



Refah İktisadı Kapsamında Sosyal Refah ve Vergileme İlişkisi: Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi*

Ufuk Selen^a, Ebru Karas^b

Öz: Normatif iktisadın içerisinde yer alan refah iktisadı, alternatif durumların toplum tarafından tercih edilebilirliği üzerinde durmaktadır. Refah iktisadının temel hareket noktasını sosyal refah oluşturmaktadır. Bu bağlamda, olması gerekeni ortaya koyan refah iktisadının temel amacı ise sosyal refahın en üst düzeyde sağlanmasıdır. Kaynak dağılımında etkinlik ve adalet arasında toplum tarafından kabul edilebilir bir denge sağlanması ile sosyal refahın en üst düzeye çıkacağı kabul edilmektedir. Sosyal refahın birçok belirleyici unsuru olmakla birlikte en önemlilerinden biri vergilemedir. Çünkü vergileme bireyin bütçe imkanlarını doğrudan belirlerken, gelir, ikame ve karar etkileri yoluyla bireyin sosyoekonomik yaşam kalitesini de etkilemektedir. Bu doğrultuda çalışmanın amacı, sosyal refah ve vergileme arasındaki ilişkiden hareketle Türkiye’de uygulanan gelir vergisinin sosyal refah düzeyine etkisinin araştırılması olarak belirlenmiştir. Bu amaç çerçevesinde, kaynak dağılımında etkinlik ve adalet unsurları açısından Türk gelir vergisine ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Refah İktisadı, Sosyal Refah, Vergileme, Gelir Vergisi, Türk Gelir Vergisi

JEL: D60, D63, H20

Geliş : 04 Eylül 2018

Düzeltilme : --

Kabul : 25 Ekim 2018

Tür : Araştırma

The Relationship Between Social Welfare and Taxation in The Context of Welfare Economics: Evaluation of Turkish Revenue Tax

Abstract: Welfare Economics in normative economics emphasizes the preference of alternative situations by the society. The social welfare constitutes the main point of welfare economics. In this context, the main purpose of welfare economics, which puts forth what should be, is to provide social welfare at the highest level. It is considered that social welfare will rise to the highest level by providing a society-acceptable balance between efficiency and justice in resource allocation. Although there are many determining factors of social welfare, one of the most important is taxation. Because taxation affects the individual's socio-economic quality of life through effect of income, substitution, and decision-making, while directly determining the budgetary means of the individual. The purpose of the study in this direction is determined the effect of income tax applied in Turkey on level of social welfare starting from relation between social welfare and taxation. Within the scope of this purpose, evaluations in terms of the effects of Turkish income tax applications on efficiency and justice in resource allocation have been made.

Keywords: Welfare Economics, Social Welfare, Taxation, Income Tax, Turkish Income Tax

JEL: D60, D63, H20

Received : 04 September 2018

Revised : --

Accepted : 25 October 2018

Type : Research

Cite this article as: Selen, U., & Karas, E. (2018). Refah iktisadı kapsamında sosyal refah ve vergileme ilişkisi: Türk gelir vergisinin değerlendirilmesi. *Business and Economics Research Journal*, 9(4), 979-993.

The current issue and archive of this Journal is available at: www.berjournal.com

^a Assoc. Prof., PhD., Bursa Uludag University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Public Finance, Bursa, Türkiye, uselen@uludag.edu.tr (ORCID ID: 0000-0002-1337-8294)

^b Res. Asst., Usak University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Public Finance, Usak, Türkiye, ebru.cilli@usak.edu.tr (ORCID ID: 0000-0003-0625-3722)

* Bu çalışma 26-28 Nisan Kapadokya-Türkiye’de düzenlenen 4. SCF “Küreselleşmenin Sosyal ve Ekonomik Etkileri ve Gelecekte Türkiye-AB İlişkileri” isimli konferansta özet olarak sunulan tebliğin gözden geçirilmiş ve genişletilmiş halidir.

1. Giriş

Huzur ve güven ortamının tesisi açısından toplum refahı oldukça önemli bir kavramdır. Refah iktisadı bunu temel alarak, toplum refahına uygun politikaların neler olması gerektiğini araştıran bilim dalıdır. Dolayısıyla refah iktisadı, sosyal refaha etki eden faktörleri incelemektedir. Sosyal refaha yönelik önermeler geliştirilirken ise iki temel unsurdan hareket edilmektedir: “*kaynak dağılımında etkinlik*” ve “*kaynak dağılımında adalet*”. Bu çerçevede geliştirilen tüm politikalar, kaynak dağılımında etkinliğe ve/veya kaynak dağılımında adaletle hizmet ettiği ölçüde sosyal refahı olumlu etkilemektedir. Diğer bir deyişle, toplum genelini ilgilendiren politika önerileri bu iki unsur temelinde inşa edilmektedir.

Sosyal refahın belirleyicisi birçok faktör bulunmaktadır. Bunlar arasında en önemlisi vergilerdir. Vergilerin meşruluğu her ne kadar kabul görse de, toplum refahına yönelik vergileme hem sosyal refahın artmasına hem de vergiye olan direncin azalmasına imkan sağlayabilmektedir. Bu kapsamda vergilerin sosyal refaha hizmet edebilmesi için her şeyden önce etkinlik veya adalet temelinde tasarlanıp uygulanması zorunludur. Çünkü vergi sahip olduğu özellikler gereği, kaynak dağılımında etkinliği ve adaleti etkilemektedir. Dolayısıyla sosyal refah ve vergileme arasında sıkı bir ilişki söz konusudur.

Ödeme gücünün temel göstergeleri olan gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler bireysel refah, devamında ise toplumsal refah üzerinde bir etki yaratmaktadır. Özellikle, ödeme gücünün en temel göstergesi olan, gelir üzerinden alınan vergiler, bireylerin refahını doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle gelir vergisinin sosyal refaha uygun tasarlanması ve uygulanması gerekmektedir. Çünkü gelir üzerinden alınan bu vergi, bireylerin ekonomik karar ve davranışlarını etkilemekte ve aynı zamanda gelirin yeniden dağıtılmasında etkili birer araç olarak kullanılmaktadır.

Sosyal refah ve vergileme ilişkisini ele alan bu çalışmada ilk olarak refah iktisadı ve sosyal refah kavramı üzerinde durulmaktadır. Devamında sosyal refah ve vergileme arasındaki ilişki ortaya konularak, Türk gelir vergisi uygulamaları sosyal refah unsurları açısından değerlendirilmektedir. Değerlendirmeler, etkinlik ve adalet temelli sosyal refah fonksiyonları esas alınarak yapılmaktadır. Çalışmada gelir vergisinin hangi sosyal refah fonksiyonuna yönelik tasarlanıp uygulandığı ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

2. Refah İktisadı Açısından Sosyal Refah Olgusu

Toplum refahı için olması gerekeni normatif açıdan sorgulayan refah iktisadı, bir ekonomik durumdaki toplumsal refahın, diğerinden daha az veya daha çok olduğunu belirlemeye yönelik önerileri formüle etmeye çalışmaktadır (Ng, 1979: 1). Diğer bir ifadeyle, refah iktisadı, alternatif ekonomik durumların toplum tarafından tercih edilebilirliğini incelemekte ve toplum refahının artmasını ve/veya en üst düzeyde sağlanmasını amaçlamaktadır (Savaşan, 2015: 78). Refah iktisadı terimini ilk kullanan Arthur C. Pigou, refah iktisadını ekonomik refah kavramı ile sınırlandırmaktadır. Pigou’ya göre refah iktisadı, dünyanın ya da belli bir ülkenin ekonomik refahının artmasında etkili olan unsurları araştıran bir bilim dalıdır (Pigou, 1951: 287). Temel görevi refahın ve/veya ekonomik refahın belirleyicilerini incelemek olan refah iktisadı, bireyleri ve toplumu neyin daha az veya daha çok mutlu edeceği, insan ihtiyaçlarının neler olduğu ve ne kadarının yerine getirildiği üzerinde durmaktadır (Radomysler, 1946: 202).

Refah iktisadı iki ana çizgide gelişmiştir. Teoride ilk olarak hakim olan refah iktisadı anlayışı klasik refah iktisadı (*Pigoucu refah iktisadı*)’dır. Sonrasında ise bu yaklaşım yerini yeni refah iktisadına (*Paretocu refah iktisadı*) bırakmıştır. Hem klasik refah iktisadı hem de yeni refah iktisadı özü itibarıyla aynı amaca hizmet etmektedir. Her iki yaklaşımda da önemli olan sosyal refah ve sosyal refahı etkileyen faktörlerin araştırılmasıdır. Bununla birlikte, klasik refah iktisadı ile yeni refah iktisadı arasında ortaya çıkan ayrımın temel nedeni, faydanın ölçülebilirliği konusundaki yaklaşım farklılığıdır (Atkinson, 2001: 194). Faydanın ölçülemeyeceği için politika tercihleri arasında seçimin ancak fayda sıralaması yardımıyla yapılabileceği yaklaşımı yeni refah iktisadını ortaya çıkarmıştır. Refah iktisadında yaşanan bu değişim, sosyal refahın belirleyicilerinin neler olması gerektiği ve vergileme gibi alanlarda görüş farklılıklarının ortaya çıkmasına da neden olmuştur.

Refah iktisadı, toplum refahı açısından en yüksek faydayı sağlayacak politikaların neler olduğu üzerinde durmaktadır. Dolayısıyla refah iktisadı için önemli olan kavram “sosyal refah” olup, “Refah nedir?”, “Sosyal refahın belirleyici unsurları nelerdir?”, “Bireysel refahtan sosyal refaha nasıl ulaşılır?” ve “Sosyal refah açısından tercih edilebilen politikalar nelerdir?” gibi sorulara cevap aranmaktadır.

2.1. Sosyal Refah Kavramı ve Sosyal Refah Fonksiyonları

Sosyal refahın özünü refah kavramı oluşturmaktadır. Refah, “iyilik”, “mutluluk” anlamına gelmekte ve arzu edilen bir şeyi ifade etmektedir (Arsan, 1989, 57). Bununla birlikte aslında refah iktisadının üzerinde durduğu konu ekonomik refahtır. Ekonomik refah, Pigou’nun bakış açısıyla ele alınmaktadır. Yukarıda da değinildiği üzere Pigou refah iktisadını ekonomik refah ile sınırlandırarak açıklamakta ve ekonomik refahı genel refahın bir parçası olarak görmektedir (Pigou, 1951: 287). Pigou, ekonomik refahı bireyin sahip olduğu gelirden veya belli bir dönemde tükettiği mal ve hizmetten elde ettiği fayda şeklinde tanımlamaktadır (Eroğlu, 2004: 138). Refahın bir diğer boyutunu oluşturan sosyal refah ise, toplumu oluşturan bireylerin yaşam düzeylerini, mutluluklarını ve memnuniyetleri şeklinde tanımlanmaktadır (Durmuş, 2008: 25). Tanımlardan da anlaşılacağı üzere, sosyal refaha bireysel refahtan hareketle ulaşılmaktadır. Ekonomik refah özelinde konu ele alındığında, bir bireyin elde ettiği gelir veya tükettiği mal ve hizmetten sağladığı memnuniyeti yani faydayı belli bir düzeyde ölçmek mümkündür. Ancak, toplum genelinde böyle bir önermeye gidilmesi çokta kolay değildir. Bu nedenle bireysel refahtan hareketle toplumsal refaha ulaşabilmek için bir takım araçların geliştirilmesi ve bunlara toplum refahını etkileyen unsurların dahil edilmesi gerekmektedir.

Toplum refahına ilişkin geliştirilen önemelerde, refah iktisadının temel araçları olan ve bireysel refahtan hareketle şekillenen, **sosyal refah fonksiyonları** kullanılmaktadır. Sosyal refah fonksiyonu ifadesini ilk olarak Bergson 1938 yılında yayınlamış olduğu çalışmasında kullanmıştır (Bergson, 1938: 312)¹. Bergson aşağıdaki formülde gösterildiği gibi bağımlı değişken olarak sosyal refahı ele almış ve bu değişkenin bireylerin refahından etkilendiğini ileri sürmüştür (Nath, 1973: 25).

$$W = f\{U^1, U^2, U^3, \dots, U^n\} \quad (1)$$

Bergson’un oluşturduğu sosyal refah fonksiyonu zamanla değişik şekillerde formüle edilmiştir (Bengül, 1963: 77-78). Çünkü toplumsal refaha bireysel refahtan hareketle ulaşıldığı için, tek bir sosyal refah fonksiyonu tanımlaması yapmak oldukça zordur. Sosyal refah fonksiyonunu oluşturan değişkenleri ve bu değişkenlerin toplam refaha katılım derecelerini çeşitli varsayımlar ve değer yargıları belirlemektedir (Bağlı, 2011: 263). Bu durum sosyal refahın belirleyici unsurları olan ve çalışmanın ilerleyen kısımlarında değinilen kaynak dağılımında etkinlik ve adalet kapsamında ele alındığında üç temel fonksiyondan bahsedilebilmektedir. Bunlar; Benthamcı sosyal refah fonksiyonu, Rawlscu sosyal refah fonksiyonu ve isoelastik sosyal refah fonksiyonudur.

Benthamcı Sosyal Refah Fonksiyonu; sosyal refahın bireylerin faydalarının toplamından oluştuğunu ifade etmekte, yani toplumsal refahın oluşmasında bireysel faydayı bir araç olarak görmektedir (Foster ve Sen, 1997: 15). Dolayısıyla bu tür sosyal refah fonksiyonu bireysel faydaların toplamının en üst düzeyde gerçekleşmesini amaçlamaktadır. Bu özelliği ile politika uygulama sürecinde orta çıkabilecek kayıplarla ilgilenmemektedir. Dolayısıyla Benthamcı sosyal refah fonksiyonunda önemli olan politika uygulama sonucunda ortaya çıkan refah artışıdır (Akalin, 1986: 49). Sonuçta meydana gelen toplam fayda artışı, sosyal refah artışı olarak kabul edildiği için Benthamcı sosyal refah fonksiyonu ekonomik etkinlik unsurunu ön planda tutmaktadır. Benthamcı sosyal refah fonksiyonu aşağıdaki gibi formüle edilmektedir.

$$W = \sum_{i=1}^n U_i \quad (2)$$

$$W = f\{U^1+U^2+U^3+\dots+U^n\} \quad (3)$$

Rawlsu Sosyal Refah Fonksiyonu; John Rawls'un sosyal adalet teorisine dayanmaktadır. Rawls faydacı yaklaşıma yönelttiği eleştirilerden hareketle, kendi sosyal refah fonksiyonunu geliştirmiştir. J. Rawls, sosyal refah fonksiyonunun belirlenmesinde refah kriteri olarak sosyal adaletin esas alınması gerektiğine vurgu yapmıştır (Sen, 2007, 69). Rawls, sosyal refahı en üst düzeye çıkarmak için toplumdaki en kötü durumdaki bireyin refahının en üst düzeye çıkarılması gerektiğini önermekte ve sosyal refah fonksiyonunu aşağıdaki gibi oluşturmaktadır (Connolly ve Munro, 1999: 47).

$$W = \min\{U^1, U^2, \dots, U^n\} \quad (4)$$

$$W = \max\{\min U\} \quad (5)$$

İsoelastik Sosyal Refah Fonksiyonu; sosyal refahı, toplumun eşitsizliğe olan duyarlılığına bağlamaktadır. Eşitsizliğe olan duyarlılık e ile ölçülmekte ve bu fonksiyon aşağıdaki gibi formüle edilmektedir. Buradaki e değeri sıfır ve sonsuz arasında bir değer almaktadır ($0 < e < \infty$). Eşitsizliğe ilişkin yüksek duyarlılık eşitsizlikten kaçınılması gerektiğini, düşük duyarlılık ise eşitsizliğe kayıtsız kalındığını ifade etmekte ve bu durum şu fonksiyonla tanımlanmaktadır:

$$W = \sum_i U_i^{1-e} / (1-e) \quad (6)$$

İsoelastik sosyal refah fonksiyonu, aslında iki uç noktada bulunan Benthamcı ve Rawlsu sosyal refah fonksiyonlarının arasında yer almaktadır (Savaşan, 2015: 144). Bu fonksiyona göre, sosyal refah fonksiyonunun hangisine daha yakın oluşması gerektiğini toplumun eşitsizliğe karşı duyarlılığı belirlemektedir. Dolayısıyla; $e = 0$ olduğunda Benthamcı, $e = \infty$ olduğunda Rawlsu sosyal refah fonksiyonları tercih edilmelidir (Connolly ve Munro, 1999: 47).

Bireysel seçimler sosyal refah fonksiyonlarının şekillenmesinde etkilidir. Toplum adaletine dayalı politikaları arzu ettiği takdirde, toplumsal refah maksimizasyonunun Rawlsu sosyal refah fonksiyonlarıyla sağlanabileceği söylenebilir. Bununla birlikte, etkinlik toplumsal refah unsuru olarak tercih edildiğinde ise Benthamcı sosyal refah fonksiyonlarından hareketle sosyal refahın artması sağlanmalıdır. Birbirinin tam zıttı olan bu iki hedef arasından keskin bir ayırım yapmanın zor olduğu durumlarda kullanılacak sosyal refah fonksiyonu ise isoelastik sosyal refah fonksiyonudur.

2.2. Sosyal Refahın Sağlanmasına Yönelik Temel Unsurlar

Toplum refahının en üst düzeye hangi koşulda ulaşılabileceğini açıklayan sosyal refah fonksiyonları, yukarıda ifade edildiği üzere iki temel unsurdan hareket etmektedir. Bu unsurlar kaynak dağılımında etkinlik ve kaynak dağılımında adalettir. Aynı zamanda bu unsurlar bir toplumda ulaşılmak istenen temel hedeflerdir. Kıt kaynak ve sınırsız ihtiyaçtan hareketle ortaya çıkan iktisat bilimi açısından, mevcut kaynakların etkin ve adil dağılımı oldukça önemlidir. Bu noktada refah iktisadı, kıt kaynakların etkinlik temelinde verimli kullanılması koşuluyla kıtlık sorunun çözülebileceğini ileri sürmektedir. Etkinliğin sağlandığı durumlarda ise, kaynakların adil bölüşümü sorunu ortaya çıkmış ve refah iktisadı bu konuya ilişkin de arayışlar içine girmiştir. Dolayısıyla etkinlik ve adalet arasında kurulacak denge, refah iktisadının çalışma alanını oluşturmaktadır. Bu dengenin toplum refahını en üst düzeyde sağlayacak şekilde kurulması için de sosyal refah fonksiyonlarından hareket edilmektedir (Selen, 2017: 329).

Günümüzde ortaya çıkan küreselleşme olgusu, ülkeleri, ekonomilerini büyütebilmeleri için uluslararası rekabet gücüne sahip olmak ve bunu korumak zorunda bırakmaktadır. Bu zorunluluk, ülke ekonomilerinde etkinlik ve verimlilik kaygılarının daha fazla gündeme gelmesini sağlamıştır. Mevcut kaynakların ne oranda ve nasıl bölüşüleceği noktasında etkinlik ve verimlilik kavramlarının önemi giderek artmıştır (Kirmanoğlu, 2007: 64). Burada bahsi geçen kaynak kavramı, en genel anlamıyla, bir ekonomide mevcut üretim faktörlerini (emek, toprak, sermaye ve girişim) ifade etmektedir. Kaynakların dağılımı ve kullanımı açısından önemli bir faktör olan etkinlik kavramı ise, mevcut kaynaklar ile mümkün mertebede en fazla üretimi gerçekleştirmek şeklinde tanımlanabilmektedir. Yani kaynak dağılımında etkinlik bir ekonomideki mevcut kaynakların doğru

alanlarda yeter miktarda kullanılmasını ifade etmektedir (Just, Hueth ve Schmitz, 2004: 10). Ancak, etkinlik tanımları, özü aynı olmakla birlikte amaçlara ve durumlara bağlı farklı şekillerde çeşitlendirilebilmektedir. Kamu ekonomisi açısından bakıldığında etkinliğin en temel tanımı İtalyan İktisatçı Vifredo Pareto tarafından geliştirilen Pareto etkinliktir (Aumann ve Dombb, 2010: 1). Refah iktisadı (özellikle yeni refah iktisadı) da ekonomik etkinliği Pareto etkinlik boyutunda ele alarak önermeler geliştirmiştir. Pareto etkinlikten kasıt, mevcut dağılıma yapılacak bir müdahale ile bir kişinin durumunu kötüleştirmeden başka bir kişinin durumunu iyileştirmenin mümkün olmamasıdır. Pareto etkinliğin sağlandığı noktada ekonomideki mevcut kaynakların en optimal şekilde dağıldığı kabul edilmektedir (Nicholson ve Snyder, 2008: 467).

Ekonomideki mevcut kaynakların Pareto etkin dağılımı, ekonomik amaçların gerçekleşmesi noktasında büyük önem arz ederken, diğer taraftan kaynakların adil dağılımı da sosyal amaç noktasında önemini korumaktadır. Dolayısıyla etkin kaynak dağılımının yanında adil kaynak dağılımı da sosyal refahın en önemli belirleyicisidir. Öyle ki, ortak bir tanımda uzlaşamayan adalet olgusu günümüzde her alanda genel kabul gören ve toplum tarafından arzu edilen bir konudur (Yayla, 1993: 167). Özellikle yeni refah iktisadı etkinlik temelli önermeler geliştirse de klasik refah iktisadı etkinliğin yanında adaletin de göz ardı edilmemesi gereken bir unsur olduğunu kabul etmektedir. Çünkü toplum tarafından adil olarak görülmemeyen bir politika uygulamasının başarılı sonuçlar elde etmesi mümkün değildir.

İktisadi anlamda adalet olgusu diğer disiplinlerdeki kullanımından farklı olarak dağıtıcı adalet² kavramından hareketle ele alınmaktadır. Dağıtıcı adaletten kasıt ise bölüşüm adaletinin sağlanmasıdır (Kirmanoğlu, 2007: 66). Bölüşüm adaletine göre piyasa ekonomisi adaletsiz bir mekanizmadır. Bu nedenle, bu mekanizma içerisinde gerçekleşen gelir dağılımı adil bir gelir dağılımı değildir. Adil olmayan bu gelir dağılımı sosyal adalet ilkelerine göre düzeltilmesi gerekmektedir (Yayla, 1993: 175). Dolayısıyla piyasada gerçekleşen başlangıç dağılımına (birincil gelir dağılımına) yeniden dağılım politikaları ile müdahale edilerek, gelir dağılımındaki adaletsizlikler giderilmeye çalışılmaktadır. Bölüşüm adaletine ilişkin temel konu, gelirin üretim faktörleri (kaynaklar) arasındaki dağılımı ile mi yoksa bireyler arasındaki dağılımla mı ilgili olduğudur. Günümüzde adaletin daha çok gelirin bireyler arasındaki dağılımla ilgisinin olduğu yönündeki görüş daha ağır basmaktadır (Durmuş, 2008: 49). Böylelikle kaynak dağılımında adalet ile gelirin toplumu oluşturan bireyler arasında adil dağılımı üzerinde durulmaktadır (Aktan ve Vural, 2002).

Sosyal refahın en üst düzeyde sağlanabilmesi için bahsedilen bu iki temel unsurdan hareketle oluşturulan sosyal refah fonksiyonları istenilen sonucu vermektedir. Buradaki temel sorun, bu iki hedef arasındaki değişim (trade off) ilişkisidir. Kaynakların etkin dağılımı ile adil dağılımı arasında bir değişim ilişkisi söz konusudur (Durmuş, 2008: 48). Bu nedenle her iki hedefin aynı anda gerçekleşmesi mümkün değildir. Aslında refah iktisadı da bu iki unsur arasında denge kuran politika arayışlarını konu edinmektedir.

3. Sosyal Refah ve Vergileme İlişkisi

Vergi, kamu finansmanının en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır. Bunun yanında yüklendiği işlevlerden hareketle, bir takım amaçların gerçekleştirilmesinde etkili bir araç olarak da kullanılmaktadır. Vergilerin sahip olduğu bu işlevler vergilemenin sosyal refahı etkileyen en önemli faktörlerden biri olmasını sağlamaktadır. Öyle ki vergiler, bünyesinde yer alan yapısal özellikler (konu, oran, tarife vb.) itibarıyla etkin vergileme ve adil vergilime görevini üstlenmektedir. Ancak etkinlik ve adalet arasında değişim ilişkisi, vergileme konusunda da kendini göstermekte olup, bu noktada vergilemeye yüklenen işlevler birbiriyle çatışmaktadır. Dolayısıyla etkinlik arayışı içine giren vergiler, gelir dağılımında adaleti sağlama noktasında yetersiz kalmakta, gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermeye yönelik vergi arayışları ise vergilerin etkinlik maliyetlerini göz ardı etmektedir.

Etkinlik ve adalet temelli vergilemeye yönelik bu çatışma, vergiler üzerinde tartışmaların artmasına ve refah iktisadının da bu konu üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur. Refah iktisadı sosyal refaha uygun nasıl bir vergileme yapılması gerektiği üzerinde durmaktadır. Esasen vergilemeye yönelik bakış ekonominin içerisinde bulunduğu sistem ve anlayışlardan hareketle değişim göstermiştir. Örneğin, klasik iktisadi anlayış vergilerin piyasa işleyişini bozmayacak biçimde uygulanması gerektiğini savunurken, modern mali anlayış ise çeşitli fonksiyonlar yüklediği verginin, aktif bir mali araç olarak kullanılmasını savunmaktadır. Böylelikle

vergilerin meşruluğu ve kapsamı genişlemiş, vergilere mali amacın yanı sıra gelirin yeniden dağıtılması noktasında da işlevler yüklenmiştir. 1970'lerde hakim olan arz yönlü iktisat ve 1980'li yıllarda ortaya çıkan piyasa temelli anlayış ise vergilerin piyasa üzerindeki olumsuz etkilerinin tekrar değerlendirilmesine neden olmuştur (Albayrak, 2011: 287-288).

Refah iktisadının da vergilemeye olan bakış açısı kendi içerisinde izlemiş olduğu gelişim ve iktisadi anlayışlar doğrultusunda değişmiş ve şekillenmiştir. Klasik refah iktisadi anlayışında vergilere, hem piyasada etkin kaynak dağılımını sağlama noktasında hem de gelir dağılımında adaletsizliklerin düzeltilmesi noktasında yer verilmiştir. Ancak, devamında gelişen yeni refah iktisadi anlayışı ile birlikte, vergilerin piyasada etkinliğe hizmet edecek şekilde düzenlenmesi gerektiği fikri hakim olmuştur. Piyasada etkinlik kaybına yol açan vergilerin sosyal refahı olumsuz yönde etkileyeceği ileri sürülmüştür. Bu noktada klasik iktisadi anlayış ve arz yönlü iktisadın savunduğu görüşlerden hareketle vergilere, piyasada etkin kaynak dağılımını bozmadığı takdirde izin verilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur (Albayrak, 2011: 288).

Refah iktisadının sahip olduğu bu görüşler doğrultusunda sosyal refaha uygun bir vergilemenin, kaynak dağılımında etkinlik veya adaleti sağlar nitelikte olması gerekmektedir. İlk olarak vergilerin kaynak dağılımında etkinliğe hizmet edebilmesi için Pareto etkinlik koşulunu bozmaması veya en az düzeyde etkileyecek şekilde uygulanması gerekmektedir. Bilindiği üzere vergilerin olmadığı rekabetçi ekonomilerde piyasada oluşan her denge Pareto etkindir. Vergiler söz konusu olduğunda ise mal ve hizmetlerin nispi fiyat yapıları değişmekte ve etkinlik kayıpları ortaya çıkmaktadır. Etkinlik kaybına sebebiyet veren bu tür vergiler aşırı vergi yükü oluşturmaktadır. Aşırı vergi yükü³ kaynak dağılımında bozulmaya neden olduğu için bireysel refah ve devamında sosyal refahı olumsuz etkilemektedir (Howard, 2001: 159). Piyasa üzerinde kaynak dağılımında etkinliği bozan vergiler, özellikle yeni refah iktisadi açısından eleştirilmekte ve istenmemektedir.

Reel piyasalarda vergilerin kaynak dağılımında etkinliği bozduğu ve aşırı yüke neden olduğu bir gerçektir. Bu doğrultuda etkinlik temelli sosyal refah fonksiyonları veri bir vergi geliri seviyesinde aşırı vergi yükünü en az düzeye indiren bir vergileme oluşturmaya çalışmaktadır (James ve Nobels, 1992: 62). Aşırı vergi yükünün en az düzeye indirilebilmesi için nispi fiyat yapısını değiştirmeyen vergileme yapılmalıdır (Bailey, 1995: 56). Bu nedenle etkinlik temelli oluşturulan sosyal refah fonksiyonlarında yer verilen vergiler götürü niteliğindeki vergilerdir (Lerner, 1970: 284). Götürü vergiler, çalışma veya boş zaman, tasarruf veya tüketim gibi davranışlar arasındaki değişiklikleri en aza indiren, herkese aynı miktarda uygulanan ve etkinliğe hizmet eden vergilerdir (Ebdon, 2005: 244).

Adalet kriterine göre ise, vergiler bireylerin ödeme gücüne göre alınmalı ve gelir dağılımındaki adaletsizlikleri gidermeye hizmet etmelidir. Refah iktisadının genel görünümünde, adaletten ziyade etkinliğin ön planda tutulduğu bir vergileme anlayışı hakimdir. Pareto etkinlik koşullarında herkesin sahip olduğu kaynak miktarı ve onu kullanabilme becerisiyle orantılı fayda sağladığı için adalet sorun olarak görülmemektedir. Özellikle yeni refah iktisadi, gelir dağılımında adaletsizlik en uç noktada olsa bile, kaynak dağılımında etkinliği sağlayan vergilemeyi, sosyal refah açısından optimal olarak kabul etmektedir. Ancak vergilemenin sosyal ve psikolojik boyutu da göz önünde bulundurulduğunda, vergilemede ve gelir dağılımında adaletin sağlanmasının toplum refahı üzerindeki olumlu etkisi unutulmamalıdır (Yüksel, 2016: 29). Adalet hizmet eder nitelikte bir vergileme ile yüksek gelir gruplarından düşük gelir gruplarına gelir aktarımı yapılmaktadır. Böylece düşük gelire sahip olanların yaşam standartları ve refahlarında bir iyileşme söz konusu olmaktadır (Howard, 2001: 160). Bu nedenle adalet, sosyal refah kriterleri içerisinde ele alınmakta ve vergileme noktasında toplum tarafından arzulanan bir hedef olarak ortaya çıkmaktadır. Vergilemede adaletin sağlanabilmesi için ilk olarak vergilerin ödeme gücüne göre alınması gerekmektedir.

Vergilerin ödeme gücüne göre alınması, Adam Smith'in vergilemede adaleti hukuki anlamda değil iktisadi anlamda yorumlamasına dayanmaktadır. A. Smith'in öncüsü olduğu klasik iktisadi anlayışta vergilere sadece tam kamusal mal ve hizmetlerin finansmanına yetecek ölçüde izin verilmekle birlikte, yapılan vergilemenin de bireyler arasında eşit olması gerektiği savunulmaktadır. Eşitlikten kasıt ise, bireylerin eşit miktarda vergi ödemesi değil, ödeme güçleri doğrultusunda vergi ödemesidir (Şen ve Sağbaş, 2016: 229-230). Ödeme gücünün tespiti zor olmakla birlikte, bu tespitin yapılabilmesi açısından bir takım vergisel araçlar geliştirilmiştir. Vergilemede adaletin sağlanması noktasında kullanılan bu araçlar; artan oranlı vergi tarifesi,

en az geçim indirimi, ayırma ilkesi, muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarıdır (Gerçek, Bakar, Mercimek, Çakır ve Asa, 2014: 93). Bu araçlar ile vergilemede kişisel özellikler de dikkate alınmış olmaktadır. Adaleti sosyal refah unsuru olarak seçen toplumlar açısından, ödeme gücünü dikkate alan vergileme sosyal refahı arttıran veya iyileştiren bir vergileme olarak kabul edilmektedir.

Tüm ekonomilerde geçerliği olan ve meşruluğu kabul edilen vergilerin birer araç olarak kullanılması, sosyal refahın belirleyicisi olmasını sağlamaktadır. Sosyal refahın en üst düzeye çıkarılması için toplumun benimsediği sosyal refah fonksiyonları dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla vergi politikalarının belirlenmesinde etkinlik ve adalet arasında toplum tercihlerine cevap verebilecek bir dengenin gözetilmesi zorunludur. Bu zorunluluğun karşılanması kamusal finansman ihtiyacının rahat biçimde karşılanmasına ve vergiye karşı oluşacak direncin azalmasına katkı sağlayarak bireylerin vergiye uyumunu kolaylaştıracaktır. Böylece sosyal refaha uygun vergileme sorunu önemli ölçüde çözülebilecektir.

4. Sosyal Refah ve Vergileme İlişkinin Türk Gelir Vergisi Özelinde Değerlendirilmesi

Hem sosyal refah hem de ekonomik, mali ve sosyal amaçlar açısından verginin ne üzerinden alınması gerektiğine yönelik tartışmalar uzun yıllardır devam etmekte olup, hala nihayete erdirilememiştir. Literatürde sosyal refaha etkisi açısından gelir ve harcamanın vergilendirilmesi üzerinde durulmaktadır. Bu çerçevede gelir ve harcama üzerinden alınan vergilerinin sosyal refah kaybına neden olmayacak şekilde nasıl tasarlanması gerektiği sorusuna cevap aranmaktadır. Çalışmanın kapsamı gereği konu gelir üzerinden alınan vergiler ile sınırlandırıldığı için nasıl bir harcama vergilemesi yapılması gerekliliği üzerinde durulmamıştır. Gelir vergisinin konusunu teşkil eden gelir, yükümlülerin ödeme gücünün kavranması açısından da en fazla üzerinde durulan unsurdur. Bu kapsamda çalışmada, ilk olarak gelir vergisinin teorik yapısının sosyal refah açısından durumu incelenmiş ve devamında Türk gelir vergisi sisteminin hangi sosyal refah kriterine yönelik tasarlanıp uygulandığı irdelenmiştir.

4.1. Gelir Vergisinin Temel Yapısı ve Sosyal Refah Unsurları

Hem teorik hem de pratik çerçevede ödeme gücünün en önemli göstergesi olarak kabul edilen gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine dahil edilmesi sonucunda toplam hasılatın elde edilen pay olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım gelirin iktisadi anlamda tanımını oluşturmakla birlikte, gelirin vergi hukuku ve vergi tekniği açısından üzerinde durulduğu tanımlar da söz konusudur. Bunlar kaynak teorisi ve safi artış teorisidir (Aktan, 2017: 54). Kaynak teorisine göre gelir, belli bir üretim faaliyetine katılma sonucunda elde edilen ekonomik değerler olarak tanımlanmaktadır. Ayrıca bu teori kapsamında kaynaktan elde edilen gelirin vergilendirilebilmesi için sürekli olması da gerekmektedir. Safi artış teorisinde ise, servette meydana gelen her türlü artış gelir olarak kabul edilmektedir (Tosuner ve Arıkan, 2013: 13-14). Diğer bir ifadeyle, bireylerin belli bir dönem içerisinde elde ettiği ekonomik değerler ile servetlerinde meydana gelen artışlar gelir vergisi matrahını oluşturmaktadır. Dolayısıyla gelir vergisinin matrahı gelirin tanımlanmasına yönelik geliştirilen bu teorilerden hareketle belirlenmektedir.

Vergi sistemlerinin genelinde olduğu gibi gelir vergisi özelinde yapılan analizlerde üç önemli unsur söz konusudur. Bu unsurlar; vergilemeyle kaynak dağılımında “etkinliğin” ve “adaletin” sağlanması ile idari maliyetlerin en az düzeyde tutulmasıdır. İlk iki unsur olan “adaletin” ve “etkinliğin” sağlanması, daha öncede değinildiği gibi, sosyal refahın belirleyici unsurlarıdır. Üçüncü unsur ise, vergi işleminin idareye yüklemiş olduğu maliyetlerdir. Vergilerin toplum refahı üzerindeki etkileri açısından analizlere genellikle etkinlik ve adalet unsurları dahil edilmekte, idari maliyetler analizler dışında tutulmaktadır. Dolayısıyla sosyal refaha uygun bir gelir vergisi, kaynak dağılımında etkinlik ve adaleti sağlayacak nitelikte olmalıdır (Karayılmazlar ve Güran, 2005: 151).

Gelir vergisinin sahip olduğu temel yapının ve uygulanma şekillerinin, adalet ve etkinlik unsurları özelinde değerlendirilmesi, sosyal refah açısından önem arz etmektedir. Çünkü verginin konusunu oluşturan gelir, aynı zamanda ekonomik refahın en önemli göstergelerinden biridir. Ayrıca gelir vergisi, gelir dağılımındaki eşitsizliklerin en aza indirilmesinde en fazla tercih edilen vergidir. Gelir vergisinin, gelir dağılımı lehine sonuçlar doğurmasında etkili olan unsurlar ise, her türlü kazanç ve iratları vergi kapsamına alması, gelir düzeyindeki değişimleri izleyebilmesi, artan oranlılığa izin vermesi ve ödeme gücünün tespitine yönelik

araçların kullanılmasına imkan vermesidir. Bu tür araçların vergi yapısına kolay adapte edilmesi bu verginin adalet açısından uygulanabilirliğini arttırmaktadır (Şen ve Sağbaşı, 2016: 423). Ayrıca gelir vergisi, yapısında barındırdığı bu araçlardan hareketle, kişisel ve ailevi durumları dikkate almakta ve sübjektif bir vergileme yapılmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla gelir vergisi refah unsurları açısından daha çok adalet hizmet etmekte ve yeniden dağıtım politikalarında istenilen amaca ulaşılmasını sağlamaktadır (Aktan, 2017: 57-58).

Gelir vergisinin kaynak dağılımında adalet hizmet etmesi, vergilemede adalet ve yeniden dağılım politikalarında etkin bir araç olarak kullanılıp kullanılmadığına bakılarak analiz edilmektedir. Kaynak dağılımında etkinliğe yönelik analizi ise verginin, çalışma ve boş zaman, tasarruf ve tüketim tercihleri arasında yaratmış olduğu gelir ve ikame etkilerinden hareketle ortaya konulmaktadır. Vergilemeye bağlı oluşan bu etkilerden ikame etkisi verginin etkinlik maliyetinin belirleyicisidir. Özellikle gelir vergilerinde bu etki, daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Çünkü gelir vergisi bireylerin sahip oldukları kullanılabilir geliri azaltarak, satın alma güçlerinin değişmesine neden olmaktadır. Gelir vergisinin yaratmış olduğu ikame etkisi, bireylerin çalışma ve boş zaman, tüketim ve tasarruf arasındaki tercihlerini vergi öncesine göre değiştirmekte ve kaynakların etkin dağılımını engellenmektedir.

Gelir vergisinde tarife yapısı olarak artan oranlı vergi tarifeleri benimsenmektedir. Artan oranlı vergi tarifeleri düz oranlı vergi tarifelerine nazaran daha yüksek marjinal vergi oranlarına sebep olduğu için daha fazla etkinlik kaybı oluşturmaktadır (Stiglitz, 2000: 556). Çünkü, artan oranlı vergi tarifelerinin hakim olduğu vergi sistemlerinde vergi öncesi gelir arttıkça bir süre sonra marjinal vergi oranı artacak, elde edilen ekstra bir birim gelirin faydası giderek azalacaktır (Dickenson, 1996: 148). Bireylerin çalışma sonucunda elde ettikleri gelirin vergi sonucu azalması, çalışmak yerine boş zamanın seçilmesine neden olabilecektir. Bu yüzden genellikle artan oranlı tarifelere sahip olan gelir vergileri etkinliğe hizmet etmeyen vergiler olarak değerlendirilmektedir (Goode, 1949: 429).

Gelir vergisi, kaynak dağılımında etkinlik noktasında bireylerin tasarruf kararlarını da değiştirerek olumsuz sonuçların oluşmasına neden olmaktadır. Artan oranlı bir gelir vergisi uygulandığında, faiz geliri azalacağından bireyler tasarruf yapmak yerine tüketime yönelmeyi tercih edebilmektedirler. Vergilerin tasarruflar üzerindeki bu ikame etkisi alt gelir dilimlerinde yer alan bireylerden ziyade, üst gelir dilimlerinde yer alan bireylerde daha fazla görülmektedir. Bunun nedeni, alt gelir dilimlerinde yer alan bireylerin marjinal tüketim eğiliminin yüksek, marjinal tasarruf eğiliminin ise düşük olmasıdır. Diğer taraftan marjinal tasarruf eğilimi yüksek olan üst gelir dilimindeki bireyler ise artan oranlı gelir vergileri nedeniyle lüks tüketim harcamalarını arttırarak tasarruflarını azaltabilmektedirler (Şener, 2014: 276). Dolayısıyla gelir vergileri, bir ekonomide tasarrufların tüketime dönüşmesine neden olarak kaynak kullanım etkinliğini olumsuz etkilemektedir.

Gelir vergisi sisteminin genel itibarıyla benimsenmiş olduğu bu artan oranlı tarife yapısı adalet açısından olumlu sonuçlar doğurmakta, etkinlik açısından ise istenen sonuca ulaşmaya engel olmaktadır. Bu yüzden artan oranlı gelir vergisi yeniden dağılım amacına hizmet ederken, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması noktasında ise ters etkiye neden olmaktadır (Karayılmazlar ve Güran, 2005: 156). Bu durum kaynak tahsisi noktasında ortaya çıkan ve zıt amaçlar olan etkinlik ve adalet arasındaki çatışmadan kaynaklanmaktadır (Stiglitz, 2000: 94).

Sahip olduğu özelliklerden hareketle adaletin sağlanmasına hizmet eden gelir vergisi, toplum tarafından benimsenen refah kriteri adalet olduğu takdirde sosyal refah açısından uygulanabilir bir vergidir. Ancak, toplum tarafından etkinlik temelli bir sosyal refah fonksiyonu benimsenmişse, gelir vergisinin oluşturduğu ikame etkisi sosyal refahın azalmasına neden olmaktadır. Bu durumda gelir vergisinin ikame etkisine sebebiyet vermeyecek şekilde tasarlanıp uygulanması gerekmektedir. Günümüzde var olan gelir vergileri artan oranlı tarife ile uygulandığı için bu etkinin azaltılması oldukça güçtür. Diğer taraftan literatürde gelir vergisinin, etkinliğe hizmet edebilmesi için artan orandan ziyade azalan oranlı uygulanması gerektiği önerilmektedir. Mirrlees (1971) tarafından yürütülen optimal gelir vergisi çalışmalarında bu öneri gündeme gelmiştir. Mirrlees, gelir vergilerinin artan oranlı değil azalan oranlı bir tarifeye sahip olması gerektiğini ortaya koymaktadır⁴. Azalan oranlı gelir vergilerinin, artan oranlı gelir vergilerine oranla daha az etkinlik kaybına sebebiyet vereceği ileri sürülmektedir.

4.2. Sosyal Refah Unsurları Açısından Türk Gelir Vergisinin Durumu

Türk vergi sisteminde vergilemenin anayasal sınırı 1982 Anayasası'nın 73'üncü maddesinde vergi ödevi başlığı ile güvence altına alınmış ve vergi sisteminin ana iskeleti oluşturulmuştur. Bu maddede yer alan "(i) Herkes, kamu giderlerin karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. (ii) Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. (iii) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır. (iv) Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir" bu hükümler, Türk vergi sisteminin yeniden dağıtım politikaları çerçevesinde düzenlendiği göstermektedir. Özellikle mali güç ve vergi yükünün dengeli dağılımı adaletin öncüllendiği bir vergi sisteminin ön planda tutulduğu göstermektedir (Selen, 2017: 351). Bu çerçevede Türk vergi sisteminin geneli itibari ile üst gelir gruplarının vergi yükünün alt gelir gruplarından daha yüksek olacak şekilde tasarlanması gerekmektedir (Güran, 2004: 254-255). Türk vergi sisteminde yer alan vergi türleri de Anayasa'da belirtilen bu hükümler çerçevesinde düzenlenmelidir.

Türkiye'de vergi gelir, servet ve harcama üzerinden alınmakla birlikte, çalışmanın kapsamı gereği sadece gelir vergisine ilişkin değerlendirmelerde bulunulmuştur. Türk gelir vergisine ilişkin hükümler 1960 yılında yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile düzenlenmiştir. Türk gelir vergisi sistemi üniter bir yapıya sahip olup, gelirin yedi unsuru (ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazancı, ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar) ilgili kanunda ayrı ayrı düzenlemiştir. Bu nedenle her bir unsurundan elde edilen gelir, şahsilek ilkesi gereği ayrı ayrı kendi niteliğine uygun olarak belirlenmekte ve hesaplanan değerlerin toplamı vergilendirilebilir kişisel gelir olarak ifade edilmektedir. Bu özelliklerden hareketle, Türk gelir vergisi sübjektif nitelikte olup, vergilemede adaletin sağlanmasına ve yeniden dağıtım amacına hizmet eden araçların kullanılmasına imkan veren bir vergi türüdür.

Türkiye'de uygulanan gelir vergisinin sübjektif yapıda olmasının yanında benimsediği tarife yapısı ve ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçlar, bu verginin adalet temelli sosyal refah fonksiyonlarına hizmet etmesini sağlamaktadır. Türk gelir vergisinin adil bir vergi olmasını sağlayan en temel özelliği, artan oranlı tarife yapısını benimsenmesidir. Bu tarife yapısında gerçek kişilerin elde ettiği gelirler, gelir düzeyine bağlı olarak yüzde 15 ve yüzde 35 arasında değişen oranlar üzerinden vergilendirilmektedir (Uluatam, 2012: 391). Artan oranlı tarife yapısına sahip gelir vergisi her ne kadar sosyal refahın adalet boyutuna hizmet etse de yukarıda değinildiği üzere etkinlik noktasında istenilen sonucu vermemesi eleştiriye neden olmaktadır. Özellikle kalkınma ihtiyacı içerisinde bulunan Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler açısından artan oranlı gelir vergisinin uygun bir vergileme olup olmadığı da tartışmalı bir konudur (Selen, 2017: 353).

1980'li yıllardan itibaren ortaya çıkan küreselleşme olgusu ile birlikte sermayenin serbestliği artmış ve liberalleşme hareketleri doğrultusunda çoğu ülkelerde gelir vergisi reformları gündeme gelmiştir. Amerika ve İngiltere'nin gelir vergisi sistemlerinde dilim sayılarının azaltılması ve oranların indirilmesi birçok ülke için örnek teşkil etmiştir. OECD ülkelerinde de matrah genişletici ve artan oranlılık derecesini düşürücü nitelikte vergisel reformlar gerçekleştirilmiştir. Arz yönlü iktisat tarafından savunulan vergi indirimi görüşü, dünya genelinde hakim olmuş, vergi oranlarındaki indirimlerin çalışma ve tasarrufu arttırarak, yatırımı teşvik edeceği görüşü benimsenmiştir (Sancar ve Şentürk: 2012, 8-9). Gelişmiş ülkelerde gerçekleşen vergi reformları, Türkiye'de de gündeme gelmiştir. Türkiye'de ortaya çıkan bu değişim iki farklı dönemde yer alan artan oranlı vergi tarifeleri esas alınarak net bir şekilde ortaya konulabilmektedir.

Tablo 1'de görüldüğü üzere iki dönem arasında Türkiye'de gelir vergisinde uygulanan artan oranlı vergi tarifesinde ciddi değişiklikler gerçekleşmiştir. İlk olarak dilim sayısında azalmaya gidilerek on dilimden dört dilime indirilmiştir. Bununla birlikte en düşük gelir dilimindeki oran arttırılarak, en yüksek gelir dilimindeki vergi oranı azaltılmıştır. Yani üst gelir dilimindekilerin vergi yükü azaltılmış, alt gelir dilimindekilerin vergi yükü arttırılmıştır. Türkiye'de farklı dönemlerde uygulanan her iki artan oranlı tarife yapısı karşılaştırıldığında, 1980'li yıllar öncesinde uygulanan gelir vergisi tarifesi günümüzde uygulanan tarifeye göre daha adil olduğu görülmektedir.

Tablo 1. Artan Oranlı Gelir Vergisi Tarifeleri

1980'li yıllar öncesinde Artan Oranlı Vergi Tarifesi*		2018 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi**	
		Ücret Gelirleri İçin	
Gelir Dilimi (TL)	Vergi Oranı (%)	Gelir Dilimi (TL)	Vergi Oranı (%)
2.500 TL'ye kadar	10	11.000 TL'ye kadar	15
2.501-5.000 TL arası	15	11.001 - 27.000 TL arası	20
5.001-25.000 TL arası	20	27.001 - 97.000 TL arası	27
10.001-55.000 TL arası	25	97.001 TL ve üstü için	35
55.001-115.000 TL arası	35	Ücret Dışındaki Gelirler İçin	
115.001-265.000 TL arası	55	11.000 TL'ye kadar	15
265.001-490.000 TL arası	60	11.001 - 27.000 TL arası	20
490.001-715.000 TL arası	65	27.001 - 60.000 TL arası	27
715.001-1.000.000 TL arası	68	60.001 TL ve üstü	35
1.000.001 TL ve üstü	63		

* (Şener, 2014: 269), **(GİB, <http://www.gib.gov.tr/>)

Türk gelir vergisinin adaleti sağlama noktasında sahip olduğu bir diğer araç, en az geçim indirimi veya benzeri uygulamalardır. Günümüzde tüm vergi sistemlerinde çeşitli şekillerde yer alan bu uygulama, Türk gelir vergisi sisteminde ilk olarak 1980 yılında gerçekleştirilen değişikliklerden önce en az geçim indirimi şeklinde uygulanmıştır. 1981 yılı başından itibaren ise, en az geçim indirimine benzer bu uygulama genel indirim adı altında uygulanmaya başlanmıştır. Genel indirim uygulaması 1986 yılında yürürlükten kalkmıştır. Günümüz mevcut uygulamasında ise, 2007 yılında yapılan kanun değişikliği ile 2008 yılından itibaren uygulanmak üzere, asgari geçim indirimi müessesine yer verilmiştir (Akdoğan, 2011: 230-231). İlgili kanun değişikliği ile birlikte 193 sayılı GVK'nın 32'inci maddesinde ücret geliri elde eden gerçek kişilere ilişkin asgari geçim indirimi uygulaması getirilmiştir.

193 sayılı GVK'da yer alan bu uygulama en az geçim indirimine benzer bir uygulama olmakla birlikte, tamamen eş değer bir uygulama değildir. Çünkü Türk gelir vergisinde uygulanan asgari geçim indirimi, en az geçim indirimi uygulamasının aksine, sadece ücret geliri edenleri kapsamaktadır. Oysa en az geçim indirimi uygulaması genel olup, tüm gelir unsurlarını hesaba katmaktadır. Yani, asgari geçim indirimi en az geçim indirimine benzemesine rağmen, bu uygulamadan farklı bir müessesedir. Asgari geçim indiriminin sadece ücret gelirini kapsamaması, bu uygulamanın ayırma ilkesine hizmet ettiği yönünde değerlendirilmesine neden olmaktadır. Çünkü ayırma ilkesi kapsamında emek geliri elde edenlerin, sermaye geliri elde edenlere oranla daha az vergilendirilmesi esastır (Kaplan, 2012: 383). Genel olarak değerlendirildiğinde hem asgari geçim indirimi hem de ayırma ilkesi, ödeme gücünün kavranmasına etki etmektedir. Ancak, asgari geçim indiriminde, gelirin diğer altı unsuru kapsam dışında bırakıldığından, gelir vergisinin adaleti sağlama işlevi daraltılmıştır. Bu nedenle asgari geçim indirimi, adaletin sağlanması noktasında eleştiriye konu olabilmektedir.

Adil bir vergileme yapılmasını sağlayan bir diğer unsur da vergi sistemlerine dahil edilen muafiyet, istisna ve indirimlerdir. Genellikle vergi sistemleri içerisinde muafiyet ve istisnalara yoğun bir şekilde yer verilmekte ve iktisadi ve sosyal amaçlara kolay bir şekilde ulaşılmaya çalışılmaktadır. Ancak, bu tür vergi harcamaları vergilemede adaletin sağlanması noktasında ciddi düzeyde çarpıklıklara neden olabilmektedir (Güran, 2004: 252). Nitekim gelir vergisine ilişkin muafiyet ve istisnaların daha çok üst gelir diliminin lehine uygulanması adalet noktasında eleştirilere neden olmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2016: 424).

Gelir vergisi sisteminin bu şekliyle adalet temelli sosyal refah fonksiyonlarına hizmet edecek biçimde kurgulandığı ve adalet yoluyla sosyal refahın artırılmasına hizmet etmesinin beklendiği söylenebilir. Ancak, gelir vergisi sisteminin bünyesinde yer alan muafiyet ve istisnaların politik amaçlarla kullanılması, gelir unsurlarının farklı şekillerde (beyan ve stopaj) vergilendirilmesi, gelir vergisi yükünü çoğunlukla ücretliler üzerinde yoğunlaşmasına neden olan düzenlemelere yer verilmesi, uygulamada adaletin tam anlamıyla sağlanmadığını göstermektedir (Sancar ve Şentürk, 2012: 9).

4.3. Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payının Değerlendirilmesi

Ödeme gücüne göre tahsil edilen Türk gelir vergisi, adalete yönelik tasarlanmakla birlikte, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı dikkate alınarak, uygulamadaki işlevselliği üzerinde yorumlama yapılabilir. Gelir vergisinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ne kadar yüksekse gelir dağılımında adaleti sağlama noktasında o denli başarılı olmaktadır (Şen ve Sağbaş, 2016: 423). Tablo 2’de yıllar itibariyle OECD ülkelerinde gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına yer verilmektedir. Türkiye’de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına bakıldığında yıllar itibariyle giderek azaldığı gözlenmektedir. 1980 yılında yüzde 43,5 olan bu pay, 2016 yılına bakıldığında yüzde 14,6’ya düşmüştür. Türkiye, 2016 yılında OECD ülkeleri arasında toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisi payı en düşük olan yedinci ülkedir. OECD ortalaması dikkate alındığında da Türkiye’nin bu ortalamanın oldukça gerisinde yer aldığı görülmektedir. 2015 yılı verilerine göre OECD ortalaması yüzde 24,3 iken, Türkiye’de gelir vergisinin payı yüzde 14,6’dır. Türkiye’de uygulanan gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı göz önünde bulundurulduğunda, bu vergiye atfedilen gelir dağılımında adaleti sağlama fonksiyonu etkisinin giderek azaldığı görülmektedir.

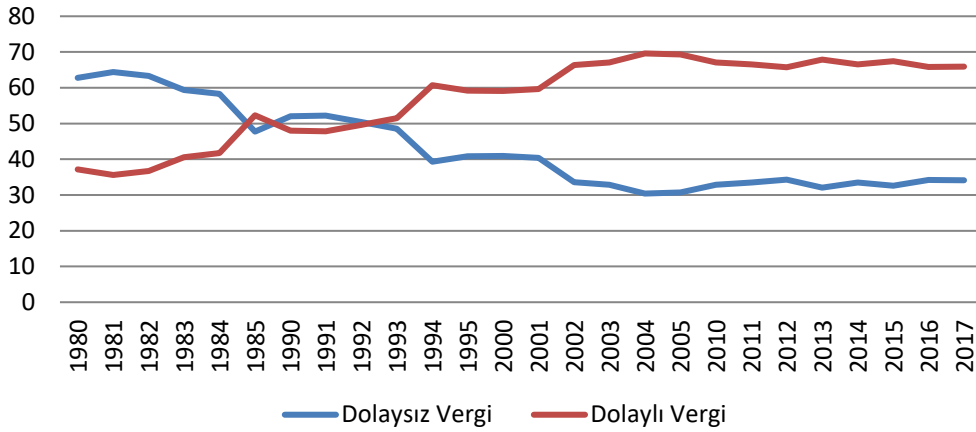
Tablo 2. OECD Üyesi Ülkelerde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (%)

Ülkeler	1970	1980	1990	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Avustralya	37,33	43,96	42,97	37,76	39,58	38,54	39,33	39,21	39,12	41,22	41,45	-
Avusturya	20,66	23,18	20,96	22,02	21,85	22,36	22,39	22,76	22,79	23,5	24,15	21,61
Belçika	25,07	36,39	32,01	31,36	29,04	28,25	28,17	27,83	28,54	28,79	28,31	27,82
Kanada	32,45	34,1	40,84	36,81	35,49	35,02	36,06	36,42	36,15	36,48	36,87	36,54
Şili	-	-	5,58	7,64	5,18	6,83	6,56	6,83	7,17	7,25	9,84	8,77
Çek Cumhuriyeti	-	-	-	12,92	12,26	10,23	10,64	10,59	10,73	10,77	10,75	11,15
Danimarka	49,06	52,27	54,02	52,66	49,95	51,93	51,75	51,15	54,48	54,1	55,15	53,01
Estonya	-	-	-	21,97	18,43	15,87	16,1	16,4	17,21	17,52	17,24	17,32
Finlandiya	39,21	35,72	34,73	30,62	30,64	29,54	29,22	29,31	29,31	30,57	30,22	29,57
Fransa	10,72	11,61	10,67	18,01	18,04	17,09	17,2	18,15	18,64	18,74	18,88	19,01
Almanya	26,66	29,64	27,55	25,31	23,05	24,29	24,73	25,76	25,98	26,22	26,55	26,6
Yunanistan	9,68	14,91	14,11	14,47	14,62	12,41	14,2	19,61	16,83	16,52	15,03	-
Macaristan	-	-	-	18,57	17,91	17,43	13,86	14,69	14,04	13,79	13,69	12,45
İzlanda	19,89	23,08	26,89	34,76	34,84	36,52	37,64	37,43	38,25	34,95	36,7	39,05
İrlanda	18,28	31,98	33,11	31,95	29,12	30,01	31,11	32,41	31,91	31,96	31,63	31,74
İsrail	-	-	-	29,08	21,84	17,96	17,93	17,97	17,74	18,27	19,4	19,76
İtalya	10,87	23,07	26,27	24,83	25,38	26,84	26,3	26,45	26,31	25,83	26,01	25,82
Japonya	21,46	24,31	27,82	21,05	18,28	18,62	18,39	18,59	19,23	18,9	18,87	-
Kore	-	11,46	19,97	14,64	13,3	14,22	14,69	14,99	15,35	16,27	17,18	17,58
Letonya	-	-	-	18,82	19,39	22,16	20,22	20,25	20,32	20,53	20,43	20,97
Lüksemburg	23,88	27	24,08	18,47	19,05	21,01	22,18	21,84	22,82	23,15	24,47	24,82
Meksika	-	-	-	-	17,23	17,69	18,26	19,43	19,25	20,96	20,64	-
Hollanda	26,76	26,27	24,71	15,05	17,58	21,5	20,77	19,44	18,8	18,72	20,52	18,75
Yeni Zelanda	43,97	61,61	47,97	43,07	41,06	37,74	36,99	37,69	37,95	38,57	38,1	37,6
Norveç	35,17	28,48	26,2	24,07	22,19	23,61	23,09	23,41	24,83	25,36	27,94	27,75
Polonya	-	-	-	13,18	12,99	13,85	13,6	13,89	14,02	14,31	14,39	14,46
Portekiz	-	-	15,85	17,41	16,48	17,62	18,45	18,3	22,61	22,53	21,16	19,86
Slovakya	-	-	-	9,92	9,49	9,43	9,89	10,3	9,56	9,61	9,69	10,17
Slovenya	-	-	-	15,03	14,29	15,1	15,28	15,4	14,01	14,01	14,02	14,23
İspanya	11,46	20,36	21,73	19,18	18,32	21,89	22,88	23,01	22,62	22,42	21,27	21,4
İsveç	49,77	41,04	38,51	33,24	31,55	27,86	27,53	28,03	28,38	28,6	29,05	29,97
İsviçre	35,66	38,93	32,77	29,75	32,59	31,91	30,99	31,6	31,18	30,96	31,13	31,23
Türkiye	27,03	43,53	26,79	22,24	14,71	14,03	13,51	14,43	13,9	14,71	14,62	14,64
İngiltere	31,53	29,41	29,4	29,04	28,68	28,69	28,03	27,49	27,63	27,3	27,72	27,28
Amerika	36,59	39,08	37,67	42,22	35,35	34,83	38,79	38,5	38,87	39,28	40,53	40,2
OECD Ortalaması	27,96	31,31	28,58	24,62	23,14	23,23	23,34	23,7	23,9	24,08	24,39	-

* (OECD, <https://data.oecd.org/>)

Türkiye’de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının giderek azalması, dolaylı vergi olarak nitelendirilen tüketim vergilerinin payının artmasına neden olmuştur. Bu durumu aksi şekilde düşünmekte mümkündür. Yani Türk vergi sistemi içerisinde dolaylı vergilerin payındaki artış, gelir vergisinin payını giderek azaltmıştır. Özellikle 1980’li yıllarda küreselleşmenin etkisi ile birlikte, Türkiye’de vergi politikalarında ortaya çıkan değişim dolaylı ve dolaysız vergi dengesini değiştirmiştir. Bu yıllardan sonra Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir yönelme gözlenmiş ve vergi yükü sermaye geliri elde edenlerin lehine olacak şekilde yeniden düzenlenmiştir (Kargı ve Karayılmazlar, 2009: 23).

Grafik 1. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergi Gelirlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)



* Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/>, (26.05.2018) adresinden elde edilen verilerden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Grafik 1’de Türkiye’de toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı ve dolaysız vergilerin payı gösterilmektedir. Gelir ve servet üzerinden alınan dolaysız vergilerin, toplam vergi gelirleri içerisindeki payı 1980’li yıllarda yüzde 60 seviyesindedir. O dönemlerde dolaylı vergi olarak nitelendirilen tüketim vergilerinin payı ise yüzde 30 seviyesindedir. 1985 yılına gelindiğinde, dolaysız vergilerin payı yüzde 50’lere gerilerken, dolaylı vergilerin payı ise yüzde 50’lere yükselmiştir. Bu yıldan itibaren 1980’li yıllardaki dağılım tam tersine dönmüştür. 2017 yılında toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız vergiler yüzde 30’luk, dolaysız vergiler ise yaklaşık yüzde 70’lik bir paya sahiptir.

Türkiye’de toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergi gelirlerinin payında meydana gelen bu artışın temel nedenlerinden biri, arz yönlü iktisadın savunduğu vergi indirimini görüşünden hareketle, gelir ve kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesidir. Arz yönlü iktisat teorisi, dolaysız vergi oranlarındaki azaltılması ile emek ve sermaye gelirleri üzerindeki ikame etkisini ortadan kaldıracak ve çalışma, tasarruf ve yatırım eğilimini güçlendireceğini ileri sürmektedir. Bununla birlikte toplam vergi gelirleri içerisinde dolaylı vergilerin payındaki bu artışın bir diğer ve en önemli nedeni de 1985 yılında ve 2002 yılında Avrupa Birliği vergi uyumlaştırması kapsamında sırasıyla Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinin yürürlüğe girmesidir (Kargı ve Özüğurlu, 2007: 281). Bu gelişmelerle birlikte toplam vergi gelirleri içerisinde dolaysız ve dolaylı vergilerin payı değişmiş ve bu durum özellikle gelir vergisinin sosyal amacının zayıflamasına neden olmuştur.

5. Sonuç

Refah iktisadı sosyal refahın iyileştirilmesi ve en üst düzeye çıkarılması için politika önerileri geliştirmekte ve sosyal refah fonksiyonlarını temel araç olarak kullanmaktadır. Refah iktisadının temel aracı olan bu sosyal refah fonksiyonları, kaynak dağılımında etkinlik ve kaynak dağılımında adaleti esas alarak formüle edilmektedir. Bireysel refahtan hareketle toplumsal refaha ulaşılmasını sağlayan sosyal refah fonksiyonları toplum refahına uygun politika geliştirilmesinde büyük rol oynamaktadır. Vergilemeye ilişkin geliştirilen politikalar da bu sosyal refah fonksiyonlarından hareketle oluşturulmaktadır. Toplum tarafından

benimsenen sosyal refah kriterine uygun vergileme, vergiye uyumun artırılması ve vergilerin sosyal refah üzerindeki olumsuz etkisinin azaltılmasını sağlamaktadır.

Türk vergi sistemi anayasal emirden hareketle, vergi mükellefleri arasında adaletin gözetilmesi gerektiği hükmüne göre kurgulanmıştır. 1982 Anayasası'nda yeniden dağıtım politikaları ile gelir dağılımında adalet temelli bir vergi sistemi vurgulanmıştır. Bu amaç doğrultusunda en etkin vergi olarak gerçek kişilerin sahip olduğu gelir üzerinden alınan vergiler ön plana çıkmıştır. Gelir vergisi, vergileme tekniği ve sahip olduğu özelliklerden hareketle, adil dağılımın sağlanmasına hizmet eden bir vergidir. Dolayısıyla yeniden dağılım politikalarında etkin bir araç olarak kullanıldığı için adalet temelli sosyal refah fonksiyonuna yakın bir vergidir.

Türk vergi sisteminde gerçekleştirilen değişikliklerin ekonomik kalkınma ve büyüme amaçları doğrultusunda olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak, bu değişiklikler vergilemenin sosyal amacından uzaklaşılması sonucunu doğurmuştur. Diğer bir ifadeyle gelir vergisi sisteminde gerçekleştirilen değişiklikler Anayasal gerekliliklerden ziyade ekonomik gerekliliklere cevap verecek yönde gerçekleşmiştir. Ekonomik kaygıların ön planda tutulması, Türkiye'de gelir vergisi yapısında ve uygulamalarında bir takım değişikliklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Öncelikle artan oranlı vergi tarifelerinde sadeleşmeye gidilmiştir. Devamında asgari geçim indiriminin kapsamının dar tutulması, muafiyet ve istisnaların amacına uygun kullanılmaması, vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin payının düşük olması adaleti sağlama noktasında gelir vergisinin işlevini zayıflatmıştır. Özellikle dolaylı vergilerin payında meydana gelen artış, vergileme aracılığıyla adil bir dağılım yapılması noktasında olumsuz sonuçlar ortaya çıkarmıştır. Türkiye'de dolaylı ve dolaysız vergiler arasında makasın giderek açılması, anayasal emirden hareketle yeniden dağılım politikaları çerçevesinde düzenlenmesi gereken yapıyı olumsuz etkilediği söylenebilir.

Türk vergi sistemine yönelik yapılan reformlar, daha çok etkinlik odaklı sosyal refah fonksiyonlarına hizmet ettiğini göstermektedir. Aslında sosyal refah açısından önemli olan, ülkenin sahip olduğu ekonomik kaygılardan ziyade, toplum tercihine yönelik bir vergileme yapılmasıdır. Bu yüzden vergi sistemleri her ne kadar politika yapıcılar nezdinde tasarlanıp uygulanırsa da refah iktisadi açıdan olması gereken toplumsal tercihlere duyarlı biçimde düzenlenip tasarlanmasıdır. Toplum genelinin etkinlikten ziyade adalet temelli vergilemeyi esas alacağı varsayımından hareketle, özellikle gelir vergisinin gücü artırılarak adil bir dağılım sağlanmalıdır.

Son Notlar

1. Bergson, iktisadi refah fonksiyonu ibaresini kullanmıştır. Zamanla bu fonksiyon daha genel bir ifade ile sosyal refah fonksiyonu olarak kullanılmaya başlanmıştır.
2. Adaleti toplumun ve devletin temeli olarak gören Aristoteles adalet kavramının denkleştirici adalet ve dağıtıcı adalet olmak üzere iki noktada ele alınması gerektiğini vurgulamaktadır. Denkleştirici adalet, hukuki bir ilişki içerisinde olan tarafların eşit muamele görmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu adalet anlayışı kapsamında kişisel ve subjektif durumlar dikkate alınmamaktadır. Dağıtıcı adalet ise, malların (kaynakların) paylaşılmasında, herkesin sahip olduğu yeteneğe ve toplum içerisindeki yerine göre paylarına düşeni alması gerektiğini ileri sürmektedir (Güriz, 2013: 8).
3. Aşırı vergi yükü, devletin vergi salması sonucunda bireylerin piyasadaki tercihlerini değiştirmesi nedeniyle ortaya çıkan fayda kaybının, devletin elde ettiği vergi gelirinden fazla olmasıdır. Ayrıntılı bilgi için bkz. (Kirmanoğlu, 2007: 90).
4. Devletin, vergileme yaparken bireylerin sahip olduğu ödeme güçlerindeki heterojenliğini yakalaması gerekmektedir. Ancak ödeme güçlerindeki bu farklılıkların gözlemlenmesi çok da kolay değildir. Mirrlees (1971) yapmış olduğu çalışmalarda devletin karşılaştığı bu sorun üzerinde durmuş ve buna ilişkin bir model oluşturmuştur. Ona göre devlet, bireyin ne yeteneğini ne de çabasını doğrudan gözlemleyebilir, sadece beceri ve çabaya bağlı olan geliri gözlemleyebilir. Eğer devlet yüksek gelir elde etme çabası içinde olanlardan yüksek oranlarda vergi alırsa bu kişilerin daha fazla gelir elde etme istekleri kırılabilir. Dolayısıyla Mirrlees bireylerin gelir elde etme çabaları ve/veya yetenekleri ile vergileme arasında bir ilişki olduğunu savunmaktadır. Bu açıdan Mirrlees temelli çalışmalar gelirin vergilendirilmesinde yeteneklere göre farklılaşan bir tarifenin benimsenmesi gerektiğini kabul etmektedir. Bireysel yeteneklerin farklılığına dayalı bir vergi tarifelinin temel amacı, vergilerin ikame etkilerini en az düzeye indirmektir. Böyle oran ve tarifeler bireyleri çalışmaya yönelterek çalışma ve boş zaman arasındaki tercihi çalışma lehine

etkileyecektir. Dolayısıyla Mirrlees etkinlik temelli sosyal refah fonksiyonlarına hizmet eden gelir vergisinin azalan oranlı olması gerektiğini savunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. (Mankiw, Weinzierl ve Yagan, 2009: 150-169).

Kaynaklar

- Akalın, G. (1986). *Kamu ekonomisi*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 554.
- Akdoğan, A. (2011). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktan, C. C. (2017). *Kamusal finansman: Vergileme*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aktan, C. C., & Vural, İ. Y. (2002). Başlıca fonksiyonel gelir dağılımı teorileri ve bölüşüm adaleti. (Ed.) C. C. Aktan, *Yoksullukla Mücadele Stratejileri*. Ankara: Hak-İş Konfederasyonu Yayınları.
- Albayrak, Ö. (2011). Optimal vergi teorisi: Bir değerlendirme. (Ed.) A. Pınar, A. H. Köse, N. Falay, *Kriz ve Maliye Düşüncesinde Değişim İzzettin Önder'e Armağan* (ss. 287-317). İstanbul: Sosyal Araştırmalar Vakfı Yayınları.
- Arsan, H. Ü. (1989). Gelir dağılımı ve kamu maliyesi. (Der.) T. Bulutay, Tuncer, Sadun Aren'e Armağan (ss. 55-70). Ankara: Mülkiye Birliği Vakfı.
- Atkinson, A. B. (2001). *The strange disappearance of welfare economics*. *Kyklos*, 54 (2/3), 193-206.
- Aumann, Y., & Dombb, Y. (2010). Pareto efficiency and approximate Pareto efficiency in routing and load balancing games. (Ed.) S. Kontogiannis, E. Koutsoupias, P. G. Spirakis, *Algorithmic Game Theory* (ss. 66-77). Berlin: Springer.
- Bağlı, M. S. (2011). *Etkinlik ve eşitlik bağlamında yeniden dağıtım politikalarının sosyal refah üzerindeki etkisi*. *Maliye Dergisi*, 161, 259-282.
- Bailey, S. J. (1995). *Public sector economics*. London: Macmillan Press.
- Bengül, N. (1963). *İktisadi refah teorisinin başlıca meseleleri*. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Bergson, A. (1938). A reformulation of certain aspect of welfare economics. *The Quarterly Journal of Economics*, 52 (2), 310-314.
- Connolly, S., & Munro, A. (1999). *Economics of public sector*. Harlow: Pearson Education.
- Durmuş, M. (2008). *Kamu ekonomisi*. Ankara: Öz Baran Ofset Matbaacılık.
- Ebdon, C. (2005). Tax systems and structures, (Ed.) D. Robbins, *Handbook of Public Sector Economics* (ss. 235-270). London: Taylor and Francis Group.
- Eroğlu, N. (2004). John R. Hicks'in refah ekonomisine katkıları. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 19 (1), 137-153.
- Foster, J., & Sen, A. (1997). *On economic inequality*. New York: Oxford University Press.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 26.05.2018).
- Gerçek, A., Bakar, F., Mercimek, F., Çakır, E. U., & Asa, S. (2014). Vergilemenin anayasal temellerinin çeşitli ülkeler açısından karşılaştırılması ve Türkiye için çıkarımlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 63 (1), 81-130.
- Goode, R. (1949). The income tax and supply of labour. *Journal of Political Economy*, 57 (5), 428-437.
- Güran, M. C. (2004). Vergilemede adalet ve gelir vergisi uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 22 (2), 243-265.
- Güriz, A. (2013). Adalet kavramının belirsizliği. (Ed.) A. Güriz, *Adalet Kavramı*, Ankara: Türkiye Felsefe Kurumu, 7-38.
- Howard, M. (2001). *Public sector economics for developing countries*. Jamaica: University of the West Indies Press.
- James, S., & Nobels, C. (1992). *The economics of taxation*. New York: Prentice Hall International Ltd.
- Just, R. E., Hueth, D. L., & Schmitz, A. (2004). *The welfare economics of public policy*. UK: Edward Elgar Publishing.
- Kaplan, R. (2012). En az geçim indirimine ilişkin bazı yabancı ülke uygulamaları ve Türkiye açısından değerlendirmeler. *Maliye Dergisi*, 163, 2012, 367-388.
- Karayılmazlar, E., & Güran, M. C. (2005). Gelir vergisinde tarife yapısı: Adalet ve etkinlik temelli teorik tartışmalar çerçevesinde karşılaştırmalı bir analiz. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 60 (2), 141-169.
- Kargı, N., & Karayılmazlar, E. (2009). Küreselleşmenin vergi politikaları üzerindeki etkinsizlik etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14 (3), 21-37.
- Kargı, V., & Özuğurlu, H. Y. (2007). Türkiye'de küreselleşmenin vergi politikaları üzerine etkileri: 1980-2005 dönemi. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 4 (1), 275-289.
- Kirmanoglu, H. (2007). *Kamu ekonomisi analizi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.

-
- Lerner, A. P. (1970). Optimal taxes with an untaxable sector. *The American Economic Review*, 60 (3), 284-294.
- Mankiw, N. G., Weinzierl, M. C., & Yagan, D. F. (2009). Optimal taxation in theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 23 (4), 147-174.
- Nath, S. K. (1973). *A perspective of welfare economics*. London: Bath MacMillan.
- Ng, Y. K. (1979). *Welfare economics introduction and development of basic concept*. London: The Macmillan Press Ltd.
- Nicholson, W., & Snyder, C. (2008). *Microeconomic theory*. USA: Thomson South- Western.
- OECD, <https://data.oecd.org/> (Erişim Tarihi: 26.05.2018).
- Pigou, A. C. (1951). Some aspect of welfare economics. *The American Economic Review*, 41 (3), 287-302.
- Radomysler, A. (1946). Welfare economics and economic policy. *Economica*, 13(51), 190-204.
- Sancar, C., & Şentürk, M. (2012). Artan oranlı vergi tarifelerinin ödeme gücünün kavranması bakımından değerlendirilmesi: Türkiye örneği. *Akademik Bakış Dergisi*, 28, 1-13.
- Savaşan, F. (2015). *Kamu ekonomisi*. Bursa: Dora Basım Yayın Dağıtım.
- Selen, U. (2017). Refah iktisadı bağlamında optimal vergileme arayışı ve Türk vergi sisteminin analizi. (Ed.) F. Saraçođlu, M. Çakır, Yrd. Doç. Dr. Yařar Methibay'a Armağan (329-364). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sen, A. (2007). Social justice and the distribution of income. (Ed.) A. B. Atkinson, F. Bourguignon, *Handbook of Income Distribution* (60-81). Oxford: Elsevier, 60-81.
- Stiglitz, J. E. (2000). *Economics of the public sector*. Newyork: W. W. Norton and Company.
- Şen, H., & Sağbaş, İ. (2016). *Vergi teorisi ve politikası*. Ankara: Kalkan Matbaacılık.
- Şener, O. (2014). *Kamu ekonomisi*. İstanbul: BETA Basım Yayım Dağıtım.
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2013). *Türk vergi sistemi*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Trotman-Dickenson, D.I. (1996). *Economics of the public sector*. London: Macmillan Press.
- Uluatam, Ö. (2012). *Kamu maliyesi*. Ankara: İmaj Yayınevi.
- Yayla, A. (1993). *Özgürlük yolu*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Yüksel, C. (2016). Optimal vergileme tartışmalarında Laffer eğrisi. Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları.