental-tax-reform-a-comparison-of-the-major-proposals>, 04.02.2010.
- TORGLER, Benno (2004), “Cross-Culture Comparison of Tax Morale and Tax Compliance: Evidence from Costa Rica and Switzerland”, **International Journal of Comparative Sociology**, Vol :45, February ,17-43.
- TURHAN, Salih (1998), **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- TÜRKAN, Ercan (1997), **Düz oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD’de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkarılabilecek Dersler**, Ankara: DPT, Yayın No:2474, Haziran.

ULUATAM, Özhan (1997), **Kamu Maliyesi**, İmaj yayıncılık, Ankara.

USAL, Alparslan ve Zeynep Kuşluovan (2000), **Davranış Bilimleri-Sosyal Psikoloji**, 3. Baskı, Barış Yayınları, İzmir.

ÜNSAL, Şamil (1987), Vergi Kaçakçılığında Sosyal Etkenler, (Yayımlanmamış Doktora Tezi) , İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

WALKER, Charls E. , Mark Bloomfield, Margo Thorning (1995), “The Impact of Fundamental Tax Reform on U.S. Saving, Investment and Economic Growth”, June 6, <http://www.accf.org/publications/82/the-impact-of-fundamental-tax-reform-on-us-saving-investment-and-economic-growth>, 06.02.2010.

YILMAZ, Gülay (2006),“Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt XXI, Sayı 1.

YILMAZ, Gülay Akgül (2004) ,“Kayıt dışı Ekonomi; Ulusal ve Küresel Boyutları ve Dinamiklerin Analizi” , 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Antalya.

ZENGİNOBUZ, Ünal, “Türkiye için Büyüme Odaklı Bir Vergi Politikası”, Rapor: Avrupa Sanayiciler Yuvarlak Masasının Türkiye Genişleme İş Konseyi tarafından yayınlanmıştır. <http://www.ert.be/doc/01669.pdf>, 06.02.2010.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, 07.03.2010.

EKLER

EK 1: Anketin Orijinal Hali



Sayın katılımcı;

Bu çalışma **Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi'ne** alternatif olarak geliştirilen **Düz Oranlı Kişisel Gelir Vergisi'nin** uygulanabilirliği ve Düz Oranlı Gelir Vergisi'ne yönelik kişilerin algıladıkları vergi adaletini ölçmek için gerçekleştirilmektedir. Bir vergi sisteminin sağlıklı işleyebilmesinde vergi adaletinin payı çok önemlidir. Bu çalışmadaki amacımız Düz Oranlı Gelir Vergisinin Türkiye'deki uygulanabilirliğini araştırmaktır.

Siz değerli katılımcının yaklaşık 10-15 dakikasını alacak bu anketi doldurmanız bilimsel çalışmanın başarısı açısından çok önemlidir. Bu çalışmada yer alan soruların doğru ya da yanlış yanıtı yoktur, işaretleyeceğiniz seçeneğin sizin için en doğru olması önemlidir. Verdiğiniz cevapların herhangi bir yükümlülüğü ve bağlayıcılığı olmadığı gibi yanıtlarınız gizli tutulacaktır. Sonuçlar bireysel değil toplu olarak analiz edilecektir.

Gösterdiğiniz ilgi ve duyarlılığa şimdiden teşekkür ederim.

Işıl YETER AYAS
Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Araştırma Görevlisi

ARTAN ORANLI KİŞİSEL GELİR VERGİSİ	DÜZ ORANLI KİŞİSEL GELİR VERGİSİ
<p>Gelir arttıkça, vergi oranı artar, ödenen vergi miktarı artar.</p> <p><u>Artan oranlı gelir vergisi tarifesi 2010 için:</u> Gelirin 8.800 TL'ye kadar kısmına %15,</p> <p>22.000 TL'nin ilk 8.800 TL'si 1320 TL vergi ödenir, fazlası için %20 vergi oranı,</p> <p>50.000 TL'nin ilk 22.000 TL'si 3960 TL vergi ödenir, fazlası için %27 vergi oranı,</p> <p>50.000 TL'den fazla olan gelirin ilk 50.000 TL'si için 11.520 TL vergi ödenir, fazlası için %35 vergi oranı uygulanır.</p>	<p>Gelir arttıkça, vergi oranı artmaz, fakat ödenen vergi miktarı artar.</p> <p><u>Düz oranlı gelir vergisi tarifesi için:</u></p> <p>10.000 TL'ye %20 vergi oranı</p> <p>20.000 TL'ye %20 vergi oranı</p> <p>150.000 TL'ye %20 vergi oranı, uygulanır.</p> <p>Her mükellef için % 20 olarak belirlenen tek bir oran uygulanır. Bu oran düz oranlı gelir vergisi uygulayan ülkelerde uygulanan oranlar baz alınarak belirlenmiştir.</p>
<p>Kişilerin vergiye tabi safi ücret gelirleri aşağıdadır. Asgari geçim indirimi Evli, 2 çocuğa sahip, eşleri çalışmayan mükellefler için 2010 yılına göre yıllık 984 TL hesaplanarak vergiden indirilir.</p> <p>ARTAN ORANLI GELİR VERGİSİNE göre,</p> <p>A kişinin yıllık gelir 10.000 TL,</p> <p style="text-align: center;"><u>yıllık ödeyeceği vergi 576 TL,</u></p> <p>B kişinin yıllık geliri 50.000 TL,</p> <p style="text-align: center;"><u>yıllık ödeyeceği vergi 10.536 TL,</u></p> <p>C kişinin yıllık geliri 100.000 TL,</p> <p style="text-align: center;"><u>yıllık ödeyeceği vergi 28.436 TL</u></p>	<p>Asgari geçim indirimi Evli, 2 çocuğa sahip, eşleri çalışmayan mükellefler için yıllık 1500 TL olarak belirlenir, vergiden indirilir.</p> <p>DÜZ ORANLI GELİR VERGİSİNE göre,</p> <p>A kişinin yıllık gelir 10.000 TL,</p> <p style="text-align: center;"><u>yıllık ödeyeceği vergi 500 TL</u></p> <p>B kişinin yıllık geliri 50.000 TL,</p> <p style="text-align: center;"><u>yıllık ödeyeceği vergi 8.500 TL</u></p> <p>C kişinin yıllık geliri 100.000 TL,</p> <p style="text-align: center;"><u>yıllık ödeyeceği vergi 18.500 TL</u></p>
<p>Asgari geçim indirimi şu andaki mevzuata göre sadece ücret geliri elde edenlere uygulanır, ticari, zirai, serbest meslek kazancı elde edenler ve diğer gelirler için uygulanmaz.</p>	<p>Her çeşit gelir kaynağına ücret, serbest meslek kazancı, ticari kazanç en az geçim indirimi uygulanır.</p>
<p>İndirim, istisna ve muafiyetler yaygın olarak kullanılır.</p>	<p>İndirim, istisna ve muafiyetlerin büyük çoğunluğu ortadan kaldırılır.</p>

1. Gelir vergisinin herkese eşit oranda uygulanması mükelleflerin çalışma isteğini arttırır
a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum
2. Artan oranlı gelir vergisinden düz oranlı gelir vergisine geçiş durumunda, indirim, istisna ve muafiyetlerin kaldırılması ile verginin daha geniş bir kesimi kapsamaya vergi gelirlerinin artmasını sağlar.
a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum
3. Artan oranlı gelir vergisinde bulunan indirim istisna ve muafiyetler gelir bakımından aynı durumda bulunan mükelleflere farklı muamele yapılmasına sebep olduğu için adaleti zedeler.
a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum
- 4 Artan oranlı gelir vergisinde bulunan indirim istisna ve muafiyetler, kanunun anlaşılır ve basit olmasını engelleyerek, kanunu karmaşık bir uygulama haline dönüştürmektedir.
a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum
5. Gelir vergisinin basitleştirilmesi vergi kaçakçılığını azaltır.
a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum
- 6.Artan oranlı gelir vergisinde, gelir arttıkça vergi oranı ve mükellefin ödeyeceği vergi miktarının artması, kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olur.
a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum
- 7.Gelir vergisinin düşük oranlı olması mükelleflerin çalışma isteğini arttırır .
a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum
8. Gelir vergisinin düz oranlı olması, ödenecek vergi miktarını azalttığı için vergi kaçakçılığını azaltır.
a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum
9. Gelir vergisinin herkese aynı oranda uygulanması, herkesin kanun önünde eşit görülmesini sağladığı için mükelleflerin devlete olan güvenini arttırır.
a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum
10. Düz ve düşük oranlı gelir vergisi mükelleflerin kayıt dışı çalışma isteğini azaltır.
a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum
11. Artan oranlı gelir vergisi, çok kazananın çok vergi alarak çok kazananı cezalandırır.
a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum
12. Düz ve düşük oranlı gelir vergisi ekonomik büyümeyi olumlu yönde etkiler.
a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum
13. Artan oranlı gelir vergisi uygulandığı durumda yüksek gelirli mükellefler, vergi boşlukları konusunda daha çok danışmanlık hizmeti alarak, düz oranlı gelir vergisine kıyasla daha fazla vergi yükünü azaltma yolları ararlar.

a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum

14. Desteklemiş olduğum siyasal partinin gelir vergisinde düz oranlı bir tarife uygulaması bir sonraki seçimde partiden desteğimi çekmeme sebep olur.

a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum

15. Gelir vergisinde artan oranlı tarife yerine herkesin aynı oranda vergi ödediği düz oranlı vergi tarifesi getirilmesi daha adildir.

a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum

16. Türkiye’de düz oranlı gelir vergisinin uygulanmasını desteklerim.

a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum

17. Düz oranlı gelir vergisinin adil olduğunu düşünüyorum.

a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum

18. Şu andaki vergi sisteminde çok fazla vergi ödüyorum.

a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum

19. Türk vergi sistemi hakkında yeterli bilgi sahibiyim.

a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum

20. Ödediğim vergi miktarı konusunda bilgi sahibi değilim.

a-Tamamen katılıyorum b-Kısmen katılıyorum c-Kararsızım d-Katılmıyorum e-Kesinlikle katılmıyorum

21. Bir verginin adil olarak görülmesi için.....

(Sadece önemli gördüğünüz bir şıkkı seçiniz)

a. Oranının düşük olması önemlidir.

b. Herkese eşit oranda uygulanması önemlidir.

c. İndirim, istisna ve muafiyetlerin az sayıda olması önemlidir.

d. Farklı gelir durumunda bulunanlardan farklı miktarda vergi alması önemli bir husustur.

e. Diğer.....

22. Başkalarının gelir vergisini tam olarak ödememesi.....

(Sadece önemli gördüğünüz bir şıkkı seçiniz)

a. Vergi ödeme şevkimi kırar.

b. Beni de vergi kaçırmaya sevk eder.

c. Benim için olumlu veya olumsuz bir etkisi yoktur.

d. Çalışma isteğimi azaltır.

e. Diğer.....

23. Yakın çevrenizde gelir vergisini ödemeyen birinin olması halinde.....

(Sadece önemli gördüğünüz bir şıkkı seçiniz)

a. Herkes vergi kaçırıyor, vergi yükü zaten çok ağır, bunu zorunlu olarak yapıyor diye düşünürüm.

b. Hoş karşılamam. Tepki gösteririm

c. Uyanık ve kurnaz bir vatandaş olduğunu düşünürüm.

d. Denetlenip yakalanma ihtimalinin çok düşük olduğunu düşünürüm.

e. Diğer.....

24. Gelir vergisinin oranının arttırılması durumunda....

(Sadece önemli gördüğünüz bir şıkkı seçiniz)

- a. Daha çok çalışıp daha fazla vergi ödemek istemem, daha az çalışırım.
- b. Eski gelir seviyemi korumak için daha çok çalışırım
- c. Eski gelir seviyemi korumak için vergiden kaçınmanın yollarını ararım.
- d. Harcamalarımı kısmayı düşünürüm.
- e. Diğer

25. Vergilemenin adil olması açısından uygulanacak düz oranlı gelir vergisinin oranı %..... olmalıdır.
(Boşluğu doldurunuz)

26. Cinsiyet: a.Kadın b.Erkek

27. Yaş:

28. Aylık Hane Geliriniz:

29. Yaşadığımız Şehir:

30. En son mezun olduğunuz okul:

- a.İlkokul b. Ortaokul c.Lise d. Üniversite e. Yüksek Lisans f. Doktora

31. Medeni durum:

32. Meslek:

33. Anket konusu ile ilgili belirtmek istediğiniz görüş ve önerileriniz varsa lütfen belirtiniz

ÖZGEÇMİŞ

1985 yılında Sinop ilinde doğdu. İlköğrenimini İzmir Atatürk İlköğretim Okulu'nda, orta öğrenimimi İzmir Betontaş Lisesi'nde tamamladı. 2003 yılında Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümüne kaydını yaptırdı. 2007 Haziran döneminde adı geçen okuldan birincilikle mezun oldu. 2007 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde Maliye Bölümüne Yüksek Lisans kaydını yaptırdı. 2007-2008 Eğitim döneminde yüksek lisans ders eğitimini tamamladı. 2008 yılı Eylül ayında "Düz Oranlı Gelir Vergisinde Uygulamalar ve Düz Oranlı Gelir Vergisinde Algılanan Adalet: Ampirik Bir Çalışma" başlıklı tez çalışmasına başladı. 2009 yılından beri Sakarya Üniversitesi Maliye Bölümünde Araştırma Görevlisi olarak görev yapmaktadır.