

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE
ANA BİLİM DALI

**OPTİMAL VERGİ TEORİSİ ve VERGİ
REFORMLARI DENEYİMLERİ
ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE
SÜRDÜRÜLMEKTE OLAN VERGİ
REFORMU ÇALIŞMALARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Sinan Borluk

Ankara-2006

**T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE
ANA BİLİM DALI**

**OPTİMAL VERGİ TEORİSİ ve VERGİ
REFORMLARI DENEYİMLERİ
ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE
SÜRDÜRÜLMEKTE OLAN VERGİ
REFORMU ÇALIŞMALARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Sinan Borluk

Tez Danışmanı:
Doç. Dr. Mustafa Durmuş
Ankara-2006

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE
ANA BİLİM DALI

**OPTİMAL VERGİ TEORİSİ ve VERGİ
REFORMLARI DENEYİMLERİ
ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE
SÜRDÜRÜLMEKTE OLAN VERGİ
REFORMU ÇALIŞMALARININ
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Mustafa Durmuş

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

Doç. Dr. Mustafa Durmuş

.....

Yrd. Doç. Dr. Dilek Özkök Çubukçu

.....

Doç. Dr. Onur Özsoy

.....

Tez Sınavı Tarihi:

ABSTRACT

Tax Reform indicates the fundamental changes in a tax system. Optimal tax theory has a priority while a Tax Reform is in progress. Without considering the theoretical effects of the taxes in the tax system, a reform cannot be successful. Also past experiences of Tax Reforms are important for the on going reform projects. Until TRA86 (tax reform in USA), developing countries have completed many tax reforms. All these reforms have common characteristics. But TRA86 have determined the main tendencies of the tax reforms there after. There has been an ongoing tax reform project in Türkiye. This reform is taking place under the obligations of major reforms to be done by Turkish government to IMF. But this reform is not capable of resolving economy's or system's problems. It seems that, in the short run, Türkiye will not succeed the necessary achievements.

ÖZET

Vergi Reformu bir vergi sisteminde yapılan köklü değişikliklerdir. Bir vergi reformu çalışması gerçekleştirilirken, öncelikli olarak ele alınması gereken konu, vergilemenin teorisidir. Sistem içinde yer alan vergilerin teorik etkileri göz önünde bulundurulmadan bir vergi reformunun gerçekleştirilmesi söz konusu değildir. Vergi teorisi kadar, geçmiş vergi reformu deneyimlerinden elde edilen sonuçlar da vergi reformu çalışmaları açısından önemlidir. 1986 ABD Vergi Reformuna kadar, gelişmekte olan ülkelerde çeşitli vergi reformları gerçekleştirilmiştir. Bu reformların pek çok ortak özellikleri mevcuttur. ABD’de gerçekleştirilen 1986 reformu, son dönem vergi reformlarında yönelimleri belirlemiştir. Türkiye’de de 2005 yılı başından itibaren bir vergi reformu çalışması sürdürülmektedir. Türkiye’de sürdürülen "Vergi Reformu" çalışması, 2004 yılında IMF’ye verilen majör reformlar taahhütleri sonucunda hazırlanmaktadır. Ancak, bu reform çalışmasının sistemin ve ekonominin ihtiyaçlarına cevap verebilecek nitelikte olmadığı görülmektedir. Bir "Vergi Reformu"na ihtiyaç duyan Türkiye’nin, şu an sürdürülmekte olan çalışmaların sonucunda ihtiyaç duyduğu açılımlara kısa dönemde erişemeyeceği görülmektedir.

İÇİNDEKİLER:

1. GİRİŞ.....	1
2. VERGİLEMENİN TEORİK TEMELLERİ	6
2.1. Vergi Reformu Kavramı ve Kısa Tarihçesi.....	6
2.2. Vergilemenin Genel Teorik Temeli: Vergilemenin İktisadi Etkileri.....	9
2.2.1. Gelirin Vergilendirilmesi	10
2.2.2. Tüketim Harcamalarının Vergilendirilmesi	17
2.2.3. Kurumsal Gelirlerin Vergilendirilmesi	19
2.3. Etkin ve Adil Bir Vergi Sisteminin Temel Özellikleri	22
2.3.1. Vergilemede Adalet ve Etkinlik Ödünleşimi.....	24
2.3.2. Vergi Reformlarının Normatif Analizi	27
2.4. Vergi Reformlarının Amacı.....	31
2.5. Vergi Reformunun İlkeleri	33
3. VERGİ REFORMU UYGULAMALARI	36
3.1. Reform Gerçekleştiren Ülkelerde Reform Öncesi Ekonomik Koşullar	36
3.2. Vergi Reformlarından Çıkarılan Dersler: Reformların Performans Analizi	42
3.2.1. ABD Vergi Reformları	55
3.2.2. OECD Ülkelerindeki Vergi Revizyonları	64
3.2.3. Son Dönem Vergi Revizyonlarında Öne Çıkan Vergi Politikası Uygulamaları	69
4. TÜRKİYE’DE VERGİ REFORMU.....	74
4.1. Türkiye’de Vergi Reformunu Zorlayan Şartlar.....	82
4.2. Türk Vergi Sisteminin Ulusal ve Uluslararası Düzeyde Nicel Değerlendirmesi	90
4.3. Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmaları	99
5. SONUÇ.....	119
KAYNAKÇA:	125

TABLO, ŞEKİL ve GRAFİK DİZİNLERİ

TABLO DİZİNİ:

Tablo 1	ABD’de Gelir Vergisi Tarifeleri.....	59
Tablo 2	Mükelleflerin Marjinal Vergi Oranına Göre Dağılımı (Toplam Mükellefler Sayısı %).....	60
Tablo 3	TRA 86 Öncesi ve Sonrası Servet Dağılımı.....	62
Tablo 4	TRA 86 Öncesi ve Sonrası Gelir Dağılımı.....	62

ŞEKİL DİZİNİ :

Şekil 1	Bireyin Faydası Üzerinde Aynı Etkisi Olan Değişik Vergilerin Karşılaştırılması.....	25
Şekil 2	Vergi Reformunun Normatif Analizi	28

GRAFİK DİZİNİ :

Grafik 1	Global Vergi Yükünün Gelişimi(1965-2003).....	90
Grafik 2	Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları.....	92
Grafik 3	Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH İçindeki Payı.....	94
Grafik 4	Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları.....	95
Grafik 5	Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları	96
Grafik 6	Gelir ve Karlardan Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları	96
Grafik 7	Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergilerin GSYİH’ya Oranı.....	97

1. GİRİŞ

Vergileme, bir devletin hükümlerlik haklarının en önde gelenlerinden biridir. Ayrıca vergileme, ekonomik, sosyal ve siyasi açıdan kullanıldığında da önemli sonuçları olan bir araçtır. Bir maliye politikası aracı olarak vergileme, devletlere makro ekonomideki hedeflerine ulaşmaları konusunda, etkin uygulamalar yapabilmeye olanağı vermektedir. Devlet vergileme yoluyla, ekonominin arz ve talep yönlerinde arzuladığı daralma ve genişlemeleri gerçekleştirebilmektedir. Ayrıca, vergileme sonrasında şekillenen kamu kesimi tasarrufları yoluyla büyüme politikaları hayata geçirilebilmektedir. Benzeri makro ekonomik hedeflere ulaşma konusunda vergi politikalarının rolü, devletin elindeki en etkin ve etkili ekonomi politikası aracının vergileme olduğunu ortaya koymaktadır.

Sosyal olarak devletlerin vatandaşlarına karşı olan sorumluluklarını yerine getirebilmesi için vergileme, bir aktarım mekanizması olarak ortaya çıkmaktadır. Teorik olarak, devletlerin her vatandaşına karşı eşit sorumlulukla hareket etmesi gerektiği kabul edilmektedir. Bir ülkenin, özellikle alt gelir grubu vatandaşlarının her birinin, temel kamu hizmetlerinden faydalanabilmesi, bu kamu hizmetlerinin finansmanını gerektirmektedir. Üst gelir grubunun imkanlarının temel olarak alt gelir grubu vatandaşlarının da hizmetine sunulabilmesi ancak devletin vergileme yoluyla üst gelir grubundan vergi olarak topladığı bir miktar kaynağı, kamu hizmeti olarak alt gelir grubu vatandaşlarına aktarmasıyla mümkün olabilir. Böylelikle temel sağlık ve eğitim gibi ihtiyaçlar ülkenin her vatandaşına ulaşabilmekte ve sosyal yapının sağlıklı bir şekilde sürdürülmesi sağlanmaktadır. Vergileme, bu aktarım mekanizmasının en önemli çarkını oluşturmaktadır.

Siyasi iktidarlar, dünya görüşlerine göre ülkede bölüşüm politikalarını şekillendirmektedirler. Siyasi iktidarların bölüşüm konusunda uygulamak istedikleri standartları sağlamasının en etkili yolu, yine vergilemeden geçmektedir. Sol iktidarlar bölüşümde adaleti ön plana çıkararak artan oranlı vergiler uygulamayı tercih ederlerken, sağ iktidarlar etkinliği sağlayacak şekilde vergi politikalarını şekillendirmeyi ya da vergilemeyi bir politika aracı

olarak en azda kullanmayı tercih edeceklerdir. Etkinlik ve bölüşümde adalet arasındaki ödünleşim dengesi, siyasi iktidarlar tarafından kendi dünya görüşlerine ve ekonomiye yaklaşımlarına en uygun olacak şekilde bozulacaktır. Bu dengenin istenilen sonuç yönünde bozulmasında vergileme en önemli rolü üstlenmektedir.

Vergilemenin önemi, vergi sisteminin yapısının güçlülüğünün ve etkinliğinin önemi sorununun ortaya koymaktadır. Bir ülkedeki vergi sistemi ne kadar sağlıklı olursa, o ülkede vergileme yolu ile ulaşılmaya çalışılan amaçlara da o kadar doğrudan ulaşılabilir. Ancak, modern dünya ekonomileri, özellikle de 1980 sonrası yaygınlaşan küreselleşme ve neo-liberalizm akımlarının ardından, çevreyle etkileşim içinde olan ve sürekli değişen ortamlara uyum sağlamaya çalışan yaşayan organizmalara dönüşmüşlerdir. Bu organizmaların içinde bulunduğu ortamlarda meydana gelen değişikliklere uygun reaksiyonların verilebilmesi, dikkatli ve titiz bir biçimde hazırlanmış, kararlılıkla uygulanan ve toplum tarafından kabul gören bir maliye politikası ve onun bir parçası olan vergi sistemiyle mümkündür. Dinamik küresel ekonominin değişen şartlarına ekonomilerin uyum sağlaması ve sosyal yapıların dengelerinin korunması amacıyla vergi sistemleri, zaman içinde yeniden gözden geçirilmeli ve/veya yeniden yapılandırılmalıdır. Vergi revizyonları ve vergi reformları bu açıdan, devletlerin son dönemde üzerinde titizlikle durdukları bir konudur. Geçmiş deneyimlerden çıkarılan dersler kadar, geleceğe yönelik hedeflere ulaşmak amacıyla da vergi reformları önemlerini korumaktadır.

Vergi reformlarının dayandığı bazı temel unsurlar vardır. Bunların en önde geleni, vergileme teorisidir. Hangi vergi türünün ne gibi etkilerinin olduğunun bilinmesi, sistemin yeniden yapılandırılması aşamasında önem arz etmektedir. Gelirin vergilendirilmesinin işgücü arzı üzerindeki etkileri, makro ekonomik etkileri ve mali ve sosyal amaçlara ulaşılabilmesi için etkin bir araç olması, gelirin vergilemesi konusunda teorinin reformlar öncesi ele alınması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Ayrıca, bölüşüm konusunda gelirin vergilemesinin oynadığı rol, çoğu reformun amaçlarından olan gelirin yeniden

dağılımı hedefine ulaşılmasında önemlidir. Gelir vergisinin artan oranlı bir tarifeye sahip olması, ödeme gücü ilkesi gereği çoğu sistemde bu şekilde yer almasına neden olmaktadır. Ancak, örneğin gelir vergisi tarifesinin, ödeme gücü oranını aşan oranda bir artan orana sahip olmadıkça, gelirin yeniden bölüşümünde etkili olamayacağı konusundaki yaklaşımlar, geliri yeniden dağıtmayı hedefleyen reformlar açısından yol gösterici niteliktedir.

Şahsi gelirlerin vergilendirilmesi kadar kurumsal gelirlerin de vergilendirilmesinde oluşturulacak politikalar, yapılandırılmakta olan vergi reformlarında önemli bir alanı oluşturmaktadır. Teorik olarak, kurumların vergilendirilmesinin, yatırım kararlarından, işgücü talebine ve dolayısıyla işsizliğe ve ekonomik büyümeye doğrudan etkileri vardır. Vergi reformu hazırlayan ve uygulayan ülkelerin karşılaştıkları önemli kısıtlardan olan, yüksek işsizlik oranları, yetersiz yatırımlar gibi makro ekonomik sorunlar, yeni vergi sisteminde, kurumlar sektörünün vergilendirilmesi konusundaki çerçeveyi çizecektir.

Mal ve hizmetlerin vergilendirilmesi konusundaki teorik yaklaşımlar ise, mal ve hizmet piyasasında, nispi fiyat dengelerinin değişmesi ve talep kaymaları ve ortaya çıkan etkinlik maliyetleri açısından, vergi reformu çalışmalarını önemli oranda etkilemektedir. Ayrıca, vergi reformları açısından bir diğer önemli hedef olan, vergi gelirlerinin artırılması hedefi açısından en güçlü gelir kaynağı, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir. Son dönem vergi reformlarında öne çıkan eğilim de, vergi sistemlerinin daha çok dolaylı vergilere kayması, yani mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilere kayması, dolaysız vergilerde de, kurumsal vergilere ağırlık verilmesi şeklindedir.

Vergi reformlarının dayandığı önemli bir diğer temel, önceki vergi reformlarından çıkarılan derslerdir. Her ne kadar, hemen her başarılı vergi reformunda çıkan en önemli derslerden biri, vergi reformunun, reformu yapan ülkenin uzmanlarınca, reform gerçekleştiren ülkenin ekonomik ve mali şartlarına uygun ve vergi sisteminin ihtiyaç duyduğu değişiklikleri içermesi gerektiği de olsa, geçmiş vergi reformu deneyimlerinde çok fazla ortak özellik ve ortak dersler vardır. Bu açıdan, bir vergi reformu değerlendirilirken, vergi

reformları tarihçesinden çıkarılan dersler önemli bir kıyas noktası oluşturmaktadır.

Türkiye’de yaşanan 2001 krizi, ekonomide büyük yaralar açmıştır. Ancak 2001 krizi, 1989 sonrası yaşanan gelişmelerin son dışa vurum noktası olarak algılanmalıdır. 1990’lar boyunca, Türkiye’de bozuk bir ekonomik düzen, disiplinsiz bir mali idare ile birleşince, borç stoku artmış, mali açıklar sürdürülemez noktaya ulaşmış, kamunun borçlanma gereği artarak devam etmiş, kamu ihtiyaç duyduğu kaynakları, özel sektörün öneremeyeceği kadar yüksek faizlerle kendine çekmiş ve özel yatırımları durma noktasına getirmiştir. Kamunun yüksek borç yükü, kendinin de yatırımlarını ve sosyal harcamalarını olumsuz etkilemiş ve ekonomi, üretmeyen ve sürekli kötüye giden bir yapıya bürünmüştür. 1990’lar boyunca süre giden yüksek enflasyon, vergi gelirlerini de olumsuz etkilemiştir. Sonuç olarak 2000 yılında bankacılık sektöründe yaşanan ön krizin ardından 2001 yılında ekonomi tarihinin en yıkıcı krizlerinden birini yaşamıştır. Hazırlanan istikrar programı, 2004 yılı sonunda IMF ile yapılan anlaşma ile uygulanmaya devam edilmiştir. Ancak 2004 yılında yapılan bu yeni anlaşmanın önemli bir özelliği vardır ki o da IMF tarafından Türkiye’ye bazı majör reformların yapılmasının önerilmesidir. Bu anlaşmada, hükümetin IMF’ye taahhüt ettiği majör reformlardan biri de vergi reformudur. Vergi reformu çalışmalarına 2005 yılında başlanmış ve bugün itibarıyla bu çalışmalar halen devam etmektedir.

Bu çalışmanın ele aldığı sorunsal, devam etmekte olan vergi reformu çalışmaları, reform niteliğinde midir ve sistemin ihtiyaçlarına göre yapılandırılmakta mıdır sorununun değerlendirilmesidir. Ayrıca vergi reformu çalışmaları normatif ve pozitif olarak değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, çalışmanın birinci bölümünde vergileme teorik olarak ele alınmakta ve çeşitli vergilerin etkileri teorik olarak incelenmektedir. Bu bölümde optimal vergi teorisi temelinde son bölümdeki değerlendirmeler için teorik temel oluşturulmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, vergi reformları tarihi üç bölümde incelenmektedir. Bu üç bölümden ilki, gelişmekte olan ülkelerde

gerçekleştirilmiş ve öne çıkan bazı vergi reformları, reform gerçekleştiren ülkelerin özellikleriyle birlikte ele alınmasıyla oluşturulmuştur. Sonraki aşamada, son dönem vergi reformları açısından belirleyici nitelikte olan ve küresel anlamda etkileri bulunan 1980 sonrasında ABD’de gerçekleştirilen reformlar ele alınmıştır. Son aşamada, son dönem vergi reformlarındaki yönelimler ortaya konulmuştur. Bu bölümde, reformların performans analizleri yapılmış ve vergi reformlarından çıkarılan dersler, son bölümde gerçekleştirilecek analizler için temel oluşturmuştur.

Çalışmanın sonraki bölümü Türkiye’de çalışmaları sürdürülmekte olan vergi reformunun analizini içermektedir. Öncelikle Türkiye’deki vergi reformu tarihçesi, ekonomi ve siyasi tarihle paralel bir şekilde genel olarak ortaya konulmuştur. Sonraki aşamada, Türk Vergi sistemini reforma zorlayan şartlar ele alınarak değerlendirilmiştir. Bölümün son kısmında, çalışmanın önceki tüm diğer bölümlerinde oluşturulan temel üzerinden, yapılan reform çalışmaları analiz edilerek eleştiri noktaları belirlenmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde, vergi reformu nasıl olmalıdır sorusu, tüm çalışmanın bütünsel olarak ortaya koyduğu sonuçlar ile birlikte ele alınarak değerlendirilmiştir.

Türkiye, bir vergi reformuna ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyaç son birkaç yıl içinde ortaya çıkan bir ihtiyaç değil, birkaç on yıl boyunca ötelenen bir sorunun sonucudur. İhtiyaç duyulan reform ile çalışmaları sürdürülmekte olan reform arasında önemli niteliksel farkların mevcut olması, reform ihtiyacının bir süre daha devam edeceğini göstermektedir.

2. VERGİLEMENİN TEORİK TEMELLERİ

2.1. Vergi Reformu Kavramı ve Kısa Tarihçesi

Vergi reformu denilince, vergi sisteminde yapılan köklü değişiklik ve iyileştirme hareketleri anlaşılmaktadır. Reform, bir diğer anlatımla belli kurumsal yapılarda yapılan, köklü nitelikteki iyileştirmeye yönelik düzeltmeler ya da yeniden düzenlemelerdir.

Temel vergi reformu vergi sistemindeki küçük değişiklikleri değil; temel değişiklikleri içerir. Ancak, bu gibi radikal değişikliklerin önünde çok sayıda politik, ekonomik, teknik ve enformatik engellerin var olduğunun altı çizilmelidir¹. Eğer vergi reformunun ön koşulu olan değişikliklerin köklü ve geniş kapsamlı olması sağlanmazsa yapılanlar vergi reformu olmaktan çok var olan sistemin revizyonundan öteye gidemez. Ancak, bu noktada önemle üzerinde durulması gereken, revizyonların da eğer doğru uygulanıyorsa, reformlar kadar gerekli ve önemli olduklarıdır. Ayrıca, vergi sisteminde yapılan her kapsamlı değişikliğin vergi sistemini iyileştireceğinin varsayılması da anlamsızdır.

Bir vergi sistemini değerlendirmenin de çeşitli yolları bulunmaktadır. Örneğin, değer yargılarını içeren bir sosyal refah fonksiyonunu, bir ekonomik modeli ve ekonominin başlangıç dengesini belirleyerek, vergi reformu ile sosyal refahın artırılmasının mümkün olup olmadığı araştırılmalıdır. Açıktır ki, sosyal refah fonksiyonu açısından ekonomi zaten optimumda ise herhangi bir reform gerekli değildir.²

Vergi sisteminde yapılan değişikliklerin reform sayılıp sayılmayacağına değerlendirilmesindeki temel güçlük, ekonomik araştırmaların, vergi politikalarının ekonomik etkilerine ilişkin olarak açık ve etkin bilgi sunmadaki yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Bilgi konusundaki bu yetersizlik, vergi reformlarında uygulanan politikaların sonuçlarının değerlendirilmesinde ve dolaylı olarak da uygulanmasında karşılaşılan en önemli güçlüktür.

¹ Mustafa DURMUŞ, **Maliye Politikaları Teori Ve Uygulamaları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, s. 274

² Ahmad, EHTISHAM & Nicholas STERN, "The Theory of Reform and Indian Indirect Taxes", **Journal of Public Economics** No:25,1984 (3), s. 259-298.

Vergilemenin tüketici davranışları üzerindeki etkileri konusundaki verilerin veya varsayımların hemen hepsi ekonomi teorisinden gelmektedir. Örneğin, belli bir mal üzerine konulan verginin, o malın talep esnekliği, arz esnekliği gibi etkenler ele alındıktan sonra o malın tüketimi üzerindeki etkileri ile ilgili bilgilerin çoğu, ekonomi teorisinden gelmektedir. Her ne kadar ekonomi teorisindeki vergileme ile ilgili bu gibi bilgilerin tersini doğrulayan ampirik bulgular olmasa da, bazı iktisadi konular teoride de tartışmalı olduğundan, o konularla ilgili tahmin edicilerin ve vergi reformunu buna göre tasarlayanların perspektifleri oldukça kapalıdır.³

Dünyada 1868 Meiji restorasyonundan bu yana, çok sayıda temel vergi reformu gerçekleştirilmiştir. 1929 Büyük Buhranı ile mücadele tecrübeleri ve 2. Dünya Savaşı boyunca görülen devlet önderliğindeki ekonomik yapı nedeniyle, savaş sonrası dönemde, hem küresel hem de sektörel düzeyde devletin ekonomiyeye rehberlik etmedeki yeteneği ile ilgili bir güven bulunmaktaydı. Ancak, zaman içinde devletlerin biriken başarısızlıklarıyla ilgili tecrübeler, yerli işadamları sınıfının gelişmesi ve enformasyon çağına geçiş gibi teknolojik gelişmeler özellikle gelişmiş ülkelerde devletin ekonomideki rolünün sorgulanmasına yol açmıştır. Verginin sadece kamuya gelir sağlama aracı olmaktan başka amaçlara da, örneğin istikrara, hizmet ettiğini savunan Keynesci görüşe karşı, piyasanın üstünlüğünü ve devletin yalnızca düzenleyici rolünün olması gerektiğini savunan görüşler çatışmıştır. Sonuç olarak, 1960 ve 1970'li yılların devlet politikaları ve mali araçları, 1970'li yıllardan sonra uygun görülmemiştir.⁴

Piyasa ekonomilerinde verginin ve maliye politikalarının rolü, devletin ekonomik faaliyetleri organize etmekteki rolü ile bağlantılıdır. Devlete aktif rol yükleyen görüşlerin geçerliliğini yitirmesiyle, devletin rolünü esas olarak piyasa güçlerinin gelişmesinin ve etkin çalışmasının temini ile sınırlı hale getiren görüş ön plana çıkmıştır. Bu bakış açısından, verginin tarafsızlığı esastır. Ancak, kamu mallarının varlığı, dışsallıklar, doğal tekeller ve asimetrik bilgi nedeniyle ortaya

³ Alan J. AUERBACH and Martin FELDSTEIN., **Handbook Of Public Economics**, U.C. Press, Chicago, 1985

⁴ Durmuş, a.g.e., s. 274

çıkan piyasa aksaklıklarında, kamu müdahalesi kabul görmektedir. Bu durumlarda da kamudan mal ve hizmet üretmesi değil, bozulan şartları piyasa yapısı içinde düzeltmesi beklenmektedir.⁵

Günümüze kadar yapılan belli başlı vergi reformları, 1956'da Hindistan, 1956-82 arasında Güney Kore'deki altı temel vergi reformu, 1974'teki Kolombiya ve Şili'deki vergi reformları, 1983 Jamaika, 1984 Endonezya ve Meksika'daki vergi reformları, 1985 Fas, 1985-1988 Türkiye ve 1981,1986, 1993, ve 1997'de ABD'de yapılan vergi reformlarıdır. Peru, Gana ve Bolivya gibi kimi az gelişmiş ülkelerde yapılan reformlar ise başarısız olan vergi reformlarıdır. Sadece 1980'den sonra 35'ten fazla temel vergi reformu yapılmıştır.⁶

Az gelişmiş ülkeler açısından vergi reformları, adalet, etkinlik ve sadeleştirmeyi sağlamak açısından gerekli görülmüştür. Bu ülkelerde, 1950 ve 1960'lı yıllarda şekillenen vergi sistemleri, kâğıt üzerinde artan oranlı bir şekilde görünmelerine karşın uygulamada adaletsiz ve kaynak kullanımında israf kaynağı olarak değerlendirilmiştir. Az gelişmiş ülkelerin pek çoğundaki vergi sistemi, vergi oranlarındaki farklılıklar ile istisna ve muafiyet uygulamalarıyla aşırı ölçüde karmaşılaşarak, ekonomik istikrar ve büyüme açısından zararlı hale gelmiştir. Bu ülkelerde daha iyi bir vergi sistemi için arayışa girilmesinin nedeni, bütçe açıklarının genişlemesi ve bunun, yerli kaynaklardan elde edilecek kaynaklarla karşılanması gerekliliğidir. Ayrıca devletin değişen rolü ile ilgili düşüncelerin ağırlık kazanması, özellikle de özel sektöre daha büyük rol verilmesi yönündeki artan talep ile klasik ekonomik politikalara olan güvenin canlanması da bu ülkelerdeki vergi reformlarının diğer bir sebebi olmuştur.

Vergi reformlarının kısa tarihçesinin üzerinden hızla geçilirse, 1974 Kolombiya'daki reform az gelişmiş ülkelerde uygulanan en başarılı reform örneklerinden biri olma özelliğini taşımaktadır. Uygulanan reform paketiyle başarılı bir şekilde vergi tabanı genişletilmiş ve vergilendirilebilir tüm kaynaklar vergileme kapsamına alınmıştır. Ayrıca, uygulanmaya konulan vergi politikası, maliye

⁵Steffen GANGHOF, "Globalization, Tax Reform Ideals and Social Policy Financing", 2003, s. 2 Web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: 10 Mayıs 2005

⁶ Durmuş, a.g.e., s. 275

politikasının dört temel amacı olarak nitelendirilen kalkınma ve büyümenin finansmanı, iktisadi etkinlik ve etkin kaynak tahsisi, iktisadi istikrar ve gelir dağılımında adalet ilkelerine hizmet edecek şekilde tasarlanmıştır. Uygulamada da 1974 vergi reformu tarihe geçecek bir başarı sağlamıştır.⁷ Ayrıca, Kaldor'un 1956 yılında Hindistan ve Sri Lanka için hazırladığı vergi reformu paketleri de vergi reformları tarihine geçmiştir. Ancak, bu paketlerden sadece Hindistan için hazırlanan paket uygulamaya konulmuştur. Kaldor ayrıca, Meksika, İran, Venezüella ve Türkiye için de vergi reform paketleri hazırlamış, ancak bu paketler geniş siyasi ve sosyal direnişlerle karşılaşmıştır. 1980'lerden sonra az gelişmiş ülkelerde uygulanan vergi reformları, genellikle, arz yönlü vergi politikalarını temel almış ve bunların iki temel ilkesi olan etkinlik ve sadelik ilkelerinin benimsendiği gözlenmiştir.

2.2. Vergilemenin Genel Teorik Temeli: Vergilemenin İktisadi Etkileri

Vergilemenin ekonomi üzerinde etkileri kamu iktisatçıları tarafından uzun süredir üzerinde çalışılan bir alandır. Her ne kadar ampirik bulgular ile teorik çalışmalar arasında her zaman için bire bir uyum yakalanamamış olsa bile, teorik yaklaşımlar, şekillendirilmek istenen vergi reformları için bir yol haritası niteliğindedir. Vergileme konusundaki teorik yaklaşımlar, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve mallar üzerindeki vergilerin etkileri konusunda önemli ipuçları ortaya koymaktadır. Vergi reformları teorik yaklaşımlara uyumlu hazırlanmakta ve uygulanmaktadır. Örneğin, gelir vergisinde yapılacak bir değişikliğin ya da uygulanacak vergilerin progresif veya regresif olmasına karar verilmeden önce, bunların teorik sonuçları ele alınmaktadır. Kurumlar vergisi oranları değiştirilirken, yatırımlardaki artışlar ve sürdürülebilir büyüme gibi sonuçların nasıl elde edileceğine dair ipuçları, yine teorik çalışmalarda bulunmaktadır.

⁷ Durmuş, a.g.e., s. 275

2.2.1. Gelirin Vergilendirilmesi

Gelirin vergilendirilmesi, vergileme konusunun en hassas ve önemli noktalarından birini oluşturmaktadır. Pek çok ülke için gelir ve kârlar üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payı, ortalama % 30-35 arasında değişmektedir. Gelir ve kârlar üzerinden alınan vergilerin vergi gelirlerine oranı, 2003 yılında OECD'de ortalama % 34.4, AB15'te % 33.2 ve ABD'de % 43.3 olarak gerçekleşmiştir. Danimarka ve Norveç gibi İskandinav ülkelerinde bu oran, %43.3 ile % 59.9 arasında değişmekteyken gelişmekte olan ülkelere biri olan Türkiye'de bu oran % 23.7 olarak gerçekleşmiştir. Kişisel gelir üzerinden alınan vergilerin GSYİH içindeki payı 2003 yılında OECD'de ortalama %9.4, AB 15'te %10.4 olurken, örneğin Danimarka'da %25.6 ve Türkiye'de %5.2 olmuştur⁸.

Gelir üzerinden alınan vergi, tasarruf seviyesinden çalışma gayretine ve risk alma eğilimlerine kadar pek çok ekonomik davranış üzerinde etkisi olan bir vergi türüdür. Bu yüzden gelirin tanımı ve gelir vergisinin teorik temeli önemlidir.

Gelir vergisi, gelir üzerinden alınan vergidir. Bu tanım, basit olmakla birlikte gelirin her ülkede bazı ayrıntılar temelinde farklı tanımlanması nedeniyle, gerçekte basit olmaktan çıkmaktadır. "Gelir hukuki olarak listelenen çeşitli kazançlardır" tanımı, pek çok ülke için geçerli bir yaklaşımdır. Hukuki olarak listelenen bu kazançlar(maaş, temettü geliri vs.), pek çok ülke için benzerlikler göstermektedir. Gelir olarak görülen belli başlı kazançlar; toprak bina ve benzeri gayrimenkullerden elde edilen kira ve diğer edinimler, menkul değerlerden ve mevduatlardan elde edilen yıllık faiz ve temettü kazançları, ticari kârlar, işveren, işçi ve emekli olanların elde ettiği kazançlar ve benzer kazançlar olarak sınıflandırılabilir. Ancak, örneğin Türkiye'de 2006 yılına kadar kamu borç senetlerinden elde edilen faiz gelirleri indirim ve istisna uygulamaları nedeniyle vergi dışı kalmaktayken, pek çok ülke, bu çeşit faiz kazançlarını gelir olarak değerlendirmekte ve vergiye tabi tutmaktadır. Arızı gelirler, kamu borçlanma senetlerinden elde edilen gelirler vs. gibi kazançlar bazı ülkelerde gelir olarak

⁸OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, Paris, 2005 (Table 9-10)

değerlendirilmezken, özellikle gerçekleştirilen pek çok reformun gelir tanımının içine bu çeşit kazançlar, öncelikli olarak sokulmuştur. Gelirin tanımı, yukarıdakine benzer nüanslar yüzünden ülkeler arasında değişiklikler gösterdiğinden, gelirin vergilemesi konusunda da farklılıklar oluşmaktadır.

Gelirin tanımı konusunda oluşan farklılıkların üstesinden gelmek için, gelirin akademik tanımı yapılmalı ve kanuni tanımı bu tanıma yaklaştırılmalıdır. Teoride, gelirin, hangi nakit akımları sonucu oluştuğunun değerlendirilmesi ve vergi ödeme gücünün buna göre belirlenmesi konusunda kullanılan başlıca iki yaklaşım vardır. Bunlar Net Artış Kuramı ve Kaynak Kuramı'dır.

Öncülüğünü Gustav, Cohn, Adolph Wagner, Neumann ve Schaffle gibi klasik kaynak kuramcılarının yaptığı "Kaynak Kuramı", gelirin esas olarak sürekliliği üzerinde durmaktadır. Bu görüşe göre gelir, sürekli gelir yaratan bir kaynaktan elde ediliyor ise, vergi bakımından ödeme gücünün belirlenmesinde dikkate alınmalıdır.

Diğer yanda, George Schanz ve Prof. Hang, vergiye tabi gelirin tanımı konusunda "Safi(net) Artış Kuramı" olarak anılan görüşleri öne sürmüşlerdir. "Net Artış Kuramı"na göre, mükellefin belli bir dönem içinde servetinde meydana gelen net artış, mükellefin gelirini oluşturmaktadır ve buna göre vergilendirilmelidir.

Gelir konusunda mantıklı bir diğer tanım, Henry Simons tarafından şöyle yapılmıştır(Haige-Simons Kuralı): "Kişisel gelir, bir dönem içindeki tüketimin aynı dönemin sonundaki servetle toplamından, dönem başındaki servetin çıkarılması yoluyla elde edilebilir."⁹

Bu tanıma göre, bir kişinin 2005 yılında elde ettiği gelir, 31 Aralık 2005 tarihinde sahip olduğu servet ile, 2005 yılı boyunca yaptığı tüketim harcamasının toplamından 1 Ocak 2005 tarihinde sahip olduğu servetin çıkarılmasıyla tespit edilir. Bu tanım gereği, gelir tanımının içine alınan hediyeler ve kumar kazançları gibi arızı gelirler, kamunun arz ettikleri dahil menkul kıymetlerden elde edilen tüm gelirler, her türlü ekonomik aktiviteden elde edilen gelirler ve ekonomik ortamdaki

⁹ C.V. BROWN, P.M. JACKSON, **Public Sector Economics**, McGraw-Hill, New York, 1990, s. 413

dalgalanmalardan meydana gelen kazançlar (ya da kayıplar) girmektedir. Ancak, bu tanımında gerçek hayatta var olan kimi durumlarda eksik kaldığı, örneğin evde yetiştirilen sebze meyve ve çiçekler gibi ekonomik değeri olan ancak gerçekte gelir elde edilmeyen ürünlerin gelir tanımı içinde olması durumu bulanıklaştırmaktadır.

Yasal gelir kalemleri listesi yaklaşımı ya da Simons'unki gibi gelir tanımı yaklaşımı, gelirin daha geniş tanımına ve vergilemenin buna göre yapılmasına temel oluşturmaktadır.

Gelir üzerindeki vergilerin çok çeşitli etkileri bulunmaktadır. Bu etkiler doğru idare edildiğinde, sosyal ve ekonomik pek çok sonuç elde edilebilmektedir. Gelir üzerindeki vergi, işgücü arzına doğrudan etkilidir. Ayrıca, gelir vergisindeki hareketler vergi gelirini de etkilemektedir. Düşürülen vergiler aracılığıyla vergi gelirlerinin artırılması yolu çok ciddi akademik tartışmaların konusudur. Gelir üzerindeki vergiler, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma davranışlarında belirleyicidir. Gelir vergisi bireylerin dolayısıyla ekonominin tasarruf oranını doğrudan etkilemektedir. Gelir vergisi ayrıca, tahsis ve bölüşüm üzerinde de etkilidir.

Gelir üzerindeki vergilerin işgücü arzı üzerindeki etkileri, işgücü arz eğrisinin şekliyle yakından ilgilidir. İşgücü arz eğrisi, yüksek ücret düzeylerinde geriye doğru eğimli olduğundan, vergi sonrası ücretleri azaltan gelir vergisinin etkileri de değişmektedir. Düşük ücretliler için bu çeşit vergiler işgücü arzında bir azalmaya yol açarken, yüksek ücret seviyesinde tam tersi etkiye neden olmaktadır. Bunun yanı sıra, vergi sonrası ücret sabitken, diğer gelirler üzerindeki (gelirleri düşüren etkiye sahip) vergiler genellikle iş gücü arzını artırıcı etkiye sahiptir.

Gelirin vergilendirilmesi, optimal vergi teorisinin önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Optimal gelir vergisi üzerine oluşturulan statik modeller iki çeşittir. Bunlar doğrusal ve doğrusal olmayan gelir vergisi sistemleridir. Doğrusal gelir vergisi sistemleri iki parametreye sahiptir: Birincisi herkese uygulanan sabit temel vergi oranı ve ikincisi de gelire birlikte değişen marjinal vergi oranıdır. Temel vergi oranının herkesten eşit oranda alınmasının maliyeti gelir bölüşümünde adalette oluşan bozulmadır. Marjinal vergi oranı ise işgücü arzı kararları üzerinde etkili

olduğundan etkinlik kaybı maliyeti söz konusudur. Hükümetler bu iki parametre ile oynayarak vergi gelirlerini artırabilir ve geliri yeniden bölüştürebilirler. Parametreler arasında optimal seçim, hükümetin vergi gelirlerini ne kadar artırmak istediğine, toplumun yeniden bölüşümle ilgili tercihlerine dolayısıyla, sosyal refah fonksiyonuna, vergi sonrası gelirlerine bireylerin vereceği tepki sonrası iş gücü arzının nasıl etkileneceğine ve vergi öncesi gelir bölüşümündeki adaletsizliğe bağlıdır.¹⁰

Genel olarak, doğrusal olmayan gelir vergisi sistemleri marjinal vergi oranının gelir düzeyi ile birlikte sürekli değişebilmesine olanak sağlamaktadır. Doğrusal gelir vergisi sistemleri gibi doğrusal olmayan gelir vergisi sistemlerinin(modellerinin) de amacı, vergi gelirlerini artırmak ve bunu gerçekleştirirken ekonomik sapmaları/bozulmaları asgaride tutmaktır. Ancak, modellerin karşılaştığı en önemli sorun, hükümetlerin bireylerin becerileri konusunda tam ve ayrıntılı bilgiye sahip olmamalarıdır. Dolayısıyla, hükümetler ekonomik olarak bozucu etkisi olmayan bireye, özel ve yeteneklere göre bir vergi uygulayamaz. Hükümetler bu kısıt altında vergi gelirlerini artıracak şekilde geliri vergilendirirken, bireylerin vergi sonrasında vergiden kaçınma amacıyla işten ne kadar kaçınacaklarını da göz önünde bulundurmalıdır.

Optimal vergileme modelleri, hükümetlerin uygulayabilecekleri olası vergi setlerine bağlıdır. Dolaylı vergilerin mi yoksa doğrudan vergilerin mi daha ağırlıkta olması gerektiği uzun zamandan beri süren bir tartışmanın konusudur. Optimal olarak şekillendirilmiş bir vergi sisteminde dolaylı vergilerin ağırlıkta olmasının vergi gelirleri açısından daha iyi olmadığını savunan görüş, doğrudan(gelir) vergilemenin optimal bir vergi sisteminde ağırlıkta olması gerekliliğini ortaya koymaktadır.¹¹ Ancak, uygulamada dolaylı vergilere ağırlık verilmesi, bu vergilerin idari açıdan yönetilmesinin çok daha kolay olmasından kaynaklanmaktadır.

¹⁰ William M. GENTRY ve Glenn HUBBARD “*The Effects of Progressive Income Taxation on Job Turnover*”, 2002, s. 4

web: <http://ideas.repec.org/p/nbr/nberwo/9226.html> , Erişim Tarihi:Aralık 2005

¹¹ Anthony B. ATKINSON ve Joseph E. STIGLITZ., **Lectures On Public Economics**, McGraw-Hill, New York, 1980, Bölüm 14

Optimal vergi sisteminde dolaylı vergilerin mi yoksa dolaysız vergilerin mi ağırlıkta olması gerektiği konusu adalet açısından ele alındığında, genel olarak dolaysız vergilerin, dolaylı vergilere oranla daha adil oldukları kabul edilmektedir.¹²

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması gerekmektedir. Bu maliye politikasının sosyal amaçlarındandır.¹³ Gelirin yeniden dağılımı noktasında, verginin adaletli ve dengeli dağıtılabilmesi ödeme gücünün belirlenmesine bağlıdır. Ödeme gücünü belirleyen temel üç unsur, gelir, servet ve tüketim harcamalarıdır. Bunların arasından gelir ve servet vergileri sosyal içeriklidir, hata servet vergisinin amacı mali değil sosyaldır.¹⁴

Gelir vergisi tarifesi, sistemi en iyi tanımlayan unsurlardandır. Genel kabul gören yaklaşıma göre, gelirin yeniden dağılımı için, tarifenin artan oranlı olması gerekmektedir. Ancak bir başka yaklaşıma göre, gelir vergisinin yeniden dağıtımına yol açması için, tarifedeki artan oranlılığın, ödeme gücüne göre vergileme ilkesinin gerçekleşmesi için olması gereken oranlardan daha yüksek olması gereklidir.¹⁵

Gelirin vergilendirilmesi yalnızca bireylerin çalışma gayretlerini etkilememektedir. Bireylerin bir araya gelerek oluşturdukları örgütlenmeler üzerinde de gelir vergilerinin önemli sonuçları bulunmaktadır. Gelir vergilerinde meydana gelen değişikliklerin sosyal sonuçları çok kapsamlıdır.

Gelirin vergilemesinin makro ekonomik etkileri de mevcuttur. Gelir vergisinde, hükümetin yapacağı değişikliklerin teorik sonuçları ile kamu harcamalarında meydana gelen değişikliklerin yaratacağı teorik sonuçların aynı etkilere sahip olduğu varsayılmaktadır. Vergi oranlarında yapılan indirimlerle kamu harcamalarında yapılan artışlar, genişletici maliye politikalarının temel araçlarıdır. Ancak, bu iki genişletici maliye politikası aracı arasında, makro değişkenler

¹² Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 8. Baskı, Beta Bas. Yay. Dağ., İstanbul, 1992, s. 342

¹³ Salih TURHAN, **Vergi Teorisi Ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s. 251

¹⁴ Nadaroğlu, a.g.e., s. 361

¹⁵ Fritz NEUMARK, **Vergi Politikası**, Çev: İclal CANKOREL, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975, s. 201-203

üzerindeki etkileri açısından bazı farklar mevcuttur. Kamu harcamalarındaki artış, gelir, faiz oranları ve yatırımlar üzerinde bir etkiye sahipken gelir vergisi indirimleri daha ziyade tüketim harcamalarının artmasıyla sonuçlanmakta ve Keynesyen çoğaltan mekanizması bağlamında genişletici bir etki yaratmaktadır.

Bir vergi reformu tasarlanırken, reformun tasarlayıcıları, politik tercihlerine göre, doğrudan vergilerde bir indirime giderek tüketim harcamalarını uarmayı hedefleyebilir ya da uyarılan tüketim harcamaları üzerinden alınacak vergilerle, vergi gelirini önceki duruma göre geliştirmeyi düşünebilir. Son dönemde özellikle KDV uygulamalarının yaygın olduğu ülkelerde gerçekleştirilen vergi revizyonlarının ve reformlarının altında yatan önemli bir nedenin de bu açıklananlar olduğu tespit edilmelidir.

Vergilemenin mükelleflerin davranışları üzerinde değişikliğe yol açabilecek iktisadi etkileri, aşağıda anlatılacak olan bazı temel kavramlarla açıklanabilir. Bu etkiler, vergi reformlarının normatif analizi yapılırken dikkate alınan etkilerdir.

Vergiden kaçınma ve vergi kaçırma kavramları gelirin vergilemesi çerçevesinde ele alınmalıdır. Mükellefler genellikle, vergi yükünü minimize etmeye yönelik davranışlarda bulunurlar. Bu davranışların bazıları tümüyle yasaldir. Aslında vergiden kaçınma davranışları, bazı hallerde, yarattığı etkiler nedeniyle cesaretlendirilmektedir. Örneğin, özel emeklilik ve ipotek yoluyla konut edindirme sistemine yönelik harcamalar ile devlet iç borçlanma senetleri gibi bazı sermaye araçlarına yönelik harcamalar, vergiden kaçınma konusunda önemli imkanlar sunmaktadır. Kamunun, gelişmesini istediği bu gibi alanlarda vergi muafiyetleri veya düşük oranlar uygulaması, gelir sahiplerinin bu gibi alanlara gelirlerini kaydırmalarına yol açmaktadır. Ayrıca kamu, vergi gelirinden vazgeçerken, gelişmesinde sosyal ve ekonomik yararlar gördüğü alanları da desteklemiş olmaktadır. Türkiye gibi finansal krizler yaşayan gelişmekte olan ekonomilerde, kamunun borçlanma gereksinimine yardımcı olacak vergi politikaları uygulanmaktadır. Yukarıda da bahsedildiği gibi, devlet iç borçlanma senetlerine uygulanan vergi muafiyeti, gelirin önemli oranda diğer finansal araçlardan devlet iç borçlanma senetlerine yönlendirilmesini sağlamaktadır. Bu gibi uygulamalar

adaletsizlik gibi sonuçlar doğurmakla birlikte, kamunun ekonomiye müdahale edebilme yollarının arasında en etkili olanlarından biridir.

Vergiden kaçınma davranışları, yasal olan ve mükellefin gelirini vergi yükünü minimize etme gayretiyle, düşük vergi oranlarının uygulandığı alanlara kaydırmasıdır. Doğru tasarlanmış ve düzgün uygulanan bir vergi yapısıyla, vergiden kaçınma gayretlerinin sonuçları otoritenin istediği sonuçlar olacaktır. Vergi yükünü yasa dışı yollarla hafifletmeye yönelik bazı davranışlar da mevcuttur. Bu gibi davranışlara, vergi kaçırma denmektedir. Bu davranışlar arasında en yaygın olarak gözlenen, yasalara aykırı olarak, mükelleflerin gelirlerini tam ve eksiksiz beyan etmemeleri durumudur. Bu yolla mükellefler ödemeleri gereken verginin altında bir vergi ödeyerek vergi yüklerini azaltmaktadır.

Vergi kaçırma, Marshallcı iktisat çözümlemesi çerçevesinde, basit bir dengenin bozulmasının sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Birey, vergi kaçırma sonucunda elde edeceği kazanımlar ile yakalanması sonucunda karşılaşıacağı yükümlülükler arasındaki denge hangi tarafa doğru bozulursa, o duruma uygun hareket etme eğilimindedir. Bireyler idareden kaynaklanan zafiyetler sonucunda vergi kaçırma eylemini ancak, yakalandıklarında karşılaşıacakları cezaların, vergi kaçırma eyleminden elde edeceklerin kazançların altında olduğunda gerçekleştirirler. Yine aynı şekilde vergi kaçırmanın cezası, her hangi bir şekilde telafi edilemeyecek kadar yüksek ve caydırıcı olursa vergi kaçırma yolu tercih edilmeyecektir.

Vergi kaçırmanın boyutlarının ne olduğu, dönemler boyunca kamu iktisatçıları için bir tartışma konusu olmuştur. Yasa dışı bir şeyi yaptığını kabul eden kimse olmayacağı için, vergi kaçırmadan kaynaklanan vergi geliri kaybının ne kadar olduğunu kesin olarak tespit etmek de mümkün olmayacaktır. Ancak, gelişmekte olan ülkelerde miktar olarak olmasa da oran olarak daha yüksek oranda vergi kaçırma eyleminin gerçekleştiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Gelişmiş ülkelerden farklı olarak gelişmekte olan ülkelerde, idari, yasal ve kültürel sorunlardan kaynaklanan nedenlerle vergi kaçırma eylemi daha yaygın gerçekleşmektedir. Gelişmiş ülkelerde de vergi kaçırma eyleminin genelde, ikinci işlerden elde edilen gelirler üzerinden

yapıldığı tahmin edilmektedir. Hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan ülkelerde mevcut olan kayıt dışı ekonomi sorunu vergi geliri kaybına neden olmaktadır. Kayıt dışı ekonomi gelişmiş ekonomilerde, örneğin gelişmiş 21 OECD ülkesinde, ortalama GSYİH'nın %16,8'i büyüklüğündeyken gelişmekte olan ekonomilerde bu oran %26-41 arasında olabilmektedir.¹⁶

Gelirin optimal vergilemesi konusunda, tarifeyi etkileyen unsurların, vergi değişikliklerine karşı emek arzının esnekliği, gelir dağılımındaki eşitsizliğin maliyetine, ele alınan sosyal refah fonksiyonuna ve üretim faktörlerinin dağılımına bağlı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.¹⁷

2.2.2. Tüketim Harcamalarının Vergilendirilmesi

Tüketim harcamaları üzerinden alınan vergiler, harcama yapanın gelir durumu göz önüne alınmadan herkes için eşit oranda uygulanan vergiler olduğundan regresif nitelikteki vergilerdir. Yani, artan oranlı gelir vergilerinin tersine her birey aynı mal için aynı miktarda vergi ödediğinden, daha üst gelir grubuna mensup bireyler gelirlerinin daha küçük bir kısmıyla vergi ödemiş olmaktadır. Gelir azaldıkça, vergi yükü artmaktadır. Tüketim harcamaları üzerinden alınan vergilerin de progresif bir yapıya dönüştürülmesi için önemli çalışmalar ortaya konmuştur. Bu çalışmaların ortaya çıkardığı en önemli uygulama, düşük gelir grubuna mensup bireylerin bütçelerinde önemli yere sahip olan malların üzerindeki vergilerin düşürülmesi ya da kaldırılmasıdır. Bu malların başında temel gıda maddeleri gelmektedir. Ancak vergi oranı düşürülen ya da üzerinden vergi kaldırılan malları, temel gıda maddeleri gibi, yüksek gelir grubundan bireylerin de kullanıyor olması, düşük gelirliden yüksek gelirli kesime doğru oluşan refah akışını durdurmamaktadır. Bu durum bölüşümde adaletsizlik sorununu derinleştirmektedir.

¹⁶ Mustafa DURMUŞ, “Kayıtdışı Ekonominin Bazı Mali Yönleri: Türkiye Örneği”, **TİSK Akademi, Dergisi**, 2006/I, s. 144

¹⁷ Joel SELAMROD, “Do We Know How Progressive The Income Tax Should Be”, **National Tax Journal**, Vol. 36, No:3, s. 361-368

Gelişmekte olan ülkelerde, gelir ve servetten alınan vergilerdense, tüketim harcamaları üzerinden alınan vergilere ağırlık verilmesi yaygın gözlenen bir durumdur. Ancak gelişme sürecinde dolaysız vergilerin sistem içinde ağırlığının artması, dolaylı vergilerin ağırlığının azalması beklenir.¹⁸

Tüketim harcamaları üzerinden alınan verginin matrahı tüketim harcamaları olduğundan, bu vergi şahsi ve dolaysız bir vergi türüdür. Her ne kadar adaletsiz bir vergi türü olsa da, harcama vergisinin savunulmasının altında yatan en önemli neden olarak, ek yük yaratarak milli geliri azaltmaması ve sosyal refahı bozmaması gösterilebilir. Fisher tarafından ortaya konulan bu yaklaşım, harcama vergisinin, bireyin milli gelirden ne aldığına göre, gelir vergisinin ise ne kattığına göre tahsil edildiğini ve bu durumun adil olmadığı tezi üzerine kurulmuştur.¹⁹

Tüketim harcamalarının vergilendirilmesiyle ilgili teorik çalışmalar evrimsel bir yapıya sahiptir ve yeni yaklaşımlar, kendinden önce ortaya konan yaklaşımlara boyut kazandırmaktadır. Yaklaşık bir buçuk yüzyıldan beri, ekonomistler ek kaybı minimize edecek tüketim vergilerinin nasıl şekilleneceği üzerinde çalışmaktadırlar. Hobbes'dan sonra Dupuit'nin 1844'teki kısmi denge analizi, 1927 yılında Ramsey tarafından geliştirilerek bu alandaki modern yaklaşımların temeli oluşturulmuştur. Bu konudaki araştırmaların ve teorik yapılanmanın bugün dahi devam ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Geline nokta kamu maliyesi, politika yapıcılarına optimal tüketim vergilemesi sorununa üç ana yaklaşım sunmaktadır. Bu yaklaşımlar optimal vergilerin tüm taleplerde aynı oranda azalmaya neden olacağını savunan Ramsey Kuralı, optimal tüketim vergilerinin malların fiyat esneklikleriyle ters oranda olmasını savunan Ters Esneklikler Kuralı ve iki maldan boş zamana tamamlayıcı olan malın, daha çok vergilendirilmesi öneren Corlett-Hague Kuralı'dır.²⁰

¹⁸ Esfender KORKMAZ, **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İstanbul Üniversitesi İkt. Fak. Yay., 1982, s. 77

¹⁹ Stefan HOMBUNG, "A New Approach to Optimal Commodity Taxation", **University of Hannover, Makale No:229**, 2004, s. 2

²⁰ Hombung, **a.g.e.**, s. 3

Politik süreçler, malların kendi aralarında vergilendirilme farklılıklarını değerlendirirken başka etkenleri de göz önüne almak durumundadır. Mallar üzerinden alınan vergiler ile ilgili en önemli sorun vergileme sonrası ortaya çıkan ek kayıp sorunudur. Ek kaybın tanımı şu şekilde yapılabilir: “Vergileme sonrası ortaya çıkan refah kaybının vergi miktarını aşan kısmıdır”. Ek kayıp, vergilemenin neden olduğu gelir azalmasının değil; sonrasında ortaya çıkan tüketici tercihlerindeki değişimlerin ortaya çıkardığı refah kaybıdır. Ek kayıp ile ilgili önemli iki nokta, bu kaybın devletin kasasına vergi geliri olarak girmemesi ve ek kaybın ekonomik etkinsizliğe neden olmasıdır. Ek kaybın ortaya çıkması için mallar arasındaki nispi fiyat yapısının bozulması gerekir. Yani bir diğer ifade ile, tüm mallar üzerine eşit oranda uygulanan vergiler nispi fiyat yapısını(dengesini) bozmadığından ek kayba neden olmazlar. Ancak bir mal üzerine ilk defa konulan bir vergi ya da var olan vergilerin sadece belli mal grubu üzerinde var olan vergilerin değiştirilmesi, nispi fiyat dengesini bozarak ek kayba neden olmaktadır. Hatta oluşan ek kaybın, vergi oranlarındaki artışın karesi kadar olduğu ileri sürülmektedir.²¹ Oluşan bu ek kaybın varlığı, vergi sistemleri yapılandırılırken göz önünde bulundurulmaktadır. 1980 sonrası vergi sistemlerini etkileyen arz yönlü iktisat yaklaşımı ekonomik etkinliği maksimize etme amacını ön plana çıkardığından ve vergileme ile sonrasında oluşan ek kaybın etkinliği bozucu nitelikte olmasından dolayı vergileme yaklaşımlarını etkilemektedir.

2.2.3. Kurumsal Gelirlerin Vergilendirilmesi

Ekonomide, üretim ve yatırım kararlarını oluşturma ve uygulama organı olan firmaların elde ettiği gelirlere uygulanan vergiler, vergi sisteminin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Firmalar üzerinde en öne çıkan vergi,

²¹ Richard A. MUSGRAVE ve Peggy B. MUSGRAVE, **Public Finance in Theory And Practice**, 5th Edition, McGraw-Hill, New York, 1989, s. 284

'Kurumlar Vergisi'dir ve kurum kazançları üzerindeki gelir vergisi şeklindedir. Firmalar üzerinde başka vergi yükleri de süre giden dönemde mevcuttur. Bunların bir kısmı, üretim faktörleri üzerindeki, sosyal güvenlik katkı payları, sermaye gelirleri üzerindeki vergiler gibi vergilerdir. Bir diğer kısım vergiler de, toplam çıktı ve toplam girdi üzerindeki vergilerdir. Örneğin uygulamada sıkça öne çıkan KDV aslında, firmaların ürettikleri katma değer üzerinden alınan oransal bir vergidir. Vergi tabanının tanımı değiştikçe vergi yaklaşımı da değişmektedir. Örneğin gelir temelinde katma değer ödenen ücretler ile amortismandan arınmış net sermaye geri dönüşlerinin toplamından oluşmaktadır. Bu da sosyal güvenlik katkı payı ödemeleri ile eşit oranlı kâr(gelir) vergisinin toplamına eşittir. Ürün temelinde katma değer hesaplanırken amortisman için provizyon ayrılmaz; farklı olarak gelir temelinde amortisman için bir provizyon ayrılırken faiz gelirleri tabandan düşülemez. Tüketim temelli katma değer hesabında ise, tüm sermaye malı alımları tabandan düşülür²². Genel yaklaşım, firmaların temelde eşit bir gelir vergisine tabi tutulmaları ve kullandıkları bazı faktörlerin miktarları ölçüsünde(bunun firmanın ölçeğini belirlediği fikrinden yola çıkılarak) bir vergiye tabi tutulmaları şeklindedir. Yani, her firma gelirleri üzerinden eşit oranda kurumlar vergisi ödemekte, ölçek arttıkça da üretim faktörleri(özellikle de işgücü) üzerinden ödedikleri vergiler artmaktadır.

Kurumlar vergisi, ekonomide yarattığı etkiler açısından, gelir vergisinden farklılıklar gösterir. Bir görüşe göre, kurumlar vergisi aslında firma sahiplerine uygulanan bir çeşit gelir vergisidir. Sonuçta her firmanın sahibi, firmanın gelirlerinden kazancını elde ettiğinden, kurumlar vergisi bireylere yansıyan bir çeşit gelir vergisidir. Bir diğer görüş ise, ekonomide faaliyet gösteren firmalar istihdamdan yatırım hacmine kadar pek çok alanda karar veren ve uygulayan birimler olduğundan, firmalara uygulanan vergilerin bireylere uygulanan vergilerden çok daha farklı boyutları olan bir vergi çeşidi olduğunu savunmaktadır.

²² Atkinson ve Stiglitz., a.g.e., s. 129

Kurumlar vergisinin bir diğer önemli etkisi, etkinlik konusundadır. Kurumlar vergisinin etkileri, verginin neyin üzerinden alındığı ve vergiyi kimin yüklediği ile doğrudan ilişkilidir. Kurumlar üzerindeki vergiler genellikle, firmalar tarafından ya ileriye(tüketicilere) ya da geriye(işçilere) yansıtılır. Kurum sermayesi üzerindeki vergiler, ileri ya da geri yansıtılmasa bile, kurum sahipleri üzerinde kalmayabilir. Verginin yansımaları için üç belirleyici etken vardır. Bunlar: talep esnekliği, arz esnekliği ve piyasanın yapısının ne kadar rekabetçi olduğudur. Kurumlar vergisinin yansımaları da, kısa dönem ve uzun dönem arz esneklikleri aynı olmadığından farklılık gösterir²³.

Kurumlar vergisinin etkilerinden bir diğeri, girişimcilik üzerinden alınan bir vergi olmasından kaynaklanır. Bu ifade, firmaların yeni yatırımları hangi kaynaklarla finanse ettiğine göre doğruluk kazanan bir ifadedir. Bir firma borçlanma yoluyla ya da öz kaynaklar yoluyla yeni yatırımlarını finanse eder. Firmalar yatırım kararları verirken, yeni yatırımlar üzerinden elde edecekleri gelirlerden alınacak ekstra vergileri, ek amortisman indirimlerini ve faiz ödemelerini matrahtan düşülebilmeyi hesaba katarlar. Yatırımın sağlayacağı fazladan geliri, borçlanma yoluyla finanse eden firmalar için vergi, eğer faiz matrahtan düşülebiliyorsa önemli bir belirsizlik yaratmamaktadır. Firma borç aldığı anda, yatırımın marjinal maliyeti alınan borcun faizine eşittir. Faiz vergiden düşülebiliyorsa, yatırımın vergi sonrası marjinal maliyeti $r(1 - t)$ 'dir (faiz haddi (r) ve vergi oranı (t)). Örneğin faiz haddinin % 10 ve vergi oranının % 30 olduğu bir durumda, vergi sonrası maliyet % 7 olacaktır. Firmanın bu yatırımdan elde edeceği getiri %30 azalmaktayken, borçlanmanın maliyeti de aynı oranda azalmaktadır²⁴. Dolayısıyla, verginin alınmasından önce borçlanmayla finanse edilen bir yatırımın net getirisi pozitifse, vergi sonrası da pozitif olacaktır. Yatırım kararları, firmanın elinde

²³ Joseph E. STIGLITZ, **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev: Ömer Faruk Batirel, Marmara Üniversitesi Yayın No: 549, İstanbul, 1994, s. 695

²⁴ Holger STRULIK, "*Capital Tax Reform, Corporate Finance and Economic Growth and Welfare*", **Hamburg University Press**, Hamburg, 2001, s. 11

Web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: Mayıs 2005

yatırımını borçlanmayla finanse edebilme seçeneği varsa, kurumlar vergisinden etkilenmemektedir.

Kurumlar vergisi tekel kârlar üzerinden alındığında, fazla kârlar üzerinden alınmaktadır. Tekelin elde ettiği kârlar, rekabetçi piyasalarda elde edilen kârlar gibi belirsiz olmadığından kurumlar vergisinin tekel yatırım kararları üzerinde belirsizlikten doğan saptırıcı etkisi söz konusu değildir. Zaten, tekelci firmalar kurumlar vergisinin tamamını yansıtabilmektedirler. Örneğin tekelci firma, %20'lik bir kurumlar vergisi ile karşılaştığında 1 lira olan malın fiyatını 1.2 liraya çıkararak vergiyi tüketiciye yansıtabilir (burada yansıtma miktarı talep eğrisinin doğrusal olmasına ya da olmamasına göre değişmektedir).

Kurumlar vergisi uygulamaları, iktisat politikasının önemli bir aracı olma niteliğindedir. Kurumlar vergisindeki düzenlemeler yoluyla kaynak tahsisi yeniden şekillendirilebilir. Örneğin amortisman uygulamaları, bazı sektörlerde diğerlerine göre çok daha düşük efektif vergi oranlarının uygulanmasına neden olur. Genellikle politika yapıcılar açısından da kurumlar vergisi ve teşvik ve indirim uygulamaları bir ekonomi politikası aracı olarak görülmektedir.

Kurumlar vergisi ve uygulamaları, ekonomide kaynak tahsisinden, yatırım kararlarına, istihdamdan istihdamın yapısına kadar pek çok önemli alanda belirleyici olduğundan, vergi sisteminin en hassas dışlılarından biridir.

2.3. Etkin ve Adil Bir Vergi Sisteminin Temel Özellikleri

Birinci bölümde vergilemenin makro ve mikro yönden iktisadi etkilerini irdelenmiştir. Bu, yapılacak vergi reformları ve bu reformların temel hedefleri açısından çok önemlidir. Zira hangi tür vergilerin ne tür etkilere sahip olduğu bilinmeden, yapılacak vergi reformunun nasıl olması gerektiğini bilmek mümkün değildir. Temel bir vergi reformunun amacı, var olan vergi sisteminde yapılacak temel değişiklikler ile maliye politikasının dört önemli amacı olan, ekonomide istikrarın sağlanması, etkin kaynak tahsisi, gelir dağılımında adalet ve

ekonomik büyüme ve kalkınmanın finansmanı amaçlarına ulaşılmasının sağlanması olmalıdır.

Vergi sistemleri, yukarıda bahsedilen bu temel amaçlara hizmet etmek için belli bazı özelliklere sahip olmalıdır. Zaman ve ülkeye göre değişmesine rağmen bu temel özellikler, vergi reformları için yol gösterici niteliktedir.²⁵

Vergileme ilkeleri, vergilerin mali niteliklerine ilişkin ilkeler ve vergilerin iktisadi ve sosyal niteliklerine ilişkin ilkeler olarak iki ana başlık altında toplanabilir. Vergilerin mali ve iktisadi niteliklerine ilişkin ilkeler şunlardır:²⁶

1. Açıklık İlkesi
2. Genellik İlkesi
3. Uygunluk İlkesi
4. Düşük Maliyet İlkesi
5. Yeterli Gelir(Verimlilik) İlkesi
6. Esneklik İlkesi: Kanunilik İlkesi
7. İktisadi Etkinlik İlkesi
8. Reel Toplam Hasılanın Yükseltilmesi İlkesi
9. Yararlanma İlkesi
10. Ödeme Gücü(Adalet) İlkesi

Geleneksel vergileme ilkeleri olarak da günümüze kadar gelen bu ilkeler vergi reformlarına yol gösterecek bir şekilde beş ana başlık altında toplanabilir²⁷:

1. Vergi sistemi basit ve anlaşılabilir olmalı
2. Vergi sistemi şeffaf ve denetlenebilir olmalı
3. Vergi sistemi esnek olmalıdır
4. Vergi sistemi etkin olmalıdır
5. Vergi sistemi adil olmalıdır

²⁵ Durmuş, **a.g.e.**, s. 283-290

²⁶ Özhan ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, AÜSBF Yayınları No:413, Ankara, 1978, s. 193

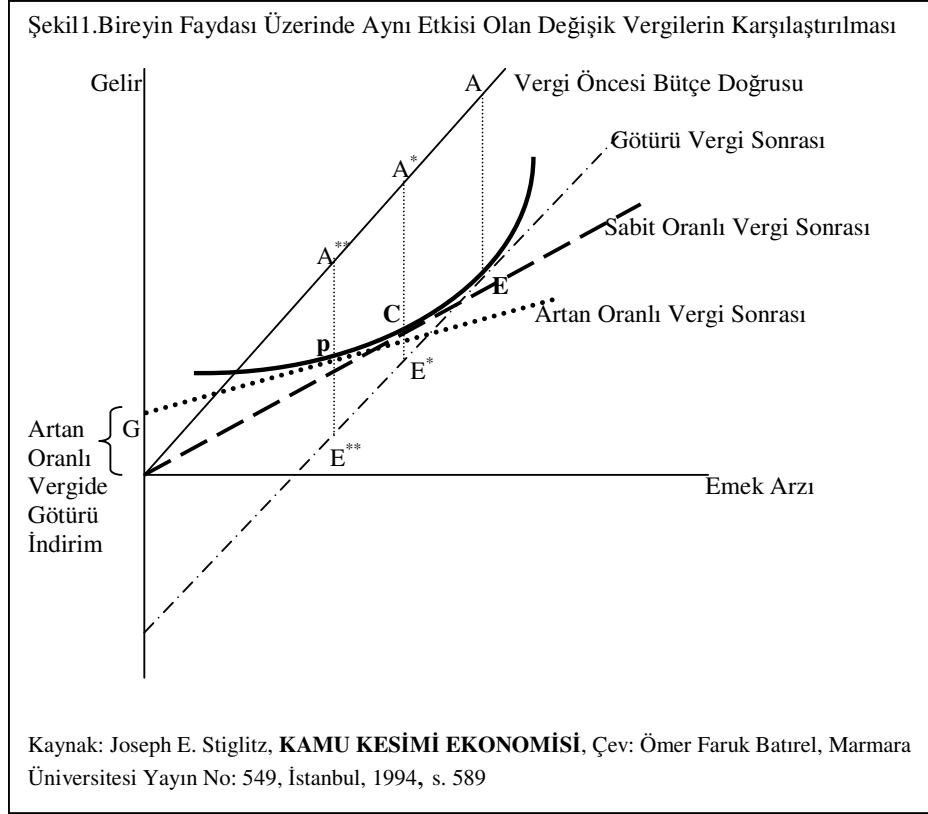
²⁷ Neumark, **a.g.e.**, s. 112-130

Vergi reformları sonrasında oluşturulacak yeni vergi sisteminin yukarıda sayılan özellikleri taşımasının yanında, vergi idaresi konusunda da bütün sıkıntıların giderilmesi gerekmektedir. Az gelişmiş ülkeler için vergi idarelerinin ortak özelliği, çalışan insanlar için yeterli ekonomik imkanların sağlanamaması, vergi idaresinde çalışanların olumsuz etkilere ve diğer dış faktörlere açık olmalarıdır. Vergi idaresi eğer tam etkin ve sağlam temelli olmazsa, vergiyi tahsil eden idare çalışanları yüzünden vergi uygulamalarında farklılaşma ve vergi kaçığı oluşabilmektedir. Fiili vergi yüklerinde ortaya çıkabilecek farklılaşma, hem yatay hem de dikey adaleti bozucu nitelikte olacaktır. Yani vergi sisteminin yukarıdaki beş temel özelliğinin yanında vergi idaresinin sağlam ve etkin işlev gören bir idare olması vergi sistemini sağlıklı kılacaktır.

Reform sonrası oluşacak sistemde, hangi tür vergilerin ne oranda etkinlik kaybına yol açacağı önemli bir sorundur. Gelir dağılımında daha fazla adalet sağlamak için etkinsizlik cinsinden maliyetin kabullenilebileceği, toplumsal bir karardır. Vergileme ile ilgili yeniden yapılandırma çalışmaları bu nedenle kimi etkileri dikkatle değerlendirmelidir. Maliye literatüründe yukarıdaki iki temel vergi reformu ilkesi olan etkinlik ile adalet arasındaki ödünleşim temel sorunların başında gelir ve optimal vergi teorisi de bu sorunu çözmeye çalışır.

2.3.1. Vergilemede Adalet ve Etkinlik Ödünleşimi

Vergileme, kaynak tahsisinde etkinlik ve gelir dağılımında adalet konularında doğrudan etkili olan mali bir enstrümandır. Vergileme yoluyla kaynak dağılımında etkinlik artırılabilirken, yine vergileme yoluyla var olan gelir dağılımındaki adaletsizlikler azaltılabilir. Ancak, kamu ekonomisinin en önemli sorunsallarından olan etkinlik ve adalet, birbirleriyle ödünleşim halindedirler. Şöyle ki, gelir dağılımında adalet sağlanırken belli oranda etkinlik maliyeti, etkinlik artırılırken de belli oranda adalet maliyeti söz konusudur.



Şekil 1’de çeşitli vergilerin, bireyin faydası aynı kalırken, neden olduğu etkinlik kaybı gösterilmektedir. Vergileme ile elde edilecek maksimum gelir, vergi öncesi bütçe doğrusu ile götürü vergi sonrası bütçe doğrusu arasındaki uzaklık kadardır ($AE = A^*E^* = A^{**}E^{**}$). Adalet açısından en az tercih edilir vergi türü olan götürü usulü vergi sonrası birey, farksızlık eğrisi üzerindeki E noktasında dengeye ulaşacaktır. Bu noktada devletin vergi geliri maksimum ve etkinlik kaybı sıfırdır. Adalet açısından daha az bozucu sabit oranlı vergileme sonrasında birey, C noktasında dengeye ulaşacaktır. Bu noktada, devlet A^*C kadar vergi geliri elde ederken oluşan etkinlik kaybı da CE^* kadardır. Adalet açısından en adil olan vergileme türü olan artan oranlı vergileme sonrası birey, P noktasında dengeye ulaşacaktır. Devletin elde ettiği vergi geliri $A^{**}P$ kadardır ve bu üç vergileme yolu

arasında, en düşük gelir elde ettiği miktardır. Etkinlik kaybı en yüksek düzeyde olacak ve PE^{**} düzeyinde gerçekleşecektir.

Vergilemede adalet açısından, farklı gelir gruplarının farklı oranlarda vergilendirilmesi gereklidir. Farklı vergi gruplarındaki bireylerin emek arzı esneklikleri de belirgin bir şekilde farklı olacağından, bireylerin karşılaşacakları vergi oranları farklı olmalıdır. Örneğin devletin vasıfsız işçilerle vasıflı işçilere farklı oranlarda vergi uyguladığı bir durumda devlet, faydacı bir sosyal refah fonksiyonunda, faydaların toplamını bu yolla maksimize etmeye çalışmaktadır. Devletin iki grup arasında sabit bir miktar vergi geliri elde etmeye çalıştığı bir durumda, vergi oranları öyle tespit edilmelidir ki; bir gruptan bir lira fazla gelir temini sonucu ortaya çıkan fayda kaybı, tam olarak diğer gruptan bir lira fazla gelir temini sonucu ortaya çıkan fayda kaybına eşit olmalıdır. Fayda vergi oranının azalan bir fonksiyonudur. Vergi oranındaki artış sonucu bir grubun faydasında meydana gelen kaybın ne kadar olacağı, grubun emek arzı ve gelirinin marjinal faydasına bağlıdır. Vergi oranındaki artıştan elde edilen gelir, Laffer eğrisi ile ifade edilmektedir. Belli bir orana kadar vergi artışları vergi gelirini artırırken, belli bir orandan sonra emek arzı azalacak ve vergi gelirleri de buna paralel olarak düşecektir. Emek arzındaki azalmanın büyüklüğü, emek arzının esnekliğine bağlıdır. Esneklik arttıkça devletin vergi oranındaki artıştan elde edeceği hasılat artışı da azalacaktır.²⁸

Tüm bu verilerin ışığında optimal vergileme, her grubun bir lira fazla vergi ödemesi sonucu oluşan fayda kayıplarının eşit olduğu oranlarda gerçekleşir. Düşük gelire sahip grubun gelirinin marjinal faydası, yüksek gelire sahip grubun gelirinin marjinal faydasından daha fazla olduğundan ek bir lira vergi ödemeleri durumunda, düşük gelir grubunun fayda kaybı daha yüksek olacaktır. Bu nedenle, düşük gelire sahip grubun yüksek gelir grubundan daha düşük oranda vergi ödemesi gerekir.

Hazırlanacak bir vergi reformunda, malların vergilendirilmesi gelirin vergilendirilmesinden farklı ele alınmalıdır. Mal vergilendirmesi gelirin yeniden

²⁸ Stiglitz, a.g.e., s. 597

bölüşümü sorununa, gelirin vergilendirilmesi kadar etkin çözümler sunmamaktadır. Yeniden dağılımın mal vergilendirilmesi yoluyla kullanılabilir tek etkin şekli, zenginlerce tüketilen malların daha yüksek oranda vergilendirilmesidir. Ancak, bu malların talep esneklikleri oldukça yüksek olduğundan, yeniden bölüşüme çok önemli bir katkı sağlamayacaktır.

Malların pareto etkin vergilemesi konusunda ilk çalışmalar, Frank Ramsey tarafından yapılmıştır. Bu nedenle etkinlik kaybını minimize eden vergilere, “Ramsey Vergileri” denilmektedir. Basit ve temel varsayımlarla “Ramsey Vergileri” talep ve arz esnekliklerinin tersinin toplamı ile orantılıdır.

Vergilemede adalet etkinlik arasındaki ödünleşim, optimal bir vergi yapısı inşa edilirken ortaya çıkan önemli bir sorundur. Örneğin yukarıda değinildiği gibi, mallar üzerine konan vergilerde selektif davranılırsa, zenginlerin tükettiği mallar gibi, tüketici davranışları etkilenirken, genel tüketim vergileri tüketici davranışlarını etkilemez. Yine gelir vergisi, tüketimi zamansal boyutta etkilerken, yani bugünkü tüketim ve gelecekteki tüketim arasında tercih değişikliğine yol açarken, genel tüketim vergilerinin böyle bir etkisi yoktur. Ayrıca hem gelir hem de genel tüketim vergileri, bireylerin mallar ve boş zaman arasındaki tercihlerini etkilemektedirler.²⁹

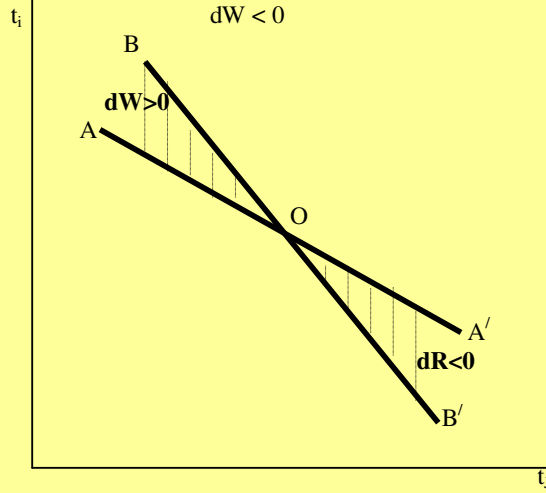
2.3.2. Vergi Reformlarının Normatif Analizi

Vergi sistemindeki değişikliğin toplumun refahını nasıl etkilediği sorunu, vergi reformlarının normatif analizinin temelini oluşturmaktadır. İdeal bir vergi sistemi, etkin kaynak tahsisi altında, adil bölüşüm yoluyla sosyal refahı artırabilmelidir. Bu sorunla ilgili analizin temel varsayımı, faktör gelirlerinin, üretici fiyatlarının sabitliği ve rekabet koşulları altında dolaylı vergilerin tümüyle mal fiyatlarına yansıtılabildiğidir.³⁰

²⁹ Musgrave ve Musgrave, **a.g.e.**, s. 277-295

³⁰ Durmuş, **a.g.e.**, s. 281

Şekil 2. Vergi Reformunun Normatif Analizi



Kaynak: Mustafa Durmuş, MALİYE POLİTİKALARI TEORİ VE UYG.,2003, s. 282

Vergisel değişiklikler yoluyla veri bir vergi geliri düzeyinde (R), sosyal refahı (W) artırmak ya da veri bir sosyal refah düzeyinde vergi gelirlerini artırmak hedeflenmektedir. Analize göre, mevcut vergi sistemi optimal değilse; bir ya da daha fazla sosyal refahı artırabilecek vergisel değişiklik mümkündür. Bu durum Şekil 2'de gösterilmektedir. Şekilde t_i ve t_j i ve j malları üzerine konan vergileri göstermektedir. AA' doğrusu, aynı vergi gelirini sağlayan vergi oranları bileşimini, BB' doğrusu, aynı refah düzeyini sağlayan vergi oranları bileşimini göstermektedir. Şekilde $OA'B'$ alanında vergi gelirleri düşmektedir. Sadece OAB alanında, hem vergi gelirlerinde hem de sosyal refahta net artışlar sağlanabilmektedir. Yani sosyal refahı göz önünde bulunduran bir vergi reformu için OAB alanı, vergi oranlarıyla ilgili optimal düzenlemeleri barındıran alandır. Ancak bu analiz varsayımlarının gerçek hayatta tam olarak var olmaması nedeniyle eksik bir analizdir. Yine de vergi reformlarına, sosyal refah ile ilişkilendirerek, vergi reformlarına yeni bir boyut sunmaktadır.

Normatif yaklaşım, optimal vergileme nasıl olmalıdır sorusuna yanıt aramaktadır. Bu konuda yapılan analizler, normatif analizin doğası gereği, analizi yapan kişinin dünya görüşüne göre şekillenmektedir. Ancak, temelde değişmeyen nokta, optimal bir vergilemede, ne kadar etkinlik ve ne kadar adalet sağlanmalıdır sorusunun cevaplarının aranmasıdır. Kamu ekonomisinin temel sorularından olan etkinlik/adalet ödünleşimi de aslında normatif analizin denge aradığı sorunsaldır.

Kamu maliyesinin üç temel bileşeni olarak şunlar gösterilebilir:

- i. Vergileme, harcama ve bunların etkilerinin, kaynakların sosyal etkin kullanımlarından ayrılması.
- ii. Mali sistem aracılığıyla yeniden dağılımın belirlenmesi.
- iii. Kamu sektörü yük ve faydalarını tahsis etmek için, piyasa dışı veya kolektif karar mekanizmalarının zorunlu olması.

Vergilemeyle ilgili kurallar ve normlar da bu üç bileşenle ilişkilidir. Kurallar ile ilgili literatür, iki geniş kategoriye ayrılmaktadır. Birincisinde, çözümlerin, kolektif karar mekanizmasını by-pass eden bir planlamacının varlığı ile çözüme ulaştığı varsayımını yapan, çıktıya yönelik yaklaşımlardır. Çıktıya yönelik yaklaşımlar, baş vergisini ya da düz oranlı vergiyi belli bir referans noktası kabul etmektedir. Şöyle ki, baş vergisi ya da düz oranlı vergi uygulandığında, etkinlik kaybı minimize edilmektedir. Baş vergisi ya da düz oranlı vergi, emeğin ya da kaynakların yeniden dağılımına yol açmamaktadır.

Geniş anlamda kabul gören bir diğer norm da, bir vergi sisteminin, ek yükleri en aza indirmesi durumunda etkin olarak kabul edileceğidir. Bu kural, baş vergisinin ya da düz oranlı verginin standart referans noktası olarak alınmasının bir uzantısıdır. Kamunun pek çok iyi tanımlanmış vergi tabanları olduğu varsayılırsa, toplam refah kaybının mümkün olan en az düzeyde olabilmesi için, her bir birimlik vergi geliri artışının yarattığı refah kaybının vergiler arasında eşit olması gerekmektedir. Bu kural, Ramsey'in Ters Esneklikler Kuralının dayandığı temeldir.

Optimal bir vergileme için bir diğer norm da, sosyal planlayıcının, ekonomideki tüm tercihleri, tüm zevkleri ve tüm teknolojiyi dağılım ağırlıklarıyla

birlikte bildiği varsayımına dayanır. Bu bilgiye dayanarak, vergi tarafsız olmalıdır. Yani, vergilenebilir tüm aktiviteler, vergi sisteminde eşit muamele görmelidir. Bazı mal ve hizmet grupları, sistem içinde farklı davranışlara maruz kaldığında kaynak tahsisinde etkinsizlik sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu normun uzantısı olarak, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde verginin tarafsızlığı sağlanmalıdır.

Kurallarla ilgili literatürde ikinci kategori, “süreç yönlü yaklaşımlar”dır. Bu yaklaşımlar, kolektif bir karar mekanizmasının varlığı varsayımına dayanır. Süreç yönlü yaklaşımlar, çıktı yönlü yaklaşımlardan farklı olarak, etkinlik yerine yatay adaleti ön planda tutmaktadır. Köklü bir vergi tabanı tanımının yapılması, öncelikli sorundur. Yapılan öncü çalışmalarda uygun bir vergi tabanının belli zaman dilimi içinde refahta meydana gelen değişimler ile aynı zaman diliminde yapılan harcamaların toplamı olduğu ortaya konulmuş ve savunulmuştur.

İkinci bir “süreç yönlü yaklaşım” normu, vergi toplama gücünün sınırının konmasıdır. Bu norm, leviathan yaklaşımdan doğmuş ve kamunun ekonomi içinde bir canavar misali büyümesine engel olma saikiyle konulmuştur. Kolektif seçim mekanizmasının olduğu varsayımı, bu normun da temelini oluşturmaktadır.

Bir diğer norm, Buchanan ve Congleton tarafından ortaya atılan ve kolektif karar mekanizmasının yerine demokratik politikanın kullanıldığı genellik prensibidir. Bu prensip; çoğunluğun azınlık haklarını, sistem aracılığıyla istismar etmesinin neden olduğu kayıpların giderek artacağı kaygısından yapılandırılmıştır. Genellik kuralı, bölüşümsel çatışmayı önlemek için, herkesin geniş bir tabanda vergi ödeyeceği ve herkesin ödediği bu vergilerden geniş anlamda eşit olarak faydalanacağı bir vergi sisteminin oluşturulmasını ifade eder³¹.

Son süreç yönlü yaklaşım ise, zaman istikrarı kuralıdır. Bu norma göre, vergiler zaman içinde tarafsız olmalıdır. Politikanın zaman içinde istikrarsız olması ve vergi sisteminin bundan etkilenmesi, vergiye konu olan mal ve hizmetlerin farklı

³¹ J.M. BUCHANAN ve R.D. CONGLETON, **Politics By Principle Not Interest**, Cambridge Un. Press, New York, 1998, s. 50-74

zamanlarda farklı şekilde vergilendirilmesi, hem adaletsizlik hem de etkinsizlik yaratmaktadır.

Bu kurallar ve normlara göre yapılacak bir vergi reformunda:

- i. Ek kayıp en aza indirilmeli
- ii. Vergilemede tarafsızlık sağlanmalı
- iii. Yatay adalet, geniş bir vergi tabanı ve genellik ilkesi sağlanmalı
- iv. Vergileme gücü sınırlandırılmalı
- v. Vergilemede zamansal istikrar sağlanmalıdır.

2.4. Vergi Reformlarının Amacı

Reform, daha önce de belirtildiği gibi, köklü değişiklikleri ifade eden bir kavramdır. Bir vergi sisteminde yapılan düzenleme ve iyileştirmelerin reform olarak nitelendirilmesinin ön koşulu, köklü ve geniş kapsamlı olmasıdır. Buna karşılık daha dar kapsamlı değişiklikleri ve bazı yeni kurumlarda uygulamaya konulacak düzenlemeleri, mevcut sistemin günün koşullarına uygun olarak "revizyonu" şeklinde nitelendirmek gereklidir.³²

Reform-revizyon ayırımı, kesin çizgilerle yapılamamaktadır. Çünkü, bazı yazarlar tarafından "vergi revizyonu" kısmi reform olarak da nitelendirilmektedir. Ayrıca, ülkenin içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak yapılan revizyon, reform kadar önemli hale gelebilmektedir. Bununla birlikte, vergi reformu kavramı, belirlenen amaçlar çerçevesinde zorunlu olarak devlet kesintileri sisteminin bir kısmı ya da tamamının, bir elden geçirilmesini belirtmek için kullanılmaktadır.

Geçmiş çok eskilere dayanan vergi reformlarının nedenleri, ülkede yaşanan önemli siyasi değişimler ve sonucu olarak vergi sisteminin yeniden inşa

³² Emine KOBAN, "Vergi Reformları Ve Türk Vergi Sisteminde Reformların Genel Bir Değerlendirilmesi", **Uludağ Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 16 Sayı: Ekim, 1998, s. 2-21
Nurettin BİLİCİ, "Türk Vergi Sisteminin Genel Bir Değerlendirmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: Eylül, 1997, s. 41-59

edilmesi gerekliliği, ülkenin iletişim içinde olduğu çevrenin değişimi ve vergi sisteminin buna ayak uydurması gerekliliği, vergi sisteminin teknik olarak yetersiz kalması ve değiştirilme zorunluluğunun ortaya çıkması ve mali açıklar, iktisadi büyüme ve gelir dağılımı adaletsizlikleri gibi konularda vergi sisteminin ihtiyaca cevap veremez hale gelmesi gösterilebilir.³³

Vergi reformuna zorlayan nedenler, aynı zamanda vergi reformlarının amaçlarını da şekillendirmektedir. Bu amaçların en önde geleni, ekonomideki kaynakları vergilendirirken, vergileme maliyetlerinin en az seviyede tutulmasıdır. Bu maliyetler idari maliyetler, fiili maliyetler ve diğer ekonomik maliyetlerdir. Bu anlamda vergi reformu yapmayı düşünen ve uygulayan ülkelerdeki vergi sistemlerinin yapısı ekonomik kararları saptırmakta, bu yüzden de ciddi toplumsal maliyetler, adaletsiz ve karmaşık bir vergi sistemi ile vergi kayıp ve kaçaklarının arttığı bir ortam oluşmaktadır. Vergi sistemlerinin yeniden şekillendirilmesini amaçlayan vergi reformları, basitlik, etkinlik ve adalet ilkelerini mümkün olduğunca gerçekleştirmeyi de amaçlamaktadır. Ayrıca, vergi reformlarının gerçekleştirilmesinde bir diğer önemli amaç olarak da, kamu gelirlerinin artırılması ön plana çıkmaktadır. Kamu gelirleri açısından ele alındığında da, iki farklı durum ortaya çıkmaktadır. Türkiye gibi mali sıkıntılar yaşayan ülkelerde yapılan vergi reformları vergi tabanını genişleterek kamu gelirlerini artırmayı amaçlarken, örneğin Endonezya gibi, sistemin yapısından kaynaklanan sorunlarla uğraşmakta olan ülkeler için vergi reformlarının amacı vergi tabanlarının genişletilmesi ve vergi oranlarının düşürülmesi sonucunda, kamu gelirleri üzerinde nötr etkiye sahip yeniliklerin yapılmasıdır.

Vergi yapılarından kaynaklanan vergiden kaçınma imkânlarının sonlandırılması, örneğin düşük kurumlar vergisi söz konusuysa ve yüksek şahıs gelir vergileri mevcutsa sistemde şahıslar vergiden kaçınmak amacıyla küçük şirketler kurma yoluna gideceklerdir, vergi reformlarının diğer bir amacıdır. Yani, muhtelif gelir unsurlarına karşı vergi davranışlarındaki farklılıkların elden geldiği ölçüde ortadan kaldırılmasına çalışılmaktadır. Kurum kazançları üzerindeki çifte

³³ Koban, a.g.e., s. 59

vergilemeye son verilmesi ve gelir ile kurumlar vergilerinin birleştirilmesi özel bir ilgi alanı olmuştur. Özellikle 1980'lerden sonra, vergi reformlarıyla vergilerden kamusal faaliyetlerin finansmanı dışında sosyal ve ekonomik amaçlarla faydalanılmasına son verilmeye çalışılmıştır.

Vergi reformlarının bir diğer amacı, istikrarlı bir vergi sisteminin oluşturulmasıdır. Vergi sistemi, vergi yapısında sık sık değişiklik yapılmasını gerektirmeyecek bir şekilde istikrarlı olmalı ve yeterli vergi gelirini sağlamalıdır. Sık değişen bir vergi sistemi, yatırımcılar açısından belirsiz bir yatırım ortamı yaratmakta ve ülke ekonomisinin büyümesi açısından olumsuz etkilere sahip olmaktadır. Bir vergi sisteminin istikrarı için şunlar gereklidir:

1. Kanunlar, öngörülme-yen muafiyet veya indirimlere yol açmayacak şekilde açık ve net yazılmalıdır.
2. Her bir vergiye ilişkin olarak uygulanan oranlar, vergiden kaçınma çabalarını artıracak veya vergi kaçırma-yı özendirerek şekilde yüksek olmamalıdır.
3. Vergi hasılatı, yeterli ve istikrarlı olmalıdır. Vergi tabanı geniş, marjinal vergi oranları makul ölçülerde olmalıdır.
4. Vergi sistemi basit, yönetim ve uyum maliyetleri düşük olmalıdır.

2.5. Vergi Reformunun İlkeleri

Vergi reformları, öncelikli olarak ortaya çıkan ve ekonomi için önem arz eden bir ihtiyaca dayanmalı, uygulamaya konulan kurallar büyük kitlelere mal edilerek, bundan verim sağlanmış ve başarıya ulaşılmış olmalıdır. Vergi reformu, belli bir metodoloji içerisinde yürütülmelidir. Çağdaş bir vergi reformu, bilimsel kuralların rasyonel uygulama usullerine ve sonuçların değerlendirilmesi tekniğine göre kurulur ve yürütülür.

Bir vergi reformunun evrelerini sıralamak gerekirse, öncelikle hazırlık çalışmaları gelir. Örneğin bu aşama Kolombiya'daki reformda 10 yıl sürmüştür³⁴. Hazırlık aşamasından sonra, araştırma ve incelemelerin yürütülmesi, sosyal ve ekonomik alanlarda anketlerin yapılması, doküman ve istatistiklerin toplanması aşamaları gelir. Bu aşamada kamu oyunun bilgilendirilmesi ve idarenin eğitilmesi, reformun yumuşak bir ortamda gelişmesini sağlar.

Reformun zamanının seçilmesi de oldukça önemlidir. Özellikle, sosyal ve ekonomik ortamdaki gelişmeler dikkatle izlenmelidir. İstikrar bozulacağından, sık sık önemli nedenlere dayanmayan gereksiz değişikliklerden kaçınılmalıdır.

Vergi reformunu karakterize eden unsurlardan biri de, uzun süreli olmasıdır. Diğer bir anlatımla vergi reformu bir kerede yapılan veya uygulanan bir işlemden ziyade devamlılık arz eden bir süreçtir. Çünkü, bir vergi sistemi uygulanmakta olduğu toplum yapısının adeta mali bir fonksiyonudur. Dolayısıyla, toplum yapısında meydana gelen değişikliklerin incelenmesi zorunludur.

Çok yönlü vergi reformu, temelde teknik ve siyasi olmak üzere iki yönü ile sınırlandırılabilir.³⁵ Bu iki yön aşağıda açıklanmaktadır:

1. Çok yönlü vergi reformunun teknik yönü, vergi sisteminin ülkenin ekonomik, siyasi, sosyal yapısındaki ve uluslararası plandaki gelişmeleri izleyecek duruma getirilebilmesi için teknik düzeyde yapılan çalışmaları içermektedir.
2. Çok yönlü vergi reformunun siyasi yönü ise, siyasal süreç ile ilgilidir. Çünkü, teknik düzeyde yapılan çalışmalar başarı ile sonuçlansa da, vergi reformunun gerçekleştirilebilmesi için bu yeterli değildir. Bunların yürürlüğe girebilmesi için siyasal süreç içinde öngörülen usullere uygun olarak bir dizi kararların alınması gereklidir. Ayrıca, vergi politikasına ilişkin kararları

³⁴ Durmuş, **a.g.e.**, s. 275

³⁵ Halil NADAROĞLU, **Gelişmiş Ülkelerdeki Gelir Ve Kurumlar Vergilemesinde Yeni Yaklaşımlar**, İ.Ü. Yayın No:3659, 1990, s. 22

almaya yetkili organlar büyük ölçüde sendikaların, basın, mesleki örgütlerin, seçmenlerin vb. baskısı altında bulunmaktadır. Bu nedenle, teknik yönü ile çok başarılı olan çalışmalar, baskı gruplarının etkisi ile siyasal süreçte değişikliğe uğrayabilmektedir.

Gelişmiş piyasa ekonomilerinde vergileme, özel sektörü temsil eden mükellefler ile kamu kesimini temsil eden vergi idaresi arasında, birbirlerinin haklarını ve ödevlerini karşılıklı olarak tanımaya dayalı bir ortam içerisinde gelişmektedir. Bu ilişki, karmaşık bir vergi sisteminin etkin bir şekilde işleyebilmesinin, toplumun geniş bir kesimince kabul görmesine ve mükelleflerin vergi kanunlarındaki yükümlülüklerine uymasına bağlı olduğunun kabul edilmesine dayanır. Mükellefler, beyannamelerin doldurulması, vergi borçlarının ödenmesi ve vergi idaresinin bilgi taleplerinin zamanında yerine getirilmesini kabul ederken, vergi idaresi de mükelleflerin, bilgilendirilme, yardım edilme, dinlenilme ve gizliliğe riayet edilme gibi haklarına saygı göstermesini öğrenmiştir.

3. VERGİ REFORMU UYGULAMALARI

3.1. Reform Gerçekleştiren Ülkelerde Reform Öncesi Ekonomik Koşullar

Bir vergi reformu projesi hazırlanırken politika yapıcıları için öncelikli olan ve vergi sistemlerini yeniden gözden geçirmeleri konusunda onları zorlayan iki değişik sinyal söz konusudur. İlk olarak, Jamaika ve Fas gibi ülkelerin vergi sistemlerinde olduğu gibi karmaşık vergi yasaları ve yetersiz vergi yönetimi gayreti dar bir tabandan, yüksek oranlarda vergi alınmasına yol açmaktadır. İkinci olarak, Bolivya ve Türkiye gibi diğer bazı ülkelerde de vergi sistemi planlanan harcamalar için yeterli geliri üretememekte ve mali krizler için ortam oluşmaktadır. Bu ortam ile ilgili en belirgin gösterge kalıcı enflasyondur; ki bu bile kendi başına kısmi vergilemenin bir türüdür. Bu iki konunun irdelenmesi, reformları gerçekleştiren ülkelerdeki vergi reformlarını daha iyi anlamamıza yardımcı olacaktır.

Dar vergi tabanları ve yüksek marjinal vergi oranları, vergi sisteminde farklı vergi rejimlerinin mevcut olması durumunda, vergi ödeyenlerin vergi yüklerini minimize etmeye çalışan davranışlara yönelmeleri durumunda ortaya çıkmaktadır. Örneğin, emek sermaye gelirinden daha ağır vergilendirilmekteyse küçük işletmeler indirim alabilmek için daha fazla sermaye geliri göstereceklerdir. Ayrıca, pek çok farklı cezai sınırlamaları olan ve aynı tabana çoklu vergi oranı uygulamaları olan karmaşık bir vergi sistemi de vergi ödeyenleri vergiden kaçınma ve vergi kaçırmaya davet ederek vergi tabanını daha da daraltacaktır. Daralan vergi tabanı ve azalan gelirleri telafi etmek için de vergi oranlarının yükseltilmesi yönünde baskı oluşacaktır. Fas, bu konuda iyi bir örnektir; zira bu ülkedeki vergi yasalarının karışıklığı ve değişik vergi rejimlerinin varlığı, gelir sisteminin etkinliğini önemli ölçüde azaltmaktadır. Ayrıca dar tabanlı bir vergi sisteminin, geniş tabanlı bir vergi sisteminden daha çok ek kayba neden olduğu ileri sürülmektedir.³⁶

³⁶ Simon JAMES ve Christopher NOBES, *The Economics Of Taxation*, 3rd Edition, Phillip Allan, New York, 1988, s. 32

Bolivya, Endonezya, G.Kore, Meksika ve Türkiye katma değer vergisi uygulamasına geçmeden önce, dolaylı vergi gelirlerini, bozucu bir takım vergilere dayandırmışlardı. Bu vergi uygulamalarında genellikle, verimli girdilerin vergilendirilmesi yoluyla vergi akışı sağlanmakta ve bu durum da ticaret ve yatırım kararları üzerinde bozucu etkiler doğurmaktaydı.³⁷

Reform gerçekleştiren ülkelerin çoğunda, reform öncesi sermaye gelirlerinin büyük bir kısmı gelir vergisi dışında tutulmaktaydı. Örneğin, G.Kore’de mükelleflerin sermaye gelirlerinin sadece üçte birinin kişisel gelir vergisi matrahına dahil edildiği görülmektedir. Bu, Bolivya’da 1980’lerin ortalarında % 20’nin de altındaydı. Oysa her iki ülkede de aynı dönemde emek gelirlerinin dörtte üçü vergilendirilmekteydi.³⁸

Vergi reformunun hayati konularından biri, vergi politikasının, eşitlik veya diğer bir sebeple, gelirin kazanılma veya harcanma tercihleri arasında bir ayrım yapıp yapmadığıdır. Eğer bir ülkenin vergi kanununda ceza farklılaşması varsa, bu kaçınılmaz olarak tek tip olmayan vergi uygulamalarını doğurur ve bu da uyumsuz bir vergi rejimi ile sonuçlanır. Hane halkı ve firmalar, farklılaşmış vergi uygulamalarına tepki göstererek, vergiye konu olan kaynaklarını ağır vergilendirilen alanlardan daha hafif vergilendirilen alanlara kaydırırlar³⁹. Hane halkları ve firmaların bu davranışları sonuç olarak adalet, etkinlik ve kaynak tahsisi ile ilgili bozucu etkiler yaratırken kamu için de vergi gelirlerinin kaçınılmaz olarak düşmesi anlamına gelir. Bu durum, vergi reformuna adım atmadan önce Fas’ın içinde bulunduğu durumdur. Fas ve diğer ülkeleri bekleyen reform öncesi bekleyen zorluk, vergi sistemlerinde uygulamada geniş bir taban yaratmak, idarede basitliği sağlamak ve dağılımı daha az bozucu kılmaktır.⁴⁰

³⁷ Wayne THIRSK, “*Overview: The Substance and Process of Tax Reform in Eight Developing Countries*”, **TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIES** içinde, Wayne Thirsk (Ed.), World Bank Regional And Sectoral Studies, Washington D.C., 1997, s. 11-15

³⁸ Thirsk, **a.g.e.**, s. 14

³⁹ J. Winter SLEMROD, “*Optimal Taxation and Optimal Tax Systems*”, **Journal of Economic Perspectives**, No: 80, 1990, s. 157-178

⁴⁰ Thirsk, **a.g.e.**, s.16

Reform gerçekleştiren ülkelerde reform öncesi bir diğer tipik durum borç yükü, yüksek enflasyon ve mali açıklardır. Genellikle reform gerçekleştiren ülkelerde, yukarıda sayılan nedenlerden dolayı makroekonomik istikrar sorunu yaşanmaktadır.⁴¹

Kamu, harcama yaptığında reel kaynaklar kamu sektörüne aktarılır. Vergiler, özel sektör harcamalarını kısarak bu aktarımı kolaylaştırır. Vergi gelirlerinin kamu harcamalarını finanse etmede yetersiz kaldığı zamanlarda aktarım kamu borçlanması yoluyla olur. Eğer bu yöntem kalıcı olursa düzeltilmesi zorunlu olan makroekonomik dengesizliği tetikler. 1980'ler boyunca Bolivya, Meksika ve Türkiye kalıcı mali açıklar yaşamış, bu durum adı geçen ülkelerin vergi sistemleri yoluyla daha fazla gelir elde etme ihtiyacı ve makro ekonomik istikrarın sağlanması gerekliliği konusundaki hassasiyetlerini artırmıştır.

Mali açıktan doğan makroekonomik sıkıntıların türü, mali açıkları finanse eden kaynağın yerli ya da yabancı tasarruf sahipleri veya merkez bankası olup olmadığına bağlıdır. 1970'ler boyunca Meksika, çoğu ülke gibi, mali açıklarını dış borçlarla finanse etme yoluna gitmiş ve dış borç servisi yüzünden gelecekteki tüketiminden feda etmiştir. Çoğu ülke gibi Meksika da yeterli harcamalar yapılamadığından sonunda borç servisi sıkıntısına girmiştir. 1980'lerde dış borç kaynakları kurduğunda Meksika borçlarını ödeyebilmek için devlet tahvili satma yoluna gitmiş ve özel sektör fonlarını çekerek dışlama etkisi doğurmuştur.⁴²

Mali açık, yerel tüketimi kısıyan bir kısmi enflasyon vergilemesiyle de finanse edilebilir. Böyle bir durumda hükümetler, merkez bankası üzerindeki kontrolleri aracılığıyla, mali açıkları oranında para basarak enflasyonist etki yaratırlar. Bu hane halkının sahip olduğu reel balansların değerini sabit tutabilmeleri

⁴¹ Thirsk, **a.g.e.**, s.13-14

⁴² Fracisco GIL-DIAZ ve Wayne THIRSK, "*Mexico's Protracted Tax Reform*", **Tax Reform In Developing Countries** içinde, Wayne Thirsk (Ed.), World Bank Regional And Sectoral Studies, Washington D.C., 1997, s. 287-289
Fracisco GIL-DIAZ, "*Some Lessons From Mexico's Tax Reform*", **The Theory Of Taxation For Developing Countries** içinde, Nicholas STERN ve David NEWBERY (Ed.), Oxford Univ. Press, 1987, s. 11-19

için daha az harcama yoluna gitmelerine neden olur. 1980'ler boyunca Türkiye ve Bolivya bu finansman metoduna(enflasyon vergisi) ağırlık vermiştir.⁴³

Ancak, yapılan ampirik çalışmalar teorik önermeleri destekleyen bir biçimde enflasyon vergilemesinin etkinlik maliyetinin çok yüksek olduğunu ortaya koymaktadır. Bu, nispi fiyatların bozulmasından, döviz kuru ve finansal piyasalardaki bozulmalara kadar uzayan geniş bir yelpazededir. Enflasyonun önemli etkileri olan negatif reel faizler ve fazla değerli döviz kuru, etkin kaynak dağılımı ve yüksek büyüme oranlarını ulaşılmaz kılmaktadır. Enflasyona endekslenmemiş bir vergi sistemi de, etkin vergi oranları aracılığıyla kaynak tahsisinde etkinliğe ulaşılmasına engel olmaktadır. Enflasyon vergisinin eşitlik yönü de bu çeşit vergilemeyi itici kılmaktadır. Ayrıca enflasyon yükselirken vergi gelirlerinden elde edilen gerçek gelir düşmektedir.⁴⁴ Maliye literatüründe bu etkiye Tanzi-Olivera etkisi denilmektedir. Bütün bu nedenlerden ötürü, toplam geliri artıran ve enflasyon vergilemesine dayanmayı azaltan vergi reformu uygulamaları, kamunun hem eşitlik hem de etkinlik performansı açısından gelişim vaat etmektedir.

Reform öncesi yukarıda anlatılan ortak sıkıntıları yaşayan ülkeler, bu sıkıntıların sonucu olarak bazı kısıtlar ile karşı karşıyadırlar. Genelde vergi reformları üzerindeki tartışmalar pek çok normatif kriter çerçevesinde yapılırsa da gerçekte uygulanacak olan reformlar dört kısıtla karşı karşıyadır. Bunlar:⁴⁵

1. Politik kısıtlar
2. Uluslararası kısıtlar
3. Teknik kısıtlar
4. Kurumsal kısıtlar

Politik kısıtlar, çeşitli şekillerde ortaya çıkmaktadır. Pek çok gelişmekte olan ülkede kimi sektörler, politik olarak çeşitli vergi kolaylıklarından yararlanmakta ve bu durumda herhangi bir değişiklik söz konusu olduğunda direnç

⁴³ Thirsk, **a.g.e.**, s. 13-14

⁴⁴ Rudiger DORNBUSCH ve Stanley FISCHER, **Macro Economics**, 6th Edition, McGraw Hill, New York, 1994, s.559-562

⁴⁵ Thirsk, **a.g.e.**, s. 16

göstermektedirler. Kolombiya hayvan yetiştiricilerinin gelirlerinin vergilendirilmesine yönelik yapılan yoğun uğraşlarda belli bir başarıya ulaşamaması, buna çok belirgin bir örnek oluşturmaktadır. Diğer ülkelerde de benzer dirençler gözlenmiştir. Örneğin Türkiye’de 1950-1960 döneminde, Demokrat Parti iktidarı sırasında, tarım tümüyle vergi dışı kalmıştır.⁴⁶

Vergi sisteminin bileşenlerinin hepsinin ya da çoğunun aynı anda değiştirildiği geniş kapsamlı vergi reformları oldukça enderdir. Politik kısıtlardan ötürü vergi sistemi genellikle parça parça değiştirilir. Örneğin, doğrudan vergilere dokunulmadan belli bir dolaylı vergi reformu ciddi yankılar yaratmayacak bir ortamda gerçekleştirilebilir.

Açık bir ekonomi, küreselleşirken ve dünya sermaye piyasaları ile entegre olurken, yabancı kaynaklı sermaye gelirinin, yabancı veya yerli sahipleri olan yerli sermaye gelirinin vergilendirilmesi konusunda önemli kısıtlara sahiptir. ABD’nin de içinde bulunduğu birkaç gelişmiş ülke, ülkede ikamet etmeyenlerin ülkede kazandıkları sermaye gelirlerini vergilendirmeyerek geliştirmekte olan ülkelere kendi ülkelerine sermaye akışını cesaretlendirmişlerdir. Yüksek akışkanlığa sahip uluslararası sermaye ve vergi cennetlerinin varlığı, geliştirmekte olan ülkelerin sermaye gelirlerini etkin bir şekilde vergilendirmesini engellemektedir.

Eğer açık bir ekonomide faiz geliri etkin bir şekilde vergilendirilemiyorsa acaba faiz giderlerinin firma ve bireylerin matrahlarından düşülmesine izin verilmesi ne kadar doğru olur sorusu cevap bulamamaktadır. Vergi harcamalarının matrahtan düşülmesine engel olunması konusundaki başarısızlıklar, Meksika ve Endonezya’da görüldüğü üzere, vergi arbitrajı fırsatını doğurmaktadır. İki ülkede de mükellefler finansal kurumlara hesap açmakta ve aynı miktarda kredi kullanmakta ve böylelikle vergi arbitrajından faydalanmaktadırlar. Kağıt üzerindeki bu çeşit işlemler sadece mükellefleri hazine üzerinden zenginleştirmekte ve ekonomiye hiçbir katkıda bulunmamaktadır. Diğer tarafta, tam olarak uygulanan faiz maliyetlerinin düşürülmesinin engellenmesi uygulaması da, yerli firmaları

⁴⁶ Nezh VARCAN, **Maliye Tarihi**, Birlik Ofset, Eskişehir,1993, s.135

finansal cennetlerden her şekilde yararlanabilen uluslararası firmalar karşısında vergi dezavantajları yüzünden daha az rekabetçi bir konuma sürüklemektedir. Bu koşullar altında, en uygun vergi politikasının ne olacağı çok belirgin değildir.

Yeni bir vergi politikasının oluşturulması sırasında karşılaşılan önemli bir teknik kısıt, belli vergi hedeflerine ulaşabilmek için uygulanması gereken kimi vergi araçlarının cazibeleridir. Açıkça görülmektedir ki; hemen hemen tüm vergileme araçları vergi gelirlerinin yükselmesini sağlamaktadır; ama diğerlerine kıyasla, kimi araçların vergileme politikasının gelir artırma dışı bazı avantajları bulunmaktadır. Örneğin yerli sanayiye korumak gibi asıl amacı olan gümrük tarifelerinin, vergi gelirlerini artırmak gibi öncelikli bir amacı yoktur ve diğer araçların kullanımı mümkünken de gelir artırma amacıyla kullanılmamalıdır. Doğrudan vergileme, yatay ve dikey eşitlik hedeflerine ulaşmada dolaylı vergilemeden çok daha etkilidir. Vergi gelirlerini artırma etkilerinin yanı sıra bu iki örnek, gelir artırmanın dışındaki hedeflere de ulaşmada etkilidir ve bu yönleri ile, ulaşılmaya çalışılan amaçlara göre kullanılabilirler.⁴⁷

Prensipte bütün ülkelerin vergileme araçları belli bir formda olmalı ve hedeflerle uyumu sağlanmalıdır. Oluşturulan hedefler, idari kapasitenin sınırları göz önünde tutularak şekillendirilmelidir. Vergiden kaçınma olgusu, zorlama güçlükleri, pek çok muhasebe ve ölçüm problemleri yüzünden gelişmekte olan ülkelerde dolaysız vergiler, dolaylı tüketim vergilerine göre, çok daha zor uygulanabilmektedir. Üzerinde durulan vergi reformlarının tümünün önemli bir özelliği, idari kısıtları aşma ve idari kapasiteyi geliştirme konusunda önemli hamlelerin yapılmış olmasıdır.⁴⁸

Reform gerçekleştiren ülkelerde, reformların ortak özellikleri vardır. Bu ortak özelliklerden, bir vergi reformuna dair model oluşturabilecek çıkarımlar yapmak mümkündür.

⁴⁷ Thirsk, **a.g.e.**, s. 16-18

⁴⁸ Richard M. BIRD, “*The Administrative Dimension of Tax Reform in Developing Countries*”, **Tax Reform In Developing Countries** içinde, Malcolm GILLIS (Ed.), CIDR, Duke University Press, 2001, s. 315-319

Öncelikle reform gerçekleştiren hemen tüm ülkelerde, kurumlar vergisi oranları ve kişisel gelir vergisi oranları birbirlerine yaklaştırılmıştır. Oranlar düşürülürken, detaylı çalışmalar sonucunda vergi tabanları genişletilmiştir. Ayrıca mal ve hizmetlerden alınan vergilerin tabanının genişletilmesi yolunda da adımlar atılmış, hemen tüm mal ve hizmetler vergiye tabi olmuştur. Reformların başarı nedenleri arasında, dış ticaretten alınan vergilerin ve KDV uygulamasının başarısı ön pladadır. Özel Tüketim Vergisi politik tercihlere göre etkin bir şekilde kullanılmış, yüksek enflasyonla yaşayan ülkeler zorunlu olarak, vergi gelirlerini kaybetmemek ve enflasyonun yol açtığı eşitsizlikleri engellemek için doğrudan ve dolaylı vergilerini endekslemişlerdir. Reformu gerçekleştiren bu ülkelerde, vergi idaresinin etkinliğinin artırılması için, tek tip vergi numarası sistemi, vergileme süreçlerinde elektronik alt yapının etkin şekilde kullanılmaya başlanması, ticari bankaların vergi toplama işinde görevlendirilerek sürecin bir kısmına dahil edilmesi, büyük mükellefler üzerinde geniş teftiş kapasitesinin sağlanması sağlanmıştır. Reform gerçekleştiren hemen tüm ülkeler vergide adalet ilkesi gereği, sermaye gelirlerinin daha fazla vergilendirilmesi ve düşük gelir grubunun daha az vergilendirilmesi konusunda çalışmalar yapmışlardır.⁴⁹

3.2. Vergi Reformlarından Çıkarılan Dersler: Reformların Performans Analizi

İkinci dünya savaşı sonrasında gelişmekte olan pek çok ülke, vergi sistemlerinin yeniden yapılandırılması konusunda çabalar harcamışlar, belli bazı noktalara ulaşmışlardır. Ancak, yine de reformlar öncesi açıklanan hedefler ile reform sonrası gerçekleşen fiili durumlar arasında kimi farklar oluşmuştur⁵⁰.

Öncelikle vergi reformunun temel amaçlarından olan vergi gelirlerinin artırılması hemen hemen tüm vergi reformlarında amaç olarak ilan edilmiştir. Eğer vergi gelirlerinin artırılması tekil amaç olarak ele alınırsa rahatlıkla söylenebilir ki pek çok reform belirli bir başarıya ulaşmıştır. Gelişmekte olan ülkeler için tipik olarak vergilerin GSYİH'ya oranı 1950'lerde % 11'ler civarında seyretmekteydi.

⁴⁹ Thirsk, **a.g.e.**, s. 2-30

⁵⁰ Malcolm GILLIS, "Toward a Taxonomy for Tax Reform", **Tax Reform In Developing Countries** içinde, Malcolm GILLIS (Ed.), CIDR, Duke University Press, 2001, s. 7-9

1972-1976 döneminde bu oran ortalama olarak % 16 seviyelerine yükselmiştir. 1977-1981 yılına gelinirken de bu oranlar % 17.5'ler seviyelerine yükselmiştir. Bazı ülkeler için bahsi geçen bu oran 1960-1985 arasındaki 25 yıllık dönemde neredeyse ikiye katlanmıştır. Ancak burada altı çizilmesi gereken önemli bir nokta, Endonezya gibi pek çok ülkenin hammadde ihracatçısı olmasından dolayı zaten mevcut olan bir vergi tabanından yararlanmış olduklarıdır. Ancak yine de yüksek oranda doğal hammadde sahibi olmak ve ihracat payının büyük oranının bu maddelerden oluşması vergi gelirlerindeki bu yüksek artışı tek başına yorumlamak için yetersizdir. Hindistan'da vergi gelirinin milli gelire oranı 1960'da % 10 iken 1984 yılında % 20'ye çıkmıştır ve Hindistan'ın yukarıda belirtilen ihracat özelliklerine sahip olmadığı bilinmektedir. Daha genel olarak vergi gelirlerinin milli gelire oranının belli bir hızla artmasının altındaki neden olarak milli gelirden tarımın payının düşerek daha kolay vergilendirilebilir sanayi ve maden sektörlerinin paylarının artması olduğu söylenebilir.⁵¹

Pek çok vergi reformu örneğinde, çeşitli evrelerde reformun vergi gelirlerinin milli gelire oranlarında keskin artışlar gerçekleştiği görülmektedir ve bu artışların da kalıcı mahiyette olduğu tespit edilebilir. Ancak yine de bazı örneklerde vergi gelirlerinin milli gelire oranının artışının geçici olduğu görülmektedir. Örneğin Güney Kore 1965-66 yıllarında uyguladığı vergi reformunda vergi yapılarından çok idari gelişmeye daha çok güvenmekteydi, böylelikle de daha etkin bir zorlamayla vergi gelirlerini % 40 oranında artırmayı planlamaktaydı. Tabii bu yüksek hedefler tutturulamadı ama yine de G.Kore vergi idaresi kişisel geliri az gösterme eylemini üçte bir oranında azaltmayı, beş yıllık zaman zarfında başarabildi. Yine 1974 Kolombiya reformunda Kolombiya vergi idaresi vergi gelirlerini % 17 oranında artırmayı başararak vergi gelirlerinin milli gelire olan payını % 9'dan % 10.5'e çıkardı. Bu artışların nedeni çeşitliydi. Bir diğer örnek olan 1983-84 Endonezya vergi reformu geliri artırmayı amaçlamayan onun yerine petrol dışındaki endüstrilerden toplanan vergi gelirini % 50 artırırken genel olarak vergi gelirlerini düşürmeyi amaçlamaktaydı. Gelirlerdeki artışların çoğu 1985 yılında yeni

⁵¹ Gillis, a.g.e., s. 9-14

uygulanmaya başlanan Katma Değer Vergisi uygulamalarından kaynaklanmaktaydı. Aslında vergi gelirlerindeki artış yeni KDV oranlarının yüksekliğine bağlı olarak yüksek bir düzeyde gerçekleşmekteydi. 1968 yılından beri 40'a yakın gelişmekte olan ülke KDV uygulamasını gerçekleştirdikleri vergi reformlarında uygulamışlardır. Hatta çoğu uygulamada görülmüştür ki KDV uygulaması bir çeşit para makinesidir ve dolaylı vergi gelirlerini üç yıldan daha kısa süreler içinde % 50 civarlarında artırmıştır⁵². 1984'e gelindiğinde ortalama olarak KDV gelirlerinin GSYİH'ya oranı, önemli vergi reformları gerçekleştirmiş gelişmekte olan ülkeler olan Şili, Peru, Brezilya, Kolombiya, G.Kore, Madagaskar, Guatemala, Uruguay ve Türkiye için ortalama % 20'ler civarındadır. Bu ülkelerden Şili'de bu oran % 37 olarak gerçekleşmiştir.⁵³

KDV uygulamasının bir diğer önemli özelliği de, sistem içinde tutunabilme gücüyü. Örneğin Brezilya ve Şili de 1983 yılında KDV gelirleri GSYİH'nın % 6'sından fazla bir paya sahip olduğundan vergi sistemi içinde önemli bir enstrüman haline gelmişti. Aslında 1960'lar ve 1970'ler boyunca vergi reformunu savunanların iddia ettiklerinin aksine vergi reformu sonucunda artan gelirler ne doğrudan gelir vergisi üzerine konulan vergilerden ne de servet ve kişisel harcamalar üzerindeki vergilerden kaynaklanmakta, gelir artışının asıl kaynağını KDV uygulamasıyla artan dolaylı vergi gelirleri oluşturmaktaydı. Tabii bu durum sadece gelirin yeniden bölüşümünü göz ardı eden ya da amaçlamayan vergi reformu örnekleri için geçerliydi. Gelirin yeniden dağıtımını amaçlamayan vergi reformu örneklerinden olan Endonezya ve Uruguay'dan farklı olarak gelir dağılımına da önem addeden vergi reformu uygulamaları olan Hindistan ve Nikaragua'daki sonuçlar doğal olarak farklıdır. Vergi reformu aracılığıyla vergi gelirlerini artırmak isteyen ülkeler arasında KDV uygulamadan amacına ulaşabilmiş ülke sayısı oldukça azdır. Savaş dönemindeki Vietnam bir kenara Bolivya'daki 1973 reformu KDV

⁵² Gillis, a.g.e., s. 27-44

⁵³ Gillis, a.g.e., s. 4

uygulamasına rağmen gelir hedefine ulaşamayan verilebilecek nadir örneklerdendir.⁵⁴

KDV uygulamasıyla ilgili bir diğer önemli nokta, her ne kadar KDV uygulaması bir para makinesi gibi işlev görse de, kamu harcamalarını istenilenden daha fazla yükseltmesi riskini de taşımasıdır. Ancak genel kabul gören görüş, büyük kamu açığının devam etmesinin daha büyük riskler taşıdığıdır.⁵⁵

Gelir performansı vergi reformunun başarısını ölçmek için kullanılan en önemli göstergelerden bir olagelmıştır. Yine de belirlenmelidir ki gelir hedefini gerçekleştirmiş kimi reformlar daha geniş ve ekonomik olarak tutarlı bir bakış açısından, başarısızlık örnekleridir. Sağlanan kamu gelirlerinin kalkınma için kullanılıp kullanılmadığı göz önünde tutulursa, vergi geliri ile ilgili ortaya konulan hedeflere ulaşılmasından çok, eğer hedeflere ulaşılmışsa bunun sonucu olarak ortaya çıkan etkiler değerlendirilmelidir. Venezüella, Liberya ve Gana gibi daha doğumunda ölen vergi reformu örnekleri bir kenara gelir hedefine ulaşmasına rağmen tek ulaşabildiği hedef olarak gelir hedefi kalan reformu da başarılı olarak değerlendirmek doğru olmayacaktır.

Vergi reformunun bir diğer amacı da gelirin yeniden dağılımını sağlanması ya da bir diğer anlatımla gelir dağılımındaki adaletsizliğin giderilmeye çalışılmasıdır. Özellikle vergi reformu uygulamalarının öncüleri niteliğindeki bazı uygulamalar gelirin yeniden dağılımına özel önem vermişlerdir. Ancak gelirin yeniden dağılımı kriteri ele alındığında, bir vergi reformunun başarılı olup olmadığı gelir dağılımındaki iyileşmeye bakılarak mı yoksa amaçlanan gelir dağılımına ulaşıp ulaşılmadığına bakılarak mı değerlendirileceği konusu hala tartışmalıdır. Çünkü bir reform vergi aracını kullanarak gelir dağılımında belli bir iyileşme sağlasa bile ekonomik yapıdan kaynaklanan gelir dağılımındaki adaletsizlik giderilememiş ve

⁵⁴ Arthur J. MANN, “*Bolivia Tax Reform*”, **Bulletin for International Fiscal Documentation**, No: 44 (Ocak), 1990, s. 33-36

⁵⁵ Charles E. McLURE, **The Value Added Tax, Key To Deficit Reduction?**, American Enterprise Institute for Public Policy Research, Washington DC, 1987, s. 12-13

vergi reformu da bu konuda önemli bir aşama kaydedemeyerek hedeflerine ulaşamamışsa, reformun başarısını değerlendirmek zor olacaktır.

Vergi reformları genellikle yapıcı olma amacını gütmekte ve hemen her vergi reformunda görüldüğü gibi gelir dağılımında en yukarıda olan kesim üzerine, lüks malların daha fazla vergilendirilmesi gibi, bazı sıkı uygulamalar getirilmektedir. Göreli iyileştirmeyi amaç edinen vergi reformları genellikle vergi sonrasındaki gelirdeki azalmayla ilgilenmektedirler. Mutlak iyileştirmeyi amaçlayan vergi reformları ise yüksek gelirlilerden çok düşük gelirliler kesimin durumunun iyileştirilmesini, en azından vergi gelirleri azalmadan ve bunun düşük gelirliler üzerinde yük yaratmadan yeni vergi sisteminin uygulanmasını amaç edinmektedirler. Yani göreli iyileştirmeyi amaçlayan yaklaşım yüksek gelirlilerin vergi sonrasındaki gelirlerinin düşürülmesi ile meşgul iken mutlak iyileştirmeyi amaçlayan yaklaşım düşük gelirlilerin durumlarının iyileştirilmesi ile meşgul olmaktadır. Endonezya ve Jamaika'da uygulanan vergi reformları gibi gelir dağılımına önem veren uygulamalar düşük gelirlileri vergi ağının dışına itecek uygulamaları hayata geçirmeye çalışmışlardır.⁵⁶

1950'lerin ortasında ve sonunda uygulanan Hindistan ve Sri Lanka'daki vergi reformları yüksek gelirden düşük gelirden kesime refah aktarımını amaçlayan birinci yaklaşıma göre yapılandırılmış vergi reformu örnekleridir. Bu iki ülkede uygulanan vergi reformları öyle harcama vergileri uygulamışlardır ki bundan sadece en üst düzey gelir dilimindeki mükellefler etkilenmiştir. Her ne kadar bu iki uygulama başarılı olmasa da bunun sebebi olarak Bird ve DeWulf geliştirmekte olan ülkelerde vergi reformları hazırlanırken genellikle gelir dağılımının amaçlandığı başarıya ulaşamadığını savunmaktadırlar. Özellikle de yüksek gelirlilerin durumunu aşağıya çekmeyi başarabilen vergi reformu örneklerinin çok zor bulunabileceğini savunmuşlardır.⁵⁷

⁵⁶ Richard BIRD ve Henry DeWULF, "Taxation and Income Distribution in Latin America", **IMF Staff Papers** No: 20, 1975, s.3-10

⁵⁷ Bird, **a.g.e.**, s. 315-345

Glenn P. JENKINS, "Tax Changes Before Tax Policies", **Tax Reform In Developing Countries** içinde, Malcolm GILLIS (Ed.), CIDR, Duke University Press, 2001, s. 233-252

Pek çok nedenden dolayı gelişmekte olan ülkeler için hazırlanan vergi reformları bünyesinde gelir dağılımındaki adaleti de sağlamayı amaç edinen melez reformlar olma özelliğindedirler. Yani ne kadar gelir dağılımını iyileştirmek temel amaç olarak edinilmese de gelir dağılımındaki iyileşme de reform ile ulaşılmak istenen amaçlardan bir olmuştur. Bunun en güzel örneklerinden 1968-69 yılında uygulanmaya başlanan ve 1974 yılında revize edilen Kolombiya vergi reformudur. Her iki vergi reformu hamlesinde de Kolombiya’da sermaye kazançları üzerine ve servetten kazanılan gelirler üzerine çok önemli vergi yükleri bindirilmiştir. Bu hamlelerin amacı yukarıda bahsedilen göreceli iyileştirme çabaları ve bununla ilgili olarak da uygulanan en üst gelir düzeyindeki mükelleflerin vergi sonrası gelirlerinin diğer gelir seviyelerindeki mükelleflere kıyasla düşürülmesidir. Ama aynı zamanda reform alkol ve tütün üzerine koyduğu vergi yüküyle de ilgi çekicidir. Bu açıdan bakıldığında alkol ve tütün üzerinden alınan bu ağır vergi düşük gelir grubundaki ailelerin vergi yükünü önemli ölçüde arttırmıştır. Çünkü düşük gelir seviyesindeki ailelerin bu mallar üzerindeki talepleri inelastik bir yapıya sahiptir. 1968 yılında yapılandırılan ve 1974 yılında tam anlamıyla uygulanabilen reformun sosyal açıdan bir diğer özelliği de düşük gelirli kesimler için önemli muafiyetler sağlaması özellikle de gıda ürünlerinden alınan dolaylı vergileri azaltması ve kırsal kesimlerdeki vergi yükünün azaltılmasını sağlamasıdır.⁵⁸

Kolombiya reformu yüksek gelirlilerin gelir seviyesini görel olarak düşürme konusunda kısa süreli de olsa başarılı olmuştur. Ancak iki yıl içinde ortaya çıkan çeşitli nedenler ve politik zorlamalar sonucunda gelir dağılımında yaşanan bu iyileştirme kaybedilmiştir.⁵⁹

Vergi sistemlerini köklü değiştiren ve yüksek gelirlilerin görel zenginliklerini düşürmek yerine düşük gelirlilerin durumlarını iyileştirmeyi reform içinde amaçlayan iki vergi reformu Jamaika ve Endonezya vergi reformlarıdır. Her iki ülkede de vergi tabanının genişletilmesi yoluyla vergi oranlarının düşürülmesi

⁵⁸ Charles E. McLURE, George ZUDROW, “*Thirty Years of Tax Reform in Colombia*”, **Tax Reform In Developing Countries** içinde, Wayne Thirsk (Ed.), World Bank Regional And Sectoral Studies, Washington D.C., 1997, s. 57-107

⁵⁹ McLure ve Zudrow, **a.g.e.**, s. 61-65

çabalarından çok dolaylı ve dolaysız vergiler için progresif oranların uygulanmasına çalışılmış ve kısmen de başarılı olunmuştur. Her iki ülke de düşük gelirli kesimlerin % 80-90'ını vergi ağıının dışında bırakacak şekilde kişisel gelir vergisinde geniş muafiyetler sağlanmıştır. Endonezya % 15-25-35 olarak üç oranla, üç gelir grubunu vergilendirmiştir. Endonezya için yüksek gelirliilerin görelı gelirlerini düşürecek tek uygulama vergi reformu paketi içindeki lüks mallara uygulanan sabit KDV uygulamasıdır. Ancak sürpriz olmayan bir şekilde özellikle lüks mallar üzerinde uygulanan iki katı KDV oranından sonra bu mallardan toplanan dolaylı vergiler GSYİH'nın % 3'ünü geçmemiştir. Çoğu gelişmekte olan ülke gibi Endonezya içinde tüketime çok küçük bir kısmını lüks mallar oluşturduğundan bu mallar üzerine konulan ekstra vergilerden elde edilecek gelir seviyesi de, beklenildiği gibi küçük olmaktadır.⁶⁰

Vergi reformları ile amaçlanan bir başka konu da ekonomik büyümeye yeni vergi sistemi ile katkıda bulunulmasının sağlanmasıdır. Sonuç olarak uygulanan vergi politikaları tasarruf, yatırım ve sanayileşme alanları seçimleri üzerinde çok önemli olduğundan vergi reformlarının ekonomik büyüme üzerinde etkili olması beklenmektedir. Özellikle 1950'ler ve 1960'larda uygulanan reformların sanayileşme bölgelerinin seçimindeki etkileri önemlidir. Bunlar arasında sadece Japon vergi reformu bir istisna olarak görünmektedir ki o da bu konularda gerekli provizyonlar sağlayamadığı için ciddi bir şekilde eleştirilmiştir.

1980'lere gelindiğinde pek çok maliyeci vergi tercihlerinin ekonomik büyümeye olan etkisini göz önünde bulundurarak en uygun vergi sisteminin uygulanmasının gerektiği sonucuna varmışlardır. Böylelikle de gelirler harcamaları enflasyonist olmayan bir şekilde finanse edebileceklerdir. Yine aynı yıllarda vergi politikasının ekonomik büyümeyi aktif bir şekilde teşvik etmesi gerektiğini savunan

⁶⁰ Dietrich LERCHE, "Efficiency of Taxation in Indonesia", **Bulletin for Indonesian Economic Studies**, No: 16, 1980, s.36-51

Web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: Haziran 2006

Roy BAHL, "The Jamaican Tax Reform: Its Design and Performance", **Tax Reform In Developing Countries** içinde, Wayne Thirsk (Ed.), World Bank Regional And Sectoral Studies, Washington D.C., 1997, s. 167-223

bir grup da ortaya çıkmıştır. Bu grubun savunduğu vergilerin düşük tutularak ekonomik büyümenin hızlandırılması gerekliliğidir⁶¹.

1980'lerin sonuna gelindiğinde gerçekten de düşük vergi oranları ile yüksek büyüme arasında anlamlı bir ilişkinin varlığına dair kimi deliller ortaya çıkmıştır. Şili'de 1975'de uygulanan vergi reformu ve Hindistan'da 1974 sonrasında üç değişik zamanda uygulanan vergi reformları en üst vergi dilimindeki oranları düşürerek büyümenin hızlandırılmasını sağlamış görünmektedirler. Burada altı çizilmesi gereken ekonomik gerçeklik ve savunulan düşüncenin altında yatan ekonomik yaklaşım yüksek gelirli kesimlerin tasarruf eğilimlerinin fazla olduğundan bu kesimlerden alınacak vergilerin azaltılması yoluyla ekonomideki tasarruf hacminin artırılması ve bu tasarrufların da yatırıma dönüşerek ekonomik büyümeye katkıda bulunmasıdır. Ancak yine de bu iki örnek bir tarafa gelişmekte olan ülkeler için vergi oranlarının azaltılması yoluyla ekonomik büyümenin hızlanacağına dair kesin bir sonuca varmak çok güçtür.

Ayrıca vergi politikası yoluyla ekonomik büyümeye olan etkinin ne olacağına dair yorum biraz da sermayenin uluslararası mobilitesi ile ilgili bir olaydır. Sonuçta yüksek gelire sahip kesimlerin gelirlerinden alınan vergilerin oranları düşürülse bile ortaya çıkacak fazla gelirin tam akışkan uluslararası sermaye piyasaları aracılığıyla en çok kâr getiren ülkeye akacağı ve vergi oranlarını düşüren ülkeye vergi geliri kaybından başka hiçbir sonuç doğurmayacağı da açıktır.

Sermayenin uluslararası akışkanlığı arttıkça bir ülkenin sermayeyi vergileme konusundaki kısıtları da artmaktadır. Herhangi bir ülkede uygulanacak olan ve sermayenin vergi sonrası gelirini düşüren bir vergi reformu sermayenin daha uygun şartlar ve yüksek kâr sunan ülkelere göç etmesine neden olacaktır. Sermaye eğer ağır vergilendirilirse büyüme için gerekli olan sermaye tam akışkan uluslararası sermaye piyasaları aracılığıyla daha hafif vergilendirilen bölgelere kaçacaktır. Ancak sermayenin vergilendirilmesi ile büyüme arasındaki ilişki tartışmalıdır.

⁶¹ Malcolm GILLIS, "Tax Reform: Lessons From Post War Experience in Developing Nations", **Tax Reform In Developing Countries** içinde, Malcolm GILLIS (Ed.), CIDR, Duke University Press, 2001, s. 491-500

ABD’de uygulanan 1986 reformu sonrasında yapılan ampirik çalışmalar sermaye üzerindeki vergi yükü ile büyüme arasında kuvvetli bir ilişki tespit edememişlerdir. Sermayenin daha hafif vergilendirildiği bölgelere akması, vergi yükleri ile büyüme arasında çok dolaylı bir ilişki oluşturmaktadır. Ancak neo-liberal yaklaşımlar yüzünden, dünyanın herhangi bir bölgesinde sermayenin vergi sonrası kazancı daha yüksek olursa, sermaye o bölgeye akma eğilimindedir. Bu durum da devletler üzerinde kısıtlara neden olmaktadır.

Yine vergi reformlarının amaçladığı bir diğer konu da vergi sadeleştirilmesidir. Düşük enflasyon, iyi eğitilmiş memurların pek de zorlanmadan idare edebilecekleri fazla karmaşık olmayan ve talimatlar mükellefler tarafından kolayca izlenerek uygulanabilecek bir sistem arzulanan bir sistemdir.

Ancak çoğu gelişmekte olan ülke için özellikle de vergi tercihlerinin ekonomik büyümeyle olan katkısı göz önünde tutularak karmaşık hale getirilen bir vergi sistemi söz konusudur. Çok düşük enflasyon oranlarında bile uygulanan kimi uygulamalar, amortisman indirimi faiz geliri ve harcamalarına uygulanan özel yaklaşımlar muafiyet ve istisnaların yaygınlığı vs gibi, vergi sistemlerini çok karmaşık hale getirebilmektedir. Bir de bunlara iki haneli enflasyon olgusunun eklenmesi ve bu enflasyonun vergi sistemindeki bozucu etkileri de eklendiğinde sistem niyetlenenden çok öte bir karmaşıklık içine düşmektedir. Karmaşıklıktan sistem içinde özellikle iş dünyasında vergi sistemi hakkında ortaya çıkan belirsizlikler vergi verme konusunda mükellefleri olumsuz davranışlar içine itmekte bu da vergi gelirlerinde azalmaya neden olmaktadır. Mükelleflerin içine girdiği bu davranışlar da vergi idaresini ister istemez götürür vergi uygulamasını uygulamaya zorlamaktadır. Bu ve benzer faktörler gelişmekte olan ülkelerde idarenin aslında vergilendirilemeyecek olanı vergilendirme çabasına girmesine neden olmaktadır. Tabii bu durum pek çok ekonomik etkiyi de beraberinde getirmekte ve yatay adaletsizlikle beraber pek çok iş yerinin de ekonomiden çekilmek zorunda kalmasına yol açmaktadır. Ayrıca idari maliyetler de karmaşıklıktan vergi sisteminde oldukça artmaktadır. Bunları göz önünde bulunduran Jamaika(1986), Endonezya(1983) ve Bolivya(1986) vergi reformları vergi sistemindeki sadeleşmeyi

sadece idari masrafları azaltmak için değil aynı zamanda da gelir kaybını azaltabilmek ve etkinliği sağlayabilmek için çok önemli görmüştür⁶².

Vergi reformlarının etkilemeye çalıştığı veya ister istemez etkilemek durumunda kaldığı bir diğer konu da kaynak dağılımıdır. Kaynak dağılımında etkinlik vergilerin tasarruflar, yatırımlar, istihdam ve alınması öngörülen riskler üzerindeki etkilerinden dolayı vergilerden oldukça etkilenmekte ve vergileme aracılığıyla kaynak dağılımında etkinlik sağlanabileceği gibi etkinliktен uzaklaşılması da mümkün olabilmektedir. Gelişmiş ülkeler için özellikle de Birleşik Devletler için vergilemenin servet maliyetlerinden dolayı olumsuz etkiler taşıdığına dair önemli kanıtlar mevcuttur. Zaten optimal vergileme teorisi de öyle kurallar koymaktadır ki vergi yapısı oluşturulurken kısıtlı talep ve arz esnekliği bilgilerinden kaynaklanan benzer servet maliyetlerinin oluşmasına göz yummaktadır. Ancak optimal vergileme günümüzde her hangi bir maliyetle pek de ulaşılabilecek bir durum olmadığından ve teorik çerçevede kaldığından bir vergi reformunun kaynak tahsisinde etkinliğe ulaşması ölçüsü onun iktisadi olarak vergilemenin yansızlığına göre ölçülmesine sebep olmaktadır. Bu da vergileme de vergi oranlarında teklik ve genellik, ayrıca vergi yapısı hakkında oluşturulan genel vergi kurallarına ve vergi idaresinin etkinliğine önem verilmesine neden olmaktadır. Daha fazla tek oranlı vergileme ve genellik ayrıca düşey adalet konusunda olumlu sonuçlar elde edilmesine neden olmaktadır. Ayrıca belirtilmesi gereken bir diğer nokta da vergilemenin amaçlarından sapabileceği gerçeğidir. Örneğin sermaye gelirinden alınan vergilerin görece düşük tutulması düşey adaleti bozucu etkisinden çok kaynak dağılımındaki etkinliği bozucu bir etki yaratacaktır. 1970'lere kadar yansızlık vergi reformları oluşturulurken çok da üzerinde durulmayan bir konuyken bugün oluşturulan vergi reformları yansızlığı, kaynak dağılımındaki etkinlik söz konusu olduğundan, arz yönlü iktisat yaklaşımlarının etkisiyle, önemli bir yere

⁶² William ASCHER, "Risks, Politics and Tax Reform", **Tax Reform In Developing Countries** içinde, Malcolm GILLIS (Ed.), CIDR, Duke University Press, 2001, s. 418-470

koymaktadırlar. Yansızlık üzerindeki vurgular özellikle Jamaika, Bolivya ve Endonezya'da gerçekleştirilen vergi reformlarında öne çıkmaktadır.⁶³

Uygulanan vergi reformlarının başarılı ya da başarısız olması hatta hedeflerinin hangilerine ulaşip hangilerine ulaşamadıkları pek çok değişik faktöre bağlıdır. Gelir hedeflerine ulaşan hatta bu hedefleri aşan vergi reformları genellikle gelirin yeniden dağılımı, ekonomik büyüme, sistemin sadeleşmesi ve tahsis etkinliği konusundaki hedeflerine de ulaşma eğilimindeki reformlardır. Yine de bazı, [Japonya (1949) gibi], istisnalar bulunmaktadır. Ayrıca yine bazı köklü reformlar, Kolombiya ve Şili'de 1974'te uygulananlar gibi, kısa dönemde başarılı kabul edilebilirler. Aynı şekilde Endonezya 1984 ve Jamaika'nın 1986'daki bireysel vergilerle ilgili reform safhası da altı çizilebilecek kısa dönem başarıyı yakalamış vergi reformu örneklerindedir. Uruguay 1968, Brezilya 1969 vergi reformları da uygulamaya yeni başladıkları KDV uygulamasının kısmi başarılarından dolayı başarılı kabul edilebilirler. Başarıların altındaki sebepler farklıdır ancak altı faktör belirgin bir şekilde ortaktır.⁶⁴

Birincisi, vergi reformu ancak çok ihtiyaç duyulmadığında başarılı olma eğilimindedir. Yani, bir vergi reformu eğer kısa dönemli ciddi bir mali krize tepki olarak hazırlanmış ve uygulanmışsa başarılı olma şansı çok daha azdır. Vergi reformlarının uygulandığı ekonomik ortamın çok daha sakin olması ve herhangi bir derin krize tepki ya da hazırlık olarak hazırlanmamış olması, vergi reformunun başarıya ulaşma şansını artırmaktadır. Herhangi bir krize tepki olarak hazırlanmış bir reform genellikle aceleyle hazırlanmış, zayıf bir yapıya sahip, vergi tabanını ve vergi gelirini artırmayı amaç edinirken çok daha önemli kimi konuları göz ardı ederek hazırlanmış bir reform olmaktadır ki, bu durum da krizi doğuran ortama benzer ortamların oluşmasına neden olabilmektedir.

İkinci olarak, istisnai Japonya örneği bir kenara bırakılırsa, bir vergi reformunun başarı şansı, başarılı bir KDV uygulaması ile artmaktadır. Bu 1967'den beri gelişmekte olan ülkelerde uygulanan 40'tan fazla vergi reformu için geçerlidir.

⁶³ Ascher, **a.g.e.**, s. 420-425

⁶⁴ Gillis, **a.g.e.**, s. 492-521

Üçüncü olarak, başarılı bir vergi reformunun altında vergi reformu çabalarının vergi yapısını değiştirmede ve geniş bir vergi tabanı sağlamadaki başarısı ile vergi uygulamalarında sadeliğin ve etkin bir idarenin varlığının sağlanması yatmaktadır. Özellikle 1949-50 Japonya vergi reformunun altında yatan başarı etkeninin, vergi idaresinde gösterilen gelişme olduğunun tespiti önemlidir. Ayrıca ilk Kolombiya reformu olan 1974 reformunda prosedürlerin ve yasal işlemlerin azaltılmasının, reformun başarısında önemli bir rol üstlendiği söylenebilir. Endonezya ve Jamaika'daki 1980 sonrası yapılan reformlar ise sadeliği ön plana çıkararak başarıya ulaşabilmişlerdir.

Dördüncü başarı sebebi olarak, vergi reformu ile getirilen yeniliklerin uygulanmasındaki özen(çeşitli köklü reformlarda da görüldüğü gibi) olarak ortaya çıkmaktadır. Uygulamadaki özenin ölçüsü olarak vergi idare memurlarının eğitimi, politika yapıcılarının hazırladıkları kanuni çerçeve ile ilgili uzman görüşlerinin kullanılması gibi etkenler ele alınmaktadır. Örneğin Jamaika ve Endonezya'daki son vergi reformları uygulamaya büyük önem vermişler, reformları uygulamadan önce hem vergi memurlarını hem vergi idaresini hem de mükellefleri yeni vergi sistemi hakkında bilgilendirerek onları vergi reformuna hazırlamışlar ve bu yolla başarıya ulaşmışlardır.

Beşinci başarı sebebi, politika yapıcılar, genel siyasi ekonomik ve vergi politikaları karar vericileri arasında sürdürülen uyumlu çalışmalarıdır. Genelde başarıya ulaşan reformlarda vergi reformu uygulaması bir sorumlunun altında gerçekleştirilerek maliye bakanlığı oriyantasyonlarından ya da kabine etkilerinden uzak çalışması sağlanarak başarıya ulaşılmıştır. Örneğin Kolombiya 1974 reformu 1968 reformu içinde de yer alan aynı ekonomist grubu tarafından hazırlanarak uygulanmıştır. Bu husus vergi reformunun başarıya ulaşmasında mükelleflerin ve idare memurlarının uzun vadeli perspektiflerinin belirlenmesi açısından önemli bir öneme sahip olup, reformun inandırıcılığının artmasının ve dönüş yapılmayacağına bilinmesinin reformun başarısı için ne denli önemli olduğu düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

Altıncı ve son başarı sebebi, reformun vergi oyuncakları(tax gadgets) ya da hızlı tamiratlara, çok az ya da hiç yer vermemesidir. Her mali sıkıntıda vergi sistemi içinde küçük ayarlamalara gidilmesi vergi sistemine bakışı, dolayısıyla yeniden yapılandırılma sonrası sağlıklı işleyişi bozacaktır. Bir vergi reformu ne kadar az bu çeşit ayarlamalar ya da oyuncaklar kullanırsa başarıya ulaşması o kadar kolay olacaktır.

Yukarıda sayılan bu altı başarı sebebinden sayıca fazlasına sahip olan her hangi bir vergi reformunun ömrünün daha uzun olacağıın tespiti daha önceki vergi reformu tecrübelerinden çıkarılabilir.

Vergi reformlarının başarısızlık sebepleri incelendiğinde ekonomik faktörlerin birinci sırada olduğu görülmektedir. Uygulanmakta olan, hazırlanan ya da yapılması planlanan her vergi reformu ekonomik olaylara karşı fazlasıyla duyarlıdır. Ekonomik şartlardaki değişimler vergi reformunun içeriğini de değiştirecektir.

Ekonomik faktörlere ek olarak iki ayrı başarısızlık sebebinin daha altı çizilmelidir. Bunlar kişisel gelir vergilerine fazlaca güvenilmesi ve basına karşı sert ve uzak bir tutum izlenmesi. Başarılı reformlar zayıf idarelerde de başarılı olabilecek şekilde yapılandırılan reformlardır. Kişisel gelir vergileri ise çok iyi işleyen bir idare gerektirmektedir. Özellikle KDV ve benzer idaresi kolay olan vergilere kıyasla kişisel gelir vergisinin idare boyutu çok daha zorludur. Dolayısıyla KDV gibi kolay idare edilebilir araçlardansa kişisel gelir vergisine fazlaca yaslanan bir reform başarısız olma ihtimalini daha yüksek oranda taşımaktadır.

Basına karşı tutum da reformun gerçekleşmesinde ne kadar önemli olduğunu nadir KDV uygulaması başarısızlıklarından olan Japonya 1949 reformunda KDV'ye karşı basının aldığı tavır ile ortaya konmuştur. Basının sert bir şekilde KDV'nin karşısında yer alması hemen her başarılı vergi reformunun kilit ögesi olan KDV'nin Japonya 1949 reformunda başarısız olmasına neden olmuştur. Ayrıca basın reformun önemli öğelerinden olan mükelleflerin reforma

hazırlanması ve reforma destek olması konusunda önemli bir rolü olduğu da unutulmamalıdır. Bugün dahi Japonya’da KDV uygulaması bulunmamaktadır.

Ayrıca her vergi reformu için önceden kestirilemeyen siyasi ekonomik ve diğer bazı faktörlerin de reformun başarısı ve başarısızlığında önemli rol oynadığı belirtilmelidir.

3.2.1. ABD Vergi Reformları

Dünyada gerçekleştirilen son dönem vergi reformları açısından, ABD’nde gerçekleştirilen 1980 sonrası vergi reformları ve yeniden düzenlemeleri önemli etkiler doğurmuştur. 1980 yılında dönemin başkanı R.Reagan tarafından uygulamada öne çıkarılan arz yönlü iktisat politikaları, bu dönemi izleyen yıllarda ABD’de gerçekleştirilen vergi reformlarını da şekillendirmiştir. ABD’de gerçekleştirilen vergi reformlarının özünü arz yönlü iktisat yaklaşımları oluşturur. Gerçekleştirilen vergi reformlarının ortaya çıkardığı en önemli sonuç girişimciliğin yaygınlaşması ve kendi işine sahip olma olgusunun artmasıdır.⁶⁵

ABD’de gerçekleştirilen ve son dönem vergi reformları açısından önemli yere sahip olan ilk reform, 1981’de gerçekleştirilmiştir. 1981 reformuyla, her vergi diliminde marjinal gelir vergisi oranları ortalama % 23 azaltılmıştır. En üst vergi dilimindeki oranlar % 70’ten % 50’ye çekilmiştir. Dilim aşınmasının önüne geçebilmek için şahsi muafiyetler, standart indirimler ve bütün gelir sınırları endekslemeye tabi tutulmuştur. İş gücü arzı üzerinde olumsuz etkisi olduğundan, çalışan eşler üzerindeki yüksek marjinal vergide 30,000 \$’a kadar olan kısma % 10 oranında vergi indirimi getirilmiştir. Amortisman süresi kısaltılarak yeni yatırımlardan elde edilen gelirler üzerindeki vergi yükü hafifletilmiştir. Sermaye artışı kazançlarının % 40’ı vergiden istisna edilmiştir. Yine tasarruf artışının teşviki için Bireysel Emeklilik Hesabına ödenen primlerin 2000 \$’a kadar olan kısmının vergiden indirilmesi sağlanmıştır.⁶⁶1981 vergi reformu, özellikle Avrupa’da

⁶⁵ Genç Osman YARAŞLI, **Türkiye’de Vergi Reformu**, Maliye Bakanlığı Yayınları No: 2005/367, Ankara, 2005, s. 120

⁶⁶ Yaraşlı, **a.g.e.**, s. 120

gerçekleşen pek çok vergi revizyonuna esin kaynağı olmuş, daha sonra ABD’de de gerçekleştirilen reformların kaynağı niteliğinde bir reformdur.

ABD’de arz yönlü iktisat akımlarının etkisiyle gerçekleştirilen ikinci önemli vergi reformu 1986 reformudur. bu reformun en önemli özelliği vergi dilimlerinin sayısının ve dilimlere uygulanan marjinal vergi oranlarının düşürülmesidir. Ayrıca bu reformun önemli vurguları arasında, vergi tabanının genişletilmesi ve özel vergi istisna ve indirimlerinin kaldırılması vardır. Gelir vergisindeki mevcut olan 14 dilimin yerine 4 dilim uygulanmaya başlanmış, 1981 reformunda çalışan eşlere getirilen % 10’luk indirim kaldırılmıştır. 1986 reformu sermaye kazançları vergilemesinde temel bir anlayış değişikliğini de hayata geçirmiştir. 1981 kanunda kısaltılan amortisman süresi nispeten biraz uzatılır ve bu yolla vergi sığınaklarının cazibesi azaltılır. Ayrıca kurumlar vergisi tarifesinde vergi dilimlerinin sayısı beşten üçe inerken, en yüksek oran da 46’dan 34’e düşürülmüştür.

1993 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ile de önceki reformdan çıkarılan dersler doğrultusunda düzenlemeler yapılmış, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici yeni tedbirler uygulamaya sokulmuştur. 1993 reformunun en önemli özelliği marjinal vergi oranlarının yeniden yükseltilmiş olmasıdır. En yüksek oran %39,6’ya çıkarılmıştır.⁶⁷

Gerçekleştirilen vergi reformları sonrasında her ne kadar ücretli çalışanlar ve kendi işine sahip olanlar aynı oranda gelir vergisine tabi olsalar da genel kanı kendi işinde çalışanların gelirlerini bildirip bildirmeme konusunda daha fazla esnekliğe sahip olduklarıdır. Kazançları gönüllü olarak bildirdiklerinden ve işletme masraflarını matrahtan düşebildiklerinden kendi işinde çalışanların önemli vergi avantajları(ve vergiden kaçınma ve vergi kaçırma yolları) mevcuttur. 1976 yılında yapılan bir çalışmaya göre⁶⁸ ücretli çalışanların gelirlerinin % 98’i bildirilmişken bu oran kendi işini yapan kesimin gelirleri için yalnızca %64

⁶⁷ Durmuş, **a.g.e.**, s. 278

⁶⁸ J.E..LONG, “*The Income Tax and Self Employment*”, **National Tax Journal** Vol: 35, 1982, s. 31-42

olmuştur. Daha yeni, 1988 yılında, yapılan bir araştırmaya göre⁶⁹ bu oranlar arasındaki fark daha da açılmış, ücretlilerin gelirlerinin % 99.5'i bildirilmişken serbest meslek sahiplerinin gelirlerinin % 41.4'ü bildirilmiştir. Bu oranlar kendi içinde çalışmanın önemli bir vergi avantajı sağladığı ve vergiden kaçınma ve vergi kaçırma olanağı sunduğuna dair inançları doğrular niteliktedir. Kanun dışı oluşan vergi farklarının yanı sıra kanunlar da ücretli kesim üzerinde kendi işini yapanlardan daha dezavantajlı durumlar doğurmaktadır. Uygulamada meydana gelen bu çeşit bir açıklık vergi yükünün dağılması konusunda adaleti ücretli çalışanlar aleyhine bozmaktadır.

ABD'de 1980 sonrası vergi uygulamalarında yaşanan gelişmeler dengelerin sürekli şirketler ve girişimciler lehine bozulduğunu göstermektedir. 1986 vergi reformu sonrasında şirketlere uygulanan kurumlar vergisinde en yüksek dilimin karşılaştığı marjinal vergi oranı, bireylere uygulanan gelir vergisinde en yüksek dilimin karşılaştığı marjinal vergi oranından 1.5 puan fazladır. Ancak 1994 yılına gelindiğinde 1993 reformunun getirdiği yeni uygulama ile şirketlerde en yüksek dilimde uygulanan marjinal vergi oranı gelir vergisinde en yüksek dilime uygulanan marjinal vergi oranından 4.6 puan daha azdır. Uygulanan vergi oranlarının düşüklüğü ve vergiden kaçınma ve matrahı azaltma imkanlarının yüksekliği ABD'de kendi işini kurmayı ücretli çalışmaktan, vergileme açısından, daha kazançlı hale getirmektedir. Bireyler ücretli olarak yapabilecekleri aynı işi vergi mevzuatı sayesinde(nedeniyle/yüzünden) kendilerine bir işletme kurarak yapmaktadırlar. Kamu açısından bakıldığında, birey aynı işi ücretli yaptığında ödediği gelir vergisi, kendi işletmesinde yaptığında ödediği vergiden çok daha yüksektir.

⁶⁹ M. BLUMENTHAL, C. CHRISTIAN, ve J. B. SLEMROD, "Taxpayer Response to an Increased Probability of Audit: Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota" , **Journal of Public Economics**, No: 79 (2), Mart 2001, s. 455-483

Vergi geliri açısından bakıldığında bir bireyli toplumda, bireyin aynı işi ücretli yapmasının kendi işletmesinde yapmasından daha fazla vergi geliri getireceği ifade edilmişti. ABD hükümetinin durum böyleyken neden daha az vergi gelirine katlandığı sorusunun cevabı önemli bir tartışma konusudur. Öncelikle ABD’de hükümetin bireylerin davranışlarını vergileme yoluyla nasıl değiştirecekleri konusunda önemli örnekler verilmiştir. 1970’lerde yaşanan petrol krizleri ve ekonomik durgunluğun ardından üretimin artırılmasının birincil yolu girişimciliğin özendirilmesi olduğu fikrinden yola çıkılarak girişimciliğin vergi mevzuatı yoluyla çekici hale gelmesi sağlanmıştır. Makro ekonomik ikinci sonuç, her hükümetin başarı kriteri olan işsizlik oranları ile ilgilidir. Toplum bir bireyden oluşmadığından, bir iş eğer birden fazla kişi tarafından yapılabilir ve eğer girişimcilik özendirilmiyorsa, söz konusu işi yapanlar aynı işi yapan firmada firmanın ihtiyacı oranında istihdam edilecektir. İstihdam edilmeyenler ise işsiz kalacaktır. Oysa girişimciliğin özendirildiği bir ortamda, aynı işi yapan herkes, kendi işletmesini kurabilir ve serbest piyasa içinde rekabet edebilir. Sonuçta kâr/zarar durumları ne olursa olsun, ekonomi içinde talebi olan bir iş yapılmış olacak ve bu işi yapanlar da işsiz olmayacaktır. Vergi mevzuatının işverenler ve işletme sahipleri lehine şekillendirilmesinin diğer nedeni politiktir. ABD başkanı Reagan daha sağ görüşlü parti olan Cumhuriyetçi Partiden seçilmiş bir başkan olarak, 1980 sonrasında arz yönlü iktisat uygulamalarına büyük hız vermiştir. Mensubu olduğu politik görüş nedeniyle birincil kaygısı gelir bölüşümü olmamış ve adalet/etkinlik ödünleşiminde, daha fazla etkinlik için gelir dağılımında adalet maliyetine katlanmıştır. ABD’de 1980 sonrası uygulanan gelir vergisi oranlarının gelişimi Tablo1’de gösterilmektedir:

Tablo 1 ABD'de Gelir Vergisi Tarifeleri (Tüm Değerler 2001 ABD TÜFE baz alınarak yeniden değerlendirilmiştir)	
1982 Oranları %	En Düşük Vergilendirilebilir Gelir \$
12	5,984'e Kadar
14	5,985- 9,680
16	9,681- 13,376
19	13,377- 20,944
22	20,945- 28,160
25	28,161- 35,552
29	35,553- 43,296
33	43,297- 52,624
39	52,625- 61,952
44	61,953- 80,608
49	80,609- 105,600
50	150,656 üstü
1988 Oranları %	En Düşük Vergilendirilebilir Gelir \$
15	0- 42,840
28	42,840-103,5356
33	103,536- 223,874
28	223,875 üstü
1991 Oranları %	En Düşük Vergilendirilebilir Gelir \$
15	0-43,179
28	43,180-104,331
31	104,331 üstü
1994 Oranları %	En Düşük Vergilendirilebilir Gelir \$
15	0- 44,439
28	44,840- 108,382
31	108,383- 165,199
36	165,200- 294,999
39.6	295,000 üstü
1997 Oranları %	En Düşük Vergilendirilebilir Gelir \$
15	0- 45,319
28	45,320- 109,559
31	109,560- 166,924
36	166,925- 298,154
39.6	298,155 üstü
Kaynak: Kevin MOORE, 2003, "The Effects of the 1986 &1993 Tax Reforms on Self Employment", s. 31	

ABD'de daha fazla etkinlik sağlamak için bozulan denge sonucunda gelir dağılımında belirgin bir adaletsizlik ortaya çıkmıştır. 1986 vergi reformundan(TRA86) önce kişisel gelir vergisi kanunu 25 marjinal vergi oranı içermekteydi. Hiçbir dilim içindeki mükellef sayısı % 10'u aşmıyordu. Hatta 8 dilimin her birinde, toplam mükellef sayısının %1'inden az mükellef

bulunmaktaydı. TRA86 resmi vergi dilimi sayısını dörde indirdi, ayrıca vergi şedülüne hayali⁷⁰ bir % 33 vergi oranlı dilimi oluşturdu. Oluşturulan bu yeni sistemin etkisi orta sınıf insanların, yüksek gelir grubuna sahip insanlardan daha yüksek marjinal vergi oranıyla karşılaşması oldu. Daha belirgin olarak, TRA 86, marjinal gelir vergisi oranlarını herkes için azalttı. 1986 öncesi mükelleflerin % 42'si % 15 vergi dilimi ve altındayken, TRA 86 sonrası mükelleflerin % 75'inden fazlası aynı kategoride yer almaktaydı⁷¹.

1985		1989		1992		1996		2000		2003	
Oran	Mükllf.	Oran	Mükllf.	Oran	Mükllf.	Oran	Mükllf.	Oran	Mükllf.	Oran	Mükllf.
0	15,4	0	17,8	0	20,4	0	19,7	0	18,8	0	19,8
11-12	12,3									10	20,3
14-18	33,4	15	57,8	15	57,6	15	56,6	15	53,9	15	37
20-28	26,1	28	20,6	28	19,0	28	19,7	28	22,3	25	17,9
30-33	6,7	33	2,8	31	3,0	31	2,2	31	3,0	28	3,0
34-38	3,7	28	0,7			36	0,9	36	1,2	33	1,2
42-50	2,4					39,6	0,5	39,6	0,7	35	0,8
≤16	42,0		75,6		78,0		76,3		72,7		77,1

Kaynak: Statistics of Income,(2003) Tax Policy Center Publication No: 1304

1990 düzenlemeleri % 33 hayali dilimini kaldırdı ve yeni bir % 31'lik en yüksek oran belirledi. Bu orana tabi olan mükelleflerin toplam mükelleflere oranı % 3 idi. 1993 reformu mükelleflerin en yüksek % 1.4'lük kısmının tabi olduğu % 36 ve % 39.6 iki yeni oran daha ekledi. Her şeye rağmen mükelleflerin sadece % 4'ün daha az bir kısmı % 28'in üzerinde bir vergiye tabi olmaktadır. Reel gelirlerdeki yükselme insanları daha yüksek vergi dilimlerine itti ve 2000 yılında en yüksek vergi dilimine giren mükellef oranını artırdı. Yine de mükelleflerin % 5'inden azı % 28'den daha yüksek oranlara tabi idi. Bu arada en düşük dilimlerden vergi ödeyen mükellef oranı da 1992-2000 arasında % 78'den % 72,7'ye geriledi. 2001 ve 2003 vergi yasaları çoğu dilimleri düşürdü. En yüksek dilimdeki oran 39,6'dan 35'e çekildi. Alt dilimlerdeki 28, 31 ve 36 oranları 3'er puan geri çekildi. En düşük dilim ile vergiden muaf olan kesim arasına % 10 oranlı yeni bir dilim eklendi. Tablo 2'de

⁷⁰ Phantom bracket ve bubble terimleri yerine hayali dilim terimi kullanılmıştır.

⁷¹ L.BURMAN, D.KOBES, "Income Tax Brackets Since 1985", **Tax Policy Center Tax Notes**, 2003, s. 557

göze çarpan önemli bir nokta 10 yıldan fazla süredir mükelleflerin % 20'ye yakınının vergiden muaf dilim içinde bulduklarıdır.

Yapılan ampirik çalışmalar TRA86 sonucu, kişisel gelir vergisinde değişen marjinal vergi oranları sonrasında belirgin bir gelir dağılımı eşitsizliğinin ortaya çıktığını göstermektedir.⁷² Bunun önde gelen nedeni olarak vergilemenin sermaye gelirlerinden işgücü gelirlerine kayması gösterilebilir. Ayrıca vergi oranlarında yapılan değişikliklerin sonucunda yüksek gelirli kesimin daha az marjinal vergi oranı ile karşılaşırken, orta sınıfın ve düşük gelirli kesimin daha yüksek marjinal vergi oranlarıyla karşılaşması da önemli nedenlerden biridir.

ABD'de servetin dağılımı, gelirin dağılımından çok daha adaletsizdir. ABD'de en yüksek gelirli % 1'lik kesim ABD'deki toplam servetin % 38 civarında bir kısma sahipken, en yüksek gelire sahip % 1'lik kesim toplam gelirlerin % 16'sını kazanmaktadır.⁷³ TRA86 sonrası servetin ve gelirin dağılımında yaşanan değişiklikler, TRA 86 ile birlikte servet ve gelir dağılımında adaletsizliğin daha da arttığını göstermektedir. TRA 86 öncesi ve sonrası hesaplanan gini katsayılarında da bozulma 4 puanlık artışla ortaya konulmaktadır.

TRA 86 öncesi ve sonrası ABD'de servet dağılımı Tablo 3'de gösterilmektedir.

⁷² D.ALTIG, C.T.CALSTROM, "Marginal Tax Rates and Income Inequality", **American Economic Review**, Aralık 1999

E.WOLFF, "Trends in Household Wealth in US 1962-1989", **Review of Income and Wealth**, Haziran 1994

J.C.WEICHER, "Changes in The Distribution of Wealth", **Review of The Fed. Res. Bank of St Louis**, Ocak/Şubat 1995

Web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: Eylül 2005

⁷³ K.WHITE, "Marginal Tax Rates and TRA86", **Duke University Makale** No: D31, 2001,s2-26

Web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: Eylül 2005

Tablo 3 TRA 86 Öncesi ve Sonrası Servet Dağılımı						
En Yüksek gelirli	%1	%10	%20	% 60-80	%0-60	Gini
1983	33,7	68,1	81,2	12,7	6,1	0,80
1989	38,9	72,3	84,5	11,5	4,0	0,84

Kaynak: K.White,2001, "Marginal Tax Rates and TRA86", Duke University S.Paper No: D31, s. 26

TRA 86 öncesi, 1983 yılında ABD’de en yüksek gelirli % 1’lik kesim toplam servetin % 33.7’sine sahipken, 1989 yılına gelindiğinde en yüksek gelirli %1’lik kesimin toplam servet içindeki payı %38,9’a çıkmıştır. Servet dağılımı baz alınarak hesaplanan gini katsayısı 1983 yılında 0,80 iken, servet dağılımındaki bozulma sonrası 0,84 olmuştur.

Servet dağılımını olumsuz yönde etkileyen TRA 86 gelir dağılımı üzerinde de bozucu bir etki yapmıştır. Tablo 4 TRA 86 öncesi ve sonrası gelir dağılımında gelir gruplarının toplam gelir içindeki paylarını ve gelir dağılımı baz alınarak hesaplanan gini katsayısını göstermektedir.

Tablo 4 TRA 86 Öncesi ve Sonrası Gelir Dağılımı						
En Yüksek gelirli	%1	%10	%20	% 60-80	%0-60	Gini
1983	13,4	37,0	51,9	21,6	26,4	0,48
1989	16,4	40,1	55,5	20,7	23,9	0,52

Kaynak: K.White,2001, "Marginal Tax Rates and TRA86", Duke University S.Paper No: D31, s. 26

TRA 86 öncesi 1983 yılında ABD vatandaşları arasında en yüksek gelire sahip % 1’lik dilim toplam gelirin % 13.4’ünü elde etmekteyken, reform sonrası en yüksek gelire sahip % 1’lik dilim toplam gelir içinde % 16.4’lük bir paya sahip olmuştur. Gelir dağılımı baz alınarak hesaplanan gini katsayısı da TRA 86 öncesi 0,48 iken TRA 86 sonrası gelir dağılımındaki adaletsizliğin artması sonucu 0,52 olmuştur.

ABD’nin son dönem vergi reformlarına esin kaynağı olan ve belirleyici nitelikteki vergi reformu olan TRA86, gelir ve servet dağılımında ciddi bozulmalara neden olurken, birincil amacı olan şirketler kesiminde canlanma ve kârlılığın, bunun

sonucunda da özel sektör kaynaklı büyüme konusunda yeterli başarının sağlanıp sağlanamadığı tartışmalıdır.

ABD’de 1980 sonrası gerçekleştirilen reform ve revizyonlar kendilerini izleyen dönemlerde Avrupa ve Kanada’da ve pek çok gelişmekte olan ekonomide gerçekleştirilen vergi reformlarına esin kaynağı ve kıyas noktası olmasına rağmen başlangıçta hedeflenen ekonomik amaçlardan pek çoğuna ulaşamamıştır. Politik tercihler sonrası sermaye üzerindeki vergilerin işgücü üzerine kaydırılması, gelir dağılımında adaletsizliği arttırmıştır. Kendinden sonra gelen reformların karakteristik yapıları konusunda da belirleyici olan ABD vergi düzenlemeleri, en önemli (ve faydalı denilebilecek) gelişmeyi, vergi sisteminin basitleştirmesinde göstermiştir. Vergi sistemleri, daha az sayıda dilime sahip olmuşlar, basit ve anlaşılabilir oranlar uygulanmıştır. TRA86 kendine özgü bir özelliğiyle ön plana çıkmaktadır. Reform aslında gelir vergisinde oran sayısını ikiye düşürmekteydi, ama konulan % 33’lük hayali oran vergilemenin yapısını orijinal bir hale sokmaktaydı. Gelir vergisi, bu uygulama ile öyle bir hale gelmişti ki, orta üst kesime kadar artan oranlı(adil) bir vergileme mevcutken, orta üst sınıftan yüksek gelirli kesime regresif(adil olmayan) bir vergileme söz konusuydu. Bu durumun açıklaması oldukça zordur. Çok genel bir açıklama yapılırsa, TRA86 düşük gelirli kesime adil davranmaya çalışan, yüksek gelirli kesimi kayıran ve orta sınıfa yüklenen bir vergi reformu olmuştur tespiti uygun olacaktır.

1980 sonrasında ABD’de hakim iktisat yaklaşımı olan arz yönlü iktisat ve neo liberalizmin vaad ettiği büyüme kısmi bir şekilde gerçekleşmiştir. Ancak bu büyümenin TRA 86’nın ilklerinden kaynaklandığını kabul etmek zordur. Daha çok küreselleşme ve sermayenin güçlü ekonomileri tercih etmesi sonucu ABD’ye fon akımlarının hızlanmasının bu büyüme üzerinde etkisi olduğu söylenebilir.

3.2.2. OECD Ülkelerindeki Vergi Revizyonları

Vergileme konusunda son dönemde daha önce bahsi geçen vergi yaklaşımları ana hatlarıyla korunmakla birlikte, özellikle 1990'ların ortasından sonra önemli bazı yeni yaklaşımlar da geliştirilmiştir. 1990'ların ortasından önce de kabul edilen ana prensipler olan vergi tabanının genişletilmesi, vergi oranlarının düşürülmesi, vergi sisteminin basitleştirilmesi gibi prensipler son dönemlerde de geçerliliğini korumaktadır. Özellikle gerçekleştirilen tüm vergi reformlarının ana ilkeleri olan bu prensipler, son dönemde gerçekleştirilen tüm vergi revizyonları ve vergi reformlarının da önemli ayakları olmuşlardır.

Son dönemde özellikle OECD ülkelerinde gerçekleştirilen vergi revizyonlarından ve vergi reformlarından elde edilen veriler, bu revizyonlar ve reformlar sonucunda vergi gelirlerinin GSYİH oranlarının arttığını göstermektedir. Bu sonuç vergi revizyonlarının ve vergi reformlarının önemli amaçlarından birinin vergi gelirlerinin GSYİH oranının artması olduğunu ortaya koymaktadır. İleride değinileceği gibi vergi revizyonu veya reformu gerçekleştiren ülkelerin kimi bu oranın artmasına bütçe gerekliliğinden ihtiyaç duymaktayken, Avrupa Birliği üyesi olan kimi üyeler ise bu oranı Maastricht kriterlerine uymak amacıyla artırma eğilimindedirler.

OECD ülkelerinde, 1975 sonrasında vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranında istikrarlı bir artış gözlenmektedir. Özellikle Avrupa Birliği'nin 15 üyesinde(EU15) bu oran diğer OECD ülkelerinin de üzerinde gerçekleşerek % 40'lar civarında seyretmektedir. Bu artış eğilimi son dönem vergi reformlarında bu oranın istenilen seviyede sabitlenebilmesi için kişisel vergilerde ve kurumlar vergisinde oran düşürülmesi sonucunu doğurmuştur. Avrupa Birliği üyelerinden bazıları vergi oranlarını düşürmek suretiyle Maastricht kriterlerine uyum sağlamayı hedeflerken, bütçe gerekliliği olan bazıları da, Avrupa Birliği vergi oranlarıyla kendi vergi oranlarını uyumlu hale getirirken ortaya çıkan açıkları yeşil vergiler ve düzeltici vergiler gibi yeni kaynaklarla kapatmak amaçındadır.

Avrupa Birliği'ndeki eğilimler bu şekildeyken OECD'de son dönem gerçekleştirilen vergi reformları, vergi gelirlerinin yapısının üç ana kaynağa dayandırıldığını göstermektedir. Her ülkenin kendi şartlarına göre ağırlıklandırığı bu üç ana vergi gelir kalemleri gelir vergileri, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ve sosyal güvenlik katkı paylarıdır. ABD dışında tüm ülkelerde görülen en belirgin eğilim katma değer vergisinin ağırlığının artmasıdır. ABD ve Japonya KDV uygulanmayan yegane OECD ülkeleri olmaya devam etmektedir. OECD ülkelerinde ortaya çıkan bir diğer belirgin eğilim ise sosyal güvenlik katkı paylarındaki artışlardır. Çoğu ülkede sosyal güvenlik katkılarında elde edilen gelirler kişisel gelir vergisi gelirleri düzeyindedir.

OECD ülkelerinde son dönem gerçekleştirilen vergi revizyonları ve reformlarında görülen bir diğer eğilim de vergi tabanı artırılırken vergi oranlarının düşürülmesidir. Buna örnek olarak 2000–2003 arasında OECD ve Avrupa Birliği ortalamalarında yüksek gelir gurubundan alınan marjinal gelir vergisi oranının % 2 oranında düşürülmesi gösterilebilir. Aynı şekilde kurumlar vergisi oranlarının da aynı dönemde OECD'de % 3 AB15'te ortalama % 3.4 düşüğü görülmektedir⁷⁴.

Gelir vergisi ve kurumlar vergisinde yapılan bu oran düşürmelerle eş güdümlü bir şekilde OECD'de ücretler üzerindeki vergi yükünün azaltılması eğilimi de görülmektedir. Çalışanlar üzerindeki vergi yükünün azaltılması sadece oranların düşürülmesine yönelik değil aynı zamanda OECD ortalamalarına yaklaşmak için gerçekleştirilmektedir. Ücretli kesim üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik katkısı yüklerinin azaltılmasında göz önünde tutulan sosyal kaygılar kadar istihdam gibi makro ekonomik kaygıların da etkili olduğu tespiti yapılabilir. Ücretli kesimin üzerinde bulunan vergi ve sosyal güvenlik katkıları yükü istihdamı kısıtlayan önemli bir etkindir.

İstihdama katkı sağlama yönünde gerçekleştirilen düzenlemeler sadece ücretler üzerindeki vergi yükünün azaltılması şeklinde

⁷⁴ RECENT TAX POLICY TRENDS AND REFORMS in OECD COUNTRIES, OECD Yayın No:9, 2004, Bölümler 1-2

gerçekleşmemektedir. 2000 sonrası gerçekleştirilen tüm vergi revizyonları ve reformlarında istihdam artırıcı düzenlemeler arasında çocuklu annelerin yeniden iş hayatına dönmelerine yönelik vergi indirimleri gibi kimi düzenlemelerin de yürürlüğe konduğu görülmektedir.

Kişisel sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi de OECD ülkeleri arasında çeşitlilik göstermektedir. Bazı ülkeler kişisel sermayeyi sabit bir orandan vergilendirme yolunu tercih ederlerken bazı ülkeler sermaye gelirlerini düzeltici bir oranlama yoluyla vergilendirmektedirler. Yine de kişisel sermaye gelirlerinin pek çok ülkede ücretlerden daha düşük oranda vergilendirildiğinin altı çizilmelidir.

1994 sonrası OECD ülkelerinde gerçekleştirilen vergi revizyonları ve vergi reformları vergi gelirlerini giderek artan oranda tüketim vergisine bağımlı hale getirmişlerdir. Bu tüketim vergi gelirleri de özel tüketim vergileri ve gümrük vergilerinden uzaklaşarak ağırlıklı olarak katma değer vergi gelirlerine dayanır hale gelmiştir. 13 OECD ülkesi 1994 sonrası KDV oranlarını artırma yoluna gitmişlerdir. Avrupa Birliği ülkelerinde KDV yaklaşımı Avrupa Birliği dışındaki ülkelere biraz daha farklılık gösterme gerekliliği arz etmiştir. Avrupa Birliği ülkeleri vergi mevzuatlarını şekillendirirken hem Avrupa Birliği mevzuatlarına ve müktesabatlarına uyum ilkelerini gözetmek zorunda kalmışlar hem de ortak pazara dönüşen AET'nin içindeki vergilemenin zaman zaman çifte vergilendirme sorunu yaratması problemini göz önüne almışlardır. Avrupa Birliği ülkelerinde de KDV oranları ve KDV gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı artmıştır. Ancak Avrupa Birliği ülkelerinde gerçekleştirilen vergi revizyonları ve vergi reformları tek pazar içinde ilke olarak serbest dolaşması öngörülen emeğin, hizmetin ve sermayenin sağlıklı vergilendirilmesine öncelik vermişlerdir. Bu konuda ortaya çıkan en önemli sorun olan tüketimden alınan vergilerde çifte vergilemenin ortadan kaldırılması en fazla üzerinde durulan başlık olarak göze çarpmaktadır.

Önceki dönemde gerçekleştirilen vergi revizyonları ve vergi

reformlarından son dönem gerçekleştirilen vergi revizyonları ve vergi reformlarını ayıran önemli bir başlık çevre vergileridir. Çevre ile ilgili vergi gelirlerinin GSYİH oranı her ne kadar 2001 yılında 1998 yılındakinin altındaysa da bunun nedeni petrol fiyatlarındaki artış ve bunun sonucu olarak ortaya çıkan talepteki dalgalanmalardır. OECD ülkelerinin çoğunda uygulanan vergi revizyonları ve vergi reformları önemli ölçüde yeşil vergi teşvikleri içermekte, çevre ile ilgili vergilere vergi sistemi içinde daha önce hiç olmadığı kadar ağırlık vermektedir. Bu eğilim Kyoto Protokolü ile yakından ilgili olmakla birlikte sanayileşmiş ve sanayileşmekte olan ülkelerin vergi sistemleri için çevre vergilerine verilen önemin artmasına da bağlıdır. Ayrıca çevre vergileri ile artırılan vergi gelirleri vergi koyuculara bütçe için yeni kaynak ya da diğer vergi oranlarına indirim yapma fırsatı sağlamaktadır.

Vergi sistemlerini değiştiren ya da revize eden OECD ülkelerindeki önemli bir eğilim kazanılan gelirler üzerindeki vergi oranlarının düşürülmesi ya da gelirin artırılması şeklindedir. Bazı ülkelerde var olan vergi oranları tüm gelir grupları için düşürülürken bazı ülkeler sadece alt ve orta gelir grupları üzerindeki vergi oranlarını düşürmüşlerdir. Buna ek olarak pek çok ülke düşük gelir gruplarını hedef alan vergi kolaylıkları ve vergi muafiyetleri uygulayarak gelir vergisi sisteminin yapıcı yönünü kuvvetlendirmişlerdir. Ayrıca düşük gelir gruplarına uygulanan bu vergi kolaylıkları istihdama yönelik teşvik niteliğindedir. Uygulanan reformlar yoluyla işçi gelirleri üzerindeki yük azaltılmış, istihdam teşvik edilmiş dolayısıyla sosyal güvenlik katkısı genişletilmiştir. Uygulanan bu politikalar yoluyla sosyal olarak düşük gelir gruplarına destek olunurken, vergi indirimlerinden doğan vergi geliri kaybı artan istihdam dolayısıyla genişleyen sosyal güvenlik katkı gelirleriyle kapatılmıştır. Makro ekonomik olarak vergilendirme, bu uygulamalarla istihdama dolayısıyla üretime ve büyümeye katkı sağlamada önemli bir ekonomi politika aracı olarak kullanılmıştır. Ayrıca çoğu ülke yine aile ile ilgili vergi kolaylıkları, vergi muafiyetleri veya doğrudan gelir desteği sunma yolunu seçerek çocuk sahibi olan kadınların yeniden istihdama katılana kadar geçen sürelerinde aile üzerindeki vergilerin

yükünün azaltılmasına çalışılmıştır. Bu durum da vergi sisteminin yapıcılığını güçlendirmiştir.

Yine reform gerçekleştiren çoğu ülkede kişisel sermaye gelirlerinden alınan vergilerin oranları azaltılmıştır. Kişisel sermaye gelirleriyle ilgili gerçekleştirilen en köklü reform Hollanda da birikimler ve kişisel yatırımlardan alınan vergilerin tüm servet üzerinden % 30 oranında alınan vergiyle değiştirilmesi olmuştur.

Bir diğer belirgin eğilim de uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranlarına yapılan indirimdir. Çoğu ülke kurumlar vergisi oranlarını düşürmüş, aralarında Kanada, İtalya ve Hollanda'nın olduğu bazı ülkeler kurumlar vergisi oranlarını daha da düşürme planlarını açıklamışlardır. Bu ülkelerin hemen hepsinde vergi oranlarındaki indirimler vergi tabanını genişletmeye yönelik teşviklerle beraber yürütülmüşlerdir. Kurumlar vergisinde oran indirimini öngören vergi reformu yapan İngiltere, Belçika, Fransa ve Avustralya'da kurumlar vergisindeki indirimlerin vergi tabanındaki genişlemeden dolayı kurumlar vergisinden elde edilen geliri azaltmayacağı beklenmektedir. Ayrıca pek çok ülke KOBİ'lere yönelik vergi kolaylıkları sağlamaya yönelik düzenlemelere gitmiştir. Belli bir ölçeğin altındaki KOBİ'ler ve sahipleri için kurumlar vergisi ve gelir vergisinin birleştirilmesi gibi kolaylık sağlayan öneriler de tartışılmaktadır⁷⁵.

Tüketimden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki ağırlığı artsa da bu alanda yapılan değişiklikler küçük ölçeklidir. En önemli değişim Avustralya'da 2000 yılında toptan satış vergilerinin ve pek çok eyalet dolaylı vergilerinin yerini alan KDV'nin uygulanmasıdır. KDV uygulayan tüm ülkeler her ne kadar bozucu etkisi olan bir dolaylı vergi türü olsa da, KDV'nin hem diğer dolaylı vergilere oranla daha az bozucu bir vergi olması, hem tahsilinin kolaylığı hem de uygulamanın basitliği nedeniyle bu vergiden vazgeçme eğilimi göstermemektedir. Tüketimden alınan vergilere yönelik son dönemde en fazla görülen eğilim çevreye yönelik oran ayarlamalarıdır. Buna verilebilecek belirgin örneklerin başında çevreye daha az zarar veren dizel

⁷⁵ RECENT TAX POLICY TRENDS AND REFORMS in OECD COUNTRIES, OECD Yayın No:9, 2004, s. 10-15

yakıt kullanan otomobillerin satışlarından alınan vergilerin diğer tür yakıt kullanan otomobil satışlarından alınan vergilerden daha düşük tutulması gösterilebilir.

3.2.3. Son Dönem Vergi Revizyonlarında Öne Çıkan Vergi Politikası Uygulamaları

Mali yapılanmaları bölgesel düzeyde olan OECD ülkelerinin önündeki en önemli sorunlardan biri yerel yönetimlerin bütçeden aldıkları gelirlerden daha fazla harcama yapmalarıdır.

Böylesine bir mali dengesizliğin çözümü iki şekilde olabilmekteydi. Birincisi, federal hükümetlerin yerel yönetimlere daha fazla mali yardımda bulunması, ikincisi vergi tabanını genişletmek suretiyle yerel yönetimlere daha fazla gelir sağlanmasıdır. Vergi gelirlerinin yerel düzeyde artırılması yerel yönetimler açısından daha fazla gelir otonomisi anlamına gelmektedir. Bu çeşit bir otonominin sağlanması, yerel yönetimlere vergi tabanını belirleme ya da vergi oranlarını değiştirme yetkisinin devri ile mümkündür. OECD ülkelerinde genel bir eğilim olarak her hangi bir şekilde yerel düzeyde vergi oranlarını değiştirme ve/veya vergi tabanını belirleme yetkisi devretme gibi bir yaklaşım gözlemlenmemektedir. Bununla birlikte OECD ülkelerinin bazılarında yerel yönetimlere vergi tabanının tespiti konusunda daha fazla yetki verildiği görülmektedir. Diğer ülkelerde de devlet yardımlarının yerine geçebilecek yeni vergilerin konulması yoluyla yerel yönetimlere daha fazla mali güç sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir. Bu eğilimler genel olarak bir vergi politikası uygulaması olarak son dönem vergi reformları ve revizyonlarında mali desentralizasyonu önemli bir uygulama olarak ortaya çıkarmaktadır. Ancak mali desentralizasyon her ülke açısından aynı oranda uygulanabilir olma niteliğinde değildir. Üniter yapıları anayasa ile sabitlenmiş olan çoğu ülke için devletin egemenlik güçlerinin yerel düzeylere devri söz konusu olmamaktadır. Devletin yapısı farklı olan ülkeler arasında devletin egemenlik güçlerinden en önemlisi olan vergileme konusundaki

uygulamalar da farklılık göstermektedir. Mali sistem içinde gücün ve yetkinin yerel düzeye devri politik süreçlerden geçmesi gereken bir karar olduğundan, genel olarak mali desentralizasyon önemli bir vergi politikası uygulaması olmasına rağmen genel bir eğilim olmaktan uzak olduğu tespit edilmelidir. Bu politikayı uygulayan ülkeler genel olarak federal hükümetler tarafından yönetilen ülkelerdir. Başlıca örnekler Avustralya, ABD ve Hollanda ve İsviçre gibi kimi Avrupa devletleridir⁷⁶.

Son dönem vergi revizyonları ve reformlarında ortaya çıkan önemli bir diğer vergi politikası uygulaması da düşük gelirli çalışan grubuna yönelik, vergi yükümlülüklerini azaltacak, istihdama olumlu etki edecek ve sosyal güvenlik katkı yükünü bu kesimlerin üzerinden alacak bir asgari ücret düzenlemesidir. Yeni düzenlemelerde çalışanın ve işverenin üzerindeki vergi yükünün azaltılarak istihdama olumlu bir katkı sağlanması, bu yolla işsizlik gibi sosyal izdüşümü olan bir sorunun çözülmesi ve üretim ve büyüme gibi ekonomik izdüşümü olan bir konuda teşvikin sağlanması öncelikli hedefdir. Vergileme açısından da, vergiye tabi olan gelir düzeylerinin belirlenmesi ve en düşük gelir grubundan mümkünse hiç, mümkün değilse de en az oranda vergi alınarak vergi sisteminin yapıcılığının güçlendirilmesidir. Bu çeşit uygulamalarda çalışanların nakit yardımları yoluyla veya üzerlerindeki vergi yükünün azaltılması yoluyla sübvansede edilmesi amaçlanmaktadır. Bu vergi politikası uygulamasında öne çıkan OECD ülkeleri Fransa, Belçika, ABD, İngiltere Kanada ve Finlandiya'dır. Bu uygulamalar konusunda elde edilen sonuçlar, toplam istihdam üzerinde önemli bir pozitif etki yaratıldığı ve gelir dağılımında adalet konusunda iyileşme sağlandığı yönündedir. Yine bazı olumsuz sonuçlar(örneğin gelir düzeyi artan bir esnafın daha yüksek bir vergi dilimine girmek yerine daha az çalışmayı tercih etmesi gibi) doğurmuş olmasına rağmen bu çeşit uygulamaların etkin idari önlemler ve eğitimle daha iyi sonuçlar vereceği açıktır.

OECD ülkelerinde kurumlar vergisi alanındaki gelişmeler önceki dönem vergi reformlarının devamı niteliğindedir. Kurumlar vergisinde

⁷⁶ RECENT TAX POLICY TRENDS AND REFORMS in OECD COUNTRIES, OECD Yayın No:9, 2004, s. 131-169

amaç şirketler sektörünün adil bir şekilde vergilendirirken, şirketlerin rekabet güçlerinin artırılmasının sağlanması, sermaye dağılımındaki bozulmaların azaltılması yoluyla kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması ve kurumlar vergisi tabanının korunması olmuştur. Genel eğilim, son dönemde kurumlar vergisinde ortalama % 3 civarı bir vergi indirimine gidilmesidir. 2000 yılından sonra yaygınlaşan bu küresel eğilimin amacı yatırım amaçlı sermayenin çekilmesi bu yolla da rekabet gücünün artırılmasıdır. 1980'ler ve 1990'lar boyunca kurumlar vergisi tabanında sağlanan genişleme 2000'li yıllara gelindiğinde kurumlar vergisi oranlarında bir indirimi mümkün kılmıştır. Ancak kurumlar vergisi alanında gerçekleştirilen pek çok vergi kolaylıkları politika yapıcılar tarafından çok olumlu karşılanmamakta ve etkinlik, eşitlik ve basitlik açısından bozucu görülmektedir. Son dönem vergi reformları, kurumlar vergisi konusunda ortaya alternatif stratejiler koymuşlardır. Bunlara örnek olarak AR-GE faaliyetlerine vergi kolaylığı, kâra dayalı olmayan sermaye vergilerinin kaldırılması ve dağıtılan kâr ve sermaye gelirleri üzerindeki çifte vergilemeyi ortadan kaldırmaya yönelik düzenlemelerin yapılması gösterilebilir⁷⁷.

Kurumlar vergisi alanında yapılan düzenlemeler, vergilemenin sosyal alanda yarattığı etkiler kadar ekonomik alanda yarattığı etkilerin de ülkenin bütününe fayda sağlayacak şekilde kullanılmasına yönelik düzenlemelerdir. Kurumlar vergisi, şirketlerin üzerindeki vergi yükünü belirlediğinden, şirketlerin yatırım kararlarından istihdama yönelik kararlarına kadar pek çok alanda hareketlerini şekillendirmektedir. Azalan kurumlar vergisi oranı özellikle şirketlerin yeni yatırımları için kaynak anlamına geldiğinden makro ekonomik perspektifte çok önemli sonuçlar doğurmaktadır. Şirketler azalan vergi oranlarının kendilerine sağladığı yeni kaynaklarla teknolojilerini ilerletmeye yönelik yatırımlar yapmakta, bu çeşit yatırımlar ekonomide verimlilik artışları sağlamaktadır. Ayrıca düşük vergiler ülkeleri daha yüksek vergi oranına sahip ülkeler karşısında özellikle doğrudan yabancı sermaye yatırımları konusunda daha rekabetçi hale getirmektedir. Doğrudan

⁷⁷ RECENT TAX POLICY TRENDS AND REFORMS in OECD COUNTRIES, OECD Yayın No:9, 2004, s. 19-22

yabancı yatırımların da getirilen yeni teknolojiler ve know-how ile ekonomide verimlilik artışları sağladığı bilinen bir durumdur. Yatırımlar için oluşan bu yeni kaynak ve gerçekleştirilen yatırımlar da istihdamı artırarak sosyal olarak önemli bir sorun olan işsizliği azaltıcı bir etki göstermektedir.

Kurumlar vergisinin oranı ve tabanının tespiti yukarıda sayılan gerekçelerden dolayı sosyal ve ekonomik perspektiften bakıldığında çok önemlidir. Son dönem vergi uygulamalarında kurumlar vergisi oranları belli bir düzeyde istikrara kavuşmakla birlikte pek çok OECD ülkesi kurumlar vergisinde şirketlere belli alanlarda vergi kolaylıkları getirmektedir. Bu vergi kolaylıklarının başında AR-GE harcamalarına yönelik olanlar gelmektedir. AR-GE harcamaları ile ilgili bakış açısı aslında devletler için çok yönlüdür. Pek çok ülke devletlerin doğrudan AR-GE konusuna dahil olup olmamasını, eğer dahli olacaksa ne şekilde olması gerektiğini belli açılardan değerlendirmektedir. Bir ekonomi politikası aracı olarak vergileme kullanılacaksa da AR-GE harcamalarına yönelik vergi kolaylıkları, bu harcamaları maksimize edecek ve bu harcamalardan en etkin sonucu alacak şekilde nasıl düzenlenmelidir sorusu da değerlendirmelerde bir başka bakış açısıdır. Temelde AR-GE harcamalarının pozitif sosyal etkileri olduğu, inovasyon ve verimliliğe katkısı olduğu kabulünden hareketle hemen tüm devletler AR-GE harcamaları üzerinde geniş vergi kolaylıkları sağlanmasını prensip edinmektedirler. OECD ülkeleri vergi kolaylıkları kadar parasal desteği de AR-GE harcamalarının özendirilmesinde bir yöntem olarak kullanmaktadırlar. Ancak şirketlere vergi kolaylığı sağlanmasındansa parasal destek sağlanarak AR-GE faaliyetlerinin özendirilmesinin şirketler açısından ciddi gündem sorunları yarattığı tecrübelerle sabittir. Son dönem vergi revizyonları ve reformları bu gerçekten hareketle kurumlar vergisi alanında, devletin AR-GE harcamalarına vergi kolaylığı getirmesini ön plana çıkarmakta ve devletin şirketlere yaptığı parasal yardımların yerine geçmesini sağlamaya çalışmaktadırlar.⁷⁸

Şirketlerin AR-GE faaliyetlerine yönelik bu çeşit bir vergi

⁷⁸ RECENT TAX POLICY TRENDS AND REFORMS in OECD COUNTRIES, OECD Yayın No:9, 2004, Bölüm3

kolaylığı hatta bazen vergi muafiyetleri getirilmesi vergi reformları ana ilkeleri açısından bir sapmanın söz konusu olup olmadığı sorusunu ortaya koymaktadır. Vergi reformlarının ana ilkelerinden biri vergilemenin şeffaflığı ve istisnaların, muafiyetlerin ve vergi kolaylıklarının sayısının azaltılması olduğudur. Ancak vergi reformlarının amacının sadece etkin ve basit bir vergi sistemi kurulması ve tabanın genişletilerek vergi gelirlerinin artırılması ya da vergi yükünün azaltılması olmadığına altı bir kere daha çizilmelidir. Vergi bir devletin elinde bulunan ve sosyal ve ekonomik hayatı onun yardımıyla doğrudan şekillendirebileceği bir araçtır. Bu açıdan yapılacak bir değerlendirme, AR-GE harcamaları gibi sosyal ve ekonomik hayatı doğrudan etkileyen faaliyetler konusunda esnekliklerin tanınmasının vergi reformlarının yapılma gerekçeleriyle uyumlu olacağını ortaya koymaktadır. Vergi reformları sonucunda devlet elindeki vergi gücüyle ekonomik ve sosyal hayatta istediği sonuçları da elde edebilmelidir.

4. TÜRKİYE'DE VERGİ REFORMU

Türk vergi sistemi, Cumhuriyetin ilanından sonra gerek uluslararası alanda gerçekleşen ekonomik ve siyasi olaylara bağlı olarak (dünya savaşı, petrol krizi, küresel sermaye akımları), gerekse iç dinamiklerdeki değişimlere bağlı olarak (çok partili dönem, askeri müdahaleler, ekonomik yapıda meydana gelen değişiklikler) pek çok değişikliğe uğramıştır. Bu değişimlerin bazıları revizyon olarak adlandırılabilir küçük çaplı değişiklikler iken bazıları reform niteliğinde köklü değişimlerdir.

Türk Vergi sisteminde yapılan değişikliklerin tarihsel gelişimi incelendiğinde, bu değişikliklerin zamanın siyasi yapısına, uluslararası iktisadi gerekliliklerine ve vergi sisteminin ihtiyaç duyduğu değişimlere uygun olduğu gözlenmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti mali sistemini Osmanlıdan miras almış bir ülke olduğundan, sıfırdan inşa etmemiştir. Dolayısıyla Osmanlı mali sisteminin sıkıntıları ve değişikliğe zorlayan şartları aynen yeni cumhuriyetin mali sisteminin sırtına yük olarak binmiştir. Cumhuriyetin ilk döneminde yapılan değişiklikler Osmanlıdan miras kalan bu sistemin reformu olarak adlandırılabilir.

Cumhuriyet döneminde gerçekleşen ilk reform, 1925 yılında bütçe gelirlerinin yaklaşık % 25'ini sağlayan ve tarım kesimi üzerinden alınan bir vergi olan "aşar"ın kaldırılmasıdır. Bu reformun kökleri 1923 İzmir İktisat Kongresinde alınan kararlara dayanmaktadır. İzmir İktisat Kongresinden çok önce, 1908 yılıyla başlayan ekonomide liberalleşme düşüncesi, kongreye de damgasını vurmuştur. Aslında 1920-1929 dönemi, genel olarak 1908 yılında

başlayan dönemin devamı olarak nitelendirilebilir.⁷⁹ “Aşar”ın kaldırılması, vergi yükünü, tarım kesiminin üzerinden, kentsel nüfusa yönlendirmiştir. Yerine sisteme dahil olan vergiler, Türkiye’nin yapısı için hayli ileri düzenlemeler olduğundan kısa sürede geri dönüşler yaşanmıştır. Bunun yanında “aşar”ın kaldırılması, tarımda üretim artışı sağlanmasına ve izleyen dönemde, tarım sektörünün ekonominin motoru durumuna gelmesine neden olmuştur. Önemli bir nokta, “aşar” benzeri bir vergiye sahip olan Japonya’nın, Meiji restorasyonu sırasında bu vergiyi kaldırması sonucu gerçekleşen ucuz işgücünün sanayiye akışının, Türkiye’de ancak 1950’lerden sonra ortaya çıkmış olmasıdır.⁸⁰

Cumhuriyetin ilk döneminde revizyon niteliğinde olan bir diğer değişiklik “ağnam resminin” uygun oranda azaltılması ve bu verginin diğer vergiler gibi taksitle tahsil edilmesidir. Bunların yanında tüccar kesimine uygulanan “temettü vergisi”nin kazançlar oranında uygulanması, işçi kesimine de gelirleri düzeyinde bir gelir vergisi uygulanması ilkesel olarak kabul edilmiştir.⁸¹

Sonraki dönemde 1929 Büyük Buhran’dan etkilenen ekonominin dışa kapalı, ithal ikameci bir yapıya bürünmesi gözlemlenmektedir. Bu dönemde, 1946’daki çok partili döneme geçiş ve 1950’de iktidarın ve bununla birlikte hakim ideolojinin değişmesine kadar olan dönemde vergi sisteminde sadece küçük tadilatlar, revizyonlar, gerçekleştirilmiştir.

14 Mayıs 1950 tarihinde yapılan seçim sonucunda iktidarın el değiştirmesinden önce, vergi sistemi açısından Cumhuriyet döneminin ikinci reformu gerçekleşmiştir. Bir önceki dönem içinde (1946-1949), Bakanlar Kurulu kararı ile başlatılan reform çalışmaları bu dönemde kanunlaşmıştır. Vergi reformu üzerinde çalışan komisyon, gelir vergisi ve kurumlar

⁷⁹ Korkut BORATAV, **Türkiye İktisat Tarihi** 1908-2002, 7. Baskı, İmge Yayınları, Ankara, 2003, s. 39-49

⁸⁰ Oğuz OYAN, “*Meiji-Osmanlı-Türkiye: Vergi Politikasına İktisadi Kalkınma Sorunsalından Bakış*”, **Mülkiye Dergisi**, 23. Cilt, Eylül-Ekim 1999, s. 160-163

⁸¹ Gündüz ÖKÇÜN, **Türkiye İktisat Kongresi 1923-İzmir**, Ankara: AÜSBF Yayınları No: 262, 1971’den aktaran Yaraşlı, a.g.e., s. 17

vergisinden başka esnaf sanatkârlar için de bir verginin getirilmesini önermiştir. Bu önerinin altında yatan etkenin, küçük işletmelere defter tutma zorunluluğunun getirilerek, bu işletmeleri etkin ve kalıcı bir şekilde gelir vergisi kapsamına dahil etmek olduğu tespit edilebilir⁸². Bu yolla gelir vergisinin tabanının genişletilmesinin yanı sıra çağdaş bir idare için gerekli olan alt yapının sağlanmaya çalışıldığı görülmektedir.

Ancak yapılan reform çalışmaları, bürokratlar, sivil toplum kuruluşları ve kimi politikacılar tarafından ciddi bir dirençle karşılaşmıştır. Bu direncin kaynağı olarak, vergi yükü artacak kesimlerin toplumu reforma karşı mücadeleye sevk etmesi gösterilebilir.

Reformun nesnel değerlendirmesi ise, o dönem gösterilen tepkilerin haksızlığını ortaya koymaktadır. Bunun nedeni, reform ile ortaya çıkan değişikliklerin niteliğidir. Öncelikle, reform gelir vergisine çağdaş bir görünüm kazandırmıştır. Vergide adalet ilkesinin yansımaları olan, asgari geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma gibi ilkeler tasarıda yer almıştır. Yine bir diğer önemli vergileme ilkesi olan şahsilik ilkesi de tasarıda yer almıştır. Ancak tasarımın en önemli eksiği tarımın vergilendirilmemesi olmuştur.⁸³ Tarımın 1946-1953 döneminde, yıllık ortalama % 13.2 büyümesi ve Milli Hasıla içindeki payının 1946 yılında % 42'den, 1953 yılında % 45.2'ye yükselmiş olması⁸⁴, vergi gelirleri açısından bu eksikliğin ne boyutta olduğunun tespiti açısından önemlidir.

1950 yılında gerçekleşen vergi reformu, toplumda geniş tabanlı tartışılmakta ve belli bir direnç oluşmakta olduğundan, 27 Mayıs askeri müdahalesinden sonra vergiler yeniden ele alınmıştır. Toplumda oluşan direncin yanı sıra, reformun hedefleri olan optimal hasılanın sağlanması, vergi yükünün adil olarak dağıtılması ve vergi sisteminin kalkınmaya yardımcı olacak şekilde yeniden düzenlenmesi hedeflerine ulaşamamış olması, vergi sisteminin revize edilmesini gerekli kılmıştır. Bu sebeple sistemde 1960-1961 arası önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Bu değişikliklerin ana hatları şu

⁸² Varcan, **a.g.e.**, s. 134

⁸³ Varcan, **a.g.e.**, s. 135

⁸⁴ Boratav, **a.g.e.**, s. 101

şekildedir⁸⁵:

1. Önceki kanunda tarım kazançları gelir vergisi kapsamı dışında tutulmaktayken, revizyondan sonra belli sınırın üzerindeki tarım kazançları gelir vergisine tabi olmuştur.
2. Esnaf muaflığının sınırları daraltılmış, belli bir zümre götürü usulde gelir vergisine tabi tutulmuştur.
3. Her yıl gelir beyanı ile birlikte servet beyanının da verilmesi, mükelleflere şart koşulmuştur. Bu yolla vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.
4. Kurumlar Vergisi oranı % 35 olarak aynen korunmuş, sermaye şirketleri ve kooperatiflerde vergi oranları %10'dan % 20'ye yükseltilmiştir. Ayrıca Kurumlar Vergisinin çeşitli maddelerinde küçük değişiklikler yapılmıştır.
5. Bina ve arazi vergisi matrahlarına uygulanacak katsayılarda değişikliğe gidilmiştir.
6. VUK yeniden kaleme alınarak önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

Daha sonra, 1963 yılında, yapılan değişiklikler ile “yatırım indirimi” ilk kez kanuna girmiş, tarımsal kazançların vergilemesine bazı muafiyet ve istisnalar getirilmiştir.

Cumhuriyet dönemi vergi sistemi açısından önemli bir diğer gelişme, 1950 Vergi Reformu sonrasında, bir revizyon ya da yeni bir reform gerekliliğinin baskı grupları tarafından zorlanması sonucu 1961 yılında Vergi Reformu Komisyonunun oluşturulmasıdır. Kurulan Vergi Reformu Komisyonu, Maliye Bakanlığı ve özel sektör temsilcileriyle, çeşitli meslek kuruluşlarının ve ilgili diğer kesimlerin temsilcilerinden oluşmuştur. Komisyonun vergi sorunlarına getirdiği temel yaklaşım şu şekildedir⁸⁶:

1. Vergiden optimal hasılayı sağlamak,
2. Türk vergi sistemini sosyal ve ekonomik fonksiyonlarını gereği gibi

⁸⁵ Varcan, a.g.e., s. 144

⁸⁶ Varcan, a.g.e., s. 151-152

yerine getirebilecek şekilde düzenlemek,

3. Vergi kanunlarını kolay anlaşılır, rasyonel, açık ve basit bir hale getirmek,
4. Vergi hukukunu demokratik prensiplere göre geliştirmek ve yükümlü haklarını koruyacak biçimde yeniden düzenlemek

1961 yılında kurulan Vergi Reform Komisyonu, 1960 yılında kurulan DPT, yapılmakta olan vergi reformu konusunda önemli görüş ayrılıklarına düşmüşlerdir. Bu görüş ayrılıklarının en önemlisi, zirai kazançların vergilendirilmesi ile ilgilidir. Komisyon zirai kazançların Gelir Vergisi içinde vergilendirilmesi gerektiğini savunmaktayken, DPT, tarım kesiminde ciddi bir vergi rezervinin bulunduğunu, şeklen aykırı görülse dahi tarım gelirlerinin Gelir Vergisi dışında ayrı bir tekniğe göre vergilendirilmesi gerektiğini savunmuştur. Bir diğer önemli görüş ayrılığı ise götürü vergi uygulamasına yönelik olmuştur. Komisyon, kapsamın daraltılıp, uygulama süresinin kısaltılmasını savunurken, DPT, götürü vergilemenin geniş kapsamlı bir şekilde uzunca bir süre uygulanması gerektiğini savunmuştur⁸⁷.

Bu dönemde çeşitli yabancı akademisyenler Türkiye'ye davet edilmişler ve bu akademisyenler vergi sistemi üzerinde çalışmalar gerçekleştirerek raporlar halinde sunmuşlardır. Bu akademisyenlerin en önde geleni ünlü İngiliz iktisatçı Prof. N. Kaldor'dur. Kaldor, hazırladığı ve Başbakan'a sunduğu "Türk Vergi Sistemi Hakkında Rapor" başlıklı raporunda, DPT'nin görüşlerine çok paralel saptamalarda bulunmuştur. Kaldor da, zirai kazançların vergilemesinde, gelir vergisinin "verimsiz ve sakar bir alet" olduğunu belirtmiş ve ayrı bir teknikle zirai kazançların vergilemesini önermiştir. Kaldor'un raporunda öne çıkan diğer bazı önemli noktalar şu şekildedir:⁸⁸

1. Gelir Vergisindeki adaletsizliklerin düzeltilmesi için servet vergisi şarttır. Servet vergisi ile desteklenmeyen, servet beyanı uygulaması anlamsızdır.

⁸⁷ Varcan, **a.g.e.**, s. 153

⁸⁸ Varcan, **a.g.e.**, s. 153-155

2. Servet sahiplerinin lehine bir durum yaratan çeşitli sermaye kazançları muafiyetleri kaldırılmalıdır.
3. Serbest meslek kazançlarıyla ilgili genel bir mükellefiyet tesis edilmelidir.
4. Kurumlar Vergisi oranı % 40'a çıkarılmalıdır.
5. Mevcut olmayan Veraset ve İntikal Vergisi, Miras Vergisi ile takviye edilerek, % 2'den %30'a kadar artan oranlı uygulanmalıdır.
6. Bina Vergisi muafiyeti yalnızca sosyal binalara uygulanmalı ve binalar yeniden değerlendirilmelidir.
7. Gelir Vergisi oranları düşük gelirlilerde düşürülmeli, yüksek gelirlilerde artırılmalı, asgari geçim indirim sınırı yükseltilmelidir.
8. Aile gelirlerini birleştirme prensibi, yeni vergi kaçırma imkânları sağladığı için, terk edilmelidir.
9. Vergi Reform Komisyonu önerileri, Gelir ve Kurumlar Vergisini ciddi şekilde bozacak niteliktedir. Örneğin yatırım indirimi uygulaması, uygulanacaksa dahi, küçük teşebbüslerin de bundan faydalanması için gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

Kaldor'un vergi komisyonunun çalışmalarını eleştiren bu raporunun ardından Türk Hükümetinin talebi üzerine Almanya'dan iki maliyeci, Prof. G. Schmolders ve Prof. P. Senf, Türkiye'ye gelerek vergi komisyonu raporunu incelemişler ve oldukça olumlu görüşler ileri sürmüşlerdir. Bu iki Alman bilim adamı, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin vergi rezervlerini en etkin şekilde kullanabilmelerinin, dolaylı vergilere ağırlık vermek yoluyla mümkün olduğu tespitini yapmışlardır. Dolaylı vergiler içinde de en fazla akaryakıttan alınan vergilerde potansiyel olduğu tespitini yapmışlardır. Alman bilim adamları, dolaylı vergilerin, vergi gelirleri içindeki payının yükseltilmesinin en doğru hamle olacağı konusunda önerilerde bulunmuşlardır. Bu düşüncenin altında yatan gerekçe olarak, tarım kesiminin ve küçük esnafın, ekonomi içindeki payının yüksek olmakla birlikte, bu kesimlerin doğrudan vergilendirilmesinin güç olması

gösterilmiştir. İki Alman maliyeci, raporlarında esas olarak Vergi Reformu Komisyonunun görüşlerine büyük ölçüde katılmışlardır.

1960-1961 yıllarında başlayan vergi sistemindeki değişiklikler, 1970 yılına kadar sınırlı revizyonlarla devam etmiştir. Dönemin en dikkat çekici gelişmelerinden biri, planlı kalkınma programı uygulayan Türkiye, kalkınmanın finansmanı için vergiyi bir araç olarak kullanmamıştır. Plandan bağımsız olarak yürütülen vergi politikası, tümüyle Vergi Reformu Komisyonu'nun görüşlerine uygun yürütülmüştür. Bunun sonucu olarak, verginin, kalkınmanın finansmanı için kullanılmamasını protesto eden DPT uzmanları, geriye sadece para basma alternatifinin kaldığını savunarak başta müsteşarları olmak üzere istifa etmişlerdir.⁸⁹

Finansman Kanunu ve ardından uygulanmaya başlanan beş yeni vergi sonrasında değişime uğramış olan Türk vergi sistemini değerlendirmesi amacıyla, 1972 yılında Türk Hükümeti, Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı (UNDP) Müşaviri Prof. Carl S. Shoup'u davet etmiştir. Shoup raporunda geniş bir şekilde Katma Değer Vergisi, bu verginin uygulanmasının gerekliliği, KDV'ye geçişin nasıl olacağına yer vermiştir. Ayrıca Shoup'un raporunda lüks konutların emlak vergisi yoluyla esaslı bir şekilde vergilendirilmesinin, bu tip inşaatlar için kullanılan kaynakların, üretime yönelik yatırımlara kaymasını sağlayacağını savunmuştur. Bu rapor Türk Vergi Sisteminde gerçekleşen üçüncü önemli reformun, KDV'nin, alt yapısını oluşturması açısından önemlidir. Shoup'un raporunda öne çıkan diğer önemli noktalar şöyledir:⁹⁰

1. Türk vergi sistemi son on yıldır büyük gelişme sağlamasına rağmen, vergi sisteminde değişiklik yapmak pek çok nedenden ötürü gereklidir.
2. Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planının hedeflerine ulaşması bekleniyorsa, vergi sisteminin esnekliği artırılmalıdır.
3. Türkiye'nin tarım ve sanayi sektörlerinin gelişmesi vergi bünyesinde bazı değişikliklerle desteklenebilir.

⁸⁹ Varcan, **a.g.e.**, s. 159-161

⁹⁰ Varcan, **a.g.e.**, s. 166-167

4. Vergileme yoluyla hali hazırdaki gelir dağılımındaki adaletsizlik azaltılabilir.
5. Aynı gelire sahip aileler arasında vergi yükü açısından oldukça adaletsiz bir durumun varlığı söz konusudur.

Cumhuriyet Tarihinde vergileme alanında gerçekleştirilen reform niteliğindeki son değişiklik 1984 yılında kabul edilen Katma Değer Vergisidir. Çağdaş maliyeciler tarafından, “tarafsızlığı” ve sistemde kolay tutunabilmesinden dolayı önemli ölçüde desteklenen KDV, hem kolay idare edilebilen bir vergi olması hem de iyi idare edildiğinde bir “para makinesi” gibi vergi gelirlerini artırıcı niteliğe sahip olması nedeniyle Türk Vergi sisteminde de bir ihtiyaca cevap vermiştir.

Ayrıca 29 Temmuz 1998 tarihli 4369 sayılı kanun ile vergi reformu gerçekleştirilmek istenmiş ancak yoğun baskılar sonucu başarıya ulaşılamamıştır. Bu kanun ile değişik vergi kanunlarındaki 80 maddenin değiştirilmesi planlanmıştır⁹¹. Reformun çatısı altında, vergi usul kanununda vergi cezalarına ve suçların tanımına ilişkin bazı hükümler değiştirilmiş, gelir vergisi kanununda gelirin tanımı değiştirilmiş, kaynak yaklaşımından net servet artışı yaklaşımına geçilmiştir. Ticari ve zirai kazançlarda götürü usul yerine basit usul getirilmiş, aile reisi beyanı kaldırılmış, beyanname verme ve ödeme süreleri farklılaştırılmış ve vergi oranları düşürülmüştür.⁹² Kurumlar Vergisi Kanununda finansman fonu kaldırılmış, vergi oranı % 25’ten % 30’a çıkarılmış, asgari kurumlar vergisi kaldırılmıştır. Ancak bu değişikliklerin büyük çoğunluğu uygulamaya geçmemiştir.

Günümüze yakın bir dönemde vergileme konusunda önemli bir gelişme daha yaşanmıştır. Bu gelişme 2005 başında hazırlıklarına başlanan ve 2006 sonunda tam anlamıyla uygulamaya geçirilmesi planlanan yeni vergi reformudur. Bu reformun hazırlanması teknokratlar düzeyinde değil, geniş sosyal fayda gruplarının katılımcı oldukları bir düzeyde gerçekleşmektedir.

⁹¹ TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bir Reformun Anatomisi**, ANKARA, 1998, s. 1-5

⁹² TC Maliye Bakanlığı, **a.g.e.**, s. 2

Yapılmakta olan reform çalışmaları belli bir stratejik plan çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

4.1. Türkiye’de Vergi Reformunu Zorlayan Şartlar

Bir ülkede vergi reformu, ancak belirli süreçlerin sonunda, sistemdeki aksaklıkların taşınamaz noktaya gelmesi sonucu zorunlu hale gelir. Türkiye için de durum farklı değildir. Türk mali sistemi uzun bir sürece yayılan bir aşınma döneminin sonuna gelmiş gözükmektedir.

Türkiye’de vergi sisteminde ortaya çıkan aksaklıkların sebepleri beş ana başlık altında incelenebilir⁹³:

A. Siyasal Sebepler: Kamu gelir ve harcamalarıyla ilgili kararlar belli siyasi süreçler sonucunda verilmektedir. Bu siyasi süreçler, temsili ekonomilerde iktidarı elinde bulunduran siyasi partilerin dünya görüşlerine göre şekillenmektedir. Ayrıca, siyasi süreçte, bir firma gibi çalışan siyasetçi, iktidarda kalmak için oylarını maksimize etmeye çabalar.⁹⁴ Kamu maliyesi açısından siyasi süreçlerin yarattığı sorunlar çeşitlidir.

- i. Demokratik sistemin en önemli yapısal sorunlarından biri olan, bir sonraki seçimde iktidarı elde tutma çabası ile kamu ekonomisinin şekillendirilmesi, yani kamu gelir ve harcama politikalarının popülist ve miyopik bir anlayışla belirlenmesi vergi sistemine zarar veren en önemli siyasal etkenlerden biridir. Türkiye özelinde özellikle tarım taban fiyatlarının belirlenmesi gibi alanlar hem iktidarın hem muhalefetin “oy avına” çıktıkları alanlardır. Bu yaklaşımlar mali disiplini kısa dönemde bozmakta, orta ve uzun dönemde ise aşırı yıpratmaktadır.
- ii. Yine siyasal sistemin bir gereği olarak iktidara sahip olanlar mali yanılısama yaratma gayreti içindedirler. Bir diğer anlatımla, siyasi

⁹³ Yaraşlı, **a.g.e.**, s. 95

⁹⁴ Musgrave ve Musgrave, **a.g.e.**, s. 103

seçim sürecinden geçerek iktidara gelen partiler oylarını kaybetmemek için ve daha fazla oy elde etmek için optimum düzeyin üzerinde kamu harcamaları yaparlar. Bunu yaparken de kamu hizmet ve harcamalarının gerçekte olduğundan daha yararlı ve gerekli olduğunu, vergi yükünün ise gerçekte olduğundan daha az olduğunu göstermeye çalışarak mali yanılısama yaratma gayreti içindedirler.

- iii. Siyasi istikrar vergi sisteminin işleyişi açısından hayati bir öneme sahiptir. Türkiye 1960 sonrasında, kısa süren 12 Eylül sonrası tek parti dönemi hariç, sürekli koalisyonlar ve sık değişen hükümetler tecrübe etmiştir. Bu süreç siyasi istikrarsızlıklara neden olmuş, mali disiplin ve yapı çok olumsuz etkilenmiştir. Çok partili iktidarlar, seçmen memnuniyetini kamu kesimi gelir ve harcama politikaları üzerinden sağlamaya çalıştıklarından, sistem bu dönemlerde önemli ölçüde hasara uğramıştır. Ancak tek partili, “siyasi istikrarın sağlandığı”, dönemler olan 1980’ler ve 2002 sonrası Türkiye’inde de tıpkı istikrarsız dönemlere benzer yanlış maliye politikaları gözlemlenebilmiş ve sistemdeki aşınmalar bu dönemlerde de belli oranlarda devam etmiştir. Kararlı bir siyasi iradenin kamu kesimi dengeleri açısından ne kadar önemli olduğu Türkiye’de son altmış yıldır görülmektedir.
- iv. Vergi sistemine zarar veren siyasal sebepler arasında belkide en önemlisi menfaat gruplarının baskılarıdır. Demokratik sistemlerde toplum ile siyasi iktidar arasında tampon görevi gören, aracılık yapan ve temsil ettikleri toplumsal grupların faydalarını maksimize etmeye çalışan menfaat grupları, demokratik sistemin tüm zayıflıklarının temsil ettikleri gruplar adına kazanca dönüşmesi için çalışırlar. Örneğin, işadamları dernekleri, siyasi iktidarlar üzerinde kurdukları baskıyla servetin vergilemesini engelleyebilir, sermaye kazançları üzerinden alınan vergileri en aza indirmeye çalışabilirler. Bu ve benzeri menfaat gruplarının eylemleri sonucunda vergi

kapasitesi yüksek kesimlerin gerektiği gibi vergilendirilmesi güçleşir. Türkiye bunun örneklerini yakın iktisadi tarihinde özellikle krizler öncesi ve sonrasında tecrübe etmiştir. 1994 sonrası menfaat gruplarının baskılarıyla yeni ekonomik program, dolaylı vergilere ağırlık vererek gelirin ve servetin vergilemesi yolunu seçmemiştir. 2000 ve 2001 krizleri öncesi ve sonrasında kamunun ciddi borçlanma gereği sonucu sermaye kazançlarından, kamu borç senedi gelirine çeşitli istisnalar getirilmiş, hazırlanan 4369 sayılı kanunla da yatırım indirimi % 30'dan % 40'a çıkarılmıştır. Aynı kanunla menfaat grupları için külfet kabul edilebilecek düzenlemeler gelmiş ancak baskılar sonucu hükümet 1999 yılında bu düzenlemeleri askıya almıştır.

B. İdari ve Bürokratik Sebepler: Daha önceki bölümlerde de değinildiği gibi bir vergi sistemi kâğıt üzerinde ne kadar iyi olursa olsun uygulama alanında eksiklikler ve aksaklıklar yaşanıyorsa, sistemin iyi olduğu söylenemez. İyi bir vergi sisteminin en önemli özelliği etkin bir vergi idaresinin varlığıdır.⁹⁵

- i. Bürokrat davranışları vergi sistemi açısından belirleyicidir. Bürokrasi kamu ekonomisinde verilen kararları uygulayan organdır⁹⁶. Aynı zamanda bürokrasi, kamusal mallara ne kadar kaynak tahsis edileceğine dair karar mekanizmasına yön verir. Yani bürokrasi kamu harcamalarının hacmini belirler. Bürokrasinin ekonomik analizi, bürokrat davranışının, ilgili olduğu bütçeyi mümkün olduğunca şişirmek suretiyle idarenin gördüğü hizmeti maksimize etmektir. Buradaki bürokratin amacı, gücünü ve dolayısıyla maaşını maksimize etmektir⁹⁷. Devlet dairelerinin genişlemesi birim hizmet maliyetinin yüksek olmasına ve marjinal sosyal maliyet marjinal sosyal faydayı aşmasına rağmen üretimin

⁹⁵ Yaraşlı, **a.g.e.**, s. 101-105

⁹⁶ Kenan BULUTOĞLU, **Kamu Ekonomisine Giriş**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1988, s. 158

⁹⁷ William NISKANEN, **Bureacracy and Representative Government**, 1990'dan aktaran Demokan DEMİREL, "Yeni Kamu Yönetimi", **Sayıştay Dergisi**, Sayı:58, s. 110

devam etmesine neden olur. Bu sürecin sonucu kaçınılmaz olarak vergilerdeki artıştır. Bürokrasi bu davranış modeline göre, kamu harcamalarında gereksiz artışlara neden olmaktadır.

- ii. İdarenin yapısı vergi sisteminin etkinliğini belirlemektedir. İyi yapılandırılmamış bir vergi idaresi, vergi toplamının idari maliyetlerini yükseltmektedir. Bu maddede idare yapısıyla kast edilen hem idare piramidinin, organizasyonel olarak şekli ve işleyişi, hem de idarenin teknolojik alt yapısıdır. Yanlış yapılandırılmış, çok basamaklı bir idare vergi toplama maliyetlerini ve diğer işlemlerin maliyetlerini arttırmaktadır. Milyonlarca mükellefin takip edildiği idarede, teknolojik alt yapının da yeterince iyi olmaması, idarede aksamalara, önemli etkinsizliklere ve maliyetlere sebep olur.
- iii. Bürokrasinin Siyasal Partiler ve Menfaat Gruplarıyla ilişkileri de vergi sisteminin işleyişine yön vermektedir. Bürokratlar genel olarak her siyasi iktidar değişimiyle ya değiştirilirler ya da değişime uğrarlar. Her yeni siyasi iktidar kendisinin görüşlerine en yakın bürokrat ekibiyle çalışma arzusundadır. Her bürokrat da mevkiini korumak amacını taşır. Bunun sonucu olarak her siyasi iktidar değişiminde, siyasi iktidara göre davranan bürokratlar koltuklarında kalırken, siyasi iktidarın beğenmediği bürokratlar yenileriyle değiştirilir. Sadece bu çeşit bir değişim sürecinin bile kamu açısından maliyeti vardır. Ayrıca menfaat grupları, siyaset üzerindeki etkilerini istedikleri bürokratları seçtirmek suretiyle de kullanma eğilimindedirler. Böylelikle siyasal karar alma süreçlerinde etkinlikleri artmaktadır. Tam etkin bir bürokrasi tarafsızlığı gerektirmekteyken, gerçek yaşamda tarafsız bir bürokratin uzun süre makamını koruması söz konusu değildir. Bürokrasinin sürekli davranış değişikliği, idare etkinliğine fazlasıyla zarar vermektedir.

C. Sosyo-psikolojik Sebepler: Vergiye karşı toplumsal direncin nedenleri arasında sosyo-psikolojik sebepler de bulunmaktadır. Hemen her konuda olduğu gibi vergileme ve kamu harcamaları konusunda da

sağlanamayan toplumsal uzlaşısı, sonuç olarak vergi sitemine zarar vermektedir. Toplumsal uzlaşının eksikliği, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma aktivitelerinin yaygınlaşmasına ve kültürel ve ahlaki olarak bu gibi davranışların toplumsal olarak kabul görmesine neden olmaktadır. Bununla ilgili en belirgin örnekler yine kriz dönemlerinde ön plana çıkmıştır. 2001 krizi sonrasında ortaya çıkan aşırı fiyat yükselmeleri, bu arada kamu borç senetleri üzerinden ciddi gelirler elde eden yüksek gelir grubu, orta ve alt düzeye sahip vatandaşların ve esnafın davranışlarını önemli ölçüde etkilemiştir. Daha önce de var olan ancak kriz döneminde oldukça yaygınlaşan bir uygulama olarak, küçük esnaf sattığı malın ya da hizmetin fiyatını ilgili vergiler oranında düşürmüş, karşılığında da satış fişi ve fatura vermemek suretiyle gelirini vergiden kaçırmıştır. Bu durum dar gelirli için de bir indirim vazifesi görmüştür.⁹⁸

- i. Devlet ile halkı arasındaki ilişki vergiye toplumun bakışını da belirlemektedir. Her vergi kanuni olmakla birlikte ideolojiktir. Toplum vergileri mali sömürü olarak algıladığında vergiye karşı davranışlarını, sistemi olumsuz etkileyecek şekilde değiştirir. Vergi yükünün ülkemizde olduğu gibi, genellikle orta ve dar gelirli kesimler tarafından taşınıyor olması, toplumun devletin aldığı vergiye tepkilerini olumsuz kılmaktadır. Yeniden şekillenen toplum davranışları sonucunda, devlete tepki olarak, ticari hayatta ve günlük hayatta vergi davranışlarına bakış değişmekte, vergi kaçırma haklı ve kabul edilir bir davranış olmaktadır. Türkiye için de durum büyük ölçüde bu şekildedir. Devletin aldığı kararlar sonucunda sermaye belirli bir zümrenin elinde yoğunlaşmış toplum bu duruma sosyal ve kültürel bir tepki vererek vergi davranışlarını olumsuz olarak yeniden şekillendirmiştir. Bu sürecin başlangıç noktası tartışmalıdır. Literatürde önemli oranda bu çeşit davranışların 1990 sonrasında yaygınlaştığı görüşü hakimdir. Ancak, cumhuriyetin ilk yıllarında İş

⁹⁸ Hülya KIRMANOĞLU, “Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasi İktidarlar ve İktisat Politikaları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, İstanbul Üniversitesi Yay., İstanbul, 1994, s. 56-60

Bankası çevresinde oluşan ve ‘aferist’ olarak anılan zümrenin o dönemde, 1950 sonrasında Demokrat Parti’nin uygulamaları sonucunda servetin el değiştirmesi sonucu oluşan yeni zümrenin kendi döneminde, 1980 sonrası Anavatan Parti döneminde aynı yönlü hızlanan akımlar sonucu özellikle dış ticaret ve turizm teşvikleriyle zenginleşen zümrenin de kendi döneminde toplumun geri kalan kesiminde devletçe kollanan kesim olarak görüldüğü ve davranışları etkilediği tespiti yapılabilir. 1990 sonrasında da 1950 sonrası oluşan tercihler aynen sürdürülerek, bu kez de kamunun borçlanma gereğinden faydalanarak (daha da) zenginleşen kesim toplumun vergi davranışlarını ve devlete bakışını büyük oranda etkilemiştir.⁹⁹

- ii. Vergiye karşı toplumsal direnç oluşturan bir diğer önemli etken de kamu harcamalarına olan toplumsal bakışın olumsuz yönde gelişmesidir. Toplum kamu harcamalarında israf yapıldığına dair bir inanca sahip olduğunda, devlete bakışı değişir ve vergi davranışlarını da bu bakışına adapte eder. Kamu harcamalarının toplumda rahatsızlık yaratan örnekleri Türkiye için fazlasıyla mevcuttur. Ülke halkı dönemler itibariyle herhangi bir şekilde daha müreffeh bir yaşama kavuşmuyorken, kamuda yapılan örneğin lüks otomobil alımlarının, toplumun tepkisine yol açtığı gözlemlenmiştir. Ayrıca yapıldığı dönemde toplum tarafından değerlendirilemeyen ancak zaman geçtikçe israf olarak gözlenen kamu yatırımlarının da toplum tarafından tasvip edilmediği tecrübe edilmiştir. İsfraf olarak değerlendirilen kamu yatırımlarının son örneklerinden biri gereksiz sayıda çoğu kullanılmayan hava alanı yatırımlarıdır. Bu çeşit kamu harcamaları toplumda vergi davranışlarının değişmesine neden olmaktadır.
- iii. Vergiye karşı direnç oluşturan çok önemli bir etken de yaygın yolsuzluklardır. Kamu bankalarından düşük faizle kredi alınıp

⁹⁹ Boratav, a.g.e., s. 20-160

ödenmemesi, usulsüz teşvikler, hayali ihracat, kamu mallarının raicin altında belli kesimlere adeta sunulması ve en son örneklerden bankaların içlerinin boşaltılarak TMSF'ye devri suretiyle bu davranışın bedelinin devlete dolayısıyla halka ödetilmesi toplumda çok büyük tepkilere neden olmaktadır. Bu tepkiler sonucunda orta ve düşük gelirli kesim mümkün olduğunca vergi kaçırmayı vicdanen tercih eder hale gelmiştir.

- iv. Vergi sistemini etkileyen diğer sosyo-politik nedenler genellikle sistemin oluşturulma, işletilme ve müdahale edilme süreçlerinde ortaya çıkmaktadır. Sistemin işlemeyen yönlerinin tespiti ve yeni düzenlemelerin yapılması için oluşturulan vergi konseyi, toplumsal uzlaşmanın olmayışından dolayı işlevini yerine getirememektedir. Sistem daha oluşturulurken, ya da revize edilirken oluşmayan toplumsal uzlaşma nedeniyle sakat doğmaktadır. Vergi sistemi işleyişinde toplum, vergi sisteminin adaletine inanmamaktadır. Genel olarak adil bir vergi sisteminin varlığına duyulan güven sağlanamadığında vergi sistemi bu anlayıştan olumsuz etkilenir. Türkiye için de durum çok benzerdir. Gelirin tanımından, vergilendirilen gelir kaynaklarına kadar, sistem topluma adaletsiz olduğuna dair izlenim vermektedir. Sisteme belki en büyük zararı sık çıkarılan ve toplumun vicdanını fazlasıyla rahatsız eden vergi afları vermektedir. Bir yandan, sistemin kimi kesimleri koruduğu inancıyla vergisini ödemek istemeyen kesimlerin baskıları ve siyasi iktidarlara yakın çevrelerin vergi sorunları nedeniyle aflar çıkarılırken, affı kapsayan dönemde vergilerini kesintisiz ve düzenli şekilde ödemiş olan kesimler bu aflardan dolaylı olarak zarar görmektedirler. Türkiye'de 1980-2003 arası 1981, 1983, 1985, 1988, 1990, 1992, 1998 ve 2003 yıllarında toplam 8 af çıkarılmıştır.

D. Ekonomik Sebepler: Bir vergi sisteminin işleyişi doğal olarak içinde bulunduğu ekonominin durumuyla yakından ilgilidir. Gelişmekte olan ülkelerin ekonomilerinde bulunan yapısal sorunların, ya da özelliklerin,

vergi sistemlerinin etkinliğinde belirleyici olduğu gözlemlenmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde kişi başına milli gelir düşük olduğundan vergi kapasitesi ve vergi gayreti gelişmiş ülkelere oranla düşüktür. Ayrıca gelişmekte olan ülke ekonomilerinde sıklıkla görülen cari açıklar, yerel paranın değer kaybetmesi ve finansman kalitesinin düşüklüğü gibi olgular bütçeye doğrudan etkiye bulunmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde, “büyümenin ateşi” olarak tanımlanabilecek düzeyin çok üzerinde enflasyon oranlarının gerçekleşmesi ve gelir dağılımının bu ülkelerde hem bozuk olması hem de giderek bozulması, sistemi etkisizliğe sürükleyen nedenleri tetiklemektedir. Özellikle yüksek enflasyon vergi tahsilatlarının gecikmesine ve vergi gelirlerinin aşınmasına neden olarak sistemi derinden sarsmaktadır.¹⁰⁰

E. Kurumsallaşamama Sorunu: Bir vergi sisteminin en etkin şekilde işleyebilmesi doğru ve düzgün tutulan muhasebe kayıtlarının varlığına bağlıdır. Tıpkı bir süpermarketin bir bakkaldan daha ciddi muhasebe kaydı tuttuğu gibi, borsaya kote olmuş bir şirket de adi şirketlerden daha ciddi muhasebe kayıtları tutmakta ve sıkı biçimde denetimlerden geçmektedir. Türkiye kurumsal alanda, şirketler alanında, ciddi bir kurumsallaşma eksikliği yaşamaktadır. Yukarıda anlatılan nedenlerden ötürü de bu kurumsallaşma eksikliği sistemin işleyişine zarar vermektedir.¹⁰¹

Yukarıda beş ana başlıkta incelenen ve vergi sisteminde aksamalara neden olan faktörlerin her biri, zaman içinde derinleşen sorunlardır. Bu faktörlerin analizi sadece vergi reformunun gerekliliğini değil, aynı zamanda gerçekleştirilecek reformun omurgasının nasıl şekilleneceğine de karar verilirken yardımcı olacaktır. Sonuç olarak; Türkiye’de vergi sisteminin aksamasına neden olan çok ciddi sorunlar mevcuttur ve sistemin geniş bir revizyona ya da köklü bir reforma ihtiyacı vardır.

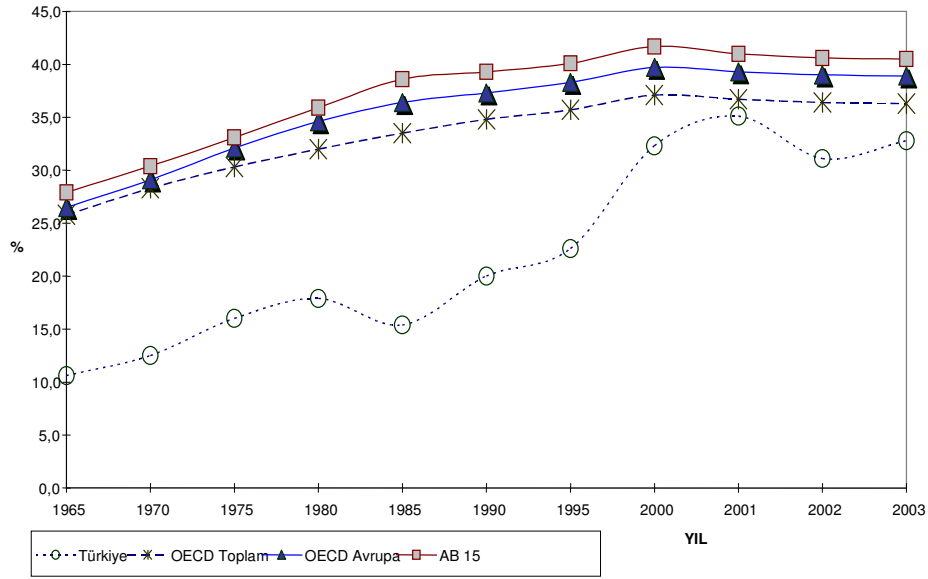
¹⁰⁰ Kirmanoğlu, **a.g.e.**, s. 57

¹⁰¹ Yaraşlı, **a.g.e.**, s. 118-119

4.2. Türk Vergi Sisteminin Ulusal ve Uluslararası Düzeyde Nicel Değerlendirmesi

Türk vergi sisteminde ortaya çıkan nicel değerler, diğer gelişmekte olan ülke ekonomilerinde gözlemlenen değerler ile paralellik içindedir. Gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinde var olan benzer sorunlardan dolayı, vergileme ile ilgili rakamlarda da benzer sonuçlar görülmektedir. Bu benzerliklerin başında global vergi yükünün, gelişmiş ülkelere oranla daha düşük olması gelmektedir.

Grafik 1. GLOBAL VERGİ YÜKÜNÜN GELİŞİMİ (1965-2003)



Kaynak: OECD, REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES, PARIS, 2005, Tablo 3

Grafik 1’de, sosyal güvenlik primleri dahil, toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payının, tüm OECD ülkeleri, OECD üyesi Avrupa ülkeleri, AB15 ülkeleri ve Türkiye için, 1965-2003 arasındaki gelişimini göstermektedir. AB 15 ülkeleri ortalaması gelişmiş ülkeler için bir gösterge kabul edilirse, Türkiye’deki global vergi yükünün, AB 15 ülkelerine göre çok düşük olduğu görülmektedir. 1965 yılından 2003 yılına kadar gelişim süreci incelendiğinde, global vergi yükünün 1965’lerde % 25-30 aralığından, 2003 yılına gelindiğinde, %35-40 aralığına yükseldiği görülmektedir. Global vergi yükünün en fazla olduğu ülkeler, % 50’ler

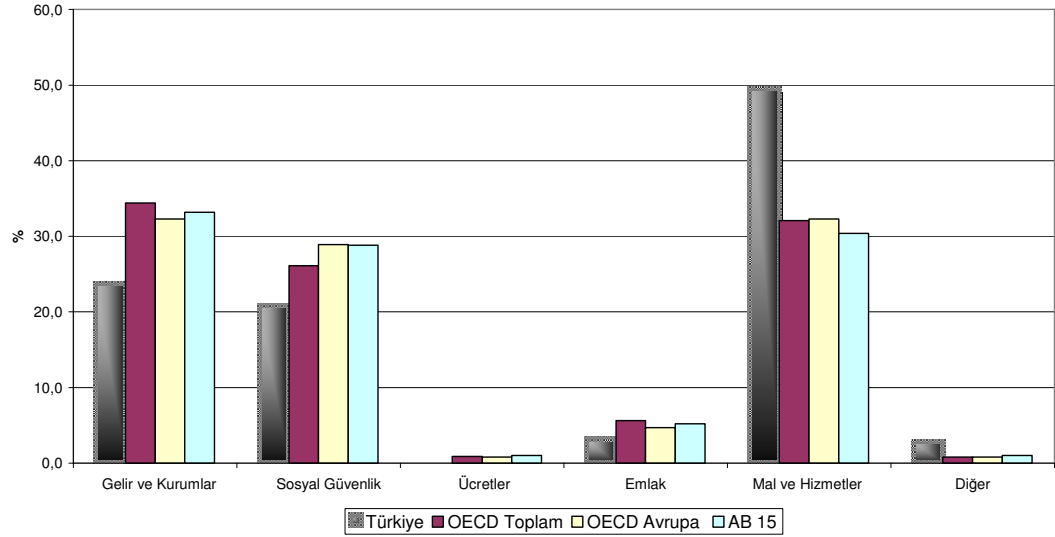
civarında olan iki İskandinav ülkesi, İsveç ve Danimarka'dır. Toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki payının en düşük olduğu ülkeler ise, % 19 ile Meksika ve % 25 ile ABD ve Japonya'dır. Global vergi yükünün Fransa'da %43, İngiltere'de % 35 seviyelerinde olduğunun altı çizilmelidir.

Global vergi yükü oranlarının karşılaştırılmasının iki açıdan önemi bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, gelişmekte olan ülkelerin, gelişmiş ülkeler seviyesine ulaşma süreci olan "yakınsama" ile ilgilidir. "Yakınsama", gelişmekte olan ülkelerin, gelişmiş ülkelere, daha hızlı büyümeleri yoluyla, gelişmiş ülkeler seviyesine ulaşmalarını ifade eder. Günümüz küresel ekonomisinde, gelişmekte olan ülkelerin büyüme hızları, kısa vadeli fon hareketlerine büyük ölçüde dayanmakta olduğundan, istikrarlı ve sağlam bir temele dayalı bir büyüme sürecine sahip olunduğu tespitini yapmak güçtür. Oysa verginin, kalkınma ve büyümenin finansman aracı olarak önemli bir işlevi olduğu dikkate alındığında, istikrarlı bir büyüme süreci için, vergi gelirlerinin ne kadar önemli olduğu kavranmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, global vergi yükünün, gelişmekte olan ülkeler için önemi ortaya çıkmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin global vergi yükleri, verginin kalkınma ve büyümenin finansmanında kullanılması şartıyla, gelişmiş ülkelere oranla daha yüksek olmalıdır.

Global vergi yüklerinin karşılaştırılmasının bir diğer önemli yanı, gelişmekte olan ülkeler açısından kayıt dışılığın tespitidir. Türkiye ve benzeri pek çok gelişmekte olan ülkede, vergi oranları çok düşük olmamakla, hatta bazı gelişmiş ülkelere oranla daha yüksek olmakla, birlikte, global vergi yükünün daha çok daha düşük olması, gelişmekte olan ülkelerdeki kayıt dışılığın yaygınlığına işaret etmektedir. Kayıt dışılığın yaygınlığı da "yakınsama" olgusuna doğrudan etki etmektedir. Yüksek kayıt dışılık oranının varlığında, firmalar, kayıt dışında kalmanın vergisel avantajını kaybetmemek için, küçük ölçekli ve düşük verimlilik seviyesinde faaliyetlerini sürdürmektedirler. Ekonomide, ölçek avantajından faydalanılmaması ve düşük verimlilik seviyesi, büyüme hızının potansiyelinin altında gerçekleşmesine neden olmaktadır.

Türkiye'deki durumun da kabaca bu şekilde olduğu tespit edilebilir. Sosyal güvenlik primleri hariç, toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı 2003 yılında % 26 civarında¹⁰² olan Türkiye'de, bu oranın sürdürülmekte olan vergi reformu çalışmalarına rağmen kısa bir zaman diliminde yükselmesi, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından açıklanan verilere göre, beklenmemektedir. Sosyal güvenlik primleri hariç, vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı, 2004 yılında % 24, 2005 yılında % 25 olurken, 2006 yılı beklentisi % 25, 2007 ve 2008 yılları beklentisi ise % 26 olarak açıklanmıştır.¹⁰³ Türkiye'deki vergi oranlarının düşük olmamasına rağmen, global vergi yükünün az olması ve gelecek üç yıl içinde bu oranın hemen hemen sabit kalacak olması, kayıt dışılık ile mücadele ile ilgili somut ve olumlu bir gelişmenin beklenmediğini göstermektedir. Bu oranlar ayrıca, vergi tabanının genişletilmesinin gerekliliğini de ortaya koymaktadır.

Grafik 2. VERGİ GELİRLERİNİN ANA BAŞLIKLAR İTİBARIYLA TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARI(%)
(2003 OECD Verilerine Göre)



¹⁰² REVENUE STATISTICS of OECD MEMBER COUNTRIES, OECD Statistics Hand Book, Paris, 2005, Tablo 4

¹⁰³ GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, VERGİ İSTATİSTİKLERİ: 2004-2008 YILLARI VERGİ GELİRLERİ, ARTIŞ ORANLARI, GSYİH İÇİNDEKİ PAYI İLE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI,

web: www.gelirler.gov.tr, Erişim Tarihi: 15 Haziran 2006

Grafik 2, 2003 yılı OECD verilerine göre, sosyal güvenlik primleri dahil vergi gelirlerinin, ana başlıklar itibariyle toplam vergi gelirleri içindeki paylarını göstermektedir. Grafik 2’de öncelikle göze çarpan unsur, sosyal güvenlik primlerinin, toplam vergi gelirleri içindeki payının, uluslararası karşılaştırmalarda düşük çıkmasıdır. Oysa Türkiye’de istihdam üzerindeki vergi yükü OECD ortalamasının üzerindedir. İstihdam üzerindeki vergi yükünün, ya da vergi makasının¹⁰⁴ yüksek olması, söz konusu vergilerin de, toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olması gereğini ortaya koymaktadır¹⁰⁵. Oysa, söz konusu yüksek orana rağmen, sosyal güvenlik işçi ve işveren katkı paylarının GSYİH içerisindeki payına bakıldığında, 2003 yılı için söz konusu unsurların Türkiye’deki payının % 6,8 ile OECD ortalaması olan % 9,5’in oldukça altında gerçekleştiği görülmektedir. İstihdamdaki kayıt dışılığa ilişkin bir gösterge niteliğindeki söz konusu gelişme, vergi yükündeki yüksekliğin, esasen, vergi hasılatı anlamında olumlu bir tablo yaratmadığı konusunda tipik bir örnektir¹⁰⁶. İstihdam üzerindeki vergi yükleri, oransal olarak karşılaştırıldığında da bazı önemli tespitlere ulaşmak mümkündür. Türkiye’de, bir çalışan için, işçi ve işveren sosyal güvenlik katkı paylarının toplamı, SSK matrahının %36,5’idir. İki çocuklu, ortalama brüt ücret alan bir çalışan üzerindeki vergi makası % 42,7 ile OECD sıralamasında birincidir. Diğer kategoriler içinde de Türkiye OECD sıralamasında ya ilk üç içerisinde, ya da OECD ortalamasının üzerindedir. Ancak, örneğin Çek Cumhuriyetinde, işçi ve işveren sosyal güvenlik katkı payları toplamı % 37,5 iken, sosyal güvenlik primlerinin GSYİH’ya oranı % 16,4’tür. Yakın bir orana sahip Türkiye’de ise sosyal güvenlik katkı paylarının GSYİH’ya oranı % 6,8’dir¹⁰⁷. Aradaki fark, kayıt dışılığın yaygınlığına dair önemli bir göstergedir. Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH’ya oranının uluslararası

¹⁰⁴ Vergi Makası, İşçinin aldığı brüt ücret ile işçinin işverene maliyet arasındaki farktır. Genel olarak “vergi takozu” terimi kullanılmaktadır.

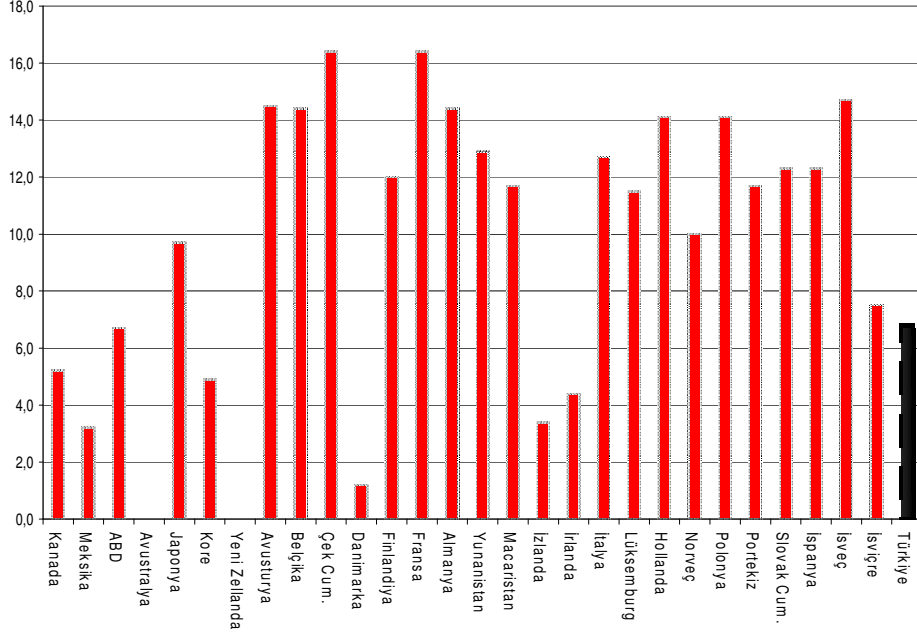
¹⁰⁵ Yüksel KARACA, “OECD Alanında Ücretlerin Vergilendirilmesi:2004 Yılına İlişkin Veriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 199, s. 5

¹⁰⁶ Karaca, **a.g.e.**, s. 7

¹⁰⁷ OECD 2003 verileri, **OECD Statistics: Taxes**, web: www.oecd.org, Erişim Tarihi: 11 Nisan 2006

karşılaştırması, Grafik 3’de görülmektedir.

Grafik 3. Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH İçindeki Payı

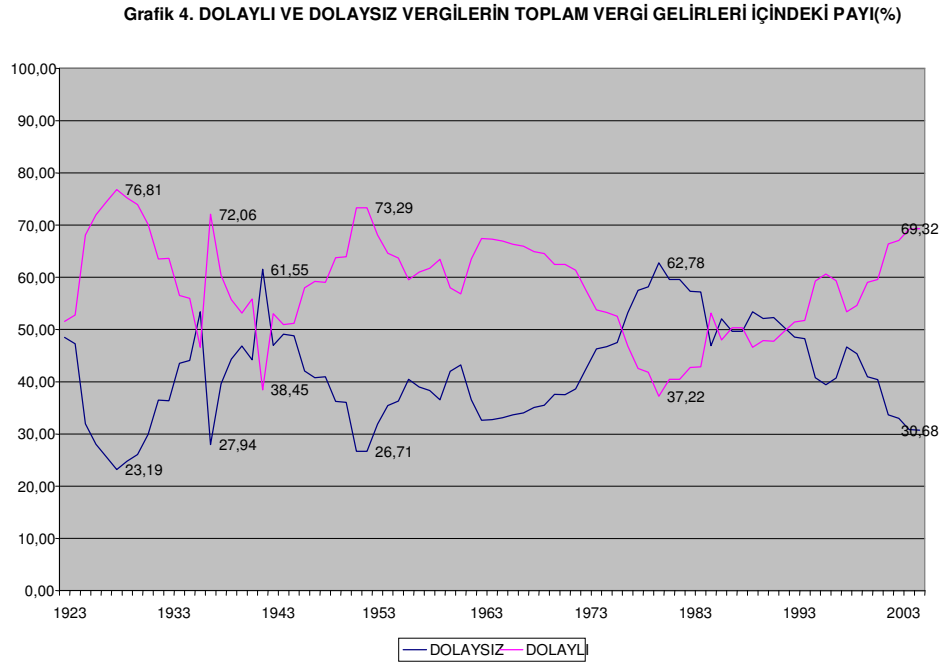


Grafik 2’de göze çarpan bir diğer önemli nokta, OECD ülkelerinin tümü, OECD’ye üye Avrupa ülkeleri ve AB 15 ülkelerinde, dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki paylarının, birbirlerine yakın olduğudur. Türkiye’de ise, dolaylı vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payı OECD ve AB ortalamalarının çok üzerindedir.

Vergi gelirleri içinde, dolaylı vergilerin ağırlıkta olması, vergi yükünün, adaletli dağılmadığına dair bir göstergedir. Bu sorunun iki nedeni olabilir. Birincisi, vergi sistemi bu adaletsizliğe neden olmaktadır, ikincisi, vergi sistemindeki bozukluk nedeniyle, ya da bu bozukluktan bağımsız olarak, geniş bir vergi kaçığının varlığıdır. Türkiye’deki sorun her iki nedenden de kaynaklanmaktadır. Türkiye’de hem vergi sisteminde, dolaylı vergilere ağırlık verilmektedir, hem de geniş çaplı bir vergi kaçağı mevcuttur. Bu kaçığın boyutu, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu tarafından Mayıs 2006’da yapılan açıklamaya göre, vergilendirilen her 100 YTL’lik gelire karşılık 119

YTL'dir.¹⁰⁸ Bu basitçe gelirin % 54'ünün vergiden kaçırıldığı anlamına gelmektedir. Bu oran çok önemlidir, çünkü vergiden kaçırılan her 1 YTL'lik gelir üzerinden alınamayan vergi, başka vergiler yoluyla tahsil edilmeye çalışılmakta ve kayıtlı ve sorumlu mükelleflerin üzerindeki vergi yükü artmaktadır. Kaybın boyutu 2005 yılı için tam olarak 48 Milyar YTL'dir.¹⁰⁹

Türkiye'de dolaylı vergilere ağırlık verilmesindeki en önemli neden, yaygın bir tarım sektörü ve küçük esnaf varlığıdır. Bu kesimler, gelir vergisi yoluyla gereğince vergilendirilemediğinden, vergi rezervlerinin etkin şekilde kullanımı amacıyla dolaylı vergilere ağırlık verilmiştir. 1923-2005 arası, Türkiye'de vergi gelirleri içinde, dolaylı ve dolaysız vergilerin paylarının gelişimi Grafik 4'de gösterilmiştir.



Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Verilerinden Derlenmiştir

Grafik 4'de de görüldüğü üzere, 1942 ve 1980 yıllarında,

¹⁰⁸ Web: www.huk.gov.tr, Erişim Tarihi: 11 Mayıs 2006

¹⁰⁹ Web: www.gelirler.gov.tr, Erişim Tarihi: 11 Mayıs 2006, Vergi İstatistiklerinden tarafımızca hesaplanmıştır. (Gerçekleşen Gelir Vergisi Tahsilatı X 1,19)

toplam vergi gelirleri içinde, dolaysız vergilerin payı zirve yapmış ve %61-62 arasında gerçekleşmiştir. Bu yıllar dışında, büyük oranda dolaylı vergi gelirleri, dolaysız vergi gelirlerinin üzerinde olmuştur. 1928, 1937 ve 1952 yıllarında, dolaylı vergilerin payı zirve yapmış, 1993 sonrasında, dolaylı vergilerin payı ile dolaysız vergilerin payı arasındaki makas açılma eğilimine girmiş ve bu eğilim günümüze kadar devam etmiştir. 2005 yılında, dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı yaklaşık % 69, dolaysız vergilerin payı ise yaklaşık % 31 olmuştur. Ancak bu durumun, ne kadar sistemin sonucu, ne kadar vergi kaçağının sonucu olduğunun anlaşılması için 2005 yılı verilerinin analiz edilmesi gerekmektedir.

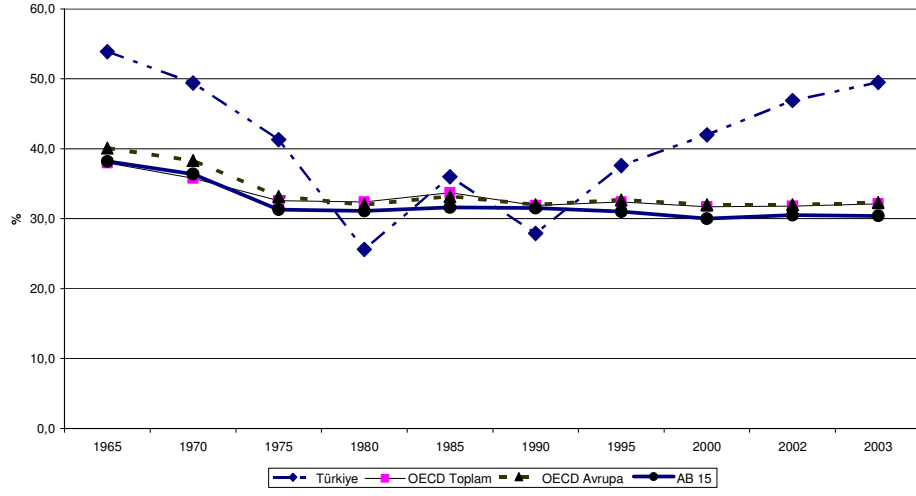
Gelir İdaresi Başkanlığı'nın verilerine göre 2005 yılında vergi gelirleri toplamı, sosyal güvenlik primleri hariç, 132 Milyar YTL olmuştur¹¹⁰. Bu rakamın 40,4 Milyar YTL'lik kısmı, yani % 30,6'sı, dolaysız vergilerden oluşmaktadır. Vergi kaçağının engellendiği varsayıldığında, vergi gelirleri 170 Milyar YTL, dolaysız vergi gelirleri 88,5 Milyar YTL olacaktır. Bu durumda da dolaysız vergi gelirlerinin, toplam vergi gelirleri içindeki payı % 52 olarak gerçekleşmiş olacaktır. Bu oran, sorunun ana nedeninin vergi kaçağı olduğunu göstermektedir.¹¹¹

Dolaylı ve dolaysız vergilerin, vergi gelirleri içindeki payları kadar, bu paylarda gözlemlenen eğilimler de önemlidir. Grafik 5'te görüldüğü gibi, OECD'de ve AB'de, mal ve hizmetlerden alınan vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payı düşme eğilimindeyken, Türkiye'de artma eğilimindedir.

¹¹⁰ Yeni sisteme göre gerçekleşme rakamı. Kaynak: www.gelirler.gov.tr

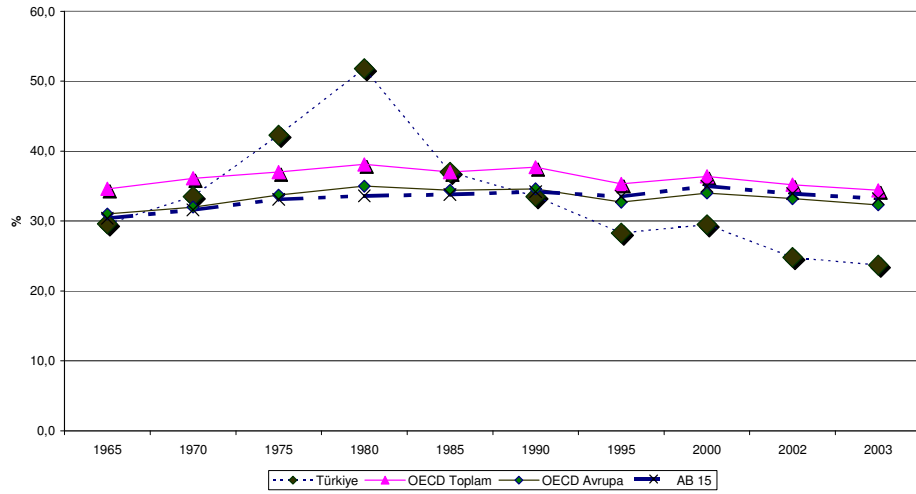
¹¹¹ Dolaylı vergilerde hiç kaçak olmadığı varsayımıyla.

Grafik 5. MAL ve HİZMETLERDEN ALINAN VERGİLERİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYININ GELİŞİMİ(1965-2003)(SGP Dahil)



OECD’de ve AB’de, dolaysız vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payının artmasına yönelik eğilimin, Türkiye’de tam tersi yönde olduğu Grafik 6’dan görülmektedir.

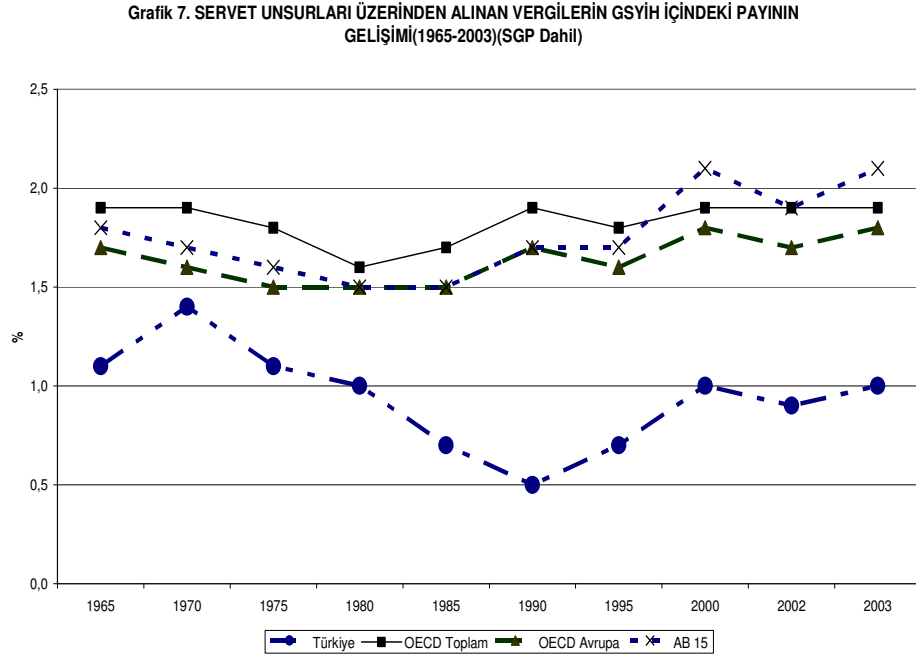
Grafik 6. GELİR ve KÂRLAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLARININ GELİŞİMİ(1965-2003)(SGP Dahil)



Kaynak: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 2005, Tablolar 11, 12’den derlenmiştir.

Uluslararası karşılaştırmalarda, Türkiye’deki vergi sistemi ile ilgili göze çarpan bir diğer özellik, servet unsurlarının yeterince

vergileştirilememesidir. Grafik 7’den de görüleceği üzere, OECD ve AB15 ülkelerinde, servet unsurları üzerinden alınan vergilerin GSYİH’ya oranı Türkiye’deki yaklaşıktır iki mislidir. Servet unsurları üzerinden alınan vergilerin, vergi gelirleri içindeki payı düşük de olsa, Türkiye için, bu alanda değerlendirilemeyen bir vergi rezervi olduğunun tespiti yanlış olmayacaktır.



Kaynak: OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries, Paris, 2005, Tablolar 23,24’den derlenmiştir.

Türkiye’deki vergi sistemine ilişkin istatistikler ve bu istatistiklerin uluslararası karşılaştırmaları, gerçekleştirilecek olan vergi reformunda, ağırlık verilmesi önem arz eden bazı sonuçları ortaya koymaktadır. Bu sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

1. Türkiye’de global vergi yükü düşüktür. Vergi gelirlerinin artırılması gerekmektedir. Vergi gelirlerindeki artış için, uygulanacak bir vergi

reformu, vergi tabanını genişletmeye yönelik önlemler ve uygulamalar içermelidir.

2. Türkiye’de kayıt dışılık önemli bir sorundur. Vergi reformu, kayıt dışılıkla mücadele için, idari ve yasal düzenlemelere ilişkin değişiklikleri içermek zorundadır.
3. Türkiye’de istihdam üzerindeki vergi yükü yüksek, sosyal güvenlik primlerinin vergi gelirleri içindeki payı, uygulanan oranlara rağmen çok düşüktür. Yüksek vergi yükü, kayıt dışı istihdamı özendirir, bazı firmalar küçük ölçekte ve düşük verimlilikle faaliyet göstermeye devam etmektedirler. Gerçekleştirilecek bir vergi reformu, istihdam üzerindeki yükleri makul seviyelere çekmeli ve kayıt dışı istihdam ile mücadele unsurlarını içermelidir.
4. Vergi Reformunun uygulanmasından sonra, dolaylı ve dolaysız vergilerin, vergi gelirleri içindeki payının daha dengeli olması hedeflenmelidir. Vergi reformu, sistemi, büyük ölçüde dolaylı vergilere dayanmaktan kurtarmalı, kayıt dışılıkla mücadele ile paralel olarak, dolaysız vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik düzenlemeler gerçekleştirilmelidir.
5. Türkiye’de vergi reformu, servet unsurlarının daha fazla vergilendirilmesine yönelik yeni düzenlemeleri içermelidir.

4.3. Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmaları

1999 seçimlerinden sonra, 2000 yılında uygulanmaya başlanan, kur çapasına dayalı, anti-enflasyonist ekonomik program, IMF ile yapılan ilgili stand-by anlaşması çerçevesinde yürütülmüştür. Bu anlaşma, Türkiye’nin, önemli bazı yapısal reformlar konusunda taahhütlerini içermektedir. Bu yapısal reformlar arasında, vergi reformu da bulunmaktadır. Programın henüz ilk senesi dolmadan yaşanan, bankacılık sektöründeki likidite krizi ve 2001 yılında yaşanan büyük ekonomik kriz sonrası, IMF’nin yapısal reformlar konusundaki ısrarları (ya da baskıları) artmıştır. 2002 genel

seçimlerinin ardından, iktidara gelen yeni hükümet, ekonomik programı 2005 yılına kadar aynen sürdürmüş, programdaki taahhütlerin yerine getirileceğine dair güvence verilmiştir. Bu program 2005 yılında sona ereceğinden, 2004 yılı sonunda yeni bir stand-by anlaşması yapılmış, bu anlaşmada da, çok açık bir şekilde vergi reformunun gerçekleştirileceğine dair hükümet taahhüdü yer almıştır. Bu gelişmelerin sonucunda vergi konseyi çatısı altında “vergi reformu” çalışmaları başlatılmıştır.

Vergi Konseyi, asıl olarak bir danışma organıdır. Ancak, Maliye Bakanlığı tarafından, özellikle vergi kanunlarının yeniden kaleme alınması gibi önemli görevler konseye verilmiştir. Vergi Konseyi, Maliye Bakanlığı'na, vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması ile ilgili olarak görüş bildirmek ve bu konularda araştırma ve çalışmalar yapmak üzere kurulmuştur. Vergi Konseyi'nin tarafsız bir danışma organı olması ön görülmüştür. Vergi Konseyi Maliye Bakanı tarafından seçilen bir başkan ve elli üyeden oluşmaktadır. Bu üyeler üç ayrı gruptan seçilmektedir. Birinci grup, doğal üyeler, bakanlık müsteşarı, gelir idaresi başkanı ve sekretarya işlerini yürüten bir üyeden oluşmaktadır. İkinci grup, dernek, vakıf, kamu niteliğine haiz kuruluşlar, sendikalar ve diğer sivil toplum kuruluşlarınınca görevlendirilen on sekiz, Hazine Müsteşarlığı, SPK gibi ilgili kamu kurumlarınınca görevlendirilen on bir, toplam yirmi dokuz üyeden oluşmaktadır. Üçüncü grup ise, Vergi Konseyi Başkanının önerisi ve Bakanın oluru ile seçilen on sekiz adet uzman ve akademisyenden oluşmaktadır.

Vergi Konseyi'nin yapısı, hazırlanan "Vergi Reformunun" geniş tabanlı uzlaşma sonucunda oluşması amacının güdüldüğünü göstermektedir. Bu tespit, ancak "Vergi Reformu" çalışmalarının, Vergi Konseyi, tavsiye ve önerilerinin belirleyici olması durumunda doğrudur. 2006 yılındaki bazı gelişmeler ise durumun böyle olmadığına işaret etmektedir. Örneğin 2006 yılında yürürlüğe giren 5479 sayılı kanun, Vergi Konseyi'ne getirilmeden kanunlaşmış ve Vergi Konseyi'nde yer alan bazı kesimler tarafından, yatırım indiriminin kaldırılması onaylanmamıştır.

Vergi Konseyi'nin yürüttüğü çalışmaların

değerlendirilmesinden önce, halen sürdürülmekte olan "Vergi Reformu" çalışmalarının, daha önce gerçekleştirilen ve başarılı olan Vergi Reformlarından çıkarılan dersler temelinde irdelenmesi gerekmektedir.

Öncelikle, gerçekleştirilen ve başarılı olan hemen tüm vergi reformları, "ev ürünüdür". Yani, reforma zorlayan şartlar, reformun içerdiği nitelikler ve benzeri unsurlar, reformun gerçekleştirildiği ülkenin şartlarıyla şekillenmektedir. Vergi Reformları tarihinde, uluslararası kuruluşların baskıları sonucunda yapılan ve başarıya ulaşan bir vergi reformu örneği mevcut değildir.

İkinci olarak, yine hemen tüm başarılı reformlarda, reformu yapmaya istekli ve uygulama konusunda kararlı bir siyasi iradenin varlığı söz konusudur. Genellikle reform, bu siyasi iradenin istediği şekilde şekillenmektedir. Reformu gerçekleştiren siyasi irade, ya parti programında, ya da seçim programında "Vergi Reformuna" yer vermekte ve halkını da reform ile ilgili bilgilendirmektedir. Reformun ne amaçla gerçekleştirildiği açık bir şekilde ortaya konulmaktadır.

Üçüncü olarak, reformun gerçekleştirme sürecinde, araştırma, inceleme ve danışma süreci uzun, uygulama süreci ise kısa olmaktadır. Başarılı reform örnekleri, "şok tedavisi" şeklinde gerçekleştirilenler olmuştur. Vergi sisteminde yapılacak köklü bir değişikliğin sonuçları önceden yapılan araştırmalara dayandırılmış, beklentilerle gerçekleştirmeler arasında fark oluştuğunda revizyonlara gidilmiştir. Hiçbir başarılı reform, uzun bir zamana yayılarak, tek tek kanunların değiştirilmesi şeklinde gerçekleşmemiştir. Başarılı her reformda görülen ortak özellik, uzun bir hazırlık dönemi ve ilgili kanunların topluca değiştirildiği "şok" bir uygulama dönemidir. Başarılı reformlar öncesi halk doğru bir şekilde bilgilendirildiğinden, uyum sürecinde yaşanan aksaklıklar en aza indirilmiştir.

Dördüncü olarak, özellikle etkinlik-adalet ödünleşimi bağlamında, başarılı bir reformun hedefi açıktır. Bunun en güzel örneği 1980 sonrasında ABD'de gerçekleştirilen vergi reformlarıdır. Bir "Vergi Reformu", örneğin vergilemede adalet ilkesini ve düz oranlı vergiyi aynı anda

bünyesinde bulundurmamalıdır. Başarılı hiçbir reform örneğinde bu çeşit tutarsızlıklar bulunmamaktadır.

Beşinci olarak, başarılı tüm vergi reformlarının, ülkelerinin ekonomik yapılarının ihtiyaç duyduğu alanlarla ilgili ekonomik hedefleri mevcuttur. Örneğin gelişmekte olan ülkelerde gerçekleştirilen ve başarıya ulaşan tüm reformlar, büyüme hedefine katkıda bulunmak için yatırımları özendirilen ilkelere sahiptirler.

Son olarak, reformun başarıya ulaşması ancak toplumun reformu gerçekleştiren, veya halk tarafından öyle algılanan, icra makamına duyduğu güvene bağlıdır. Toplumun reformu benimsemesi için, gerçekleştirilen reformu, adil ve kendi çıkarına görmesi gerekmektedir. Toplum tarafından çok fazla sorgulanan ve genel anlamda toplumu tatmin etmeyen özellikler taşıyan reformlar başarılı olamamışlardır.

Vergi Konseyi, yürütmekte olduğu "Vergi Reformu" çalışmalarını belli bir stratejik plana göre sürdürmektedir. Bu stratejik plan, yirmi iki ana başlık halinde, "Vergi Reformu" kapsamında yapılması planlanan değişiklikleri içermektedir¹¹². İstisnai bazı haller dışında, şu ana kadar gözlemlenen, "Vergi Reformu" kapsamında gerçekleştirilen değişikliklerin bu stratejik planda mevcut olan başlıkların sıralamasını takip ettiği görülmüştür. Bu başlıklar şu şekildedir:

1. Kurumlar Vergisinin yeniden yapılandırılması ve yeni taslağın hazırlanması.
2. Gelir Vergisi Kanununun yeniden yapılandırılması ve yeni taslağın hazırlanması.
3. Vergi Usul Kanununun yeniden yapılandırılması ve yeni taslağın yazılması.
4. Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için stratejik eylem planının hazırlanması.
5. İstihdam maliyetinin düşürülmesi.
6. Vergi denetim standartlarının ve kılavuzlarının oluşturulması.

¹¹² Vergi Konseyi Stratejik İş Planı Taslağı, 2005-2006

7. 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun aksayan yönlerinin giderilmesi.
8. Yeniden yapılandırma sürecindeki Gelir İdaresi Başkanlığına her türlü desteğin verilmesi.
9. Vergi Konseyi çalışmalarında toplumsal mutabakat sağlanması.
10. Kamu finansmanında alternatif gelir kaynaklarının tespiti ve model önerilmesine ilişkin çalışmaların tespiti.
11. Vergi Konseyi'nin ulusal ve uluslararası düzeyde tanıtılması.
12. Kamu maliyesi ve vergi hukuku konusunda üniversitelerle işbirliğine gidilmesi ve araştırma kurumlarının kurulmasına öncülük edilmesi.
13. Vergi Konseyi'nin mali kaynaklarının güçlendirilmesi.
14. Toplumda vergi bilincinin geliştirilmesi.
15. AB ile müzakere sürecinde Vergi Mevzuatı yönünden çalışmalar yapılması ve destek sağlanması.
16. İhracatın ve ihracat gelirlerinin artırılması.
17. Vergilerin etkinliği konusunda çalışma yapılarak Maliye Bakanlığı'na sunulması.
18. Gayrimenkul sektörünün Vergi uyumunun sağlanması ve kentsel rantların vergilendirilmesi.
19. İdari Yargılama Usulü Kanununun gözden geçirilmesi.
20. KDV uygulamalarının gözden geçirilmesi.
21. ÖTV uygulamalarının gözden geçirilmesi.
22. Diğer projeler: Elektronik ticaretin vergilendirilmesi, düz oranlı vergileme vs.

"Vergi Reformu" çalışmalarının dayandırıldığı stratejik plan incelendiğinde, reformun öncelikle edindiği hedefin vergi gelirlerini arttırmak olduğu görülmektedir. Yapısal olarak reform çalışmalarının, 1980 sonrası hakim olan iktisadi akımlara paralel olduğu görülmektedir. Öncelikli amaç vergi gelirlerinin artırılması yoluyla bütçe fazlası verilmesi, borç ödeme

gücünün bu yolla artırılması, daha sonra da vergi sisteminin “çağdaş” ya da hakim akımlara uygun bir hale getirilmesidir.

Reform kapsamında yapılan çalışmaların, stratejik planın belirlediği belli bir zaman çizgisini izlediği görülmektedir. Bu zaman çizgisine göre, "Vergi Reformu" öncelikle dolaysız vergilerle ilgili yeni düzenlemeleri hayata geçirmeyi, sonraki adımda kayıt dışılıkla mücadele yoluna gitmeyi ve vergi tabanını genişleterek dolaylı vergilere ağırlık vermeyi içermektedir. "Vergi Reformu" kapsamında, sistemde var olan kimi sorunların aşılmasına yönelik yaklaşımlar olmakla birlikte, "Vergi Reformu" son aşamalarında, düz oranlı vergi gibi bazı köklü değişimleri de öngörmektedir. "Vergi Reformu" çalışmalarının, stratejik planında en çok göze çarpan unsurlardan birinin, “ideal vergi sisteminin içermesi gereken unsurların ortaya konulması” maddesinin, stratejik planın son maddesinin¹¹³ orta sıralardaki alt başlıklardan biri olmasıdır. Bu durum, "Vergi Reformunun” ruhuna dair önemli ipuçları vermektedir. “İdeal bir vergi sistemine” ilişkin çalışmalar, reform uygulamaya geçmeden ve ilgili kanunlar yazılmadan önce gerçekleştirilmelidir. Oysa yürütülen "Vergi Reformu", reformun büyük bir bölümü gerçekleştirildikten sonra “ideal vergi sistemine ilişkin çalışmaları” gerçekleştirmeyi ön görmektedir. Buradan da, "Vergi Reformunun”, ruhunda, ideal bir vergi sisteminin oluşturulması, en azından bu reform için olmadığı görülmektedir.

"Vergi Reformu" kapsamında şu ana kadar yapılan değişiklikler, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Maliye Bakanlığı'ndan ayrılarak özerk bir yapıya kavuşması, Gelir Vergisinde yapılan küçük değişiklikler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun çıkarılması ve Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisinin aynı çatı altında birleştirilmesine dair sürdürülmekte olan çalışmalardır. "Vergi Reformu" kapsamında olmadığına inandığımız, ama bu süreç içinde gerçekleşen, emeklilerde vergi iadesinin kaldırılması, aynı uygulamanın ücretlilerde de uygulanması için çalışmaların yapılması gibi çalışmalar ve yeni uygulamalar da bu dönemde gerçekleşmiştir. Bu uygulamaların bazıları, "Vergi Reformu" stratejik planı ile tezatlıklar

¹¹³ Diğer Projeler başlıklı 22. madde

içermektedir. Örneğin, kayıt dışılıkla mücadele ön planda tutulurken, belge almayı özendiren, vergi iadesi uygulamasının kaldırılması birbiriyle çelişen iki yaklaşımdır.

"Vergi Reformu" çalışmalarında öncelikli olarak Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi ele alınmıştır. Öncelikle Gelir Vergisinde, vergi tarifesindeki oranların düşürülmesi, dilimlerin azaltılarak tutarların artırılması, ilkesel olarak kabul edilmiştir ve 2006 yılı gelirleri için yeni tarife uygulanmaya başlanmıştır. Ayrıca ücret gelirleri ile ücret dışı gelirler arasındaki, ücret gelirleri lehine uygulanan 5 puanlık indirim, 5479 sayılı kanunun birinci maddesiyle kaldırılmıştır.

2006 yılı gelirlerine uygulanacak yeni tarife ve 2005 yılındaki eski tarife şu şekildedir:

2006 yılı için Gelir Vergisine tabi gelirler;

7000 YTL'ye kadar	% 15
18000 YTL'nin 7000 YTL'si için 1050 YTL fazlası	% 20
40000 YTL'nin 18000 YTL'si için 3250 YTL fazlası	% 27
40000 YTL'den fazlasının 40000 YTL'si için 9190 YTL fazlası	% 35

Oranında vergilendirilecektir¹¹⁴.

2005 yılı için gelir vergisine tabi ücretler;

6600 YTL'ye kadar	% 15
15000 YTL'nin 6600 YTL'si için 990 YTL fazlası	% 20
30000 YTL'nin 15000 YTL'si için 2670 YTL fazlası	% 25
78000 YTL'nin 30000 YTL'si için 6420 YTL fazlası	%30
78000 YTL'den fazlasının 78000 YTL'si için 20820 YTL fazlası	% 35

oranında, ücret dışındaki gelir vergisine tabi gelirler ise;

¹¹⁴ 5479 Sayılı "Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu Ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", Madde 1

6600 YTL'ye kadar	% 20
15000 YTL'nin 6600 YTL'si için 1320 YTL fazlası	% 25
30000 YTL'nin 15000 YTL'si için 3420 YTL fazlası	% 30
78000 YTL'nin 30000 YTL'si için 7920 YTL fazlası	%35
78000 YTL'den fazlasının 78000 YTL'si için 24720 YTL fazlası	% 40

oranında vergilendirilmiştir.

Bu değişimin ne ifade ettiği, iki ayrı gelir grubu ve gelirden, ödenilen vergilerde meydana gelen değişikliklerin ortaya konulmasıyla açıklanabilir. 2005 yılında ve 2006 yılında, ücret dışı 100000 YTL kazanan bir kişi, 2005 yılında 33520 YTL vergi vermiőken, 2006 yılında 30190 YTL vergi verecektir. Bir diğer anlatımla, yüksek gelire sahip bu kişinin üzerindeki vergi yükü % 10 oranında azalacaktır. Diğer yandan, 2005 yılında ve 2006 yılında 15000 YTL(ayda 1250YTL) ücret gelirin sahip bir kişi, 2005 yılında 2670 YTL vergi öderken, 2006 yılında 3250 YTL vergi ödeyecektir. Düşük gelire sahip bu kişinin vergi yükü, 2005 yılına oranla %21,7 artacaktır. Bu iki örnekle ortaya konan durum, 2006 yılı için yapılan düzenlemelerin, "mali güç" ilkesini gözetmediği, bu yüzden de gelir dağılımı üzerinde bozucu bir etkisinin olacağıdır.

Vergi Konseyi'nde, "Vergi Reformu" kapsamında Gelir Vergisi ile ilgili yapılacak değişiklikler arasında, hemen hemen tüm batı ülkelerinde uygulanmakta olan ve düşük gelirliler üzerindeki vergi yükünü azaltan "asgari geçim indirimi" uygulaması bulunmaktadır. Ayrıca, bakmakla yükümlü olunan eş ve çocuklar için indirim uygulanması da, Vergi Konseyi tarafından önerilmektedir. Bu iki değişikliğin önemli ve Türk Vergi Sistemi açısından, ihtiyaç olduğu vurgulanmalıdır.

Gelir Vergisi ile ilgili bir diğer önemli sayılabilecek değişiklik, ücret gelirin sahip olan kişilerin beyan verme usulünü tercih etmeleri halinde, GVK 89 uncu maddede yer alan indirimlerden faydalanmalarını sağlayacak

değişikliklerdir.

Tarım kesiminin fiilen vergi dışı bırakılması ve ülkedeki kayıt dışılığın ana kaynaklarından biri haline gelmesi, Vergi Konseyi'nin zirai kazançlardan elde edilen gelirin vergilendirilmesine dair yeni düzenlemeler üzerinde çalışmasına neden olmuştur. 1962 yılında Kaldor'un önerdiği, zirai kazançların gelir vergisi dışında, farklı bir yolla vergilendirilmesi yaklaşımı, geçerliliğini korumakla birlikte, Vergi Konseyi tarafından değerlendirilmemektedir. Vergi Konseyi, zirai kazançların, Gelir Vergisi yoluyla vergilendirilmesini ön görmekte ve çalışmalarını bu doğrultuda sürdürmektedir.

Önemli bir diğer konu, Gelir Vergisi Kanununda "gelirin" nasıl tanımlandığıdır. Eğer gelir Kaynak Kuramına göre tanımlanırsa, kişinin servetinde meydana gelen artışlar ile beyan ettiği gelir arasındaki farkın vergiden kaçırılması söz konusu olabilmektedir. Bu durumun aşılması için, Net Artış Kuramına göre gelirin tarif edilmesi, kişinin gelirinin, belli bir dönem içinde servetinde meydana gelen net artış olduğu kabul edilmelidir. Türkiye için mevcut tanım, Kaynak Kuramına göre yapılmıştır. 1998 yılında Net Artış Kuramına göre gelir tanımlanmak istenmiş, ancak bu girişime karşı ciddi bir direnç oluşmuştur. Vergi kaçacağını önleme ilkesine sahip bir reform, geliri Net Artış Kuramına göre tanımlamalıdır. Oysa Vergi Konseyi, "Vergi Reformu" çalışmalarında, gelirin tanımı konusunda herhangi bir değişikliğe gidilmemesi kararını kabul etmiştir. Bunun gerekçesi olarak, Net Artış Kuramına göre gelirin tanımlanması halinde, önemli miktarda fonun ekonominin dışına çıkacağı öngörüsü gösterilmektedir. "Ürkütülme" ve dolayısıyla da "kaçmayan" paranın dolaylı vergiler yoluyla, harcama yapıldıkça vergilendirilmesi hedeflenmektedir. Bu durum da, vergi gelirlerinin artırılmasının, "Vergi Reformu" kapsamındaki en önemli hedef olduğunu göstermektedir. "Ürken ve Kaçan" paranın büyük oranda kayıt dışı olduğu gerçeği, kayıt dışılıkla mücadele konusunda, siyasi iradenin ve "Vergi Reformunun" kararlılığı konusunda önemli soru işaretleri doğurmaktadır.

Vergi Konseyi Stratejik Planında, Gelir Vergisi ile ilgili maddenin üçüncü alt başlığı “yatırım indirimi” ile ilgilidir. Vergi Konseyi, "Vergi Reformu" kapsamında, % 40 olan yatırım indiriminin, büyük illerde kaldırılmasını, 100 Milyon Doları aşan yatırımlar ve turizm, eğitim, sağlık, bilişim ve çevre yatırımları ve organize sanayi bölgeleri için uygulamanın devam etmesini önermektedir. Ancak bu öneri, Vergi Konseyi bünyesinde tartışılıp net bir karara bağlanmadan, 5479 sayılı kanun ile yatırım indirimi kaldırılmıştır. Bu durum Vergi Konseyi bünyesinde bulunan bazı kesimler tarafından tepkiyle karşılanmıştır. Tepkilerin temelinde, yatırım indiriminin kaldırılmasının, yatırımları ve istihdamı olumsuz yönde etkileyeceği görüşü yatmaktadır.

Yatırım indirimi istisnasının kaldırılmasının etkileri bir örnekle ortaya konulabilir. 100YTL kurum kazancı olan ve tüm kazancı ile yatırım yapan bir kurum, bu düzenleme öncesi 18YTL vergi vermekte iken, düzenleme sonrası, kurumlar vergisi oranı %30'dan % 20'ye düşmesine rağmen 20 YTL vergi ödemektedir. Bu düzenleme ile, yatırım yapan kurumlar cezalandırılmaktadır.

Yatırım indirimi istisnası ile ilgili, Vergi Konseyi'nin ön gördüğü, büyük ölçekli yatırımlar için uygulamanın devam ettirilmesi ilkesi, küçük ölçekli kurumlar ile büyük ölçekli kurumlar arasında bir adaletsizlik doğuracaktır. "Vergi Reformunun", ekonominin ihtiyaçlarına uygun değişiklikleri içermesi gerekliliğine de ters düşen bir durum söz konusudur. Türkiye için, yetersiz yatırımlar ve işsizlik önemli sorunlar olarak varlığını sürdürmekteyken, yatırımların cezalandırılması, ilkesel bir soruna işaret etmektedir. Bu düzenlemenin sonuçları da (düzenleme sonucunda daha fazla vergi geliri elde edilmesi ancak maliyetinin göz ardı edilmesi), "Vergi Reformunun" birincil amacının, diğer amaçlarının çok önünde, vergi gelirlerini artırmak olduğunu göstermektedir.

Vergi Konseyi, "Vergi Reformu" kapsamında, sermaye piyasalarının vergilendirilmesinde meydana gelen aksaklıkların giderilmesi

konusunda da çalışmalar yapmaktadır. Ancak 2006 yılında meydana gelen ekonomik “dalgalanma” sonrası, Hükümetin yerli ve yabancı fon sahiplerini ayrı oranlarda, yabancı yatırımcıları sıfır oranlı, vergiye tabi tutma kararını ilan etmesi, 5479 sayılı kanunun Vergi Konseyi’ne getirilmeden kanunlaşmasına benzer bir durum oluşturmuştur. Bu karar, diğer yandan, yabancı doğrudan yatırımlar % 20 oranında vergilendirilirken, kısa vadeli yabancı sermaye hareketlerinin vergiden muaf olması sonucunu doğurmuştur. Bu durum da, daha önce de vurgulandığı gibi, ekonominin ihtiyaç duyduğu düzenlemelerin tam aksine düzenlemelerdir.

"Vergi Reformu" gerçekleştirilen bir diğer önemli değişiklik, 13 Haziran 2006'da TBMM'de kabul edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunudur. Önceki Kurumlar Vergisi Kanunu (5422 Sayılı) 1949 yılından beri yürürlükte olup, son dönemde ihtiyaçları karşılayamaz hale gelmiştir. Öyle ki, kanunda yer alan geçici maddelerin sayısı, ana maddelerin üzerine çıkmıştır. Etkinliğini ve bütünlüğünü yitiren Kurumlar Vergisi Kanununun yeniden yazılması bir zorunluluk arz etmesinin yanında, "Vergi Reformu" kapsamında dolaysız vergilerle ilgili yapılması düşünülen değişikliğin, önemli bir kısmını oluşturmaktadır.

Vergi Konseyi Stratejik Plan Taslağında, Kurumlar Vergisi Kanununun yeniden yazılmasının üç amacı vardır. Bunlar:

1. Kurumlar Vergisi Kanununun yeni bir yapıya kavuşturularak basitlik sağlanması.
2. Mükellef uyumunun artırılması.
3. Çağdaş unsurların sisteme katılması suretiyle açıklık sağlanarak, uluslararası matrahtan daha çok pay alınmasıdır.

Vergi Konseyi, Kurumlar Vergisi ile ilgili çalışmalarında belli bazı alt başlıklar üzerinde çalışmıştır. Bu alt başlıklar, örtülü sermaye, örtülü kazanç, zararlı vergi rekabeti ile mücadele, vergi cennetleri ile mücadele, konsolide kurumlar vergisi beyanı, zararların geriye doğru taşınması ve özel ve anlaşmalı mükellefiyettir.

Üzerinde çalışılan düzenlemelerin gerçekleştirilme amacı

genellikle mevcut kanundaki belirsizliklerin ve karmaşıklıkların giderilmesi olarak görülmektedir. Ayrıca özel ve anlaşmalı mükellefiyet gibi düzenlemelerin amacı, Türkiye ve yabancı kaynaklı, çok uluslu şirketlere kolaylık tanınması olarak ifade edilmiştir. Vergi Konseyi'nin üzerinde durduğu bir diğer önemli konu ise vergi cennetleri ile mücadeledir.

Belli bir oranda Vergi Konseyi'nin çalışmalarıyla şekillenen yeni Kurumlar Vergisi Kanunu, dört kısımda 38 ana ve bir geçici maddeden oluşmaktadır. Eski Kurumlar Vergisi Kanunu ile arasındaki en önemli farklar; kontrol edilen yabancı şirket, transfer fiyatlandırması, örtülü sermaye ve yurt dışı iştirak kazançları istisnası ile ilgili düzenlemeler ve vergi cennetleri ile mücadeledir.¹¹⁵ Ayrıca Kurumlar Vergisi oranı % 30'dan % 20'ye düşürülmüştür.

Stratejik Planda yer almasına rağmen yeni kanunda yer almayan önemli unsurlar, konsolide kurumlar vergisi beyannamesi, anlaşmalı mükellefiyet ve zararların geriye yürütülmesi mekanizmalarıdır. Yeni kanunda yer alan, örtülü sermaye hükümleriyle ilgili bir diğer önemli düzenleme, 2001 krizinin de etkisiyle, bankaların kendi grup şirketlerine borç vermesini, şirketin öz sermayesinin altı katıyla sınırlayan düzenlemedir.

Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda, muafiyetler ve istisnalar konusunda bazı değişikliklere gidilmiştir. Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti, ortaklarıyla münhasıran iş yapmaları şartına bağlanmış, benzer şekilde bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kuruluşların muafiyetleri de münhasıran bu faaliyetleri yapmaları koşuluna bağlanmıştır.¹¹⁶ Ayrıca Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar yeni düzenlemede yer almamaktadır.

Yeni kanunda, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazancın sermayeye ilave edilmesindeki tam istisna, kısmi istisnaya dönüştürülmüştür. 5520 sayılı kanunda yer alan bir diğer değişiklik, şirket devirleri için, eski düzenlemede aktif toplamını geçmeyen geçmiş yıl zararları mahsup edilirken, yeni düzenleme öz sermaye tutarını dikkate

¹¹⁵ DRT DenetimYMM, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri**, s.15

¹¹⁶ 5520 Sayılı Kanun Madde 4, (k) ve (m) bendleri.

almaktadır. Yine Kurumlar Vergisi beyanname verme süresi on gün uzatılarak Nisan ayının 1-25'i arası olarak değişmiştir.¹¹⁷

5520 sayılı kanun, Kurumlar Vergisi alanında bir reform değildir. Kanun, kısmen günün şartlarına uygun hale getirilmek amacıyla revize edilmiş, dili sadeleştirilerek, yaşayan Türkçe kullanılmış, ön planda vergi yükünün azaltılmasına yönelik düzenlemeler yapılırken, arka planda yatırım yapan kurumlar adeta cezalandırılarak, vergi gelirlerini artırmak amacıyla “yatırım indirimi istisnası” kaldırılmıştır. Yeni kanun, eskisine göre, günün değişen şartlarına daha uygun bir kanun olmakla birlikte, beklentilere cevap verecek niteliklere sahip değildir.

Gelir Vergisi tarifesinde yapılan değişikliklerden ve Kurumlar Vergisi Kanununun revizyonundan sonra, Vergi Konseyi, 2 Ağustos 2006 tarihinde, kamuoyuna, Gelir Vergisi Kanununun yeniden yazılması çalışmalarısıyla ilgili bir ara rapor taslağı sunmuştur. Taslakta, vergi tabanının dar olması, Gelir Vergisi Kanununun, karmaşık, zor uygulanabilen ve çeşitli gelirlerin vergilendirilmesinde önemli farklara neden olan hükümlere sahip olduğu gibi, sistemin aksayan yönlerine işaret edilmiştir.

Taslak rapor, sistemle ilgili bazı yenilikler önermektedir. Bunların başında Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları, “Gelirler Vergisi Kanunu” adı altında tek bir kanunda birleştirilmektedir. Gerçek kişilerin gelirlerinin, bu yeni kanunda, çalışma, faaliyet ve sermaye gelirleri adı altında üç kategoride toplanması önerilmektedir. Kurum kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili bölüm ise, 5520 sayılı kanunun bu kanuna entegre edilmesi ile oluşturulacaktır.

Önerilen yeni sistemde, basit usulde vergileme terk edilecek, yeni güvenlik müesseseleri sistemde yer alacak ve indirim konusu giderler yeniden düzenlenecektir. Zirai kazançların vergilendirilmesi ile ilgili yeni bir düzenleme getirilmekte ve köylü ve çiftçi birbirinden ayrılmaktadır. Çiftçilerin, gerçek usulde değil, tevkiyat usulünde vergilendirilebilmesi için hem işletme büyüklüğü, hem de satış tutarı ölçüsünü aşmaması gerekecektir.

¹¹⁷ Yeni Kurumlar..., s.3-14

Yeni düzenleme ile ilgili taslak rapor, ücretlilere yıllık beyanname verme hakkının tanınmasını ve bu yolla ücretliler açısından, beyanname üzerinden yapılan indirimlere olanak sağlanmasına yönelik değişiklikler içermektedir. Türk vergi sistemi açısından önemli bir ihtiyaç olan “asgari geçim indirimi” uygulamasının yeni kanunda yer alması planlanmaktadır.

Yeni kanunda çalışma kazançlarının artan oranlı vergilendirilmesine devam edilecektir. Ancak, hem vergi dilimlerinin ve dilimlere uygulanan oranların düşürülmesine dair yapılan son düzenlemeler, hem de “asgari geçim indiriminin” sisteme dahil olması, yeni bir tarifeyi zorunlu kılmaktadır. Sermaye kazancı olarak vergilendirilecek gelirlerin kesinti yoluyla vergilendirilmesi halinde, vergi tek oranlı olacaktır.

Taslak rapora göre istisna ve muafiyetlerin sayısının da azaltılması planlanmaktadır. Ayrıca kanunda, yeni güvenlik müesseselerine yer verilmesi de öngörülmektedir.

Yeni Gelir Vergisi Kanununda (Gelirler Vergisi), kazanç karinesi-gider bildirimini ile Vergi İdaresi, hayat tarzına ve sahip olduğu kaynaklara nazaran düşük vergi beyan eden mükellefler için asgari bir matrah takdir edebilecektir. Buradaki ölçütler, evde bir temizlikçi dışında çalışan diğer görevliler, sahip olunan binek, hava ve deniz taşıtları, yarış atı, özel kulüp üyelikleri, yurtdışı turistik geziler vs. olacaktır.

Yeni kanunda, "Vergi Reformu" stratejik plan taslağında yer alan, yıllara yayılan inşaat ve onarım işleri ile ilgili düzenleme, seçilmiş sektörlerle ve bölgelere yatırımı teşvik edici nitelikteki düzenlemeler ve esnaf muaflığı ile ilgili düzenlemeler, yayınlanan bu taslak raporda da yer almaktadır.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu ile ilgili, basına yansıyan bu taslak raporda, "Vergi Reformu" kapsamında yapılan önceki çalışmalar da değerlendirildiğinde, önemli tutarsızlıklar hemen göze çarpmaktadır. Örneğin, adalet ilkesi gereği, sistemde bir ihtiyaç olan “asgari geçim indirimi” yeni kanunda yer bulacaktır. Diğer yandan, adalet ilkesine aykırı bir şekilde, gelir

vergesi tarifesinde, dilim sayısı azaltılarak, artan oranlılık bozulmaktadır. Bir diğer göze çarpan tutarsızlık örneği, beyan edilenden daha fazla gelirin tespiti konusundaki yaklaşımda görülmektedir. Gelirin tanımı konusunda, “sermaye ürker” gerekçesi ile bir değişiklik yapılmazken, gelirin tamamının beyan edilmemesi sorununa çözüm olarak, deniz taşıtları, evdeki görevli sayısı gibi kriterler marifetiyle, beyan edilmeyen gelirin tespit edilmesi yaklaşımı, ciddi bir yaklaşım olarak görünmemektedir.

Yeni Gelir Vergisi Kanunu, içerik olarak çok sayıda ve önemli değişiklikler içermekle birlikte, “köklü değişiklik” olarak tanımlanabilecek özelliklere haiz değildir. “Asgari geçim indirimi” gibi yeni uygulamalar, reform niteliğinden uzak, gerek duyulan revizyonlar niteliğindedir. Ayrıca, yeni kanunda, basitlik, sadelik gibi olumlu gelişmelerin hedeflendiği, ancak yapılması düşünülen bazı değişikliklerin, “bozucu” nitelikte olduğu tespit edilmelidir.

Vergi Konseyi’nin, "Vergi Reformu" kapsamında yapacağı bir sonraki çalışma Vergi Usul Kanununun yeniden yapılandırılmasıdır. Vergi Konseyi’nin bu çalışmasının gerekçeleri şunlardır¹¹⁸:

1. Modern toplum olabilmenin vazgeçilmez unsurlarından olan temel hak ve özgürlüklerin, mükellefe sağlanan hizmetlere yansıtılması ve modern bir vergi sistemi oluşturulması.
2. Değerleme hükümleri açısından Vergi Usul Kanunu’nun uluslararası standartlara uygun hale getirilmesi ve diğer mevzuat hükümleriyle paralelliğin sağlanması.
3. Adil, basit ve caydırıcı ceza hükümlerinin oluşturulması.
4. Modern bir vergi yargısı sisteminin oluşturulmasıdır.

Vergi sisteminin iyi işlemesi için İdare ile mükelleflerin arasında, karşılıklı güven ve işbirliği anlayışına dayalı bir ilişki mevcut olmalıdır. Bunun için, mükellefler, haklarını ve yükümlülüklerini tam olarak kavramış olmalıdır. Kanunlarda yer alan cezai hükümler, adil, uygulanabilir,

¹¹⁸Vergi Konseyi Stratejik İş Planı Taslağı, 2005-2006, Madde III.

caydırıcı ve etkin olmalıdır. Vergi yargısında, yargılama etkin, adil ve hızlı olmalıdır. İdari açıdan da, etkinliğin sağlanması gereklidir. "Vergi Reformu" çalışmaları kapsamında yeniden yapılandırılması planlanan Vergi Usul Kanunu, en azından stratejik planında, bu özellikleri içermektedir. Ancak bu konuyla ilgili ortada somut bir çalışma olmadığından, her hangi bir değerlendirme yapmak doğru olmayacaktır. Vergi Usul Kanununun yeniden yapılandırılması kapsamında, değerlendirme konusunda, özelleşmeler konusunda ve diğer bazı konularda yeni düzenlemeler yapılması ön görülmektedir.

"Vergi Reformu" çalışmalarındaki bir sonraki adım, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması çalışmaları olacaktır. Bu konuda, toplumsal mutabakata dayalı, gerekli mevzuatlarla desteklenmiş bir eylem planının yürürlüğe sokulması hedeflenmektedir.

Yine "Vergi Reformu" stratejik planında ilgi çeken bir diğer tutarsızlık, kayıt dışılığın nedenlerinden olan, istihdam maliyetlerinin yüksek olması durumunun ve bu duruma yönelik çözüm üretilmesi çalışmalarının, bir sonraki adımda ele alınacak olmasıdır. Stratejik planda, bu konunun yeterince derin ele alındığına dair bir işaret bulunmamaktadır. Kayıt dışı istihdamın sonucunda ölçek büyüklüğünden kaçınılması durumunun ortaya çıktığı stratejik planda tespit edilmiştir. Kayıt dışı istihdam sonucunda, sosyal güvenlik anlayışının zarar görmesi, düşük verimlilik ve düşük uluslararası rekabet gücü sonuçlarının ortaya çıktığı bilinmektedir.

Kayıt dışı istihdam ile mücadele de, istihdam üzerindeki vergi yükü belirleyicidir. İstihdam üzerindeki vergi yükleri, işsizlikle mücadele açısından da önemlidir. Vergi Konseyi, stratejik plan kapsamında, istihdam maliyetlerinin düşürülmesini, sadece kayıt dışı istihdamın önlenmesi açısından ele almıştır. Bu önemli bir eksiklik oluşturmaktadır.

İstihdam üzerindeki vergi yükünün azaltılmasının, kayıt dışındaki istihdamı kayıt altına alacağı ve işsizlik oranını düşüreceği, bazı ampirik çalışmalarla ortaya koyulmuştur. Ortalama bir OECD ülkesinde, istihdam üzerindeki vergilerde yapılacak 10 puanlık bir indirim, işgücü

piyasaşının yapısına bağlı olarak, işsizliği 2,8-3,7 puan arası azaltacağı sonucuna ulaşılmıştır. Bu konuda en çarpıcı örnekler, benzer uygulamalar sonucunda, işsizlik oranlarının, İngiltere’de 3, İrlanda’da 5 puan azalmasıdır.¹¹⁹

Türkiye açısından, istihdam üzerindeki vergi yüklerinin azaltılması önemli bir gerekliliktir. Ancak, sosyal güvenlik primlerinde yapılacak her bir puanlık indirimin, vergi geliri olarak maliyeti 1,04 Milyar YTL’dir.¹²⁰ Sosyal güvenlik primlerinde anlamlı bir indirimin maliyeti, 10 Milyar YTL’nin üzerinde olacaktır. "Vergi Reformu" stratejik planında, ilgili madde altında, bu boyutta bir maliyetin varlığına ya da bu maliyetin karşılanması için gerek duyulacak kaynaklara dair bir ifade yer almaması sürdürülen çalışmalar açısından bir eksiklikler.

"Vergi Reformu" çalışmalarının sonraki aşamalarında, denetimde etkinliğin sağlanması amacıyla, vergi denetim standartlarının ve kılavuzlarının oluşturulması, 3568 sayılı SM, SMMM ve YMM Kanununun aksayan yönlerinin giderilmesi, Vergi Konseyi çalışmalarının tanıtılması, Üniversitelerle ortak araştırmalar yapılması, toplumda vergi bilincinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapılması, vergilerin etkinliği konusunda çalışmalar yapılması gibi çalışmaların yapılması ön görülmektedir.

Ayrıca "Vergi Reformu" kapsamında, AB ile vergi mevzuatı konusunda çalışmaların yapılması, vergiye ikame edebilecek yeni gelir kaynaklarının tespiti ve model oluşturulması amacıyla ilgili kamu kuruluşlarıyla ortak çalışma yapılması, KDV ve ÖTV uygulamalarının gözden geçirilmesi ve düz oranlı vergi gibi, bazı konularda çalışmalar yapılması planlanmaktadır.

Bu çalışma başlıklarının hiçbirinin altında, reform niteliğinde, köklü bir değişikliğe işaret eden bir amaç görülmemektedir. Daha çok, var olan aksaklıkların giderilmesine yönelik, revizyon olarak nitelendirilebilecek,

¹¹⁹ Karaca, a.g.e., s. 3

¹²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri, "2004-2008 Yılları Vergi Gelirleri, Artış Oranları, GSMH İçindeki Payı İle Vergi Gelirleri İçindeki Payı", 2006 yılı (Eski Sisteme Göre) verilerinden tarafımızca hesaplanmıştır.

Web: www.gelirler.gov.tr, Erişim Tarihi: 15 Temmuz 2006

bazı değişikliklerin yapılmasının planlandığı görölmektedir.

Yukarıdaki tespitlerin temelinde, "Vergi Reformu" çalışmalarına dair, eleştiriye açık olan bazı noktaların ortaya koyulması gerekmektedir. Birinci olarak, yürütölen bu çalışmalar, reform beklentilerine cevap verecek nitelikte değildir. Reform, bir binanın yıkılıp yerine yenisinin hızlı bir şekilde inşasına benzetilebilir. Şu an yürütölmekte olan çalışmalar ise, eski bir binanın, her katının ayrı ayrı ve oldukça yavaş bir hızla, tadil edilmesine benzemektedir.

İkinci olarak, reform çalışmalarının, bütönsellikten uzak olduğu noktası göze çarpmaktadır. Çalışmaların toparlanması ve çerçevenin çizilmesine yardımcı olması için hazırlanan stratejik plan dahi, fikri bir dağınıklığı ve düzensizliği göstermektedir. Bir reformun belirli bir karakteri olmalıdır. Oysa şu an yürütölmekte olan reform için bu tespit yapılması güçtür.

Üçüncü eleştiri noktası, vergi konseyinin yapısı ve işlevselliğiyle ilgilidir. Stratejik plan taslağı, yeniden yapılandırılan kanunlar ve yürürlüğe sokulan kanunlardan göze çarpan, vergi konseyi içinde felsefi bir birliğin olmadığıdır. Vergi Konseyi, üç fikri cepheyi içeriyor görünmektedir. Bu cephelerin ilki, azınlıkta olan, çağdaş mali yaklaşımlar hakkında bilgi ve tecrübeye sahip, mükellefi, verginin bir tarafı olarak, önemli bir yere koyan, vergi sistemindeki sorunları, ekonomideki sorunlarla bir bütönsellik içinde kavrayan ve çözüm öneren bir gruptan oluşmaktadır. İkinci bir cephe olarak, daha kalabalık, 1980 sonrası ABD'de gelişen ekonomik akımların etkisinde, "çağdaşlık" olarak bu akımları savunan, ancak Türkiye ekonomisinin ve mali sisteminin sorunları ile bu akımlar arasında bir bütönsellik kuramayan, yine de sayıca daha kalabalık olmalarından, önerilerinin çoğunu stratejik plana sokmayı başaran bir gruptur. Üçüncü cephe ise, tümüyle siyasi iktidarın görüşlerine paralel fikirleri savunduğu görölen bir gruptur. Ayrıca, Vergi Konseyi ile Maliye Bakanlığı arasında, belli bir konuda görüş ayrılığı olduğunda, orta noktada uzlaşma yerine, Maliye Bakanlığı'nın istediği

şekliyle değişikliğin yapılacağına dair emareler mevcuttur. Bunun en çarpıcı örneği, 5479 sayılı kanunun Vergi Konseyi'nin fikrine başvurulmadan çıkarılmasıdır.

Dördüncü eleştiri noktası, "Vergi Reformu" çalışmalarının, vergi sisteminde ve ekonomide var olan aksaklıklara cevap verecek niteliklere sahip olmamasıdır. Örneğin vergileme yoluyla, gelir dağılımında adaletsizliğin azaltılması ihtiyacı ortadayken, tam tersi bir uygulama söz konusudur. Bir diğer örnek olarak, işsizlik sorunu giderek ağırlaşan bir "hastalık" halini almaktayken, "Vergi Reformu" çalışmaları kapsamında, yatırımlara sekte vurulacak kararlar alınmakta, doğrudan yatırımlar, kısa vadeli fon hareketlerinden daha yüksek oranda vergilendirilmektedir.

Beşinci eleştiri noktası, "Vergi Reformu" çalışmalarının, vergileme ilkeleri konusunda eksik kaldığı görülmektedir. Yapılan çalışmalar sonucunda, kanunlarda kullanılan dilin sadeleştirilmesi, bazı karmaşık uygulamaların kaldırılması yoluyla vergi sistemi basit ve anlaşılabilir olma yolundadır. Ancak, yapılan çalışmalar sonrasında, vergi sisteminin, daha esnek, daha etkin ve daha adil olacağına dair herhangi bir emare bulunmamasının yanında, bu ilkeler temelinde, sistemin daha kötüye gideceğine dair işaretler mevcuttur. Ayrıca, daha önce başarılı olmuş vergi reformlarının taşıdığı özellikler, bu reformda mevcut değildir. Reform, kalkınma ve büyümenin finansmanı, iktisadi etkinlik ve etkin kaynak tahsisi, iktisadi istikrar ve gelir dağılımında adalet ilkelerine hizmet edecek şekilde tasarlanmamıştır. Vergi tabanının genişletilmesi, vergi rezervlerinin kullanılabilen en üst düzeyde kullanılmasına yönelik her hangi sonuçlanmış bir çalışma da mevcut değildir.

Altıncı eleştiri noktası, Vergi Konseyi dışında, ancak "Vergi Reformu" için çok önemli olan bir noktadır. Mevcut Maliye Bakanı'nın, mükellefe, sisteme, sorunlara ve çözüm önerilerine dair ortaya koyduğu bakış açısı ve kullandığı üslup, başarılı bir vergi reformu açısından çok önemli olan toplumsal desteği olumsuz etkileyecek niteliktedir. Çağdaş maliye yaklaşımlarının sonucunda çoğu idarenin mükellefe bir müşteri gibi yaklaştığı bir dönemde, bu durum önemli

bir sorun arz etmektedir.

Yedinci eleştiri noktası, vergi yönetimi ve yargısı ile ilgili acil olarak atılması gereken adımların atılmadığıdır. Yargılamada ve idarede etkinlik adına yapılması gereken düzenlemeler, reform çalışmalarının temelini oluşturması gerekirken, henüz bu alanlarda bir gelişme yaşanmamıştır.

Son eleştiri noktası, "Vergi Reformu" çalışmalarının kamuoyu bilgi ve desteğine ihtiyacı varken, Vergi Konseyi'nin çalışmalarına dair bilgi almanın çok güç olması sorunudur. Vergi Konseyi'nin reform çalışmaları, yapılan değişiklikler, planlanan değişiklikler, bu değişiklikler üzerine yapılan tartışmalar ile birlikte, çağın hızlı iletişim ortamında paylaşılmalıdır. Oysa Vergi Konseyi çalışmaları, topluma kapalı bir "sosyal kulüp" havasında yürütülmekte, toplum ve ilgili kesimler sadece basına açıklanan kadar bilgiye sahip olmaktadır. Konseyde oluşan karşı fikirler ise bugüne kadar ortaya konulmamıştır.

5. SONUÇ

Türkiye Cumhuriyeti, Osmanlı'dan sadece mali sisteminin değil, maliye konusunda önemli tecrübeleri de miras almıştır. Bu tecrübeler arasında en önemlisi, dış borçların ödenmesi amacıyla, vergileme yetkisinin devredilmesidir. Düyun-u Umumiye dönemi, Türk Mali Tarihi açısından, hem unutulmaması gereken, hem de önemli derslerin çıkarılması zorunlu olan bir dönemdir. Vergileme hakkının, ordu bulundurmak, kendi yasalarını yapabilmek gibi temel bir hükümlerlik hakkı olduğu, en belirgin şekilde bu dönemde ortaya çıkmıştır.

Bugün itibariyle, Türk ekonomisi, giderek artan borç stoku, yanlış maliye politikaları ve çalkantılı siyasi yapı yüzünden oldukça kırılgan bir hale gelmiştir. Ekonominin daha güçlü ve az kırılgan bir hale getirilebilmesi için, kamunun elinde mevcut bulunan en etkili araç vergidir.

Türkiye'deki iktisadi gelişmelerin yanında, dünya da hızla değişmekte, neo liberal akımlar tarafından şekillendirilmektedir. Küresel ekonomi, gelişmekte olan ülkelerin, büyük hacimli sermaye akımları yoluyla sömürüldüğü bir yapıya bürünmüştür. Gelişmekte olan ülkeler açısından, bu sömürüye karşı, kamunun elindeki en etkin araçlardan biri, yine vergidir.

Vergi sistemi, esnek, etkin, etkili, adil, şeffaf ve basit olmalıdır. Vergi sistemleri, zaman içinde, başlangıçta ne kadar iyi yapılandırılmış olsalar da, yerel ve uluslararası şartların zorlamalarıyla, değişirler ve yukarıdaki özelliklerini kaybederler.

Değişen, yıpranan ve taşınması gereken özellikleri artık taşımayan vergi sistemlerinin, sistemdeki yıpranmaya paralel olarak ya tadil edilmesi, yani revizyonu ya da yeniden yapılandırılması, yani reformu, gereklidir.

1950'ler sonrasında, gelişmekte olan ülkelerde, benzer gereklilikler sebebiyle, çeşitli revizyonlar ve reformlar gerçekleştirilmiştir.

Gelişmekte olan ülkeler için zorunlu hale gelen, vergi gelirlerinin artırılması, daha adil bir vergi sisteminin kurulması ve vergi tabanının genişletilmesi gibi öncelikli amaçlar, bu reformları şekillendirmiştir.

Gelişmekte olan ülkelerin gerçekleştirdiği pek çok başarılı ve başarısız reform çalışması vardır. Bu reformlar arasında en başarılı olarak göze çarpan reform, 1974 Kolombiya vergi reformudur. Bu reform, ülkenin vergi sisteminde ihtiyaç duyulan değişikliklerin çoğunu karşılamıştır. 1974 reformu, gelişmekte olan ülkeler için bir örnek teşkil etmektedir. Diğer yanda, 1980 sonrası gerçekleştirilen tüm vergi reformlarını etkileyen bir diğer reform, ABD 1986 vergi reformu olmuştur. 1980 sonrası ABD ve İngiltere'den çıkarak, tüm dünyaya yayılan, arz yönlü iktisat yaklaşımının tüm gerekliliklerine uygun yapılandırılan bu reform, kendi ülkeleri için çok geçerli olmasa bile, pek çok gelişmiş/gelişmekte olan ülke tarafından model olarak kabul edilmiştir.

Türkiye'de vergi sistemi, 1923'ten günümüze kadar, pek çok defa revize edilmiştir. Ancak, bu süreç içinde, reform niteliği taşıyan, görüşümüze göre, sadece üç değişiklik olmuştur. Birincisi, "aşarın" kaldırılması ve sonrasında, uzun bir dönem, tarımın vergi dışı bırakılması, ikincisi, 1950'de pek çok kanunla gerçekleştirilen vergi reformu ve son olarak, en etkin dolaylı vergi türü olan KDV'nin uygulanmaya başlanmasıdır.

11 Aralık 2004 tarihinde, IMF ile yapılan yeni stand-by anlaşması çerçevesinde, mevcut hükümet, yapısal reformlar kapsamında, bir vergi reformu yapılacağına dair taahhütte bulunmuştur. Bu kapsamda bir "Vergi Reformu" çalışması halen sürdürülmektedir. Ancak, niteliksel olarak bu çalışmalar, hem bir reform olma özelliğinden uzaktır, hem de ekonominin ve sistemin ihtiyaç duyduğu değişikliklerin belli bir kısmını kapsamamaktadır. Yürütülmekte olan çalışmalar, Vergi Konseyi ve Maliye Bakanlığı'nın ortak çalışmalarıdır. Vergi Konseyi, bir danışma kurulu işlevini üstlenmektedir. Ancak, daha "Vergi Reformu" çalışmalarının "başlangıç" aşamalarında olunmasına rağmen, siyasi iradenin, danışma kuruluna danışmadan kimi değişiklikler yaptığı gözlemlenmektedir.

Türkiye’de "Vergi Reformu" açısından iki sorunun cevabı önemlidir. Birincisi, Türkiye’de bir vergi reformuna ihtiyaç var mıdır? İkincisi, eğer var ise, bu reform nasıl olmalıdır.

Görüşümüze göre, Türkiye’de bir vergi reformuna şiddetle ihtiyaç vardır. "Vergi Reformu" nasıl olmalıdır sorusunun cevabı ise çok daha ayrıntılı bir yaklaşım gerektirmektedir. Bu yaklaşımın unsurları aşağıdaki gibidir:

Birincisi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde gerçekleştirilen tüm vergi reformlarının ortak özelliklerinden biri, reform öncesi yapılan, derin araştırma, inceleme ve tanıtım çalışmalarıdır. Türkiye için de durum benzer olmalıdır. Yapılacak çalışmalar, Türk Vergi Sisteminin ve ekonomisinin ihtiyaçlarını belirlemeli, bu ihtiyaçlara göre yeni düzenlemeler için teorik çalışmalar yapılmalıdır. Bu teorik çalışmalar çerçevesinde, gerçekleştirilmesi düşünülen değişikliklerin etkileri incelenmeli, beklentiler oluşturulmalıdır. Ayrıca, yapılacak değişikliklerle ilgili, halk ve iş dünyası geniş ve ayrıntılı bir şekilde bilgilendirilmelidir. Bu çalışmalar, aceleye getirilmemelidir. Benzer çalışmalar, 1974 Kolombiya vergi reformunda on yıl, 1986 ABD vergi reformunda beş yıl sürmüştür.

İkinci olarak, çalışmalar sonucunda yapılması kararlaştırılan değişiklikler, vergi kanunları ve ilgili kanunlar, topluca ele alınarak, eş zamanlı sürdürülmeli ve aynı anda yürürlüğe girmelidir. Bazı kanunlarda yapılan değişiklikler ile eski kanunlar arasındaki çelişkiler, bu yol izlenmesi halinde söz konusu olmayacaktır.

Üçüncü olarak, yapılacak değişiklikler ile kanunlar, basit, anlaşılabilir ve yaşayan Türkçe ile yazılmalıdır. Vergi yargısı, vergi reformu kapsamında ele alınmalı, cezalar basit, adil ve uygulanabilir olmalıdır. Yapılacak düzenlemelerle yargı süreleri olabildiğince kısaltılmalı, yargıya intikal eden davalar, ivedilikle çözüme kavuşturulmalıdır.

Dördüncü olarak, idarenin etkinliğinin artırılması konusunda çalışmalar yapılmalıdır. İdarede istihdam edilen görevlilerin, iyi bir hizmet içi eğitimden geçirilmeleri şarttır. Elektronik alt yapı ve teknolojik yapılanma

şarttır.

Beşinci olarak, reformun uygulama aşamasından önce, kayıt dışılıkla mücadele için eylem planı hazırlanmalı, bu eylem planı en etkin şekilde uygulanmalıdır.

Altıncı olarak, vergi reformu, ekonominin ihtiyaçlarını ön planda tutmalıdır. Türkiye’de öncelikli yapısal sorunlar arasında, istikrarlı bir büyüme ve sürdürülebilir kalkınmanın mevcut olmaması, aynı yönde hareket etmeleri beklenirken, istihdama katılım oranının düşerken işsizlik oranının artması ve önemli boyutlara ulaşan cari açık ve borç stoku bulunmaktadır. Vergi reformu, kalkınma ve büyümenin finansmanına katkı sağlayacak, istihdam üzerindeki vergi yüklerinin azaltılması yoluyla, kayıt dışılık ve küçük ölçekli verimsiz üretim yöntemleriyle mücadele edecek ve özellikle ithal tüketim malı talebini kısıacak unsurlar içermelidir.

Yedinci olarak, vergi reformu sonrasında, vergi gelirleri daha geniş bir tabana yayılmalı, mükellef üzerindeki vergi yükü düşürülürken doğru politikalar yoluyla vergi gelirleri artırılmalıdır. Vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele için etkin bir yapılanma, vergi reformu ile gerçekleştirilmelidir.

Gerçekleştirilecek bir vergi reformu, vergi oranları ve bazı uygulamalar açısından belli yenilikler içermelidir. Öncelikle, her çağdaş vergi sisteminde olduğu gibi, düşük gelirliler üzerindeki vergi yükünü azaltmak için, gelir vergisinde, “asgari geçim indirimini istisnası” uygulanmalıdır. Vergide “ödeme gücü” ilkesi gereği, vergi tarifesinde, dilimler artırılmalı, bu yolla artan oranlılık daha fazla sağlanmalıdır.

Türkiye’de tarımın vergilendirilmesi önemli bir sorundur. Önemli bir vergi rezervine sahip tarım kesimine, gelir vergisi dışında bir yöntem uygulanmalıdır. Bu konuda, kanaatimizce, Kaldor’un 1962 yılındaki raporunda yer alan öneriler geçerliliğini korumaktadır.

Gelir vergisinde, muafiyet ve istisnalar en az düzeye çekilmeli, kanunlarda yer alan, “kaçış delikleri” (loop holes), ortadan kaldırılmalıdır.

Gelir vergisinde, gelirin tanımı konusunda yeni bir yaklaşım

gereklidir. Kayıt dışılığın ve vergi kaçığının yüksek olduğu Türkiye’de, gelirin “net artış kuramına” göre tanımlanması gerekir. Bu yolla, bireylerin servetlerinde meydana gelen artışların tümü vergilendirilmelidir. Bunun için geçmişin temizlenmesine yönelik yeni bir mali milada ihtiyaç vardır.

Servet unsurları üzerinden alınan vergilerin kapsamı genişletilmelidir. Türkiye, pek çok ülkeyle kıyaslandığında, serveti en düşük düzeyde vergilendiren ülkedir.

Kurumlar vergisinde, yatırımı ve istihdamı özendirici unsurlar bulunmalıdır. Yatırım indirimi, temelde ölçek, sektör ve bölge ayrımı yapılmadan uygulanmalı, öncelikli bölge ve sektörlerle bazı ek teşvikler sağlanmalıdır.

Vergi sisteminin dolaylı vergi gelirlerine dayandırılması stratejisi terk edilmeli, vergi gelirleri içinde, dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri dengeli bir hale getirilmelidir. KDV uygulamalarında, popülist yaklaşımlar terk edilmelidir. Kaynak tahsisinde etkinsizliğe yol açan ÖTV uygulamaları gözden geçirilmeli, ÖTV, tüm çağdaş vergi sistemlerinde olduğu gibi, “düzeltici vergiler”, “yeşil vergiler” gibi alanlarda uygulanmalıdır.

Vergi reformu açısından en önemli şartlardan biri de, uygulama konusunda kararlılık ve uygulayan siyasi iradeye karşı toplumsal güvenin sağlanmasıdır. "Vergi Reformu" çalışmalarını sürdüren danışma organı ve en azından Maliye Bakanı ve Ekonomiden Sorumlu Devlet Bakanı'nın iradesi, reformdan olumsuz etkilenen kesimlerin baskılarına üstün gelmelidir. Uygulamada kararlılık gösterilmezse, Mayıs 2006'daki ekonomik dalgalanma sonrası yabancı kaynaklı fonlardan alınan vergilerin kaldırılması gibi, bir karşı reform hareketi kaçınılmaz olacaktır.

Türkiye’de, yukarıdaki özellikleri taşıyan bir reform giderek artan bir zorunluluk halini almıştır. Sürdürülmekte olan reform, pek çok açıdan bu özellikleri taşımamaktadır. Bazı açılardan, yukarıdaki unsurların tam tersi unsurları içermektedir. Görüşümüze göre, sürdürülmekte olan "Vergi Reformu", sistemin ve ekonominin ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak, hatta bazı yönlerden sistemi olumsuz etkileyecek bir çalışmadır. Bu haliyle "Vergi

Reformu" çalışmalarının başarılı olması zordur. Gelecek dönem de ise, köklü ve ihtiyaç duyulan bir reform, kanımızca, sistemin kendisi tarafından zorlanacaktır.

KAYNAKÇA:

KİTAPLAR:

1. ATKINSON, Anthony B. ve Joseph E. STIGLITZ (1980), **Lectures On Public Economics**, McGraw-Hill, New York
2. AUERBACH, Alan J. ve Martin FELDSTEIN (1985), **Handbook Of Public Economics**, U.C. Press, Chicago
3. BORATAV, Korkut (2003), **Türkiye İktisat Tarihi 1908-2002**, 7. Baskı, İmge Yayınları, Ankara
4. BROWN, C.V. ve P.M. JACKSON (1990), **Public Sector Economics**, McGraw-Hill, New York
5. BUCHANAN, J.M. ve R.D. CONGLETON (1998), **Politics By Principle Not Interest**, Cambridge Un. Press, New York
6. BULUTOĞLU, Kenan (1988), **Kamu Ekonomisine Giriş**, Filiz Kitabevi, İstanbul
7. DORNBUSCH, Rudiger ve Stanley FISCHER (1994), **Macro Economics**, 6th Edition, McGraw Hill, New York
8. DRT DenetimYMM (2006), **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri**, Ankara
9. DURMUŞ, Mustafa (2003), **Maliye Politikaları Teori Ve Uygulamaları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara
10. JAMES, Simon ve Christopher NOBES (1988), **The Economics Of Taxation**, 3rd Edition, Phillip Allan, New York
11. KORKMAZ, Esfender (1982), **Vergi Yapısı Ve Gelişimi**, İstanbul Üniversitesi İkt. Fak. Yay., İstanbul
12. McLURE, Charles E. (1987), **The Value Added Tax, Key To Deficit Reduction?**, American Enterprise Institute for Public Policy Research, Washington D.C.
13. MUSGRAVE, Richard A. ve Peggy B. MUSGRAVE (1989), **Public Finance In Theory And Practice**, 5th Edition, McGraw-Hill, New York
14. NADAROĞLU, Halil (1990), **Gelişmiş Ülkelerdeki Gelir ve Kurumlar Vergilemesinde Yeni Yaklaşımlar**, İ.Ü. Yayın No:3659, İstanbul
15. NADAROĞLU, Halil (1992), **Kamu Maliyesi Teorisi**, 8. Baskı, Beta Bas. Yay. Dağ., İstanbul
16. NEUMARK, Fritz (1975), **Vergi Politikası**, Çev: İclal CANKOREL, Filiz Kitabevi, İstanbul
17. OECD (2004), **RECENT TAX POLICY TRENDS AND REFORMS IN OECD COUNTRIES**, Yayın No:9
18. OECD (2005), **REVENUE STATISTICS OF OECD MEMBER COUNTRIES**, Paris
19. OECD Statistics Hand Book (2005), **REVENUE STATISTICS of OECD MEMBER COUNTRIES**, , Paris
20. ÖKÇÜN, Gündüz (1971), **Türkiye İktisat Kongresi 1923-İzmir**, Ankara: AÜSBF Yayınları No: 262
21. STIGLITZ, Joseph E. (1994), **Kamu Kesimi Ekonomisi**, Çev: Ömer Faruk Batirel, Marmara Üniversitesi Yayın No: 549, İstanbul

22. TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (1998), **Bir Reformun Anatomisi**, ANKARA
23. TURHAN, Salih (1998), **Vergi Teorisi Ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul
24. ULUATAM, Özhan (1978), **Kamu Maliyesi**, AÜSBF Yayınları No:413, Ankara
25. VARGAN, Nezih (1993), **Maliye Tarihi**, Birlik Ofset, Eskişehir
26. **Vergi Konseyi Stratejik İş Planı Taslağı**, 2005-2006
27. YARAŞLI, Genç Osman (2005), **Türkiye’de Vergi Reformu**, Maliye Bakanlığı Yayınları No: 2005/367, Ankara

MAKALELER:

28. ALTIĞ, D. ve C.T.CALSTROM (1999), “*Marginal Tax Rates and Income Inequality*”, American Economic Review, web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: Haziran 2005
29. ASCHER, William (2001), “*Risks, Politics and Tax Reform*”, TAX REFORM in DEVELOPING COUNTRIES içinde, Malcolm GILLIS (Ed.), CIDR, Duke University Press
30. BAHL, Roy (1997), “*The Jamaican Tax Reform: Its Design and Performance*”, TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIES içinde, Wayne Thirsk (Ed.), World Bank Regional And Sectoral Studies, Washington D.C.
31. BIRD, Richard M.(2001), “*The Administrative Dimension of Tax Reform in Developing Countries*”, TAX REFORM in DEVELOPING COUNTRIES içinde, Malcolm GILLIS (Ed.), CIDR, Duke University Press
32. BIRD, Richard ve Henry DeWULF (1975), “*Taxation and Income Distribution in Latin America*”, IMF Staff Papers No: 20
33. BİLİCİ, Nurettin (1997), “*Türk Vergi Sisteminin Genel Bir Değerlendirmesi*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: Eylül
34. BLUMENTHAL, M., C. CHRISTIAN, ve J. B. SLEMROD (2001), “*Taxpayer Response to an Increased Probability of Audit: Evidence from a Controlled Experiment in Minnesota*”, Journal of Public Economics, No: 79 (2)
35. BURMAN, L. ve D.KOBES (2003), “*Income Tax Brackets Since 1985*”, Tax Policy Center Tax Notes, web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: Mayıs 2005
36. DEMİREL, Demokaaan (2001), “*Yeni Kamu Yönetimi*”, Sayıştay Dergisi, Sayı:58, s. 110
37. DURMUŞ, Mustafa (2006), “*Kayıtdışı Ekonominin Bazı Mali Yönleri: Türkiye Örneği*”, TİSK Akademi, Dergisi
38. EHTİSHAM, Ahmad ve Nicholas STERN (1984), “*The Theory of Reform and Indian Indirect Taxes*”, Journal of Public Economics No:25
39. GANGHOF, Steffen (2003), “*Globalization, Tax Reform Ideals and Social Policy Financing*”, web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: 10 Mayıs 2005
40. Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikleri, “*2004-2008 Yılları Vergi Gelirleri, Artış Oranları, GSMH İçindeki Payı İle Vergi Gelirleri İçindeki Payı*”, web: www.gelirler.gov.tr

41. GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, VERGİ İSTATİSTİKLERİ: 2004-2008 YILLARI VERGİ GELİRLERİ, ARTIŞ ORANLARI, GSYİH İÇİNDEKİ PAYI İLE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI, web: www.gelirler.gov.tr, Erişim Tarihi: 15 Haziran 2006
42. GENTRY, William M. ve Glenn HUBBARD (2002), “*The Effects of Progressive Income Taxation on Job Turnover*”, web: <http://ideas.repec.org/p/nbr/nberwo/9226.html> (Erişim Tarihi:Aralık 2005)
43. GIL-DIAZ, Fracisco (1987), “*Some Lessons From Mexico’s Tax Reform*”, THE THEORY of TAXATION for DEVELOPING COUNTRIES içinde, Nicholas STERN ve David NEWBERY (Ed.), Oxford Univ. Press
44. GIL-DIAZ, Fracisco ve Wayne THIRSK (1997), “*Mexico’s Protracted Tax Reform*”, TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIES içinde, Wayne Thirsk (Ed.), World Bank Regional And Sectoral Studies, Washington D.C.
45. GILLIS, Malcolm (2001), “*Tax Reform: Lessons From Post War Experience in Developing Nations*”, TAX REFORM in DEVELOPING COUNTRIES içinde, Malcolm GILLIS (Ed.), CIDR, Duke University Press
46. GILLIS, Malcolm (2001), “*Toward a Taxonomy for Tax Reform*”, TAX REFORM in DEVELOPING COUNTRIES içinde, Malcolm GILLIS (Ed.), CIDR, Duke University Pres
47. HOMBUNG, Stefan (2004), “*A New Approach to Optimal Commodity Taxation*”, University of Hannover, Makale No:229, web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: Mayıs 2005
48. JENKINS, Glenn P. (2001), “*Tax Changes Before Tax Policies*”, TAX REFORM in DEVELOPING COUNTRIES içinde, Malcolm GILLIS (Ed.), CIDR, Duke University Press, 2001,s. 233-252
49. KARACA, Yüksel (2005), “*OECD Alanında Ücretlerin Vergilendirilmesi:2004 Yılına İlişkin Veriler*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 199
50. KIRMANOĞLU, Hülya (1994), “*Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasi İktidarlar ve İktisat Politikaları*”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul Üniversitesi Yay., İstanbul
51. KOBAN, Emine (1998), “*Vergi Reformları Ve Türk Vergi Sisteminde Reformların Genel Bir Değerlendirilmesi*”, Uludağ Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 16 Sayı: Ekim
52. LERCHE, Dietrich (1980), “*Efficiency of Taxation in Indonesia*”, Bulletin for Indonesian Economic Studies, No: 16, web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: Haziran 2006
53. LONG, J.E. (1982), “*The Income Tax and Self Employment*”, National Tax Journal Vol: 35,
54. MANN, Arthur J. (1990), “*Bolivia Tax Reform*”, Bulletin for International Fiscal Documentation, No: 44
55. McLURE, Charles E. ve George ZUDROW (1997), “*Thirty Years of Tax Reform in Colombia*”, TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIES içinde, Wayne Thirsk (Ed.), World Bank Regional And Sectoral Studies, Washington D.C.
56. MOORE, Kevin (2003), “*The Effects of The 1986 & 1993 Tax Reforms on Self Employment*”, web: www.taxfoundation.org, Erişim Tarihi: Eylül 2005
57. OECD, “*OECD Statistics: Taxes*”, web: www.oecd.org, Erişim Tarihi: 11 Nisan 2006
58. OYAN, Oğuz (1999), “*Meiji-Osmanlı-Türkiye: Vergi Politikasına İktisadi Kalkınma Sorunsalından Bakış*”, Mülkiye Dergisi, 23. Cilt, Eylül-Ekim

59. SELAMROD, Joel (1998), “*Do We Know How Progressive The Income Tax Should Be*”, National Tax Journal, Vol. 36, No:3, web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: Mayıs 2005
60. SLEMROD, J. Winter (1990), “*Optimal Taxation and Optimal Tax Systems*”, Journal of Economic Perspectives, No: 80
61. STRULIK, Holger (2001), “*Capital Tax Reform, Corporate Finance and Economic Growth and Welfare*”, Hamburg University Press, Hamburg, web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: Mayıs 2005
62. THIRSK, Wayne (1997), “*Overview: The Substance and Process of Tax Reform in Eight Developing Countries*”, TAX REFORM IN DEVELOPING COUNTRIES içinde, Wayne Thirsk (Ed.), World Bank Regional And Sectoral Studies, Washington D.C.
63. WEICHER, J.C. (1995), “*Changes in The Distribution of Wealth*”, Review of The Fed. Res. Bank of St Louis, web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: Eylül 2005
64. WHITE, K. (2001), “*Marginal Tax Rates and TRA86*”, Duke University Makale No: D31, web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: Eylül 2005
65. WOLFF, E. (1994), “*Trends in Household Wealth in US 1962-1989*”, Review of Income and Wealth, web: www.ideas.repec.org, Erişim Tarihi: Mayıs 2005

İNTERNET KAYNAKLARI:

Resmi veriler:

1. <http://www.gelirler.gov.tr>
2. <http://www.oecd.org>
3. <http://www.maliye.gov.tr>
4. <http://www.mahfiyegilmez.nom.tr>
5. <http://www.die.gov.tr>

Bilimsel Makaleler:

1. <http://www.taxfoundation.org>
2. <http://ideas.repec.org>

İÇİNDEKİLER:

1. GİRİŞ	i
2. VERGİLEMENİN TEORİK TEMELLERİ.....	6
2.1. Vergi Reformu Kavramı ve Kısa Tarihçesi.....	6
2.2. Vergilemenin Genel Teorik Temeli: Vergilemenin İktisadi Etkileri.....	9
2.2.1. <i>Gelirin Vergilendirilmesi</i>	10
2.2.2. <i>Tüketim Harcamalarının Vergilendirilmesi</i>	17
2.2.3. <i>Kurumsal Gelirlerin Vergilendirilmesi</i>	19
2.3. Etkin ve Adil Bir Vergi Sisteminin Temel Özellikleri.....	22
2.3.1. <i>Vergilemede Adalet ve Etkinlik Ödünleşimi</i>	24
2.3.2. <i>Vergi Reformlarının Normatif Analizi</i>	27
2.4. Vergi Reformlarının Amacı.....	31
2.5. Vergi Reformunun İlkeleri	33
3. VERGİ REFORMU UYGULAMALARI.....	36
3.1. Reform Gerçekleştiren Ülkelerde Reform Öncesi Ekonomik Koşullar	36
3.2. Vergi Reformlarından Çıkarılan Dersler: Reformların Performans Analizi.....	42
3.2.1. <i>ABD Vergi Reformları</i>	55
3.2.2. <i>OECD Ülkelerindeki Vergi Revizyonları</i>	64
3.2.3. <i>Son Dönem Vergi Revizyonlarında Öne Çıkan Vergi Politikası Uygulamaları</i>	69
4. TÜRKİYE’DE VERGİ REFORMU.....	74
4.1. Türkiye’de Vergi Reformunu Zorlayan Şartlar	82
4.2. Türk Vergi Sisteminin Ulusal ve Uluslararası Düzeyde Nicel Değerlendirmesi.....	90
4.3. Türkiye’de Sürdürülmekte Olan Vergi Reformu Çalışmaları	99
5. SONUÇ	119
KAYNAKÇA:.....	125

