

ARTAN ORANLI VERGİ TARİFESİ, VERGİNİN MALİ GÜÇLE ORANTILI OLMASI İLKESİNİN ZORUNLU BİR SONUCU MUDUR?

Dr. Funda BAŞARAN*

I. KONUNUN ORTAYA KONULMASI VE SINIRLANDIRILMASI

Matrah arttıkça ortalama vergi oranının da yükselmesini ifade eden *artan oranlı tarife*, kökenleri çok eskilere uzanmakla birlikte¹, özellikle 19. yy.da bilimsel yöntemlerle incelenmeye başlanmış bir tarife şeklidir². Bu dönemde tarım toplumundan endüstri toplumuna geçiş nedeniyle yaşanan sosyal çatışmalar çerçevesinde artan oranlı tarifenin uygulanması yönündeki inanç artmış³; sosyalistler, özel tüketim vergilerinin ailenin asgari yaşam haddini dikkate almadıklarını ileri sürerek, bunların artan oranlı tarife ile ikame edilmesi gerektiğini savunmuşlardır⁴. Bugün özellikle gelir vergilemesi alanında, Türkiye dahil⁵ pek çok ülkede⁶ artan oranlı tarife uygulanmaktadır.

*Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Anabilim Dalı

¹ Nitekim *Tekin Fazıl* (Artanoranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması, Eskişehir 1978, 8), M.Ö.596 yılında Solon Atina'da artan oranlı *vergilemeye* rastlandığına işaret etmektedir.; *Musgrave Richard A.* (Kamu Maliyesi Teorisi I, Çeviren: Şener Orhan, İstanbul 1987, 124) ise, artan oranlı *tarifenin* kökenlerini, Guicciardini'nin 16. yy.'ın ilk yarısında yazılmış makalesine kadar geri götürmenin mümkün olduğunu belirtmektedir.

² *Tekin*, 8

³ *Lang Joachim*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 16.Aufl., Köln 1998, § 9 Rz. 741

⁴ *Tipke Klaus*, *Steuerrechtsordnung*, Bd.I, Köln 1993, 413; Dolaylı vergilerdeki tersine artan oran nedeniyle az gelirliler yüksek gelirlilerden daha fazla vergi ödedikleri için, hiç olmazsa doğrudan vergiler alanında artan oranlı tarife uygulayarak bu haksızlığı düzeltmek gereklidir (*Nadaroğlu Halil*, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 10. B., İstanbul 1998, 313; *Erginay Akif*, *Kamu Maliyesi*, 15.B., Ankara 1994, 75; Benzeri şekilde, dolaylı tüketim vergilerinin iktisadi mali güce uygun olmadığı ve böylece oransızlıklara yol açtığı gerekçesiyle artan oranlı gelir vergilemesi lehinde *Wagner Adolph*, *Finanzwissenschaft, Zweiter Teil*, 2. Aufl., Leipzig 1890, 454)

⁵ Ülkemizde gerçek kişilere ait gelirlerin vergilendirilmesinde artan oranlı tarifenin uygulanması, 1934 tarihli KazVK'na (Kanun no: 2395, Kabul tarihi: 22.3.1934, Yayımlı tarihi: 25.3.1934) dek uzanmaktadır. Ancak KazVK'da (md. 31-38), -takip edilen sedüler sistem çerçevesinde- yalnızca bazı gelir unsurları (örneğin hizmet erbabının gelirleri) için artan oranlı tarife uygulanmıştır. *Bütün* gelir unsurları bakımından artan oranlı bir tarife uygulanması ise, 5421 sayılı GVK (Kabul tarihi: 3.6.1949, Yayımlı tarihi: 9.6.1949) md.89 ile söz konusu olmuştur. Bu Kanun'un gerekçesinde, artan oranlı tarife, *sosyal adalet ve fedakarlıkta eşitlik* ilkelerinin „tabii ve zaruri bir neticesi“ olarak ortaya konulmuştur (bkz. *Kızılot Şükrü*, *Gelir*

Artan oranlı vergileme/tarife, farklı pek çok teori temelinde savunulmuştur⁷. Ancak, maliyeciler, artan oranlılığı özellikle fedakarlık teorisi ve bununla bağlantılı olarak marjinal fayda teorisi çerçevesinde meşrulaştırmaya çalışmışlardır.

„Fedakarlık“ kavramı ile, muhtemel fayda kaybı, başka bir deyişle vergi nedeniyle uğranılan fayda kaybı kastedilmektedir. Fedakarlık, ya toplam vergi yükünün özel ekonomi üzerindeki etkisinde ortaya çıkmaktadır, ki burada vergilerin mükelleflerin tamamı üzerinde asgari bir yüke yol açması gerekmektedir (küçük fedakarlık teorisi); ya da vergi mükellefinin ihtiyaçlarını tatmin potansiyeli üzerindeki bireysel etkide ortaya çıkmaktadır, ki bu varyasyonda amaç, bireysel fayda kaybında eşitliği sağlamaktır (eşit fedakarlık teorisi)⁸. Eşit fedakarlık teorisine göre, mali güce göre vergilendirme, eşit fayda kaybına, ihtiyacı tatmin potansiyelinin eşit azalmasına götürmelidir. Başka bir deyişle, fedakarlıkta eşitlik, vergi nedeniyle ortaya çıkan yarar kaybının eşit olması halinde sağlanacaktır⁹.

Fedakarlık teorisini kesin bir şekilde uygulayabilme ve hangi vergi oranının ihtiyaçları tatmin potansiyelinde eşit azalım etkisi göstereceği sorusuna somut bir cevap imkanı, öncelikle -gelir için fayda eğrileri yaratılarak- marjinal fayda teorisi (Grenznutzentheorie) vasıtasıyla sağlanmış, bu teori, fayda eşitliğini adeta matematiksel olarak tesbit etmeyi sağlayıcı metodik bir enstrüman sunmuştur¹⁰. Marjinal fayda teorisi çerçevesinde ileri sürülen çeşitli fedakarlık teorisi varyasyonları yoluyla, özellikle gelir vergilemesindeki vergi oranı sorunu (artan oranlı vergi) incelenmiştir¹¹. Marjinal fayda teorisine göre¹², bir malın değeri, insanın kendi ihtiyaçları çerçevesinde bu mala atfettiği fayda ile ölçülmelidir. Bir kimse ne kadar çok varlıklıysa, onun servetinin son

Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ankara 1994, md.103-104, 2085). 5421 sayılı Kanun'dan sonra yürürlüğe giren ve halen uygulanmakta olan 193 sayılı GVK'da da (Kabul tarihi: 6.1.1961, RG. S.10700) artan oranlı tarife muhafaza edilmiştir (bkz. GVK md.103).

⁶ Örneğin Almanya EStG § 32a EStG; Avusturya, § 33 EStG; İsviçre, BV 41 Abs.5 lit. C ve BG v. 7.10.1983, AS 1984, 584; Fransa, Code General des Impots, md.197; Bazı ülkelerde ise, artan oranlılık açıkça anayasada öngörülmektedir. Örneğin bkz. 1978 tarihli İspanyol AY md.31, I, 1947-1967 yılları arasında yürürlükte kalan İtalyan AY md.53, 1976-1982 yılları arasında yürürlükteki Portekiz AY md.106, I ve md.107, I, III, 1988 tarihli Brezilya AY md.153, § 2, I (Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd.I, 419-420)

⁷ Tekin (9 vd.), bunları, „fayda teorisi, fedakarlık teorisi, ödeme gücü teorisi, artık gelir teorisi, sosyal önem teorisi, sosyo-politik teori ve giderme teorisi“ şeklinde sıralamaktadır.

⁸ Dirk Dieter, Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983 (Diss.), 24

⁹ Dirk, 24

¹⁰ Dirk, 16, 25

¹¹ Dirk, 25

¹² Sayar Nihad S., Kamu Maliyesi, C.I, 5.B., İstanbul 1975, 119 vd.; Nadaroğlu, 312; Erginay, 74-75

parçalarına attığı değerde o kadar azdır¹³. Gelir bakımından konuya bakıldığında, gelirin marjinal faydasının gelir seviyesi arttıkça azaldığını belirtmek gereklidir. Artan gelirle birlikte ihtiyaç yoğunluğunun azaldığının kabulü, artan oranlı tarife ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır. Artan oranlı tarife, vergi adaletini sağlamaya hizmet etmektedir¹⁴.

Artan oranlı tarifenin verginin mali güçle orantılı olması ilkesinden kaynaklandığı düşüncesi de, özellikle fedakarlık teorisi temelinde ortaya çıkmaktadır. Çünkü, fedakarlık teorisi¹⁵ bir yandan da -başta 19 yy. maliye doktrininde¹⁶ - verginin mali güçle orantılı olması ilkesini gerekçelendirmek üzere ileri sürülmüştür¹⁷. Başka bir

¹³ Nitekim fedakarlık teorisinin kurucusu olarak gösterilen Jean Jacques Rousseau (Discours sur L'économie politique, 1755), verginin servet büyüklüğüne göre derecelendirilmesini; servet büyüdükçe, değerinin yaşamsal ihtiyaçların tatmini bakımından önemsizleştiğini ifade etmektedir. „Asgari yaşamsal ihtiyaçlar“ vergi dışı kalmalı, buna karşılık „lüks ihtiyaçlar“ gayet yüksek oranlarla ve „lüzumsuz ihtiyaçlar“ ise tamamıyla vergilendirilmelidir. (Bkz. Lang, in: Tipke/Lang, § 9 Rz. 741)

¹⁴ Bu konuda bkz. Sayar, 124 vd. (131); Dirk, 56; Wagner, 443 vd. ile 455-457. Ancak, yazarın artan oranlı gelir vergilemesini fedakarlık teorisi temelinde değil, aksine, sosyo-politik açıdan mali güce uygun eşit bir vergilemeyi gerçekleştirme görüşü çerçevesinde savunmakta olduğuna işaret etmek gerekir (Ayrıntılı bir analiz için bkz. Dirk, 26 vd.). Unutmamak gerekir ki, -eşitlik temelinde- mali güçle orantılı olma ilkesine uygun bir vergilemenin ne şekilde yapılması ve burada mali gücün nasıl bir ölçek sunması gerektiği konusunu sosyo-politik açıdan ilk defa Wagner incelemiştir.

Artan oranlı tarife lehine sunulan diğer gerekçelerin bazıları şu şekilde ortaya konulabilir: 1. Eksik rekabet koşulları nedeniyle, piyasa mekanizması sayesinde adil bir gelir ve servet dağılımının kendiliğinden gerçekleşebilmesine imkan yoktur. Bu eşitsizliği düzelterek araçlardan biri de artan oranlı tarifedir; 2. Bugünkü iktisadi düzen içinde geliri yüksek olanların (zenginlerin, sermaye sahiplerinin) geliri düşük olanlara oranla daha fazla gelir sağlama olanakları bulunduğundan, vergi adaletini sağlamak için onlardan daha fazla vergi alınmalıdır; 3. Zamanımız devletlerinin sosyal devlet olmaları itibariyle daha fazla ödev ve görevleri olup, bu nedenle daha fazla finansman ihtiyacı içinde bulunmaktadırlar. Artan oranlı tarife yoluyla devlet daha fazla vergi gelirine kavuşacaktır. Bkz. örn. Nadaroğlu, 312-314; Erginay, 74-75; Sayar, 119 vd., 124 vd.; Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd.I, 413 vd.; Wagner, 453 vd., özellikle 456-457; Popitz Johannes, Einkommensteuer, Handwörterbuch der Staatswissenschaften, III.Band, 4. Aufl., Jena 1926, 401 vd. (424 vd.); Dirk, 56-57

¹⁵ Fedakarlık teorisinin üç varyasyonu sunulmuştur; -artık kabul edilmeyen- „mutlak eşit fedakarlık (gleiches absolutes Opfer)“, „nisbi eşit fedakarlık“ (gleiches relatives Opfer) ve „eşit marjinal fedakarlık (-gleiches marginales Opfer-Opferminimumprinzip)“. Her üçünün temelinde de, bireysel gelir ve bundan kaynaklanan fayda arasında belli bir ilişkinin bulunduğu ve artan gelir fayda eğrisinin düşen bir gidişatı gösterdiği kabulü bulunmaktadır. (Schmidt Kurt, Die Steuerprogression; 1960, 23 vd'e atfen Dirk, 37vd.). Ayrıca bkz. Turhan Salih, Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul 1987, 215 vd., özellikle 218-219

¹⁶ Mill John Stuart, Principles of Political Economy, People's Edition, London 1886, 484 (Pohmer Dieter/Jurke Gisela, Zu Geschichte und Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips, Finanzarchiv, Bd. 42 (1984), 445 vd. (479)); Dirk, 24

¹⁷ Pohmer/Jurke, 479; Neumark Fritz, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, Tübingen 1970, 135; Dirk, 24 vd.

deyişle, her ikisi de aynı teorik temellere dayanmakta ve hatta özellikle maliye doktrinindeki hakim görüşe¹⁸ göre, gelir vergisi alanında artan oranlı tarife, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin gerçekleştirilmesinin sağlayıcı tekniklerden birini teşkil etmektedir.

Bu bağlamda, artan oranlı tarifeye karşı eleştirilerin son yıllarda giderek artması¹⁹ ve marjinal fayda teorisinin gerçekliğinden gittikçe daha fazla şüpheye düşülmesi, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin de sorgulanmaya başlamasına yol açmıştır. Nitekim, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin „bütün gelir sahiplerinde gelir arttıkça gelirin marjinal faydasının düştüğü varsayımı“na dayanmasının, ilkenin zayıf tarafını oluşturduğu ve bunun hemen herkes tarafından kabul edildiği belirtilmektedir²⁰. Çünkü, gelirin marjinal faydasının azaldığına dair kesin bir teorik kanıt olmadığı gibi, ortalama ve marjinal fayda eğrilerinin seyri hakkında bilgi veren ampirik araştırmalar da bulunmamaktadır²¹. Bu nedenle, tarifenin dayanak noktası

¹⁸ Örn. Popitz, 424 vd. ; Kirchof Paul, Steuergleichheit, Stuw 1984, 297 vd. (313); Türkçe yazında bkz. Sayar, 119 vd., 131; Nadaroğlu, 311 vd.; Uluatam Özhan, Kamu Maliyesi, Ankara 1997, 300-301; Öncel Kumrulu /Çağan, Vergi Hukuku, 6.B., Ankara 1998, 53; Kızılot Şükrü, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara 1994 md.103-104, 2088

¹⁹ Özellikle son yıllardaki „liberal devlet“ anlayışı çerçevesinde artan eleştirileri şu şekilde kısaca ortaya koyabilmek mümkündür: 1. Liberal görüşü savunan yazarlara göre, piyasa mekanizması sayesinde adil bir gelir dağılımı kendiliğinden gerçekleşeceğinden, artan oranlı bir tarifeye bu açıdan gerek yoktur. Verginin tarafsız olması gerekirken, artan oranlı tarife ile müdahale gündeme gelmektedir.; 2. Artan oranlı tarife vergi kaçakçılığını artıracaktır; çünkü, yüksek oranlar bir elkoyma şeklini aldıkça, insanlar bundan kurtulmak için her türlü yola başvuracaklardır. Böylece vergi ahlaki zedelenecektir.; 3. Artan oranlı tarifeler keyfi ve indi olmaları nedeniyle, tasarrufa ve böylece yatırıma engel olacaklardır. 4. Böyle bir tarife, sosyalist görüşleri bir gerçekleştirme aracı olarak ortaya çıkmaktadırlar. Vergi adaleti ve verim peşinde koşarken, bu şekilde sosyal düzenin yıkılması tehlikesi ortaya çıkmaktadır. 5. Liberal görüş taraftarlarına göre devlet faaliyetlerinin sınırlı olması gerektiğinden, devlet harcamaları da nisbi vergilerle karşılanabilecek düzeyde olacak ve artan oranlı tarifeye ihtiyaç olmayacaktır.

Bkz. Nadaroğlu, 311-312; Erginay, 75-76; Sayar, 121-122; Föhl Carl, Kritik der progressiven Einkommensteuer, in: Finanzarchiv 14, 88 vd. ile Hayek Friedrich August, Ungerechtigkeit der Steuerprogression, in: Schweizer Monatshefte, 32. Jahrgang, 1952, 508 vd. (Dirk, 56, dpn.33, 34); Boadway Robin/Bruce Neil, Welfare Economics, Basil Blackwell, 1984, 5'e atfen Karakaş Eser (/Sonsuzoğlu Elif), Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi, 13. Maliye Sempozyumu, 14-16 Mayıs 1998, 9; İstanbul-2000, 217; Wöhe Günter'e göre (Kritische Anmerkungen zu einigen grundsätzlichen Mängeln des geltenden Steuersystems, FS-für Rose, Wiesbaden 1991, 287 vd. (300 vd.)), özellikle toplam gelirin vergilendirilmesi noktasında artan oranlı tarife büyük problemler yaratmaktadır. Yazarın diğer eleştirileri için bkz. 300-301; Lang ise (in: Tipke/Lang, § 9 Rz.744), tarifenin para değerindeki düşüslere uyumlaştırılmadığı ortamlarda, eğer önlem alınmazsa, artan oranlı tarifenin gizli bir vergi yükselmesine yol açacağına dikkat çekmektedir. Çünkü, para değerindeki düşüsleri dengelemek amacıyla gelir ve ücretler yükseltildikçe, gelir ve ücreti yükselen bu kimseler daha yüksek tarifeden vergi ödemeye başlayacaklardır.

²⁰ Turhan, 224

²¹ Turhan, 224; Wöhe, 299; Dirk, 38

olarak görülen verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin anayasalardan çıkarılması önerilmektedir²².

İşte bu makale, artan oranlı tarifenin gerçekten de verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin zorunlu bir sonucu olup olmadığını ve böylece artan oranlı tarife nedeniyle verginin mali güçle orantılı olması ilkesine yöneltelen eleştirilerin haklı olup olmadığını araştırmayı amaçlamaktadır. Artan oranlı tarifenin sistem içinde muhafazasına devam edilmesi gerekip gerekmediği makalenin çerçevesi dışında kalmakta olup, ayrı bir inceleme konusudur.

II. VERGİNİN MALİ GÜÇLE ORANTILI OLMASI İLKESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ, ANLAMI VE BU ÇERÇEVEDE ARTAN ORANLI TARİFE İLE ARASINDAKİ İLİŞKİ

A. Verginin Mali Güçle Orantılı Olması İlkesinin Tarihi Gelişimi Ve Maliye Bilimi İle Eski Vergi Hukuku Doktrininde İlkeye Verilen Anlam

Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi²³, daha ilkçağlardan beri (örneğin Platon ve Aristo'da) dile getirilmekte olan „yükün mali güce göre eşit dağılımı“ düşüncesinin bir ürünüdür²⁴. Ancak bu düşünce, ilk olarak 1971 yılında ve iki farklı yerde ciddi bir şekilde ifade edilmiştir; *Adam Smith*'in 1776 tarihli eserinde ve 3/4.9.1791 tarihli Fransız Anayasasında. *Adam Smith*'e²⁵ göre, tebaların yönetim yüklerine mümkün olduğunca „in proportion to their respective abilities“ (mali güçleriyle orantılı olarak) katılmaları gerekmektedir. 3/4.9.1791 tarihli Fransız AY'sının girişine konulan -ve İnsan Hakları Bildirgesi'ne dayanan- insan hakları bildirisi md.13'de, kamusal yüklerin -„doit etre 'egalement répartition entre tous les citoyens, en raison de leurs facultes“- vatandaşlar arasında mali güçlerine göre eşitçe paylaşılması, ve temel hakların 2. noktasında yük dağılımının „en proportion de leurs facultes (mali güçleri oranında)“ olması gerektiği ifade edilmektedir. Buradaki „ability“ ve „faculte“ kelimeleri „mali güç“ şeklinde anlaşılmış ve daha sonra geliştirilerek „vergilemenin mali güçle orantılı olması ilkesi (/mali güce göre vergilendirme ilkesi)“ şeklinde pek çok

²² Karakaş, 9-10

²³ İlke ve ilkenin tarihçesi hakkında kapsamlı bilgi için bkz. *Dirk*, *Leistungsfähigkeit als Maßstab der Steuernormen*; *Tipke*, *Steuerrechtsordnung*, Bd.I, 411 vd.; *Pohmer/Jurke*, 445 vd.

²⁴ *Neumann Friedrich Julius*, *Steuer nach der Steuerfähigkeit*, in: *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik*, Bd.I, Jena 1880, 511 vd.'a atfen *Dirk*, 6-7

²⁵ *Smith Adam*, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Volume IV, Basil 1791, 164 (*Pohmer/Jurke*, 445 vd. (449))

anayasada²⁶ yerini almıştır. İlke, Türk AY md.73, f.1'de de açık bir şekilde yer almaktadır: „Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.“

„Mali güç“ kavramının içeriği, maliye doktrinde farklı şekillerde doldurulmuştur. Ancak, genel bir değerlendirme yapmak gerekirse, „mali güçle orantılı vergileme“nin temelde iki farklı şekilde ortaya konulduğunu belirtmek mümkündür²⁷. Şöyle ki; bazı yazarlar verginin mali güçle orantılı olması ilkesini „vergi yükü dağılımında başvuru kapsamlı bir ölçek“, başka bir deyişle *genel bir vergi adaleti ölçegi* olarak kullanılırken, bazı yazarlar ise ilkeyi, temelleri fedakarlık teorisi çerçevesinde ortaya konulan -vergiyle- *yüküleme konsepti* (Belastungskonzeption) şeklinde anlamaktadırlar²⁸. Bu ikinci grupta, ilke, yalnızca takip edilen fedakarlık teorisi türüne göre değil, aynı zamanda bireysel ya da sosyal fayda değerlemesine (Nutzenbewertung) göre de farklı şekillerde somutlaştırılmaktadır.

Maliye doktrindeki özellikle fedakarlık teorisine dayalı yaklaşımlar başlangıçta vergi hukuku doktrinde kabul görmüştür. Ancak, zamanla vergi hukuku bilimi kendisini maliyeden ayırmaya başlamış ve kendi önceliğini „hukuki metaryellerin sistemleştirilmesi ve kullanılması“, maliye biliminin görevini ise „bu metaryellerin içeriğini belirleme“ anlayışı içine girmiştir²⁹. Bu yaklaşımda, kavramların içeriğini belirleme görevine sahip maliye bilimi, böylece adil bir vergi dağılımının maddi temellerini ortaya koymaktadır. Ancak, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin modern vergi hukukunda genel bir „dağıtım prensibi (Verteilungsprinzip)“ olarak değerlendirilmeye başlanması, maliye biliminin bazı konularda yeterli açıklamalarda bulunamadığı sonucuna götürmüştür. Şöyle ki, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin temel bir prensip olarak yorumlanması konusu ile, -kanun koyucunun (belli bir hiyerarşik yapıya sahip) „sistemi taşıyan“ kararları ve maliye bilimindeki bireysel görüşler yoluyla- ilkeyi somutlaştırma ya da bunu tamamıyla ihmal etme konusunda

²⁶ Örneğin 1975 tarihli Yunan AY md.4, f.5; 1947 tarihli İtalyan AY md.53, f.1; 1978 tarihli İspanyol AY md.31, f.1; 1988 tarihli Brezilya AY md.145, § 1; 1984 tarihli Fransız Chartası, md.2. Bir çok ülkede ise, anayasada yer almamakla birlikte eşitlik ilkesinden hareketle anayasal bir prensip olarak kabul edilmektedir. Örneğin Almanya, Avusturya, İsviçre. (Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. *Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd.I, 485 vd.*)

²⁷ *Pohmer/Jurke, 479 vd.* Ancak yazarlar, böyle bir farklılığın anglo-sakson doktrinde yapılmadığına, burada, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin, dogma tarihi koşullarına bağlı olarak gerçekleşen daralma çerçevesinde, „ability to pay“ anlamındaki fedakarlık teorisi şeklinde anlaşıldığına dikkat çekmektedirler. Yazarlara göre (*Pohmer/Jurke, 480*), ilkenin bu şekilde farklı anlamlarda kullanılması, Alman maliye doktrinine mahsus bir fenomendir. Ayrıca bkz. *Sonsuzoğlu Elif, Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi, İstanbul 1997, 40* (yayımlanmamış doktora tezi).

²⁸ *Pohmer/Jurke, 479*; Ayrıca, verginin mali güçle orantılı olması ilkesini fedakarlık teorisinden ayırma yönündeki görüşler için bkz. *Dirk, 40 vd.*

²⁹ Bkz. *Dirk, 43 vd.*

maliye bilimi hiç bir açıklayıcı model sunamamaktadır³⁰.

Bu bağlamda, özellikle *Tipke*'nin etkisiyle vergi hukukunda son dönemde, hukuki materyallerin sistemleştirilmesi ve bu yapılırken verginin mali güçle orantılı olması ilkesini „düzen(i) -sağlayıcı- prensip(i)(Ordnungsprinzip)“ olarak değerlendirme eğilimi başlamıştır³¹. Ancak bunun için, ilkenin “anlaşılması gereken” kavramsal bir ilke olarak değil, aksine *dinamik* bir anlam içinde, *kanun koyucu tarafından somutlaştırılmaya ve doldurulmaya muhtaç bir çerçeve prensip* olarak kabul edilmesi gerekmektedir³². Bu somutlaştırma yönünde alınan kararlar ise, sistematik olarak düzenlenmesi gereken basamaklı/hiyerarşik bir süreç ortaya koymaktadırlar: „Kanun koyucu, somutlaştırılarak sınırlandırılmış bir çerçeve içinde kararlar almakta, bu kararlarla kendisini daha sonraki somutlaştırmalar (kararlar) için bağlamakta, böylece, o kendi karar alanını kendisi gitikçe daraltmaktadır. Başka bir deyişle, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, bir *sistem prensibi* olarak tutarlı bir değerlendirme sıralamasına (Wertungsabfolge) yol açmaktadır.“³³ *Bu yaklaşım, maliye biliminin fedakarlık teorisi çerçevesinde ortaya koyduğu yaklaşımdan tamamen farklıdır; çünkü, artık belli ve açık bir içeriğe sahip bir ilke değil, aksine, adil bir yük dağılımını sağlamaya ilişkin -ve kanun koyucunun hiyerarşik bir yapı içindeki kararları yoluyla somutlaşacak olan- temel bir düşünce vasıtasıyla kanun koyucunun „şekillendirme serbestisi“nin sınırlandırılması söz konusudur.*³⁴ Bugünkü vergi hukuku biliminde verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, ilk planda kanun koyucunun biçimlendirmesi gereken bir “düzen(i) kurucu” prensiptir³⁵.

³⁰ *Dirk*, 44-45; Nitekim *Walz W.R.* (Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, 1920, 7) şöyle demektedir (*Tipke*, *Steuerechtsordnung*, Bd.I, 479, dnp.22'den naklen) :„Maliye bilimindeki fedakarlık teorisine dayalı görüşler, -vergi hukuku yorumlanırken takip edilen özel amaçlar için elverişsiz olan- gerçek bir resme (Wirklichkeitsbild) ihtiyaç duymaktadır. Burada vatandaşların kendileri için kullanmak üzere özel iktisadi alanda kazandıklarından vazgeçmeleri ve böylece geri çekilerek özel iktisadi alandan kaçınmaları önemliyken, vergi hukukunda, egemenliksel yükümlendirmenin hukuki temellere dayandırılması zorunludur: kamu yararı için niteliksel olarak eşit sorumluluk.“ „Böylece, *dağıtıcı adalet (iustitia distributiva)* somut bir şekilde *denkleştirici adalet (iustitia contributiva)* dönüşmektedir“ (*Tipke*, *Steuerechtsordnung*, Bd.I, 479). (Dağıtıcı ve denkleştirici adalet kavramları için bkz. *Aral Vecdi*, *Hukuk ve Hukuk Bilimi Üzerine*, İstanbul 1985, 38 vd.)

³¹ *Dirk*, 52 vd. ; Bkz. *Tipke Klaus*, *Steuerrecht-Chaos, Konglomerat oder System*, *StuW* 1971, 1 vd. (özellikle 4 vd.); a.y. *Steuerrechtswissenschaft und Steuersystem*, *FS für Wacke*, Köln 1972, 211 vd.; a.y., *Steuerechtsordnung*, Bd.I, 110 vd. ile 478 vd.

³² *Dirk*, 52

³³ *Dirk*, 52

³⁴ *Dirk*, 53

³⁵ *Dirk*, 58

B. Modern Vergi Hukukuna Göre Verginin Mali Güçle Orantılı Olmasının İlkesinin Anlamı ve Böylece Artan Oranlı Tarifinin İlkenin Zorunlu Bir Sonucu Olmaması

Modern vergi hukuku biliminde verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, fedakarlık teorisinden bağımsız³⁶, vergi adaletinin gerçekleştirilmesine hizmet eden bir ilke olarak eşitlik ilkesinin bir sonucu şeklinde ortaya konulmaktadır. Adalet öncelikle „eşitliği“ öngörmekte, başka bir deyişle, „herkese eşit davranılan“ bir düzende adaletten söz edilebilmesi mümkün olmaktadır. Vergi hukukunda eşitlik ilkesi, bir yandan herkesin kanunlar önünde eşit olmasını ve vergi kanunlarının herkese eşit şekilde uygulanmasını; diğer yandan ise eşitlik ilkesine uygun maddi vergi kanunları çıkarılmasını, mükelleflerin hukuken ve fiilen eşit şekilde vergilendirilmesini öngörmektedir³⁷. Neye göre eşitlik sorusunun cevabı ise, „mali güce göre eşitlik“dir; eşit davranılıp davranılmadığı „mali güç“ ölçeğine göre saptanacak, mali gücü aynı olanların eşit, farklı olanların farklı şekilde vergilendirilmesi halinde eşitlik ilkesi gerçekleşmiş olacaktır³⁸.

Nitekim Türk AYM de birçok kararında³⁹, eşitlik ilkesinin, „aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara bağlı tutulması, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulması“ şeklinde ortaya koymakta; buradaki

³⁶ Nitekim, konuya toplam gelirin (dünya gelirinini- Welteinkommen) vergilendirilmesi açısından bakıldığında, dünya gelirinini vergilendirilmesi ilkesinin, fedakarlık teorisi çerçevesinde anlaşılan ve yorumlanan bir verginin mali güçle orantılı olması ilkesiyle bağlantılandırılmasına artık imkan olmadığı ortaya çıkmaktadır (Vogel Klaus, Über „Besteuerungsrechte“ und über das Leistungsfaehigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS für Klein Franz, Köln 1994, 361 vd. (366-367). Toplam mali gücü dikkate almakla birlikte, yapılan fedakarlığın ülkeler arasında bölüşülmesi fedakarlık teorisinin şartları çerçevesinde düşünülemez bir durumdur. Oysa günümüzde, mükellefin bir ülkede ikamet edip de bir çok ülkeden gelir elde etmesi ve bu gelirin farklı ülkelerde vergilendirilmesi mümkündür. Adil bir vergilendirme, mükellefin diğer ülkelerde vergilendirilip vergilendirilmediğini dikkate almaksızın toplam gelirin matrah olarak kabul edilmesine imkan vermemektedir. Bu da, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin her zaman fedakarlık teorisi çerçevesinde anlaşılıp değerlendirilmesine imkan bulunmadığını göstermektedir.

³⁷ Tipke Klaus, Gleichmäßigkeit der Steuerrechtsanwendung, Perspektiven der Steuerrechtsanwendung, Perspektiven der Finanzverwaltung, Analysen und Prognosen im Spiegel von Wissenschaft, Hrs. H. Vogelgesang, Köln 1992, 95 vd. (96); Lang, in: Tipke/Lang, § 4 Rz.70; BVerfG 84, 239; 93, 121, 134; BVerfG v.27.6.1991, BStBl II 1991, 654 vd.

³⁸ Bkz. Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd.I, 478 vd. ve burada anılan Alman AYM kararları; Lang Joachim, Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri, 13. Maliye Sempozyumu, 8-9 (çev: Başaran Funda); Schaumburg Harald, Das Leistungsfaehigkeitsprinzip im internationalen Steuerrecht, FS für Tipke Klaus, Köln 1995, 125 vd. (130); Dirk, 165 vd.; Soydan Billur Yaltı, Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak, 13. Maliye Sempozyumu, 84-85.

³⁹ Örneğin AYM t.13.7.1995, E.1994/85, K.1995/32, RG t.28.9.1996, S.22771, 45 vd. (57); t. 6.6.1991, E.1990/35, K.1991/13, RG t.27.10.1994, S.22094, 15 vd. (19); t.27.9.1988, E.1988/16, K.1988/29, RG t.26.12.1988, S.20031, 33 vd. (41)

hukuksal durumdan „mali güç“ü anlamak gerektiğine işaret etmektedir. AYM'ne⁴⁰ göre, „Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa' da öngörülen verginin „mali güce göre ödenmesi“, „herkesin vergi ödemesi“ ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.“ „Mali güç“ ise, ... „ödemeye gücünün“ kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasakoyucu, bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir.“⁴¹

Benzeri şekilde kaynak Alman AYM içtihatlarında da⁴², eşitlik ilkesi keyfilik yasağı şeklinde ortaya çıkmıştır. Mahkeme'nin son yıllardaki içtihatlarına göre⁴³, eşit şekilde davranılmamasını *meşrulaştırarak şekil ve ağırlıkta farklılıklar* olmaksızın gruplardan bir kısmına farklı şekilde davranılması eşitlik ilkesine aykırıdır. Eşitlik adaletin bir gereği olduğundan, herkes için geçerlidir ve bu bağlamda gerçekleştirilebilmesi için ilkelere ihtiyaç duymaktadır. Başka bir deyişle, herkese eşit şekilde davranılabilmesi için, aynı ilke, kural ve kriterlerin herkese uygulanması gerekmektedir⁴⁴. İlke olmaksızın, karşılaştırma gerçekleştirilemez. Gelir vergisi bakımından eşitlik ilkesinin uygulanması kriteri, „mali güç“tür; „mali güce göre“ eşit davranılması gereklidir. Başka bir deyişle, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi eşitlik ilkesinin uygulanmasında bir karşılaştırma kriteridir⁴⁵.

Alman Vergi Hukuku'nda mali güce göre vergilendirme ilkesinin sadece maliye ya da felsefede değil, bir *anayasal* ve böylece *bütün vergiler bakımından* uyulması gerekli bir prensip olarak kabul edilmesi, *Klaus Tipke*'nin vergi hukukuna bir kazandırımı olarak ortaya konulmaktadır⁴⁶. *Tipke*'ye⁴⁷ göre, verginin mali güçle orantılı olması ilkesi gereğince, bireysel vergi yükü, -gelirden ödenecek olan- vergi edimlerinin

⁴⁰ AYM t.6.7.1995, E. 1995/4, K.1995/28, RG t.2.2.1996, S.22542, 30 vd. (34); t.6.7.1995, E.1994/80, K.1995/27, RG t. 2.2.1996, S.225422, 21 vd. (26)

⁴¹ AYM t.7.11.1989, E.1989/6, K.1989/42, RG t.6.4.1990, S.20484, 11 vd. (24)

⁴² BVerfGE 3, 135 vd.; 9, 244; 18, 46; 37, 114; 38, 257; 42, 72; 49, 283; 54, 26

⁴³ Örneğin BVerfGE 55, 88; 60, 133 vd.; 65, 112 vd.; 66, 242; 68, 301; 72, 89 vd; 75, 105; 78, 247; 83, 401; 84, 199; 88, 87; 89, 15, 22 vd.

⁴⁴ *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd.I, 344

⁴⁵ Bkz. dpn. 39

⁴⁶ *Schaumburg*, 125 vd. (126)

⁴⁷ *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd.I, 478

gelirle orantılı şekilde yerine getirilebilmesi yeteneğine göre belirlenmelidir. Vergiler yalnızca gelirden ödendikleri için, vergi edimlerini yerine getirebilme kabiliyeti gelir elde edilmesine bağlıdır; bu kabiliyet -kullanılabilir- gelirin yüksekliğine bağlı olarak artacaktır. Maliye biliminde ileri sürüldüğü üzere, mali gücün, mükellefin şahsi ihtiyaçlarını tatmin etmesi için emrine amade olan gelire göre belirlenmesini kabul etmek mümkün değildir; çünkü, bu „ihtiyaçları tatmin“ formülü son derece belirsizdir⁴⁸. Yalnızca maddi ihtiyaçlar mı, yoksa manevi ve psikolojik ihtiyaçlar mı dikkate alınacaktır, ya da yalnızca tüketim ihtiyacı mı yoksa aynı zamanda servet elde etme ihtiyacı da mı kabul görecektir, belirsizdir. Mali güce göre vergilendirme ilkesi, mükellefin *bireysel* mali gücüne göre vergilendirilme anlamına gelmektedir⁴⁹. Vergiler ya yalnızca gelirden, ya da biriktirilmiş gelir olarak varlıktan (servetten) ödendiklerine göre, burada, „adil bir vergi dağılımı“ için vatandaşların gelirlerinin ya da varlıklarının hangi kısmını vergi olarak ödeyecekleri sorusunun cevaplandırılması gerekmektedir⁵⁰. Bunun için de öncelikle matraha⁵¹ ve vergi oranına ihtiyaç vardır; ancak, ilke, belli bir tarifeyi emretmemektedir⁵². Verginin mali güçle orantılı olması ilkesi vergi hukukunda somutlaştırılırken artık artan oranlılık ve yeniden dağıtım üzerinde değil, aksine, mali güce uygun vergi çeşitleri ile, doğru bir şekilde biçimlendirilmiş vergisel mali güç kriterlerinin tespiti ve vergiyle yükümlendirilebilecek mali güce sahip olmaması halinde (örneğin asgari yaşam haddinde) vergi mükellefinin korunması üzerinde durulacaktır⁵³.

Verginin mali güçle orantılı olmasından hareketle artan oranlılığa ulaşmak mümkün değildir⁵⁴. Artan oranlı tarifenin verginin mali güçle orantılı olması ilkesiyle

⁴⁸ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd.I, 478

⁴⁹ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd.I, 496 vd.

⁵⁰ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd.I, 496

⁵¹ Gelir vergisi alanında matrah tayin edilirken, kuşkusuz gerçek ve safi gelirin (objektif safilik ilkesi) dikkate alınması gereklidir. Başka bir deyişle, henüz elde edilmemiş olan gelirlerin vergilendirilmesi mümkün olmadığı gibi, gelir elde edilmesi için yapılan giderler ve zararlar indirilmeden bir vergilemeye gidilmesi de mümkün değildir. Alman vergi hukukunda, objektif safilik ilkesinin yanısıra sübjektif safilik ilkesi de gerek Alman AYM gerekse doktrin tarafından kabul edilmiş olup, buna göre, mükellefin „kullanılabilir gelir“inin vergilendirilmesi mümkündür. Bu bağlamda, asgari yaşam haddinin vergi dışında bırakılması gerektiği gibi, mükellefin bazı kanuni bakım yükümlülükleri nedeniyle yapmış olduğu harcamaların da vergi matrahından indirilmesini kabul etmek gereklidir. Mükellefin özel amaçlarla kullanmak zorunda olduğu kısım „kullanılabilir gelir“ olmayıp, bu nedenle matrahâ tabi değildir. Ayrıntılı bilgi için bkz. Lang, in:Tipke/Lang, § 9 Rz. 40 vd.

⁵² Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd.I, 496, 498. Buna karşılık Dirk'e göre (141) ; mali güce göre vergilendirme ilkesi, „sosyal açıdan zayıf durumda olanların korunması ve zenginlerin de durumlarına uygun şekilde vergilendirilmesi“ şeklinde anlaşıldığında, vergiyle yükümlü tüm kesimleri dikkate alacak bir çözüm tarife yoluyla gerçekleştirilebilir.

⁵³ Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd.I, 497; Lang, in:Tipke/Lang, § 4 Rz. 84

⁵⁴ W. Blum/H.Kalven, The Uneasy Case for Progressive Taxation, The University of Chicago Press 1953, 8 vd. (Tipke, Steuerrechtsordnung, Bd.I, 417)