T.C.
İstanbul Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

VERİMLİLİK VE ADALET İLKELERİ AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞİŞİMİN ANALİZİ

Hüseyin Sinan ÖZTÜRK
No: 2501090571

Danışman
Doç.Dr. Nagihan OKTAYER

İstanbul, 2012

T.C. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
1982

YÜKSEK LİSANS

TEZ ONAYI

Adı ve Soyadı : **HÜSEYİN SİNAN ÖZTÜRK**
Numarası : **2501090571**
Anabilim/Bilim Dalı : **MALİYE**
Danışman Öğretim Üyesi : **DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER**

Tez Savunma Tarihi :**15/10/2012**

Tez Savunma Saati :**10:00**

Tez Başlığı :**"VERİMLİLİK VE ADALET İLKELERİ AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞİŞİMİN ANALİZİ"**

TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin **15. Maddesi** uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **KABULÜ'NE** OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- DOÇ.DR.NAGİHAN OKTAYER		Kabul
2-DOÇ.DR.UFUK BAKKAL		Kabul
3-DOÇ.DR.BİNHAN ELİF YILMAZ		Kabul
4-DOÇ.DR.NAZAN SUSAM		Kabul
5- YRD.DOÇ.DR.SELMAN YILMAZ		KABUL

VERİMLİLİK VE ADALET İLKELERİ AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞİŞİMİN ANALİZİ

Hüseyin Sinan ÖZTÜRK

ÖZ

Vergi sistemi bir ülkenin uyguladığı vergilerin bütününü ifade eden bir kavramdır. Ülkelerin iktisadi, sosyal ve kültürel yapısına, gelişmişlik derecesine göre vergi sistemi şekillenmekte ve değişmektedir. Bu kapsamda Türk vergi sistemi de cumhuriyetin kuruluşundan günümüze devamlı suretle değişmiş, halen de değişmeye devam etmektedir.

Türk vergi sistemine ilişkin son yıllardaki tartışmalar, dolaylı vergilerin vergi sistemi içerisinde hızla artan önemi ve bu bağlamda değişen vergi sisteminin toplam gelire katkısıyla adil olup olmadığı üzerine yoğunlaşmaktadır.

Hasılata katkı sağlayıcı oran yapısına sahip, tabanı geniş, istisna ve muafiyetlerin sayısı az olan, dolaylı ve stopajla alınan vergiler verimli vergilerdir. Buna karşılık ödeme gücünü kavrayabilen ve geliri esas alan artan oranlı dolaysız vergiler ise adaletli vergilerdir.

Çalışmanın amacı, 1980 yılı sonrasında Türk vergi sisteminde dolaylı vergiler ağırlıklı değişimin, verimlilik ve adalet yönünden incelenmesidir. Özellikle vergi adaletini bozduğu savunulan dolaylı vergilerin ülkemizdeki uygulamasının gerçekten adil olup olmadığı sorusuna yanıt aranmaktadır.

ANALYSIS OF CHANGE OF TURKISH TAX SYSTEM IN TERMS OF PRINCIPLES OF EFFICIENCY AND JUSTICE

Hüseyin Sinan ÖZTÜRK

ABSTRACT

Tax system is a concept defining the whole of taxes imposed by a state. Tax system takes form and varies by the economic, social and cultural structure, level of development. Within this scope, Turkish tax system has changed since the establishment of Republic to up to now and is still changing.

Recent discussions on Turkish tax system focus on the fast increasing significance of indirect taxes in tax system and whether the tax system changing in this sense contribute to total income and it is fair or not.

Taxes having ratio structure contributing to revenue, basis of which is wide, less exemptions and exceptions, charged indirectly and with withholding are the efficient taxes. On the other hand, direct taxes perceiving the solvency and with increasing ratio and based on income are the fair taxes.

The aim of the study is to examine the weighted change of indirect taxes in Turkish tax system after 1980 period in terms of efficiency and justice. Especially, the answer of question whether the implementation of indirect taxes in our country claimed to deteriorate the tax justice is really fair or not is sought.

ÖNSÖZ

Vergi sistemi bir ülkede belirli bir zamanda yan yana uygulanan vergilerin bütününü anlatmak için kullanılan bir kavramdır. Ülkeler genel olarak incelendiğinde vergi sistemlerinin gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluştuğu görülmektedir. Yine gelir ve servet vergileri dolaysız vergileri oluştururken, harcamalar üzerinden alınan vergiler dolaylı vergileri oluşturmaktadır.

Vergi sistemini teşkil eden vergilerin en önemli işlevlerinden biri, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan gelirleri temin etmektir. Toplumsal ihtiyaçların sürekli arttığı günümüz devletlerinde bu amaç ayrı bir önem kazanmaktadır. Fakat günümüzde verginin mali fonksiyonu içerisinde sadece kamu harcamalarını karşılamak için gelir elde etmek değil, bunun yanı sıra elde edilen gelirin neden olduğu yükün, vatandaşlar arasında adil bir şekilde dağıtılması da önem kazanmıştır. Bu bakımdan devlete vergiler yoluyla yeterli geliri temin etmeye amaçlayan verimlilik ilkesi ile vergilerin kişiler üzerinde eşit bir şekilde dağılımını amaçlayan adalet ilkesi dikkate alınarak vergilerin uygulanması gerekmektedir.

1980 gerek Türkiye gerekse dünya açısından önemli yapısal dönüşümlerin yaşandığı bir yıl olmuştur. Söz konusu dönemden itibaren tüm dünyada etkisini hissettiren küreselleşme olgusu ülke ekonomilerini derinden etkilemiştir. Küreselleşmenin ivme kazandığı bu süreçte devletler sınırlarını sermayeye açma yönünde bir takım liberal politikaları hayata geçirmişlerdir. Hatta denilebilir ki 1980 sonrasında ekonomiler, dışa dönük sanayileşme ve liberalleşme politikalarıyla yönlendirilmeye başlanmıştır.

Küreselleşme, ülkelerin vergi sistemlerini de etkilemiş, özellikle gelir vergilerinde matraha uygulanan oranlar ciddi ölçüde indirilmiştir. Bunun yanında başta OECD ülkeleri olmak üzere diğer gelişmiş ülkelerde genel tüketim vergileri ile sosyal güvenlik kesintilerinin ağırlığı son yıllarda hissedilmeye başlamıştır.

Benzer şekilde Türk vergi sistemi de 1980 sonrasında özellikle dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapıya dönüşmüştür. Bu değişim vergi hasılatı, büyüme, vergi yükü, gelir dağılımı, kayıt dışılık gibi göstergeleri etkilemiş ve halen de etkilemeye devam etmektedir.

Çalışmamızda Türk vergi sistemindeki değişimin belirttiğimiz çeşitli göstergelere etkisi ayrı ayrı incelenecek, sonuçlar verimlilik ve adalet ilkeleri açısından değerlendirilecektir. Ayrıca tarihsel süreç içinde vergi sistemimizin gelişimine ait veriler, yıllar itibariyle sınıflandırılmış bir şekilde verilerek, analizimiz daha sağlıklı ve karşılaştırılabilir olacaktır.

Çalışmamı şekillendirirken önerileriyle beni yönlendiren, her aşamada yanımda olan tez danışmanım Sayın Doç. Dr. Nagihan OKTAYER'e ve bana destek olan eşim Selda ÖZTÜRK'e teşekkür ederim. Çalışmamın tüm ilgililere yararlı olmasını dilerim.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ..... iii

ABSTRACT..... iv

ÖNSÖZ..... v

İÇİNDEKİLER..... vii

TABLOLAR VE GRAFİKLER..... xi

KISALTMALAR..... xv

GİRİŞ..... 1

1. BÖLÜM: KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE..... 4

1.1 VERGİNİN TANIMI 4

1.2 VERGİLEMEDE VERİMLİLİK VE ADALET İLKELERİ 5

1.2.1 Vergilemede Verimlilik İlkesi..... 8

1.2.1.1 Tanımı ve Kapsamı 8

1.2.1.2 Vergilerin Verimliliğinde Etkisi Olan Diğer Vergileme İlkeleri....10

1.2.1.2.1 Esneklik İlkesi.....10

1.2.1.2.2 İktisadi Etkinlik İlkesi 11

1.2.1.2.3 İstikrarlılık İlkesi.....12

1.2.1.2.4 Basitlik İlkesi 13

1.2.2 Vergilemede Adalet İlkesi 13

1.2.2.1 Adalet Kavramı.....13

1.2.2.2 Vergi Adaleti ve Vergi Adaletinde Kullanılan Yaklaşımlar 16

1.2.2.2.1 Vergilemede Fayda Yaklaşımı.....17

1.2.2.2.2 Vergilemede Ödeme Gücü Yaklaşımı.....19

1.2.2.2.2.1 En Az Geçim İndirimi 20

1.2.2.2.2.2 Ayırma İlkesi 21

1.2.2.2.2.3 Artan Oranlılık 22
1.2.2.2.2.4 Muafiyet ve İstisnalar 23
1.2.2.3 Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Diğer Vergileme İlkeleri 24
1.2.2.3.1 Genellik İlkesi 24
1.2.2.3.2 Eşitlik İlkesi 25
1.2.2.3.3 Açıklık (Belirlilik) İlkesi 26
1.2.2.3.4 Uygunluk İlkesi 27

1.3 VERGİ SİSTEMİ KAVRAMI VE VERGİLERİN TASNİFİ 27
1.3.1 Gelir-Servet-Harcama Vergileri 29
1.3.1.1 Gelir Vergileri 29
1.3.1.2 Servet Vergileri 31
1.3.1.3 Harcama Vergileri 32
1.3.2 Dolaylı-Dolaysız Vergiler 34
1.3.2.1 Tanımı ve Mahiyeti 34
1.3.2.2 Verimlilik İlkesi Açısından Dolaylı-Dolaysız Vergiler 36
1.3.2.2.1 Dolaysız Vergiler 36
1.3.2.2.2 Dolaylı Vergiler 38
1.3.2.3 Adalet İlkesi Açısından Dolaylı-Dolaysız Vergiler 39
1.3.2.3.1 Dolaysız Vergiler 39
1.3.2.3.2 Dolaylı Vergiler 40

1.4 VERGİ SİSTEMLERİNİN YAPISINI BELİRLEYEN DEĞİŞKENLER....
.....41
1.4.1 İktisadi Faktörler 41
1.4.1.1 İktisadi Sistemler 42
1.4.1.2 Enflasyon Olgusu 43
1.4.1.3 Gelir Düzeyi ve Dağılımı 43
1.4.1.4 Kayıt Dışı Ekonomi 44
1.4.1.5 Ödeme Araçları 45
1.4.2 Siyasal Faktörler 46
1.4.3 Kültürel ve Sosyal Faktörler 47

1.4.4 Yönetsel Faktörler 49
1.4.5 Küreselleşme Faktörü 49

2. BÖLÜM: TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE VERGİ SİSTEMLERİNİN GELİŞİMİ 53

2.1 TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ 53
2.1.1 1980 Öncesi Dönem 53
2.1.1.1 1923-1949 Arası Dönem 54
2.1.1.2 1950-1979 Arası Dönem 58
2.1.1.3 1980 Öncesinde Uygulanan Vergilerin Genel Gelişimi 62
2.1.2 1980 Sonrası Dönem....65
2.1.2.1 1980-1989 Arası Dönem 65
2.1.2.2 1990-2011 Arası Dönem 69
2.1.2.3 1980 Sonrasında Uygulanan Vergilerin Genel Gelişimi....76

2.2 OECD ÜLKELERİNDE VERGİ SİSTEMLERİNİN GELİŞİMİ 77
2.2.1 OECD Ülkelerinde Vergilerin GSYH İçindeki Gelişimi 78
2.2.1.1 Gelir Vergileri....78
2.2.1.2 Sosyal Güvenlik Kesintileri....81
2.2.1.3 Servet Vergileri....84
2.2.1.4 Mal ve Hizmet Vergileri 85
2.2.1.5 Toplam Vergi Yükü 88
2.2.2 OECD Ülkelerinde Çeşitli Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Gelişimi 90

3. BÖLÜM: VERİMLİLİK VE ADALET İLKELERİ AÇISINDAN 1980 SONRASI DÖNEMDE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞİŞİMİN ANALİZİ 94

3.1 TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞİŞİMİN SONUÇLARI BAKIMINDAN ANALİZİ....95
3.1.1 Verimlilik İlkesi Açısından Analiz....95
3.1.1.1 Vergi Gelirlerine Etkisi....95
3.1.1.2 Tahsilat Oranına Etkisi....101
3.1.1.3 Kamu Harcamalarını Karşılamaya Etkisi....102
3.1.1.4 Vergi Tabanına Etkisi....106
3.1.1.4.1 Türkiye'de Mükellef Sayıları....107
3.1.1.4.2 Türkiye'de Vergi Harcamaları....111
3.1.1.5 Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi....112
3.1.1.6 Ekonomik Büyümeye Etkisi....116
3.1.2 Adalet İlkesi Açısından Analiz....119
3.1.2.1 Vergi Yüküne Etkisi....119
3.1.2.2 Gelir Dağılımına Etkisi....122
3.1.2.3 Vergi Tarifelerine Etkisi....129

3.2 TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞİŞİMİN VERİMLİLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ....135

3.3 TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞİŞİMİN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ....140

SONUÇ....144

KAYNAKÇA....149

EKLER....161

TABLOLAR VE GRAFİKLER

TABLOLAR

		Sayfa No.
Tablo 1	**:** Vergilerin Amaçlarına Göre Sınıflandırılması	7
Tablo 2	**:** Ücretlilerden Alınan Olağanüstü Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	56
Tablo 3	**:** 1923-1979 Yılları Arası Uygulanan Vergilerin Gelişimi	161
Tablo 4	**:** Türkiye'de Genel Bütçe Gelirleri Dağılımı (%)	70
Tablo 5	**:** 1980-2011 Yılları Arası Uygulanan Vergilerin Gelişimi	163
Tablo 6	**:** OECD Ülkelerinin Kişi Başına Düşen Gelire Göre Ayrımı (2010 Yılı)	78
Tablo 7	**:** OECD Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisinin GSYH İçindeki Payları (%)	79
Tablo 8	**:** OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Kesintilerinin GSYH İçindeki Payları (%)	82
Tablo 9	**:** OECD Ülkelerinde İşçi ve İşveren Sosyal Güvenlik Kesintilerinin GSYH İçindeki Payları (%)	83
Tablo 10	**:** OECD Ülkelerinde Servet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payları (%)	85
Tablo 11	**:** OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payları (%)	86
Tablo 12	**:** OECD Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranlarının Gelişimi (1980-2011)	164
Tablo 13	**:** OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payları (%)	89
Tablo 14	**:** OECD Bölgesinde Vergi Yapısı	91
Tablo 15	**:** Türkiye'de Ana Gruplar İtibariyle Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Gelişimi	93

Tablo 16 : Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Endeks Değeri 96
Tablo 17 : Türkiye'de Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı ile Yıllık Fiyat Artışlarının Karşılaştırılması 97
Tablo 18 : KDV'nin Yerini Aldığı Vergilere Göre Toplam Vergiler İçindeki Paylarının Karşılaştırılması 98
Tablo 19 : Türkiye'de Tevkif Suretiyle Toplanan Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri ve Gelir Vergisi İçindeki Payları (%) 99
Tablo 20 : Türkiye'de Vergi Türleri İtibariyle Toplam Tahsilat/Toplam Tahakkuk (%) 165
Tablo 21 : Türkiye'de Yıllar İtibariyle Faal Mükellef Sayıları 107
Tablo 22 : Türkiye'de Mükellef Sayılarının Toplam Seçmen Sayısına Oranı (%) 108
Tablo 23 : Türkiye'de Vergi İadeleri 111
Tablo 24 : Türkiye'de Vergi Türleri İtibari İle Toplam Vergi Harcaması Tahminleri 112
Tablo 25 : Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi Tahminleri 166
Tablo 26 : Bazı OECD Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonomi (%) 114
Tablo 27 : Türkiye'de Vergi Türleri İtibariyle Vergi Kaybı 115
Tablo 28 : Türkiye'de Ana Gruplar İtibariyle Vergilerin GSYH İçindeki Payları (%) 122
Tablo 29 : Türkiye'de Gelir Dağılımı Araştırma Sonuçları 123
Tablo 30 : Bazı OECD Ülkelerinde Gini Katsayıları 125
Tablo 31 : Bazı OECD Ülkelerinde Sosyal Transfer Harcamalarının GSYH İçindeki Payları (%) 128
Tablo 32 : Türkiye'de Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi 131
Tablo 33 : Türkiye'de 1985–2002 Yılları Arasında Uygulanan KDV Oranlarının Seyri 133
Tablo 34 : Türkiye'de Efektif Vergi Oranları (1980-2006) 167

GRAFİKLER

		Sayfa No.
Grafik 1	: OECD Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisinin GSYH İçindeki Payları (%)	79
Grafik 2	: OECD Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim	80
Grafik 3	: OECD Ülkelerinde İşçi Sosyal Güvenlik Kesintisinin ve Kurumlar Vergisinin GSYH İçindeki Paylarının Karşılaştırılması	83
Grafik 4	: OECD Ülkelerinde Genel ve Özel Tüketim Vergilerinin GSYH İçindeki Gelişimi (1980-2010)	87
Grafik 5	: Türkiye'de Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (%)	96
Grafik 6	: Türkiye'de Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları (Toplam Tahsilat / Toplam Tahakkuk)	102
Grafik 7	: Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Faiz Dışı Kamu Harcamalarına Oranı (%)	104
Grafik 8	: Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Faiz Giderlerini Karşılama Oranı (%)	105
Grafik 9	: Türkiye'de Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Faiz Dışı Kamu Harcamalarına Oranı (%)	106
Grafik 10	: Türkiye'de Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (%)	109
Grafik 11	: Türkiye'de Gerçek Usul Zirai Kazanç Sahibi Mükellef Sayıları	110
Grafik 12	: Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükünün Gelişimi	120
Grafik 13	: Türkiye'de Gini Katsayısının Gelişimi	124
Grafik 14	: Türkiye'de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Gelişimi	126
Grafik 15	: Türkiye ve OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmet Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Gelişimi (%)	127

Grafik 16 : Türkiye'de Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim (1980-2010) 132

KISALTMALAR

ABD	**:**	Amerika Birleşik Devletleri
ASYMTGİK	**:**	Avrupa Sanayiciler Yuvarlak Masasının Türkiye Genişleme İş Konseyi
ATV	**:**	Akaryakıt Tüketim Vergisi
Bkz.	**:**	Bakınız
BSMV	**:**	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
BÜMKO	**:**	Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü
DPT	**:**	Devlet Planlama Teşkilatı
GİB	**:**	Gelir İdaresi Başkanlığı
GSMH	**:**	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYH	**:**	Gayri Safi Yurt İçi Hasıla
GVK	**:**	Gelir Vergisi Kanunu
IMF	**:**	Uluslararası Para Fonu
KBDG	**:**	Kişi Başına Düşen Gelir
KDV	**:**	Katma Değer Vergisi
KİT	**:**	Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KVK	**:**	Kurumlar Vergisi Kanunu
MTV	**:**	Motorlu Taşıtlar Vergisi
MVK	**:**	Muamele Vergisi Kanunu
OECD	**:**	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
ÖTV	**:**	Özel Tüketim Vergisi
TBMM	**:**	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TCMB	**:**	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TMV	**:**	Toprak Mahsulleri Vergisi

TÜİK	**:**	Türkiye İstatistik Kurumu
Vb.	**:**	Ve Benzeri
Vd.	**:**	Ve Diğerleri
VİV	**:**	Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	**:**	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Devletler toplum halinde yaşayan insanların, bu toplum yaşantılarından dolayı ortak ihtiyaçlarını karşılamak için kurdukları örgütlerdir. Devletin iktisadi, mali ve sosyal görevleri çeşitli gelirler yoluyla finanse edilmektedir. Bu gelirler içerisinde en önemlisi ve temel gelir kaynağı vergilerdir.

Vergi, devletin kişi ve kurumlardan ödeme güçlerine göre karşılıksız ve zorla aldığı ekonomik değerler olarak tanımlanmaktadır. Değişen devlet fonksiyonlarına bağlı olarak vergilerin yüklendiği işlev ve vergiden beklentiler de değişmiş, kamu gelirleri içindeki önemi giderek artmıştır. Bu bakımdan vergiler kamusal mali ihtiyaçların karşılanması yanında kamu ekonomisine ait diğer amaçların, özellikle iktisadi ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için kullanılmaya başlanmıştır. Böylece, bir yandan devamlı artış gösteren kamu harcamalarını karşılamak üzere giderek daha çok ve etkili vergi toplama ihtiyacı doğarken, bir yandan da alınan vergiyle bazı önemli ekonomik ve sosyal amaçların gözetilmesi gereği ortaya çıkmıştır. Bu durum, dinamik bir yapıda yaşanan gelişme süreci içinde uygulanan vergilerin artmasına ve etkilerinin farklılaşmasına neden olmuştur. Sonuçta vergiler daha iyi anlaşılması amacıyla sınıflandırılmıştır.

Ekonomik, sosyal ve siyasi yapının yansıması olan çeşitli vergilerin sınıflandırılması, bir ülkenin vergi sisteminin yapısının daha iyi anlaşılmasına yardımcı olmasının yanında, karşılaştırmaları daha anlamlı kılması bakımından ayrıca önem taşımaktadır.

Günümüzde dolaylı – dolaysız vergi ayrımı ile gelir – servet – harcama vergileri ayrımı, en yaygın kullanılan vergi tasnif şekilleridir. Genellikle gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler olarak adlandırılırken, gelir ve servetin kullanımı üzerinden alınan harcama vergileri dolaylı vergiler olarak tanımlanmaktadır.

Tarihsel süreç içerisinde vergi türlerindeki artış, vergilerin sınıflandırılmasıyla beraber kapsamı ve yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar şeklinde tanımlanan ve vergiciliğin anayasası olarak kabul edilen bir takım ilkelerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Vergilemeye ilişkin olarak ortaya konulan bu

ilkeler, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulamasında göz önünde tutulması gereken hususları ifade eder. Bir başka ifade ile münferit vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar, genellikle vergileme ilkeleri olarak nitelendirilmektedir. İktisat ve maliye literatürüne giren söz konusu vergileme ilkelerini; adalet, eşitlik, genellik, belirlilik, verimlilik, uygunluk, istikrar, esneklik, tarafsızlık, etkinlik, basitlik olarak belirtebiliriz.

Söz konusu vergileme ilkeleri uygulama sonuçları bakımından zaman zaman birbiriyle çatışabilmektedir. Özellikle verimlilik ve adalet ilkelerinin birlikte gerçekleştirilmesi çoğu zaman mümkün olamamaktadır. Bazen yüksek düzeyde kamu geliri elde edilmek istenirken, vergilemede adalet ilkesinin zedelenmesine neden olunmaktadır. Bazen de vergilemede adalet ilkesinin gerçekleştirilmesi uğruna vergi gelirlerinin yetersiz kalması sonucuna katlanmak gerekmektedir.

Vergi sistemlerinin devletler açısından gelirlerini artırıcı bir seyirde, vergiyi ödeyen mükellefler içinse adaletli ve gelirlerini en az etkileyecek bir yapıda olması arzulanmaktadır. Bundan dolayı mükellefler için adaletli, devletler için verimli ideal bir vergi sistemi arayışları üzerinde incelemeler yapılması önem arz etmektedir.

Dünya ekonomisinin küreselleşmesi ulus devletler halinde örgütlenmiş çağımız toplumlarında sosyal, politik alanlarda olduğu kadar ekonomik alanlarda da önemli yansımalara sahiptir. Vergi politikası açısından da sermayenin küreselleştiği, bilgi alışverişinin hızlandığı ve ucuzladığı, çok uluslu şirketlerin dünyanın her köşesinde faaliyet gösterdiği bu yeni ekonomik çevre, devletlerin geleneksel vergi sistemlerini değiştirmektedir. Bu kapsamda ülkeye daha fazla sermaye çekmek amacıyla, sermaye kesimi üzerindeki vergiler azaltılarak ücretli kesim üzerindeki vergiler arttırılmış, vergi sistemleri sosyal güvenlik kesintisi ve tüketim vergileri ağırlıklı bir yapıya dönüşmüştür.

Küreselleşmenin neden olduğu vergi sistemlerindeki değişim Türkiye'de özellikle 1980 yılından sonra etkisini göstermiş, dolaylı ve stopaja dayalı vergilerin yükselişine şahit olunmuştur. Özellikle 2000'li yıllardan itibaren Türkiye'de toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının yükselmesi eleştiri konusu yapılmıştır.

Dünyada ve ülkemizde son 30 yıl içinde çok hızlı değişen vergi sisteminin mali etkilerini iki önemli vergi ilkesi olan verimlilik ve adalet ilkeleri açısından

değerlendireceğimiz bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

İlk bölümde vergi ve vergi sistemi kavramlarının neyi ifade ettiğine, verimlilik ve adalet ilkeleri konusuna, vergilerin sınıflandırılmasına ve ülkelerin vergi sistemlerini belirleyen değişkenlere değinilecektir.

İkinci bölümde Türkiye'de cumhuriyetin kuruluşundan günümüze kadar olan dönemde mali politikaların gelişimi tarihsel süreç içinde açıklanacaktır. Yine bu bölümde Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'na (OECD) üye ülkelerin vergi sistemlerini oluşturan gelir ve kurumlar vergisi, sosyal güvenlik kesintileri, servet vergileri, mal ve hizmet vergilerindeki gelişim, hem gayri safi yurt içi hasıla (GSYH) içinde hem de toplam vergi gelirleri içinde değerlendirilerek, ülkemiz ile diğer ülkelerin vergi sistemlerinin yapısal gelişimi kıyaslanacaktır.

Son bölümde 1980 sonrası Türk vergi sistemindeki değişimin; vergi gelirleri, tahsilat oranı, kamu harcamalarını karşılama oranı, vergi yükü, vergi tabanı, vergi tarifeleri, kayıt dışılık, ekonomik büyüme, gelir dağılımı gibi çeşitli göstergeler üzerindeki etkileri incelenecek, buradan çıkan sonuçlar adalet ve verimlilik ilkeleri açısından değerlendirilecektir.

Sonuç kısmında ise, elde edilen bilgi ve bulgular ışığında çeşitli değerlendirmelere ve önerilere yer verilecektir.

1. BÖLÜM

KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVE

1.1. VERGİNİN TANIMI

Vergi zaman içinde gelişmiş, kurumsallaşmış ve sağlam bir düşünce sistemine kavuşmuş kavramdır. İlk zamanlar vergiler ihtiyari bir ödeme şeklindeyken, merkezi devletlerin ortaya çıkmasıyla hediye ve yardımların zora dayanan ödeme şeklini aldığını görüyoruz (Aksoy,2011:164). Başka bir ifadeyle, başlangıçta; hediye ve bağışlarla karşılanabilecek düzeyde olan ihtiyaçlar, bir arada yaşama arzusu ve örgütlenme biçiminin gelişimine bağlı olarak artmış, daha sağlam finansman kaynakları gerekli olmuştur (Akdoğan, 2002:118).

Zamanın akışı içinde vergilerin şekil ve tekniğinde de bazı değişmeler söz konusu olmuştur. Olağanüstü zamanlarda müracaat edilen ve belirli gayelere tahsis edilen bir kamu geliri olan vergi, zamanla normal kamu finansman kaynağı olarak bütün kamu harcamalarını karşıladığı gibi, mali olmayan amaçların gerçekleşmesi için de kullanılmaya ve para halinde tahsil edilmeye başlanmıştır (Aksoy,2011:164).

Nitekim Birinci Dünya Savaşı'na kadar mali literatürde verginin tanımı, kamusal faaliyetlerin gerektirdiği harcamaları karşılamak için özel sektörden kamu sektörüne kaynak aktarmak suretiyle, devlete gelir sağlayan bir araç, zora dayanan mali bir yükümlülük ve özel veya belirli karşılık esasına dayanmayan bir ödeme şeklinde olmuştur (Turhan, 1998:21). Birinci Dünya Savaşı'ndan sonra Keynesyen iktisadın ortaya çıkışı, piyasalara tam istihdam ve büyüme adına makro dengeleri sağlamak için müdahalesi fonksiyonel maliyeyi gündeme getirmiştir. Bu anlayış değişimiyle emisyon, borçlanma veya vergiler; makro dengeler göz önünde tutularak tercih edilen, bütçenin finansman yöntemleri olmuşlardır. Böylece fonksiyonel maliye açısından bakıldığında; makro dengeleri bozan işsizlik, enflasyon, depresyon ve stagflasyon gibi konjonktürel iktisadi dengesizliklerden korunmada; vergiler, bir araç olma işlevini üstlenmişlerdir. Bu sürece ilave olarak İkinci Dünya Savaşı sonrasında ortaya çıkan sosyal refah devleti yaklaşımı, vergilere üçüncü bir işlevi

olan bölüşüm işlevini yani gelir dağılımının eşitsizliğinin azaltılması görevini yüklemiştir (Akalın, 2006:419).

Geçmişten günümüze amaç ve fonksiyonlarındaki gelişimi göz önünde bulundurulmak suretiyle günümüzde vergileri; devletin ve yetkili diğer kamu kuruluşlarının, yüklendikleri mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirmek üzere, gerçek ve tüzel kişilerden; cebren, karşılıksız olarak ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerlerdir, şeklinde tanımlanabilir (Akdoğan, 2002:114).

Ülkemiz vergi mevzuatı irdelendiğinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunumuzda vergi kavramının tanımlanmamış olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, Anayasamızın 73.maddesinde "*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanun ile konulur, değiştirilir veya kaldırılır*" şeklinde yer alan vergi ödeme yükümlülüğü kavramı ile dolaylı olarak vergi tanımı yapılmış olmaktadır. Şöyle ki, Anayasamızın ilgili maddesine göre verginin başlıca özellikleri, kamu giderlerini karşılamak, yükümlülerin ödeme gücüyle orantılı olmak ve bir kanunla alınmak olarak sıralanabilir (Turhan, 1998: 22).

1.2. VERGİLEMEDE VERİMLİLİK VE ADALET İLKELERİ

Toplumca ulaşılmak istenen çeşitli hedeflerin gerçekleştirilmesi görevinin devletçe yüklenilmesi, kullanılacak her araç gibi vergilerin de bu hedeflere ne ölçüde uyumlu olduğu sorusunu ortaya çıkarır. Siyasal karar organları kullanılacak vergileri seçerken ve seçilen vergilerin uygulamasını düzenlerken toplumun temel hedeflerine ters düşmemeye özen gösterme durumundadır. İşte, toplumun kabul edilmiş hedeflerine göre, vergilerin ve vergi sisteminin taşıması gereken nitelikler, vergileme ilkeleri denilen kuralları, kıstasları ortaya çıkarmıştır (Uluatam, 1999:291).

En uygun vergileme şeklinin nasıl olacağını belirlemek için düşünürler kendi çağlarının gereklerine göre vergi ilkeleri geliştirmişlerdir. Bu bağlamda birçok yazar 17. yüzyıldan itibaren vergileme konusunda çeşitli görüşler açıklamışlarsa da, mali

literatürde vergileme ilkelerinin tartışılması, A. Smith ve A.Wagner'in belirlediği kurallar ile başlamıştır (Turhan, 1998:190).

Adam Smith "Milletlerin Zenginliği" adlı eserinde, bugün bile hala geçerliliğini koruyan ve birçok maliye otoritesi tarafından genel kabul görmüş vergileme ilkelerine değinmiştir. Adam Smith'in vergileme ilkeleri, dört ana başlık etrafında toplanmaktadır. Adam Smith'e göre ideal bir vergi sisteminin temel özellikleri şunlar olmalıdır:

-Adalet: Herkes kendi gelirine orantılı olarak kamu harcamalarına katılmalıdır,

-Kesinlik: Her vatandaşın ödemek zorunda olduğu vergi; tutar, çeşit, ödeme zamanı, şekli gibi konularda keyfi değil kesin, açık ve belirli olmalıdır,

-Uygunluk: Her vergi mükelleften en uygun zamanda ve şekilde alınmalıdır,

-İktisadilik: Mükellefin vergi olarak ödediği tutar ile hazineye giren tutar arasında mümkün olduğunca az fark olmalıdır (Edizdoğan vd., 2011:247-248).

Adam Smith'in ileri sürdüğü ilkelerden kısmen yararlanan Alman maliyeci Wagner, bu ilkeleri tamamlamaya ve sistematik şekilde derlemeye çalışmıştır. Wagner vergileme ilkelerini dört grupta toplamaktadır. Bunlar sırasıyla şunlardır (Aksoy, 2011:224-225):

-Mali İlkeler: Mali ilkeler yeterlilik ve esneklik olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Yeterlilik ilkesine göre, devletin belirli bir dönemdeki kamu harcamalarını başka kamu gelirleri ile karşılayamadığı veya diğer kamu gelirleriyle karşılanması arzu edilmediği oranda vergileme yoluyla karşılanması öngörülmektedir. Diğer mali ilke olan esneklik ilkesi, verginin mali ihtiyaçlardaki değişikliklere uyabilecek yapıda olmasını ifade eder. Böylece hem kamu giderleri için normal olarak ihtiyaç duyulan kamu gelirleri sağlanmış; hem de diğer araçlarla karşılanamayan gider açıkları kapatılmış olacaktır.

-İktisadi İlkeler: A. Wagner'e göre iktisadi ilkeler denildiği zaman her şeyden önce ekonomik açıdan en uygun gelir kaynaklarının seçimiyle üretim, bölüşüm ve mükelleflerin davranışları üzerindeki etkileri bakımından en uygun vergilerin seçiminin anlaşılması gerekir.

-Ahlaki İlkeler: Adaletin sağlanmasına ilişkin ilkeler de denilen ahlaki ilkeler, vergi yükünün toplumdaki kişiler arasında adil ve dengeli bir şekilde dağıtılmasıyla

ilgili bulunmaktadır. Vergilemede ahlaki ilkelere bağlı kılınması genellik ve eşitlik ilkelerine uyulmasını gerekli kılmaktadır.

-Teknik ve İdari İlkeler: Bu ilkeler vergi tekniği ve idaresiyle ilgili bulunmaktadır. A. Wagner'in vergi idaresinin en yüksek ilkeleri olarak nitelendirdiği bu ilkeler üç tanedir. Bunları; belirlilik, uygunluk ve ucuzluk olmak üzere sıralamak mümkündür.

Adam Smith ve Wagner'in bu temel ilkeleri ekonomik düşünce ve öğretide önemli hizmetler vermiştir. Söz konusu ilkeler modern maliye öğretisinde, vergileme ilkelerinin öncüleri olmuşlardır.

Tarihsel süreç içinde kültürel, teknik, ekonomik gelişmelere paralel olarak devlettin üstlendiği görevler, nitelik ve nicelik olarak değişmiştir. Devlet geleneksel kamu hizmetlerinin yanı sıra mali olmayan görevler de üstlenmiş ve sosyal adaletin sağlanması devletin temel görevlerinden olmuştur. Vergilerdeki görev değişikliğine paralel olarak, vergileme ilkeleri de zaman içinde değişikliklere uğramıştır. Bu sebeple günümüzde maliye teorisyenlerinin etkin bir vergi sistemine ilişkin, vergileme ilkelerini çoğaltma eğilimi içinde oldukları görülmektedir. Sonuçta sayıca artan vergi ilkeleri amaçları göz önüne alınarak sınıflandırılması zorunlu olmuştur. Aşağıda tabloda vergiler mali, iktisadi, idari ve sosyal amaçlara göre sınıflandırılması yer almaktadır.

Tablo-1 Vergilerin Amaçlarına Göre Sınıflandırılması

Mali Vergileme İlkeleri	İktisadi Vergileme İlkeleri	İdari Vergileme İlkeleri	Sosyal Vergileme İlkeleri
1-Verimlilik İlkesi	1-Tarafsızlık İlkesi	1- Tasarruf İlkesi	1-Adalet İlkesi
2-Esneklik İlkesi	2-İktisadi Etkinlik İlkesi	2- Basitlik İlkesi	2-Genellik İlkesi
		3- Açıklık İlkesi	3-Eşitlik İlkesi
		4-Belirlilik İlkesi	4-Ödeme Gücü İlkesi
		5-Kanunilik İlkesi	5-Fayda İlkesi
		6-İstikrarlılık İlkesi	
		7-Vergi Tedbirlerinin Uygulanabilirliği İlkesi	
		8-Vergi Tedbirlerinin Tutarlılığı ve Sistematik Bütünlüğü İlkesi	

Kaynak: Gökbunar, 1998:5-16 yer alan kaynaklardan yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Yukarıda yer alan ilkelerden vergilendirmede iki temel ilke ön plandadır; bu ilkeler vergilemede verimlilik ve adalet ilkeleridir. Vergilemede verimlilik ilkesinin

amacı, verginin mümkün olduğu kadar çok gelir sağlamasıdır. Buna verginin mali amacı da denir. Verginin var oluşunun sebebi budur; vergi devlete gelir sağlamak, kaynak temin etmek için alınır. Bu amaç gerçekleştirilirken, verginin tahsil giderlerini de dikkate almak gerekmektedir. Diğer ilke olan vergilemede adalet ilkesi, kamu yükümlülüklerinin mükellefler arasında olabileceği kadar eşit, adil, hakkaniyete uygun bir şekilde dağıtılmasını ifade etmektedir (Türk, 2010:119).

Adil vergilerin verimsiz, verimli vergilerin ise adil olmadıkları söylemi oldukça yaygındır. Örneğin gelir vergilemesinin adil olması genel kabul görmüş ödeme gücü ilkesine dayalı olarak artan oranlılığı gerektirirken, belli oranlarda verimsizliğe yol açabilmektedir. Bunun yanında bir verginin verimli olması, vergide adaletin ve artan oranlılığın zedelenmesine neden olabilmektedir (Dinç, 2001:40). Bu nedenle devlet açısından verimlilik ve adalet ilkeleri birbirini dengeler nitelikte vergi sisteminde düzenlenmesi, uygulanması gerekmektedir. Sosyal adaletten uzak vergi sistemleri, uygulandıkları toplumda sosyal dengesizliğe, sosyoekonomik bozukluklara ve en önemli sonucu olarak da kayıt dışılığa yönlendirmesi nedenleriyle bu iki kavramın vergi sistemlerinde dengeli şekilde uygulanması önemli bir noktadır.

Vergi ilkelerinin mahiyeti, gelişimi ve verimlilik ilkesiyle adalet ilkesine ilişkin kısa açıklamalardan sonra verimlilik ve adalet ilkelerinin kapsamı konusunda ayrıntılı açıklamalara aşağıda alt başlıklar halinde yer verilecektir.

1.2.1. Vergilemede Verimlilik İlkesi

1.2.1.1. Tanımı ve Kapsamı

Kamu hizmetlerinin sürekli artışı sonucunda devletler yeni vergiler ihdas etmekte ya da uygulanan vergilerde gelirleri artırıcı yönde düzenlemeler yapmaktadır. Bu bakımdan vergilerin, belli bir dönem içinde karşılanması gereken kamu giderleri için yeterli finansmanı sağlamaya yönelik olmasını ifade eden verimlilik ilkesi, vergilerden beklenilen hasılatın elde edilmiş olmasını öngörmektedir (Akdoğan, 2002:187).

Vergilerin verimliliği aynı zamanda vergilerin tarh, tahsil gibi giderlerinin minimum olmasını gerektirir. Toplanan vergiler ile bu vergilerin toplanması için yapılan maliyetler arasındaki ilişki vergilerin verimliliğini belirlemektedir. Aynı vergi gelirini elde etmek için yapılan toplam maliyet azaldıkça verginin verimliliğinin artacağından söz edilebilmektedir (Kiraz, 2008: 95). Söz konusu maliyet sadece verginin tarh ve tahsil gideri olarak alınmamalı, buna vergi ile ilgili uyuşmazlıkların neden olduğu tüm giderler de eklenmelidir. Çünkü iyi düzenlenmemiş bir vergi kanuna çok fazla itiraz olacağından hem verginin tahsili gecikecek hem de uyuşmazlıkların çözümü için yapılan giderler verginin maliyetine artırıcı yönde etki edecektir (Herekman, 1989:26).

Mükelleflerin ortalama eğitim ve bilgi düzeylerine uygun, içerik ve terminoloji itibariyle basit bir verginin uygulanması, değişen ekonomik koşullarda vergilerin aynı hasılatı sağlaması ve verginin oranının değişmesi halinde hasılatın da değişmesi gibi unsurlar vergilerin verimini etkilemektedir. Ayrıca belirli bir verginin verimliliği, bir vergi sistemini oluşturan diğer vergilerin türüne ve kapsamına da bağlıdır. Vergilemede bütçe verimliliği kavramının söz konusu olduğu bu durum, herhangi bir verginin matrahında yapılacak ayarlamaların diğer vergilerden sağlanacak geliri olumsuz yönde etkilememesini gerektirir (Turhan, 1998:201).

Verimlilik ilkesi amaçları itibarıyla adalet ilkesine ters düşen bir ilkedir. Ancak bir verginin etkinliği, verimlilik ve adalet ilkeleri arasında bir denge kurulmasını gerektirir. Buna uyulmadığı takdirde mükelleflerin vergiden kaçınma veya kaçırma yönünde çeşitli tepkileri ortaya çıkabilir. Bu açıdan ülkelerin gelişmişliği kıstas alındığında, gelişmiş ülkelerde, bütçe açıklarının az olması, vergi tabanının geniş olması, ekonomide kayıt dışı düzeyinin düşük olması ve sosyal devlet ilkesinin önemli ölçüde benimsenmiş olması nedenleriyle vergilerde verimlilik sağlanmaya çalışılırken vergide adalet ilkesi ön planda tutulabilmektedir. Buna karşın az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, bütçe açıklarının bulunması, vergi tabanının dar olması, kayıt dışılığın düzeyinin yüksek olması, sosyal ve hukuk devleti ilkelerinin yeterince benimsenmemiş olması, ekonomik kaygıların ön plana çıkması, vergi hasılatına duyulan ihtiyacın şiddetini arttırmaktadır. Bu ihtiyacın giderilebilmesi adına, uygulaması kolay, vergi hasılatı yüksek ve kısa zamanda hazineye intikali mümkün olan dolaylı vergilere ağırlık verilmektedir. Bu durum ise

vergide adalet ilkesine gerektiği kadar önem verilmemesine yol açabilmektedir (Kiraz, 2008: 95).

Verimlilik ilkesi, aslında birçok vergi ilkesini içinde barındırır. Öncelikle vergiler milli gelirdeki değişmeleri izleyebilecek nitelikte olmalı, ekonomik büyüme ve kalkınmayı engellemeyecek, destekleyecek şekilde uygulanabilmelidir. Yani vergiler esnek, tarafsız ve etkin olabilmelidir. Vergilerin uyum maliyetinin yüksek olmaması için vergiler sık sık değiştirilmemelidir. Ayrıca vergiler uygulama aşamasında hem vergi idaresini hem de mükellefleri zorlamayacak şekilde basit olmalıdır. Bu kapsamda verimlilik ilkesi ile bağlantılı ilkeler; esneklik, iktisadi etkinlik, istikrarlılık ve basitlik ilkeleridir.

1.2.1.2. Vergilerin Verimliliğinde Etkisi Olan Diğer Vergileme İlkeleri

1.2.1.2.1. Esneklik İlkesi

Vergi yasalarında yer alan hükümler, mali ve ekonomik gereksinimlere uyabilecek esneklikte olmalıdır. Ekonomi sürekli devigenlik içerisinde bulunduğuna göre onun en önemli ve vazgeçilmez bir parçası olan verginin de devigenliğe ayak uydurması gerekmektedir (Herekman, 1989:28).

O halde, milli gelirdeki değişikliklere bağlı olarak bir verginin hasılatında meydana gelen değişiklikler söz konusu ise, böyle bir vergi esnektir. Örneğin, ekonominin refah döneminde yani konjonktürün yükselme döneminde, gelir ve kurumlar vergisi ile bir kısım harcama vergilerinin hasılatında otomatik olarak bir yükselme söz konusu olmakta, buna karşılık ekonominin gerileme, yani konjonktürün düşüş dönemlerinde vergi gelirlerinde otomatik olarak bir azalma görülmektedir. İşte, bu şekilde milli gelire paralel olarak, vergi gelirlerinde artış veya azalış meydana gelirse, bu vergiler esnek vergiler olarak ifade edilmektedir. Böylece, devamlı bir şekilde artış eğilimi içinde olan kamu harcamalarını, yeni vergiler koymadan ya da mevcut vergilerin oranlarını yükseltmeden, karşılama olanağı sağlanmış olmaktadır (Aksoy, 2011:224).

Vergilerin esnekliğini belirleyen unsurlardan en önemlisi artan oranlı tarife uygulamasıdır. Bu yönden çeşitli vergi türlerinde milli gelir ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiler şöyle sıralanabilir (Edizdoğan vd., 2011:272):

- Artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı kişisel gelir ve harcama vergileri için, vergi matrahı büyüdükçe, vergilerin gelir esnekliği artar.

- Vergi matrahı artsa bile, düz oranlı vergi tarifesinin uygulandığı servet, katma değer vergisi (KDV) ve satış vergilerinin gelir esnekliği artmaz.

- Geliri ile matrahı arasında doğrusal bir ilişkinin olmadığı götürü vergilerde ise, esneklik sıfıra yaklaşır.

1.2.1.2.2. İktisadi Etkinlik İlkesi

Etkinlik, vergilerin ekonomik birimlerin kararlarında sapma meydana getirmemesi nedeniyle tarafsızlığa, ekonomik birimlerin temel makro ekonomik hedeflere yaklaştırması nedeniyle kaynak kullanımının teşvikine işaret etmektedir. Aslında klasik anlayışta etkinlik ilkesi tarafsızlığa daha yakın olmakla birlikte, Keynesyen yaklaşımda müdahaleci devlet anlayışının sonucu olarak ekonomik yönlendiriciliğe doğru kaymaktadır (Demirli,2011:22).

Klasik anlayışta vergilemede iktisadi etkinlik, vergilerin ekonomide refah kaybı yaratmaması veya yaratılan refah kaybının minumum düzeyde olmasıdır. Refah değişimleri ve etkinlik kaybı ise, tüketici ve üretici rantındaki azalma ile ölçülmektedir. Bir vergi konulmasıyla ortaya çıkan refah değişimleri sonucunda tüketici ve üretici rantlarında azalma meydana gelmektedir. Vergi dolayısıyla tüketici ve üretici rantlarındaki azalmanın devletin kazandığı vergi gelirinden büyük olması durumu, aşırı yük olarak ifade edilmektedir. Bu bakımdan mal ve emek piyasasında bir verginin yaratacağı aşırı yük talebinin fiyat esnekliğiyle gelir ve ikame etkilerine bağlıdır. Tek bir mal üzerine konulan vergilerde aşırı yükün meydana gelmemesi için talebin gayriesnek bir yapıda olması gerekir. Emek piyasasında aşırı vergi yükünün meydana gelmemesi ise gelir etkisinin ağırlığına bağlıdır (Kirmanoğlu, 2007:267-270).

Günümüzde bu ilke "ekonomik etkinlik" ya da "ekonomik büyüme ve etkinlik" olarak ifade edilmekte olduğundan, etkinliğin daha çok teşvik edici yanının ön plana çıktığını söyleyebiliriz. Bu kapsamda vergilerin etkin olması, üretimde kullanılan girdileri israf etmeden ve malların en düşük maliyetle üretilmesini teşvik etmesine, üretimin verimliliğini artırmasına ve bu sayede büyümeye katkı sağlamasına, en az masrafla hazineye girmesine, ekonomik kararlarda ve gelir dağılımı üzerinde bozucu etki yapmamasına bağlıdır (Demirli,2011:22).

1.2.1.2.3. İstikrarlılık İlkesi

Mükellefler ve vergi uygulayıcıları vergi kanunlarının hükümlerine genellikle belli bir zaman süreci içinde uyum sağlayabildiklerinden vergi düzenlemelerindeki istikrarsızlıklar vergiye uyum maliyetini artırmaktadır. Vergilemede sürekli yeni uygulamaların getirilmesi vergi idaresinde bıkkınlığa yol açabileceği gibi vergi idaresinin mükelleflerin sorunlarını çözmede bazı sıkıntılara düşmesine de yol açabilecektir. Vergi kanunlarında yapılan değişiklikler az veya çok mali ve finansal planlar üzerinde sapmalar meydana getirmekte, bireyler yatırımlarını planlandığı şekilde uygulamaya geçirememektedir (Gökbunar, 1998:15-16). Bu unsurlara bağlı olarak vergilerde istikrar ilkesi; vergi ile ilgili olarak vergilendirme tekniği konusunda yapılan düzenlemelerin sık sık değiştirilmemesini, düzenli olmasını ifade etmektedir (Akdoğan, 2002:189).

Neumark, vergilemede istikrarı; vergi kanunları ve yönetmeliklerinde yer alan hükümlerle ilgili vergi hukuk normlarının uzun zaman aralıkları ve mümkün olduğunca genel nitelikteki sistemli vergi reformları çerçevesi içinde değiştirilmesi şeklinde ele almaktadır. Bu haliyle vergilemede istikrar, vergi kanunları çıkarıldıktan sonra bir daha hiç değiştirilmemesi değil, değişen sosyal, ekonomik ve siyasal koşullar doğrultusunda yeri geldiğinde belli bir programlar çerçevesinde değişiklikler yapılabilmesi anlamını taşımaktadır (Edizdoğan vd., 2011:274). Bu düzenlemeler sırasında acele etmeden, planlı ve programlı çalışmak, yapılan yasal düzenlemelerin sık sık değiştirilmesini engelleyebilecektir (Akdoğan, 2002:190).

1.2.1.2.4. Basitlik İlkesi

Vergi sistemin basitliği, mükellefin neyin vergi konusu olduğunu, çeşitli konulardaki vergiler için ne kadar vergi ödeyeceğini ve bu vergilendirmenin amacını açıkça anlayıp kavrayabilmesi demektir. Bir başka deyişle, vergi sistemi, kamuoyunun rızasını kazanmalı yani kabul edilebilir olmalıdır. Ayrıca mükellef ve yönetim açısından vergilendirme asgari maliyet ile gerçekleştirilmelidir (Akalın, 2006:426).

Vergi sisteminde basitlik hem mükellefler hem de gelir idaresi açısından önemlidir. Karmaşık kurallar hataların oluşmasına ve sisteme olan saygının azalmasına neden olur. Basitlik vergi kurallarına uyumun artması, vergi mükelleflerinin yaptıkları veya yapmayı planladıkları işlemlerin vergisel sonuçlarını daha iyi anlamaları açısından önemlidir (Ayaz, 2005:64).

Vergi sisteminin basitliği, sistem içinde yer alan vergilerin uyum ve yönetim maliyetlerinin düşük olmasına bağlanmaktadır. Uyum maliyetleri kapsamında; vergi mevzuatındaki zorunlulukların yerine getirilmesi sırasında katlanılan muhasebe, danışmanlık, kırtasiye, avukat ve telefon masrafları parasal (ekonomik) maliyetlere; beyannamelerin doldurulmasında ortaya çıkan zaman, stres ve endişe parasal olmayan maliyetlere örnek gösterilebilir. İdarenin yönetim maliyetleri ise bina, araç-gereç, personel, denetim, kırtasiye, zaman ve bürokrasi maliyetleri olarak örneklendirilebilir. Ayrıca sistemin karmaşıklığı sonucu artan vergi itilafları, mahkemelerin iş yükünü artırdığından; bu durum idare ve mükellefler için ilave parasal ve psikolojik maliyet oluşturmaktadır (Demirli,2011:17).

1.2.2. Vergilemede Adalet İlkesi

1.2.2.1. Adalet Kavramı

Tarih boyunca adalet kavramı birbirinden farklı içerik ve anlamlarda ifade edilmiş olup, değişik adalet teorileri geliştirilmiştir. Adalet, bir "olması gereken" dir; ama olması gerekenin ne olduğu belirsizdir ve yanıtı her zaman bir değer yargısını

içerir. Bu nedenle, kişiden kişiye olduğu gibi, dönemden döneme değişmekte, dolayısıyla üzerinde kesin bir görüş birliğine varılamamaktadır (Edizdoğan vd., 2011:251).

Tarih boyunca birçok düşünürün adalet konusunda söylemleri olmuş ve her dönemde adalet kavramı birçok yönü ile ele alınmıştır. Platon; "Devlet" adlı eserinde adaletli bir devletin nasıl olması gerektiğini açıklamıştır. Platon adaleti, her insanın kendi yeteneğine göre, kendi hayat süresi içinde, kendi üzerine düşeni yapması olarak görmüştür (Güriz, 2001: 7).

Aristoteles, adaleti denkleştirici ve dağıtıcı adalet olarak ikiye ayırmıştır. Denkleştirici adalet, özünde birey özgürlükleri olan ve insanların belli bazı özel durumlarına göre farklı uygulamalara maruz kalmasını engelleyen, herkese eşit davranan adalet anlayışı iken dağıtıcı adalet, özünde eşitlikçi bir zihniyet olan ve insanların belli bazı özelliklerine göre farklı uygulamalara maruz kalmasını haklı gösteren adalet anlayışıdır (Yereli, Ata, 2011:23).

Ünlü Roma hukukçusu Ulpian adaleti "herkese kendi payına düşeni vermek konusunda sonsuz ve sürekli çaba harcanması" olarak nitelendirmiştir. Hollandalı hukukçu Grotius adaleti "söze bağlılık" formülü içinde değerlendirmiştir. İngiliz düşünürü Hobbes "sözleşmeye uymamayı" adaletsizlik saymıştır (Güriz, 1990:14).

Tabiî hukuk görüşünde adalet, insan vicdanında apaçık bulunan ve hukukun yüksek idealini oluşturan bir düşünce olarak yer almıştır. Tabiî hukukçulara göre adalet fikri, insanın doğasından, insan rasyonalitesinden ve insan sezgisinden kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan bu görüşe göre; tabiî hukuk ile adalet eş anlamlı olarak değerlendirilebilir (Çeçen, 2003: 109).

Pozitif hukuk görüşünde adalet, tabiî hukukun adalet tanımlarını eleştirir ve bu kavramın tanımlanamaz bir kavram olduğunu ve hukuk biliminin dışına itilmesi gerektiğini ileri sürer (Gözler, 2008:78). Pozitif hukuk görüşünde adaletin içeriği sorununu hukuk biliminin dışında görmesininin nedeni, adil ve adil olmayanın sübjektif değer yargılarına göre değiştiğini; bu konularda objektif ve akla dayalı kararlar verilemeyeceğini kabul etmesidir. Bu görüşte, müsbet kanunları, sırf egemen iradenin ürünü olmaları nedeni ile adil sayması dolayısıyla, adalet ve kanunların geçerliği eş anlamlı iki kavram haline getirilmektedir. Evvelden belirlenmiş usullere göre konulmuş bulunan hukuk kuralı geçerli; aynı hukuk kuralı geçerli olduğu için

de adildir (Keyman, 1978: 30-31). Aynı zamanda pozitif hukuk görüşü, her hukuk düzeninin kendine göre adalet anlayışı olduğunu ve adaletin hukuk kurallarının uygulanması sonucunda ortaya çıkacağını savunmuştur.

Hayek'e göre adalet; bir toplumda mevcut iktisadi değerlerin yeniden dağıtımı ile değil, aksine toplumsal kuralların "adil" olması ile sağlanır. Bu bağlamda Hayek, "Dağıtımcı Adalet" i eleştirir ve "Denkleştirici Adalet"i savunur. Ona göre, kanunlar genel ve soyut olmalı bazı kişi ve grupları koruyucu ve gözetici nitelikte olmamalıdır. Yani, "kanun önünde eşitlik" denkleştirici adaletin ve hukuk devletinin temel ilkelerinden biridir. Bu doğrultuda Hayek, artan oranlı bir vergiye kanun önünde eşitlik ilkesini bozduğu için karşı çıkmakta, bunun yerine düz oranlı bir vergiyi önermektedir. Hayek'in önemle üzerinde durduğu bir konu da, kanunlar sık sık değiştirilmemesi, öngörülebilir ve tarafsız olmalarıdır (Ata, 2001:28).

Diğer taraftan Rawls, denkleştirici ve dağıtıcı adalet görüşünün kompozisyonu olarak, adaletin hem kişi özgürlüklerini koruduğu hem de kişiler arasındaki dengelerin sağlandığı ölçüde gerçekleşebileceğini belirterek adaleti, piyasada gerçekleşen bir ekonomik değişimin, toplumun en kötü durumundaki bireylerin refahını arttırması olarak ele almaktadır (Ata, 2001:28).

İktisat disiplini içinde adalet kavramı, yaratılan kaynakların dağıtımında adalet anlamını taşımaktadır. İktisatta kaynakların dağıtımında adalet üzerine başlıca iki temel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar (Kirmanoğlu, 2007:66):

- Ekonomik sürecin sonuçlarının adil olması,
- Ekonomik sürecin adil olmasıdır.

Sonuçların adil olmasında iki farklı görüş vardır. Birinci görüşte kaynakların uçlarda değil ortalama bir dağılım içinde eşitlikçi olması gerektiği düşünülür. İkinci görüşte eşitlikten ziyade hakkaniyet kavramı ön plana çıkartılır. Bu görüşe göre, herhangi bir gelir dağılımının adil olarak kabul edilmesi, eşitlikçi olmasıyla değil, herkesin hak ettiği geliri elde etmesiyle mümkündür; az çalışanın az kazandığı, çok çalışanın çok kazandığı bir gelir dağılımı mekanizması adildir. Sürecin önemli olduğuna ilişkin yaklaşım ise, adaleti, ortaya çıkan sonuçlara göre değil, ekonominin içinde işlediği sürece göre değerlendirmektedir. Bu yaklaşımda fırsat eşitliği kavramı temel bir kavramdır. Önemli olan bir ekonomide nihai aşamada gelirin nasıl

paylaşıldığı değil, bütün bireylerin gelir elde etmek için eşit fırsatlara sahip olmalarıdır (Kirmanoğlu, 2007:66).

Tarihi arenada kişilerin ve toplumların değer yargılarına göre şekillenen adalet anlayışı iki nokta üzerinde yoğunlaşmıştır: Bir kısım düşünürlere göre adalet, birey özgürlüklerinin korunması, diğer bir kısım düşünürlere göre ise insanlar arasındaki eşitsizliğin giderilmesi ile mümkündür. Bu noktada siyasi otoriteler de, adaleti sağlama gereksiniminden dolayı vergilendirme yetkisini kullanır ve bu çerçevede ya vergilemede adaleti sağlamayı amaçlar ya da vergi ile adaleti gerçekleştirmeyi hedef alırlar (Ata, 2001:29).

1.2.2.2. Vergi Adaleti ve Vergi Adaletinde Kullanılan Yaklaşımlar

Devletin sağladığı hizmetler için yaptığı harcamaların ortaya çıkardığı yükün kişiler arasında nasıl paylaştırılacağı ve vergilemede adaletin nasıl sağlanacağı konusu uzun zamandan beri tartışılan bir konudur. Vergiler kimlerden ve ne kadar alınmalıdır? Bunun kişilerin kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsü ne olmalıdır? Tüm bu soruların cevaplandırılması, vergileme ilkeleri üzerindeki araştırmaların çoğu durumda adalet ilkesi üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur (Erginay, 1998:43).

Tarihte kırılma noktaları olarak kabul edilen birçok ekonomik, sosyal ve siyasi olayın temelinde, adil olmayan vergilere yönelik olarak ortaya çıkan tepkiler yatmaktadır. Bunlardan bazılarını sıralamak gerekirse, tarihçilere göre; 1215 tarihli Manga Carta ve 1689 tarihli İnsan Hakları Beyannamesi gibi toplumsal sözleşmeler vergileme hakkının toplumsal irade ve isteğe dayanması düşüncesini ön plana çıkarmıştır. Ayrıca tarihçiler, Amerikan Ayaklanması, Fransa'da Poujade Ayaklanması ve Japonya'da Meiji Restorasyonu gibi olayların temelinde vergiler olduğunu ifade etmektedirler (Rakıcı, 2004: 114-115).

Vergide adalet kavramı toplumlara, toplumu oluşturan kişi ve gruplara, mekân ve zamana göre farklı anlamlarda yorumlanmaktadır. Daha doğru bir ifadeyle, adalet kavramı kesin ve mutlak bir kavram olmadığı için, vergi adaleti de kişiden kişiye

değiştiği gibi, aynı kişi de bile zaman ve mekâna göre vergi adaleti anlayışında değişiklik söz konusu olabilmektedir. Çünkü toplumu oluşturan fertlerin veya grupların siyasi, iktisadi, sosyal ve ahlaki düşüncelerinde zamanın akışı içinde önemli değişiklikler görülebilmektedir (Aksoy, 2011:226).

Bununla beraber vergilemede adaletin sağlanabilmesi büyük ölçüde, eşit durumdakilerin eşit muameleye tabi tutulmalarına, verginin ödeme gücüne orantılı olmasına ve gelirin yeniden dağılımının gerçekleştirilmesine bağlıdır (Kıldiş, 2008: 126). Bu bağlamda vergi adaleti, verginin tarafsız olması ve ekonomik-sosyal yönden düzenleyici olması şeklinde incelenmektedir. Verginin tarafsız olması, ödeme gücüne göre vergilendirmeyi, düzenleyici olması ise, sosyal adaleti sağlayacak şekilde kişiler arasında var olan servet farklarını gidermeyi ifade etmektedir (Akdoğan, 2002:180). Verginin tarafsız olması ve düzenleyici olması arasındaki temel fark, kişilerin subjektif durumlarının dikkate alınıp alınmamasıdır.

Devlet tarafından sunulan mal ve hizmetlerin finansmanının adalet ilkesi çerçevesinde yapılabilmesi için ortaya atılan iki temel yaklaşım vardır. İlk yaklaşım kamu hizmetlerinden eşit fayda sağlayanlara eşit, farklı fayda sağlayanlara farklı işlem görmesini, yani elde ettikleri fayda ile orantılı vergi ödemeleri gerektiğini öne süren fayda yaklaşımıdır. Diğeri de, ilk olarak Pigou tarafından ileri sürülen, aynı ödeme gücüne sahip bireylerin sahip oldukları ödeme güçlerine göre vergi ödemelerini öne süren ödeme gücü yaklaşımıdır (Dinç, 2001:41).

1.2.2.2.1. Vergilemede Fayda Yaklaşımı

Bazı iktisatçılar bireylerin kamu hizmetlerinden sağladıkları fayda nisbetinde katkıda bulunması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Kamu hizmetleri için bedel alınması özel hizmetler için kullanılanlara benzer olmalıdır (Stiglitz, 1994:497). Vergilemede fayda yaklaşımı bu görüşlerin yansıması olarak ortaya atılmıştır. Bu anlamda fayda yaklaşımı, kamusal mal ve hizmetlerden elde ettikleri faydaya eşit vergi ödemeleri olarak tanımlanabilir. Başka bir deyişle vergi, yükümlülerin talebine uygun olarak kamu faaliyetleri için ödenen bir çeşit fiyat niteliğinde kamu hizmetlerinin karşılığı olarak alınmaktadır ve sonuçta bir değişim konusu olmaktadır (Dinç, 2001:41).

Bu yaklaşımın ortaya koyduğu vergi adaleti, denkleştirici adalet anlayışını benimser. Çünkü bu görüşe göre vergilemeyle gelir ve servet dağılımındaki dengesizliği gidermek amaçlanmamaktadır. Ayrıca bu görüşe göre, piyasada oluşan gelir ve servet dağılımı adil bir dağılımdır ve müdahaleye gerek yoktur (Yereli, Ata, 2011:29).

Bazı sınırlı hallerde, fayda yaklaşımı, açıkça benimsenmektedir. Örneğin, benzin, köprü geçişleri ve bazı paralı yollarda fayda esaslı olarak ücret alınmaktadır. Vergilerin, yolların finansmanında kullanılması faydalarla vergileri ilişkilendiren basit bir mekanizma olarak düşünülebilir. Ancak iktisatçıların çoğu, farklı bireyler tarafından elde edilen faydaların büyüklüğünü ölçmek mümkün olmadığı gerçeği yüzünden, vergilemede fayda yaklaşımını benimsememişlerdir (Stiglitz, 1994:497).

Gerçekten kollektif nitelikli fiziksel tüketime eşit fiyatların saptanamadığı ve talebin belirlenemediği tam kamusal mallarda, dışsal faydası olan yarı kamusal mallarda bu yaklaşımın kabulü, aşılması zor olanaksızlıklara bağlıdır. Örneğin savunma hizmetlerine yönelik harcamalarda olduğu gibi bir takım hizmetlerin maliyetleri, piyasa mekanizması içerisinde değil, siyasi mekanizmanın kararları çerçevesinde finanse edilmektedir. Bu yapıdaki hizmetlerin kullanımının fiyatlandırılması mümkün değildir veya çok zordur. Fayda yaklaşımı, devletin düşük gelir gruplarının ekonomik durumunu yükseltmeye yönelen sosyal refahla ilgili faaliyetlerin felsefesine aykırıdır. Ayrıca genel kabul gören görüşe göre kamu mal ve hizmetlerinden çoğunlukla düşük gelirli bireyler faydalanırlar ve faydalanma oranına göre bu gelir grubundan yüksek oranda vergi toplamak, toplumca kabul edilen adalet fikrine de ters düşer (Dinç, 2001:47).

Hizmet kullanımı ile bağlantılı olarak alınan fayda vergilerine yöneltilen bir diğer itiraz ise, bunların saptırıcı olmalarıdır. Vergileri kamu tesislerinin kullanımına dayandırmak, kullanımını özendirmemekte ve böylece etkin olmayan kaynak dağılımına yol açmaktadır (Stiglitz, 1994:498).

1.2.2.2.2. Vergilemede Ödeme Gücü Yaklaşımı

Mükelleflerin gelir ve servet düzeyleri birbirinden farklıdır. Vergilendirme sırasında bu farklılığın dikkate alınması, herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi, vergi adaletinin temel gereğidir. Vergide eşit bir uygulamanın gerçekleştirilebilmesi bakımından, fayda yaklaşımının güçlükler taşıması, daha uygulanabilir ve objektif ölçülerin araştırılmasını zorunlu kılmıştır (Akdoğan, 2002:193). Vergilemede ödeme gücü; fayda yaklaşımının adaleti tesis etmedeki sıkıntısı göz önüne alınarak ortaya atılmış bir yaklaşımdır.

Ödeme gücü ilkesi benzer gelir düzeyine sahip kişileri eşit oranda vergileyerek onlar arasında "yatay eşitlik" sağlarken, farklı gelir düzeyleri arasındaki kişileri de farklı vergilendirilerek "dikey eşitliği" sağlamayı kapsamaktadır. Bu yaklaşımda vergilemede fayda yaklaşımından farklı olarak, kamusal hizmetlerin maliyeti ile vergileme arasında bir ilişki kurulmayıp, yalnızca vergi ödeme gücü dikkate alınmaktadır. Bu ise devlet ve vatandaş arasında bir ödev paylaşımını ortaya çıkarmakta ve böylece devlet açısından "vergi almak ödevi", vatandaş açısından ise "vergiyi ödemek ödevi" oluşturmaktadır (Altay, 2007:256).

Devletin adil bir vergilendirmeyi gerçekleştirebilmesi için bireylerin ödeme gücüne ulaşması ve buna bağlı olarak vergilemeyi gerçekleştirmesi gerekir. Aslında devletin toplumdaki tüm bireylerin gerçek ödeme gücünü tam olarak bilmesi durumunda götürü vergileme yoluyla vergilendirmede adaletin tesis edilmesi mümkün olurdu. Ancak gerçek dünyada devletin toplumdaki bireylerin ödeme gücünü tam olarak bilmesi mümkün değildir. Bu nedenle kaçınılmaz olarak bireylerin ödeme gücünün temsilcisi olan bazı göstergeleri, vergilemenin temeli olarak almak zorundadır. Günümüzde vergilemenin temeli olarak alınan unsurlar gelir, tüketim ve servettir (Karayılmazlar, Güran, 2005:143).

Dolayısıyla ödeme gücüne göre vergilendirme, belirli bir karşılık veya fayda göz önüne alınmaksızın, kamu hizmetleri için her ferdin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üstünde sahip olduğu gelir, servet ve harcamalarına göre vergi yüküne katılmasını ifade eder (Turhan, 1998:329).

Günümüzde çeşitli tekniklerden ya da araçlardan yararlanmak suretiyle vergi

ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmaktadır. Özellikle kişisel gelir vergisi uygulamasında kullanılan teknikler; en az geçim indirimi, artan oranlı tarifeler ve ayırma ilkesidir. Ödeme gücünün kavranabilmesi için kullanılan bu tekniklere ek olarak vergi istisna ve muafiyetlerinden yararlanılması da bu yaklaşıma hizmet eden önemli araçlardan biridir (Sonsuzoğlu, 1997:60).

1.2.2.2.2.1. En Az Geçim İndirimi

Ödeme gücüne göre vergilendirmenin gerçekleştirilmesinde yararlanılan en önemli tekniklerden biri olan en az geçim indirimi, bir kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli olan gelirin vergilendirilmemesi esasına dayanmaktadır. Bu görüş kabul edildiğinde, mükellefin ödeme gücü, gelirinin asgari yaşam düzeyini karşılamaya yetecek miktarın üstündeki kısmı olarak kabul edilir. Gelirleri ancak yaşamlarını asgari düzeyde sürdürmeye yeten kimselerin vergi ödeme güçleri bulunmamaktadır ve dolayısıyla gelirleri ancak bu düzeyde olanlar, bu yaklaşıma göre vergilendirilemezler (Sonsuzoğlu, 1997: 61).

Ülkelerin gelişmişlik düzeylerine göre farklılık gösteren, bireylerin fizyolojik, sosyal ve kültürel yaşantısını sürdürebilmesi için belirli bir gelir söz konusudur. Bu miktarın, yükümlünün gerçek ödeme gücüne ulaşmak amacıyla vergi dışı bırakılması gerekmektedir. Zira yükümlü bu miktarın altında vergi ödeme gücüne sahip bulunmamaktadır. Bu miktarın üzerindeki gelirlerin vergiye tabi olması ile, dolaylı bir artan oranlılık da elde edilebilir (Dinç, 2001:57).

En az geçim indirimi, başlıca üç şekilde uygulanmaktadır. Bunlar matrahtan indirim sistemi, vergiden indirim sistemi ve bölme sistemidir. Matrahtan indirim sistemi; mükellefin gelirinden, en az geçim indirimi tutarının düşülmesi ve kalan kısmın vergilendirmesi şeklinde gerçekleştirilen uygulamadır (Akdoğan, 2002:206).

Matrahtan indirme yönteminin tersine, mükellefin geliri indirimsiz olarak artan oranlı bir tarifeye tabi tutularak, bundan sonra mükellefin bekâr, evli, çoçuklu olmasına göre bulunacak en az geçim indirimi miktarının da aynı tarife ile hesaplanarak, hesaplanan bu vergi miktarının matraha göre hesaplanan vergi miktarından düşülmesi ile ödenecek vergi miktarına ulaşılmasına vergiden indirme

yöntemi denilmektedir. Bu yöntemde, matraha isabet eden vergiden en az geçim indirimine isabet eden vergi indirilmektedir (Edizdoğan vd., 2011:264-265).

Bölme yönteminde ise mükellefin vergiye tabi gelirleri varsa eşi ve çoçuklarının sayısına göre bölümlendirilerek vergilendirilmektedir. Bu bölme işlemi sonucunda çıkan miktara artan oranlı bir tarife uygulanarak bulunan vergi miktarı, bölme işlemindeki bölen sayı ile çarpılarak vergi borcu hesaplanmaktadır (Edizdoğan vd., 2011:265).

1.2.2.2.2.2. Ayırma İlkesi

Ayırma ilkesi kısaca, emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin birinciler lehine farklı vergilendirmesi olarak tanımlanır. Bu ilkenin esasında, sermaye gelirlerinin, emek gelirlerine oranla daha yüksek vergi ödeme gücünü yansıttığı görüşü vardır (Edizdoğan vd., 2011:269). Vergi sistemlerinde ayırma ilkesine yer verilmesinin başlıca gerekçeleri şunlardır:

-Sermaye gelirlerinin emek gelirlerine oranla daha istikrarlı ve sürekli nitelikte olması,

-Sermaye gelirlerindeki vergiden kaçınma ve vergi kaçırma imkânı nedeniyle fedakârlıktaki eşitliğin emek gelirleri aleyhine bozulmuş olması,

-Sermaye birikimi arttıkça gelir getirme olanağı da artmasına karşın, sadece emek geliri elde edenlerin gelirlerini biriktirme olanaklarının sınırlı olması,

-Ücret geliri elde eden emek sahiplerinin gelirleri genelde ancak yaşamlarını devam ettirebilecek nitelikte olduğundan, gelirlerindeki değişmelere karşı sermaye geliri sahiplerine göre daha duyarlı olmaları,

-Sermaye sahipleri mevcut sermayelerini değişik şekillerde değerlendirebilirken, emek geliri sahiplerinin ücret dışında bir gelir elde etme olanaklarının çok az olması,

-Emek geliri elde eden bir kişinin sakatlanması durumunda çalışamayacak ve gelir elde edemeyecek olması gibi nedenlerle vergi sistemlerinde ayırma ilkesine yer verilmektedir (Saraçoğlu, 2001: 61).

Buna karşılık, günümüzde süreklilik, sağlamlık ve istikrar özelliklerinin, emek gelirleri içinde varolduğu ileri sürülerek, artan oranlı vergi tarifesinin varolduğu bir vergi sisteminde, ayrıca ayırma ilkesine yer olmadığı görüşü de savunulmaktadır. Ayırma ilkesine karşı çıkanlar tarafından, bu ilkenin yüksek farklılaştırılmış oranlarda uygulanmasıyla, yatırımlara kanalize edilmesi gereken tasarrufları azaltacağı, böylece tasarruflardaki artışın ekonomik kalkınma hızını arttırdığı bir durumda, ayırma ilkesinin kalkınma çabalarını olumsuz yönde etkileyebileceği ileri sürülmektedir (Edizdoğan vd., 2011:269).

Ayırma ilkesi, gelir kaynaklarının niteliklerine göre ayrım yapıldıktan sonra emek gelirlerine bazı indirimler yapılması; vergi tarifesine emek gelirleri için sınırlama getirilmesi; gelirin elde edildiği kaynaklara göre emek, emek-sermaye karışımı, sermayeden elde edilen gelirler olarak sınıflandırılması ve sonra emek gelirlerine düşük, emek-sermaye karışımı gelirlere, gelir içerisinde hangi unsurun daha yoğun olduğu dikkate alınarak daha yüksek ve sermayeden elde edilen gelirlere en yüksek vergi oranları uygulanması; sermayeden sağlanmış olan gelir kısmı üzerinden ek bir vergileme yapılması gibi yöntemlerle uygulanabilmektedir (Saraçoğlu, 2001: 61).

1.2.2.2.2.3. Artan Oranlılık

Matrah büyüdükçe matraha uygulanan vergi oranının da arttığı tarifelere artan oranlı tarife denir. Vergilemede adaleti sağlamaya çalışan bir araç olarak artan oranlılık, özellikle gelir vergisinin uygulanmaya başlamasıyla ortaya çıkmıştır. Ancak yüksek gelir grupları için ikame etkisinin varlığı dolayısıyla kaynak dağılımına müdahale ettiği ve böylece refah kaybına neden olduğu gerekçesiyle şiddetli eleştirilere hedef olmuştur. Buna karşılık artan oranlılık adaletin sağlanabilmesi için sahip olduğu üstünlükler bakımından değerlendirmelere konu olarak bugün her vergi sisteminde yer alan bir müessese haline gelmiştir (Sarıoğlu, 2002:220).

Artan oranlı vergilemenin amacı, vergilemede dikey adaletin sağlanmasıdır. Başka bir deyişle, artan oranlılığın amacı farklı koşullarda bulunan kişilerin

ödeyecekleri verginin sahip oldukları vergi ödeme gücüne göre ayarlanmasıdır. Artan oranlı vergi tarifeleriyle gelir dağılımındaki adaletsizlikler azaltılmaya çalışılırken aynı zamanda yüksek gelire sahip olan bireylerden daha fazla vergi alınarak bu vergiler kamu harcamalarında kullanılmakta ve bu sayede düşük gelire sahip olan bireylerin refah düzeyleri yükseltilmeye çalışılmaktadır (Edizdoğan vd., 2011:267).

Artan oranlı tarifelerde artan oranlılığın derecesi; tarifedeki dilim sayısı, dilimlerin genişliği, uzunluk farkı, artma oranı gibi unsurlara bağlı olarak değişmektedir. Dilim sayısının artması artan oranlılığın derecesini arttırır. Dilim sayısının az olması, dilim aralığının geniş olması ve tarife uzunluğunun kısa tutulmuş olması durumlarında her bir dilimde bulunanlar için vergi tarifesi adeta düz oranlı hal alır. Böylesi bir artan oranlılıkla yatay ve dikey adalet ilkelerine göre vergileme pek başarılı bir şekilde uygulanamaz. Eğer artan oranlı tarife, matrahın daha küçük dilimlerinden itibaren yüksek ise, vergi tarifesinin sertliğinden söz edilir. Hâlbuki tersi olduğu zaman, yumuşak artan oranlılıktan bahsedilir ve yumuşak artan oranlılık vergi adaleti bakımından tercih edilir. Oranların dilimler itibarıyla artma oranının yüksek olması artan oranlılığının şiddetini arttırsa da vergi kaçakçılığı eğilimini arttırabileceği için bu durumun varlığı da yatay ve dikey adalet ilkelerine göre vergilendirme yapmanın önünde engel teşkil eder. Bu bakımdan, vergi kaçakçılığına da sebep olmadan az kazanandan az, daha çok kazanandan daha çok vergi alınmasını sağlamak üzere ve gelir dağılımının durumuna göre artan oranlı tarife düzenlenmelidir (Yılmaz, 2006: 242).

1.2.2.2.2.4. Muafiyet ve İstisnalar

Verginin tanımı yapılırken, yer verilen niteliklerinden; *"verginin, devletin yüklendiği mali ve mali olmayan görevleri gerçekleştirebilmesi için alınması"* olgusu; devletin vergiyle ilgili olumlu ve olumsuz özendiricilerinden yararlanmasını sağlamıştır. Bu anlamda, bazı konular ya da kişiler kapsam dışında tutulabilir. Sosyal, ekonomik, mali ve idari nedenlerle yer verilen bu uygulamalar, vergi istisnası ve muafiyeti uygulamalarının dayanağıdır (Akdoğan, 2002:179).

İstisna ve muaflık, bazı konuların ya da kişilerin belli bir verginin kapsamı dışında kalışını ifade eder. Her vergi, konusu açısından nesnel, mükellefi açısından öznel bir mükellefiyet doğurur. Ancak, hemen tüm vergilerde çeşitli sınırlamalar getirilir. Şayet bu sınırlamalar vergi kapsamına girmesi gereken belli konuları vergi dışı bırakma niteliği taşıyorsa istisna, belli kişi ya da firmaların vergi dışı bırakma niteliğindeyse muafiyet adını alır. Bir başka deyişle, istisna nesnel mükellefiyeti, muafiyet öznel mükellefiyeti ortadan kaldırır (Uluatam, 1999:273).

1.2.2.3. Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Diğer Vergileme İlkeleri

Bu kısımda vergide adalet ilkesini destekleyen, günümüzde halen geçerliliğini koruyan ve maliye literatüründe de genel kabul görmüş başlıca vergileme ilkeleri ele alınmıştır. Söz konusu vergileme ilkeleri, vergide adaleti sağlamaya yönelik etkileri açısından, vergide genellik, eşitlik, açıklık, belirlilik ve uygunluk ilkeleri olarak sıralanmıştır.

1.2.2.3.1. Genellik İlkesi

Vergide adaletin sağlanması açısından dikkate alınması gereken ilk konu, toplumdaki her bireyin vergi yüküne katılması ve herkesin vergi karşısında eşit tutulmasıdır. Söz konusu ilke, bir ülkenin sınırları içerisinde bulunan herkesin hiçbir ayrım gözetilmeksizin kamusal yükümlülük olan vergiyi ödemesi gerektiğini ve bu yolla her bireyin vergi yüküne katılmasını öngörmektedir (Akdoğan, 2002: 178). Çünkü devletin gördüğü kamu hizmetlerinin yararları topluma yönelik olup, hiçbir sınırlama olmaksızın sunulmaktadır. Günümüzde devlet, topladığı kamu gelirleri ile topluma yönelik faydalar yarattığı için yerli ve yabancı herkesin ödeme gücüne göre kamu harcamalarının finansmanına katılması gerekir (Aksoy, 2011:227).

Genellik ilkesi, günümüzde ödeme gücü zayıf olanların vergilendirilmemesi biçimde uygulanmaktadır. Bazı iktisadi, politik, sosyal ve vergi adaletiyle ilgili nedenlerle, zaman zaman bir kısım vergi mükellefleri vergi dışı bırakılmaktadır. Bu

şekildeki uygulamalar, vergi muafiyet, istisna ve indirimleri yoluyla gerçekleşmekte ve vergi adaletini sağlamaya yönelik en önemli vergi ilkelerinden biri olan genellik ilkesinin dışına çıkılmış olmaktadır (Rakıcı, 2004:116).

1.2.2.3.2. Eşitlik İlkesi

Vergide eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Vergide adaletin gerçekleştirilmesi bakımından önemli bir fonksiyonu bulunan bu ilke, vergi yükünün, mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır (Akdoğan, 2002:181).

Vergide eşitlik; yatay eşitlik ve dikey eşitlik olarak incelenebilir. Yatay eşitlik, gelirin; sermaye, emek ya da mülk geliri olduğuna bakılmaksızın toplam gelir düzeyi aynı olan mükelleflerin aynı miktar vergi yükü altında kalmasını ifade etmektedir. Vergi sistemlerinde dikey eşitlik daha çok ödeme gücüne dayandırılmaktadır. Buna göre, kişisel ve ailevi, gerekse sahip oldukları ekonomik olanaklar ve yaşamlarını sağlama biçimleri itibariyle oluşan farklılıkları göz önünde bulundurulması suretiyle, vergi yükünde yapılan farklılaştırma dikey eşitlik olarak ifade edilebilir (Demirli,2011:20-21).

Teoride, mükelleflerin vergiler karşısında eşitliğinin sağlanması için, vergi sonucu katlanacakları fedakârlığın dikkate alınması gerektiği ileri sürülmüştür. Bu konuda ileri sürülen görüşler; eşit fedakârlık, eşit oranlı fedakârlık ve en az toplam fedakârlık görüşleri şeklindedir (Edizdoğan vd., 2011:259).

Eşit mutlak fedakârlık yaklaşımına göre, matrahın büyüklüğüne bakılmaksızın, farklı gelire ya da varlığa sahip olan yükümlülerin gelirlerinin bir kısmını vergi olarak ödemekle, vergi olarak ödenilen gelirin faydasındaki azalış birbirine eşit olmalıdır. Başka bir deyişle, düşük gelire sahip kişilerin verdikleri vergi nedeniyle katlandıkları fedakârlık, yüksek gelirlilerin katlandıkları fedakârlıkla eşit olmalıdır. Bu bakımdan bu yaklaşım, tüm yükümlülerin aynı vergi yüküne maruz kalmalarını öngörür. Ancak bu yaklaşım, eşit fedakârlığı gerçekleştirmek için nasıl bir vergi yapısının gerekeceğini açıklamaktan uzaktır (Edizdoğan vd., 2011:259).

Eşit oranlı fedakârlık yaklaşımı, varlık veya gelirleri yüksek olan mükelleflerin, düşük olanlara nazaran, toplumdan daha fazla yarar sağladıkları düşüncesinden hareket ederek birinci gruba giren mükelleflerin, diğerlerine oranla daha ağır vergilendirmesi gereğine inanmaktadır (Aksoy, 2011:238). Bu yaklaşım artan oranlı vergilemeyi gerektirir. Artan oranlı vergilemeyle adaleti sağlamak için gelirin marjinal faydasındaki azalış dikkate alınması gerekmektedir (Sonsuzoğlu, 1997:56).

En az toplam fedakârlık yaklaşımına göre, toplumun tüm bireylerinin vergi ödemekle karşılaştıkları fayda kaybını en az düzeye indirecek olan bir çözüme ulaşılması istenilmektedir (Edizdoğan vd., 2011:260). Bu amaçla vergilendirmeye en üst gelir dilimlerinden başlanmakta, vergilemeyle gelirlerin eşitlenmesi istenmekte ve en düşük gelirlilerden vergi alınmamaktadır (Sonsuzoğlu, 1997:57).

1.2.2.3.3. Açıklık (Belirlilik) İlkesi

Vergi yasalarının açık ve toplumun her kesimi tarafından rahatça anlaşılabilecek bir biçimde hazırlanması ile ilgili olan vergileme ilkesi açıklık ilkesidir. Açıklık ilkesinin önemi, vergi mükelleflerinin mevcut vergi yasaları karşısında gösterecekleri davranış biçimleri ve yasalara uyumları açısından önem arz etmektedir. Şöyle ki; anlaşılması zor ve belirsiz ifadeler içeren vergi yasaları karşısında mükellefler, yaptıkları uygulamalar sonucunda zor durumlarla karşılaşabilecekler ve bunun sonucu olarak gösterebilecekleri tepkiler, vergiden kaçınma yahut vergi kaçırma biçiminde ortaya çıkabilecektir. Böyle bir durumda, gelir idaresi açısından da bir takım sıkıntılar gündeme gelebilecek, vergi gelirleri zamanında tahsil edilemeyebilecektir. Benzer şekilde mükellefler açısından vergi ihtilafları doğabilecektir (Akdoğan, 2002:186).

Dolayısıyla, herkes tarafından kolaylıkla anlaşılabilecek, tereddütlere mahal vermeyen bir vergi uygulaması, mükelleflerin yukarıda bahsedilen tepkilerine maruz kalmayacak, hem gelir idaresi hem de vergi yargısının işleyişi ve düzeni açısından olumlu sonuçlar doğuracak, vergi adaletinin sağlanması ve korunması adına olumlu katkılar sağlayacaktır (Akdoğan, 2002:187).

Vergilemede belirlilik ve açıklık ilkeleri birbirleriyle bağlantılı olan ilkelerdir. Şöyle ki vergilerin açık olması aynı zamanda belirli olmasını da içine almaktadır. Belirlilik ilkesinde vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil dönemlerinin, gerek vergi idaresi, gerekse mükellefler açısından önceden belli ve kesin olması ifade edilmektedir. Bu ilkeye göre, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin çerçevesinin, anayasal kurallar doğrultusunda çizilmiş olması gerekir. Bu şekilde yasama organının yaptığı vergilemeye ilişkin düzenlemelerin, idare tarafından uygulanması sırasında ikilemlere ve çifte standartlara neden olması önlenecektir. Aksi durumlar vergilemenin belirliliğini azaltırken, bununla birlikte adalet ilkesi ve vergileme bilinci zarar görecektir (Demirli, 2011:28).

1.2.2.3.4. Uygunluk İlkesi

Adam Smith'ten bu yana vergi uygulamalarına yerleşmiş bu ilke, vergi tahsilinin mükellefler için en uygun zamanda ve biçimde yapılması gerektiğini belirtir (Uluatam, 1999:292). Şüphesiz vergileme tek taraflı ve karşılıksızdır, ancak bu durum mükellefin verginin altında ezilmeden toplanmasına mani değildir. Uygulamada mükellef grupları bakımından beyan dönemlerinin değişmesi, vergilerin taksitlendirilmesi bu ilkenin gereğidir. Vergi idaresinin bu konuda mükelleflere değişik kolaylıklar tanıması vergi itaatini de artıracaktır (Demirli, 2011:28).

Uygunluk ilkesi başka bir yönüyle uygun vergi kaynakları ve vergi çeşitlerinin seçilmesiyle ilgili bulunmaktadır. Vergi adaleti bakımından verginin servet, harcama veya gelirin hangisi üzerinden alınmasının daha anlamlı olacağı, konulacak vergi çeşitinin yansıma mekanizması sonucu mükellefler üzerindeki yük dağılımının nasıl gerçekleşeceği burada önem taşımaktadır (Akdoğan, 2002:189).

1.3.VERGİ SİSTEMİ KAVRAMI VE VERGİLERİN TASNİFİ

Vergilerin tarihsel süreç içinde sayıca artması ve yapıları bakımından farklılaşması bir sistem içinde ele alınmasını gerektirmiştir. Bu bağlamda bir ülkede

belirli bir zamanda uygulanan vergilerin doğurduğu mali mükellefiyetlerin toplamından oluşan organik dokuya "vergi sistemi" denilmektedir (Arıkan, 2005:151).

Sistem sözlük anlamı olarak; bilimsel bütün oluşturacak şekilde birbirine bağlı ilkelerin bir araya toplanmasıdır. Nitekim vergi sistemi ile anlatılmak istenilen husus da, belirli amaçlara ulaşabilmek için bilimsel kurallara dayanılarak düzenlenmiş vergiler topluluğudur (Nadaroğlu, 2000:377).

Vergi sistemi kavramı, bağımsız vergilerin birbirleriyle, iktisadi sistem ve vergilemeyle izlenilen tüm mali ve mali olmayan türdeki amaçlar ile uyumlu olmasını şart koşar. Böyle bir uyum, kanun koyucu tarafından bilinçli bir biçimde oluşturulabilir ya da süreç içinde kendiliğinden oluşabilir (Edizdoğan vd., 2011:360).

Geçmişte hatasız ideal vergi sistemleri oluşturma yönünde pek çok çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan biri olan tek vergi görüşü, kamu giderlerinin karşılanmasında kullanılacak olan kamu gelirlerinin tek vergiden sağlanmasını ifade etmektedir (Aksoy, 2011:319). Araziden, arazi rantlarından, sermayeden, hammaddeden ve sadece gelir üzerinden vergi alınması görüşleri, tek vergi uygulanması konusunda ileri sürülen görüşlerden en çok bilinenleridir.

İki asırdır değişik açılardan savunulan tek vergi görüşü bugüne kadar uygulama olanağı bulamamıştır. Ne kadar verimli olursa olsun, tek kaynaktan alınacak bir vergi ile kamu harcamalarının karşılanmasına olanak yoktur. Ayrıca tek vergi ile yetinilecek olursa, bunun oranı zorunlu olarak çok yüksek tutulacaktır. Böylesine yüksek oranların vergi kaçakçılığını kışkırtması doğaldır (Edizdoğan vd., 2011:365).

Tek vergi sistemi ile ilgili görüşlerin taşıdığı sakıncalar nedeniyle yetersiz kalması, devletlerin vergi sistemlerini oluştururken birden çok vergiye başvurmak zorunda kalmalarına yol açmıştır. Bu değişim süreci, bir taraftan daha fazla kaynağın vergilendirilmesine ve kamunun ihtiyaç duyduğu gelirin daha kolay sağlanmasına imkân verirken, sosyal ve iktisadi amaçların da daha etkin bir şekilde gerçekleştirilmesine olanak tanımaktadır (Durmuş, 2004:220).

Vergilerin sayısında ve amaçlarındaki bu gelişim; yapıları, şekilleri, nitelikleri, ekonomik ve mali yansımaları bakımından birbirinden farklı olmasını doğurur. Bu bakımdan vergilerin anlamlı gruplar halinde toplanması, yapılacak

değerlendirmelerde büyük kolaylık sağlamaktadır. Vergiler geçmişten günümüze çeşitli şekillerde tasnif edilmiştir. Bu tasnif şekillerinden uygulamada en çok kullanılanları; gelir, servet ve harcama vergileri ayrımıyla dolaylı ve dolaysız vergiler ayrımıdır.

1.3.1. Gelir-Servet-Harcama Vergileri

Vergilerin gelir, servet ve harcama vergileri şeklindeki ayrımına ekonomik tasnif adı da verilmektedir. Bu tasnif, günümüzdeki mevcutların en rasyoneli ve gerçekçisi olarak kabul edilmektedir.

Vergi ne üzerinden alınırsa alınsın, sonunda daima vergi mükellefinin gelirinden ödenir. Ancak, gelir biriktiği anda servete, harcandığı anda da gidere dönüşür. Modern vergilemede bir kimsenin gelir elde etmesi kadar servete sahip olması ve tüketim amacıyla gelir ve servetini kısmen veya tamamen elden çıkarması yani harcaması da birbirinden bağımsız bir şekilde ayrı birer vergi ödeme gücünün doğduğuna delil olarak kabul edilmektedir. İşte, gelirin elde edildiği anda alınan vergiye gelir vergisi, herhangi bir şekilde servete sahip olunması anında alınan vergiye servet veya sermaye vergisi, bunların elden çıkartılması yani harcanması aşamasında alınan vergiye de harcama vergisi adı verilmektedir (Nadaroğlu,2000:340).

1.3.1.1. Gelir Vergileri

Gelir, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmasının karşılığında elde edilen bir değerler akımıdır. İktisadi manada gelir, bir kimsenin belirli bir devre başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak koşuluyla tüketebileceği mal ve hizmetlerin toplamıdır. Vergileme bakımından gelir ise, yani mali gelir kavramı iktisadi gelir kavramından farklılık göstermekte beraber bu anlama yaklaşmış bulunmaktadır. Bu bağlamda vergilenecek gelir, kazanç ve iratların bir yıllık toplamı olarak kabul edilmektedir (Tosuner, Arıkan, 2008:9-10).

Gelir kavramı biri eski ve dar, diğeri yeni ve geniş olmak üzere iki biçimde yorumlanmaktadır. Eski ve dar yoruma kaynak kuramı, yeni ve geniş yoruma ise safi artış kuramı denilmektedir (Herakman, 1989:91).

Kaynak teorisi belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak kabul eder. Bu tanımlama çerçevesinde kaynak teorisinde iki koşul vardır. Bir değerin gelir sayılabilmesi için, bir yandan üretim faktörlerinden bir veya bir kaçının üretime katılarak gelir elde edilmesi ve diğer yandan, elde edilen gelirin sürekli olması gerekmektedir. Bu nedenle bu teori uyarınca bağış, miras, piyango ikramiyesi veya bir gayrimenkulun satılması gibi yollardan elde edilen değerler gelir olarak kabul edilmemektedir (Tosuner, Arıkan, 2008:10).

Kaynak teorisinde üretime arz edilen faktörlerin değerlerinde meydana gelen yıpranma payının gayri safi hasıladan indirilmesi gerekmektedir. Ancak tüm üretim faktörlerinin üretime katılmaları sonucu ne kadar yıprandığını hesaplayarak, gelir akımından düşmek mümkün değildir. Örneğin, bir emeğin yıpranma payını teorik olarak düşünmek ve gelir akımından indirmek mümkün olsa da, uygulamada çeşitli zorluklar ortaya çıkabilmektedir (Tosuner, Arıkan, 2008:11).

Safi artış kuramına göre; gelir, servette meydana gelen her türlü artışa denir. Bir kimsenin geliri, o kimsenin belli bir dönem içinde tükettiği değerler ile, o dönemin başlangıç ve sonunda servetinde meydana gelen net artışın toplamıdır (Aksoy,2011:325). Safi artış kuramı vergi adaletini en iyi şekilde gerçekleştirebilecek bir gelir tanımı vermektedir; fakat servetlerin her yılın başında veya sonunda, değer olarak saptanması hemen hemen olanaksızdır. Gerçekten, iktisadi sistemde görülen devamlı fiyat değişiklikleri karşısında, servet birimlerinin ve özellikle menkul ve gayrimenkul malların değer artış ve eksilişlerini izlemek kolay değildir (Erginay, 1998:87).

Günümüzde gelir vergileri her çeşit üretim etkeni gelirini vergilendirir. Gelir vergisi, gelir gerçek kişilerce elde edildiği zaman alınır. Sermaye şirketlerinin ve tüzel kişilerin iktisadi işletmelerinden elde ettikleri kârları bir tüzel kişilik kazanıyorsa kurumlar vergisi alınır. Kurumların elde ettikleri gelirler, bunların sahipleri olan gerçek kişiler dağıtılınca, ayrıca gelir vergisine tabi tutulur (Bulutoğlu, 2004:385).

Gelirler ya çeşitli kaynaklara göre ayrı ayrı, ya da tüm kaynaklardan elde edilen kazanç ve iradların toplamı üzerinden vergilendirilir. Bu açıdan bakıldığında gelir vergisinin başlıca iki uygulama şekli vardır: Sedüler ve üniter gelir vergileri (Edizdoğan vd., 2011:299).

Sedüler gelir vergilerinde her gelir unsuru ayrı, yani bağımsız olarak düşünülür ve mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratlar bir araya getirilerek vergilendirilmez; kârlarla zararların karşılıklı mahsubu yapılmaz (Tosuner, Arıkan, 2008:14).

Sedüler gelir vergileri yakın tarihe kadar İtalya, Belçika, Fransa ve diğer Kıta Avrupası ülkeleri ile Latin Amerika ülkelerinin çoğunda uygulanmıştır. Ancak, yükümlülerin şahsi ve ailevi durumlarını göz önünde bulundurmadıklarından ve vergi ödeme gücüne ulaşmak için yararlanılan araçlara yer vermeyen bir uygulama olduklarından günümüzde büyük ölçüde terk edilmiştir (Edizdoğan vd., 2011:299).

Üniter gelir vergisi sisteminde mükelleflerin her türlü kazanç ve iratları toplanarak vergilendirme işlemi gerçekleştirilir. Üniter gelir vergileri bugün birçok ülkede uygulanmaktadır. Sistemin özünü toplama usulü oluşturmaktadır. Mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlar bir araya getirilerek toplanır, eğer zarar varsa kârlarla zararların karşılıklı mahsubu gerçekleştirilir. Kalan safi gelirden de mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarına göre bir takım indirimler yapılır ve bulunan matraha artan oranlı bir tarife uygulanarak vergi borcu miktar olarak tespit edilir (Tosuner, Arıkan, 2008:14).

Kişisel gelir ve kurumlar vergisi, özellikle ekonomik kalkınmanın ileri aşamalarında genel vergi sistemi içinde önemli bir yer tutarlar. Bunun nedeni olarak gelir üzerinden alınan vergilerin hem esnekliği yüksektir, hem de mükellefin iktisadi gücüne uydurulma imkânları fazladır. Bunun için de gelir dağılımında önemli bir mali politika aracıdır. Buna karşılık bu vergi türünün handikabı, tasarruf ve üretim üzerindeki etkisinin olumsuz olmasıdır (Korkmaz,2003:62).

1.3.1.2. Servet Vergileri

Servet, bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip olduğu her türlü

menkul ve gayrimenkul mallarıyla para ve alacaklar gibi iktisadi değerlerin toplamıdır. Servet vergileri ise kişilerin belirli bir anda sahip olduğu söz konusu iktisadi değerleri üzerinden alınan vergilerdir. Servet vergisinin konusu servete dahil mallar ve matrahı bunların değeridir (Erginay,1998:84). Gelir vergilerinden farklı olarak servet vergileri gerçek kişilerden alınacağı gibi, tüzel kişilerden de alınmaktadır.

Servetleri üç şekilde vergilemek mümkündür. Birincisi, özel iktisat birimlerine ait tüm servet mevcudunun yani gerçek ve tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahip olduğu tüm ekonomik değerlerin vergilendirilmeye esas alınmasıdır. Bu "servetten alınan vergiler" olarak ifade edilir. İkincisi, menkul ve gayrimenkul servet unsurlarının mülkiyet değiştirmesiyle ilgili muamelelerin vergilendirilmesidir. Bu ise "servet transferi üzerinden alınan vergiler" olarak ifade edilir. Üçüncüsü, belirli servet unsurlarının değerindeki değişmelerin vergilendirilmeye esas alınmasıdır. Buna da "servet artışı vergileri" denilmektedir (Turhan, 1998:176).

1.3.1.3. Harcama Vergileri

Harcama vergileri ise, gelirin ve servetin tüketim amacıyla elden çıkartılması dolayısıyla alınan vergilerdir. Gelir vergileri ile servet vergileri, çeşitli sebepler dolayısıyla bireylerin vergi gücünü tam olarak kavrayamamaktadır. Çünkü sözü geçen vergilerin yapısal ve teknik özellikleri vergi ödeme gücünü temsil eden gelirin kısmen vergi dışında kalmasına sebep olmaktadır. Çeşitli indirimler, istisna ve muafiyetler gibi sebeplerin yanı sıra, beyana dayanan bu vergilerde doğru beyanda bulunulmaması resmi ve gayri resmi şekilde vergiden kaçınma olanaklarını artırmaktadır. İşte, gelirin ve servetin harcanması esnasında vergi ödeme gücünü kavrayan harcama vergileri; gelir ve servet vergilerinin sözü geçen eksikliklerini de tamamlar. Bu sebeple, harcama vergileri, vergi sistemleri içinde mali fonksiyonları yanı sıra telafi edici bir fonksiyon ifa ederler (Nadaroğlu,2000:358-359).

Verginin kapsamı kriterine göre harcama vergileri ya genel ya da özel bir nitelik arz eder. İstisna ve muafiyetler dışındaki bütün mal ve hizmetleri kapsayan genel nitelikteki vergilere genel harcama vergileri, belli mal ve hizmetler üzerinden

alınan vergilere de özel harcama vergileri adı verilir (Nadaroğlu, 2000:364).

Genel harcama üzerinden alınan vergileri toplu muamele vergisi, yayılı muamele vergisi ve KDV olarak üç ana grup etrafında toplayabiliriz. Toplu muamele vergileri imalatın tek safhasında veya ticaret zincirinin tek halkasında bir defaya mahsus satış fiyatları üzerinden alınırlar. Bu vergi üretilen mallar imalatçıdan toptancıya geçerken alınırsa üretim vergisi, perakendeciden tüketiciye geçerken alınırsa tüketim vergisi adını alır (Türk,2010:173).

Yayılı muamele vergileri, kapsamına dahil bulunan malları, üretimden tüketime kadar geçen iktisadi aşamaların her birinde ayrı ayrı vergilendirir. Kümülâtif vergi veya şelale vergisi adı da verilen yayılı muamele vergisi birçok ülkede uygulanmış olmasına rağmen, ağır eleştirilere maruz kalmıştır. Yayılı muamele vergilerinin eleştirilen nedeni, her el değişiminde alınan bu verginin, verginin de vergisini almak suretiyle bir vergi piramidine yol açmasıdır (Nadaroğlu,2000:365).

KDV, üretimin her aşamasını veya ticaret zincirinin her halkasını vergilendirmesi bakımından yayılı muamele vergilerine benzer. Buna karşılık yayılı muamele vergisinde üretimin her aşamasında yapılan satışların fiyatları üzerinden vergi alındığı halde, KDV üretimin bir önceki aşaması ile son aşaması arasındaki yaratılan katma değer üzerinden alınır. Bu nedenle KDV toplu muamele vergilerinde olduğu gibi üretimin bir aşamasında uygulanmaz ve yayılı muamele vergisinde ortaya çıkan şelale etkisini de meydana getirmez. Ayrıca bu verginin uygulanmasında mükellefler birbirlerini kontrol ederler (Türk, 2010:174).

Harcama vergileri, kural olarak dolaylı vergiler arasında yer alırlar ve yansıtılabilirler. Yapıları gereği objektif nitelik taşırlar, yani gayri şahsi vergilerdir. Tüketicilerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almadığından muafiyet ve istisnalara, indirimlere ve artan oranlı vergi tarifelerine yer vermezler. Bireyin geliri büyüdükçe, tükettiği mal ve hizmetler üzerinden ödediği verginin oranı küçüldüğünden, harcama vergileri hem yatay hem de dikey vergi adaleti bakımından ters etki yaratırlar. Bu nedenle, bu vergileri, gelirlerinin büyük bir kısımını tüketime ayırmak zorunda olan düşük gelirlilerin yüksek gelirlilerden daha ağır ödedikleri kabul edilir (Edizdoğan vd., 2011:326).

1.3.2. Dolaylı-Dolaysız Vergiler

1.3.2.1. Tanımı ve Mahiyeti

Vergilerin dolaylı-dolaysız vergiler olarak iki gruba ayrılması, muhtemelen bugün kullanılan sınıflandırmalar içerisinde tarih itibari ile en geriye gidenidir. 16. yüzyıldan günümüze kadar geçen süre boyunca bu sınıflandırma kullanılagelmiştir (Uluatam,1999:277).

Literatürde dolaylı-dolaysız vergilerin ayrımında kullanılacak kriterlerle ilgili olarak ileri sürülmüş çeşitli görüşler vardır. Bu kriterlere ait görüşler aşağıda özetlenmiştir:

İlk kriter verginin yansımasıdır. Verginin yansıması bir mükellefin ödemiş olduğu vergiyi, bazı ekonomik yollardan faydalanarak, başkalarına kısmen veya tamamen devretmesi olayıdır. Gerçekten bazı vergiler, üzerine kondukları mal veya eşyanın tüketici veya alıcılarına geçer. İşte vergiyi ödeyen yansıma yolu ile onu başkalarına devredebiliyorsa bu vergi dolaylı vergidir. Ülkemizde uygulamada olan KDV, gümrük vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) bu çeşit vergilerdendir. Buna karşılık bazı vergiler de kanuni mükellefleri ile fiilen ödeyicileri aynı kimseler olması nedeniyle yansımazlar. Burada vergi bakımından araya giren bir kimse olmadığı için, bu çeşit vergilere dolaysız vergiler denir. Ülkemizde gelir, kurumlar, arazi ve bina, veraset ve intikal vergileri (VİV) dolaysız vergilere örnektir (Erginay,1998:78-79).

Günümüzde artık her verginin az çok yansıtılabileceği kabul olunmaktadır. Ekonomik durumun koşullarına, arz ve talebin esnekliklerine göre her vergi için kısmen veya tamamen yansımanın gerçekleşebileceği gibi, hiç gerçekleşmemesi ve vergi yükünün tamamının vergiyi ödeyenin üzerinde kalması da mümkündür. Örneğin, uzun süre yansıtılmayan vergilerin en iyi örneklerinden birisi olarak kabul edilen kurumlar vergisinin, belli koşullar altında, kısmen yansıtılabileceği söylenebilir. Keza, yansıtılabilen vergilerin tipik örneği denebilecek satış vergileri de bazı koşullarda yansıtılmadan konulduğu kişi ve kurumlar üzerinde kalabilir (Uluatam,1999:278).

Bir diğer kriter ise vergilerin sürekliliğidir. Vergilerin bazıları belirli devrelerde vergi dairesi tarafından vergi mükellefi adına yapılan ve mükellefin ne miktarda vergi ödeyeceğini tespit eden tarh ve tahakkuk işlemleriyle belirlenir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, arazi ve bina vergileri, motorlu taşıtlar vergisi (MTV) gibi vergiler bu usul takip edilerek tahakkuk ve tahsil edilir (Türk,2010:156). İşte belirli zamanlarda tahakkuk ve tahsili yapılan vergilere dolaysız vergiler denir. Buna karşılık bazı vergiler olayın meydana gelmesi, mülkiyetin el değiştirmesi, üretilen bir malın el değiştirmesi gibi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi anında alınırlar. Ancak, bu olayın ne zaman meydana geleceği önceden belli değildir. Bu tür vergilere dolaylı vergiler denilmektedir. Örneğin, bir malın ne zaman ve kim tarafından ithal edileceği, bir kimsenin ne zaman seyahate çıkacağı önceden bilinemez. Konusu devamlı ve yükümlüsü önceden belli olmadığı için dolaylı vergiler kategorisine dahil bulunan bu vergilere örnek olarak KDV, gümrük vergisini gösterebiliriz (Nadaroğlu,2000:332).

Görüldüğü gibi bu tasnif ölçüsü, vergilerin yapısından doğmamakta, sadece tahakkuk veya tahsil şekline dayanmaktadır. Bu nedenle, vergilerin bir kısmı, tahsil usulünün değişmesine göre, dolaylı veya dolaysız vergiler grubuna girebilecektir. Örneğin KDV, imal edilen malın satışı dolayısıyla alındığı için, dolaylı vergidir; fakat böyle yapılmayıp da, işletmenin yıllık cirosu üzerinden vergi alındığı takdirde bu, dolaysız bir vergi olacaktır (Erginay,1998:79).

Son kriter ise idari kriterdir. Bu kritere göre, dolaysız vergiler idaresi tarafından tarh ve tahsil edilen vergiler dolaysız vergi, dolaylı vergiler idareleri tarafından alınan vergiler ise dolaylı vergi olarak sınıflandırılır (Türk,2010:155). Yapılan bu ayrımın eleştirilerinden biri maliye ve vergi idaresi teşkilatının her ülkede birbirinden farklı olması ve aynı ülkede bile zamanla birtakım değişiklikler söz konusu olabilmesidir. Bir verginin herhangi bir ülkede dolaysız vergiler idaresi, diğerinde ise dolaylı vergiler idaresince tarh ve tahsil edildiği sık sık görülen olaylardandır (Aksoy,2011:311).

Anlaşılacağı üzere dolaylı-dolaysız vergi ayrımına esas olan kriterlerin geçerliliği kalmamıştır. Bu nedenle dolaylı ve dolaysız vergilere ait kesin ve net bir tanım mevcut değildir. Ancak günümüzde maliyeciler arasında, gelir ve servet unsurları üzerinden alınan ve mükellefi tarafından yansıtılamayan vergiler dolaysız,

mal ve hizmetler üzerinden alınan ve mükellefi tarafından yansıtılabilen vergiler dolaylı vergiler olarak tanımlanmaktadır (Gündoğdu, 2003: 107).

Dolaylı ve dolaysız vergiler verimlilik ve adalet ilkeleri göz önüne alınarak karşılaştırılabilir. Literatürde dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre daha verimli, buna karşılık dolaysız vergilerin de dolaylı vergilere göre daha adil olduğu kabul edilir. Dolaylı ve dolaysız vergilerin verimlilik ve adalet ilkeleri yönünden olumlu ve/veya olumsuz nitelikleri alt başlıklar halinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

1.3.2.2. Verimlilik İlkesi Açısından Dolaylı-Dolaysız Vergiler

1.3.2.2.1. Dolaysız Vergiler

Vergi gelirlerine katkısı bakımından tek tek mükelleflerin tanımlanabilmesi, vergi indirimlerinin, ödeme zamanlarının önceden belirlenebilmesi ve bunların mükelleflerce bilinmesi açısından dolaysız vergiler dolaylı vergilere göre daha üstündürler (Durmuş, 2004:223).

Vergileme ile güdülen amaçlara göre, vergi uygulamalarına yön vermek olanağı dolaysız vergilerde daha fazladır. Yapacağı işlemler karşısında ne kadar vergi ödeyeceğini bilir ise mükellef, sahip olduğu kaynakları kendi açısından o ölçüde rasyonel kullanmak yoluna gidebilecek, mevcut alternatifleri değerlendirebilecektir. Ödediği vergi fiyat içerisine gizlenmiş olması nedeniyle bilmeyen bir mükellefin, vergi ile güdülen amaçlar doğrultusunda davranışlarını biçimlendirmesi vergiyi içeren fiyatın boyutuna bağlıdır (Akdoğan, 2002:271).

Özellikle gelir vergisi sahip olduğu artan oranlı tarife yapısıyla ekonomik koşullardaki değişikliklere karşı otomatik bir istikrar sağlama işlevi görmektedir. Örneğin enflasyonun hızlandığı durumda gelir artışı ile beraber vergi de herhangi bir ayarlamaya gerek kalmaksızın artacağından talep artışı otomatik olarak törpülenmiş olacaktır. Bu nedenle artan oranlı gelir vergisinin önemli bir payının olduğu vergi sistemleri esnek vergi sistemleri olarak adlandırılırlar (Durmuş, 2004:223).

Dolaysız vergiler, vergi matrahı itibariyle dayanıklı bir yapı gösterirler. Verginin yasaların belirttiği mükelleflerden ada yazılı olarak alınması, yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde yaptırımlar kullanılarak tahsilatın yapılabilmesi dolaysız vergilerin en önemli niteliklerindendir. Bu durum devletin, gerçekleştirmek istediği amaçların vergi politikası yoluyla etkilenmesine ve devletin ihtiyaç duyduğu fonları sağlayabilmesine yardımcı olur (Akdoğan, 2002:271).

Dolaysız vergilerin verimlilik açısından taşıdığı olumlu özelliklerin yanında çeşitli olumsuzlukları da içinde barındırmaktadır. Şöyle ki dolaysız vergilerin artan oranlı bir tarife yapısına sahip olmalarından dolayı, mükellefler dolaysız vergileri daha kolay ve net hissedeceklerdir (Durmuş, 2004: 223). Aynı zamanda dolaysız vergilerde mükelleflerin büyük bir kısmı vergi ödemek için beyanname doldurmak ve vergiyi vergi dairesi veya bankaya yatırmak zorundadır. Bu nedenlerle dolaysız vergilerde mükellef ile vergi idaresi çoğu zaman karşı karşıya gelmektedir (Aksoy, 2011:315). Dolayısıyla bu durum, vergiden kaçınmayı ve vergi kaçakçılığını artırabilir.

Genel olarak dolaysız vergilerin özel tasarrufları dolaylı vergilere kıyasla daha fazla etkilediği düşüncesi yaygındır. Bireylerin gelirleri üzerinden alınan vergilerin özellikle tasarruf eğilimi yüksek olan üst gelir grubunun tasarruflarını azalttığı, kurumsal gelirleri üzerinden alınan vergilerin de esasen kurum tasarruflarından ödendiği ifade edilmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerle mal ve hizmetlerden alınan dolaylı vergilerin özel tasarruflar üzerindeki etkilerinin farklılığı, tasarrufların faiz esnekliğinin işaretine ve büyüklüğüne bağlıdır. Eğer tasarrufların faiz esnekliği pozitif ise, tasarruf gelirini de kapsayan gelir vergisi, mal ve hizmetler üzerine uygulanan dolaylı vergilere kıyasla tasarrufları daha fazla azaltacaktır (Atılgan, 2004:96). Dahası gelirin vergilendirilmesi, risk almayı ve yenilik yapmayı caydırır (Akalın, 2006:440).

Bu vergilerle yatay ve dikey adaletin sağlanabilmesi için uygulanan çok sayıda muafiyet, istisna ve indirim vergi sisteminin karmaşık bir hal almasına neden olur. Karmaşıklık arttıkça vergi idaresinin tahsil maliyetleri artar, bu da verginin verimliliğini azaltır. Özellikle vergi denetimlerinin yetersiz olduğu sistemlerde karmaşıklık, vergi kaçakçılığına ve bunun sonucunda vergi kaybının oluşmasına neden olur.

1.3.2.2.2. Dolaylı Vergiler

Her şeyden önce, genel olarak dolaylı vergilerin toplanması hem kolay, hem de daha ucuzdur. Üreticiler veya satıcılar vergi ödemekte ve kişilerden kendileri küçük tutarlar halinde almaktadırlar. Vergilendirilmiş maddelerin satın alınmaması hali dışında dolaylı vergilerden kaçınılamaz. Fazla dikkat ve tepki çekmeyeceğinden uygulamaya konulması ve değişikliğe tabi tutulması kolaydır (Akdoğan, 2002:276).

Geçmişte olduğu gibi günümüzde de dolaylı vergilerin dolaysız vergilere kıyasla en bariz avantajı daha etkin uygulanma özelliğinin olmasıdır. Dolaylı vergiler çok sayıda bireysel vergi mükellefi yerine çok daha az sayıdaki işletmelerden ve ithalat işlerinden toplanabilir (Atılgan, 2004:95).

Vergi malın fiyatı içinde yer aldığından tüketicilerin dolaylı vergileri kaçırma şansları azalır. Örneğin KDV, vergi kaçakçılığına daha az olanak verecek otokontrol mekanizmasına sahiptir. Her firma ürün fiyatına ekleyerek tahsil ettiği dolaylı vergiyi vergi dairesine ödemekle yükümlüdür. Böylece verginin asıl yüklenicisi tüketici olduğu için vergi yükü satıcılar açısından daha az hissedilmekte, böylece satıcılar vergi kaçırmaya daha az yönelmektedir. Ayrıca KDV'de vergiyi ödeyecek olan kişi yani satıcı firma, bu vergiyi daha önce kendisinin ödemiş olduğu vergiden düşeceği için kendisine mal ve hizmet satan firmalardan ödediği vergiyi açıkça faturalarında göstermesini istemektedir. Bu ise her satıcının kendisinden önceki satıcıyı kontrol etmesi anlamına gelmektedir (Aktan vd., 2004:67).

Kolay uygulanabilir olmaları, gecikmesiz tahsil edilebilmeleri, tahsil sürelerinin beyannameli dolaysız vergilere göre kısalığı bu vergilerin idare açısından maliyetlerini ciddi bir biçimde azaltır. Ayrıca tüketici mükellefler açısından beyanname verme, ödeme için zaman harcama ya da profesyonel muhasebeci tutma gibi maliyetlere neden olmadığından uyum maliyetleri asgariye iner. Devlet açısından bu durum dolaylı vergileri daha verimli vergiler haline getirir (Durmuş, 2004:224).

Dolaylı vergilerinin en önemli avantajının, bu vergilerin sadece tüketimi vergilendirerek tasarrufu vergi dışı bırakması olduğu ileri sürülmektedir. Harcama vergilerinde matrah, yükümlünün yaptığı harcamalar olduğundan yani tasarruflar

vergilendirilmediğinden, bu vergiler gayri safi yurt içi tasarrufların artması eğilimini güçlendirmektedir. Bu durum, özellikle tasarruf hacminin kısıtlı olduğu gelişmekte olan ülkeler açısından son derece önemlidir. Özetle harcama vergileri tasarruf kararları üzerinde daha az sapmaya yol açarak, gelir vergilerine göre daha tarafsız bir nitelik taşımaktadır (Aktan vd., 2004:66).

Dolaylı vergilerin sabit gelir düzeyinde tasarruf oranını daha fazla artırma potansiyeli yanı sıra ithalat içinde önemli bir yer tutan lüks tüketim harcamalarını bastırma potansiyeli de vardır. İyi bir şekilde ayarlanan dolaylı vergiler lüks tüketimi azaltıcı güçlü etki sağlar. Dolaylı vergiler lüks tüketime konu ithal mallar üzerine ağır vergi yükü getirecek şekilde ayarlanabilir (Atılgan, 2004:91).

Uluslararası ticaret ve rekabet gücü açısından, gelir üzerinden alınan vergilerin düşürülmesi, buna karşılık harcama vergilerinde yapılan artışlar, bir ülkenin uluslararası rekabet gücünü geliştirdiği ileri sürülmektedir. Çünkü ihracatta evvelce ödenmiş vergiler iade edilmekte, ithalat ise KDV'ye tabi tutulmaktadır. Bu ise, ihracatı artırmak, ithalatı ise azaltmak suretiyle ekonomik büyümeyi ve istihdamı artıracaktır (Özdemir, 2009:17).

1.3.2.3. Adalet İlkesi Açısından Dolaylı-Dolaysız Vergiler

1.3.2.3.1. Dolaysız Vergiler

Vergilendirmenin ödeme gücüne göre ayarlanması vergi yükünün göreli daha adil dağılmasını sağlayabilecektir. Bu bakımdan vergi ödeme gücünün dikkate alınabilmesi bakımından dolaysız vergiler, uygun sayılabilecek niteliklere sahiptirler. Nitekim, bu vergilerde; en az geçim indirimi, diğer kişisel ve aileye ait yükler için çeşitli indirimler, gelir ve servet arttıkça artan oranlı tarifeler ve gelirin kaynağına göre farklı vergilendirme yani ayırma ilkesi uygulanabilir (Edizdoğan vd., 2011:288). Ayrıca, dolaysız vergilerin daha zor yansıtılabilir olmaları onları vergi yükünün daha adil dağılması konusunda avantajlı bir duruma getirmektedir (Durmuş, 2004:223).

Dolaysız vergiler, vergi adaletinde taşıdığı üstünlüklere rağmen bazı olumsuzlukları içerisinde barındırmaktadır. Öncelikle gelir ve kurumlar vergisinin

yapısındaki artan oranlı vergi tarifesiyle gelir dağılımının daha adaletli olacağı savunulmuştur. Ancak artan oranlı bir verginin gelirin yeniden dağılımı eşitleyici yönde etkide bulunabilmesi için genel bir vergi olması, yani her çeşit kazanç ve iradı aynı vergi tarifesiyle vergilendirmesi gerekmektedir. Fakat uygulamada istisna ve muafiyetlerin çokluğu, dolaysız vergilerde büyük bir yere sahip olan gelir vergisinin gelir dağılımını olumlu yönde etkisini azaltmış, hatta vergiden kaçınmayı artırır bir hale getirmiştir. Örneğin gelir vergisinin bir unsuru olan ücretlerde kesilen vergi hiç kaçırılamamasına karşılık, bir diğer unsuru olan serbest meslek kazançlarında verginin kolayca kaçırılabilmesi, gelir vergisi gibi en adil olduğu iddia edilen subjektif dolaysız verginin dahi sanıldığı kadar adil olamayacağını ortaya koymaktadır (Aksoy, 2011:314).

Ayrıca artan oranlı vergi tarifesi son yıllarda etkisini yitirmiştir. Çünkü üst gelir gruplarının daha fazla vergilendirilerek yeni yatırımları engellediği görüşleri ortaya çıkmıştır. Yüksek düzeyde artan oranlı gelir ve kurumlar vergisi, yatırımların dağılımını ve risk alma arzusunu önemli ölçüde azalttığı ileri sürülmüş, vergi oranları ciddi anlamda düşürülmüştür.

1.3.2.3.2. Dolaylı Vergiler

Dolaylı vergilerde kesin olarak bilinen kimse aracı yükümlüdür. En son vergilendirilmek istenen kimse ismen belli değildir. Bu bakımdan, dolaylı vergilerin kişisel ödeme güçlerine uydurulması çok güç hatta olanaksızdır. Başka bir deyişle, yükümlünün vergi ödeme gücü arttıkça, dolaylı vergi olarak ödediği tutarlar nisbi olarak azalır (Edizdoğan vd., 2011:288). Bu ise gelir düzeyi düşük olanların gelirlerine oranla daha yüksek bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmaları anlamına gelmektedir. Geliri nispeten düşük olan birey, vergiden dolayı daha fazla fedakârlığa katlanmaktadır. Bu durum dolaylı vergilerin en çok eleştirilen yönünü oluşturmaktadır (Aktan vd., 2004:68).

Günümüzde dolaysız vergilere kıyasla dolaylı vergiler alanında adil düzenlemelere gidilmiştir. Dolaylı vergileri daha adil hale getirmeye yönelik bazı teknikler kullanılmaktadır. Mesela KDV'de temel ihtiyaç maddelerinde daha düşük,

lüks tüketim maddelerinde ise daha yüksek vergi oranlarının uygulanması bunlardan biridir (Yaraşlı, 2005:56). Bu şekilde dolaylı vergilerin yapısı içine bir çeşit en az geçim indirimi ve artan oran sokulmaktadır. Ücretlilere ve maaşlılara yapılan aile yardımları, dolaylı vergi mükelleflerinin yükümlülüklerini hafifletmektedir (Türk, 2010:129).

Dolaylı vergilerde vergi konusunun geniş olmasına bağlı olarak, matrahı da yani vergilendirmeye esas olacak değer ya da miktar da geniştir. Matrahın bu şekilde büyük olması, dolaysız vergilere kıyasla daha düşük oran ya da miktarda vergi uygulanması suretiyle arzulanan vergi hasılatının elde edilmesine olanak verir. Yüksek marjinal vergi oranı sorunu bu vergiler açısından ortaya çıkmaz (Akdoğan, 2002:274).

1.4. VERGİ SİSTEMLERİNİN YAPISINI BELİRLEYEN DEĞİŞKENLER

Vergi, zamanla hem ismi, şekli ve yapısı hem de iktisadi, siyasi ve sosyal yönleri devamlı bir şekilde değişikliğe uğramıştır. Verginin tarihte geçirdiği değişimin arkasında yatan sebep; toplumun iktisadi, siyasi, sosyal ve hukuki düzeninde meydana gelen gelişmelerdir (Aksoy, 2011:179). Bu nedenle, yasa koyucunun vergi yasalarının hazırlanışında toplumun tarihi, politik, yönetsel ve ekonomik yapısını göz önünde bulundurması gerekir.

Ayrıca vergi sisteminin incelenmesi ve onun ekonomik yapı içerisindeki yerini analiz edebilmek için öncelikle vergi sistemini etkileyen faktörlerin bilinmesi ve kavranması gerekmektedir. Bu sebeplerle vergi sistemlerini belirleyen faktörlere aşağıda yer verilmiştir.

1.4.1. İktisadi Faktörler

Vergi sistemlerinin şekillenmesinde birçok iktisadi faktör rol oynamaktadır. İktisadi sistemler, enflasyon olgusu, gelir düzeyi, gelir dağılımı, kayıt dışı ekonomi olgusu, ödeme araçlarının yapısı gibi unsurlar iktisadi nitelikteki faktörler olarak

sıralayabiliriz.

1.4.1.1. İktisadi Sistemler

Vergi sisteminin yapısı mevcut iktisadi sisteme göre değişmektedir**.** Farklı ekonomik sistemleri temsil eden kapitalist ekonomilerdeki vergi sistemleri ile sosyalist ekonomilerin vergi sistemleri ayrı özelliklere sahip olduğundan bu iki ekonomik sistemde uygulanan vergiler, doğal olarak, sistemin yapısal özelliklerine göre düzenlenmişlerdir. Örneğin, mülkiyet ve miras müesseselerinin bu iki ekonomik sistemde çok büyük farklılıklar göstermesi, vergi sistemlerinin yapısını da değiştirmektedir (Nadaroğlu,2000:378).

Kapitalist ekonomilerde vergileme, sistemin önemli bir parçasını oluşturur. Kamu gelirlerinin önemli bir bölümü gelir, kurumlar vergisi, tüketim vergisi ve dış ticaret vergilerinden oluşmaktadır. Bu vergiler özel sektörden elde edilir. Vergileme diğer iktisat ve maliye politikası araçlarıyla beraber uygulandığında, ekonomide kaynak ve gelir dağılımıyla iktisadi istikrarı sağlamada etkili bir araç durumundadır (Korkmaz,2003:64).

Üretim araçları üzerinde özel mülkiyetin söz konusu olmadığı sosyalist sistemde devlet, bir yandan gelirlerini, diğer yandan kendi işletmelerince satılan ürünlerinin fiyatlarını belirlemek suretiyle, kamusal hizmetlerinin finansmanı için gerekli olan parasal araçları sağlar. Fiyatlara maliyetin üstünde yapılan zamlar, işletmelerin öz finansmanının yanı sıra dar anlamda devlet giderlerinin karşılanması için kullanılır. Böylece, fiyatlara yapılan bu tür zamlar, dolaylı bir verginin neden olduğu fiyat artışlarının gördüğü işlevi görmüş olurlar. Nitekim sosyalist iktisadi sisteme sahip ülkelerdeki gelişme, dolaylı vergilerin tamamen egemen olduğu bir vergi yapısına yol açmıştır (Turhan,1998:354-355).

Sosyalist ülkelerde gelir vergisiyle vergilendirme ve bu verginin gelir dağılımı üzerindeki etkileri tamamen arka plana itilebilir. Çünkü söz konusu sosyalist sistemdeki gelir dağılımı doğrudan devletçe saptanır, piyasa ekonomisinin aksine gelir vergisinin yeniden dağıtıcı nitelikteki müdahalelerine ihtiyaç duyulmaz (Turhan,1998:355). Aynı şekilde üretim araç ve gereçleri üzerinde özel mülkiyeti ve

mirası esas itibariyle kabul etmeyen bir iktisadi sistemin uygulandığı bu ülkelerde, servet vergilerinin uygulama imkânı bulunmamaktadır (Nadaroğlu,2000:378).

1.4.1.2. Enflasyon Olgusu

Fiyatlar genel düzeyindeki artışı ifade eden enflasyon olgusu ekonomide birçok etkileri olduğu gibi, vergi sistemi üzerinde de önemli etkileri vardır. Enflasyon, vergi sisteminde nominal tutar cinsinden ifade edilen büyüklükleri etkilemek suretiyle başta vergi matrahı olmak üzere, istisna, muafiyet ve indirim tutarlarıyla gelir vergisinin artan oranlı tarife dilimlerinin reel olarak aşınmasına yol açar. Enflasyonun en belirgin etkisi, vergi borcunun üzerinden hesaplandığı vergi matrahı üzerinde görülmektedir. Spesifik tarifelere göre vergi matrahının tespit edilmesi halinde, devlet, bu matrahların enflasyondan aşınması nedeniyle gelir kaybına uğrarken, istisna, muafiyet ve indirim tutarlarının enflasyon karşısında sabit kalması ve nominal gelirdeki artışların artan oranlı tarife nedeniyle daha yüksek oranlarda vergilendirmesi yüzünden vergi gelirleri artar (Gürbüzer, 1997:2).

Fiyatlar genel seviyesindeki yükselişe paralel olarak vergi hasılatının bileşimi ve miktarı dolayısıyla vergi yükünün dağılımı da değişir. Yüksek düzeyde enflasyonun süreklilik gösterdiği ülkelerde, vergi tarifelerinin enflasyon karşısında aşınma durumu ortaya çıkmaktadır. Bu durumu önlemek için vergi dilimlerinin enflasyon kadar arttırılması gerekir. Aksi halde, enflasyon olduğu halde dilimlerde hiçbir ayarlama yapılmamışsa ve bütün gelirlerin enflasyon kadar arttığı varsayımı altında, gelirler nominal olarak yükselecek ve üst gelir dilimlerine doğru tırmanacaktır. Bunun sonucunda devletin vergi hasılatı artacak buna karşılık vergi adaletinde zedelenme olacaktır (Kirmanoğlu, 2007:267).

1.4.1.3. Gelir Düzeyi ve Dağılımı

Genel olarak değerlendirdiğimizde, kişi başına düşen gelirin (KBDG) yüksekliği faktörü vergi gelirlerini arttırıcı bir unsurdur. Zira diğer unsurlar aynıyken, kişilerin daha fazla gelir elde etmeleri devletin daha kolay biçimde vergileyebileceği

bir mali gücü gösterir. Bu nedenle, KBDG'si yüksek olan ülkelerde, yalnızca bu husus dikkate alınarak, vergilenebilir kapasitenin gelişmemiş ülkelere göre yüksek olması beklenir (Uluatam,1999:319).

Gelir dağılımının durumu da vergi gelirlerini, dolayısıyla vergi sisteminin yapısını etkiler. Gelir dağılımındaki eşitsizliğin artışı ölçüsünde vergi gelirlerinde artacağını söyleyebiliriz. Şöyle ki belli bir gelirin, kişiler arasında önce tamamen eşit, daha sonra da eşitlikten son derece uzak olarak paylaştırıldığı iki durumu dikkate aldığımızda; birinci durumda eğer toplum çok zengin değilse, kişilerin hayati saydıkları ihtiyaçlarını giderebilecekleri tutarları devletin vergi olarak alabilmesi hayli güçtür. Oysa gelir eşitsizliğinin çok belirgin olduğu diğer durumda devlet, büyük gelir elde eden kişileri, önemli iktisadi sakıncalar yaratmadan, kolayca ve yüksek oranda vergileyebilir (Uluatam,1999:320).

1.4.1.4. Kayıt Dışı Ekonomi

Kayıt dışı ekonomi, resmi istatistiklere yansımayan yasal ve yasadışı bütün üretim faaliyetleri olarak tanımlanabilir (Çetintaş, Vergil, 2003:17). Kayıt dışı ekonominin genişlemesi, bir taraftan çalışanların güvencesiz kalmasına yol açarken, diğer taraftan kayıtlı ekonomi aleyhinde haksız rekabete yol açmaktadır. En önemlisi ise, vergi gelirleri yoluyla sağlanması beklenen finansman kaynaklarının azalmasına yol açarak, kamu açıklarının büyümesine ve sosyal güvenlik sisteminin bozulmasına sebep olmaktadır (Us, 2006: 96).

Vergi kayıp ve kaçağına sebep olan kayıt dışılık; yasalarla kayıt dışı bırakılmasına izin verilen faaliyetlerden veya işlemlerden doğan vergi kayıpları (muafiyet ve istisnaların yarattığı kayıt dışılık) ve kayıtlara geçirilmesi zorunlu olduğu halde iradi olarak kayıt dışı bırakılan olay ve işlemlerden doğan vergi kayıp ve kaçakları olarak iki şekilde ortaya çıkar (DPT, 2001:31).

Kayıt dışı ekonominin vergi kayıp ve kaçağına etkileri hem ekonomik anlamda hem de sosyal anlamda bazı maliyetler ortaya çıkarmaktadır. Ekonomik maliyetler; bu vergi açığının kamu maliyesi üzerindeki olumsuz etkileri ve bunların finansmanı (enflasyon ya da borçlanma ile) olarak ortaya çıkmaktadır. Sosyal

maliyetlere ise verginin kaçırılması nedeniyle vergilenen mükelleflere haksız bir yük binmesi ve bu kimselerin vergilerini ödedikleri için bir çeşit pişmanlık duygusu içinde olmalarıdır (Kök, Şapçı, 2006: 7).

Dolaylı ve dolaysız vergiler açısından, kayıt dışılık ikili bir etki yaratmakta; bir yandan yaygın kayıt dışılık, bireyler ve kurumlar vergiden kaçındıkları için dolaysız vergilerin seviyesini azaltırken, diğer yandan kayıt dışı faaliyetlerin en azından belirli bir kısmının dolaylı vergiler sistemi içerisinde kaçınılmaz olarak vergilendirilmesi dolaylı vergileri arttırmaktadır (Karaca, 2005: 36). Ayrıca gelir üzerinden alınan vergilerden sağlanan hasılat beklenen düzeyin altında gerçekleşmesi nedeniyle hükümetler oluşan açığı kapatmak için harcamalar üzerinden alınan vergi oranlarını artırma yolunu seçmektedirler. Böylece toplam hasılat içinde dolaylı vergilerin payı artış göstermektedir.

1.4.1.5. Ödeme Araçları

Ekonominin paralı değişimlere açılma derecesi, yani ekonominin monetizasyonu vergi kapasitesini etkilemektedir. Ekonominin önemli bir kesiminde üretim ve tüketimin kendi içinde gerçekleşmesi durumunda, özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerin uygulama alanı sınırlandığı için vergi kapasitesi azalmaktadır. Ayrıca alışverişe konu olmayan gelirlerin saptanmasındaki güçlük nedeniyle gelir üzerinden alınan vergilerde sorunlarla karşılaşılmaktadır (Uluatam,1999:320). Bu bağlamda aynî mübadelenin olduğu ekonomilerde uygulanan aynî vergiler piyasa ekonomisine geçmiş toplumlarda alınan nakdî vergilere göre daha verimsizdir (Korkmaz, 2003: 77).

Son yıllarda ise ekonomide kayıtlılığı teşvik edici bir araç olarak değerlendirilen kartlı ödeme sistemlerinin ekonomideki canlanmanın yanı sıra finansal sisteme ve banka ve kredi kartları piyasasına duyulan güvenin bir sonucu olarak nakitle yapılan ödemelerin yerini almaya başlamışlardır.

Kartlı ödeme sistemleri, üye iş yerlerinin elindeki ürün ve hizmetleri kısa sürede satmalarına; kart hamillerine ise ihtiyaç duymuş olduğu ürün ve hizmetleri, ileride elde edeceği gelir ile sahip olabilme imkânı sağlamaktadır. Alışverişin kartlı

ödeme ile yapılması nakit paranın tedavülünü kısmen de olsa sınırlayarak harcamaları kaydi para şeklinde ödemeler haline dönüştürdüğünden, ülke ekonomisi açısından kullanılabilir tasarrufun bankalar nezdinde birikmesine katkıda bulunmaktadır. Ayrıca kredi kartlarının turizm sektöründe kullanılması turistlere yanlarında bulunmayan dövizi harcayabilme imkânı vermekte ve döviz gelirlerinin artmasına katkı sağlamaktadır (Kaya, 2009:94).

Kartlı ödeme sistemlerindeki gelişme vergi gelirini de etkiler. Hem üretim aşamasında hem de nihai tüketim aşamasında kartlı ödeme kullanımı kayıt dışılığın önüne geçebilen ciddi bir politika aracı olarak görülmelidir. Özellikle vergi gelirleri açısından kartlı ödeme sistemi büyük önem taşımaktadır. Kart kullanılarak yapılan alışverişlerin banka kayıtlarına girmesi, hem vergi denetimini kolaylaştırmakta hem de alışverişe taraf olan firmaları belge düzenine uymaya zorlamaktadır. Böylelikle kart kullanımı kayıt dışılığın önlenmesini ve belge düzenine uyulmasını sağlamaktadır (Vergi Konseyi, 2011:57). Bu durum üreticiden-tüketiciye kadar her aşamanın kayıt altına alınmasını, buna bağlı olarak gelir ve kurumlar vergisi matrahındaki erozyonu engelleyecektir. Neticede vergi gelirlerinin %90'nından fazlasını oluşturan KDV, özel tüketim vergisi (ÖTV), gelir ve kurumlar vergisi açısından vergi hasılatını artırıcı bir etken olacaktır (Kızılot vd., 2010:78).

1.4.2. Siyasal Faktörler

Siyasal rejim, toplumsal sistemin işlerliğini sağlamak amacıyla, ekonomik mekanizmaların yapı ve işleyişi içinde tatmin edilemeyen toplumsal gereksinimlerin karşılanmasına yönelik olarak oluşturulmuş, kurumlar ve kurallar bütününden oluşan kollektif karar alma mekanizması olarak tanımlanabilir. Siyasal rejime kendine özgü nitelikler kazandıran kurum ve kuralları ise, tarihsel ve toplumsal gelişim süreçleri içinde, her toplumda farklı dinamikler sonucunda ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla ülkeler, tarihsel ve toplumsal gelişimlerine göre, farklı özellikte siyasal rejimlere sahip olmaktadır (Karabacak, Nacar, 2006:148).

Bir ülkede hâkim olan siyasal rejimle vergileme arasında ayrılmaz bir ilişki ve etkileşim vardır. Ülkenin politik yapısının vergi sistemi üzerindeki etkisine ilk

değinen Fransız düşünürü Montesquieu olmuştur. Montesquieu L' esprit des Lois eserinde diktatörlük rejimlerinde vergilemenin demokratik rejimlere oranla daha kolay olduğunu ve bu nedenle vergilerin daha ağır olduğunu belirtmiştir (Herekman,1989:118).

Diktatörlük rejimlerinde vergileme politikalarının belirlenmesinde, diktatörün gücü ve bu güce meşruiyet sağlayan faktörler önem kazanmaktadır. Diktatörler, meşruiyet ve güçlerini geleneklerden, dini inanışlardan ya da belirli bir egemen zümreden alabilirler. Bu durumda dikatatörler, arkalarındaki bu destek etmenlerine göre vergileme politikalarını belirleyecektir. Dolayısıyla diktatörlerin vergileme gücü sınırsız değildir (Cheibub, 1998:355).

Demokratik rejimlerde toplumsal gereksinmeler; hukuki kurallar çerçevesinde, toplumsal katılımı sağlamayı amaçlayan siyasal karar alma mekanizmaları içinde karşılanmaya çalışılmaktadır. Dolayısıyla demokratik rejimlerde vergileme politikalarının, siyasal otoriteye hâkim bir kişi veya zümrenin çıkarlarından ziyade, farklı toplumsal kesimlerin çıkarlarının uzlaştırılmasına dayanacağı söylenebilir. Demokratik rejimde bunu sağlayacak mekanizma ise, düzenli aralıklarla yapılan seçimler, adil seçim kuralları çerçevesinde siyasi otoritenin ortaya çıkması ve yine bu mekanizmanın işleyişi içinde toplumun çeşitli siyasal katılım kanallarıyla vergileme politikalarının oluşumunu etkileme şansına sahip olmasıdır (Cheibub, 1998:356).

Bununla birlikte siyasal rejimler arasındaki bu güçlü ayrımlara rağmen, vergileme politikaları, her rejimde ekonomik ve politik olarak güçlü kesimlerin çıkarlarının sınırı altında belirlenmekte ve uygulanmaktadır. Ancak bu güç yansıması, diktatörlük rejimlerinde daha açık ve kaba yöntemlerle ortaya çıkarken; demokratik rejimlerde ise güç yansıması, daha zarif ve ayrıntıda gizlenen yöntemlerle kendini göstermektedir (Karabacak, Nacar, 2006:153).

1.4.3. Kültürel ve Sosyal Faktörler

Sosyal bilimlerde çok farklı tanımı yapılan kavramların başında kültür kavramı gelir. Yapılan muhtelif tanımlar, genellikle, insan gruplarının üretimlerini de

içeren belli başlı kazanımlarını, deneyimlerini, değerlerini, inançlarını, tarihi süreç içerisinde geliştirdikleri sembolleri, kuşaktan kuşağa aktarılan davranış kalıplarını içermektedir. Irk, din, dil, tarih, iktisadi anlayış, mülkiyet anlayışı, coğrafi özellikler gibi pek çok faktörün bileşiminden oluşan kültürün, vergi açısından da bir altyapı oluşturduğu görülmektedir (Tosuner, Demir, 2009:10).

Vergi kültürü halkın vergi zihniyeti ve vergi ahlakı tarafından belirlenir. Zaman ve yere göre farklılıklar gösteren vergi zihniyeti, vatandaşların bizzat vergileme ve vergilemeyle yüklenilen özel mükellefiyetler karşısında takındıkları genel tavır olarak adlandırılabilir. Vergi zihniyetinin genel çerçevesi içinde yer alan vergi ahlakı ise, vergi kaçakçılığı ve vergi cezaları karşısında alınan vaziyet olarak nitelendirilmektedir (Turhan,1998:356).

Vergi ahlakının zayıflaması vergi mükelleflerinin vergi kaçırmaları ve aynı zamanda bir çeşit vatandaşlık ödevi olan vergi ödevlerini yerine getirmemelerini ifade eder (Türk,2010:142). Bu nedenle vergi bilincinin, vergi ödevi anlayışının gelişmiş olduğu ülkelerde beyana dayalı vergilerin hâkimiyeti var iken, böyle bir ahlaktan yoksun olan ülkelerde beyana dayalı vergiler önemsizdir. Çünkü dürüst vatandaşlar matrahlarını gerçeğe uygun olarak beyan ederken diğerleri gerçek dışı beyanlarla daha az vergi ödeyecektir. Böylece beyan esası aslında, ödeme gücü kuralına en uygun bir vergi tarh yöntemi olduğu halde, en ters düşeni olacaktır (Herekman,1989:118).

Kültürel faktörlerin yanında bazı sosyal faktörlerde vergi sistemlerini etkiler. Toplumların gelişme aşamaları ve ona bağlı olarak vergi yapısı incelendiğinde, ticaret ve sanayi kesimi güçlendikçe, ekonomik hâkimiyetin politik gücü etkileme olasılığının arttığı görülmektedir. Söz konusu etkileşim, hem yasalarla, hem de uygulamada rahatlıkla görülebilmektedir. Bunun en tipik örneğini de Türkiye'den vermek olasıdır. 1950 yılında bir reform niteliğinde kabul edilen Gelir Vergisi Kanunu (GVK), o dönemde ekonominin %50'sinden fazla bölümünü oluşturan tarım kesimini mutlak olarak sistem dışında tutmuştur. Bu oluşumu sosyolojik açıdan bakıldığında; tarım kesimi güçlü kesim, diğer kesimler ise henüz etkili baskı grubu oluşturacak kadar güç kazanmamışlardır. Bunun sonucu olarak tarım kesiminde daha düşük vergileme yoluna gidilmiştir (Batırel vd.,1989:12).

1.4.4. Yönetsel Faktörler

Vergi sisteminin belirlenmesinde etkili olabilecek bir diğer olgu vergi yönetimidir. Vergilemenin mali ve mali olmayan fonksiyonlarını yerine getirebilmesi bakımından, vergi yasalarını veri iktisat politikası amaçlarına uygun olarak oluşturmak tek başına yeterli değildir. Bunun yanı sıra aynı derecede önemle üzerinde durulması gereken bir başka nokta da vergi yasalarını adil ve etkin bir biçimde uygulama olanaklarına sahip bir vergi idaresinin mevcut olmasıdır (Turhan,1998:356). Aynı şekilde çağdaş bir vergi sisteminin uygulanabilmesi için, mali yönetimi oluşturan memurların da, yani mükellefler ile karşı karşıya olan memurların iyi bir teknik bilgiye sahip olması gereklidir (Herekman,1989:121).

Gelişmiş ülkelerde kamu yönetimi; iyi örgütlenmiş olması, kamu personelinin işe alınışında liyakat sistemine önem verilmesi ve işte çalıştırılmasında meslek içi eğitimin önemli olması nedenleriyle etkin çalışır. Buna karşılık az gelişmiş ülkelerde kamu yönetiminin örgütü eskidir, personeli liyakatsizdir ve hizmet içi eğitim zayıftır. Bu nedenle az gelişmiş ülkelerde kamu yönetimi etkin çalışamaz (Türk,2010:143). Vergi yönetiminin yetersizliği halinde, yükümlüler çeşitli yollarla vergi kaçırma yolunu seçecektir.

Eğer etkin çalışan, ülkenin ekonomik ve sosyal yapısına uygun bir vergi idaresi kurulmamışsa iktisadi yapı ve gelir durumunun el verdiği vergiler değil, idari yapının el verdiği, dar ve tahsili kolay olan vergiler tercih edilir (Korkmaz, 2003: 74-75).

1.4.5. Küreselleşme Faktörü

Küreselleşme, son yıllarda üzerinde en çok tartışılan, çok farklı anlam ve değerler yüklenen, çok farklı tanımlamalara ve nitelemelere konu olan kavramların başında yer almaktadır (Köse,2003:4). Toplumların karar alma mekanizmalarında yetki ve etki sahibi olan grupların ve siyasetçilerin, bürokratların, hatta akademisyenlerin yaygın olarak toplumsal bir olgu ve kaçınılmaz bir süreç olarak kabul ettikleri bir referans noktası olmuştur (Sağır,2004:102).

Küreselleşme; ekonomik, siyasal, sosyal, kültürel değerlerin ve bu değerler çerçevesinde oluşmuş birimlerin ulusal sınırlar dışına taşarak dünya geneline yayılmasıdır. Yani küreselleşme, farklı toplumsal kültürlerin ve inançların daha yakından tanınması; ülkeler arasındaki her türlü ilişkinin yaygınlaşması ve yoğunlaşması; ideolojik ayrımlara dayalı kutupların ortadan kalkması sonuçlarını doğuran kaçınılmaz bir süreçtir (Hasanoğlu, 2001:70).

Dünya ülkelerinin ekonomik, sosyal ve siyasi entegrasyonunu öngören küreselleşme olgusu doğrudan ve dolaylı etkileriyle sosyal ve ekonomik yapı genelinde çoğu kavramın içeriğini değiştirdiği gibi devleti de özellikle fonksiyonları temelinde etkileyerek son dönemde yaşanan dönüşümün temel belirleyicilerinden biri olmuştur (Pınar, Özuğurlu, 2008:46).

Küreselleşme sürecinin değiştirdiği devlet anlayışı ile devletin üretici rolü sınırlı bir boyutta kalmış, koruyucu ve düzenleyici rolü ise yeniden şekil bulmuştur. Koruyucu ve düzenleyici devletin ulusal savunma, yoksullukla mücadele, çevrenin korunması gibi alanlar yanında üstlendiği yeni görev; piyasadaki aksaklıkları ve piyasa sürecindeki adaletsizlikleri önleyici şekilde ve küreselleşmenin getirdiği sıkıntılara karşı gerekli hukuki altyapıyı oluşturmak olarak ifade edilebilmektedir (Dileyici,2004:37).

Küreselleşme olgusunun devletin yapısında yarattığı değişim ulus devletlerin mali sistemlerini de değişime zorlamaktadır. Çünkü dinamik bir karaktere sahip olan küreselleşme beslendiği kaynaklar ve ortaya çıkardığı sonuçlar itibariyle ulusal mali sistemlerin zaman içinde aşınmasına neden olmaktadır (Akkaya,2005:21). Bu bağlamda küreselleşmenin vergi kayıp ve kaçaklarının artmasına yol açarak ülkelerin vergi kapasitesini olumsuz etkileyeceği ve vergi gelirlerini azaltacağı yönünde tahminler yapılmaktadır (Yıldız, 2005:20). Küreselleşme sürecinin genel anlamda vergileme üzerindeki olumsuz etkilerinin ardında yatan çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bunlar; elektronik ticaret, transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri, uluslararası sermaye hareketleri ve türev ürünlerdir (Tanzi, 2001).

Günümüzde hızlanan küreselleşme sürecinin etkisiyle ortaya çıkan iletişim teknolojilerinin gelişiminin vergi gelirleri üzerindeki etkisi sözü edilen faktörlerden birini oluşturmaktadır. Yeni iletişim araçlarının gelişimi haberleşmeyi kolaylaştırdığı gibi, bu araçlarla yapılan ticaret hacmini de önemli ölçüde arttırmaktadır. Elektronik

ticaret hacmindeki artış bu tür işlemler esnasında alınacak dolaylı vergilerle gelir ve kurumlar vergisi gibi temel vergileri etkilemektedir (Akkaya,2005:22).

Ülkeler arasındaki vergi oranları farklılıkları; çok uluslu şirketleri vergi oranlarının düşük olduğu ülkede faaliyet gösteren bağlı şubesinden yüksek fiyattan mal satın alma veya bu şubeye düşük fiyattan mal satma yoluyla kazanç elde etmeye yönlendirmiştir. Çok uluslu şirketlerin bu tarz fiyatlama manipülasyonları vergi gelirlerini azaltan bir başka faktör olan "transfer fiyatlandırması" kavramını ortaya çıkarmıştır (Pehlivan, Gökbunar,2010:100).

Vergi cenneti; önemli vergisel avantajlar nedeniyle haksız rekabetin sağlandığı ve üretilen ürün miktarlarının dünya serbest piyasa ekonomisindeki talep-arz dengesinin kurallarına uyulmadığı başka bir anlatımla denetimsiz olarak kara paranın kullanıldığı, kıyı bankacılığı ve paravan şirketler yoluyla gizli çalışabilme olanağı sağlayan yerler olarak tanımlanabilir (Arıkan, Akdeniz,2005:295). Söz konusu ülkeler, sağladıkları vergilendirmeyle ilgili ve vergi dışı avantajlar nedeniyle diğer ülkelerden ve uluslararası mali piyasalardan sermaye ve pasif yatırımları kendi ülkelerine çekmeye başlamışlardır. Bunun sonucu olarak, bu ülkeler, doğrudan veya dolaylı olarak, diğer ülkelerden kaynaklanan vergi matrahlarının kendi ülkesinde oluşmasına zemin hazırlamakta ve ciddi vergisel kayıplara neden olmaktadırlar (Öncel, Öncel,2003:15).

Küreselleşme ile birlikte vergileme açısından dikkate değer bir başka önemli konu da sermaye gelirlerinin vergilendirmesidir. Dünyadaki genel eğilim, sermaye gelirlerinin diğer gelir unsurlarına göre daha düşük oranlarda vergilendirmesi şeklindedir. Bu yüzden ülkeler mobil olan vergi tabanlarının ülkelerinden çıkmasını önleyici düşük oranlı, basit ve açık bir vergi sistemini oluşturmak zorunda kalmaktadır. Vergi sisteminin bu şekilde değişimi vergi gelirlerini olumsuz etkilemektedir (Dileyici,2004:43).

Sermayenin mobilitesinin kolaylaşması yeni finansal araçlar, türev ürünler ve koruma fonu gibi tasarrufları yönlendirici aracıların sayısının her geçen gün artmasına neden olmuştur. Türev ürünler gibi karmaşık finansal araçlarda, belirsizliklerden ve vergi işlemlerindeki istikrarsızlıklardan faydalanarak vergiden kaçınmada kullanılabilmektedirler. Türev ürünlerin yaygın kullanımı ile kaynakta tevkifat yoluyla sınır ötesi yatırımlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi

mümkün görünmemektedir (Tanzi,2001:167).

Vergi gelirlerini olumsuz etkileyen bu faktörler ulusal vergi sistemlerinin gönüllü veya gönülsüz olarak, yeni durumu kavrayacak biçimde yeniden yapılandırması gereğini ortaya koymaktadır. Türkiye'de yaşanan değişikliklere kolay adapte olmuş, vergi yasalarını bu yönde belirlemiştir. Bu kapsamda yapılan çeşitli vergi oran indirimleri, yatırımcıya sağlanan yüksek vergi teşvikleri, yeni vergilerin kabul edilmesi sonucu dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki ağırlıklı payının farklılaştırılması gibi değişiklikler Türk vergi sistemini küresel dönüşüme uyumlu kılmaya yönelik politikalardır (Güngör, Aydın, 2011:77).

2. BÖLÜM

TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE VERGİ SİSTEMLERİNİN GELİŞİMİ

Bir ülkenin geçmişte ve halen uyguladığı vergilerin sonuçlarını analiz etmenin en iyi yolu tarihsel gelişme süreci içinde açıklanmasıdır. Bu çerçevede vergilerin gelişimi ve ekonomiye olan etkilerini kavrayabilmek için Türk vergi sisteminin geçmişten bugüne geçirdiği evrimi kısaca ortaya koymak gereklidir.

Bu bölümün ilk kısmında, Türkiye'de uygulanan vergilerin kapsamı ve özellikleri konusunda cumhuriyetin kuruluşundan günümüze kadar ki dönemin tahlili yapılacak ve vergilerin gelişimi değerlendirilecektir. Öte yandan vergilerdeki gelişmelerle ekonomik gelişmelerin birbiri ile bağlantılı olması nedeniyle açıklamalarımıza ekonomik gelişmelerde dahil edilecektir.

İkinci kısımda ise OECD bölgesinde vergilerin gelişimi ele alınacaktır. Bu kısımda Türkiye'nin vergi uygulama sonuçları ile diğer ülkelerin uygulama sonuçları ortaya konarak, Türk vergi sistemindeki gelişim eğiliminin uluslararası eğilimle kesiştiği veya ayrıldığı yönleri belirtilmeye çalışılacaktır.

2.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

2.1.1. 1980 Öncesi Dönem

1980 öncesi dönem; ülkemizin ekonomik ve siyasi koşullarıyla temel vergi reformları göz önüne alınarak 1923-1949 ve 1950-1979 olmak üzere iki döneme ayrılacaktır. Bu kısmın sonunda ise ekonomik ve mali olayların etkisiyle gelişen Türk vergi sistemi; dolaylı-dolaysız vergi ayrımına göre sınıflandırılarak, vergilerin gelişimi incelenecektir.

2.1.1.1. 1923-1949 Arası Dönem

1922 yılı sonbaharında Türkiye Kurtuluş Savaşı'nı fiilen sona erdirerek, yeni bir döneme girerken Osmanlı İmparatorluğu'ndan iyi bir miras devralmamıştır. Ülkenin üçte birine yakın bir kısmı düşman tarafından yıkılmış, sosyal sabit sermaye yetersiz olmasına rağmen Kurtuluş Savaşı'nda zarar görmesi engellenememiş, geçmiş yönetiminin oldukça büyük dış borcu yeni yönetim tarafından kabul edilmiştir (Türk,1982:7).

Ülkemizin ekonomik alanda takip edeceği politikalara temel olmak üzere 1923 yılında İzmir'de "İktisat Kongresi" toplanmıştır. Kongre'de; dış borçlanma, yabancı sermaye, dış ticaret, ormancılık, madencilik ve sanayileşme gibi konuların yanında vergiler konusu da tartışılmış, sonuçta özel teşebbüse yönelik bir ekonominin temelleri atılmıştır (Varcan,1987:25).

Bu yıllarda ülkemizin vergi sistemini, Osmanlı Devleti'nden kalan belli başlı vergiler olarak temettü vergisi, müsakkafat vergisi, ağnam ve aşar oluşturmuştur. Temettü vergisi, ticaret ve sanat gelirleri üzerinden, musakkafat vergisi binaların gayrisafi iratları üzerinden, ağnam eti yenen hayvanlar üzerinden, aşar ise arazi ürünü üzerinden alınan vergilerdi.

Araziden sağlanan tarımsal ürünler üzerinden genellikle onda bir oranında aynî olarak alınan aşar en önemli dolaysız vergilerden biriydi. Ancak aşar, mültezimler aracılığıyla toplandığından tarımsal üretimin artmasına engel oluşturan bir vergi konumundaydı. Yeni Türk Devleti, iltizam usulünün devlet gelirlerini azaltması, mültezimlerin yanlış uygulamalarının huzursuzluğa yol açması, tarım sektöründe çalışan köylü kesiminin gelir seviyesinin artırılması ve geniş halk yığınlarının yönetime katılımının sağlanmasının amaçlanması gibi nedenlerle, adaletsiz bir vergi haline gelen bu vergiyi, İzmir İktisat Kongresi'nde alınan kararlar doğrultusunda, 1925'te yürürlükten kaldırmıştır (Vural,2008:86).

Aşarın kaldırılmasından sonra, vergi gelirleri bileşiminde gelir üzerinden alınan vergilerin payı önemli ölçüde düşmüştür. Meydana gelen boşluk özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerle doldurulmak istenmiştir. İşte bu nedenle 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisi uygulamaya konulmuştur. Bu vergiyle vergi yükü

köyden şehir ekonomisine kaydırılmıştır. Ancak Türkiye ekonomisinin o günkü yapısı umumi istihlak vergisinin başarılı bir biçimde uygulanmasına elverişli konumda olmadığından 1927 yılında kaldırılarak yerine Muamele Vergisi Kanunu (MVK) ile Muamele Vergisi getirilmiştir (Kıvanç, 2007).

Cumhuriyetin kuruluş yıllarında yapılan bir diğer önemli değişiklik, sanayi ve ticaret alanında temettü vergisinin kaldırılarak yerine kazanç vergisinin kabul edilmiş olmasıdır. Yeni getirilen kazanç vergisi; gerçek kazanç vergisi, taahhüt vergisi, patent vergisi ve ücret vergisi olmak üzere dört ayrı vergiden oluşmaktaydı (Batırel vd.,1989:7).

Dönemin servet vergisi de Osmanlı İmparatorluğu'nun etkisini taşıyordu. Temel servet vergisi olarak hayvanlar vergisi bulunuyordu ve buna ilaveten; arazi vergisi, 1931 yılında bina vergisinin ikame ettiği musakkafat vergisi ve VİV bu gruba giren ana vergilerdi (Batırel vd.,1989:9).

Cumhuriyetin ilk yıllarında ülkemizde Lozan Anlaşması'ndan dolayı gümrük tarifelerinde artışlar yapılamamıştır. Bu durum nedeniyle dış ticaret üzerinde önemli bir gelir kaynağı olan gümrük vergileri etkin bir şekilde uygulanamamıştır. 1929 yılında gümrük bağımsızlığı elde edildikten sonra, Gümrük Tarifesi İthalat Umumi Tarifesi Kanunu yürürlüğe konulmuş, böylece mali ve koruyucu amaçları birlikte gerçekleştirme imkanı sağlanmıştır (Türk, 1982: 12).

1920'li yılların sonunda dünyada yaşanan ekonomik buhran ve uygulamaya çalışılan liberal politikaların başarısızlığı, 1930 sonrasında ülke yönetiminin, kapalı bir ekonomik politika izlemesine, devletçiliğe yönelmesine neden olmuştur. Bu bakımdan, Türkiye'nin iktisat tarihinde 1930'lu yıllar 'Devletçilik' dönemi olarak geçmektedir (Çoşkun, 2003:75).

Türkiye, devletçilik modelinin hayata geçirilmesinde önemli rol oynayan ve dünyadaki ilk planlama deneyimlerinden kabul edilen sanayi planları doğrultusunda planlı bir sanayileşme sürecine girmiştir. 1933 yılında hazırlanan ve 17 Nisan 1934 tarihinde kabul edilerek uygulanmaya başlanan Birinci Beş Yıllık Sanayi Planı ile, devlet iktisadi hayata doğrudan doğruya girerek işletmeciliğe başlamış ve ülke genelinde planlı sanayileşmeye geçilmiştir (Çoşkun, 2003:76).

1930'lu yıllarda vergi politikası, iktisadi gelişmeyle ilgili kamu hizmetlerinin finansmanı için kaynak sağlamak amacına yönelmiş, gelir sağlama anlayışının

zorunlu olması, sistemli ve bilimsel bir vergi reformuna gidilmesini engellemiştir. Bir taraftan aşarın yerine ikameye çalışılan ve gelişmiş ülkelere mahsus olan kazanç vergisinin doğal olarak başarısız kalması diğer taraftan 1929 Ekonomik Buhranı'nın neden olduğu daralma sonucu kamu gelirlerinde meydana gelen azalma, hükümeti yeni gelir kaynakları bulmaya zorlamıştır. O günün koşullarında ticaret erbabı ve çiftçilere göre nispeten daha iyi durumda olan ücretlilere bir takım yeni ek vergilerin getirilmesi kararlaştırılmıştır (Yüce,2004:4). Hizmetlilerin ücretleri üzerine konulmuş olan; iktisadi buhran vergisi, muvazene vergisi ve hava kuvvetlerine yardım vergisi bu yıllarda getirilen vergilerdir. Söz konusu vergiler hizmetlilerin kazanç vergisi yükünü ağırlaştırıcı bir sonuç doğurmuştur. Özellikle, bu vergilerin ayrı ayrı kanunlarla getirilmesi, karmaşık ve sistemsiz bir manzara doğurmuş, her vergi için ayrı ayrı konu, istisna, matrah ve oran belirtilmesini gerektirmiş, hizmet erbabının tek bir tanımı yapılmamış, bir vergiden istisna olan bir ücret diğer bir vergiye tabi tutulmuştur (Varcan,1987:59). 1930'lu yılların sonunda toplam vergi gelirleri içinde olağanüstü vergilerin önemli bir gelir kaynağı haline geldiği Tablo-2'de açık bir şekilde görülmektedir.

Tablo-2 Ücretlilerden Alınan Olağanüstü Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

Yıllar	İktisadi Buhran Vergisi	Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi	Muvazene Vergisi	Toplam
1932	6,16	-	8,56	14,72
1933	6,65	-	9,33	15,98
1934	8,84	-	10,86	19,70
1935	8,91	1,10	10,52	20,53
1936	7,16	2,74	9,81	19,71
1937	9,14	3,43	12,39	24,96
1938	8,07	3,00	8,46	19,53
1939	9,28	3,36	9,63	22,27
1940	8,73	5,92	8,73	23,38
1941	7,22	4,82	7,12	19,16
1942	3,98	2,46	3,83	10,27
1943	5,51	3,20	5,18	13,89
1944	5,77	3,14	5,11	14,02
1945	5,51	2,98	4,84	13,33

Kaynak: Korkmaz,2003:127.

1930 sonrası dönemde olağanüstü vergiler konulduğu gibi eski vergilerde de önemli değişiklikler yapılmıştır. Daha önce uygulanan kazanç vergisi 1934'te yeni getirilen Kazanç Vergisi Kanunu'yla değiştirilmiş ve bu kanunla asgari vergi esası getirilerek önemli değişiklikler yapılmıştır. Ayrıca 1934'te MVK yeniden düzenlenerek motor gücü kullanılsın ya da kullanılmasın tüm sanayi kuruluşlarının mamulleri vergiye tabi tutulmuştur (Taş,1995: 363). 1926 yılında kabul edilen VİV'in konusunun geniş olması ve istisna hükümlerinin dar tutulmuş olması şikayetlere yol açmıştır. Bu arada Medeni Kanun'un yürürlüğe girmesi ve miras konusunda yeni bir hukuk düzeninin kurulması nedeniyle mevcut Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda 1931 yılında değişiklikler yapılmıştır (Saraçoğlu,2009:135).

1930'lu yılların sonlarına gelindiğinde dünyada İkinci Dünya Savaşı patlak vermiştir. Ülkemiz savaşa girmemesine rağmen savaş ekonomisinin koşullarını tüm ağırlığıyla yaşamıştır. 1930'lu yılların politikaları sonucu esasen bir hayli daralmış bulunan ithalat iki yıl içinde yarı yarıya düşmüştür. Yetişkin nüfusun büyük bir bölümünün askere alınmasıyla üretimde %50'ye yaklaşan bir gerileme meydana gelmiştir. Savaş öncesinde başlayan planlama çalışmaları ve sanayi yatırım programları, savunma harcamalarının bütçeye hâkim olması yüzünden tümüyle ertelenmiştir. Bunlar, savaş yıllarının bir iktisadi gerileme dönemi olmasına yol açan nesnel etkenlerdir ve 1940'lı yılları bu anlamda bir kesinti olarak nitelendirmek doğrudur (Boratav,2010:81).

Kısaca çizilen manzara savaş yıllarında ülkenin iktisadi düzeninin bozulduğunu ortaya koymaktadır. Bu durumun sonucu olan fiyat yükselmeleri düşük gelirli geniş bir kitle olan köylü ve küçük esnafı zor durumda bırakmıştır. Buna karşılık, sınırlı bir kesim, bu sıkıntılara sırtını çevirmiş, stokçuluk ile servetini artırmıştır. İşte bir yandan devletin günden güne genişleyen ihtiyaçlarını karşılamak bir yandan da savaş yıllarının doğurduğu sıkıntı ve zorluklara katılmayan kesimin bu yolla fedakârlığını sağlamak amacıyla olağanüstü vergilerin alınması düşüncesi oluşmuştur (Egesoy,1962:114). Bu düşüncenin bir yansıması olarak 1942 yılında Varlık Vergisi, 1944 yılında Toprak Mahsulleri Vergisi (TMV) uygulamaya konmuştur.

4305 sayılı Kanun'la getirilen Varlık Vergisi, servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve olağanüstü kazançları üzerinden, bir defaya mahsus olmak üzere

alınacak bir vergiydi. Getiriliş gerekçesi, savaş sırasında izlenen politikanın gerektirdiği kamu harcamalarını, olağanüstü harp kazançlarını vergilendirmek yoluyla karşılamaktı. Ayrıca, aşırı kazançların vergilendirilmesi, dolaşımdaki para miktarını azaltarak talep fazlasını düşürecek, böylece fiyat artışını yavaşlatabilecekti. Bunların yanı sıra, gelir ve servet dağılımına olumlu yönde etkisi olacaktı (Varcan,1987:63-64). Yaklaşık on altı ay yürürlükte kalan, daha çok sosyal yönden aldığı tepkilerle maliye tarihimizde yer almış, olağanüstü nitelikte bir servet vergisi olan varlık vergisi, sağladığı vergi hasılatına rağmen, bu verginin salınması ve tahsilinde görülen büyük adaletsizlik sonucu toplumda baş gösteren huzursuzluk dolayısıyla daha fazla uzatılamamış (zaten bir defaya mahsus olmak üzere ihdas edilmişti), 1944 yılında yürürlükten kaldırılmıştır (Yüce,2004:6).

TMV isminden de anlaşılacağı gibi, toprak ürünlerini kapsamaktaydı ve bu verginin oranı, aynen alınacak kısımda %8, nakden alınacak kısımda ise %12 olarak belirlenmişti (Yüce, 2004:7). TMV uygulandığı yıllarda tarımsal üretimi azaltmıştır. Ayrıca TMV bir anlamda aşarın geri getirilmesidir ve mükellefler tarafından da böyle değerlendirilerek tepkilere yol açmıştır. Buna başarısız bir uygulama da eklenince söz konusu vergi 1946 yılında kaldırılmıştır (Varcan,1987:65).

2.1.1.2. 1950-1979 Arası Dönem

Bu dönemi önceki dönemlerden ayıran özellik izlenen kapalı, korumacı, dış dengeye dayalı ve içe dönük iktisat politikalarının adım adım gevşetildiği; ithalatın serbestleştirilerek büyük ölçüde arttırıldığı; dış açıkların kronikleşmeye başladığı; dolayısıyla dış yardım, kredi ve yabancı sermaye yatırımlarıyla ayakta duran bir ekonomik yapının yerleşmesi olmuştur. Bu dönemde, serbestleşmeye yönelen bir dış ticaret rejiminin sonucu olarak, iç pazara dayalı bir sanayileşme programı değil, dış pazarlara dönük, tarıma, madenciliğe, alt yapı yatırımlarına ve inşaat sektörüne öncelik veren bir kalkınma anlayışı gündemdedir (Boratav,2010:94-95).

Bu dönemde cumhuriyet döneminin ilk vergi reformu gerçekleştirilmiştir. 1950 yılında GVK ile birlikte sistemin tamamlanması için Kurumlar Vergisi ve Esnaf Vergisi Kanun tasarıları görüşülmüş, tasarılar esasta değişikliğe uğramadan

kanunlaşmıştır. Ayrıca, 1950 yılından itibaren uygulamaya giren Vergi Usul Kanunu da (VUK), ülkemizde, defter, fatura, değerleme, itiraz ve bunun gibi müesseselerin yerleşmesini sağlamıştır. Böylece vergi sistemine bir düzen getirilmiştir. 1953'te yürürlüğe konulan ve Tahsil-i Emval Kanunu'nun yerini alan Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun da yeni düzenlemeler kapsamındadır (Varcan, Çakır,2000:236-237).

Gelir, Kurumlar ve Esnaf Vergisi Kanunu ile getirilen yeni yapıda; kurumların vergilendirilmesi ayrı bir kanunla düzenlenmekte, gerçek kişilerin vergilendirilmesi GVK'ye bırakılmaktadır. İlke olarak gelir vergisinin, mükellefin elde ettiği gelirler toplamı üzerinden artan oranlı bir tarifeye göre alınması öngörülmektedir, karine usulü uygulamadan kaldırılarak sistemin dışına çıkartılmıştır, en az geçim indirimi sisteme eklenmiştir ve tarım kazançları yine gelir vergisi sistemi dışında tutulmuştur (DPT,1996:31).

Gelir vergisi ile ekonomide çok önemli bir yeri olan tarım kesiminin kapsanmamış olması, verginin gücünü azaltıyordu. Nitekim tarım kesiminin kapsanmadığı kazanç vergisi, uygulandığı son yılda konsolide bütçe gelirleri içinde %11.45'lik bir paya sahipken, hemen ertesi yıl uygulamaya giren gelir vergisinin nisbi payı ancak %12.71 dolayındaydı. Böylece modern bir vergi olan gelir vergisi, kendisinden beklenen geliri sağlamada yetersiz kalıyordu (Batırel vd.,1989:9).

Esnaf vergisi, küçük sanat ve ticaret erbabının bulundukları şehir ve yaptıkları iş itibariyle, işyerinin kirası veya gayri safi iradı esas alınarak gezici esnaf için de, takdir olunan gündelik kazanca dayanılarak, alınan bir dış karine vergisi idi. Uygulaması çok sürmeyen bu vergi küçük sanat ve ticaret sahiplerinin şikayetleri üzerine 1955 yılında kaldırılmıştır. Esnaf vergisi, gelir vergisi muaflık hadleri düşürülmesi yoluyla iş hacmi nispeten yüksek olan esnafın gelir vergisi kapsamına alınması sağlanarak ikame edilmiştir (Egesoy,1962:166-167).

Türk vergi sisteminde dolaylı vergiler grubunu teşkil eden muamele vergisi, istihlak vergileri ve bazı resimler, kendi aralarında ve dolaysız vergilerle uyumsuzluk içindeydi. Ülkemizde gelir vergileri alanında 1950 yılında yapılan değişikliklerle kısmen olsun batı ülkelerinde yerleşmiş olan müesseseler vergi hukukumuza alınmış, fakat dolaylı vergiler eleştirilen karışık yapıya sahip olmaya devam etmiş, bu alanda tam anlamıyla düzenlemeler yapılamamıştır. Bu nedenlerle ekonomiye baskı

oluşturmayacak yeni bir dolaylı vergi yapısı düşünmek ve bunu geliştirmek zorunluluğu oluşmuştur (Egesoy,1962:57). Bu amaçla 1957 yılında yürürlüğe konulan 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu kabul edilmiştir. Söz konusu kanunla gider vergileri; istihsal vergisi ve hizmet vergisi olmak üzere iki kısımdan kurulu bir sisteme dayandırılmıştır (Nadaroğlu,2000:405).

Bu dönemde ülkemizin özellikle sanayi ve tarımsal alandaki gelişmesine bağlı olarak spesifik tarifeden ziyade, kıymet esasına dayanan bir gümrük tarifesinin daha etkili olacağı anlaşılmış ve 1954 yılında Brüksel Nomanklatürü (ortak kıymet tarifesi) kabul edilerek yürürlüğe girmiştir (Türk,1982:20). Yapılan değişiklikle gümrük vergileri daha modern bir yapıya oturtulmuştur.

1950'li yıllarda büyüme odaklı ekonomi politikası uygulamaya çalışmış ve bunun sonucunda ülke hasılasında artışlar olmuştur. Ancak artan hasıladan devlete gelir olarak giden payda bir artış olmamış, vergi yükü ekonomideki büyümeye paralel bir gelişim göstermemiş, daha adil bir vergi sistemi oluşturulamamıştır. Dış borçlanma ve emisyon uygulamaları kısa sürede etkisini göstererek enflasyon, dış ödeme güçlükleri ve işsizlikle karşı karşıya kalan Türkiye'de ekonomik bunalımın, siyasi bunalıma dönüşmesi 1960'lı yılların başında askerin yönetime el koymasıyla sonuçlanmıştır (Çoşar, 2005:55).

Askeri yönetim tarafından bu dönemde siyasi ve ekonomik birçok karar alınmış, bu kararların yanında vergiler de yeniden gözden geçirerek düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda; tarım kazançları gelir vergisi içine alınmış, esnaf muaflığı daraltılmış, gelir vergisi beyannamesiyle birlikte her yıl servet beyanı zorunluluğu getirilmiş, kurumlar vergisi oranıyla gayrimenkul sermaye iratlarında matrahlara uygulanan katsayılar yükseltilmiş, VUK yeniden yazılmış ve Gider Vergileri Kanunu'nda vergiyi ağırlaştırıcı değişiklikler yapılmıştır (Karabacak,2005:120).

1960'lı yıllarda ekonomik ve sosyal kalkınmayı sağlamak için planlar yapılması anayasada devlete bir görev olarak verildi. Bu görev verildikten sonra, Türkiye, 1963 yılından itibaren uygulanan beşer yıllık planlar hazırlamıştır. Planlama esaslı ekonomi politikası vergi politikasını da etkilemiştir. Şöyle ki 1923-1960 döneminde vergi politikası, devlete kaynak temin etmek fonksiyonuna göre ayarlanmıştı. Bu dönemde ise vergi sistemine devlete gelir sağlama fonksiyonu yanı sıra piyasada meydana gelen kaynak dağılımını plan hedeflerine uygun bir şekilde

değiştirmek görevi de verilmiştir (Görgün,1973:201).

1961 seçimleri sonunda kurulan ilk temsili hükümet, hem askeri yönetimin değiştirdiği vergi yükü yapısından kaynaklanan yeni sorunları çözme hem de birinci beş yıllık kalkınma planının iç finansmanı için sağlam kaynaklar oluşturma ve tüm vergi sistemini gözden geçirme amacıyla geniş tabanlı bir Vergi Reformu Komisyonu kurmuştur.

Komisyon hükümete, sermayenin maliyetini emek maliyetine oranla ucuzlatan, yatırımı teşvik eden yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, gümrük muaflıkları gibi politikalar önermiş, hükümet de bu önerileri hızla yasalaştırmıştır. Bu komisyonun çalışmaları sonucu, vergi sistemine yatırım indirimi, azalan bakiyeler üzerinden amortisman, zarar nakli, ihracatta vergi iadesi, zirai kazançların vergilendirmesi, servet beyanı, vergi uzlaşması gibi yeni müesseseler kazandırılmıştır (Acar, 2003:91).

1980 yılından önce vergileme politikalarında yapılan değişikliklerin son halkası 29.07.1970 tarihli ve 1318 sayılı Finansman Kanunu ile Taşıt Alım Vergisi, İşletme Vergisi, Gayrimenkul Değer Artış Vergisi, Spor-Toto Vergisi gibi yeni vergilerin getirilmesidir. Ayrıca Gider Vergileri, Emlak Alım Vergisi, VİV, Damga Vergisi ve Harçlar Kanunları'nda değişiklikler yapılmış ve nispetler arttırılmıştır. Bu arada, lüks tüketim malları ile bazı hizmetler vergi kapsamına alınmıştır. Bina ve arazi vergisi birleştirilerek, emlak vergisi adı altında uygulamaya koyulmuş, verginin matrahı yazın esasına göre saptanmak yerine, yükümlünün beyanı esasına göre saptanmıştır. Beyan edilecek olan vergi değeri ise gayrimenkulün piyasa değerine eşit olacak şekilde ayarlanmıştır (Batırel vd.,1989:10).

1970'li yıllarda dünyada yaşanan petrol şokları ülkemizi olumsuz etkilemiş, iç ve dış borçlardaki artış sonucu kredi kanallarındaki daralmalar ithalatın düşmesi ile sonuçlanmış ve arz kısıtı nedeniyle karaborsalar oluşmuştur. Enflasyonda yaşanan yükseliş ve siyasi çekişmeler ülkenin ekonomisini içinden çıkılamaz bir hale sokmuştur. Ekonomide yaşanan sıkıntılar sebebiyle 1970'li yıllarda vergiler alanında kayda değer hiçbir yenilik gerçekleştirilmemiştir. Bu anlamda 1970'li yılları Türk vergi sisteminin en azından şekil olarak mimarisinin bozulduğu yıllar olarak değerlendirebiliriz (Taş,1995:377).

2.1.1.3. 1980 Öncesinde Uygulanan Vergilerin Genel Gelişimi

1980 öncesinde mali olayların ve uygulanan vergilerin gelişimi konusunda yapılan açıklamalardan sonra, bu kısımda söz konusu dönemdeki vergiler sınıflandırılmış bir şekilde ele alınacaktır. Bu bağlamda ekte yer alan Tablo-3'te, 1980 öncesindeki vergiler yıllar itibarıyla dolaylı-dolaysız vergi ayrımı esas alınarak sınıflandırılmıştır.

Tabloyu incelediğimizde; incelemenin ilk yılları olan 1923 ve 1924'te, dolaysız ve dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki ağırlığında önemli bir fark olmadığı görülmektedir. 1923 yılı itibariyle dolaysız vergiler vergi gelirlerinin %48'ini, dolaylı vergiler ise %52'sini teşkil etmekte idi. Dolaysız vergi hasılatında önemli yer teşkil eden aşar vergisinin 1925 yılında kaldırılması, bir sonraki yılda etkisini göstermiş ve gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payı %9'a düşmüştür. Buna karşılık 1925 yılından itibaren harcamalar üzerinden alınan vergilerin payında ciddi artışlar göze çarpmaktadır. Bu sonuç aşar vergisinin kaldırılmasıyla doğan boşluğun esas olarak harcama vergileri ile karşılandığını göstermektedir. 1928'de toplam vergiler içinde dolaylı vergilerin payı ile dolaysız vergilerin payı karşılaştırıldığında %53 gibi bir fark ortaya çıkmıştır ki, bu fark cumhuriyet tarihi boyunca görülmemiştir. Bu arada dolaysız vergilerin toplam vergiler içindeki payının azalmasında aşarın kaldırılması yanında sermayenin desteklenmesine yönelik getirilen geniş istisna ve muafiyetlerin payı da önemli oranda etkili olmuştur.

Servet vergileri açısından bakıldığında, 1935 yılına kadar bu vergilerin toplam vergi gelirleri içinde önemli bir ağırlığının olduğu açık bir şekilde görülmektedir. Servet vergilerinin toplam vergiler içindeki payı 1925 yılından 1935'e kadar %16 civarında gerçekleşmiştir ki, 1942 yılı hariç bu orana diğer dönemlerde ulaşılamamıştır. Bu yıllarda servet üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payının yüksek olmasının nedeni ise tarımsal üreticilerin ödedikleri hayvanlar vergisinin bu grupta değerlendirilmesi ve o dönemin en önemli gelir kaynağı olmasıdır (Saraçoğlu,2009:139). 1930'lu yılların ortasından itibaren bu gruptaki

vergilerde sürekli düşüş olduğu gözlenebilir. Bu vergilerin sürekli olarak azalmasını, para değerinde meydana gelen değişmeler nedeniyle değerleri artan servet unsurlarının değerlendirilmesinde ortaya çıkan gecikmelere ve vergi tarhiyatının eski değerler dikkate alınarak yapılmasına bağlayabiliriz (Heper,1981:54).

Dolaylı vergi grubunda yer alan dış ticaret vergileri ise cumhuriyetin ilk yıllarında, mali yapıya hakim vergiler iken, 1926 yılından itibaren azalmaya başlamıştır. 1929 yılında ülkemizin gümrük bağımsızlığını kazanması ve Dünya Ekonomik Buhranı'ndan korunma politikaları dış ticaret vergilerinin toplam vergiler içindeki payını yükseltmiştir.

1930'lu yıllarda süreç bir önceki liberal dönemin tamamen tersi bir istikamette işlemektedir. Bu dönemde getirilen iktisadi buhran vergisi, muvazene vergisi ve hava kuvvetlerine yardım vergisinin etkileri ve mevcut vergilerdeki yenilikler dolaysız vergileri arttırmıştır. Nitekim 1930'da toplam vergi hasılatının yaklaşık %8'i gelir vergisinden oluşurken, 1932'de söz konusu oran %22'ye yükselmiş, 1935'te uygulamaya giren muvazene vergisi dolayısıyla elde edilen gelirin de ilavesiyle 1939'da vergi hasılatının %36'sı gelir vergilerince sağlanır olmuştur. Bu durum, 1929 Ekonomik Buhranı'nın mali yükünün ücretli maaşlı kesime yüklenilmesi ve gelir dağılımının bu kesimin aleyhine gelişmesi sonucunu doğurmuştur (Yılmaz,2009:319).

İstikrarsız bir seyir izlemekle birlikte 1930'lu yıllarda dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payının genel olarak bir düşüş eğilimi içerisinde olduğu görülmektedir. Devletçilik politikaları sonucu içe kapanık bir ekonomi politikası, tablodan da görüleceği üzere dış ticaret vergilerinin toplam vergiler içinde yüksek oranlarda gerçekleşmesini sağlamıştır.

Tablo-3 incelendiğinde II. Dünya Savaşı'nın yarattığı olağanüstü koşullar sonucu getirilen yeni vergiler ile mevcut vergilere yapılan zamlar, 1931 yılından beri yükselen gelir vergilerinin payının, savaş yıllarında da yükselmeye devam etmesini sağlamıştır. Nitekim 1940'lı yıllarda uygulamaya giren varlık vergisi ve TMV, dolaysız vergilerin artışında önemli bir faktör olmuştur. Özellikle dolaysız vergi kalemi olan servet vergilerinde 1942 yılında ortaya çıkan sıçrama varlık vergisinin bir sonucudur.

1950'li yıllarda olağanüstü vergilerin kalkması ve servet vergileriyle hızlı

büyüyen zirai kazançların gelir vergisi kapsamına alınmaması sonucu gelirden alınan vergilerin payında büyük oranda bir azalma olmuştur. Vergi hasılatındaki esas artış, bu dönemde bütün gelir gruplarının harcanabilir gelirlerindeki büyümenin neden olduğu tüketim olgusundan ve bunun sonucunda harcama vergilerindeki artıştan kaynaklanmıştır.

1952 yılından sonra dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı artmaya başlamış, buna karşın harcama vergilerinin toplam vergiler içindeki payı azalmıştır. Gelir vergilerindeki artışı 1957 yılındaki tarife ayarlamalarına, harcama vergilerindeki azalışı düşük büyüme ve dış ticaretin kısıtlanmasıyla birlikte muamele vergisinin kaldırılıp, yerinin gider vergisiyle doldurulamamasına bağlayabiliriz (Taş,1995:370-373).

1950'li yıllarda genel olarak dış ticaret vergilerinin toplam vergiler içindeki payının yüksek olduğu görülmektedir. Önceki dönemin sonunda dış ticaret vergisinin düşük oranda gerçekleşmesinde II. Dünya Savaşı'nın yarattığı olumsuz etki söz konusu iken, bu dönemde modern uygulama olan kıymet esasına dayanan gümrük tarifelerinin dış ticaret vergilerinin artmasında olumlu etkisi olmuştur. Ancak 1950'lerin sonuna doğru ülkemizdeki ekonomik ve siyasal olumsuzluklar dış ticaret vergilerinin toplam vergiler içindeki payını düşürmüştür.

1960'ların başlarında dolaysız vergilerin %40'ın üzerinde gerçekleştiğini görmekteyiz. Yönetime el koyan geçici yönetimin vergi politikalarında aldığı radikal değişiklikler, özellikle tarım kesiminin vergilendirilmesi, dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içinde artmasını sağlamıştır. Ancak 1960'ların ortalarına doğru dolaysız vergi payı düşmüştür. Bu düşüşün sebebi Vergi Reform Komisyonu'nun yatırımları teşvik amaçlı olarak aldığı kararlardır.

Servet vergileri 1950'lilerin başında %2 oranının üzerinde gerçekleşirken 1960'lı yılların başlarında %1 seviyesine kadar düşmüştür. 1960'lı yılların ikinci yarısından itibaren servet vergilerinin toplam vergilere oranı yükselişe geçmiş ve 1970 yılında %2 oranını tekrar yakalamıştır. Yaşanan artışta bu yıllarda servet üzerinden alınan vergilerde katsayıların arttırılmasının ve dönem sonunda emlak vergisinde yapılan değişikliklerin büyük etkisi olmuştur.

Tabloya göre 1970'ten sonra dolaysız vergiler dolaylı vergilere kıyasla artmaya başlamıştır. 1979 yılında dolaysız vergilerin toplam vergiler içindeki payı

%58 olarak gerçekleşirken, dolaylı vergilerin payı %42 olarak gerçekleşmiştir. 1970'li yıllarda vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin artışı, vergi adaleti açısından daha üstün olması nedeni ile ilk bakışta olumlu gibi görünüyorsa da durum tam tersidir. Çünkü, dolaysız vergilerin payının artışı olarak görünen olay, gelir vergisine tabi olan kesimlerin hızlı fiyat artışları dolayısıyla daha yüksek bir vergi yükü altına girmeleridir. Daha açık bir ifade ile, fiyatlar hızla yükselirken, gelir vergisindeki istisna ve muaflık sınırları aynen korunmuş, dolayısıyla gerçek tutar olarak önemsiz miktarlara inmiştir. Gelirler fiyat artışları dolayısıyla şişerken artan oranlı tarife yüzünden mükellefler her geçen yıl daha yüksek bir vergi yüküne katlanmak durumunda kalmışlardır. Bu durum dönem sonuna doğru daha da kuvvetlenmiştir (Varcan,1987:124-126).

2.1.2. 1980 Sonrası Dönem

1980 sonrası, ekonomik ve mali gelişmelerle temel vergi reformları çerçevesinde, 1980-1989 ve 1990-2011 olmak üzere iki döneme ayrılacak ve bu dönemler esas alınarak Türk vergi sisteminin gelişimi ele alınacaktır. Daha sonra 1980 sonrasında uygulanan vergiler dolaylı-dolaysız vergiler şeklinde sınıflandırılacak ve uygulanan vergilerin gelişimi bir de bu ayrıma göre verilecektir.

2.1.2.1. 1980-1989 Arası Dönem

1980'li yıllarda dünya gündemine giren "küreselleşme" olgusu, devlet fonksiyonlarını değiştirerek geleneksel mali anlayışlar yerine yeni mali yaklaşımların geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu politika değişimi Türkiye'yi de yakından etkilemiş, yeni politikalar gündeme getirmiştir. Türkiye'nin 1970'lerin sonlarında büyük ölçüde tıkanma noktasına gelen ithal ikameci birikim modeli, 1980 sonrasında yeni bir birikim modeline geçişin önkoşullarını hazırlamıştır (Oyan,1998:11). Böylece iç ve dış dinamiklerin ortak etkisiyle, Türkiye 1980 yılından başlayarak günümüze kadar gerek ekonomik alanda gerekse siyasal ve toplumsal alanda çok önemli dönüşümler yaşamıştır. Ekonomik alandaki dönüşüm tam anlamıyla serbest

piyasa mekanizmasının oluşturulmasına yönelirken, bunun yansıması olarak toplumsal alandaki dönüşüm ise siyasal alanının kısıtlanması ve devletin ekonomiye doğrudan müdahalelerine son verilmesi şeklinde gerçekleştirmeye çalışılmıştır (Karabacak,2005:121).

Bu yeni ekonomik kalkınma çabası 24 Ocak İstikrar Programı ile uygulamaya konulmuştur. Söz konusu istikrar programıyla ihracat sübvansiyonları, yüksek oranda devalüasyon ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri (KİT) tarafından üretilen mal ve hizmetlerin fiyatlarında artış yapılmasını öngörmüştür. Başlangıçta, döviz kurlarında, faiz oranlarında ve hükümetçe belirlenen kamu ürünleri fiyatlarında görülen yüksek artışlara, hızla uygulamaya konulan ihracatı teşvik amaçlı politikalar eşlik etmiştir. Borç rahatlatma operasyonuyla birlikte, Uluslararası Para Fonu (IMF) stand-by ve Dünya Bankası uyum kredileri hızla takvime bağlanmıştır (TCMB, 2002:5-6). Bu düzenlemeler, 1980'den önceki dönemde planlı, içe dönük ve ithal ikameci olan iktisadi yapıyı; enflasyonu kontrol edebilmek, dış kaynak açığını azaltabilmek, arz yönlü sorunları çözebilmek, ekonomiyi daha istikrarlı bir havaya sokabilmek için ekonominin dışa açılması ve piyasa ekonomisine yöneliş olarak hedeflendiğini, tüm politika seçeneklerin de bu yönde kullanıldığını göstermektedir (DPT,1996:5).

Vergi uygulamalarına bakıldığında, şekillenmede iki önemli etki gözlenebilmektedir. Bunlardan birincisi, 1980'lere gelene kadar ekonomide uygulanmış olan ve özünde korumacılık niteliği taşıyan ithal ikameci politikalar, diğeri ise 1980 sonrasının hâkim politikası olan piyasa ekonomisi ve ihracata yönelik felsefelerdir. Bu iki ana yönlendirici etken, uygulama aşamasında bir yandan iç talebi kısmak ve ihracata yönelik ekonomik faaliyetleri teşvik etmek, diğer yandan da yeni kurulma aşamasındaki sermaye piyasalarının oluşumunu desteklemek amacı güdüyordu (Batırel vd., 1989:13).

1963 yılından beri hiç değiştirilmeyen gelir vergisi tarifesi 1980 yılında 2361 sayılı Kanun'la yeniden düzenlenmiştir. Buna bağlı olarak 1981 yılında dilimler güncellenmiş, oranlar değiştirilmiştir. Alt oran % 40 üst oran %75 olarak belirlenmiştir. 1982-1986 yılında ise tarifedeki alt oran kademeli olarak %40'dan %25'e üst oran ise %75'den %50'ye indirilmiştir (Kızılot vd., 2006:4). 1980 sonunda GVK'de geniş bir değişiklik yapılarak "en az geçim indirimi" "genel indirime" dönüştürülmüş ve indirim tutarı artırılmıştır, kira gelirlerine tevkifat yapılması esası

getirilmiştir, "ortalama kâr haddi" müessesesi "asgari brüt hasılat esası" ile yeniden düzenlenmiştir (Yaraşlı, 2005:23-24).

Kurumlar vergisinde bu dönemde vergi alacağı sistemi benimsenmiştir. 1983 yılından itibaren vergi oranı %40'a indirilirken, vergi alacağı oranı da 1/3'e düşürülmüştür. Vergi alacağı sisteminin uygulamada bazı zorluklar göstermesi nedeni ile 1985 yılı sonunda bu sistemden vazgeçilmiştir. 1986 yılından itibaren yürürlüğe giren yeni uygulamaya göre kurumlar vergisi oranı %46'ya yükseltilmiş ve gelir vergisiyle bağlantısı tamamen koparılmıştır. Diğer yandan, 1983 yılından itibaren yürürlüğe giren yeniden değerleme ve azalan bakiyeli amortisman rejimi kurumlar lehine yeni kazanımlar sağlamıştır (Yıldırım, Yıldırım, 2001:5).

1961 yılında mevzuata giren mükellefin dönem başı ile dönem sonu arasında elde ettiği gelirin doğru beyan edilip edilmediğinin otokontrolünü sağlayan servet beyanı uygulaması 1984 yılında mevzuattan çıkarılmıştır. 1983'ten itibaren hayat standardı esası mevzuata dahil olmuştur (Boratav,2010:154).

Özetle dolaysız vergiler, bu dönemde kurumlaşmayı, tasarrufları ve yatırımları özendirmek amacıyla kullanılmak istenmiştir. Bütçenin sağlam kaynaklara dayandırılması amacıyla vergileme yapılırken yatırım ve tasarrufları özendirilmesi için gelir vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki ağırlığı azaltılmak istenmiştir. Gelir vergisinin sistemdeki etkinliğinin azaltılması için de gelir vergisi tarifesinin tavan ve taban marjinal oranları arasındaki fark daraltılarak artan oranlılık azaltılmış, menkul sermaye gelirleri vergilemesinde büyük ayrıcalıklar tanınmış ve bu gelirler toplam dışı bırakılmıştır. İhracatı özendirmek için kurumlara çeşitli ihracat istisnaları tanınmış bulunmaktadır. Bütün bu politika tedbirlerinin amacı, sermaye gelirlerinin düşük vergilendirilmesi yoluyla özel kesim yatırımlarını ve sermaye birikimini özendirmek olmuştur.

Özel kesime kaynak aktararak ve iç talebi kısarak ihracata dönük bir yapısal değişimi öngören ve 1980 sonrası uygulanan iktisadi ve mali programlar aracılığıyla dolaylı vergilere ağırlık verilmiştir. Dolaylı vergilerin tahsilinin kolay ve ekonomik olması, siyasal partilerin kendilerini iktidar eden varsıl kesimleri vergilendirecek öngörüden yoksun bulunmaları, dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payının giderek büyümesiyle süreklilik kazandırılmıştır (Palamut, Yüce, 2001:19).

Dolaylı vergiler alanında bu dönemde uygulamaya konan KDV ve Akaryakıt Tüketim Vergisi (ATV), sonraki yıllarda vergi sisteminin en önemli vergileri olmuştur. Özellikle 70'lerin başından beri uygulanması istenen KDV'nin yürürlüğe girmesi Türk vergi sistemi açısından reform niteliğindedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle BSMV hariç aşağıdaki vergiler 1.1.1985 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır:

- Dahilde Alınan İstihsal Vergisi,
- İthalden Alınan İstihsal Vergisi,
- Nakliyat Vergisi,
- PTT Hizmetleri Vergisi,
- İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi,
- İşletme Vergisi,
- Spor Toto Vergisi,
- Şeker İstihlak Vergisi.

KDV'yi desteklemek için iki önemli kanun çıkarılmıştır. Bunlardan biri Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun'dur. Bu kanunla ücretlilerin belge (fatura, perakende satış fişi vb.) alması özendirilerek, başarısı belge sisteminin iyi işlemesine bağlı olan KDV desteklenmiştir. Bunda da önemli ölçüde başarılı olunmuş ki KDV, hükümet için tahsilatı kolay ve yüksek tutarda vergi alınmasını sağlayan bir araç haline gelmiştir (Gündoğdu,Bektaş,2006:89). Diğer kanun ise, 3100 sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'dur. Bu kanunla vergi mükellefleri gayri safi satış hasılatı büyüklüğüne göre aşamalı olarak ödeme kaydedici cihaz kullanmaya mecbur edilmiştir (Yaraşlı, 2005:26).

Mahalli idarelere 1986 yılına kadar bütçe gelirlerinden belirli oranlarda pay verilmiş, 1986 vergi düzenlemeleriyle mahalli idarelerin bütçe üzerindeki yüklerinin azaltılması amaçlanarak emlak vergileri mahalli idarelere tahsis olunmuştur. Böylece emlak vergilerinin daha düzenli toplanması, bu vergilerdeki vergi kayıplarının azaltılması ve idareden doğan verimsizliğin ortadan kaldırılması hedeflenmiştir.

Bu dönemde vergi gelirlerinin bir kısmı fon sistemi yoluyla konsolide bütçe dışına çıkarılmıştır. Fon sistemi, öngörülemeyen ve ani gelişebilecek bazı harcamaların karşılanabilmesi için kurulmuş bir düzenek olduğu halde 1980

sonrasında bu genel amacı aşmış ve bir tür gelir sağlama, böylece sağlanmış gelirleri belirli harcamalara tahsis etme ve bu kanaldan bütçe usul ve denetimi dışında harcama yapma düzenine dönüştürülmüştür (Önder vd., 1993:34).

2.1.2.2. 1990-2011 Arası Dönem

1980'li yılların sonunda liberalleşme politikalarının bir uzantısı olarak konvertibilite kabul edilmiş ve finansal serbestleşme politikası benimsenmiştir. Böylece ülke ekonomisinde kredi hacminin genişlemesi, faiz oranlarının düşerek uluslararası faiz oranlarına yaklaşması, yatırımların artması amaçlanmıştır. Ancak zamansız finansal serbestleşmeye gidilmesi, alt yapısı oluşmamış, sığ finansal piyasaların varlığı dolayısıyla sermaye piyasalarının dış şoklardan çabuk etkilenmesi, finansal serbestleşme politikalarının amacından sapmasına neden olmuştur. Nitekim 1990'lı yıllardan itibaren kredi hacminin gayri safi milli hasılaya (GSMH) oranı hızla daralmış ve %20'lere kadar düşmüştür. Bu oranın dünya piyasalarında %130'larda seyrettiği dikkate alındığında kredi hacmindeki daralmanın boyutlarının yüksekliği açıkça ortaya çıkmaktadır (Şimşek, 2007:53).

1990'larda giderek artan kamu açıklarının finansmanı ağırlıklı olarak yurt içi mali piyasalara borçlanma yoluyla yapılmaya başlanmış ve mali disiplini sağlama çabalarına bağlı olarak Merkez Bankası'ndan kısa vadeli borçlanma oranı azaltılmıştır. Öte yandan iç borç faiz ödemelerinin GSMH'ye oranı 1980'lerde yüzde 1.1 iken bu oran 1990'larda önemli bir artış göstererek yüzde 6.3'e ulaşmıştır. Buna ek olarak iç borçlar çoğunlukla kısa vadeli olmuştur. Aynı dönemde Kamu Kesimi Borçlanma Gereğinin GSMH'ye oranı yüzde 6'dan yüzde 9.4'e çıkmıştır (TCMB, 2002:31-32).

Bu yıllarda borçlanmadaki artışın bir nedeni de 1980'li yıllarda ihracatı teşvike yönelik vergi politikalarının vergi yükünü azaltmasıdır. Vergi yükündeki azalışın etkileri anında kamu maliyesi dengeleri üzerine yansıdığı için, kamu borçlanması, özellikle iç borçlanma sarmalı, Cumhuriyet Türkiye'sinde alışılmadık bir biçimde kamu maliyesi dengelerini altüst etmiştir. Azalan vergi yüklerinin büyüttüğü kamu açıklarını frenlemek için borçlanma dışında, kamu özel fonları da

kullanılmıştır. Sayı ve hacimleri hızla büyütülen bu bütçe dışı harcama odakları 1986 sonrasında toplam vergi yükünü yeniden yükseliş trendine sokarken, dolaylı vergilerin ağırlığını, istihdam yüklerini ve keyfiliği de yükseliş rampasına taşımıştır (Oyan,1998:16). Tablo 4'ten görüldüğü üzere 1975'te % 90 olan vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payı 1980'de % 81'e, 1995'te %78'e düşmüştür. Merkezi bütçe sistemi dışına bu yıllarda net bir şekilde kaynak aktarımı yapılmıştır.

Tablo-4 Türkiye'de Genel Bütçe Gelirleri Dağılımı (%)

	1975	1980	1985	1990	1995
Vergi Gelirleri	90	81	84	82	78
Vergi Dışı Normal Gelirler	9	15	10	8	6
Özel Gelirler Ve Fonlar	1	4	7	10	16

Kaynak: GİB Bütçe Gelirleri İstatistikleri, (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, Erişim Tarihi:01.05.2012.

Açıkladığımız ekonomi ve maliye politikaları kamu açıklarının büyümesine neden olmuştur. Türkiye uluslararası para piyasalarından sağlanan kaynaklarla bütçe açıklarını finanse edebilmiş, fakat 1993 yılı sonunda faizler düşürülmeye çalışılınca, faiz-kur dengesi bozulmuş ve ekonomi büyük bir krizin eşiğine gelmiştir. 1994 yılı başında Türkiye'nin kredi notunun düşürülmesi, ülkeden sıcak paranın kaçmasına sebep olmuş ve bu çerçevede hükümet 5 Nisan 1994 Ekonomik İstikrar Kararları'nın alınmasına karar vermiştir. 5 Nisan Kararları'yla; enflasyonu hızla düşürmek, ekonomide istikrarı yakalamak için gerekli yapısal reformları gerçekleştirmek, gelirleri verimli istihdamı arttıracak şekilde geliştirmek, istikrarın kalıcı olması ve sürdürülmesi için yeterli bir büyümenin sağlanmasına çalışmak gibi amaçlara yönelik kararlar alınmaya çalışılmıştır (Varcan, Çakır,2000:280).

5 Nisan Kararları kapsamında 1994 yılında artan kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Başkanlığı'na sunulan ve kısa sürede kanunlaşan olağanüstü vergiler olan Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Ek Gayrimenkul ve Taşıt Vergileri uygulamaya konulmuştur. 1994 krizi içinde bir tür servet vergisi olan net aktif vergisi ve gelir vergisine ek olarak getirilen ekonomik denge vergisi aynı yılın dolaysız vergi hasılatının %21'ini sağlayan verimli uygulamalar olarak maliye tarihine geçmiştir (Boratav,2010:181).

5 Nisan Kararları ile uygulamaya konulan daraltıcı maliye politikaları 1995 yılı ikinci yarısına kadar sürdürülmüştür. 1995 yılı sonunda erken seçim kararının alınması nedeniyle genişleyici maliye politikalarının uygulanmasına yeniden geçilmiş, bunun sonucunda 1995'in ikinci yarısından itibaren kamu yatırımlarının hızla arttığı ve bu durumun 1997 yılına kadar sürdüğü görülmektedir (Yıldırım, Yıldırım, 2001:9).

1997 yılına gelindiğinde Tayland'ın parasını devalüe etmesiyle başlayan ve bu krizin Rusya'ya sıçramasıyla ortaya çıkan siyasi ve ekonomik istikrarsızlık Türkiye'yi de etkilemiştir. Rusya'da krizin ağırlaşması, Türkiye'nin seçim ortamına girmesi, özellikle tekstil ve otomotiv sektöründeki yapısal sorunlar hükümetin 1998 yılında üçüncü kez önlem alması ile sonuçlanmıştır (Varcan, Çakır,2000:281). Bu kapsamda 29 Temmuz 1998 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 4369 sayılı Kanun ile on beş ayrı vergi kanununda çeşitli değişiklikler gerçekleştirilerek Türk vergi sisteminde düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin vergi tabanının genişletilmesi, vergi adaletinin sağlanması, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve vergi sistemine basitlik sağlamak gibi amaçları vardı. Oluşturulan bu yasa ile şu düzenlemeler getirilmiştir:

- Birçok verginin oran ve tarifeleri düşürülmüştür.
- Hayat standardı ve götürü usul kaldırılmıştır.
- Şirketler üçer aylık bilanço çıkarıp peşin vergi ödeyeceklerdir.
- Vergi sistemine enflasyon ayarlamaları sokulmuştur.
- Yatırım indiriminin kapsamı genişletilmiştir.
- Gelirin tanımı değiştirilmiştir. Her türlü harcama ve tasarruf gelirin unsuru sayılmıştır.
- Faiz gelirinde stopajla yetinilmeyip, beyan zorunluluğu getirilmiştir.
- Kişilerin ve kurumların mevcut varlıklarının kayda geçmesini sağlamak amacıyla 30 Eylül günü mali milat olarak kabul edilmiştir.

1999 seçimlerinden sonra kurulan 57. Koalisyon Hükümeti bir yandan ekonomik istikrarsızlığı gidermek amacıyla IMF destekli "Döviz Kuruna Dayalı Enflasyonla Mücadele Programı" adı altında 2000-2002 yılını kapsayan bir istikrar programı yürürlüğe koymuştur. Bu yolla kamu açıklarına bağlı yüksek enflasyonun azaltılması hedeflenmiştir (Şimşek,2007:54). Öte yandan deprem felaketi nedeniyle

de iyice artan kamu harcamalarını karşılamak üzere ek vergiler getirilmiş ve bazı vergilerde ise artışlara gidilmiştir. Bu amaçla 4444 sayılı Kanun'la gelirin geniş kapsamlı tanımı ve gelirin unsurlarından "diğer kazanç ve iratlar"a ilişkin düzenlemeler 2002 yılı sonuna ertelenmiştir. Faiz gelirlerinde beyan zorunluluğu kaldırılıp stopaj yeterli görülmüştür. Beyan dışı bırakılan kazançları azaltabilecek bir vergi güvenlik önlemi olarak mali milat uygulaması, önce 2000 yılı sonuna ertelenmiş, daha sonraki yıllarda tamamen yürürlükten kaldırılmıştır (Karabacak,2005:129-132). Ayrıca ekonomik istikrar programında fon sisteminin ortaya çıkardığı sorunları bitirmek için tasfiye edilecek fonlar belirlenmiş ve yeni fonlar oluşturulmaması öngörülmüştür. Bu kapsamda 2000-2002 arasında toplam 69 adet fon tasfiye edilmiştir (Konukman, 2003:55). Mevcut durumda ise Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu hariç tüm bütçe içi fonlar kaldırılmış durumdadır. Bütçe dışı fonlardan ise sadece beş tanesi faaliyetine devam etmektedir.

IMF destekli Döviz Kuruna Dayalı Enflasyonla Mücadele Programı'nın 1999 Marmara depremi sonrası yürürlüğe konulması, aynı dönemde dünya petrol fiyatlarının artışı, beklenilen yabancı sermayenin gelmemesi, özel sektör ücret artışlarının öngörülenin üstüne çıkması, Türk Lirası'nın aşırı değerlenmesi programda olumsuz etkilere neden olmuştur (Can,2003:75). Yine bu yıllarda kamu gelirlerinin büyük bir bölümü borç faizlerine ödenmiştir. Bu nedenle diğer giderler için finansman kaynağı aranmak zorunda kalınmıştır. Ayrıca bu dönemde kamu harcamalarındaki artışla beraber kamu gelirlerinin bu artışı takip edememesi gelirlerin giderleri karşılama oranının düşmesine sebep olmuş ve 2001 yılında gelirler giderlerin sadece % 64.5'ini karşılamıştır (Susam, Oktayer, 2007:108).

Bu olumsuzluklarla birlikte, bankalar arası para piyasasında faiz volatilitesinin fazla olması ve özelleştirmelerin istenilen düzeyde gerçekleştirilememesi; yerel yönetimlerin fiyat ve harcama politikalarının ekonomik programa uyum göstermemesi ve sorunlu bankaların zararlarıyla kamu bankalarının görev zararları Kasım/2000 ve ardından Şubat/2001 krizlerinin oluşumuna neden olmuştur (Can, 2003:75).

Üst üste yaşanan bu iki krizle 1999 yılında uygulanmaya konan Enflasyonla Mücadele Programı da sona ermiş oldu. Ve ardından 15 Mayıs 2001 tarihinde Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı yürürlüğe girmiştir. Daha çok maliye politikası,

enflasyonla mücadele politikası ve yapısal reform politikaları üzerinde yoğunlaşan Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı'nın vergi politikalarına ilişkin düzenlemeleri şöyledir:

- Vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik olarak 2000 yılı sonunda alınan tedbirlerin titizlikle uygulanmasına devam edilecektir,
- Akaryakıtta otomatik fiyatlandırma mekanizmasına devam edilecek, ATV en az hedeflenen enflasyon ölçüsünde ayarlanacak ve ATV tahsilatının GSMH içindeki payı yüzde 2.8 olacaktır,
- Vergi tabanının yaygınlaştırılması amacıyla vergi kimlik numaralarının kullanımı genişletilecektir,
- Vergi kayıp ve kaçağının en aza indirilmesi amacıyla vergi denetimleri artırılacaktır,
- Vergi tahsilatının artırılması için vergi gecikme faiz ve cezaları enflasyonla uyumlu bir biçimde artırılacaktır,
- Bireysel yatırımcıların kamu kâğıtlarından elde ettikleri gelirlerin beyanname dışı tutulması suretiyle kamu kâğıtlarına olan bireysel talep artırılacaktır (Can, 2003: 77).

2001 yılı Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı ardından Ocak 2002'de IMF'ye verilen Ek Niyet Mektubu'nda belirtilen hedef ve amaçlar doğrultusunda "Acil Eylem Planı" adı altında yeni ekonomik hedefler belirlenmiştir. Söz konusu planın temelini vergi ve harcama reformlarını içeren mali nitelikli önlemler, özelleştirme ve reel sektörün yeniden yapılandırılmasını öngören yapısal reformlara yönelik önlemler oluşturmaktadır. Programın vergileme ile ilgili hedefleri şöyledir:

- Mali miladın kaldırılması,
- Vergi yükünün tabana yayılması,
- Vergi mevzuatının basitleştirilmesi,
- Vergi barışı projesinin uygulanması (Şimşek, 2007: 61).

Diğer yandan; 2002 Acil Eylem Planının devamı niteliğinde olan ve 3 Mart 2003 tarihinde açıklanan istikrar önlemlerinin yanı sıra takip eden yıllarda da bütçe planlarının öngördüğü şekilde sıkı para ve maliye politikaları uygulanmasına devam edilmiştir. Bu bağlamda kamu bütçe açıkları 2001 yılından sonra düşme eğilimine girerek 2005 yılında bütçe açığının GSMH'ye oranı % 1.3'e indirilmiştir. Diğer

taraftan bütçe performansının göstergelerinden biri olan faiz dışı fazla % 6.5'lik hedefi aşarak % 8.1 olarak gerçekleşmiştir. Sonuç olarak gelirlerin giderleri karşılama oranı yükselerek % 95'lik bir oranla kamu bütçe açıklarının borçlanma ile finansman ihtiyacını daraltmıştır (Susam, Oktayer, 2007:109).

2000'li yılların ortalarına kadar alınan ekonomik ve mali önlemler vergi sistemini de etkilemiş ve çeşitli değişiklikler yapılmıştır. 2000 yılında TBMM'ye sunulan VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı'yla damga vergisi, harçlar gibi bazı hukuki işlem vergileri ve katma değer vergisi dışında bulunan harcama vergilerinin tek bir çatıda toplanması hedeflenmiştir. Bu çerçevede "Taşıt Alım Vergisi", "Ek Taşıt Alım Vergisi", "Akaryakıt Tüketim Vergisi", "Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi" ve "Ek Vergi" gibi özel tüketim vergileri, bunlarla beraber "Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu" ve "Tütün Üretimini Geliştirme Fonu" kaldırılarak, 2002 yılında yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda toplanmıştır. Gider Vergileri Kanunu'nda değişiklik yapılarak 02.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "Özel İletişim Vergisi" ve "Şans Oyunları Vergisi" yürürlüğe konulmuştur.

Gelir vergisiyle ilgili yapılan en önemli değişikliğin tarifelerde meydana geldiği görülmektedir. İlk dilime uygulanacak olan oranlar tedrici olarak düşürülmüştür. 2006 yılından itibaren ilk dilim oranı %15 en yüksek oran %35 olarak belirlenmiştir. Hâlâ bu şekilde uygulanmaktadır.

Belge düzeninin yaygınlaştırılması ve yerleştirilmesini teşvik amacıyla sadece ücretlilere yönelik olarak uygulanmış olan özel gider indirimi uygulaması 2004 yılından itibaren yürürlükten kaldırılarak, yerine vergi iadesi sistemi getirilmiştir. Bu uygulamada 5615 sayılı Yasa ile 01.01.2007 tarihinden itibaren kaldırılmış ve 01.01.2008 tarihinden itibaren elde edilecek ücrete uygulanmak üzere daha gerçekçi bir düzenleme olan asgari geçim indirimi uygulaması (28.03.2007 tarih ve 5615 sayılı Yasa) başlatılmıştır. Bu uygulama ile dönem içinde peşin vergilendirilen ücretlilere önemli bir avantaj sağlanmıştır. Asgari geçim indirimi müessesesi asgari ücretin yıllık brüt tutarına; mükellefin kendisi için %50'si, çalışmayan eş için %10'u, ilk iki çocuğun her biri için %7.5'i, sonraki çocuklar için %5'i oranında, yani mükelleflerin medeni durum ve çocuk sayılarını dikkate alarak uygulandığından eşitliğe ulaşmada daha büyük katkı sağlamıştır.

Uzun yıllardır uygulanan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) 2006 yılında 5520 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış ve söz konusu yasal düzenlemeyle yeni bir KVK yürürlüğe konulmuştur. 5520 sayılı yeni KVK hazırlanırken en çok dikkat edilen hususlar; yabancı sermayeye yönelik hukuki altyapının oluşturulması, kontrol edilen yabancı şirket ve vergi cennetleriyle mücadele, yabancı sermayeyi çekmek, iktisadi merkez olabilmek için vergisel önlemler almak ve kurumlar vergisini ilgilendirip GVK çerçevesinde gerçekleştirilen vergi kesintisinin KVK kapsamına alınmasıdır. 5520 sayılı KVK'nin 32. maddesi ile 2006 yılı kazançları için vergi oranının %20 olması öngörülmüştür. Böylece, yerli ve yabancı yatırımcı kurumların teşviki sağlanarak küresel rekabette ülkemizin avantajlı konuma getirilmesi hedeflenmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabildiği ve elli yılı aşkın süredir mevzuatımızda yer alan yatırım indirimi 01.01.2006 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak hak mahrumiyeti olmaması için teşvik belgeli ve devam eden yatırımlar bakımından 2008'e kadar uygulanmıştır.

Bu dönemin sonuna gelindiğinde Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) mortgage kredilerinden dolayı başlayan küresel krizin etkileri ülkemizde hissedilmeye başlanmıştır. Türkiye'nin 27 çeyrek dönem boyunca artan büyüme oranı 2008 yılının son çeyreğinden itibaren düşmeye başlamış ve 2008 yılının büyümesi % 0.9'da kalmıştır. GSYH, 2009 yılının ikinci çeyreğinde % 7.9 üçüncü çeyrekte ise % 3.3 oranında daralma göstermiştir. 2008 yılı ortalarından itibaren küresel piyasalarda petrol ve emtia fiyatlarındaki düşüşlerin ve talepteki daralmanın etkisiyle, enflasyon oranında 2008 yılının son çeyreğinde başlayan düşme eğilimi 2009 yılında da devam etmiştir. Türkiye ekonomisinin dışa açıklık oranının yüksek olması nedeniyle özellikle ihracatın daralması ekonomiyi küçültmüştür. 2008 Küresel Finans Krizi; üretimi, kapasite kullanımını, istihdamı hızla aşağı çeken bir ekonomik bunalıma dönüşmüştür (Ay, Şahbaz, 2010:1294).

Krizin olumsuz etkilerini azaltmak, üretimi ve talebi canlandırmak için özel sektör odaklı bazı önlemler alınmıştır. Reel sektöre yönelik olarak, küçük ve orta büyüklükteki işletmelere verilen destekler çeşitlendirilip artırılmış, ihracat destekleri uygulamaya konulmuştur. İşsizliğin azaltılması için, işveren sigorta primlerinde indirim yapılmış ve işsizlik fonundan yararlanma imkânları artırılmıştır.

Vergi alanında ise otomotiv, konut, beyaz eşya, elektrik-elektronik ve mobilya gibi bazı sektörlerde KDV, ÖTV, harç ve fon indirimleri yapılmıştır. Vergi borçları yeniden yapılandırılmış, yurt dışındaki varlıkların ekonomiye kazandırılması amacıyla "Varlık Barışı Kanunu" yürürlüğe girmiştir.

2.1.2.3. 1980 Sonrasında Uygulanan Vergilerin Genel Gelişimi

1980-2011 arası dönemde uygulanan vergilerin gelişimi ekte yer alan Tablo-5'te verilmiştir. Tablodan anlaşılacağı üzere 1985 yılına kadar dolaysız vergiler dolaylı vergilerin üzerinde seyrederken, 1985 yılından sonra bu durum tersine dönmüş, dolaylı vergilerde artış meydana gelmiştir. 1985 yılında KDV'nin vergi sistemine girmesi ve fon uygulamalarının yaygınlaşması bu olgunun başlıca nedenidir.

Buna karşılık dolaysız vergiler ise bu dönemin ekonomik ve mali politikaları neticesinde bilinçli olarak düşürülmüştür. Ana gelir kaynağı olan gelir vergileri dönemin başında toplam vergi gelirleri içinde %52.7 iken dönem sonunda %31.3'e kadar düşmüştür.

Dolaylı vergilerdeki artış 2000'li yılların ortalarına kadar sürmüş, 2005 yılında %69 oranına kadar çıkmıştır. Küresel krizin etkilerinin hissedilmeye başlandığı 2008 yılının son çeyreğinden itibaren ekonomideki daralmanın etkisiyle mal ve hizmetlerden alınan vergilerin artış hızında önemli ölçüde azalma olmuştur.

Bu dönemde dolaylı vergilerdeki önemli artış şöyle açıklanabilir: 1990'larda hükümetin vergi tabanını genişletememesi ve daha etkin bir vergi yönetimi getirememesi, çoğunlukla tüketimden alınan dolaylı vergilerin payının artmasına neden olmuştur (TCMB, 2002:30). Bir diğer önemli neden ise gümrük birliğine geçiş sürecinden sonra kaldırılan gümrük vergisini telafi etmek üzere oranları artırılan ATV, ek taşıt alım vergisi, lüks taşıtlardaki KDV ile tütün ve alkollü içkiler ithalinde alınan ek vergi oranlarıdır. Ayrıca 17 Ağustos 1999 Marmara depreminde meydana gelen zararı karşılamak için konulan deprem vergisiyle özel iletişim ve özel işlem

gibi yeni vergilerin ihdası da dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payını yükseltmiştir (DPT, 2007:13).

Servet vergilerinin, vergi gelirleri içindeki payı Tablo-5'ten görüldüğü üzere, 1993 yılına kadar yaklaşık %1 iken, 1994 yılında artarak %6.3'lere ulaşmıştır. Bu artışta şirketlerin bilanço aktif toplamları üzerinden tek seferlik alınan net aktif vergisinin servet vergileri içinde yer alması önemli faktördür. 1995 yılından itibaren vergi gelirleri içinde payı tekrar düşen servet vergileri %1'lere kadar gerilemiştir. 2003 yılında bina ve arsaların vergiye esas değeri arttırıldığı için, bu yıldan sonra servet vergilerinde dikkate değer bir yükseliş söz konusu olmuştur.

Dış ticaret vergilerinin ağırlığını 1980'li yıllarda düştüğünü görmekteyiz. Düşüşün nedeni dışa açık büyüme modelinin çeşitli dış ticaret vergi istisna ve muafiyetleriyle desteklenmesidir.

2.2. OECD ÜLKELERİNDE VERGİ SİSTEMLERİNİN GELİŞİMİ

Ülkelerin ana problemlerinden biri vergi sistemini hangi potansiyel vergi kaynağı üzerine kuracağı ve bunun dengesini nasıl sağlayacağıdır. Bazı ülkeler az kaynaktan vergileme yapmayı tercih ederken, bazı ülkeler ise vergilemeyi daha fazla kaynağa doğru genişletir. Bazı ülkelerde tüketim, bazılarında kişisel gelir ve kurum kârları, bazılarında ise sosyal güvenlik kesintileri ana vergi kaynaklarıdır. Örneğin sosyal güvenlik kesintilerinin ağırlıklı olduğu Avrupa Birliği ülkelerinin aksine ABD vergi sistemini kişisel gelir ve servet vergileri üzerine oluşturmuştur. Japonya ve ABD benzer olarak tüketim vergilerine daha az ağırlık verirken, ABD'nin aksine Japonya kişisel gelir vergisi yerine kurum kazançları ve sosyal güvenlik kesintileri ağırlıklı vergi sistemine sahiptir. Ülkeler arasında vergi sistemlerindeki bu farklılıklar ekonomik yapı, konjonktür, enflasyon oranı gibi sebeplerden ileri gelmektedir (OECD, 2011).

Bu kısımda, 1980 sonrasında OECD ülkelerinin vergi sistemlerindeki farklılıklar ve vergi sistemlerinde ne gibi değişimlerin olduğu, uluslararası karşılaştırabilir veriler ortaya koyarak açıklanmaya çalışılacaktır.

OECD ülkelerinin ana vergi kaynaklarının ne olduğu konusunda ortalamalara baktığımızda; gelir üzerinden alınan vergiler, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler, sosyal güvenlik üzerinden alınan kesintiler ve servet üzerinden alınan vergilerden oluştuğunu görmekteyiz (OECD, 2011). Bu çerçevede vergiler konularına göre gelir üzerinden alınan vergiler, sosyal güvenlik kesintileri, mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler şeklinde sınıflandırılmış, incelemeler bu ayrıma göre yapılmıştır.

2.2.1. OECD Ülkelerinde Vergilerin GSYH İçindeki Gelişimi

OECD ülkelerinin ana vergi kaynaklarının GSYH içindeki gelişiminin inceleneceği bu kısımda, OECD'ye üye ülkeler tek tek ele alınmayacaktır. Bunun yerine aşağıda Tablo-6'da yer aldığı üzere ülkeler, KBDG kıstas alınarak ayrılacak ve bu ayrım kullanılarak gelişim gözlemlenecektir.

Tablo-6 OECD Ülkelerinin Kişi Başına Düşen Gelire Göre Ayrımı (2010 Yılı)*

KBDG'si 15.000 $ Altında Olan Ülkeler	Türkiye, Meksika, Şili, Polanya, Estonya, Slovakya, Macaristan ve Çek Cumhuriyeti
KBDG'si 15.000 $ - 30.000 $ Arasında Olan Ülkeler	Portekiz, Slovenya, Kore, İsrail, Yunanistan, İspanya, Yeni Zelanda ve İtalya
KBDG'si 30.000 $ Üzerinde Olan Ülkeler	Fransa, Kanada, Almanya, Japonya, Belçika, İngiltere, Finlandiya, Avusturya, Avusturalya, İsveç, Hollanda, ABD, İrlanda, Danimarka, İsviçre, İzlanda, Norveç ve Lüksemburg

Kaynak: http://stats.oecd.org/index.aspx?queryid=558#, Erişim Tarihi:21.06.2012.
* Harcama yaklaşımı, sabit fiyatlar ve sabit döviz kuruna göre kişi başına gelir.

2.2.1.1. Gelir Vergileri

Gelir vergileri çağımızda özel teşebbüse dayanan ekonomilerde devlet gelirleri sisteminin bel kemiğidir. Doğrudan doğruya gerçek ya da tüzel kişilerden alınan dolaysız vergiler arasında günümüzde en hızlı gelişen vergidir. Gelir vergisi, gelir gerçek kişilerce elde edildiği zaman alınır. Sermaye şirketlerinin ve tüzel

kişilerin ikitisadi işletmelerinden elde ettikleri kârları bir tüzel kişilik kazanıyorsa kurumlar vergisi alınır (Bulutoğlu, 2004:384).

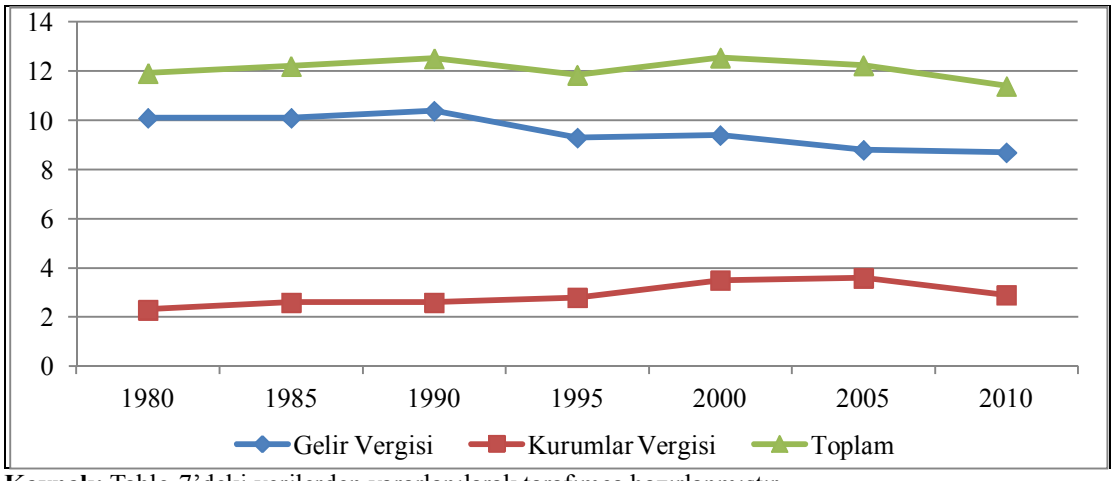
Tablo-7 ve Grafik-1'de gelir ve kurumlar vergisinin GSYH'ye oranları çeşitli yıllar itibariyle verilmiştir. Buna göre, OECD ortalamasında gelir ve kurumlar vergisinin GSYH içindeki oranları 1980 yılında sırasıyla %10.1 ve %2.3 iken, 2000 yılında %9.4 ve %3.5, 2010 yılında ise %8.7 ve %2.9 olarak gerçekleşmiştir. Bu gelişim OECD bölgesinde gelir vergileri içinde yer alan gelir ve kurumlar vergisinin önemli bir gelir kaynağı olduğunu göstermektedir.

Tablo-7 OECD Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisinin GSYH İçindeki Payları (%)

	1980		1985		1990		1995		2000		2005		2010	
	GV[1]	KV[2]	GV	KV	GV	KV	GV	KV	GV	KV	GV	KV	GV	KV
OECD- KBDG'si 15000 $ Altındaki Ülkeler	-	-	-	-	-	-	5,9	3,1	5,3	2,2	4,5	2,5	4,4	2,1
OECD-KBDG'si 15000-30000 $ Arasındaki Ülk.	7,1	1,7	7,8	1,9	7,8	2,5	7,8	2,5	7,6	3,3	7,3	3,7	7,4	2,8
OECD- KBDG'si 30000 $ Üzerindeki Ülkeler	11,2	2,6	11,2	2,9	11,6	2,7	11,2	2,8	11,5	3,9	11,0	3,9	10,6	3,2
OECD-Toplam	10,1	2,3	10,1	2,6	10,4	2,6	9,3	2,8	9,4	3,5	8,8	3,6	8,7	2,9
OECD-Türkiye	5,8	0,6	3,2	1,1	4,0	1,0	3,6	1,1	5,4	1,8	3,6	1,7	3,7	1,9

Kaynak: OECD Gelir İstatistiklerinde yer alan verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.
[1] Gelir Vergisi, [2] Kurumlar Vergisi

Grafik-1 OECD Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisinin GSYH İçindeki Payları (%)*

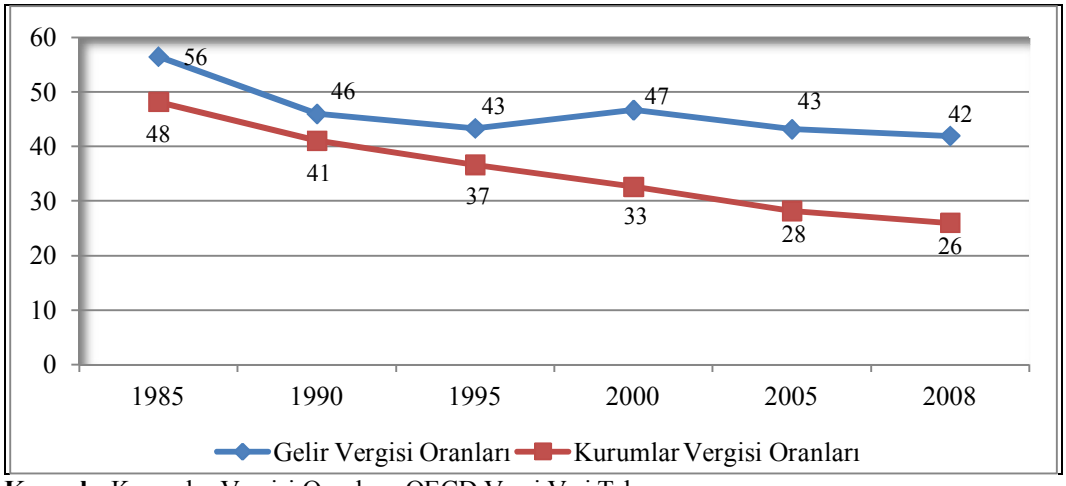


Kaynak: Tablo-7'deki verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.
*OECD ağırlıksız ortalaması.

Tablo ve grafikte yıllar itibariyle gelir vergilerinin GSYH içindeki gelişimini irdelediğimizde özellikle 2000'li yıllarda düşüşün olduğu fark edilebilir. Bu düşüşün nedeni küreselleşme sürecinin dolaysız vergiler üzerinde yarattığı aşındırma sürecinin 2000'li yıllarda etkilerini göstermeye başlamasından ileri gelmektedir. Nitekim küreselleşme süreci ile birlikte bireylerin diğer ülkelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerde büyük artışlar meydana gelmiştir. Ülkelerin farklı vergi oranları kullanmaları ve vergi idarelerinin arasında bilgi alışverişi olmayışı, bireylerin diğer ülkelerde elde ettikleri gelirlerin tam olarak beyan edilmemesine ve ülkelerin vergi matrahlarında erimelere neden olmaktadır. Yaşanan bu gelişmelerin bir sonucu olarak ülkeler, vergi oranlarında indirime gitmek zorunda kalmışlardır.

Bu çerçevede vergi oranlarındaki en büyük değişim gelir ve kurumlar vergisinde meydana gelmiştir. OECD'ye üye ülkelerin kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranlarındaki değişim analiz edilerek küreselleşmenin etkileri daha iyi anlaşılabilir. Aşağıdaki Grafik-2'de OECD ülkelerinde gelir vergisi ve kurumlar vergilerinin maksimum uygulandığı oranların yıllar itibariyle değişimi verilmiştir.

Grafik-2 OECD Ülkelerinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim



Kaynak: Kurumlar Vergisi Oranları: OECD Vergi Veri Tabanı, http://www.oecd.org/document/60/0,3746,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.html#pir, Erişim Tarihi:01.04.2012.
Gelir Vergisi Oranları: http://taxpolicycenter.org/taxfacts/displayafact.cfm?Docid=105, Erişim Tarihi:01.04.2012.

OECD ülkelerinin ağırlıksız ortalaması dikkate alındığında ilgili dönemlerde kurumlar vergisi oranlarında yaklaşık % 45'lik gelir vergisi oranında ise %25'lik bir düşüş yaşanmıştır. Küreselleşme eğilimlerinin etkisiyle yabancı sermaye yatırımlarını çekmek için ülkeler, kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranlarını düşürmektedir.

KBDG esas alındığında Tablo-7'de 15.000 $ altında olan ülkelerin GSYH içinde gelir ve kurumlar vergisindeki düşüşün, KBDG'si yüksek olan ülkelere kıyasla daha fazla olduğu göze çarpmaktadır. Bu sonuç küreselleşme sürecinin gelişmiş ülkelerden ziyade gelişmekte olan ülkeleri daha fazla etkilediği, söz konusu ülkelerin gelir vergilerini daha fazla aşındırdığını göstermektedir.

Tablo-7'ye göre Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisinin GSYH içindeki gelişimi diğer gelişmekte olan ülkelere benzer bir sonuçları içermektedir. Nitekim 1980 yılında Türkiye'de gelir ve kurumlar vergisinin GSYH içindeki oranı sırasıyla 5.8 ve 0.6 iken 2010 yılında 3.7 ve 1.9 olmuştur. Kurumlar vergisinde artış olduğu bir gerçek ama gelir vergisi ciddi anlamda düşürülmüştür. Bu sonuç Türkiye'nin de küreselleşme sürecinden olumsuz etkilendiğini gösterir.

2.2.1.2. Sosyal Güvenlik Kesintileri

OECD vergi yapısı içinde yükselen eğilimi sebebiyle önemli bir gelir kaynağı olan sosyal güvenlik kesintileri, OECD sınıflandırmasında dolaysız vergi grubuna dahil olmaktadır. Tablo-8'de sosyal güvenlik kesintilerinin GSYH içindeki paylarının 1980-2010 yılları arasındaki gelişimine baktığımızda, yükselen bir trendin olduğu görülmektedir. Tabloya göre OECD genelinde GSYH'nin; 1980 yılında yüzde 7.1'ine; 1990 yılında yüzde 7.6'sına tekabül eden sosyal güvenlik prim yükü 2010 yılına gelindiğinde yüzde 8.9 seviyesine yükselmiştir.

OECD bölgesinde sosyal güvenlik primlerinin artmasında en önemli neden, nüfusun yaşlanması sonucu sosyal güvenlik harcamalarının yükselmesi ve yine devletin sağlık hizmetleri alanında yaptığı harcamaların artmasıdır (Arıkan, 2009:67).

Tablo-8 OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Kesintilerinin GSYH İçindeki Payları (%)

	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010
OECD- KBDG'si 15.000$ Altındaki Ülkeler	-	-	-	9,3	9,2	9,1	9,0
OECD- KBDG'si 15.000-30.000 $ Arasındaki Ülk.	6,0	6,4	6,9	8,2	8,2	8,7	9,0
OECD- KBDG'si 30.000$ Üzerindeki Ülkeler	8,0	8,7	8,8	9,4	9,0	8,9	8,7
OECD-Toplam	7,1	7,6	7,6	9,1	8,9	8,9	8,9
OECD-Türkiye	1,9	1,6	2,9	2,0	4,5	5,4	6,4

Kaynak: OECD Gelir İstatistiklerindeki verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

KBDG açısından ülkelerin sosyal güvenlik kesintilerinin GSYH içindeki paylarına baktığımızda, ortalamaların OECD ortalamasına yakın olduğunu görmekteyiz. Son yıllarda çok küçük düşüşler olsada ülkelerin genelinde sosyal güvenlik kesintilerin önemli bir gelir kaynağı olduğunu saptıyoruz.

Türkiye'de yıllar itibariyle sosyal güvenlik kesintilerinin GSYH içindeki payları incelendiğinde, 1980'de %1.9 olan oran 2010 yılında %6.4 oranına yükselmiştir. Ülkemizde sosyal güvenlik kesintilerindeki artış OECD gelişimine paraleldir. Ancak oranlar OECD ortalamasının altında kalmaktadır.

OECD ülkelerinde genel olarak sosyal güvenlik kesintisi hem işçi ücretinden hem de işverenin gelirinden kesilmektedir. Tablo-9'da OECD ülkelerinde işçiden ve işverenden kesilen sosyal güvenlik kesintilerinin gelişimi incelendiğinde, OECD ortalamasına göre işçiden kesilen sosyal güvenlik payının işveren payına göre daha düşük olduğu görülmektedir. Ancak yıllar itibariyle gelişimde arada çok farkın olmadığı da bir gerçektir. Türkiye'de ise 1990'lı yıllara kadar işçi ve işveren sosyal güvenlik paylarının birbirine yakın oranlarda olmasına karşın 2000'li yıllarda işveren aleyhine açıldığını tablodan görebiliriz.

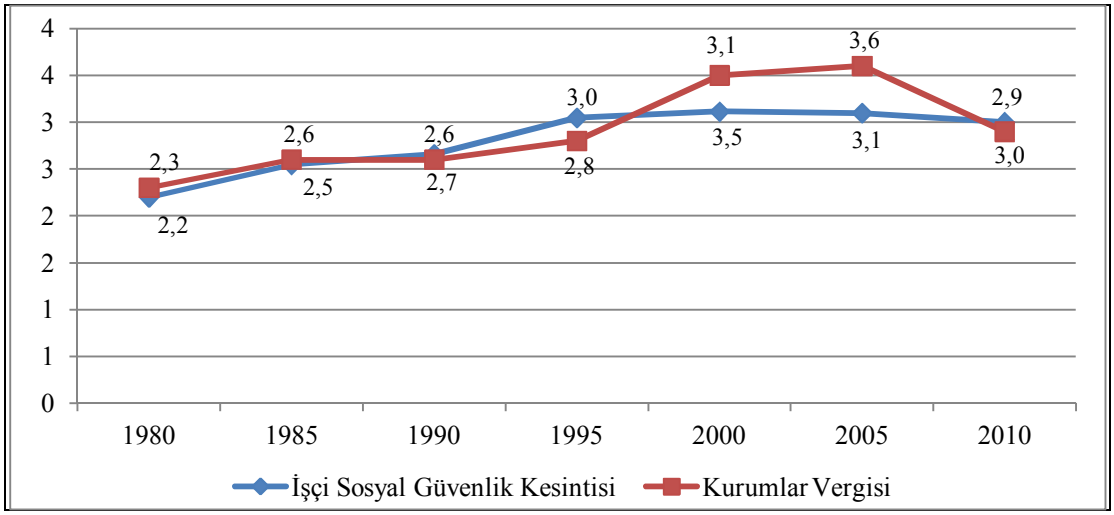
Tablo-9 OECD Ülkelerinde İşçi ve İşveren Sosyal Güvenlik Kesintilerinin GSYH İçindeki Payları (%)

Yıllar	İşçi Sosyal Güvenlik Kesintisi		İşveren Sosyal Güvenlik Kesintisi	
	Türkiye	OECD-Toplam	Türkiye	OECD-Toplam
1980	0,7	2,2	1,1	4.6
1985	0,5	2,5	1,0	4,7
1990	1,1	2,7	1,6	4,6
1995	0,8	3,0	1,1	5,4
2000	1,6	3,1	2,2	5,3
2005	1,9	3,1	2,5	5,2
2010	2,4	3,0	3,5	5,4

Kaynak: OECD Gelir İstatistikleri, (Çevrimiçi) http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV, Erişim Tarihi:01.04.2012.

Grafik-3'te OECD ülkelerinde işgücünden alınan sosyal güvenlik kesintileri kurumlar vergisi ile karşılaştırılmıştır. Kurumlar vergisinde son yıllarda düşme yönünde eğilim söz konusu iken, işçi sosyal güvenlik kesintilerinin artış yönünde olduğu görülmektedir. Burada asıl irdelenmesi gereken husus ise sermayeden elde edilebilecek gelirin emek gelirinden daha yüksek olması gerekirken iki verginin de GSYH içinde aşağı yukarı aynı oranlarda olmasıdır. Sosyal güvenlik kesintilerinde bu gelişim vergilemenin sermayeden emeğe doğru kaydığının en önemli göstergesidir.

Grafik-3 OECD Ülkelerinde İşçi Sosyal Güvenlik Kesintisinin ve Kurumlar Vergisinin GSYH İçindeki Paylarının Karşılaştırılması



Kaynak: OECD Gelir İstatistikleri, (Çevrimiçi) http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV, Erişim Tarihi:01.04.2012.

Vergilemenin sermayeden emeğe doğru bu şekilde yönelmesinin nedeni, küreselleşme ile birlikte sermayenin hareketliliğinin giderek artmasıdır. Zaten sermaye bütün üretim faktörleri içerisinde en hareketli olanıdır. Toprak en az hareketli olan üretim faktörüdür. İşgücü ise bu iki üretim faktörü arasında yer alır. Böyle olunca da orijinde toprağa bağlı olan ve esnekliği çok az olan işgücü kolayca vergilendirilirken, mali sermaye ve giderek fiziki sermaye, esnekliği nedeniyle vergi idarelerinin denetiminden kurtulabilmektedir (Göktaş, 2000: 82-83).

2.2.1.3. Servet Vergileri

Bilindiği üzere servet vergileri, iktisadi faaliyetler yerine belli bir anda kişinin mülkiyet hakkına haiz olduğu varlıklardan alınan vergilerdir. Vergiyi doğuran olay, belli bir anda gerçek ve tüzel kişilerin çeşitli iktisadi varlıklara sahip olmaları durumunda ortaya çıkmaktadır (Kılıçaslan, 2011:364).

Tablo-10'da görüleceği üzere OECD ülkelerinde servet üzerinden alınan vergilerin GSYH içerisindeki payları 1980 yılında ortalama yüzde 1.6, 1995 yılında yüzde 1.7 civarında ve 2010'a gelindiğinde yüzde 1.8'dir. Dolayısıyla 1980 ile 2010 yılları arasında genel olarak OECD ülkelerinde servet üzerinden alınan vergilerin GSYH içindeki payları değişmemiştir.

KBDG'si 15.000 $ altında olan ülkeler ile 15.000 $ üzerinde olan ülkeler arasında son on yılın servet vergilerinin paylarını incelediğimizde, KBDG'si yüksek olan ülkelerin servet vergilerinin GSYH içinde daha yüksek paya sahip olduğunu görmekteyiz. Bu durum ülkelerin gelişmişliği ile servet vergilerinin gelir içindeki paylarının doğru bir orantıda olduğu sonucunu ortaya koymaktadır.

Türkiye'deki sonuçlar OECD ortalaması ile benzer bir eğilim izlemiştir. 1980 yılında ülkemizde yüzde 0.7 olan bu oran sürekli azalmış ve 1990 yılında yüzde 0.3 olmuştur. 2000'li yıllarda yükselişe geçerek 2010'da yüzde 1.1 oranına kadar gelmiştir. Ancak bu sonuç KBDG'si yüksek olan ülkelerin gerisindedir.

Tablo-10 OECD Ülkelerinde Servet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payları (%)

	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010
OECD- KBDG'si 15.000 $ Altındaki Ülkeler	-	-	-	0,6	0,7	0,7	0,6
OECD- KBDG'si 15.000-30.000 $ Arasındaki Ülk.	1,2	1,2	1,6	1,9	2,0	2,0	2,0
OECD- KBDG'si 30.000$ Üzerindeki Ülkeler	1,8	2,0	2,1	2,1	2,3	2,3	2,2
OECD-Toplam	1,6	1,7	1,8	1,7	1,9	1,9	1,8
OECD-Türkiye	0,7	0,5	0,3	0,5	0,8	0,8	1,1

Kaynak: OECD Gelir İstatistiklerinde yer alan verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Genel olarak değerlendirirsek servet vergileri mali amaç açısından OECD ülkelerinde fazla bir önem arz etmemektedir. Bunun nedeni ise, sanayileşme ile birlikte yeni gelir kaynaklarının ortaya çıkması, özellikle gelir ve harcama üzerinden alınan vergilerin gelişmesidir (Kılıçaslan, 2011:377).

2.2.1.4. Mal ve Hizmet Vergileri

OECD ülkelerinde mal ve hizmet vergileri fiyat içerisinde ve tüketicilere aktarılmak üzere alınan vergilerdir. Mal ve hizmet vergileri; "özel tüketim vergileri" ve "genel tüketim vergileri" olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Özel tüketim vergisi, gümrük vergisi, belirli mal ve hizmetlerden alınan vergiler ilk grupta; katma değer vergisi ve perakende satış vergisi ise ikinci grupta yer almaktadır.

Tablo-11'de OECD ülkelerinde mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin GSYH içerisindeki payları yer almaktadır. Buna göre OECD ülkelerinin mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerinin GSYH içerisindeki ağırlıksız ortalamaları 1980 yılında % 9.8 oranında iken, 1990 yılında % 10.5'e ve 2010 yılında %11'e yükselmiştir.

KBDG'si 15.000 $ altında olan ülkelere ait veriler 1995 yılından sonra olduğu için yıllar itibariyle gelişim hakkında bir değerlendirme yapılamamaktadır. KBDG'si 15.000 $ ile 30.000 $ arasında olan ülkelerde mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerin oluşturduğu vergi yükünde, 1980'den 2010 yılına kadar yaklaşık 3 puanlık bir artış söz konusudur. KBDG'si 30.000 $ üzerinde olan ülkelerde ise yıllar

itibariyle bu vergilerde değişim olmazken, son yıllarda bir düşüş olduğu görülmektedir.

Tablo-11 OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH İçindeki Payları (%)

	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010
OECD- KBDG'si 15.000 $ Altındaki Ülkeler	-	-	-	11,9	11,8	12,3	12,1
OECD- KBDG'si 15.000-30.000 $ Arasındaki Ülk.	8,2	9,1	10,7	11,7	11,6	11,4	11,4
OECD- KBDG'si 30.000 $ Üzerindeki Ülkeler	10,7	11,3	10,8	11,0	11,0	10,9	10,4
OECD-Toplam	9,8	10,5	10,5	11,4	11,3	11,3	11,0
OECD-Türkiye	3,4	4,1	4,2	6,3	10,1	12,0	12,4

Kaynak: OECD Gelir İstatistiklerinde yer alan verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

1980'den 2010 yılına kadar Türkiye'de mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin GSYH içerisindeki payına baktığımızda, 1980'de %3.4 olan oran 2010 yılında %12.4 olmuştur. OECD ortalamasıyla kıyaslarsak, ülkemizdeki mal ve hizmet vergilerinin GSYH içindeki payları yıllar itibariyle ciddi oranda artmıştır.

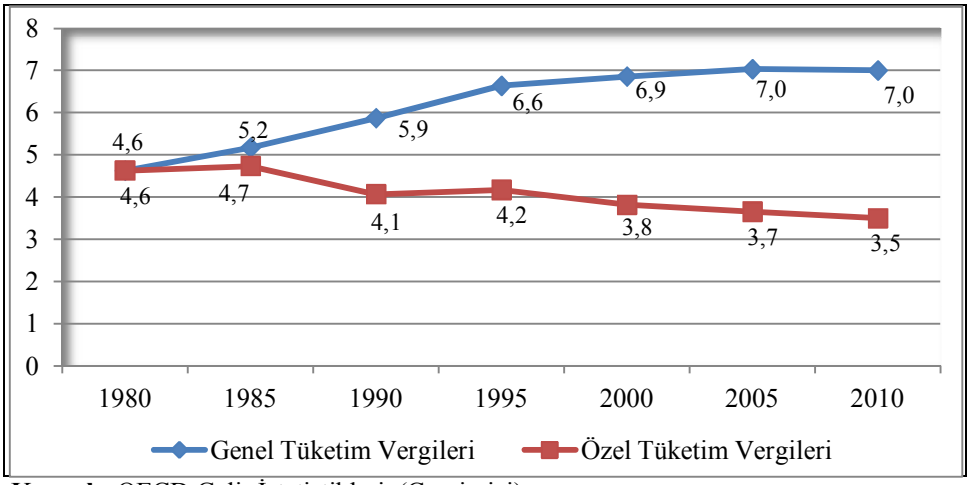
OECD ülkelerinde mal ve hizmet vergilerini bir de genel ve özel tüketim vergileri bakımından da incelemek gerekmektedir. Bunun sebebi OECD ülkelerinde dolaylı vergiler alanında yapılan reformlar genellikle, geniş tabanlı tüketim vergileri ile vergi tabanının genişletilmesi, çarpıklıkların azaltılması ve vergi tarifelerinin düzeltilmesi şeklinde ortaya çıkmıştır. Grafik-4'te 1980-2010 döneminde genel tüketim vergisi ve özel tüketim vergisinden elde edilen gelirin GSYH içindeki paylarının gelişimi verilmiştir.

Grafiğe bakıldığında genel tüketim vergilerinin GSYH içindeki oranlarının yıllar itibariyle yükseldiğini görüyoruz. Genel tüketim vergilerinin ülke hasılası içindeki payının artması ve dolaysız vergilere kıyasla bu tip vergilerin oranlarında artış eğiliminin olması, globalizasyon süreci ile birlikte vergi sistemlerinin gelir tabanlı yapıdan tüketim tabanlı yapıya dönüştüğünü gösterir.

Ancak son yıllarda genel tüketim vergilerinde küçük bir düşüş olduğu göze çarpmaktadır. Bunun nedeni genel tüketim vergilerinin oranlarının düşürülmesi veya bazı malların vergiden muaf tutulmasıdır (Owens,2004:6). Ayrıca bu düşüşün bir

nedeni de 2008 yılında başlayan küresel kriz sonucu vergi toplamada yaşanan zorluklardır.

Grafik-4 OECD Ülkelerinde Genel ve Özel Tüketim Vergilerinin GSYH İçindeki Gelişimi (1980-2010)



Kaynak: OECD Gelir İstatistikleri, (Çevrimiçi) http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV, Erişim Tarihi:01.04.2012.

Grafik-4 bize dolaylı vergilerin şekillendirilmesinde belli bazı ürünlerin (akaryakıt, alkollü içecekler ve tütün gibi) farklı oranda vergilendirilmesi gerektiği fikrinin benimsenmesine rağmen dolaylı vergilerin, geniş bir tüketim tabanına dayandırılan şeklinin tercih edildiğini göstermektedir. Bunun en iyi örneği KDV uygulamasıdır (ASYMTGİK, 2005:35). KDV'nin çok sayıda ülke tarafından benimsenmesi bu verginin tabanının genişlemesine ve oranının artmasına neden olmuştur. Bunun sonucunda da tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı yıllar itibariyle artış göstermiştir.

Ekte yer alan Tablo-12'de OECD ülkelerinde KDV'nin uygulamaya girdiği yıllar ile uygulanan KDV oranları verilmiştir. Türkiye dahil birçok OECD ülkesi, 1980 sonrası KDV'yi yürürlüğe koymuşlardır. Tabloda 1965 yılına gittiğimizde üye ülkelerin büyük çoğunluğunda perakende satış vergisi uygulanıyorken (sadece üç ülkede katma değer vergisi uygulanmakta iken) şu an ABD hariç OECD üyesi ülkelerin tamamında katma değer vergisi uygulanmaktadır. Bu ülkelerden büyük kısmı aynı zamanda AB üyesi ülke konumundadır. Doğu Avrupa ülkeleri ise gelecekteki üyeliklerini düşünerek 1990'larda KDV'ye geçmiştir.

Tablo-12'de OECD ülkelerinin uyguladığı KDV oranlarına göz attığımızda; KDV'nin standart oranı 2000 yılından itibaren sabit bir seyir izlemiş, üç ülke (Kanada, Fransa ve İrlanda) standart oranları düşürmüş, buna karşılık diğer ülkelerin çoğunluğunda oranlar yükselmiştir. OECD ülkelerinden on yedi ülkede 2011 itibariyle KDV oranları %20 ve üzerindedir. Ayrıca 2000 yılında %17.8 olan ağırlıksız ortalama çok küçük bir yükselişle 2011 yılında %18.5 olmuştur.

Küreselleşme süreci diğer vergilerde olduğu gibi tüketim vergilerini de önemli ölçüde etkilemiştir. Ancak diğer vergi türlerinde olduğu gibi oranlarının düşüşü şeklinde değil, yükselişi şeklinde kendini göstermiştir. Yani toplam vergi gelirleri içinde gittikçe daha önemli hale gelen bu verginin oranları dolaysız vergilerdeki eğilimin aksine gün geçtikçe yükseltilmiştir. Küreselleşme sonucu mobil faktörler üzerindeki vergi oranları düşerken, tüketim gibi mobil olmayan kaynaklar üzerindeki vergi oranları arttırılmıştır. OECD ülkerinin KDV tipi genel tüketim vergilerine yönelmesinin sebeplerini irdelediğimizde şu hususlar göze çarpmaktadır:

-KDV daha önce vergilendirilmeyen hizmetleri de kapsamına alarak vergi tabanının genişlemesini sağlamaktadır.

-KDV vergi gelirlerinin azalmasını ve bazı üreticilerin satış vergisi sisteminde yer almasını engellemektedir. Bu durum göreceli fiyatlardaki çarpıklığı azalttığı kadar endüstrilerin dikey olarak entegre olmasını da teşvik etmektedir.

-KDV'deki indirim mekanizması bu vergiye daha çok uyumu sağlamaktadır (Heady, 2006:35).

2.2.1.5. Toplam Vergi Yükü

Toplam vergi gelirlerinin toplam hasılaya oranı olarak ifade edilen vergi yükü kavramı iktisadi ve politik tartışmalarda yerini almaktadır. Bazen bu rakamlar doğrudan doğruya bir ülkenin ekonomik performansını göstermektedir. Bu bakımdan herhangi bir ülke için vergi yükünün ne olması gerektiğine ilişkin değerlendirmelerde kullanılan yöntemlerden en yaygın ve popüler olanı, bir ülkenin vergi yükünün, benzer nitelikli ülkelerin vergi yükleri ile karşılaştırılmasıdır.

OECD tarafından yayımlanan karşılaştırılabilir veriler, üye ülkelerce, merkezi, bölgesel veya yerel düzeyde toplanan, brüt yani herhangi bir pay ve fon ayrılmadan ancak vergi iadeleri düşüldükten sonraki vergi gelirlerine ilişkin verileri kapsamaktadır. OECD'nin tanımına esas olarak Tablo-13'te, 1980'den günümüze OECD ülkeleri ve Türkiye'de vergi gelirlerinin GSYH'nin yüzdesi olarak gelişimi verilmiştir.

Tablo-13 OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH İçindeki Payları (%)*

	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010
OECD- KBDG'si 15.000 $ Altındaki Ülkeler	-	-	-	30,4	29,1	29,2	28,5
OECD- KBDG'si 15.000-30.000 $ Arasındaki Ülk.	23,9	26,4	30,0	32,8	33,9	34,3	32,9
OECD- KBDG'si 30.000 $ Üzerindeki Ülkeler	35,1	36,7	37,0	37,2	38,7	37,9	37,7
OECD-Toplam	30,9	32,5	33,1	34,6	35,3	35,0	34,3
OECD-Türkiye	13,3	11,5	14,9	16,8	24,2	24,3	26,0

Kaynak: OECD Gelir İstatistiklerinde yer alan verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.
*Sosyal güvenlik primleri dahil.

1980'li yıllardan itibaren dünyayı saran küreselleşme ve bunun sonucunda vergi yapılarındaki değişim, 1984 yılında İngiltere'nin öncülüğünde başlayan ve 1986 yılında ABD'nin devam ettirdiği vergi matrahını genişletici ve vergi oranlarını düşürücü reform hareketleriyle başlamıştır (Korkmaz, 2003:5-6). Bu görüşler doğrultusunda indirilen vergi oranlarının vergi gelirlerine etkisini tabloyu inceleyerek görebiliriz. Tabloya göre çoğu OECD ülkesinde vergilerin GSYH'ye oranı 2000 yılına kadar yükselme eğilimi göstermiş, 2000 yılından itibaren bu oran düşmeye başlamıştır. 1980'li yılların ortalarında küreselleşmenin neden olduğu vergi reformlarını başlatmış birçok OECD ülkesinin deneyimlerinden de görülebileceği gibi vergi reformunun kalıcı etkilerinin ortaya çıkması uzun bir süre almıştır.

Vergi yükü hesaplamalarının ortaya koyduğu en önemli husus, kişi başına düşen milli gelir yükseldikçe, vergi gelirlerinin GSYH'ye oranının yükseldiğidir. Nitekim yukarıdaki tablodan da görülebileceği gibi gelişmiş ülkelerde vergi yükü, gelişmekte olan ülkelerdeki vergi yükünün üzerindedir. Bu noktada, bir ülkede vergi

yükünün ne olması gerektiği ya da vergi yükü açısından belirleyici olanın ne olduğu konusunda, kişi başına düşen milli gelirin taşıdığı önemi görmekte fayda vardır. Bir diğer deyişle gerek teorik çalışmalar gerekse yukarıdaki tabloda yer alan türden istatistikler, ekonomik gelişme ile vergi yükü arasında pozitif bir korelasyon olduğuna işaret etmektedirler.

Vergi yükü ve ekonomik gelişme arasındaki ilişkinin en azından teoride ortaya koyduğu bir diğer husus sebep-sonuç ilişkisidir. Bu, ekonomik gelişmenin, vergi yükünde yukarıda bahsedilen türden bir artışa sebebiyet verdiği, tersinin ise doğru olmadığı şeklindedir. Yani ekonomik gelişme, vergi yükünde artışa yol açarken, vergi yükünün artırılması, ekonomik gelişmeye hizmet etmemektedir. Dolayısıyla, ekonomik gelişme ile vergi yükü arasındaki sebep sonuç ilişkisi doğru anlaşıldığında, gelişmiş ülkelerde, OECD üyesi Avrupa ülkelerinde olduğu gibi, vergi yükünün yüksek olmasının bir çelişki değil, ekonomik gelişmenin doğal bir sonucu olduğu görülmektedir (Karaca, 2000). Nitekim ekonomik gelişme hem daha fazla kamu harcaması için talep oluşturmakta hem de sözü edilen talebi karşılayabilecek daha fazla vergilendirilebilir kapasite yaratmaktadır.

2.2.2. OECD Ülkelerinde Çeşitli Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Gelişimi

Önceki kısımda OECD ülkelerinde uygulanan vergilerdeki değişim, GSYH içinde, ana gelir kaynakları itibariyle ve KBDG ayrımı esas alınarak tespit edilen üye ülkeler bazında analiz edilmeye çalışıldı. Bu kısımda OECD ülkelerinde çeşitli vergilerin toplam vergiler içindeki gelişimi toplam bazda incelenecektir.

Aşağıda yer alan Tablo-14'te OECD bölgesinde çeşitli vergilerin toplam vergiler içindeki gelişimi yer almaktadır. Tabloya göre OECD bölgesinde bireysel gelir vergisi 1980 ve 1990 yıllarında toplam vergi gelirleri içinde %30 seviyesinde iken 2010 yılında %24 seviyesine inmiştir. Kurumlar vergisi ise yıllar itibariyle toplam vergiler içinde %8 civarında bir paya sahip olmuştur. Servet vergilerinin toplam vergiler içindeki payı 1980 ile 2010 arası yıllar itibariyle %5 oranında olduğu tablodan anlaşılmaktadır. Sosyal güvenlik kesintileri ise dolaysız vergiler içinde

diğer vergilere kıyasla ciddi oranda artan bir vergi kalemi olmuştur. Nitekim 1980'de %22 olan oran 3 puanlık artış ile 2010 yılında %25 olmuştur. Sosyal güvenlik kesintilerindeki artış bir anlamda gelir ve servet vergilerindeki azalışı telafi etmiştir. Dolaysız vergilerin toplam vergiler içindeki yıllar itibariyle gelişimi de sosyal güvenlik kesintilerindeki artışın etkisiyle, genel olarak %66 oranı civarında seyretmiştir.

Tablo-14 OECD Bölgesinde Vergi Yapısı *

	1980	**1985**	**1990**	**1995**	**2000**	**2005**	**2010**
Kişisel Gelir Vergisi	31,3	29,7	29,6	26,0	25,4	24,0	24,6
Kurumlar Vergisi	7,6	7,9	7,9	8,0	9,7	10,1	8,7
Sosyal Güvenlik Kesintisi	22,1	22,1	22,0	25,1	24,6	25,1	25,4
(İşçi)	7,1	7,5	7,9	8,5	8,7	8,8	8,6
(İşveren)	14,0	13,3	12,7	14,4	14,4	14,4	15,0
Ücret Vergileri	1,3	1,1	1,0	0,9	1,0	1,0	0,9
Servet Vergileri	5,3	5,3	5,7	5,3	5,5	5,5	5,7
Dolaysız Vergiler	**67,6**	**66,1**	**66,2**	**65,3**	**66,2**	**65,7**	**65,3**
Mal ve Hizmet Vergileri	32,5	33,7	33,0	33,9	33,1	33,2	33,6
(Genel Tüketim Vergileri)	14,2	15,8	18,1	19,5	19,7	20,2	20,8
(Özel Tüketim Vergileri)	16,7	16,2	13,3	12,7	11,5	11,1	10,9
Diğer	0,6	0,8	1,2	1,0	0,7	0,6	0,6
Dolaylı Vergiler	**33,1**	**34,5**	**34,2**	**34,9**	**33,8**	**33,8**	**34,2**

Kaynak: OECD Vergi Veri Tabanı, (Çevrimiçi) http://www.oecd.org/document/60/0,3746,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.html, Erişim Tarihi:01.04.2012.
*Çeşitli Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.

Tablodan çıkan bir diğer sonuç OECD ülkelerinde KDV başta olmak üzere genel tüketim vergilerinin hızla büyüyen gelir kaynağı haline gelmesidir. Buna karşın özel tüketim vergileri ise toplam vergi gelirleri içinde önemli oranda düşmüştür. Dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payları ise yıllar itibariyle %33 oranı civarında seyretmiştir.

Tablo-14'te yer alan veriler, küreselleşmenin etkisiyle vergi tabanının uluslararası düzeyde mobil hale gelmesi sonucunda işgücü gelirleri üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının arttığını göstermektedir. Yani vergiler, hareketli olmayan emek gibi faktörler üzerinde yoğunlaşırken, gelir üzerinden alınan vergilerde düşüş söz konusudur. Başka bir ifade ile ülkelerin vergi

yükleri gelirden ücretlere kaymıştır. Dolaylı vergi yapısı ise özel tüketim vergisi ağırlıklı yapıdan genel tüketim vergisi ağırlıklı yapıya dönüşmüştür. Bunda en büyük faktör KDV'nin tüm OECD ülkelerinde yaygınlaşmasıdır. Bu çerçevede OECD bölgesinde ana vergi politikalarındaki trendler aşağıdaki gibi özetlenebilir:

•Gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirimler yapılması,

•Vergi oranları yapısının basitleştirilmesi,

•Sosyal güvenlik katkılarında yapılan artışlar,

•Geleneksel satış ve stopaj vergilerinden KDV'ye doğru yönelim (Heady, 2006:33).

1980 sonrası Türkiye'de ise Tablo-5'e göre dolaylı vergilerin toplam vergiler içinde egemen olduğu bir vergi sistemi söz konusudur. Ancak ülkemizde vergi gelirleri içinde sosyal güvenlik kesintileri yer almamaktadır. Ülkemizin toplam vergi gelirleri içindeki dolaylı-dolaysız vergilerin paylarını OECD ülkeleri ile kıyaslayabilmek için sosyal güvenlik kesintilerini de dikkate almak gerekmektedir. Tablo-15'te OECD vergi sınıflandırması esas alınarak Türkiye'de vergilerin hem ana gruplar itibariyle hem de dolaylı-dolaysız vergi ayırımına göre toplam vergi gelirleri içindeki payları bulunmaktadır.

Tablo-15 incelendiğinde özellikle uluslararası vergi rekabetinin arttığı bir süreçte gelir vergilerinin sistem içindeki ağırlığının azaltılması kaçınılmaz olmuştur. Buna karşın ülkemizde mal ve hizmet vergileri ile sosyal güvenlik primlerinin vergi gelirleri içindeki oranlarının son yıllarda ciddi oranda arttığını gözlemlemekteyiz. Bu durum Türkiye'de yıllar itibariyle vergi yükündeki artışta, dolaysız vergi grubu içinde yer alan sosyal güvenlik kesintileriyle genel ve özel tüketim vergilerinin oluşturduğu mal ve hizmet vergilerinin önemli bir faktör olduğunu göstermektedir. Sosyal güvenlik kesintilerinde artış bir anlamda OECD ülkelerindeki gelişim ile parelellik arz etmektedir.

Dolaylı vergi yapısındaki gelişimde ise Türkiye OECD ülkelerinden farklılaşmaktadır. Bunun nedeni ülkemizde özellikle 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile özel tüketim vergilerinde yaşanan artıştır. Buna karşın genel tüketim vergilerinde ise düşüş söz konusudur.

Tablo-15 Türkiye'de Ana Gruplar İtibariyle Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Gelişimi

Yıllar	Gelir ve Kurumlar Vergisi	Servet Vergileri	Sosyal Güvenlik Kesintileri	Dolaysız Vergiler Toplam	Genel Tüketim Vergileri	Özel Tüketim Vergileri	Diğer Vergiler	Dolaylı Vergiler Toplam
1980	51,8	5,4	14	71,2	0,0	25,2	3,5	28,7
1985	37	4,6	14,3	55,9	23,3	12,4	8,4	44,1
1990	33,5	2,3	19,7	55,5	20,1	7,3	17,2	44,6
1991	34,8	2,2	19,6	56,6	22,2	6,6	14,6	43,4
1992	32,5	2	20,4	54,9	22,7	6,6	15,8	45,1
1993	32	2,1	19,7	53,8	24,2	7,1	14,9	46,2
1994	29,7	8,1	15,8	53,6	30,4	6,2	9,8	46,4
1995	28,3	3	12,1	43,4	31,1	6,0	19,5	56,6
1996	26,2	1,8	15,8	43,8	33,0	4,8	18,5	56,3
1997	27,4	2,7	14,5	44,6	31,4	5,2	18,8	55,3
1998	33,2	3,5	14,5	51,2	30,3	5,1	13,5	48,9
1999	31,4	2,8	18,5	52,7	20,0	14,9	12,4	47,3
2000	29,5	3,2	18,7	51,4	24,2	16,4	8,0	48,6
2001	28,9	2,4	21,5	52,8	23,0	15,6	8,5	47,2
2002	24,8	2,9	19,8	47,5	26,2	19,1	7,2	52,5
2003	23,7	3,2	20,8	47,7	24,9	22,0	5,3	52,2
2004	22,1	3,1	23,9	49,1	22,8	23,4	4,6	50,9
2005	21,8	3,3	22,4	47,5	21,8	25,5	5,0	52,4
2006	21,6	3,6	22,4	47,6	22,2	24,6	5,7	52,5
2007	23,7	3,8	21,7	49,2	21,3	24,3	5,3	50,9
2008	23,9	3,6	25	52,5	20,3	23,2	4,0	47,5
2009	24,1	3,6	24,5	52,2	20,0	23,6	4,2	47,8
2010	21,4	4,1	24,5	50	21,8	24,2	4,0	50

Kaynak: OECD Gelir İstatistikleri, (Çevrimiçi)
http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV, Erişim Tarihi: 01.04.2012.

Dolaylı-dolaysız vergilerin gelişimine bakıldığında, sosyal güvenlik kesintilerinin vergi yükü hesaplamalarına dahil edilmesi neticesinde, 2000'li yıllarda neredeyse dolaylı-dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının %50 bandında dengede olduğu görülmektedir. Tablo-5'te yer alan 2000'li yıllarda %60 ile %70 arasında değişen toplam vergi gelirleri içindeki dolaylı vergi oranları, sosyal güvenlik kesintilerinin dahil edilmesi ile %50 oranı civarına inmektedir. Vergi gelirlerine sosyal güvenlik kesintileri dahil edilmesi, ülkemizin OECD ülkeleri ile karşılaştırılmasında daha gerçekçi sonuçlara varmamıza imkân vermektedir.

3. BÖLÜM

VERİMLİLİK VE ADALET İLKELERİ AÇISINDAN 1980 SONRASI DÖNEMDE TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞİŞİMİN ANALİZİ

Adam Smith'ten başlamak üzere büyük maliyeciler iyi bir vergi sistemi için çeşitli ilkeler ortaya koymuşlardır. Bunlardan adalet ilkesi, sistemin güvenilirliğini ve sürekliliğini sağlayan en önemli ilkedir. Adil olmayan bir vergi, sadece ülkenin mali ve ekonomik faaliyetlerini değil, siyasal rejimini de etkisi altına alır. Birçok ihtilâlin ve rejim değişikliğinin gerçek nedeninin adil olmayan vergilere dayandığı, tarihte örnekleriyle ortadadır (Benlikol, Müftüoğlu:2000:19). Verimlilik ilkesini ise devletin yaşaması ve gelişmesi için yeterli gelir kaynağını en düşük maliyetle sağlamaya yönelik ilke olarak nitelendirebiliriz. Bu bakımdan vergi politikalarının adalet ve verimlilik hedefleri arasında daima bir denge kurma ihtiyacı, yani tersine bir ilişki söz konusudur.

1980'li yılların başından itibaren dünya gündemine giren küreselleşme olgusu, devlet fonksiyonlarını değiştirerek, geleneksel mali anlayışların yanında, yeni mali yaklaşımların geliştirilmesine neden olmuştur. 1980'leri takiben özellikle 1990'lı yıllarda ülke ekonomilerinde sermaye piyasalarının liberalleşmesi doğrultusunda yapılan uygulamalar sonucunda küreselleşme, dünya genelinde ekonomik, sosyal, siyasal, kültürel ve vergilendirme gibi alanlarda etkisini göstermektedir. Esasen neo-liberal politikalardan, sermayenin ülkeler arasında serbestçe dolaşımına kadar ortaya çıkan farklılıklar, kuşkusuz vergi politikalarının da bu yönde hareket etmesine neden olmaktadır (Güngör, Aydın, 2011:70).

Türkiye'de küreselleşmenin etkilerinin daha çok 1980'den sonra görüldüğü dikkate alınırsa, küreselleşmenin vergi sisteminin yapısında yarattığı değişimlerin de bu tarihten itibaren ortaya çıktığı söylenebilir. Bu kapsamda ülkemizde 1980'li yıllarda benimsenen ihracata dayalı kalkınma politikasında, ihracatın arttırılması için devalüasyon, ücretlerin sınırlandırılması, kamu harcamalarının kısılması ve başka bazı tedbirler yer almıştır. Bu dönemde, vergi yükü dolaylı vergiler ağırlıklı bir

yapıda iken, gelir vergisi hasılatı önemli ölçüde stopaj yöntemi ile tahsil edilir hale dönüşmüştür.

Bu bölümde öncelikle özetlediğimiz 1980 sonrası dönemde Türk vergi sisteminin yapısındaki değişimin sonuçları analiz edilecektir. Daha sonra elde edilen bulgular çerçevesinde vergi sistemimizdeki değişim, vergide verimlik ve adalet ilkeleri açısından değerlendirilecektir.

3.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞİŞİMİN SONUÇLARI BAKIMINDAN ANALİZİ

Bu kısımda 1980 sonrası dönemde Türk vergi sisteminin yapısında meydana gelen değişimin çeşitli ekonomik ve mali faktörlere etkileri ortaya konulacaktır. Analizimizde Türk vergi sistemindeki değişimden etkilenen faktörler, verimlilik ve adalet ilkeleri esas alınarak incelenecektir. Söz konusu ayrım, vergi sistemindeki değişimden etkilenen faktörlerin verimlilik veya adalet ilkesinden hangisi ile daha yakından ilişkili olduğu dikkate alınarak yapılmıştır.

3.1.1. Verimlilik İlkesi Açısından Analiz

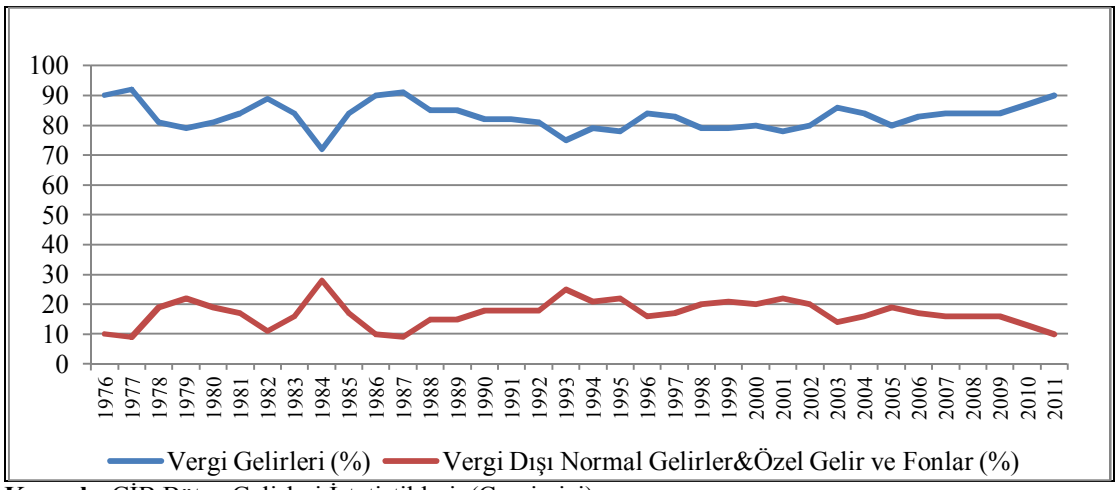
3.1.1.1. Vergi Gelirlerine Etkisi

Vergi sistemindeki değişimin vergi gelirlerini ne yönde değiştirdiği özellikle vergilerin verimliliği açısından ele alınması gereken önemli göstergelerden biridir. Bu bağlamda öncelikle konsolide bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin gelişiminin değerlendirilmesi gerekmektedir.

Konsolide bütçe gelirleri; vergi gelirleri, vergi dışı normal gelirler ve çeşitli özel gelir ve fonlardan oluşmaktadır. Vergi dışı normal gelirler kapsamında; özelleştirme başta olmak üzere, devlete ait taşınmaz malların kira ve satış gelirleriyle KİT'lerin kârları bulunmaktadır. Özel gelir ve fonlar ise, hibeler ve çeşitli fonlardan bütçeye aktarılan gelirlerden oluşmaktadır. Bu fonlar 1992 yılından itibaren TCMB tarafından oluşturulan Müşterek Fon Hesabında izlenmeye başlanmıştır.

Aşağıda yer alan Grafik-5'te takip edilebileceği gibi genel bütçe gelirleri içindeki vergi payı yavaş olsa da artış eğilimi göstermektedir. Bu durum devletin teşebbüs gelirlerinin azalması bakımından liberal devlet anlayışı ile uyumludur. Ancak, kamu harcamaları bakımından vergi gelirlerine olan bağımlılığın artması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, küresel sürecin vergi gelirleri üzerindeki erozyon etkisinden farklı bir sürecin Türkiye'de yaşandığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

Grafik-5 Türkiye'de Genel Bütçe Gelirleri Tahsilatı (%)



Kaynak: GİB Bütçe Gelirleri İstatistikleri, (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, Erişim Tarihi:01.05.2012.

Aşağıda yer alan Tablo-16'da 1975 ve 2010 yıllarında gerçekleşen vergi gelirleriyle bu gelirlerin endeks değeri bulunmaktadır. Tabloya bakıldığında Türkiye'de vergi gelirlerinin diğer kamu gelirlerine göre yükselen trendini destekleyecek bir unsur olarak yıllar bazında vergi gelirleri çok ciddi oranda artmıştır. Nitekim vergi gelirleri 1975 yılı temel yıl olarak alındığında 1975 yılına göre 2010 yılında 221.612,96 kat yükselmiştir.

Tablo-16 Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Endeks Değeri

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Endeks
1975	95	100
2010	210.532.315	221.612.963

Kaynak: DPT Ekonomik ve Sosyal Göstergeler Tablo-5.7'de yer alan verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Tablo-16'daki vergi gelirlerindeki artış nominal değerler üzerinden

hesaplanmıştır. Bu sebeple enflasyon faktörü göz ardı edilmiştir. Vergi gelirlerinde artışın olup olmadığını değerlendirmek için enflasyon faktörünü de dikkate almak gerekmektedir. Bu durumu yansıtan bilgiler Tablo-17'de yer almaktadır. Tabloda çeşitli yıllara ait vergi gelirlerinin yıllık artışları ile fiyat artışları karşılaştırılmıştır. Buna göre 1970-1990 yıllarında yıllık vergi gelirlerinin tahsilat artışları ile fiyat artışları arasındaki fark ortalama %6.6 iken, 1991-2011 yıllarında yaklaşık 5 puan artarak %11.3 oranına yükselmiştir. Neticede ülkemizin reel vergi gelirlerinde de bir artış söz konusudur.

Tablo-17 Türkiye'de Vergi Gelirleri Tahsilat Artışı ile Yıllık Fiyat Artışlarının Karşılaştırılması*

Yıllar	Fark	Yıllar	Fark
1970	14,2	1991	14,0
1971	13,6	1992	18,7
1972	9,3	1993	26,3
1973	4,0	1994	-27,2
1974	6,3	1995	19,6
1975	35,4	1996	22,1
1976	14,6	1997	20,5
1977	-3,7	1998	40,2
1978	-2,2	1999	-2,5
1979	-16,9	2000	46,4
1980	-9,8	2001	-38,7
1981	33,1	2002	19,3
1982	-8,3	2003	27,5
1983	-13,0	2004	6,0
1984	-30,9	2005	15,8
1985	23,2	2006	3,0
1986	31,4	2007	7,2
1987	2,7	2008	2,9
1988	-10,8	2009	-2,6
1989	17,2	2010	11,2
1990	28,5	2011	7,3
Ortalama	**6,6**	**Ortalama**	**11,3**

Kaynak: GİB Bütçe Gelirleri İstatistikleri, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, Erişim Tarihi:01.05.2012.
* Geçen yılın aynı ayına göre 2005-2011 Yıllarında Üretici Fiyatları Endeksleri ve 1970-2004 Yıllarında Toptan Eşya Fiyatları Endeksleri Artışı ile Karşılaştırılması.

Türkiye'de vergi gelirlerindeki artışta en önemli faktörlerden biri 1980 sonrasında dolaylı vergilerde yaşanan artıştır. Nitekim Tablo-5'te 1980 yılında dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı %41.8 iken 2010 yılında %66.5 oranına yükselmiştir. Tablo-15'te daha gerçekçi sonuçlar almak için sosyal güvenlik kesintileri de vergi gelirlerine dahil edildiğinde, 1980 yılında toplam vergiler içinde dolaylı vergilerin payı %28.7 iken 2010 yılında %50 oranına yükseldiğini görmekteyiz. Yani sosyal güvenlik primleri dahil olsa da olmasa da 1980 sonrası dolaylı vergilerde ciddi oranda bir artış söz konusudur. Ayrıca bir dolaylı vergi kalemi olan ve 1985 yılında yürürlüğe giren KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı ile yerini aldığı sekiz verginin toplam vergi gelirleri içindeki payını karşılaştırarak, vergi gelirlerindeki artışta dolaylı vergilerin ağırlığı anlaşılabilecektir. Aşağıda yer alan Tablo-18 bu durumu yansıtacak şekilde hazırlanmıştır. Buna göre KDV'nin yerini aldığı vergilerin toplam vergiler içindeki 1970-1984 yılları arasını kapsayan on dört yıllık ortalama payı hesaplanmıştır. Daha sonra KDV yürürlüğe girdikten sonra KDV'nin toplam vergiler içindeki 1985 ile 1999 yılları arasını ifade eden on dört yıllık ortalama payı bulunmuştur. Bu iki ortalama pay karşılaştırıldığında KDV'nin yerini aldığı sekiz vergiye göre toplam vergiler içindeki payının beş puan daha yüksek olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo-18 KDV'nin Yerini Aldığı Vergilere Göre Toplam Vergiler İçindeki Paylarının Karşılaştırılması

	1970-1984 (Ortalama)	1985-1999 (Ortalama)
KDV'nin Yerini Aldığı Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı	24%	-
KDV'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	-	29%

Kaynak: Korkmaz,2003:153-154 ile GİB Çeşitli Vergi İstatistikleri Tablo-58'de yer alan kaynaklardan yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Ülkemizde 1980 sonrasında vergi gelirlerindeki artışı sağlayan faktörlerden bir diğeri vergilerin -özellikle gelir vergisinin- stopaj usulüyle toplanmasıdır. Bilindiği üzere stopaj usulünde çeşitli kurum ve müesseseleri sorumluluklar yüklenmiş, bu şekilde verginin toplanması denetim altına alınmıştır. Söz konusu olumlu özellik stopaj usulü ile uygulanan işlemlerde vergi kaçırmayı zorlaştırmaktadır. Bu durumda stopaj usulüyle toplanan vergiler kamu gelirlerini

arttırıcı bir niteliğe sahip olmaktadır. Aşağıda yer alan Tablo-19'da gelir vergisindeki kaynakta kesilen vergilerin hem vergi gelirlerine hem de gelir vergisine oranları verilmiştir. 2000'li yıllarda kaynakta kesilen vergilerin gelir vergisi içindeki payı %90'un üzerindedir. Bu sonuç ülkemizde 1980 sonrası vergi gelirlerini arttıran faktörlerden biri olan stopaj usulü ile vergilendirmenin boyutunu ortaya koymaktadır.

Tablo-19 Türkiye'de Tevkif Suretiyle Toplanan Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri ve Gelir Vergisi İçindeki Payları (%)

Yıllar	Vergi Gelirleri (Bin TL)	Gelir Vergisi (Bin TL)	Bey. Day. Gelir Vergisi (Bin TL)	GV Tevkifatı (Bin TL)	Bey. Day. GV'nin VG Payı	Bey. Day. GV'nin GV Payı	GV Tevkifatının VG Payı	GV Tevkifatının GV Payı
1992	141.602	60.056	7.254	50.611	5,1	12,1	35,7	84,3
1993	264.273	106.661	11.091	91.687	4,2	10,4	34,7	86
1994	587.760	181.884	18.392	153.513	3,1	10,1	26,1	84,4
1995	1.084.350	329.795	32.158	277.840	3	9,8	25,6	84,2
1996	2.244.094	676.017	64.679	574.295	2,9	9,6	25,6	85
1997	4.745.484	1.500.245	111.151	1.325.238	2,3	7,4	27,9	88,3
1998	9.228.596	3.481.752	289.372	2.521.362	3,1	8,3	27,3	72,4
1999	14.802.280	4.936.551	480.481	3.980.612	3,2	9,7	26,9	80,6
2000	26.503.698	6.212.977	345.147	5.668.008	1,3	5,6	21,4	91,2
2001	39.735.928	11.579.424	484.459	10.854.648	1,2	4,2	27,3	93,7
2002	59.631.868	13.717.660	860.621	12.490.183	1,4	6,3	20,9	91,1
2003	84.316.169	17.063.761	1.090.869	15.390.993	1,3	6,4	18,3	90,2
2004	101.038.904	19.689.593	1.151.282	17.753.506	1,1	5,8	17,6	90,2
2005	131.948.778	26.849.808	1.501.833	24.257.578	1,1	5,6	18,4	90,3
2006	151.271.701	31.727.644	1.656.774	28.900.776	1,1	5,2	19,1	91,1
2007	171.098.466	38.061.543	1.767.732	35.006.484	1	4,6	20,5	92
2008	189.980.827	44.430.339	2.065.284	40.957.192	1,1	4,6	21,6	92,2
2009	196.313.308	46.018.360	2.297.745	42.329.043	1,2	5	21,6	92
2010	235.714.637	49.385.289	2.437.328	45.453.538	1	4,9	19,3	92

Kaynak: GİB Bütçe Gelirleri İstatistikleri, (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, Erişim Tarihi: 01.05.2012.

Sonuç olarak ülkemizde 1980 sonrasında mal ve hizmet vergileri, vergi gelirlerini arttıran önemli bir gelir kaynağı olarak belirmiştir. Bunun yanında bir vergi güvenlik müessesesi olan stopaj usulüyle vergilendirmede, vergi gelirlerini arttıran bir diğer unsurdur. Bu sürece sebep olan faktörleri şu şekilde belirtebiliriz (DPT,2007:12):

- Ekonomideki kurumsallaşma düzeyinin artması (geleneksel ticaret ve üretim yöntemlerinden organize piyasa ve üretim yapısına geçiş) vergi tahsilatına olumlu katkı sağlamıştır. Üretim ve ticaret faaliyetlerinde büyük ölçekli işletmelerin ön plâna çıkması vergi yönetimi ve tahsilatı anlamında olumlu bir etki yaratmıştır.
- Bireylerin tüketim kalıbının değişmesi sonucu, kayıtlı sektörlerde gerçekleştirilen iletişim ve enerji gibi hizmetlerin tüketici bütçeleri içerisinde daha fazla pay alması vergi tahsilatını olumlu etkilemiştir.
- Mali sistemin büyüklüğünün artması, sektörün kayıtlı ve vergi tahsilat masrafının düşük olması, vergi tahsilatında etkinliği arttırmıştır.
- Dış ticaret hacminin artması da vergi gelirlerinin artmasında diğer önemli bir faktördür.

Vergi sistemindeki değişimin vergi gelirlerine etkileri ile ilgili belirtilmesi gereken son nokta, vergilerin toplanma maliyetleridir. Vergilerin hasılata katkısını değerlendirirken sadece yüksek gelir sağlaması yanında, ayrıca vergilerin toplanma maliyetinin de irdelenmesi gerekmektedir. Vergilendirmeyle ortaya çıkan maliyetin açık ve gizli olarak iki yönü vardır. Gelir örgütünün merkez ve taşra kuruluşlarının sabit ve değişken maliyetleriyle mükelleflerce katlanılan sabit ve değişken maliyetler verginin toplam maliyetini oluşturmaktadır. Doğal olarak bunlara alternatif maliyetleri de eklemek gerekmektedir. Gerek kayıtsal ve gerek alternatif maliyetler birlikte düşünüldüğünde toplum olarak katlanmak zorunda kalınan ve sosyal refahı etkileyen bu olgunun mutlaka dikkate alınması ve buna göre vergilendirmeye gidilmesi gerekmektedir.

Dolaylı ve dolaysız vergiler açısından vergilerin toplanma maliyetlerini ortaya koymak kolay değildir. Maliyet hesaplamalarında sadece GİB'in harcamaları yanında açıkladığımız üzere vergiye taraf olan özel kişilerin de maliyetleri bulunmaktadır. Bu durum her bir verginin maliyetinin hesaplanmasını imkânsız hale getirmektedir. Ancak uygulamalarını göz önüne aldığımızda dolaylı vergilerin ve stopaj usulü alınan vergilerin toplanma maliyetlerinin beyana dayalı dolaysız vergilere göre daha düşük olabileceğini söyleyebiliriz. KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin malı veya hizmeti satanlar tarafından ve stopajda alıcılar tarafından toplanması nedenleriyle bunların tahsilinde gelir idaresinin kayıt tutma dışında bir katkısı olmamaktadır. Dolaylı vergilerde bir mükellefin hesapladığı vergi diğer

mükellefin indirebileceği vergi olduğu için otokontrolü mükellefler kendi aralarında yapmaktadır. Bu otokontrol devletin denetleme maliyetlerini aşağıya çekmektedir. Ülkemiz için değerlendirirsek dolaylı vergilerin hesaplanması ve beyanı gelir ve kurumlar vergisine göre daha sade ve kolaydır. Gelir üzerinden alınan vergilerde; oranlar, dilimler, kârın hesaplanmasında dikkate alınacak giderler, zararlar gibi unsurlar verginin beyanını karmaşıklaştırmakta, hem mükelleflere hem de devlete külfet yüklemektedir.

Neticede dolaylı vergiler ile stopaja dayalı vergilerin tahsil maliyeti diğer vergilere göre daha düşük olduğundan, bu vergilerin kamu gelirlerine katkısının daha fazla olduğunu söyleyebiliriz.

3.1.1.2. Tahsilat Oranına Etkisi

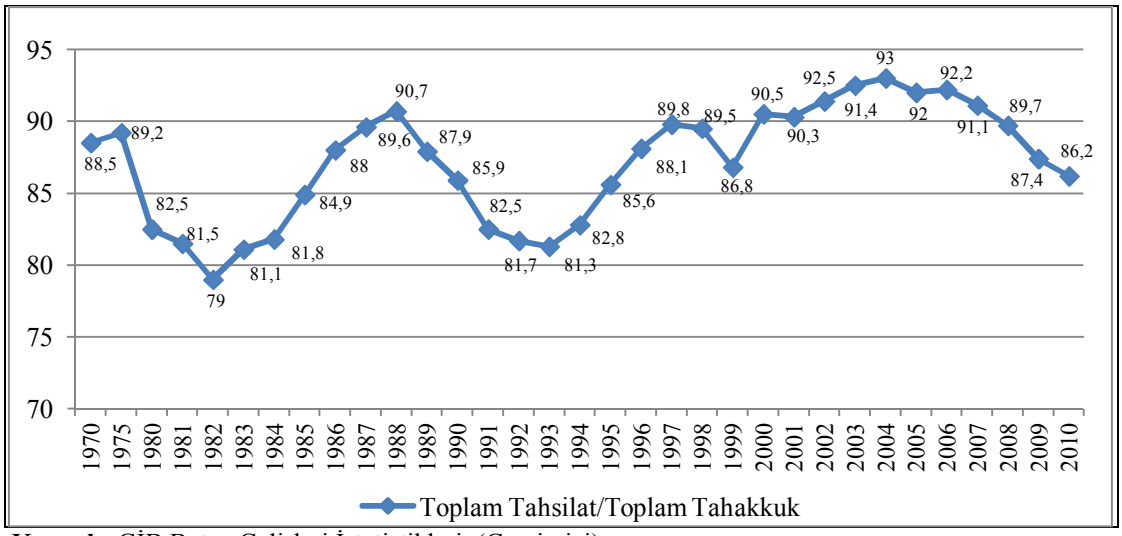
Vergilerin başarı kriterlerinden biri de tahakkuk ettirilen tutarların tahsilini sağlayabilmesidir. Bu kapsamda ülkemizde uygulanan vergilerin başarılı olup olmadığına genel bütçe vergi gelirlerinin toplam tahsilatının toplam tahakkuka oranlarını incelememiz sonucu karar verebiliriz.

Grafik-6'da genel bütçe vergi gelirlerinin tahsilat oranları verilmiştir. Grafikten 1980'li yıllara kadar tahsilat oranlarının düşüşte olduğunu görmekteyiz. 1980'li yılların ortasından itibaren verimli bir vergi olarak nitelendirilen KDV'nin yürürlüğe girmesi ile tahsilat oranı yükselmiştir. 1990'lı yılların ilk yarısında düşen söz konusu oran 1994 Ekonomik Krizi'nden sonra alınan ekonomik ve mali önlemler neticesinde yükselmiştir. Bu artış 2006 yılına kadar 1999 yılı hariç istikrarlı biçimde devam etmiştir. Tahsilat oranında 1999 yılındaki düşüşün sebebi sanayi kuruluşlarının yoğunlukta bulunduğu bölgede deprem felaketinin olması ve bunun sonucunda birçok verginin tahsilinin ertelenmesi veya tahsilinden vazgeçilmesidir.

2006 yılından sonra ise toplam tahsilat oranı tekrardan düşüşe geçmiştir. Bu duruma yol açan birinci etken toplumda oluşan vergi affı beklentisidir. Nitekim hükümet de bu beklentileri karşılayacak şekilde 2009 yılında 5811 sayılı Varlık Barışı Kanunu ve 2011 yılında ise 6111 sayılı Vergi Barışı Kanunu'nu yasalaştırmıştır. İkinci nedense bundan önceki bölümlerde de değindiğimiz üzere

dünyada yaşanan ekonomik durgunluktur.

Grafik-6 Türkiye'de Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilat Oranları (Toplam Tahsilat / Toplam Tahakkuk)



Kaynak: GİB Bütçe Gelirleri İstatistikleri, (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, Erişim Tarihi: 01.05.2012.

Ekte yer alan Tablo-20'de vergi türleri itibariyle tahsilat oranları yer almaktadır. Tabloyu incelediğimizde, dış ticaret üzerinde tahakkuk eden vergilerin tamamının tahsil edildiğini ve son yıllarda mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam tahsilat oranlarının ise gelir üzerinden alınan vergilerin tahsilat oranlarının üzerinde gerçekleştiğini görmekteyiz. Bu durumda vergi türleri itibariyle toplam tahsilat oranlarında, dolaylı vergi grubunda yer alan mal ve hizmet vergileriyle dış ticaret vergilerinin diğer vergilere göre daha başarılı olduğunu belirtebiliriz.

3.1.1.3. Kamu Harcamalarını Karşılamaya Etkisi

Vergilemenin en önemli amacı, kamu harcamalarının finansmanında yeterliliğe sahip olmasıdır. Sahip oldukları doğal kaynaklardan önemli derecede gelir sağlayan ülkeler dışında, bir vergi sisteminin yeterliliğinin derecesi "*Vergi sistemi, kamu finansmanı yeterince sağlıyor mu?*" sorusuna verilen cevap ile ölçülebilir (Demirli, 2011:35).

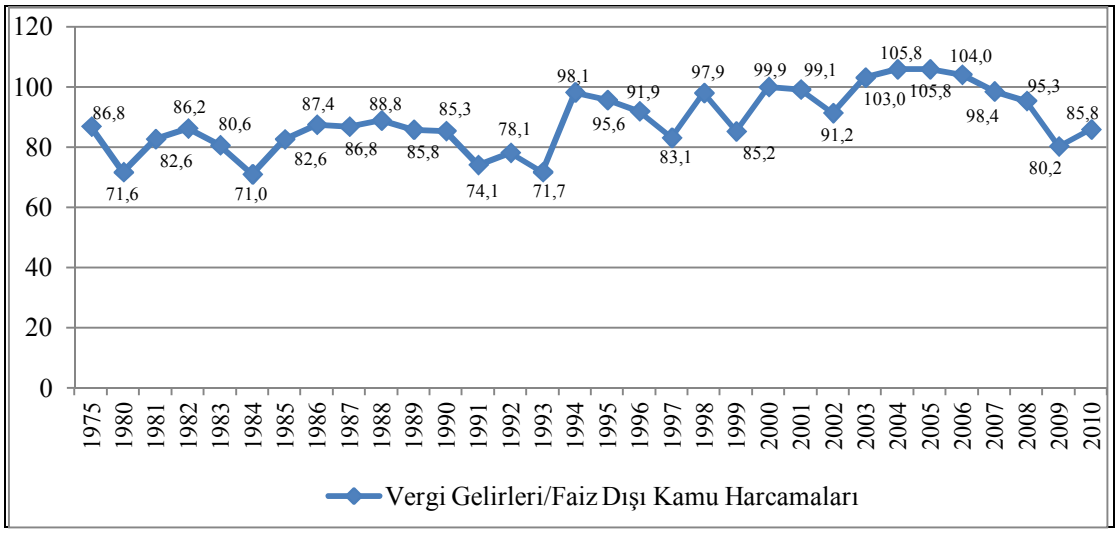
Ayrıca vergi gelirleri ve kamu harcamaları arasındaki ilişkinin belirlenmesi,

özellikle bütçe açığı veren ekonomilerde denk bütçenin sağlanabilmesine yönelik alternatif politikaların oluşturulmasında önemlidir. Böylece, vergilerin gelir sağlama amacı mutlak olmayıp önceden saptanmış harcama hedefine göre belirlenir (Önder vd., 1993:31).

Vergi gelirlerinin kamu harcamalarına oranı, o yıl içinde toplanan vergi gelirinin o yıl içinde yapılan kamu harcamalarını hangi oranda finanse ettiğini göstermektedir. Bu oranın artışı toplam vergi gelirlerinin o yıl yapılan kamu harcamalarından daha fazla olduğunu göstermektedir ve olumlu bir gelişme olarak kabul edilmektedir.

Grafik-7'de Türkiye'de vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranları yıllar itibariyle verilmiştir. Grafiğe göz attığımızda, vergi gelirlerinin faiz dışı kamu harcamalarını karşılama oranının arz yönlü politikalar neticesinde 1980'li yılların ortalarında %70 bandına kadar düştüğünü saptıyoruz. 1985 yılında KDV'nin yürürlüğe girmesi ile vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı yükselmeye başlamıştır. Oran 1990'lı yılların başlarında tekrar düşmeye başlamış, 1993 yılında %70 oranına kadar gerilemiştir. Türkiye'de 1994 yılında yaşanan ekonomik krizin bir nedeni olarak vergi gelirlerinin faiz dışı kamu harcamalarını karşılama oranındaki düşüşü gösterebiliriz. 1994 yılında alınan önlemler ve o dönem uygulamaya giren olağanüstü vergiler, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranını arttırmış, ancak ilerleyen yıllarda bir dönem artan bir dönem düşen istikrarsız bir seyir izlemiştir. Bu sonuçlar alınan ekonomik ve mali önlemlerin ciddiyetle uygulanamadığının en somut kanıtıdır. Zira 2001 yılında Türk ekonomisinde yaşanan kriz, bu sürecin sonucudur. 2001 yılından sonra uygulanan ekonomik ve mali politikaların başarısıyla vergi gelirlerinin faiz dışı kamu harcamalarına oranı yükseliş yönünde istikrar kazanmıştır. Ancak 2008 yılında dünyada baş gösteren ekonomik durgunluğun da etkisiyle son yıllarda vergi gelirlerinin faiz dışı kamu harcamalarını karşılama oranı %100'ün altına düşmüştür.

Grafik-7 Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Faiz Dışı Kamu Harcamalarına Oranı (%)



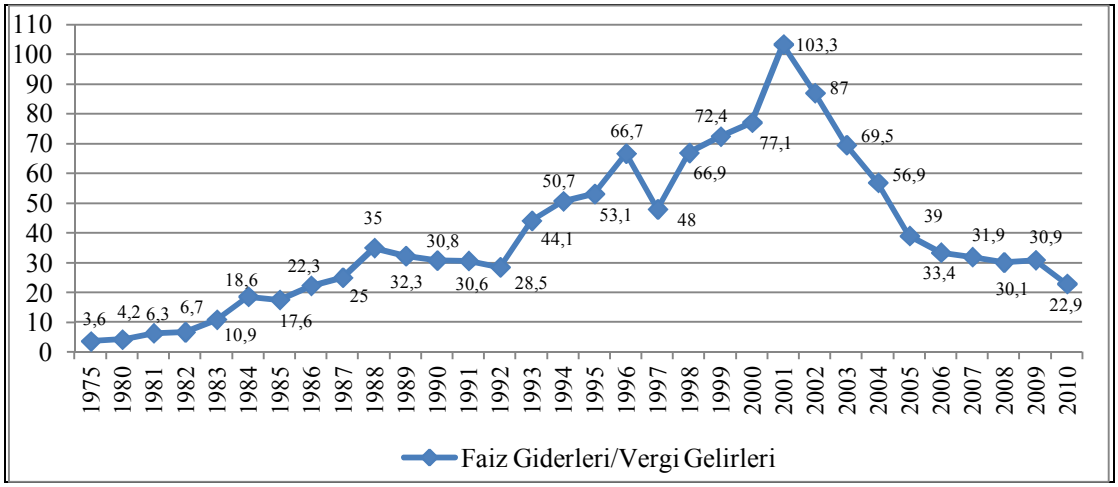
Kaynak: DPT Ekonomik ve Sosyal Göstergeler Tablo 5.7'de yer alan verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Etkin bir maliye politikası için kamu gelirleri ile kamu harcamaları arasında gerekli uyumun sağlanamaması, kamu harcamalarının karşılanmasında borçlanmayı kaçınılmaz hale getirmektedir. Bu anlamda ülkemizin 1980 sonrasında vergi gelirlerinin faiz dışı kamu harcamalarını karşılama oranının %100'ün altına düştüğü yıllarda mecburen o dönemki hükümetlerce borçlanmaya gidilmiştir. Grafik-8 bu durumu yansıtmaktadır. Grafiğe göre 2001 yılı ekonomik krizinden önce, kamu harcamalarının finansmanında kamu gelirlerinin yetersizliği, kamu borçlarında önemli artışlara neden olmuştur.

Kamu borçlarının yüksekliği ve vergi sistemindeki yetersizlikler Türkiye ekonomisinde yaşanan ekonomik krizlerin önemli bir sebebi haline gelmiştir. 1980 ve sonrasında uygulanan birçok istikrar programında mali disiplinin sağlanmasıyla vergi sisteminin rasyonelleştirilmesi esas alınmıştır. Ancak mali sistemde yapılan reformların eksikliği, kamu harcamalarının vergilerle finansmanı yerine borçla finansmanını hızlandırmıştır. Özellikle 1990'lı yıllardan sonra daha sık karşılaşılan ekonomik krizlerde mali disiplinsizlik, kamu harcamalarının borçla finansmanının yarattığı sürdürülemez kamu borçları ile iç borçlanmanın yarattığı yüksek faiz giderleri dikkati çekmektedir (Terzi, Oltulular, 2006:2). 2001 ekonomik krizinden sonra ülkemizde vergi gelirlerinin faiz giderlerini karşılama oranı istikrarlı bir şekilde

yükselmiştir. 2008 yılında dünyada yaşanan durgunluk sonucunda kamu harcamalarındaki artış, Türkiye'de faiz giderlerinin artması yönünde bir baskı unsuru olamamıştır. Bu durumu geçmişten alınan derslerin bir yansıması olarak değerlendirebiliriz. Ayrıca bu sonuç vergi sistemimizin kamu harcamalarını karşılamada hâkim finansman kaynağı olduğunun göstergesidir.

Grafik-8 Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Faiz Giderlerini Karşılama Oranı (%)

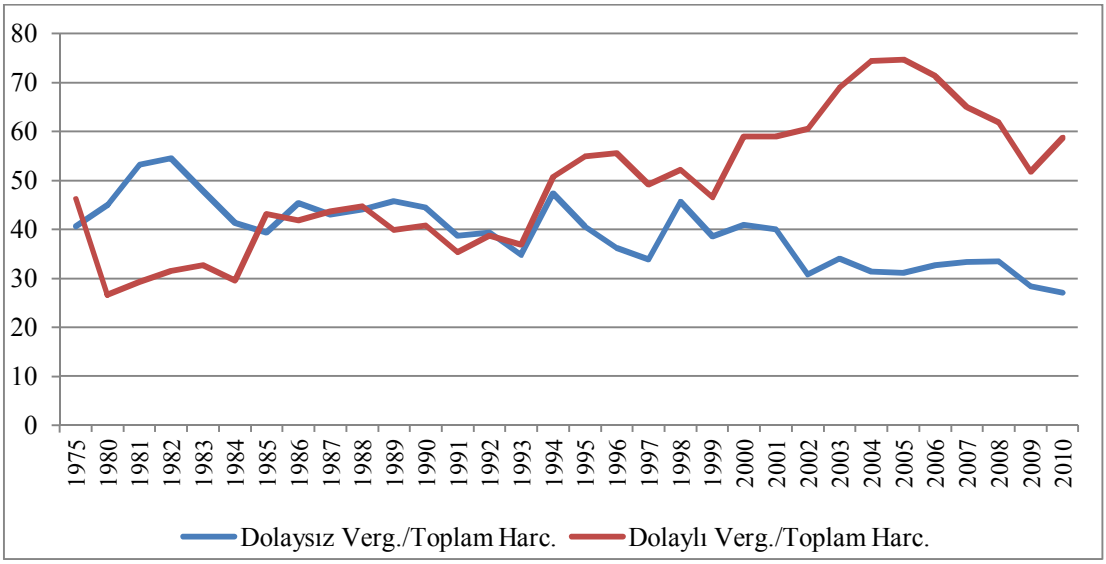


Kaynak: DPT Ekonomik ve Sosyal Göstergeler Tablo 5.13, (Çevrimiçi) http://www.dpt.gov.tr/PortalDesign/PortalControls/WebIcerikGosterim.aspx?Enc=83D5A6FF03C7B4FC5A73E5CFAD2D9676, Erişim Tarihi: 04.01.2012.

Buraya kadar genel olarak vergi gelirleriyle kamu harcamaları ve faiz giderlerinin karşılaştırılması yapılmıştır. Şimdi de dolaysız ve dolaylı vergilere göre elde edilen vergi gelirlerinin faiz dışı kamu harcamalarına oranları yıllar itibariyle verilerek, kamu harcamalarını hangi vergi grubunun daha yüksek finanse ettiği incelenecektir. Aşağıda yer alan Grafik-9'da dolaylı-dolaysız vergilerin faiz dışı kamu harcamalarına oranları bulunmaktadır. Buna göre 1985 yılına kadar dolaylı vergilere göre dolaysız vergilerin faiz dışı kamu harcamalarına oranı daha yüksektir. KDV'nin yürürlüğe girdiği 1985 yılından 1994 yılına kadar dolaylı-dolaysız vergilerin faiz dışı kamu harcamalarına oranlarının neredeyse aynı yüzdelerde gerçekleştiğini, 1994 yılından sonra ise dolaylı vergilerin faiz dışı kamu harcamalarının finansmanında öne çıktığını ve 2000'li yılların ortasında ise zirve yaptığını tespit edebiliriz. Grafikten dolaysız vergiler/faiz dışı kamu harcamaları oranının 2000'li yıllarda %30 civarında sabit kaldığını, son yıllarda ise düşüşe geçtiğini görüyoruz. Zaten kamu harcamalarını finanse etmede yetersiz olan dolaysız

vergi grubunun son yıllarda düşmesi, dolaylı vergilerin önemli oranda kamu harcamalarını finanse eden kamu gelir kaynağı olduğunu kanıtlayan bir başka unsurdur.

Grafik-9 Türkiye'de Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Faiz Dışı Kamu Harcamalarına Oranı (%)



Kaynak: DPT Ekonomik ve Sosyal Göstergeler Tablo 5.7'de yer alan verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

3.1.1.4. Vergi Tabanına Etkisi

Vergi tabanı, bir ülkede cari vergi sisteminin; üzerinden vergi alınabilecek ekonomik unsurlardan ne kadarını kapsadığı ve üzerinden vergi alınabilecek ekonomik unsurlardan fiilen ne kadarının vergilendirilebileceğini ifade eder. Buna göre, bir ülkede, mevcut vergi sistemi, vergilendirilebilir tüm ekonomik unsurları kapsamaya elverişli değil ise, ülkedeki vergi tabanının darlığından söz edilir. Öte yandan, mevcut vergi sistemi, vergilendirilebilir ekonomik unsurların tamamını kapsayacak nitelikte olmakla birlikte, vergi idaresi bu unsurlarının tamamını vergilendirmeyi başaramıyorsa, bu durumda vergi tabanı yine daralır (Pehlivan, Öz, 2000: 144-145).

Türk vergi sisteminde vergi tabanının dar olduğu, genel kabul gören bir görüş haline gelmiştir. Bu görüşü desteklemek için en çok kullanılan göstergeler, beyanname veren mükelleflerin sayısının az olmasıyla vergi kanunlarındaki istisna

ve muafiyetlerin çokluğudur. Bu bakımdan mükellef sayıları ile vergi harcamaları yönünden vergi tabanının değerlendirmesine alt başlıklar halinde yer verilmiştir.

3.1.1.4.1. Türkiye'de Mükellef Sayıları

Sebebi ne olursa olsun mükellef sayısının normalde olması gerekenden az olması, belli bir vergi hasılatının sağlanması şartı altında kayıtlı mükelleflerin vergi yüklerinin artması ya da bu mükelleflere daha yüksek vergi oranları uygulanması anlamına geleceğinden, vergi sisteminin etkinlik maliyetini önemli ölçüde artırır. Bu durum ayrıca vergilemede adalet açısından da kabul edilemez.

Aşağıda yer alan Tablo-21'de 1983 yılından günümüze kadar, bazı vergi türleri itibariyle Türkiye'deki faal mükellef sayılarına yer verilmiştir. Görüldüğü üzere aradan geçen 28 yıl içerisinde gelir vergisi mükellef sayısında düşüşler yaşanırken, kurumlar vergisi mükellef sayısı artmıştır. Tablodan KDV mükellef sayısının 1990-2003 yılları arasında bir milyon civarında arttığını, 2003 yılından sonra düştüğünü görebiliriz.

Tablo-21 Türkiye'de Yıllar İtibariyle Faal Mükellef Sayıları

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	KDV	Toplam
1983	2.798.751	52.540	-	-
1990	2.768.216	142.995	2.084.157	4.995.368
1995	2.741.806	319.698	2.294.665	5.356.169
2001	2.577.440	565.556	2.870.826	6.013.822
2002	2.558.240	577.614	2.885.647	6.021.501
2003	2.553.239	597.107	2.832.976	5.983.322
2004	2.588.472	620.241	2.198.869	5.407.582
2005	2.509.650	604.561	2.179.575	5.293.786
2006	2.500.636	601.958	2.207.794	5.310.388
2007	2.486.174	623.293	2.247.182	5.356.649
2008	2.475.823	641.083	2.279.781	5.396.687
2009	2.433.505	639.991	2.255.722	5.329.218
2010	2.427.056	646.735	2.264.259	5.338.050
2011	2.421.203	659.730	2.284.442	5.365.375

Kaynak: GİB Vergi İstatistikleri, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/index.php?id=27, Erişim Tarihi: 01.05.2012.
1983-1999 yılları arası verileri için GİB 1999 Yılı Faaliyet Raporu ve DPT, 2001:35.
2001-2011 Gelir Vergisi Mükelleflerine Basit Usul Dahil.

Türkiye'deki mükellef sayısının düştüğünü göstermek için sık kullanılan diğer bir yöntem de, mükelleflerin sayısını seçmen sayısına oranlamaktır. Mükellef sayılarının toplam seçmene oranları aslında ülkemizin mükellef sayılarının gelişiminde daha gerçekçi bilgiler sunmaktadır. Bunun nedeni nüfusu artan toplumların mükellef sayılarının da artması gerekmekte olduğu gerçeğidir. Tablo-22 bunu yansıtacak şekilde hazırlanmıştır. Buna göre toplam mükelleflerin toplam seçmene oranı, 1991 yılına göre 2011 yılında neredeyse yarı yarıya düşmüştür. Yani ülkemizde süreç tam tersi olarak gerçekleşerek toplam seçmendeki artışa rağmen mükellef sayıları azalmıştır.

Tablo-22 Türkiye'de Mükellef Sayılarının Toplam Seçmen Sayısına Oranı (%)

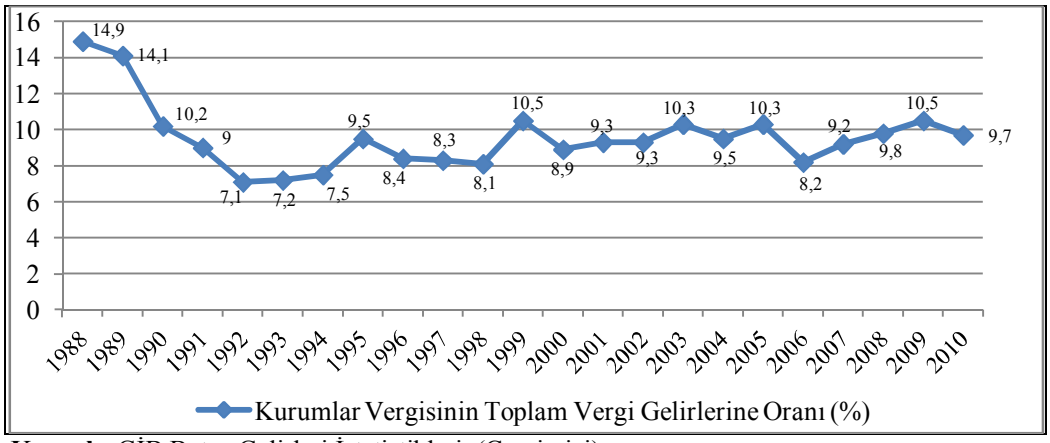
	1991	1995	2002	2007	2011
Toplam Seçmen Sayısı	29.979.123	34.155.981	41.407.015	42.799.303	50.189.930
Gelir V. Mükellef Sayısı	2.930.805	2.741.806	2.558.240	2.486.174	2.421.203
Kurumlar V. Mükellef Sayısı	155.920	319.698	577.614	623.293	659.730
KDV Mükellef Sayısı	2.160.726	2.294.665	2.885.647	2.247.182	2.284.442
Toplam Mükellef	5.247.451	5.356.169	6.021.501	5.356.649	5.365.375
G. V. Mükellef Sayısı / Toplam Seçmen (%)	9,8	8	6,2	5,8	4,8
K. V. Mükellef Sayısı / Toplam Seçmen (%)	0,5	0,9	1,4	1,5	1,3
KDV Mükellef Sayısı / Toplam Seçmen (%)	7,2	6,7	7	5,3	4,6
Toplam Mükellef Sayısı / Toplam Seçmen (%)	17,5	15,7	14,5	12,5	10,7

Kaynak: GİB Vergi İstatistikleri, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/index.php?id=27, Erişim Tarihi: 01.05.2012.
1991 ve 1995 yılları verileri için GİB 1999 Yılı Faaliyet Raporu ve DPT, 2001:35.
2002, 2007 ve 2011 Gelir Vergisi Mükelleflerine Basit Usul Dahil.
1991, 1995, 2002, 2007 ve 2011 yılları seçmen bilgileri için http://www.belgenet.net/ayrinti.php?yil_id=9 ve http://www.cnnturk.com/2011/turkiye/04/26/ysk.baskani.secmen.sayisini.acikladi/614618.0/index.html, Erişim Tarihi:01.05.2012.

Tablo-21 ve 22'de Türkiye'de mükellef sayılarının gelişimine ilişkin olarak dikkat çeken husus, kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısında görülen artıştır. Sermaye şirketlerinin sayısının artması normal şartlar altında istenen bir durum olmakla birlikte, şirketleşmenin sebebi mevcut vergi sisteminin kurumlara avantaj sağlaması ise, bu durum ülke ekonomisinde önemli etkinlik kaybına yol açacaktır. Nitekim Türkiye'deki kurumlar vergisi mükellef sayısında 1989 yılından itibaren görülen hızlı artışın en önemli sebebi de gelir vergisi mükellefi olan şahsi işletme ve

şahıs şirketlerinin gerçek anlamda kurumlaşma arzuları değil, gelir vergisi mükellefleri için söz konusu olan asgari vergi ödemesinden (hayat standardı esası) kurtulma çabalarıdır. Ancak hayat standardı esası 1998 yılında kaldırılmış olmasına rağmen kurumlar vergisi mükellef sayısında günümüze kadar yine de bir artış söz konusudur. Bu artışa neden olan faktör, kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi ve bunun sonucunda gelir vergisiyle daha yüksek vergi yükü taşıyacak mükelleflerin -özellikle limited şirket olarak- kurumlar vergisi mükellefiyetine geçmeleridir. Tespitlerimizi doğrulayan husus, mükellefler tarafından ödenen kurumlar vergisinin, toplam vergi gelirlerine oranında kayda değer bir değişme görülmemesinden ileri gelir. Grafik-10'da bu durum açıkça görülmektedir.

Grafik-10 Türkiye'de Kurumlar Vergisinin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (%)

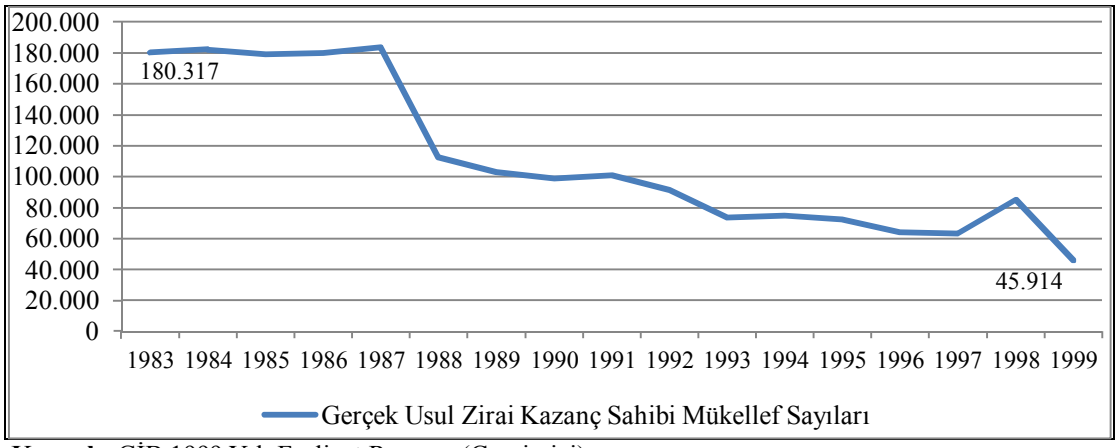


Kaynak: GİB Bütçe Gelirleri İstatistikleri, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, Erişim Tarihi: 01.05.2012.

Buraya kadar yapılan açıklamalarımızdan çıkan sonuç, Türkiye'de mükellef sayısının düştüğü gerçeğidir. Mükellef sayısındaki azalmanın sebebi 1980 yılından sonra uygulanan mali politikalardır. Şöyle ki ülkemizde vergiye taraf olan beyannameli mükellef sayıları bilinçli şekilde düşürülerek, stopaj usulü ile mükellefiyetin yeterli görülmesi, bu sonucun nedeni olarak değerlendirilebilir. Örnek olarak, tarım kesimindeki mükellef sayısının az olmasında, bu kesimdeki vergi potansiyelinin az olması yanında, çiftçileri vergileme yolu olarak -özellikle 4369 sayılı Kanun'dan sonra- satış hasılatı üzerinden yapılan vergi tevkifatının nihai vergileme olması etkili olmuştur. Nitekim Grafik-11'den görüleceği üzere 1983

yılında zirai kazanç mükelleflerinin sayısı 180.317 iken, 1999 yılında 45.914 adede düşmüştür.

Grafik-11 Türkiye'de Gerçek Usul Zirai Kazanç Sahibi Mükellef Sayıları



Kaynak: GİB 1999 Yılı Faaliyet Raporu, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/faaliyetraporlari/1999/istatistikler.pdf, Erişim Tarihi:01.05.2012.

Çiftçiler dışında, menkul sermaye iradı elde edenlerin önemli bir kısmının da beyanname vermesi gerekmemektedir. Benzer şekilde, mal ve hizmet satışları üzerinden stopaj yoluyla ödedikleri vergi dışında, küçük esnaf da vergiden muaf olduğundan beyanname vermemektedir. Küçük çiftçi ve esnafın vergilendirilmesinde böyle bir yolun seçilmesinin gerekçesi bu kesimin beyannameli mükellef yapılmasındaki zorluklardır.

Neticede Türkiye'de nüfusun büyüklüğüne nazaran fiilen beyanname veren mükellef sayısının oldukça az olduğu bir gerçektir. Bununla birlikte, böyle bir sonucun ortaya çıkmasında rol oynayan çeşitli faktörler bulunmaktadır. Birincisi, ülkenin ekonomik ve sosyal yapısı; ikincisi, beyanname yerine stopaj yoluyla vergileme tercihi; sonuncusu ise kayıt dışı istihdamın ve vergi kaçakçılığının yaygınlığıdır. Buna göre, ekonomik ve sosyal yapıyı kısa sürede değiştirmek mümkün olmasa da vergi mevzuatında yapılacak değişiklikler ve kayıt dışı istihdamın kontrol altına alınmasıyla fiilen beyanname veren mükellef sayısının artırılması mümkün görülmektedir.

3.1.1.4.2. Türkiye'de Vergi Harcamaları

Vergi harcaması, esas olarak istisna ve indirimler yoluyla, devletin tahsil etmekten vazgeçtiği verginin tutarıdır. Bu bağlamda vergi harcaması kavramı; en genel anlamda *"standart vergi sisteminden sapmalar"* olarak tanımlanabilir. İstisna ve indirimlere vergi harcaması denmesinin sebebi, bu suretle vazgeçilen gelirle, bütçeden doğrudan yapılan harcamaların devlete olan yükünün aynı olmasıdır.

Küreselleşme süreci, mal ve hizmet hareketlerindeki sınırları kaldırmıştır. Bunun sonucu olarak, faktör fiyatlarındaki farklılığın yarattığı üretim maliyetlerindeki nispi avantajları kullanmak isteyen ülkeler arasında, dış yatırımları çekmek konusunda bir yarış başlamıştır. Yabancı sermaye gideceği ülkeye karar verirken; o ülkenin pazara erişim kolaylığı, yatırım-işletme masrafları, ekonomik-politik risklerin düzeyi gibi faktörler yanında vergi sisteminin sunduğu imkân ve/veya fırsatları göz önünde tutmaktadır. Bu itibarla, bu yönde karar alınmasında ilgili ülkenin vergi teşvik sistemi önemli rol oynamaktadır (DPT,2007:8).

Sözüne edilen küreselleşme olgusu ve özellikle 1980 sonrası vergisel alanda yaşanan dönüşümün vergi harcamalarına etkisi, yıllar itibariyle yapılan iade rakamlarının GSYH içindeki oranları incelenerek saptanabilir. Buna göre Tablo-23'te yıllar itibariyle vergi iadelerinin Türk Lirası cinsinden değerleri ile GSYH içindeki payları yer almaktadır. Vergi iadelerinin GSYH içindeki payı 1980 yılında %1 bile değilken daha sonraki yıllarda ciddi oranda yükselerek 2010 yılında %2.3 olmuştur. Sonuç olarak, 1980'den sonra uygulanan vergi teşvik politikaları iadelerin ciddi oranda artmasına neden olmuştur.

Tablo-23 Türkiye'de Vergi İadeleri

	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2010
Vergi İadesi (Bin TL)	6	726	3.577	63.620	1.632.049	12.481.792	25.905.911
GSYH İçinde Vergi İadesi (%)	0,1	1,5	0,7	0,6	1	1,9	2,3

Kaynak: DPT Ekonomik ve Sosyal Göstergeler Tablo 5.14, (Çevrimiçi)http://www.dpt.gov.tr, Erişim Tarihi: 04.01.2012.
2010 yılı verisi için GİB Çeşitli Vergi İstatistikleri, (Çevrimiçi)
http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm, Erişim Tarihi:01.05.2012.

Ülkemizde uygulanan ekonomik amaçlı teşviklerin etkinlikleri ve buna bağlı olarak da gereklilikleri konusunda tereddütler bulunmaktadır. Vergisel istisna ve muafiyetler, ancak çok geçerli nedenlere dayanırsa haklı görülebilir. Devlet alması gereken vergiden ölçüsüz bir biçimde kendi isteğiyle vazgeçerse, verginin asli işlevi olan mali amacına ulaşması mümkün olmaz.

Vergi grupları bakımından vergi yasalarında yer alan muafiyet ve istisnalara baktığımızda ise Gelir Vergisi Kanunu'nda 48, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 24, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda 11, Özel Tüketim Kanunu'nda ise 10 ayrı düzenleme dışı bırakılan konu vardır. Bu konular *"indirim, istisna ve muafiyetler ve teşvikler"* olarak vergi yasalarında özel hükümler olarak yer almaktadır (BÜMKO). Aşağıdaki tabloda 2012, 2013 ve 2014 yıllarına ait vergi türleri itibariyle toplam vergi harcamaları tahminleri bulunmaktadır.

Tablo-24 Türkiye'de Vergi Türleri İtibari İle Toplam Vergi Harcaması Tahminleri

Kanun Adı	**2012**	**2013**	**2014**
Gelir Vergisi Kanunu	12.714.760.086	14.017.381.922	15.453.743.937
Kurumlar Vergisi Kanunu	2.156.117.728	2.318.525.289	2.517.819.354
Katma Değer Vergisi Kanunu	896.579.106	988.478.464	1.089.797.507
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	339.419.712	374.210.233	412.566.782
Diğer Kanunlar	1.810.861.709	1.996.475.034	2.201.113.725
Toplam	**17.917.738.341**	**19.695.070.942**	**21.675.041.305**

Kaynak: 2012 Yılı Vergi Harcamaları, (Çevrimiçi) http://www.bumko.gov.tr, Erişim Tarihi:01.05.2012.

Vergi türleri bağlamında tahminlere göre gelir ve kurumlar vergisinde KDV ve ÖTV'ye göre daha yüksek tutarda vergi harcaması yapılacağı tahmin edilmektedir. Özellikle gelir vergisinde istisna ve indirimlerin oluşturacağı harcama tutarı tahminlerde çok yüksektir. Bu bakımdan Türkiye'de gelir vergileri mali amacı gerçekleştirmeyi esas alan verimlilik ilkesine bağdaşmayacak şekilde istisna ve indirimleri içinde barındırmaktadır.

3.1.1.5. Kayıt Dışı Ekonomiye Etkisi

Vergi ve kayıt dışılık birbirini besleyen ve güçlendiren süreçlerdir. Vergi,

sistemi kayıt dışına iterken, kayıt dışı kesimlerin genişlemesi de vergilerin ağırlaşmasına yol açmaktadır (Önder, 2001). Bu açıdan bakıldığında vergileme yaygın kayıt dışılığın hem sonucu hem de nedeni olarak değerlendirilebilir. Bu kısımda Türkiye'de 1980 sonrasında vergi sisteminde yaşanan değişimin kayıt dışı ekonomi üzerindeki etkileri araştırılacaktır.

İlk olarak Türkiye'de kayıt dışı ekonominin boyutlarının incelenmesi gerekmektedir. Türkiye'de kayıt dışı ekonominin büyüklüğü konusunda, kayıt dışılığın tanımı gereği, üzerinde uzlaşılan ortak bir rakam bulunmamaktadır. Kayıt dışı ekonomiyi ölçmeye yönelik çalışmalarda kayıtlı ve kayıt dışı ekonominin birbiriyle iç içe geçmesi nedeniyle kesin sonuçlar verecek yöntemler kullanılamamakta, tahmin metodlarından faydalanılmaktadır. Ekte yer alan Tablo-25'te kayıt dışı ekonominin büyüklüğü konusunda yapılmış tahminlerin özetleri yer almaktadır. Tablodaki verilerden hareketle kullanılan yöntemlerin farklı olmasından dolayı sonuçlar bazı yıllarda birbirinden farklı çıkmıştır. Ancak ortalama esas alındığında kayıt dışılığın ülke hasılası içindeki oranının özellikle 1990 ve sonrasında üçte bir civarında olduğunu belirtebiliriz.

Türkiye'de tahmin edilen kayıt dışı ekonominin boyutları yüksektir. Ancak kıyaslanabilir bilgi edinebilmek için, diğer ülkelerde de durumun ne olduğuna bakılması gerekir. Bu bağlamda Schneider, Buehn ve Montenegro (2010) tarafından, gelişmekte olan ekonomiler, geçiş ekonomileri ve OECD ülkelerinden oluşan çeşitli ülkelerde kayıt dışı ekonominin tahmini büyüklüğü belirlenmiştir. Bu çalışmada yer alan OECD ülkelerinden bazılarına ait kayıt dışı ekonomi büyüklükleri aşağıda yer alan tabloya aktarılmıştır. Tabloda yıllar bazında gelişim ile ortalamaya bakıldığında KBDG'si yüksek olan ülkelerin (Avustralya, Avusturya, Kanada, Danimarka vb.) kayıt dışılık oranı %20'nin altında iken, gelişmekte olan ülkelerde (Türkiye ve Meksika) ise bu oran %30'un üzerindedir. Bu sonuç diğer gelişmiş ülkelere göre ülkemizde kayıt dışılığın yüksek oranlarda olduğunun en somut kanıtıdır.

Tablo-26 Bazı OECD Ülkelerinde Kayıt Dışı Ekonomi (%)*

Ülkeler	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	**Ort.**
Avustralya	14,4	14,3	14,3	14,1	13,9	13,7	13,7	13,7	13,5	**14**
Avusturya	10	9,8	9,7	9,8	9,8	9,8	9,8	9,6	9,5	**9,8**
Belçika	22,7	22,2	22,1	22	22	21,8	21,8	21,4	21,3	**21,9**
Kanada	16,3	16	15,9	15,8	15,7	15,6	15,5	15,3	15,3	**15,7**
Danimarka	18,4	18	18	18	18	17,8	17,6	17	16,9	**17,7**
Fransa	15,7	15,2	15	15,1	15	14,9	14,8	14,8	14,7	**15**
Almanya	16,4	16	15,9	16,1	16,3	16,1	16	15,6	15,3	**16**
Yunanistan	28,5	28,7	28,2	28	27,4	27,1	26,9	26,4	26,5	**27,5**
İzlanda	16	15,9	15,8	16	15,9	15,5	15,1	15	15	**15,6**
İrlanda	16,1	15,9	15,9	15,9	16	15,8	15,6	15,5	15,4	**15,8**
İtalya	27,8	27,1	26,7	26,8	27	27	27,1	26,9	26,8	**27**
Japonya	11,4	11,2	11,2	11,3	11,2	10,9	10,7	10,4	10,3	**11**
Meksika	30,8	30,1	30,3	30,4	30,5	30,1	29,9	29,2	28,8	**30**
Türkiye	32,7	32,1	32,8	32,4	31,8	31	30	29,5	29,1	**31,3**

Kaynak: http://www.econ.jku.at/members/Schneider/files/publications/2011/IEJ_NewEstimates_ShadEc_World.pdf, Erişim Tarihi: 15.10.2011.

***** Kayıt dışılığın GSYH içindeki oranı

Kayıt dışı ekonominin oluşmasında ekonomik, mali, sosyal ve kültürel birçok sebebi bulunmaktadır. Vergisel boyutu ile bakarsak yaygın kanı, Türk vergi sisteminde dolaylı vergilere yönelişin yarattığı vergi yükü artışının, kayıt dışılılığın artmasında önemli bir faktör olarak değerlendirilmesidir. Eğer genel kabul gereği dolaylı vergilerdeki artış kayıt dışılığı arttıran bir unsursa, dolaylı vergilerde diğer vergilere göre daha fazla bir vergi kaybının oluşması beklenir. Bu durumu analiz etmenin yollarından biri vergi türleri kapsamında yapılan vergi incelemelerine bakmaktır. Vergi incelemeleri sonucu bulunan matrah farkları, kayıt dışı ekonominin boyutu konusunda fikir veren, hatta bazı araştırmalarda da kullanılan sonuçları içerir. Bu bakımdan Tablo-27'de vergi türleri kapsamında yapılan inceleme sonuçları verilmiştir. Vergi türleri açısından matrah farklarının hem gerçek matraha hem de beyan edilen matraha oranlarına göre, gelir ve kurumlar vergisinde kayıp, KDV'ye göre daha fazladır. Bu sonuçlar, kayıt dışılığın beklenilenin aksine dolaysız vergi grubunda daha yaygın olduğunu göstermektedir.

Tablo-27 Türkiye'de Vergi Türleri İtibariyle Vergi Kaybı

Yıl	Vergi Türleri	İncelenen Matrah (TL) (1)	Bulunan Matrah Farkı (TL) (2)	Gerçek Matrah (TL) (3)	Gizlenen Matrah / Gerçek Matrah (%) (2/3)	Gizlenen Matrah / Beyan Edilen Matrah (%) (2/1)
2004	Gelir Vergisi	2.423.137.990	6.527.744.340	8.950.882.330	72,9	269,4
	Kurumlar Ver.	2.952.907.834	4.345.800.615	7.298.708.449	59,5	147,2
	KDV	15.209.915.947	4.086.168.747	19.296.084.694	21,2	26,9
2005	Gelir Vergisi	1.290.660.027	644.970.970	1.935.630.997	33,3	50,0
	Kurumlar Ver.	5.462.496.748	6.248.829.614	11.711.326.362	53,4	114,4
	KDV	15.740.798.929	2.970.576.544	18.711.375.473	15,9	18,9
2006	Gelir Vergisi	1.898.934.632	2.018.374.839	3.917.309.471	51,5	106,3
	Kurumlar Ver.	4.622.578.286	4.405.318.870	9.027.897.156	48,8	95,3
	KDV	20.534.245.811	3.271.063.370	23.805.309.181	13,7	15,9
2007	Gelir Vergisi	1.990.551.254	1.642.546.859	3.633.098.113	45,2	82,5
	Kurumlar Ver.	12.567.300.708	9.134.947.875	21.702.248.583	42,1	72,7
	KDV	43.775.998.548	5.361.443.912	49.137.442.460	10,9	12,2
2008	Gelir Vergisi	1.522.122.311	2.066.289.283	3.588.411.594	57,6	135,8
	Kurumlar Ver.	3.146.979.472	6.284.693.889	9.431.673.361	66,6	199,7
	KDV	57.301.564.066	6.338.667.277	63.640.231.343	10,0	11,1
2009	Gelir Vergisi	840.249.599	867.891.443	1.708.141.042	50,8	103,3
	Kurumlar Ver.	6.422.352.106	10.861.919.553	17.284.271.659	62,8	169,1
	KDV	98.183.327.785	13.939.665.193	112.122.992.978	12,4	14,2

Kaynak: GİB 2004-2009 Faaliyet Raporları, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107, Erişim Tarihi: 01.05.2012.

Dolaylı vergilerde vergi kaybının daha az olmasının sebeplerine göz atarsak, şunları belirtebiliriz:

- KDV ve ÖTV matrahının satış bedeli esas alınmasına karşın, gelir ve kurumlar vergisi kâr üzerinden hesaplanmakta, bu durumda mükellefler KDV'de yer alan indirim müessesesi sayesinde satış bedeli üzerinde istedikleri şekilde belirleme yapamazken, gelir ve kurumlar vergisinde KDV'deki gibi otokontrol sağlayacak bir müessesenin bulunmaması, mükelleflerin kârı istedikleri şekilde belirleyebilmesine yol açmaktadır.
- Günümüzde ödeme araçlarında değişim neticesinde satışlar genel itibariyle kredi kartı veya banka kartıyla yapılmaktadır. Söz konusu değişim satıcıların yaptıkları satışları bankalar nezdinde iz bırakmasıyla sonuçlanmakta, vergi kaçırdığının ortaya çıkmaması için satıcılar satışlarını faturalamak mecburiyetinde kalmaktadır. Ödeme araçlarındaki bu değişim satış üzerinde hesaplanan KDV'nin tam olarak gösterilmesini sağlamaktadır. Aynı durum gelir veya kurumlar vergisinde

satış geliri olarak yansısa da, biraz önce belirttiğimiz üzere mükellefler kârı istedikleri şekilde belirleyebilmesi söz konusu gelirleri azaltmaktadır.

- Son yıllarda vergi idaresinde altyapının gelişimi neticesinde, mükelleflerin belli bir tutarın üzerindeki alışlarını ve satışlarını beyannamelere ek olarak elektronik ortamda aylık olarak bildirmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk sayesinde satışlarını gizleyen mükellefler alıcıların bildirimleri ile yakalanmakta, bu durumu bilen satıcılar ise satışlarını gizleyememektedir. Bunun sonucu olarak dolaylı vergilerde vergi kaybı azalmaktadır.

3.1.1.6. Ekonomik Büyümeye Etkisi

İktisat ve maliye politikasının amaçlarından biri olan ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanmasında vergi politikası son derece önemli bir araçtır. Bununla birlikte ülkelerin gelişmişlik derecelerine göre dolaylı ve dolaysız vergilerin ekonomi içindeki payı ve rolü farklıdır. Bu vergilerin payı her ne olursa olsun yapılan düzenleme ve ayarlamalarla vergiler aracılığıyla ekonomik büyüme ve kalkınmaya katkı sağlanması gerek gelişmiş gerekse gelişmekte olan ülkelerde mümkün olmaktadır (Demircan, 2003:112).

Bilindiği gibi dolaysız vergiler istihdam, gelir ve sermaye üzerinden alınırken dolaylı vergiler ise tüketim üzerinden alınmaktadır. Dolayısıyla sermaye üzerinden alınan vergiler sermaye stokundaki artışları etkilerken gelir üzerinden alınan vergilerin tüketim vergilerine oranla bireylerin tüketim, tasarruf, yatırım ve işgücü arzı tercihlerini daha fazla değiştirmektedir. Bu nedenle dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla büyüme üzerinde daha fazla etkili olduğu iddia edilmektedir.

Ülkemizde vergi sisteminin tarihsel süreçte gelişimi incelendiğinde 1980'li yılların ortalarından itibaren dolaylı vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payında sürekli bir artış gözlenmektedir. Vergi sisteminin yapısındaki bu eğilimin büyüme üzerinde etkili olup olmadığını araştırmak en azından bu yapının sürdürülebilirliği ya da yapıda bir değişikliğin gerekli olup olmadığı konusunda fikir verecektir.

Vergilendirmenin uzun dönem büyüme üzerindeki etkileri konusunda oldukça geniş bir literatür mevcuttur. Neo-klasik büyüme modeli çerçevesinde Solow (1956), vergilendirmenin uzun dönem büyüme üzerinde etkisinin olmadığını savunmaktadır. İçsel büyüme modeli çerçevesinde konuyu inceleyen çalışmaların çoğunda ise dolaylı ve dolaysız vergilerin uzun dönem büyüme üzerinde negatif etki yaptığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak dolaysız vergilere nazaran dolaylı vergilerin büyüme üzerindeki etkilerinin daha kısıtlı olduğu kabul edilmektedir. Roubini ve Milesi-Feretti (1994), açık ekonomilerde gelir vergilerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkilerini çeşitli içsel büyüme modelleri çerçevesinde araştırmışlardır. Özellikle gelirin vergilendirilmesinin özel sektörün fiziki sermaye birikimi kararlarını almasında ve beşeri sermaye birikimi yoluyla istihdam verimliliğinin artırılmasındaki etkileri vurgulanmıştır. Yazarlar, istihdam ve fiziksel sermaye vergilerinin büyüme üzerinde negatif etkiler yaptığı sonucuna ulaşmışlardır. Roubini ve Milesi-Feretti (1995), diğer bir çalışmasında ise, fiziksel ve beşeri sermaye birikimine dayalı büyüme sürecinde gelir ve tüketim vergilerinin etkilerini araştırmışlardır. Elde edilen sonuçlar genel olarak faktör gelirlerini (beşeri ve fiziksel sermaye) vergilendirmenin büyüme üzerinde azaltıcı etkiler yaptığını göstermiştir. Tüketim vergilerinin büyüme üzerindeki etkisini ise, daha çok işgücü arz elastikiyetine ve dolayısıyla boş zaman tercihlerine bağlı olarak değiştiği belirlenmiştir. Razin ve Yuen (1995), uluslararası sermaye hareketlerine açık ve nüfus artışının içsel bir değişken olarak alındığı içsel büyüme modeli çerçevesinde sermaye gelirinin vergilendirilmesinin uzun dönem büyüme üzerindeki etkisini araştırmışlardır. G7 ülkelerini kapsayan çalışmada elde edilen sonuçlar, tam sermaye hareketliliği durumunda, sermaye vergilerinden yapılan kesintilerin KBDG artışında ve büyümede azalışa neden olacağını göstermiştir. Anastassiou ve Dritsaki (2005), Yunanistan ekonomisi için vergi gelirleri, dolaysız marjinal vergi oranları ve tasarruf-gelir oranıyla büyüme oranı arasındaki uzun ve kısa dönem ilişkileri araştırmışlardır. Çalışmada uzun dönem ilişkileri araştırmak için Johansen koentegrasyon yöntemi, kısa dönem ilişkileri araştırmak için Granger nedensellik testi uygulanmıştır. Elde edilen bulgular, çalışmada kullanılan değişkenler arasında uzun dönem ilişkinin varlığını göstermiştir. Kısa dönem ilişkiler açısından ise, dolaysız marjinal vergi

oranları ve vergi gelirlerinden büyümeye doğru tek yönlü nedensel bir ilişkinin olduğu tespit edilmiştir (Durkaya, Ceylan, 2006:82-83).

Türkiye ekonomisinde vergi gelirleri ile ekonomik büyüme ilişkisi son dönemlerde en fazla değerlendirilen konular arasında yer almaktadır. Durkaya ve Ceylan (2006) çalışmasında, Türkiye ekonomisi için, 1980–2004 dönemi vergi gelirleri ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkiyi, Engle-Granger eş-bütünleşme yöntemi ve nedensellik testiyle analiz etmiştir. Dolaysız vergiler ve büyüme arasında çift yönlü ilişki olduğu, fakat dolaylı vergiler ile büyüme arasında herhangi bir ilişkinin olmadığı sonucuna varmıştır. Vergi gelirlerini arttırmak amacıyla yapılacak vergi artışlarının, dolaylı vergiler üzerinden yapılırsa, vergi artışlarının büyüme üzerindeki olumsuz etkisinin azaltılabileceği savunulmuştur. Mevcut vergi çeşitlerinin, dolaysız vergilerden dolaylı vergi türlerine doğru değiştirilmesinin de aynı etkiyi yapacağı ifade edilmiştir. Yılmaz ve Tezcan (2007) vergi hasılatı ve sabit sermaye yatırımlarının ekonomik büyümeye olan etkisini 1980–2005 dönemi yıllık verilerinden hareketle birim kök, Johansen – Juselius koentegrasyon testi ve Granger nedensellik analizinden faydalanarak sınamışlardır. Ampirik uygulamalardan dolaysız vergiler ve GSMH arasında pozitif, GSMH ve dolaylı vergiler arasında negatif yönlü ilişki çıkmıştır. Mucuk-Alptekin'e (2008) göre dolaylı ve dolaysız vergi türlerinin ekonomik büyüme üzerindeki etkisini belirleyebilmek için 1975 – 2006 dönemine ait yıllık verilerden hareketle VAR analizi tekniğinden faydalanılmıştır. Koentegrasyon testi bulguları temel vergi türleri ile ekonomik büyüme arasında uzun dönemli bir ilişkinin bulunduğunu göstermiştir. Granger nedensellik testi sonuçları ise kısa dönem için yalnızca dolaysız vergilerden ekonomik büyümeye doğru bir bağıntının bulunduğunu ortaya koymuştur. Temiz (2008) çalışmasında, Türkiye ekonomisinde dolaysız ve dolaylı vergi gelirleri ile GSMH arasındaki ilişkiyi, Johansen eş-bütünleşme yöntemiyle analiz etmiş ve vergi gelirleri ile GSMH arasında eş-bütünleşmenin var olduğunu tespit etmiştir. Reel GSMH ile dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri arasında bir eşbütünleşme ilişkisinin olup olmadığını belirlemek amacıyla yine Johansen eşbütünleşme testi yapılmış ve bu değişkenler arasında ilişkinin var olduğu sonucu elde edilmiştir. Dolaysız vergiler ve GSMH arasındaki ilişki pozitif, dolaylı vergiler ve GSMH arasındaki ilişki ise

negatif yönlüdür. Bu ilişkinin negatif yönlü çıkması ise, dolaylı vergilerin büyümeyi etkilemediği şeklinde yorumlanabilir.

Bu konuda yapılmış teorik ve uygulamalı çalışmalardan elde edilen sonuçlar, vergilerin uzun dönem büyüme oranı üzerinde azaltıcı etkisinin olduğunu göstermektedir. Bu sonuçlar veri olarak alındığında, elde edilen bulguların, Türkiye'de uygulanan vergi politikaları açısından önem taşıdığı ifade edilebilir. Örneğin, vergi gelirlerinin artırılması amacıyla uygulanacak vergi artışlarının daha çok dolaylı vergi kalemleri üzerinden yapılması, vergilerin büyüme üzerinde olumsuz etki yapmasını önemli ölçüde engelleyebilir. Ayrıca, mevcut vergi gelirlerinin bileşiminin dolaysız vergi kalemlerinden dolaylı vergi kalemlerine doğru değiştirilmesinin de aynı etkiyi doğuracağı beklenebilir. Bu bağlamda, dolaysız vergiler olan kurumlar ve gelir vergisi oranlarının düşürülmesinin, vergilendirmenin büyüme üzerindeki olumsuz etkisini kısmen azaltması beklentiler dâhilindedir (Temiz, 2008:15-16).

3.1.2. Adalet İlkesi Açısından Analiz

3.1.2.1. Vergi Yüküne Etkisi

Vergi yükü, uygulanacak vergi politikalarına yol gösterici özelliğe sahiptir. Vergi politikası ile ilgili olarak alınacak kararlarda vergi yükü hesaplamalarının önemi büyüktür. Önceki bölümde vergi yükünü tanımlamıştık. Buna göre vergi yükü belli bir dönemde devlete ödenen vergilerin, belli bir dönemde elde edilen gelirlere oranıdır.

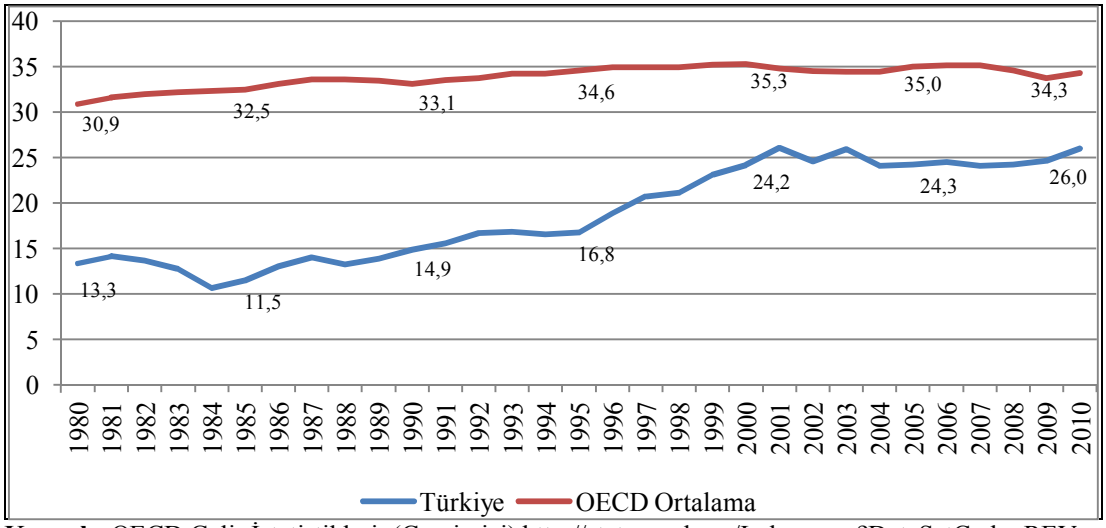
Bir ülkede, toplam vergi yükünün ne kadar olduğu ve bunun toplumun değişik kesimleri arasında nasıl paylaştırıldığı konusu pek çok açıdan önem taşımaktadır. Toplam vergi yükünün hangi seviyede olduğu kamunun ekonomideki ağırlığını belirlerken bu yükün nasıl dağıldığı gelir dağılımı üzerinde etkilidir.

Vergi yükünün ekonomik ve sosyal yapının performansı üzerindeki önemi, toplam vergi yükünün analizini gerektirmektedir. Ülkemizde yapılan araştırmalarda toplam vergi yükü hesaplarında, vergi kapsamında genel ve konsolide bütçe vergi

gelirlerinin yanında yerel yönetimlerin vergi gelirleri, sosyal güvenlik kesintileri, fonlar ve parafiskal gelirler de dikkate alınmaktadır. OECD'nin tanımlamasında merkezi, bölgesel veya yerel düzeyde toplanan, brüt yani herhangi bir pay ve fon ayrılmadan ancak vergi iadeleri düşüldükten sonraki vergi gelirlerini esas alarak vergi yükü hesaplanmaktadır. Uluslararası karşılaştırmalar açısından Türkiye'de vergi yükünün gelişimi OECD istatistiklerinde yer alan verilerden hareketle analiz edilecektir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde Grafik-12 oluşturulmuştur. Grafikte ülkemizin diğer ülkelere göre vergi yükünün gelişimini karşılaştırdığımızda, Türkiye'de vergilerin GSYH'ye oranı bakımından performansının, diğer OECD ülkelerinin deneyimine tamamen ters düştüğü dikkat çekmektedir. Nitekim, OECD ülkelerinde 1980 yılında % 30.9 olan ortalama vergi yükü %11 oranındaki artışla 2010 yılında % 34.3'e ulaşmışken, Türkiye'de 1980 yılında % 13.3 olan vergi yükü % 95 oranındaki artış ile % 26'ya ulaşmıştır.

Grafik-12 Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükünün Gelişimi



Kaynak: OECD Gelir İstatistikleri, (Çevrimiçi) http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV, Erişim Tarihi: 01.04.2012.

Grafik-12'de görüldüğü üzere Türkiye'de özellikle 1990 yılından sonra vergi yükü bir hayli artmıştır. 2000'li yıllarda ise vergi yükünün artış oranında yavaşlama söz konusudur. Türkiye'de 1990'lı yıllarda vergi yükündeki hızlı artışın nedeni ekonomide yaşanan yapısal sorunlar, hızla artan kamu açıkları, borç yüküyle birlikte

istikrarsız bir ekonomik yapıya sahip olmamız ve kısa aralıklarla ekonomik krizlerle karşı karşıya kalmamızdır. Bu dönemde sosyal güvenlik gibi yapısal sorunların çözümünde adım atılamaması, yüksek enflasyon, özelleştirmede hedeflenen düzeylerin çok gerisinde kalınması kamu açıklarının hızla artmasına yol açmış; artan kamu açıklarının borçla finansmanı ise, borç yükünün ve faiz ödemelerinin kamu harcamaları içerisindeki payını üst seviyelere taşımıştır. Uygulanan ekonomik istikrar programlarında en önemli öncelik kamu finansman ihtiyacının azaltılmasına verilmiş, bunun sağlanmasında temel politika araçlarından biri vergi gelirlerinin artırılması olmuştur (DPT,2007:11).

2000'li yıllarda vergi yükü artış oranındaki yavaşlamanın nedenine gelirsek; özellikle 2001 yılında yaşanan bankacılık krizinin ardından kamu harcamalarının kontrol altına alınmasının makroekonomik istikrar programı için temel bir politika hedefi haline gelmesiyle, vergi politikaları yerine kamu harcama politikasının egemen olmasıdır. Ayrıca ülkelerin vergi kapasitesini, KBDG, kayıt dışı ekonomi, vergi kültürü gibi birçok unsur etkilemektedir. Ve ülkemizde yaşayan insanların da elbette ki vergi yükünü taşıyabileceği bir sınırı bulunmaktadır. Bu anlamda vergi kapasitesine yaklaşılması da vergi yükü artış oranındaki yavaşlamada bir faktördür.

Türkiye'de vergi yüküne ilişkin incelemelerimizi vergileri tasnif ederek genişlettiğimizde, hangi vergilerin daha fazla vergi yükü oluşturduğunu görebiliriz. Daha önce belirttiğimiz üzere toplam vergi yükü hesaplarında vergi kapsamında genel ve konsolide bütçe vergi gelirlerinin yanında yerel yönetimlerin vergi gelirleri, sosyal güvenlik kesintileri, fonlar ve parafiskal gelirlerde dikkate alınmaktadır. Tasnif edilecek vergilerde bu hususlar göz önüne alınarak verilerin oluşturması önemlidir. Açıklamalarımız çerçevesinde oluşturduğumuz Tablo-28'de, ana gruplar itibariyle vergi yükü değerleri bulunmaktadır. Bu tabloya göre Türk vergi yapısı önemli oranda emeğin ve tüketimin vergilendirilmesine dayanmaktadır. Gelirin ve/veya sermayenin vergilendirilmesi daha orta düzeyde kalmaktadır. Ayrıca mülkiyet vergileri de nispeten düşük orandadır. Devlet tüketimden ve işgücünden önemli miktarda gelir elde ederken, gelir ve kurumlar vergisinden ise daha az gelir elde etmektedir. Doğal olarak tüketim ve iş gücünde vergi yükü daha fazladır.

Tablo-28 Türkiye'de Ana Gruplar İtibariyle Vergilerin GSYH İçindeki Payları (%)

Yıllar	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Servet Vergileri	Sosyal Güvenlik Kesintisi	Genel Tüketim Vergileri	Özel Tüketim Vergileri
1980	5,8	0,6	0,7	1,9	0,0	3,4
1985	3,2	1,1	0,5	1,6	2,7	1,4
1990	4,0	1,0	0,3	2,9	3,0	1,1
1995	3,6	1,1	0,5	2,0	5,2	1,0
2000	5,4	1,8	0,8	4,5	5,8	4,0
2005	3,6	1,7	0,8	5,4	5,3	6,2
2010	3,7	1,9	1,1	6,4	5,7	6,3

Kaynak: OECD Gelir İstatistikleri, (Çevrimiçi) http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV, Erişim Tarihi: 01.04.2012.

3.1.2.2. Gelir Dağılımına Etkisi

Ekonomi biliminin uğraşısı, milli hasıla yaratmak ve bunu devamlı bir şekilde artırmaktır. Pek doğaldır ki, milli hasıla ya da gelirin yaratılması kadar, yaratılan bu hasılanın dolaşımı, bölüşümü, tüketimi konuları da önemlidir. Diğer bir ifadeyle, pastanın olabildiğince hızlı büyütülmesi toplumsal refah sorununun belki en belirleyici ama sadece bir yönü olup, pastanın nasıl paylaşıldığı, teknik deyimle gelir dağılımı eşitsizliğinin düzeyi ve bunun bir sonucu olarak yoksulluğun boyutu, toplam refahın düzeyi kadar önemli bir konudur (Yüce,2002:4).

Nitekim milli gelirin sürekli artırılması ve bunun toplumu oluşturan sosyal katmanlar, değişik bölgeler ve sektörler arasında adilane bölüşümü, o ülke toplumunun sıhhat derecesinin, bireylerin gelecekle ilgili iyi ya da kötü beklentilerinin, alınabilecek kollektif kararlardaki etkinliğinin, o toplumun içerisinde yaşadığı veya yaşayacağı bazı sosyal, siyasal, ekonomik sorunların işaretidir. Çünkü milli gelirin paylaşımında gözlemlenebilir şaşırtıcı çarpıklık ve hür vicdanları parçalayan aşırı dengesizlik, yakın gelecekte ülkenin karşı karşıya kalacağı birçok istikrarsızlığın ve büyük çaplı sosyo-ekonomik çalkantıların yalın habercisidirler (Palamut, Yüce,2001:3).

Gelirin paylaşımı, kendisine bazı temel işlevler atfedilen devletin saptayıp uyguladığı gerçekçi ekonomi ve maliye politikalarıyla sağlanır. Diğer bir deyişle, devlet, gelir dağılımındaki adaletsizliği, yürürlüğe koyduğu ekonomi, vergi, bütçe ve

harcama politikalarıyla gidermeye çalışır ve buna dönük etkin ve tutarlı önlemleri alır. İzlenen vergi politikaları açısından, vergilemede ödeme gücünün dikkate alınıp alınmadığı, vergi oranı, vergilerin niteliği (dolaylı-dolaysız) ve yansıtılma olanaklarının varlığına bağlı olup, kuşkusuz bu gelirin yeniden dağılımı üzerinde etkilidir (Palamut, Yüce,2001:3).

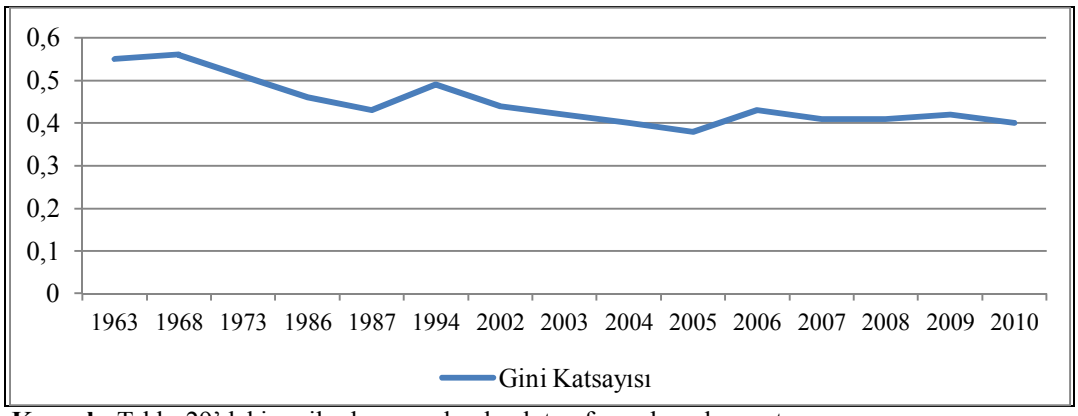
Gerek ülkeler arasında karşılaştırma yapmak gerekse bir ülkenin gelir dağılımındaki dengesizliğinin zaman içindeki seyrini izlemek için 'Gini', kendi adıyla anılan bir katsayı kullanmıştır. Bir ülkede gelir dağılımındaki adaletsizlik ne kadar fazlaysa Gini katsayısı o kadar büyüktür. Bu katsayı sıfıra yaklaştıkça, gelir dağılımındaki adaletsizliğin azaldığı anlamı ortaya çıkar (Yüce,2002:8). Ülkemizde, farklı tarihlerde, çeşitli kurumlar tarafından Gini katsayısının tespiti amacıyla gelir dağılımı araştırmaları yapılmıştır. Bugüne kadar yapılan bireysel gelir dağılımı çalışmalarından elde edilen bulgular Tablo-29 ve Grafik-13'de özetlenmiştir.

Tablo-29 Türkiye'de Gelir Dağılımı Araştırma Sonuçları*

Yıllar	Birinci %20	İkinci %20	Üçüncü %20	Dördüncü %20	Beşinci %20	Gini Katsayısı
1963	4,5	8,5	11,5	18,5	57,0	0,55
1968	3,0	7,0	10,0	20,0	60,0	0,56
1973	3,5	8,0	12,5	19,5	56,5	0,51
1978	2,9	7,4	13,0	22,1	54,7	0,51
1983	2,6	6,1	12,6	21,3	54,7	0,52
1986	3,9	8,4	12,6	19,2	55,9	0,50
1987	5,2	9,6	14,1	21,2	49,9	0,43
1994	4,9	8,6	12,6	19,0	54,9	0,49
2002	5,3	9,8	14,0	20,8	50,0	0,44
2003	6,0	10,3	14,5	20,9	48,3	0,42
2004	6,0	10,7	15,2	21,9	46,2	0,40
2005	6,1	11,1	15,8	22,6	44,4	0,38
2006	5,8	10,5	15,2	22,1	46,5	0,43
2007	6,4	10,9	15,4	21,8	45,5	0,41
2008	6,4	10,9	15,4	22,0	45,3	0,41
2009	6,2	10,7	15,3	21,9	46,0	0,42
2010	6,5	11,1	15,6	21,9	44,9	0,40

Kaynak: Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) Gelir, Tüketici, Tüketim ve Yoksulluk İstatistikleri, (Çevrimiçi) http://www.tuik.gov.tr/AltKategori.do?ust_id=7, Erişim Tarihi: 01.05.2012.
*1963, 1968, 1973, 1978, 1983, 1986 ve 1987 yılları verileri, DPT Ekonomik ve Sosyal Göstergeler Tablo 8.13, (Çevrimiçi) http://www.dpt.gov.tr, Erişim Tarihi: 04.01.2012.

Grafik-13 Türkiye'de Gini Katsayısının Gelişimi



Kaynak: Tablo-29'daki verilerden yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Gelir dağılımı eşitsizliği Gini katsayılarına göre yorumlandığında, 1963'ten (0.55) 1968'e (0.56) kısmi bir kötüleşme olmuştur. Daha sonraki yıllarda ise sürekli bir iyileşme göstererek Gini katsayısı 1987'de 0.43'e kadar düşmüştür. Ancak 1994 yılına gelindiğinde gelir dağılımında ciddi bir bozulma meydana gelmiştir. 1987'de 0.43 olarak hesaplanan Gini katsayısı 1994'te 0.49 değerini almaktadır. 2002 yılı için hesaplanan Gini katsayısında ise 1987 yılı seviyesine bir dönüş yaşanmış ve bundan sonraki yıllarda Gini katsayısı düşmüştür.

Ülkemizin gelir dağılımının yıllar itibariyle düzeldiği bir gerçek, ancak sadece yıllar itibariyle gelişimini değerlendirerek karar vermek de yanlış olur. Bu nedenle diğer ülkeler ile karşılaştırılması gelir dağılımı konusunda bize daha sağlıklı bilgiler verecektir. Aşağıda yer alan Tablo-30'da bazı OECD ülkelerinde vergi ile transfer öncesi ve sonrası Gini katsayıları verilmiştir. Tablodan görüleceği üzere ülkemizin sadece son periyoda ilişkin her iki verisi mevcuttur. Bu nedenle ülkemizle ilgili değerlendirmeler son periyoda göre yapılacaktır.

Tablo-30'u yakından incelediğimizde ülkelerin genel itibariyle tüm periyotlarda vergi ve transfer öncesi Gini katsayılarının 0.40 ile 0.50 arasında değiştiğini gözlemlemekteyiz. Vergi ve transferler dahil edilince, gelişmiş ülke olarak nitelendirilen ülkelerde Gini katsayısının 0.30 civarına düştüğünü, hatta Kuzey Avrupa ülkeleri olan İsveç, Finlandiya, Danimarka gibi ülkelerde katsayının 0.30'un altına bile indiğini görüyoruz. Buna karşılık ülkemiz ile birlikte Şili, Meksika gibi gelişmekte olan ülkelerde ise vergi ve transfer sonrasında Gini katsayısı öncesine

göre çok az değişmiştir. Türkiye açısından bunun sebebi sadece vergileme veya transfer harcaması politikası olabileceği gibi her iki enstrümanın etkisi de olabilir.

Tablo-30 Bazı OECD Ülkelerinde Gini Katsayıları

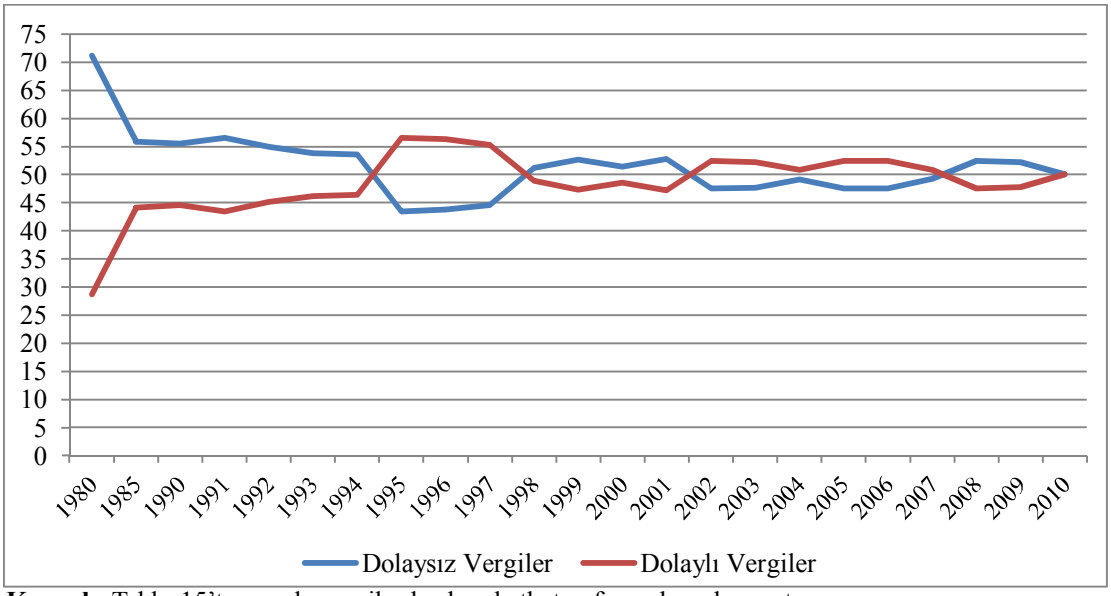
Periyot	**1990'lı Yılların Ortaları**		**2000'li Yılların Başları**		**2000 Yılların Ortaları**		**En Son Yıl (2010)**	
Ülkeler	Vergi ve Transfer Öncesi	Vergi ve Transfer Sonrası	Vergi ve Transfer Öncesi	Vergi ve Transfer Sonrası	Vergi ve Transfer Öncesi	Vergi ve Transfer Sonrası	Vergi ve Transfer Öncesi	Vergi ve Transfer Sonrası
Avustralya	0,47	0,31	0,48	0,32	0,47	0,32	0,47	0,34
Belçika	0,47	0,29	0,46	0,29	0,49	0,27	0,47	0,26
Kanada	0,43	0,29	0,44	0,32	0,44	0,32	0,44	0,32
Şili	0,54	0,53	..	..	0,51	0,50	0,53	0,49
Çek Cum.	0,44	0,26	0,47	0,26	0,47	0,27	0,44	0,26
Danimarka	0,42	0,22	0,42	0,23	0,42	0,23	0,42	0,25
Finlandiya	0,48	0,22	0,48	0,25	0,48	0,25	0,47	0,26
Fransa	0,47	0,28	0,49	0,29	0,49	0,29	0,48	0,29
Almanya	0,46	0,27	0,47	0,26	0,50	0,29	0,50	0,30
Yunanistan	0,45	0,34	0,47	0,35	0,45	0,32	0,44	0,31
İsrail	0,49	0,34	0,50	0,35	0,51	0,38	0,50	0,37
İtalya	0,51	0,35	0,52	0,34	0,56	0,35	0,53	0,34
Japonya	0,40	0,32	0,43	0,34	0,44	0,32	0,46	0,33
Meksika	0,53	0,52	0,52	0,51	0,49	0,47	0,49	0,48
Hollanda	0,48	0,30	0,42	0,29	0,43	0,28	0,43	0,29
Yeni Zelanda	0,49	0,34	0,48	0,34	0,47	0,34	0,46	0,33
Norveç	0,40	0,24	0,43	0,26	0,45	0,28	0,41	0,25
Portekiz	0,49	0,36	0,48	0,36	0,54	0,39	0,52	0,35
İsveç	0,44	0,21	0,45	0,24	0,43	0,23	0,43	0,26
Türkiye	..	0,49	..	..	..	0,43	0,47	0,41
İngiltere	0,45	0,34	0,51	0,35	0,50	0,33	0,51	0,34
ABD	0,48	0,36	0,48	0,36	0,49	0,38	0,49	0,38
OECD Ort.	**..**	**..**	**..**	**..**	**0,47**	**0,32**	**0,46**	**0,31**

Kaynak: OECD Gelir Dağılımı İstatistikleri, (Çevrimiçi)
http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=INEQUALITY, Erişim Tarihi:26.03.2012.

Vergi politikası açısından değerlendirdiğimizde, teoride gelir üzerinden alınan vergilerin artan oranlı uygulanması ve bu vergilerde bulunan en az geçim indirimi, ayırma kuramı gibi müesseseler gelir dağılımını düzelttiği, buna karşılık dolaylı vergilerin kişilerin gelir durumlarını esas almaması nedeniyle gelir dağılımını bozduğu yönünde görüş birliği vardır. Bu kapsamda ülkemizin ve OECD ülkelerinin vergi sistemlerinin gelişimini inceleyerek, vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkilerini anlayabiliriz. Analizimiz OECD vergi gelirleri istatistiklerinde yer alan tanımlar esas alınarak yapılacaktır. Çünkü bundan önceki kısımlarda belirtildiği üzere ülkemizde vergi gelirleri; gelir, servet, tüketim ve dış ticaret vergilerini

kapsarken, OECD sınıflandırmasında sosyal güvenlik kesintilerinin vergi gelirleri içinde ana gelir kaynağı olmasıdır. Açıklamalarımız çerçevesinde Grafik-14 hazırlanmıştır.

Grafik-14 Türkiye'de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Gelişimi*



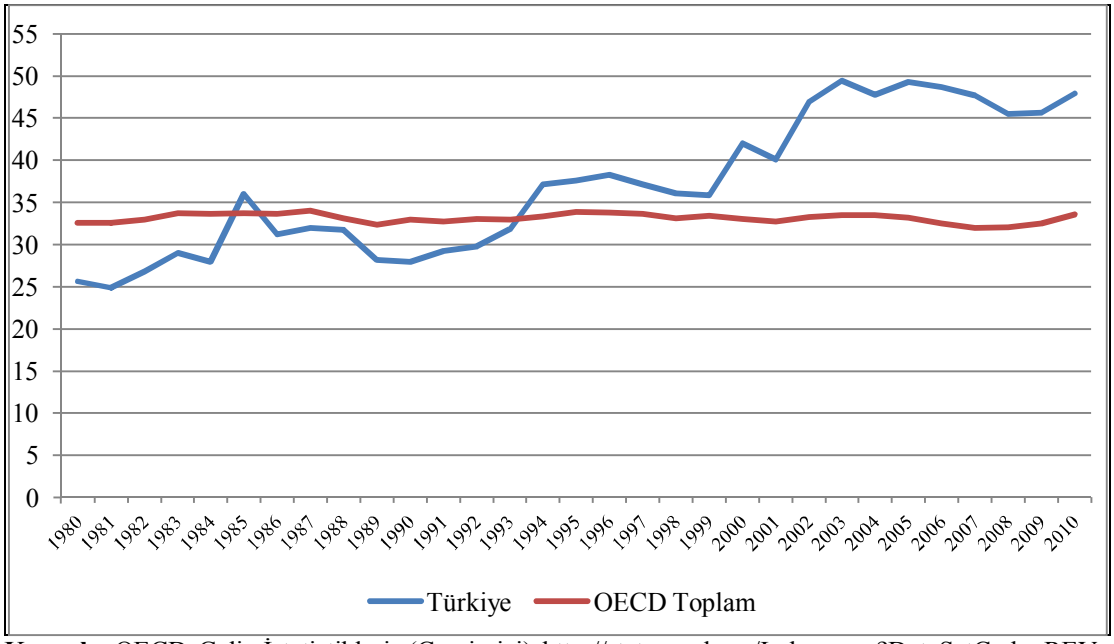
Kaynak: Tablo-15'te yer alan verilerden hareketle tarafımca hazırlanmıştır.
*Toplam Vergiler İçindeki Payı

Esasen ülkemizde dolaylı vergi gelirlerinin yüksek olduğu ve bu yükün düşürülmesinin vergi adaleti açısından olumlu olacağı yönünde birçok çalışma bulunmaktadır. Grafik-14'te yıllar itibarıyla Türkiye'nin dolaylı-dolaysız vergilerin gelişimi tam tersi duruma işaret etmektedir. Özellikle sosyal güvenlik kesintilerinin vergi gelirlerine dahil edilmesi neticesinde, 2000'li yıllarda dolaylı-dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %50 bandı civarında dengede olduğu görülmektedir. Neticede ülkemizde dolaylı vergiler toplam vergiler içinde sanıldığının aksine aşırı yüksek bir paya sahip değildir.

Ancak dolaylı vergilerde en önemli gelir kaynağı olan mal ve hizmet vergilerinin toplam vergiler içerisindeki payı OECD ülkelerinin ortalamasıyla kıyaslandığında, yüksek olduğu görülmektedir (Grafik-15). Bu sonuç ülkemizde dolaylı vergilerin gelir dağılımını bozduğu argümanını kanıtlamaz. Şöyle ki ülkemizde KDV uygulamasında özellikle zorunlu mallar için %1 ve %8 gibi indirilmiş oranlar ve lüks mallar için ÖTV uygulanmaktadır. Bu uygulamalar gelir

dağılımına olumlu yansıyacak unsurlardır.

Grafik-15 Türkiye ve OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmet Vergilerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Gelişimi (%)



Kaynak: OECD Gelir İstatistikleri, (Çevrimiçi) http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV, Erişim Tarihi:01.04.2012.

İncelememizde dolaysız vergilerin yapısına baktığımızda ise vergi politikaları açısından gelir dağılımının neden bozuk olduğu sorusunun yanıtını bulabiliriz. Türkiye'de dolaysız vergilerin -özellikle gelir vergisinin- gelir dağılımını düzeltemediğini hatta bozduğunu görüyoruz. Gelir üzerinden alınan vergilerin gelir dağılımını düzeltmede yetersiz kalmasının nedeni, toplam gelir vergisinin büyük bir kısmının stopaj suretiyle toplanan vergilerden oluşmasıdır. Gelir vergisi temelde beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esası, vergi mükellefi veya sorumlusunun beyanına göre tarh olacağı anlamına gelir. Ancak sistemin ulaştığı son durum itibariyle bu esastan uzaklaşıldığı gözlemlenmektedir. Zira gelir vergisi temelde vergi kesintisi yöntemine dayanır hale gelmiştir. Bu durumu Tablo-19'dan görmek mümkündür.

Stopajın gelir dağılımı açısından olumsuzluğu, nihai vergileme olduğu durumlarda gelir vergisinde artan oranlılığın sağlanamamasıdır. Zira stopaj, düz bir oran esas alınarak yapılmaktadır. Stopaj yoluyla vergilemenin çoğu durumda nihai vergileme olduğu dikkate alındığında Türkiye'de uygulanan gelir vergisinin gelir

dağılımını düzeltici bir etkisinin olması mümkün görünmemektedir.

Kamu harcama politikası açısından bakarsak, gelir dağılımını düzeltmede en önemli faktör olan transfer harcamalarının bazı OECD ülkeleri ile Türkiye'deki gelişimi Tablo-31'de yer almaktadır. Ülkemizin 1980 yılından 2007 yılına kadar bu harcamaların üç kat arttığını görüyoruz. Fakat ülkemize ait oranları OECD ülkelerinin ortalaması ile kıyasladığımızda, düşük oranda kaldığımız da bir gerçektir.

Tablo-31 Bazı OECD Ülkelerinde Sosyal Transfer Harcamalarının GSYH İçindeki Payları (%)

Ülkeler	1980	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007
Avustralya	10,3	12,1	13,1	16,2	17,3	16,5	16,1	16,0
Belçika	23,5	26,0	24,9	26,3	25,4	26,4	26,4	26,3
Kanada	13,7	17,0	18,1	18,9	16,5	17,0	16,9	16,9
Şili	..	..	10,2	11,4	13,2	11,2	10,5	10,6
Çek Cum.	..	..	16,0	18,2	19,8	19,5	19,1	18,8
Danimarka	24,8	23,2	25,1	28,9	25,7	27,2	26,6	26,1
Finlandiya	18,1	22,4	24,1	30,7	24,2	26,0	25,8	24,8
Fransa	20,8	26,0	24,9	28,5	27,7	29,0	28,6	28,4
Almanya	22,1	22,5	21,7	26,8	26,6	27,2	26,1	25,2
Yunanistan	10,2	16,0	16,5	17,3	19,2	21,0	21,3	21,3
İsrail	..	..	..	16,7	17,1	16,5	15,9	15,5
İtalya	18,0	20,8	20,0	19,9	23,3	25,0	25,1	24,9
Japonya	10,4	11,2	11,3	14,3	16,5	18,6	18,4	18,7
Meksika	..	1,7	3,3	4,3	5,3	6,9	7,0	7,2
Hollanda	24,8	25,3	25,6	23,8	19,8	20,7	20,3	20,1
Yeni Zelanda	17,0	17,7	21,5	18,7	19,1	18,1	19,0	18,4
Norveç	16,9	17,8	22,3	23,3	21,3	21,7	20,4	20,8
Portekiz	9,9	10,1	12,5	16,5	18,9	22,9	22,9	22,5
İsveç	27,2	29,5	30,2	32,0	28,4	29,1	28,4	27,3
Türkiye	3,2	3,1	5,7	5,6	..	9,9	10,0	10,5
İngiltere	16,5	19,4	16,8	19,9	18,6	20,6	20,4	20,5
ABD	13,2	13,1	13,5	15,4	14,5	15,8	16,0	16,2
OECD Ort.	**15,6**	**17,3**	**17,6**	**19,4**	**18,9**	**19,8**	**19,5**	**19,2**

Kaynak: OECD Sosyal Harcamalar İstatistikleri, (Çevrimiçi)
http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=SOCX_AGG, Erişim Tarihi 03.04.2012

Ülkemizde gerçekleşen transfer harcamalarının diğer gelişmiş OECD ülkelerinin gerisinde kalması, gelir dağılımındaki adaletsizliğin en temel nedenlerinden biridir. Bu nedenle ülkemizde vergi adaleti üzerindeki etkileri açısından dolaylı vergilerin alternatifi durumunda olan artan oranlı vergileme, tek başına gelirin yeniden dağılımını sağlayamaz. Aynı durum düz oranlı vergileme için de geçerlidir. Gerçekten devlet harcamalarının büyük bir kısmı üst gelir gruplarının

ihtiyaçlarının teminine tahsis edilirse, artan oranlı bir gelir vergisi dahi reel gelir eşitsizliğinin artmasına engel olamayabilir. Diğer taraftan devlet tarafından sağlanan fayda, tamamen işsizlik tazminatı, fakirlere yardım ve sosyal hizmetler şeklinde ise azalan oranlı bir vergi sistemi dahi, yeniden dağıtım yapan mali sistemin faydalı bir unsuru olabilir. Yani bir vergi sisteminin yapısında değişiklik yapılması veya bir vergi artışı söz konusu olduğunda, ancak değişiklik yapıldıktan sonra oluşan vergi gelirinin harcama tarzı olan son durum, değişmenin mahiyetini belirleyecektir. Aynı miktardaki yeniden dağılım, artan oranlı vergi tarifesiyle sağlanacağı gibi, gelişen sosyal hizmetleri finanse etmek için bir satış vergisi konulması ile de sağlanabilir (Buchanan, 1966: 15-17).

Kısaca ülkemizde gelir dağılımındaki adaletsizliğin en temel nedeni transfer harcamalarının yetersiz olmasıdır. Vergiler bakımından ise dolaylı vergilerdeki artışların gelir dağılımında adaletsizliğe neden olduğuna dair argümanların doğru olmadığı düşünülmektedir. Dolaylı vergilerden ziyade dolaysız vergilerin düz oran niteliğindeki stopaja dayalı olması bunda en önemli faktördür. Ayrıca OECD'nin sınıflandırmasına göre dolaysız vergi olarak değerlendirilen sosyal güvenlik kesintilerinin de bir nevi stopaja dayalı vergi olması gelir dağılımında adaletsizlik yaratan bir başka unsur olarak ifade edilmesini gerektirir.

3.1.2.3. Vergi Tarifelerine Etkisi

Vergi borcunu hesaplayabilmek için vergi matrahına uygulanan oran ya da ölçüler olarak tanımlanan tarife yapıları, bir yönüyle vergi sisteminin temel özellikleri hakkında bilgi verirken, diğer yönüyle sistemin hasılat yapısını belirlemektedir.

Vergi oranı vergi tarifesinin temeli ve vergi yükünü etkileyen en önemli faktörlerden biridir. Vergi oranının yükseltilmesi, yeni veya ek vergi konulması gibi uygulamalar mükelleflerde psikolojik bir baskı meydana getirerek, vergiden kaçınma veya vergi kaçırmaya yönlendirmektedir. Vergi yükünü daha da fazla arttıran yüksek vergi oranları, girişimcilerin yatırım kararlarını etkilemekte ve sermaye yatırımlarını azaltmaktadır (Işık, Kılınç, 2009:150).

Teoride vergi oranları ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi gösteren Laffer eğrisinde, vergi düzeyindeki artış belli bir noktaya kadar devletin vergi gelirlerinin artmasını sağlarken, vergilerin daha da yükseltilmesi bireylerin vergi ödemekten kaçınma eğilimi göstermesine, dolayısıyla devletin vergi gelirlerinin azalmasına yol açmaktadır.

Vergi oranları ile vergi matrahı arasındaki ilişkilerde vergi oranları sabit kalabileceği gibi artabilir veya azalabilir de. O halde vergileri, oranları bakımından bir ayırıma tabi tutmak gerekirse; sabit oranlı, artan oranlı ve azalan oranlı vergiler olarak sıralamak mümkündür. Ülkemizde uygulanan vergilerden biri olan gelir vergisi artan oranlı uygulanırken, diğer vergiler olan kurumlar vergisi ve katma değer vergisi ise tek oranlı uygulanmaktadır. Ancak katma değer vergisinde genel oranın dışında mal ve hizmet gruplarına göre indirimli oranlar da mevcuttur.

Vergilemede ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilmesinde kullanılan tekniklerden en önemlisi artan oranlı tarife uygulamasıdır. Gelir vergisine, hem başlangıcından bugüne artan oranlılığın en yoğun uygulandığı bir vergi olması hem de vergi sistemleri içerisindeki önemi dolayısıyla, vergi sistemlerinin artan oranlılığın belirlenmesinde önemli rol atfedilmektedir (Sarıoğlu, 2002:222). Bu bağlamda artan oranlı tarife uygulamasıyla gelir ve servetin düşük gelirliler lehine yeniden dağıtımı gerçekleştirilmek suretiyle gelir dağılımında adaletin sağlanması hedeflenmektedir.

Türk gelir vergisinde, vergide adaleti sağlamada en önemli müesseselerinden biri olan artan oranlı tarifenin 1990 yılından günümüze gelişimi aşağıdaki Tablo-32'de gösterilmiştir. Tabloya göre; 1993 yılına kadar vergi tarifesinde 6 dilim üzerinden işlem yapılmakla birlikte, en üst oran %50 olarak belirlenmiştir. Bu tarifeye göre yükseklik farkı 25 iken, 1994-1998 yılları arasında vergi tarifesi 7 dilime çıkarılmış ve vergi tarifesinin yükseklik farkı da 30'a yükseltilmiştir. Bu uygulamanın nedeni, 1994 yılında dış gelişmeler ve iç siyasal çekişmelerden kaynaklanan ekonomik kriz ve sonrasında alınan 5 Nisan Kararları'na dayanmaktadır. Bu kararlar ile üç haneli rakamlara ulaşan yüksek enflasyonun gelir dilimleri arasındaki yükseklik farkından dolayı oluşan vergi adaletsizliğinin azaltılması amaçlanmıştır. 1998 yılıyla sonrası iç ve dış gelişmelerden kaynaklanan Şubat 2001'e kadar süren ekonomik sorunlar, Türkiye ekonomisi üzerinde önemli

daralmalar meydana getirmiştir. Bu olumsuzlukların önlenmesi, vergi yükünün hafifletilmesi için vergi tarifesinde dilim sayısının azaltılması ve en yüksek oranın %40'a çekilmesi uygun görülmüştür. 2006 yılında ise; ücret gelirlerindeki ayrım da kaldırılarak tüm gelirler için oranlar %15 - %35 aralığına çekilerek vergi tarifesi dört dilime indirilmiştir (Armağan, 2007:230). Bugün de bu şekilde uygulanmaktadır.

Tablo-32 Türkiye'de Uygulanan Gelir Vergisi Tarifesi

Yıllar	Dilim Sayısı	Artma Oranı	İlk Dil. Uyg. Vergi Oranı	Son Dil. Uyg. Vergi Oranı
1990	6	5,5,5,5,5	25	50
1991	6	5,5,5,5,5	25	50
1992	6	5,5,5,5,5	25	50
1993	6	5,5,5,5,5	25	50
1994	7	5,5,5,5,5,5	25	55
1995	7	5,5,5,5,5,5	25	55
1996	7	5,5,5,5,5,5	25	55
1997	7	5,5,5,5,5,5	25	55
1998/1	7	5,5,5,5,5,5	25	55
1998/2	6	5,5,5,5,5	20	45
1999	6	5,5,5,5,5	15	40
2000	6	5,5,5,5,5	15	40
2001	6	5,5,5,5,5	15	40
2002	6	5,5,5,5,5	15	40
2003	6	5,5,5,5,5	15	40
2004	6	5,5,5,5,5	15	40
2005	5	5,5,5,5	15	35
2006	4	5,7,8	15	35
2007	4	5,7,8	15	35
2008	4	5,7,8	15	35
2009	4	5,7,8	15	35
2010	4	5,7,8	15	35

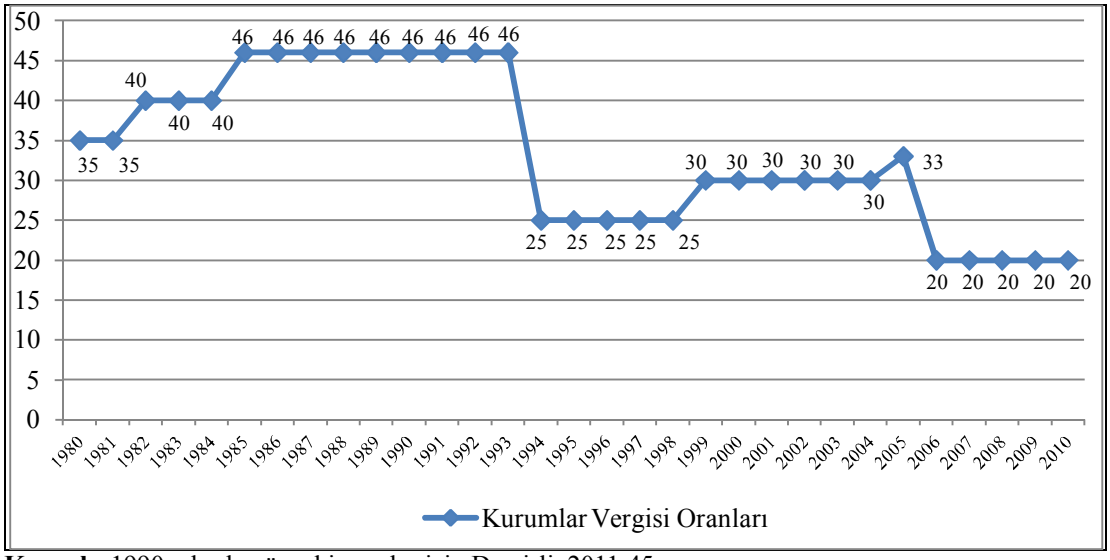
Kaynak: 1990-2006 verileri Yılmaz, 2006:256-257 ve 2007-2010 yılı tarife bilgileri GİB Mevzuat, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028, Erişim Tarihi: 15.04.2012.
* 1999-2005 yılları arası tarifelerde ücret gelirleri dışındaki gelir unsurlarına 5 puan eklenerek uygulanmıştır.

Küreselleşme süreci ve uluslararası rekabetten etkilenen vergi reformları, vergi oranı ve dilim sayısında ciddi indirimler içermektedir. Günümüzde -genellikle Doğu Avrupa'da- yapılan reformlarda, gelir vergisinde marjinal vergi oranlarının düşürülmesi ve dilim sayısının azaltılması akımı yanında, gelir ve kurumlar vergisinin birleştirilerek, tek ve düşük oranlı tarife yapısını esas alan düz oranlı vergi

sistemine geçilmesi esas alınmaktadır (Demirli,2011:44). Tablo-32'de yer alan Türk gelir vergisi tarifesinde dilim sayılarının düşmesi ve gelir vergisi azami oranlarının aşağıya çekilmesi bu sürecin gidişine uymaktadır.

Grafik-16'da ise yıllar itibariyle kurumlar vergisinin oranlarındaki değişime yer verilmiştir. Türkiye'nin hem OECD ülkelerinde hem de komşu ülkelerde yapılan reformlardan, küreselleşmenin getirdiği rekabet nedeniyle etkilendiği Grafik-16'dan anlaşılmaktadır. Nitekim ülkemizde 1980'den günümüze kadar olan dönemde kurumlar vergisi oranlarında ciddi indirimlere gidilmiştir. Kurumlar vergisi 2006 tarihinden beri, %20 oranında uygulanmaktadır. Böylece, yerli ve yabancı yatırımcı kurumların teşviki sağlanarak küresel rekabette ülkemizin avantajlı konuma getirilmesi hedeflenmiştir.

Grafik-16 Türkiye'de Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Değişim (1980-2010)



Kaynak: 1990 yılından önceki oranlar için Demirli, 2011:45.
1990 yılından sonraki oranlar için Armağan, 2007:229 ve 233.

Gelir ve kurumlar vergisi tarifelerinin bu şekilde uygulamaya devam edilmesi halinde gelir dağılımını düzeltmede başarılı olamayacağı aşikardır. Konuya harcama vergileri açısından bakıldığında, Tablo-33'te 1985'ten beri uygulanan KDV'nin oransal değişimi görülebilir. Buna göre Bakanlar Kurulu, KDV oranlarına ilişkin belirleme yetkisini çeşitli kararlarıyla kullanmış ve KDV oranlarını mal ve hizmet listeleri şeklinde farklı oranların öngörülmesi suretiyle tespit etmiştir. Değişikliklerin

genel eğilimi artış yönündedir. Zira 1985 yılında genel oranı %10, temel gıdada %0 oranında uygulanmaya başlanan KDV, 2002 yılından beri genel oranı %18, indirilmiş oran olarak da %1 ve %8 oranında uygulanmaktadır. Böylelikle KDV'de çeşitli mal ve hizmet grupları için günümüzde üç ayrı oran uygulamak mümkün hâle gelmiştir. 2002 yılında artırılmış oranlar standart orana dönüştürülmüş, ancak bu orana tabi ürünler ayrıca ÖTV'nin konusu içine alınmıştır (Demirli,2011:49).

Mal ve hizmet grupları itibariyle bu oranlar, sosyal ve ekonomik nedenler çerçevesinde belirlenmiştir. Örneğin lüks sayılan mallara, zorunlu mallara göre daha yüksek vergi oranı uygulanmaktadır. Oran sayısındaki bu durum uygulama güçlükleri meydana getirmekte ve KDV'nin modern görüntüsünü olumsuz etkilemektedir. Ancak, bu durum Avrupa Birliği uyum yasaları çerçevesinde çıkarılan ÖTV Kanunu'yla giderilmeye çalışılmış ve beş olan oran sayısı üçe indirilmiştir (Çomaklı, 2007:132).

KDV ve ÖTV, vergi sistemimizi sadeleştirmesi ve Avrupa Birliği'yle vergi uyumumuzu sağlaması açılarından önemli bir gelişim sağlamıştır. Son yıllarda mal grupları itibariyle oran farklılaşmasına gidilmesi, vergi adaleti bakımından değerlendirildiğinde olumlu bir gelişmedir.

Tablo-33 Türkiye'de 1985–2002 Yılları Arasında Uygulanan KDV Oranlarının Seyri

Yürürlük Tarihi	İndirimli Oran	Genel Oran	Yükseltilmiş Oran
01.01.1985	Yok	10%	Yok
01.12.1986	%1,%5	12%	Yok
01.01.1988	%1,%3,%5	12%	15%
01.11.1988	%1,%3,%5	10%	15%
15.10.1990	%1,%5	11%	20%
01.12.1990	%1,%6	12%	20%
01.01.1992	%1,%6	12%	%13-%20
01.11.1993	%1,%8	15%	23%
01.01.1996	%1,%8	15%	%23-%40
13.12.1999	%1,%8	17%	%25-%40
15.05.2001	%1,%8	18%	%26-%40
01.08.2002	%1,%8	18%	Yükseltilmiş Oran Kaldırıldı

Kaynak:1993 yılından önceki veriler için Aydemir, 1996:26.
1993 sonrası veriler için Demirli, 2011:50.

Kanuni vergi oranları ile ilgili olarak belirtilmesi gereken bir nokta da fiili olarak ödenen vergileri yansıtmadığıdır. Fiili olarak ödenen vergileri yansıtmak amacıyla efektif vergi oranı kullanılmaktadır. Efektif vergi oranı kanuni vergi oranından farklı olup, birtakım faktörleri dikkate alan bir orandır. Bu faktörler; faiz ve amortisman indirimlerinin düşürülebilirliği, kişisel gelir vergisiyle kurumlar vergisinin entegrasyon derecesi ve enflasyon etkisinden oluşmaktadır. Bu yönüyle toplam vergi yükümlülüğü konusunda kanuni vergi oranlarından daha güvenilir ve açıklayıcı bir göstergedir (Stewart, Webb, 2003: 4-6).

Ancak kanuni oranların tersine, efektif vergi oranlarını hâlihazırda gözlemlemek mümkün değildir. Literatürde efektif vergi oranlarını hesaplamak amacıyla farklı yöntemlere başvurulmuştur. Bu yöntemlerin ileri gelenlerinden biri olan Mendoza, Razin ve Tesar (1994) ile yine bu yöntemden hareketle geliştirilmiş olan Carey ve Rabesona (2002)'nin yaklaşımlarıdır (Ünlükaplan, Arısoy, 2011:23). Ekte yer alan Tablo-34'te sözü edilen yöntemler ile Türkiye'de 1980-2006 yılları arasında efektif vergi oranları hesaplanmıştır.

İlk olarak Mendoza – Razin - Tesar yöntemine göre daha sonra Carey - Rabesona yönteminin sosyal güvenlik katkılarının indirilemediği varsayımına göre son olarak da yine Carey - Rabesona yönteminin sosyal güvenlik katkılarının indirilebildiği varsayımına göre hesaplanmış sonuçlar tüketim üzerindeki vergi yükünün ilgili dönemde ciddi bir şekilde yükselme eğiliminde olduğunu göstermektedir. Bu sonuca paralel olarak hane halkı geliri üzerindeki vergi yükünde yine üç yönteme göre düşme gözlemlenmektedir. Tüketim üzerindeki efektif vergi oranındaki yükselme ve hane halkı geliri üzerindeki efektif vergi oranındaki düşme Türk vergi sistemindeki vergi kompozisyonu ile ilgilidir. Bu amaçla 1985 yılında yürürlüğe konan KDV ve 2002 yılında vergi sistemine dahil edilen ÖTV, vergi politikasının temel araçları ve vergi hasılatı kompozisyonun önemli bileşenleri olmuşlardır. Diğer önemli bir sonuç, hem işgücü hem de sermaye geliri üzerindeki efektif vergi oranlarının artma eğiliminde olmasıdır. Ancak, çalışanlar üzerindeki vergi yükünü temsil eden, "işgücü geliri üzerindeki efektif vergi oranı" her üç yönteme göre sermaye geliri üzerindeki efektif vergi oranından oldukça yüksekte seyretmektedir (Ünlükaplan, Arısoy, 2011:22-23).

3.2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞİŞİMİN VERİMLİLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Devletin siyasi felsefesi ve iktisadi sistemi ne olursa olsun, içerisinde bulunduğu dönemin zorunlu kıldığı fonksiyonları ifa edebilmesi ve istenen sosyo-ekonomik hedeflere ulaşabilmesi her şeyden önce verimli, istikrarlı ve devamlı bir gelir kaynağının mevcudiyetine bağlıdır. Bu özelliklere sahip yegâne kaynak ise şüphesiz vergilerdir.

Vergilerin belirtilen amaçlara ulaşabilmesi ancak verimlilik ilkesini göz önünde bulundurması ile mümkündür. Vergilerin verimliliği konulan verginin hasılatının mümkün olduğunca çok olmasına bağlıdır. Bu anlamda vergi; gelir, servet ve harcama unsurlarının birinden en düşük maliyetle ve en yüksek hasılatı sağlatacak şekilde toplanırsa uygulanan verginin verimliliğinden bahsedilebilir.

Bir verginin verimli olup olmadığını anlamada vergi gelirine katkısı, kamu harcamalarını karşılama oranı, vergi tabanı, ekonomik büyümeye etkisi, kayıt dışılık gibi çeşitli faktörlere bakarak sonuca varma yolları geçerli yöntemlerdir.

İlk kısımda vergi sistemindeki değişimin belirtilen faktörlere etkisi araştırılmıştır. Bu bağlamda ilk olarak vergi sistemindeki değişimin vergi gelirlerine etkisi incelenmiştir. Buna göre vergi gelirlerinin diğer kamu gelirlerine göre toplam gelir içindeki payının arttığı saptanmıştır (bkz. Grafik-5). Vergi gelirlerinin hem nominal olarak hem de yıllık artışının enflasyon artışı ile kıyaslandığında reel olarak arttığı görülmüştür (bkz. Tablo-16 ve 17). Aynı zamanda vergi gelirlerindeki artış vergi yükünü de arttırmıştır. Nitekim 1980 yılında vergi gelirlerinin GSYH içerisindeki payı %13.3 iken 2010'da %26 olarak gerçekleşmiştir (bkz. Grafik-12).

Vergi gelirlerindeki artış, bazı faktörlerin bir arada gerçekleşmesiyle mümkün olmuştur. 1980 sonrasında ekonomide kurumsallaşma düzeyinin artması, teknolojik altyapının gelişmesi, ödeme araçlarındaki değişim, dış ticaret hacminin artması gibi unsurlar bir anlamda vergi sistemimizin dolaylı ve stopaja dayalı vergilerden oluşmasını sağlamıştır. Vergi sisteminde yaşanan bu değişim vergi gelirlerini arttırmıştır.

Vergilerin toplanma maliyeti açısından bakarsak, vergi idaresini öngörülen

tahsilat amacına ulaştıran, mükelleflere ve vergi idaresine en az maliyet yükleyen, fiyat mekanizması içerisinde yer alması dolayısıyla asıl yüklenicileri tarafından en az hissedilen, kısa zamanda hazineye intikali sağlanabilen, uygulanması basit ve açık olan, vergileme tekniği bakımından gerek mükellefleri gerekse idareyi en az uğraştıran dolaylı ve kesinti suretiyle ödenen vergilerin verimli ve etkin olduğundan bahsedilebilinir.

Toplam tahsilatın toplam tahakkuka oranını gösteren tahsilat oranı incelendiğinde, oranın 1990 yıllından sonra yükseldiği, 2006 yılından sonra ise düşme trendinde olduğu söylenebilir (bkz. Grafik-6). Vergi türlerine göre değerlendirilirse yıllar itibariyle dolaylı vergi grubunda yer alan mal ve hizmet vergileriyle dış ticaret vergilerinin tahsilat oranlarının, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin tahsilat oranlarına kıyasla daha yüksek gerçekleştiği belirtilebilinir (bkz. Tablo-20). Dolaylı vergiler daha rahat uygulanabilir olmaları, diğer vergi türlerine göre daha hızlı tahsil edilebilmeleri ve özellikle bankacılık sisteminin ve kredi kartı kullanımının yaygınlaşması bu vergilerin tahsilat oranlarının artmasında önemli bir rol oynamaktadır.

Vergilerin verimliliğini değerlendirmede bir kriter olan vergi gelirlerinin faiz dışı kamu harcamalarına oranı, 2001 ekonomik krizine kadar istikrarsız bir seyir izlemiş ve özellikle kriz yıllarında %100'ün altına düşmüştür. Ülkemizde 2001 yılında yaşanan ekonomik krizden sonra uygulamaya konan ekonomik önlemler neticesinde kamu finansman dengesi kontrol altına alınmıştır. Bunun sonucunda 2006 yılına kadar vergi gelirlerinin faiz dışı kamu harcamalarına oranı %100'ün üzerinde gerçekleşmiştir. Dünyada yaşanan küresel durgunluk ve bunun ülkemize yansımaları sonucu özellikle 2008 yılında vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı olumsuz etkilenmiştir (bkz. Grafik-7).

Ülkemizde kamu finansman dengesini bozan ve krizlerin temel nedeni olan faiz giderleri ise, 2000'li yıllarda düşmüş ve dönemin sonunda dünyada yaşanan kriz faiz giderlerinin yükselmesi yönünde baskı oluşturamamıştır (bkz. Grafik-8). Bu durum ülkemizde vergi gelirlerinin tek finansman kaynağı haline geldiğinin en somut kanıtıdır.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin faiz dışı kamu harcamalarına oranlarını yansıtan Grafik-9 üzerindeki değerlendirmeler çerçevesinde; 1990 yılından itibaren

dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre kamu harcamalarını finanse eden en önemli gelir kaynağı haline geldiği söylenebilir. Dolaylı vergilerin kamu harcamalarının finansmanını büyük ölçüde sağlayan bir gelir kaynağı olmasında mali toparlanma süreci önemli bir faktördür. Belirli seviyedeki faiz dışı fazla ihtiyaç, belirli bir seviyenin üzerinde gelir toplanmasını zorunlu kılmakta, bu zorunluluk ve aciliyet, kısa vadecilikle birleştiğinde, dolaylı vergileri kaçınılmaz adres haline getirmektedir.

Ekonomik büyüme açısından literatürde; dünyada ve Türkiye'de yapılan çeşitli çalışmalardan hareketle, vergilerin ekonomik büyümeyi etkilediği, dolaysız vergilerin artmasının ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkilerken, dolaylı vergilerin ekonomik büyümede değişiklik yaratmadığı ifade edilebilir. Bunun nedeni dolaylı vergiler daha çok tüketim üzerinden alındığı için, tasarrufları, gelir vergilerinden daha az vergilemesidir. Bu bağlamda dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir kayış, tasarrufları belli bir ölçüde arttırmak ve böylece ekonomik büyümeyi teşvik etmek amacıyla kullanılabilir.

Vergi tabanı açısından ülkemizde toplam mükellef sayısı azalmaktadır. Bu hem toplam mükellef sayılarının yıllar itibariyle dağılımından hem de toplam seçmen sayısına oranından hareketle söylenebilir (bkz. Tablo-21 ve 22). Vergi türleri bakımından ise gelir ve KDV'ye tabi mükellef sayıları yıllar bazında azalmışken, kurumlar vergisi mükellef sayısı artmıştır. Ancak kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki oranına baktığımızda, mükellef sayısının artmasına paralel bir şekilde toplam vergi gelirleri içinde kurumlar vergisi geliri artmamıştır (bkz. Grafik-10). Bunun nedeni kurumlar vergisinde yer alan çeşitli avantajlar dolayısıyla gelir vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisi mükellefiyetine geçmesi ile açıklanabilir.

Vergi tabanının bir diğer unsuru olan vergi harcamalarının gelişimine göz attığımızda, vergi harcamasının ana unsuru olan vergi iadelerinin GSYH içindeki oranları 1980 yılında %0.1 iken 2010 yılında %2.3'tür (bkz. Tablo-23). Vergi harcamalarındaki ciddi artış doğal olarak vergi tabanını olumsuz etkilemiştir.

Sebebi ister mükellef sayısındaki azalma, isterse vergi harcamalarının artması olsun vergi tabanının daralması, belli bir vergi hasılatının sağlanması şartı altında kayıtlı mükelleflerin vergi yüklerinin artması ya da bu mükelleflere daha yüksek vergi oranları uygulanması anlamına geleceğinden, vergi sisteminin etkinlik maliyetini önemli ölçüde artırır. Bu durum verimlilik ilkesi açısından vergilerin

istenilen düzeyde toplanamaması ve vergi yükünün küçük bir mükellef kitlesi üzerinde kalmasına neden olur.

Ancak Türkiye'de vergi gelirleri ve vergi yükü ciddi oranlarda artmıştır (bkz. Grafik-12). Normal şartlarda vergi tabanında yaşanan daralma nedeniyle vergi yükünde düşme beklenmesi gerekirken, tam tersi olmuştur. Vergi tabanındaki daralmaya rağmen vergi yükündeki artışın nedeni şöyle açıklanabilir: Türkiye'de beyanname veren yani vergiye taraf olan mükellef sayısı azalırken, vergiye taraf olmayan, stopaj yoluyla vergilendirilen mükellef sayısı artmıştır. Nitekim özellikle gelir vergisi stopaja dayanan vergi halini almıştır (bkz. Tablo-19). Vergilerin stopaj usulü ile alınmasının verimlilik ilkesi bağlamında yansımasının da olumlu olması, yani daha az maliyetli ve daha az vergi kaybına sebebiyet vermesi, dolaylı vergilerle birlikte vergi gelirlerinin ve vergi yükünün artmasında bir faktördür.

Verimlilik ilkesi açısından değerlendirilebilecek bir diğer unsur kayıt dışılıktır. Kayıt dışı ekonominin kısmen önlenmesi (suç niteliğindeki faaliyetler), kavranabilir, izlenebilir duruma getirilmesi, ekonomik sistemin sağlıklı yapısal değişimi için bir zorunluluktur. Bu hedef, vergi hasılatının artırılması için de gereklidir. Ülkemizde yıllar itibariyle kayıt dışılık oranları GSYH'nin üçte biri civarındadır (bkz. Tablo-25). Uluslararası karşılaştırmalarda gelişmiş ülke olarak nitelendirebileceğimiz ülkelere göre ülkemizin kayıt dışı ekonomi oranının yüksek olduğu dikkat çekmektedir (bkz. Tablo-26).

Çeşitli çalışmalarda kayıt dışılığın vergi bağlamında nedeni olarak dolaylı vergilerin artması gösterilmektedir. Ancak Tablo-27'de yer alan vergi inceleme sonuçlarına göre en fazla vergi kaybının dolaysız vergi grubunda mevcut olduğu saptanmıştır. Bu sonuç aslında dolaylı vergilerden ziyade dolaysız vergilerin kayıt dışılığın bir göstergesi olan vergi kaybının en önemli faktörü olduğunu ortaya koymaktadır. Bunun nedeni ise; bir taraftan ekonominin sermaye gereksinimini ön plana çıkarması, diğer taraftan artan sermaye gücünün siyasi otoriteler için çekingenliğe neden olması ve sonuç olarak, yasal düzen içindeki bazı mekanizmalarla her türlü servetin aklanması ve yeni kazançlar için kullanılabilmesidir.

Bu veri ortamı içinde vergicilik açısından, kayıt dışı ekonomiyi "kayıt içine alma" çabası yerine dolaylı yollarla kavramaya çalışmak daha gerçekçi

gözükmektedir. Daha açık bir deyişle, orta vadede, tüketim vergisi tipi sert müterakki dolaylı vergilerin sistem içindeki payının artması, kayıt dışı ekonominin kavranması ve kesimler arası vergi yükünün dağılımı açısından verimli ve adil bir çözüm olarak gözükmektedir (DPT,1996:105). Ayrıca dolaylı vergilerde talebi esnek olan mallar dışında vergiden kaçınmak pek mümkün olamamaktadır. Dolayısıyla hazine için daha yüksek gelir sağlamak mümkün olur.

Burada belirtilmesi gereken bir husus da uluslararası vergi rekabetinin, kurumlar vergisi ve kişisel gelir vergisinin toplanmasını zorlaştırmasıdır. Ülkelerin rekabet gücünü belirleyen en önemli araçlardan biri vergi enstrümanıdır. Vergi aracı kullanılarak daha çok yatırım, üretim ve ihracat yapılmaya çalışılır. İhracatta alınan dolaylı vergiler ihracatçıya iade edilir, ihracatçının üzerinde yük olarak dolaysız vergiler kalır. Yabancı sermaye bir ülkeye yatırım yaparken kazancının ne kadarını vergi olarak ödeyeceğine, yani dolaysız vergilerin seviyesine bakar. Bu açıdan da daha çok ihracat yapmak durumunda olan ülkelerde dolaysız vergileri düşük tutma gereği ortaya çıkar (Bilici, 2006:205). Bu nedenle dolaylı vergilerin daha etkin bir şekilde uygulanması daha faydalı olacaktır.

Türk vergi sisteminde 1980 yılından sonra yaşanan değişimin verimlilik ilkesi bağlamında değerlendirilmesinin neticesi; salınması ve tahsili kolay olan, anında tahsil edildiği için reel değerini kaybetmeyen, mükellef psikolojisine uygun, vergi toplama maliyeti düşük olan, ekonomik büyümeyi engellemeyen, kayıt dışı ekonomiyi azaltan, uluslararası vergi rekabetinde daha üstün olan dolaylı vergilerin daha verimli olduğudur.

Bunun yanında stopaja dayalı dolaysız vergilerin de dolaylı vergiler için saydığımız şartları sağladığı için vergi hasılatını arttıran verimli vergiler kategorisinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca Türkiye'de vergi gelirleri içinde sayılmayan, ancak OECD gelir sınıflandırmasında dolaysız bir vergi olarak nitelendirilen sosyal güvenlik kesintilerinin de artan önemi ve tahsil şeklinin stopaj usulü olması nedenleriyle, ülkemizde kamu gelirlerini arttıran önemli gelir kaynağı olduğunu göstermektedir.

Beyana dayalı olan dolaysız vergilerin özellikle gelir üzerinden alınan vergilerin vergi gelirlerine katkısını azaltan unsurlar üzerinde kısaca durmak gerekirse şunlar belirtilebilir:

- 1980 sonrası dönemde ülkemizde menkul sermaye iratları üzerinde ve özellikle devletin ihraç ettiği borçlanma senetleri gelirleri üzerinde verginin bulunmayışı vergi kaybının en önemli göstergelerinden birisi olmuştur (Sakal, 2002: 180).
- Bir başka neden olarak her vergi düzenlemesinde gelir vergisi tarifesinde tarife dilimlerinin arasının açılması belirli kesimlerin vergi dışında kalması sonucunu doğurmuş, gelir vergisi tarifesi müterakki yapısını kaybetmiş ve düz oranlı bir vergi halini almıştır (Sakal, 2002:180).
- Gelir vergisi ile kurumlar vergisi arasında entegrasyonun sağlanabilmesi amacı, kurumlar vergisinin çok yüksek oranlı uygulanmasını engellemekte, bu durum kurumlar vergisi hasılatının yüksek olmasını önlemektedir. Her ne kadar kurumların vergi yükünün düşük tutulması durumunda kurumsallaşmanın sağlanabileceği ve uzun vadede kurumlar vergisi hasılatının artmasında olumlu etkiler yaratacağı düşünülebilirse de; kurumsallaşma açısından vergi oranlarının düşük tutulması yeterli teşvik sağlamamakta, diğer yandan düşük tutulan vergi oranı nedeniyle kurumlar vergisi hasılatı istenilen düzeye ulaşmamaktadır (Saraçoğlu, 2005).

Sonuç olarak Türkiye gelişmekte olan bir ülke olarak kalkınması için kamu gelirine ihtiyaç duymaktadır. Geçmişte yaşanan birçok ekonomik krizin sebepleri arasında kamu gelirlerinin yetersizliği ve bunun sonucunda borçlanma ve faizlerde yaşanan artışlar bulunmaktadır. Bu bakımdan tüketime ve stopaja dayalı vergiler, vergi gelirlerini arttırması ve borçlanmayı aşağıya çekmesi bakımından ülkemiz için önemli kamu gelir kaynaklarıdır.

3.3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DEĞİŞİMİN ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Önceki kısımda vergi sisteminde 1980 sonrası yaşanan değişim verimlilik ilkesi açısından değerlendirildi. Netice olarak vergi sistemimizin dolaylı vergiler ile stopaja dayalı dolaysız vergilere dayanmış olmasının verimlilik ilkesi bakımından olumlu sonuçları olmuş, ülkemizin vergi gelirleri artmıştır. Teoride verimlilik ilkesi ile adalet ilkesi arasında ters bir ilişki olması nedeniyle, özellikle 1980 sonrasında

Türk vergi sisteminin yapısında yaşanan dönüşümün adalet ilkesi bakımından çeşitli eleştirileri olmuştur.

Türkiye ekonomisi, 1980 sonrası dönemde hızla serbestleşen bir piyasa yapısı ile karşı karşıya kalmıştır. İktisadi dengelerin sağlıklı yapılar üzerine kurulamaması ve ekonomideki kırılganlıkların artması nedeniyle, yurtiçi ve yurtdışı gelişmelere bağlı olarak 1990 sonrası dönemde kısa aralıklarla önemli iktisadi krizler yaşanmıştır. Ekonomide meydana gelen dalgalanmalar gelir dağılımını olumsuz yönde etkilemiştir. Buna göre 1987 yılında 0.43 olarak gerçekleşen Gini katsayısı, 1994 yılında 0.49 değerine ulaşmış ve gelir grupları arasındaki gelir farklılıkları giderek artmıştır. 1994 yılından sonra yaşanan iktisadi krizlerin gelir dağılımını olumsuz etkilemiş olabileceği düşünülse de 2010 yılında gerçekleştirilen gelir dağılımı araştırması sonucunda Gini katsayısının 0.40 değerine gerileyerek dağılımda göreli bir iyileşmenin sağlandığı kaydedilmiştir (bkz. Tablo-29).

1980 sonrası Türk vergi sisteminin dolaylı vergiler ile stopaja dayalı vergiler ağırlıklı bir yapıya dönüşmesi, OECD ülkelerinin deneyimine ters bir şekilde vergi yükünde ciddi artışlara neden olmuştur. Vergi sistemindeki değişimin vergi yükünde meydana getirdiği artışın Gini katsayısı üzerindeki yansıması, belirtildiği üzere Gini katsayısının düşmesinden olumlu olmuştur.

Türkiye'de Gini katsayısının gelişimine ilişkin daha gerçekçi bilgiyi almak amacıyla diğer ülkeler ile kıyaslandığında, özellikle gelişmiş ülke olarak nitelendirilen ülkelerde vergi ve transfer öncesi Gini katsayısının 0.40 ile 0.50 arasında değişirken, vergi ve transfer sonrası Gini katsayısının 0.30'larda hatta Kuzey Avrupa ülkelerinde 0.20'lerde olduğu, Türkiye'de ise vergi ve transfer öncesi Gini katsayısı ile sonrası arasında çok büyük bir farklılığın bulunmadığı saptanmıştır (bkz. Tablo-30).

Türkiye için hesaplanan Gini katsayısının diğer ülkelere göre yüksek olmasındaki en önemli faktör, transfer harcamalarının düşük olmasıdır. Nitekim ülkemizin sosyal transfer harcamalarının GSYH içindeki oranı 1980 yılına göre 2007 yılında yaklaşık üç kat artarak %10.5 olmasına rağmen, 2007 yılı OECD ortalaması olan %19.2'nin bir hayli gerisinde kalmaktadır (bkz. Tablo-31).

Konuya vergiler bağlamında bakılırsa Türkiye'de dolaylı vergilerin toplam vergiler içindeki payı son dönemde giderek artan bir şekilde tartışma konusu

yapılmaktadır. Türkiye'de dolaylı vergi yükünün Avrupa Birliği ve OECD ülkeleri ile kıyaslandığında çok yüksek olduğu belirtilmektedir. Ancak, OECD gelir sınıflandırması esas alınarak dolaylı-dolaysız vergilerin, vergi gelirleri içindeki oranları hesaplandığında, Türkiye'de dolaylı vergilerin son dönemlerde %70 gibi yüksek oranlarda değil, %50 civarında seyrettiği görülmüştür (bkz. Grafik-14). Bu nedenle ülkemizde dolaylı vergiler ile dolaysız vergiler arasında bir dengesizlik bulunmamaktadır.

Buna karşın dolaylı vergi kalemi olan mal ve hizmet vergilerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı OECD ortalaması ile karşılaştırıldığında, Türkiye'deki oranların OECD ortalamasından daha yüksek olduğu görülmüştür. Ancak Türkiye'de diğer ülkelere göre yüksek olan dolaylı vergilerin adil olmayan sonuçları olduğuna karar verebilmek için, dolaylı vergilerin ne üzerinden alındığına bakılması gerekmektedir. Eğer zaruri tüketim maddelerinden KDV alıyorsanız ve fert başına düşen milli geliri çok düşük bir ülkede yüksek bir oran uyguluyorsanız, ortada gerçekten adil olmayan bir durum vardır. Ama lüks tüketim maddelerinden yüksek KDV alınıyorsa, bunun gelir dağılımını bozucu değil, düzeltici etkisi olduğunu söylemek mümkündür (Konukman, 2004:71). Türkiye'de KDV'nin uygulandığı zorunlu tüketim maddelerinde oran farklılaştırmasına gidilmiş olması, lüks mal ve hizmetlerin ÖTV ile vergilendirilmesi bu vergilerin olumsuzluklarını azaltmaktadır.

Esasında vergisel açıdan diğer gelişmiş ülkelere göre ülkemizin gelir dağılımındaki adaletsizliğinin en temel sebebi dolaylı vergilerden ziyade dolaysız vergilerdir. Buna neden olan unsurlardan biri; 1980 sonrasında gelir ve kurumlar vergisi oranlarının küreselleşmenin etkisiyle düşürülmesi, günümüzde gelir vergisinde gelire uygulanacak tavan oranının %35, kurumlar vergisinin ise %20 olmasıdır. Bir diğer unsur gelir vergisi tarifesinin dilim sayılarının azaltılması ve dilimlere uygulanacak vergi oranlarının arasının açılmasıdır. Gelir vergisi tarifesinin, gelir dağılımına müdahale edebilme anlamında etkinliğini sınırlandıran özelliklerden bir diğeri bütün gelir unsurlarına ortak uygulanmasıdır. Bu açıdan bakıldığında faktörel gelir dağılımına müdahale etmek gibi bir olanağın (amacın) varlığından bahsetmek mümkün değildir. Hatta vergi sistemi aracılığıyla iktisadi kalkınma için gerekli sermaye birikiminin, faktör gelirleri arasında bir ayrım yapılmamak suretiyle bilinçli olarak gerçekleştirmeye çalışıldığı ifade edilebilir. Ayırma prensibi ile

paralellik göstermesi gereken bu noktada, gelir unsurları arasında vergilendirilecek gelir unsurunun ne ölçüde sermayeden veya emekten elde edildiği dikkate alınmamaktadır. Sonuç olarak, gelir dağılımına müdahale açısından sermaye gelirleri lehine avantajlar tanınarak adaletin sağlanmasının göz ardı edildiği gözlemlenmektedir (Sarıoğlu,2002:223).

Gelir dağılımını sağlamada gelir vergisinin başarısız olmasının bir nedeni de Türkiye'deki gelir vergilerinin tahsilat sisteminin yatay ve dikey adaletin sağlanmasına imkân vermemesidir. Tahsilat sistemlerinden biri olan stopaj yoluyla vergilendirmenin yaygınlaşması, vergi sistemini üniter olmayan ve beyana dayanmayan bir yapıya yaklaştırır. Stopaj yoluyla vergilendirme her ne kadar tahsilat maliyetleri anlamında etkin olsa da, vergi sisteminin üniter yapısına zarar vermekte; vergi yükünün oluşumunda gelir, servet ve harcama unsurlarını birlikte dikkate almayarak vergi yükünün adaletli dağılımını engellemektedir (DPT,2007:26).

Ayrıca burada belirtilmesi gereken bir husus da dolaysız vergi kabul edilen sosyal güvenlik kesintilerinin dünyada yaşanan artışa paralel olarak ülkemizde ciddi oranda artmasıdır. Ülkemizde sosyal güvenlik kesintileri stopaj usulüne benzer şekilde işveren tarafından çalışanın ücretinden kesilir ve ödenir. Bu nedenle sosyal güvenlik kesintilerinin stopaj usulü şeklinde tahsili, gelir dağılımını bozan bir unsur olarak değerlendirilmelidir. Aynı zamanda ülkemizde işçinin ödediği sosyal güvenlik kesintileri yıllar itibariyle artmıştır (bkz. Tablo-9). Bu durum da vergi adaleti açısından olumsuz bir faktördür.

Açıkladığımız nedenlerden dolayı vergide adalet için dolaysız vergileri önermek ülkemiz gerçekleriyle örtüşmemektedir. Bu anlamda dolaylı vergilerde zorunlu-lüks mal ve hizmet ayırımına gitmek -zaten ülkemizde bu şekilde uygulanmakta- transfer harcamaları ile bunu desteklemek daha akılcı bir yoldur.

SONUÇ

Toplumun artan ihtiyaçlarına bağlı olarak yüklendiği görevleri etkin bir biçimde yerine getirebilmek amacıyla devletin yararlandığı en önemli araçlardan birisi olan vergiler, beklenen fonksiyonları gerçekleştirebilecek sayıda ve türde uygulanarak vergi sistemlerini oluşturmaktadırlar. Bunun yanında gelişen şartlara uygun yeni ve çağdaş vergilerin vergi sistemine dahil olması sonucu vergi sistemleri değişmektedir.

Gelişen ve değişen vergi sisteminin ideal bir yapı kazanması için vergi ilkelerinden olan verimlilik ve adalet üzerinde bir denge kurulması gerekmektedir. Vergilemede verimlilikle, verginin etkinliğinin artırılması, verginin tahsilat masrafları göz önünde tutularak hasılatının mümkün olan en üst düzeye yükseltilmesi kastedilir. Vergilemede adalet ise, ülke vatandaşlarının ödeme güçleriyle orantılı olarak vergi mükellefiyetine tabi tutulması ve herkesin geliriyle orantılı vergi ödemesini esas alır.

Küreselleşmenin etkisiyle vergi politikalarında yaşanan değişim, gelişmekte olan ülkelerde, vergi sistemlerini tüketim ve stopaja dayalı vergiler üzerine kurmaya yöneltmiştir. Benzer şekilde 1980 sonrasında Türk vergi sistemi, tüketim ve stopaja dayalı vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapıya dönüşmüştür.

Çalışmamızda 1980 sonrasında Türk vergi sistemindeki değişimin vergi gelirleri, tahsilat oranı, kamu harcamalarını karşılama oranı, kayıt dışı ekonomi, ekonomik büyüme, vergi tabanı, vergi yükü, gelir dağılımı ve vergi tarifeleri üzerindeki sonuçları, birbirine zıt olan verimlilik ve adalet ilkeleri açısından değerlendirilmiş, vergi sistemimizin yapısının ideal olup olmadığı sorgulanmıştır. Sonuçlar aşağıda açıklanmıştır:

Öncelikle 1980 sonrasında verimlilik ilkesi açısından Türk vergi sistemindeki değişimin etkileri değerlendirilmiştir. İlk olarak bu değerlendirmeler kapsamında 1980 sonrasında Türk vergi sistemindeki değişimin vergi gelirleri üzerindeki etkileri incelenmiş ve ülkemizde vergi gelirlerinin arttığı görülmüştür. Bu süreci sağlayan kaynakların dolaylı vergilerle stopaja dayalı vergiler olduğu saptanmıştır. Ekonominin kurumsallaşması, teknolojik altyapının gelişmesi, kartlı ödeme sistemlerinin gelişimi gibi unsurlar vergi sistemimizin dolaylı ve stopaja dayalı

vergilerden oluşmasını sağlamış ve Türk vergi sisteminde yaşanan bu değişim vergi gelirlerini arttırmıştır.

Vergilerin toplanma maliyeti açısından bakarsak, fiyat mekanizması içerisinde yer alması dolayısıyla asıl yüklenicileri tarafından en az hissedilen, kısa zamanda hazineye intikali sağlanabilen, uygulanması basit ve açık olan, vergileme tekniği bakımından gerek mükellefleri gerekse idareyi en az uğraştıran dolaylı ve kesinti suretiyle ödenen vergilerin verimli ve etkin olduğunu belirtebiliriz.

Vergi türlerine göre toplam tahsilatın toplam tahakkuka oranını gösteren tahsilat oranı incelendiğinde, yıllar itibariyle dolaylı vergi grubunda yer alan mal ve hizmet vergileriyle dış ticaret vergilerinin tahsilat oranlarının, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin tahsilat oranlarına kıyasla daha yüksek gerçekleştiğini söyleyebiliriz.

Verimlilik açısından dolaylı ve dolaysız vergilerin faiz dışı kamu harcamalarını karşılama oranlarını değerlendirdiğimizde; 1990 yılından itibaren dolaylı vergilerin dolaysız vergilere göre kamu harcamalarını finanse eden en önemli gelir kaynağı haline geldiği görülmüştür. Kamu borç ve faizleri bakımından incelendiğinde, 2000'li yıllarda Türkiye'de kamu finansmanında vergilerin iç ve dış borçların yerini aldığını görmekteyiz. Bu durum değişen Türk vergi sisteminin vergi gelirlerini olumlu yönde etkilediğini ortaya koymaktadır.

Ekonomik büyüme bakımından dünyada ve Türkiye'de yapılan çeşitli çalışmalardan hareketle, dolaylı vergiler daha çok tüketim üzerinden alındığı için, tasarrufları, gelir vergilerinden daha az vergilemektedir. Bunun sonucunda dolaysız vergilerin artmasının ekonomik büyümeyi olumsuz yönde etkilerken, dolaylı vergilerin ekonomik büyümede değişiklik yaratmadığı ifade edilebilir. Bu bağlamda Türk vergi sisteminde dolaylı vergi ağırlıklı değişimin, ekonomik büyümeyi ve buna bağlı olarak verimliliği olumlu yönde etkilediği düşünülmektedir.

1980 sonrasında Türkiye'de beyanname veren yani vergiye taraf olan mükellef sayısı azalırken, vergiye taraf olmayan, stopaj yoluyla vergilendirilen mükellef sayısı artmıştır. Vergilerin stopaj usulü ile alınmasının verimlilik ilkesi bakımından yansımasının olumlu olduğu ifade edilmişti. Bu sebeple faal mükellef sayısının düşmesi vergi tabanını daraltmış olmasına karşın stopaj usulü ile vergilemenin yaygınlaşması vergi gelirlerinde bir düşüş yaratmamıştır. Ülkemizde

vergi gelirleri ve vergi yükündeki artış bu hususu desteklemektedir.

Verimlilik ilkesi açısından değerlendirilebilecek bir diğer unsur kayıt dışılıktır. Ülkemizde yıllar itibariyle kayıt dışılık oranları GSYH'nin üçte biri civarındadır. Uluslararası karşılaştırmalarda gelişmiş ülke olarak nitelendirebileceğimiz ülkelere göre ülkemizin kayıt dışı ekonomi oranının yüksek olduğu dikkat çekmektedir. Çeşitli çalışmalarda kayıt dışılığın vergi bağlamında nedeni olarak dolaylı vergilerin artması gösterilmiştir. Ancak vergi inceleme sonuçlarına göre en fazla vergi kaybının dolaysız vergi grubunda mevcut olduğu saptanmıştır. Bu sonuç dolaylı vergilerden ziyade dolaysız vergilerin vergi kaybının en önemli sebeplerinden biri olduğunu göstermektedir.

Verimlilik ilkesi yönünden yapılan değerlendirmelerden sonra diğer ilke olan adalet ilkesi açısından 1980 sonrasında Türk vergi sistemindeki değişim analiz edilmiştir. Buna göre ülkemizde dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergiler içindeki paylarını kıyaslayan birçok çalışmada dolaylı vergilerin çok yüksek oranda olduğu belirtilmiş, teoride dolaylı vergilerin vergi adaletini bozduğuna dair argümanlar ortaya konarak vergi sistemimiz adalet açısından eleştirilmiştir. Ancak yapılan çalışmalar sosyal güvenlik kesintileri dikkate alınmadan yapılmakta, oysaki OECD vergi sınıflandırmasında bu kesintiler dolaysız vergi olarak nitelendirilmektedir. Sözüne ettiğimiz eksikliği dikkate alarak sosyal güvenlik kesintileri dolaysız vergilere dahil edildiğinde, dolaylı-dolaysız vergilerin toplam vergiler içindeki paylarının birbirine yakın oranlarda olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle ülkemizin vergi sisteminde dolaylı vergilerin ağırlığı sanılanın aksine çok yüksek oranlarda değildir. Sonuçlara dolaylı ve dolaysız vergi ayırımına göre değil de ana vergi kaynakları bakımından bakarsak Türkiye'de mal ve hizmet vergilerinin toplam vergiler içindeki payı OECD ortalamasının üzerindedir. Ancak bu durum Türkiye'de gelir dağılımını bozan bir faktör değil, aksine ülkemizin Gini katsayısının yıllar itibariyle olumlu gelişiminden hareketle gelir dağılımını düzelten bir faktördür. Ayrıca Türkiye'de mal ve hizmet vergileri içinde yer alan KDV'nin zorunlu mal ve hizmetlerde indirimli oranda uygulanması ve lüks malların tüketiminde yüksek oranda ÖTV uygulanması gelir dağılımını düzelten unsurlardır. Bu nedenle ülkemizde dolaylı vergilerin vergi adaletini bozduğuna dair bir bulgunun olmadığı düşünülmektedir.

Dolaysız vergilerin, genelde içinde barındırdığı artan oranlılık, ayırma kuramı, en az geçim indirimi gibi müesseselerle vergi adaletini sağlamasına rağmen ülkemizde gelir dağılımını bozduğunu görmekteyiz. Gelir ve kurumlar vergisinde oranların aşağıya çekilmesi, sermaye üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi, gelir vergilerinin tek oran şeklinde stopaja dayalı olarak alınması, gelir vergisi tarifesi dilimlerinin azalması gibi eğilimler gelir üzerinden alınan vergilerin adaleti sağlamada başarısız olmasının sebepleridir.

Adalet yönünden göz ardı edilmeyecek bir husus da Türkiye'de gelir dağılımının diğer gelişmiş ülkelere göre bozuk olmasının temelinde, vergi yapımızdan ziyade kamu harcamalarının -özellikle transfer harcamalarının- yetersizliği yatmaktadır. Elbette adaletsizlikte uygulanan vergiler bir etkendir. Ancak esas neden harcama boyutudur, bu noktadan bakılarak değerlendirme yapılması daha faydalı olacaktır.

Adalet ve verimlilik bağlamında yaptığımız analiz ve değerlendirmeler çerçevesinde; tahsili kolay olan, anında tahsil edildiği için reel değerini kaybetmeyen, mükellef psikolojisine uygun, toplanma maliyeti düşük, ekonomik büyümeyi engellemeyen ve gelir dağılımını düzelten dolaylı vergilerin, dolaysız vergilere kıyasla daha üstün olduğu anlaşılmıştır.

Küreselleşme sürecinin yarattığı uluslararası vergi rekabetinde, ülkelerin rekabet gücünü belirleyen en önemli araçlardan birinin vergiler olması sebebiyle yabancı sermaye bir ülkeye yatırım yaparken kazancının ne kadarını vergi olarak ödeyeceğine, yani dolaysız vergilerin seviyesine bakar. Bu açıdan da daha çok ihracat yapmak durumunda olan ülkelerde dolaysız vergileri düşük tutma gereği ortaya çıkar. Gelişmekte olan ülkemizde vergi rekabeti göz önüne alınarak dolaylı vergilerin daha etkin bir şekilde uygulanmasının isabetli bir politika olduğu ifade edilebilir.

Ayrıca dolaysız vergilerde etkin bir vergi idaresinin kurulamadığı ortamlarda vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma artar. Oysaki dolaylı vergilerde talebi esnek olan mallar dışında vergiden kaçınmak pek mümkün olmamaktadır. Bu açıdan ülkemizde, etkin bir vergi idaresinin olmadığı gerçeği dikkate alınarak, gelişme yolunda dolaylı vergi ağırlıklı bir vergi sisteminin uygulanmasına devam edilmesi daha isabetli olacaktır.

Sonuç olarak kalkınma sorunu olan, belirli bir refah düzeyini yakalayamamış bir ülke için stopaja ve tüketime dayalı vergiler, tahsilatının kolay olması, tepkiye mahal vermemesi, masrafının az ve verimliliğinin yüksek olması açısından değerlendirildiğinde önemli gelir kaynaklarıdır. Söz konusu gelir kaynaklarından tüketime dayalı vergiler her ne kadar adalet açısından arzu edilmeyen bir finansman aracı olarak değerlendirilse de bu vergilerin ülkemizde adaleti bozduğuna dair bir bulgu elde edilmemiştir. Tam tersine dolaysız vergilerin mevcut durumu ve stopaja dayalı olarak uygulanması vergi adaletini bozmaktadır. Bu nedenle kalkınmanın belli bir düzeyine kadar zorunlu-lüks mallara ayrı oranlar tatbik edecek şekilde dolaylı vergiler ağırlıklı bir vergi sistemi ülkemiz için en uygun olanıdır.

KAYNAKÇA

ACAR, Mustafa Gürhan : "Osmanlı ile Türkiye Cumhuriyeti Vergi Sisteminin Karşılaştırılması", **Vergi Dünyası**, Sayı 264, Ağustos 2003, s.85-95.

ALTAY, Asuman : "Kamu Malları ve Vergileme", Ed. Ömer Faruk Çolak, İktisada Giriş, **Gazi Kitabevi,** Ankara, 2007, s.249-273.

AKALIN, Güneri : **Kamu Ekonomisi,** Ankara, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, 2006.

AKDOĞAN, Abdurrahman : **Kamu Maliyesi,** Ankara, 8. Baskı, Gazi Kitabevi, 2002.

AKKAYA, Şahin : **Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapıları ve Uluslararası Vergi Rekabeti,** İstanbul, Filiz Kitabevi, 2005.

AKSOY, Şerafettin : **Kamu Maliyesi,** 4. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi,2011.

AKTAN, Çoşkun Can, VURAL, İstiklâl, DİLEYİCİ, Dilek : **Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2004.

ARIKAN, A. Naci : "OECD Ülkelerinde 1965-2007 Yılları Arasındaki Vergi Gelirleri Trendleri Analizi (II)", **Vergi Dünyası,** Sayı:331, Mart 2009, s.59-80.

ARIKAN, Zeynep : "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 199, Nisan 2005, s. 151-166.

ARIKAN, Zeynep, AKDENİZ, H. Ahmet : "Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi", **Review of Social, Economic & Business Studies,** Vol. 5/6, 2005, s. 285-338.

ARMAĞAN, Ramazan : "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri", **SDÜ İ.İ.B.F. Dergisi,** Cilt:12, Sayı:3, 2007, s.227-252.

ASYMTGİK : **Türkiye İçin Büyüme Odaklı Bir Vergi Politikası,** Avrupa Sanayiciler Yuvarlak Masasının Türkiye Genişleme İş Konseyi, İstanbul, Apa Tasarım, 2005.

ATA, Ahmet Yılmaz : "Vergi Teorisi Açısından Bir Vergileme İlkesi Olarak Adalet İlkesinin İncelenmesi", **Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2001.

ATILGAN, Hasan : Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumunun Analizi, **Maliye Bakanlığı Yayınları**, Yayın No:2004/365, Ankara, 2004.

AY, Hakkı M., ŞAHBAZ, Nazan : "Küresel Krizin Türkiye'de Vergi Gelirlerine Yansımaları", **Turgut Özal Uluslararası Ekonomi ve Siyaset Kongresi,** Malatya, 15-16 Nisan 2010, s.1285-1307.

AYAZ, Garip : "İyi Bir Vergi Sistemi İçin On Kılavuz İlke", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:289, 2005, s.63-65.

AYDEMİR, Birol : **Türkiye'de Katma Değer Vergisi Uygulamasının Değerlendirmesi ve Efektif Katma Değer Vergisi Oranlarının Hesaplanması,** Ankara, DPT Yayınları, Yayın No:2458, 1996.

BALDEMİR, Ercan, GÖKALP, Faysal, AVCI, Mehmet : **Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonominin MIMIC Modeli ile Tahminlenmesi,** İstanbul Üniversitesi VII. Ulusal Ekonometri ve İstatistik Sempozyumu, 26-27 Mayıs 2005.

BATIREL, Ömer Faruk, TEZEL, Adnan, ÖNDER, İzzettin, ÖZMUCUR, Süleyman : **Türk Vergi Gelirlerini Arttırma Yolları Alternatifler ve Beklentiler**, İstanbul, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:1989-15, 1989.

BENLİKOL, Sabahattin, MÜFTÜOĞLU, Hilal : **Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirmesi (1998),** İstanbul, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, Yayın No:2000-25, 2000.

BİLİCİ, Nurettin : "Dolaylı-Dolaysız Vergiler Dengesi (Veya Dengesizliği)", Ed. Nihat Falay, Mehmet Şahin ve Ahmet Kesik, Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama), **Seçkin Yayınevi,** Ankara, 2006.

BORATAV, Korkut : **Türkiye İktisat Tarihi 1908-2007,** 14. Baskı, Ankara, İmge Kitabevi, 2010.

BUCHANAN, James M. : Maliye Teorisi ve Politik İktisat Seçilmiş Makaleler, Çev. Arif Nemli-S.Yenal Öncel, İstanbul, **İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları**,1966.

BULUTOĞLU, Kenan : **Kamu Ekonomisine Giriş,** 8. Baskı, İstanbul, Kurtiş

Matbaacılık, 2004.

BÜMKO : **2012 Yılı Vergi Harcamaları Listesi**, (Çevrimiçi) http://www.bumko.gov.tr/Eklenti/1359,3vergiharcamalaripdf.pdf?0, 01.05.2012.

CAN, İsmail : "Ekonomik Krizlere Karşı Uygulanması Gereken Vergi Politikası", **Maliye Dergisi,** Sayı: 142, Ocak-Nisan 2003, s.69-107.

CHEİBUB, Jose Antonio : "Political Rejim And The Extractive Capacity of Goverments: Taxation in Democraies and Dictatorships", **World Politics**, Volume:50, Number:3, 1998, s. 349-376.

ÇEÇEN, Anıl : **Adalet Kavramı: Adalet Kavramının Göreliği Üzerine Bir Deneme**, 3. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2003.

ÇETİNTAŞ, Hakan, VERGİL, Hasan : "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Tahmini", **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Sayı:4, 2003, s.15-30.

ÇOMAKLI, Şafak Ertan : **Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergisel Kayıt Dışılık (Mükellef ve Sistem Analizi),** Ankara**,** Turhan Kitabevi, 2007.

ÇOŞAR, Nevin : "Demokrat Parti Dönemi Maliye Politikası",**Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt 60, Sayı 1, 2005, s.30-58.

ÇOŞKUN, Ali : "Cumhuriyetin İlk Yıllarında Türkiye Ekonomisi", **Atatürkçü Düşünce Dergisi,** Sayı:4, Kasım/2003, s.72-77.

DEMİRCAN, Esra Siverekli : "Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi", **Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 21, Temmuz-Aralık 2003, s. 97-116.

DEMİRLİ, Yunus : **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme,** Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No:2011/412, 2011.

DİLEYİCİ, Dilek : "Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar", Ed. Çoşkun Can Aktan, İstiklal Vural, Dilek Dileyici, Devletin Mali Alandaki Rol ve Fonksiyonlardaki Değişim, **Seçkin Yayınevi**, Ankara, 2004.

DİNÇ, Binhan Elif Y. : "Vergilemede Çatışan Amaçlar ve Optimal Gelir Vergilemesi Sorunsalı", **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2001.

DPT : **Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı,** Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No 2454, ÖİK: 510, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Başkanlığı, 1996.

DPT : **Dokuzuncu Kalkınma Planı,** Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 2734, ÖİK: 685, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Başkanlığı, 2007.

DPT : **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı,** Kayıt Dışı Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: 2603, ÖİK: 614, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Başkanlığı, 2001.

DPT : **Ekonomik ve Sosyal Göstergeler (1950-2010),** (Çevrimiçi) http://www.dpt.gov.tr/PortalDesign/PortalControls/WebIcerikGosterim.aspx?Enc=83D5A6FF03C7B4FC5A73E5CFAD2D9676, 04.01.2012.

DURKAYA, Mehmet, CEYLAN, Servet : "Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme", **Maliye Dergisi,** Sayı 150, Ocak – Haziran 2006, s.79-89.

DURMUŞ, Mustafa : "Vergi Sistemleri ve Temel Belirleyicileri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:135, 2004, s. 219-224.

EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan : **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2011.

EGESOY, Muzaffer : **Cumhuriyet Devrinde Vasıtalı Vergiler,** 1962.

EGESOY, Muzaffer : **Cumhuriyet Devrinde Vasıtasız Vergiler,** 1962.

ERGİNAY, Akif : **Kamu Maliyesi,** 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları,1998.

GİB : **Bütçe Gelirleri İstatistikleri,** (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.html, 01.05.2012.

GİB : **Faaliyet Raporları,** (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107, 01.05.2012.

GİB : **Mevzuat,** (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028, 15.04.2012.

GİB : **Vergi İstatistikleri,** (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271, 01.05.2012.

GÖKBUNAR, Ali Rıza : "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", **CBÜ İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi,** Sayı:4, 1998, s. 1-23.

GÖKTAŞ, Abdulkadir : "Küreselleşme ve Vergi Gelirlerinin Bileşimine Etkileri, Sermaye Hareketlerinin Vergilendirmesi Önerisi-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:90, Haziran 2000, s. 82-85.

GÖRGÜN, Sevim : **Maliye Politikası,** Çağlayan Basımevi, 1973.

GÜNDOĞDU, Bülent : "Joseph Modeli Çerçevesinde Dolaysız Vergilerin Üstünlüğü", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı:260, 2003, s.107-111.

GÖZLER, Kemal : "Tabii Hukuk ve Hukuki Pozitivizme Göre Adalet Kavramı", **Muhafazakar Düşünce**, Sayı:15, Kış 2008, s.77-90, (Çevrimiçi) http://www.anayasa.gen.tr/adalet.htm, 01.08.2012

GÜNDOĞDU, Bülent, BEKTAŞ, Zeliha : "Türkiye'de 1980 Sonrası Uygulanan Vergi Politikaları ve Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkisi I, **Vergi Dünyası,** Sayı:294, Şubat 2006, s.88-97.

GÜNGÖR, Gonca, AYDIN, Aykut : "Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi", **Ekonomi Bilimleri Dergisi,** Cilt:3, No:2, 2011, s.69-78.

GÜRBÜZER, Selma : "Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)", **Hazine Dergisi**, Sayı:7,Temmuz 1997, s.5-39.

GÜRİZ, Adnan : "Adalet Kavramı", **Anayasa Yargısı Dergisi**, No:7, 1990, s.13-20.

GÜRİZ, Adnan : "Adalet Kavramının Belirsizliği", Ed. Adnan Güriz, Adalet Kavramı, **Türkiye Felsefe Kurumu**, Ankara, 2001, s.7-37.

HASANOĞLU, Mürteza : "Küreselleşmenin Devlet Yönetimine Etkileri," **Sayıştay Dergisi,** Sayı:43, 2001, s.68-82.

HEADY, Christopher : "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları: Oecd Deneyimlerinden Neler Öğrenilebilir?", Çev. Erkan Yetkiner, **Vergi Dünyası**, Sayı:294, Şubat 2006, s.32-42.

HEPER, Fethi : **Toplumsal Yapı ile Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler,** Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No:126/148, 1981.

HEREKMAN, Aykut : **Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı),** 2. Baskı, Ankara, Sevinç Matbaası, Cilt:II, 1989.

IŞIK, Nihat, KILINÇ, Efe Can : "OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz", **KMU İİBF Dergisi,** Yıl:11 Sayı:17 Aralık/2009, s.147-173.

KARABACAK, Yakup : "Kapitalist Sistemlerde Devletin İşlevleri ve Vergileme Gücünün Sınırları: Türkiye Örneği", **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** 48. Seri, 2005, s.108-136.

KARABACAK, Yakup, NACAR, Birsen : "Siyasal Rejimlerin Vergileme Politikalarına Etkileri", **Vergi Dünyası,** Sayı 299, Temmuz 2006, s.148-154.

KARACA, Yüksel : "Türkiye'de Dolaylı-Dolaysız Vergilerin Ağırlığı Tartışması: Diğer Ülkelerle Kıyaslama Nasıl Yapılmalı?-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:148, Nisan 2005, s.36-39.

KARACA, Yüksel : "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikaları: Vergi Yükü ve Vergi Gelirlerinin Kompozisyonu Açısından Türkiye Nerede? ", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 93, Eylül 2000, s. 95-107.

KARANFİL, Fatih, ÖZKAYA, Ata : "Estimation of Real GDP and Unrecorded Economy in Turkey Based on Environmental Data", **Energy Policy**, Sayı: 35, 2007, s. 4902-4908, (Çevrimiçi) doi:10.1016/j.enpol.2007.04.012., 20.09.2011.

KARAYILMAZLAR, Ekrem, GÜRAN, Mehmet Cahit : "Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz", **A.Ü. SBF Dergisi**, Cilt 60, Sayı: 2, s. 141-169.

KAYA, Ferudun : **Türkiye'de Kredi Kartı Uygulaması,** İstanbul, Türkiye Bankalar Birliği Yayınları, Yayın No:263, 2009.

KEYMAN, Selahattin : "Hukuki Pozitivizm" **A.Ü. Hukuk Fakültesi Yayınları**, Cilt:35, Sayı:1/4, 1978, s.17-56.

KILIÇASLAN, Harun : "Verasetin Vergilendirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme", Ed. Nihat Edizdoğan ve Özhan Çetinkaya, Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler, **Ekin Basım Yayım Dağıtım**, 2011, s.363-383.

KIVANÇ, H.Hakan : "Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye'deki Gelişimi", **E-Yaklaşım Dergisi**, Sayı 177, Eylül 2007, (Çevrimiçi) http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_vergi_reform,htm , 15.12.2011

KIZILOT, Şükrü, KILIÇ, Cem, MÜDERRİSOĞLU, Okan : AB yolunda Mali Dünyamız, Ankara, **Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayınları**, 2006.

KIZILOT, Şükrü, KILIÇ, Cem, TOKATLIOĞLU, İbrahim : **Kartlı Ödeme Sistemleri Ekonomik Katkılar Raporu ve 2008 Krizinde Kartlı Ödeme Sistemlerinin Olumlu Etkileri,** Ankara, Gazi Üniversitesi Maliye-Vergi Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi Yayını, 2010.

KILDİŞ, Yusuf : "Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisine Bakış" **Vergi Dünyası**, Sayı: 321, 2008, s.126-131.

KİRAZ, Abdullah : **"**Vergilendirmede Adalet ve Etkinlik İlkesinin Ülkemiz Vergi Sistemi Açısından Analizi", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:509, 2008, s.89-98.

KİRMANOĞLU, Hülya : **Kamu Ekonomisi Analizi,** 1.Bası, İstanbul, Beta Yayın, No:1864, 2007.

KONUKMAN, Aziz : "Cumhuriyetin Kuruluş Yılları ve 80 Sonrası Dönemin Bütçe Politikaları-Uygulamaları: Devletin İnşaasından Devletin Tasfiyesine", **G.Ü. İ.İ.B.F Dergisi**, 2/2003, s.29-65.

KONUKMAN, Aziz : "Kamu Kesiminin Mali Disiplini ve Türk Vergi Sisteminin Değerlendirmesi", **Türkiye VII. Vergi Kongresi**, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Mezunları Derneği, 16-17 Nisan 2004.

KORKMAZ, Esfender : **İktisadi Gelişme ve Mali Sistem,** İstanbul, Lebib Yalkın Matbaası,2003.

KÖK, Recep, ŞAPÇI, Onur : "Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye Ekonomisi'ndeki Büyüklüğünün Tahmin Edilmesi", **Türkiye Ekonomi Kurumu**, International Conference on Economics, 11-13 Eylül 2006, Ankara, s.1-30.

KÖSE, H. Ömer : "Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü," **Sayıştay Dergisi,** Sayı 49, Nisan-Haziran 2003, s.3-46.

MUCUK, Mehmet, ALPTEKİN, Volkan : "Türkiye'de Vergi ve Ekonomik Büyüme İlişkisi", **Maliye Dergisi,** Sayı 155, Temmuz-Aralık 2008, s.159-174.

NADAROĞLU, Halil : **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2000.

OECD : "Tax Reform Trends in OECD Countries", **OECD 50. Annıversary Challenges in Designing Competitive Tax Systems,** Paris, 30 June 2011.

OECD : **Gelir Dağılımı İstatistikleri,** (Çevrimiçi) http://stats.oecd.org/Index.aspx?DatasetCode=INEQUALITY, 26.03.2012.

OECD : **Gelir İstatistikleri,** (Çevrimiçi) http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV, 01.04.2012.

OECD : **Sosyal Harcamalar İstatistikleri**, (Çevrimiçi) http://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=4549, 03.04.2012.

OECD : **Vergi Veri Tabanı,** (Çevrimiçi) http://www.oecd.org/document/60/0,3746,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.html#pir, 01.04.2012.

OWENS, Jeffrey : "Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries", **Tax Foundation Background Paper,** Number 47,November 2004,s.1-24.

OYAN, Oğuz : **Türkiye Ekonomisi: Nereden Nereye?,** Ankara, Türk-İş, 1998.

ÖĞÜNÇ, Fethi, YILMAZ, Gökhan : "Estimating the Underground Economy in Turkey", **The Central Bank of the Republic of Turkey**, Discussion Paper, Ankara, September 2000, s.1-29.

ÖNCEL, Türkan, ÖNCEL, Yenal : "Uluslararası Vergi Rekabeti," **İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** 43-44.Seri, 2003, s.2-23.

ÖNDER, İzzettin : "Kayıt dışı Ekonomi ve Vergileme", **İ.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, No: 23-24, Ekim 2000-Mart 2001, (Çevrimiçi) http://www.sbf.istanbul.edu.tr/dergi/sayi23-24/19.htm, 08.01.2012.

ÖNDER, İzzettin, TÜREL, Oktar, EKİNCİ, Nazım, SOMEL, Cem : **Türkiye'de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar**, İstanbul, Türkiye Ekonomik ve Toplumsal Tarih Vakfı Yayını, 1993.

PALAMUT, Mehmet Emin, YÜCE, Mehmet : "Türkiye'de 1980 – 2000 Döneminde Gerçekleştirilen Gelir Dağılımının İstenen Vergi İle Eğitim ve Sağlık Harcamaları İlişkisi", **16. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 28-31 Mayıs 2001, s.1-21.

ÖZDEMİR, Biltekin : "Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı", **Maliye Dergisi**, Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009, s. 1-32.

PEHLİVAN, Osman, ÖZ, Ersan : "Türkiye'de Vergi Tabanının Genişletilmesi Sorunu" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:146, Kasım 2000, s.143-154.

PEHLİVAN, Serdar, GÖKBUNAR, Ali Rıza : "Ülkemizde Transfer Fiyatlandırmasının Yol Açtığı Tahmini Kurumlar Vergisi Kaybı," **Yönetim ve Ekonomi Dergisi,** Cilt:17, Sayı:1, 2010, s. 99-120.

PINAR, Abuzer, ÖZUĞURLU, Yasemin : "Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapılarındaki Dönüşüm: Türkiye Yapının Neresinde?", **23. Türkiye Maliye Sempozyumu,** 7-11 Mayıs 2008, s.46-69.

RAKICI, Cemil : "Vergi Adaleti ve Asgari Ücretin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 275, 2004, s. 114-123.

SAĞIR, Meral : "AB Perspektifiyle Küreselleşme Sürecinde Ulus-Devlet ve İdeolojilerin Durumu," **Amme İdaresi Dergisi,** Cilt:37, Sayı:1, Mart 2004, s.87-103.

SAKAL, Mustafa : "Türkiye'de Mali Disiplinsizliğin Yapısal Temelleri", **S.D.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi**, S:1, C:7, 2002, s.175-198.

SARAÇOĞLU, Fatih : "1930-1939 Döneminde Vergi Politikası", **Maliye Dergisi,** Sayı:157, Temmuz-Aralık 2009, s.131-149.

SARAÇOĞLU, Fatih : "Kurumlar Vergisi Hasılatı Üzerine Bir Değerlendirme", **Mali Pusula Dergisi,** Sayı 4, Nisan 2005.

SARAÇOĞLU, Fatih : "Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi", **İ.Ü. Maliye Araştırma Konferansları**, Yayın No:4306/567, İstanbul, 2001, s.59-68.

SARIOĞLU, Fatih : "Vergi Sisteminin Bütünselliği ve Artan Oranlılık", **G.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi,** Sayı:1, 2002, s. 219-228.

SCHNEİDER, Friedrich, BUEHN, Andreas, MONTENEGO, Claudio : "New Estimates for the Shadow Economies all over the World", **International Economic Journal,** Vol. 24, No. 4, 2010, s.443–461.

SCHNEİDER, Friedrich, SAVAŞAN, Fatih : "Dymimic Estimates of the Size of Shadow Economies of Turkey and of Her Neighbouring Countries", **International Research Journal of Finance and Economics**, Issue 9, 2007, s.126-143.

SONSUZOĞLU, Elif : "Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi", **İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1997.

STEWART, Kenneth George, WEBB, Michael : "Capital Taxation, Globalization, and International Tax Competition", **Working Paper**, EWp0301, Canada: University of Victoria, 2003, s.1-46.

STİGLİTZ, Joseph Eugene : **Kamu Kesimi Ekonomisi,** Çev. Ömer Faruk Batırel, İstanbul, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları, Yayın No:549-396, 1994.

SUSAM, Nazan, OKTAYER, Nagihan : "Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 21, Sayı: 2, Haziran 2007, s.105-123.

ŞİMŞEK, Hayal Ayça : "Türkiye'de 2000 Sonrasında Uygulanan İstikrar Programlarının Kamu Maliyesine Etkileri", **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar,** Cilt:44 Sayı:512, 2007, s.52-68.

TANZİ, Vito : "Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar," Çev. Hüseyin Şen, **Vergi Dünyası,** Sayı:241, Eylül 2001, s.165-169.

TAŞ, Ramazan : "Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirmesi", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi,** Sayı:1-2, Cilt:50, 1995, s. 355-382.

TCMB : **Küreselleşmenin Türkiye Ekonomisine Etkileri**, Ankara, TCMB**,** Mayıs 2002.

TEMİZ, Dilek : "Türkiye'de Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1960-2006 Dönemi", **2. Ulusal İktisat Kongresi-DEÜ İİBF İktisat Bölümü,** 20-22 Şubat 2008, s.1-18.

TERZİ, Harun, OLTULULAR, Sabiha : "Harcama-Vergi Geliri Hipotezi: Türkiye Örneği", **Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 20, Sayı: 2, 2006, 1-18.

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep : **Türk Vergi Sistemi,** İzmir, Neşa Ofset Yayınları, 2008.

TOSUNER, Mehmet, DEMİR, İhsan Cemil : "Vergi Ahlakının Sosyal ve Kültürel Belirleyenleri," **S.D.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi,** Cilt:14, Sayı:1, 2009, s.1-15.

TURHAN, Salih : **Vergi Teorisi ve Politikası,** 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1998.

TÜİK : **Gelir, Tüketici, Tüketim ve Yoksulluk İstatistikleri**,

(Çevrimiçi) http://www.tuik.gov.tr/AltKategori.do?ust_id=7, 01.05.2012.

TÜRK, İsmail : **Kamu Maliyesi,** 8.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010.

TÜRK, İsmail : "Atatürk ve Türk Mali Sistemi", **A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları**, Ankara, 1982, s.7-21.

ULUATAM, Özhan : **Kamu Maliyesi,** Ankara, İmaj Yayıncılık,1999.

US, Vuslat : "Türkiye Ekonomisinde Kayıt Dışı Ekonomiyi Ölçmeye Yönelik Ampirik Çalışma: Elektrik Üretimi Yaklaşımı", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,** Sayı:8 Cilt:1, 2006, s.95-111.

ÜNLÜKAPLAN, İlter, ARISOY, İbrahim : "Türkiye Ekonomisi İçin Efektif Vergi Oranlarının Hesaplanması", **Ege Akademik Bakış,** Sayı:1, Cilt:11, Ocak 2011 s. 15-24.

VARCAN, Nezih : **Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu,** Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1987.

VARCAN, Nezih, ÇAKIR, Tufan : **Maliye Tarihi,** Eskişehir, Birlik Ofset,2000.

Vergi Konseyi : **Kayıtlı Ekonominin Geliştirilmesi Sürecinde Kartlı Ödeme Sistemleri ile Yeni Yöntem ve Teknolojiler,** İstanbul, Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No:274, 2011.

VURAL, İstiklâl Yaşar : "Atatürk Dönemi Maliye Politikaları: Liberal İktisattan Karma Ekonomiye", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilgiler Dergisi,** Sayı:20, Nisan 2008.

YARAŞLI, Genç Osman : **Türkiye'de Vergi Reformu**, Ankara, Maliye Bakanlığı APK, Yayın No:367, 2005.

YERELİ, Burçin, ATA, Ahmet Yılmaz : "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı:161, 2011, s.21-32.

YILDIRIM, Erhan YILDIRIM, Refia : "1980 Sonrası Uygulanan Maliye Politikaları ve Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkileri", **16. Türkiye Maliye Sempozyumu,** 28-31 Mayıs 2001, s.1-16.

YILDIZ, Habib : **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme,** Ankara, Seçkin Yayınevi, 2005.

YILMAZ, Gülay Akgül : "Türkiye'de 1923-1938 Dönemi Maliye Politikası Uygulamaları", **M.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi,** Cilt: XXVII, Sayı:II, 2009, s.297-328.

YILMAZ, Gülay Akgül : "Türkiye'de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişmelerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirmesi", **M.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi,** Sayı:1 Cilt: XXI, 2006, s.239-268.

YÜCE, Mehmet : "Avarız Vergisinin Muhteşem Dönüşü: Olağanüstü Vergiler", **Akademik Bakış Dergisi,** Sayı:3, Temmuz 2004, s.1-19.

YÜCE, Mehmet : "Türkiye'de Gelir Dağılımı Bozukluğunun İzlenen Kamu Gelir ve Harcama Politikaları ile Bağlantısı", **Bilig Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:23, 2002, s.1-38.

EKLER

Tablo-3 1923-1979 Yılları Arası Uygulanan Vergilerin Gelişimi*

Yıllar	Dolaysız Vergiler			Dolaylı Vergiler			Yıllar	Dolaysız Vergiler			Dolaylı Vergiler		
	Gelir Vergileri (%)	Servet Vergileri (%)	Toplam (%)	Mal ve Hiz. Vergileri (%)	Dış Ticaret Vergileri (%)	Toplam (%)		Gelir Vergileri (%)	Servet Vergileri (%)	Toplam (%)	Mal ve Hiz. Vergileri (%)	Dış Ticaret Vergileri (%)	Toplam (%)
1923	36,8	11,6	48,4	25,3	26,3	51,6	1952	24,4	2,3	26,7	48,0	25,2	73,2
1924	38,3	8,7	47,0	27,8	25,2	53,0	1953	27,9	4,0	31,9	44,4	23,7	68,1
1925	14,5	17,4	31,9	37,0	31,2	68,1	1954	33,3	2,2	35,5	44,0	20,6	64,6
1926	9,4	18,8	28,2	49,0	23,5	72,5	1955	34,3	2,0	36,3	44,1	19,6	63,7
1927	9,8	16,0	25,8	56,4	18,4	74,9	1956	38,5	2,0	40,5	45,9	13,7	59,5
1928	8,9	14,4	23,3	54,4	22,2	76,7	1957	36,9	2,1	39,0	45,8	15,2	61,0
1929	8,2	16,4	24,6	47,5	27,3	74,9	1958	36,3	2,0	38,3	44,1	17,6	61,7
1930	8,5	17,6	26,1	37,0	37,0	73,9	1959	35,2	1,4	36,6	35,0	28,5	63,4
1931	12,8	17,0	29,8	36,2	34,0	70,2	1960	40,4	1,6	42,0	31,7	26,3	58,0
1932	22,2	14,2	36,4	37,0	27,2	64,2	1961	41,1	2,2	43,2	33,5	23,3	56,8
1933	22,4	14,1	36,5	35,9	28,2	64,1	1962	35,5	1,0	36,6	35,8	27,7	63,5
1934	27,1	16,0	43,1	26,4	29,9	56,3	1963	31,5	1,1	32,6	41,6	25,8	67,4
1935	28,4	15,5	43,9	25,2	31,0	56,1	1964	31,0	1,7	32,7	42,1	25,2	67,3
1936	42,2	11,9	54,1	37,0	9,6	46,7	1965	31,2	1,9	33,1	38,7	28,2	66,9
1937	17,2	11,0	28,2	30,7	41,7	72,4	1966	31,8	1,9	33,7	37,1	29,2	66,3
1938	31,5	7,9	39,4	28,6	31,5	60,1	1967	32,3	1,8	34,1	37,4	28,5	65,9
1939	35,7	8,7	44,4	32,7	23,0	55,6	1968	33,2	1,9	35,1	35,3	29,6	64,9

1940	39,2	7,3	46,6	41,4	11,6	53,0	1969	33,6	1,9	35,5	38,8	25,7	64,5
1941	36,1	8,3	44,4	43,1	12,8	55,9	1970	35,5	2,1	37,6	38,3	24,2	62,5
1942	20,0	41,6	61,6	26,7	11,6	38,4	1971	35,9	1,6	37,5	39,4	23,1	62,5
1943	36,4	10,6	47,0	39,8	13,2	53,0	1972	37,3	1,3	38,7	37,6	23,8	61,4
1944	36,2	12,9	49,1	44,0	7,1	51,0	1973	41,3	1,1	42,4	35,2	22,4	57,6
1945	42,6	6,1	48,8	40,9	10,3	51,2	1974	45,1	1,1	46,2	31,4	22,4	53,8
1946	37,3	4,7	42,0	49,1	8,9	58,0	1975	45,8	0,9	46,7	32,3	21,0	53,3
1947	34,6	6,2	40,8	34,8	24,3	59,2	1976	46,7	0,8	47,5	31,7	20,8	52,5
1948	37,1	3,9	41,0	36,5	22,5	59,0	1977	52,1	1,1	53,2	28,2	18,6	46,8
1949	33,5	2,8	36,2	46,0	17,8	63,8	1978	56,6	0,9	57,5	25,2	17,3	42,5
1950	33,0	3,1	36,1	45,7	18,4	64,0	1979	57,5	0,7	58,2	25,2	16,6	41,8
1951	23,9	2,8	26,7	47,2	26,1	73,3							

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) Bütçe Gelirleri İstatistikleri, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, Erişim Tarihi:01.05.2012.

*Tabloda belirtilen vergilerin toplam vergiler içindeki payı.

Tablo-5 1980-2011 Yılları Arası Uygulanan Vergilerin Gelişimi*

Yıllar	Dolaysız Vergiler			Dolaylı Vergiler			
	Gelir Vergileri (%)	Servet Vergileri (%)	Toplam (%)	Mal ve Hiz. Vergileri (%)	Dış Ticaret Vergileri (%)	Diğer[1] (%)	Toplam (%)
1980	57,5	0,7	58,2	25,2	16,6	-	41,8
1981	61,9	0,9	62,8	27,4	9,8	-	37,2
1982[2]	58,7	0,8	59,6	31,4	9,0	-	40,4
1983	58,8	0,8	59,6	30,0	10,4	-	40,5
1984	56,6	0,7	57,3	30,4	12,3	-	42,7
1985	56,5	0,6	57,2	27,2	15,6	-	42,8
1986	46,3	0,6	46,9	33,6	19,5	-	53,1
1987	51,1	0,9	52,0	31,4	16,6	-	48,0
1988	48,9	0,8	49,6	30,7	19,6	-	50,4
1989	48,6	1,0	49,7	31,6	18,8	-	50,4
1990	52,7	0,7	53,4	30,0	16,6	-	46,6
1991	51,2	0,9	52,1	30,1	17,8	-	47,9
1992	51,4	0,9	52,3	31,4	16,4	-	47,8
1993	49,5	0,9	50,4	33,5	16,1	-	49,6
1994[3]	47,6	1,0	48,6	34,0	17,5	-	51,4
1995	42,0	6,3	48,3	36,5	15,3	-	51,7
1996	39,9	0,8	40,7	41,3	18,0	-	59,3
1997	38,6	0,8	39,4	43,4	17,3	-	60,6
1998	40,0	0,8	40,7	41,9	17,4	-	59,3
1999	45,8	0,8	46,6	39,1	14,3	-	53,4
2000	44,2	1,2	45,4	41,3	13,4	-	54,6
2001	39,6	1,3	40,9	42,9	16,2	-	59,1
2002	39,4	1,1	40,4	45,6	14,0	-	59,6
2003	32,4	1,2	33,6	50,5	15,9	-	66,4
2004	29,0	1,8	30,8	48,4	16,8	4,0	69,2
2005	28,7	2,0	30,7	48,8	16,2	4,3	69,3
2006	29,2	2,1	31,3	45,7	18,2	4,8	68,7
2007	31,4	2,2	33,6	44,5	17,0	5,0	66,4
2008	33,2	2,2	35,4	42,5	17,3	4,8	64,6
2009	34,0	2,4	36,4	44,4	14,6	4,6	63,6
2010	30,7	2,3	32,9	45,1	16,8	5,2	67,1
2011	31,3	2,2	33,6	42,4	18,8	5,3	66,5

Kaynak: GİB Bütçe Gelirleri İstatistikleri, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, Erişim Tarihi:01.05.2012.

* Tabloda belirtilen vergilerin toplam vergiler içindeki payı.

[1]Damga vergisi ve harçları kapsamaktadır.

[2]10 aylık (mali yıl 1 ocak - 31 aralık olarak uygulanmaya başladığından).

[3]Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi ve Ek MTV dahil.

Tablo-12 OECD Ülkelerinde Uygulanan KDV Oranlarının Gelişimi (1980-2011)

Ülkeler	Uygulama Yılı	1980	1990	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Avustralya	2000	-	-	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Avusturya	1973	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Belçika	1971	16,0	19,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0
Kanada	1991	-	-	7,0	7,0	7,0	6,0	5,0	5,0	5,0	5,0
Şili	1975	20,0	16,0	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Çek Cum.	1993	-	-	22,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0	20,0
Danimarka	1967	22,0	22,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Estonya	1991	-	-	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	20,0	20,0	20,0
Finlandiya	1994	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	23,0
Fransa	1968	17,6	18,6	20,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6	19,6
Almanya	1968	13,0	14,0	16,0	16,0	16,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Yunanistan	1987	-	18	18,0	18,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	23,0
Macaristan	1988	-	25,0	25,0	25,0	20,0	20,0	20,0	20,0	25,0	25,0
İzlanda	1989	-	22,0	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	24,5	25,5	25,5
İrlanda	1972	25,0	23,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0	21,5	21,0	21,0
İsrail	1976	12,0	15,0	17,0	17,0	16,5	15,5	15,5	15,5	16,0	16,0
İtalya	1973	15,0	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Japonya	1989	-	3,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0	5,0
Kore	1977	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0	10,0
Lüksemburg	1970	10	12	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0
Meksika	1980	10,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	15,0	16,0	16,0
Hollanda	1969	18	18,5	17,5	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Y. Zelanda	1986	-	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	15,0
Norveç	1970	20,0	20,0	23,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Polonya	1993	-	-	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	22,0	23,0
Portekiz	1986	-	17,0	17,0	19,0	21,0	21,0	21,0	20,0	20,0	23
Slovak Cum.	1993	-	-	23,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	19,0	20,0
Slovenya	1999	-	-	19,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
İspanya	1986	-	12,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	16,0	18,0
İsveç	1969	23,5	23,5	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
İsviçre	1995	-	-	7,5	7,6	7,6	7,6	7,6	7,6	7,6	8,0
Türkiye	1985	-	10,0	17,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18
İngiltere	1973	15,0	15,0	17,5	17,5	17,5	17,5	17,5	15,0	17,5	20,0
Ağırlıksız Ort.		**16,6**	**16,7**	**17,8**	**17,8**	**17,7**	**17,8**	**17,7**	**17,7**	**18,0**	**18,5**

Kaynak: OECD Vergi Veri Tabanı, (Çevrimiçi) http://www.oecd.org/document/60/0,3746,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.html#vat, Erişim Tarihi: 01.04.2012.

Tablo-20 Türkiye'de Vergi Türleri İtibariyle Toplam Tahsilat/Toplam Tahakkuk (%)

Yıllar	Vergi Gelirleri Toplamı	Gelirden Alınan Vergiler	Servetten Alınan Vergiler	Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergiler	Dış Ticaretten Alınan Vergiler
1992	82	81	67	76	100
1993	81	80	69	77	100
1994	83	81	62	84	100
1995	86	82	70	85	100
1996	88	85	71	88	100
1997	90	87	77	89	100
1998	90	90	71	86	100
1999	87	87	62	84	100
2000	91	90	78	88	100
2001	90	89	68	90	100
2002	91	89	72	92	100
2003	93	89	76	94	100
2004	93	89	75	94	100
2005	92	89	71	93	100
2006	92	88	68	94	100
2007	91	88	68	93	100
2008	90	87	64	91	100
2009	87	85	65	89	100
2010	86	82	65	88	100
2011	86	82	70	85	100

Kaynak: GİB Bütçe Gelirleri İstatistikleri 19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29 ve 36. tablolarda yer alan kaynaklardan yararlanılarak tarafımca hazırlanmıştır.

Tablo-25 Türkiye'de Kayıt Dışı Ekonomi Tahminleri*

Yıllar	Ö-Y (1)	Ç-V (2)	Us (3)	B-G-A (4)	K-Ö (5)	S-S (6)	S-B-M (7)	**Ort.**
1980	18	21	13	16	12	-	-	**16**
1981	14	21	14	23	13	-	-	**17**
1982	12	22	20	23	14	-	-	**18**
1983	12	17	6	26	16	-	-	**15**
1984	16	23	26	28	19	-	-	**22**
1985	11	21	27	26	21	-	-	**21**
1986	14	20	33	21	20	-	-	**22**
1987	11	17	23	22	21	-	-	**19**
1988	14	23	22	25	24	-	-	**22**
1989	16	22	22	20	24	-	-	**21**
1990	16	21	21	14	22	-	-	**19**
1991	16	24	15	15	23	-	-	**18**
1992	17	23	26	15	23	-	-	**21**
1993	16	24	20	13	23	-	-	**19**
1994	20	29	23	26	26	-	-	**24**
1995	22	31	21	16	24	-	-	**23**
1996	18	23	22	16	24	-	-	**20**
1997	17	26	19	16	24	-	-	**20**
1998	18	30	19	15	26	-	-	**21**
1999	21	27	20	14	27	32	33	**25**
2000	-	25	16	14	28	33	32	**25**
2001	-	-	-	23	28	33	33	**29**
2002	-	-	-	15	28	34	32	**27**
2003	-	-	-	11	30	35	32	**27**
2004	-	-	-	-	-	35	31	**33**
2005	-	-	-	-	-	35	30	**33**
2006	-	-	-	-	-	-	30	**30**
2007	-	-	-	-	-	-	29	**29**

Kaynak: Aşağıdaki kaynaklardan yararlanılarak tarafımca derlenmiştir.

1 Öğünç ve Yılmaz, (2000); Para talebi yöntemi

2 Çetintaş ve Vergil (2003); Para talebi yöntemi

3 Us (2006); Elektrik tüketimi yöntemi

4 Baldemir vd. (2005) MIMIC Model

5 Karanfil-Özkaya (2007); Kalman filtresi

6 Schneider, Savaşan (2007); DYMIMIC Model

7 Schneider- Buehn- Montenegro (2010);MIMIC model

* Kayıt dışılığın GSYH/GSMH içindeki oranı.

Tablo-34 Türkiye'de Efektif Vergi Oranları (1980-2006)

Yıllar	Tüketim			Hanehalkı Geliri			İşgücü			Sermaye		
	M-R-T[1]	C-R[2]	C-R[3]	M-R-T	C-R	C-R	M-R-T	C-R	C-R	M-R-T	C-R	C-R
1980	2,80	5,62	5,62	17,20	17,23	17,63	25,10	25,89	25,71	7,60	8,87	7,94
1981	2,90	5,85	5,85	19,10	19,14	19,65	27,90	28,98	28,75	8,90	9,51	9,27
1982	2,90	5,84	5,84	19,30	19,25	19,82	28,70	29,69	29,46	8,80	9,40	9,22
1983	2,70	5,89	5,89	16,80	16,81	17,28	26,20	27,14	26,92	8,10	8,74	8,49
1984	2,10	4,89	4,89	13,60	13,60	13,98	23,90	24,74	24,53	6,50	7,40	6,80
1985	5,60	7,02	7,02	11,10	11,06	11,33	20,90	21,27	21,12	6,20	6,74	6,59
1986	5,90	7,34	7,34	11,00	10,90	11,26	21,70	22,42	22,19	7,80	8,54	8,15
1987	6,80	8,47	8,47	10,30	10,31	10,60	22,80	23,96	23,69	8,00	8,70	8,38
1988	6,80	8,53	8,53	8,90	8,88	9,10	19,90	20,67	20,47	7,40	8,12	7,70
1989	6,10	7,73	7,73	10,50	10,52	10,85	22,50	23,34	23,12	7,50	8,41	7,97
1990	6,30	7,85	7,85	10,70	10,71	11,10	23,30	24,24	24,03	7,20	8,22	7,81
1991	7,10	8,38	8,38	10,80	10,81	11,17	22,10	23,08	22,88	8,10	9,14	8,65
1992	8,00	9,26	9,26	11,30	11,30	11,76	23,90	24,60	24,39	7,70	9,24	8,58
1993	8,80	10,03	10,03	10,70	10,71	11,08	23,20	24,38	24,15	8,10	14,23	8,76
1994	10,60	11,36	11,36	10,60	10,59	10,95	22,70	23,39	23,16	7,30	9,34	10,15
1995	11,00	11,59	11,59	10,60	10,58	10,88	21,50	21,73	21,52	7,30	8,38	8,16
1996	14,00	13,81	13,81	10,60	10,61	11,00	25,00	26,16	25,88	7,60	9,82	8,24
1997	14,80	14,27	14,27	11,60	11,58	12,05	25,30	25,54	25,27	9,50	12,32	10,65
1998	14,10	13,88	13,88	15,50	15,48	16,13	29,20	30,15	29,76	11,10	12,69	12,30
1999	14,90	14,36	14,36	14,20	14,16	15,03	30,30	30,16	29,97	12,30	16,10	14,73
2000	18,20	17,60	17,60	13,90	13,94	14,85	31,50	31,35	31,15	12,80	15,66	15,38
2001	18,80	18,14	18,14	16,70	16,67	17,95	37,70	39,55	39,41	12,70	16,64	15,64
2002	22,90	20,25	20,25	12,80	12,80	13,87	32,70	31,70	31,64	10,50	14,48	13,53
2003	26,00	22,20	22,20	12,40	12,40	13,61	34,40	33,50	33,46	11,10	15,25	15,11
2004	23,60	10,86	10,86	10,50	10,51	11,60	34,50	33,18	33,10	10,20	14,67	14,18
2005	24,50	21,65	21,65	10,30	10,30	11,25	33,40	32,08	31,99	10,90	15,89	15,26
2006	24,10	21,59	21,59	10,60	11,60	11,60	34,00	33,20	33,20	10,70	14,66	14,66

Kaynak: Ünlükaplan, Arısoy, 2011: 21-22

[1]Mendoza-Razin-Tesar Yöntemine Göre Hesaplanmış Efektif Vergi Oranları

[2]Carey-Rabesona Yöntemine Göre Hesaplanmış Efektif Vergi Oranları (Sosyal Güvenlik Katkılarının İndirilemediği Durum)

[3]Carey-Rabesona Yöntemine Göre Hesaplanmış Efektif Vergi Oranları (Sosyal Güvenlik Katkılarının İndirilebildiği Durum)