

VERGİLEMEDE ADALET İLKESİNİN ANAYASAL TEMELLERİ VE UYGULAMAYA YANSIMALARI: SEÇİLMİŞ OECD ÜLKELERİ AÇISINDAN KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ

Musa GÖK *
Özgür BİYAN **
Sevda AKAR***

Özet

Bu çalışmada seçilmiş OECD ülkelerinde vergilemede adalet ilkesinin anayasal içeriklerini uygulamaya yansıtma düzeyleri irdelenmektedir. Araştırma kapsamında, seçilmiş ülkelerin vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik anayasal ilkelerini uygulamaya yansıtma düzeyleri; vergi sistemlerinin genel yapısı, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi uygulamaları, vergi sistemlerinin artan oranlılık dereceleri, vergi ve transfer sistemlerinin yeniden dağıtım etkileri ve kayıt dışı ekonominin yaygınlığı açısından ele alınmıştır. Çalışma sonuçlarına göre, anayasalarında açıkça mali güce göre vergilendirme, sosyal devlet ve adil gelir dağılımı gibi ilkelere yer veren ülkeler ile bu ilkelere doğrudan yer vermeyen ülkeler arasında; gerek vergilemede adaleti sağlamaya yönelik tekniklerin uygulanması bakımından gerekse ülkelerin vergi ve transfer sistemlerinin gelir eşitsizliğini giderme düzeyleri açısından anlamlı bir fark olmadığı görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Anayasa, vergilemede adalet, gelir eşitsizliği, OECD ülkeleri, Türkiye

JEL Sınıflaması: H20, H21, H23, H24, H53

Abstract

In this study, equity principle on taxation is within analyzed in respect of constitutional level in selected OECD Countries. The scope of this study, execution cases of selected OECD Countries which create equity in taxation are measured to some data such as general structure of tax systems, minimum living allowance and discrimination principle applications, progressive structure of tax schedules, re-distribution affects of tax and transfer systems, in term of the size of underground economy. According to results of study, there is no the difference between some countries which principle of ability do not have to pay, social state and fair income distribution and some countries which clearly have the afore mentioned, principles in their constitution.

Keywords: Constitution, Equity in taxation, Inequality of income, OECD countries, Turkey.

JEL Classification: H20, H21, H23, H24, H53

* Yrd. Doç.Dr., Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, musagok@balikesir.edu.tr

** Yrd. Doç.Dr., Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, biyan@balikesir.edu.tr

*** Araş.Gör.Dr., Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, sevda@balikesir.edu.tr

GİRİŞ

İlk çağ erken devletlerinden günümüz modern devletlerine, nasıl sağlıklı bir yapıya kavuşturulacağı üzerinde tartışılan ve incelenen konulardan biri vergilemede adalet kavramı olmuştur. Tarihsel süreçte devletlerin oluşumuyla eşzamanlı olarak ortaya çıkan vergileme ve onun adalet temelli yapılandırılması, günümüzde de devam eden temel sorunlar arasında varlığını korumaktadır. Son yıllarda çoğu ülkede gündeme gelen vergi reformlarının da odak noktasını, vergilemede adalet ve etkinlik arasındaki değişim oranını toplum tarafından kabul edilebilir bir düzeyde tutma çabası oluşturmaktadır.

Vergilemenin; devlet, toplum ve toplumu oluşturan bireyler açısından her geçen gün artan önemi, ekonomi ve toplumsal yapıyla karmaşık bir hal alan etkileşimi, vergileme ilkelerinin ülkelerin anayasalarında yer almasına gerekçe teşkil etmiştir. Ancak, herhangi bir vergi sisteminde vergi adaletini sağlamaya yönelik anayasal kurullarla çözüm sağlanmış olsa bile, bu kurulların toplumsal refah ve gelir eşitsizliği açısından uygulamaya ne ölçüde yansıtılabildiği de ayrıca irdelenmesi gereken konulardan biridir.

Bu çalışmada öncelikle seçilmiş OECD ülkelerinin vergilemede adalet ilkesi bakımından anayasal konumları ortaya konulmaktadır. Daha sonra vergi sistemleri; aktif ve pasif vergi adaleti yaklaşımı çerçevesinde (vergilemede adalet ve dağıtımda adalet) analiz edilerek, nihai uygulama sonuçlarının bir ölçütü olarak gelir eşitsizliğinin giderilmesine ve toplumsal refaha ne derece yansıtılabildiği irdelenmektedir. Araştırma kapsamında, seçilmiş ülkelerin vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik anayasal ilkelerini uygulamaya yansıtma düzeyleri; vergi sistemlerinin genel yapısı, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi uygulamaları, vergi sistemlerinin artan oranlılık dereceleri, vergi ve transfer sistemlerinin yeniden dağıtım etkileri ve kayıt dışı ekonominin yaygınlığı açısından ele alınmıştır.

1. VERGİLEMEDE ADALET İLKESİNİN KURAMSAL İÇERİĞİ

Geçmişten günümüze normatif bir kavram olarak “adalet nedir?” sorusunun yanıtı üzerinde uzun tartışmalar süregelmiştir. Bu süreçte adalet kavramının net bir tanımının yapılamamasına rağmen, Sokrates’ten bu yana temelde birbirinden farklı iki adalet anlayışından söz edilir: Denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet. Denkleştirici adalet; özünde birey özgürlükleri olan ve bireylerin belli bazı özel durumlarına göre farklı uygulamaların etkisinde kalmasını engelleyen, herkese eşit davranan adalet anlayışı iken; dağıtıcı adalet, özünde eşitlikçi bir düşüncüyü barındıran ve bireylerin belli bazı özelliklerine göre farklı uygulamalara maruz kalmasını haklı gösteren adalet anlayışıdır. Buna göre, denkleştirici adalet anlayışında birey özgürlüklerinin korunmasına, dağıtıcı adalet anlayışında ise bireyler arasındaki eşitsizliklerin giderilmesine odaklanılır. Bu çerçevede vergi adaletine, ya özgürlükleri koruduğu ölçüde ulaşılabileceği ya da eşitsizlikleri giderdiği ölçüde yaklaşılabilmesi ifade edilmektedir¹.

En genel anlamıyla vergilemede adalet, vergi yükünün toplumca uygun ve kabul edilebilir biçimde dağılımını ifade eder². Adaletli bir vergi veya vergi sistemi hem yatay hem de dikey adaletle uygun olmalıdır. Anglo-Sakson yaklaşımında bu ayrıma binaen benzer durumda olan kişilerin eşit

¹ Ahmet B. Yereli ve Ahmet Y. Ata, “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:161, 2011, ss. 23.

² Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, (Ankara, İmaj Yayınevi, 2009),ss. 23; Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, (İstanbul, Filiz Kitabevi), 1998, ss. 227.

işleme tabi tutulması yatay adalet (eşitlik), benzer durumda olmayan, farklı koşullar altındaki kişilere, farklılıkları ölçüsünde işlem yapılması ise dikey adalet (eşitlik) şeklinde nitelendirilmektedir³.

Adaletin nasıl kavranacağı ve ne tür düzenin “adil” olacağına ilişkin uzun yıllar süren arayışlar sonucunda en fazla kabul gören ve üzerinde uzlaşa sağlanan ilke “*eşitlik ilkesidir.*” Buna göre, herkese eşit davranan bir sistem adil bir sistemdir. Bu ilke vergisel boyut açısından değerlendirildiğinde: herkesin eşit biçimde vergilendirildiği bir sistem adil bir vergi sistemi olmaktadır⁴. Bu anlamda eşitliğin iki yönü bulunmaktadır. Yatay vergi adaleti/eşitliği hukuk devleti kavramının “*kanun önünde eşitlik*” ilkesiyle, dikey vergi adaleti/eşitliği ise “*sosyal refah devletiyle*” bağlantılıdır. Buna göre vergileme bakımından yatay vergi adaletinin gerçekleştirilmesi bir yandan vergi yasalarının genel, nesnel ve kişisel olmayan düzenlemeler içermesine, diğer yandan ödeme gücü ve aile durumu yönünden aynı durumda olan bireylerin belli bir vergiyle ilgili olarak aynı işleme tabi tutulmasına bağlanmaktadır⁵. Yatay vergi adaletinin başarıyla uygulanabilmesi için, gelirin ekonomik anlamda tanımının yapılarak, vergi matrahının gelirin tüm öğelerini içermesi⁶ ve vergilemede genellik ilkesinin sıkı bir biçimde uygulanması gerekir. Sosyal refah devletiyle bağlantılı dikey vergi adaleti ise verginin mali güçle orantılı olması ilkesiyle gerçekleştirilebilmekte olup; “*sosyal devletin vergi adaletiyle ilgili ilkesidir*”⁷. Mali gücün göstergesinin gelir ve servet olması gerektiği düşüncesi genel olarak kabul edilmekle birlikte⁸, son yıllarda tüketim düzeyinin de ödeme gücünün bir göstergesi olduğu görüşü de savunulmakta⁹ ve ülkelerin vergi sistemlerinde tüketim üzerinden alınan vergilerin payı nisbi olarak artmaktadır.

Adaletli bir vergi sistemi, sadece biçimsel hukuki eşitliği değil, maddi hukuki eşitliği de sağlamalıdır. Vergilendirmede biçimsel hukuki eşitliği; normatif vergi yükümlülüğüm eşitliği ve verginin tahsili esnasında bu yükümlülüğün yerine getirilmesi eşitliği, vergilendirmede maddi hukuki eşitliği ise vergi yasasının eşitliği bizzat sağlaması gerekmektedir¹⁰.

Vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanması, vergilemede müdahale ilkesiyle gerçekleştirilebilmektedir. Vergilemede yatay adaletin sağlanması pasif vergi adaleti ile uyumlu iken, dikey adaletin sağlanması vergi önünde eşitlik kavramından, vergi aracılığıyla sağlanan bir eşitlik kavramına geçişi gerektirmektedir. Aktif vergi adaleti anlayışına göre; yüksek gelirlielerin artan oranlı vergilerle vergilendirilmeleri, buna mukabil az gelirlielerin çeşitli mali ve ailevi yardımlarla desteklenmeleri gerekir. Burada söz konusu olan doğal adaletsizlikleri artıracak vergi adaletsizliklerinin önlenmesi değil, vergi adaletsizlikleriyle doğal adaletsizliklerin giderilmesi ve gerçek adaletin gerçekleştirilmesidir. Bu nedenle vergi adaletinden bahsetmek yerine, vergi eşitliğinden (egalitarisma fiscal) bahsetmek mümkündür¹¹. Bu durumda rasyonel bir vergi sisteminin hem aktif vergi adaletini hem de pasif vergi adaletini birlikte sağlaması gerekmektedir. Daha XV. Yüzyılda ünlü maliyeci Guicciardini şöyle yazmıştır: “*madem ki bizler aynı devletin vatandaşlarıyız ve hepimiz eşitiz, vergilerin bizi ancak aynı ekonomik düzeye getirmeleri halinde hakiki adaletten ve hakiki eşitlikten bahsedilebilir*”¹².

³ Funda Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, (Ankara, Seçkin Yayınevi, 2011), ss. 62.

⁴ Funda Başaran Yavaşlar, a.g.e., ss.27 – 28.

⁵ Funda Başaran Yavaşlar, a.g.e., ss.63.

⁶ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, **Kamu Maliyesi**, (Bursa, Ekin Kitapevi, 2011), ss. 255.

⁷ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku** (Ankara, Turhan Kitapevi, 2011); ss.52.

⁸ Hülya Kirmanoğlu, **Kamu Ekonomisi Analizi**, (İstanbul, Beta Yayıncılık, 2009), ss. 263.

⁹ Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, Erhan Gümüş, a.g.e., ss. 54.

¹⁰ Leyla Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik**, (İstanbul, Derin Yayınevi, 2006), ss. 40..

¹¹ İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, (Ankara, Turhan Kitapevi, 2011), ss. 134.

¹² Aktaran: İsmail Türk, **Kamu Maliyesi**, (Ankara, Turhan Kitabevi, 2011), ss. 134 – 135.

2. VERGİLEMEDE ADALETİ SAĞLAMAYA YÖNELİK TEKNİKLER VE UYGULAMALAR

Günümüzde her müdahaleci devletin temel amaçlarından biri de, vergileme yoluyla gelir ve servetin yeniden dağıtımını sağlayarak gelir eşitsizliğini azaltmaktır. Vergilendirme yoluyla bireylerin sosyal refah konumlarının iyileştirilmesi ve gelir eşitsizliklerinin düzeltilmesi mali yazında “*vergilerin yeniden dağıtım etkisi*” olarak ifade edilmektedir¹³. Bir vergi sistemin veya bir vergi türünün refah ve gelir dağılımı üzerinde yarattığı etki de yeniden dağıtım/bölüşüm etkisi olarak adlandırılmaktadır. Neumark bu etkiyi “*yeniden dağıtım ilkesi*” olarak nitelendirmektedir¹⁴. Bir vergi sisteminin yeniden dağıtım etkisinin derecesi ise artan oranlılığın yapısına (progressivity), vergi düzeyine ve ortalama vergi oranına bağlıdır¹⁵.

Günümüz çağdaş vergi sistemlerinde, mali güce göre vergilendirmeyi gerçekleştirebilmek ve vergi politikası yoluyla gelir eşitsizliğini giderebilmek için çeşitli araç ve tekniklerden yararlanılmaktadır. Bu duruma en az geçim indirimi uygulaması, ayırma kuramı, sosyal amaçlı vergi muafiyeti ve istisnaları örnek olarak gösterilebilir¹⁶. Öte yandan, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli dağılımı, emek ve sermaye gelirlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesi gibi uygulamalar vergi adaletine yaklaşılmaya olanak sağlayabilen tekniklerdir¹⁷.

Bir ülkede geçerli olan vergi oranları yapısıyla gelir dağılımı fonksiyonu arasındaki ilişki anlamlı bir biçimde ortaya konabilmektedir¹⁸. Mali doktrinde; *bir vergi sisteminin, gelir dağılımında eşitsizliği azalttıkça artan oranlı, eşitsizliği arttırdıkça gerileyici olduğu* kabul edilir¹⁹. Genel anlamda artan oranlılığın amacı, ödeme gücünün yüksekliğiyle ödenen vergi arasında bağlantı kurmaktır. Sıkça rastlanan bir tanıma göre, marjinal vergi oranının değeri yükseliyorsa vergi fonksiyonu artan oranlıdır²⁰. Artan oranlı tarife yapısında hem ortalama vergi oranı hem de marjinal vergi oranı vergi matrahıyla birlikte artmaktadır. Dolayısıyla gerileyici bir vergi sisteminin gelir eşitsizliğini artırıcı niteliğinden dolayı vergi sistemlerinde nispi ya da artan oranlı vergiler yeğlenmektedir²¹.

Özellikle; artan oranlı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı arttıkça, vergi sistemi gelir eşitsizliklerini azaltıcı bir rol oynamakta; buna karşın düz oranlı ya da dolaylı vergilerin payı arttıkça vergilemede adalet ilkesinden önemli ölçüde sapılmaktadır. Öte yandan, düz oranlı vergilerin yasal oranlarının efektif orandan olan farkı arttıkça gelir eşitsizliği daha da artmaktadır. Artan oranlı gelir vergisi tarifesi, genellikle, ülkelerin sosyal adalet konusundaki değer yargılarına, vergilemeyle kamu harcamalarının temel işlevlerini gerçekleştirme çabalarına ve kamu harcamalarının etkin finansmanı gibi nedenlere bağlı olarak biçimlenmektedir. Gerçekten artan oranlı vergi tarifesinin uygun bir biçimde saptanmasıyla, bu amaçlar gerçekleştirilirken gelir dağılımı da iyileştirilebilmektedir²².

¹³ Gerlinde Verbist, “Redistributive Effect and Progressivity of Taxes: An International Comparison Across the EU Using Euromod”, Euromod Working Paper EM5/04, 2004, ss. 1.

¹⁴ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, (İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998), ss. 207.

¹⁵ Gerlinde Verbist, a.g.e., ss.13.

¹⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, 2011, a.g.e., ss. 53.

¹⁷ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, (Ankara, Savaş Yayınları, 1990) ss. 43 – 44.

¹⁸ Orhan Şener, **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi** (İstanbul, Beta Yayıncılık, 2010) ss. 249.

¹⁹ Richard G. Lipsey, Peter O. Steiner, Douglas D. Purvis, Paul N. Courant (Çev. Ömer Faruk Batırel V.D.): **İktisat 1**, Bilim Teknik Yayınevi, 7. Baskı, 1963. ss. 451.

²⁰ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, (Ankara, İmaj Yayıncılık, 2011), ss. 271

²¹ Nihat Edizdoğan, Ali Çelikkaya, **Vergilerin Ekonomik Analizi**, (Bursa, Dora Yayıncılık, 2010), ss. 89-90.

²² Orhan Şener, 2010, a.g.e., ss. 249,263.

Vergilemede adalet ilkesi açısından verginin mali güçle orantılı olmasının temel koşulu bir kim-
nenin fizyolojik varlığını sürdürebilecek gerekleri sağladıktan sonra vergilemenin başlaması gerek-
tiğidir. Şu halde geliri ancak fizyolojik varlığını devam ettirmeye yetecek düzeyde olan bir bireyin
vergi ödeme gücü söz konusu olmayacak ve bu durumda bulunan birey vergi yükümlülüğünün dı-
şında tutulacaktır. Gerçekten henüz XIX. Yüzyılın başlarında Sismondi'nin ifade ettiği gibi “*vergi*
insandan kendisine yaşamını devam ettirmesi için gerekli olanı istemekten kaçınmalıdır. Zira açlığa
mahkûm olan bir kimseye devletin kendisine sağladığı yararlardan bahsetmek gülünç olur”²³. Sis-
mondi'nin en az geçim indirimini savunan bu görüşleri kendi döneminin koşulları gereği sosyal ada-
let amacıyla ileri sürülmüştür. Ancak, en az geçim indirimi giderek vergilemede ödeme gücü ilkesi
açısından ele alınmış ve vergi tekniğinin vazgeçilmez öğelerinden biri haline gelmiştir²⁴.

Vergi adaleti açısından ödeme gücüne ulaşmaya yarayan ilkelere biri de ayırma ilkesidir.
Mali doktrinde, emek gelirleriyle sermaye gelirleri arasında nitelik farkından dolayı emek gelir-
lerinin sermaye gelirlerinden daha güçsüz durumda bulunduğu ileri sürülmüş, vergi oranlarında
gelirin kaynak ve niteliğine göre farklılaştırma yapılması gerektiği kabul edilmiştir²⁵. Bu nedenle
ayırma ilkesi ile birlikte en az geçim indirimi ve artan oranlılık ödeme gücünün belirlenmesinde
bir bütün olarak değerlendirilmektedir²⁶. Burada, artan oranlılık, matrahın büyüklüğü açısından,
ayırma ilkesi ise gelirin kaynağı ve niteliği açısından gerçekleştirilmelidir²⁷.

Vergilemede adalet ilkesine ilişkin fikirlerin etkisiyle çoğu çağdaş ve gelişmiş ülkelerde uy-
gulanan vergi sistemlerinin odak noktasını; artan oranlı tarifeler ile ayırma ilkesi uygulamaları
oluşturmaktadır. Servet vergileri ile tüketim vergileri bu sistemin tamamlayıcı unsurları arasında
bulunmaktadır²⁸.

3. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE VERGİLEMEDE ADALET İLKESİNİN ANAYASAL TE- MELLERİ VE UYGULAMAYA YANSIMALARI

Anayasa tanımı maddî ve şeklî olmak üzere iki farklı anlamda kullanılmaktadır. Bunlardan ilki
maddî anlamda anayasa, devletin temel organlarının kuruluşunu ve faaliyetini belirleyen hukuk
kurallarının tamamı olarak ifade edilmektedir. İkincisi, şeklî anlamda anayasa ise, normlar hiye-
rarşisinde en üst sırada bulunan, kanunlardan farklı olarak daha zor konulup, değiştirilebilen hukuk
kuralları olarak tanımlanabilir²⁹.

Ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, çoğu ülkede devletin vergileme erkine ilişkin
temel kurallar anayasalarında yer almıştır. Tablo 3.1'de çalışma kapsamında seçilmiş ülkelerin
anayasalarında yer alan vergileme ve vergilemede adaleti sağlamaya ilişkin genel ilkeleri göste-
rilmiştir.

²³ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi**, (İstanbul, Beta Yayıncılık, 1996), ss.314,315

²⁴ Halil Nadaroğlu, 1996, a.g.e., ss.314,315.

²⁵ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, (Ankara, Gazi Kitabevi, 2011), ss. 252.

²⁶ Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, (Bursa, Ekin Kitabevi, 2009), ss. 119.

²⁷ Abdurrahman Akdoğan, 1999, a.g.e., ss. 252; Orhan Şener, 2010, a.g.e., 251

²⁸ Salih Turhan, a.g.e, ss. 341.

²⁹ Kemal Gözler, **Anayasa Hukukuna Giriş**, Bursa Ekin Kitabevi Yayınları, 2004, ss.13.

Tablo 3.1. Seçilmiş OECD Üyesi Ülkelerin**Anayasalarında Vergilemede Adaletin Sağlanmasına Yönelik İlkeler**

ÜLKE	ANAYASAL İLKE	AÇIKLAMA
ABD	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md. 8/1) Genel Eşitlik İlkesi (A. Md. :8/1)	ABD Anayasasının 8. Bölümünde yer alan ve daha önce kongrenin yetkilerinden söz ederken de değinilen hükme göre; vergi, harç, gümrük, üretim ve tüketim vergisi belirlemek ve toplamak, Birleşik Devletlerin tümünde aynı gümrük, üretim ve tüketim vergisi uygulamak görevi Kongre'ye verilmiştir.
Almanya	Verginin Yasallığı İlkesi (Md.2/1, 20/3,28/1, 105.) Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md.3/1, 20/3) Sosyal Devlet İlkesi (AY. Md.20/1) Orantılılık İlkesi (Md. 14/1 ve 12/1)	Almanya Anayasası'nda vergi adaletinin sağlanmasına yönelik açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, vergileme yetkisiyle ilişkili verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve orantılık ilkesine yer verilmiştir.
Avustralya	Yasallık İlkesi (Md. 51/II, 53,55,57,90) Eşitlik İlkesi (Md. 51, 92, 117)	Vergilemeye ilişkin doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır.
Avusturya	Verginin Yasallığı İlkesi (Md.13) Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md.7) Sosyal Refah İlkesi (Md.12)	Avusturya Anayasası'nda; vergi adaletinin sağlanmasına yönelik açık bir hüküm bulunmamakla birlikte, vergileme yetkisiyle ilişkili verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi, sosyal refah devleti ilkesi yer almıştır.
Belçika	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md. 170-173) Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md.10, 11, 172) Vergisel İmtiyaz Yasağı (AY. Md.172). Genellik İlkesi (AY. Md.172) Sosyal Refah Devlet İlkesi (Md. 23,24)	Belçika Anayasası'nda; vergi adaletinin sağlanmasına yönelik açık bir hüküm bulunmamakla birlikte; vergileme yetkisiyle ilişkili verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi, sosyal refah devleti ilkesi, vergisel imtiyaz yasağı ve genellik ilkesi yer almıştır.
Çek Cumhuriyeti	Verginin Yasallığı İlkesi	1992 yılında kabul edilen Çek Cumhuriyeti Anayasasının 3 üncü maddesinde " <i>Temel Haklar ve Özgürlükler Sözleşmesi Çek Cumhuriyeti Anayasal düzeninin bir parçasıdır.</i> " denilmiştir. 1992 yılında Çek Ulusal Konseyi tarafından kabul edilen bu Sözleşmenin 11 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında vergi ve harçların yalnızca kanuna dayalı olarak toplanacağı düzenlenmiştir.
Danimarka	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md.43) Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md. 74).	Danimarka Anayasası'na göre " <i>Yasayla belirlenmemiş hiç bir vergi tahsil edilemez, değiştirilemez veya işlemden kaldırılmaz...</i> " ve <i>Madde 74'e göre "Meslek ve iş hayatında serbestlik ve eşitliği kısıtlayan ve kamu yararına olmayan her çeşit sınırlama yasayla kaldırılır."</i>
Finlandiya (AB)	Verginin Yasallığı İlkesi (Md.81)	Finlandiya Anayasası'nın 81 inci maddesi vergiler ve diğer mali yükümlülüklerle ilgili hüküm getirmiştir. Vergilerin kanunla konulacağını öngören ilgili hükme göre, kamu kurumlarının resmi işlemleri, hizmetleri ve diğer faaliyetleri üzerinden alınacak mali yükümlülüklerle ilişkin genel kısıtlar da kanunla düzenlenir. Söz konusu kanunda vergi mükellefi gerçek ve tüzel kişilere sunulan hukuki çözümlere de yer verilir.

Fransa	Genel Eşitlik ilkesi (AY. Md.1 ve Md. 2,6,13,77) Verginin Yasallığı İlkesi (Md. 34) Sosyal Devlet İlkesi (AY Md.2) Ödeme gücü ilkesi (1789 Deklarasyonunun Md. 13)	Fransa Anayasası'nda vergi adaletine ilişkin açık bir hüküm bulunmamakla birlikte 1789 Deklarasyonunun 13. Maddesindeki düzenleme vergi yargısı ve uygulamaları açısından geçerliliğini korumaktadır. Öte yandan verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi ve sosyal devlet ilkesi de anayasal anlamda kabul edilmiş vergilemeye ilişkin diğer ilkelere dir.
Güney Kore	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md. 59) Adil Gelir Dağılımı İlkesi (AY. Md.119)	Güney Kore Anayasasının 59 uncu maddesine göre, vergi çeşitleri ve oranları kanunla belirlenir.
Hollanda	Verginin Yasallığı İlkesi (Md.104) Genel Eşitlik İlkesi Sosyal Refah Devleti İlkesi (Md.:20-23)	Hollanda Anayasası'nda vergi adaletinin nasıl sağlanacağı konusunda bir ölçüt konulmamakla birlikte, verginin yasallığı, genel eşitlik ve sosyal refah devleti ilkeleri açıkça hüküm altına alınmıştır.
İngiltere		İngiltere'de yazılı bir anayasa bulunmamaktadır. Ancak, eşitlik ve sosyal devlet ilkesi genel anlamda kabul görmüş ilkelere dir.
İrlanda	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md.21,22) Genel Eşitlik İlkesi (AY md.40-42) Sosyal Devlet İlkesi (Özellikle AY. Md. 45)	İrlanda Anayasası'nda vergi adaletine ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, vergilemeye yönelik; verginin yasallığı, genel eşitlik ve sosyal devlet ilkeleri açıkça hüküm altına alınmıştır. Vergileme yetkisinin kullanılmasında şu iki madde önemli hale gelmektedir: Madde 40. 1. “Her vatandaş, insan olarak kanun önünde eşittir. Bunu, Devletin kanunlarında yetenek, bedensel ve ahlaki ve toplumsal işlev farklılıklarına dikkat etmeyeceği şeklinde anlamamak gerekir.” 45/4.1. “Devlet, toplumun zayıf kesimlerinin ekonomik çıkarlarını özel olarak gözetmek ve gerektiğinde, güçsüzleri, dul, yetim ve yaşlıların desteklenmesine katkıda bulunmak için kendisini taahhüt altına sokar.”
İtalya	Verginin Yasallığı İlkesi (Md. 2, 25, 70, 76, 117/2) Genellik İlkesi (AY. Md. 53/1) Ödeme Gücü İlkesi ve Artan Oranlı (kademeli) Vergi Sistemi (AY. Md.:53/1) Genel Eşitlik ilkesi (AY Md.3/1) Sosyal Devlet İlkesi (AY. Md.3, 38, 119)	İtalyan Anayasa'nın 3. Maddesinde bütün vatandaşların aynı sosyal değerde olduğu ve cins, ırk vb. gözetilmeksizin yasa önünde eşit oldukları belirtilmiştir. Anayasa'nın 53. Maddesi ise doğrudan vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesine yönelik olup: adalet ilkesi “Herkes, vergi ödeme gücüne göre, kamu giderlerine katlanmakla yükümlüdür. Mali sistem artan oranlılık ölçülerinden esinlenir.” biçiminde hüküm altına alınmıştır. İtalya Anayasası'nda da verginin yasallığı ilkesi, eşitlik ilkesi, verginin genelliği ilkesi ile sosyal devlet ilkesi kabul edilmiştir. Ayrıca 36. Maddeye göre “Çalışanlar; yaptıkları işin niteliği ve miktarıyla orantılı ve her durumda kendilerinin ve ailelerinin özgür ve onurlu bir yaşam sürdürebilmeleri için yeterli ücret hakkına sahiptir.”

İspanya	Verginin Yasallığı İlkesi (Md.9, 31/3, 133/3) Genel Adalet ve Eşitlik ilkesi (AY. Md.1,9 ve 14) Vergilemede Genelilik, Adalet, Eşitlik ve Ödeme gücü ilkesi Adil ve Artan Oranlı Vergi Sistemi (AY. Md:31) Sosyal Devlet İlkesi ve Adil Gelir Dağılımı İlkesi (AY. Md.39, 40)	İspanya Anayasası'nda vergilemede adalet ilkesi ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve gerekli ölçütler konulmuştur. Söz konusu Anayasa'da vergi sisteminin temel ilkeleri 31. maddede hüküm altına alınmıştır. Buna göre: "1. Herkes kendi mali olanaklarına göre, eşitlik ilkeleri temelinde, hiçbir şekilde yıkıcı olmayan, adil ve artan oranlı (kademeli) bir vergi sistemi aracılığıyla, kamu harcamalarına katkıda bulunur. 2. Kamu harcamaları, kamu kaynaklarının adil olarak paylaşılmasına izin verecek şekilde yapılır ve planlaması ve yürütülmesi verimlilik ve tasarruf ölçütlerine uyumlu olur. 3. Kamusal amaçlı kişisel veya mülkiyet katkıları sadece yasa çerçevesinde konabilir." Ayrıca İspanya Anayasası'nda sosyal devlet ilkesinin yanı sıra adil gelir dağılımı ilkesi de açıkça yer almıştır. Buna göre: "Madde 39. (Ailenin ve çocukların korunması.) 1. Kamu makamları, ailenin sosyal, ekonomik ve hukuki korumasını sağlar. Madde 40. (Gelir dağılımı). (Tam istihdam.) (Mesleki Eğitim. İşgünü ve dinlenme.) 1. Kamu makamları, bir istikrar politikası çerçevesinde, sosyal ve ekonomik gelişme, kişisel ve bölgesel gelirin daha eşit dağılımı için uygun koşulları sağlar. Herkese iş sağlamaya yönelik bir politika uygulamak üzere özel çaba harcarlar..."
İsveç	Verginin Yasallığı İlkesi (AY.Md.4 ve 6) Sosyal Refah Devleti İlkesi (AY. Md.2)	İsveç Anayasası'nda vergi konusu oldukça geniş bir biçimde düzenlenmesine rağmen vergilendirmede adaleti sağlamaya yönelik genel bir ilke bulunmamaktadır. Sosyal Refah Devleti İlkesinin temel ilkeleri özellikle Anayasa'nın 2. Maddesinde vurgulanmıştır. Buna göre devlet faaliyetlerinin öncelikli amacı kişilerin bireysel, ekonomik ve kültürel anlamda refahını sağlamaktır. Özellikle kamu yönetimi barınma, eğitim, sosyal bakım, sosyal güvenlik ve iyi bir yaşamsal çevreyi hedeflemelidir. Ayrıca İsveç
İsviçre	Verginin Yasallığı İlkesi (127/1) Vergilendirmede Eşitlik İlkesi (AY. Md. 8,9) Verginin Genelliği İlkesi Ödeme Gücü İlkesi Md.6, 127/2,128 ve 129) Sosyal Devlet İlkesi (AY. Md. 2,41) Orantılılık İlkesi (AY. Md.5/2)	İsviçre Federal Anayasası vergilendirme ilkelerine ilişkin ayrıntılı düzenlemelerin yer aldığı anayasalardan biridir. Özellikle vergilemede adalet ilkesi ve bunun uygulamaya nasıl yansıtılacağı konusunda gerekli ölçütlere ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Vergilemede " Vergilendirme İlkeleri " başlığı altında düzenlenen 127/2 maddeye göre: "Verginin doğası elverdiği ölçüde, ekonomik kapasiteye göre vergilendirme ilkesinin yanı sıra vergilendirmenin genelliği ve eşitliğine ilişkin ilkeler de dikkate alınır." Anayasa'nın 128. maddesinde ise dolaysız vergilere ilişkin temel kurallar ortaya konmuştur. Buna göre de: "1. Federasyon:a. Gerçek kişilerin gelirlerine en fazla yüzde 11.5,b. Tüzel kişilerin net hasılatlarına en fazla yüzde 9.8,c. Tüzel kişilerin sermayelerinin ve yedek akçelerinin 1/10'una en fazla yüzde 0.825 oranlarında dolaysız vergi koyabilir. Belediyelerin doğrudan vergi yükünü dikkate alır.3. Gerçek kişilerin, yüksek enflasyon nedeniyle nominal olarak bir üst vergi dilimine kaymalarından dolayı maruz kaldıkları reel gelir kaybı zaman içinde dengelenir.4. Vergiler, Kantonlar tarafından tayin edilir ve toplanır. Brüt vergi gelirlerinin 3/10'u Kantonlara verilir: söz konusu payın en az 1/6'sı Kantonlar arasında mali dengeyi sağlamak için kullanılır." Anayasa'nın Katma Değer Vergisini düzenlediği 130. maddesinde de vergilemede adalet ilkesinin uygulanmasına yönelik özgün ilkelerin yer aldığı görülmektedir. Buna göre: "1. Federasyon, kendi kullandığı ve ithal ettiği mal ve hizmetler üzerine azami yüzde 6.5 oranında KDV koyabilir. 2. Vergi gelirlerinin yüzde 5'i düşük gelir grupları lehine alınacak tedbirler için kullanılır. 3. Yaş yapısının geliştirilmesinden dolayı: yaşlılık, muhtaçlık ve sakatlık sigortaları garanti edilmediği takdirde, KDV federal kanunla en fazla yüzde 1 oranında artırılabilir." Federasyon, adil olmayan mali imtiyazlara karşı kurallar belirleyebilir (AY-Md.129).

İzlanda	Verginin Yasallığı İlkesi (Md.40,77)	İzlanda Anayasası'nda vergileme yetkisiyle ilgili yer alan temel ilke verginin yasallığı ilkesidir.
Japonya	Genel Eşitlik İlkesi (A.Y. Md. 14, 24, 26) Yasallık İlkesi (AY. Md.30. ve Md. 84)	Japonya Anayasası'nda genel eşitlik ilkesi kabul edilmiş olup ayrıca, 30 uncu maddesi ile, kişilerin, yasayla belirtilen şekilde vergiye tabi olacağı hükmü düzenlenmiştir. 84 üncü maddede de yasada öngörülen koşulların dışında, yeni vergi konulamayacağı, var olan vergilerde değişiklik yapılamayacağı belirtilmiştir.
Kanada	Genel Eşitlik İlkesi (Md.15, 28, 53)	Kanada Anayasası'nda vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik özel bir ilke bulunmamakla birlikte genel eşitlik ilkesi temel vergileme ilkesi olarak yer almıştır.
Macaristan	Genel Eşitlik İlkesi (Md. 57/1) Adalet ve Ödeme Gücü İlkesi (AY. Md. 70/i)	Macaristan Anayasası'na göre her Macaristan vatandaşı, geliri ve servetiyle orantılı olarak kamusal yüklerle katılmak zorundadır. Buna göre Macaristan Anayasası'nda da genel eşitlik ilkesi ve vergilemede adaletin sağlanmasının bir ölçütü olarak ödeme gücü ilkesi benimsenmiştir.
Meksika	Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md.4) Sosyal Devlet İlkesi (AY. Md.123) Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md.65,73)	Meksika Anayasası'nda genel eşitlik, sosyal devlet ve verginin yasallığı ilkesi genel olarak yer almış ilkelerdir.
Polonya	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md. 217) Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md. 32,33) Genellik İlkesi (AY. Md.. 84) Sosyal Devlet İlkesi (AY. Md. 61-76) Sosyal Piyasa Ekonomisi (AY. Md. 20)	Polonya Anayasası'nda vergilemede adalet ilkesine açıkça yer verilmemiş, ancak verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi, verginin genelliği ilkesi ile sosyal devlet ve sosyal piyasa ekonomisi ilkeleri yer almıştır.
Portekiz	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md. 103/2) Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md.13) Vergide Adalet, Eşitlik ve Ödeme Gücü İlkesi (AY. Md.:67/f,104, Sosyal Devlet ve Adil Gelir Dağılımı (AY Md.9, 81-89, 103/1)	Portekiz Anayasası vergilemede adalet ölçütünün hüküm altına alındığı anayasalardan biridir. Portekiz Anayasası 67/f. maddesinde Devleti, " <i>Vergi ve sosyal yardımları ailenin giderleriyle paralel olarak düzenleme.</i> " yönünden sorumlu tutmuştur. Anayasa'nın 90. Maddesine göre ise ekonomik ve sosyal kalkınma planlarının amacı: " <i>ekonomik büyüme, sektör ve bölgelerin uyumlu ve entegre gelişmesi, milli hasılanın kişiler arasında ve bölgeler arasında adil bölüşümü, sosyal, eğitim ve kültür politikalarının ekonomi politikası ile koordinasyonu, kırsal kesimin savunulması, ekolojik dengenin korunması, çevrenin ve Portekizce halkının yaşam kalitesinin korunmasının teşvik etmektir.</i> " Bütçe sisteminin yer aldığı 103. maddede bütçe sisteminin " <i>Devletin gelir ve servetin adil dağılımını</i> " sağlamayı amaçlayacağı hüküm altına alınmıştır. Portekiz Anayasasında vergilemenin temel ilkelerinin de adalet ilkesine odaklandığı görülmektedir. Söz konusu ilkeler 104. madde de düzenlenmiştir. Buna göre vergilere ilişkin temel ilkeler şu şekilde belirlenmiştir: <i>"1. Gelir vergisi toplumdaki eşitsizliği ortadan kaldırmayı hedefler. Hane halkı ihtiyaçlarını ve gelirini göz önünde bulundurarak toplumu oluşturan bireylerin gelirlerini, her yıl çıkarılan bir kanunla azami ulusal gelirle sabitlemeyi öngörür.</i> <i>2. İşletmeler, reel gelirleri esas alınarak vergilendirilir.</i> <i>3. Veraset ve intikal vergileri vatandaşlar arasında eşitliğin sağlanması amacıyla artan oranlı olarak alınır.</i> <i>4. Tüketici vergileri, tüketimin yapısını ekonomik kalkınmanın ve sosyal adaletin gereksinimlerine uyarlamayı amaçlar ve söz konusu vergiler ağırlıklı olarak lüks tüketim maddeleri üzerine konulur."</i> Portekiz Anayasası'nda genel eşitlik ilkesi de vergilemeyle ilişkili diğer önemli ilkedir.

Slovakya	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md. 59) Sosyal ve Ekolojik Merkezli Piyasa Ekonomisi (AY. Md. 55)	Slovakya Anayasası'nda verginin yasallığı ilkesi genel vergileme ilkesi olarak yer almıştır. Piyasa ekonomisi sosyal ve ekolojik yapıyı korumalıdır.
Slovenya	Sosyal Devlet İlkesi (AY. Md.2) Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md.14/2) Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md.147)	Sosyal devlet ilkesi, genel eşitlik ilkesi ve yasallık ilkesi Anayasa'da yer almıştır
Şili	Vergi Yükünün Adil Dağılımı ve Vergilemede Adalet İlkesi Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md.20) Sosyal Refah Devleti (AY. Md.1)	Şili Anayasası'nda vergi yükünün adaletli dağıtımını, vergilemede adalet ve sosyal refah devleti ilkesi hüküm altına alınmıştır.
Türkiye (OECD)	Vergilemede Yasallık İlkesi (AY. Md. 105-109) Genel Eşitlik İlkesi (AY. Md.10) Verginin Genelliği İlkesi (AY. Md.73) Adalet ve Ödeme Gücü İlkesi (AY. Md.:73) Sosyal Devlet İlkesi (AY. Md.2,41-65)	Türkiye Cumhuriyeti Anayasası da vergilemede adalet ilkesinin açıkça yer aldığı anayasalardan biri olup: verginin yasallığı ve genelliği ilkesiyle birlikte 73. Madde de düzenlenmiştir. Buna göre: <i>“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”</i> Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda da verginin yasallığı ilkesi, genel eşitlik ilkesi ve sosyal devlet ilkesi kabul edilmiştir.
Yeni Zelanda (OECD)	Verginin Yasallığı İlkesi (Md.21 ve Md. 22)	Yeni Zelanda Anayasası'nda verginin yasallığı ilkesi kabul edilmiştir.
Yunanistan (OECD-AB)	Verginin Yasallığı İlkesi (AY. Md. 74/1) Genel eşitlik ilkesi (AY. Md. 4/1) Ödeme gücü ilkesi (AY. Md. 4/5) Sosyal Devlet İlkesi (AY. Md.22,25)	Yunanistan Anayasasında vergi ve mali yönetim ile ilgili genel ilkeler 78. maddede düzenlenmiş olmakla birlikte, vergi adaletini sağlamaya yönelik eşitlik ve ödeme gücü ilkesi 4. Maddede düzenlenmiştir. Anayasa'nın 4. maddesine göre bütün Yunan Halkı yasalar önünde eşittir ve bütün kadın ve erkekler eşit hak ve yükümlülüklerle sahiptir. <i>“Yunan vatandaşları, fark gözetilmeksizin güçlerine uygun biçimde kamusal yükleri taşırlar”</i> . Ayrıca, Anayasa'da genel eşitlik ve sosyal devlet ilkesine de yer verilmiştir.

Kaynak: Sudi Apak, AB Ülkeleri ve Türkiye Anayasalarında Ekonomi, Maliye ve Finans Yazıları, 2008, Yıl. 22, Sayı. 79. ³⁰

Tablo 3.1'e göre; çalışma kapsamındaki ülkeleri, vergilemede adaletin gerçekleştirilmesi ve mali gücünün kavranması konusundaki anayasal yapılarına göre üç gruba ayrılabilir:

³⁰ Ayrıntılı bilgi için; T.C. Adalet Bakanlığı, Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/anayasalar.htm>,

Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma Merkezi, Bazı Ülke Anayasalarındaki Ekonomik ve Mali Hükümler, 2011, https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/docs/anayasada_ekonomik_ve_mali_hukumler.pdf,

Hasan Beynam, OECD Ülkelerinin Anayasalarındaki Mali Hükümler, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği Araştırmalar Serisi -1, <http://www.butce.org/dokumanlar/OECD.pdf>, <http://www.verfassungvergleich.de/>, <http://confinder.richmond.edu/>, <http://www1.umn.edu/humanrts/research/chile-constitution.pdf> (Erişim:12/11/2012)

- **Vergilemede adalet ilkesi ve mali güç ölçütünü anayasalarında açıkça belirleyen ülkeler:** Fransa, İtalya, İspanya, İsviçre, Macaristan, Portekiz, Yunanistan, Şili ve Türkiye'dir.
- **Vergilemede adalet ilkesi ve mali güç ölçütünü anayasal anlamda genel eşitlik, sosyal refah devleti ve adil gelir dağılımı ilkelerini veya bunlardan en az birini gerçekleştirmeye çalışan ülkeler:** Almanya, ABD, Avustralya, Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Güney Kore, Hollanda, İrlanda, İsveç, Japonya, Kanada, Slovenya, Meksika ve Polonya'dır.
- **Anayasalarında vergilendirmeye ilişkin veya vergilemede adaletin gerçekleştirilmesine yönelik herhangi bir hüküm bulunmayan ülkeler:** İngiltere, Slovakya ve Yeni Zelanda'dır. Bununla birlikte Çek Cumhuriyeti, Finlandiya ve Estonya'da sadece verginin yasallığı ilkesi düzenlenmiştir.

3.1. Vergi Yapısı, Düzeyi ve Bileşenleri Açısından Değerlendirme

Toplumların, siyasal, sosyal ve ekonomik yapılarındaki değişimlere bağlı olarak son yirmi yılda çoğu OECD ve AB ülkesi vergi sistemlerini, vergilemede adalet ve etkinlik arasındaki değişim oranını da dikkate alarak: bileşim ve tarife yapıları açısından reforma tabi tutarak yeniden tasarlamışlardır³¹. Ülkelerin vergi yapıları incelendiğinde gerek anayasal ilkeler gerekse uygulamalar açısından vergilemede adalet ve etkinlik arasında bir denge kurma çabası içinde oldukları görülmektedir. Ampirik çalışmalarda, ülkelerin vergi sistemi bileşenleri ve oran yapılarıyla gelir dağılımı fonksiyonu arasında anlamlı bir ilişki bulunmaktadır³². Tablo 3.2'de seçilmiş OECD ülkelerinin ana bileşenler itibarıyla vergi yapıları, toplam vergi yükleri ile vergi ve transferler sonrası Gini katsayıları verilmiştir.

Tablo 3.2. OECD Ülkelerinde Ana Başlıklar İtibarıyla Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı Toplam Vergi Yükleri ve Vergi ve Transfer Sonrası Gini Katsayıları

	Gelir ve Kar Ü. Alınan Vergiler	Sos. Güvenlik Kesin.	Ücret Üzerinden Alınan Bordro Vergisi	Servet Ü. Alınan Vergiler	Mal ve Hizmet Ü. Alınan Vergiler	Diğer	Vergi Yükü (2010-2011)	Gini Katsayısı (Vergi ve Transfer Sonrası)
Slovenya	20,2	40,3	0,2	1,6	37,3	0,0	36,8	0,236
Danimarka	61,1	2,1	0,5	4,0	31,9	0,0	48,1	0,248
Norveç	47,0	22,5	0,0	2,9	27,6	0,0	43,2	0,250
Çek Cumh.	20,4	44,6	0,0	1,3	33,2	0,0	35,3	0,256
Slovakya	17,8	43,4	0,0	1,5	36,5	0,0	28,8	0,257
Finlandiya	35,7	29,8	0,0	2,7	31,5	0,1	43,4	0,259
Belçika	34,3	32,4	0,0	6,8	25,6	0,0	44,0	0,259
İsveç	35,6	25,0	7,1	2,4	29,4	0,1	44,5	0,259
Avusturya	28,3	34,6	6,9	1,3	28,0	0,6	42,1	0,261

³¹ Jeffrey Owens, (2004), Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries, Presented at the 67th Annual Meeting of Tax Foundation Washington D.C., 2004, ss. 1; The World Bank, **Lessons of Tax Reform**, (Washington, DC., 1991), ss. 4.

³² Lars – Eric Borge, Jorn Rattso, Income Distribution and Tax Structure: Empirical Test of the Meltzer-Richard Hypothesis, European Economic Review, Vol. 48(4), 2004, ss. 805.

Macaristan	20,4	31,4	1,5	3,1	42,7	0,7	35,7	0,272
Lüksemburg	36,6	29,1	0,0	7,2	26,9	0,1	37,1	0,288
Fransa	21,9	38,7	3,2	8,5	25,0	2,4	42,2	0,293
İrlanda	36,2	20,1	0,7	5,6	37,0	0,0	28,2	0,293
Hollanda	27,9	36,3	0,0	3,8	30,8	0,5	38,7	0,294
Almanya	28,7	39,0	0,0	2,3	29,5	0,0	37,1	0,295
İzlanda	44,4	11,8	0,5	7,0	35,2	1,1	36,0	0,301
İsviçre	46,2	23,8	0,0	7,4	22,6	0,0	28,5	0,303
Polonya	20,4	34,9	0,8	3,8	39,4	0,5	31,7	0,305
Yunanistan	22,2	35,2	0,0	3,2	39,0	0,0	31,2	0,307
Kore	28,2	22,8	0,2	11,4	33,9	3,4	31,0	0,315
Estonya	19,9	38,5	0,0	1,1	40,2	0,0	32,8	0,315
İspanya	28,3	37,6	0,0	6,4	26,7	0,7	31,6	0,317
Kanada	46,8	15,3	2,1	11,5	24,3	0,0	31,0	0,324
Japonya	30,2	41,1	0,0	9,7	18,7	0,3	27,6	0,329
Yeni Zelanda	53,7	0,0	0,0	6,8	39,5	0,0	31,7	0,330
Avustralya	57,1	0,0	5,2	9,3	28,4	0,0	25,6	0,336
İtalya	32,9	31,3	0,0	4,8	25,9	4,8	42,9	0,337
İngiltere	37,5	19,0	0,0	12,1	30,8	0,0	35,5	0,345
Portekiz	26,9	28,8	0,0	3,7	39,4	0,8	31,3	0,353
İsrail	29,3	17,2	3,9	9,6	40,0	0,0	32,6	0,371
ABD	43,6	25,7	0,0	12,8	18,0	0,0	25,1	0,378
Türkiye	21,7	23,7	0,0	4,2	48,4	1,9	25,0	0,409
Meksika	27,8	15,4	1,5	1,6	52,6	1,1	18,8	0,476
Şili	38,4	6,9	0,0	3,6	51,3	-0,3	21,4	0,494
O E C D - Toplam	33,2	26,4	1,0	5,4	33,1	0,6	33,8	0,314

Kaynak: OECD, Revenue Statistics 1965 – 2011, 2012 <http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/revenuestatistics2012edition.htm> ve <http://stats.oecd.org> (Erişim Tarihi: 11.12.2012).

OECD ülkelerinin vergi yapıları incelendiğinde: gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerle, sosyal güvenlik kesintileri ve tüketim vergilerinin ağırlıkta olduğu görülmektedir³³. Tablo 3.2'ye göre; Danimarka (%61,1), Yeni Zelanda (%53,7), Avustralya (%57,1), İzlanda, (%44,3), Norveç (%47), İsviçre (%47,1) ve ABD (%43,6) gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı %40'ın üzerindedir. Estonya, Meksika, Türkiye, Hollanda, Portekiz, Polonya, Macaristan, Yunanistan, Almanya, Fransa, Çek Cumhuriyeti, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, İtalya ve Avusturya'da gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı OECD ortalamasının (%33,2) altında yer almaktadır. Ancak, Çek Cumhuriyeti (%44,6), Slovak Cumhuriyeti (%43,4), Japonya (%41,1), Slovenya (%40,3), Almanya (%39), Fransa (%38,7), İspanya (%37,6), Estonya (%38,5), Hollanda (%36,3), Yunanistan (%35,2), Avusturya (%34,6), Polonya (%34,9) ve Macaristan (%31,4) gibi ülkelerde sosyal güvenlik kesintilerinin toplam vergi gelirleri içindeki oranı gelir ve karlar üzerinden alınan vergilere göre daha yüksektir. Türkiye'de ise hem gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı (%24,1), hem de sos-

³³ Organisation For Economic Co- Operation And Development, Reforming Personal Income Tax, Policy Brief, 2006, ss. 3.

yal güvenlik kesintilerinin payı (%24,5) OECD ortalamasının (sırasıyla %33,5 ve %26,6) altında gerçekleşmiştir.

Yeni Zelanda ve Avustralya'da sosyal güvenlik hizmetlerinin genel vergi gelirleriyle ve özellikle gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerle finanse edildiği anlaşılmaktadır. Danimarka (%2,1), Şili (%6,9) ve İzlanda (%11,8) gibi ülkelerde de sosyal güvenlik kesintilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerle kıyaslandığında oldukça düşük olduğu görülmektedir. Servet vergileri gelir eşitsizliklerinin azaltılmasında önemli bir araç olmasına rağmen, toplam vergi gelirleri içindeki payının düşüklüğü gelir eşitsizliğini giderici etkinliğini sınırlandırmaktadır. Servet vergilerinin toplam vergiler içindeki payı: ABD (%13,7), İngiltere (%12,2), Kanada (%11,1), Avustralya (%9,6), Fransa (%8), İsviçre (%7,4), Yeni Zelanda (%6,7), Belçika (%6,6), İzlanda (%6,5), İspanya (%6,4), İtalya (%6,2), İrlanda (%5,9) gibi ülkelerde OECD (%5,5) ortalamasının üzerindedir. Türkiye'de ise bu oran (%3,6) OECD ortalamasının yaklaşık iki puan atındadır.

OECD ülkelerinde toplam vergi gelirleri içinde mal ve hizmet üzerinden alınan tüketim vergilerinin payları; Meksika (%52,6), Şili (%51,3), Türkiye (%48,4), Macaristan (%42,7), Estonya (%40,2), İsrail (%40), Polonya (%39,4), Portekiz (%39,4) Yunanistan (%39) Slovenya (%37,3), İrlanda (%37) ve Slovakya (%36,5)'tür. Bununla birlikte toplam vergi gelirleri içinde mal ve hizmet üzerinden alınan vergi payının yüksek olduğu, Meksika (0.476) Şili (0,494), Türkiye (0.476), İsrail (0,371) ve Portekiz (0.353) gibi ülkelerde aynı zamanda gelir eşitsizliğinin de yüksek olduğu görülmektedir.

3.2. En Az Geçim İndirimi ve Ayrırma İlkesi Uygulamaları Açısından Değerlendirme

Vergi sistemlerinde artan oranlı bir tarife genellikle tüm sorunları aşmakta yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle kişisel bazı unsurların devreye girmesi kaçınılmaz bir hal almakta ve OECD ülkelerinin çoğunda vergi indirimi ve muafiyet uygulamaları yaygın olarak kullanılmaktadır. Buna ek olarak OECD ülkelerinde miktar ve bileşim açısından farklılıklar bulunsa da tüm gelir gruplarını kapsayan en az geçim indirimi uygulaması bulunmaktadır. Tablo 3.3'te seçilmiş ülkelerin vergi sistemlerinde en az geçim indirimi uygulamaları gösterilmektedir.

**Tablo 3.3. Merkezi Düzeyde En Az Geçim İndirimi Uygulamaları
(Temel İndirim, Vergi İndirimi, Sıfır Oranlı Dilim)³⁴**

Ülke	Ölçüt	Miktar (2011)	Miktar (Ort. Ücretin %'si olarak)
Avustralya	Sıfır oranlı dilim	0-6000	9
	Kullanılabilir vergi indirimi (Wastable tax credit, t)		13
Avusturya	Sıfır oranlı dilim	0-11000	29
Belçika	Temel indirim	6570 (a)	15
Kanada	Kullanılabilir vergi indirimi	1,579.05 (wc)	23

³⁴ **Not:** Rakamlar ülkelerin para birimlerine göre verilmiştir. Tablo 3.3'te yer alan, **a:** Bekar, bakmakla yükümlü olduğu kişi bulunmayanlar için en az geçim indirimidir. Brüt gelirin belirli bir yüzdesi olarak dikkate alınır ve yüzde dilimler halinde gösterilmektedir. **a/t:** Bekar, bakmakla yükümlü olduğu kişi bulunmayanlar için en az geçim indirimi, azaltılmış vergi indirimini göstermektedir. **wc:** Bekar, bakmakla yükümlü olduğu kişi bulunmayanlar için, azaltılmamış, temel kullanılabilir vergi indirimini göstermektedir.

Şili	Temel indirim	6,321,402 (a)	111
Çek Cumhuriyeti	Kullanılabilir vergi indirimi	23,640 (wc)	43
Danimarka	Kullanılabilir vergi indirimi	1,562 (wc)	11
Estonya	Temel indirim	1,728 (a)	18
Finlandiya	Sıfır oranlı dilim	0-15.600	38
Fransa	Sıfır oranlı dilim	0-5.963	17
Almanya	Sıfır oranlı dilim	0-8.004	19
Yunanistan	Sıfır oranlı dilim	0-5.000	59
Macaristan	-	-	-
İzlanda	Kullanılabilir vergi indirimi	530,466 (wc)	42
İrlanda	Kullanılabilir vergi indirimi	1,650 (wc)	23
	Temel indirim (t)		136
İsrail	Kullanılabilir vergi indirimi	5,643 (wc)	49
İtalya	Kullanılabilir vergi indirimi	1,840 (wc)	28
Japonya	Temel indirim	380.000 (a)	8
G. Kore	Temel indirim	1,500.000 (a)	4
Yeni Zelanda (5)	-	-	-
Norveç	Temel indirim (i)	118,750(a)	16
Polonya	Kullanılabilir vergi indirimi	556.02 (wc)	9
Portekiz	Temel indirim	261.25 (wc)	24
	Kullanılabilir vergi indirimi		14
Slovak Cumhuriyeti	Temel indirim (t)	3,559.3 (a)	43
Slovenya	Temel indirim (t)	3,143.57 (a)+3,062,11 (a/t)	36
İspanya	Temel indirim	5,151 (a)	21
İsveç	Sıfır oranlı dilim	0-383.000	101
	Temel indirim (i) (t)	12,600 (a)	5
İsviçre	Sıfır oranlı dilim	0-14.400	18
İngiltere	Temel indirim (t)	7,475 (a/t)	19
ABD	Temel indirim (Basic allowance)	5,700 (a)	13
Türkiye		-	-

Kaynak: OECD, Taxing Wages: Special Feature: Trends in Personal Income Tax and Employee Social Security Contribution Schedules, OECD Publishing, 2012, s.47

Ülke uygulamalarına bakıldığında; tüm yükümlülere kapsayan en az geçim indirimi uygulaması sadece belirli bir geliri vergi dışı bırakmakla kalmamakta, aynı zamanda negatif bir vergileme de sağlamaktadır. Finlandiya, Norveç ve İsveç'te yükümlülere genel olarak uygulanan standart indirimler tanımlanmıştır. Avustralya, Avusturya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Lüksemburg, İsveç ve İsviçre'de sıfır oranlı vergi dilimi ile en az geçim indirimi uygulaması hayata geçirilmiştir. Belçika, Şili, Estonya, İrlanda, Japonya, Kore, Norveç, Portekiz, Slovakya, Slovenya, İspanya, İsveç, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri ise standart bir değeri en az geçim indirimi tutarı olarak saptanmıştır. Macaristan, Meksika, Yeni Zelanda ve Türkiye'de ücret gelirleri

için en az geçim indirimi söz konusu iken, diğer gelir gruplarına bu tür bir indirim uygulanmamaktadır³⁵.

OECD ülkelerinde ayırma ilkesi genellikle çok düşük gelirli ailelere vergi indirimi ve istihdamı teşvike yönelik olarak kullanılmaktadır. Küreselleşme olgusunun yarattığı vergi rekabeti nedeniyle birçok gelişmiş ülkenin, ayırma ilkesinin tam aksine sermaye gelirleri lehine vergi oranlarını düzenlediği de görülmektedir. Özellikle İskandinav ülkelerinde sermayeden elde edilen gelir emek gelirine kıyasla daha düşük oranda vergilendirilmektedir³⁶. Öte yandan Macaristan, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Romanya ve İzlanda gibi ülkelerde emek ve sermaye gelirlerinin eşit oranda vergilendirildiği görülmektedir.

OECD ülke uygulamaları dikkate alındığında tam olarak ayırma ilkesinin uygulayan ülke bulunmamaktadır. Hatta çoğu OECD ülkesinde emek geliri üzerindeki vergi yükünün sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünden daha fazla olduğu görülmektedir. Ancak, çoğu OECD ülkesi vergi sistemlerinde özellikle düşük emek gelirine sahip ailelerin korunmasına ve istihdamına yönelik teşvik politikaları izlenmektedir. En yaygın görülen uygulama “*Kazanılmış (Emek) Gelir Vergisi İndirimi*” uygulaması (Earned Income Tax Credit-EITC) ile diğer istihdam teşvik uygulamalarıdır. “*Kazanılmış (Emek) Gelir Vergi İndirimi*” uygulaması, negatif gelir vergisi olarak kabul edilmektedir³⁷. Bu indirimi uygulayan başlıca ülkeler ABD, Kanada, Finlandiya, Fransa, İsveç ve İngiltere’dir. ABD, ailenin toplam gelirine ve büyüklüğüne bağlı olarak düşük gelir gruplarının kazançlarında yaklaşık %40’a varan bir vergi indirimi sağlamaktadır. Diğer yandan; Avustralya, Almanya, Macaristan, Kore, Japonya, Meksika Yeni Zelanda gibi ülkelerde istihdama yönelik vergi teşvikleri uygulanmaktadır³⁸.

3.3. Vergi ve Transfer Sistemlerinin Gelir Eşitsizliğini Gidermedeki Etkinliği ve Artan Oranlılık Düzeyleri Açısından Değerlendirme

OECD ülkelerinde vergiler ve sosyal transfer harcamaları gelirin yeniden dağıtımında önemli bir yere sahiptir. 2000’li yılların sonlarında, OECD ülkelerinde Gini katsayıları, vergi ve transferler sonrası % 25 oranında daha düşük gerçekleşmiştir. Aynı dönemde OECD ülkelerinde fakirlik düzeyi ise; vergi ve transferler sonrası % 55 oranında düşmüştür³⁹. Buna ek olarak 1980’de OECD ülkelerinde kamu harcamaları GSYİH’nin % 16’sını oluşturmakta iken, 2005’de GSYİH’nin % 21’ini oluşturmaktadır. Bu durum kamu harcamalarının gelir eşitsizliğinin giderilmesinde ve fakirliğin azaltılmasında bir araç olarak kullanıldığı göstermektedir. Diğer bir ifadeyle ülkelerin harcamalarını azaltması halinde, gelir eşitsizliğindeki artışın çok daha hızlı olacağı söylenebilir⁴⁰. Tablo 3.4’te OECD ülkelerinde vergi ve transfer sistemlerinin gelir eşitsizliğini etkileme düzeyleri gösterilmiştir.

³⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz: Organisation For Economic Co- Operation And Development, Taxing Wages: Special Feature: Trends in Personal Income Tax and Employee Social Security Contribution Schedules, OECD Publishing, 2012. Organisation For Economic Co- Operation And Development, Income inequality and growth: The role of taxes and transfers, OECD Economics Department Policy Notes, No. 9, 2012, ss.28.

³⁶ Yereli ve Ata, 2011, a.g.e.

³⁷ Nihat Edizdoğan, Ali Çelikkaya, 2010, a.g.e., ss.119.

³⁸ OECD, Taxing Wages: Special Feature: Trends in Personal Income Tax and Employee Social Security Contribution Schedules, OECD Publishing, 2012, s.47

³⁹ Isabella, Joumard, Mauro Pisu ve Debra Bloch, a.g.e., ss.5.

⁴⁰ Organisation for Economic Co- Operation and Development, OECD, Growing Unequal? Income Distribution and Poverty in OECD Countries; Paris, 2008.

Tablo 3.4. Nakit Transferleri ve Hane Halkı Vergilerinin Miktar ve Artan Oranlılık Katsayıları Açısından Gelir Eşitsizliğini Giderme Kapasiteleri (2000'li Yılların Ortaları)

	Kamu Nakit Yardımları		Hane Halkı Vergileri	
	Miktarı	Artan oranlılık düzeyi	Miktarı	Artan oranlılık düzeyi
Avustralya	14	-0,400	23	0,533
Avusturya	37	0,157	33	0,381
Belçika	30	-0,120	38	0,398
Kanada	14	-0,152	26	0,492
Çek Cumhuriyeti	24	0,154	22	0,471
Danimarka	26	-0,316	53	0,349
Finlandiya	14	-0,219	30	0,428
Fransa	33	0,136	26	0,374
Almanya	28	0,013	36	0,468
Yunanistan	23	0,115	-	-
Macaristan	35	-0,016	-	-
İrlanda	18	-0,214	19	0,570
İtalya	29	0,135	30	0,546
Japonya	20	0,010	20	0,378
Lüksemburg	31	0,085	24	0,420
Meksika	17	0,373	-	-
Hollanda	17	-0,198	25	0,471
Yeni Zelanda	13	0,345	29	0,498
Norveç	22	-0,183	33	0,376
Polonya	36	0,185	28	0,379
Portekiz	26	0,247	-	-
Slovak Cumhuriyeti	26	-0,056	20	0,422
İspanya	21	-0,063	-	-
İsveç	33	-0,145	43	0,337
İsviçre	16	-0,170	36	0,223
Türkiye	17	0,347	-	-
İngiltere	15	0,275	24	0,533
ABD	9	-0,089	26	0,586
OECD	22	-0,085	29	0,428

Kaynak: OECD, Growing Unequal? Income Distribution and Poverty in OECD Countries, OECD, Paris, 2008.

Tablo 3.4'te seçilmiş OECD ülkelerinin hem transfer sistemlerinin hem de vergi sistemlerinin artan oranlılık düzeyleri gösterilmiştir. Buna göre; ABD, İrlanda, İtalya, Avustralya, İngiltere, Yeni Zelanda, Kanada, Hollanda, Çek Cumhuriyeti ve Almanya'da vergi sisteminin artan oranlılık düzeyi nispi olarak yüksek; İsveç, Norveç, Finlandiya ve Danimarka gibi ülkelerde ise nakdi sosyal transferlerin artan oranlılık düzeyleri nispi olarak yüksektir. Hollanda, İrlanda ve Avustralya gibi ülkelerde hem vergi sisteminin hem de nakit transfer sisteminin artan oranlılık düzeyleri yüksektir. Gelir eşitsizliğinin giderilmesinde nakit transfer sistemlerinin, vergi sistemlerine göre daha etkin olduğu da ileri sürülebilmektedir.

3.4. Vergi ve Transfer Sistemlerinin Gelir Eşitsizliğini Giderme Düzeylerinin Anayasal İlkeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Anayasalarında doğrudan ödeme gücü ilkesine yer vermeyen ülkelerin vergi ve transfer sistemlerinin gelir eşitsizliği etkileri Tablo 3.5’te gösterilmiştir.

Tablo 3.5. Anayasalarında Doğrudan Mali Güç/Ödeme Gücü İlkesine Yer Vermeyen Ülkelerin Vergi ve Transfer Sistemlerinin Gelir Dağılımı Etkileri

Ülke	Anayasal İlke	Gini Katsayısı	
		Vergi ve Transfer Öncesi (Piyasa dağılımı)	Vergi ve Transfer Sonrası (Yeniden dağılım)
Avusturya	Genel Eşitlik İlkesi Sosyal Refah İlkesi	0.472	0.261
Finlandiya	-	0.465	0.259
Belçika	Genel Eşitlik ilkesi Vergisel İmtiyaz Yasağı Genellik ilkesi Sosyal Devlet İlkesi	0.469	0.259
Çek Cumhuriyeti	-	0.444	0.256
Almanya	Sosyal Devlet Genel Eşitlik İlkesi	0.504	0.295
İsveç	Sosyal Refah Devleti	0.426	0.259
Norveç	-	0.410	0.250
İrlanda	Sosyal Devlet İlkesi Genel Eşitlik İlkesi		0.293
Hollanda	Genel Eşitlik İlkesi Sosyal Refah Devleti İlkesi	0.426	0.294
Japonya	Genel Eşitlik İlkesi	0.462	0.329
Avustralya	-	0.468	0.336
Yeni Zelanda	-	0.455	0.330
İngiltere	-	0.456	0.345
Kanada	Genel Eşitlik İlkesi	0.441	0.324
ABD	Genel Eşitlik İlkesi	0.486	0.378
İzlanda	-	0.382	0.301
Güney Kore	Adil Gelir Dağılımı	0.344	0.315
Meksika	Sosyal Devlet İlkesi	0.494	0.476

Kaynak: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=26068> ve Tablo 3.1’den yararlanılarak düzenlenmiştir.

Tablo 3.5. incelendiğinde; Avusturya (-%47), Finlandiya (-%46), Belçika (-%46), Çek Cumhuriyeti (-%44) ve Norveç (-%41) gibi ülkelerin anayasalarında vergilemede adalet ilkesi düzenlenemediği halde vergi ve transfer sistemlerinin yeniden dağıtım etkilerinin yüksek olduğu görülmektedir. Tablo 3.6’da ise vergilemede adalet ilkesine anayasalarında açıkça yer veren ülkelerin vergi ve transfer sistemlerinin gelir dağılımına etkileri gösterilmiştir.

Tablo 3.6. Anayasalarında Ödeme Gücü İlkesine Doğrudan Yer Veren Ülkelerin Vergi ve Transfer Sistemlerinin Gelir Dağılımının Etkileri

Ülke	Anayasal İlke	Gini Katsayısı	
		Vergi ve Transfer Öncesi (Piyasa dağılımı)	Vergi ve Transfer Sonrası (Yeniden Dağılım)
Macaristan	Ödeme Gücü İlkesi	0.466	0.272
Danimarka	Ödeme Gücü İlkesi	0.416	0.248
Fransa	Ödeme Gücü İlkesi Sosyal Devlet İlkesi	0.483	0.293
İtalya	Ödeme Gücü İlkesi Sosyal Devlet İlkesi	0.534	0.337
Polonya	Ödeme Gücü İlkesi Sosyal Devlet İlkesi	0.470	0.305
Portekiz	Ödeme Gücü İlkesi Sosyal Devlet İlkesi Adil Gelir Dağılımı İlkesi	0.521	0.353
İspanya	Ödeme Gücü İlkesi Sosyal Devlet İlkesi	0.461	0.317
Yunanistan	Ödeme Gücü İlkesi Sosyal Devlet İlkesi	0.436	0.307
İsviçre	Ödeme Gücü İlkesi Sosyal Devlet İlkesi	0.409	0.303
Türkiye	Ödeme gücü ilkesi Sosyal Devlet İlkesi	0,470	0,409
Şili	Ödeme Gücü İlkesi	0,526	0,494

Kaynak: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=26068> ve Tablo 3.1'den yararlanılarak düzenlenmiştir.

Anayasalarında doğrudan; ödeme gücü ilkesi, sosyal devlet ilkesi ve adil gelir dağılımı ilkesine yer veren ülkeler ile anayasalarında vergilemede adalet ilkesine doğrudan yer vermeyen ülkeler karşılaştırıldığında (Tablo 3.5 ve Tablo 3.6); ülkelerin vergi ve transfer sistemlerinin, gelirin yeniden dağıtımında veya gelir dağılımını etkileme gücü açısından anlamlı bir fark olmadığı görülmektedir. Türkiye ise anayasal anlamda; ödeme gücü, adil gelir dağılımı ve sosyal devlet ilkesini benimsemiş bir ülke olmasına rağmen, hem gelir dağılımının eşitsizliği ve vergi ve transfer sisteminin geliri yeniden dağıtma gücü açısından hem de ödeme gücü ölçütüne göre vergilendirme açısından oldukça kötü durumda olduğu söylenebilir. Bu bakış açısıyla; Türk vergi ve transfer sistemi anayasal anlamda esasları belirlenen; vergi adaleti, sosyal devlet ve adil gelir dağılımı ilkelerini uygulamaya yansıtamamıştır.

Kısacası, çoğu OECD ülkesi son yıllarda gelir eşitsizliğini ve fakirlik düzeyini azaltmaya yönelik önemli adımlar atmışlardır. Özellikle sosyal programlar ve düşük gelirliyle yönelik gelir vergisi indirimleri bu politika uygulamalarında etkin bir paya sahiptir. İskandinav ülkelerinde sosyal transferlerin gelirin yeniden dağıtıcı etkisi çok daha belirgin bir şekilde kendini göstermektedir. Çalışma kapsamında incelenen veriler; vergi ve transfer harcamalarıyla gelir dağılımı arasındaki pozitif bağlantıya işaret etmektedir. Ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, “sosyal demokrat refah devleti” uygulamalarıyla İskandinav ülkeleri öne çıkmaktadır. ABD’de, gelirin yeniden dağıtımında vergi sisteminin ön plana çıktığı görülmektedir. Fransa, Güney Kore, Meksika ve Çek Cumhuriyeti vergiler ve transfer harcamaları aracılığı ile yoksulluk azaltılmaktadır. Genel olarak

yoksullukla mücadelede önemli adımlar atan ülkeler, düşük gelir grupları lehine yeniden dağılımı sağlayabilmişlerdir. Ancak tüm dar gelirliilere ulaşabildiklerini söylemek zordur⁴¹.

3.5. Kayıt Dışı Ekonomi Açısından Değerlendirme

Bir ülkede kayıt dışı ekonominin yaygınlığı da vergilemede adalet ilkesinin uygulamaya yansıtılmadığının önemli bir göstergesidir. Tablo 3.7’de seçilmiş OECD ülkelerindeki kayıt dışı ekonomi oranları, anayasal ilkeleri ve Gini katsayıları gösterilmiştir.

Tablo 3.7. Seçilmiş OECD Ülkelerinde Kayıtdışı Ekonominin Genişliği (% GSYİH)

Ülke	Anayasal İlke	Kayıt Dışı Ekonomi Oranı	Vergi ve Transfer Sonrası Gini Katsayısı
İsviçre	Vergilendirmede Eşitlik İlkesi Verginin Genelliği İlkesi Ödeme Gücü İlkesi Sosyal Devlet İlkesi Orantılılık İlkesi	8	0.303
ABD	Genel Eşitlik İlkesi	9.1	0.378
Avusturya	Genel Eşitlik ilkesi Sosyal Refah İlkesi	10.6	0.261
Japonya	Genel Eşitlik İlkesi	11	0.329
Yeni Zelanda	-	12	0.330
İngiltere	-	12	0.345
Avustralya	-	13.4	0.336
Hollanda	Genel Eşitlik İlkesi Sosyal Refah Devleti İlkesi	13.6	0.294
İzlanda	-	14.4	0.301
Fransa	Genel Eşitlik ilkesi Sosyal Devlet İlkesi Ödeme gücü ilkesi	14.6	0.293
Almanya	Sosyal Devlet Genel Eşitlik İlkesi	15.1	0.295
Çek Cumhuriyeti	-	15.5	0.256
Kanada	Genel Eşitlik İlkesi	15.4	0.324
Danimarka	Genel Eşitlik İlkesi	16.2	0.248
İrlanda	Sosyal Devlet İlkesi Genel Eşitlik İlkesi	16.5	0.293
Finlandiya	-	16.8	0.259
Norveç	-	18.2	0.250
İsveç	Sosyal Refah Devleti İlkesi	18.1	0.259

⁴¹ Ayrıntılı bilgi için, Isabella, Joumard, Mauro Pisu ve Debra Bloch, a.g.e.,ve . Mauro Pisu, Less Income Inequality and More Growth – Are They Compatible, Part 5, Poverty in OECD Countries Economics Department Working Paper, No. 928, 2012, ss. 22.

Belçika	Genel Eşitlik İlkesi Vergisel İmtiyaz Yasağı Genellik ilkesi Sosyal Devlet İlkesi	20.7	0.259
Portekiz	Genel Eşitlik İlkesi Vergilemede Adalet, Eşitlik ve Ödeme Gücü İlkesi Verginin Yasallığı İlkesi Sosyal Devlet İlkesi ve Adil Gelir Dağılımı	22.2	0.353
Macaristan	Adalet ve Ödeme Gücü İlkesi Genel Eşitlik İlkesi	23.1	0.272
İspanya	Genel adalet ve eşitlik ilkesi Vergilemede Genellik, Adalet, Eşitlik, Ödeme Gücü İlkesi ve Aşamalı Vergi Sistemi İlkesi Sosyal Devlet İlkesi Adil Gelir Dağılımı	23.5	0.317
Polonya	Genel Eşitlik İlkesi Genellik İlkesi Sosyal Devlet İlkesi Sosyal Piyasa Ekonomisi Adil Gelir Dağılımı İlkesi	23.8	0.305
Güney Kore	Genel eşitlik ilkesi	24.7	0.315
Yunanistan	Ödeme gücü ilkesi Sosyal Devlet İlkesi	25.1	0.307
İtalya	Ödeme Gücü İlkesi ve Artan Oranlı (Aşamalı) Vergi Sistemi Genellik İlkesi Genel Eşitlik İlkesi Sosyal Devlet İlkesi	26.7	0.337
Türkiye	Genellik İlkesi Genel Eşitlik İlkesi Adalet ve Ödeme Gücü İlkesi Sosyal Devlet İlkesi	29	0,409
Meksika		30	0.476

Kaynak: Friedrich Schneider ve Andreas Buehn, Shadow Economies in Highly Developed OECD Countries: What Are the Driving Forces?, Discussion Paper No. 6891, 2012, s.19 ile Tablo 3.6 ve 3.7'den yararlanılarak düzenlenmiştir.

Tablo 3.7'de görüldüğü üzere kayıt dışı ekonomi oranının nispi olarak düşük olduğu ülkeler; İsviçre, ABD, Japonya, Yeni Zelanda ve İngiltere'dir. Kayıt dışı ekonomi oranının en yüksek olduğu ülkeler ise sırasıyla Meksika, Türkiye, İtalya, Yunanistan ve Polonya'dır. Ayrıca kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu ülkelerin anayasalarında; ödeme gücüne göre vergilendirme, genellik ve eşitlik ilkeleri ve sosyal devlet ilkesi açıkça yer almaktadır. Diğer bir ifadeyle kayıt dışı ekonominin düzeyi açısından da anayasal ilkeler tam olarak uygulama alanı bulamamaktadır.

SONUÇ

Vergileme ve vergileme ilkeleri; sadece devlet, toplum ve toplumu oluşturan bireyler açısından değil, ayrıca ekonomik ve toplumsal yapıyla olan etkileşimi nedeniyle ülkelerin anayasalarında yer almaktadır. Özellikle son yüz yılda ülkelerin anayasalarında; eşitlik, ölçülülük ve mali güce göre vergilendirme gibi vergilemede adaleti sağlamaya yönelik ilkelere yer verildiği görülmektedir. Ancak, herhangi bir vergi sisteminde vergi adaletini sağlamaya yönelik anayasal anlamda soyut normatif kurullarla çözüm sağlanmış olması, bu kurulların pozitif hukuka ve oradan da toplum-

sal refah bağlamında toplumsal yaşama yansıtıldığı anlamına gelmemektedir. Diğer bir ifadeyle ülkelerin anayasalarında vergilendirmede adalet kavramına değinilmesine rağmen, uygulamada bu ilkenin yeteri kadar önemsenmediği görülmektedir. Bu durumda vergilemede adalet gerçek içeriğinden uzaklaşmaktadır.

Çalışma kapsamında seçilmiş ülkelerin vergi sistemlerinin vergilemede adalet ilkesini uygulamaya yansıtma düzeyleri aktif ve pasif vergi adaleti açısından irdelenmiştir. Buna göre, OECD ülkelerinin vergi yapıları incelendiğinde: gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerle, sosyal güvenlik kesintileri ve tüketim vergilerinin ağırlıkta olduğu görülmektedir. Ülke uygulamalarına bakıldığında ise; Finlandiya, Norveç ve İsveç'te yükümlülere genel olarak uygulanan standart indirimler tanımlanmıştır. Avustralya, Avusturya, Finlandiya, Fransa, Almanya, Yunanistan, Lüksemburg, İsveç ve İsviçre'de sıfır oranlı vergi dilimi ile en az geçim indirimi uygulaması hayata geçirilmiştir. Belçika, Şili, Estonya, İrlanda, Japonya, Kore, Norveç, Portekiz, Slovakya, Slovenya, İspanya, İsveç, Birleşik Krallık, Amerika Birleşik Devletleri ise standart bir değeri en az geçim indirimi tutarı olarak saptanmıştır. Macaristan, Meksika, Yeni Zelanda ve Türkiye'de ücret gelirleri için en az geçim indirimi söz konusu iken, diğer gelir gruplarına bu tür bir indirim uygulanmamaktadır.

OECD ülkelerinde ayırma ilkesi genellikle çok düşük gelirli ailelere vergi indirimi ve istihdamı teşvike yönelik olarak kullanılmaktadır. Küreselleşme ile birlikte ülkeler arası artan vergi rekabeti nedeniyle, birçok gelişmiş ülke ayırma ilkesinin tam aksine sermaye üzerinden alınan vergilerin oranlarını azaltmaktadır. Özellikle İskandinav ülkelerinde sermayeden elde edilen gelir, emek gelinine kıyasla daha düşük oranda vergilendirilmektedir. Öte yandan Macaristan, Bulgaristan, Çek Cumhuriyeti, Romanya ve İzlanda gibi ülkelerde emek ve sermaye gelirlerinin eşit oranda vergilendirildiği görülmektedir.

OECD ülke uygulamaları dikkate alındığında tam olarak ayırma ilkesinin uygulayan ülke bulunmamaktadır. Hatta çoğu OECD ülkesinde emek geliri üzerindeki vergi yükünün sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünden daha fazla olduğu görülmektedir. Ancak, çoğu OECD ülkesi vergi sistemlerinde özellikle düşük emek gelinine sahip ailelerin korunmasına ve istihdamına yönelik teşvik politikaları izlenmektedir. Bu politikaları uygulayan ülkeler arasında ABD, Kanada, Finlandiya, Fransa, İsveç ve İngiltere gelmektedir. Diğer yandan; Avustralya, Almanya, Macaristan, Kore, Japonya, Meksika Yeni Zelanda gibi ülkelerde istihdama yönelik vergi teşvikleri uygulanmaktadır.

Ayrıca, OECD ülkelerinin kamu harcamalarını gelir eşitsizliğinin giderilmesinde ve fakirliğin azaltılmasında bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir. Bununla birlikte ülkelerde gelir eşitsizliğinin giderilmesinde nakit transfer sistemlerinin vergi sistemlerine kıyasla daha etkin olduğu ifade edilebilir. Kayıt dışı ekonominin düzeyi açısından ele alındığında ise, anayasal ilkelerin tam olarak uygulanma alanı bulunmadığı ileri sürülebilir.

Kıyasıca, ülkelerin vergi sistemlerinde; gerek bileşim, gerek tarife yapıları ve gerekse sosyal etkiler açısından benzerlikler bulunmasına rağmen, birbirinden oldukça farklı yapıları da sistemlerinde bulunmaktadır. Örneğin, anayasalarında vergilendirme ilkelerini ayrıntılı olarak düzenleyen ülkeler bulunduğu gibi, yalnızca genel ilkeleri koymakla yetinen veya vergilendirmeye yönelik hiçbir hüküm bulundurmayan ülkeler de mevcuttur. Anayasalarında açıkça mali güce göre vergilendirme, sosyal devlet ve adil gelir dağılımı gibi ilkelere yer veren ülkeler ile bu ilkelere doğrudan yer vermeyen ülkeler karşılaştırıldığında aralarında çok büyük bir fark olmadığı görülmektedir. Esas olarak vergi sistemlerinin tasarımında ve uygulamaya yansımada anayasal ilkelere daha çok ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin ve tarihsel süreçte oluşan devlet anlayışlarının etkili olduğu düşünülmektedir.

Türkiye ise anayasal anlamda; ödeme gücü, adil gelir dağılımı ve sosyal devlet ilkesini benimsemiş bir ülke olmasına rağmen, bu ilkeleri hem gelir dağılımı eşitsizliği hem de gelirin yeniden dağıtım açısından uygulamaya yansıtamamıştır. Bu nedenle Türkiye'nin mevcut vergi yapısının adaletli ve dengeli bir yapıya kavuşturacak kapsamlı bir vergi reformuna ihtiyacı bulunmaktadır.

Kaynakça

- AKDOĞAN, A., **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2011.
- AKSOY, Ş., **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- APAK, S., AB Ülkeleri ve Türkiye Anayasalarında Ekonomi, *Maliye ve Finans Yazıları*, 2008, Yıl. 22, Sayı. 79.
- ATEŞ, L., **Vergilendirmede Eşitlik**, Derin Yayınevi, İstanbul, 2006.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, F., **Gelir Vergilendirmesinin Temelleri**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2011.
- BORGE, L., RATTSO, J., “Income Distribution and Tax Structure: Empirical Test of the Meltzer-Richard Hypothesis”, *European Economic Review*, Vol. 48(4), 2004, ss. 805 – 826.
- EDİZDOĞAN, N., ÇELİKKAYA, Ö., GÜMÜŞ, E., **Kamu Maliyesi**, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2011.
- EDİZDOĞAN, N., ÇELİKKAYA, A., **Vergilerin Ekonomik Analizi**, Dora Yayıncılık, Bursa, 2010.
- ERDEM, M., ŞENYÜZ, D., TATLIOĞLU, İ., **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2009.
- ERGİNAY, A., **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- JOURMAD, I., PISU, M., BLOCH, D., “Less Income Inequality and More Growth – Are They Compatible? Part 1. Mapping Income Inequality Across the OECD”, *OECD Economics Department Working Paper*, 2012, No. 924.
- KİRMANOĞLU, H., **Kamu Ekonomisi Analizi**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2009.
- LIPSEY, R. G., STEINER, P. O., PURVIS, D.D., COURANT, P.N., **İktisat 1**, (Çev. Ömer Faruk Batirel V.D.), Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul, 1963.
- NADAROĞLU, H., **Kamu Maliyesi**, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1996.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, OECD, *Taxing Wages: Special Feature: Trends in Personal Income Tax and Employee Social Security Contribution Schedules*, OECD Publishing, 2012.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, OECD, “Income Inequality and Growth: The role of Taxes and Transfers”, *OECD Economics Department Policy Notes*, 2012, No. 9.
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, OECD, **Growing Unequal? Income Distribution and Poverty in OECD Countries**, Paris, 2008. <http://www.oecd.org/els/soc/41521804.pdf>
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, OECD, *Revenue Statistics 1965 – 2011*, 2012. <http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/revenuestatistics2012edition.htm>
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT, OECD, *Reforming Personal Income Tax*, Policy Brief, 2006.

- OWENS, J., “Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries”, Presented at the 67th Annual Meeting of Tax Foundation Washington D.C., 2004, <http://www.taxfoundation.org/files/67thnationalconfdoc1.pdf>
- ÖNCEL M., KUMRULU, A., ÇAĞAN, N., Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara, 2011.
- PISU, M., Less Income Inequality and More Growth – Are They Compatible, Part 5, Poverty in OECD Countries Economics Department Working Paper, No. 928, 2012, ss. 22
- SCHNEIDER, F., BUEHN, A., “Shadow Economies in Highly Developed OECD Countries: What Are the Driving Forces?” Discussion Paper, 2012, No. 6891
- ŞENER, O., **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, Beta, İstanbul, 2010.
- THE WORLD BANK, *Lessons of Tax Reform*, Washington DC, 1991.
- TURHAN, S., **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- TÜRK, İ., **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 2011.
- TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ ARAŞTIRMA MERKEZİ, Bazı Ülke Anayasalarındaki Ekonomik ve Mali Hükümler, 2011, https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/docs/anayasada_ekonomik_ve_mali_hukumler.pdf, (Erişim:12/11/2012)
- TÜRKİYE CUMHURİYETİ ADALET BAKANLIĞI, Avrupa Birliği Üyesi Bazı Ülkelerin Anayasaları, <http://www.adalet.gov.tr/duyurular/2011/eylul/anayasalar/anayasalar.htm>, (Erişim:12/11/2012)
- ULUATAM, Ö., **Kamu Maliyesi**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011.
- VERBIST, G., “Redistributive Effect and Progressivity of Taxes: An International Comparison Across the EU Using Euromod”, Euromod Working Paper, 2004, EM5/04.
- YERELİ, A.B., ATA, A.Y., “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı:161, 2011, ss. 21 – 32.
- www.tdk.gov.tr, (Erişim:12/11/2012)
- <http://www.servat.unibe.ch/icl/>, (Erişim:12/11/2012)
- <http://confinder.richmond.edu/>, (Erişim:12/11/2012)
- <http://www.butce.org/dokumanlar/OECD.pdf>, (Erişim:12/11/2012)
- <http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=26068>, (Erişim:12/11/2012)