

İKİLİ GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF DUAL INCOME TAX SYSTEM



Yiğit YILMAZ*

ÖZ

Yüzyılın vergi reformu sloganıyla İskandinav ülkelerinde 1990'lı yıllarda uygulamaya konulan İkili Gelir Vergisi Sistemi, diğer vergi sistemlerinden farklılıklar içermektedir. Emek ve sermaye gelirlerinin farklı oranda vergilendirilmesini öngören İkili Gelir Vergisi Sistemi'nin saf formunda, sermaye gelirleri ve kurumlar vergisi oranı aynıdır ve hiçbir istisna tanınmamaktadır. Son yıllarda sermayenin mobilitesinin artması, vergi yükünün daha hafif olduğu ülkelere sermaye kaçışının hızlanmasına sebep olmaktadır. Global vergi rekabetinin arttığı bu dönemlerde sermayenin korunması ve yabancı sermayenin ülkeye akışının sağlanması yönünde İkili Gelir Vergisi Sistemi'nin oldukça olumlu yönleri olduğu bilinmektedir.

Anahtar Kelimeler: İkili Gelir Vergisi Sistemi, Sermaye Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Emek Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Nordik Ülkelerde İkili Gelir Vergisi Sistemi

Jel Sınıflandırması Kodları: A10, H21, N10.

ABSTRACT

The dual income tax system, introduced in the 1990s in Scandinavian countries under the slogan of tax reform of the century, has differences from other tax systems. In the pure form of the dual income tax system, which stipulates that Labor and capital income are taxed at different rates, the capital income and corporate tax rate are the same and no exceptions are recognized. The increase in capital mobility in recent years has led to the acceleration of capital escape to countries where the tax burden is lighter. In these periods of increasing global tax competition, it is known that The Dual Income Tax System has very positive aspects in the direction of protecting capital and ensuring the flow of foreign capital to the country.

Keywords: Dual Income Tax System, Taxation Of Capital Income, Taxation Of Labor Income, Dual Income Tax System In Nordic Countries

JEL Classification Codes: A10, H21, N10.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, yigit.yilmaz@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-1251-8862. Yılmaz, Y. (Ocak 2020). İkili Gelir Vergisi Sisteminin Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 244, (122-139).

GİRİŞ

İkili Gelir Vergisi Sistemi İskandinav ülkelerinde uygulanmaya başlamış olup zamanla ekonomi ve vergi alanlarında çalışan otoritelerce geniş kabul görmüştür. Uygulamadaki birtakım zorluklarına rağmen kuzey ülkelerinde göstermiş olduğu başarı, diğer ülkelerin de dikkatini çekmiş ve bu sisteme ilişkin çeşitli ülkelerde vergi reformu çalışmalarına başlanılmıştır.

Vergi tabanının genişletilmesi, vergide adalet ve etkinlik sağlanması, enflasyonun düşürülmesine etkisi, vergi arbitrajının ortadan kaldırılması, yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi ve yerli sermaye kaçışının önlenmesi yönlerinden İkili Gelir Vergisi Sistemi değerlendirilmiş ve yararlı yönleri ortaya konulmuştur.

Bu çalışmada İkili Gelir Vergisi Sisteminin kapsamından yola çıkılarak vergisel olarak avantajları değerlendirilmiş ve bu sistemi uygulayan ülkelerin yaptıkları vergi reformu sonrası geçirdiği aşamalara yer verilmiştir. Son olarak Türkiye’de İkili Gelir Vergisi Sistemi’nin uygulanabilirliği ve ülkeye sağlaması muhtemel faydalar değerlendirilmiştir.

1- İKİLİ GELİR VERGİSİ MODELİ KAVRAMI

İkili Gelir Vergisi Sistemi veya çift oranlı vergi olarak adlandırılan model ilk olarak 1987’de Danimarka’da uygulanmaya başlanmış olup, zamanla İskandinav ülkelerinde de uygulama geçirelik kazanmıştır. İkili Gelir Vergi Sistemi, kaynağı ne olursa olsun tüm sermaye kazançlarının aynı oranda vergilendirilmesini hedeflemektedir. Bu sayede vergi tabanının genişletilebileceği ve vergi gelirlerinin artacağı öngörülmüştür.

1990’lı yıllardan itibaren Danimarka, Finlandiya, Norveç ve İsveç’te “İkili Gelir Vergisi (dual income tax)” sistemleri uygulanmaya başlamıştır. İkili Gelir Vergisi Sistemleri; mülk ve sermaye geliri gibi kazanılmamış gelirlerle, emek ve hizmet gibi kazanç sahibinin aktif çaba ve katılımı sonucu elde edilen kazanılmış gelirin ayrı ayrı vergilendirilmesini sağlamaktadır. İkili Gelir Vergisi’nin temel ilkesi; kurum kazançları ve sermaye kazançları üzerine düz oranlı bir vergi uygulanırken emek geliri üzerine artan oranlı bir vergi tarifesinin getirilmesini ve bunların hepsinin dar bir vergi tabanında daha düşük vergi oranlarıyla uygulanmasını ifade etmektedir. İkili Gelir Vergisi; vergi oranları çok yükseldiğinde başka bir ülkeye yönelebileceği için sermaye açısından kullanışlı bir vergidir. Ancak ücretlilerin başka bir ülkeye gitmeleri daha zor olduğu için bu vergi ücretliler açısından kullanışsızdır.¹

İkili Gelir Vergisi Sistemi, emek ve sermaye gelirlerinin farklı oranda vergilendirilmesini öngören bir vergilendirme sistemidir. Bununla birlikte İkili Gelir Vergisi’nin saf formunda, sermaye gelirleri ve kurumlar vergisi oranı ayındır ve hiçbir istisna tanınmamıştır.²

Mobil sermayeyi ulusal vergi idaresinin kontrolü altında tutmanın amaçlandığı bu sistemde, sermaye gelirleri üzerine düşük oranlı bir vergi uygulanmaktadır. Bu nedenle, azalan vergi gelirini telafi etmek amacıyla emek geliri üzerine de artan oranlı vergi uygulanmaktadır. Sonuçta sistemin üniter yapısından vazgeçilerek gelir vergisi sisteminde ikili bir yapı ortaya çıkmaktadır.³

Dünya 1990’lı yıllardan beri hızla artan vergi rekabetine tanıklık etmektedir. Bu rekabet ser-

¹ RADULESCU, Doina Maria, 2007, “CGE Models and Capital Income Tax Reforms: The Case Of A Dual Income Tax For Germany”, Ed. M. Beckmann ve H.P. Künzi, “Lecture Notes in Economics and Mathematical Systems”, No. 621, Berlin: Springer Publishing, s.24-25

² SCHRATZENSTALLER, Margit, 2004, “Towards Dual Income Taxes-A Country-Comperative Perspective”, CESifo Dice Report, Ağustos 2004, s.23

³ BOADWAY, Robin, 2004, “Dual Income Tax System: An Overview”, CESifo Dice Report, Ağustos 2004, s.4

maye ve emek geliri açısından oran farklılaşmasına neden olmuştur. İskandinav ülkeleri de, uluslararası sermaye hareketlerine ilişkin geçmiş deneyimlerinden, sermaye üzerindeki vergilerde indirimle gitmezlerse sermayenin yurtdışına çıkacağını ve ekonomik büyümenin tehlikeye düşeceğini öğrenmişlerdir. Dolayısıyla, sermaye gelirin düşük orandan vergilendirme etkinliği geliştirecek bir araç olduğu gibi, artan global vergi rekabetine de bir cevaptır.⁴

Küreselleşmeyle birlikte, dış açılma ve sermayenin mobilitesi arttıkça sermayenin, dış yatırım gelirlerinin ve kurumların üzerindeki vergi yükünün hafiflediği bir gerçektir. Buna karşın, küreselleşme ek vergi geliri ihtiyacının ortaya çıkardığı vergi yükünü bireysel yatırımcılar ve işletmeler üzerine kaydırmıştır.⁵

Daha düşük mobilitelere sahip faktörler üzerindeki vergi yükünün artışına işaret eden bu durum, vergileme prensiplerinden adalet ilkesine aykırıdır. Fakat küresel dünyanın gerçeği ve tartışılması gereken bir durumdur. Küreselleşme bu genel etkilerinin yanı sıra, mobil faktörler üzerine vergi koyma konusunda isteksizliğe veya ülkelerin vergileme yeteneğinde aşınmaya da neden olmaktadır. Dolayısıyla, ülkeler gelir yetersizliği sorunu ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu durum, toplam vergi yükünün düşürülmesi, gelir vergisi matrahının gelirden tüketime kaydırılması, düz oranlı vergilere geçilmesi gibi meseleleri gündeme taşıyarak küreselleşme gerçeği ışığında vergilemenin yeniden ele alınmasını gerekli kılmaktadır.⁶

Küreselleşme, bir taraftan sermaye kaçışının kanallarına su sızdırarak gelir kayıplarına neden

olurken, diğer taraftan üretim faktörlerinin akışkanlığının yükselmesinden ötürü günümüzde vergi yükünün adaletli dağıtım sorununa neden olmaktadır. Problem, mobilitesi yüksek olan faktörlerin vergileme alanından kaçabilme olanaklarının genişliği ile kamusal yükümlülükleri karşılamakla yükümlü olan otoritenin mobilitesi düşük faktörler üzerinde daha yüksek yükler bindirmesi zorunluluğundan ileri gelmektedir. Oysaki bir vergi sisteminin temel amacı mükellefler için adaletli yapıyı sağlamaktır. Ancak ticari kazanç söz konusu olduğundan gelirin bir kısmı işletmeye yatırılan sermayeden, bir kısmı ise iş yeri sahibinin çalışması sonucu elde edildiğinden, emek ve sermaye gelirini ayırmak güçleşmektedir.

İkili Gelir Vergisi Sistemi'nde, çeşitli ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelir, emek ve sermaye gelirleri olmak üzere iki ayrı sınıfta toplanmaktadır. Emek gelirleri sınıfında; maaş ve ücretler, yan ödemeler, sosyal güvenlik transferleri ve emeklilik ödemeleri yer alırken, sermaye gelirleri sınıfında; faiz gelirleri, kar payları, gayrimenkul gelirleri, reel sermaye mallarından (emlak dâhil) elde edilen kazançlar yer almaktadır. İkili Gelir Vergisi Sistemi'nin en önemli (temel) özellikleri; gelirin sermaye ve emek geliri şeklinde ikiye ayrılması, sermaye geliri üzerine düz oranlı vergi tatbik edilmesi, emek geliri üzerine artan oranlı vergi tarifinin uygulanması ve kapsamlı gelir tanımından ziyade sedüler gelir vergisinin varlığıdır.⁷

İkili Gelir Vergisi Sistemi'nde, mükelleflerin emek faktöründen elde ettikleri toplam gelirlerine artan oranlı tarife, sermaye gelirlerinden elde ettikleri toplam gelirlerine ise düşük ve düz oranlı tarifenin uygulanması esastır. Vergi arbit-

⁴ EDWARDS, Chris, 2005, "A Proposal for a Dual-Rate Income Tax", Tax&Budget Bulletin, Şubat 2005, s.2

⁵ ÖZDEMİR, Biltekin, 2006, "Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", Maliye Hukuk Yayınları, s.10

⁶ KARAKURT, Bilal ve AKDEMİR, Tekin, 2010, "İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s. 130

⁷ GENSER, Bernd, 2006, "Dual Income Tax: Implementation and Experience in European Countries", Andrew Young School Policy Studies, Georgia State University, Nisan 2006, s.7

raji* olasılığını azaltmak için, belirli bir düzeyin altındaki emek gelirleri sermaye gelirlerine uygulanan orandan vergilendirilmektedir. Ayrıca, düşük emek gelirlerine asgari geçim indirimi uygulanarak, dolaylı bir artan oranlılık (ikili vergi adaleti) gerçekleştirilmektedir.⁸

İkili Gelir Vergisi Sistemi'ne Danimarka öncülük etmektedir. Danimarka'nın 1987'de İkili Gelir Vergisi Sistemi'ne geçişinden sonra İskandinav ülkeleri de bu modeli zamanla benimseyerek uygulamaya başlamışlardır. Son dönemlerde vergilemedeki eğilim incelendiğinde, Kıta Avrupası ülkeleri başta olmak üzere diğer OECD ülkeleri de bu sistemi benimsemektedirler.

1.1- İkili Gelir Vergisi Sistemi'nin Avantajları

İkili Gelir Vergisi Sistemi'nin en büyük avantajlarından biri, kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisini birleştirmesidir. İkili Gelir Vergisi Sistemi'nin karakteristiği, oldukça basit olmasıdır. Bu sistemde vergi matrahı, sermaye gelirinden elde edilen ve sermaye gelirinden elde edilmeyen diye ayrıştırılıp beyan edilmekte ve ona göre vergi tatbik edilmektedir. Bu iki tip vergi matrahına farklı oranlar uygulanmaktadır. Sermaye geliri olmayan vergi matrahı, artan oranlı vergi yapısının konusudur. Bu artan oranlı vergi yapısı bir dizi vergi dilimi içermekte ve mümkün olduğunca indirimler ile yatay ve dikey adalete ulaşılması arzulanmaktadır. Diğer taraftan, sermaye geliri düz orandan vergilendirilmektedir (sermaye geliri dışındaki gelir üzerine uygulanan düşük marji-

nal vergi oranına denk). Üstelik hiçbir indirim söz konusu değildir. Düz oranlı vergileme, kurumlar vergisi ile kişisel gelir vergisinin tam olarak entegre olmasını sağladığından, çifte vergilemeyi de elimine etmektedir.⁹

Sermaye gelir vergisinin düşük oranda belirlenmesi, sermaye kaçışı olasılığı ile karşı karşıya olan dışa açık küçük ekonomiler için koruma sağladığı gibi, vergi arbitrajı olanağını da sınırlandırmaktadır. Ayrıca, kişisel sermaye geliri vergi oranı ile kurumlar vergisi oranının birbirine yaklaştırılması, yatırımlarda meydana gelen sapmaları da azaltabilir. Politik ekonomi mülahazasıyla bakıldığında, sermaye geliri vergisi oranı çok yüksek olmadığına, kapsamlı ve yansız sermaye geliri vergi matrahını muhafaza etmek oldukça kolaydır.¹⁰

İkili Gelir Vergisi Sistemi, idari yönden uygulanması oldukça basit bir modeldir. Vergi kanunlarının karmaşık olması sebebiyle bütün vergi reformları vergi kanunlarını basitleştirmeyi ve uzman olmayan kişilerin dahi vergi kanunlarını anlamasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu anlamda "uyum", "beyan" ve "tahsil" maliyetleri en az olan ve verginin mevcudiyetinde firmaların kararlarının yeniden gözden geçirmelerini önleyen bir vergi sistemi idari yönden basit olarak algılanabilir. İkili Gelir Vergisi modeli, kurumlar vergisi teşviklerinin azaltılmasına hizmet edecek, daha düşük bir kurumlar vergisi oranı yabancı yatırımcıları çekmek için sunulan özel vergi ayrıcalıklarının azaltılmasına ya da ortadan kalkmasına neden olacaktır.

⁸ MORINOBU, Shigeki, 2004, "Capital Income Taxation and the Dual Income Tax", Policy Research Institute Discussion Paper Series, Ministry of Finance of Japan.

*Vergi Arbitrajı: Farklı gelir türleri ve farklı bireylerin vergilendiği değişik oranların avantajlarından faydalanmalarına denir. Özellikle uluslararası firmalarda vergi oranının düşük olduğu ülkelere, kar ve satış hasılatını transfer ederek hareket eden firmanın, karını maksimize etmede yararlandığı vergi durumudur.

⁹ BOADWAY, Robin, 2005, "Income Tax Reform for a Globalized World: The Case for a Dual Income Tax", Journal of Asian Economics, Aralık 2005, s. 924

¹⁰ SØRENSEN, Peter Birch, 2005, "Neutral Taxation of Shareholders Income", International Tax and Public Finance, Kasım 2005, s. 779

İkili Gelir Vergisi Sistemi, kurumlar vergisi ve gelir vergisi rejimlerinde basitlik sağlayacak ve böylece hem idari hem de uyum maliyetlerini azaltacaktır. Zira söz konusu maliyetler, gelişmekte olan ülkelerde çeşitli ekonomik faaliyetlerin şekillenmesinde önemli mali engeller yaratmaktadır. İkili Gelir Vergisi Sistemi'ne geçilmesi özellikle geçici ve nihai stopajın kullanılmasındaki artıştan kaynaklanan önemli idari avantajlar sağlayacak, idari maliyetler azalacaktır. Çünkü sermaye gelirinin hesaplanmasına artık gerek kalmayacaktır. Dahası, kurum karları üzerindeki vergi oranı ve sermaye gelirlerinin vergi oranı eşitleneceği için kar payları ve sermaye kazançları ayrı bir vergilendirme kaynağı olarak görülmeyecek ve böylece kar ödemesi firma seviyesinde zaten vergilendirilmiş olacaktır. Ancak düz oranlı bir vergi modeli ile bu maliyet azalışlarının vergi tabanının genişletilmesine bağlı olacağı unutulmamalıdır.¹¹ Vergi tabanının genişletilmesi vergi ödeyen vatandaş sayısını artırmak, vergiye gönüllü uyumunu sağlamak, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak ve vergisel yönden kavramak anlamına gelmektedir. Vergi tabanının genişletilmesiyle vergi gelirlerinin uzun vadeli olarak artacağı açıktır.

Gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında Türkiye gibi gelişmekte olan ekonomilerin temel sorunlarından biri de kayıt dışı ekonominin hacimsel büyüklüğüdür. Bu sorunun temel sebeplerinden biri de bu ülkelerdeki vergi oranlarının ödeme gücüne göre yüksek olmasıdır. Bu durum, vergi tabanını aşındırmakta ve gelişmekte olan ülkelerin finansman ihtiyacının çoğalmasına ve mevcut mükelleflerin vergi yüklerinin artmasına yol

açmaktadır. Sonuçta sistem tekrar kayıt dışılığı kendi kendine besler hale gelebilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerdeki vergi reformu eğilimlerine baktığımızda bu kısır döngünün kırılması için vergi oranlarını düşürdüklerini görebiliriz. İkili Gelir Vergisi Sistemi'nde de vergi oranlarının düşmesi ile vergi kaçırmanın nispi maliyeti önceki dönemlere göre yükseleceğinden, mükelleflerin vergi ödeme eğilimine girecekleri beklenebilir. Yani sermaye gelirlerine, kurumlar vergisi oranına eşit, düşük ve tek oranlı bir vergi sisteminin, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin azalması sonucunu doğuracağı ve gönüllü vergi itaatinin artacağı söylenebilir.¹²

Mevcut vergi sistemlerindeki sermaye gelirlerine tanınan istisnalar vergi gelirlerini önemli ölçüde azaltmaktadır. Dolayısıyla bütün sermaye gelirlerini düşük oranlı bir vergiye tabi tutmak, bazı sermaye gelirlerine ayrıcalıklı uygulamadan ve faiz giderlerinin indirilmesinden kaynaklanan gelir kayıplarını karşılamanın en pratik yoludur. Artan uluslararası rekabetin ışığı altında, yurtiçi vergilerin yüksekliği sebebiyle sermaye ihracı ayrıca yurtiçi matrahın daralmasına neden olmaktadır. Böylece sermaye göçünü önlemek için düşük sermaye geliri vergisi gibi ölçüler vergi gelirlerini sürdürmek için önemlidir. Bu bağlamda artan oranlı emek vergisi devletin gelirini artırmanın temel yolu olup, sosyal güvenlik sistemi riskli işlerde çalışanları güvence altına aldığı takdirde yatay eşitlik problemi olmayacaktır.¹³

İkili Gelir Vergisi Sistemi'nde, sermaye gelirine düşük vergi uygulanması sayesinde sermaye kaçışının önlenip sermaye girişinin teşvik edildiği ve dolayısıyla vergi tabanının genişlediği söyle-

¹¹ Bird. R.M. ve E.M. Zolt, 2008, "Dual Income Taxation: A Potentially Promising Approach to Tax Reform in Developing Countries", (http://aysps.gsu.edu/ISP_BirdRichard_111108.pdf).

¹² DEMİRLİ, Yunus, 2011, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme", Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Temmuz 2011, s.113

¹³ RADULESCU, Doina Maria, 2007, "CGE Models and Capital Income Tax Reforms: The Case Of A Dual Income Tax For Germany", The Dual Income Tax(Lecture Notes Economic and Mathematical System), Springer Berlin Heidelberg, Ağustos 2007, s. 34-35

nebilir. Vergi tabanını genişletmek gelir dağılımı üzerinde etkilidir. Vergi tabanını genişletmenin yatay adaleti arttırması olasıdır. Bu belli vergi mükellefleri için tercihli vergi anlaşmalarının sınırlandırılması anlamındadır. Vergi tabanını genişletme aynı zamanda dikey adaleti pozitif etkilemektedir. Belli tipteki vergi indirimleri ve vergi mahsuplarının varlığına rağmen, bu durum (pratikte yüksek gelirli bireyler için kullanılan indirimler ve mahsup tiplerinden) düşük gelirli hane halkı için faydalıdır. Ayrıca, bazı vergi indirimlerinin korunması durumunda, artan oranlı vergiden düz oranlı vergi tarifesine taşınma, yüksek gelirli için bazı indirimlerin düşürülmesini gerektirmektedir. Bu yüzden kısmen düşük vergi oranı etkisi hissedilebilmektedir.¹⁴

Sermaye üzerine; emek gelirlerine oranla düşük, fakat yine de pozitif bir vergi oranı, “sıfır vergi oranı” ile nispeten yüksek vergi oranları arasındaki denge çabalarını yansıtmaktadır. Benzer şekilde, sermaye üzerine görece düşük fakat yine de pozitif bir vergi oranı, çok uluslu yatırımları çekme arzusu ile çok uluslu yatırımları nispeten yüksek bir orandan vergilendirme arzusu arasındaki dengeyi yansıtmaktadır. Sermaye geliri üzerine nispeten düşük yasal vergi oranları, çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmak amacıyla başvurduğu muhasebe hileleri ve finansal manipülasyondan kaynaklanan gelir kayıplarını büyük olasılıkla azaltabilecek ve aynı zamanda en azından politik olarak da kabul edilebilir iş vergilemesine izin verebilecektir.¹⁵

İkili Gelir Vergisi Sistemi’ni uygulayan ülkeler dağıtımsal amaçlarını gerçekleştirmek için sermaye dışındaki gelirleri artan oranlı tarife ile

verilendirmeyi sürdürmelerine rağmen, gelirin yeniden dağıtımının bir aracı olan sermaye geliri artan oranlı vergilendirmeyi terk etmişlerdir. Özellikle, sermaye sınırları arasında oldukça mobil olduğundan, sermaye vergilemesinde bir risk vardır. O risk, yüksek yurtiçi sermaye geliri vergi oranının vergi mükelleflerinin varlıklarını yurtdışına çıkarma yönünde teşvik edici olmasıdır. Zaten pratikte de yurtiçi varlıkları yurtdışından getirmede zorluklarla karşılaşabilmektedir.¹⁶ Bu durum vergi gelirlerinin kamu harcamalarını dahi karşılamayacak düzeyde gerçekleşmesine yol açarak, verginin mali olmayan amaçlar için kullanımında sınırlamalara neden olabilmektedir. Oysa sermaye geliri ile emek geliri vergi oranını ayırtmak ve sermaye geliri üzerine düz oranlı bir vergi uygulamak; yurtiçi vergiler ile yurtdışında kaynak vergileri arasındaki oran farklılıklarını düşüreceğinden, sermaye kaçışı için teşvikleri azaltabilir. Böylece ülkelerin vergi gelirlerinde bir artış sağlanabilir ve bu artış dağıtımsal amaçlar için kullanılabilir.¹⁷

1.1.1- Tarafsızlık Yönünden Değerlendirilmesi

Sermaye gelirin birçok formu vardır. Bunlardan bazılarını (örneğin ev sahibi olmadan sağlanan farazi kira geliri) pratik ve politik olarak vergilemek güçtür. Sermaye gelirin bu tip formları üzerine düşük oranlı vergi uygulaması, vergi tabanına dâhil olmayan belli tipteki sermaye gelirinden kaynaklanan çarpıklıkları ve bu tür varlıkların (sermaye türlerinin) vergilendirilmesine izin verebilir. Düşük vergi oranı aynı zamanda vergi tabanında aşınmalara ve çarpıklıklara izin

¹⁴ OWENS, Jeffrey, 2006, “Fundamentals Tax Reform: An International Perspective”, National Tax Journal, Mart 2006, s.152

¹⁵ ZODROW, George R., 2006, “Capital Mobility and Source-Based Taxation of Capital Income in Small Open Economies”, International Tax and Public Finance, s.279

¹⁶ SØRENSEN, Peter Birch, 2005, “Dual Income Taxation: Why and How”, Cesifo Working Paper, Eylül 2005, s.7

¹⁷ GENSER, B. Ve Andreas, R., 2007, “Moving Towards Dual Income Taxation in Europe”, http://uni-konstanz.de/fiwi/struktur/Publikationen/2007Dateien/Genser_Reutter_1.pdf.

vermeksizin sermaye kazançlarının gerçekleştirilmesini kolaylaştırabilir.¹⁸ İkili Gelir Vergisi modeli için, şirketlerin finansman kararları almasında ve yatırım tercihlerinde gelir vergilemesinin oldukça tarafsız yapabileceği söylenebilir. Tüm sermaye gelirleri üzerine düşük oranlı gelir vergisi uygulanması, yatırımların düşük vergili varlıklara yönelmesi hususundaki teşvikleri elimine edebilir.¹⁹ Böylelikle, sermaye geliri formları vergileme farklılıklarından dolayı yer değiştirmez ve ülkeler gelir kaybıyla karşı karşıya kalmazlar. Düşük vergi oranı, enflasyon altında vergi sonrası getirinin reel refah üzerindeki negatif etkilerini de elimine etmektedir. Dolayısıyla tarafsızlık anlayışına hizmet etmektedir. Yani sermaye gelirleri üzerinde düşük bir vergi oranı tatbik ettirilmesi, sermaye geliri vergilendirilmesinde tarafsızlığı arttırmaktadır. Çünkü, düşük bir vergileme seviyesi sermayenin bütün şekillerinin vergi matrahına dâhil edilmesine imkan verebilir. Buna karşın yüksek bir vergileme seviyesi sermayenin belirli şekillerinin vergi matrahından çıkarılmasına neden olduğundan tasarruf ve yatırım kararlarında sapmalara neden olabilir.²⁰

1.1.2- Enflasyon Yönünden Değerlendirilmesi

Enflasyon birey ve kurumların gelirlerinin nominal olarak artması anlamındadır. Tipik bir gelir vergisi uygulamasında, nominal varlıkların reel değerlerindeki azalmayı telafi eden enflasyon primi de dahil, tüm nominal getiri vergilendiril-

mektedir. Bu durumda eğer artan oranlı tarife söz konusuysa enflasyon nominal kazancın yüksek vergi oranından vergilendirilmesine neden olmaktadır. Oysa, İkili Gelir Vergisi uygulamasında, sermaye geliri düşük orandan vergilendirileceğinden enflasyonist dönemlerde nominal kazançların vergilendirilmesinden kaynaklanan reel sermaye kayıpları daha az olasıdır.²¹

İkili vergi sisteminde sermaye gelirlerinin düşük marjinal vergi oranına tabi tutulmasının dayanağı olarak ileri sürülen argümanlardan biri de sermaye gelirlerini enflasyona karşı korumaktır.²²

Sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi sürecinde ortaya çıkan en büyük problemlerden biri, faiz geliri kazandıran varlıklardan elde edilen gelirlerin nominal ve reel getirileri üzerinden yapılan değerlendirmeler sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergi kanunlarında faiz gelirleri, üniter gelir vergisinin standart uygulamasından hareketle vergilendirilebilir sermaye geliri olarak kabul edilse de doğru tespit edilmiş enflasyon oranı baz alınarak hesaplanan reel faiz gelirinin, nominal faiz gelirleriyle aynı oranda vergilendirilmemesi gerekir. Reel faiz geliri arttığı takdirde servet artacağı için sermaye de ancak reel faiz gelirinde bir artış olduğu zaman vergilendirilmelidir. Ne var ki vergi kanunlarının çoğunda elde edilen faiz gelirleri, çeşitli yönetsel zorluklardan dolayı enflasyona karşı hiçbir ayarlama yapılmadan gelir olarak kaydedilmektedir.²³

Tüm diğer koşulların sabit olduğu durumlarda, sermaye üzerinden alınan vergi, reel getiri

¹⁸ SØRENSEN, Peter Birch, 2005, "Dual Income Taxation: Why and How", Cesifo Working Paper, Eylül 2005, s. 34

¹⁹ GENSER, Bernd, 2006, "Dual Income Tax: Implementation and Experience in European Countries", Andrew Young School Policy Studies, Georgia State University, Nisan 2006, s.8

²⁰ KARAKURT, Bilal ve AKDEMİR, Tekin, 2010, "İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s. 143

²¹ SØRENSEN, Peter Birch, 2005, "Dual Income Taxation: Why and How", Cesifo Working Paper, Eylül 2005, s.7

²² ÇELİKKAYA, Ali, 2010, OECD Ülkelerinde 1980 Sonrası Gelir Vergisi Reformlarının Değerlendirilmesi", ESOGÜ Sosyal Bilimler Dergisi, s.152

²³ GENSER, Bernd ve REUTTER, Andreas, 2007, "Moving Towards Dual Income Taxation in Europe", International Studies Program, s.7

yerine nominal getiri üzerinden hesaplandığında enflasyon dönemlerinde sermaye gelirleri üzerindeki gerçek vergi yükü artacaktır.

1.1.3- Sermaye Kaçışının Önlenmesi ve Yabancı Sermaye Yatırımlarının Artışı Yönünden Değerlendirilmesi

Sermaye kaçışına meydan vermemek için sermaye üzerine nispi olarak düşük vergi oranı uygulanması politika yapıcılarının karşı karşıya olduğu sermaye kaçışı riskini minimize etmelerine izin vermektedir. Düşük sermaye vergisi oranı, uluslararası vergi arbitrajı için teşvikleri düşürücü niteliktedir. İkili Gelir Vergisi Sistemi, toplam vergi gelirlerini tehdit etmeksizin uluslararası mobil sermaye üzerindeki vergi yükünde esaslı düşüğe izin verdiğinden sermaye kaçışına karşı koruma sağlamaktadır.²⁴

İkili Gelir Vergisi Sistemi uluslararası sermayeyi ve yatırımları ülkeye çekmenin yanında yerli sermayenin ülkeden kaçışının da engellenmesi gerekliliği nedeniyle hareketli olan sermaye kazançları konusunda daha ılımlı davranmakta ve bu tür kazançları düşük ve düz oranda vergilendirmektedir. Eğer ülkeler sermaye kazançları üzerindeki vergi oranlarını düşürmezlerse, vergi rekabeti sermayenin yurtdışına çıkmasına neden olacaktır. Ona göre bu durumu destekleyen en önemli uygulamalardan biri 2001 yılında kar payları ve sermaye kazançları üzerindeki vergi oranını, vergiden kaçınmaları azaltabilmek için %52'den %25'e çeken Hollanda örneğidir.²⁵

Özetlenecek olursa İkili Gelir Vergisi Sistemi'ne geçilmesi muhtemel bir gelir artışı sağlayacaktır. Bu sermaye gelirlerine uygulanan

önceki sistemin etkinliği azaldıkça gelir artışı daha da büyüyecek ve İkili Gelir Vergisi Sistemi'ne geçilmesi zamanla kayıt dışı ekonomiyi küçültecektir. Bununla birlikte İkili Gelir Vergisi Sistemi'ne geçilmesi bazı maliyetleri de beraberinde getirmektedir. Örnek olarak İskandinav ülkelerinde uygulanan sistemde emek gelirlerinin sermaye gelirlerine dönüşmesi için vergi arbitrajı olasılığı söz konusudur. Ancak bir bütün olarak arbitraj sorunu gelişmekte olan ülkelerde daha az önemli olacaktır.

1.1.4- Tasarrufa Teşvik Yönünden Değerlendirilmesi

Ulusal tasarrufların yetersizliği karşısında tasarrufları artırmaya yönelik endişeler, sermaye gelirinin düşük orandan vergilendirilmesi yönünde de bir motivasyon sağlamaktadır. Sermaye geliri üzerine düşük düz oranlı vergi, sermaye yatırımlarından elde edilen kar payının çifte vergilendirilmesini önleyerek kişisel seviyede tasarrufları teşvik etmektedir. İkili Gelir Vergisi modeli, yatırımların, sermaye birikiminin, gayrisafi yurtiçi hasılanın ve hane halkı tüketiminin artmasına izin verebilmektedir. Sermaye geliri üzerine düşük düz oranlı vergi, aile bireyleri arasında sermaye geliri bölüşümünü önleyici niteliktedir. Ayrıca vergi toplama, uyum ve kontrol maliyetlerini düşürücü ve vergi kanunlarındaki boşlukları azaltıcı niteliktedir.²⁶ Dolayısıyla, sermaye üzerine düşük düz oranlı vergi yüklenmesi, tasarrufların artmasını sağlayacağından nihayetinde daha fazla vergi toplanmasına neden olacaktır. İlave olarak, tasarrufları vergilemede geleneksel

²⁴ SPENGL, Christoph ve WIEGARD, Wolfgang, 2004, "Dual Income Tax: Pragmatic Tax Reform Alternative for Germany", CESifo DICE Report, Ağustos 2004, s.20

²⁵ DEMİRLİ, Yunus, 2011, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme", Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Temmuz 2011, s.116

²⁶ GENSER, Bernd ve REUTTER, Andreas, 2007, "Moving Towards Dual Income Taxation in Europe", International Studies Program, s.8

gelir vergisi trendleri hayat döngülerinin başlangıç aşamasında gelirlerinin büyük bir kısmını tasarruf eden vergi mükelleflerine karşı ayrımcı niteliktedir. Sermaye geliri üzerine tatbik edilen vergi oranını düşürmek, bu ayrımcılığı hafifletici niteliktedir.²⁷

Gelirin sadece bir defa vergiye tabi tutulması, tasarruf ve yatırımlar üzerindeki çifte vergilemeyi ortadan kaldırmaktadır. Düz oranlı gelir vergisi sisteminde faiz, kâr payı gibi gelirler vergi matrahına dâhil edilmemektedir. Maaş, ücret ve emekli maaşı alan mükellefler için matrah, bu gelirler toplamından standart indirimler yapıldıktan sonra kalan tutardan; işletme kazançları için matrah, elde edilen brüt gelirden mal, malzeme, hizmet alımları; maaş, ücret ve emeklilik katkı payları; bina, arazi ve ekipman harcamaları düşüldükten sonra kalan tutardan oluşmaktadır.²⁸ Böylece tasarruf ve yatırımlardan elde edilen tüm kazançlar matraha dâhil edilmemekte, bu tür kazançlar işletme bünyesinde vergilendirilip, kişisel düzeyde vergilendirilmediği için çifte vergilendirme sorunu da ortadan kalkmaktadır.²⁹

Böylece sistem, geliri sadece bir defa vergiye tabi tutarken tasarruf ve yatırım gelirlerini vergi dışı tutmakta ve çifte vergilemeyi ortadan kaldırmaktadır. Düz oranlı vergilemede gelirin bir defa vergilendirilmesi; tasarruf ve yatırımlar üzerindeki vergi yükünün düşmesini, sermaye birikimin hızlanmasını ve istihdam hacminin artmasını kontrol edecektir.³⁰

1.1.5- Vergi Arbitrajı Yönünden Değerlendirilmesi

İkili Gelir Vergisi Sistemi'nde; sermaye gelirlerinin düz oranlı olarak vergilendirilmesi, vergi mükelleflerinin marjinal vergi oranlarındaki değişikliklerden yararlanarak oluşturdukları vergi arbitrajlarını ortadan kaldırmaktadır.³¹ Şöyle ki, geleneksel gelir vergisi sisteminde, sermaye gelirlerinin artan orandan vergilendirilmesi nedeniyle bireyler, sermaye gelirlerini hane halkı bireyelerine aktararak daha düşük bir düzeyde vergi ödeme yoluna başvurmaktadır. Oysa ikili gelir vergilemesi nedeniyle sermaye gelirleri düz oranlı düşük bir tarifeye vergilendirildiğinde tüm bireyler aynı oranda vergilendirileceğinden servetin aile bireyleri arasında transferi yoluyla vergiden kaçınma imkânı azalmaktadır.³² Yani, kapsamlı tanımlanan kişisel sermaye geliri üzerine düz oranlı vergi tatbik edilmesi vergi arbitrajını sınırlandırabilir. Bu yüzden tasarruf ve yatırımların farklı varlıklar arasında tahsisini etkileyen çarpıklıkları önleyebilir.³³

İlave olarak, sermaye geliri üzerine düşük vergi uygulanması, sermayenin politik ya da pratik açıdan vergilemenin zor olduğu durumlara kıyasla sermaye gelirin vergi dışı bırakıldığı alanlara akmasını engellemektedir.³⁴ Ayrıca, sermaye gelirin düz oranlı nihai stopaj vergisi şeklinde olması, faiz ve kar payından elde edilen sermaye gelirin ayrı ayrı beyan edilmesini gerektirmediğinden vergiye uyum ve vergi toplama maliyetle-

²⁷ SØRENSEN, Peter Birch, 2005, "Dual Income Taxation: Why and How", Cesifo Working Paper, Eylül 2005, s.7

²⁸ HALL, R.E. ve RABUSHKA, A., 1995, "The Flat Tax, Second Edition", Stanford University, California Hoover Institution Pres., s.58-63

²⁹ OWENS, J., 2006, "Fundamental Tax Reform: An International Perspective" OECD's Center for Tax Policy & Administration, s.22

³⁰ MITCHELL, D.J., 2005, "A Brief Guide to The Flat Tax", Heritage Foundation

³¹ SØRENSEN, Peter Birch, 2005, "Dual Income Taxation: Why and How", Cesifo Working Paper, Eylül 2005, s.7

³² GENSER, Bernd ve REUTTER, Andreas, 2007, "Moving Towards Dual Income Taxation in Europe", International Studies Program, s.4

³³ PIRTILA, Jukka ve SEL, Hakan N., "How Successful is the Dual Income Tax? Evidence From the Finnish Tax Reform of 1993", Uppsala University Department of Economics Working Paper, Kasım 2006, s.26

³⁴ SØRENSEN, Peter Birch, 2005, "Dual Income Taxation: Why and How", Cesifo Working Paper, Eylül 2005, s.6-7

rini önemli ölçüde azaltabilir. Sermaye gelirinin vergilendirilmesinde kontrol ve uyum maliyetlerinin azaltılması ve sermaye gelirinin vergiden muaf alanlara yönelmesinin önlenmesinin sağlayacağı refah kazancı, vergilemede kısmen de olsa dağıtımsal amaçların gerçekleştirilmesine yarar sağlayabilir. Ayrıca, İkili Gelir Vergisi Sistemi'nde emek geliri vergi tarifesi değişmeden kaldığı için iç ya da dış ekonomik koşullardaki değişmelere bağlı olarak sermaye geliri üzerinden alınan vergilerde daha esnek düzenlemeler yapabilme olanağı doğmaktadır.³⁵

Kurumlar ve kişisel sermaye geliri vergisi oranlarının aynı olması gelir-kurumlar vergisi entegrasyonunu kolaylaştırmakta ve birbirine tam entegre edilmiş gelir ve kurumlar vergisi ile çifte vergilendirmenin önlenmesi amaçlanmaktadır. Bir başka amaç ise; yüksek gelir vergisi oranlarının uygulandığı bir gelir vergisi sisteminde mükelleflerin yapmış oldukları faiz ödemelerinin vergi matrahından düşülmesi nedeniyle, kişilerin kazançlarını düşük oranda vergiye tabi olan finansal varlıklar üzerinde toplayarak, vergi arbitrajına yönelmelerini ve vergi matrahının aşınmasını önlemektir.³⁶ Ancak, yabancıların sahip oldukları kurumlar için bir entegrasyon söz konusu değildir. Bu sistem, ekonomik çifte vergilemeyi önleme özelliği yanında yüksek enflasyon dönemlerinde gelirler üzerinden enflasyon vergisi alınması gibi teknik bazı sorunlara çözüm getirdiği için rağbet görmektedir.

Son olarak, kapsamlı gelir vergisinin uygulamasında sermaye geliri vergi matrahının hesap-

lanmasına ilişkin güçlükler söz konusudur. Bir de nominal ve reel getirilerin ayrılmasında güçlükler vardır. Uygun enflasyon düzeltmesinin yerine nominal gelirin vergilendirilmesi sorundur. Ayrıca, kapsamlı gelir vergisi sisteminde var olan vergi ayrıcalıkları; vergi tabanının erozyonuna neden olmaktadır. Dağıtılmamış kurum kazançları, kamu emeklilik sitemlerinin ertelenmiş vergi borçları, emeklilik fonlarının ve hayat sigortası tasarruflarının muafiyeti, ev sahipliğinden sağlanan gelirin muafiyeti gibi vergi ayrıcalıkları, kapsamlı gelir tanımının önündeki problemlerdir.³⁷

2- İKİLİ GELİR VERGİSİ SİSTEMİ UYGULAYAN ÜLKELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Danimarka DIT(Dual Income Tax)* modelini benimseyen ilk İskandinav ülkesidir. Ancak sonrasında CIT(Comprehensive Income Tax)** ve DIT arasında bir "karışım" uygulamaya başlamıştır. Bir başka deyişle Danimarka 1987 reformunun ardından DIT modelinden oldukça uzaklaşmıştır. Buna karşılık İsveç, Norveç ve Finlandiya söz konusu modeli değişik ısrar derecelerinde halen uygulanmaktadır. Dolayısıyla aşağıda Danimarka dışındaki İskandinav ülkelerinin durumu değerlendirilecektir.³⁸

2.1- Norveç'in Değerlendirilmesi

İkili Gelir Vergisi modelini ısrarlı bir şekilde uygulayan ülkelere en güzel örnek Norveç'tir. Norveç gelir vergisinde 1 Ocak 1992 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere önemli bir re-

³⁵ GENSER, Bernd ve REUTTER, Andreas, 2007, "Moving Towards Dual Income Taxation in Europe", International Studies Program, s.7-8

³⁶ NAZALI, Ersin, 2007, "Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler", Vergi Dünyası Dergisi, s.100

³⁷ GENSER, Bernd ve REUTTER, Andreas, 2007, "Moving Towards Dual Income Taxation in Europe", International Studies Program, s.4-5

³⁸ *Dual Income Tax: İkili Gelir Vergisi

**Comprehensive Income Tax: Kapsamlı Gelir Vergisi

ÇELİKKAYA, Ali, 2010, "İkili Gelir Vergilemesi Modeli ve İskandinav Ülkelerinde Uygulaması", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim 2010, s.110

form gerçekleştirmiş, emek, sermaye, serbest meslek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde kapsamlı değişiklikler yapmıştır. Reform öncesi vergi sisteminin temel özelliği marjinal vergi oranlarının yüksekliği ve geniş indirim imkanları tanınmasıdır. 1980'li yıllar boyunca Norveç vergi sistemi çok sayıda istisna, bölgesel ve sektörel indirim ve emek ve sermaye gelirleri açısından yüksek yasal vergi oranları ile şekillenmiştir. Ancak bütün bu istisna ve indirimler vergi sisteminde önemli çarpıklıklara yol açmıştır.³⁹

İkili Gelir Vergisi Sistemi reformunun başlıca amacının düşük vergi oranları ile vergi tabanını genişletmek ve vergi matrahını artırmak olduğu sonucu çıkarılabilir. Ülkenin geçmiş yıllardaki yüksek vergi oranlarının gelirin yeniden dağılımında istenmeyen sonuçlar doğurduğu ortadadır.

Norveç'te yapılan vergi reformu ile birlikte kişisel gelirin vergilendirilmesinde iki farklı matrah geliştirilmiştir. Belli bir sınırın altındaki emek gelirleri, sermaye gelirleri ve kar payları ile birlikte temel orana, bu sınırı aşan emek gelirleri ise sosyal güvenlik vergisine ve iki aşamalı ek vergiye tabi tutulmuştur.⁴⁰ En yüksek marjinal vergi oranı ücret geliri elde edenlerde %48,8'e, serbest meslek erbabında %51,7'ye düşürülmüştür. Bununla birlikte vergi oranındaki indirimin düşük ve orta gelir gruplarında oldukça düşük kaldığı gözlemlenmiştir. Reform ile birlikte kurumlar vergisinin oranı da %50,8'den %28'e indirilmiştir. Böylece sermaye gelirleri, belli bir sınırın altındaki emek gelirleri ve sermaye üzerinden alınan kurumlar vergisinin oranını eşitlemek suretiyle dağıtılan kurum karlarının vergilendirilmesinde

çifte vergilendirme ortadan kaldırılmıştır. Geniş tabanlı bir vergi matrahına ulaşmak için ise amortisman oranları daha da düşürülmüş, özel indirimler ve istisnalar kaldırılmıştır. İkili gelir vergisi reformu öncesi ücret gelirleri üzerindeki en yüksek marjinal vergi oranı %57,8'e, serbest meslek erbabında %62,7'ye kadar yükselmiştir. Aradaki bu farkın temel sebebi reform öncesinde ve sonrasında serbest meslek erbabının daha yüksek sosyal güvenlik vergisi yüküne sahip olmasıdır. Diğer taraftan sermaye gelirleri üzerindeki en yüksek marjinal vergi oranı %40,5 ve kurumlar vergisi oranı %50,8 olmuştur. Ancak vergilendirilecek geliri azaltan birkaç özel istisna sayesinde efektif kurumlar vergisi yükü %40'ın altına düşmüştür.⁴¹

Yüksek gelir gruplarının vergi oranı düşürülmüştür. Bu, azalan bir artan oranlılığı ifade etmektedir. Emek gelirlerini sermaye gelirlerine dönüştürme olasılığı azaltıldığı için yatay adaletsizlik azalmıştır. Ayrıca kar payları ve sermaye kazançları üzerine vergi konmasının artan oranlılığı arttıracığı ifade edilmektedir. Veraset ve intikal vergisi, reform sırasında ve sonrasında, gelirin yeniden dağıtılmasında istenen amaca ulaşmak için önemli değişikliklere uğramış olup uygulanan en yüksek marjinal vergi oranlarındaki artış sınırlandırılmıştır. Son olarak temel indirimlerin artırılması da artan oranlılığı olumlu yönde etkilemiştir.⁴²

Norveç'te 1992 yılında yapılan vergi reformu sonrası vergi gelirlerinin gayrisafi yurtiçi hasılaya oranlarına ve vergi gelirleri toplamına ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

³⁹ RADULESCU, Doina Maria, 2007, "CGE Models and Capital Income Tax Reforms: The Case Of A Dual Income Tax For Germany", Ed. M. Beckmann ve H.P. Künzi, "Lecture Notes in Economics and Mathematical Systems", No. 621, Berlin: Springer Publishing, s.41

⁴⁰ ONSHUS, Merete. Ve SKEIE, Øystein.Bieltvedt., 2008, "Non-Fiscal Objectives in the Norwegian Tax Structure", (https://nsfr.dk/uf/90000_99999/92226/dd8f038eebea7f433a01a7e5e0984e41.pdf). Erişim tarihi: 05 Kasım 2019.

⁴¹ AARBU, Karl Ove, ve THOR, O. Thoresen, 2001, "Income Responses to Tax Changes-Evidence From the Norwegian Tax Reform", National Tax Journal, s. 321

⁴² ONSHUS, Merete. Ve SKEIE, Øystein.Bieltvedt., 2008, "Non-Fiscal Objectives in the Norwegian Tax Structure", (https://nsfr.dk/uf/90000_99999/92226/dd8f038eebea7f433a01a7e5e0984e41.pdf). Erişim tarihi: 05 Kasım 2019.

Tablo 1: Norveç'te Yapılan Vergi Reformu Sonrası Toplam Vergi Gelirleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla İçindeki Payı

Toplam Vergi Gelirleri	1992	1997	2002	2007	2012	2017
Norveç	51,7 Mlyn \$	65,7 Mlyn \$	82,8 Mlyn \$	168,9 Mlyn \$	211,7 Mlyn \$	152,7 Mlyn \$
Vergilerin GSYİH İçerisindeki Payı	1992	1997	2002	2007	2012	2017
Norveç	%39,53	%40,7	%42,36	%42,09	%41,46	%38,23

Kaynak: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>

Yukarıdaki tablolar değerlendirildiğinde İkili Gelir Vergisi Sistemi'ne geçiş sürecinden sonra Norveç'te yıllara göre toplanan toplam vergi gelirlerinin önemli miktarda arttığı görülmektedir. Bununla birlikte toplam vergi gelirlerinde yaşanan artış oranı ile karşılaştırıldığında elde edilen vergi gelirlerinin GSYİH içindeki oranlarında önemli bir değişiklik olmadığı görülmektedir. Norveç'te yapılan vergi reformunun yabancı sermayeyi ülkeye çektiğini ve vergi tabanını genişlettiğini söylemek mümkündür.

2.2- İsveç'in Değerlendirilmesi

1980'li yıllarda İsveç hükümeti ulusal para biriminde devalüasyona gitmiş, bankacılık sisteminde ve finans sisteminde yeni düzenlemeler getirmiştir. Her ne kadar bu değişiklikler ekonomi üzerinde yaşanan krizlerden çıkış için pozitif etki yaratsa da her kesimden vergi sisteminin yeniden gözden geçirilmesi ile ilgili eleştiriler artmaya başlamıştır. Marjinal vergi oranlarının yüksek olması, indirim ve istisnaların yüksek gelir gruplarının lehine sonuçlar doğurmasına neden olmuş, yüksek kurumlar vergisi oranlarına rağmen birtakım indirimler sayesinde sermaye tahsisinde etkinsizlikler yaşanmıştır. Ayrıca 1970'li yıllarda İsveç iki haneli enflasyon deneyimi yaşamış ve işsizlik artmıştır. İşsizliğin artan düzeyi sosyal güvenlik sisteminde ciddi

sıkıntılar yaşanmasına ve vergi matrahının aşınmasına neden olmuştur. Bu yıllarda yaşanan ekonomik ve mali krizler yaşam standartlarını zorlaştırmış ve bunun üzerine yüksek düzeydeki gelir ve kurumlar vergisi oranlarını düşürme eğilimi baş göstermiştir. Bunda dünyada meydana gelen ekonomik gelişmelerin (özellikle İngiltere, Fransa ve ABD vergi reformlarının) ve arz yönlü ekonomik düşüncenin de etkisi olmuştur. Nihayetinde 1991 yılında "yüzyılın reformu" sloganıyla İkili Gelir Vergisi modeline geçilmiş, emek ve sermaye gelirleri ayrı olarak vergilendirilmeye başlanmıştır. Böylece emek geliri elde edenlerin büyük çoğunluğunda marjinal vergi oranları yaklaşık %24-%27 arasında düşürülmüş ve yeni nispi kurumlar vergisi oranı %30 olmuştur (%57'den %30'a düşürülmüştür). Ayrıca önceden her türlü borç faizinin tamamının indirilmesi mümkün iken, sermaye gelirlerinin ayrı vergilendirilmesi felsefesine uygun olarak faiz indirimlerinin değeri azaltılmış ve çeşitli şekillerde gerçekleştirilen vergiden kaçınma eğilimleri sınırlandırılmıştır.⁴³

Reformun başarısını araştıran bir çalışma, reformun vergisel açıdan teşvik edilen bir kısım ekonomik faaliyetleri (gayrimenkul yatırımları gibi) azalttığını ve böylece sermaye stokunun dağılımındaki çarpıklıkları minimize ettiğini ortaya koymuştur. Farklı çalışanlar için birim başına verginin aşırı yükü azalmıştır. Ancak reform ay-

⁴³ AGELL, Jonas, ENGLUND, P. ve SÖDERSTEN, J., 1996, Tax Reform of the Century-the Swedish Experiment", National Tax Journal, s.654

rica maliyetleri de artırmıştır. Tasarrufların gayrimenkulden finansal varlıklara kayması efektif talebi azaltmıştır. Bunun ötesinde kurumlar vergisinin GSYİH'ye oranı 1990 ve 2000 yılları arasında, vergi oranları düşürülmesine karşılık % 3,7'den % 7,5'e çıkmıştır.⁴⁴

Sonuç olarak İsveç, İkili Gelir Vergisi mode-

lini uygulamaya devam etmektedir. 2019 yılı için İsveç'te uygulanan kurumlar vergisi oranı %21,4 ve gelir vergisi oranı %57,4'tür.

İsveç'te 1991 yılında yapılan vergi reformu sonrası vergi gelirlerinin gayrisafi yurtiçi hasılaya oranlarına ve vergi gelirleri toplamına ilişkin tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: İsveç'te Yapılan Vergi Reformu Sonrası Toplam Vergi Gelirleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla İçindeki Payı

Toplam Vergi Gelirleri	1991	1997	2002	2007	2012	2017
İsveç	128,5 Mlyn \$	127,8 Mlyn \$	119,4 Mlyn \$	219,4 Mlyn \$	231,7 Mlyn \$	236,6 Mlyn \$
Vergilerin GSYİH İçerisindeki Payı	1991	1997	2002	2007	2012	2017
İsveç	%47,52	%48,32	%45,17	%44,97	%42,57	%43,96

Kaynak: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>

İsveç'te 1991 yılında yapılan vergi reformundan sonrasına ilişkin yukarıda verilen tablodan 1991-2017 yılları arasında toplanan vergi gelirlerinin önemli oranda arttığı görülmektedir. Buna rağmen vergilerin GSYİH içindeki paylarına ilişkin tablo değerlendirildiğinde oranların 1991 yılına göre daha düşük seviyelere geldiği görülmektedir.

2.3- Finlandiya'nın Değerlendirilmesi

Finlandiya 1993 vergi reformu öncesinde mükelleflerin bütün gelirleri için kaynağına bakılmaksızın tek ve artan oranlı bir tarifenin uygulandığı global bir gelir vergisi sistemine (GIT) sahip iken bu yıldan itibaren İkili Gelir Vergisi modeline geçmiştir. İkili Gelir Vergisi modeline geçilmesinin temel nedeni bazı sermaye gelirlerine tanınan indirim ve istisnaların vergi planlamasına yol açması ve GIT modelinin sermaye göçüne

neden olacağına düşünülmesidir. Ayrıca diğer İskandinav ülkelerinin de İkili Gelir Vergisi modeline geçmesi uluslararası rekabet bakımından bu modelin benimsenmesini zorunlu kılmıştır. Diğer taraftan 2006 yılında "tek vergi" önerisinde bulunulmuşsa da bu öneri gelecek için rasyonel görülmemiştir.⁴⁵

Finlandiya'da İkili Gelir Vergisi reformu öncesi yasal kurumlar vergisi oranı oldukça yüksek olmasına karşılık ayrıcalıklı hükümler ve indirimlerin çokluğu nedeniyle toplanan vergi oldukça düşük olmuştur. Gelir vergisi açısından bakıldığında marjinal vergi oranları %50'nin üzerinde olmasına karşılık ağırlıklı olarak vergilendirilmeyen varlıklara yapılan yatırımlardan oluşan sermaye gelirlerine nadir olarak uygulanmıştır. Ayrıca sermaye gelirlinin vergi matrahı; mevcut kişisel sermaye geliri istisna tavanı nedeniyle erozyona uğramıştır. Gelir vergisinin matrahını

⁴⁴ RADULESCU, Doina Maria, 2007, "CGE Models and Capital Income Tax Reforms: The Case Of A Dual Income Tax For Germany", Ed. M. Beckmann ve H.P. Künzi, "Lecture Notes in Economics and Mathematical Systems", No. 621, Berlin: Springer Publishing, s.42-43

⁴⁵ FRANDE, Joakim, 2008, "The Taxation of Capital and Earned Income in Finland", (https://nsfr.dk/uf/90000_99999/92226/e4eef18a630384efed08dfb9a48a3b3d.pdf). Erişim tarihi: 06 Kasım 2019.

hesaplarken belli seviyedeki faiz harcamalarının indirilme olasılığı negatif ortalama efektif faiz geliri vergisi oranlarına yol açmıştır. Gayrimenkule yapılan kurum yatırımları özellikle banka kredileri ve dağıtılan karlar ile finanse edilmiş ve böylece şirketlerin yüksek borç rasyosuna ve düşük kar dağıtmasına neden olmuştur. Bunun üzerine sistemi uluslararası rekabete uygun hale getirmek ve vergilemede tarafsızlığı sağlamak adına İkili Gelir Vergisi reformu gerçekleştirilmiştir.⁴⁶

İkili Gelir Vergisi reformu ile bütün sermaye gelirleri %25 oranında düz bir vergiye tabi tutulmaya başlanmıştır. Buna karşılık emek gelirleri üzerindeki en yüksek marjinal vergi oranı yaklaşık %63 civarında kalmıştır. Dolayısıyla reform sonrası emek ve sermaye gelirlerinin en yüksek marjinal vergi oranları arasında oldukça yüksek bir fark (%38) ortaya çıkarken, düşük gelir gruplarında ise fark azalmıştır. Diğer İskandinav ülkelerinin aksine Finlandiya emek gelirlerinde bir düzenlemeye gitmemiştir. Reformun en önemli sonucu, toplam vergilendirilecek gelir içerisinde sermaye gelirlerinin payının azalmasıdır. Bu bir

tarafından tasarruf etmenin cazibesini artırırken diğer taraftan emek gelirlerini sermaye gelirlerine dönüştürme eğilimini de artırmıştır.⁴⁷

2005 vergi reformu ile kar paylarının vergilendirilmesinde önemli değişikliklere gidilmiştir. Bu yıldan itibaren kar paylarının vergilendirilmesinde mahsup sisteminden vazgeçilmiştir. Bunun temel sebebi mahsup sisteminin yurtiçinde elde edilen kar paylarına yabancı kaynaklıların aleyhine bir ayrıcalık yaratması olmuştur. Mahsup sistemi ortak seviyesinde ödenen kurumlar vergisi için tam bir indirim imkânı sunmak suretiyle yurtiçi kar paylarının çifte vergilendirilmesini ortadan kaldırmıştır. Ancak aynı uygulama yabancı kaynaklı kar payları için söz konusu olmamıştır. Böylece sistem açık bir şekilde yurtiçi yatırımların lehine sonuç vermiştir. 2005 yılından itibaren kısmi çifte vergileme sistemi hayata geçirilmiştir. Buna göre kurum kazancının öncelikle şirket bünyesinde, ardından dağıtılan kâr paylarının ortak seviyesinde vergilendirilmesi öngörülmüştür. Yurtiçi ve yabancı yatırımlar benzer uygulamaya tabi tutulmuştur.⁴⁸

Tablo 3: Finlandiya'da Yapılan Vergi Reformu Sonrası Toplam Vergi Gelirleri ve Gayrisafi Yurtiçi Hâsıla İçindeki Payı

Toplam Vergi Gelirleri	1993	1997	2002	2007	2012	2017
Finlandiya	43,7 Mlyn \$	56,4 Mlyn \$	60,6 Mlyn \$	106,0 Mlyn \$	109,6 Mlyn \$	109,4 Mlyn \$
Vergilerin GSYİH İçerisindeki Payı	1993	1997	2002	2007	2012	2017
Finlandiya	%43,48	%44,97	%43,33	%41,51	%42,68	%43,34

Kaynak: <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>

⁴⁶ RADULESCU, Doina Maria, 2007, "CGE Models and Capital Income Tax Reforms: The Case Of A Dual Income Tax For Germany", Ed. M. Beckmann ve H.P. Künzi, "Lecture Notes in Economics and Mathematical Systems", No. 621, Berlin: Springer Publishing, s.39-40

⁴⁷ PİRTTİLÄ, Jukka ve SELİN, Hakan, 2006, "How Successful is the Dual Income Tax? Evidence From Finnish Tax Reform of 1993", Uppsala Universitet Working Paper 2006, s. 2

⁴⁸ FRANDE, Joakim, 2008, "The Taxation of Capital and Earned Income in Finland", (https://nsfr.dk/uf/90000_99999/92226/e4eef18a630384efed08dfb9a48a3b3d.pdf). Erişim tarihi: 06 Kasım 2019.

Finlandiya’da İkili Gelir Vergisi modelinin uygulanmaya başladığı 1993 yılından itibaren toplam vergi gelirlerinde önemli bir artış olduğu gözlemlenmektedir. Ancak bu artışın nedeninin yalnızca yapılan vergi reformuna bağlamak doğru olmayacaktır. Toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki oranları değerlendirildiğinde bu oranların yıllara göre düzenli olarak vergiye bağlı artış göstermediği, dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir.

3- TÜRKİYE’DE İKİLİ GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİN UYGULANMASINA İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

1990’lı yılların başında Nordik ülkelerinde uygulanmaya başlanan İkili Gelir Vergisi üniter gelir vergisinin engelleyemediği sermaye kaçışının önlenmesi için geliştirilmiştir. Sistemde sermaye daha hareketli olduğu için düşük ve düz oranda vergilendirilirken, iş gücü ise yüksek düzeyde kalifiye olan dar bir kesim ve göç dışında- genellikle hareketli olmadığı için artan oranda vergilendirilmeye devam edilmektedir. İkili sistem ile vergi tekniği açısından üniter gelir vergisinin neden olduğu çeşitli arbitraj faaliyetlerinin önüne geçilebilse de emek ve sermayenin farklı oranlarda vergilendirilmesi yeni arbitraj olanakları yaratmaktadır. Dolayısıyla vergi tekniği açısından ideal vergi olma iddiası olmayan bu sistem ile hedeflenen birincil öncelikler; etkinliğin sağlanması, ekonomik büyüme ve refah artışı, yabancı sermaye yatırımlarının artması, yerli sermayenin kaçışını engellemek ve vergi tabanının genişletilmesini sağlamak olmuştur.⁴⁹

Sermaye gelirleri ve diğer gelirlerin farklı oranlarda vergilendirilmesi esası üzerine kurulmuş olan İkili Gelir Vergisi Sistemi, kaynağı ne olursa olsun tüm sermaye kazançlarının ay-

nı oranda vergilendirilmesini hedeflemektedir. Bizim vergi sistemi içinde yer alan Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici Madde 67 hükümlerine bakıldığında, gelir unsurlarının ayrılarak farklı oranlarda vergiye tabi tutulduğu görülebilir. Ancak bu sistem, Türkiye’dekinden farklı olarak içerisinde indirim ve istisnalara yer vermeksizin geliri sermaye ve sermaye dışı gelirler olarak bölmekte ve farklı vergilemeye tabi tutmaktadır. Böylece vergi tabanının genişletilmesi ve vergi hasılatlarının artırılması hedeflenmektedir. Bu sisteme geçen İskandinav ülkelerinin birçok indirimi yürürlükten kaldırılması, ücretlilere sağlanan maddi olmayan menfaatlerin daha tutarlı bir şekilde vergilendirilmesi gibi değişiklikler, gelir ve kurumlar vergisi tabanını büyük ölçüde genişletmiş; tabanın genişlemesinden elde edilen gelirler ise vergi oranlarının düşürülmesinde kullanılmıştır.⁵⁰

Türkiye’de yürürlükte olan kurumlar vergisi, İkili Gelir Vergisi açısından değerlendirilecek olursa, sistemin ideal uygulamasında sermaye gelirlerine uygulanan tek oranlı vergi ile emek gelirlerinin tabi olduğu artan oranlı vergi tarifesinin ilk dilimine tekabül eden vergi oranı ve kurumlar vergisi oranının birbirine eşit veya oldukça yakın olması beklenmektedir. 2006 yılında yapılan değişiklik ile kurumlar vergisi oranı %20 olarak belirlenmiş olup gelir vergisinin ilk dilimindeki %15 oranla aynı olarak belirlenmemiş olsa da oranlar yakın tutulmuştur. Menkul kıymetler açısından da benzerlik söz konusudur. Menkul kıymetler vade türüne göre farklı vergi oranlarına tabi olmasına rağmen aynı İkili Gelir Vergisi Sistemi’nde olduğu gibi düşük oranlarda vergilendirilmeye devam edilmekte ve stopaj bu kazançlar için nihai vergi olma özelliğini koru-

⁴⁹ DEMİRLİ, Yunus ve GÜRAN, M. Cahit, 2009, “Gelir Vergisi Sisteminin Alternatifleri ve Değerlendirilmesi”, Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi, s. 186

⁵⁰ NAZALI, Ersin, 2007, “Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler”, Vergi Dünyası Dergisi, s.82

maktadır. Menkul kıymetler gelir vergisi tarifesi- nin en alt dilimine uygulanan oranda vergiye tabi tutulmakta iken bu oran 2013'ten itibaren vadesi en kısa olan tasarrufların tabi olduğu bir vergi oranı haline gelmiştir. Bir yıldan uzun süreyle elde tutulan menkul kıymetler için katılma hesabı karşılığı ödenen kar paylarında bu oran %10'lara kadar düşmektedir. Bununla beraber İkili Gelir Vergisi Sistemi modelinde sermaye gelirlerine uygulanan nihai stopaj vergileriyle elde edilen avantajların sürdürülebilmesi için, kazançları elde edenlerin çeşitli indirim, istisna ve muafiyet hükümlerinden yararlanmasına izin verilmektedir. Bu duruma paralel olarak 2006'dan önce menkul kıymetlerin tabi olduğu enflasyon indirimi uygulaması 01.01.2006 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. Kurumlar vergisinde oran indirimine giden ülkelerde hasılat kaybının telafi edilebilmesi ve vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması için vergi kanunlarında yer alan indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarına sınırlı olarak yer vermeye başlanılmıştır. Türkiye'de ise mevcut Kurumlar Vergisi Kanunu'nda oranların indirilmesine rağmen on yedi adet muafiyet, on üç adet istisna hükmüne yer verilmektedir.

Ekonomik büyüme-tasarruf ve tasarruf-vergileme ilişkisi kapsamında Türkiye'de kronik bir hal almış olan düşük tasarruf eğilimi sorununun çözümünde vergi politikası her zaman bir araç olarak kullanılmış, ülke ekonomisini canlandırma, kalkındırıcı planlar yapma ve ülkedeki sermaye birikimini artırmak adına sermaye gelirleri etkin bir şekilde vergilendirilememiştir. Aynı zamanda küreselleşme ile beraber ülkeler arasında sermaye hareketliliğinin artması, buna bağlı olarak yaşanan vergi rekabeti, ekonomik krizlerin etkisi ve giderek artan borçlanma gereği de sermaye gelirlerinden elde edilecek vergilerin gereği hızla artırılabilmesinin önünde büyük engel

teşkil etmiştir. Sermayenin vergilendirilmesinde bu ulusal ve uluslararası kısıtların etkisiyle Türkiye'de hem finans hem de doğrudan yatırımların vergilendirilmesinde 2006 yılında önemli değişiklikler yapılmıştır. Değişikliklerin temel yönelleri incelendiğinde ise sermayenin vergilendirilmesi konusunda ikili sisteme doğru evrilen bir uygulamanın olduğu söylenebilir.⁵¹

Türkiye'de son dönemde yaşanan gelişmeler ile birlikte yerli sermaye kaçışının engellenmesi, vergi tabanının genişletilmesi, yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi için çalışmaların yapılması ve vergi bilincinin yerleştirilmesi elzem olmuştur. Vergi etkinliğinin sağlanması, ekonomik büyüme ve refah artışı için elde edilecek vergi gelirleri büyük önem taşımaktadır. Emek ve sermaye üzerinden alınan vergi oranlarının düşürülerek bu hususların sağlanması mümkündür.

SONUÇ

İkili Gelir Vergisi Sistemi Avrupa'daki gelir vergisi reformları için önemli bir taslak haline gelmiştir. 1990'ların başlarında İskandinav ülkelerinde uygulanmaya başlayan İkili Gelir Vergisi Sistemi uygulamadaki başarılarının gözlenmesi üzerine diğer Avrupa ülkelerinde ve Amerika'da otoriteler tarafından geniş destek görmeye başlamıştır. Uygulamadaki birtakım zorluklarına rağmen sermaye ve emek gelirlerinin ayrı ayrı vergilendirilmesi eski sistemlere nazaran daha iyi sonuçlar vermiştir.

İkili Gelir Vergisi Sistemi şu an için OECD tarafından en iyi model olarak kabul edilmektedir. Bunun en önemli nedenlerinden biri İkili Gelir Vergisi Sistemi bir yandan adalet ve gelir ihtiyacı arasında denge sağlarken, bir yandan da etkinlik ve tarafsızlık arasında bir uyum oluşturmaktadır. Sermaye gelirleri açısından, bu gelirlerin yüksek gelir dilimlerinde yer alması İkili Gelir Vergisi Sis-

⁵¹ DOĞAN, Aysel, 2016, "İkili Gelir Vergisi, Türkiye'deki Durumu ve Uygulanabilirliği", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara, s.89

temi'nde hem yatay hem de dikey adalete uygun düşmektedir.

İkili Gelir Vergisi Sistemi, emek geliri üzerine artan oranlı vergi tarifesi ile sermaye geliri üzerine düşük düz oranlı vergi uygulamasını birleştiren bir sistemdir. İkili gelir vergisinin uygulanabilirliği, bir dizi teorik ve pratik argümanlarla desteklenebilir. Bu argümanlar, İkili Gelir Vergisi Sistemi'ne temelde uluslararası piyasalarda rekabetçilik sağlama ve etkinliği artırma ihtiyacı çerçevesinde yaklaşmaktadırlar. Ayrıca, özellikle kapsamlı gelir vergisi sisteminde sermaye gelirini tahakkuk bazında vergilemenin güçlüğü, amortisman rejiminin karmaşıklığı, reel ve nominal gelir arasında bağlantının kurulamaması gibi eksiklikler de İkili Gelir Vergisi uygulamasını teşvik etmektedir.

Sermaye üzerinden alınan vergilere daha düşük oranlar uygulanması, hem vergi tabanının genişletilmesine hem de yabancı sermayenin ülkemize akışına fayda sağlayacaktır. Türkiye'de vergi bilincinin yerleşmesi ve yapılacak reformlar vasıtasıyla devletin vergi gelirlerinin artacağı açıktır. Devletin yapacağı yatırımlara kaynak olması açısından İkili Gelir Vergisi Sistemi modelinin yararlı olması mümkün görünmektedir.

KAYNAKÇA

- AARBU, Karl Ove, ve THOR, O. Thoresen, 2001, Income Responses to Tax Changes-Evidence From the Norwegian Tax Reform", National Tax Journal, s.319-335.
- AGELL, J., ENGLUND, P. ve SÖDERSTEN, J., (1996). Tax Reform of the Century-the Swedish Experiment", National Tax Journal, s.643-664.
- BIRD, R.M. ve E.M. Zolt, 2008, "Dual Income Taxation: A Potentially Promising Approach to Tax Reform in Developing Countries", http://aysps.gsu.edu/ISP_BirdRichard_111108.pdf Erişim Tarihi: 03 Kasım 2019.
- BOADWAY, R. (2004). "Dual Income Tax System: An Overview", CESifo Dice Report, Ağustos 2004, s.3-8.
- BOADWAY, R. (2005). "Income Tax Reform for a Globalized World: The Case for a Dual Income Tax", Journal of Asian Economics, Aralık 2005, s.910-927.
- ÇELİKKAYA, A. (2010). "OECD Ülkelerinde 1980 Sonrası Gelir Vergisi Reformlarının Değerlendirilmesi", ESOGÜ Sosyal Bilimler Dergisi, s.143-176.
- ÇELİKKAYA, A. (2010). "İkili Gelir Vergilemesi Modeli ve İskandinav Ülkelerinde Uygulaması", Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim 2010, s.101-128.
- DEMİRLİ, Y. (2011). "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme", Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Temmuz 2011.
- DEMİRLİ, Y. ve GÜRAN, M. C. (2009). "Gelir Vergisi Sisteminin Alternatifleri ve Değerlendirilmesi", Hacettepe Üniversitesi İİBF Dergisi.
- DOĞAN, A. (2016). "İkili Gelir Vergisi, Türkiye'deki Durumu ve Uygulanabilirliği", Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- EDWARDS, C. (2005). "A Proposal for a Dual-Rate Income Tax", Tax&Budget Bulletin Cato Institute, Şubat 2005.
- FRANDE, J. (2008). "The Taxation of Capital and Earned Income in Finland", (https://nsfr.dk/uf/90000_99999/92226/e4eef18a-630384efed08dfb9a48a3b3d.pdf). Erişim tarihi: 06 Kasım 2019.
- GENSER, B. (2006). "Dual Income Tax: Implementation and Experience in European Countries", Andrew Young School Policy Studies, Georgia State University, Nisan 2006.

- GENSER, B. ve REUTTER, A. (2007). "Moving Towards Dual Income Taxation in Europe", International Studies Program Working Paper Series, s.7.
- HALL, R.E. ve RABUSHKA, A. (1995). The Flat Tax, Second Edition", Stanford University, California Hoover Institution Pres., s.58-63.
- KARAKURT, B. ve AKDEMİR, T. (2010). "İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, s. 129-154.
- MITCHELL, D.J. (2005). "A Brief Guide to The Flat Tax", Heritage Foundation.
- MORINOBU, S. 2004, "Capital Income Taxation and the Dual Income Tax", Policy Research Institute Discussion Paper Series, Ministry of Finance of Japan, s.1-27
- NAZALI, Ersin, 2007, "Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda Uygulanmakta Olan Sistemler", Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2007, s.100-106
- ONSHUS, M. ve SKEIE, Øystein. Bieltvedt. (2008). "Non-Fiscal Objectives in the Norwegian Tax Structure", (https://nsfr.dk/uf/90000_99999/92226/dd8f038eebea-7f433a01a7e5e0984e41.pdf). Erişim tarihi: 05 Kasım 2019.
- OWENS, J. (2006). "Fundamentals Tax Reform: An International Perspective", National Tax Journal, Mart 2006, s.131-164.
- ÖZDEMİR, B. (2006). "Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", Maliye Hukuk Yayınları.
- PIRTTILA, J. ve SELIN, H. (2006). "How Successful is the Dual Income Tax? Evidence From the Finnish Tax Reform of 1993", Uppsala University Department of Economics Working Paper, Kasım 2006, s.1-43.
- RADULESCU, Doina Maria, (2007). "CGE Models and Capital Income Tax Reforms: The Case Of A Dual Income Tax For Germany", Ed. M. Beckmann ve H.P. Künzi, "Lecture Notes in Economics and Mathematical Systems", No. 621, Berlin: Springer Publishing, s.23-54.
- SCHRATZENSTALLER, M. (2004). "Towards Dual Income Taxes-A Country-Comperative Perspective", CESifo Dice Report, Ağustos 2004, s.23-30.
- SPENGLER, C. ve WIEGARD, W. (2004). "Dual Income Tax: Pragmatic Tax Reform Alternative for Germany", CESifo DICE Report, Ağustos 2004, s.15-22.
- SØRENSEN, Peter Birch, (2005). "Neutral Taxation of Shareholders Income", International Tax and Public Finance, Kasım 2005, s. 777-801.
- SØRENSEN, Peter Birch, (2005). "Dual Income Taxation: Why and How", Cesifo Working Paper, Eylül 2005, s.1-29.
- ZODROW, George R., (2006). "Capital Mobility and Source-Based Taxation of Capital Income in Small Open Economies", International Tax and Public Finance, s.269-294.