

T.C.
GAZİANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANA BİLİM DALI

**GELİR VERGİSİ ve KATMA DEĞER VERGİSİ
FORMÜLLEŞTİRMESİNDE OPTİMAL VERGİLEME TEORİSİNİN
ROLÜ: TÜRKİYE ve İNGİLTERE ÜZERİNE KARŞILAŞTIRMALI BİR
ÇALIŞMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SAMER SHEIKH HAMDO

GAZİANTEP
ARALIK 2014

T.C.
GAZIANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANA BİLİM DALI

**GELİR VERGİSİ ve KATMA DEĞER VERGİSİ
FORMÜLLEŞTİRMESİNDE OPTİMAL VERGİLEME TEORİSİNİN
ROLÜ: TÜRKİYE ve İNGİLTERE ÜZERİNE KARŞILAŞTIRMALI BİR
ÇALIŞMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

SAMER SHEIKH HAMDO

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Atilla A. UĞUR

GAZIANTEP
ARALIK 2014

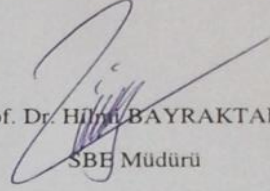
T.C.
GAZIANTEP ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANA BİLİM DALI

**GELİR VERGİSİ ve KATMA DEĞER VERGİSİ FORMÜLLEŞTİRMESİNDE
OPTİMAL VERGİLEME TEORİSİNİN ROLÜ: TÜRKİYE ve İNGİLTERE ÜZERİNE
KARŞILAŞTIRMALI BİR ÇALIŞMA**


SAMER SHEIKH HAMDO

Tez Savunma Tarihi: 24.12.2014

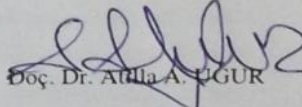
Sosyal Bilimler Enstitüsü Onayı


Prof. Dr. HÜSNÜ BAYRAKTAR
SBE Müdürü

Bu tezin Yüksek Lisans tezi olarak gerekli şartları sağladığını onaylarım.


Prof. Dr. Arif ÖZSAĞIR
Enstitü ABD Başkanı

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.


Doç. Dr. Atilla A. UĞUR
Tez Danışmanı

Bu tez tarafımızca okunmuş, kapsamı ve niteliği açısından bir Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

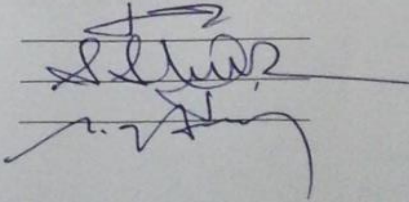
Jüri Üyeleri:

İmzası

Prof. Dr. İbrahim ARSLAN (Jüri Başkanı)

Doç. Dr. Atilla A. UĞUR

Yrd. Doç. Dr. Mehmet AYTEKİN



ÖZET

GELİR VERGİSİ ve KATMA DEĞER VERGİSİ FORMÜLLEŞTİRMESİNDE OPTİMAL VERGİLEME TEORİSİNİN ROLÜ: TÜRKİYE ve İNGİLTERE ÜZERİNE KARŞILAŞTIRMALI BİR ÇALIŞMA

SHEIKH HAMDO, SAMER

Yüksek Lisans Tezi, İktisat ABD

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Atilla A. UĞUR

Vergi adaleti ve vergi etkinliği arasında bir çatışma olduğu söylenebilir ve bazı ekonomistler adalet ve etkinlik hedefleri arasındaki dengeyi sağlamak için optimal vergileme teorisini (bir yaklaşım olarak) önermişlerdir. Öte yandan optimal vergileme kavramı toplumsal refah kavramına bağlıdır ve optimal vergileme kavramı ulusal ekonomide toplumsal refahı en üst düzeye ulaştırmak için faydalı bir kavramdır. Dolaylı vergileme alanında dolaylı vergi oranlarının ekonomik faaliyetleri en az tahrif ettiği için tek oranlı olmalıdır. Ayrıca dolaysız vergiler alanında artan oranlı gelir vergisinin iş gücü arzını azaltarak toplumsal refah seviyesinin azalmasına neden olduğu, gelir vergisi oranlarının daha düz olması gerektiği ve gelirin en yüksek seviyelerinde marjinal gelir vergisi oranlarının düşmesi gerektiği söylenebilmektedir. Bu çalışmada Türkiye'de ve İngiltere'de uygulanan katma değer vergisinin ve gelir vergisinin özellikleri açıklanarak optimal vergileme kriterleri açısından optimal olup olmadığı belirtilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Optimal Vergileme, Toplumsal Refah, Aşırı Yük, Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi

ABSTRACT**THE ROLE of OPTIMAL TAXATION THEORY in the FORMULATION of INCOME TAX and VALUE ADDED TAX: A COMPARATIVE STUDY on TURKEY and UNITED KINGDOM**

SHEIKH HAMDO, SAMER

M. A. Thesis, Department of Economics

Advisor: Assist. Prof. Doc. Atilla A. UĞUR

It can be said that there is a conflict between tax equality and tax efficiency and some economists have presented the theory of optimal taxation (as an approach) to achieve the balance between tax equality and tax efficiency purposes. Otherwise the concept of optimal taxation is associated with the concept of social welfare and optimal taxation concept can be useful for maximizing the social welfare in the national economy. On the side of indirect taxes it is agreeable that indirect taxes rates should be flat to minimize the degree in which those taxes distort the economic activities. On the side of direct taxes it can be acceptable that income tax with progressive rate reduces the labor supply and causes decreasing in the level of social welfare, income tax rates should be more flat and the marginal income tax rates should decline at high levels of income. In this search the characters of value added tax and income tax will be explained in both of Turkey and United Kingdom to determine if those taxes are optimal according to the critics of optimal taxation theory.

Key Words: Optimal Taxation, Social Welfare, Excess Burden, Income Tax, Value Added Tax

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
ÖZET	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
TABLolar LİSTESİ	v
ŞEKİLLER LİSTESİ	vi
KISALTMALAR	vii
1. GİRİŞ	1
1.1. GİRİŞ	1
2. LİTERATÜR	
2.1. OPTİMAL VERGİLEME TEORİSİNİN TEMELLERİ	3
2.1.1. Optimal Vergileme Kavramı	3
2.1.2. Optimal Vergileme ve Toplumsal Refah Fonksiyonu	6
2.1.2.1. Toplumsal Refah	6
2.1.2.2. Toplumsal Refah Fonksiyonu Açısından Optimal Vergileme	7
2.2. DOLAYLI VERGİLEMEDE OPTİMAL VERGİLEME	11
2.2.1. Mübadele Vergilerinde Aşırı Yük	11
2.2.2. Optimal Dolaylı Vergileme İlkeleri	12
2.3. DOLAYSIZ VERGİLEMEDE OPTİMAL VERGİLEME	17
2.3.1. Gelir Vergilerinde Aşırı Yük	17
2.3.2. Optimal Dolaysız Vergileme İlkeleri	18
2.4. OPTİMAL VERGİLEME KRİTERLERİ	25
3. MATERYAL ve YÖNTEM	
3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI, ÖNEMİ ve KAPSAMI	27
3.1.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	27
3.1.2. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ	27
3.1.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	27
3.2. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZİ	28
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	28

4. BULGULAR ve TARTIŞMA	
4.1. TÜRKİYE ve İNGİLTERE AÇISINDAN OPTİMAL DOLAYLI VERGİLEME KRİTERLERİNİN UYGULAMA DERECESESİ	29
4.1.1. Türkiye’de Dolaylı Vergileme Yapısı	29
4.1.2. Türkiye’de Uygulanan Katma Değer Vergisinin Yapısı	30
4.1.2.1. Türkiye’de Katma Değer Vergisinin Konusu	30
4.1.2.2. Türkiye’de Katma Değer Vergisinin Oranları	31
4.1.2.3. Türkiye’de Katma Değer Vergisinde İndirimler	33
4.1.3. Optimal Dolaylı Vergileme Kriterleri Açısından Türkiye’de Uygulanan Katma Değer Vergisi.....	34
4.1.4. İngiltere’de Dolaylı Vergileme Yapısı	35
4.1.5. İngiltere’de Uygulanan Katma Değer Vergisinin Yapısı	36
4.1.5.1. İngiltere’de Katma Değer Vergisinin Konusu	36
4.1.5.2. İngiltere’de Katma Değer Vergisinin Oranları	37
4.1.5.3. İngiltere’de Katma Değer Vergisinde İndirimler	37
4.1.6. Optimal Dolaylı Vergileme Kriterleri Açısından İngiltere’de Uygulanan Katma Değer Vergisi	38
4.2. TÜRKİYE ve İNGİLTERE AÇISINDAN OPTİMAL DOLAYSIZ VERGİLEME KRİTERLERİNİN UYGULAMA DERECESESİ	39
4.2.1. Türkiye’de Dolaysız Vergileme Yapısı	39
4.2.2. Türkiye’de Uygulanan Gelir Vergisinin Yapısı	40
4.2.2.1. Türkiye’de Gelir Vergisinin Konusu	40
4.2.2.2. Türkiye’de Gelir Vergisinin Oranları	40
4.2.2.3. Türkiye’de Gelir Vergisinde İndirimler	41
4.2.3. Optimal Dolaysız Vergileme Kriterleri Açısından Türkiye’de Uygulanan Gelir Vergisi	41
4.2.4. İngiltere’de Dolaysız Vergileme Yapısı	44
4.2.5. İngiltere’de Uygulanan Gelir Vergisinin Yapısı	45
4.2.5.1. İngiltere’de Gelir Vergisinin Konusu	45
4.2.5.2. İngiltere’de Gelir Vergisinin Oranları	45
4.2.5.3. İngiltere’de Gelir Vergisinde İndirimler	46
4.2.6. Optimal Dolaysız Vergileme Kriterleri Açısından İngiltere’de Uygulanan Gelir Vergisi	47
5. SONUÇ	51
6. KAYNAKLAR	55
7. ÖZGEÇMİŞ	58
8. VITAE	58

TABLolar LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Tablo 1. Stern'nin Hesapladığı Değişen Parametreler İçin Optimal Vergi Oranları	22
Tablo 2. Türkiye'de Katma Değer Vergisinin Oranları (1985- 2002)	32
Tablo 3. 2013'te Türkiye'de Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi	40
Tablo 4. Türkiye'de Yıllar İtibarıyla Uygulanan Gelir Vergisinin Oranları ve Dilimleri (1980- 2013)	43
Tablo 5. İngiltere'de 2012/13 Mali Yılda Kişisel Ödenekler	45
Tablo 6. İngiltere'de 2013/14 Mali Yılda Kişisel Ödenekler	46
Tablo 7. İngiltere'de 2012/13 ve 2013/14 Mali Yıllarda Uygulanan Gelir Vergisi Dilimleri ve Oranları	46
Tablo 8. İngiltere'de Yıllar İtibarıyla Uygulanan Gelir Vergisinin Oranları (1978/79- 2012/13)	48

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa No</u>
Şekil 1. Mübadele Vergisinde Aşırı Yük	11
Şekil 2. Mübadele Vergilerinde Marjinal Aşırı Yük	13
Şekil 3. Gelir Vergisinde Aşırı Yük	17
Şekil 4. Doğrusal Gelir Vergisi	24

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliđi

AGİ: Asgari Geçim İndirimi

CTC: Child Tax Credit (Çocuk Vergi İndirimi)

KDV: Katma Değer Vergisi

HMRC: Her Majesty's Revenue and Customs (Onun Majestenin Geliri ve Gümrük Resimleri)

ÖTV: Özel Tüketim Vergisi

VAT: Value Added Tax

WTC: Working Tax Credit (Çalışma Vergi İndirimi)

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. Giriş

İktisatta verginin rolü her zaman devletin rolü kavramına bağlıdır. Eski zamanlarda bir devletin rolü sadece adalet, iç güvenlik ve dış savunma olarak gerçekleşmiştir, o zamanlarda verginin rolü devletin o görevleri gerçekleştirmek için yaptığı önemli harcamaların finansmanıdır.

Fakat komünist fikirler yayıldıktan sonraki dönemde devletin rolü bütün ekonomik faaliyetlerin yöneticisi olarak genişlemiştir; başka bir ifade ile devlet ülkenin ekonomik, siyasi ve sosyal hedeflerini gerçekleştirmek için bütün ekonomik faaliyetleri yönetmekle sorumlu olmuştur. Bunun sonrasında dünyanın çoğu ülkesi (hatta kapitalist ülkeler) ülkenin ekonomik, siyasi ve sosyal hedeflerinin gerçekleştirilmesi için bir araç olarak vergileri kullanmaya başlamıştır. Şimdi vergi bütün hükümetlerin ekonomik, siyasi ve sosyal hedeflerini gerçekleştirmek için kullandıkları en önemli araçlardan biri sayılmaktadır.

Günümüzde çoğu ülkede gelir vergisi ve katma değer vergisinin önemi artmıştır ve hükümetler ekonomik, siyasi, sosyal adalet ve hazine finansman hedefini gerçekleştirebilmek için bu iki vergi türünü daha çok kullanmaktadır.

1970'lerden sonraki dönemde optimal vergileme teorisinin önemi (bir yaklaşım olarak) optimal vergi formülleştirmesinde bir araç olarak toplumsal refahı en üst düzeye ulaştırmak için artmıştır ve uygulanan vergi sistemleri optimal vergileme teorisine uzak olmasına rağmen bazı optimal vergileme ilkeleri uygulanan vergi sistemleri içerisinde bulunur. Ayrıca optimal vergileme teorisinin kriterlerini vergi sistemlerinde uygulama derecesi ile ekonomik gelişme düzeyi arasında bir ilişkinin var olup olmadığını anlamak

için Türkiye'de (hızlı büyüme oranına sahip gelişmekte olan bir ülke) ve İngiltere'de (dünyadaki en gelişmiş ülkelerden biri) uygulanan katma değer vergisi ve gelir vergisinin optimal vergileme çerçevesinde bir karşılaştırmasının yapılması faydalı olacaktır. Diğer yandan İngiltere genel olarak vergileme alanında ve özellikle optimal vergileme alanında uzun bir deneyime sahip olması nedeniyle bu konunun Türkiye açısından gelir vergisi ve katma değer vergisinin formülleşirmesinde fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde optimal vergileme teorik kavramının fayda kavramına ve toplumsal refah kavramına bağlı olduğu gösterilmekte ve toplumsal refah fonksiyonu belirtilmektedir. Sonrasında optimal dolaylı vergileme ve optimal dolaysız vergileme alanındaki önemli fikirler açıklanmış ve çalışmanın üçüncü bölümünde çalışmanın hipotezleri ve araştırma yöntemi anlatılmıştır.

Dördüncü bölümde Türkiye'de ve İngiltere'de optimal dolaylı vergileme kriterlerine göre uygulanan katma değer vergisi değerlendirilmektedir. Bu yapılırken iki ülkede katma değer vergisinin konusu, oranları ve indirimleri gösterilmektedir. Öte yandan aynı bölümde Türkiye'de ve İngiltere'de uygulanan gelir vergisinin konusu, oranları ve indirimleri gösterilerek optimal dolaysız vergileme kriterlerine göre iki ülkede uygulanan gelir vergisi değerlendirilmektedir. Nihayet beşinci bölümde çalışmanın sonuçları kısaca açıklanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

LİTERATÜR

2.1. Optimal Vergileme Teorisinin Temelleri

2.1.1. Optimal Vergileme Kavramı

Hükümetler çeşitli toplumsal hedefleri gerçekleştirmek için gerekli olan gelirleri toplamak amacıyla eldeki mevcut vergileri– bir tek gelir vergisi (dolaysız vergi olarak) ya da bir tek mübadele vergisi (dolaylı vergi olarak) ya da ikisi de- tarh eder¹ ve genellikle bütün vergiler (toplu ödeme vergi hariç) bireylerin ekonomik davranışını tahrif eder² bu yüzden uygulanan herhangi bir vergi sistemi ekonomik davranışın tahrifini en düşük seviyede tutmalıdır.

Ayrıca, uygulanan vergi sisteminde ekonomik davranışın tahrifinin en düşük seviyede tutulması tek başına yeterli değildir bunun yanında birkaç özelliğin de var olması gerekmektedir. Adam Smith'den beri ve hatta daha önceki ekonomistler vergilerin etkileri hakkında araştırmalarda bulunmuşlardır. Bunu yaparken sık sık vergi sisteminin gerekli olan özelliklerini belirtmeye çalışmışlardır. Smith genel olarak verginin dört özelliğini listelemiştir, bunlar eşitlik (beriyelerin vergi ödemeleri gelirleriyle orantılı olmalıdır), kesinlik (vergi yükümlülükleri açık ve kesin olmalıdır; yani keyfi olmamalıdır), ödeme uygunluğu (mükellef için verginin toplanması uygun bir şekilde ve uygun bir zamanda olmalıdır) ve tahsilatta tutumluluk (tahsilat maliyetleri düşük olmalıdır ve vergi ekonomik faaliyetleri engellememelidir).

¹James Alm. (1996). What is an “optimal” tax system?. National Tax Journal, 49 (1): 117- 133.

²Alan J.Auerbach ve James R.Hines Jr. (2001). Taxation and economic efficiency. February, <http://www.nber.org/papers/w8181.pdf>, (03. 09. 2014).

İkinci ve üçüncü özellikler hakkında çok tartışma ya da araştırma olmamıştır çünkü bunlar zaten kendi kendilerine açıkça arzu edilendirler ancak bu iki konuyla bağlantılı olarak mükellef hakları konusu çalışmalar yapılmıştır. Ayrıca eşitlik kavramı çok tartışılmıştır ve hala vergi politikasının değerlendirmesinde önemli bir yere sahiptir. Diğer yandan yönetim maliyetleri ve teşvik edici etkiler (faaliyetleri engelleme) de çokça tartışılmıştır.

Genel olarak bir toplumda uygulanan vergiler üç kriter açısından değerlendirilebilir; ilk olarak vergiler adil olmalıdır, ikinci olarak yönetim maliyetleri azaltılmalıdır ve son olarak vergilerin engelleme etkileri azaltılmalıdır. İdari yönetici aynı zamanda bu üç kriteri gerçekleştirmeye çalışmalıdır ve bu sebepten bu görevin zor bir görev olduğu söylenebilir ve verilecek örnek sayesinde bunun nedeni anlaşılacaktır. Eğer yerel hükümetin harcamalarını finanse etmek için iki vergi türü varsa; bunlardan birincisi kafa vergisi ve ikincisi ise gelir vergisidir, bu durumda bir çok ekonomist gelir vergisini tercih edebilir çünkü gelir vergisi kafa vergisinden daha adil olduğu düşünülmektedir, ama gelir vergisi işgücü arzında daha çok etkilidir. Bu yüzden bu iki vergi arasında bir seçim yapılacaksa gelir vergisinin adalet özelliğinin faydası ve engelleme özelliğinin zararı arasında bir karşılaştırma yapmak gerekir (yönetim maliyetlerine dikkate alınarak). Optimal vergileme yaklaşımı bu üç kriteri tek bir kriterde birleştirmek için ekonomik analizler kullanmaktadır ve her kriterin göreceli ağırlığı belirtilmektedir, bu iş kişisel fayda ve toplumsal refah kavramları kullanılarak yapılmaktadır³.

Toplumsal refah kavramı toplumsal refah derecesi indeksini yaratır ve bu kişisel faydalara bağlıdır. Fakat toplumsal refah kavramı sadece kişisel faydaların toplamı değil aynı zamanda kişisel faydaların dağıtımının eşitliğinin derecesine de bağlıdır. Genellikle fayda dağıtımının eşitsizliği yükseldiğinde toplumsal refah seviyesi düşmektedir. Bu anlamda toplumsal refah kavramı vergi sisteminde adaletin fikrini yansıtmaktadır. Vergiler, eşitsizliği azaltırsa o vergilerin adil olduğu söylenebilmektedir. Böylece toplumsal refahı en üst düzeye çıkarmak için birinci kriterin (vergiler adil olmalıdır) anlamını içermelidir. İkinci kriter (yönetim maliyetleri azaltılmalıdır) de toplumsal refah

³ Christopher Heady. (1993). Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy: A Survey. Fiscal Studies 14(1): 15- 41.

kavramı içinde yansıtılmaktadır çünkü yönetim maliyetleri yükseldiğinde daha çok brüt vergi geliri olmalıdır (hükümet hizmetlerini finanse etmek için) ve böylece kişisel faydalar azaltılacaktır. Üçüncü kriteri de (engelleme etkileri azaltılmalıdır) içerir çünkü ekonomik faaliyetleri engellemek ulusal ekonomiyi tahrif eder ve kişisel faydaları azaltır ve sonrasında kişisel faydaları ve toplumsal refah derecesini azaltacaktır. Böylece toplumsal refah kavramı üç kriteride içermektedir dolayısıyla optimal vergileme politikası toplumsal refahı en üst seviyeye çıkaran politikadır⁴.

Genellikle ekonomistlere göre vergi oranları ve yönetim maliyetleri arasındaki ilişkinin modelini kurmak çok zor olmasına rağmen bazı yazarlar (James Alm gibi) yönetim maliyetlerine odaklanmıştır, Alm'a göre optimal bir vergi sistemini kurmak için yönetim maliyetlerinin göz önünde tutulması gerekir⁵. Fakat çoğu iktisatçı yaptığı analizlerde yönetim maliyetlerine önem vermeyerek birinci ve üçüncü kriterlere odaklanmıştır. İktisatçılar ciddi bir şekilde eşitlik (adalet) ve etkenlik (teşvik etme) arasındaki uzlaşmayı sağlayan vergi sistemlerini yapmaya çalışmışlardır.

Öte yandan optimal vergileme teorisi, kişisel gelir vergisi (dolaysız bir vergi olarak) ve mübadele vergisine (dolaylı bir vergi olarak) odaklanmıştır. Bunlar daha çok kurumlar vergisi, sermaye kazançları ya da miras vergileriyle uğraşmamışlardır çünkü bu vergilerin davranışı ve fayda üzerine etkileri kişisel gelir vergisinin ve mübadele vergilerinin etkilerine göre daha az anlaşılmıştır. Ayrıca bu vergiler için yönetim maliyetleri ve mükelleflerin kabul edilebilirlikleri daha önemli sayılmaktadır, bu da vergi problemlerinin dizaynı için uygun bir matematik modeli tasarlama üzerine ek bir problem eklemektedir⁶.

Nihayet, optimal vergileme yaklaşımı toplumsal refah fonksiyonunu en yüksek seviyede tutmak için optimal vergi sistemini kurmaya çalışan bir yaklaşım ortaya çıkmıştır, bu vergi sisteminin aynı zamanda iki özelliğinin bulunması gerekir: Eşitlik (vergi yükü adil bir şekilde tarh edilmelidir) ve etkinlik (ekonomik davranış en düşük derecede tahrif edilmelidir). Fakat genellikle etkili olan vergilerin (toplu ödeme vergi

⁴ Heady, a.g.m., s. 17.

⁵ Alm, a.g.m., s. 130.

⁶ Heady, a.g.m., s. 25.

gibi) adil olduğu söylenememektedir ve nispeten adil olan vergiler (terakki eden gelir vergisi gibi) etkili olamadığından optimal vergileme hala çok tartışmalı bir yaklaşımdır.

2.1.2. Optimal Vergileme ve Toplumsal Refah Fonksiyonu

2.1.2.1. Toplumsal Refah

Optimal vergileme kavramı toplumsal refah kavramına bağlıdır, o da fayda kavramına bağlıdır ve birçok ekonomik alanda bireyin vergi sonrası gelirinin bu bireyin refahını ölçmek için kullanılmasına rağmen toplumsal refahın analizi için gelirin kullanılmasının uygun olmadığı söylenebilir çünkü genellikle insanlar vergi sonrası gelirlerinin düşüşünü azaltmak için vergi artışına daha çok çalışma şeklinde tepki gösterirler, fakat bireylerin bu çalışma artışı onlar için bir maliyettir. Bu maliyetin vergi artışının toplam maliyetine ulaşmak için vergi sonrası gerçek gelirin düşüşüne eklenmesi gerekir. Bu brüt maliyet işin faydasızlığına katılan faydanın ölçüsünde yansıtılmaktadır⁷.

Öte yandan eşitsizliği ölçmek için vergi sonrası gerçek gelir yanıltıcı olabilmektedir. Eğer herkes aynı iş saatinin ücretini alırsa ve bazı bireyler diğer bireylerden daha fazla çalışırsa, gelirler açısından eşitsizlik doğacaktır, fakat daha yüksek gelir sahiplerinden alınan verginin daha düşük gelir sahiplerinden alınan vergiden daha yüksek olmasına bağlı olan eşitlik argümanı zayıf kalacaktır çünkü herkes daha çok iş saatlerine ulaşmayı seçebilecektir. Ancak eğer gelir eşitsizliğinin nedeni ücretler arasındaki farklılıklar ise ‘yeniden dağıtım’ vergilendirme için daha güçlü bir adalet argümanı olacaktır.

Diğer yandan eğer fayda kavramı gelir kavramı yerine eşitsizliğin ölçülmesinde kullanılırsa bu çapların farklarını hesaba katmak gerekir ve eşit gelirlerin durumunda gösterilen faydanın eşitsizliğinin derecesi, eşitsiz gelirlerin durumunda gösterilen faydanın eşitsizliğinin derecesinden daha azdır. Ayrıca tüketim malları vergilendirildiğinde nispi fiyatlar değişir ve bu vergilendirme tüketim malları üzerinden bireylerin tüketim tarzlarını da değiştirir, daha sonra nominal geliri gerçek gelire değiştiren fiyatların indeksine ulaşmak için kullanılan ağırlıkları da değiştirebilmektedir.

⁷ Heady, a.g.m., s. 18.

Fayda fonksiyonunda olduğu gibi tüketicilerin tercihleri belirtilmeden ağırlıkların orantılı bir şekilde değiştiği kabul edilmez⁸.

2.1.2.2. Toplumsal Refah Fonksiyonu Açısından Optimal Vergileme

Genel olarak (F) fayda fonksiyonunun denklemi, i malın tüketimi (t_i) ve emek arzının miktarı (E) için şöyle bir şekil alır⁹:

$$F = f(t_i, \dots, t_n, E) \dots \dots \dots [1]$$

t_i : i malın tüketimi

E: Emek arzının miktarı

Sadece gelir vergisine bakıldığında kişisel malların tüketim seviyeleri anlamlı kalmaz fakat sadece gelir ile temsil edilen tüketim malları üzerine toplam harcama anlamlı kalır. Böylece vergi sonrası gerçek gelir (G) için fayda fonksiyonu şu şekilde olabilir¹⁰:

$$F = f(G, E) \dots \dots \dots [2]$$

G: Vergi sonrası gerçek gelir

Bazı durumlarda fayda fonksiyonunda fayda gelire orantılı olabiliyor, ya da en azından faydanın değişiklikleri gelirin değişikliklerine orantılı oluyor; yani gelirin bir birim artışı (cari fiyatlarda) faydanın bir birim artışını yaratmaktadır.¹¹ Ayrıca geleneksel refah iktisatına göre toplumun refahı onun üyelerinin sağladığı faydalara bağlıdır¹²; yani kişisel fayda fonksiyonları belirtildiğinde şu kişisel fayda fonksiyonlarının toplamıyla toplumsal refah biçimlendirilir.

$$\text{Toplumsal refah} = \sum_b f^b \dots \dots \dots [3]$$

f^b : B bireyin faydası

⁸ Heady, a.g.m., s. 19.

⁹ Heady, a.g.m., s. 19.

¹⁰ Heady, a.g.m., s. 19.

¹¹ Richard. W.Blundell. (1992). Labour supply and taxation: a survey. *Fiscal Studies*, 13 (3): 15- 40.

¹² Harvey S.Rosen. (2002). Public Finance. 6. Baskı, McGraw- Hill Higher Education, New York, s. 141.

Eğer fayda fonksiyonları işgücü arzı için ayarlanmış geliri temsil etmek için tartılırsa basitçe toplumsal refah ölçüsü milli gelirin işgücü için ayarlanmış ölçüdür. Fakat [3] toplumsal refah fonksiyonunda bir problem vardır, bu problem ise milli gelirden olduğu gibi gelirin dağıtımında hesaba katılmamasıdır. Adil vergi sistemi fikri faydanın eşitsizliğini azaltan bir sistem ise; toplumsal refah fonksiyonunun yoksul insanların fayda kazançlarına zengin insanların fayda kazançlarından daha çok ağırlık vermesi gerekmektedir.

Çalışmalarda daha çok aşağıda gösterilen formülasyon kullanılarak bu gerçekleştirilmiştir¹³:

$$\text{Toplumsal refah} = \frac{1}{1-\varepsilon} \sum_b (f^b)^{1-\varepsilon} \quad \varepsilon \neq 1 \quad \dots \dots \dots [4]$$

$$\text{Toplumsal refah} = \sum \log(f^b) \quad \varepsilon = 1 \quad \dots \dots \dots [5]$$

Eğer ε 0'ı eşit olursa [4] fonksiyon [3] fonksiyonu oluyor, böylece $\varepsilon=0$ olduğunda eşitsizliğin önemi kalmamaktadır.

Halbuki ε pozitif olursa f^b artışları daha az $\frac{1}{1-\varepsilon} (f^b)^{1-\varepsilon}$ orantılı artışlarına dönüştürmektedir.

Böylece eğer verilmiş ve mutlak bir faydanın artışı varsa, yüksek faydalı bireyin faydasının artışıyla orantılı ağırlık daha az faydalı bireyin faydasının artışıyla orantılı ağırlıktan daha düşüktür. Yani toplumsal refah fonksiyonunu eşitleyen faydayı tercih ettiğini göstermektedir. Bu tercihin gücü ε değerine göre yükselmektedir. Fayda fonksiyonu ayarlanmış gelire orantılı olursa ε değeri şu örnek sayesinde anlaşılabilir: İki bireyin var olduğunu farzedelim ve birincisinin ayarlanmış geliri ikincisinin ayarlanmış gelirinden iki kat daha büyük olsun, o zaman daha zengin olana yollanan ek gelirin ağırlığına göre daha fakir olana yollanan ek gelirin ağırlığı şöyle olacaktır: 2ε ; eğer $\varepsilon=1$ olsa \rightarrow nispi ağırlık 2 olmaktadır, eğer $\varepsilon=2$ olsa \rightarrow nispi ağırlık 4 olmaktadır. Caydırıcı etkiler yoksa (ve işgücü arzı sabitse), [3] refah fonksiyonu için optimal vergi politikası gelirin marjinal faydalarının eşitlenmesi için vergilendirilecektir. Diğer yandan [4] refah

¹³ Heady, a.g.m., s. 20.

fonksiyonu için dönüştürülmüş marjinal faydalar eşitlenmiş olacaktır. Ayrıca eğer bütün refah fonksiyonları aynı olsa ve bütün bireylerin aynı iş saatleri varsa, [3] ve [4] refah fonksiyonları ikisinde de optimal vergilemenin, vergi sonrası gelirin tamamen eşit dağıtımını gerçekleştirdiğini içermektedir¹⁴.

Böylece vergi sisteminin hedefi eşitsizliğin derecesini azaltma olmaktadır ve caydırıcı etkiler olmazsa eşitsizliğin derecesi (hiç etkinlik maliyetleri olmadan) sıfıra kadar azaltılabilmektedir. Fakat vergi politikasının tüm eşitsizliğini ortadan kaldırmak için uygulanması gerçekte zordur çünkü bu yukarıda elde edilen eşitlik sonucu ciddi olarak aynı fayda fonksiyonlarının ve eşit işgücü arzının varsayımlarına bağlıdır, fakat insanların farklı ihtiyaçları varsa (hastalık ya da farklı çocukların sayısı v.b....) veya insanların farklı işgücü arzı varsa, vergi sonrası gelirin eşitliği çekici bir hedef olmayacaktır.

Öte yandan uygulamada caydırıcı etkiler yüzünden eşitliğin gerçekleşmesi engellenmektedir, birey daha yüksek vergi ödemek için tüketimi azaltacak, geliri yükseltecek, tasarrufu azaltacak ya da ödünç almayı yükseltecektir. Optimal vergileme teorisinin yaklaşımı bireylerin vergilere yanıtlarının modellenmesidir (faydaların belirtmesinle tutarlı olduğuna göz önüne alınarak) ve aynı zamanda bu davranışın sonucunu takip etmesidir, yani optimal vergileme sistemi içindeki toplam vergi gelirini azaltmadan toplumsal refahın yükseltilemediği bir sistemdir¹⁵.

Ayrıca ekonomik faaliyetlerin değişikliklerinin standart ekonomik analizi gibi vergi değişikliğinin etkisi iki etkiyi içermektedir onlar da gelir etkisi ve ikame etkisidir¹⁶.

1- Vergi yükseldikten sonraki gelir etkisi: Verginin artışı vergi sonrası geliri azaltır ve bireyin işgücü arzını yükseltir (tüketimin eksikliğini düzeltmek için).

2- İkame etkisi: İşin marjinal geliri düştüğünde işgücü arzı düşmektedir.

Gerçekte bu iki etki birbirinin aksine çalışmaktadır, yani bu iki etkiden gelir vergisinin artışının işgücü arzı üzerine etkisi daha güçlü olanına bağlıdır. Vergi geliri-

¹⁴ Heady, a.g.m., s. 21.

¹⁵ Heady, a.g.m., ss. 21- 22.

¹⁶ Heady, a.g.m., s. 23.

nötr vergi değişiklikleri olduğunda ortalama vergi mükellefinin gelir etkisi yoktur, böylece bu birey için sadece ikame etkisi çalışmaktadır. Diğer vergi mükellefleri vergi artışı ya da vergi düşüşüyle yüzleşeceklerdir, ancak ortaya çıkan gelir etkisi muhtemelen yaklaşık olarak dengeli olacaktır. Böylece genel olarak ikame etkisi geçerli (hakim) olacaktır: Kişisel ödeme artışını finanse etmek için kullanılan gelir vergisinin standart oranın artışı genellikle toplam işgücü arzını azaltacaktır.

Vergi gelirine tarafsızlıktan çıkan hakim ikame etkisi bütün optimal vergileme problemlerine uygulanmaktadır ve arz ve talep telafi edici esneklikleri konsantrasyona yol açar (verginin tahrif eden etkilerini değerlendirmesi için). Bu alanda bu soruya cevap verilmesi gerekir: Gelir vergilendirmesinde daha yüksek vergi oranı daha yüksek kişisel ödeneklerle işgücü arzını azaltmasının önemi nedir?! Sonuçta amaç milli gelirin büyüklüğünü yükseltmek değil, amaç toplumsal refahı maksimum seviyeye çıkarmaktır ve yukarıdaki sorunun cevabı şu şekilde açıklanabilir:

Bireyler ortalama olarak daha az çalışmayı seçtiğinde daha az gelirleri olacaktır ve daha az vergi ödeyeceklerdir. Böylece sabit bir işgücü arzının seviyesinde vergi gelirlerindeki tarafsız değişiklik (işgücü arzını azaltmasının sonucu olarak) daha az vergi geliri yaratır, bu vergi gelirinin kaybı “verginin aşırı yükü” nü temsil etmektedir.

Ayrıca bu vergi gelirinin kaybını dengelemek için vergi oranları yükseltilmektedir. Bu vergi oranlarının artışı toplumsal refah ve verginin ilericiğini yükseltmekten çıkan ve eşitsizliğin düşüşünden çıkan toplumsal refahın kazançlarını –en azından kısmen olarak- azaltmaktadır.

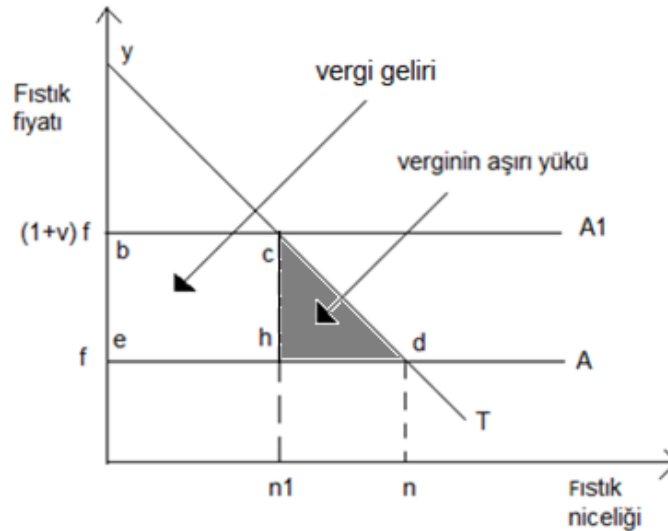
Optimal vergilemenin analizinin amacı bir hükümetin vergilendirdiği vergileri tanımlamak değildir, optimal vergilemenin analizinin amacı bir hükümetin hangi vergileri vergilendirmesinin gerekliliğini belirtmektir. Hükümetlerin ise gerekli şeyleri yapmamalarının birkaç nedeni vardır. Optimal vergileme analizinde teoriyle fiilen uygulanan vergi sistemleri arasında yakın bir ilişki beklenmemelidir. Ne yapılması gerektiği fikri, tabii kritik görüşlerine bağlı olmalıdır. Teoride bu yaklaşım [4] toplumsal refah fonksiyonunda ε faktör sayesinde temsil edilmektedir. Açıkça insanların ε 'nın rasyonel bir kıymeti için farklı bakışları vardır ve böylece birkaç farklı kıymet için

optimal vergilerin hesaplaması konusunda standart pratikler vardır. Fakat uygun ϵ 'ın kıymeti bütün vergi sistemlerini rasyonelleştirememektedir. Birçok çalışmaya göre ϵ 'ın çeşitliliğinin optimal vergi oranları üzerine mütevazi etkileri vardır ve tipik olarak ϵ 'ın çeşitliliğinin farklı vergilerin nispi boyutu üzerine çok hafif etkisi vardır¹⁷.

2.2. Dolaylı Vergilemede Optimal Vergileme

2.2.1. Mübadele Vergilerinde Aşırı Yük

Aşırı yük kavramı genellikle tüketici fazlası kavramına bağlıdır ve tüketici fazlası şöyle tarif edilebilir: Bir mal almak için para miktarının ödemesine istekli hazır tüketici ve gerçekte tüketicinin ödemesi lazım olan para miktarı arasındaki farktır.¹⁸Aşırı yük kavramı şekilde 1'de belirtilmektedir:



Şekil 1. Mübadele Vergisinde Aşırı Yük

Tüketici fazlası talep eğrisi ve arz eğrisi arasında kalan alandır. Denge noktası (d) durumunda denge niceliği (n), denge fiyatı (f) oluyor ve tüketici fazlası talep eğrisi (T) ve arz eğrisi (yatay hat A) arasında kalan alan (üçgen yde) oluyor. Fıstık üzerine

¹⁷ Heady, a.g.m., s. 24.

¹⁸ Rosen, a.g.e., s. 290.

yüzde oranlı vergi (v) tarh edildikten sonra yeni denge fiyatı $(1+v)f$ oluyor, yeni denge durumunun noktası (c) oluyor, arz eğrisi yatay hat ($A1$) oluyor ve tüketici fazlası talep eğrisi (T) ve yeni arz eğrisi (yatay hat $A1$) arasındaki alan (üçgen ycb) oluyor¹⁹. Ayrıca vergi geliri şöyle hesaplanır:

Vergi geliri= satılan fıstık birimleri (eh) \times her fıstık birimi üzerine ödenen vergi (be)

Yani vergi geliri dikdörtgen ($bche$) alanını eşittir. Öte yandan vergi sonrası tüketici fazlası ve toplu vergi geliri tutarı ($yche$ alanı) ilk tüketici fazlasından (yde) daha küçüktür ve iki alanın arasında fark (chd) alanı eşittir. Yani eğer hükümet toplu vergi gelirini fıstık tüketicisine (toplu ödeme transfer olarak) geri verirse o tüketici hala vergi tarh edilmeden önceki duruma göre daha kötü bir durumda kalır çünkü hala (chd) miktarda kaybetmeye devam eder. Yani bu (chd) üçgen alanı verginin aşırı yüküdür²⁰.

2.2.2. Optimal Dolaylı Vergileme İlkeleri

Optimal dolaylı vergileme meselesi şöyledir: Çeşitli mallar üzerine tarh edilen vergilerin oranlarının belirtilmesidir. Bu kural gelecek örnek sayesinde açıklanacaktır²¹:

Bir birey iki mal tüketir (Y) ve (Z) ve boş zaman (B). (Y) fiyatı (F_y), (Z) fiyatı (F_z) ve (B) fiyatı ücret (\dot{U}). Bireyin maksimum çalışabildiği saatler sabit (T); yani çalışma saatleri ($T - B$)'dir. O varsayımlara göre:

$$\dot{U}(T - B) = F_y Y + F_z Z$$

Bu denklemin sol tarafında toplam gelir ve sağ tarafında o gelirin harcaması gösterilmiştir. Öte yandan bireyin maksimum çalışabildiği saatleri çalıştığında kazandığı toplam gelir ($\dot{U}T$) aşağıdaki denklemde gösterilmiştir.

$$\dot{U}T = F_y Y + F_z Z + \dot{U}B$$

¹⁹ Rosen, a.g.e., s. 291.

²⁰ Rosen, a.g.e., s. 291.

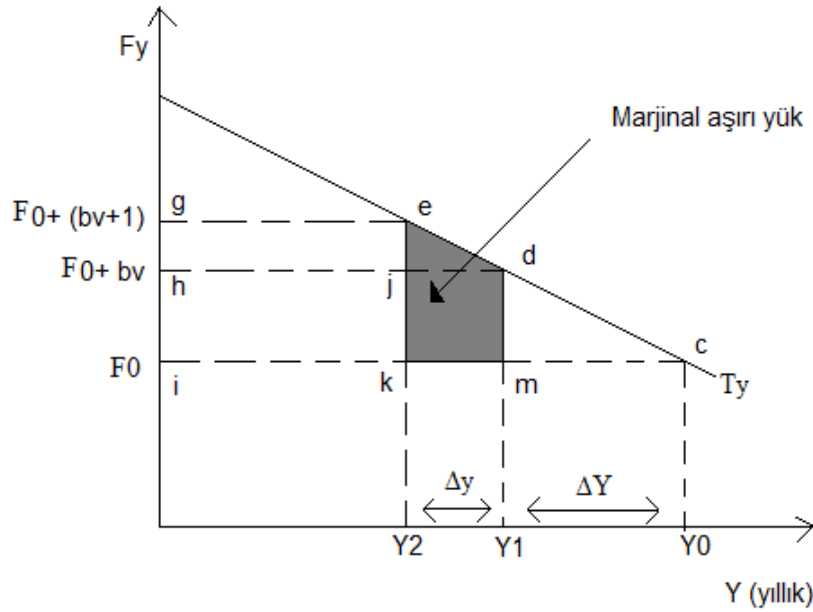
²¹ Rosen, a.g.e., ss. 307- 310.

Ayrıca sabit oranlı vergi (v) Y,Z ve B üzerine tarh edilirse yürürlükte fiyatlar şöyle olacaktır, Y fiyatı: $(1+v)F_y$, Z fiyatı: $(1+v)F_z$ ve B fiyatı: $(1+v)Ü$. Böylece bireyin bütçe sınırlaması:

$$\dot{Ü}T = (1+v) F_y Y + (1+v) F_z Z + (1+v) ÜB \quad \text{taksim } (1+v) \rightarrow$$

$$\frac{1}{1+v} \dot{Ü}T = F_y Y + F_z Z + ÜB$$

Bu denklemde görüldüğü gibi maksimum çalışma saatlerinin toplam gelir üzerine oranlı vergi, toplu ödeme bir vergi çıkmıştır. Yani bu verginin aşırı yükü yoktur (bu yüzden toplu ödeme vergi nötr vergi²² sayılır). Fakat boş zaman üzerine vergi tarh edilmez, bu yüzden aşırı yükü vergilendirdikten sonra her zaman ortaya çıkacaktır ve bu yüzden optimal dolaylı vergileme hedefi bu aşırı yükü en düşük düzeyde tutmak olmaktadır ve bu kural şekil 2 sayesinde açıklanacaktır.



Şekil 2. Mübadele Vergilerinde Marjinal Aşırı Yük

²² Agnar Sandmo. (1976). Optimal taxation: An introduction to the literature. Journal of Public Economics, 6: 37-54.

Şekilde bireyin tükettiği Y malı miktarı yatay ekseninde, Y malın fiyatı düşey ekseninde, Y malın talep eğrisi doğrusal eğri olarak gösterilmiştir. Y üzerine vergi birimi bv tarh edildikten sonra talep Y_0 'dan Y_1 'e kadar düşer (ΔY) ve üçgen dcm alanı kadar aşırı yük yaratılır. Birim vergi bv 1 miktar yükseltirse ($bv+1$) olur ve tutar fiyat $F_0+(bv+1)$ olduğu diye talep yine de Y_1 'den Y_2 'ye kadar (Δy) miktarıyla düşer ve çıkan aşırı yük üçgen cek alanı miktarıyla gösterilir.

Böylece marjinal aşırı yük iki üçgen cek ve dcm arası farktır, o da ikizkenar yamuk (ekmd).

İkizkenar yamuk (ekmd) alanı = $\frac{1}{2} \Delta y [bv+ (bv+ 1)] \rightarrow \Delta Y = \text{marjinal aşırı yük}$,
 çünkü İkizkenar yamuk (ekmd) alanı = $\frac{1}{2} \Delta y (2bv+ 1) = \Delta y. bv + \frac{1}{2} \Delta y$, bu denklem yaklaşık olarak sadece $\Delta y. bv$ termi olabilir çünkü denklemin ikinci termi $\frac{1}{2} \Delta y$ (üçgen ejd alanı) nispeten küçük ve yoksayılabılır. Aynı zamanda $\frac{1}{\Delta y} = \frac{bv}{\Delta Y}$ çünkü ikisi de T_y 'nin eğmiyi eşittir. Bu sebepten $\Delta y.bv = \Delta Y = \text{marjinal aşırı yük}$.

Ayrıca toplu vergi gelirinin ek bir dolarinin marjinal aşırı yükü, marjinal aşırı yükün taksim gelirindeki değişiklik eşittir. Vergi oranı bv olduğunda vergi geliri bvY_1 oluyor, şekilde dikdörtgen (dmih), vergi oranı $(bv+1)$ olduğunda vergi geliri dikdörtgen (kegi) oluyor, yani vergi yükseldiğinde hükümet ejhg alanı kazanır fakat kmdj alanı kaybeder, böylece vergi gelirin değişikliği ejhg- kmdj eşittir, yani vergi gelirin değişikliği = $Y_2(bv+1) - Y_1bv = Y_2 + bv(Y_2 - Y_1)$. Şekil 2'ye göre $Y_2 = Y_1 - \Delta y \rightarrow Y_2 + bv(Y_2 - Y_1) = Y_1 - \Delta y - bv.\Delta y$. Fakat $\Delta y = \frac{\Delta Y}{bv} \rightarrow Y_1 - \Delta y - bv.\Delta y = Y_1 - \frac{\Delta Y(1+bv)}{bv}$. Fakat bv 1'e göre büyük sayılır $\rightarrow Y_1 - \frac{\Delta Y(1+bv)}{bv} = Y_1 - \Delta Y$.

$Y_1 - \Delta Y =$ marjinal vergi geliri \rightarrow gelirin bir ek dolarının marjinal aşırı yük=
 $\frac{\Delta Y}{Y_1 - \Delta Y}$ ve benzerli bir şekilde Z mal için gelirin bir ek dolarının marjinal aşırı yük=
 $\frac{\Delta Z}{Z_1 - \Delta Z}$

Kapsamlı aşırı yükü mümkün olduğu kadar azaltmak için her mal için gelirin bir ek dolarının marjinal aşırı yük aynı olmalıdır, bu yüzden:

$$\frac{\Delta Y}{Y_1 - \Delta Y} = \frac{\Delta Z}{Z_1 - \Delta Z} \quad \rightarrow \quad \frac{\Delta Y}{Y_1} = \frac{\Delta Z}{Z_1}$$

Yani kapsamlı aşırı yükü mümkün olduğu kadar azaltmak koşulu budur: Vergi tarh edildikten sonra her malın talebinin çıkan yüzde düşüşüne aynı tutmak için vergi oranları belirtilmelidir, bu koşul Ramsey kuralıdır. Ramsey 1927’de optimal nihai satış vergileme alanında çalışan ilk ekonomisttir. Ramsey eşitlik ve etkenlik arasındaki çalışmaya odaklanmamıştır onun yerine tek kişi ekonomisinin tahrif etme maliyetini en düşük seviyeye indererek belirli nihai satış vergisi hasılatını yükseltmek için satış vergilerinin bir modelini tasarlamaya çalışmıştır. Ramsey’e göre devlet gelirini çok küçük bir miktarda yükseltmek gerekli olduğunda vergiler her mal sınıfının tüketilmesinde eşit orantılı olarak azalmayı üretecektir.

Gelir etkileri yoksa, malların talep eğrileri doğrusal olsa dahi ve hatta devletin yüksek gelir gereksinimleri için de o sonuç geçerli olacaktır. Bu koşullar uygulama ihtimali olmadan geçerli olmaktadır, fakat “eşit orantılı azalmalar” kuralı genellikle uygulanabilir matematiksel koşul olarak ifade edilebilmektedir ve optimal vergiler o koşulu karşılamalıdır²³.

Ayrıca bu koşul doğrudan bir şekilde hangi mallar üzerinde en ağır vergilendirmenin olacağını belirtmez. Fakat her malın talebi diğer malların fiyatlarından bağımsız olarak Ramsey tarafından kullanılmıştır ve Ramsey bu hipotezi kullanarak “ters esneklik kanunu”nu türetmiştir; fazla fiyat-esnek talep sahibi olmayan mallar daha ağır bir şekilde vergilendirilmelidir. Bu kanun sert bir biçimde bağımsız talepler hipotezi

²³ Frank P. Ramsey. (1927). A contribution to the theory of taxation. *Economic Journal*, 37 (145): 47- 61.

altında uygulanabilmektedir, fakat gelir eşitsizliği dikkate alındığında önemli bir revizyon olmalıdır. Her nasılsa bu kanunun büyük bir etkisi vardır ve onun esas mantığı şudurki esnek olmayan malların vergilendirmesi daha fazla geliri yaratmaktadır çünkü talep hafif bir şekilde düşecektir²⁴.

Öte yandan Corlett ve Hague 1953'te farklı bir şekilde vergi dizaynının meselesini düşünmüşlerdir. Hangi vergilerin modelinin optimal olacağını düşünmeden Corlett ve Hague iki tüketim malını aynı vergi oranıyla vergilendirerek bir örnek oluşturmuşlardır. Bu örneğe bakarak bu vergi oranını değiştirmenin sayesinde etkinliğin düzeltilmesine imkanının var olup olmadığını belirtmeye çalışmışlardır (bir mal üzerine vergi oranını yükseltmek ve aynı zamanda diğer mal üzerine vergi oranını azaltmak). Malların serbestlikle tamamlayıcılık ya da ikame dereceleri farklı ise serbestlikle en çok tamamlayıcı (ya da en azından yerine olabilir) mal üzerine vergi oranını azaltmanın sayesinde etkinliğin düzeltilmesinin mümkün olduğunu göstermişlerdir²⁵.

Diğer yandan Diamond ve Mirrlees 1971'de ve Atkinson ve Stiglitz 1976'da dolaylı vergiler alanında çalışmışlar ve onların çalışmaları şunu göstermiştir: Dolaylı vergilerin basit bir bünyesi olması gerekir: Sadece çıktı ürünler vergilendirilmelidir²⁶ ve bu vergilendirme tek oranlı bir şekilde olmalıdır²⁷. Fakat Mirrlees 1976' da optimal karma vergi sistemini öne sürmüştür, bu vergi sisteminde bazı mallar üzerine doğrusal olmayan vergiler tarh edilir ve diğer mallar üzerine sabit vergi oranı tarh edilir²⁸.

Öte yandan Deaton 1979'da Engle eğrileri ve gelir vergisi doğrusal olduğunda, optimal mübadele vergisi oranı tek oran olması gerektiğini söylemiştir, Laroque 2005'te ve Kaplow 2006'da şöyle bir neticeyi sonuçlandırmıştır: Gelir vergisi optimal olmasa bile mübadele vergisi oranı tek oran olmalıdır ve onlara göre bu sonucun geçerli olması için

²⁴ Gareth D.Myles. (1989). Ramsey tax rules for economies with imperfect competition. *Journal of Public Economics*, 38: 95- 115.

²⁵ W.J. Corlett ve W.J. Hague. (1953). Complementarity and the excess burden of taxation. *Review of Economic Studies*, 21(1): 21- 30.

²⁶ Peter A.Diamond ve James A.Mirrlees. (1971). Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency. *American Economic Review* 61(1).

²⁷ Anthony Atkinson ve Joseph E.Stiglitz. (1976). The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation. *Journal of Public Economics*, 6: 55- 75.

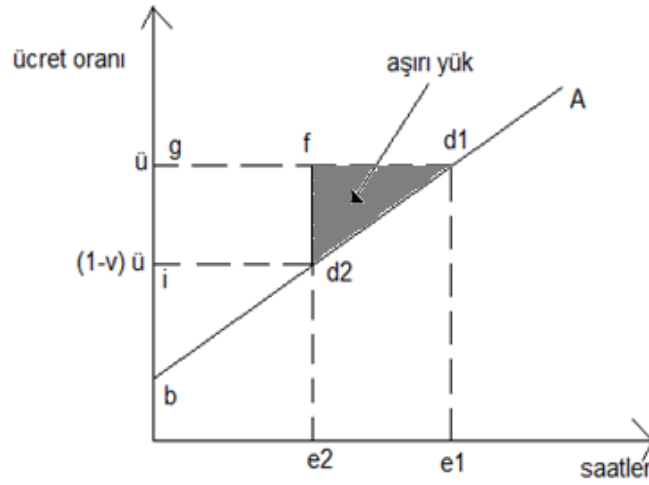
²⁸ J.A. Mirrlees. (1976). Optimal Tax Theory. *Journal of Public Economics*, 6: 327- 358.

tek bir koşul vardır o da emtia ve boş zaman arasındaki faydanın hafif bir şekilde ayrılabilir olması gerektiğidir²⁹.

2.3. Dolaysız Vergilemede Optimal Vergileme

2.3.1. Gelir Vergilerinde Aşırı Yük

Gelir vergilendirmesinde aşırı yükü kavramı emekçi fazlasına bağlıdır. Şekil 3'te yatay eksen emek saatleri, dikey eksen saat başı ücreti ve emekçinin emek arzının eğrisi (A) görünmektedir³⁰.



Şekil 3. Gelir Vergisinde Aşırı Yük

İlk deneye noktası (d1) için emekçi (\bar{u}) fiyat için emekçi (e_1) saat çalışır ve onun fazlası emek arzının eğrisi ve piyasanın fiyatında (ücret) yatay hat arasında olan alana (üçgen d1bg) eşittir. Eğer oranlı bir gelir vergisi (v) tarh edilirse emekçi tarafından sağlanan emek saatleri (e_2)'ye kadar düşer çünkü vergi sonrası ücret $(1-v)\bar{u}$ 'ye kadar düşer ve emekçinin yeni fazlası üçgen (d2bi) alanı oluyor³¹.

Ayrıca toplu vergi geliri emek saatleri (e_2) çarpı saat başı için vergi kıymeti ($[(1-v)\bar{u}]$) eşittir, yani vergi önceki emekçinin fazlası vergi sonrası emekçinin fazlasından

²⁹ Revesz, a.g.e., s. 5.

³⁰ Rosen, a.g.e., s. 295.

³¹ Rosen, a.g.e., s. 296.

üçgen ($d_1 d_2$) alanı kadar daha küçüktür ve bu fark gelir vergisi aşırı yükü olarak tarif edilmektedir³².

2.3.2. Optimal Dolaysız Vergileme İlkeleri

Geçen bentte görüldüğü gibi gelir vergisi aşırı yük ortaya çıkartır çünkü gelir vergisi ekonomik kararları tahrif eder, yani gelir vergisi bir bireyin faydasını azaltır ve toplumsal refahı da azaltır. Optimal gelir vergileme konusu şudur: Toplumsal refahı en yüksek düzeyde tutmak için gelir vergisinin formu nasıl olmalıdır?! Terakki eden (artan oranlı) bir vergi midir?! Eğer öyleyse nasıl bir terakki içinde olması lazım?! Ya da tek oranlı bir şekilde mi olmalıdır?!

19. yüzyıl sonunda Edgeworth optimal gelir vergileme belirtmek için basit bir modeli kurmuştur, o modelin varsayımları³³:

1-Hedef bireylerin faydalarının tutarı azami hadde çıkarmaktır. Yani eğer F_i i bireyin faydası ve R toplumsal refah, vergi sisteminin hedefi aşağıdaki denklemi azami hadde çıkarma olacaktır:

$$R = F_1 + F_2 + \dots + F_n$$

n: Toplumun bireylerin sayısı

2-Bireylerin fayda fonksiyonları aynıdır ve bu fayda fonksiyonları sadece bireylerin gelirlerine bağlıdır.

3-Elde edilebilir gelir miktarı sabittir.

Bu varsayımlara göre vergi sonrası gelirin dağıtımının en üst derecede eşit olması için gerekli şekilde vergiler tarh edilmektedir. Yani Edgeworth modeli terakki eden bir gelir vergisi tercih eder; yüksek gelir sahibi bireyler üzerine marjinal vergi oranları %100 olmaktadır çünkü bireylerin fayda fonksiyonları sadece gelirlere bağlıdır ve onun için gelir vergisinin aşırı yükü çıkmaz.

Edgeworth modelinin varsayımları değişirse terakki eden (artan oranlı) gelir vergisi optimal kalmaz çünkü bireylerin fayda fonksiyonları sadece gelirlerine bağlı değil boş zamana da bağlı olsa gelir vergisi emek kararlarını tahrif eder ve aşırı yük ortaya

³² Rosen, a.g.e., s. 296.

³³ Rosen, a.g.e., s. 316.

çıkar; yani optimal gelir vergisi sistemi daha eşitlik derecesine ulaşmak için gerekli aşırı yükün maliyetlerini göz önünde tutmalıdır.

Mirrlees 1971’de optimal gelir vergileme modelini yapmaya çalışan ilk ekonomisttir. Mirrlees etkinlik ve eşitlik arası ihtilaf meselesine odaklanmıştır³⁴ ve onun modelinin iki temel varsayımı vardır, bunlar³⁵:

1- Vergilendirmenin tek caydırıcı etkisi vardır; o da her işçinin çalışma saatlerinin etkilenmesidir.

2- İşçilerin ücretleri arasında farklar olduğu bir gerçekliktir çünkü işçilerin sabit verimlilikleri arasında farklar vardır, bu yüzden vergi öncesi göreceli ücretler sabittir.

Mirrlees’in modeline göre hükümet gerekli olan geliri toplamak için ve geliri yine dağıtmak için karşılıksız toplu ödeme transferiyle doğrusal olmayan gelir vergisini tarh etmelidir ve aynı zamanda gelirin yine dağıtılması daha geniş olduğunda emek arzının düşüşüne önem verilmelidir³⁶. Ayrıca Saez yüksek gelirlere optimal gelir vergisi oranının gelir etkisinin, ikame etkisinin ve geliri dağıtmanın yüksek kısmının kalınlığının bir fonksiyonu olduğunu neticelendirmiştir³⁷.

Doğrusal olmayan vergilemeye ulaşmak için diğer gelirlerde marjinal vergi oranını değiştirmeden kısa bir aralıkta marjinal vergi oranını değiştirmesinin göze önüne alınması mümkündür. Vergi artışının aralığının altında kalan gelirin sahibi bireyler bu değişiklikten etkilenmezler. Fakat bu aralıktaki gelirin sahibi bireyler gelir etkisini yaşayacaklar çünkü daha yüksek vergi onların işgücü arzını yükseltecektir. Ayrıca ikame etkisini de yaşayacaklar ve bu etki onların işgücü arzını azaltacak çünkü ek işin geliri düşecektir.

Artan vergi oranı gelirlerinin sadece küçük bir kısmı için geçerli olması durumunda vergi sonrası gelirin düşüşünün büyüklüğü küçük olacaktır ve böylece gelir

³⁴ John T.Revesz. (2014). A Computational Model of Optimal Commodity Taxation. Public Finance Research Papers, Sapienza University of Rome, <http://www.digef.uniroma1.it/sites/default/files/publicazioni/economia/research-papers/e-pfrp-n-4.pdf>, (03.09. 2014).

³⁵ Heady, a.g.m., s. 25.

³⁶ Revesz, a.g.e., s. 5.

³⁷ Emmanuel Saez. (2001). Using Elasticities to Derive Optimal Income Tax Rates. Review of Economic Studies, 68: 205- 229.

etkisi genel olarak ikame etkisinden daha az olacaktır. Bu nedenle bu grubun işgücü arzı azalacak ve böylece muhtemelen daha az vergi miktarını ödeyeceklerdir.

Ayrıca onların marjinal vergi oranının değişmemesi için aralığın üzerindeki gelirin sahibi bireyler ikame etkisiyle karşılaşmayacaklardır³⁸. Ancak gelirlerinin bazı kısımlarında uygulanan vergi oranının daha yüksek olması için daha fazla vergi miktarını ödeyeceklerdir.

Genellikle vergi geliri ve refah üzerine vergi artışının üç etkisi vardır³⁹:

- 1- Arttırılan marjinal oranının sahibi bireylerin vergi ödemeleri muhtemelen düşecektir.
- 2- Artış aralığı üzerinde gelir sahibi bireylerin vergi ödemeleri artacaktır.
- 3- Vergi artışı nedeniyle etkilenen her iki grubun faydasının düzeyleri düşecektir.

Eğer 1 ve 2'nin net etkisi negatif olursa, vergi ödeneğinin artışı finanse etmek için ekstra vergi geliri olmayacak ve böylece marjinal vergi oranını yükseltmek çekiciliği kalmayacaktır, bu durum muhtemelen aşağıdaki iki nedenden birinin olması durumunda görünecektir:

- A- 1 etki büyük olduğunda, işgücü yüksek telafi esnekliği nedeniyle ya da
- B- 2 etki küçük olduğunda (artış aralığı üzerinde bireylerin sayısı küçük olması için).

Eğer 1 ve 2'nin net etkisi positif olursa vergi artışından gelir kazancı 3'üncü etkisinin fayda kaybına karşı karşılaştırılmalıdır. Bu karşılaştırma vergi ödeneğini arttırmak için ek vergi geliri kullanılarak yaratılan refah kazancının hesaplanmasıyla yapılabilmektedir. Böylece daha yüksek gelirin sahibi bireylerin fayda kaybına karşı daha düşük gelirin sahibi bireylerin fayda kazancı bir karşılaştırma durumudur.

Bu nedenle toplumsal refah üzerine net etki dört faktöre bağlıdır⁴⁰:

³⁸ Arie Beresteanu ve Momi Dahan. (2002). An Optimal Shape of Income Tax: Evidence from Zero Income Tax Countries- Paraguay & Uruguay. <http://www.pitt.edu/~arie/PryUry.pdf>, (03.09.2014).

³⁹ Heady, a.g.m., s. 26.

1- İşgücü arzının telafi esnekliği:

Yüksek esneklik, net gelir kazancının küçük ya da negatif olduğu anlamına gelecektir, yani bu durumda vergi artışı toplumsal refahın arttırılması için daha az olasıdır.

2- Eşitlik için ilgi derecesi, toplumsal refah fonksiyonu [4] denklem'de ε temsil edildiği gibidir:

ε daha yüksek olduğunda vergi artışından kaybedenlerin fayda kayıplarına yerleştirilen göreceli ağırlığı daha düşük olmaktadır ve böylece vergi artışı toplumsal refahın arttırılması için olasılığı daha yüksektir.

3- Gelir eşitsizliğinin derecesi:

Yüksek eşitsizliğin düzeyi, vergi değişikliğinden (nispeten fakir) kazananlar ve (nispeten zengin) kaybedenler arasındaki daha büyük bir gelir farkı anlamına gelmektedir, yani kazançları daha büyük göreceli ağırlığa bağlı olmalıdır ve toplumsal refahı arttırmak için daha büyük vergi artışının olasılığı söylenebilmektedir.

4- Vergi artışının aralığının üzerinde nüfusun oranı:

Bu oran daha yüksek olursa yoksullara daha fazla kazanç miktarı anlamına gelir ve böylece vergi artışının toplumsal refahı arttırmanın olasılığı daha yüksektir.

Öte yandan Mirrlees'in şöyle bir fikri de var: Vergilendirmede yeteneğin göstergesi sadece gelir değildir bunun yanında birkaç kullanılabilir göstergenin varlığı da söz konusudur, örnek olarak: Zeka katsayısı, diplomaların sayısı, adres, yaş, vb⁴¹.

Optimal gelir vergi tarifelerinin yaklaşık olarak doğrusallığı sonucu araştırmacılara doğrusal optimal vergileme analizini gerçekleştirmekte yardımcı olmuştur. Sayısal örnekler için gerekli olan hesaplamaların basitleştirilmesi için önemli bir pratik avantajı vardır. En önemli çalışma Stern'in (1976'da) çalışmasıdır. Stern gerçekçi fonksiyonel formları ve parametre değerlerinin seçimine çok dikkat etmiştir.

⁴⁰ Heady, a.g.m., s. 27.

⁴¹ N. Gregory Mankiw, Matthew Weinzirel ve Danny Yagan. (2009). Optimal Taxation in Theory and Practice. National Bureau of Economic Research, working paper 15071, Cambridge, http://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/4263739/Mankiw_OptimalTaxationTheory.pdf?sequence=2, (03. 09. 2014).

Mirrlees modeli gibi Stern çalışması da aynı temel yapıyı kullanmıştır ve işgücü arzının telafi esnekliği, eşitsizlik endişesinin derecesi ve hükümetin gelire olan ihtiyacı değerlerinin aralığına karşılık optimal vergi oranlarını anlatmaktadır. (Tablo 1’de Stern sonuçlarından küçük bir kısım gösterilmiştir). Her hükümet gelir ihtiyacının boyutunun ve işgücü arzının telafi esnekliğinin varsayımlarının grubu için üç farklı ε değerine karşılık olan optimal vergi oranları tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1. Stern’nin Hesapladığı Değişen Parametreler İçin Optimal Vergi Oranları

	$\varepsilon = 2$	$\varepsilon = 3$	$\varepsilon = \infty$
Durum 1	54%	59%	87%
Durum 2	68%	72%	94%
Durum 3	45%	50%	80%
Durum 4	48%	53%	84%
Durum 5	61%	65%	90%

Kaynak: Nicholas. H.Stern. (1976). On The Specification Of Models Of Optimum Income Taxation. Journal of Public Economics, 6(1-2): 123– 162.

Durum 1; Stern’in takdir ettiği işgücü arzının esnekliği ve rasyonel hükümet geliri ihtiyacının rasyonel değerine karşılığı olmaktadır, kalan durumlar her seferinde bir parametreyi değiştirir (diğer parametreleri tutarak). Gelir ihtiyacı değeri Durum 1’de sabit tutularak Durum 2’de işgücü arzının esnekliğinin değerini azaltmıştır ve Durum 3’te o değer yükseltilmiştir. Benzer bir şekilde işgücü arzının esnekliğinin değeri Durum 1’de sabit tutularak Durum 4’te gelir ihtiyacı azaltmıştır ve Durum 5’te o değer yükseltilmiştir⁴².

Doğrusal olmayan gelir vergilemesinin tartışmasında olduğu gibi sonuçlar ilk iki faktörün etkisini onaylamıştır. Stern anlatılmamış hesaplamaların üçüncü etkiyi onayladığını ifade etmiştir. Marjinal vergi oranı sabit olduğunda orijinal dördüncü etki artık uygulanmaz ve onun yerine hükümet gelir ihtiyacını uygulanabilmektedir.

Böylece gelir vergisinin optimal marjinal oranı gelen faktörler için:

- 1- İşgücü arzının telafi esnekliğinin daha az değerleri,

⁴² Nicholas. H.Stern. (1976). On the specification of models of optimum income taxation. Journal of Public Economics, 6(1-2): 123– 162.

- 2- ϵ 'ın daha yüksek değerleri (eşitsizlik için ilgi derecesi),
- 3- Vergi öncesi daha yüksek gelirlerin eşitsizliği,
- 4- Daha yüksek hükümetin gelir ihtiyacı

daha yüksek olacaktır.

Sonuçlar doğrusal olmayan gelir vergilemesi analizinin diğer önemli bir görünüşü onaylamaktadır: Bazı parametre değerleri için: Vergi oranını yükselttikten sonra ortaya çıkan devlet gelirlerinin etkisi negatiftir. Bunun için vergi oranını yükseltmek için bir sınır olmalıdır, (eşitsizliğin endişisi ne kadar güçlü olursa olsun). O sınır ciddi olarak işgücü arzının telafi esnekliğine bağlıdır. Bu yüzden gözle görülür piyasa davranışı vergi politikasının belirtilmesinde ahlaklı bakışın rolünü kısıtlayabilmektedir. Halbuki eşitsizliğin endişesi, farklı bir optimal marjinal vergi oranlarının aralığını oluşturabilmektedir. Yani daha küçük ϵ 'ın değerleri daha düşük optimal vergi oranlarını üretmektedir.

Öte yandan Stern 1987'de farklı bir model kurmuştur, bu modelde bireyler gelir ve boş zaman arasında karar verirler. Stern'e göre bireyden alınan toplu vergi geliri şudur⁴³:

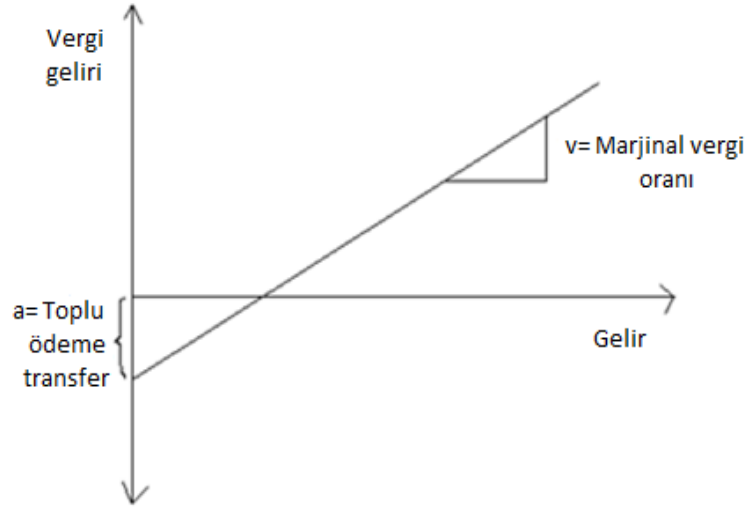
$$\text{Gelirler} = -a + o \times \text{Gelir}$$

Denklemden (a) ve (o) pozitif sayılar. Eğer $a = 2000$ TL ve $o = \%20$, 15000 TL gelir sahibinin vergi yükü $(-2000 + 0,2 \times 15000 = 1000$ TL) olacaktır, ama 5000 TL gelir sahibinin vergi yükü $(-2000 + 0,2 \times 5000 = -1000$ TL), yani bu birey hükümetten transfer olarak 1000 TL alacaktır.

Şekil 4'te görüldüğü gibi gelir yatay ekseninde ve vergi geliri düşey ekseninde gösterilmiştir. Öte yandan denklem doğrusal çizgi olarak gösterilir bu yüzden bu denklemin adı doğrusal gelir vergisi tarifesi ya da tek oranlı gelir vergisidir. Gelir sıfır olursa vergi yükü negatif oluyor ve birey hükümetten toplu ödeme transfer olarak (a) lira alacaktır. Ondan sonra, gelirin lira başı için hükümete (v) lira verilmektedir, böylece (v) marjinal vergi oranı olur. Ayrıca marjinal vergi oranı sabit olmasına rağmen, tarife

⁴³ Harvey S.Rosen. (2005). Public Finance. 7. Baskı, McGraw- Hill Higher Education, New York, s. 341.

terakki eden bir tarife kalır çünkü gelir daha yüksek olursa gelirden vergi olarak ödenen oran daha yüksek olacaktır ve terakki derecesinin (a) ve (v) değerlerine bağlıdır; (v) değeri arttıkça terakki derecesi yükselir. Bununla birlikte yüksek (v) değeri daha terakki derecesini yarattığında aynı zamanda daha ağır yükü de yaratmaktadır.



Şekil 4. Doğrusal Gelir Vergisi

Bu açıklamaya göre optimal gelir vergisinin meselesi şu şekilde tarif edilir: Toplumsal refahı azami hadde çıkarmak için ve aynı zamanda belirli gelirin miktarı (gerekli olan transferlerin miktarından daha fazla) toplamak için gerekli en iyi (a) ve (v) değerlerini belirtme meselesidir⁴⁴.

Temel politika meselesi şudur: Gelir vergisinin oranını yükseltip ödenek artışının finansmanı için verginin artışını kullanarak vergi sonrası gelirin eşitsizliğini azaltmanın doğru bir fikir olup olmadığının belirtilmesidir.

⁴⁴ Rosen, a.g.e., s. 342.

2.4. Optimal Vergileme Kriterleri

Optimal vergileme yaklaşıma göre toplumsal refah fonksiyonu en yüksek seviyede tutulmalıdır, yani eşitsizliğin derecesini azaltmaya bağlı bir yaklaşımdır. Bu yüzden optimal yeniden dağılımın uzunluğu ücretler arasında eşitsizlik arttıkça yükselir, bu da optimal vergileme kriterleri içerisinde çok önemli bir kriterdir. Öte yandan optimal mübadeleyi vergilemede yazarlar arası tartışmalar devam etmesine rağmen genellikle onların çoğu bu kriterleri kabul eder:

1- Genellikle vergiler bireylerin ekonomik davranışını tahrif eder bu yüzden bu tahrifi mümkün olduğu kadar azaltmak için sadece çıktı ürünler vergilendirilmelidir (yani girdiler gibi ürünler vergilendirilmemelidir).

2- Dolaylı vergiler tek oranlı olmalıdır. Bu kriterin geçerli olması için bazı iktisatçılar birkaç koşul olmasını ileri sürmüştür, örneğin olarak Laroque'ye ve Kaplow'a göre bu kriterin geçerli olması için tek bir koşul vardır, o da emtia ve boş zaman arasındaki fayda, hafif bir şekilde ayrılabilir olmalıdır. Fakat öyle koşullar olmasına rağmen bu kriter optimal mübadele vergilemede en önemli kriter olduğu söylenebilir.

Ayrıca optimal gelir vergileme hala çok tartışmalı bir konu olmasına rağmen bir vergi sisteminde uygulanan gelir vergisinin optimal vergileme teorisi açısından değerlendirilmesi için optimal vergileme literatüründe yazarlar tarafından birkaç optimal gelir vergileme kriteri vardır, onlar da:

1- Çalışmada optimal vergileme ve toplumsal refah fonksiyonu başlık altında bireyin refahı ölçülmek için vergi sonrası gelirin kullanılmasının uygun olmadığı açıklanmıştır. Optimal vergileme teorisine göre optimal vergiler ücretlere bağlı olduğu gibi kişisel özelliklere (zeka katsayısı, diplomaların sayısı, adres, yaş gibi) de bağlı olmalıdır.

2- Yüksek gelir sahiplerinin işgücü arzının telafi esnekliği yüksektir bu yüzden yüksek gelirler üzerine tarh edilen gelir vergisi oranı yüksek olursa net gelir kazancı küçük ya da negatif olabilir (çünkü yüksek gelirler sahipleri işgücü arzını

azaltacaklardır), bu yüzden optimal marjinal vergi tarifesi yüksek gelirlerde düşebilmektedir⁴⁵.

3-1987'de Stern'in modeline göre bireyden toplu vergi geliri gelecek denklem sayesinde gösterilir⁴⁶: $Gelirler = -a + o \times Gelir$; (a) ve (o) pozitif sayılar. Toplumsal refahı azami hadde çıkarmak için ve aynı zamanda belirli gelirin miktarını (lazım olan transferlerin miktarından daha fazla) toplamak için gerekli en iyi (a) ve (v) değerleri belirtilmelidir. Sonunda karşılıksız toplu ödeme transferle tek oranlı vergi optimala yakın olabilmektedir.

⁴⁵ Matti Tuomala. (1990). Optimal Income Tax and Redistribution. Oxford University Press, Oxford and New York.

⁴⁶ Rosen, a.g.e., s. 341.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MATERYAL ve YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Amacı, Önemi ve Kapsamı

3.1.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacında Türkiye'de ve İngiltere'de uygulanan gelir vergisi ve katma değer vergisinin optimal vergileme kriterlerine göre uyumlu olup olmadığı belirtilmektedir.

3.1.2. Araştırmanın Önemi

İngiltere genellikle vergileme ve özellikle optimal vergileme alanında uzun deneyime sahip bir ülkedir. Bu yüzden optimal vergileme açısından Türkiye'de ve İngiltere'de uygulanan gelir vergisi ve katma değer vergisi üzerine bir karşılaştırma yapılması Türkiye için faydalı olacağı düşünülmektedir.

Diğer yandan bu karşılaştırma Türkiye (hızlı büyüme oranına sahip gelişmekte olan bir ülke) ve İngiltere (dünyadaki en gelişmiş ülkelerden biri) üzerine uygulanmaktadır. Ondan dolayı bu karşılaştırmanın sonucu optimal vergileme teorisi ilkelerinin uygulandığı vergi sistemlerinde uygulanmanın derecesi ile ekonomik gelişme düzeyi arasında bir ilişkinin var olup olmadığını belirlemek için faydalı olabilmektedir.

3.1.3. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma Türkiye'de ve İngiltere'de uygulanan gelir vergisi için 1979- 2013 döneminde ve aynı iki ülkede uygulanan katma değer vergisi için 1985- 2013 döneminde yapılacaktır.

3.2. Araştırmanın Hipotezi

Araştırma iki hipotezi içermektedir:

- 1- Optimal vergileme teorisinin ilkelerinin uygulanması için İngiltere’de uygulanan vergi sisteminin yapısı Türkiye’de uygulanan vergi sisteminin yapısından daha uygundur.
- 2- Genel olarak seksenlerde ve daha sonraki dönemlerde Türkiye’de ve İngiltere’de uygulanan gelir vergisi (dolaysız bir vergi olarak) ve katma değer vergisi (dolaylı bir vergi olarak) optimal vergileme teorisinin kriterlerine göre bir yere kadar optimala yakın olmasına rağmen hala bu iki ülkede bu iki vergi türü optimaldan uzaktır.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada tarihsel metodun kullanılmasının sayesinde optimal vergileme teorisi alanında en önemli iktisatçıların fikirleri incelenerek optimal vergileme kriterlerini belirtmeye çalışılmaktadır.

Öte yandan betimsel metodun kullanılmasının sayesinde Türkiye’de ve İngiltere’de uygulanan gelir vergisi (dolaysız bir vergi olarak) ve katma değer vergisinin (dolaylı bir vergi olarak) en önemli özellikleri belirtilecektir ve bu özellikler optimal vergileme kriterleri ile karşılaştırılmaktadır ve bu karşılaştırmanın sonucunun sayesinde araştırmanın hipotezleri doğru olup olmadığı belirtilmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

BULGULAR ve TARTIŞMA

4.1. Türkiye ve İngiltere Açısından Optimal Dolaylı Vergileme Kriterlerinin Uygulama Derecesi

4.1.1. Türkiye’de Dolaylı Vergileme Yapısı

Türk vergi sisteminde dolaylı vergiler (ya da harcamalar üzerinden alınan vergiler) çeşitlidir ve bu vergiler şu şekilde özetlenebilir: Katma değer vergisi (KDV), özel tüketim vergisi (ÖTV), gümrük vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, damga vergisi ve belediye gelirleri kanununca alınan vergiler⁴⁷ (ilan ve reklam vergisi, eğlence vergisi, haberleşme vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi, yangın sigortası vergisi ve çevre temizlik vergisi⁴⁸).

Genellikle Türk vergi sisteminde uygulanan dolaylı vergiler sadece hükümet tarafından sağlanan hizmetleri finanse etmek için ya da milli geliri yeniden dağıtmayı gerçekleştirmek için değil, birkaç diğer amaç için de tarh edilir, örnek olarak gümrük vergisi ulusal sanayiye korumak için tarh edilir, özel tüketim vergisi tasarruf teşvik etme amacıyla tarh edilir, belediye gelirleri kanununca alınan vergiler (çevre temizlik vergisi gibi) toplumsal amaçlar için tarh edilir.

Genel olarak aynı dolaylı verginin türünde birkaç vergi oranı bulunabilir, örnek olarak katma değer vergisinin oranları son zamanlarda %1, %8 ve %18 olarak gerçekleşmiştir. Öte yandan toplam vergi gelirleri açısından uygulanan dolaylı vergilerin

⁴⁷ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek.(2009). Türk Vergi Sistemi Dersleri. Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, s. 203.

⁴⁸ Şenyüz vd., a.g.e., s. 293.

en önemli vergisi katma değer vergisidir. Çünkü 1985- 2013 döneminde toplam vergi gelirleri içindeki KDV'nin payının ortalaması yaklaşık %31 gerçekleşmiştir. Öte yandan optimal dolaylı vergileme açısından bir vergi sistemi değerlendirmek için en uygun vergi katma değer vergisidir çünkü bu vergi kapsamlı bir vergidir ve bireyin ekonomik davranışı üzerine etkileri açıktır (verginin aşırı yükü), ondan dolayı bu çalışmada Türkiye'de uygulanan katma değer vergisi optimal dolaylı vergileme kriterleri açısından değerlendirilecektir ve gelen alt bölümde bu verginin yapısı açıklanacaktır.

4.1.2. Türkiye'de Uygulanan Katma Değer Vergisinin Yapısı

Optimal dolaylı vergileme kriterleri açısından Türkiye'de uygulanan katma değer vergisini değerlendirmek için bu verginin kapsamı, oranları ve indirimleri belirtilmelidir, bu yüzden çalışmada bu konuları açıklanarak bu değerlendirme yapılabilecektir.

4.1.2.1. Türkiye'de Katma Değer Vergisinin Konusu

Türkiye'de 1985 yılından itibaren katma değer vergisi uygulanmaya başlanmıştır⁴⁹ ve o zamandan bugüne kadar katma değer vergisi kanununda çok değişikliği olmuştur. Katma değer vergisi kanununun konusu; Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerdir⁵⁰. Yani Türkiye'de katma değer vergisinin konusu iki temel unsuru içermektedir:

- 1- Belli bir ticari olay gerçekleşmelidir ve
- 2- O ticari olay Türkiye'de olmalıdır⁵¹.

Katma değer vergisi harcamalar üzerine bir vergidir ve onun matrahı üzerine bir vergi sayılmaktadır. Vergiyi doğuran işlemler: Vergisel kanuna göre katma değer vergisini doğuran üç işlem grubu vardır:

⁴⁹ Mehmet Emin Merter, İbrahim Atilla Acar ve Enver Arslan. (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi. Maliye Dergisi, 153: 24- 50.

⁵⁰ Abdurrahman Akdoğan. (2004). Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması. Gazi Kitabevi, Ankara, s. 388.

⁵¹ Şenyüz vd., a.g.e., s. 205.

1- Ticari, sınayi, zirai ve serbest meslek sektörlerinde teslim edilen ve gerçekleştirilen hizmetler.

2- Çeşitli mallar ve hizmetler üzerine ithal edilen işlemler.

3- Kanunda sayılan teslim edilen mallar ve gerçekleştirilen hizmetler, bunların katma değer vergisinin kanununda en önemlileri şu şekilde sıralanmıştır⁵²:

- Posta, telefon, telegraf, teleks ve bunlara benzeri hizmetler,
- Radyo, televizyon hizmetleri,
- Spor toto, piyango ve at yarışları ve diğer müşterek bahisler oynanması,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteri ve konserler düzenlenmesi,
- Profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar ve yarışmalar yapılması,
- Müzayede mahallerlerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
- Boru hattı ile hampetrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması

4.1.2.2. Türkiye’de Katma Değer Vergisinin Oranları

Türkiye’de katma değer vergisi yürürlüğe ilk girdiğinde %10 oran olarak gerçekleşmiştir, fakat 1985’ten sonra birçok defa bu oran değiştirilmiştir, hatta 1986’dan sonra katma değer vergisinin tek oranı değil fakat birkaç oranı olmuştur ve bunlar indirimli oran/ oranlar, genel oran ve yükseltilmiş oran/ oranlar. Tablo 2’de katma değer vergisinin oranları üzerine değişiklikler gösterilmektedir.

2013 mali yılda uygulanan katma değer vergisi oranları bunlardır: %1, %8 ve %18, bu oranlar aşağıdaki listeler üzerine şu şekilde uygulanmaktadır⁵³:

- 1- Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, %18.
- 2- Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %1.
- 3- Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %8.

Ekli (I) sayılı liste genellikle zorunlu gıda maddelerini (buğday, buğday unu, bulgur, mısır, yulaf, çavdar, darı, çeltik, soya, kuru fasulye, kuru barbunya, kuru bakla,

⁵² Şenyüz vd., a.g.e., s. 206.

⁵³ Gelir İdaresi Başkanlığı.(2013). İnternet Sitesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=830>. (27.12.2013).

nohut, mercimek, patates, kuru soğan, sarımsak, zeytin, zeytinyağı, küçük ve büyükbaş hayvanlar gibi), bazı konut işlemleri (konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri gibi) ve cenaze hizmetleri içermektedir.

Ayrıca ekli (II) sayılı liste genel olarak bazı örme, mensucat ve tekstil ürünleri (pamuklu, yünlü, ipekli, sentetik, suni veya bunların karışımlarından örme dahil her nevi mensucat ve fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri gibi), nevi maddeden mamul mallar (ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri gibi) ve halılar ve diğer dokumaya elverişli maddelerden yer kaplamaları içermektedir.

Tablo 2. Türkiye’de Katma Değer Vergisinin Oranları (1985- 2002)

Yürürlük Tarihi	BKK Karar Sayısı	İndirimli Oran	Genel Oran	Yükseltilmiş Oran
01.01.1985	Yok	Yok	% 10	Yok
01.07.1986	86/10793	% 1,% 5	% 10	Yok
01.12.1986	86/11217	% 1,% 5	% 12	Yok
01.01.1988	87/12469	% 1,% 3,% 5,% 8	% 12	% 15
01.11.1988	88/13383	% 1,% 3,% 5	% 10	% 15
15.10.1990	90/919	% 1,% 5	% 11	% 20
01.12.1990	90/919	% 1,% 6	% 12	% 20
01.06.1991	91/1855	% 1,% 6	% 12	% 20
01.01.1992	91/2545	% 1,% 6	% 12	% 13,5-% 20
29.02.1992	92/2692	% 1,% 6	% 12	% 13-% 20
01.01.1993	92/3896	% 1,% 6	% 12	% 13-% 20
01.11.1993	93/4932	% 1,% 8	% 15	% 23
01.01.1996	95/7612	% 1,% 8	% 15	% 23-% 40
13.12.1999	99/13648	% 1,% 8	% 17	% 25-% 40
15.05.2001	2001/2344	% 1,% 8	% 18	% 26-% 40
01.08.2002	2002/4480	% 1,% 8	% 18	Yükseltilmiş Oran Kaldırıldı

Kaynak: Gökalp İlhan. (2007). Kdv Oranları Açısından AB Vergi Sistemi İle Türk Vergi Sisteminin. Kocaylı Aydınlar Ocağı, <http://www.kocaeliaydinlarocagi.org.tr/Yazi.aspx?ID=323>. (23.5.2013).

4.1.2.3. Türkiye’de Katma Değer Vergisinde İndirimler

Türkiye’de katma değer vergisinin kanununa göre mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden faaliyetlerine ilişkin olarak indirebilecekleri vergiler tabi oldukları esaslara göre ayrı ayrı dikkate alınmalıdır⁵⁴. Türkiye’de uygulanan katma değer vergisinin indirimleri şu şekilde özetlenebilir:

- 1- Girdiler için ödenen katma değer vergisinin indirimi⁵⁵: Mükellefler vergiye tabi işlemleri (satışları) üzerinden hesapladıkları katma değer vergisinden faaliyetlerine ilişkin olarak;
 - Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler için ödedikleri KDV’leri
 - İthal ettikleri mal ve hizmetler nedeni ile ödedikleri KDV’leri
 İndirebileceklerdir.
- 2- İstisna edilmiş işletmelerde indirim ve iade⁵⁶: İstisna edilmiş işletmelerde indirimin iki türü vardır:

Birinci istisna türü tam istisna uygulaması olarak belirlenmiştir ve bu istisnada mal ve hizmetlerin KDV’den bütünüyle arındırılması amaçlanır. Bu amaçla hangi mal ve hizmetlerin tam istisna kapsamında kaldığının belirlenmesi gerekir. Mal ve hizmetler ilişkin olarak bu belirleme KDV’nin kanununda şu şekilde yapılmıştır:

- Teslim ve ifalar sırasında katma değer vergisi alınmaması,
- Mal ve hizmetler nedeniyle yüklenilen katma değer vergilerinin, mükellefin vergiye tabiye işlemleri üzerinden hesapladığı vergilerden indirilmemesi,
- Mükellefin vergiye tabi işlemlerinin bulunmaması veya bulunsa bile hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen (indirilen verginin hesaplanan vergiyi aşan kısmı) katma değer vergisinin iade olunması gerekir.

İkinci istisna türü kısmi vergi indirimidir, bu indirimin türünde mükelleflerin indirim hakkı tanınan işlemlerle birlikte indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde uygulanır. Bu durumda fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen

⁵⁴ Doğan Şenyüz. (2004). Türk Vergi Sistemi. Yaklaşım Yayınları, Ankara, s. 432.

⁵⁵ Şenyüz vd., a.g.e., s. 222.

⁵⁶ Şenyüz vd., a.g.e., ss. 225- 226.

KDV'nin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılacak, diğer kısımlar ise indirim konusu yapılmayıp gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

Yapmış oldukları mal satışı veya hizmet ifalarının tamamı, katma değer vergisi kanunu hükümleri uyarınca kısmi istisna niteliği taşıyan işlemlerden oluşan mükellefler, mal ve hizmet alışlarında yükledikleri katma değer vergilerini indirim konusu yapamayacaklardır.

4.1.3. Optimal Dolaylı Vergileme Kriterleri Açısından Türkiye'de Uygulanan Katma Değer Vergisi

Genellikle vergiler bireylerin ekonomik davranışını tahrif eder (aşırı yük yaratır) bu yüzden bu tahrif etmeyi mümkün olduğu kadar azaltmak için sadece çıktı ürünler vergilendirilmelidir. Öte yandan girdiler üzerine her hangi bir vergi tarh edilirse çift vergileme yaratır o da adaletsizlik çıkar. Bu çalışmanın ikinci bölümünde açıklandığı gibi optimal dolaylı vergileme teorisinin en önemli kriterlerinden biri: Sadece çıktı ürünler vergilendirilmelidir ve bu kriter açısından Türkiye'de uygulanan katma değer vergisi uygun olduğu söylenebilir çünkü giderler için ödenen katma değer vergisinin indirimi vardır.

Ayrıca optimal dolaylı vergiler tek oranlı bir şekilde tarh edilmelidir. Türk vergi sisteminde katma değer vergisi ilk çıktığında 1985'te tek oranlı bir vergi olarak tarh edilmiştir, fakat 1986 mali yıldan itibarıyla tek oranlı bir vergi kalmamıştır ve o yıldan beri katma değer vergisi çeşitli oranlı bir vergi olmuştur, 2002'den şimdiye kadar Türkiye'de uygulanan katma değer vergisi oranları %1, %8 ve %18 olarak gerçekleşmiştir.

Genellikle zorunlu gıda maddeleri (buğday ürünleri gibi) üzerine uygulanan katma değer vergisi oranı %1'dir, bazı normal mallar (kıyafetler gibi) üzerine uygulanan oranı %8'dir ve zefk malları (alkol ve sigara gibi) üzerine uygulanan oranı %18'dir. İlk olarak bu dağıtım adalet açısından doğru görünyör, fakat genel olarak malların en çoğu normal mallardır (normal mallar daha yüksek gelire sahip bireyler tarafından daha büyük

miktarla tüketilen mallardır) bu yüzden fakirler için belli bir para miktarıyla tekdüze ödemenin artışı bir mal üzerine uygulanan katma değer vergisini azaltmak için aynı para miktarından daha faydalıdır, çünkü bir mal üzerine uygulanan katma değer vergisini azaltıldığında zenginler için daha faydalı olacak çünkü zenginler o maldan daha büyük miktarı satın alabilirler.

Ayrıca katma değer vergisi bireyin ekonomik davranışı tahrif eder ve aşırı yükü yaratır ve bunu yaparken bireyin faydasını azaltır ve toplumsal refahı da azaltır, fakat çeşitli oranlı katma değer vergisi ekonomik davranışı daha büyük bir şekilde tahrif eder ve sonunda toplumsal refahı daha büyük bir şekilde azaltır.

Ondan dolayı katma değer vergisi tek oranlı bir vergi olursa ekonomik davranışı daha az bir şekilde tahrif eder ve aynı zamanda bu vergiden toplanan gelirler fakirlere yollanan karşılıksız transferleri finanse etmek için kullanılabilir, bu şekilde katma değer vergisi etkinlik açısından daha uygun olduğu ve adalet açısından daha adil olduğu söylenebilir.

4.1.4. İngiltere’de Dolaylı Vergileme Yapısı

İngiltere’de uygulanan dolaylı vergileme katma değer vergisi, tüketim vergisi, sigorta primi vergisi, taşıt vergisi, hava yolcu vergisi, iklim değişimi vergisi, bahis ve kumarbazlık oyunları vergisi içermektedir⁵⁷. Genellikle İngiltere’de uygulanan dolaylı vergiler hem ekonomik hedefler (kamu hizmetlerini finanse etmek gibi) hem de diğer hedefler için uygulanır, örneğin olarak iklim değişimi vergisi (çevre korumak amacıyla kullanılır), bazı vergilerde muafiyet durumlarında (katma değer vergisinde beden eğitimi ve spor faaliyetleri, müzeler ve sanat gösterisi muafiyetleri gibi) ve bazı mallar (temel gıda maddeleri gibi) ve bazı hizmetler (bazı kamu hizmetleri, örnek olarak evseller verilen su gibi) üzerine katma değer vergisinin sıfır oranı bazı toplumsal amaçlar sağlamak için uygulanmaktadır.

⁵⁷ Stuart Adam, James Browne, ve Christopher Heady. (2008). Taxation in the UK. IFS’s Survey of the UK Tax System, <http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf> .(15.11.2013).

Ayrıca katma değer vergisi İngiltere’de uygulanan dolaylı vergilemede ikise de kapsam ve vergi gelirleri açısından en önemli vergi sayılır çünkü birçok mal bu vergiye tabi olmamasına rağmen bu vergi genel olarak tüm satışlar üzerine bir vergidir. Öte yandan İngiltere’de 2012/13 mali yılda toplam vergi gelirleri içindeki katma değer vergisi payı yaklaşık %22.5 olmuştur, bu çalışmada Türkiye’nin halında yapıldığı gibi İngiltere’de uygulanan katma değer vergisi optimal dolaylı vergileme kriterleri açısından değerlendirilecektir ve gelen alt bölümde bu verginin yapısı açıklanacaktır.

4.1.5. İngiltere’de Uygulanan Katma Değer Vergisinin Yapısı

Geçen bölümde yapıldığı gibi optimal dolaylı vergileme kriterleri açısından İngiltere’de uygulanan katma değer vergisi değerlendirmek için bu verginin kapsamı, oranları ve indirimleri belirtilmelidir, bu yüzden çalışmada bu konular açıklanarak o değerlerndirme yapılacaktır.

4.1.5.1. İngiltere’de Katma Değer Vergisinin Konusu

İngiltere’de katma değer vergisi Avrupa Ekonomik Topluluğuna girdiği için bir koşul olarak 1 ocak 1973 tarihinde İngiltere’de yürürlüğe girilmiştir. O tarihten bugüne kadar İngiltere’de uygulanan katma değer vergisinin standart oranları birçok defa değiştirilmiştir; 1973’te %10, 1974- 1979 döneminde %8, 1979- 1991 döneminde %15, 1991- 2008 döneminde %17,5, 2008- 2009 döneminde %15, 2010’da %17,5 ve 2011’de ve daha sonra %20.

İngiltere’de katma değer vergisi tüm satışlar üzerine orantılı bir vergidir. Devlet gelirleri HMRC’ye geçirmeden önce, her nasılsa, firmalar onların ürünlerinin içinde olan girdileri üzerine herhangi ödedikleri katma değer vergisini hesaptan indirebilmektedir; buradan katma değer vergisi üretme işlemlerinin bütün aşamalarında olan katma değer üzerine bir vergidir, yani katma değer vergisi sadece bütün harcamalar üzerine bir vergi değildir⁵⁸.

⁵⁸ Thomas F.Grossly, David Phillips ve Matthew Wakefield. (2009). Value Added Tax. The IFS Green Budget, <http://www.ifs.org.uk/budgets/gb2009/09chap10.pdf>, (11.11.2013).

4.1.5.2. İngiltere’de Katma Değer Vergisinin Oranları

İngiltere’de katma değer vergisinin birkaç oranı vardır ve bu oranlar malların ve hizmetlerin türlerine bağlıdır. İngiltere’de üç farklı katma değer vergisinin oranı vardır ve bunlar: Standart oran: %20, indirimli oran: %5, sıfır oran: %0. Öte yandan bazı mallar ve hizmetler muafır, yani onların üzerine katma değer vergisi yoktur, ve bazıları İngiltere katma değer vergisinin sisteminin kapsamından hariçtir⁵⁹.

Yiyecek ve içecek (genellikle zorunlu gıda maddeleri) insanın tüketimi için, ulaşım, nakliye, araçlar (nakliye konteynurları- satış veya AB dışında bir yere kiralama, uçak ya da gemi bakım ve onarım işlemler gibi), baskı ve yayınlar (baskı, kitaplar, gazeteler, müzik gibi), genellikle bebek ve çocuk ihtiyaçları (giyimler ve ayakkabılar gibi) ve bazı kamu hizmetler (evseller verilen su gibi) genel olarak, sıfır katma değer vergisi oranlı vegiye tabidir, fakat çok ürünler (zefk ürünleri) standart oranlı vergiye tabidir, örneğin olarak: Alkol içecekleri, şekerleme, cips ve tuzlu atıştırmalıklar, sıcak yemek, spor içecekleri, alkolsuz içecekler ve maden suyu. Öte yandan takat, kamu hizmetleri, enerji ve enerji tasarrufu, ısıtma maddeleri ve konut amaçları için kullanan enerji tasarruf malzemeleri üzerine katma değer vergisinin indirimli oranı (%5) uygulanmaktadır⁶⁰.

4.1.5.3. İngiltere’de Katma Değer Vergisinde İndirimler

Yukarıda açıklandığı gibi bazı mallar ya sıfır- vergiye tabi ya da muafır. Sıfır- vergiye tabi malların durumunda nihai mallar üzerine KDV yoktur, ve burada firmalar girdiler üzerine bütün ödedikleri girdileri alışıldığı gibi geri çağırabilmektedir. Diğer yandan muaf malların durumunda da müşteriye satılan olan nihai mallar üzerine KDV yoktur, fakat firmalar girdiler üzerine ödedikleri KDV’yi geri çağırılmazdır; böylece gerçekte muaf mallar üzerine uygulanan KDV oranları daha hafiftir⁶¹.

⁵⁹ HM Revenue and Customs: www.hmrc.gov.uk. (17.11.2013).

⁶⁰ HM Revenue and Customs: www.hmrc.gov.uk. (17.11.2013).

⁶¹ James Browne and Barra Roantree.(2012). A Survey of the UK Tax System. Institute for Fiscal Studies, October, <http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>, (23.5.2013).

Öte yandan sadece onların muaf olmayan mallar ve hizmetler kayıt eşiğini (£ 77000 2012/13) aşan satışları firmalar KDV ödemekte zorunda kalmaktadır. 2002 nisandan beri küçük firmalar (onların toplam satışlarının miktarı £ 230000' dan daha fazla olmayan, KDV içeren, ve onların muaf olmayan satışlarının miktarı £ 150000, KDV hariç, 2012/13) basitleştirilmiş düz KDV oranını kullanmak için seçme hakkı vardır. Düz oranın tertipine göre firmalar onların toplam satışları üzerine tek bir oran olarak KDV öderler ve girdiler üzerine KDV geri çağırma hakkını bırakırlar.

Düz oran, endüstriye bağlı olarak %4 ve %14.5 arasındaki çeşitlenerek, her endüstri alanında ortalama KDV'nin oranını göstermek için kasıtlıdır, girdiler üzerine KDV geri kazanmayı, sıfır-rating buna benzeri dikkate alarak. Maksat şöyledir: Düz oranın tertipini kullanması sayesinde bazı nitelikte firmalar daha fazla KDV öderler ve aynı zamanda bazıları daha az KDV ödemekte olduğu halde, bütün firmalar için faydalıdır çünkü ayrı ayrı her işlem için hesaplama KDV hesaplamakta zorunda kalmazdır.

Fakat uygulamada idari kazandırma ne kadar büyük olduğunu belirtilmez, her işlemin detaylı raporlarını tutmakta zorunda kalmaktadır (başka amaçlar için), öte yandan şimdi birçok firma standart KDV tertip ve KDV düz oranının tertipi ikisine göre KDV sorumluluğunu (KDV'nin düz oranın tertipini bırakmak ya da kullanmak karar vermek için) hesaplamaktadır⁶².

4.1.6. Optimal Dolaylı Vergileme Kriterleri Açısından İngiltere'de Uygulanan Katma Değer Vergisi

İngiltere'de uygulanan katma değer vergisinin kurallarında sıfır- vergiye tabi malların durumunda firmalar girdiler üzerine bütün ödedikleri girdileri alındığı gibi geri çağırabilmektedir. Fakat muaf malların durumunda firmalar girdiler üzerine ödedikleri katma değer vergisini geri çağırılmaz; yani bazı durumlarda girdi mallar vergilendirilir o da optimal dolaylı vergileme kriterlerine göre uygun değildir.

⁶² Browne ve Roantree, a.g.e., s. 17

İngiltere’de uygulanan katma değer vergisinin oranları çeşitlidir: %0, %5, %20 ve bazı mallar ve hizmetler katma değer vergisinden muaftır. Bu yüzden İngiltere’de uygulanan katma değer vergisi ekonomik davranışı fazla bir şekilde tahrif eder çünkü bu vergi tek oranlı bir vergi değildir.

Adalet açısından İngiltere’de uygulanan katma değer vergisinin uygun olmadığı söylenebilir çünkü zorunlu maddeler üzerine uygulanan katma değer vergisinin oranı %0’dır ve bu oran fakirlere faydalı olduğu gibi zenginlere de faydalıdır, hatta zenginlere daha faydalıdır çünkü genellikle zenginler o mallardan daha büyük miktarları alırlardır, ama eğer uygulanan katma değer vergisinin oranı %0’dan daha yüksek olursa bu şekilde vergi geliri yükselir ve bu gelir sayesinde fakirlere tekdüze bir transfer yollanabilir.

4.2. Türkiye ve İngiltere Açısından Optimal Dolaysız Vergileme Kriterlerinin Uygulama Derecesi

4.2.1. Türkiye’de Dolaysız Vergileme Yapısı

Türkiye’de uygulanan dolaysız vergiler iki ana bölüm içerir, onlar da gelir üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler, gelir üzerinden alınan vergilerin iki türü vardır; gelir vergisi ve kurumlar vergisi⁶³, öte yandan servet üzerinden alınan vergilerin üç türü vardır onlar da veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi⁶⁴. Gelir açısından Türkiye’de en önemli dolaysız vergi gelir vergisi sayılır çünkü 1988- 2013 döneminde toplam vergi gelirleri içindeki gelir vergisinin payının ortalaması yaklaşık %28 olmuştur⁶⁵. Ayrıca dolaysız vergiler optimal dolaysız vergileme kriterleri açısından değerlendirmek için en uygun vergi gelir vergisi çünkü bu verginin bireyin ekonomik davranışı ve faydası üzerine etkileri diğer dolaysız vergilerin etkilerine göre daha açıktır⁶⁶. Ondan dolayı bu çalışmada Türkiye’de uygulanan gelir vergisi optimal dolaysız vergileme kriterleri açısından değerlendirilecektir ve gelen alt bölümde bu verginin yapısı açıklanacaktır.

⁶³ Şenyüz vd., a.g.e., s.1.

⁶⁴ Şenyüz vd., a.g.e., s.303.

⁶⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi.

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_60.xls.htm, (23.5.2013).

⁶⁶ Heady, a.g.m., s.25.

4.2.2. Türkiye’de Uygulanan Gelir Vergisinin Yapısı

Optimal dolaysız vergileme kriterleri açısından Türkiye’de uygulanan gelir vergisi değerlendirmek için bu verginin kapsamı, oranları ve indirimleri belirtilmelidir, onun için çalışmada bu konular açıklanarak o değerlendirmeye yapılacaktır.

4.2.2.1. Türkiye’de Gelir Vergisinin Konusu

Türkiye’de gelir vergisinin kanununa göre gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişilerdir ve üzerine alınacak gelir vergisi kazançlar ve iratlar şöyle bir şekilde gösterilmiştir: Ticari kazançlar, sınai kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayri menkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar.

4.2.2.2. Türkiye’de Gelir Vergisinin Oranları

Türkiye’de uygulanan gelir vergisi tarifesi defalarca değiştirilmiştir, fakat 2006’dan 2013’e kadar uygulanan gelir vergisi oranları %15, %20, %27, %35 olarak gerçekleşmiştir ve 2013’te Türkiye’de uygulanan gelir vergisi tarifesi aşağıdaki tablo 3’te gösterilmiştir:

Tablo 3. 2013’te Türkiye’de Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi

10.700 TL'ye kadar	% 15
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL (ücret gelirlerinde 94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL), fazlası	% 27
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL (ücret gelirlerinde 94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL), fazlası	% 35

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1413>, (26.11.2013).

4.2.2.3. Türkiye’de Gelir Vergisinde İndirimler⁶⁷

Türkiye’de uygulanan gelir vergisinin indirimleri şu şekilde özetlenebilir:

Birinci indirim asgari geçim indirimidir (AGİ), Türkiye’de asgari geçim indirimi ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarına; 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’i ve diğer çocuklar için %5’i, olmak üzere ücretlinin şahsi ve medeni durumu dikkate alınarak hesaplanan indirim oranlarının uygulanması sonucu bulunacak tutarın gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine karşılık gelen %15’lik oranla çarpımı sonucunun 12’ye bölünmesiyle her aya isabet eden tutar hesaplanır.

İkinci indirim sakatlık indirimidir, Türkiye’de gelir vergisi kanununa göre çalışma gücünün asgari %80’ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari %60’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari %40’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve elde ettikleri ücret gelirlerinden aşağıda belirtilen aylık sakatlık indirimi tutarları indirilir.

2013 yılında elde edilecek ücret gelirlerinde dikkate alınacak sakatlık indirimi aylık tutarları şöyledir: Birinci derece sakatlar için 800 TL, İkinci derece sakatlar için 400 TL, Üçüncü derece sakatlar için 190 TL.

4.2.3. Optimal Dolaysız Vergileme Kriterleri Açısından Türkiye’de Uygulanan Gelir Vergisi

Çalışmanın birinci bölümünde bireyin refahı ölçülmek için vergi sonrası gelirin kullanılmasının uygun olmadığı açıklanmıştır bunun için optimal vergileme teorisine göre optimal vergiler ücretlere bağlı olduğu gibi kişisel özelliklere (zeka katsayısı, diplomaların sayısı, adres, yaş gibi) de bağlı olmalıdır.

Türkiye’de uygulanan gelir vergisi sadece mükellefin gelire bağlı olmasına rağmen bu verginin indirimleri bazı kişisel özelliklere de bağlıdır; çalışmayan ve

⁶⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı. Mükellef hizmetleri Daire Başkanlığı. (2013). Ücret Kazançları Vergi Rehberi. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013_ucret.pdf, (30.5.2014).

herhangi bir geliri olmayan eşi için %10 indirim ve çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5' ve diğer çocuklar için %5' indirim vardır, öte yandan sakatlık indirim de vardır, bu anlamda Türkiye'de uygulanan gelir vergisi optimal vergileme kriterleri açısından uygun söylenebilir, fakat bu vergi diğer kişisel özelliklere (zeka katsayısı, diplomaların sayısı, adres gibi) bağlı değil ve genellikle onun nedeni hükümet bütün bireylerin kişisel bilgilerini ulaşamaz, yani burada bilgi eksikliğinin problemi vardır.

Ayrıca yüksek gelirler sahiplerinin emeğin arzının telafi esnekliği yüksektir bu yüzden yüksek gelirler üzerine tarh edilen gelir vergisi oranı yüksek olursa net gelir kazancı küçük ya da negatif olabilir (çünkü yüksek gelirler sahipleri emeğin arzını azaltacaklardır), bu yüzden optimal dolaysız vergileme kriterlerine göre optimal marjinal vergi tarifesi yüksek gelirlerde düşebilmektedir.

Türkiye'de genel olarak gelir vergisinin en yüksek marjinal oranlarının düştükleri söylenebilir; bu oran tablo 4'te görüldüğü gibi 1980 mali yılda %68'dir ve 1981 mali yılda %65'tir, ondan sonra 1982 mali yıldan 1997 mali yıla kadar %55 ve %50 arasında gerçekleşmiştir. Ayrıca 1998 mali yılda %45 ve 1999- 2004 döneminde %40 olarak gerçekleşmiştir, ondan sonra 2005- 2013 döneminde %35'e kadar düşmüştür.

1979 mali yılda Türkiye'de uygulanan gelir vergisi oranları sırasıyla bunlardır: %10, %15, %20, %25, %35, %45, %55, %60, %65, %68 ve %60; yani en yüksek gelir vergisi oranı %68'dir. Ayrıca 2013 mali yılda Türkiye'de uygulanan gelir vergisi oranları sırasıyla bunlardır: %15, %20, %27 ve %35; yani en yüksek gelir vergisinin oranı %35'tir. Dolayısıyla 1979- 2013 döneminde Türkiye'de yüksek gelirlerde uygulanan en yüksek gelir vergisinin oranı %68'ten %35'e kadar düşmüştür $((35 - 68) / 68 = -\%48.58$ oranıyla).

Neticede optimal dolaysız vergileme kriterlerine göre bu gelişme doğru bir gelişme olduğu söylenebilmektedir.

Tablo 4. Türkiye’de Yıllar İtibarıyla Uygulanan Gelir Vergisinin Oranları ve Dilimleri (1980- 2013)

Yıllar	Oranlar							En düşük oran (1)	En yüksek oran (2)	(2) – (1)
		15	25	45	60					
1963- 1980	10	20	35	55	65	68	66	10	68	58
1981	40	45	50	60	70	75	66	40	75	35
1982	39	44	49	59	69	74	65	39	74	35
1983	36	41	49	59	69	74	65	36	74	38
1984	30	35	43	53	63	68	60	30	68	38
1985	25	30	38	48	58	63	55	25	63	38
1986- 1992		25	30	35	40	45	50	25	50	25
1993		25	30	35	40	45	50	25	50	25
1994- 1997	25	30	35	40	45	50	55	25	55	30
1998		20	25	30	35	40	45	20	45	25
1999- 2004		15	20	25	30	35	40	15	40	25
2005			15	20	25	30	35	15	35	20
2006- 2012				15	20	27	35	15	35	20
2013				15	20	27	35	15	35	20

Kaynak:1963’ten 1993’e kadar: Ercan Türkan.(1994). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi yapısının değerlendirilmesi. T.c. Başkanlık. Devlet Planlama Teşkilatı. <http://www.ette.gen.tr/yayinlar/yayin-32.PDF>, (20.5.2014).

Kaynak: 1994’ten 2013’e kadar: Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesi. www.gib.gov.tr.

Diğer yandan optimal dolaysız vergileme kriterlerine göre toplu ödeme transferle tek oranlı vergi optimala yakın olabilmektedir. Türkiye’de 1979 ve 2013 mali yıllarda uygulanan gelir vergisi oranları üzereine esas oran ve en yüksek oran arasındaki ne kadar fark olduğu çalışmada hesaplanmıştır; 1979 mali yılda en yüksek oran (%68) - en düşük oran (%10) = %58. Ayrıca 2013’te mali yılda en yüksek oran (%35) - en düşük oran (%15) = %20. Bu rakamlara göre Türkiye’de uygulanan gelir vergisinin oranları arasında farklar daha küçük olmuştur, yani gelir vergisinin tarifeleri daha düz olmuştur. Fakat Türkiye’de gelir vergisinin tarifesi daha düz olmasına rağmen hala bireylere uygulanan toplu ödeme transfer yoktur, hatta İngiltere’de olduğu gibi kapsamlı transferler (işsiz bireylere yardım, düşük gelirli bireylere yardım, oldukça yaşlı bireylere yardım türleri gibi) de yoktur bu anlamda Türk gelir vergisi optimala daha yakın olması için bireylere toplu ödeme transfer uygulanmalıdır.

Gelişmekte olan ülkelerde bireysel gelir gelişmiş ülkelere bireysel gelire göre düşüktür, bu yüzden gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisinin en yüksek marjinal oranı daha yüksek olduğunda iş gücü arzını azaltmaktadır ama gelişmiş ülkelerde azalttığı gibi değildir çünkü gelişmekte olan ülkelerde bireysel gelir zaten temel ihtiyaçlar için yeterli olmuyor. Türkiye gelişmekte olan bir ülke ama Türkiye dünyadaki en yüksek büyüme oranı sahip olan ülkelere biridir ve Türkiye’de 2013’te kişi başına düşen ortalama gelir cari fiyatlarla 10946 \$ olarak gerçekleşmiştir⁶⁸, bu yüzden Türk vergi sisteminde teorik olarak yüksek gelirlerde uygulanan en yüksek gelir vergisinin oranının %35’e kadar düşmesi iş gücü arzının azalmaması için çok önemli bir gelişmedir.

4.2.4. İngiltere’de Dolaysız Vergileme Yapısı

İngiltere’de uygulanan dolaysız vergilemenin iki ana türü vardır: Gelir üzerinden alınan vergiler ve sermaye üzerinden alınan vergiler, gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisidir, öte yandan sermaye üzerinden alınan vergiler: Veraset vergisi, intikal vergisi, sermaye kazançları vergisi, mesken vergisi ve iş yeri vergisi⁶⁹.

Varidat açısından İngiltere’de en önemli dolaysız vergi gelir vergisi sayılır çünkü 1987/88- 2012/13 mali yıllar arasında toplam vergi gelirleri içindeki gelir vergisinin payının ortalaması yaklaşık %35 olmuştur⁷⁰.

Türkiye halında yapıldığı gibi İngiltere’de uygulanan gelir vergisi optimal dolaysız vergileme kriterleri açısından değerlendirilecektir çünkü dolaysız vergiler optimal dolaysız vergileme kriterleri açısından değerlendirmek için en uygun vergi gelir vergisi çünkü bu verginin bireyin ekonomik davranışı ve faydası üzerine etkileri diğer dolaysız vergilerin etkilerine göre daha açıktır.

⁶⁸ Dünya Bankası İnternet Sitesi. <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD>, (16.10.2014).

⁶⁹ James Browne and Barra Roantree. (2012). A Survey of the UK Tax System. Institute for Fiscal Studies, October, s. 5.

⁷⁰ Institute of Fiscal Studies İnternet Sitesi. <http://www.ifs.org.uk/>, (20.2.2014).

4.2.5. İngiltere’de Uygulanan Gelir Vergisinin Yapısı

Optimal dolaysız vergileme kriterleri açısından İngiltere’de uygulanan gelir vergisi değerlendirmek için bu verginin kapsamı, oranları ve indirimleri belirtilmelidir, ondan dolayı çalışmada Türkiye halında yapıldığı gibi bu konular açıklanarak o değerlendirmeye yapılacaktır.

4.2.5.1. İngiltere’de Gelir Vergisinin Konusu

İngiltere’de gelir vergisine göre bütün gelirlerin türleri vergilendirilmez. Vergilendirilebilir temel gelirin formları şunlardır: İş geliri, serbest çalıştırma geliri ve anonim olmayan işler geliri, iş arayan ödenekleri emeklilik pansiyonu, mülkiyet geliri, banka ve yapı kooperatifi faizleri, hisse kar payları. Kayıdedilmiş hayır eşlerine verilen ödüller vergi amaçları için gelirden hesaptan indirilebilmektedir ve aynı şekilde patron ve işçi pansiyon katkıları gelirden hesaptan indirilebilmektedir, fakat işçi sosyal sigorta katkıları indirilmezdir. Ayrıca gelir vergisine göre kesin tasarruf ürünleri, milli tasarruf belgesi ve birey tasarruf hesapları vergilendirilmezdir⁷¹.

4.2.5.2. İngiltere’de Gelir Vergisinin Oranları

İngiltere’de gelir vergisi gelirin ödenekleri ve dilimlerinin bir sistemiyle uygulanmaktadır. Her bireyin kişisel ödeneği vardır ve bu ödenek vergilendirilmeden önce vergilendirilebilir gelire ulaşmak için toplam gelirden hesaptan indirilmektedir.

Tablo 5. İngiltere’de 2012/13 mali yılda Kişisel ödenekler

Ödenek	2012/13 mali yılda
65’ ten daha küçük yaşında	£ 8105
65- 74 arasında olan yaşında	£ 10500
75 ve daha büyük yaşında	£ 10660

Kaynak: <https://www.gov.uk/income-tax-rates>, (23.5.2013).

⁷¹ Browne and Roantree, a.g.e., s.6.

Tablo 6. İngiltere’de 2013/ 14 mali yılda Kişisel ödenekler

Ödenek	2013/14 mali yılda
1948 nisan 5’ ten sonra doğuş	£ 9440
1938 nisan 6 ve 1948 nisan 5 arasında doğuş	£ 10500
1938 nisan 6’ dan önce doğuş	£ 10660

Kaynak: <https://www.gov.uk/income-tax-rates>, (23.5.2013).

Tablo 7. İngiltere’de 2012/13 ve 2013/14 mali yıllarda uygulanan Gelir vergisi dilimleri ve oranları

Oran	2012/13 mali yılında	2013/14 mali yılında
Temel oran %20	£0 – £34370	£0 – £32010
Daha yüksek oran %40	£34371 – £150000	£32011 – £150000
Ek oran %50 (%45 Nisan 2013)	£150000’den daha yüksek	£150000’den daha yüksek

Kaynak: <https://www.gov.uk/income-tax-rates>, (23.5.2013).

Ayrıca tasarruflar ve hisse kar pay gelirleri hafifçe farklı vergi oranlarıyla vergilendirilmektedir. Tasarruflar geliri şöyle bir şekilde vergilendirilmektedir: Temel oran bantta %20, daha yüksek oran bantta %40 ve 150000’den daha yüksek %50, diğer gelir gibi, fakat vergilendirilebilir gelirin ilk £ 2710 daha düşük bir oranla vergilendirilmektedir ve bu oran %10’dur.

Kar payı gelir şöyle bir şekilde vergilendirilmektedir: Temel oran limitte %10, temel oran limit ve ek oran limit arasında %32.5 ve onu üzerine %42.5. Fakat bu oranlar kar payı vergi indirmesi sayesinde denkleştirilmektedir, kar payı vergi indirmesi etkili oranları azaltmaktadır ve şöyle olacak %0, %25 ve %36.1 sırasıyla⁷².

4.2.5.3. İngiltere’de Gelir Vergisinde İndirimler

İngiltere’de (Nisan 2003’ten itibaren) iki vergi indiriminin türü yürürlüğe girmiştir, çocuk vergi indirimi (CTC: Child Tax Credit) ve çalışma vergi indirimi (WTC: Working Tax Credit). İkisi de ailenin durumlarına dayandırılmıştır (bireysel düzey üzerine uygulanan gelir vergisi sisteminin bakiyesi: Evli çiftin ödenekten ayrı bir şekil

⁷² Browne ve Roantree, a.g.e., s.8.

olarak) ve ikisi de geri ödenebilir vergi indirimi, yani eğer bu indirim miktarı ailenin vergi yükümlülüğünü geçerse bile yine de ailenin yetki vermesi ödenecektir.

Bir ailenin çocuk vergi indirimi kazanması için ailenin en azından bir çocuğu var ve o çocuğun 16 yaşından daha küçük olması gerekir, ya da 16- 19 yıl arası olmalıdır ve aynı zamanda o çocuk tam gün ve ileri olmayan eğitimde ya da denemiş olmayan staj süresinde olmalıdır. Çocuk vergi indirimi birkaç elemanı içermektedir: Her yıl aile elemanı için £545, her yıl her çocuk için çocuk elemanı için £2690, her yıl her çocuk için özürü çocuk elemanı için £2950 (çocuk elemanı üzerine ek ödenecek olarak) ve şiddetli özürü elemanı değeri her yıl her çocuk için £1190 (özürü çocuk elemanı üzerine ek ödenecek olarak). Çocuk vergi indirimine ailenin yetki vermesi işe bağlı değildir fakat işsiz aileleri ve düşük geliri kazanan aileleri içermektedir.

Ayrıca çalışma vergi indirimi düşük gelir ödenen yetişkin çocuklu ya da çocuksuz çalışanlar için çalışmanın desteği olarak sağlanmıştır. Bu indirimin esas elemanının değeri £1920 yıllık olarak, onun yanında ek olarak £1950 çiftler ve yalnız ebeveynler için (yani çocuksuz bekardan dışında herkes için)⁷³.

4.2.6. Optimal Dolaysız Vergileme Kriterleri Açısından İngiltere’de Uygulanan Gelir Vergisi

Optimal vergileme kriterlerine göre optimal vergiler ücretlere bağlı olduğu gibi kişisel özelliklere (zeka katsayısı, diplomaların sayısı, adres, yaş gibi) de bağlı olmalıdır.

İngiltere’de uygulanan gelir vergisi sadece mükellefin gelire bağlı olmasına rağmen bu verginin indirimleri bazı kişisel özelliklere de bağlıdır, örnek olarak İngiltere’de uygulanan gelir vergisi kanununa göre her bireyin kişisel ödeneği vardır ve bu ödenek vergilendirilmeden önce vergilendirilebilir gelire ulaşmak için toplam gelirden hesaptan indirilmektedir.

Bu anlamda İngiltere’de uygulanan gelir vergisi optimal vergileme kriterleri açısından uygun olduğu söylenebilir, fakat İngiltere’de uygulanan sosyal güvenlik sistemi çok kapsamlı ve içindeki uygulanan çeşitli sosyal transferler olmasına rağmen hala gelir vergi bütün kişisel özelliklere (zeka katsayısı, diplomaların sayısı, adres gibi)

⁷³ Browne ve Roantree, a.g.e., ss.11- 12.

bağlı değil ve genellikle gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisi bütün kişisel özelliklere bağlı olmaması hükümetlerin bireyler hakkında bilgilerinin eksikliği nedeniyle anlaşılabilir, fakat İngiltere’de hükümet basit bir bilgi eksikliği problemi karşılaşır bu yüzden İngiltere’de uygulanan gelir vergisi bütün kişisel özelliklere bağlı olaması için bilgi eksikliği problemi yok olduğu söylenebilir.

Tablo 8. İngiltere’de Yıllar İtibarıyla Uygulanan Gelir Vergisinin Oranları (1978/79- 2012/13)

Mali Yıl	Oranlar %					Esas Oran (1)	En Yüksek Oran (2)	(2)-(1)
	33	40	75	83	83			
1978/79	33	40	75	83	83	33	83	50
1979/80- 1985/86	30	40	60			30	60	30
1986/87	29	40	60			29	60	31
1987/88	27	40	60			27	60	33
1988/89- 1991/92	25	40				25	40	15
1992/93- 1995/96	20	25	40			20	40	20
1996/97	20	24	40			20	40	20
1997/98	20	23	40			20	40	20
1998/99	20	23	40			20	40	20
1999/00	10	23	40			10	40	30
2000/01- 2007/08	10	22	40			10	40	30
2008/09	20	40				20	40	20
2009/10	20	40				20	40	20
2010/11- 2012/13	20	40	50			20	50	30
2013/14	20	40	45			20	45	25

Kaynak: Institute of Fiscal Studies İnterter Sitesi. <http://www.ifs.org.uk/>, (22.5.2014).

Öte yandan optimal dolaysız vergileme kriterlerine göre optimal marjinal vergi tarifesi yüksek gelirlerde düşebilmektedir. İngiltere’de genel olarak gelir vergisinin en yüksek marjinal oranlarının düştükleri söylenebilmektedir; bu oran tablo 8’de görüldüğü gibi 1978/79 mali yilada %83’tü, ondan sonra 1980/81 mali yıldan 1987/88 mali yıla kadar %60 gerçekleşmiştir ve 1989/90- 2009/2010 mali döneminde %40’a kadar düşmüştür. Fakat 2010/11- 2012/13 döneminde %50’ye kadar artmıştır ve daha sonra (2013 Nisandan sonra) %45’e kadar tekrar düşmüştür.

1978/79 mali yılda İngiltere’de beş gelirin dilimi üzerine uygulanan gelir vergisi oranları bunlardır: %33, %38, %63, %73 ve %83, yani en yüksek dilimde (beşinci dilim) gelir vergisi oranı %83’tür.

Ayrıca 2013/14 mali yılda İngiltere’de üç gelirin dilimi üzerine uygulanan gelir vergisi oranları bunlardır: %20, %40 ve %45, yani yüksek dilimde (üçüncü dilim) gelir vergisi oranı %45’tir. Yani İngiltere’de yüksek gelirlerde uygulanan gelir vergisi oranı %83’ten %45’e kadar düşmüştür ((45- 83)/ 83= -%45.7 oranıyla). Dolayısıyla optimal dolaysız vergileme kriterlerine göre bu gelişme doğru bir gelişme olduğu söylenebilmektedir.

Diğer yandan optimal dolaysız vergileme kriterlerine göre (toplu ödeme transferle) tek oranlı vergi optimala yakın olabilmektedir. İngiltere’de 1978/79- 2013/14 mali dönemde uygulanan gelir vergisi oranları üzereine esas oran ve en yüksek oran arasındaki ne kadar fark olduğunu şu şekilde gösterebilir: 1978/79 mali yılda esas oran %33 ve en yüksek oran %83 ve bu iki oran arasındaki fark 50’dir.

Ayrıca 2013/14 mali yılda esas oran %20 ve en yüksek oran %45 ve bu iki oran arasındaki fark 25’tir. Neticede İngiltere’de uygulanan gelir vergisinin oranları arasında farklar daha küçük olmuştur, yani gelir vergisinin tarifesi daha düz olmuştur.

İlk olarak İngiltere’de yüksek gelirlerde uygulanan gelir vergisi oranının %83’ten %45’e kadar düştüğü ve gelir vergisinin tarifelerinin daha düz olduğu bu iki gelişme optimal dolaysız vergileme kriterlerine göre doğru gelişmeler söylenebilir, fakat optimal dolaysız vergileme kriterlerine göre de toplu ödeme transferle tek oranlı vergi optimala yakın olabilmektedir yani bireylere toplu ödeme transfer uygulanmalıdır.

Genellikle İngiltere’de uygulanan sosyal güvenlik sisteminde bireylere çeşitli yollanan transferler vardır, onlar da çocuklu ailelere yardım, işsiz bireylere yardım, düşük gelirli bireylere yardım, oldukça yaşlı bireylere yardım, hasta ve sakat bireylere yardım, bu çeşitli transferlerin gelir yeniden dağıtımı için çok önemli rolü olmasına rağmen hala toplu ödeme şekli almamıştır, fakat 2013/14 mali yılda İngilterenin bazı bölgelerde

umumi transfer uygulamaya girmiştir⁷⁴ ve bu umumi transfer toplu ödeme olmamasına rağmen optimal dolaysız vergileme kriterlerine göre bu gelişme uygun olduğu söylenebilir.

⁷⁴ <https://www.gov.uk/universal-credit>, (19.10.2014).

BEŞİNCİ BÖLÜM

SONUÇ

Literatür bölümünde açıklandığı gibi bazı optimal vergileme kriterlerinin uygulanması için (“toplu ödeme transferle tek oranlı vergi optimala yakın olabilmektedir” kriteri gibi) vergi sisteminde bireylere transferlerin programı olmalıdır.

İngiltere’de uygulanan vergi sisteminde bireylere çeşitli yollanan transferler vardır, onlar da çocuklu ailelere yardım, işsiz bireylere yardım, düşük gelirlili bireylere yardım, oldukça yaşlı bireylere yardım ve hasta ve sakat bireylere yardım. Öte yandan İngiltere’de o transferler kapsamlı ve muntazam bir şekilde uygulanmaktadır. Fakat Türk vergi sisteminde transferler kapsamlı ve muntazam bir şekilde uygulanmazdır.

Dolayısıyla optimal vergileme teorisinin ilkelerinin uygulanması için İngiltere’de uygulanan vergi sisteminin yapısı Türkiye’de uygulanan vergi sisteminin yapısından daha uygun olduğu söylenebilir, yani çalışmanın birinci hipotezi doğru olduğu söylenebilir.

Ayrıca dolaylı vergiler alanında Türkiye’de ve İngiltere’de girdiler üzerine ödenen katma değer vergisini mükellefin erişmesi hakkı vardır ve optimal dolaylı vergileme kriterlerine göre sadece çıktı ürünler vergilendirilmelidir, yani bu uygulama uygun olduğu söylenebilir.

Türkiye’de katma değer vergisinin oranları birçok defa değiştirilmiştir; 1985’te katma değer vergisi %10 tek oranlı bir vergi olarak gerçekleşmiştir, fakat kısa bir dönem sonra katma değer vergisinin oranı tek bir oran kalmamıştır ve 1986’da katma değer vergisinin oranı iki defa değiştirilmiştir ve üç oran %1, %5, %12 olarak olmuştur, 1988’de tekrar iki defa değiştirilmiştir ve beş oran %1, %3, %5, %10, %15 olarak gerçekleşmiştir,

1990'da da iki kez değiştirilmiştir ve dört oran: %1, %6, %12, %20 olmuştur, 1992'de de iki defa değiştirilmiştir ve beş oran: %1, %6, %12, %13, %20 olmuştur. Ondan sonra 1993'te %1, %8, %15, %23 olmuştur, 1996'da %1, %8, %15, %23, %40 olmuştur, 1999'da %1, %8, %17, %25, %40 olmuştur ve 2001'de %1, %8, %18, %26, %40 olmuştur. Son olarak 2002'de ve daha sonraki yıllarda üç oran %1, %8 ve %18 olarak gerçekteşmiştir.

Asıl olarak Türkiye'de bu günlerde uygulanan katma değer vergisinin genel oranı %18 olduğu söylenebilir fakat iki indirimli oranı da vardır. Birinci indirimli oran %1'dir ve bu oranı bazı zorunlu mallar üzerine uygulanmaktadır; zorunlu gıdalar (buğday, buğday unu, nohut, patates vb), diğer yandan %1 oran konut sektörde da sınırlı bir şekilde uygulanmaktadır; Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri gibidir. Ayrıca ikinci indirimli oran %8'dir ve bu oranı bazı önemli mallar üzerine uygulanmaktadır; her nevi maddeden mamul ayakkabı, terlik, çizme ve benzerleri ve fason olarak yapılan tekstil ve konfeksiyon işleri gibidir.

İngiltere'de katma değer vergisi yürürlüğe girdiğinde %10 olarak uygulanmıştır ondan sonra 1974- 1979 döneminde 8%, 1979- 1991 döneminde %15, 1991- 2008 döneminde %17,5, 2008- 2009 döneminde %15, 2010'da %17,5 ve 2011'de ve daha sonra şu şekilde olmuştur %0, %5 ve %20. Genel olarak insanın tüketimi için yiyecekler ve içecekler üzerine uygulanan katma değer vergisinin oranı sıfırdır.

Öte yandan İngiltere'de çeşitli mallar ve hizmetler üzerine uygulanan katma değer vergisinin oranı %5'dir, bu mallar ve hizmetlerin örnekleri sigara bırakma ürünleri, konut amaçları için kullanan enerji tasarruf malzemeleri (merkezi ısıtma ve sıcak su kontrolleri gibi), taka, kamu hizmetleri, enerji ve enerji tasarrufu ve ısıtma... vb. Öte yandan çok ürünler standart oranlı (%20) vergiye tabidir örneğin: Alkol içecekleri, şekreleme, cips ve tuzlu atıştırmalıklar, sıcak yemek, spor içecekleri, alkolsuz içecekler ve maden suyu.

Sonuçta Türkiye'de ve İngiltere'de katma değer vergisinin ilk çıktığında tek oranlı bir vergi olarak gerçekteşmesine rağmen bu günlerde iki ülkede uygulanan katma değer vergisi tek oranlı bir vergi değildir, bu açısından bu iki ülkede uygulanan katma

değer vergisi optimaldan uzaktır çünkü optimal vergileme teorisine göre dolaylı vergiler tek oranlı olması lazımdır.

Diğer yandan dolaysız vergiler alanında Türkiye’de gelir vergisi üzerine uygulanan asgari geçim indirimi (AGİ) kurala göre çalışanın kendisi, eşi ve çocuğa kadar her bir çocuk için asgari ücretin belirli oranları şeklinde hesaplanması öngörülmüştür. İngiltere’de uygulanan çocuk vergi indirimi (CTC: Child Tax Credit) ve çalışma vergi indirimi (WTC: Working Tax Credit) ikisi de ailenin durumlarına dayandırılmıştır (bireysel düzey üzerine uygulanan gelir vergisi sisteminin bakiyesi: Evli çiftin ödenekten ayrı bir şekil olarak) ve ikisi de geri ödenebilir vergi indirimi, yani eğer bu indirim miktarı ailenin vergi yükümlülüğünü geçerse bile yine de ailenin yetki vermesi ödenecektir.

Dolayısıyla iki ülkede uygulanan gelir vergisinde mükellefin kişisel özelliklerine indirimler vardır, bu da optimal vergileme kriterlerine göre doğru bir uygulama sayılır çünkü optimal vergiler ücretlere bağlı olduğu gibi kişisel özelliklere de bağlı olmalıdır.

Öte yandan Türkiye’de 1979 mali yılda uygulanan gelir vergisi tarifesinin en yüksek oranı %68’dir. Diğer yandan Türkiye’de 2013 mali yılda uygulanan gelir vergisi tarifesinin en yüksek oranı %35’tir. Yani Türkiye’de yüksek gelirlerde uygulanan en yüksek gelir vergisinin oranı %68’ten %35’e kadar düşmüştür ($(35 - 68) / 68 = -\%48.58$ oranıyla) ve optimal vergileme teorisine göre bu gelişme doğru bir gelişme olduğu söylenebilmektedir.

İngiltere’de 1978/79 mali yılda uygulanan gelir vergisi tarifesinin en yüksek oranı %83’ tür. Ayrıca İngiltere’de 2013/14 mali yılda uygulanan gelir vergisi tarifesinin en yüksek oranı %45’ tir. Yani İngiltere’de yüksek gelirlerde uygulanan gelir vergisi oranı %83’ten %45’e kadar düşmüştür ($(45 - 83) / 83 = -\%45.7$ oranıyla), bu da optimal vergileme kriterlerine göre uygun bir gelişme olduğu söylenebilir.

Dolayısıyla iki ülkede gelir vergisinin tarifesinde gerçekleştirilen değişiklikler optimal vergileme teorisine göre doğru olduğu söylenebilir çünkü o teoriye göre optimal marjinal vergi tarifesi yüksek gelirlerde düşebilmektedir.

Ayrıca Türkiye’de 1979 mali yılda uygulanan gelir vergisinin tarifesinin esas oranı %10 ve en yüksek oran %68 olarak gerçekleşmiştir ve iki oranın arası fark 58’dir. Fakat 2013 mali yılda uygulanan gelir vergisinin tarifesinde esas oran %15 ve en yüksek oran %35, yani bu iki oranın arası fark 20’dir. Dolayısıyla Türkiye’de gelir vergisinin tarifesinin oranları arası fark daha küçük olmuştur, yani gelir vergisinin tarifesi daha düz olmuştur.

Öte yandan İngiltere’de 1978/79 mali yılda uygulanan gelir vergisinin tarifesinin esas oranı %33’dür ve en yüksek oranı %83’tür, bu iki oranın arasındaki fark 50’dir. Fakat 2013/14 mali yılda uygulanan gelir vergisinin tarifesinde esas oran %20 ve en yüksek oran %45, yani bu iki oranın arası fark 25’tir. Ondan dolayı İngiltere’de uygulanan gelir vergisinin tarifesinin oranları arası fark daha küçük olmuştur ve gelir vergisinin tarifesi daha düz olduğu söylenilmektedir.

Dolayısıyla iki ülkede uygulan gelir vergisinin tarifesi daha düz olmuştur, o da optimal vergileme kriterlerine göre doğru bir gelişme sayılmaktadır. Fakat optimal dolaysız vergileme kriterlerine göre toplu ödeme transferle tek oranlı vergi optimala yakın olabilmektedir. Türkiye’de transferler kapsamlı ve muntazam bir şekilde uygulanmaz bu yüzden Türkiye’de uygulanan gelir vergisi optimaldan uzak olduğu söylenebilir.

Ayrıca İngiltere’de çeşitli transferler kapsamlı ve muntazam bir şekilde uygulanmasına rağmen ve gelir yeniden dağıtımı için çok önemli rolü olmasına rağmen hala toplu ödeme şekli almamıştır, yani İngiltere’de uygulanan gelir vergisi optimaldan uzak sayılır. Fakat 2013/14 mali yılda İngilterenin bazı bölgelerde umumi transfer uygulamaya girmiştir ve bu umumi transfer toplu ödeme olmamasına rağmen optimal dolaysız vergileme kriterlerine göre bu gelişme uygun olduğu söylenebilir.

Nihayet seksenlerde ve daha sonraki dönemlerde iki ülkede uygulanan gelir vergisi (dolaysız bir vergi olarak) ve katma değer vergisi (dolaylı bir vergi olarak) optimal vergileme teorisinin kriterlerine göre bir yere kadar optimala yakın olmasına rağmen hala bu iki ülkede bu iki vergi türü optimaldan uzaktır, yani çalışmanın ikinci hipotezi doğru olduğu söylenebilir.

KAYNAKLAR

- ADAM, S., BROWNE, J. ve HEADY, C. (2008). Taxation in the UK. IFS's Survey of the UK Tax System, <http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>, (15.11.2013).
- AKDOĞAN, A. (2004). Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması. Gazi Kitabevi, Ankara.
- ALM, J. (1996). What Is An "Optimal" Tax System?. National Tax Journal, 49 (1): 117-133.
- ATKINSON, A. ve STİGLİTS, E.A. (1976). The Design of Tax Structure: Direct Versus Indirect Taxation. Journal of Public Economics, 6: 55- 75.
- AUERBACH, A.J. ve HİNES, J.R. (2001), Taxation and Economic Efficiency, February, <http://www.nber.org/papers/w8181.pdf>, (03.09.2014).
- BERESTEANU, A., & DAHAN, M. (2002). An Optimal Shape of Income Tax: Evidence from Zero Income Tax Countries- Paraguay & Uruguay. <http://www.pitt.edu/~arie/PryUry.pdf>, (03.09.2014).
- BLUNDELL, R.W. (1992). Labour Supply and Taxation: A Survey. Fiscal Studies, 13 (3): 15– 40.
- BROWNE, J. ve ROANTREE, B. (2012). A Survey of the UK Tax System. Institute for Fiscal Studies, October, <http://www.ifs.org.uk/bns/bn09.pdf>, (23.5.2013).
- CORLETT, W.J. ve HAGUE, D.C. (1953). Complementarity and The Excess Burden of Taxation. Review of Economic Studies, 21(1): 21- 30.
- DİAMOND, P.A. ve MİRRLEES, J.A. (1971). Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency. American Economic Review 61(1).
- Dünya Bankası İnternet Sitesi, <http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD>, (16.10.2014).
- TÜRKAN, E.(1994). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi yapısının değerlendirilmesi. T.c. Başkanlık. Devlet Planlama Teşkilatı. <http://www.ette.gen.tr/yayinlar/yayin-32.PDF>, (20.5.2014).
- Gelir İdaresi Başkanlığı.(2013). İnternet Sitesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=830>. (27.12.2013).

- Gelir İdaresi Başkanlığı. Mükellef hizmetleri Daire Başkanlığı. (2013). Ücret Kazançları Vergi Rehberi. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/2013_ucret.pdf, (30.5.2014).
- GROSSLY, T., PHİLLİPS, D. ve WAKEFIELD, M. (2009). Value Added Tax. The IFS Green Budget, <http://www.ifs.org.uk/budgets/gb2009/09chap10.pdf>, (11.11.2013).
- HEADY, C. (1993). Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy: A Survey. *Fiscal Studies*, 14 (1): 15- 41.
- HM Revenue and Costums: www.hmrc.gov.uk. (17.11.2013).
- İLHAN. G. (2007). Kdv Oranları Açısından AB Vergi Sistemi İle Türk Vergi Sisteminin. Kocaylı Aydınlar Ocağı, <http://www.kocaeliaydinlarocagi.org.tr/Yazi.aspx?ID=323>. (23.5.2013).
- Institute of Fiscal Studies İnterner Sitesi. <http://www.ifs.org.uk/>, (20.2.2014).
- MANKİW, N.G., WEİNZİREL, M. ve YAGAN, D. (2009). Optimal Taxation iin Theory and Practice. National Bureaue of Economic Research, Working Paper 15071, Cambridge, http://dash.harvard.edu/bitstream/handle/1/4263739/Mankiw_OptimalTaxationTheory.pdf?sequence=2, (03.09.2014).
- MERTER, M.E., ACAR, İ.A. ve ARSLAN, E. (2007). Türk Vergi Sisteminde KDV Uygulaması ve Etkinliğinin Analizi. *Maliye Dergisi*, 153: 24- 50.
- MİRRLEES, J.A. (1976). Optimal Tax Theory. *Journal of Public Economics*, 6: 327- 358.
- MYLES, G.D. (1989). Ramsey tax rules for economies with imperfect competition. *Journal Of Public Economics*, 38 pp. 95- 115.
- RAMSEY, F.P. (1927). A Contribution To The Theory Of Taxation. *Economic Journal*, 37, pp. 47-61.
- REVESZ, J.T. (2014). A Computational Model of Optimal Commodity Taxation. *Public Finance Research Papers*, Sapienza University of Rome, <http://www.digef.uniroma1.it/sites/default/files/pubblicazioni/economia/research-papers/e-pfrp-n-4.pdf>, (03.09.2014).
- ROSEN, H.S. (2002). *Public Finance*. 6. Baskı, McGraw- Hill Higher Education, New York, pp. 290- 316.
- ROSEN, H.S. (2005). *Public Finance*. 7. Baskı, McGraw- Hill Higher Education, New York, pp. 341- 342.
- SAEZ .E. (2001). Using Elasticities to Derive Optimal Income Tax Rates. *Review of Economic Studies*, 68: 205- 229.
- SANDMO, A. (1976). Optimal taxation: An introduction to the literature. *Journal of Public Economics*, 6: 37-54.

- STERN, N.H. (1976). On the specification of models of optimum income taxation. *Journal of Public Economics*, 6(1-2): 123– 162.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M. ve GERÇEK, A. (2009). *Türk Vergi Sistemi Dersleri*. Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- TUOMALA, M. (1990). *Optimal Income Tax and Redistribution*. Oxford University Press, Oxford and New York.
- <https://www.gov.uk/universal-credit>, (19.10.2014).

ÖZGEÇMİŞ

Samer SHEIKH HAMDO, 1984 yılında Halep’te doğdu. İlk öğrenimini Şahoud Hasan Bağdadi’de, orta öğrenimini Bakır Abdulkader Alşavaf’da ve lise eğitimini İbn Ruşd’de tamamladı. Daha sonra Halep Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye ve Banka Bilimleri Bölümünden üçüncülükle 2006 yılında mezun oldu. 2008 yılında aynı üniversitede araştırma görevlisi olarak çalışmaya başladı. Ardından 2012 yılında Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Ana Bilim Dalında yüksek lisans eğitime başladı.

VITAE

Samer SHEIKH HAMDO was born in Aleppo in 1984. He finished his primary education at Shahoud Hasan Baghdadi school, secondary education at Baker Abdulkader Alshawaf school and graduated from Ibn Rushd high school. In 2006 he graduated from University of Aleppo Faculty of Economics Department of Finance and Banking Sciences and he was the third best student in the department. In 2008 he started to work as a full-time research associate at the same university. In 2012 he started his postgraduate study at Gaziantep University Social Sciences Institute Department of Economics.