



T.C.

TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRK VERGİ YAPISININ OECD ÜLKELERİ İLE
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ**

Hazırlayan

Sevda SAMUR

Maliye Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Abdullah BARIŞ

TOKAT – 2018

Bilimsel Etik Sayfası

Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, **Dr. Öğr. Üyesi Abdullah BARIŞ** danışmanlığında hazırlamış olduğum "**Türk Vergi Yapısının OECD Ülkeleri İle Karşılaştırmalı Analizi**" adlı Yüksek Lisans tezimin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

... / ... / ...

Sevda Samur

İmza

TÜRK VERGİ YAPISININ OECD ÜLKELERİ İLE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: 27 / 02 / 2019

Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı)

Başkan : Dr. Öğretim Üyesi Serdar ŞAHİN

Üye : Dr. Öğretim Üyesi Doğan BOZDOĞAN

Üye : Dr. Öğretim Üyesi Abdullah BARIŞ

Üye :

Üye :

İmzası

Serdar Şahin
.....
Doğan Bozdoğan
.....
Abdullah Barış
.....
.....
.....

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun 27/02/2019 tarih ve 01-11 sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü: Prof.Dr.Mustafa ÇOLAK
Enstitü Müdürü



İTHAF

Çalışmamın her aşamasında olumlu görüşleri, yardımları ve varlığı ile yol gösterici olan danışman hocam sayın Dr. Öğr. Üyesi Abdullah BARIŞ başta olmak üzere, tez yazım esnasında her daim yardımcı olan sevgili Ceyda SAMUR ve Hakan TİLGEL'e ve eğitim hayatım boyunca destekleri hep üzerimde olan aileme teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	İ
TABLolar LİSTESİ	İV
ÖZET	viii
ABSTRACT	İX
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM VERGİ YAPISI VE ÖNEMİ	3
1.1 KAVRAMSAL OLARAK VERGİ.....	3
1.1.1 Verginin Tanımı.....	3
1.1.2 Verginin Amaçları.....	4
1.1.2.1 Verginin Mali Amacı.....	5
1.1.2.2 Verginin Ekonomik Amacı.....	6
1.1.2.3 Verginin Sosyal Amacı.....	7
1.1.2.4 Verginin Diğer Amaçları.....	8
1.1.3 Vergilerin Sınıflandırılması.....	8
1.1.3.1 Konularına Göre Sınıflandırılan Vergiler.....	8
1.1.3.1.1 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	9
1.1.3.1.2 Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	10
1.1.3.1.3 Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler.....	11
1.1.3.2 Dolaylı ve Dolaysız Olarak Vergilerin Sınıflandırılması.....	12
1.1.3.3 Matrahlarına Göre Vergilerin Sınıflandırılması.....	14
1.1.3.4 Mükelleflerin Kişisel Durumlarına Göre Vergilerin Sınıflandırılması.....	15
1.1.3.5 Tarife Yapılarına Göre Vergilerin Sınıflandırılması.....	15
1.1.4 Genel Olarak Vergi İlkeleri.....	15
1.1.4.1 Adalet İlkesi.....	15
1.1.4.2 Belirlilik İlkesi.....	16
1.1.4.3 Genellik İlkesi.....	16
1.1.4.4 Eşitlik İlkesi.....	16
1.1.4.5 Kanunilik İlkesi.....	16
1.1.4.6 Açıklık İlkesi.....	16
1.1.4.7 Uygunluk İlkesi.....	16
1.1.4.8 Verimlilik İlkesi.....	17
1.2 VERGİ YAPISI.....	17
1.2.1 Vergi Yapısının Tanımı.....	17
1.2.2 Vergi Yapısını Belirleyen Faktörler.....	18

1.2.2.1 Sosyo-ekonomik Yapı.....	18
1.2.2.2 Siyasal Yapı	19
1.2.2.3 Kültürel Yapı.....	20
1.3 VERGİ YAPISININ ÖNEMİ	20
1.3.1 Maliye Politikası Aracı Olarak Vergi	21
1.3.2 Vergilemenin Mali Amacı Açısından Önemi	22
1.3.3 Vergilemenin Ekonomik Amaçları Açısından Önemi	23
1.3.4 Vergilemenin Sosyal Amaçları Açısından Önemi	24
İKİNCİ BÖLÜM TÜRKİYE’DE VERGİ YAPISI.....	27
2.1 TÜRKİYE’DE VERGİ YAPISININ GENEL GÖRÜNÜMÜ	27
2.1.1 Türkiye’de Vergi Yüğü	27
2.1.2 Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı	29
2.2 VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA TÜRK VERGİ YAPISI	30
2.2.1 Dolaylı-Dolaysız Vergi Dağılımı.....	31
2.2.2 Gelir, Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler	36
2.2.2.1 Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler.....	37
2.2.2.2 Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	38
2.2.2.3 Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	40
2.3 TÜRKİYE’DE VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ	41
2.3.1 1923-1949 Arası Dönem	44
2.3.2 1950-1980 Arası Dönem	48
2.3.3 1980 ve Sonrası.....	51
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM TÜRKİYE’DE VERGİ YAPISININ OECD ÜLKELERİYLE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ	57
3.1 EKONOMİK KALKINMA VE İŞBİRLİĞİ TEŞKİLATI (OECD) VE EKONOMİK YAPISI.....	57
3.2 OECD ÜLKELERİNİN GELİR DÜZEYLERİNE GÖRE GÖRÜNÜMÜ	57
3.3 OECD ÜLKELERİNDE VERGİ YAPISI	60
3.4 OECD ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜNÜN TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI	62
3.4.1 OECD Ülkelerinde ve Türkiye’de Vergi Türlerine Göre Vergi Yüklerinin Dağılımı.....	65
3.4.1.1 Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH’ya Oranı (Kişisel Vergi Yüğü).....	68
3.4.1.2 Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH’ya Oranı (Kurumsal Vergi Yüğü).....	73
3.4.1.3 Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH’ya Oranı	80

3.4.1.4 Mal ve Hizmetlere İlişkin Vergilerin GSYH'ya Oranı	82
3.5 TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE KONULARINA GÖRE VERGİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI	85
3.5.1 Gelir ve Kâr Üzerinden Alınan Vergiler	86
3.5.1.1 Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	87
3.5.1.2 Kar (Kurum Gelirleri) Üzerinden Alınan Vergileri	89
3.5.2 Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	91
3.5.3 Servet Üzerinden Alınan Vergiler	95
SONUÇ	101
KAYNAKÇA	104
ÖZGEÇMİŞ	115

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1. 2002-2017 Yılları Arası Vergi Yükünün Dağılımı (%)	29
Tablo 2. Genel Bütçe Gelirleri ve Vergi Gelirlerinin Yıllara Göre Dağılımı	30
Tablo 3. 2006-2016 Yılları Arasında Dolaylı Vergilerin Tahsilat Oranlarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı	33
Tablo 4.2017 Yılında Genel Bütçe Hedefi ile Dolaylı Vergilerin Tahakkuk ve Tahsilat Oranlarının Dağılımı.....	34
Tablo 5.2006-2016 Yılları Arasında Dolaysız Vergilerin Tahsilat Oranlarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı.....	35
Tablo 6.2017 Yılında Genel Bütçe Hedefi ile Dolaysız Vergilerin Tahakkuk ve Tahsilat Oranlarının Dağılımı.....	36
Tablo 7.Türkiye’de 2000-2016 Yıllarında Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı	37
Tablo 8.2006-2016 Yılları Arasında Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Tahsilat Oranlarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı	39
Tablo 9.2000-2016 Yıllarında Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı	40
Tablo 10.2017 Yılında Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Tahakkuk ve Tahsilat Oranlarının Dağılımı (%)	41
Tablo 11.1925-1975 yılları arasında genel bütçe gelirlerinin gelir türlerine göre yüzde (%) dağılımı	42
Tablo 12. 1980-2003 yılları arası dolalı ve dolaysız vergi gelirlerinin yüzde değerleri	43
Tablo 13. 1923-1949 Arası Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımları (%)	47
Tablo 14.1950-1980 Arası Hedeflenen ve Gerçekleşen Bütçe Vergi Gelirleri	49
Tablo 15.1950-1980 Arası Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımları (%)	50
Tablo 16. 5 Nisan Kararları ile Getirilen Ek Vergiler ve Oranları	53
Tablo 17.1980-2017 Arası Hedeflenen ve Gerçekleşen Bütçe Vergi Gelirleri	55
Tablo 18. Yıllara Göre OECD Üyesi Ülkelerin Kişi Başına Düşen Gelirlerinin Dağılımı (\$)59	
Tablo 19. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Kişi Başına Düşen Gelire Göre Sınıflandırılması (\$)	60
Tablo 20. Yıllara Göre OECD ÜlkelerindeToplam Vergi Gelirlerinin GSYH’ya Oranı (Vergi Yüğü).....	63

Tablo 21. Vergi Türlerine Göre OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Yüzde Cinsinden Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2016)	66
Tablo 22. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH'ya Oranı.....	69
Tablo 23. OECD Ülkelerinde 2000-2017 Yılları Arasında En Yüksek Gelir Vergisi Oranları (%).....	71
Tablo 24. Gelir Vergisi Kanununun 103' üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin 2019 takvim yılı vergilendirilmesinde esas alınan tarife.	73
Tablo 25. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH'ya Oranı	74
Tablo 26. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranları (%).....	75
Tablo 27. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Gelirinin GSYH'ya Oranı	77
Tablo 28. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde İstihdam Vergisinden Elde Edilen Gelirin GSYH'ya Oranı	79
Tablo 29. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH'ya Oranı.....	81
Tablo 30. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH'ya Oranı	84
Tablo 31. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Gelir ve Kâr Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	87
Tablo 32. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%).....	88
Tablo 33. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%).....	90
Tablo 34. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%).....	92
Tablo 35. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	94
Tablo 36. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%).....	96
Tablo 37. Yıllara Göre OECD Bölgesinde Vergi Yapısı.....	98
Tablo 38. Yıllara Göre Türkiye'de Vergi Yapısı	99

ŞEKİLLER LİSTESİ

- Şekil 1. OECD ülkelerinde yıllara göre toplam vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı (vergi yükü)
..... 64
- Şekil 2. 2016 yılında bazı OECD ülkelerine ait gelir ve kâr, sosyal güvenlik ve mal ve hizmet
vergi gelirlerinin yüzde cinsinden toplam vergi gelirleri içindeki payı gösterilmiştir. 67

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
KDV	Katma Değer Vergisi
OECD	İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi

ÖZET

Bir ülkede toplanan vergilerin bileşimini ve farklı kaynaklar arasındaki dağılımını ifade eden vergi yapısı, ülkelerin gelişmişlik düzeylerine bağlı olarak; ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlar doğrultusunda şekillenmektedir. Vergi yapısı, ülkeler arasında hatta zaman içerisinde aynı ülkede bile farklılık göstermekte; ekonomik, sosyal ve politik yapılara bağlı olarak zaman içinde değişmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde sağlıklı vergi politikaları geliştirebilmek ve uygulayabilmek için vergi yapısının tarihsel değişiminin vergi oranları, vergi tarifeleri, vergi gelirleri, vergi yükü, vergi türlerine göre elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı açısından bilinmesi gerekmektedir.

Günümüzde birçok ülke vergiyi mali amaçlar dışında sosyal ya da ekonomik amaçlara ulaşmada araç olarak kullanmakta ve değişen mali ve ekonomik amaçlar doğrultusunda vergi yapısı da değişmektedir. Şüphesiz vergi; istihdam, tasarruf, yatırım, harcama tercihleri üzerindeki etkisi ile ekonomik büyüme ve gelişmenin en önemli araçlarından biridir. Ülke ekonomilerinin gelişmesiyle birlikte değişen vergi yapısına paralel olarak önemi de artmaktadır. Bunun için gelişmekte olan ülkelerde vergilerin bileşimi ve türleri iyi analiz edilerek ekonomik gelişmenin sağlanması amaçlanmalıdır.

Bir ülkede belli bir dönemde toplam vergi yükünü oluşturan vergi türlerinin dağılımını gösteren vergi yapısının belirlenmesinde yararlanılan tasnif şekillerinden birincisi ve en çok kullanılanı dolaylı ve dolaysız vergi ayırımıdır. İkincisi ise konularına göre yapılan tasniftir. Esas olarak konularına göre ayrılmış olan, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız, harcamalar üzerinden alınan vergiler ise dolaylı vergiler olarak tanımlanmaktadır. Genelde maliye politikasının, özelde ise vergi politikasının amaçları doğrultusunda kullanılan gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin kamu gelirleri veya toplam vergi gelirleri içindeki paylarının ya da dolaylı-dolaysız vergi paylarının bilinmesi amaçlanan ekonomik hedeflerinin gerçekleştirilmesi açısından önemlidir.

Bir ülkede ekonominin içinde bulunduğu mevcut koşullar ve amaçlar belirlendikten sonra, bu amaç ve koşullara uyumlu, vergileme ilkeleri ışığı altında etkin ve verimli bir vergi yapısı oluşturulmalıdır. Bu çalışmanın amacı, Türk vergi yapısı ile OECD ülkelerindeki vergi yapısını karşılaştırmalı olarak ele almaktır. Sonuç olarak ekonomik, sosyal ve politik yapının yansımaları olan vergilerin ekonomik büyüklükler içindeki ağırlıkları ve uygulama şekilleri örneklenerek etkin ve ideal bir vergi yapısı için önerilerde bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Yapısı, Vergi Yükü, OECD

ABSTRACT

Tax structure, which defines the tax components and its distribution among its sources collected in a country, takes shape from economic, social and political objectives depending on the development level of the country. Tax structure even differs within a country by time as well as from country to country. Specifically in developing countries, in order to develop and implement consistent tax policies, it is essential to know and understand the tax ratios, tax tables, tax revenues, tax loads, and the portion of a specific tax type among total income within the historical change of the tax.

Today, many countries use tax as a tool not only for fiscal targets but also for social or economic goals, thus, tax structure changes depending on the fiscal and economic targets. It is beyond doubt that tax, with its effects on employment, savings, investments, spending preferences, is a vital part of economic development. The importance of tax structure increases as the economy of a country develops. On that account, it is vital to analyse the tax combination and tax types in order to enable economic growth.

Direct taxes and indirect taxes are the first most common classification types to determine tax structure that shows the distribution of tax types, which constitutes the total tax load in a period in a country. The second classification is the one which is done based on the subject. Basically, income and property taxes which are classified according to their subjects, are defined as indirect taxes; whereas, expenditure taxes are defined as direct taxes. In order to achieve economic goals, it is important to know the share of taxes, which are obtained from income, property and expenditures and which are used for the purposes of fiscal policy in general and tax policy in private, among public revenues or total tax income or direct-indirect taxes.

After determining the conditions and goals in which the economy exists in a country, it is necessary to create an effective and efficient tax structure, which is in accordance with the defined goals and conditions. The purpose of this study is to compare Turkish tax structure to the ones in the OECD countries. As a result, in order to achieve an effective and fair tax structure, this research offers suggestions by exemplifying the significant role and the application models of taxes, which are the reflection of economic, social and political structure.

Key Words: Tax, Tax structure, Tax load, OECD

GİRİŞ

Zaman içerisinde devletin fonksiyonlarındaki değişime bağlı olarak kamu harcamalarının miktar ve bileşiminde kaçınılmaz olarak bir artış meydana gelmiştir. Bu durum kamu harcamalarının en temel finansman aracı olan vergilerinde zaman içerisinde artmasına ve çeşitlenmesine neden olmuştur. Vergi yalnızca kamu harcamalarının finansmanını sağlayan mali bir araç değil aynı zamanda ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmek için kullanılan bir maliye politikası aracıdır. Vergileme ile ulaşılmak istenen amaçların gerçekleştirilebilmesi için çeşitli vergilerin mali sistem içerisinde miktar ve türleri bakımından en uygun şekilde tasarlanmalıdır.

Vergi sistemi, bir devletin uyguladığı mevcut vergilerin tümünü ifade eden bir kavramdır. Günümüz vergi sistemleri çeşitli vergilerden oluşmaktadır. Vergi sistemini oluşturan temel vergiler, kişilerin gelir elde etmeleri, servet sahibi olmaları ve mevcut gelir ile serveti harcamaları durumunda ortaya çıkan gelir vergileri, servet vergileri ve harcama vergilerinden oluşmaktadır. Vergi yapısı ise vergi sistemini oluşturan vergilerin, devlet gelirleri içerisinde ya da gayri safi milli hâsıla (GSMH) gibi ekonomik büyüklükler içindeki dağılımını ve önemini göstermek için kullanılan bir kavramdır. Bir ülkenin vergi yapısı, o ülkenin ekonomik yapısı ile doğrudan ilgilidir ve ekonomik gelişmenin değişik aşamalarında vergi yapısı da değişmektedir. Ülkelerin ekonomik gelişme aşamaları içinde değişen vergi gelirlerinin incelenmesi, verginin ekonomik yapı içindeki yerinin analizinin yapılabilmesi için öncelikle vergi yapısının bilinmesi ve kavranması gerekmektedir.

Çalışmanın amacı, vergi yapısındaki değişimin vergi türleri, tahsilât oranları, dolaylı-dolaysız vergiler, vergi yükü, vergi tarifeleri, kayıt dışılık, ekonomik gelişmişlik, gelir dağılımı gibi çeşitli göstergeler üzerindeki etkilerini ele almak ve Türk vergi yapısının OECD ülkeleri ile karşılaştırılması yapılarak, benzer ve farklı yönlerini ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde verginin tanımı, amaçları ve vergilerin sınıflandırılması hakkında bilgi verilecektir. Ayrıca yine bu bölümde vergi yapısının tanımı ve vergi yapısını belirleyen faktörlerden bahsedilmiştir. Bu faktörler sosyo-ekonomik yapı, siyasal yapı ve kültürel yapı şeklinde üçlü bir ayrıma gidilmiştir. Bu bölümde son olarak vergi yapısının önemi başlığı altında maliye politikası aracı olarak vergi ile vergilemenin mali, ekonomik ve sosyal amaçları açısından önemi değerlendirilecektir. İkinci bölümde Türkiye’de vergi yapısı ve vergi türleri itibariyle Türk vergi yapısının dolaylı-dolaysız vergi dağılımı ile gelir, servet ve harcamalardan alınan vergiler incelenecektir. Yine

bu bölümde cumhuriyetin kuruluşundan günümüze kadar olan dönemde Türkiye’de vergi yapısının gelişimi tarihsel süreç içinde incelenecektir. Son bölümde Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı’na (OECD) üye ülkelerin vergi yapısını oluşturan vergi türlerinin yıllar içindeki gelişimi ve hem gayri safi yurt içi hasıla (GSYH) hem de toplam vergi gelirleri içindeki oranlarına bakılarak, ülkemiz vergi yapısının karşılaştırılması yapılmıştır. OECD’nin resmî verileri 2016 yılına kadar bütünüyle yer aldığı için çalışmada 36 üye ülkeye ait en son veriler 2016 yılına kadar kullanılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, Türk vergi yapısı ile OECD ülkelerindeki vergi yapısını karşılaştırılarak ekonomik, sosyal ve politik faktörlerin önemini ortaya koymaktır. Bu çalışma, vergi yapısının gelişmiş ve gelişmekte olan tüm ülkelerde ekonominin her alanını etkiler nitelikte olması nedeniyle önem arz etmektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YAPISI VE ÖNEMİ

Vergi yapısı, bir ülkede belirli bir dönemde toplam vergi yükünü oluşturan vergi türlerinin dağılımını göstermektedir. Bir ülkede toplam vergi gelirleri içinde gelir vergileri ile servet ve harcama vergilerinin ne kadarlık paya sahip olduğu ya da ne kadarlık kısmının dolaysız vergilerden ne kadarlık kısmının dolaylı vergilerden oluştuğu gibi sorulara verilecek cevaplar vergi yapısının hangi vergi gelirlerinden oluştuğunun kavranmasına yardımcı olacaktır. Vergi yapısının ne çeşit vergi gelirlerinden oluştuğu ise uygulanan mali politikaların etkinliği için son derece önem arz etmektedir (Arslan, 2011:13).

Çalışmanın bu bölümünde vergi kavramı, amaçları, sınıflandırılması ve ilkeleri ile vergi yapısı ele alınacaktır.

1.1 KAVRAMSAL OLARAK VERGİ

Vergi kavramı, kamu harcamalarını karşılamak için devletin, vatandaşlarından zorunlu olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Yani vergi, insanların doğal toplum ortamından siyasal toplum ortamına geçerek belirli bir düzen içerisinde yaşamalarının bedelidir. Her şeyden önce mal ve can güvenliğinin korunmasını isteyen bireyler, minimal devletin fonksiyonlarını (güvenlik ve adalet) yerine getirebilmesi için bir karşılık ödemektedirler. Bu anlamda vergilerin meşruiyetini anlamak ve vergileri toplum halinde yaşamının bir sonucu olarak görmek mümkündür (Aktan, Dileyici ve Saraç, 2001:1).

OECD ülkeleri ve Türkiye’de vergi yapısının karşılaştırıldığı bu çalışmada vergi yapısının anlaşılabilmesi için vergi kavramına ve vergi yapısına çeşitli yönleriyle değinmek gerekmektedir.

1.1.1 Verginin Tanımı

Devletin en temel gelir kaynağı olan vergi; kamu harcamalarını karşılamak amacıyla, toplumu meydana getiren kişi ve kurumlardan, ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorunlu olarak aldığı ekonomik değerlerdir (Eker ve Bülbül, 2016:143).

Vergilerin temel amacı devletin kamusal mal ve hizmet verebilmesi için finansman sağlamaktır. Vergilerin bu amacına mali amaç veya gelir amacı da denir. Klasik iktisat anlayışı tarafsız devlet anlayışına sahip olduğu için vergilemeye mali amacı dışında bir amaç yüklememiştir. Diğer bir anlatımla vergiler gelir dağılımını etkilemediği gibi kişilerin

ekonomik kararlarında da etkili olmamalıdır (Mutlu, 2009:8). Keynesyen iktisadi görüşün ortaya çıkması ile müdahaleci devlet anlayışı savunulmuştur. Böylece vergiye ekonomiye müdahale aracı olarak bir işlev yüklenmiştir.

Vergi, devletin içinde bulunduğu veya kabullendiği iktisadi örgütlenmeye, siyasi rejime ve kalkınma derecesine göre tanımlanmaktadır (Mutlu,2009: 6). Vergiyi günümüzdeki anlayışa uygun şekilde tanımlayan maliyecilerden biri olan ünlü Fransız maliyecisi Gaston Jeze'dir. Gaston Jeze'e göre modern devletlerde vergi, kişilerden toplumsal menfaati sağlayan masrafları karşılamak üzere ve vergiyi ödemekle yükümlü kişilerin teşkilatlanmış siyasi bir topluluğun üyesi olmaları nedeniyle, değişmez kurallara göre talep edilen parasal kıymetlerdir (Eker ve Bülbül, 2016:142).

Bir başka tanıma göre vergi, kamu harcamalarına gelir sağlamak ve ekonomiye müdahale etmek için, devletin egemenlik gücüne dayanarak, karşılıksız bir şekilde, cebri olarak, gerçek ve tüzel kişilerden alınan, parasal değerlerdir (Engin ve Şahin, 2017:90).

Zaman içerisinde vergi, yalnızca devlete gelir sağlayan mali bir araç olmaktan çıkmış, bunun yanında makro seviyede (diğer araçların da katkısıyla) birtakım ekonomik, sosyal, kültürel hedeflerin gerçekleştirilmesi için kullanılan bir araç olma özelliği kazanmıştır (Eker ve Bülbül, 2016:143). Diğer bir anlatımla vergi, kamu giderlerinin karşılanması için toplanmakla beraber, gelir dağılımında adaletin sağlanması, ekonomik istikrar, iktisadi büyümenin ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi için, ya da çok daha spesifik, örneğin dış/iç ticaretin geliştirilmesi gibi amaçlarla da toplanmaktadır (Oktar, 2012:14-18).

Vergi ile ilgili farklı tanımlar yapmak mümkündür. Ancak, günümüzdeki amaç ve fonksiyonlarını dikkate alarak vergiyi şu şekilde tanımlayabiliriz: "Vergi, devletin ve/veya devletten vergilendirme yetkisi almış diğer kamu kuruluşlarının yüklenmiş oldukları mali ve mali olamayan amaçları gerçekleştirebilmek için gerçek ve tüzel kişilerden; hatta tüzel kişiliği olmayan bazı kurum ve kuruluşlardan egemenlik gücüne dayanarak hukuki cebir altında, karşılıksız ve nakit olarak aldığı iktisadi değerlerdir." Vergi toplanmasının asıl nedeni, kamu harcamalarını finanse etmektir. Bu neden, dün olduğu gibi bugünde hala önemini korumaktadır (Şen ve Sağbaş, 2016:1).

1.1.2 Verginin Amaçları

Devlet olmanın gereği olarak, devletin bazı mal ve hizmetleri sunması gerekmektedir. Vergi, devletin sunması gerektiği bu mal ve hizmetlerin temel finansman kaynağı olarak görülmektedir. Devlet bu kaynakla sadece gelir elde etme (fiskal) amacı değil günümüzde

bunun yanında sosyal ve iktisadi (ekstrafiskal) amaçları da taşımaktadır (Kaba ve Beşel, 2018:40).

Devletin harcamalarının karşılığı olan gelirlerinin büyük bölümünü vergiler oluşturmaktadır. Günümüzdeki klasik devlet anlayışının değişime uğraması ve devletin sosyo-ekonomik nitelikte önemli fonksiyonlar görür hale gelmesiyle kamu gelirleri içerisinde vergilerin önemi arttırmıştır.

Esas amacı, kamu hizmetlerini finanse etmek olan verginin, devlet anlayışlarındaki değişimle birlikte fonksiyonları da zamanla değişmiştir. Vergi, kamu hizmetlerini finanse etmek olan fiskal amacının yanında, sosyal ve iktisadi gibi ekstra fiskal amaçlarla da toplanmaya başlanmıştır. Böylece vergi, klasik iktisatçıların benimsediği gibi tarafsız olma özelliğini kaybetmiş; düzenleyici, denetleyici, yönlendirici olma gibi farklı işlevler kazanmıştır (Rakıcı ve Aydoğdu, 2017: 222).

Vergi, toplumda çok yönlü ekonomik ve sosyal etkilere sahip bir olgudur. Günümüz sosyal devleti, vergiyi ekonomik bakımdan tarafsız bir mali araç olarak ele almamakta, tersine onu sosyal dengeyi sağlamak ve sosyal sınıf ve gruplar arasındaki bir takım sorunları gidermek amacı ile kullanmaktadır. Bu durumda verginin amaçlarını mali, ekonomik ve sosyal amaçlar şeklinde açıklayabiliriz.

1.1.2.1 Verginin Mali Amacı

Verginin mali amacı, devletin kamu görevlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını sağlamaktır. Toplu halde yaşamının getirdiği zorunlu bir kurum olan devletinde, bireyler gibi, varlığını sürdürebilmesi için asgari bazı ihtiyaçları olduğu bilinmektedir. Öncelikle milli savunma hizmetleri olmak üzere, asayiş gibi iç güvenlik hizmetlerinin temel finansman kaynağı vergilerdir. Bu yüzden verginin mali amacı, devletin asli görevlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyduğu finansman kaynağını temin etmesidir (Pehlivan, 2015: 97).

Devlet, kamu hizmetlerini yerine getirebilmek ve kamu harcamalarını finanse edebilmek için çeşitli gelir kaynaklarından yararlanmaktadır. Bu gelirler bazen devletin egemenlik gücüne dayanarak zorla elde ettiği vergilerden; bazen de devletin sahip olduğu mülk ve teşebbüsler ile yapılan yardım ve bağışlar gibi zor kullanmaksızın elde ettiği kaynaklardan sağlanmaktadır (Susam, 2016:134).

Vergiler, devletin kamu harcamalarını finanse etmek için başvurduğu en önemli gelir kaynağıdır. Devletin zaman içerisinde yapmak zorunda olduğu hizmetler hızla artış göstermiş ve buna bağlı olarak kamu harcamaları artmıştır. Devletler artan kamu harcamalarını karşılamak için gelirlerini de artırma yoluna gitmiş ve vatandaşlarından daha fazla miktarda vergi toplamayı hedeflemiştir (Demir, 2009:2).

Bir vergi sisteminin en önemli işlevi, kamu giderlerinin finansmanı için gerekli olan gelirleri sağlamaktır (Turhan, 1998:32). Kamu harcamalarını karşılamak amacıyla ihtiyaç duyulan kamu gelirlerini sağlamak, vergilemenin “mali fonksiyonu” olarak ifade edilmektedir.

1.1.2.2 Verginin Ekonomik Amacı

Verginin ekonomik amacı, ekonominin vergisel tedbirlerle yönlendirilmesini ifade eder. Bu amaca uygun olarak verginin yatırım kararları üzerindeki olumsuz etkilerini bertaraf etmek, vergilerle tasarrufları teşvik etmek ve tasarrufların çeşitli tasarruf araçları arasında en iyi dağılımını sağlamanın yanında; vergi sistemi de çalışmayı ve risk üstlenmeyi teşvik edici olmalıdır. Yatırımlara teşvik için, yatırım harcamalarının vergi matrahından düşülmesi veya tasarrufların teşviki için tahvil faizlerinin vergiden istisna edilmesi ya da daha az oranda vergilendirilmesi gibi çeşitli düzenlemeler, vergi tedbirleri ile ekonominin yönlendirilmeye çalışılmasına verilebilecek örneklerdir.

Bireyler ödemek zorunda oldukları vergilere göre ekonomik kararlarını değiştirebilmekte bu da makroekonomik düzeyde ekonomik yapıyı etkilemektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler gelirin değişmediği varsayımı altında büyümeye kaynak oluşturacak tasarrufa özel tüketim harcamalarını azaltarak ulaşmayı amaçlamaktadır. Bu nedenden dolayı da gelişmekte olan ülkelerde vergisel tedbirlere çokça başvurulmaktadır (Yıldız ve Sandalcı, 2016:1918).

Ekonomide kalıcı bir iyileşmenin sağlanabilmesi için kamu gelir ve giderleri arasında sürdürülebilir bir dengenin kurulması gerekir. Bilindiği gibi, devlet için geri ödemesi yapılmayan en sağlam kaynak vergidir (Paksoy ve Bakan, 2010:151).

Ülkelerin siyasi yapıları ve gelişmişlik düzeylerine göre özellikle gelir üzerinden alınan dolaysız vergiler; vergi indirimleri, vergisel teşvik ve vergi denetim yoluyla ekonomik büyüme üzerinde olumlu etkilere sahiptir. Harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergiler ise; tüketimin azaltılması, tasarrufların artırılması ve sermaye artırımına katkı sağlaması yönünden önemlidir. Bunların yanında; vergilerin ülkenin ekonomik durumlarına uygun,

verimli, etkin ve vergilemede adaleti sağlayacak şekilde kullanımı da önemlidir (Siverekli-Demircan, 2003:97).

Ekonomik etkileri açısından kurumlar ve gelir vergisi oranlarında yapılacak indirimler, gümrük muafiyeti gibi birçok farklı teşvik ve destekler yatırımcılar için önemlidir. Özellikle kriz ortamlarında yatırımların teşvik edilmesi ve istihdama yönelik vergi düzenlemeleri daha da önemlidir (Sakınç, 2016:51).

1.1.2.3 Verginin Sosyal Amacı

Devlet mevcut vergi sistemi ile mali amaç olarak ifade edilen kamusal mal ve hizmet için ihtiyacı olan finansman kaynağı temin etmesinin ötesinde vergi ve benzeri kamu gelirleri ile mali olmayan amaçlarını da gerçekleştirmektedir. Bu tür mali olmayan amaçların arasında verginin sosyal amacı zamanla önem kazanmaya başlamış ve vergilerde sosyal faydayı ön plana çıkaran politikalar yaygınlık kazanmıştır (Gümüş ve Peran, 2017:210).

Bir ülkede toplumsal huzurun sağlanması için gelir dağılımının adil olması en temel koşullardan biridir. Ancak gelir dağılımının devlet müdahalesi olmadan adil olarak gerçekleşmesi mümkün olmamaktadır. Devletin, vergi politikaları aracılığı ile gelir dağılımına müdahale etmesi, sosyal devletin de bir gereği olarak görülmektedir (Ersezer, 2006:255).

Vergi, gelir adaletinin gerçekleştirilmesinde bir sosyal politika aracı olarak kullanılmaktadır. Verginin sosyal amacına dikkat çeken ilk maliyeci A.Wagner'dir. Wagner, toplum içindeki gelir ve servet dengesizliklerinin ve adaletsizliğinin vergi yoluyla düzeltilebileceğini savunmuştur (Eker, 2005:148).

Ödeme gücü yüksek olanlardan daha fazla vergi alınarak gelir seviyesi düşük olanlara transfer harcaması şeklinde aktarılması düzenleyici ve yeniden dağıtıcı etkisi olan vergiyi sosyal politikanın önemli bir aracı haline getirmiştir. Ancak devletin vergiyi sosyal politika açısından önemli bir araç olarak kullanabilmesi için vergi sisteminin buna uygun olması gerekir (Gümüş ve Peran, 2017:210).

Vergi sisteminin gelir dağılımına nasıl etkide bulunduğu hangi vergilendirme tekniklerinin uygulandığına bağlıdır. Diğer bir deyişle verginin dolaylı veya dolaysız olması; gelire göre artan, azalan veya sabit oranlı olması, muafiyet, indirim ve istisna gibi faktörler gelir dağılımını olumlu veya olumsuz etkilemektedir (Pehlivan, 2009:32).

Servete bağı olarak ortaya çıkan gelir dağılımındaki dengesizlikler, servet üzerinden alınan ve dolaysız olan vergilerle giderilmektedir. Vergi yapısında dolaylı vergilerin ağırlığının artması ise, marjinal tüketim eğilimi yüksek, gelir düzeyi düşük kesimler aleyhine ortam hazırlamaktadır. Ayrıca, ücretli kesimlerden yüksek oranlı vergilerin alınması emek aleyhine sonuçlar yaratmaktadır (DPT, 2001:63-74).

Vergiler, yalnızca gelirin yeniden dağıtılması ve adaletin sağlanması konularında değil; toplumdaki kötü alışkanlıkları (uyuşturucu, alkol gibi) ve bölgesel dengesizliklerin neden olduğu iç göç hareketleri ile ortaya çıkan sosyal sorunlarla mücadele etmede de etkin olarak kullanılmaktadır (Altay, 2016:157).

1.1.2.4 Verginin Diğer Amaçları

Verginin mali, ekonomik, sosyal amaçları yanında zamana göre değişen ve ülkeden ülkeye farklılık gösteren başka amaçları da söz konusu olabilir. Devlet vergi uygulamaları ile gelir elde etmenin dışında sadece belirli bir amacı gerçekleştirmek için dolaylı veya doğrudan vergiler eliyle vergi mükelleflerinin belirli davranışlarının özendirilmesi veya caydırılması içinde önemli rol oynamaktadır. Söz konusu vergiler kültürel gelişim, çevrenin korunması, nüfus planlaması gibi alanlarda yönlendirici etkileri için kullanılabilir. Özellikle 1980’li yıllardan itibaren çevresel sorunların çözümünde vergiler önem kazanmıştır. Bugün çevreye verilen zararların “kirlenene ödettirilmesi” amacı birçok OECD üyesi ülke vergi sistemlerini yeniden gözden geçirmektedir (Çelikkaya, 2011:97).

Vergileme nüfus politikasını yönlendirmede bir araç olarak da kullanılabilir. Almanya örneğinde olduğu gibi, nüfus artışını teşvik için evli çiftlerin vergi yükleri hafifletilebilir ya da Çin örneğinde olduğu gibi birden fazla çocuk sahibi olan aileler cezalandırılabilir (Şen ve Sağbaş, 2016:25).

1.1.3 Vergilerin Sınıflandırılması

Vergiler çeşitli kriterler göz önünde bulundurularak farklı şekilde sınıflandırılabilir. En yaygın olarak kullanılan sınıflandırmalar konularına göre vergiler ve dolaylı-dolaysız vergilerdir.

1.1.3.1 Konularına Göre Sınıflandırılan Vergiler

Devletin adil bir vergilendirme yapabilmesi için bireylerin ödeme gücü bilgisine ulaşması ve buna bağlı olarak vergilendirmeyi yapması gerekmektedir. Ancak gerçek dünyada

devletin bireylerin ödeme gücünü tam olarak bilmesi mümkün değildir. Bu nedenle devlet bireylerin ödeme gücünün belirleyicisi olan bazı göstergeleri, vergilemenin kriteri olarak almak zorundadır. Günümüzde vergiler gelir, tüketim ve servet olmak üzere bu üç unsur üzerine kurulmuştur (Karayılmazlar ve Güran, 2005:143).

Verginin konusu, üzerine verginin konulduğu iktisadi değerdir. Bunlar elde edilen gelir, sahip olunan servet ve yapılan harcamalardır. Diğer bir ifadeyle konularına göre vergiler; gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler.

1.1.3.1.1 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir vergisinin konusu mükelleflerin elde ettiği gelirdir. Gerçek kişilerin elde ettiği gelirin vergilendirilmesi ile alınan vergiler “gelir vergisi”, tüzel kişiliği olan veya olmayan kurumların elde ettiği karlar üzerinden alınan vergiler ise “kurumlar vergisi” dir.

Gelir vergisi; gerçek kişilerin belirli bir dönemde elde ettikleri irat ve kazançların net tutarı üzerinden, mükellefin kişisel ve ailevi durumunu dikkate alarak hesaplanan vergilerdir. Gelir vergisi, ülkelerarasında farklılık gösterebilmekle birlikte, genellikle artan oranlı bir tarifeye göre alınan dolaysız bir vergidir. Gelir vergisi günümüzde en yaygın uygulanan vergidir (Sivrekli-Demircan, 2003:102).

Gelir, bireylerin ödeme gücünün en önemli göstergesidir. Gelir vergisi ile bir ekonominin üretken kapasitesi içinde, gelirin dağılımına bağlı olarak vergilemenin gerçekleştirilmesi esastır. Gelir vergisi hesaplamasında gelirin tanımı, muafiyet ve istisnası ile tarife yapısı vergilemede adalet ve etkinlik açısından çok önemlidir (Karayılmazlar ve Güran, 2005:143).

Vergilemeye esas alınacak gelirin belirlenmesinde “kaynak teorisi” ve “safı artış teorisi” olmak üzere iki teori bulunmaktadır. Bu teoriler esas alınarak gelir tanımı yapılmakta, vergilendirilebilir gelirin kapsamı ve sınırları belirlenmektedir. Kaynak teorisinde gelirin tanımlanmasında süreklilik ve bir üretim faktörüne bağlılık söz konusudur. Safi Artış teorisine göre ise, kişinin servetinde yaşanan her türlü artış gelir olarak kabul edilir. Yani bir takvim yılı döneminde kişinin elde ettiği servet veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safı tutarıdır. Net artış teorisi olarak da ifade edilen bu teoride gelirin, kaynak teorisinde yapılan gelirin aksine, belirli bir kaynaktan elde edilmesi ve sürekli olması özellikleri bulunmamaktadır. Dolayısıyla süreklilik gösteren kaynaklardan elde edilen değerler yanında, sürekli ve belli olmayan zamanlarda arızı şekilde elde edilen değerler ile herhangi bir üretim faktörüne bağlı olmaksızın elde edilen değerler de gelir kavramına dâhil

edilmektedir (Arıkan ve İnneci, 2016:15). Kaynak teorisinin aksine milli piyango, miras ve bağış gibi gelirler safi artış teorisinde gelire dâhil edilmektedir (Turhan, 1987: 131).

Dolaysız ve sübjektif vergi grubu içerisinde de yer alan gelir vergisi, adalet açısından önem taşıyan bir vergidir. Gelir vergisi gerek toplam gelir vergileri içindeki payı gerekse mali politikanın bir aracı olarak kullanılabilme etkinliği bakımından önemli bir vergidir.

Kurumlar vergisi ise, objektif ve dolaysız bir vergidir. Kurumlar Vergisi gelir vergisi gibi artan oranlı değil genelde düz oranlıdır. Kurumlar vergisinin uygulanmasının kamu geliri elde etmek için mali (fiskal) amacının dışında, gelir dağılımında adalet, kurumların işleyişlerini düzenlemek, kurumların dağıtılmayan kârlarını da vergilendirmek, gerçek kişilerin dışında tüzel kişileri de vergilendirmiş olmak gibi nedenler de sayılabilir.

Vergilendirmede önemli konulardan biri vergilendirilebilir gelirin belirlenmesi ve üzerinde incelenme yapılmasıdır (Arıkan ve İnneci, 2016:1). Farklı ülkelerde farklı gelir vergisi sistemleri uygulansa da, temelde yatan ana düşünce geliri, ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısına göre tam olarak kavrayacak bir şekilde vergilendirmektir. Bu nedenle gelir vergisi sistemleri uygulama şekilleri açısından, “sedüler”, “üniter” ve her iki sistemi birlikte esas alan “bileşik” vergi olarak ayrıma tabi tutulmaktadır. Gelir vergisi sistemleri ise kaynak ve safi artış teorilerinin gelir tanımlarından yola çıkarak vergilendirilebilir geliri belirlemektedirler (Arıkan ve İnneci,2016:1).

“Üniter Gelir Vergilendirmesi (CIT)”, gelirin bütün türlerinin genel bir tarife altında müştereken vergilendirilmesidir.“Sedüler Gelir Vergilendirmesi (DIT)” ise çeşitli kaynaklardan elde edilen gelir unsurlarının ayrı ayrı vergi oranından vergilendirilmesidir. Gelir vergisinin üniter bir yapıda olması yani tüm gelirlerin toplanıp vergilendirilmesi aslında vergilendirme açısından bir amaç değil, vergilemede ödeme gücü ve adalet ilkelerinin sağlanmasına yönelik bir araçtır (Arıkan ve İnneci, 2016:21).

1.1.3.1.2 Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet, gerçek veya tüzel kişilerin sahip olduğu ekonomik değerlerin tamamını ifade eden bir kavramdır (Pehlivan, 2015: 124). Servet vergileri, servete giren her çeşit menkul ve gayrimenkul malların ya tümünün veya bir kısmının toplam değerinden alınan dolaysız vergilerdir (Turhan,1998:170).

Servet üzerinden alınan vergiler genellikle şu şekilde ayrıma tabi tutulmaktadır:

- Emlak Vergisi,

- Motorlu Taşıtlar Vergisi,
- Veraset ve İntikal Vergisi,

Emlak vergisi, gerçek veya tüzel kişilerin sahip oldukları taşınmazların iktisadi değerleri üzerinden alınır. Uygulama alanı geniş olan emlak vergisi, özel nitelikli, dolaysız ve objektif bir servet vergisidir (Çiftçi ve Organ, 2015:128).

Servet vergileri içinde önemli bir yere sahip olan Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV), vergi tabanını genişletmek ve araç kullanımından doğan kamu harcamalarını finanse etmek için uygulanan bir vergi türüdür (Sugözü, Yıldırım ve Aydın, 2014:116).

Veraset ve intikal vergisi, sürekli olarak alınan bir vergi olmayıp, verginin konusu bakımından, ölüm olayının veya karşılıksız intikallerin gerçekleşmesi sonucu sonradan alınan bir vergidir. Vergi hesaplanabilmesi için gerekli olan matrah, advolarem nitelikte belirlenmiştir. Veraset ve İntikal Vergisinin matrahı, intikal eden malların mükellefe isabet eden net tutarıdır. Bu vergiler, vergilemede adalet ve vergi yükünün adil bir şekilde dağılımı gibi amaçları sağlamada etkin ve önemli bir yere sahiptir (Şafak ve Yurtsever, 2015:27). Bu nedenle temelde iki ayrı mali olayı kapsayan Veraset ve İntikal Vergisi, vergilemede adalet, iktisadilik ve açıklık ilkeleri benimsenerek uygulanması gereken bir vergidir (Güneş, 2017:131).

Günümüzde ülkeden ülkeye ve zaman zaman önemli farklılıklar göstererek uygulanan servet vergilerinin ortak özelliği; bireylerin ekonomik faaliyetlerini değil, çeşitli ekonomik değerlere sahip olma durumunu, yani mevcut serveti vergilendirmesidir. Çünkü bireylerin sürdürdüğü yaşama standardı sadece yıllık gelirinden kaynaklanmayıp, sahip olduğu varlıkların değerinden de etkilenen bir yapıya sahiptir ve fırsat eşitliğini de zedeleyen bu durum politik müdahaleleri de gerekli kılabilir (Öz, Kutbay ve Buzkıran, 2014:2).

1.1.3.1.3 Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Harcamalar üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan dolaylı vergilerdir. Bireylerin gelir veya servet elde edildiklerinde değil, harcama yaptıklarında, aldıkları mal ve hizmetlerin fiyatları içine gizlenmiş vergilerdir (Keskin, 2017:11).

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, muamele vergileri veya mal ve hizmetlerden alınan vergiler olarak da ifade edilmektedir. Harcamalardan alınan vergiler, genel gider vergileri ve özel gider vergileri olmak üzere ikili bir yapıda incelenir.

Genel gider vergileri, ülke ekonomisi içinde ortaya çıkan tüm mal ve hizmet tüketimini kapsayan vergidir. Katma değer vergisi, genel tüketim vergilerinin en gelişmiş şekli olup, başta Avrupa Birliği ülkeleri olmak üzere, birçok ülkede yaygın olarak uygulanmaktadır (Bilici ve Bilici, 2017:266). Bazı ülkelerde mal ve hizmet vergisi (GST) olarak uygulanmakta olan katma değer vergisi (KDV), mal ve hizmetin ilk üretiminden tüketimine kadar geçen süre içinde her aşamada kazandığı katma değer üzerinden, bütün ekonomik aşamalarda ayrı ayrı vergilendirildiği için bir çeşit yayılı muamele vergisidir. KDV'nin diğer vergilerden ayrılan en önemli özelliği, üretimin her aşamasında toplanması fakat firmaların kendi alımlarında ödedikleri vergiyi indirim konusu yaptıkları ve kendi satışlarında tahsil ettikleri vergilerle denkleştirmesine olanak sağlamasıdır (Daşdemir, 2017:49).

Özel gider vergileri ise, kanunla belirtilen bazı mal ve hizmetlerin genellikle yurtiçi mal ve hizmetlerin tüketimi üzerinden alınan vergilerdir. Alkollü içkiler, sigara, akaryakıt gibi sınırlı sayıda ürün tüketimini konusu içine alan özel tüketim vergisi, bu grup vergilerin en önemli örneğini oluşturur. Aynı şekilde, sadece bankaların ve sigorta şirketlerinin verdikleri hizmetleri kapsamına alan banka ve sigorta muameleleri vergisi de özel gider vergisi özelliğinde bir vergidir. Damga vergisi ve harçlar da bu grup içinde değerlendirilebilir.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, adalet açısından gelir dağılımını en çok bozan vergi türüdür. Ancak kolay toplanması ve mali anestezi yoluyla hissettirilmeyen bir vergi türü olması nedeniyle politikacılar tarafından tercih edilir.

Harcama vergileri genelde esnekliği düşük ve zaruri tüketim ürünleri üzerinden alınmaktadır. Harcama vergilerini doğuran olay ise bireylerin zaruri olan bu mal ve hizmetleri elde etmek için harcama yapmalarıdır. Harcama vergilerinin tahsilâtı o malın tüketilmesi yahut el değiştirmesi ile gerçekleşmektedir. Bu nedenle harcama vergileri en çok tüketimi zaruri olan, gıda, giyim, enerji gibi alanlardan toplanmaktadır. Harcama üzerinden alınan vergiler kural olarak dolaylı vergilerdir. Bu vergiler mükellef psikolojisine uygun özellikler gösterirler ve yönetimi dolaysız vergilere göre çok daha kolaydır (Akdoğan, 2006: 273).

1.1.3.2 Dolaylı ve Dolaysız Olarak Vergilerin Sınıflandırması

Vergilerin bir diğer sınıflandırılması dolaylı ve dolaysız vergiler şeklinde yapılmaktadır. Ancak bu sınıflandırmada esas sorun, verginin hangi kritere göre dolaylı ve dolaysız olarak ayrılacağıdır. Çünkü bu konuda kesin ve net bir kriter yoktur. Maliye literatüründe en çok kullanılan kriter verginin yansımalarına göre yapılan ayırmadır. Buna göre

dolaysız vergiler, vergi mükellefi ile ödeyicisinin aynı olduğu, servet ve gelir üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefinin, kendisine düşen vergi yükünü başkalarına yansıtma olanağı oldukça güçtür. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi dolaysız vergilere örnektir. Dolaylı vergiler ise, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ya da hizmet üzerinden alınan ve vergi yükünün yüklenicisi olarak tasarlanan kişinin, üzerindeki yükünü başkalarına yansıttığı vergilerdir. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklıdır. KDV ile özel tüketim vergisi, dolaylı vergiler arasında yer alır (Temiz, 2008:3).

Katma değer vergisi (KDV), özel tüketim vergisi (ÖTV), gümrük vergileri, banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV), dolaylı vergiler içerisinde yer almaktadır. Dolaysız vergiler ise yansıtılamayan, mükellefi ve tahsil zamanı belli olan vergilerdir. Bu vergiler içinde gelir ve kurumlar vergileri, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi yer almaktadır (Ay ve Talaşlı, 2008:137).

Bir ülkenin toplam vergi gelirlerinin dolaylı vergiler ile dolaysız vergiler arasındaki dağılımı, o ülkede uygulanan vergi politikasının ne kadar adil olduğunun bir göstergesidir. Dolaylı vergilerin payı ne kadar yüksekse vergilemede adalet de o kadar düşük demektir (Özpehriz, 2008:1). Bunun temel nedeni dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adil bir vergilemeye imkân sağlamalarıdır. Çünkü dolaysız vergiler gelir vergisinde olduğu gibi vergi mükelleflerinin kişisel durumlarını da dikkate alabildiklerinden dolayı subjektif vergiler olup ödeme gücüne göre alınma imkanına sahiptir. Dolaylı vergiler ise gelir düzeyi ne olursa olsun herkesten benzer şekilde alınır.

Gelişmiş ülkelerin ekonomik yapıları gelişmiş teknolojileri ile sanayi, hizmet ve tarım sektörüne dayalıdır. Böylece ekonomi piyasasında para dolaşımı, ekonomi içindeki tüm sektörlerle dağılmıştır ve dolaysız vergiler için gerekli ortam oluşmuştur. Sanayileşmesini tam olarak sağlayamamış gelişmekte olan ülkelerde ise vergi gelirleri dolaylı vergiler üzerine yoğunlaşmıştır.

Vergi tekniğine ilişkin olarak, dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu bir sistem, verginin hesaplanmasından tahsiline kadar geçen süreçte iyi işleyen bir vergi idaresini gerektirmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde, yeterince gelişmiş bir vergi idaresine sahip olmadıkları için dolaysız vergilerin tahsilâtında ve daha da önemlisi bunların denetiminde ortaya çıkan güçlükler, bu ülkeleri dolaylı vergilere yöneltmekte ve böylelikle kamu

giderlerinin finansmanı için gereken kaynak, ağırlıklı olarak dolaylı vergiler üzerinden sağlanmaktadır (Susam ve Oktayar, 2007:113).

Dolaylı vergiler ekonomide iki avantaj sağlamaktadır; ilki devlet açısından tahsili kolay vergilerdir. Vatandaşlar açısından ise dolaylı vergiler, kolayca hissedilen vergiler olmadığından vergiye karşı fazla bir tepki göstermezler. Ancak ideal bir vergi sisteminde vatandaşların ne kadar vergi ödediklerini açık olarak bilmeleri de önem taşır. Bu bakımdan dolaylı vergiler, “görülebilirlik” olarak adlandırılan ilkeye ters düşer. Görülebilirlik ilkesi açık ve anlaşılır olma özelliklerinin dışında, hangi mal ve hizmet üzerinden alındığı vergi yükümlüsü tarafından kolayca anlaşılmalıdır. Dolaylı vergiler, fiyatın içine gizlenen, yükümlü tarafından farkına varılmadan ödenen vergilerdir. Dolaysız vergiler ise bu ilkeye uygun vergiler olmakla beraber, gelir ve servet üzerinden doğrudan alındıklarından vatandaşlar üzerinde bir yük ve baskı oluştururlar (Aktan, 2002:18).

Dolaysız vergilerde, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, istisna ve muafiyet gibi uygulamalarla mükellefin ödeme gücü arasında ilişki kurulabildiğinden, vergilemede adaletin sağlanmasında daha fazla etkilidir. Dolaylı vergiler ise uygulandığı mal ve hizmetler açısından vergi yükünün düşük ve sabit gelirliler üzerinde kalmasına neden olup adaletin sağlanmasına gölge düşürmektedir (Susam ve Oktayar, 2007:106).

Dolaysız vergilerde, gelir vergisinde olduğu gibi, gelire göre alınmaktadır. Bu durumda geliri az olan mükellef, geliri daha fazla olan mükellefe göre daha az vergi öder. Oysa dolaylı vergilerde, örneğin katma değer vergisinde, gelir düzeylerine göre değil yaptıkları harcamaya göre vergi öderler. Yani gelir düzeyleri farklı olsa aynı tutarda harcama yaptıklarında, eşit tutarda vergi öderler. Böylece ödenen vergi tutarını gelire oranlarsak, geliri az olanın, geliri fazla olana oranla daha çok vergi ödemiş olduğu gerçeğine ulaşırız. Bu sonuç bize, dolaysız vergilerin artan oranlı tarife yapısıyla, vergilemede adalet ilkesine daha uygun olduğunu göstermektedir (Çelik, 2016:258).

1.1.3.3 Matrahlarına Göre Vergilerin Sınıflandırması

Matrahın belirlenmesinde vergiler miktar ve iktisadi değer esasına göre de ayrıma tabi tutulabilmektedir. Fiziksel bir miktar veya ölçü üzerinden hesaplanan vergiler spesifik vergi, iktisadi değer üzerinden hesaplanan vergiler advalorem vergi olarak tanımlanmaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi advalorem vergilerine örnek olarak gösterilebilir.

1.1.3.4 Mükelleflerin Kişisel Durumlarına Göre Vergilerin Sınıflandırması

Mükelleflerin kişisel durumuna göre yapılan sınıflandırmada, mükellefin kişisel durumunu dikkate alan vergiler sübjektif, kişisel durumunu dikkate almayan vergiler ise objektif vergiler olarak adlandırılmaktadır (Susam, 2009:51).

Bu tanıma göre, kişisel gelir üzerinden alınan gelir vergisinin sübjektif bir yapıya kavuşturulması, yani mükelleflerin kişisel ve ailevi durumu dikkate alınarak vergi ödeme gücünün belirlenmesi mümkündür. Buna karşılık, harcama üzerinden alınan vergilerin, örneğin katma değer vergisini şahsileştirmek, yani mükelleflerin kişisel ödeme güçlerine uydurmak pek mümkün değildir (Pehlivan, 2015:119).

Sübjektif vergiler, vergilemede adalet ve gelir dağılımı gibi ekonomik ve sosyal açılardan; objektif vergiler ise vergilemede etkinlik ve verimlilik gibi açılardan daha üstündür (Şen ve Sağbaş, 2016:68).

1.1.3.5 Tarife Yapılarına Göre Vergilerin Sınıflandırması

Vergiler tarife yapılarına göre artan oranlı, düz oranlı ve azalan oranlı vergiler olmak üzere üçe ayırabiliriz. Düz oranlı vergilere örnek olarak ülkemizde uygulanan kurumlar vergisi, artan oranlı vergilere örnek olarak gelir vergisi, azalan oranlı vergilere örnek olarak da damga vergisi gösterilebilir (Akdoğan, 2016:309).

1.1.4 Genel Olarak Vergi İlkeleri

Vergi ilkeleri, bir vergi sisteminin gerek mevzuat ve gerekse uygulama açısından başarılı bir şekilde yürütülebilmesi bakımından geliştirilmiştir. Vergilemede söz konusu ilkeler Adam Smith tarafından ortaya atılan temel ilkeler doğrultusunda geliştirilerek günümüze taşınmıştır.

Günümüz modern maliyesinde genel kabul gören vergileme ilkelerini ise şu şekilde sıralayabiliriz: adalet, belirlilik, genellik, eşitlik, kanunilik, açıklık, uygunluk, verimlilik ilkeleridir.

1.1.4.1 Adalet İlkesi

Vergilemede adalet ilkesine göre, vergilerin mükellefler arasında adil olarak dağıtılması amaçlanmaktadır. Adalet ilkesine göre kimden ne kadar vergi alınacağını, yükümlülerin kişisel durumlarına göre vergileme ölçüsünün ne olacağını belirlenmesi vergi yükünün adil dağıtılması için önem taşımaktadır (Kargı ve Yüksel, 2010:7).

1.1.4.2 Belirlilik İlkesi

Bu ilkeye göre, ödenecek vergilerin miktarı ile bu vergileri ödemeye ilişkin kurallar keyfi olmayıp, açık net ve kesin olmalıdır. Kişiler keyfi uygulamalarla karşılaşmamalıdır. Ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenecek miktar yükümlü için olduğu kadar, diğer bütün toplum için de açık ve net olmalıdır (Soğukpınar, 2009:21).

1.1.4.3 Genellik İlkesi

Vergide genellik ilkesinde istisnasız olarak herkesin gelirine göre vergi vermesi gerektiği vurgulanır. Genellik ilkesi, ekonomik durumdan bağımsız dil, din, ırk, sınıf gibi faktörleri göz önüne almaksızın, vergi ödeme gücüne sahip tüm kişilerin vergilendirilmesini ifade etmektedir (Bozdoğan, Buyrukoğlu ve Bozdoğan, 2012:134).

1.1.4.4 Eşitlik İlkesi

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, ekonomik gücü aynı olanların aynı oranda; ekonomik gücü farklı olanların ise, farklı oranda vergilendirilmesidir. Ekonomik güç göstergeleri olarak gelir, servet ve harcamalar esas alınmaktadır (Karakoç, 2013:1286).

1.1.4.5 Kanunilik İlkesi

Vergilerin kanunîliği ilkesi ise vergilerin kanunla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını ifade etmektedir. Bu ilkeye göre verginin temel unsurları olarak kabul edilen konu, yükümlü (mükellef), vergiyi doğuran olay, matrah, oran, ödeme zamanı, zamanaşımı gibi unsurların da kanunda açıkça düzenlenmiş olması gerekmektedir (Karakoç, 2013:1266).

1.1.4.6 Açıklık İlkesi

Açıklık ilkesi; verginin matrahı, oranı, ödeme zamanı, miktarı gibi mükellef ve vergi idarelerini ilgilendiren tüm hususların aleni olmasını içermektedir. Ayrıca, vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin yönetmelik, genelge ve tebliğlerin de açıklık ilkesine göre düzenlenmesi gerekmektedir.

1.1.4.7 Uygunluk İlkesi

Vergilemede uygunluk ilkesi, devletin vergilemeden beklenen en yüksek hasılatı sağlaması amacıyla düşünülmüştür. Bu ilke vergilerin mükellefin ödeyebileceği en uygun zaman ve şartlarda ödemesini, vergi idaresi açısından ise mükellefle uyumlu olmayı, nicelik ve nitelik yönünden etkin bir vergi idaresini ifade etmektedir

1.1.4.8 Verimlilik İlkesi

Verimlilik (yeterlilik) ilkesi, devletin yapması gereken kamu harcamaları için gerekli olan finansmanın büyük bir kısmını vergiler ile karşılayacak şekilde vergilemenin yapılması gerektiğini ifade etmektedir (Buyrukoğlu ve Buzkıran, 2016:2084).

1.2 VERGİ YAPISI

Vergi sistemlerinin temel hedefi, devletin kamu harcamalarını finanse etmenin yanı sıra, iktisadi etkinliği bozmayan, vergilemede adalet ve gelir dağılımı problemi yaratmayan, iktisadi büyümeyi engellemekten çok destekleyen, basit, anlaşılır ve etkin bir yapıya sahip olmasıdır (TÜSİAD, 2012:13). Vergi yapısının etkinliği ile düşük maliyetle, beklenen gelirin sağlanması, makroekonomik hedeflere ulaşmayı engellemeyip, aksine makroekonomik hedeflere ulaşmaya çalışılırken büyüme, kalkınma ve benzer hedefleri destekleyici ve gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltıcı özellikler taşıması kastedilmektedir (Anlar ve Cengiz, 2016:56). Bu nedenle sosyo-ekonomik yapıyı şekillendiren önemli dinamiklerden biri olan vergi yapısının bilinmesi ve kavranması gerekmektedir.

1.2.1 Vergi Yapısının Tanımı

Vergi yapısı, uygulanan vergilerin tümünü ve karşılıklı yerini anlatmak için kullanılan bir kavramdır. Vergi sistemlerini meydana getiren vergilerin, gerek toplam vergiler içerisinde ve gerekse Gayri Safi Millî Hâsıla (GSMH) gibi ekonomik büyüklükler içindeki nispi paylarını ve önemlerini anlatır (Korkmaz, 1982:21). Vergi türleri ile her bir vergi türünden elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, vergi yapısını belirleyen temel değişkenlerdir (Kalkınma Bakanlığı, 2014:3).

Vergi yapısı, bir ülkede toplanan tüm vergileri ve vergilerin farklı kaynaklar arasındaki dağılımını ifade etmektedir. Çeşitli vergiler ile bu vergilerden elde edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri içerisindeki ağırlığı vergi yapısını belirleyen temel değişkenlerdir (Küçüköğlu, 2016:185).

Zaman içerisinde değişim gösteren toplumsal yapı, bütün kurumsal yapıları da etkilemektedir. Ekonomi politikalarının önemli bir ayağını da maliye politikaları ve dolayısıyla da vergi politikaları oluşturmaktadır. Ülkelerin gelişme süreçlerinde küresel politikalara paralel bir biçimde yapılan vergi politikalarındaki değişiklikler bir siyasal kurum olan devletin ekonomi politikalarını etkiler. Vergi yapısı denildiğinde bir ülkedeki; mali açıdan kamu harcamalarının niteliği, mükellefler ile kurulan ilişkiler, vergi oran ve cezaları,

vergi uyumu gibi kavramlar anlaşılmaktadır. Teknik anlamda ise vergi yükünün dağılımı, uygulanan vergi türleri ve oranları, toplam vergilerin GSMH' ya oranı gibi konular ele alınmaktadır (Ay ve Haydanlı, 2017:137).

Bir ülkede yasal düzenlemelerle belirlenen vergiler ve mükelleflerin yükümlülüklerini gösteren düzenlemeler vergi yapısı olarak tanımlanmaktadır. Ülkedeki uygulanan vergilerin dolaylı-dolaysız vergiler, kaynakta kesinti, beyan usulü, asgari geçim indirimi, artan oranlılık gibi özellikleri ve bu düzenlemelerin toplam vergi hasılatına katkıları vergi yapısını belirlemektedir (Anlar ve Cengiz, 2016:56).

1.2.2 Vergi Yapısını Belirleyen Faktörler

Vergi sistemi dinamik bir yapıdadır. Çünkü vergi sistemleri mali, ekonomik, sosyal ve kültürel etkenlere bağlı olarak ülkeden ülkeye değiştiği gibi, zaman içinde de sürekli bir değişim içerisindedir (Edizdoğan, 1991:274). Bu süreçte ekonomik büyüme ve kalkınmanın sağlanması, sanayinin gelişmesi, milli gelir ile kişi başına gelirin yükselmesi vb. faktörler, vergi yapısının değişmesine yol açmaktadır (Cural ve Çevik, 2015:128).

Vergi yapısını belirleyen ve etkileyen bir takım değişkenler vardır. Bunlar ekonomik, politik ve sosyal güçler olup tek tek ve karşılıklı olarak vergi sisteminin bileşimini etkiler (Ay ve Talaşlı, 2008:138).

1.2.2.1 Sosyo-ekonomik Yapı

Vergi yapısının temelini ekonomik ve sosyal yapı oluşturmaktadır. Bir ülkenin ekonomik ve sosyal yapısında meydana gelen değişimler vergi yapısının da değişmesine sebep olmaktadır. Bu yüzden ekonomi ve sosyal yapıdaki değişimleri kavrayabilen vergi sistemleri (İnan, 2006:211) etkin ve verimli vergi yapısını sağlayabilmektedirler.

Kamu harcamalarının en temel finansman kaynağı olan vergi, aynı zamanda ekonomik ve sosyal politikaları yönlendiren en etkili finansman aracı haline gelmiş bulunmaktadır. Hedeflenen politikalar doğrultusunda mevcut mal, hizmet, kişi, sektör veya bölge üzerinde farklı oran ve/veya miktarda vergi uygulayarak alıcıların tercihleri üzerinde etkili olunmaya çalışılmaktadır. Böylece, gerek ülke içinde gerekse de uluslararası boyutta vergi önemli bir politika aracı haline gelmiştir (Küçüköğlü, 2016:184). Bu açıdan vergiler, kamu ihtiyaçlarını karşılamasının yanında, tasarrufları arttırarak yatırımlara kaynak oluşturma, ülkenin ekonomik büyümesini hızlandırma, kayıt dışı ekonomiyi önleme, fiyat istikrarını sağlama,

üretimi ve tüketimi kontrol altına alma, gelir dağılımını düzenleme gibi ekonomik ve sosyal amaçlar için de kullanılmaktadır (Göçer, Mercan, Bulut ve Dam, 2015:1).

Toplanan vergilerin türleri, bileşimi ve kamu gelirleri içindeki payları sosyo-ekonomik yapıyı şekillendiren önemli unsurlar olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan sosyo-ekonomik yapının genel durumu da toplanan vergilerin türlerini ve dolayısıyla vergi gelirlerini etkileyen temel değişkenler arasında değerlendirilmektedir.

1.2.2.2 Siyasal Yapı

Devletlerin yerine getirdiği kamu hizmetlerinin finansmanı için topladığı gelirlerin başında vergiler gelmektedir. Zorunlu ve karşılıksız toplanan vergilerin, ekonomiye etkileri her dönem tartışma konusu olmuştur. Bir ülkede uygulanacak vergi politikaları, o ülkenin ekonomik gücü ve örgütlenme biçimi ile devletin siyasal karar alıcıları tarafından belirlenmektedir (Elçin ve Saraçöz, 2012:1).

Devletin sorumluluk ve görevleri gereği yapmak zorunda olduğu hizmetlerin finansmanına, vatandaşların zorunlu katılımı olarak da ifade edilen vergi, bir ülke hukuk sisteminin en temel yaptırımları arasındadır. Geçmişten bugüne vergi hukuku anayasal demokratik gelişmeye paralel olarak gelişmiştir. Mutlak iktidara karşı halkın ilk kazanımı vergi yapısında olmuştur. Halkın kabul etmediği her hangi bir vergi uygulanamaz, yani kanuni olmayan hiçbir vergi alınmaz (Çataloluk, 2008:214).

Kamu hizmetlerinin finansmanı için ne kadar vergi toplanacağı, vergi türlerinin belirlenmesi, tahsil zamanı, kimden ve hangi kesimden ne kadar vergi alınacağı, muafiyet ve istisnaların belirlenmesi birer “siyasal karar alma” sorunudur. Siyasal karar alma mekanizması vergileme üzerinde etkili ve tercihlere dayalı karar merkezidir (Gencel ve Kuru, 2012:37).

Belli bir siyasi yapı içinde, vergileme kararları politikacıların seçim beklentisi, potansiyel oy oranı, güçlü bir muhalefetin varlığı, tek parti ya da koalisyon iktidarları ve yargı bağımsızlığı gibi birçok etkene bağlıdır. Genişletici ve daraltıcı maliye politikaları, bu politikaların dozaj ve zamanlaması ve toplumdaki farklı gelir grupları üzerindeki ‘kazandırıcı/kaybettirici’ etkileri patilerin ve politikacıların siyasal ideolojilerine göre değişebilir (Demir ve Berksoy, 2017:105).

1.2.2.3 Kültürel Yapı

Devletin kamu gelirlerinin artması ve vergi tahsilâtın yükselmesi için toplumun vergi kültürünün mevcut olması gerekmektedir. Vergi kültürünün oluşmasında eğitim düzeyi, cinsiyet, yaş, medeni durum, dini inançlar, meslek vb. gibi demografik faktörlerin yanı sıra, sosyo-ekonomik faktörlerle de etkilidir. Vergi yükü, vergi adaleti, kişi başına düşen milli gelir, kamu harcamalarının algılanma seviyesi, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzluklar, vergi yapısı, vergi denetimleri, vergi cezaları, vergi afları, vergi idaresinin yapısı ekonomik istikrar gibi sosyo-ekonomik faktörler vergi kültürünü etkilemektedir. Devlete olan güven ve bağlılık, ülkedeki siyasi yapı, inançlar ve gelenekler, vergi ahlakı, demokrasi düzeyi gibi faktörler de sosyo-kültürel faktör olarak vergi kültürünün bileşenleri olarak kabul edilmektedir (Işık, 2015:57).

Ülkenin genel kalkınmışlık düzeyinin yani kişi başına düşen milli gelirin yanı sıra, okuryazarlık oranı, şehirleşme, sanayileşme, ulaşım, teknoloji gibi değişkenlerinde, vergi gelirleri üzerinde belirleyici olduğu ileri sürülmektedir. Mali yapı üzerindeki politik ve idari yaptırımlar, sosyal ve politik olarak ekonomik ve siyasi kurumsallaşma düzeyi, ulusal kurumsal düzenlemeler, kamu harcama türleri ve alışkanlıkları da gelir performansı üzerinde etkili olan unsurlardır (Teera, 2003: 1-2). Vergileme hedefleri ve potansiyeli, siyasi yapının vergi toplama gücü ve becerisi de vergi gelirleri üzerinde belirleyici olan diğer değişkenlerdir (Eshag, 1983: 89-92).

Vergi bilinci ve ödeme isteği toplumlardaki vergi kültürünün gelişimi ile bağlantılıdır. Benzer şekilde, toplumda vergi kültürünün oluşması bireylerin vergi bilincine ve ahlakının gelişimine bağlıdır. Vergi ahlakı ve bilinci yüksek toplumlarda vergi uyumunun yüksek ve vatandaşların vergi ödemlerinde istekli oldukları görülmektedir.

1.3 VERGİ YAPISININ ÖNEMİ

Ülkelerin yönetim şeklinin adı ne olursa olsun yani, krallık, demokrasi ya da farklı bir yönetim şekli dahi olsa devletlerin gelir kaynaklarının başında vergi gelmektedir. Ayrıca ülkelerin gelişmişlik düzeyleri arttıkça vergi gelirlerinin yükseldiği, gelişmişlik düzeyi düştükçe vergi gelirlerinin de göreceli olarak azaldığı görülmektedir. Bu durumda, vergi tahsilâtının yüksekliği ya da vergi ödeme isteğinin fazla oluşu bir ülkenin vergi gelişmişliğine işaret edecek önemli bir unsurdur. Dolayısıyla vergi yapısı ve vergi sisteminin analiz edilmesi o ülkenin kamu gelir yapısının anlaşılmasına ciddi katkılar sağlamaktadır. Çünkü kamu gelirleri içinde en yüksek pay vergi gelirlerine aittir (Işık, 2015:43).

Vergi yapısı, bir ülkede toplanan vergilerin bileşimini ve farklı vergi kaynakları arasındaki dağılımını ifade etmektedir. Vergi türleri ile her bir vergi türünden elde edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki oranı vergi yapısını belirleyen temel değişkenlerdir. Vergi yapısının olumlu değerlendirilmesi için, vergilemenin amaçlarının gerçekleşmesi yani hedeflenen vergi gelirlerinin sağlanması, vergileme maliyetlerinin azami ve makroekonomik hedeflere ulaşmada engel oluşturmaması, aksine bu hedeflere ulaşmaya çalışırken büyüme, kalkınmayı destekleyici özellikler taşıması yer almaktadır (Saydam, 2017:1).

Vergi yapısı kavramı ile literatürde aynı zamanda vergilerin dolaylı ve dolaysız olma kriterleri anlatılmak istenir. Dolaylı vergiler, yansıtılması kolay, yükümlüsü belli olmayan, herkese aynı oranda uygulanan, ne zaman ve ne kadar tahsilinin olacağı kestirilemeyen vergilerdir (Ay ve Talaşlı, 2008:137).

Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler dolaysız vergiler; katma değer vergisi (KDV) ve özel tüketim vergisi (ÖTV) gibi vergi türleri ise dolaylı vergiler arasında yer almaktadır. Dolaysız vergiler mükelleflerin vergi ödeme gücünü dikkate aldığı için daha adildir. Oysa dolaylı vergilerde gelir düzeyi yüksek olan mükellefle, gelir düzeyi düşük olan mükellef zorunlu ihtiyaç maddelerini tüketmekte ve aynı vergiyi ödemektedir. Bu durum da doğal olarak verginin dağılımında adaletsizliğe yol açmaktadır. Bu nedenle bir ülkede verginin adil dağılıp dağılmadığının göstergelerden biri olarak vergi yükü içerisinde dolaylı ve dolaysız vergilerin oranına bakılmaktadır. Gelişmiş OECD ülkelerinde; dolaysız vergiler yani gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin oranları, dolaylı vergilere yani katma değer vergisi, özel tüketim vergisi gibi vergilere göre daha yüksektir ve vergi yükünün dağılımı daha adildir. Gelişmekte olan ülkelerde ise dolaylı vergilerin, vergi gelirleri içindeki payı daha fazla olup vergi yükünün dağılımı açısından adaletsizdir (Işık ve Kılınç, 2009:148).

1.3.1 Maliye Politikası Aracı Olarak Vergi

Belirlenen ekonomik hedeflere ulaşmak için kamu harcamaları, kamu gelirleri ve kamu borçlarının bileşim ve büyüklüklerine yapılan müdahalelere maliye politikası denir. Maliye politikası genel ekonomi politikasının bir dalıdır. Ekonomi politikası amaçlarının gerçekleştirilmesi için kamu ekonomisine ilişkin araçlar kullanılıyor ise; yapılan müdahale maliye politikası olarak tanımlanmaktadır. Eğilmez (2016:141) ise maliye politikasını *“devletin belirli ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirmek üzere mali araçları kullanarak ekonomik hayata yapmış olduğu müdahaleleri ve bu müdahaleleri inceleyen bilim dalı”*

olarak tanımlanmaktadır. Maliye politikasının konusu, kamu gelirleri, kamu harcamaları ve borçlanma gibi mali araçlarla devletin ekonomik hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak yaptığı uygulamalardır (Pehlivan, 2015:287).

Ülkelerarası çeşitli ekonomik, sosyal ve mali farklılıklara rağmen genel olarak maliye politikasının amaçları, üç ana başlık altında belirtilmektedir. Bunlar ekonomik istikrarın sağlanması, ekonomik kalkınma ve büyümenin gerçekleşmesi, gelir ve servet dağılımında adaletin sağlanmasıdır (Altay, 2016:231). Günümüzde hem toplumsal ihtiyaçların artması hem de sosyal devlet anlayışının gelişmesine bağlı olarak devletin üstlendiği görevler artmakta ve çeşitlenmektedir. Bu durum, kamu ekonomisinin faaliyet alanının genişlemesine, aynı zamanda maliye politikasından beklenen etkilerin, artmasına ve farklılaşmasına neden olmaktadır. Bu süreçte iki temel araç olan vergi gelirleri ve kamu harcamaları, hem karşılıklı olarak birbirleri üzerinde hem de farklı makroekonomik büyüklükler üzerinde önemli etkilerde bulunmaktadır (Durkaya ve Ceyla,2007:16).

Vergiler, kamu geliri içinde artan kamu harcamalarının finansmanını sağlayan en önemli araçtır. Maliye politikası aracı olarak vergi, korumak ve geliştirilmek istenen alanlarda vergi teşviki, önlenmek istenen alanlarda ise artan vergileme yoluyla ekonomiye müdahale edilmesini kolaylaştırmaktadır.

Vergi önlemleriyle; tasarruf yapılması, yapılan tasarrufların yatırıma dönüştürülmesi ya da milli ekonomi bakımından istenilen alanlara yönlendirilmesi için belirlenen sektörlerin teşvik edilmesi sağlanabilmektedir (Yıldız, 2009:16).

1.3.2 Vergilemenin Mali Amacı Açısından Önemi

Kamu harcamalarını karşılamak ve ihtiyaç duyulan kamu gelirlerini sağlamak, vergilemenin esas amacıdır. Günümüzde vergi sistemleri, öncelikle kamu harcamalarının finansmanında kullanılmak amacıyla oluşturulmaktadır (Altay, 2016:155). A. Wagner'e göre kamu harcamaları ekonomik, sosyal, siyasal ve bilimsel alandaki gelişmeler nedeniyle sürekli artış eğilimi içindedir. Artan bu kamusal harcamaların karşılanmasında vergiler, devletin ilk başvurduğu ve en sağlıklı olan finansman kaynağını oluşturmaktadır (Armağan, 2007:227). Bu durumda devlet sürekli bir artış gösteren kamu harcamalarını karşılamak için yeni vergiler getirmekte ya da uygulamakta olduğu vergilerin oranlarını arttırabilmektedir.

Bir ekonomide vergilemenin mali amacının yerine getirip getirilmediğini anlamanın en kısa yolu, vergilerin kamu harcamalarını karşılama gücüne bakmaktır. Bu gücü, belli bir dönemde tahsil olunan vergi gelirlerini, o dönemde yapılan kamu harcamalarına oranlamak

suretiyle (vergi gelirleri/ kamu harcamaları) tespit edilebilir. Söz konusu oran, 1'e (%100) ne kadar yaklaşır ise, vergilerin mali amacına o denli ulaşılmış demektir (Şen ve Sağbaşı, 2016:19).

Kamu harcamalarının finansmanı için birçok ülkede daha çok dolaylı vergilere başvurulduğu görülmektedir. Çünkü harcama üzerinden alınan dolaylı vergiler, özellikle KDV, geniş kitlelere yayılabilmektedir. Ekonomik olarak objektif ve saydam olan KDV, yönetim açısından ise birçok kolaylıklara sahiptir. Mali amacı kadar vergi tabanı açısından en avantajlı verginin KDV olduğu öne sürülmektedir. Gelir ve kurumlar vergileri ise vergi tabanı veya mükellef sayıları açısından daha kısıtlıdır (Anlar ve Cengiz, 2016:57).

Vergilerin mali fonksiyonu bakımından, gelir üzerinden alınan vergilerde önemlidir. Zira mali amacı gerçekleştirme bakımından gelir vergisinin KDV ve ÖTV'den sonra en önemli üçüncü, kurumlar vergisi ise dördüncü sıradadır (Hayrulloğlu, 2014:643). Dolaysız vergi olan gelir vergisinden elde edilen gelirin kurumlar vergisinden elde edilen gelirden daha fazla olmasının nedeni, daha kolay toplanmasından kaynaklanmaktadır. Çünkü gelir vergisinin önemli bir kısmı sabit gelirlilerden stopaj yoluyla alınmaktadır (Işık ve Kılınç, 2009:172).

1.3.3 Vergilemenin Ekonomik Amaçları Açısından Önemi

Vergilemenin amaçlarından biride ekonomik amaçtır. Devlet, vergileme aracılığıyla ekonomik istikrarı sağlarken aynı zamanda ekonomide kalkınma ve büyüme hedeflerine de ulaşabilirler. Böylece vergiler ekonomik amaçlara ulaşmada bir araç olarak kullanılmaktadır (Beşel, 2015:3).

Vergiler, özel kesimden kamu kesimine doğru tek taraflı, nihai ve kesin bir değer aktarımını ifade etmektedir (Eker ve Bülbül, 2016:199). Özel kesimin tasarruf ve tüketim fonksiyonlarının vergilendirilmesi, tasarrufların küçülmesine sebep olacağından, ekonomik büyüme ve kalkınma üzerinde de etkide bulunmaktadır. Vergileme yoluyla satın alma gücünün bir kısmının çekilmesiyle geliri azalan bireyler, tüketimleri ile birlikte tasarruflarını da azaltmak zorunda kalacaklarından, özel kesimin yatırıma ayırabileceği fonları azaltacaktır. Tasarruflarda oluşacak daralmanın sermaye birikimi ve yatırımlar üzerindeki olumsuz etkisi, ekonomik kalkınmanın hızının yavaşlamasına sebep olacaktır (Elçin ve Saraçöz, 2012:15).

Vergiler, ekonomiyi bireylerin çalışma arzularını azaltma veya artırma yönünde değiştirerek etkileyebilmektedir. Yani vergiler bireyleri çalışma ile çalışmama arasında tercih yapmaya zorlayabilmektedir. Emek arzı üzerine konulan vergiler, insanların emek arz ederek

sağladıkları faydayı düşürdüğünden çalışma isteklerini olumsuz etkilemektedir. Vergi nedeniyle geliri azalan birey eski refah düzeyine ulaşabilmek için daha çok çalışabileceği gibi (gelir etkisi), çalışmak yerine çalışmamayı yani boş durmayı da seçebilmektedir (ikame etkisi). Bu durumda; vergi indirimlerinin maaş ve ücret artışı yoluyla çalışma isteğini arttıracığı sonucuna ulaşılabilmektedir (Temiz, 2008:7).

Ülkelerin ekonomik performanslarını belirlemede, büyüme, işsizlik ve enflasyon oranları, en önemli göstergeler olarak alınmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerin en önemli sorunlarının başında enflasyon olgusu gelmektedir (Yıldırım, 2013:153). Enflasyonla mücadelede daraltıcı maliye politikası uygulamak amacıyla vergilerin artırılması veya yeni vergilerin konulması gerekmektedir. Zira vergiler geliri aşındırarak ekonomide daraltıcı bir etkiye sahiptir. Ancak genel olarak vergilerin artırılmasının yanı sıra hangi vergi türüne ağırlık verilmesi gerektiği de önemlidir (Yüksel, 2018:23).

Gelir vergisi enflasyonu önlemede kullanılan vergi türüdür. Aynı zamanda vergi adaleti sağlanması bakımından da önemli işlev görmektedir. Gelir vergisinin artan oranlı olması da ekonomideki dalgalanmalar karşısında daha esnek bir hal almasını sağlamaktadır.

Harcama üzerinden alınan vergilerin tümü tüketicilerin harcamalarını kısmaktadır. Bu bağlamda enflasyonla mücadelede harcama üzerinden alınan vergiler, gelir üzerinden alınan vergilere oranla daha etkin olmaktadır. Ancak tüketim üzerinden alınan vergilerin en önemli dezavantajı düşük gelirli gruplar üzerinden ağır bir vergi yükü oluşturmasıdır (Öztürk, 2012: 386).

Servet üzerinden alınan vergiler ise genellikle gelir dağılımını düzenleme gibi sosyal amaçlara yöneliktir. Gerek bu tür vergilerin tabanın dar olması gerekse servet sahiplerinin bu vergileri tasarruflarından ödemesi bu tür vergilerin ekonomik amaçları gerçekleştirilebilme yetisini engeller.

1.3.4 Vergilemenin Sosyal Amaçları Açısından Önemi

Vergilemenin sosyal amacı, harcama politikası önlemleriyle yeterli düzeyde gerçekleştirilemeyen gelir ve servetin ekonomik yönden güçsüz olanların lehine, siyasi olarak istenilen düzeyde dağıtılmasını sağlamaktır (Neumark, 1975:21). İzlenen vergi politikaları, vergilemede ödeme gücünü yansıtmadığı, vergi oranı, vergilerin sınıflandırılması (dolaylı-dolaysız), vergi denetiminin sıklığı ve yansıtılma olanaklarının varlığına bağlı olup, tüm bunlar gelirin yeniden dağılımı üzerinde etkili olmaktadır (Yüce, 2002:13).

Gelir dağılımındaki adaletsizliklerin giderilmesi, sosyal devlet anlayışının bir sonucudur. Gelir dağılımında adaletin sağlanabilmesi için belli ekonomik, sosyal ve mali politikaların uygulanması gerekmektedir. Sosyal devletin hizmet anlayışı içinde devletin temel görevi toplum refahını sağlamaktır. Nitekim gelir dağılımında adaletin sağlanmasının toplum refahı için birçok olumlu yönü vardır. Bunlar arasında en önemlileri; toplumsal barışı sağlama, fırsat eşitliği yaratması, istikrar ve güven ortamına zemin hazırlamasıdır (Ay ve Talaşlı, 2008:152).

Vergi sisteminin kişisel gelir dağılımı eşitsizliğine nasıl etkide bulunduğu, uygulanan vergi tekniklerine bağlıdır. Diğer bir deyişle verginin dolaylı veya dolaysız özellik taşıması; gelire göre artan, azalan veya sabit oranlı olması, muafiyet ve istisnaların kapsam ve büyüklükleri gibi faktörler gelir dağılımını etkilemektedir (Pehlivan, 2009:32).

Gelir dağılımının eşitsizliklerinin tespitinde en çok başvurulan yöntem Lorenz eğrisi ve bu eğriden elde edilen Gini katsayısıdır. Lorenz eğrisi ve mutlak eşitlik doğrusu karşılaştırılarak gelir dağılımının ne ölçüde adil olup olmadığının analizi yapılmaktadır. Eğri mutlak eşitlik doğrusuna yaklaştıkça gelir dağılımı düzelmekte, eğri ile eşitlik doğrusu arasındaki aralık açıldıkça nüfusun çoğunluğunun, toplam gelirden aldığı pay azalmaktadır.

Gelir dağılımının ölçümünde kullanılan ikinci yöntem ise; Lorenz eğrisinden ulaşılan Gini katsayısıdır. Gini katsayısı daha net bir kavram olması nedeniyle Lorenz Eğrilerine göre ekonomik analizlerde daha kolay ve anlaşılır sonuçlara sahiptir (Peçe, Ceyhan ve Akpolat, 2016:138). Gini katsayısı “0” ile “1” arasında değer bir değer olup sonucun “1”e yaklaşması eşitsizliğin arttığını “0”a yaklaşması eşitsizliğin azaldığını ifade eder.

Vergilendirme ekonomik olduğu kadar siyasal bir süreç ve bu süreç içerisinde alınacak kararlar sosyal yapıyı da şekillendirdiği için aynı zamanda toplumsal karar almayı da gerektirmektedir. Toplanacak vergi miktarı kadar kimden, hangi maldan, sektörden, hangi sosyal sınıf, coğrafi birim ve hangi kuşaktan vergi alınacağı önemli birer sosyal karar alma sorunlarıdır. Bu sorunlara ait kararlar sadece ekonomik etkinlik ve toplumsal refah maksimizasyonu amaçlarına bağlı değildir ve politik etkilere açıktır. Vergiler kullanılabilir gelirlerini ve kişisel fayda ve refahlarını azaltıp bir yük olduğu için, rasyonel seçmenler vergi yükünün adilliğini ve politikacıların vergi yüküne ilişkin tutumlarını yakından takip eder ve politikacılara izledikleri vergi politikalarına karşılık oylarıyla tepki vermektedir (Demir ve Berksoy, 2017:106).

Kısacası kamu harcamalarının finansmanı için ne kadar vergi toplanacağı, neler üzerinden vergi alınacağı, vergilemenin zamanı, hangi vergilerin ve mükelleflerin vergileme dışı bırakılacağı, finansmanda alternatif yöntemlere başvurulup başvurulmayacağı birer siyasal karar alma sorunudur. Bu nedenle tekrar seçilmek isteyen bir hükümetin sağlam bir gelir kaynağına ulaşması için etkin bir vergi sistemi oluşturması gerekmektedir (Güler ve Karaca, 2017:174).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ YAPISI

Vergi yapısı, vergi sistemlerinin temelini oluşturmaktadır. Türkiye de vergi yapısı kapsamlı biçimde olmak üzere, vergi türleri itibariyle Türk vergi yapısı ve gelişimi bu bölümün konusunu oluşturmaktadır.

2.1 TÜRKİYE'DE VERGİ YAPISININ GENEL GÖRÜNÜMÜ

Ülkelerin vergileme konusunda farklı uygulama yöntemleri bulunmaktadır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında vergi yapıları bakımından farklılıklar söz konudur. Türkiye gelişmekte olan ülkeler arasında yer almakta ve kamu gelirlerinin önemli bir kısmını (2018 yılı itibariyle yaklaşık %70'ini) dolaylı vergi gelirlerinden sağlamaktadır.

2.1.1 Türkiye'de Vergi Yüğü

Genel olarak ödenen vergilerin gelire oranı şeklinde tanımlanan vergi yüğü, toplumun kamu giderlerini karşılama yükümlülüğü ve gayretinin bir göstergesidir (Tekbaş ve Dökmen, 2007:196). Vergi yüğü, vergi politikası ile ilgili düzenlemeleri desteklemek veya reddetmek, vergi sistemindeki vergi ahenkleştirmesi çalışmalarını savunmak ya da kabul etmemek gibi kararların alınmasında önemli bir karar girdisi özelliğı taşımaktadır (Türk, 2002:214). Başka bir ifadeyle, kişilerin toplam gelirlerinden kamuya aktardıkları payı ifade eden vergi yüğü, ülkelerin küresel sermaye ve işgücünü kendi bünyelerinde tutmalarına veya mobilitesini azaltmalarına doğrudan etki etmektedir (Bağdınlı, 2016:119).

Vergi yüğü, kamunun ekonomiden çektiğı payı göstermesinin yanında, bu yükün hangi kesim ve bölgeler üzerinde yoğunlaştığını da gösterir. Bu açıdan vergi yüğü bir yandan mikro; diğeryandan da makro olarak değerlendirilmektedir (Tekbaş ve Dökmen, 2007: 198).

Vergi yüğü, ödenmesi zorunlu olan bir yük olarak görülmektedir. Genel olarak, vergi ödemeleri sonucunda mükelleflerin gelirlerinde meydana gelen net azalma, ödedikleri vergi ile gelirleri arasındaki oransal ilişkiyi ifade etmektedir. Yani vergi yüğü, ödenen vergi ile doğru orantılıyken ödeme gücü ile ters orantılıdır. Başka bir ifade ile ödenen vergi miktarı arttıkça vergi yüğü de artar, mükelleflerin gelir ve serveti arttıkça bu yük azalmaktadır (Aksoy, 1998:270).

Kavramsal olarak ödeme gücünün ne kadarının vergi olarak ayrıldığını gösteren vergi yükünün hesaplanmasında gelir temel olarak alınır. Günümüzde ödeme gücünün temel belirleyicisi gelir olmakla beraber, servette başka bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu

yüzden mevcut vergi yükü hesaplamalarının bu özelliği göz önünde bulundurulmalıdır. Diğer yandan, verginin yansıması, amortismanı ve kapitalizasyonu gibi kavramlar dikkate alınmadan yapılan yorumlar ve karşılaştırmalar, vergi yükünün gerçek bir gösterge olma özelliğini azaltabilmektedir (Tekbaş ve Dökmen, 2007: 197).

Vergi yükü, vergi gelirlerinin GSMH'ya oranlanması ile bulunan bir değerdir. Bu değer net bir değer olmayıp yol göstericidir. Vergi yükü, devletlerin vergi tabanını kavrama gücü ile orantılı olarak değişmektedir. Devlet vergi tabanını ne kadar çok kavrayabiliyorsa o oranda doğru bir vergi yükü tespiti yapılabilmektedir. Vergi yükü değerinin diğer belirleyicisi ise devletin aldığı, vergi ve benzeri tahsilâtların hesaplanmaya katılmasıdır (Selen, 2011:316).

Ülkemizdeki vergi sisteminin mevcut yapısı ve vergilemenin ekonomi üzerindeki etkisi ile sosyal sonuçları dikkate alındığında; ekonomik büyüme ve kalkınma için tasarrufların arttırılması ve kaynakların daha etkin kullanılması açısından vergi yükünün adil dağılımının sağlanması önemli bir faktördür (Avcı, 1988: 32).

Verginin ödenmesi mükellefler üzerinde ölçülemeyen (sübjektif) veya ölçülebilen (objektif) bir yük yaratır. Mükelleflerin hissettiği ancak etkisi ölçülemeyen bu yük vergi baskısıdır ve sübjektif vergi yükü olarak tanımlanmaktadır. Bu baskının mükellef tarafından nasıl ve ne ölçüde hissedildiği vergiyi ödeyenin psikolojik yapısına bağlıdır. Sübjektif vergi yükü, aynı gelir düzeyindeki bazı mükellefleri daha fazla etkilerken bazılarını daha az etkileyebilmektedir. Objektif vergi yükü ise, mükelleflerin belirli bir dönemde devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine yaptıkları ödemeler ile aynı dönemde elde ettikleri gelirler arasındaki ölçülebilir orandır (Yıldız, 2011:44). GSYH' deki artış veya azalma vergi yükünü etkilemektedir. Literatür incelendiğinde bu iki kavramın doğru orantılı değiştiği görülmektedir.

Gelişmişlik ve kalkınma gibi kavramların önemli göstergelerinden biri olan vergi yükü kavramı genellikle ülkeler arası karşılaştırmalarda kullanılmaktadır. Vergi gelirlerinin toplam kamu gelirleri içindeki payının büyük olması ülkeler arasında gelişmişlik göstergesi olarak kabul edilmektedir (Haydanlı, 2015:4). Vergi mükelleflerinin gelir ve servetlerinin artması vergi yükünün azalmasını sağlamaktadır. Vergi yükünü etkileyen faktörler arasında GSMH, vergi oranları, kayıt dışı ekonomi, vergi idaresi ve vergi kültürü sayılabilir.

Türkiye'de 2002-2017 yılları arası vergi yükünün oranları Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. 2002-2017 Yılları Arası Vergi Yükünün Dağılımı (%)

Yıllar	GSYH (2009 Bazlı)	Vergi Gelirleri	Vergi Yüğü (%)
2002	359.358.871	65.188.479	18,1
2003	468.015.146	89.893.112	19,2
2004	577.023.497	111.335.368	19,3
2005	673.702.943	131.948.778	19,6
2006	789.227.555	151.271.701	19,2
2007	880.460.879	171.098.466	19,4
2008	994.782.858	189.980.827	19,1
2009	999.191.848	196.313.308	19,6
2010	1.160.013.978	235.714.637	20,3
2011	1.394.477.166	284.490.017	20,4
2012	1.569.672.115	317.218.619	20,2
2013	1.809.713.087	367.517.727	20,3
2014	2.044.465.876	401.683.956	19,6
2015	2.338.647.494	465.229.389	19,9
2016	2.608.525.749	529.607.901	20,3
2017(**)	3.035.450.000	625.512.314	20,6

(Kaynak: GİB (2017). *Bütçe gelirleri* (1923-2017). http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm)

Tablo 1 incelendiğinde vergi yükünün %18,1 ile 20,6 arasında değiştiiği, yıllara göre büyük değişiklikler göstermediği görülmektedir. Küçük ilerlemelerle de olsa 2002-2017 yılları arasında vergi yükünün giderek arttığı ifade edilebilir.

2.1.2 Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı

Vergi gelirleri ülkelerin ekonomisinde önemli yer tutmaktadır. Vergi gelirleri sosyo-ekonomik, siyasi ve kültürel açıdan ülkelerin yapısını belirler. Tablo 2’de genel bütçe gelirleri ve vergi gelirlerinin yıllara göre dağılımı yer almaktadır.

Tablo 2. Genel Bütçe Gelirleri ve Vergi Gelirlerinin Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri		Vergi Gelirleri	
	TL	%	TL	%
2000	33.040.902.853	100	26.503.698.413	80
2001	50.890.481.078	100	39.735.928.150	78
2002	74.603.699.065	100	59.631.867.852	80
2003	98.558.732.547	100	84.316.168.756	86
2004	120.089.244.000	100	101.038.904.000	84
2005	148.237.974.000	100	119.250.807.000	80
2006	182.577.918.000	100	151.271.701.000	83
2007	203.349.268.000	100	171.098.466.000	84
2008	225.496.339.000	100	189.980.827.000	84
2009	232.930.317.000	100	196.313.308.000	84
2010	271.957.407.000	100	235.714.637.000	87
2011	319.512.928.000	100	284.490.017.000	89
2012	362.654.794.000	100	317.218.619.000	87
2013	419.653.762.000	100	367.517.727.000	88
2014	461.450.539.000	100	401.683.956.000	87
2015	525.045.891.000	100	465.229.389.397	89
2016	608.336.187.441	100	529.607.900.959	87
2017	700.697.988.690	100	625.512.314.176	89

(Kaynak: GİB (2017a). *Bütçe gelirleri 1923-2017*. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm adresinden derlenmiştir.)

Tablo 2 incelendiğinde genel bütçe gelirlerinin sürekli artış gösterdiği görülmektedir. Ancak oranlar incelendiğinde, 2001 yılında genel bütçe içinde vergi gelirleri oranının en düşük olduğu (%78) görülmektedir. Bu durum 2001 yılında yaşanan ekonomik krizden kaynaklanmaktadır. Genel bütçe gelirleri ve vergi gelirlerinin doğru orantılı olarak artması vergi tahsilâtlarında sorun yaşanmadığının da (en azından belirli bir düzeyin korunduğunun) bir göstergesidir. Genel bütçe içinde vergi gelirlerinin yüksek olması, vergilendirme ve vergi yapılarının önemini ortaya koymaktadır. Vergi sistemindeki olası sorunlar büyük ekonomik sonuçlar doğurabilmektedir.

2.2 VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA TÜRK VERGİ YAPISI

Türk Vergi Sisteminde vergi gelirlerini oluşturan unsurlar farklı kaynaklardan ve konulardan meydana gelmekte ve çok vergili sistem kullanılmaktadır. Her vergi unsuru ayrı belirlenerek vergiyi doğuran olay ve vergi konuları ayrı ayrı belirtilmektedir (Koç, 2010:8). Türk vergi sistemi konularına göre gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcama üzerinden alınan vergiler olmak üzere üçe ayrılır.

Gelir üzerinden alınan vergiler; gelir vergisi ve kurumlar vergisi olarak iki grupta ele alınmaktadır. Gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişiler iken; kurumlar vergisinin mükellefleri tüzel kişiliğe sahip ve hatta tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlardır. Türk vergi sisteminde gelir vergisi artan oranlı, kurumlar vergisi ise düz oranlı tarife yapısı şeklinde uygulanmaktadır (Armağan, 2007:228). Ancak tüm vergi sistemleri için gelir üzerinden alınan vergilerin iki ayrı kanuna dayandığını söylemek mümkün değildir. Çünkü bazı ülkelerde geliri vergilendiren tek kanun bulunurken, bu kanunda gerek gerçek kişilerin gerekse tüzel kişilerin kazançlarını vergilendirmeye yönelik düzenlemeler yer almaktadır. Bunun sebebi her iki kanunun da aynı ekonomik unsuru, yani geliri vergilendirmeleridir. Aralarındaki fark mükellef unsuru yönüyle kendini göstermektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2011: 235).

“Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 1. maddesinde gelir; gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır”. Ancak, bu tanımda gelir kavramı tam olarak belirlenmediği için GVK’nun 2. maddesinde gelirin unsurları olarak; ticari, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar şeklinde yedi unsur yer almaktadır. İlk altı gelir unsuruna göre gelirin tanımlanmasında kaynak teorisine, diğer kazanç ve iratlar da ise safi artış teorisine dayanmaktadır (Şenyüz, 2005:41).

Türk vergi sisteminde dolaylı ve dolaysız vergilerin ayrımı şöyledir: Dolaysız vergiler gelir ve karlar ile servet üzerinden alınan vergilerden meydana gelmektedir. Dolaylı vergiler ise, dâhilde alınan vergiler, uluslararası ticaret ve muameleler üzerinden vergiler, damga vergisi ve harçlardan oluşmaktadır (TÜSİAD, 2012:35).

2.2.1 Dolaylı-Dolaysız Vergi Dağılımı

Dolaylı-dolaysız vergi dağılımı özellikle vergi adaletinin sağlanması açısından önemli bir göstergedir. Dolaysız vergiler mükelleflerin ödeme gücü ile ilişkili vergiler olarak kabul edilmekte ve vergi adaletini sağlamada önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir. Dolaylı vergilerin ise mükelleflerin ödeme gücünü dikkate almadığı ve bu nedenle de vergi adaletini zedelediği kabul edilmektedir. Ancak, dolaylı vergi uygulamalarında vergi adaletini destekleyici bazı mekanizmaların da kullanılabildiğini vurgulamak gerekmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2014:6).

Dolaylı vergiler mal ve hizmetler üzerinden alınan ve onun bir parçası olan vergilerdir. Ülkemizde KDV, ÖTV, gümrük vergileri, damga vergileri ve harçlar dolaylı vergiler

kapsamında yer almaktadır. Dolaysız vergiler kapsamında ise gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset intikal vergisi, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi bulunmaktadır.

Dolaylı vergilerden KDV 1985 yılında uygulamaya konulmuştur. Osmanlı döneminden kalan damga vergisi 1928’de yeni bir kanunla düzenlenmiş, 1964 yılında ise Damga Vergisine dönüşmüştür. Damga vergisi, önceleri devlet gelirleri içerisinde önemli bir paya sahip bulunmasına karşılık, giderek bu önemini kaybetmiş ve daha çok çeşitli kurumlarda düzenlenen kâğıtlara yönelmiştir. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmesiyle mevzuatta yer alan ve sistemi karmaşık hale getiren 16 adet vergi, fon ve harç gibi malî yükümlülükler kaldırılmış ve tek çatı altında toplanmıştır. Dolaylı vergiler alanında KDV den sonra ikinci büyük düzenleme olan Özel Tüketim Vergisi Kanunu, bu yönüyle bir reform sayılabilir (Taylar, 2010:436).

Dolaysız vergilerden gelir vergisi Alman gelir vergisi mevzuatından 1950 yılında 5421 sayılı kanunla Türk vergi sistemine dâhil edilmiştir. Ancak uygulamada karşılaşılan sorunlar nedeniyle 193 sayılı Gelir vergisi Kanunu ile 1961 yılında uygulamaya konulmuş, 1981 yılında tekrar değişiklik yapılmıştır. Kurumlar vergisi ise 1949 vergi reformu ile Alman kurumlar vergisinden yararlanılarak Türk vergi sistemine 5422 sayılı kanunla kabul edilmiştir. Türk vergi hukuku içerisinde küreselleşmeden en fazla etkilenen vergi kanunu Kurumlar Vergisi Kanunu'dur (Sarıaslan, 2010:343). 1981'de %50 olarak uygulanan kurumlar vergisi oranı, 2006 da çıkan Kurumlar Vergisi Kanunu ile % 20'ye indirilmiştir. En son 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 32. maddesinde yer alan "Kurumlar Vergisi, kurum kazancı üzerinden yüzde 20 alınır" ibaresi değiştirilip; Kurumlar Vergisi 2018,2019 ve 2020 yılları için yüzde 22 olarak uygulanacaktır. Arazi ve bina vergisi birleştirilerek 1970 yılında çıkan Finansman Kanunu çerçevesinde birleştirilmiş ve Emlak Vergisine dönüştürülmüştür. Motorlu Taşıtlar Vergisi ise 1957’de uygulamaya konulmuştur.

Bir vergi sisteminde tahsil ve tahakkuk oranının yüksek olması, temelde dolaylı vergilerin ve kaynakta kesilen (stopaj) vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olmasına; tahsil ve tahakkuk oranının düşük olması ise vergi idaresinin etkin olmaması ve kayıt dışı ekonominin yüksek olması gibi nedenlere bağlıdır (Rakıcı ve Aydoğdu, 2017:232).Tablo 3’te 2006-2016 yılları arasında dolaylı vergilerin tahsilat oranlarının vergi türlerine göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 3.2006-2016 Yılları Arasında Dolaylı Vergilerin Tahsilat Oranlarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı

	Yıllar										
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Genel Bütçe Gelirleri	86,0	85,0	83,2	80,4	76,8	74,4	70,1	70,5	69,2	67,9	64,6
I-Vergi Gelirleri	91,5	90,2	88,5	85,9	84,8	84,1	84,9	85,4	81,7	81,2	76,4
Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	93,1	91,7	89,0	87,7	86,2	83,2	83,0	84,3	81,7	81,2	76,4
Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi	80,7	77,9	71,1	71,3	68,3	63,3	64,6	64,7	59,0	59,0	52,0
Özel Tüketim Vergisi	98,5	98,0	97,3	96,8	96,5	95,2	95,1	95,3	94,7	94,4	93,1
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	97,6	95,4	95,9	96,4	95,9	96,5	97,4	97,7	98,0	98,1	97,6
Şans Oyunları Vergisi	100,0	99,9	70,0	65,9	67,8	91,3	95,8	96,3	96,7	97,0	97,2
Özel İletişim Vergisi	99,9	99,8	99,8	99,8	99,8	99,8	99,8	99,6	99,5	99,6	94,7
Dâhilde Alınan Diğer Mal ve Hizmet V.	-	-	-	-	-	-	-	100,0	100,0	100,0	100,0
Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden A.V	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Gümrük Vergileri	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Diğer Dış Ticaret Gelirleri	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Damga Vergisi	84,4	82,5	79,2	75,6	74,3	76,6	77,1	78,3	76,9	75,8	75,4
Damga Vergisi	89,5	88,5	86,3	83,6	82,4	83,6	84,4	85,6	84,3	83,2	81,5
Eğit. Katkı Payı Ayrılması Gereken D.V.	65,9	61,6	56,0	51,7	49,2	53,3	53,2	51,9	47,8	47,2	49,1
Harçlar	90,2	84,7	84,3	81,9	82,1	82,8	83,4	85,2	83,9	83,8	82,8
Yargı Harçları	63,6	47,9	48,5	49,4	44,3	48,7	50,1	50,5	48,3	48,4	50,3
Noter Harçları	98,6	98,8	98,6	98,2	97,9	98,0	98,1	98,6	98,7	98,5	98,4
Vergi Yargısı Harçları	-	6,2	45,8	43,2	57,7	36,7	-	1,2	-24,2	15,5	27,2
Tapu Harçları	97,1	97,2	96,9	97,0	98,1	97,9	98,5	99,0	98,8	98,7	98,2
Pasaport ve Konsolosluk Harçları	99,9	99,9	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
Gemi ve Liman Harçları		93,4	99,0	99,6	99,7	99,7	99,7	99,8	99,8	99,8	99,8
İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma H.	97,0	94,4	89,0	90,1	88,9	87,8	87,0	85,2	85,0	84,2	85,4
Trafik Harçları	99,4	99,7	99,7	99,3	99,5	99,4	99,3	99,6	99,7	99,7	99,4
Diğer Harçlar	92,5	91,0	89,1	88,6	92,7	92,2	93,0	93,5	92,2	91,7	91,6

(Kaynak: Maliye Bakanlığı (2017). Genel yönetim bütçe istatistikleri. <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=1> adresinden derlenmiştir.)

Tablo 3 incelendiğinde, uluslararası ticaretten alınan vergiler ile pasaport ve konsolosluk harçlarının neredeyse tüm yıllarda tamamının tahsil edildiği görülmektedir. En düşük tahsilat oranının ise vergi yargısı harçlarında olduğu, 2012 ve 2014 yıllarında bu vergiye ait oranların negatif olduğu görülmektedir. Vergi gelirleri % 91,5'ten %76,4'e

düşmüştür. 2017 yılında genel bütçe hedefi ile dolaylı vergilerin tahakkuk ve tahsilât oranları Tablo 4'te yer almaktadır.

Tablo 4.2017 Yılında Genel Bütçe Hedefi ile Dolaylı Vergilerin Tahakkuk ve Tahsilat Oranlarının Dağılımı

	2017				
	[1] Tahakkuk	[2] Tahsilat	[2/1] %	[3] Bütçe Hedefi	[2/3] %
Genel Bütçe Gelirleri	932.584.453	610.336.392	65,4	586.696.152	104,0
I-Vergi Gelirleri	670.749.611	536.047.658	79,9	511.085.194	104,9
Dâhilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	279.318.389	211.989.139	75,9	212.279.788	99,9
Dâhilde Alınan Katma Değer Vergisi	112.396.927	55.582.592	49,5	57.072.310	97,4
Özel Tüketim Vergisi	148.347.396	138.328.315	93,2	136.355.358	101,4
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	13.545.440	13.269.486	98,0	13.027.466	101,9
Şans Oyunları Vergisi	1.019.070	992.881	97,4	1.028.522	96,5
Özel İletişim Vergisi	4.010.544	3.816.853	95,2	4.796.132	79,6
Dâhilde Alınan Diğer Mal ve Hizmet Vergileri	-988	-988	100,0	0	
Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Al. Ver.	112.403.504	112.403.500	100,0	96.765.353	116,2
Gümrük Vergileri	12.258.956	12.258.955	100,0	12.599.685	97,3
İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	99.638.012	99.638.009	100,0	83.715.566	119,0
Diğer Dış Ticaret Gelirleri	506.536	506.536	100,0	450.102	112,5
Damga Vergisi	20.796.393	15.594.155	75,0	15.194.347	102,6
Damga Vergisi	16.926.735	13.750.987	81,2	15.194.347	90,5
Eğit. Katkı Payı Ayrılması Gereken Damga V.	3.869.658	1.843.168	47,6	0	
Harçlar	23.126.887	19.213.141	83,1	19.830.880	96,9
Yargı Harçları	7.068.614	3.571.003	50,5	3.881.072	92,0
Noter Harçları	775.996	761.935	98,2	816.172	93,4
Vergi Yargısı Harçları	1.919	824	42,9	475	173,5
Tapu Harçları	11.153.453	10.969.886	98,4	11.395.832	96,3
Pasaport ve Konsolosluk Harçları	1.055.766	1.055.167	99,9	937.166	112,6
Gemi ve Liman Harçları	22.231	22.186	99,8	23.317	95,1
İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma H.	113.233	95.289	84,2	86.923	109,6
Trafik Harçları	498.847	496.351	99,5	450.406	110,2
Diğer Harçlar	2.436.828	2.240.500	91,9	2.239.517	100,0

(Kaynak: Maliye Bakanlığı (2017). Genel yönetim bütçe istatistikleri. <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=1> adresinden derlenmiştir.)

Tablo 4 incelendiğinde, genel bütçe gelirlerinin 2017 yılında %65,4'ünün tahsilatının yapıldığı ve bu oranın bütçe hedefinin üzerinde olduğu görülmektedir. Vergi türlerine göre tahsilat oranları incelendiğinde ise uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerin tamamının tahsilatının yapıldığı, bu oranın en düşük olduğu vergi türünün ise %42,9 ile vergi

yargısı harçlarının olduğu ancak bütçe hedefinde ise bu oranın %173,5 ile en yüksek olduğu görülmektedir. Pasaport harçları, trafik harçları ve noter harçları gibi vergilerde tahakkuk oranının neredeyse %100'e yakın olması bu vergilerin doğrudan tahsil edilen vergiler olmasından kaynaklanmaktadır. Her ne kadar bütçe hedefi yakalanmış olsa da tahakkuk-tahsil farkının yüksek olması vergi idaresinin zayıflığı ile ilişkilendirilebilir.

Dolaysız vergilerin 2006-2016 yılları arasındaki tahsilat oranlarının vergi türlerine göre dağılımı Tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 5.2006-2016 Yılları Arasında Dolaysız Vergilerin Tahsilat Oranlarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı

	Yıllar										
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Genel Bütçe Gelirleri	86,0	85,0	83,2	80,4	76,8	74,4	70,1	70,5	69,2	67,9	64,6
Vergi Gelirleri	91,5	90,2	88,5	85,9	84,8	84,1	84,9	85,4	81,7	81,2	76,4
Gelir, Kar ve Sermaye Kazançları Üz. Al. Ver,	87,4	86,7	85,7	82,7	79,1	79,1	82,0	81,6	80,0	78,9	74,4
Gelir Vergisi	86,6	86,5	85,0	82,7	79,8	80,6	81,7	81,5	80,1	79,4	76,7
Kurumlar Vergisi	89,5	87,1	87,2	82,8	77,8	76,5	82,4	81,7	79,6	77,6	69,8
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	67,4	67,2	64,1	64,1	64,7	69,6	70,8	70,7	69,1	67,9	66,5
Veraset ve İntikal Vergisi	56,9	54,8	44,9	55,4	53,7	56,8	54,6	63,3	62,2	51,7	47,4
Motorlu Taşıtlar Vergisi	67,9	67,8	65,2	64,5	65,3	70,2	71,7	71,1	69,6	68,9	68,2

(Kaynak: Maliye Bakanlığı (2017). Genel yönetim bütçe istatistikleri. <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=1> adresinden derlenmiştir.)

Tablo 5 incelendiğinde, gelir ve kurumlar vergilerinin tahsilat oranının 2006-2016 yılları arasında düşüş gösterdiği, 2006'dan itibaren gelir vergisinde yaklaşık %10 ve kurumlar vergisinde ise bu düşüşün yaklaşık %20 olduğu görülmektedir. Veraset intikal vergisinde bazı yıllarda belirgin artışlar olmasına rağmen 2006'dan itibaren yaklaşık %9 düşüş olduğu ve motorlu taşıtlar vergisinde ise yıllara göre artış ve düşüşler olmasına rağmen 2006'dan itibaren büyük değişikliklerin olmadığı görülmüştür. Tablo 6'da 2017 yılında genel bütçe hedefi ile dolaysız vergilerin tahakkuk ve tahsilât oranları yer almaktadır.

Tablo 6.2017 Yılında Genel Bütçe Hedefi ile Dolaysız Vergilerin Tahakkuk ve Tahsilat Oranlarının Dağılımı

	2017 Aralık				
	[1] Tahakkuk	[2] Tahsilat	[2/1] %	[3] Bütçe Hedefi	[2/3] %
Genel Bütçe Gelirleri	932.584.453	610.336.392	65,4	586.696.152	104,0
I-Vergi Gelirleri	670.749.611	536.047.658	79,9	511.085.194	104,9
Gelir, Kar ve Sermaye Kazançları Üz. Al. Ver,	215.955.772	165.304.096	76,5	155.063.498	106,6
Gelir Vergisi	144.894.101	112.398.675	77,6	108.905.145	103,2
Kurumlar Vergisi	71.061.671	52.905.421	74,5	46.158.353	114,6
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	17.314.662	11.542.313	66,7	11.949.989	96,6
Veraset ve İntikal Vergisi	1.336.651	717.629	53,7	651.725	110,1
Motorlu Taşıtlar Vergisi	15.978.011	10.824.684	67,7	11.298.264	95,8

(Kaynak: Maliye Bakanlığı (2017). Genel yönetim bütçe istatistikleri. <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=1> adresinden derlenmiştir.)

Tablo 6 incelendiğinde, gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergilerin bütçe hedefinin 155.063.498 TL, tahakkuk miktarının 215.955.772 TL ve tahsilat miktarının ise 165.304.096 TL olduğu görülmektedir. Bu tahsilat oranı olarak %76,5 ve bütçe hedefi oranı olarak %106,6'ya tekabül etmektedir. Mülkiyet üzerinden alınan vergilerde ise tahsilat oranının %66,7 ve bütçe hedefinde bu oranın %96,6 olduğu görülmektedir. Tabloda görüleceği gibi dolaysız vergilere yönelik tahsilat oranı tahakkuk edilen miktara nispeten uzaktır. Bu farkın çok olması kayıt dışı ekonomi ve vergi yönetimindeki yetersizlik olarak açıklanabilir. Vergilendirme ve tahsil politikaları gelişmiş ülkelerde bu fark çok daha azdır.

2.2.2 Gelir, Harcama ve Servet Üzerinden Alınan Vergiler

1.Dünya Savaşından sonra yaygınlaşan Kurumlar Vergisi, Türkiye'de 1949 yılında yapılan vergi reformu ile Alman Kurumlar Vergisinden yararlanılarak hazırlanmıştır. 03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı kanunla kabul edilerek, 1950 yılından itibaren kurum kazançlarına uygulanmaktadır (Armağan, 2007: 230). Kurumlar Vergisi de “gelir üzerinden vergileme” amaçlı objektif, dolaysız ve Gelir Vergisi'nden farklı olarak düzenlenen, genellikle tarife yapısı olarak tek oranlı bir vergi türüdür (Turhan, 1998:54).

Kurumlar; hukuki kimlikleri olan yani kurucuları dışında ayrı bir iktisadi güce sahip tüzel kişiliklerdir. Kurumların hukuki oluşum biçimlerinden ve niteliklerinden kaynaklanan bu iktisadi güç; kurum kazançlarının ayrı bir kaynak olarak değerlendirilmeleri ile kurum olmanın ayrıcalıklarından yararlanmada kurum ortakları ile sorumlulukları sınırlı sermaye

şirketleri ortaklarından yarı ve daha farklı bir vergilendirilme şekline dayanmaktadır (Akdoğan, 2006:347).

2.2.2.1 Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler

2018 yılı itibarıyla gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin %67,6'sı gelir vergisi, %32,4'ü kurumlar vergisinden oluşmaktadır. Son 5 yıllık dönemde gelir vergisinin payı %71,4'ten %67,6'ya düşerken, kurumlar vergisinin payı %28,6'dan%32,4'e yükselmiştir. Kurumlar vergisi tahsilâtının 2006 yılında yapılan oran indirimine rağmen artmış olması kurumsallaşmanın etkisini ortaya koymaktadır.

Gelir vergisi tahsilatı içinde en büyük payı gelir vergisi kesintileri oluşturmaktadır. Kesintilerin gelir vergisi içindeki payı %90'ın üzerindedir. En son 2018 yılından itibaren uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranlarında değişiklik yapılmıştır. Kurumlar vergisi oranı %20'dan %22'ye yükseltilmiştir. Tablo 7'de 2000-2016 yıllarında gelir ve kurumlar vergilerinin genel bütçe gelirleri içindeki payı verilmiştir.

Tablo 7. *Türkiye'de 2000-2016 Yıllarında Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı*

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı	Gelir Vergisi		Kurumlar Vergisi	
		Tahsilat	%	Tahsilat	%
2000	26.503.698	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9
2001	39.735.928	11.579.424	29,1	3.675.665	9,3
2002	59.631.868	13.717.660	23,0	5.575.495	9,3
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3
2004	101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5
2005	119.250.807	22.817.530	19,1	11.401.986	9,6
2005	131.948.778	26.849.808	20,3	13.583.291	10,3
2006	151.271.701	31.727.644	21,0	12.447.354	8,2
2007	171.098.466	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2
2008	189.980.827	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8
2009	196.313.308	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5
2010	235.714.637	49.385.289	21,0	22.854.846	9,7
2011	284.490.017	59.885.000	21,0	29.233.725	10,3
2012	317.218.619	69.671.645	22,0	32.111.820	10,1
2013	367.517.727	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6
2014	401.683.956	91.063.306	22,7	35.163.517	8,8
2015	465.229.389	105.395.330	22,7	37.009.625	8,0
2016	529.607.901	123.686.147	23,4	46.898.425	8,9

(Kaynak: GİB (2017b). *Gelir, kurumlar ve katma değer vergisinin genel bütçe içindeki payı (1988-2017)*. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm adresinden derlenmiştir.)

Tablo 7 incelendiğinde, vergi gelirleri tahsilâtında gelir vergisi tahsilâtının oranının en yüksek (%29,1) 2001 yılında ve en düşük 2004 yılında olduğu görülmektedir. Vergi gelirleri tahsilâtında kurumlar vergisi tahsilat oranı ise en yüksek (%10,5) 2009 yılında ve en düşük (%8) 2015 yılındadır.

2.2.2.2 Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Ülkemizde harcamalar (mal ve hizmetler) üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirlerinin en önemli kısmını oluşturmaktadır. 1985 yılında Katma Değer Vergisinin kabulü ile Türk Vergi Sistemi'nin gelişmiş ülkeler vergi sistemi ile uyumu arttırılırken, vergi yapısı da değişmeye ve vergi gelirleri içinde harcamalar üzerinden alınan vergilerin payı artmaya başlamıştır.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler içinde KDV ve ÖTV önemli bir ağırlık oluşturmaktadır. KDV gelirleri esas olarak dâhilde alınan ve ithalde alınan KDV olarak iki gruba ayrılmaktadır. Tablo 8'de 2006-2016 yılları arasında harcamalar üzerinden alınan vergilerin tahsilat oranlarının dağılımı yer almaktadır.

Tablo 8.2006-2016 Yılları Arasında Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Tahsilat Oranlarının Vergi Türlerine Göre Dağılımı

I-Vergi Gelirleri	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
3. Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	43.2	41.6	40.0	42.4	43.5	40.7	40.8	41.3	40.3	40.9	41.6
a) Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi	11.6	11.0	10.0	12.0	12.5	11.8	11.3	11.6	10.8	11.3	11.7
Beyana Dayanan KDV	10.9	10.4	9.5	11.5	11.9	11.3	10.7	10.9	10.1	10.6	10.9
Tevkif Suretiyle Kesilen KDV	0.7	0.5	0.4	0.5	0.5	0.5	0.6	0.6	0.7	0.7	0.8
b) Özel Tüketim Vergisi	26.9	25.6	24.9	25.3	27.2	25.2	25.7	26.2	25.8	25.9	26.2
Petrol ve Doğalgaza Ürünleri	14.0	14.4	14.2	14.8	15.0	13.2	12.8	13.8	12.9	12.4	12.2
Motorlu Taşıtlar	3.0	2.8	2.2	1.9	2.3	3.3	3.0	3.2	3.6	4.1	4.1
Alkollü İçkiler	1.3	1.2	1.1	1.2	1.3	1.5	1.6	1.5	1.6	1.6	1.7
Tütün Mamulleri	6.5	6.3	6.5	6.7	7.0	6.2	7.1	6.5	6.5	6.6	7.0
Kolalı Gazozlar	0.3	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.10	0.09	0.09	0.08	0.08
Dayanıklı Tüketim ve Diğer Mallar	0.7	0.7	0.6	0.5	0.7	0.8	0.8	0.8	0.9	0.9	1.0
c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	2.0	2.0	2.2	2.3	1.7	1.6	1.9	1.8	2.1	2.2	2.4
d) Şans Oyunları Vergisi	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.22	0.21	0.22	0.21	0.20
e) Özelİletişim Vergisi	2.6	2.7	2.7	2.4	1.9	1.7	1.6	1.3	1.3	1.1	1.0
4. Uluslar arası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler	20.0	18.9	19.5	16.6	18.7	21.0	19.8	20.9	20.1	20.3	18.7
a) Gümrük Vergileri	1.5	1.6	1.6	1.4	1.5	1.8	1.8	1.6	1.8	2.0	1.9
b) İthalde Alınan Katma Değer Vergisi	18.5	17.3	17.8	15.1	17.2	19.1	17.9	19.2	18.2	18.3	16.7
5. Damga Vergisi	2.3	2.4	2.3	2.4	2.4	2.5	2.6	2.8	2.9	2.9	2.9
6. Harçlar	3.0	3.1	3.0	2.7	3.3	3.2	3.4	3.9	4.1	4.1	3.8

(Kaynak: Maliye Bakanlığı (2017). Genel yönetim bütçe istatistikleri. <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=1> adresinden derlenmiştir.

Dâhilde alınan KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı 2007 yılında %11 iken bu oran 2016 yılında %11,8 olarak gerçekleşmiştir. İthalde alınan KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise 2007 yılında %17,3 iken 2016 yılında %16,7'ye gerilemiş; 2013 yılında ise %19,2 en yüksek seviyesine ulaşmıştır. Dış ticaret alanındaki gelişmelerin ithalde alınan vergi gelirleri üzerinde temel belirleyici olduğu görülmektedir.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler içinde bir başka önemli gelir kalemi olan ÖTV'nin toplam vergi içindeki payı 2010 yılında %27,2 iken söz konusu oran 2011 yılında %25,2 ve 2016 yılında da %26,2 olarak gerçekleşmiştir. ÖTV gelirleri içinde ise en büyük paya sahip olan akaryakıt ürünleri üzerinden alınan ÖTV'nin toplam içindeki payı

2010 yılında %15,0 iken 2016 yılında % 12,2'ye gerilemiştir. Buna karşın, toplam ÖTV gelirleri içinde motorlu taşıtların payı ise 2009 yılında %1,9 dan %4,1'ye yükselmiştir

2.2.2.3 Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Geçmişte ülkelerin vergi sistemleri içinde büyük paya sahip olan servet vergilerinin günümüzdeki önemi, başka bir ifadeyle bu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı oldukça düşüktür. Bugünkü modern vergi sistemleri, temel itibariyle gelir üzerinden alınan vergilerle, harcama üzerinden alınan vergilere dayanmaktadır (Pehlivan, 2015: 124).

Türkiye'de servetin, ödeme gücü göstergelerinden biri olarak kabul edilmesi nedeniyle, servetten ve servetin el değiştirmesinden dolayı vergilendirme yapılmaktadır. Türk vergi sistemi içinde servet üzerinden alınan vergiler; veraset ve intikal vergisi, servetin bağış ve yardım yoluyla el değiştirmesi işlemini vergilendirirken; emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi, adlarında belirtilen varlıklara sahip olma karşılığında alınmaktadır (Ömür ve Gerçek, 2017: 207). Tablo 9'da yıllara göre servet üzerinden alınan vergilerin oranları verilmiştir.

Tablo 9.2000-2016 Yıllarında Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı

	Yıllar										
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Genel Bütçe Gelirleri	86,0	85,0	83,2	80,4	76,8	74,4	70,1	70,5	69,2	67,9	64,6
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	67,4	67,2	64,1	64,1	64,7	69,6	70,8	70,7	69,1	67,9	66,5
Veraset ve İntikal Vergisi	56,9	54,8	44,9	55,4	53,7	56,8	54,6	63,3	62,2	51,7	47,4
Motorlu Taşıtlar Vergisi	67,9	67,8	65,2	64,5	65,3	70,2	71,7	71,1	69,6	68,9	68,2

(Kaynak: Maliye Bakanlığı (2017). Genel yönetim bütçe istatistikleri. <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=1> adresinden derlenmiştir.)

Tablo 9 incelendiğinde genel bütçe gelirleri içinde servet üzerinden alınan vergilerin oranının 2006 yılında %67,4 iken 2016'da %66,5'e düşmüştür. Bu vergilerin içerisinde veraset ve intikal vergisinin oranının 2006'da %56,9 iken 2016'da %47,4'e düştüğü, motorlu taşıtlar vergisinin ise 2006'da %67,9 iken 2016'da hafif bir yükselişle %68,2 olduğu görülmektedir. Tablo 10'da 2017 yılında servet üzerinden alınan vergilerin tahakkuk ve tahsilat oranları yer almaktadır.

Tablo 10.2017 Yılında Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Tahakkuk ve Tahsilat Oranlarının Dağılımı (%)

	2017 Aralık				
	[1] Tahakkuk	[2] Tahsilat	[2/1] %	[3] Bütçe Hedefi	[2/3] %
Genel Bütçe Gelirleri	932.584.453	610.336.392	65,4	586.696.152	104,0
Vergi Gelirleri	670.749.611	536.047.658	79,9	511.085.194	104,9
Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	17.314.662	11.542.313	66,7	11.949.989	96,6
Veraset ve İntikal Vergisi	1.336.651	717.629	53,7	651.725	110,1
Motorlu Taşıtlar Vergisi	15.978.011	10.824.684	67,7	11.298.264	95,8

(Kaynak: Maliye Bakanlığı (2017). Genel yönetim bütçe istatistikleri. <https://www.muhasabat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=1> adresinden derlenmiştir.)

2.3 TÜRKİYE'DE VERGİ YAPISININ GELİŞİMİ

Bu bölümde Türk vergi yapısının tarihsel gelişimi ve türlerine göre bütçe içindeki yeri üzerinde durulacaktır.

Cumhuriyetin ilk yıllarında Keynesyen görüşleri ile devlet, bir yandan üretim ve fiyat politikalarıyla bir yandan da vergi politikalarıyla ulusal sermayenin güçlendirilmesini sağlayan bir işlev üstlenmiştir. Sermayenin gelişme dönemi olarak adlandırılabilir 1930-1970 arası dönemde ulus devletinin, sosyal devlet misyonunu üstlendiği ifade edilebilir.

Aşar vergisi 1925 yılında kaldırılmıştır. Bu tarihten başlayarak Türk Vergi Sistemi, 1950 ve 1961 yılı, 1980'li yıllar ve 1998 yılında önemli değişiklikler geçirmiştir. Gelir vergisi ile kurumlar vergisi Vergi Usul Kanunu ile birlikte 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. Tarım sektörü bu kanun ile birlikte vergi dışında tutulmuş ancak 1961 yılında çıkarılan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile vergilendirilen kesimler arasına tekrar girmiştir. Türk Vergi Sistemi, 1980'li yılların başında ve 1983 seçimlerini takiben yeniden bazı düzenlemeler geçirmiş ve Katma Değer Vergisi (KDV) 1985 yılında yürürlüğe girmiştir. Dönemin koşulları doğrultusunda zaman zaman ek vergiler uygulamaya girmiştir. Bu anlamda 1994 yılında yaşanan kriz ile birlikte yeni vergiler gelmiştir. Yapılan bazı ara düzenlemelerin vergi sistemini daha karmaşık bir yapıya soktuğu düşünülmüş ve bu düzenlemeler 1998 yılında tekrar gözden geçirilmiştir. Vergileme konusunda 1999 ve 2002 yıllarında da iki önemli gelişme yaşanmıştır. Yaşanan 1999 depreminin ardından Özel İletişim Vergisi, 2002 yılında ise Özel Tüketim Vergisi yürürlüğe girmiştir. Dolaysız vergi gelirlerinin önemli bir kısmını oluşturan Kurumlar Vergisi'nde 2006 yılında köklü bir değişikliğe gidilmiş ve vergi oranı yüzde 30'dan yüzde 20'ye düşürülmüştür (Açıkgöz, 2008:95).

Genel bütçe gelirleri 1980’li yıllara kadar toplam kamu gelirleri içinde en önemli paya sahipti. Sahip olunan bu oran olağanüstü durumlar dışında %80’in üzerindeydi. Bir başka ifade ile vergi gelirleri temel bütçe gelirlerinin temel kaynağı durumundaydı. 1925 ile 1975 yılları arasında genel bütçe gelirlerinin gelir türlerine göre yüzde (%) dağılımı Tablo 11’de verilmiştir (Devlet Planlama Teşkilatı, 1996:25).

Tablo 11.1925-1975 yılları arasında genel bütçe gelirlerinin gelir türlerine göre yüzde (%) dağılımı

Yıllar	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Normal Gelir	Özel Gelir ve Fonlar
1925	81	16	3
1930	76	12	13
1935	58	17	25
1940	43	10	47
1945	79	13	7
1950	88	4	8
1955	72	10	18
1960	75	11	14
1965	78	4	18
1970	71	12	17
1975	90	9	1

(Kaynak: Devlet Planlama Teşkilatı (1996). Vergi özel ihtisas komisyonu raporu. YAYIN NO:DPT : 2454 – ÖİK: 510)

Tablo 11 incelendiğinde, en çok vergi gelirlerinin elde edildiği, vergi dışı normal gelirlerle özel gelir ve fonların dönemsel olarak ikinci ve üçüncü sırada yer aldıkları görülmektedir. Vergi gelirleri en az %43 (1940 yılı), en çok %90 (1975 yılı) şeklinde gerçekleşmiştir. 1935 ile 1940 yıllarında vergi gelirleri sırasıyla %35 ve %40 olarak gerçekleşmiştir. Bu yıllardaki düşük oranlar dünyadaki ve Türkiye’deki krizle ilişkilendirilebilir.

Alınan vergiler çeşitli sınıflara ayrılmaktadır; aynı-nakdi, spesifik-advolorem, dolaylı dolaysız gibi. Bu sınıflamalar içinde dolaysız ve dolaylı vergiler üzerinde durmak gerekmektedir. Dolaysız vergilerde vergi mükellefi ile ödeyici aynıdır, kişi ve kurumlardan elde ettikleri gelir düzeyine göre vergi alınmaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi doğrudan vergiler arasında sayılabilir. Dolaylı vergiler ise bir mal ya da hizmet kullanıldığında ortaya çıkan vergilerdir. Dolaylı vergilerde mal ya da hizmetten yararlanan herkes gelir düzeyine bakılmaksızın miktar vergiyi öder. Ayrıca vergi mükellefi ile ödeyici farklı kişi ya da kurumlardır. Bu vergi türüne örnek olarak KDV ve özel tüketim vergisi verilebilir.

Gelişmiş ülke vergi gelirlerinin yaklaşık üçte ikisinin dolaysız vergilerden, üçte birinin de dolaylı vergilerden oluştuğu; gelişmekte olan ülkelerde ise dolaysız verginin üçte bire kadar düştüğü ifade edilmektedir (Anastassiou ve Dritsaki, 2005:99). Türkiye de gelişmekte olan ülkeler arasında yer almaktadır. Türkiye’de dolaylı vergilerin oranı 1980-2006 yılları arasında %35’ler civarında iken, 2006 yılında bu oran %69 olarak gerçekleşmiştir (Temiz, 2008:3).

1980-2003 arası dolaylı ve dolaysız vergi gelirleri ile ilgili yüzde değerleri Tablo 12’de verilmiştir.

Tablo 12. 1980-2003 yılları arası dolaylı ve dolaysız vergi gelirlerinin yüzde değerleri

Yıl	Dolaysız vergiler	Dolaylı vergiler	Vergi dışı gelirler
1980	51.6	30.6	16.7
1981	55.1	30.4	10.3
1982	57.2	33.1	8.4
1983	50	34.1	13.8
1984	49.3	35.3	11.2
1985	39.6	43.4	10.5
1986	43.4	40.1	8.2
1987	43	43.6	7.9
1988	40.2	40.7	14.4
1989	43.5	38	14.5
1990	42.8	39.4	13.7
1991	42.5	38.8	9
1992	41	40.3	17
1993	36.5	38.7	23.4
1994	38.1	40.8	20
1995	33	44.8	20.8
1996	32.7	50.4	15.9
1997	33.6	48.9	16.5
1998	36.2	41.5	20.8
1999	35.5	42.7	20.3
2000	32.1	46.4	20.1
2001	31	45.7	22
2002	26.3	51.8	20
2003	27.7	56.4	14

Kaynak: TÜİK (2010)

Tablo 12 incelendiğinde, 1980'den itibaren Türkiye'de dolaysız vergi oranının azaldığı, dolaylı vergi oranının ise arttığı görülmektedir. Dolaysız vergiler 1980'de %51.6 iken 2003 yılında %27.7'ye kadar gerilemiştir.

Dolaylı ve dolaysız vergilerin vergi gelirleri içindeki payı incelendiğinde yukarıda açıklanan tablo ile aynı sonuca varılmaktadır. Çünkü 1980'li yılların ilk yarısında dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olmasına rağmen, 1980'li yılların sonlarına doğru ve özellikle 2000'li yılların başlarından itibaren dikkat çekici şekilde dolaylı vergilerin payının yükseldiği görülmektedir. Gelir ve Kurumlar Vergisi gibi dolaysız vergi oranlarının düşürülmesi, arz yönlü iktisat politikasının bir özelliği olmakla beraber, Katma Değer Vergisinin uygulanmaya başlaması ile birlikte dolaylı vergilerin sistem içerisindeki ağırlığı artmıştır. Arz yönlü iktisat politikası çerçevesinde dolaysız vergilerin oranlarının düşürülmesi ile emek ve sermaye gelirleri üzerindeki ikame etkisini ortadan kaldırıp, ekonominin çalışma-yatırım-tasarruf eğilimini güçlendirmek öngörülmüştür (Güngör ve Aydın, 2011:76). Bu durumda küreselleşmenin etkisiyle dolaysız vergilerde yaşanan gelir kaybının dolaylı vergiler aracılığıyla telafi edilmek istenmesinden kaynaklanmaktadır. Her ne kadar vergi rekabetinin yararlı etkileri olduğuna dair görüşler olsa da tablolardan da anlaşılıyor ki vergi rekabeti, vergi yükünün adaletsiz olan dolaylı vergileri üzerine kaymasına neden olmaktadır. Gelir vergisi tahsilâtının %90'nın ücretlerden oluşması ise bu durumu daha net bir şekilde ortaya koymaktadır.

2.3.1 1923-1949 Arası Dönem

1923-1929 döneminde açık ekonomi koşullarında yeniden yapılanma sağlanmıştır. Bu dönemde hem Osmanlı Vergi Sisteminin tasfiyesi kararı uygulanarak hem aşarın, Duyun-u Umumiye İdaresinin ve kapitülasyonların kaldırılması sağlanmış hem de Cumhuriyet Dönemi Vergi Sisteminin temelleri atılmıştır. Bu dönemde izlenen iktisat ve maliye politikalarının oluşumunda 1923 yılında İzmir'de yapılan I. Türkiye İktisat Kongresinde alınan kararlar belirleyici olmuştur (Taş, 1995:357). Kongre sonrasında hükümet, ilk ulusal ticaret bankası olan İş Bankasının 1924'te faaliyete geçmesini sağlamıştır. Ardından 1925 yılında Sanayi ve Maadin Bankasının kurulmasıyla sanayiye destekleyici kredi sağlanması amaçlanmıştır. Yine 1927'de Teşvik-i Sanayi Kanunu ile sanayi yatırımları özendirilmeye çalışılmıştır (Baytal, 2007: 547). Ayrıca bu dönemde ağnam ve temettü vergileri kaldırılmıştır.

Bu dönemdeki en önemli gelişme İzmir İktisat Kongresinde kararı alınan ve reform niteliği taşıyan Aşarın kaldırılmasıdır. 1925 yılında kaldırılan aşar tarım ürünlerinde 1/10

nispetinde ve aynı olarak alınmıştır. Verginin kaldırılmasında en büyük etken aşarın adil bir vergi olmaması olmuştur. Gelir bütçesinin 1/4 lük payını oluşturan aşarın kaldırılması, devlet için çok büyük bir fedakârlık olmuştur (Tosuner, 1989:3). Aşar vergisi mülk arazilerinden ziyade, kuru mülkiyeti devlete, tasarruf hakkı ise halka ait olan miri arazilerden toplanan ve sözlükteki anlamına göre, tarım mahsullerinden alınan onda bir oranında vergidir. Kuran'da ve hadislerde geçmesinden dolayı bu verginin Müslümanları bağlayıcılığının olduğu söylenebilir. Ancak bu vergi zaman zaman gayrimüslimlerden de alınmıştır (Asker, 2014: 180).

Devletin önemli bir gelir kaynağı olan aşar vergisinin kaldırılmasından doğan kayıpları telafi etmek ve devlet gelirlerini arttırmak için Osmanlı Devleti'nden kalma bazı tekellerin millileştirilmesine gidilmiştir. Bu uygulamada en çok ispirto, kibrit, şeker gibi sanayi ürünlerinin üzerinde durulmuştur (Kal'a, 1998: 3307). Osmanlı döneminde devlete ait olan bu tekeller 1925 yılı itibariyle kurulan Sanayi ve Maadin Bankası tarafından devralınmıştır (Aktan, 1998: 34).

Devletin gelirler bütçesinde önemli bir yere sahip olan Ağnam vergisi Osmanlı döneminde Müslüman halkın hayvancılıktan elde ettiği ürünlerden alınan ve bu dönemde kaldırılan bir diğer vergi türüdür. Ağnam sözcüğü, Arapça koyun anlamına gelen *ganem* kelimesinin çoğul halidir. Ağnam vergisi de Osmanlı ekonomisinde koyun ve keçilerden alınan şer'i nitelikli bir vergi olarak tanımlanmıştır. Aynı dönemde kaldırılan ve Osmanlı'dan kalan diğer vergi olan Temettü vergisi, seyyar satıcılık yapan tüccarlar, hamallar, kayıkçılar ve amelelik şeklinde çalışan yeri sabit olmayan çalışanlardan tahsil edilmiş olup, dükkân, mağaza veya buna benzer yeri belli gerçek esnaftan alınmamıştır (Şahin, 2017:7). Bu vergilerin kaldırılması devletin gelirlerini önemli ölçüde sekteye uğratmıştır. Bu vergilerin kaldırılmasındaki önemli bir gerekçe ise halka bu vergilerin ağır yük getirmesidir.

1930-1939 dönemi korumacı-devletçi sanayileşme dönemi olarak isimlendirilebilir. Bu dönemde dünya ekonomisi büyük buhran geçirmesine rağmen Türkiye dışı kapanarak dış deflasyonist şoklardan korunmayı başarmıştır (Taş, 1995:361). 1931 yılında Merkez Bankası'nın açılmasıyla ulusal ekonominin korunması kolaylaşmış, Osmanlı Bankası ve azınlıkların ulusal çıkarlara ters düşen karar ve uygulamalarına son verilmiştir. 1933'te ise Sümerbank'ın kurulmasıyla devletçiliğin taşıyıcı ve sürükleyici özelliği ile ulusal ekonomiye bir model oluşturulmaya çalışılmıştır (Baytal, 2007:548). Bu yönden 1930-1939 döneminde uygulanan ekonomik politikaya devletçilik ilkesinin hâkim olduğu söylenebilir. Ancak, bu devletçilik, sosyalizm anlamında bir ideoloji değil; milli ekonominin gerekleri, ülkenin hızla

kalkınması ve sanayileşmesi amacıyla sınırlı olan aynı zamanda özel teşebbüsün güvenli ve istikrar içinde varlığını sürdürebilmesini de gerekli gören bir devletçiliktir (Öner, 1981: 104).

Bu dönemde mevcut vergi kanunlarında yapılan değişikliklere ve yeni vergiler getirilmesine rağmen; dünya iktisadi buhranının etkisiyle bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı dönem boyunca düşmüş, bu düşüş özel gelirler ve fonlardaki artış ile karşılanmıştır (Saraçoğlu, 2009:138). Yeni bir devlet kurmanın yükü ve Avrupa'daki karışıklığın etkisiyle vergilerin mali amacı ön plana çıkmıştır (Ejder, 2000:128). Yine bu dönemde bina vergisi kanunu ile arazi kanunu birbirinden ayrı olarak düzenlenerek uygulamaya konmuştur (Kayan, 2000:85). Bina vergisi kanunu günümüz emlak vergisinin temelidir ve dolaysız vergi sınıflandırmasına girer. Aynı şekilde arazi vergisi kanunu da günümüz tapu vergisinin bir türüdür ve dolaysız vergi sınıflandırmasında yer almaktadır.

1940-1945 dönemi savaş ve depresyon dönemi olarak adlandırılabilir. Bu dönemde gerek hammadde, aramalı ve yatırım malı ithalatının önceki döneme göre yarı yarıya azalması, gerekse faal nüfusun önemli bir bölümünün silâh altına alınması sonucu tüm üretken sektörler ve milli gelir gerilemiştir. Dönem ortalaması olarak sanayi üretimi % 5.6, tarım % 7.2, milli gelir % 6.3 gerilemiştir. Toptan eşya fiyatları ise 1938-39 dönemi 100 alındığında 1944-45 döneminde hızla artarak 449'a çıkmış, ekonomi stagflasyonist bir sürece girmiştir (Taş, 1995:365). Varlık Vergisi 12 Kasım 1942'de kabul edilerek hem devlet gelirlerini arttırarak enflasyonla hem de karaborsayla mücadele etmek amaçlanmıştır (Baytal, 2007: 549).

Tablo 13'te 1923-1949 arası vergi gelirlerinin dağılımı verilmiştir.

Tablo 13. 1923-1949 Arası Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımları (%)

Yıl	Vergi Gelirleri/Genel Bütçe Gelirleri	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Üzerinden Alınan Vergiler	Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	Vergi Yükü
1923	86	36.8	11.7	51.5	48	52	10.0
1924	83	38.2	9.0	52.8	47	53	9.5
1925	81	14.9	17.1	68.0	32	68	9.0
1926	83	9.3	18.7	72.0	28	72	9.0
1927	81	9.9	15.7	74.4	26	74	11.1
1928	82	8.8	14.4	76.8	23	77	11.0
1929	82	8.1	16.7	75.2	25	75	8.8
1930	75	8.6	17.5	73.9	26	74	10.4
1931	76	13.0	17.0	70.0	30	74	10.1
1932	76	22.3	14.2	63.5	36	64	18.2
1933	78	22.2	14.2	63.6	37	63	13.7
1934	60	27.4	16.1	56.5	44	56	11.8
1935	58	28.5	15.6	55.9	44	56	11.8
1936	60	41.8	11.6	46.6	53	47	7.9
1937	63	17.1	10.8	72.1	28	72	9.0
1938	63	31.5	8.1	60.4	40	60	10.7
1939	50	35.7	8.6	55.7	44	56	9.5
1940	43	39.5	7.4	53.2	47	53	9.6
1941	49	35.9	8.2	55.9	44	55.6	10.4
1942	75	20.0	41.6	38.4	62	38	11.7
1943	73	36.4	10.5	53.1	47	53	8.2
1944	82	36.1	13.0	50.9	49	51	12.4
1945	80	42.6	6.2	51.2	49	51	9.5
1946	71	37.3	4.8	57.9	42	58	10.7
1947	68	34.5	6.2	59.2	41	59	14.6
1948	74	37.1	3.9	59.0	41	59	11.4
1949	86	33.4	2.8	63.8	36	64	15.4

Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1977-1978(akt. Saraçoğlu, 2009)

Tablo 13 incelendiğinde, 1923-1929 arası dönemde vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı pek fazla değişmemekle beraber bu vergi gelirlerinin kendi içlerindeki dağılımı değişmiştir. Gelir üzerinden alınan vergilerde düşüş gözlenirken harcama üzerinden alınan vergilerde artış yaşanmıştır. Bunun bir sonucu olarak vergi gelirleri içerisindeki dolaylı vergilerin payı da artmıştır. Bu durumun İzmir İktisat Kongresi'nde alınan kararlarla ilişkili olduğu söylenebilir. Dolaysız vergi oranlarındaki azalmanın nedenlerinden biri aşarın kaldırılmasıdır. 1930-1939 arası dönemde vergi gelirlerindeki düşüş olduğu

görülmektedir. Bununla birlikte gelir üzerinden alınan vergilerin payındaki artışa paralel olarak dolaysız vergi payı da artmıştır. Dolaylı vergilerin payının ise genel olarak bir düşüş eğilimi içerisinde olduğu görülmektedir. 1940-1949 arası dönemde genel bütçe gelirleri içerisindeki vergi gelirlerinin payı yeniden artmaya başlamış ve vergi gelirlerinin ekseni yeniden dolaylı vergilere doğru kaymıştır. Dikkat çeken noktalardan biri ise 1942 yılında servet üzerinden alınan vergilerin payındaki artıştır. Bunun sebebinin Varlık Vergisi uygulamaları olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte harcamalar üzerinden alınan vergilerin artışının bir sonucu olarak dolaylı vergilerin payının arttığı da görülmektedir.

2.3.2 1950-1980 Arası Dönem

Bu dönemi önceki dönemlerden ayıran özellik izlenen kapalı, korumacı, dış dengeye dayalı ve içe dönük iktisat politikalarının adım adım vazgeçildiği; 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 yerine dış pazarlara dönük, tarıma, madencilığe, alt yapı yatırımlarına ve inşaat sektörüne öncelik veren bir kalkınma anlayışı ön plana çıkmıştır (Boratav, 2010:94-95).

İkinci Dünya Savaşı sonrası Türk vergi sistemi birlik ve bütünlükten uzaklaşmıştır. Bu durumu düzeltmek amacıyla kapsamlı bir vergi reformu hareketi başlatılmıştır. Bu reform hareketiyle kazanç vergisinin yerine geçecek gelir, kurumlar ve esnaf vergilerinin çıkarılması, vergi idaresinin düştüğü durumu düzeltecek Vergi Usul Kanununun yürürlüğe konması amaçlanmıştır. 1946-1949 arasında hazırlanan ve kabul edilen yeni vergi kanunları 1950 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Böylece Cumhuriyet dönemi vergi sisteminin ikinci dönemi başlamıştır (Kolçak, 1994: 10).

1950-1960 yılları arasında bu vergi reformu başarılı bir şekilde uygulanamamıştır. 1960-1970 yılları arasında Türk vergi sistemi reform komisyonunun etkisinde kalmıştır. 1970-1980 arası ise koalisyon hükümetlerinin hüküm sürdüğü siyasi istikrarsızlık dönemidir (Kolçak, 1994: 10).

1950-1980 arası hedeflenen ve gerçekleşen bütçe vergi gelirleri Tablo 14'te verilmiştir.

Tablo 14.1950-1980 Arası Hedeflenen ve Gerçekleşen Bütçe Vergi Gelirleri

Yıllar	Hedeflenen Tahsilat	Gerçekleşen Tahsilat	Fark	
			TL	%
1950	1.068	1.242	174	16,3
1951	1.030	1.237	207	20,1
1952	1.219	1.581	362	29,7
1953	1.694	1.708	14	0,8
1954	2.002	1.941	-61	-3,0
1955	2.394	2.255	-139	-5,8
1956	2.827	2.587	-240	-8,5
1957	3.097	3.024	-73	-2,4
1958	3.472	3.564	92	2,6
1959	5.227	5.053	-174	-3,3
1960	6.371	5.177	-1.194	-18,7
1961	6.707	6.078	-629	-9,4
1962	7.228	6.394	-834	-11,5
1963	9.012	8.424	-588	-6,5
1964	10.426	9.292	-1.134	-10,9
1965	11.032	10.295	-737	-6,7
1966	12.677	12.464	-213	-1,7
1967	15.150	14.882	-268	-1,8
1968	17.301	16.239	-1.062	-6,1
1969	21.249	19.114	-2.135	-10,0
1970	24.060	23.003	-1.057	-4,4
1971	29.550	31.424	1.874	6,3
1972	45.065	39.013	-6.052	-13,4
1973	48.322	51.958	3.636	7,5
1974	67.578	65.156	-2.422	-3,6
1975	88.555	95.009	6.454	7,3
1976	121.000	127.055	6.055	5,0
1977	171.700	168.249	-3.451	-2,0
1978	229.716	246.420	16.704	7,3
1979	327.100	405.484	78.384	24,0
1980	636.253	749.849	113.596	17,9

(Kaynak:GİB (2017a). Bütçe gelirleri 1923-2017. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm adresinden derlenmiştir.)

Tablo 14 incelendiğinde, 1954-1977 arası bazı yıllar dışında genel olarak gerçekleşen tahsilat hedeflenenden düşüktür. Hedeflenen ile gerçekleşen tahsilat arasındaki fark negatif yönde en yüksek 1960 yılında (%18,7) gerçekleşmiştir. 1978 ve sonrasında ise gerçekleşen tahsilatın hedeflenenin üzerine çıktığı ve farkın pozitif yönde en yüksek olduğu yılın ise 1952

yılı (%29,7) olduğu görülmektedir. Tablo 15'te 1950-1980 arası vergi gelirlerinin vergi türlerine göre dağılımları verilmiştir.

Tablo 15.1950-1980 Arası Vergi Gelirlerinin Vergi Türlerine Göre Dağılımları (%)

Yıl	Vergi Gelirler/Genel Bütçe Gelirleri	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Üzerinden Alınan Vergiler	Harcama Üzerinden Alınan Vergiler	Dolaysız Vergiler	Dolaylı Vergiler	Vergi Yükü
1950	88	33.0	3.0	64.0	36	64	12.8
1951	75	23.9	2.8	73.3	27	73	10.6
1952	71	24.4	2.3	73.3	27	73	11.8
1953	75	27.9	4.0	68.1	32	68	10.9
1954	81	33.3	2.2	64.5	35	65	12.1
1955	72	34.3	2.0	63.7	36	64	11.7
1956	78	38.5	2.0	59.5	40	60	11.7
1957	76	36.9	2.1	61.0	40	60	10.3
1958	74	36.3	2.0	61.7	38	62	10.1
1959	79	35.2	1.4	63.4	36	64	11.5
1960	75	40.4	1.6	58.0	42	58	11.0
1961	56	41.0	2.2	56.8	43	57	12.2
1962	71	35.5	1.0	63.5	36	64	11.1
1963	72	31.5	1.0	67.5	33	67	12.6
1964	73	31.0	1.7	67.3	33	67	13.0
1965	78	31.2	1.9	66.9	33	67	13.0
1966	79	31.8	1.8	66.4	34	66	14.7
1967	75	32.3	1.7	66.0	34	66	14.7
1968	81	33.2	1.9	64.9	35	65	14.4
1969	83	33.6	1.9	64.5	35	65	15.3
1970	71	35.5	2.0	62.5	38	62	15.6
1971	79	35.9	1.6	62.5	38	62	16.3
1972	83	37.3	1.3	61.4	39	61	16.2
1973	89	41.3	1.1	57.6	42	58	16.8
1974	93	45.1	1.1	53.8	46	54	15.2
1975	90	45.8	0.9	53.3	47	53	17.7
1976	90	46.7	0.8	52.5	47	53	19.0
1977	91	51.9	1.1	47.0	53	47	19.2
1978	80	56.4	0.9	42.7	57	43	19.8
1979	79	57.5	0.7	41.8	58	42	18.2

(Kaynak: Bütçe Gelirleri Yıllığı, 1977-1978 (akt. Saraçoğlu, 2009))

Tablo 15 incelendiğinde genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin oranının 1961 yılında en düşük (%56) ve 1974 yılında en yüksek (%93) olduğu görülmektedir. 1961 yılında

en düşük olmasının nedeni 1960 yılında yaşanan ihtilal ve bunun ekonomiyi olumsuz etkilemesi olabilir. Bununla birlikte 1977'ye kadar gelir üzerinden alınan vergilerin yani dolaylı vergilerin oranının harcama üzerinden alınan vergilerin yani dolaysız vergilerin oranına göre daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu yıldan itibaren vergi gelirlerinde dolaylı vergilerin oranının %50'nin üzerine çıktığı görülmektedir.

Bu dönemde bütçenin en önemli vergi gelirlerini en çok uygulanan Kazanç Vergisi, Muamele Vergisi ve Hayvanlar Vergisi oluşturmaktaydı. Bu vergiler içerisinde ise Muamele Vergisi daha fazla bir yer tutmaktaydı. Bu durumu Tablo 15'te vergi gelirleri içerisindeki vergi türlerinin dağılım oranları olarak görmek mümkündür. 1950 yılından sonra uygulamaya konulan Gelir ve Kurumlar Vergilerinde hedeflenen oranda artışlar sağlanamamıştır. 1970 yılından itibaren gelir üzerinden alınan dolaysız vergilerde hızlı bir artışın meydana geldiği, harcamalar üzerinden alınan vergilerin ise istikrarlı bir şekilde azaldığı ve dolaysız vergilerden daha düşük seviyeye geldiği görülmektedir.

1973-1980 yılları arasında harcamalar üzerinden alınan vergilerin, gelir üzerinden alınan vergiler karşısında payının azalması, dolaylı-dolaysız ayrımı açısından adaetliymiş gibi görünse de bu durum gelir vergisini en çok ve zamanında kaynaktan kesinti ile ödeyen ücretli çalışanları yüksek vergi yükü ile karşı karşıya bırakmıştır. Ayrıca enflasyon nedeniyle mal ve hizmetlerin fiyatlarındaki artış nedeniyle, tüketimin azalması harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergileri de azaltmıştır.

2.3.3 1980 ve Sonrası

Türkiye'de 1980 yılından itibaren serbest piyasa ekonomisine ve ihracata yönelik kalkınma stratejisine dayalı değişim sürecinin yaşandığı bir dönem başlamıştır. 1983 ve 1991 yılları arası ise; önce tek parti hükümeti ve daha sonra yine koalisyon hükümetlerinin iktidar olduğu bir dönem olmuştur. 1983 yılından 2004 yılına kadar 1987, 1991, 1995, 1999 ve 2002 yıllarında beş genel seçim gerçekleşmiştir. Vergi politikası aynı zamanda siyasi bir niteliğe de sahip olduğundan her dönemde farklı uygulamalara sahne olmuştur (Sugözü, 2008: 207).

Türkiye'de 24 Ocak 1980 tarihinde alınan istikrar tedbirleri ile piyasa ekonomisine geçilerek yeni bir dönem başlatılmıştır. Bununla birlikte 24 Ocak 1980 yılında alınan kararlar ile Türkiye'nin iktisadi yapısında çok ciddi dönüşümler yaşanmıştır. İktisadi anlamda yaşanan bu dönüşüm, maliye politikasını da etkilemiş ve vergilerde bu değişim doğrultusunda arz yönlü iktisadın anlayışı çerçevesinde kullanılmıştır. Bu dönemde başta İngiltere ve ABD olmak üzere birçok ülkede uygulanan arz yanlı iktisat politikaları Türkiye'yi de etkilemiş ve

maliye politikası araçları bu çerçevede uygulanmaya başlanmıştır (Ejder, 2000:130). Ayrıca vergi gelirlerinin artırılması ve kamu harcamalarının azaltılmasıyla iç tüketim azaltılmak istenmiş, diğer yandan da teşvik edici vergi politikası ile özel tasarruf ve yatırımların arttırılması hedeflenmiştir (Sakal, 2003: 212).

Bu yılların başında vergi sisteminde yoğun düzenlemelere gidilmiştir. Bu bağlamda 1985 yılında dolaylı bir vergi olan Katma Değer Vergisi (KDV) yürürlüğe girmiştir. Harcama vergileri alanında çağdaşlığı simgeleyen bu vergi türü Uluslararası Para Fonu (IMF), Dünya Bankası ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gelişme yolundaki ülkelere örnek gösterilmiştir (Tüğen, 2010: 4).

1981'de Vergi Gelirleri (Sosyal Güvenlik Kesintileri Hariç)/GSMH oranı %15,92 iken bu oran 1993 sonu itibarıyla %19,21 olarak gerçekleşmiştir. Konsolide Bütçe Vergi Gelirleri/GSMH oranları incelendiğinde 1980'de %14 olan oranın dönem ortasında %10,5'lere (1984) düştüğü, dönem sonunda ise ancak %14'lere ulaşabildiği görülür. Toplam vergi gelirlerindeki yükseliş ise özellikle fon gelirlerinin yükselmesinden kaynaklanmıştır (fon gelirlerinin toplam kamu gelirleri içindeki payı 1981'de %5'lerden 1990'da %32,4'e çıkmıştır) (Devlet Planlama Teşkilatı, 1996: 17).

Kurumlar vergisi oranı 1981 yılında %50'ye çıkarılmış ve vergi alacağı sistemi benimsenmiştir. Vergi oranı 1983 yılından itibaren %40'a ve vergi alacağı oranı da 1/3'e düşürülmüştür. Ancak sonrasında vergi alacağı sisteminin uygulamasında zorluklar yaşanması nedeniyle 1985'te bundan vazgeçilmiştir. Tekrar değişiklik yapılarak 1986 yılında kurumlar vergisi oranı %46'ya yükseltilmiştir (Yıldırım ve Yıldırım, 2001:7).

Toplam vergi gelirleri içerisinde gelir üzerinden alınan vergilerin payı 1983'den sonra düşmeye başlamıştır. 1983'te %56 olan oran 1988'de %39,64'e inmiş, 1993'de %38,68 olarak gerçekleşmiştir. Bu düşme toplam vergi gelirlerindeki azalma ve gelir üzerinden alınan vergilerin kompozisyonundaki değişme ile birleştirildiğinde sonuçları açısından daha önemli olmaktadır (Devlet Planlama Teşkilatı, 1996: 28).

1985'de sisteme KDV'nin de dâhil olmasıyla dolaylı vergilerin ağırlığı vergi sistemi içinde artmıştır. 1990'da yurt içi tüketim vergilerinin ağırlığı toplam vergi gelirleri içerisinde %41,64'e kadar yükselmiştir (Devlet Planlama Teşkilatı, 1996: 28).

1991 yılının Ekim ayında yapılan seçimler sonucu oluşan koalisyonun uygulayacağını ilan ettiği "Dengeleme, Onarım ve Canlandırma Programı" adı altındaki üç aşamalı programın

üçüncü aşamasını vergi reformu oluşturmuştur (Sugözü, 2008: 213). Ülkenin 1992 yılına çok düşük büyüme hızı ile girmesi, süratle artan kamu açıkları ve kronik hale gelmiş enflasyon, kamu kesimi bütçe açığının GSYİH'nın %12'si civarında olmasına yol açmış ve kamu kesimi genel dengesinde bozulmalar meydana getirmiştir. 1993 yılı yerel seçiminin ardından krizin artmasını önlemek için 5 Nisan Kararları alınmıştır. Bu kararlar kamu gelirlerini artırmak ve kamu harcamalarında tasarruf önlemleri almak amacıyla alınmasına rağmen istenen başarı gerçekleşmemiştir. Bu dönemde alınan ek vergiler Tablo 16'da verilmiştir.

Tablo 16.5 Nisan Kararları ile Getirilen Ek Vergiler ve Oranları

Vergi Adı	Matrah	Oran
Ekonomik Denge Vergisi	Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 94 beyannameleri üzerinden	%10
	Götürü usulde vergilendirilen mükellefler, 94 matrahi üzerinden	%10
Net Aktif Vergisi	A aktif toplam-amortisman karşılıklar	%1,5
	B gayri safi satış hasılatı	%2
Gayrimenkul Vergisi	150 metrekareyi geçmeyen bir konut dışındaki bina ve arsa	Ek vergi
Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi	Ticari araçlar dışında kullanılan değeri 500 milyon TL'den fazla	%4
	Ticari araçlar dışındaki kullanılan değeri 1 milyar TL'den fazla	%8

(Kaynak: TÜSİAD, 1995)

Türkiye'de 1999 seçimlerinden sonra iktidara gelen 57. Koalisyon Hükümeti, yönetimini 2002 Kasım ayına kadar sürdürmüştür. 1999 yılında iktidara gelen hükümet ekonomik istikrarsızlığın boyutunun giderek artması karşısında 9 Aralık ve 18 Aralık 1999 tarihli iki niyet mektubu vererek IMF ile Stand-By anlaşması yapmış ve böylece IMF destekli orta vadeli bir istikrar programı izlemeye başlamıştır. 1999 yılında ekonominin %6,1 oranında küçülüp, enflasyonun %70'lere ulaşması bütçe açıklarını arttırmıştır (Sakal, 2003:220).

1999 yılında yaşanan deprem nedeniyle yeni bir vergi paketi oluşturulmuş motorlu taşıtlar, emlak ve ÖTV'ye ek vergiler konulmuştur. Ardından yaşanan 2001 kriziyle "Güçlü Ekonomiye Geçiş" adlı yeni bir ekonomi programı oluşturulmuştur. Bu program ile:

- Vergi gelirlerinin arttırılması,
- Akaryakıt Tüketim Vergisi'nin en az hedeflenen enflasyon ölçüsünde ayarlanması ve ATV tahsilatının GSMH içindeki payının %2,8 olması,

- Vergi tabanının genişletilmesi amacıyla vergi kimlik numaralarının kullanımının yaygınlaştırılması,
- Vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması için vergi denetimlerinin artırılması,
- Vergi tahsilâtının artırılması için gecikme faiz ve cezalarının enflasyonla uyumlu hale getirilmesi ilkeleri benimsenmiştir (Sivrekli-Demircan, 2004:610).

2000’li yılların ilk dönemlerinde 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 harcamalar üzerinden alınan vergilerin 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 uygulanmaya başlanan 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 (Öztürk, 2012:74).

Özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesiyle dolaysız vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı 2002 yılında %33,7 iken, dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı %66,3’e yükselmiştir. Bu oran 2003 Ocak-Eylül dönemi itibariyle dolaysız vergilerde %32,8’e gerilerken, dolaylı vergilerde %67,2’ye yükselmiştir (Maliye Bakanlığı, 2003: 79).

1980-2017 arasında hedeflenen ve gerçekleşen vergi gelirleri Tablo 17’de verilmiştir.

Tablo 17.1980-2017 Arası Hedeflenen ve Gerçekleşen Bütçe Vergi Gelirleri

Yıllar	Hedeflenen Tahsilat	Gerçekleşen Tahsilat	Fark		Bir önceki yıla göre artış
			TL	%	%
1981	1.347.727	1.190.204	-157.523	-11,7	-
1982	1.449.099	1.304.865	-144.234	-10,0	9.63
1983	1.980.000	1.934.492	-45.508	-2,3	48.25
1984	2.476.223	2.372.211	-104.012	-4,2	22.63
1985	3.584.082	3.829.117	245.035	6,8	61.42
1986	5.750.000	5.972.034	222.034	3,9	55.96
1987	8.860.000	9.051.003	191.003	2,2	51.56
1988	15.100.000	14.231.761	-868.239	-5,7	57.24
1989	24.370.000	25.550.320	1.180.320	4,8	79.53
1989	25.870.000	25.550.320	-319.680	-1,2	0.00
1990	43.650.000	45.399.534	1.749.534	4,0	77.69
1991	69.950.000	78.642.770	8.692.770	12,4	73.22
1991	77.950.000	78.642.770	692.770	0,9	0.00
1992	139.750.000	141.602.094	1.852.094	1,3	80.06
1993	243.600.000	264.272.936	20.672.936	8,5	86.63
1993	265.200.000	264.272.936	-927.064	-0,3	0.00
1994	473.000.000	534.888.082	61.888.082	13,1	102.40
1994	573.000.000	587.760.248	14.760.248	2,6	9.88
1995	880.000.000	1.084.350.504	204.350.504	23,2	84.49
1995	1.090.000.000	1.084.350.504	-5.649.496	-0,5	0.00
1996	2.073.000.000	2.244.093.830	171.093.830	8,3	106.95
1997	4.368.000.000	4.745.484.021	377.484.021	8,6	111.47
1998	8.900.000.000	9.228.596.187	328.596.187	3,7	94.47
1999	14.200.000.000	14.802.279.916	602.279.916	4,2	60.40
2000	24.000.000.000	26.503.698.413	2.503.698.413	10,4	79.05
2001	31.777.000.000	39.735.928.150	7.958.928.150	25,0	49.93
2001	37.710.000.000	39.735.928.150	2.025.928.150	5,4	0.00
2002	57.911.000.000	59.631.867.852	1.720.867.852	3,0	50.07
2003	85.955.000.000	84.316.168.756	-1.638.831.244	-1,9	41.39
2004	99.173.000.000	101.038.904.000	1.865.904.000	1,9	19.83
2005	118.950.000.000	119.250.807.000	300.807.000	0,3	18.02
2006	146.449.000.000	151.271.701.000	4.822.701.000	3,3	26.85
2007	173.861.616.000	171.098.466.000	-2.763.150.000	-1,6	13.11
2008	187.504.321.000	184.800.355.000	-2.703.966.000	-1,4	8.01
2009	220.602.859.000	189.963.543.000	-30.639.316.000	-13,9	2.79
2010	212.555.871.000	228.298.799.000	15.742.928.000	7,4	20.18
2011	250.769.413.000	275.697.952.000	24.928.539.000	9,9	20.76

Yıllar	Hedeflenen Tahsilat	Gerçekleşen Tahsilat	Fark		Bir önceki yıla göre artış
			TL	%	%
2012	300.995.224.000	306.344.726.000	5.349.502.000	1,8	11.12
2013	347.890.019.000	354.706.446.000	6.816.427.000	2,0	15.79
2014	378.016.251.000	387.072.426.000	9.056.175.000	2,4	9.12
2015	427.048.060.000	447.972.948.000	20.924.888.000	4,9	15.73
2016	504.450.400.000	505.743.850.959	1.293.450.959	0,3	12.90
2017	564.746.658.000	597.592.533.176	32.845.875.176	5,8	18.16

(Kaynak:GİB (2017a). Bütçe gelirleri 1923-2017. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm adresinden derlenmiştir.)

Tablo 17 incelendiğinde, hedeflenen tahsilat ile gerçekleşen arasındaki farkın en yüksek olduğu yılın 2001 yılı (%25) olduğu görülmektedir. Gerçekleşen tahsilatın beklenenden farkının en yüksek olduğu yıl ise 2009 yılıdır (%13,9). Ancak 1980-2017 arasında genel olarak gerçekleşen tahsilatın hedeflenen bütçeye ulaştığı söylenebilir. Bir önceki yıla göre artışlar incelendiğinde ise 1996 ve 1997 yılları arasında %111’lik artış olduğu görülmektedir. Bu artış o dönemde yapılan vergilendirme düzenlemeleri ile ilişkilidir. 2008-2009 yılları arasında neredeyse hiç artış olmamıştır. Bu verilerden yola çıkılarak vergi yapılarındaki düzenlemelerin ve reformların bazı yıllardaki vergi tahsilatı artış ve düşüşlerin radikal derecede etkileyici öneme sahip olduğu belirtilebilir. Dikkat edilirse özellikle 2004 yılı ve sonrasında birbirini takip eden yıllar arasında büyük oranda artış gözlenmemiştir. Bu vergi politikalarında önemli değişiklik ve düzenlemelerin yapılmadığının ve stabil bir sistemin sürdürüldüğünün göstergesi olabilir. Aynı zamanda ülkedeki refah seviyesinin ve kişisel gelirlerin yükselmesiyle ve ticarete yaşanan büyüme sebebiyle sayısal olarak nispeten büyük bir artıştan söz edilebilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ YAPISININ OECD ÜLKELERİYLE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

Çalışmanın bu bölümünde, Türkiye ve Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) ülkeleri karşılaştırılarak vergi yapıları ele alınmaktadır. Bu kapsamda OECD ülkeleri ve kişi başına gelir düzeyleri ile Türkiye karşılaştırılarak vergi yapıları değerlendirilecektir.

3.1 EKONOMİK KALKINMA VE İŞBİRLİĞİ TEŞKİLATI (OECD) VE EKONOMİK YAPISI

OECD, demokratik yapılara ve piyasa ekonomisine sahip 36 ülkenin ekonomik, sosyal ve yönetim sorunlarını çözmek ve bu sürecin fırsatlarından faydalanmak üzere ortaklaşa çalıştıkları bir forumdur. Bununla birlikte OECD ekonomik konularda uzmanlaşmış devletlerarası bir istişare kuruluşu görünümündedir. Üye ülkeler tarafından gündemine getirilen veya dünya ekonomisindeki gelişmeler nedeniyle güncel hale gelen konularda, ekonomik hayatın çeşitli boyutlarında, yaptığı analitik incelemelerin sonuçları doğrultusunda üye ülkelere tavsiyelerde bulunur.

OECD, II. Dünya Savaşının ardından Avrupa’yı yeniden imar etmek amacıyla yapılan yardımların verimli bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla 1947’de kurulan Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı’nın (OEEC) görevinin sona ermesinin ardından 14 Aralık 1960’ta Paris’te imzalanan anlaşma ile kurulmuştur. Bu anlaşma 30 Eylül 1961’de yürürlüğe girmiştir. Resmi çalışma dilleri İngilizce ve Fransızca olan OECD’nin genel merkezi Fransa’nın başkenti Paris’tedir. Genel bütçesi 2016 yılında 370 milyon Euro olan OECD bütçesine Türkiye’nin katkı oranı %1,93’tür.

Türkiye OECD’nin 20 kurucu üyesi arasındadır. OECD üyesi ülkeler şunlardır: ABD, Almanya, Avustralya, Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, Kore, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Macaristan, Meksika, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovakya, Slovenya, Şili, Türkiye, Yeni Zelanda ve Yunanistan.

3.2 OECD ÜLKELERİNİN GELİR DÜZEYLERİNE GÖRE GÖRÜNÜMÜ

Vergi yapısını etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Ekonomik ve sosyal yapıdaki değişkenler vergi yapısı üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak etkili olmaktadır. Özellikle kişi başına düşen gelir düzeyi, vergi gelirlerini ve dolayısıyla vergi yapısını etkileyen temel

değişkenler arasında değerlendirilmektedir. Kişi başına gelir ile ekonomik gelişmişlik arasında doğrusal bir ilişki olduğu söylenebilir.

OECD ülkelerinin vergi yapısının incelendiği bu bölümde alınan ölçütlerden biri kişi başına düşen gelir olarak belirlenmiştir. Bu nedenle OECD ülkelerinde 2000-2016 yılları arası kişi başına düşen gelir incelenmiştir. Tablo 18'de 2000-2016 yılları arasında OECD ülkelerinde kişi başına gelir Amerikan Doları cinsinden verilmiştir.

Tablo 18. Yıllara Göre OECD Üyesi Ülkelerin Kişi Başına Düşen Gelirlerinin Dağılımı (\$)

Ülkeler	2000	2001	2002	2003	2004	2006	2008	2010	2012	2014	2016
OECD Ortalaması	23625	23246	24088	26786	29604	32530	37082	35848	38023	38777	36864
Avusturalya	21669	19483	20074	23437	30402	36019	49535	51937	67865	62328	49897
Avusturya	24565	24538	26402	32223	36822	40635	51709	46858	48568	51705	44731
Belçika	23207	23122	25052	30744	35590	38852	48425	44380	44741	47352	41261
Kanada	24124	23692	24168	28172	31980	40387	46596	47448	52497	50633	42349
Şişi	5101	4596	4464	4788	6211	9485	10781	12860	15432	14794	13961
Çek Cumhuriyeti	6012	6609	8033	9773	11686	15184	22699	19808	19730	19745	18484
Danimarka	30744	30752	33229	40459	46512	52027	64322	58041	58508	62549	53579
Estonya	4070	4499	5308	7174	8851	12595	18095	14639	17422	19950	17737
Finlandiya	24253	24913	26834	32816	37636	41121	53401	46202	47416	49915	43433
Fransa	22364	22434	24177	29568	33741	36444	45334	40638	40875	43009	36870
Almanya	23719	23687	25205	30360	34166	36448	45699	41786	44065	48043	42233
Yunanistan	12043	12538	14110	18478	21955	24801	31997	26918	22243	21761	17882
Macaristan	4633	5283	6666	8423	10296	11448	15740	13092	12888	14201	12820
İzlanda	31746	28552	32024	39087	46984	56121	55632	41852	44563	52855	60530
İrlanda	26242	28227	32540	41107	47631	54307	61258	48672	49042	55413	64100
İsrail	21043	20299	18428	18964	19892	21828	29532	30643	32526	37540	37181
İtalya	20051	20401	22197	27387	31175	33411	40640	35849	34814	35397	30669
Japonya	38532	33847	32289	34808	37689	35434	39339	44508	48604	38109	38972
Kore	11948	11253	12783	14209	15908	20888	20431	22087	24359	27811	27608
Letonya	3353	3573	4132	5135	6351	9668	16349	11326	13823	15716	14070
Litvanya	3297	3530	4147	5506	6707	9241	14962	11985	14341	16545	14913
Lüksemburg	48736	48179	52931	65446	75716	89740	114294	104965	106749	119225	100739
Meksika	6959	7342	7399	6904	7311	8860	9766	9017	9941	10582	8451
Hollanda	25921	26584	28817	35245	39955	44454	56929	50338	49475	52157	45638
Yeni Zelanda	13641	13883	16874	21914	25420	26671	31288	33692	39970	44561	40332
Norveç	38147	38550	43061	50112	57570	74115	97008	87770	101668	97200	70890
Polanya	4493	4981	5197	5693	6681	9039	14001	12598	13144	14345	12431
Portekiz	11502	11729	12882	15773	18046	19821	24816	22539	20577	22078	19872
Slovak Cumhuriyeti	5403	5708	6525	8697	10655	13139	18650	16601	17275	18630	16530
Slovenya	10228	10479	11814	14881	17261	19726	27502	23438	22532	24202	21650
İspanya	14677	15324	17020	21496	24919	28483	35579	30737	28564	29623	26617
İsveç	29283	26969	29572	36961	42442	46257	55747	52076	57134	59180	51845
İsviçre	37868	38539	41376	48088	53340	57580	72488	74606	83538	86606	79866
Türkiye	4317	3120	3660	4719	6041	8035	10851	10672	11720	12128	10863
İngiltere	27982	27428	29786	34174	39984	44252	46768	38893	41791	46784	40412
ABD	36450	37274	38166	39677	41922	46437	48401	48375	51451	54697	57589

(Kaynak: World Bank (2018). Data bank: worlddevelopmentindicators. <http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=world-development-indicators#> adresinden derlenmiştir.)

Tablo 18’de yer alan kişi başına gelir incelendiğinde, OECD ortalamasının 2000-2016 arasında 23 625 \$’dan 36 864 \$’e yükselerek yaklaşık 13 239 \$ arttığı görülmektedir. Türkiye’de ise bu miktarın 4317 \$’dan 10 863 \$’a yükselerek yaklaşık 6 546 \$ arttığı

görülmüştür. 2000-2016 yılları arasında kişi başına gelir miktarında en fazla artış görülen ülke yaklaşık 52 003 \$ ile Lüksemburg olurken, en az artış gösteren ülke ise 440 \$ ile Japonya olmuştur. Türkiye 36 ülke arasında en az artış gösteren 3. ülkedir. Tablo 19’da yıllara göre OECD ülkelerinin kişi başına düşen gelire göre sınıflaması verilmiştir.

Tablo 19. *Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Kişi Başına Düşen Gelire Göre Sınıflandırılması (\$)*

	Yıllar	
	2000	2016
20 000’den az	Letonya, Litvanya, Estonya, Şili, Türkiye, Polonya, Meksika, Slovak Cumhuriyeti, Macaristan, Çek Cumhuriyeti, Slovenya, Kore, Portekiz, Yunanistan, Yeni Zelanda, İspanya,	Meksika, Türkiye, Macaristan, Polonya, Letonya, Litvanya, Şili, Slovak Cumhuriyeti, Estonya, Çek Cumhuriyeti, Yunanistan, Portekiz
20 000-35 000	İsrail, Fransa, İngiltere, Avustralya, Finlandiya, İtalya, Almanya, Belçika, Danimarka, Kanada, İsveç, Avusturya, İzlanda, İrlanda, Hollanda	Slovenya, İspanya, Kore, İtalya
35 000 üstü	İsviçre, ABD, Norveç, Japonya, Lüksemburg	İsrail, Yeni Zelanda, Fransa, İngiltere, Finlandiya, Kanada, Belçika, Avustralya, İzlanda, Almanya, İsveç, Danimarka, Hollanda, Avusturya, ABD, Norveç, İsviçre, İrlanda, Lüksemburg, Japonya

(Kaynak: World Bank (2019). *Data bank: worlddevelopmentindicators*. <http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=world-development-indicators#> adresinden derlenmiştir.)

Tablo 19 incelendiğinde 2000 yılında kişi başına düşen gelir 20 000\$’dan az olan ülke sayısı 16 iken 2016 yılında bu grupta 12 ülke bulunmaktadır. Kişi başına gelir 20 000-35 000\$ arasında olan ülke sayısı 2000 yılında 15 iken 2016 yılında 4’e düşmüştür. Bununla birlikte 35 000\$ üstü ülke sayısı ise 2000 yılında 5 iken 2016 yılında 20 olmuştur. Türkiye’de kişi başına gelir hem 2000 hem de 2016 yıllarında 20 000\$ altındadır.

3.3 OECD ÜLKELERİNDE VERGİ YAPISI

Son 20 yılda neredeyse tüm OECD ülkeleri vergi sistemlerinde önemli yapısal değişiklikler gerçekleştirmişlerdir (Brys, Matthews&Owens, 2011:1). OECD'nin vergi yapısındaki sınıflandırmada “vergiler” terimi devlete zorunlu ve karşılıksız olan ödemelerle sınırlandırılmıştır. Vergiler, hükümetin vergi mükelleflerine sağladığı faydaların ödemeleriyle orantılı olmaması durumunda karşılıksızdır. Yine vergi ifadesi cezaları ve devlete ödenen zorunlu borçları kapsamamaktadır (OECD, 2016).

Vergi yapıları, vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ile ölçülür. OECD ülkelerinin vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içindeki paylarını incelediğimizde 2015

yılında üye ülkelerin 17'si gelirlerinin en büyük kısmını gelir vergisinden (kurumsal ve kişisel), 9 ülke gelirlerinin en büyük kısmını sosyal güvenlik primlerinden ve 9 ülke de gelirlerinin en büyük kısmını tüketim vergisinden (KDV dâhil) karşılayacak şekilde artırmıştır. Mülkiyet ve istihdam vergileri, hem ortalama olarak hem de çoğu ülkede 2015 yılında OECD ülkelerinin gelir sistemlerinde daha küçük bir rol oynamıştır(OECD, 2016).

OECD'nin, ülkelerin vergi sistemleri ve istatistikleri ile ilgili hazırladığı raporlarda vergilerin şöyle sınıflandırıldığı görülmektedir (<https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>):

- *Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler:* Gelir üzerinden alınan vergiler, kişisel gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumların karları üzerinden alınan kurumlar vergisi şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Kişisel gelir vergisi, net(/safı) gelirden ve bireylerin sermaye kazancı üzerinden alınan vergi olarak tanımlanır. Kurum kazancına ilişkin vergi ise işletmelerin net kârından alınan vergi olarak tanımlanır. Aynı zamanda, şirketlerin sermaye kazançlarına uygulanan vergileri de kapsar.
- *Sosyal Güvenlik Primleri:* Sosyal güvenlik primleri, devlete karşılıksız ödenen ve gelecekte bir sosyal fayda elde etme hakkını veren zorunlu ödemelerdir. Bunlar arasında işsizlik sigortası yardımları, kaza, yaralanma ve hastalık yardımı, yaşlılık, maluliyet ve mağdurun emekli aylıkları, aile yardımı, sağlık ve hastane masrafları için geri ödemeler veya hastane veya sağlık hizmetlerinin sağlanması gibi hizmetler yer almaktadır. Primler hem çalışanlar hem de işverenler için alınabilir. Bu tür ödemeler genellikle sosyal yardımların finansmanı için tahsis edilir ve genellikle bu tür faydalar sağlayan devlet kurumlarına ödenir.
- *İstihdam Vergisi (Payroll Tax):* İşverenler, çalışanlar veya serbest meslek sahipleri tarafından maaş oranı olarak veya kişi başına sabit tutar olarak ödenen vergiler olarak tanımlanır. İstihdam vergisi, işçi, işveren veya kendi hesabına çalışanlar tarafından maaşın belli bir yüzdesi ya da kişi başı maktu bir tutar olarak ödenen ve sosyal güvenlik primi mahiyetinde olmayan vergileri ifade etmektedir.
- *Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler:* Mülkün kullanımı, mülkiyeti veya devri konusunda tekrar eden ve tekrar etmeyen vergiler olarak tanımlanır. Bunlar, taşınmaz mallar veya net varlıklar üzerindeki vergileri, miras yoluyla mülk sahipliğini değiştirme veya bağış, mali ve sermaye işlemlerine ilişkin vergileri içerir.

- *Mal ve Hizmetlere İlişkin Vergi:* Bu vergi malların üretimi, satılması, devri, kiralanması veya teslimatı ile hizmetlerin sunulmasıyla ilgilidir. Ayrıca malların kullanımı, malların kullanımına izin verilmesi veya faaliyetlerde bulunulması için alınan tüm vergiler olarak tanımlanır. Bunlar ağırlıklı olarak katma değer ve satış vergilerinden oluşmaktadır.

OECD'nin yıllık olarak yayınladığı gelir istatistikleri raporlarında vergi yapısındaki bu göstergeler yüzde cinsinden ifade edilir ve devletlerin tüm yönetim seviyelerinde geçerlidir.

3.4 OECD ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜNÜN TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRILMASI

OECD vergi yükü hesaplamalarında farklı değişkenler temel alınmaktadır. Bu hesaplamada kullanılan değişkenlerden birisi de sosyal güvenlik primleridir. OECD vergi yapısı içinde devlete ödenen zorunlu sosyal güvenlik primleri vergi olarak kabul edilmekte ve yükselen eğilim sebebiyle önemli bir gelir kaynağı olan sosyal güvenlik kesintileri, vergilerin sınıflandırmasında dolaysız vergi grubuna dahil edilmektedir.

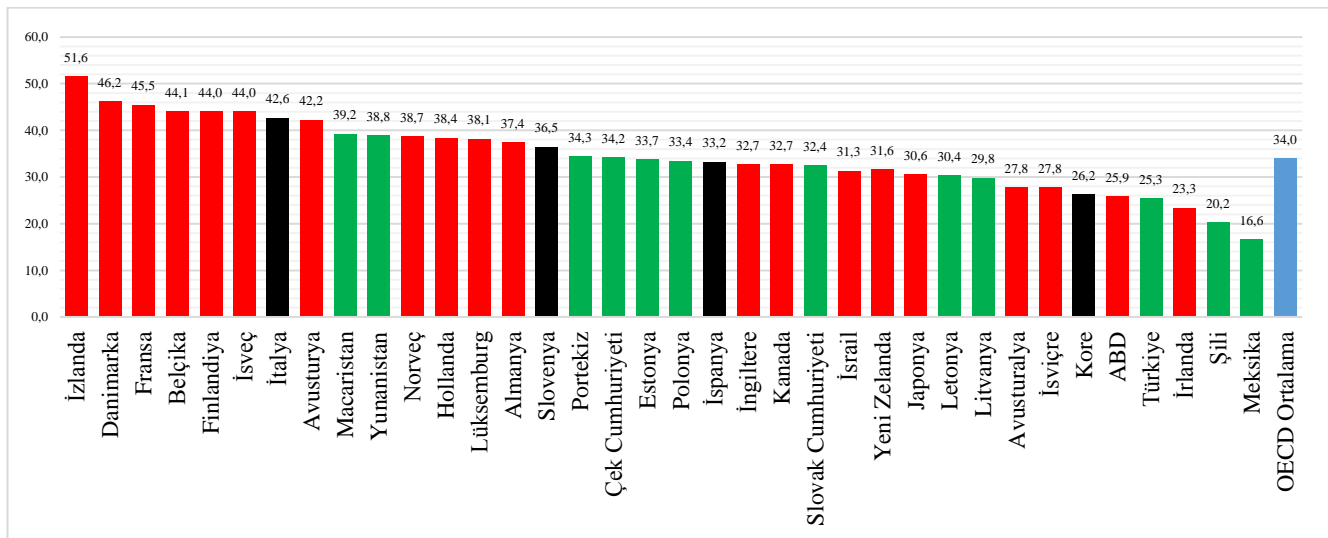
OECD tarafından yayımlanan istatistiklerde, vergi yapısı, sosyal güvenlik primleri dâhil vergi yükü rakamları dikkate alınarak belirlenmektedir. Yıllara göre (2000-2016) toplam vergi gelirlerinin GSYH içindeki oranı Tablo 20'de verilmiştir.

Tablo 20. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin GSYH'ya Oranı (Vergi Yüğü)

	1990	2000	2010	2015	2016
Avusturalya	28,1	30,5	25,3	27,9	27,8
Avusturya	39,3	42,3	41,0	43,1	42,2
Belçika	41,2	43,5	42,6	44,8	44,1
Kanada	35,2	34,8	31,1	32,7	32,7
Şili	16,9	18,8	19,6	20,4	20,2
Çek Cumhuriyeti	..	32,4	32,5	33,3	34,2
Danimarka	44,4	46,9	44,8	46,1	46,2
Estonya	..	31,1	33,3	33,3	33,7
Finlandiya	42,9	45,8	40,8	43,9	44,0
Fransa	41,2	43,4	42,1	45,3	45,5
Almanya	34,8	36,2	35,0	37,0	37,4
Yunanistan	25,2	33,4	32,0	36,6	38,8
Macaristan	..	38,5	37,3	38,7	39,2
İzlanda	30,9	36,3	33,2	36,3	51,6
İrlanda	32,4	30,8	27,0	23,1	23,3
İsrail	..	34,9	30,7	31,3	31,3
İtalya	36,4	40,6	41,9	43,1	42,6
Japonya	28,2	25,8	26,5	30,6	30,6
Kore	18,8	21,5	23,4	25,2	26,2
Letonya	..	29,1	28,2	29,2	30,4
Litvanya	..	30,8	28,3	28,9	29,8
Lüksemburg	33,5	36,9	37,4	37,1	38,1
Meksika	12,1	11,5	12,8	15,9	16,6
Hollanda	39,7	36,9	35,7	37,0	38,4
Yeni Zelanda	36,2	32,5	30,3	31,6	31,6
Norveç	40,2	41,9	41,9	38,4	38,7
Polonya	..	32,9	31,4	32,4	33,4
Portekiz	26,5	31,1	30,4	34,4	34,3
Slovak Cumhuriyeti	..	33,6	28,1	32,2	32,4
Slovenya	..	36,6	36,9	36,4	36,5
İspanya	31,6	33,2	31,2	33,6	33,2
İsveç	49,5	49,0	43,2	43,1	44,0
İsviçre	23,7	27,6	26,6	27,6	27,8
Türkiye	14,5	23,6	24,8	25,1	25,3
İngiltere	32,9	32,9	32,3	32,2	32,7
ABD	26,0	28,2	23,5	26,2	25,9
OECD Ortalaması	31,9	33,8	32,3	33,7	34,0

(Kaynak: OECD (2017b). *Revenue Statistics: 1965-2016*. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-2522770x.htm> adresinde Tablo3.1'den derlenmiştir.)

Ekonomik rekabetin hızlanması ile birlikte mal, hizmet ve özellikle sermaye hareketlerinin önceki yıllara göre daha serbest hale geldiği bu dönemde bu gelişmeye ayak uydurmak amacıyla yerel düzeyde yapılan vergi düzenlemelerinin vergi gelirlerini azaltıcı yönde etki göstereceği beklenmektedir. Tablo incelendiğinde Türkiye'deki vergi/GSYH oranı 1990 yılında %14,5 iken bu oranın 2016 yılında % 25,3 olduğu görülmektedir. Aynı dönemde OECD ortalamasındaki artış incelendiğinde, bu oranın %31,9'dan % 34,0'e yükseldiği görülmüştür. 2016 yılında vergi yükü en yüksek olan ülkeler Danimarka, Fransa, Belçika, İsveç ve Finlandiya'dır. Genel olarak ise İskandinav ülkelerinde bu oranın yüksek olduğu görülmektedir. Türkiye'de 2016 yılında vergi/GSYH oranı (vergi yükü), 2000 yılında % 23,6 iken, 2016 yılında % 25,3'e yükselmiştir. Aynı aralıkta OECD ortalaması ise %33,8'den %34,0'e yükselmiştir. Bu aralıkta, Türkiye'de en yüksek vergi/GSYH oranı, 2011'de %25,9, en düşük oran 2007 ve 2008 yıllarında %23,1'dir. Türkiye, 2015 ve 2016 yıllarında vergi/GSYH oranı bakımından 36 OECD ülkesi arasında 32'nci sırada bulunmaktadır. Kişi başına gelir ile vergi yükleri birlikte incelendiğinde İskandinav ülkelerinde hem kişi başına hem de vergi yükünün yüksek olduğu görülmektedir. Kuzey Avrupa ülkeleri kalkınma hedefini gerçekleştirmiş yüksek kişi başına gelire ulaşmış ülkeler olarak öncelikli maliye politikası amaçları gelir dağılımı adaletini sağlamak yani milli hâsılayı daha adil bölüşebilmektir. Bu nedenle o ülkelerde vergilemede gelir düzeyi önemli bir kriter ve aynı zamanda sosyal devlet uygulamaları/harcamaları daha büyük öneme sahiptir.



Şekil 1. OECD ülkelerinde yıllara göre toplam vergi gelirlerinin GSYH'ya oranı (vergi yükü)

Türkiye en düşük dördüncü vergi yüküne sahip ülkedir. Türkiye'den sonra Meksika, Şili ve İrlanda yer almaktadır. Kişi başı geliri 20.000-35.000 \$ arasında olan Slovenya,

İspanya, Kore ve İtalya'nın vergi yükü dağılımına baktığımızda İtalya'nın 42,6 ile en yüksek vergi yüküne sahip ülkeler arasında yedinci sırada olduğu Kore'nin ise 26,2 ile en düşük vergi yüküne sahip ülkeler arasında olduğu görülmektedir. Kişi başı geliri 35.000 üzerinde olan İrlanda ise kişi başı geliri 20.000 altında olan ülkelere Meksika ve Şili den sonra en düşük vergi yükü olan üçüncü ülkedir.

Bu durum gösteriyor ki vergi yükünün kişi başı gelir düzeyinden ziyade diğer faktörlere bağlı olduğu ve tek başına olumlu veya olumsuz değerlendirilemeyeceği ifade edilebilir. Örneğin ABD'de uygulanan liberal politikalar devletin ekonomideki payını sınırlarken vergi gelirlerine de buna paralel bir etki yaptığı ifade edilebilir

3.4.1 OECD Ülkelerinde ve Türkiye'de Vergi Türlerine Göre Vergi Yüklerinin Dağılımı

OECD vergi sınıflandırması vergilerin kaynağına göre yapılmaktadır. Bu yüzden vergi yüklerinin incelenmesinde toplam payların yanında vergi türlerine göre vergi yükü başlıklarının da incelenmesi yerinde olacaktır.

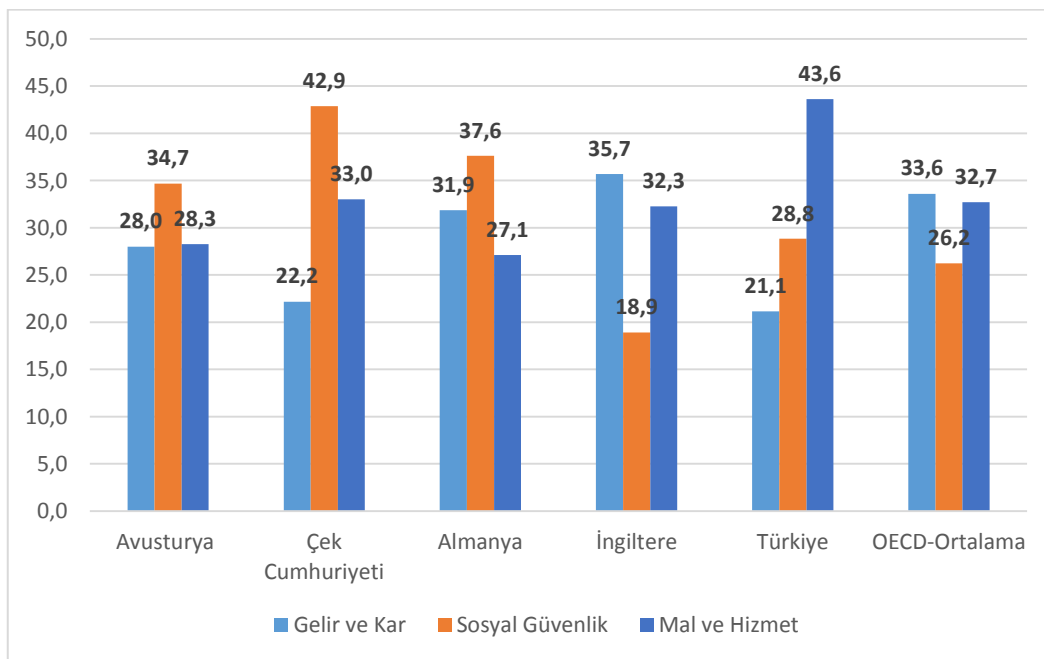
Tablo 21. Vergi Türlerine Göre OECD Ülkelerinde Vergi Gelirlerinin Yüzde Cinsinden Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2016)

	Gelir ve Kar	Sosyal Güvenlik	Ücretler	Emlak	Mal ve Hizmet	Diğer	Gümrük
OECD-Ortalama	33,6	26,2	1,1	5,7	32,7	0,5	0,4
Avustralya	57,2	0,0	4,9	10,8	27,1	0,0	..
Avusturya	28,0	34,7	7,0	1,3	28,3	0,5	0,3
Belçika	35,6	31,1	0,0	8,0	24,5	0,0	0,8
Kanada	47,8	14,9	2,1	12,0	23,2	0,1	..
Şili	33,5	7,2	0,0	5,1	54,6	-0,3	..
Çek Cumhuriyeti	22,2	42,9	0,0	1,4	33,0	0,0	0,5
Danimarka	62,8	0,1	0,6	4,0	32,1	0,0	0,3
Estonya	22,3	33,2	0,0	0,8	43,3	0,0	0,5
Finlandiya	34,6	29,1	0,0	3,2	32,8	0,1	0,2
Fransa	23,3	36,8	3,4	9,4	24,4	2,6	0,2
Almanya	31,9	37,6	0,0	2,8	27,1	0,2	0,4
Yunanistan	23,5	28,5	0,0	8,1	39,6	0,0	0,3
Macaristan	19,3	33,2	1,6	2,8	42,4	0,4	0,3
İzlanda	33,9	6,7	0,6	34,2	23,4	1,2	..
İrlanda	43,1	16,8	0,6	6,0	32,7	0,0	0,5
İsrail	31,6	16,6	3,7	10,3	37,8	0,0	..
İtalya	32,0	30,1	0,0	6,6	28,1	2,9	0,3
Japonya	30,6	40,4	0,0	8,3	20,4	0,3	..
Kore	31,2	26,2	0,3	11,6	28,1	2,6	..
Letonya	26,6	27,3	0,0	3,5	42,0	0,0	0,6
Litvanya	18,9	40,8	0,0	1,1	38,5	0,0	0,8
Lüksemburg	36,8	28,5	0,0	9,3	25,2	0,2	0,1
Meksika	42,7	13,0	2,3	1,9	38,8	1,4	..
Hollanda	27,2	38,2	0,0	4,0	29,5	0,3	0,9
Yeni Zellanda	55,6	0,0	0,0	6,1	38,3	0,0	..
Norveç	38,0	27,4	0,0	3,2	31,4	0,0	..
Polonya	20,0	38,1	0,7	4,1	36,4	0,1	0,5
Portekiz	28,7	26,6	0,0	3,7	39,6	1,1	0,3
Slovak Cumhuriyeti	21,7	43,5	0,0	1,3	33,1	0,0	0,5
Slovenya	18,8	39,7	0,1	1,7	39,3	0,0	0,4
İspanya	28,2	34,2	0,0	7,7	29,4	0,0	0,5
İsveç	36,0	22,6	10,5	2,4	28,1	0,1	0,3
İsviçre	46,5	24,3	0,0	7,3	21,4	0,5	..
Türkiye	21,1	28,8	0,0	4,8	43,6	1,6	..
İngiltere	35,7	18,9	0,0	12,6	32,3	0,0	0,5
ABD	48,0	24,0	0,0	11,1	16,9	0,0	..

(Kaynak: GİB (2018). OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm>)

Tablo 21’de OECD ülkelerine ait 2016 yılının vergi gelirlerinin kategoriler halinde toplam vergi gelirleri içindeki payları görülmektedir. Türkiye 2016 yılında kendi gelirleri

içinde %43.6'lık pay ile en yüksek mal ve hizmet vergisine sahiptir. OECD'nin aynı kategorideki ortalaması %32.7 iken yine OECD ülkelerinde toplam vergi gelirleri içerisinde en yüksek mal ve hizmet vergisine sahip ülke yüzde %54.6'lık oranla Şili'dir. Aynı yıl ABD'de bu oran %16.9, İsviçre'de %21.4, Norveç'te %31.4 ve İngiltere'de %32.3'dür. Mal ve hizmet vergisi dolaylı bir vergidir ve gelir düzeyi ne olursa olsun kişilere eşit şekilde yansır. Bu tür vergiler tüketimi hedef almaktadır ve gayri adil bir yapıda olduğu kabul edilmektedir. Daha az adil olan bu vergi türü genelde gelişmekte olan ülkelerde yüksek paya sahiptir. Türkiye'de de bu vergi türünün en büyük paya sahip olduğu göz önüne alınırsa vergi yapısının gelişmiş ülkeler kadar adil olmadığı söylenebilir. Kişi başına gelirin en düşük olduğu ülke Meksika olmasına rağmen gelir ve kârdan alınan vergi oranının oldukça yüksek olduğu (%42,7) görülmektedir. Kişi başına geliri yüksek olan ülkeler incelendiğinde ise bazılarında gelir ve kârdan alınan vergiler yüksek iken bazılarında düşüktür.



Şekil 2.2016 yılında bazı OECD ülkelerine ait gelir ve kâr, sosyal güvenlik ve mal ve hizmet vergi gelirlerinin yüzde cinsinden toplam vergi gelirleri içindeki payı gösterilmiştir.

Şekil2'de kişi başı geliri 35.000 üzerinde olan Avusturya, Almanya ve İngiltere incelendiğinde gelir ve kar üzerinden alınan vergilerde İngiltere'nin %35,7 ile OECD ortalamasının üzerinde bir orana sahip olduğu, Almanya ve Avusturya'nın ise ortalamaya yakın değerlerde olduğu görülmektedir. Kişi başı gelirin 20.000 altında olan Çek Cumhuriyeti ve Türkiye'de ise gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki

oranı OECD ortalamasının neredeyse 10 puan altında, %20 oranlarında olduğu gör÷lmektedir. ek Cumhuriyeti'nde sosyal g÷venlik kesitlerinin (% 42,9), T÷rkiye'de ise mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerinin (% 43,6) kişi başi gelirin 35.000 üzerinde olan ülkelere göre dikkat çekici derecede yüksek olduğu bu durumun da gelir ve kar üzerinden sağlanamayan vergi gelirlerinin diğer vergi kalemlerden sağlandığını göstermektedir.

3.4.1.1 Kişi Gelir zerinden Alınan Vergilerin GSYH'ya Oranı (Kişi Vergi Yükü)

Kişi gelir vergisi, bireylerin ve tüzel kişilerin net gelirleri ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergi olarak tanımlanmaktadır. Kişi gelir üzerinden alınan vergilerin GSYH' ya oranı Tablo 22'de gör÷lmektedir.

Tablo 22. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH' ya Oranı

	1990	2000	2010	2015	2016
Avustralya	12,1	11,5	9,8	11,6	11,3
Avusturya	8,2	9,3	9,2	10,4	9,1
Belçika	13,2	13,7	12,0	12,6	12,2
Kanada	14,4	12,8	10,9	12,0	11,9
Şili	0,9	1,4	1,3	2,0	1,8
Çek Cumhuriyeti	..	4,2	3,3	3,6	3,8
Danimarka	24,0	24,7	23,3	25,5	24,7
Estonya	..	6,8	5,3	5,7	5,8
Finlandiya	14,9	14,0	12,1	13,3	13,0
Fransa	4,4	7,8	7,2	8,5	8,6
Almanya	9,6	9,2	8,5	9,8	10,0
Yunanistan	3,6	4,8	4,0	5,8	5,9
Macaristan	..	7,2	6,5	5,3	5,2
İzlanda	8,3	12,6	12,1	13,3	13,8
İrlanda	10,7	9,8	8,1	7,3	7,4
İsrail	..	10,1	5,5	6,1	6,2
İtalya	9,6	10,1	11,2	11,2	11,0
Japonya	7,8	5,4	4,9	5,8	5,7
Kore	3,8	3,1	3,3	4,3	4,6
Letonya	..	5,5	6,2	5,9	6,4
Litvanya	..	7,6	3,6	3,8	4,0
Lüksemburg	8,1	6,8	7,9	9,1	9,4
Meksika	..	..	2,3	3,3	3,4
Hollanda	9,8	5,6	7,7	7,6	17,1
Yeni Zellanda	17,4	14,0	11,4	11,7	11,6
Norveç	10,5	10,1	9,9	10,8	10,7
Polonya	..	4,3	4,4	4,7	4,8
Portekiz	4,2	5,4	5,4	7,3	6,8
Slovak Cumhuriyeti	..	3,3	2,6	3,1	3,3
Slovenya	..	5,5	5,6	5,1	5,2
İspanya	6,9	6,4	6,8	7,2	7,1
İsveç	19,1	16,3	12,0	12,5	13,1
İsviçre	7,7	8,2	8,4	8,5	8,6
Türkiye	3,9	5,2	3,5	3,7	3,7
İngiltere	9,7	9,6	9,3	8,9	9,0
ABD	9,8	11,9	8,2	10,6	10,4
OECD-Ortalama	9,7	8,7	7,6	8,3	8,2

(Kaynak:GİB (2018).OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/NI/OECD/Tablo_10.xls.htmadresinden derlenmiştir.)

Tablo 22 incelendiğinde yıllara göre vergi yüklerinin değiştiği görülmektedir. Danimarka verilen yıllar içinde en yüksek kişisel gelir vergi yüküne sahip ülkedir. Vergi yükü

oranı 2016 yılı itibariyle %24,7 olan Danimarka'yı %17,1 ile Hollanda, %13,8 ile İzlanda, %13,0 ile Finlandiya ve %12,2 ile Belçika takip etmektedir. En düşük kişisel gelir vergi yüküne sahip ülke %1,8'lik oranla Şili'dir. Şili'den sonra en düşük kişisel vergi yüküne sahip olan ülkeler sırasıyla %3,3 ile Slovak Cumhuriyeti, %3,4 ile Meksika, %3,7 ile Türkiye ve %3,8 Çek Cumhuriyeti'dir. OECD ortalaması ise 2016 yılında %8,2'dir. Türkiye 1990-2016 yılları arasında kişisel gelir üzerinden alınan vergiler bazında 2000 yılı dışında çok büyük bir değişiklik göstermemiştir. Bu oran OECD ülkelerinde de aynı yıllar içerisinde azalma eğilimi göstermiştir.

OECD üyesi birçok ülkelerdeki kamusal finansman kaynakları arasında önemli bir yere sahip olan gelir vergisi uygulama, oran ve tarife yapısı bakımından zaman içinde bazı değişiklikler göstermiştir. Kişisel gelir vergisi açısından 1980'li yıllara kadar ağırlıklı olarak artan oranlı vergi tarifesine dayalı bir vergi sistemi uygulanmıştır. Ancak 1980'li yıllarda yapılan reformlarla ülkelerin kişisel gelir vergisi sistemleri de değişikliklere uğramıştır. Kişisel gelir vergisinin tarife yapısı bu dönemde en çok tartışılan konu olmuştur. Uygulanmakta olan artan oranlı vergi tarifesi, bireylerin çalışma, yatırım ve tasarruf kararlarını olumsuz şekilde etkilediği ve karmaşık yapısından dolayı kişisel gelir vergisi çeşitli eleştirilere maruz kalmıştır. Artan oranlı kişisel gelir vergisi tarifesine yöneltilen eleştiriler sonucunda, 1980'li yıllardan itibaren birçok ülkede, düz oranlı vergi tarifesinin uygulanmasına yönelik reformlar yürürlüğe konulmuştur (Birinci ve Akyazı, 2017:56).

Tablo 23. OECD Ülkelerinde 2000-2017Yılları Arasında En Yüksek Gelir Vergisi Oranları (%)

Ülkeler	2000	2005	2010	2016	2017
Avustralya	47	47	45	45	45
Avusturya	50	50	50	55	55
Belçika	55	50	50	50	50
Kanada	29	29	29	33	33
Şili	45	40	40	40	36
Çek Cumhuriyeti	32	32	15	15	15
Danimarka	28	26	19	24	25
Estonya	26	24	21	20	20
Finlandiya	38	34	30	32	32
Fransa	53	48	41	45	45
Almanya	51	42	45	45	45
Yunanistan	45	40	45	45	45
Macaristan	40	38	32	15	15
İzlanda	33	27	33	32	32
İrlanda	44	42	41	40	40
İsrail	50	49	45	50	50
İtalya	46	43	43	43	43
Japonya	37	37	40	45	45
Kore	40	35	35	38	40
Letonya	25	25	26	23	23
Lüksemburg	46	38	38	40	38
Meksika	40	30	30	35	35
Hollanda	60	52	52	52	52
Yeni Zelanda	39	39	36	33	33
Norveç	30	27	25	25	25
Polonya	40	40	32	32	32
Portekiz	40	40	46	48	48
Slovakya	42	19	19	25	25
Slovenya	50	50	41	50	50
İspanya	40	29	27	23	23
İsveç	25	25	25	25	25
İsviçre	12	12	13	13	13
Türkiye	40	35	35	35	35
İngiltere	40	40	50	45	45
ABD	40	35	35	40	40
OECD ortalaması	40	36	35	32	29,5

Kaynak: OECD Tax Database, https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1
20.12.2019

Vergi reformları ile OECD ülkelerinde, gelir vergisi dilimlerinin azaltılması ve verginin tabana yayılması şeklinde iki eğilim gözlenmektedir (Güler, 2017:167). OECD

ülkesinde gelir vergisinin en üst gelir dilimine uygulanan oran 2000’de ortalama %40 iken, 2017’de 10,5 puan azalarak %29,7’ye gerilemiştir. Türkiye ise hem OECD ülkelerinde hem de komşu ülkelerde yapılan reformlardan, etkilenmiş ve 2000’li yılların başlangıcında en üst gelir vergisi oranı %40 iken 2006 yılından günümüze kadar en üst oran %35’e ve dilim sayısı dörde indirilmiştir.

OECD üyesi ülkelerin 1981 yılına ait verileri incelendiğinde, tek bir vergi oranına sahip OECD ülkesi olmadığını ve bu ülkelerin en az 10 dilimli vergi tarifesine sahip olduğunu göstermektedir. Bu ülkeler ve gelir vergilerindeki dilim sayısı İtalya (32), İspanya (30), Meksika (27), Belçika (24), Lüksemburg (21), Japonya (19), İsveç (18), Amerika (16), Yunanistan (15), Kanada (13), Fransa (12), Portekiz (12), Avusturya (11) ve Hollanda (10)’dır. Bu dönemde OECD ülkelerinin dilim ortalaması ondörtken, 1990’a doğru bu ortalama altıya düşmüştür. 2010 yılında 34 OECD ülkesinden sadece Lüksemburg (16) ve İsviçre (10)’de 10 ve üzeri vergi dilimi bulunurken; Çek Cumhuriyeti, Estonya ve Slovakya gelir vergisi için tek bir oran kullanmaktadır (Torres, Mellbye ve Brys, 2012: 3).

2017 yılında 36 OECD üyesi ülkede en yüksek vergi dilimi Lüksemburg (19),İsviçre (11), Meksika (11) ülkeleri olup, Şili, ABD, Japonya, İsrail, Avusturya ise 7 dilimli tarifeye sahiptirler. Çek Cumhuriyeti, Estonya, Macaristan ve Letonya ise tek oranlı tarife yapısını uygulayan ülkeleridir.

Türkiye’ de gelir vergisi dilim usulü artan oranlı, subjektif vergi niteliğinde ve üniter bir vergi yapısına sahiptir. Gelir vergisi matrahı arttıkça uygulanan vergi oranları da artmaktadır. Böylece her gelir grubu kendine has bir vergi diliminde vergilendirilerek gelirin alt dilimlerine düşük oranlar, orta dilimlerine orta oranlar ve yüksek dilimlerine de yüksek oranlar uygulanarak mükellefler arasında dikey adaletin sağlanması amaçlanmaktadır. Fakat Türkiye’de gelir vergisinin yükünü düşük gelir grupları yani ücretliler taşımaktadır. Ücretlilerin vergisi stopaj yoluyla hemen vergilendirilip ödenirken, üst gelir grupları yani sermaye sahiplerinin gelirlerinin büyük bir kısmı elde edildiği yılı izleyen takvim yılı içerisinde vergilendirilmektedir. Bu durumda özellikle ücretli kesim ağır vergi yükü altında kalmaktadır. Çünkü üst gelir grupları yasaların kendilerine tanıdığı çeşitli indirilebilecek giderler, muafiyet ve istisnalar sayesinde yasal olarak vergiden kaçınabilir, düşük gelirli kişiler bilhassa ücretlilerin vergisi kaynakta kesildiği için vergi yükleri artmaktadır. Dolayısıyla bu durum vergi adaletini düşük gelir grupları aleyhine bozmaktadır.

Tablo 24. *Gelir Vergisi Kanununun 103' üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin 2019 takvim yılı vergilendirilmesinde esas alınan tarife.*

Gelir Vergisi Dilimleri	%
18.000 TL'ye kadar	% 15
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	% 20
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	% 27
98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	% 35

Kaynak: <http://www.muhasibetr.com/gelir-vergisi-dilimleri/20.02.2019>

Türkiye, gelir vergisinde artan oranlı tarife yapısının uzunluk farkı ve dilim sayısı bakımından diğer OECD ülkelerinin gerisinde yer almaktadır. Bu durum, Türkiye'de artan oranlı tarife yapısının sınırlı gelir gruplarına uygulandığını ve 148.000 TL yıllık kazancın üzerindeki kişilere sabit oranlı tarife uygulaması söz konusu olduğunu göstermektedir.

3.4.1.2 Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH'ya Oranı (Kurumsal Vergi Yüğü)

Kişisel gelir vergilerinde olduğu gibi kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerde de tüm dünyada iç piyasayı canlandırma ve uluslararası alanda tercih edilir hale gelme amacıyla vergi oranlarında indirim ve düşme eğilimi oluşmuştur. Bununla birlikte gelişmekte olan ülkelerde bu tür eğilimler daha hızlı iken gelişmiş ülkelerde nispeten yavaş ve küçük oranlarda gerçekleştirilmiştir (Öz ve Yaraşır, 2010:5).

Gelir vergisinin bir başka türü olan kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin GSYH içerisindeki pay ile hesaplanan bu değere ait veriler Tablo 25'te yer almaktadır.

Tablo 25.Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH'ya Oranı

	1990	2000	2010	2015	2016
Avustralya	4,0	6,2	4,5	4,3	4,6
Avusturya	1,4	1,9	1,9	2,2	2,4
Belçika	2,0	3,1	2,5	3,3	3,5
Kanada	2,5	4,2	3,3	3,4	3,4
Şili	2,1	2,1	4,0	4,3	4,2
Çek Cumhuriyeti	..	3,2	3,2	3,6	3,7
Danimarka	1,7	3,2	2,3	2,7	2,7
Estonya	..	0,9	1,3	2,1	1,7
Finlandiya	1,9	5,7	2,4	2,2	2,2
Fransa	2,2	3,0	2,3	2,1	2,0
Almanya	1,7	1,8	1,5	1,7	2,0
Yunanistan	1,4	4,0	2,5	2,2	2,5
Macaristan	..	2,2	1,2	1,8	2,3
İzlanda	0,9	1,2	0,9	2,4	2,5
İrlanda	1,6	3,6	2,4	2,6	2,7
İsrail	..	3,3	2,6	3,0	3,1
İtalya	3,7	2,8	2,3	2,0	2,1
Japonya	6,3	3,5	3,1	3,8	3,7
Kore	2,4	3,0	3,2	3,3	3,6
Letonya	..	1,5	1,0	1,6	1,7
Litvanya	..	0,7	1,0	1,5	1,6
Lüksemburg	5,4	6,6	5,8	4,4	4,6
Meksika	..	..	1,8	3,2	3,5
Hollanda	3,0	4,0	2,3	2,7	3,3
Yeni Zelanda	2,3	4,0	3,7	4,4	4,9
Norveç	3,6	8,8	9,9	4,5	4,0
Polonya	..	2,4	1,9	1,8	1,8
Portekiz	2,1	3,7	2,7	3,1	3,1
Slovak Cumhuriyeti	..	2,6	2,5	3,7	3,5
Slovenya	..	1,1	1,8	1,5	1,6
İspanya	2,8	3,0	1,9	2,4	2,2
İsveç	1,5	3,7	3,3	3,0	2,7
İsviçre	1,8	2,4	2,7	3,0	3,1
Türkiye	1,0	1,7	1,8	1,4	1,6
İngiltere	3,3	3,5	2,9	2,4	2,7
ABD	2,0	2,2	1,8	2,1	2,0
OECD-Ortalama	2,5	3,2	2,7	2,8	2,9

(Kaynak:GİB (2018).OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> adresinden derlenmiştir.)

Tabloya25'e göre 2016 yılında OECD üyesi ülkeler içerisinde kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerdeki en yüksek vergi yüküne sahip ülke %4,9 ile Yeni Zelanda'dır. En düşük vergi yüküne ise %1,6 ile Türkiye, Slovenya ve Litvanya ülkeleri olmuştur. OECD ortalaması %2,9 olarak verilirken Türkiye'nin sonuncu olduğu görülmektedir. Kurumlar üzerinden alınan vergilerin yükü yıllar itibariyle hem Türkiye'de hem de OECD ortalaması yönüyle düşük eğimli bir artış göstermiştir.

Tablo 26. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Oranları (%)

	2000	2005	2010	2015	2018
Avustralya	34,00	30,00	30,00	30,00	30,00
Avusturya	34,00	25,00	25,00	25,00	25,00
Belçika	40,17	33,99	33,99	33,99	29,58
Kanada	42,43	34,18	29,40	26,70	26,80
Şili	15,00	17,00	17,00	22,50	25,00
Çek Cumhuriyeti	31,00	26,00	19,00	19,00	19,00
Danimarka	32,00	28,00	25,00	23,50	22,00
Estonya	26,00	24,00	21,00	20,00	20,00
Finlandiya	29,00	26,00	26,00	20,00	20,00
Fransa	37,76	34,95	34,43	38,00	34,43
Almanya	51,61	38,36	29,48	29,79	29,83
Yunanistan	40,00	32,00	24,00	29,00	29,00
Macaristan	18,00	16,00	19,00	19,00	9,00
İzlanda	30,00	18,00	18,00	20,00	20,00
İrlanda	24,00	12,50	12,50	12,50	12,50
İsrail	36,00	34,00	25,00	26,50	23,00
İtalya	41,25	37,25	31,40	31,29	27,81
Japonya	40,87	39,54	39,54	32,11	29,74
Kore	30,80	27,50	24,20	24,20	27,50
Letonya	25,00	15,00	15,00	15,00	20,00
Litvanya	24,00	15,00	15,00	15,00	15,00
Lüksemburg	37,45	30,38	28,59	29,22	26,01
Meksika	35,00	30,00	30,00	30,00	30,00
Hollanda	35,00	31,50	25,50	25,00	25,00
Yeni Zellanda	33,00	33,00	30,00	28,00	28,00
Norveç	28,00	28,00	28,00	27,00	23,00
Polonya	30,00	19,00	19,00	19,00	19,00
Portekiz	35,20	27,50	26,50	29,50	31,50
Slovak Cumhuriyeti	29,00	19,00	19,00	22,00	21,00
Slovenya	25,00	25,00	20,00	17,00	19,00
İspanya	35,00	35,00	30,00	28,00	25,00
İsveç	28,00	28,00	26,30	22,00	22,00
İsviçre	24,93	21,33	21,17	21,15	21,15
Türkiye	33,00	30,00	20,00	20,00	22,00
İngiltere	30,00	30,00	28,00	20,00	19,00
ABD	39,34	39,29	39,21	39,00	25,84
OECD-Ortalama	32,24	27,54	25,14	24,72	23,69

Kaynak: OECD Tax Database, https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_III,

01.02.2019

OECD üyesi ülkelerin kurumlar vergisi oranlarında önemli ölçüde indirime gittikleri görülmektedir. 2000'den 2018'e kadar geçen dönemde bu oranda en fazla indirime giden

ülkelere örnek olarak, Almanya, Kanada, ABD gösterilebilir. İlgili dönemde OECD ülkelerinin ortalama olarak kurumlar vergisi oranlarını %32,24'den %23,69'a indirdikleri gözlemlenmektedir

Kişi başına düşen gelir esas alındığında Tablo-26'da 35.000 \$ altında olan ülkelerin GSYH içinde kurumlar vergisindeki düşüşün, kişi başına düşen geliri yüksek olan ülkelere kıyasla daha fazla olduğu göze çarpmaktadır. Bu durum ise vergi rekabetinin gelişmiş ülkelere ziyade gelişmekte olan ülkeleri daha fazla etkilediğini ve vergi gelirlerini daha fazla aşındırdığını göstermektedir.

2018 yılı kurumlar vergisi oranı OECD genelinde %23.69 iken, Türkiye'de %22 oranında uygulanmaktadır. Devletin genel ekonomi üzerinde etkili olduğu ülkelerde kurumlar vergisi oranının yüksek olmasıyla devletin gelirleri yükselir ve devletin yatırım imkânları artar. Bunun yanında ekonomide özel sektörün gelişmesi isteniyorsa kurumlar vergisi oranları düşük tutulmalıdır (Büyükcülcü, 2006:137).

3.1.2.4.Sosyal Güvenlik Gelirlerinin GSYH' ya Oranı

Devlet tarafından sunulan sosyal güvenlik hizmetlerinin karşılığı olarak ödenen ve bireylere gelecekte bir sosyal fayda elde etme hakkını veren zorunlu ödemelerdir. Bunlar arasında işsizlik sigortası yardımları, kaza, yaralanma ve hastalık yardımı, yaşlılık, maluliyet ve mağdurun emekli aylıkları, aile yardımı, sağlık ve hastane masrafları için geri ödemeler veya hastane veya sağlık hizmetlerinin sağlanması gibi hizmetler yer almaktadır. Primler hem çalışanlar hem de işverenler için alınabilir. Tablo 27'de belirli yıllara ait sosyal güvenlik primlerinin yükü verilmiştir.

Kişi başına gelir açısından ülkelerin sosyal güvenlik gelirlerinin GSYH içindeki paylarına baktığımızda, kişi başına gelir 35.000 \$ üzerinde olan kimi ülkelerde kamu gelirleri içerisindeki payı önemli bir yere sahipken kimi ülkelerde ise sosyal güvenlik gelirleri yok denecek kadar az ya da hiç bulunmamaktadır.

Tablo 27. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Sosyal Güvenlik Gelirinin GSYH'ya Oranı

	1990	2000	2010	2015	2016
Avustralya	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Avusturya	12,9	14,3	14,0	14,5	14,6
Belçika	13,7	13,4	13,8	14,3	13,7
Kanada	4,3	4,7	4,6	4,8	4,9
Şili	1,5	1,4	1,3	1,4	1,4
Çek Cumhuriyeti	..	14,4	14,5	14,4	14,7
Danimarka	0,0	0,6	0,1	0,1	0,1
Estonya	..	10,9	12,8	11,1	11,2
Finlandiya	11,0	11,6	12,1	12,7	12,8
Fransa	18,1	15,6	16,1	16,7	16,7
Almanya	13,0	14,1	13,7	13,9	14,1
Yunanistan	7,6	10,1	10,9	10,7	11,1
Macaristan	..	11,3	11,7	12,5	13,0
İzlanda	1,0	2,8	3,9	3,6	3,5
İrlanda	4,6	3,6	5,0	3,9	3,9
İsrail	..	5,1	5,2	5,1	5,2
İtalya	12,0	11,6	13,0	13,0	12,8
Japonya	7,5	9,1	10,9	12,1	12,4
Kore	1,9	3,6	5,5	6,7	6,9
Letonya	..	9,8	8,7	8,3	8,3
Litvanya	..	9,9	11,6	11,5	12,2
Lüksemburg	9,2	9,6	10,8	10,7	10,9
Meksika	2,0	2,1	2,1	2,2	2,2
Hollanda	14,9	14,3	12,9	14,0	14,7
Yeni Zelanda	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Norveç	10,6	8,8	9,4	10,4	10,6
Polonya	..	12,9	10,8	12,4	12,7
Portekiz	7,2	7,9	8,6	9,0	9,1
Slovak Cumhuriyeti	..	14,0	12,1	13,8	14,1
Slovenya	..	13,9	14,8	14,4	14,5
İspanya	11,2	11,6	11,9	11,4	11,3
İsveç	13,5	12,9	10,9	9,6	10,0
İsviçre	5,5	6,7	6,3	6,7	6,7
Türkiye	2,9	4,4	6,2	7,3	7,3
İngiltere	5,6	5,5	6,1	6,0	6,2
ABD	6,6	6,6	6,1	6,2	6,2
OECD-Ortalama	7,3	8,6	8,9	9,0	9,2

(Kaynak: GİB (2018). OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm>)

Tablo27 incelendiğinde sosyal güvenlik gelirlerinin en yüksek olduğu ülke 1990 yılında %18,1 ile 2016 yılında ise %16,7 ile Fransa olduğu görülmektedir. 2016 yılında Fransa'yı %14,7 ile Hollanda ve Çek Cumhuriyeti ve %14,6 ile Avusturya takip etmektedir. Türkiye'de sosyal güvenlik primi yoluyla elde edilen gelirlerin GSYH' ya oranı %7,3 olduğu görülmektedir. Yıllara göre bakıldığında bu oran sürekli artış göstermiştir. Avustralya'da ise bu verginin vergi yükü bulunmamaktadır. Devletler vatandaşlarının sosyal güvenlik haklarını korumak ve onlara en iyi hizmeti sunmakla mükelleftir. Buradan yola çıkarak Türkiye'de

sosyal güvenlik alanında yapılan atılımlar ve yeni uygulamalar vatandaşlara daha iyi imkânlar sağlasa da yeni mali yük getirmiştir yorumu yapılabilir. Yine Türkiye’de bu vergi yükü türünün OECD ortalaması olan %9,2’nin altında kaldığı görülmektedir. OECD ülkelerindeki ortalamaya bakıldığında da yükselen bir trend görülmektedir. Ülkelerin sosyal güvenlik alanında yaptığı yatırımlar sonucu vatandaşlar yeni vergi yükleriyle karşı karşıya kalmıştır. En düşük sosyal güvenlik primi yoluyla alınan vergilerin vergi yükü oranları sırasıyla %0,1’lik oranıyla Danimarka ve %1,4’lük oranla Şili’ye aittir.

Sosyal güvenlik ile ilgili yükler ülkelere göre incelendiğinde ortalamanın altında kalan ülkelerin genellikle OECD içerisindeki gelişmiş ülkelere denince, bununla beraber Türkiye gibi görece daha az gelişmiş ülkelerin de yer aldığı görülmektedir. Bu durumda en yüksek sosyal güvenlik yüklerine sahip ülkeler arasında hem Fransa gibi en gelişmiş ülkelerin yer aldığını hem de kimi Doğu Avrupa ülkelerin yer aldığını söylemek mümkündür. Ekonomik gelişmişlikle açıklanması mümkün olmayan bu durumun ancak ülkelerin sosyal güvenlik sistemlerinin ayrıntılı olarak incelenmesiyle değerlendirilebileceği ifade edilebilir (Kılıçaslan ve Yavan, 2017:48).

Sosyal güvenlik primleri üzerinden alınan vergilerde artma eğilimi OECD ülkelerinin genelinde net bir şekilde gözlenmekte iken özellikle gelişmekte olan ülkelere daha keskindir. Sosyal güvenlik kesintileri işçi ve işveren olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu iki unsurdan en çok gelir yüksek iş hacmi sebebiyle işverenlerin sosyal güvenlik payıdır. İşçilere ait sosyal güvenlik kesintileri ise nispeten daha düşüktür. Dolayısıyla hem iş hacimlerinin büyümesi hem de küreselleşme sonucunda bu vergi türünün artan eğilim göstermesi tahmin edilen bir durumdur. Ülkeler arasında değişiklik göstermekle birlikte Yeni Zelanda’nın sosyal güvenlik priminin bulunmadığı ve buna karşılık Almanya, Türkiye, Polonya, Macaristan ve Japonya gibi ülkelere yüksek seviyede kesintiler olduğu gözlenebilir.

3.1.2.5.İstihdam Vergisi (Payroll Tax)’nin GSYH İçindeki Payı

İstihdam vergisi, istihdam yaratan işverenin katlandığı mali yükler olarak ifade edilmektedir.İşgücünün işverene maliyeti ile işgücünün eline geçen net ücreti arasındaki fark istihdam vergisi olarak adlandırılmaktadır. İstihdam vergisi, işveren tarafından çalışan adına devlete ödenen sigorta primi + işsizlik sigortası primi olarak hesaplanmaktadır ve sosyal güvenlik primi mahiyetinde olmayan vergileri ifade etmektedir. Tablo 28’debu vergi yüküne ait oranlar verilmiştir.

Tablo 28. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde İstihdam Vergisinden Elde Edilen Gelirin GSYH 'ya Oranı

	1990	2000	2010	2015	2016
Avustralya	1,7	1,4	1,3	1,4	1,4
Avusturya	2,4	2,7	2,8	2,9	2,9
Belçika	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Kanada	0,8	0,7	0,6	0,7	0,7
Şili	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Çek Cumhuriyeti	..	0,0	0,0	0,0	0,0
Danimarka	0,3	0,2	0,2	0,3	0,3
Estonya	..	0,0	0,0	0,0	0,0
Finlandiya	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Fransa	0,8	1,0	1,3	1,6	1,6
Almanya	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Yunanistan	0,2	0,0	0,0	0,0	0,0
Macaristan	..	1,4	0,4	0,6	0,6
İzlanda	1,1	0,0	0,2	0,3	0,3
İrlanda	0,4	0,0	0,2	0,1	0,1
İsrail	..	1,3	1,2	1,2	1,2
İtalya	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0
Japonya	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Kore	0,1	0,0	0,1	0,1	0,1
Letonya	..	0,0	0,0	0,0	0,0
Litvanya	..	0,0	0,0	0,0	0,0
Lüksemburg	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Meksika	0,2	0,2	0,3	0,4	0,4
Hollanda	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Yeni Zeland	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Norveç	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Polonya	..	0,2	0,3	0,2	0,2
Portekiz	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Slovak Cumhuriyeti	..	0,0	0,0	0,0	0,0
Slovenya	..	1,5	0,1	0,1	0,0
İspanya	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
İsveç	1,2	2,1	3,1	4,6	4,6
İsviçre	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Türkiye	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
İngiltere	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
ABD	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
OECD-Ortalama	0,3	0,4	0,3	0,4	0,4

(Kaynak: GİB (2018). OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm>)

Tablo 28'de istihdam vergilerine ait veriler mevcuttur. Türkiye'de bu vergi türüne ait bir yük bulunmamaktadır. ABD, İngiltere, İsviçre gibi bazı ülkelerde de bu vergi türünde anlamlı bir yükün olmadığını gözlenmiştir. Ülkelerin farklı vergi yapısı ve vergilendirme politikaları bu sonucun çıkmasında etkilidir. OECD ortalaması incelendiğinde ise 0.3-0.4 bandında bir değişim söz konusudur. İstihdam vergisinin en yüksek olduğu ülkeler ise İsveç

ve Avusturya'dır. İsveç'te istihdam vergi yükü 1990-2016 arasında 1,2-4,6 arasında, Avusturya'da ise 2,4-2,9 arasında değişmektedir.

Bazı OECD ülkelerinde son yıllarda düşük gelirli çalışanlar için geçim ücreti esas alınarak vergi indirim uygulamaları üzerine odaklanılmıştır. ABD'de uygulanan gelir vergisi indirimi (Earned Income Tax Credit) örneğinin ardından bazı OECD ülkeleri düşük nitelikli işçilere geçim ücreti desteğinde bulunmak amacıyla gelir vergisi indirimleri uygulamaktadır. Bu uygulamanın temel amaçları istihdamı ve düşük gelirli işçi ailelerinin gelirlerini artırmaktır. Böylece düşük nitelikli işçilerin istihdam maliyetleri azaltılarak ya da düşük ücretle çalışanları teşvik etmek amacıyla gelirlerde artırımı gidilerek istihdam desteklenmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2014: 23).

Birçok ülkede istihdam vergisi alınmazken, bu vergi türünün olduğu ülkelerde iş alanlarının ve kollarının artması ile yıllar arasında artış gözlenmektedir. Bu artışın bir diğer sebebi ise artan işgücü ve maliyetleridir.

3.4.1.3 Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH'ya Oranı

Mülkiyet üzerinden alınan vergiler, kişilerin belirli bir anda malik oldukları her türlü menkul ve gayrimenkullerinin toplam değeri üzerinden alınan dolaysız vergilerdir (Şen ve Sağbaş; 2016:203).

OECD ülkelerinde mülkiyet üzerinden alınan vergilerin GSYH içindeki payları Tablo 31'de yer almaktadır. 2016 yılı OECD ülkelerin mülkiyet üzerinden alınan vergilerin GSYH içindeki payı incelendiğinde Türkiye'nin OECD ortalamasının altında kaldığı görülebildiği gibi ülkelerin genel olarak %4'ün altında görece düşük bir servet vergisi yüküne sahip oldukları söylenebilir.

Kişi başına gelire göre incelendiğinde ise aynı grupları arasındaki kimi ülkeler daha yüksek servet vergisi yüküne sahipken kimisi de daha düşük vergi yüklerine sahiptir. Servet vergilemesinde ülkeler arasındaki farkların kişi başına gelire göre açıklanması bu durumda mümkün görünmemektedir. OECD ülkelerinde mülkiyet üzerinden alınan vergilerin GSYH içindeki payları Tablo 29'da yer almaktadır.

Tablo 29.Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH 'ya Oranı

	1990	2000	2010	2015	2016
Avustralya	2,5	2,7	2,4	3,0	3,0
Avusturya	1,1	0,6	0,5	0,6	0,6
Belçika	1,6	2,0	3,1	3,5	3,5
Kanada	3,5	3,3	3,8	3,9	3,9
Şili	1,0	1,3	0,8	0,9	1,0
Çek Cumhuriyeti	..	0,5	0,4	0,5	0,5
Danimarka	1,9	1,6	1,8	1,9	1,9
Estonya	..	0,4	0,3	0,3	0,3
Finlandiya	1,1	1,1	1,1	1,4	1,4
Fransa	2,6	3,1	3,7	4,2	4,3
Almanya	1,2	0,8	0,8	1,0	1,1
Yunanistan	1,2	2,0	1,7	3,1	3,2
Macaristan	..	0,7	1,1	1,3	1,1
İzlanda	2,6	2,8	2,3	1,9	17,6
İrlanda	1,5	1,8	1,4	1,5	1,4
İsrail	..	3,1	3,3	3,3	3,2
İtalya	0,8	1,9	2,0	2,8	2,8
Japonya	2,7	2,7	2,6	2,5	2,6
Kore	2,2	2,7	2,6	3,1	3,0
Letonya	..	1,1	0,9	1,0	1,1
Litvanya	..	0,5	0,4	0,3	0,3
Lüksemburg	2,8	3,9	2,6	3,3	3,5
Meksika	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3
Hollanda	1,5	1,9	1,4	1,4	1,5
Yeni Zellanda	2,5	1,7	2,0	2,0	1,9
Norveç	1,2	1,0	1,2	1,1	1,3
Polonya	..	1,4	1,3	1,4	1,4
Portekiz	0,7	1,1	1,1	1,3	1,3
Slovak Cumhuriyeti	..	0,6	0,4	0,4	0,4
Slovenya	..	0,6	0,6	0,6	0,6
İspanya	1,7	2,2	2,1	2,6	2,6
İsveç	1,7	1,7	1,0	1,0	1,1
İsviçre	2,1	2,7	2,0	2,0	2,0
Türkiye	0,3	0,7	1,0	1,2	1,2
İngiltere	2,7	3,8	3,9	4,0	4,1
ABD	3,0	2,9	3,1	2,8	2,9
OECD-Ortalama	1,8	1,8	1,7	1,9	1,9

(Kaynak: GİB (2018). OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm>)

Tablo 29'a göre Türkiye 1990-2016 yılları arasında artan bir mülkiyet vergisi oranına sahiptir. 1990 yılında %0.3 olan bu oran 2016 yılında %0.9'luk bir artışla %1.2 seviyesine gelmiştir. OECD ortalaması yıllar itibariyle fazla bir değişim göstermemiştir. 2016 yılında en yüksek mülkiyet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı %17,6 ile İzlanda olmuştur. Meksika, Estonya ve Litvanya %0.3'lük bir oranla en az mülkiyet vergi yüküne sahip ülkelerdir.

Mülkiyet vergisi birçok ülkenin genel gelir sistemlerinde merkezi bir konuma sahip değildir. Mülkiyet üzerinden alınan vergiler ülkelerin ve de özellikle alt yönetimlerin vergi politikalarından etkilenmekle birlikte farklılıklar göstermektedir. Örneğin ABD’de yıllar içerisinde özellikle 2007 mortgage krizi ile başlayan süreçte farklı uygulamalar sonucunda azalma eğilimi gösterirken; Türkiye, İngiltere, İspanya, İtalya ve Fransa gibi ülkelerde artma eğilimi gözlenmektedir. Bu hem mülkiyet sayısının artması hem de vergi uygulamaları sonucunda gerçekleşmiştir.

Mülkiyet üzerinden alınan vergiler devlete gelir sağlamanın ötesinde, toplumdaki mali dengesizlikleri düzeltme, vergilemede adalet ve eşitliği sağlama, gelir ve harcama vergilerini tamamlama ve servet verimliliğini artırarak ekonomik etkinliği sağlama gibi birçok fonksiyonu da bulunmaktadır (Ömür ve Gerçek 2017:197). Bu nedenle mülkiyet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı gelir ve harcama vergilerine göre daha düşüktür.

3.4.1.4 Mal ve Hizmetlere İlişkin Vergilerin GSYH’ya Oranı

Mal ve hizmet vergileri fiyat içerisinde ve tüketicilere aktarılmak üzere alınan vergilerdir. Tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler genel tüketim vergileri olup, sadece belirli bir takım mal ve hizmetler üzerinden üretim veya dağıtım aşamasında alınan vergiler ise özel tüketim vergileri olarak adlandırılmaktadır. OECD ülkelerinde mal ve hizmetlere ilişkin vergilerin GSYH’ya oranı Tablo 30’da yer almaktadır.

Tablo 30’a göre mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerden elde edilen gelirlerin GSYH’ya oranı konusunda OECD ortalaması 1990’da %10 iken 2016 yılı itibariyle %11 puanlık bir artışla %11,0 oranına ulaşmıştır. Türkiye’de mal ve hizmetlere ilişkin vergi yükleri 1990 yılında %4.1 iken vergi politikalarındaki değişimler sebebiyle ani bir sıçramayla 2000 yılında %9.9 seviyesine ulaşmıştır. Takip eden yıllarda nispeten daha düşük oranlarla yükselme eğilimi göstermekteyken 2010-2015 yılları arasında %0,7 puanlık bir düşüş gerçekleşmiştir. 2016 yılında bu oran %11,0’dur. Gelişmiş ülkeler incelendiğinde genellikle mal ve hizmetlere ilişkin vergilerden elde edilen gelirlere ait oranların büyük dalgalanmalar olmaksızın istikrarlı olduğu görülmektedir. Örneğin İngiltere’de bu oran 25 yıllık periyotta sadece %0,5’lik bir puan farkıyla seyretmiştir. Yine Fransa’da 1990 yılında %11,6 olan bu oran 2016 yılında %11,1’de kalmıştır.

Kişi başına gelir 20.000 \$ altında ve 20.000 \$ ile 35.000 \$ arasında olan ÷lkelerde 1990 dan 2016 yılına kadar yaklaşık 2 puanlık bir artış söz konusudur 30.000 \$ üzerinde olan ÷lkelerde ise yıllar itibariyle bu vergilerde değişim olmazken, son yıllarda bir düşüş olduğu gör÷lmektedir.

Tablo 30. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergilerin GSYH'ya Oranı

	1990	2000	2010	2015	2016
Avustralya	7,8	8,8	7,3	7,7	7,5
Avusturya	12,4	12,2	11,6	11,8	11,9
Belçika	10,7	10,9	10,8	10,7	10,8
Kanada	9,1	8,4	7,4	7,5	7,6
Şili	10,6	12,0	10,0	11,0	11,0
Çek Cumhuriyeti	..	10,2	10,8	11,2	11,3
Danimarka	15,0	15,5	14,9	14,4	14,8
Estonya	..	12,1	13,4	14,0	14,6
Finlandiya	14,0	13,3	13,0	14,2	14,4
Fransa	11,7	11,2	10,5	11,0	11,1
Almanya	9,3	10,2	10,3	10,3	10,1
Yunanistan	11,2	12,1	12,3	14,3	15,4
Macaristan	..	15,6	16,0	17,0	16,6
İzlanda	15,9	16,0	11,7	11,8	12,1
İrlanda	13,6	11,7	9,8	7,5	7,6
İsrail	..	11,6	12,1	11,9	11,8
İtalya	10,2	11,3	11,0	11,8	12,0
Japonya	3,9	5,0	5,0	6,4	6,3
Kore	8,3	8,2	7,9	7,1	7,4
Letonya	..	11,2	11,3	12,2	12,8
Litvanya	..	12,1	11,5	11,4	11,5
Lüksemburg	7,9	9,7	10,2	9,5	9,6
Meksika	5,3	4,8	4,9	6,2	6,4
Hollanda	10,5	10,7	11,0	11,0	11,3
Yeni Zelanda	12,1	11,3	12,0	12,3	12,1
Norveç	14,3	13,3	11,6	11,6	12,1
Polonya	..	11,6	12,6	11,7	12,2
Portekiz	11,7	12,5	12,2	13,3	13,6
Slovak Cumhuriyeti	..	12,2	10,1	10,8	10,7
Slovenya	..	13,8	13,8	14,6	14,3
İspanya	9,0	10,0	8,4	9,9	9,8
İsveç	12,4	12,1	12,7	12,1	12,4
İsviçre	4,9	6,1	6,1	6,0	5,9
Türkiye	4,1	9,9	11,8	11,1	11,0
İngiltere	10,2	10,4	10,0	10,6	10,6
ABD	4,6	4,6	4,3	4,4	4,4
OECD-Ortalama	10,0	10,9	10,6	10,8	11,0

(Kaynak: GİB (2018). OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm>)

Ülkeler vergilendirmede uluslararası vergi rekabetinde avantajlı bir konuma sahip olmak amacıyla kurumlar ve gelir vergisi oranlarını düşürmüşlerdir. Bu vergi oranlarında yapılan düşürme sonucunda oluşan açığı kapatmak için ise yeni vergilendirme uygulamalarına

başvurmuşlardır. Bu dönemde uygulanmaya başlanan katma değer vergisi yoluyla ülkeler vergi gelirlerini arttırmış ve bir nevi oluşan açığı kapatmaya çalışmışlardır. Özellikle ABD, İngiltere, İsviçre, Almanya ve Fransa gibi ekonomisi gelişmiş ülkelere bakıldığında bu politikanın uygulandığı ve bir artışın olduğu gözlenebilir. Devletlerin en önemli vergi kaynakları arasında olan KDV uygulaması yıllar içerisinde tüm dünyada yaygınlaşmış ve ülkelerin uyguladığı KDV yıllar geçtikçe artmış ve KDV, toplam vergi gelirleri içerisinde de yükselme trendi göstermiştir. Bu bilgiler sonucunda ülkelerin bütçe gelirlerinde vazgeçilmez bir unsur olan KDV gün geçtikçe de önemli olma trendini yükseltmektedir.

1990'dan 2010 yılına kadar Türkiye de mal ve hizmetle üzerinden alınan vergilerin GSYH içindeki paylarına baktığımızda, 1990 da % 4.1 olan oran 2010 yılında % 11.8 olmuştur. OECD ortalamasıyla kıyaslırsak, ülkemizdeki mal ve hizmet vergilerinin GSYH'ya oranı yıllar itibariyle ciddi oranda artmıştır. Bu artış şüphesiz 1985 yılında kabul edilen K.D.V. ve 2002 yılında uygulanmaya başlanan Özel Tüketim Vergisi ile dolaylı vergilerin, vergi gelirleri içerisindeki payının giderek artmasından kaynaklanmaktadır.

KDV, 1990 yılı itibariyle, 21 OECD üyesi ve 33 OECD üyesi olmayan ülkede olmak üzere toplam 54 ülkede uygulanmaktadır. OECD ülkelerinde mal ve hizmet vergilerinin ortalamasına baktığımızda 1990 yılında %10 olan pay 0,9 puan yükselerek 2000 yılında %10,9 olmuştur. Bu artışı geliştirmekte olan ülkelerle karşılaştığımızda düşük bir pay olduğunu görmekteyiz. Bunun sebebi OECD ülkelerinin vergi sistemleri içerisinde gelir, kurumlar ve servet vergilerinin, mal ve hizmet vergileri üzerinden alınan vergilere oranla bir üstünlüğünün olmasıdır. Bu ülkelerde vergi gelirlerinin önemli bir bölümü gelir ve kurumlar vergisi ile sosyal güvenlik gelirlerinden oluşmaktadır.

Mal ve hizmet üzerinden alınan vergiler, vergilemede adalet açısından tartışma konusu olsa da devlet açısından tahsili kolay olup, vatandaşlar açısından ise kolayca hissedilen vergiler olmadığından dolaysız vergilere göre daha çok tercih edilmektedir. Böylelikle devlet, düşük maliyetle vergi geliri elde etmektedir.

3.5 TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE KONULARINA GÖRE VERGİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

Türkiye ve OECD Ülkelerinde önemli bir gelir kaynağı olan vergiler üç ana kaynağa dayandırılmaktadır. Her ülkenin kendi ekonomik durumuna göre ağırlık verdiği bu üç ana vergi gelir kalemleri; gelir vergileri, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ve sosyal güvenlik katkı paylarıdır. ABD dışında tüm ülkelerde görülen en belirgin artış Katma Değer

Vergisinde olmuştur. OECD ülkelerinde ortaya çıkan bir diğer belirgin eğilim ise sosyal güvenlik katkı paylarındaki artışlardır. Çoğu ülkede sosyal güvenlik katkılarından elde edilen gelirler kişisel gelir vergisi gelirleri düzeyindedir (Çalcalı, 2012:52).

Bu bölümde Türkiye ve OECD ülkelerinde konularına göre vergiler incelenmiştir. Bu kapsamda gelir ve kâr üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler, mal ve hizmetlerden alınan vergiler ile dolaylı-dolaysız vergiler karşılaştırılmıştır.

3.5.1 Gelir ve Kâr Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir ve kâr üzerinden alınan vergiler kapsamında gelir vergisi ve kurumlar vergisi ele alınmıştır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi birlikte değerlendirildiğinde %35 oranı ile vergiler içinde en büyük grubu oluşturmaktadır. OECD ülkelerinde yıllara göre gelir ve kâr üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı Tablo 31’de verilmiştir.

Tablo 31 incelendiğinde gelir ve kâr üzerinden alınan vergilerin oranı 1990 yılında OECD ortalaması %37,5 iken 2016 yılında %33,6’ya düşmüştür. Türkiye’nin ise 1990 yılında oranı %33,5 iken 2016’da %21,1’e düşmüştür. Gelir ve kâr üzerinden alınan vergilerin hem 1990 hem de 2016’da en yüksek Danimarka’da olduğu, burada 1990 yılında oranın %61,2’den 2016 yılında %62,8’e yükseldiği görülmektedir. Oranın 1990’da en düşük olduğu ülke %16,1 ile Fransa iken 2016’da ise %18,8 ile Slovenya’dır.

Tablo 31. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Gelir ve Kâr Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1990	2000	2010	2015	2016
Avustralya	57,1	57,9	56,5	56,6	57,2
Avusturya	25,5	28,3	28,1	30,2	28,0
Belçika	36,9	38,6	34,2	35,7	35,6
Kanada	48,6	50,1	46,6	48,3	47,8
Şili	23,2	23,3	38,1	36,4	33,5
Çek Cumhuriyeti	..	22,8	20,2	21,5	22,2
Danimarka	61,2	61,5	61,5	63,5	62,8
Estonya	..	24,8	19,8	23,4	22,3
Finlandiya	39,2	43,1	35,5	35,2	34,6
Fransa	16,1	24,8	22,6	23,4	23,3
Almanya	32,4	30,1	28,5	31,2	31,9
Yunanistan	19,9	26,9	22,0	23,1	23,5
Macaristan	..	24,3	20,7	18,3	19,3
İzlanda	29,7	39,9	44,4	46,9	33,9
İrlanda	38,0	43,6	38,7	42,9	43,1
İsrail	..	39,6	29,1	31,2	31,6
İtalya	36,5	33,2	32,6	31,8	32,0
Japonya	50,2	34,8	30,2	31,2	30,6
Kore	32,8	28,8	28,0	30,3	31,2
Letonya	..	24,1	25,5	25,8	26,6
Litvanya	..	27,0	16,2	18,6	18,9
Lüksemburg	40,2	36,5	36,4	36,3	36,8
Meksika	34,0	36,0	39,8	41,7	42,7
Hollanda	32,3	25,9	27,9	27,7	27,2
Yeni Zellanda	59,6	60,0	53,8	54,9	55,6
Norveç	35,2	45,0	47,1	39,7	38,0
Polonya	..	20,4	20,0	20,1	20,0
Portekiz	25,7	29,3	26,8	30,3	28,7
Slovak Cumhuriyeti	..	20,5	19,0	21,8	21,7
Slovenya	..	18,5	20,1	18,0	18,8
İspanya	30,6	28,3	27,8	28,4	28,2
İsveç	41,6	40,8	35,5	35,9	36,0
İsviçre	47,0	44,1	45,5	46,4	46,5
Türkiye	33,5	29,5	21,3	20,3	21,1
İngiltere	39,3	39,6	37,6	35,2	35,7
ABD	45,2	50,1	42,4	48,6	48,0
OECD-Ortalama	37,5	34,8	32,8	33,6	33,6

(Kaynak: GİB (2018). OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm>)

3.5.1.1 Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

OECD ülkelerinde yıllara göre kişisel gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı Tablo 32’de verilmiştir.

Tablo 32 incelendiğinde kişisel gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payı 1990’da OECD ortalaması %28,6 iken 2016 yılında %23,8’e, Türkiye’de ise 1990’da %26,8 iken 2016’da %14,6’ya düşmüştür. Bu oranın en düşük olduğu ülke 1990’da

%5,6 ve 2016'da %8,8 ile Şili'dir. En yüksek olduğu ülkenin ise 1990'da %54 ve 2016'da %53,5 ile Danimarka olduğu görülmektedir.

Tablo 32. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Kişisel Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1990	2000	2010	2015	2016
Avustralya	43,0	37,7	38,6	41,4	40,8
Avusturya	21,0	22,0	22,4	24,1	21,6
Belçika	32,0	31,4	28,2	28,2	27,7
Kanada	40,8	36,8	35,0	36,9	36,3
Şili	5,6	7,6	6,8	9,8	8,8
Çek Cumhuriyeti	..	12,9	10,2	10,7	11,2
Danimarka	54,1	52,7	52,0	55,2	53,5
Estonya	..	22,0	15,9	17,2	17,2
Finlandiya	34,7	30,6	29,5	30,2	29,6
Fransa	10,7	17,9	17,0	18,8	18,8
Almanya	27,6	25,3	24,3	26,6	26,6
Yunanistan	14,1	14,5	12,4	15,7	15,2
Macaristan	..	18,6	17,4	13,7	13,3
İzlanda	26,9	34,8	36,5	36,7	26,7
İrlanda	33,1	31,9	30,0	31,6	31,6
İsrail	..	29,1	18,0	19,4	19,8
İtalya	26,3	24,8	26,8	26,0	25,8
Japonya	27,8	21,1	18,6	18,9	18,6
Kore	20,0	14,6	14,2	17,2	17,6
Letonya	..	18,8	22,1	20,3	21,0
Litvanya	..	24,8	12,7	13,3	13,4
Lüksemburg	24,1	18,5	21,0	24,4	24,7
Meksika	..	..	18,3	20,6	20,4
Hollanda	24,7	15,1	21,5	20,5	18,5
Yeni Zelanda	48,0	43,1	37,7	37,2	36,8
Norveç	26,2	24,1	23,6	28,0	27,6
Polonya	..	13,2	13,9	14,4	14,5
Portekiz	15,9	17,4	17,6	21,2	19,8
Slovak Cumhuriyeti	..	9,9	9,4	9,7	10,2
Slovenya	..	15,0	15,1	14,0	14,4
İspanya	21,7	19,1	21,7	21,4	21,4
İsveç	38,5	33,2	27,9	29,1	29,8
İsviçre	32,5	29,6	31,7	31,0	31,0
Türkiye	26,8	22,2	14,0	14,6	14,6
İngiltere	29,4	29,0	28,7	27,7	27,4
ABD	37,7	42,2	34,8	40,5	40,3
OECD-Ortalama	28,6	24,6	22,9	24,1	23,8

(Kaynak: GİB (2018). OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm>)

Ülkelerin ekonomik gelişimleri açısından kullanılan vergilerin başında gelir vergileri gelmektedir. Kişisel gelir vergisinin payının artması ülkeyi bir adım daha ileri taşıyabilmektedir. Çünkü gelir vergisindeki bu artış bir ülkede vergilendirilen kişi yani mükellef sayısının da arttığını yani vergi tabanının genişlediğini göstermektedir. OECD'ye

üye ülkelerdeki nüfus ve işgücü sayıları incelendiğinde çoğu üye ülkenin ülkemizden daha düşük nüfusa ve işgücüne sahip olduğu görülmektedir. Her ne kadar ülke olarak nüfus bakımından iyi bir yerde olsak da nüfus içerisindeki kişisel gelir vergisi mükellef sayısının çok düşük olması ekonomik ve sosyal açıdan olumsuz bir gelişme olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü nüfus içerisinde kişisel gelir vergisi mükellef sayısının azlığı ülkemizde toplam vergi gelirleri içerisinde harcamalar üzerinden alınan vergilerin payının daha fazla olduğunu göstermektedir (Organ ve Yegen; 2016:6).

3.5.1.2 Kar (Kurum Gelirleri) Üzerinden Alınan Vergileri

OECD ülkelerinde yıllara göre kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı Tablo 33'te verilmiştir.

Tablo 33. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Kurum Gelirleri Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1990	2000	2010	2015	2016
Avustralya	14,1	20,2	17,9	15,2	16,5
Avusturya	3,6	4,6	4,6	5,2	5,6
Belçika	4,8	7,2	5,9	7,4	7,8
Kanada	7,0	12,2	10,5	10,4	10,5
Şili	12,4	11,2	20,4	21,0	20,9
Çek Cumhuriyeti	..	9,9	10,0	10,8	11,0
Danimarka	3,8	6,8	5,0	5,9	5,8
Estonya	..	2,8	4,0	6,2	5,0
Finlandiya	4,5	12,5	6,0	4,9	5,0
Fransa	5,3	6,9	5,5	4,6	4,5
Almanya	4,8	4,8	4,3	4,6	5,2
Yunanistan	5,5	12,0	7,9	5,9	6,5
Macaristan	..	5,7	3,3	4,6	6,0
İzlanda	2,8	3,3	2,7	6,5	4,9
İrlanda	4,9	11,7	8,7	11,3	11,5
İsrail	..	9,6	8,6	9,5	9,9
İtalya	10,0	6,9	5,5	4,7	5,0
Japonya	22,4	13,7	11,6	12,3	12,0
Kore	12,8	14,1	13,8	13,1	13,6
Letonya	..	5,3	3,5	5,5	5,6
Litvanya	..	2,2	3,5	5,3	5,4
Lüksemburg	16,1	18,0	15,4	11,9	12,2
Meksika	..	..	14,4	20,1	21,0
Hollanda	7,5	10,9	6,4	7,2	8,7
Yeni Zellanda	6,5	12,4	12,2	14,0	15,5
Norveç	9,0	20,9	23,5	11,7	10,4
Polonya	..	7,3	6,2	5,7	5,5
Portekiz	8,0	11,9	9,0	9,1	8,9
Slovak Cumhuriyeti	..	7,7	8,7	11,5	10,8
Slovenya	..	3,1	5,0	4,0	4,4
İspanya	8,8	9,1	6,1	7,0	6,8
İsveç	3,1	7,5	7,6	6,8	6,2
İsviçre	7,4	8,9	10,0	10,7	11,3
Türkiye	6,7	7,3	7,3	5,7	6,5
İngiltere	9,9	10,6	8,9	7,5	8,3
ABD	7,5	7,9	7,6	8,1	7,6
OECD-Ortalama	8,1	9,3	8,6	8,8	9,0

(Kaynak: GİB (2018). OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm>)

Tablo 33 incelendiğinde, kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki oranının OECD ortalamasının 1990 yılında %8,1 iken ve 2016 yılında %9,0'a yükseldiği görülmektedir. Türkiye'de ise 1990'da 6,7 olan bu oran 2016'da %6,5'e düşmüştür. Kurum gelirleri üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı

1990'da en düşük ülke %2,8 ile İzlanda, 2016'da ise %4,4 ile Slovenya; 1990'da en yüksek ülke 22,4 ile Japonya iken 2016'da ise %2,0 ile Meksika'dır.

Kurumlar vergisi ekonominin içinde bulunduğu konjonktür ile yakından ilişkili olup, zaman içinde mali, ekonomik ve sosyal amaçlara göre çeşitli değişikliklere uğramıştır. OECD ülkelerinde kurumlar vergisinin GSMH içindeki payı bazı yıllar artmış, bazı yıllarda da azalma gözlenmiştir. Fakat milli gelir artışlarına karşı esnekliği çok yüksek bir vergi olan kurumlar vergisinin Türkiye'deki kamu gelirleri içindeki payının ise OECD ülkelerine göre hala düşük olduğu görülmektedir (Büyükçulcu, 2006:137).

3.5.2 Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

OECD ülkelerinde yıllara göre mal ve hizmetlerden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı Tablo 34'te verilmiştir.

Tablo 34. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmetlerden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1990	2000	2010	2015	2016
Avustralya	27,8	28,8	29,0	27,6	27,1
Avusturya	31,5	28,9	28,4	27,4	28,3
Belçika	26,1	25,0	25,3	23,8	24,5
Kanada	25,8	24,2	24,0	23,0	23,2
Şili	62,9	63,8	51,2	54,1	54,6
Çek Cumhuriyeti	..	31,5	33,2	33,5	33,0
Danimarka	33,8	33,1	33,2	31,2	32,1
Estonya	..	38,8	40,2	42,0	43,3
Finlandiya	32,5	29,0	31,8	32,4	32,8
Fransa	28,4	25,8	24,8	24,2	24,4
Almanya	26,7	28,1	29,5	27,8	27,1
Yunanistan	44,5	36,4	38,3	39,1	39,6
Macaristan	..	40,5	42,9	43,9	42,4
İzlanda	51,3	44,1	35,2	32,4	23,4
İrlanda	41,9	38,2	36,2	32,6	32,7
İsrail	..	33,1	39,4	38,0	37,8
İtalya	28,0	27,9	26,3	27,3	28,1
Japonya	13,7	19,3	18,7	21,0	20,4
Kore	44,3	38,4	33,7	28,0	28,1
Letonya	..	38,6	40,2	41,6	42,0
Litvanya	..	39,4	40,8	39,3	38,5
Lüksemburg	23,6	26,3	27,3	25,6	25,2
Meksika	44,0	41,7	38,0	38,6	38,8
Hollanda	26,4	28,9	30,8	29,6	29,5
Yeni Zelanda	33,6	34,7	39,6	38,9	38,3
Norveç	35,5	31,8	27,7	30,2	31,4
Polonya	..	35,3	40,1	36,0	36,4
Portekiz	44,2	40,3	40,2	38,5	39,6
Slovak Cumhuriyeti	..	36,2	35,8	33,6	33,1
Slovenya	..	37,6	37,3	40,0	39,3
İspanya	28,4	30,0	26,8	29,6	29,4
İsveç	25,0	24,8	29,3	28,1	28,1
İsviçre	20,6	21,9	22,9	21,6	21,4
Türkiye	27,9	42,0	47,7	44,3	43,6
İngiltere	31,0	31,6	30,9	33,0	32,3
ABD	17,6	16,1	18,3	16,9	16,9
OECD-Ortalama	32,5	33,1	33,2	32,6	32,7

(Kaynak: GİB (2018). OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm>)

Tabloya 34'e göre mal ve hizmetlerden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payı için OECD ortalaması 1990 yılında %32,5 iken bu oran az bir düşüşle 2016 yılında %32,7 olmuştur. Türkiye'de ise 1990'da bu pay %27,9 iken 2016'da %43,6'ya yükselmiştir. Mal ve

hizmetlerden alınan vergilerin toplam vergiler içindeki payının en düşük olduğu ülke 1990'da %13,7 ile Japonya, 2016'daise %16,7 ile ABD'dir. Bu payın en yüksek olduğu ülke 1990'da %62,9 ve 2016'da %54,6 ile Şili'dir.

Türkiye'de vergi gelirlerinin büyük bir kısmını mal ve hizmetler ile harcamalar üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Türkiye "Servet, Gelir ve Kurumlar Vergisi" bakımından alt sıralarda yer alırken; "harcamalar ve Mal ve Hizmetler" üzerinden alınan vergilerde üst sıralarda yer almaktadır. Türkiye, harcamalar ve mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı en yüksek olan Şili' den sonra ikinci ülkedir. Bu yüzden Türkiye'de, harcamalar üzerinden alınan vergilerin ağırlığının azaltılması, vergi sisteminin istikrarlı hale getirilmesi, gelir dağılımı ve vergi yükünün dağıtılmasında adaletin sağlanması, dolaysız vergilerin daha geniş bir tabana yayılması ve bunların yanında vergi bilincinin yerleşmesi gerekmektedir (Işık ve Kılınç; 2009:171).

Herhangi bir ayırım yapılmaksızın tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan harcama vergileri, ülkelerin toplam vergi gelirleri içinde önemli bir yer tutmaktadır. Bu şekilde ayırım yapılmaksızın tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan harcama vergileri genel harcama vergileri olarak adlandırılır ve KDV genel harcama vergileri içerisinde en geniş paya sahip olan vergi türüdür. OECD ülkelerinde yıllara göre KDV'nin vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı Tablo 35'te verilmiştir.

Tablo 35. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde KDV'nin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1990	2000	2010	2015	2016
Avustralya	0,0	11,1	13,4	13,0	12,9
Avusturya	20,8	18,7	18,7	17,7	18,3
Belçika	16,4	16,1	16,2	15,0	15,4
Kanada	0,0	9,2	13,7	13,2	13,5
Şili	37,4	41,8	38,5	40,8	41,2
Çek Cumhuriyeti	..	18,3	20,5	21,7	21,7
Danimarka	18,8	19,5	21,0	19,8	20,4
Estonya	..	27,1	25,7	27,2	27,0
Finlandiya	19,3	17,4	20,4	20,6	20,7
Fransa	18,4	16,7	16,1	15,2	15,2
Almanya	16,6	18,4	20,0	18,8	18,5
Yunanistan	24,6	20,9	22,0	20,0	21,2
Macaristan	..	22,4	22,9	24,9	23,7
İzlanda	28,5	28,5	22,7	22,6	16,2
İrlanda	20,4	22,9	22,2	19,7	20,1
İsrail	..	21,1	24,4	25,0	24,1
İtalya	14,7	15,4	14,5	14,2	14,4
Japonya	4,4	9,1	9,6	13,7	13,3
Kore	18,7	17,0	17,5	15,3	15,8
Letonya	..	23,9	23,7	26,4	26,8
Litvanya	..	24,4	27,5	26,7	26,2
Lüksemburg	12,1	13,4	17,0	17,6	16,7
Meksika	26,1	24,7	29,4	23,9	23,7
Hollanda	16,5	17,3	18,7	17,6	17,6
Yeni Zellanda	22,4	24,9	30,7	30,2	29,8
Norveç	18,8	19,7	18,5	21,3	22,3
Polonya	..	21,0	24,2	21,6	21,1
Portekiz	19,6	24,4	24,7	24,8	24,8
Slovak Cumhuriyeti	..	20,4	22,0	21,3	20,6
Slovenya	..	23,3	21,9	22,8	22,5
İspanya	15,7	17,6	16,6	18,9	19,1
İsveç	14,9	16,9	21,2	20,9	20,9
İsviçre	11,6	13,1	12,7	12,4	12,2
Türkiye	18,3	24,2	21,7	20,6	19,8
İngiltere	16,9	17,9	18,7	21,2	20,8
ABD	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
OECD-Ortalama	16,7	19,4	20,3	20,2	20,2

(Kaynak: GİB (2018). OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm>)

Tablo 35 incelendiğinde KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı için OECD ortalaması 1990'da %16,7 iken 2016 yılında %20,2'ye yükselmiştir. Türkiye'de ise bu oran

1990 yılında %18,3 iken 2016 yılında %19,8'e yükselmiştir. KDV'nin toplam vergiler içinde payı olamayan ülkeler 1990'da Avustralya, Kanada ve ABD iken 2016 yılında sadece ABD'dir. Avustralya 2000 yılında, Kanada ise 1991 yılında KDV uygulamaya başlamıştır. KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı en yüksek olan ülke 1990'da %37,4 ve 2016'da %41,2 ile Şili'dir.

OECD ülkelerinde KDV, genel harcama vergileri içerisinde en geniş paya sahip olan vergi türüdür. KDV oranı yıllar içerisinde dalgalı bir seyir izlemekle birlikte günümüze yaklaştıkça yükselmiş ve toplam vergi gelirleri içerisinde sürekli artan bir pay göstermiştir. Günümüzde KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı %20 gibi oldukça yüksek bir oran ile ifade edilmektedir. Yine KDV'nin GSYİH'ye oranı neredeyse %7'ye yükselmiştir. Sonuç olarak ülkelerin bütçe gelirlerinin vazgeçilmez bir unsuru haline gelen KDV'nin her geçen gün öneminin arttığını ve gelecekte de bu önemin artarak devam edeceğini söylemek mümkündür (Artar, 2017:1424).

3.5.3 Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Servet vergisi, servet kapsamına giren menkul, gayrimenkul, para ve alacakların tamamı üzerinden toplanan bir vergidir (Turhan, 1998: 170). Servet vergileri, gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler ile harcamalar üzerinden alınan vergilere oranla toplam vergi gelirleri içinde en az paya sahip vergi türüdür.

Gelir ve harcama üzerinden alınan vergiler, verginin mali fonksiyonunu sağlamaya yönelik iken servet üzerinden alınan vergiler daha çok sosyal fonksiyonu sağlamaya yöneliktir. Bu nedenle servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı OECD ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı gelir ve harcama vergilerine göre düşüktür (Ömür ve Gerçek, 2017:198).

OECD ülkelerinde yıllara göre servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı Tablo 36'da verilmiştir.

Tablo 36. Yıllara Göre OECD Ülkelerinde Servet Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	1990	2000	2010	2015	2016
Avustralya	9,0	8,8	9,4	10,7	10,8
Avusturya	2,7	1,3	1,3	1,3	1,3
Belçika	3,8	4,7	7,2	7,8	8,0
Kanada	10,0	9,5	12,3	11,8	12,0
Şili	6,2	7,0	4,1	4,4	5,1
Çek Cumhuriyeti	..	1,4	1,3	1,4	1,4
Danimarka	4,3	3,3	4,1	4,2	4,0
Estonya	..	1,2	1,0	0,8	0,8
Finlandiya	2,4	2,4	2,7	3,3	3,2
Fransa	6,3	7,2	8,7	9,3	9,4
Almanya	3,4	2,3	2,3	2,8	2,8
Yunanistan	4,6	6,1	5,2	8,4	8,1
Macaristan	..	1,7	3,1	3,3	2,8
İzlanda	8,4	7,9	7,0	5,4	34,2
İrlanda	4,6	5,7	5,3	6,5	6,0
İsrail	..	9,0	10,7	10,6	10,3
İtalya	2,3	4,6	4,8	6,5	6,6
Japonya	9,4	10,5	9,7	8,2	8,3
Kore	11,8	12,4	11,3	12,4	11,6
Letonya	..	3,8	3,1	3,4	3,5
Litvanya	..	1,5	1,3	1,2	1,1
Lüksemburg	8,4	10,7	7,1	8,9	9,3
Meksika	1,9	1,8	2,3	2,0	1,9
Hollanda	3,7	5,3	3,8	3,8	4,0
Yeni Zellanda	6,8	5,3	6,6	6,2	6,1
Norveç	2,9	2,3	2,8	3,0	3,3
Polonya	..	4,3	4,2	4,2	4,1
Portekiz	2,7	3,7	3,5	3,7	3,7
Slovak Cumhuriyeti	..	1,8	1,5	1,3	1,3
Slovenya	..	1,7	1,7	1,7	1,7
İspanya	5,5	6,5	6,7	7,7	7,7
İsveç	3,5	3,4	2,4	2,4	2,4
İsviçre	8,9	9,6	7,6	7,2	7,3
Türkiye	2,3	3,2	4,1	4,9	4,8
İngiltere	8,2	11,5	12,0	12,6	12,6
ABD	11,6	10,2	13,1	10,8	11,1
OECD-Ortalama	5,8	5,4	5,4	5,7	5,7

(Kaynak: GİB (2018). OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm>)

Tablo 36 incelendiğinde, servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının OECD ortalamasının 1990'da %5,8 iken 2016'da %5,7 olduğu, Türkiye'de ise 1990'da %2,3 iken 2016'da %4,8'e yükseldiği görülmektedir. Bu verginin payının 1990'da en düşük olduğu ülke %1,9 ile Meksika ve 2016'da %0,8 ile Estonya'dır. Bununla birlikte bu verginin payının en yüksek olduğu ülke 1990'da %11,8 ile Güney Kore ve 2016'da %34,2 ile İzlanda'dır.

OECD ülkeleri servet vergisi yükleri incelendiğinde Türkiye'nin OECD ortalamasının altında kaldığı görülebildiği gibi ülkelerin genel olarak %4'ün altında düşük bir paya sahip oldukları söylenebilir. Kimi gelişmiş ülkeler daha yüksek servet vergisi yüküne sahipken kimisi de daha düşük vergi yüklerine sahiptir. Örneğin Norveç %3,3 ile çok düşük bir paya sahipken İngiltere %12,6 ile yüksek paya sahip ülkedir. Servet vergilemesinde ülkeler arasındaki farkların ekonomik gelişmişlikle açıklanması bu durumda mümkün görünmemektedir.

İngiltere'de servet üzerinden alınan vergilerin yüksek olmasının sebebi gayrimenkuller üzerinden alınan emlak vergisidir. Coğrafi olarak dar alana düşen yoğun nüfus nedeniyle gayrimenkul değeri ve vergisi önemli bir gelir kaynağı olmaktadır. Bu durumda servet üzerinden alınan vergileri sosyal ve coğrafi farklarla açıklamak mümkün olmaktadır.

3.4 TÜRKİYE VE OECD ÜLKELERİNDE DOLAYLI VE DOLAYSIZ VERGİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI

OECD ülkeleri ile karşılaştığımızda Türkiye'de vergi yapının çağdaş ve adil bir vergi sistemini yansıtmadığı görülmektedir. Dolaylı vergilere dayalı bir vergi yapısının benimsenmiş olması bunun temel nedenini oluşturmaktadır. Dolaylı vergiler, yansıtılması kolay, yükümlüsü belli olmayan, ne zaman ve ne kadar tahsilinin olacağı kestirilemeyen vergilerdir.

Toplam vergi gelirleri içindeki dolaylı vergilerin payının yüksekliği vergilendirmede adalet ilkesini zedelemektedir. Vergi gelirlerinin büyük oranının dolaylı vergiler ile karşılanması, gelirin tamamını veya büyük bir kısmını tüketime ayırmak zorunda kalan alt ve orta gelir grupları üzerindeki vergi baskısının artmasına neden olmaktadır. Aynı zamanda, üretim için gerekli olan başta enerji olmak üzere birçok girdi üzerindeki vergi yükünün hızla artması, üretimde maliyetlerin artmasına ve uluslararası rekabet kaybına yol açmaktadır.

Dolaysız vergilerin, toplam vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturduğu ülkelerde, ekonominin geliştiği, kişi başına düşen milli gelirin yüksek olduğu, toplumu oluşturan bireyler arasındaki gelir dağılımının görece olarak adil olduğu görülmektedir. Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olduğu ülkelerin diğer bir özelliği ise, söz konusu ülkelerde kayıt dışı ekonomi oranının düşük olmasıdır.

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde, bireyler ve kurumlar vergiden kaçındıkları için kayıt dışı ekonomi artmakta. Böylece gelir üzerinden alınan vergilerden sağlanan hasılat beklenen düzeyin altında gerçekleşmektedir. Bu durumda hükümetler oluşan açığı kapatmak

için harcamalar üzerinden alınan vergi oranlarını artırma yolunu seçmektedirler. Sonuç olarak ekonomik faaliyetler kayıt altına alındıkça dolaysız vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payı artacak ve dolaylı vergilerin oranı düşecektir (Kanlı, 2007:41).

Tablo 37. Yıllara Göre OECD Bölgesinde Vergi Yapısı

	1990	2000	2010	2015	2016
Kişisel Gelir Vergisi	28,6	24,6	22,9	24,1	23,8
Kurumlar Vergisi	8,1	9,3	8,6	8,8	9,0
Sosyal Güvenlik	22,0	25,0	26,8	26,2	26,2
Ücret Vergileri	1,0	1,0	1,0	1,1	1,1
Servet Vergileri	5,8	5,4	5,4	5,7	5,7
Dolaysız Vergiler	64,5	65,3	64,7	65,9	65,8
Mal ve Hizmet Vergileri	32,5	33,1	33,2	32,6	32,7
Dolaylı Vergiler	32,5	33,1	33,2	32,6	32,7

(Kaynak:GİB (2018).OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> adresinden derlenmiştir.)

Tablo 37’de OECD bölgesinde çeşitli vergilerin toplam vergiler içindeki gelişimi yer almaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde belirleyici olan kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik vergilerinin toplam vergi gelirlerinin yarısından fazlasını, dolaysız vergi gelirlerinin ise üç bölü dördünü oluşturmaktadır. Bunları toplam vergi gelirlerin %8 ile %9 arasında değişen kurumlar vergisi takip etmektedir. Servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı ise %5 civarındadır. Ücret vergileri, bazı ülkelerde kişisel gelir ve sosyal güvenlik vergilerinin altında sınıflandırıldığından dolayı toplam vergi gelirlerinin toplam yüzde 1 olarak görünmektedir.

Görüleceği üzere OECD ülkelerinde dolaylı ve dolaysız vergilerde çok fazla bir değişimin olmadığı görülmekle birlikte ortaya çıkan küçük dalgalanmaların ise kurumlar ve sosyal güvenlik gelirleri üzerinden alınan vergilerden kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Tablo 38. Yıllara Göre Türkiye’de Vergi Yapısı

	1990	2000	2010	2015	2016
Kişisel Gelir Vergisi	26,8	22,2	14,0	14,6	14,6
Kurumlar Vergisi	6,7	7,3	7,3	5,7	6,5
Sosyal Güvenlik	19,7	18,7	24,9	29	28,8
Ücret Vergileri	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
Servet Vergileri	5,8	5,4	5,4	5,7	5,7
Dolaysız Vergiler	59,0	53,6	51,6	55	55,6
Mal ve Hizmet Vergileri	27,9	42,0	47,7	44,3	43,6
Dolaylı Vergiler	27,9	42,0	47,7	44,3	43,6

(Kaynak:GİB (2018).OECD üyesi ülkelere ilişkin çeşitli vergi istatistikleri. <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/HTML/VI/OECD13.htm> adresinden derlenmiştir.)

Tablo 38’de göre Türkiye’de gelir ve kar üzerinden alınan vergilerde 1990’dan bu yana genel itibariyle düşüş yaşanmıştır. Özellikle kişisel gelir üzerinden alınan vergiler 1990’datoplam vergilerin %26,8’i iken 2016’da %14,6’ya kadar gerilemiştir. Kurumlar vergisinde ise yıllar itibariyle toplam vergiler içinde düşük oranda değişiklikler olmuştur. 1990-2016 yılları arasında dolaysız vergiler de düşüş görülmekte olup bu durum dolaylı vergilerin payını da etkilemektedir. Dolayısıyla dolaylı vergiler içinde mal ve hizmet üzerinden alınan vergilere bakıldığında 1990-2000 yılları arasında toplanan vergiler içinde payı yaklaşık iki katına yükseldiği görülmektedir. Sonuç olarak Türkiye’ de dolaylı vergilerin toplam vergiler içinde egemen olduğu bir vergi sistemi söz konusudur.

Türkiye ve OECD ülkeleri arasındaki dolaylı dolaysız vergi karşılaştırılmasının yapıldığında Türkiye’de tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının OECD ülkelerinden daha yüksek olduğu, vergi adaletiyle ilgili bazı sıkıntıların olduğu, gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin ise toplam vergi gelirlerine oranının OECD ülkelerinde daha yüksek oluşunu bu durumunda kamu harcamalarının finansmanının mükelleflerin kazançları üzerinden alınan vergilerle gerçekleştirdiğini söyleyebiliriz.

Buna göre, toplam vergi gelirleri içerisinde, dolaylı vergiler ile dolaysız vergilerin dağılımına bakıldığında, gelişmişlik düzeyi yükseldikçe dolaylı vergilerin payının azaldığı, gelir ve kar payları üzerinden alınan dolaysız vergilerin payının arttığı görülmektedir. Bu durum, gelişmiş ülkelerin gelir üzerinden alınan vergilere ağırlık verirken, az gelişmiş

Ülkelerin mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilere odaklandığını göstermektedir. Bu gerçekten hareketle, dolaylı-dolaysız vergi dağılımının bir ülkenin gelişmişlik seviyesinin bir işareti olduğu da söylenbilir.

SONUÇ

Toplumsal ihtiyaçları karşılamak zorunda olan devletlerin kamu harcamalarını finanse etmek için başvurduğu en önemli gelir kaynağı vergilerdir. Vergiler, kamu harcamalarını finanse etmek olan temel mali amacının yanında, ekonomik, sosyal ve diğer bazı mali olmayan amaçlar içinde toplanmaktadır. Bu açıdan vergiler devletin kamu harcamalarına gelir sağlarken aynı zamanda ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmesini de sağlayan bir araçtır. Geleneksel amacı kamu hizmetlerini finanse etmek olan verginin, devlet anlayışındaki değişimlerin etkisiyle zaman içerisinde çeşitli vergi türleri ortaya çıkmıştır. Vergi yapısı ise bir ülkedeki mevcut vergi sisteminin oluşturduğu vergi türleri ile her bir vergi türünden elde edilen vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki dağılımını ifade eder.

Vergi yapısı, verginin bileşimi ve karşılıklı yerini anlatmak için kullanılan, vergi türlerinin, toplam vergiler ve GSMH gibi ekonomik büyüklükler içindeki nispi paylarını ve önemlerini anlatan bir kavramdır. Vergi yapısı kavramı geniş anlamda, mali bakımdan kamu harcamalarının niteliği, mükellefler ile kurulan ilişkiler, vergi oran ve cezaları, vergi uyumu gibi konuları kapsamaktadır. Teknik anlamda ise vergi yükünü hangi sosyal kesimlerin yüküneceği, hangi tür vergilerin salınacağı ve oranlarının ne olacağı, toplam vergilerin GSMH'ya oranı gibi konular ele alınmaktadır.

Ülkenin gelişmişlik düzeyine bağlı olarak; ekonomik, siyasal ve sosyal amaçlar doğrultusunda şekillenen vergi yapısı, ülkeler arasında hatta zaman içerisinde aynı ülkede farklılık göstermektedir. Dolayısıyla vergi yapısı, ekonominin gelişmesini, gelirin ve vergi yükünün adil dağılımını, tasarruf ve yatırımları, vergiye karşı mükellef tepkilerini, istihdam gibi birçok faktörü çok yakından etkilemektedir. Bu nedenle verginin geleneksel amacının yanında ekonomik kalkınmayı desteklemeye yönelik olarak üretimi, büyümeyi, istihdamı artırmak ve gelir dağılımını adaletsizliğini azaltmak gibi fonksiyonları da yerine getiren bir yaklaşımla vergi yapısı oluşturulmalıdır.

İdeal bir vergi yapısının oluşturulmasında cevaplanması gereken temel sorulardan biri, vergi yapısının nasıl belirleneceğidir. Vergi yapısı, vergi hâsılatını oluşturan gelir, harcama ve servet vergilerinin dağılımını ifade etmektedir. Vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payları ise ekonomik, sosyal, politik ve mali koşullar ve amaçlarla ilgilidir. Bu nedenle vergi yapısı ülkeler arası farklılıklar göstermektedir. Bu bağlamda vergi yapısı ülkelerin demografik özellikleri, politik yapıları, ekonomik gelişmişlik düzeyleri, tarihi ve kültürel farklılıkları gibi

faktörlerin etkisiyle şekillenmektedir. Aynı zamanda ekonomik ve sosyal amaçlar ve bu amaçların önem düzeyi vergi yapısının belirlenmesine etki etmektedir.

Vergi yapısının oluşumunda etkili olan bir diğer faktör ise kişi başına gelir düzeyidir. Kişi başına gelir düzeyi, vergi gelirlerini ve dolayısıyla vergi yapısını etkileyen temel değişkenler arasında değerlendirilmektedir. Kişi başı gelir ülkelerin gelişmişlik düzeyini gösteren en önemli kriterlerden biridir. Ekonomik ve mali amaçlar ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeylerine göre farklılaşabilmektedir. Az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkeler öncelikli olarak büyüme ve kalkınma amacına, dolayısıyla buna uygun vergi yapısına sahiptirler. Gelişmiş ülkeler ise büyüme ve kalkınma hedeflerini görece gerçekleştirdikleri için gelir dağılımı başta olmak üzere çeşitli sosyal amaçları öncelemektedir. Bu ülkelerde vergi yapısı da buna göre şekillenmektedir.

Çalışmamızda OECD ülkelerindeki vergi yapısındaki değişimin vergi türlerinin, GSMH'ya oranları ve toplam vergi gelirleri içindeki payları incelenerek, Türkiye'de vergi yapısı ile karşılaştırılması yapılmıştır. Bu amaçla OECD ve Dünya Bankası veri tabanlarından faydalanılmıştır. OECD'nin resmî verileri 2016 yılına kadar bütünüyle yer aldığı için, çalışma 1990'dan 2016'ya kadar olan süre için yıllık serilerden oluşmaktadır. Sonuç ve öneriler aşağıda açıklanmıştır:

OECD ülkelerinin vergi yapıları incelendiğinde, Türkiye'nin ağırlıklı olarak dolaylı vergilere dayanan bir vergi yapısına sahip olduğu görülmektedir. Bu durum birçok kaynaktan verginin tanımında geçen ödeme gücüne göre tahsil edilen verginin uygulanması adalet ilkesi açısından tartışma konusu olmuştur. Özellikle 1980'li yıllarda ekonomik serbestleşmenin etkisi ile birlikte, Türkiye'de vergi politikalarında ortaya çıkan değişim dolaylı ve dolaysız vergi dengesini değiştirmiştir. Bu yıllardan sonra Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelere dolaysız vergilerden dolaylı vergilere doğru bir yönelme gözlenmiştir.

Konularına göre vergiler ele alındığında gelir ve karlar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının (Tablo 31, 32, 33) OECD ülkeleri ortalaması yaklaşık % 34 olduğu görülmektedir. Vergi gelirleri içinde gelir vergisinin payı yaklaşık %24 ve kurumlar vergisinin ise % 9'dur. Gelir ve kar üzerinden alınan vergilerin payları dikkate alındığında yüksek gelirli OECD ülkelerinin ortalamasının üzerinde, düşük gelirli OECD ülkelerinin ise ortalamasının altında bir paya sahip olduğu söylenebilir. Türkiye gelir ve karların vergilendirilmesi bakımından % 21 ile en düşük paya sahip altıncı ülkedir. Türkiye, 2016 yılında OECD ülkeleri arasında toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisi payı en

düşük olan yedinci ülkedir. Kurumlar vergisi payı açısından ise OECD ortalamasının 2,5 puan altında ve orta sıralarda olduğu söylenebilir.

Sonuç olarak ülkelerin gelişmişlik düzeyi vergi yapılarını çok yönlü etkilemektedir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde, dolaylı vergilerin toplam vergilerdeki payının yüksek olmasının nedenlerine bakıldığında dolaysız vergi uygulamalarından kaynaklandığı sonucuna varılacaktır. Bu kapsam ve çerçevede öneri olarak;

- Gelir vergisi tarife yapısının dilim sayısı arttırılabilir. Böylece çalışanlar üzerindeki gelir vergisi yükü daha adil dağıtılabilir.
- Gelir vergisinde ayırma prensibi en yüksek gelir gurubu için değil en düşük gelir dilimi için uygulanması ödeme gücünün tespiti açısından daha gerçekçi olabilir.
- Gelişmekte olan ülkelerde vergi borcu ödeme bilicinin ve kültürünün yeterli düzeyde gelişmediği düşünüldüğünde devlet otokontrolünün artırılarak yerine getirilmesinin daha yerinde olacağı aşikârdır.
- Gelişmekte olan ülkelerin ekonomik yapısı, vergi yapısını önemli ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle devletin sağlıklı ve yeterli gelir kaynaklarına ulaşmasını sağlayarak dolaysız vergi gelirlerini arttırmak etkin bir vergi yapısı için son derece önemlidir.

KAYNAKÇA

- Açıkgöz, Ş. (2008). Türkiye’de Vergi Gelirleri, Vergi Yapısı Ve İktisadi Büyüme İle İlişkisi: (1968-2006). *Ekonomik Yaklaşım*, 19(68), 91-113.
- Akdoğan, A. (2006). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- _____. (2016). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, Ş. (1998). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Aktan, C. C., Dileyici, D. ve Saraç, Ö.(2001). Anayasal Perspektiften Vergi Reformu ve “Vergi Anayasası” Önerisi. *Kamu Tercihi ve Anayasal İktisat Dergisi*, 1(3), 1-23.
- Aktan, O. H. (1998). Atatürk’ün Ekonomi Politikası: Ulusal Bağımsızlık ve Ekonomik Bağımsızlık. *Hacettepe Üniversitesi Edebiyat Fakültesi Dergisi, Cumhuriyetimizin 75.Yılı Özel Sayısı*, 29-36.
- Aktan, C. C. (2002). Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Yoksulluk Sorununun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl Dizayn Edilmeli? *Yoksullukla Mücadele Stratejileri Hak-İş Konfederasyonu Yayını*, Ankara.
- Altay, A. (2016). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Anastassiou, T. ve Dritsaki, C. (2005). “Tax Revenues and Economic Growth: An Empirical Investigation for Greece Using Causality Analysis”, *Journal of Social Sciences* 1 (2): 99-204.
- Anlar, U. ve Cengiz V. (2016). Türkiye’de Etkin ve Adil Bir Vergi Yapısı İçin Reform İhtiyacının Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 413, 55-70.
- Arıkan, Z. ve A. İnneci (2016). Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar. *Sosyoekonomi*, 24(30), 11-28.
- Armağan, R. (2007). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF*, 12(3), 227-252.
- _____. (2015). Kamu Ekonomisinde Dışsallıklar ve Dışsallıkların İçselleştirilmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9, 1-20.
- Arslan, A. (2011). Türk Vergi Sisteminde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Geçişin Ekonomik Yansımalarının Analizi. Yüksek Lisans Tezi. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Artar, Y. (2017). OECD Verileri Işığında Dünyada Katma Değer Vergisinin Durumu MHD – 13 (150), 1411-1424.
- Asker, A. (2014). Aşar Vergisinin Son Yıllarında Niğde ve Civarındaki Suistimaller Üzerine Bazı Gözlemler. *TurkishStudies - International PeriodicalForTheLanguages, Literature and History of Turkishor Turkic*, 9(7), 177-192.
- Avcı, N. (1988). Bütçe ve Para Politikalarının Makroekonomik Etkileri. Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Ay, H. ve Haydanlı, M. (2017). Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4 (3), 136-153.
- Ay, H. ve Talaşlı, E. (2008). Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki. *Maliye Dergisi*, 154, 135-155.
- Bağdımlı, İ. H. (2016). Vergi Yüğü ve Vergi Rekabeti. *Sorumlu Vergicilik*, 119-128.
- Baytal, Y. (2007). Demokrat Parti Dönemi Ekonomi Politikaları (1950-1957). Ankara Üniversitesi Türk İnkılap Tarihi Enstitüsü Atatürk Yolu Dergisi, 40, 545-567.
- Beşel, F.(2015). Vergileme Amaçları ve İlkeleri Açısından Zekât. *ICISEF 2015*, Sakarya.
- Boratav, K. (2010). Türkiye İktisat Tarihi. Ankara: İmge Kitabevi.
- Bilici, N. ve Bilici, A. (2017). Kamu Maliyesi. Ankara:Savaş Yayınevi.
- Birinci, N. ve Akyazı H. (2017). Düz Ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(1), 45-60.
- Bozdoğan K., Buyrukoğlu, S. ve Bozdoğan D. (2012). Vergileme İlkeleri Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası*, 128-136.
- Brys, B. Matthews, S. &Owens, J. (2011). Tax Reform Trends In OECD Countries. OECD Taxation Working Papers. Paris, F: OECD Publishings.
- Buyrukoğlu, S. ve Buzkıran, D. (2016). Klasik ve Modern Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, 5(7), 2077-2091.

- Büyükçulcu, U. (2006). Kurumlar Vergisinin Şirketlerdeki Vergi Yüğü Üzerine Bir Değerlendirme Isparta Örneği. Yüksek Lisans Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Canbay, T. (2017). Bir Günah Vergisi Olarak Türkiye’de Sigaranın Vergilendirilmesinin Vergi Kaybı Açısından Değerlendirilmesi. *International Journal of New Trends in SocialSciences*. 1(1), 01-10.
- Cural, M. ve N.K. Çevik (2015). Ekonomik Kalkınmanın Vergi Yapısı Üzerindeki Etkisi: 1924- 2013 Dönemi Türkiye Örneği, *Amme İdaresi Dergisi*, 48(3), 127-158.
- Çalcalı, Ö. (2012). Türkiye ve Bazı Ülkelerdeki Vergi Reformlarına Bir Bakış. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (Akad)*, 4 (7), 36-62.
- Çataloluk, C. (2008). Vergi Karşısında Mükelleflerin Tutum ve Davranışları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, 213-228.
- Çelik, S. B. (2016). Vergilemede Adalet Açısından Türkiye’nin Dolaysız ve Dolaylı Vergileme Politikası. *International Conference On Eurasian Economies*, 29-31.
- Çelikkaya, A. (2011). OECD’ e Üyesi Ülkelerde Katma Değer Vergisinin Yapısal Gelişimi ve Son Uyumlaştırma Çabalarının Değerlendirilmesi. *Sosyo-ekonomi Dergisi*, 101-126.
- Çiftçi, T. ve Organ, İ. (2015). Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (4), 127-147.
- T. C. Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, (2014). OECD <https://www.csqb.gov.tr/media/6792/oecd.pdf>
- Daşdemir, S. (2017). Dünya Vergi Politikalarında Yükselen Bir İmaj: Katma Değer Vergisi. *Vergi Raporu*. 2019, 48-58.
- Demir, M. (2009). Toplumun Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Faktörler. *Akademik Bakış*, 18, 1-10.
- Demir, A. (2017). Türkiye’de Çevre Vergileri Uygulaması, Ekonomik Etkileri ve Dünya Uygulamalarıyla Karşılaştırması. *Mali Hizmetler Uzmanlığı. Uzmanlık Tezi*. Ankara.
- Demir, İ. ve Berksoy, T. (2017). Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü Üzerinde Politik Etkiler (1945-2014). *Journal of Life Economics*, 4(2),

- Devlet Planlama Teşkilatı (1996). Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu.
- Doğan, A. ve Kabayel, M. (2016). Kürselleşme ve Vergi Sistemlerinin Değişimi. Makaleler, 199, 149-175.
- DPT, (2001). Gelir Dağılımının İyileştirilmesi Ve Yoksullukla Mücadele Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayın No: 2599, Ankara.
- DPT, (2014). Onuncu Kalkınma Planı, Ankara.
- Durkaya, M. ve Ceylan, S. (2007). Kamu Harcamalarının Finansmanında Vergi Bileşenlerinin Rolü Ve Mali Aldanma. Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 25 (2), 15-35.
- Edizdoğan, N. (1991). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Eğilmez, M. (2016). Kamu Maliyesi. İstanbul: Remzi Kitabevi.
- Ejder, L. H. (2000). Türkiye’de Vergi Politikaları. Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 2(1), 127-132.
- Eker, A. (2005). Kamu Maliyesi, Birleşik Matbaa Ltd. Şti., İzmir.
- Eker, A. ve Bülbül, D. (2016). Kamu Maliyesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Elçin, A. B. ve Saraçöz, M. M. (2012). Vergileme ve İktisadi Etkinlik. Merit Yeminli Mali Müşavirlik.
- Engin, İ. ve Şahin, S. (2017). Maliye Vergi Hukuku Ders Notları. Ankara Kuram Kitap.
- Ersezer, D. (2006), Gelir Dağılımı Politikası ve Araçları. Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 16(1), 255-268.
- Eshag, E. (1983). Modern Cambridge Economics Fiscal and Monetary Policies and Problems in Developing Countries. Cambridge, UK: Cambridge University Press.
- Gencil, U. ve Kuru, E. (2012). Vergi Kültürü ve Vergi Politikaları Etkileşimi: Türkiye Değerlendirmesi. Yönetim Bilimleri Dergisi, 10(20), 29-60.
- GİB (2017a). Bütçe Gelirleri 1923-2017.

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm

_____. (2017b). Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe İçindeki Payı (1988-2017).

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI3.htm

Göçer, İ., Mercan, M., Bulut, Ş. ve Dam, M . (2015). Ekonomik Büyüme ile Vergi Gelirleri Arasındaki İlişki: Sınır Testi Yaklaşımı. Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 28, 97-110.

Güler, H. (2017). Ücretlilerden Kesilen Gelir Vergisinin Türk Vergi Sistemi Üzerindeki İstikrar Etkisi. Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 9 (4) 165-172.

Güler, A. Karaca C. (2017). Türkiye’de Etkin Bir Vergi Sisteminin Kurulmasına İlişkin Politika Önerileri: International Conference on “Scientific Cooperation for the Future Thessaloniki in Economics and Administrative Sciences”, 165-177.

Gümüş, İ. ve Peran, T. (2017). Türkiye’de Sosyal Politika Aracı Olarak Gelir Vergisi Uygulaması. International Journal of Academic Value Studies, 3 (12), 209-219.

Güneş, M. (2017). Veraset ve İntikal Vergisi’nde Revizyon Gerekliği. International Journal of Public Finance. ol. 2 (1), 124 – 158.

Güngör, G. ve Aydın, A. (2011). Küreselleşmenin Türk Vergi Politikaları Üzerine Etkisinin 1980 Sonrası Analizi, Ekonomi Bilimleri Dergisi, 3(2), 69-78.

Haydanlı, M. L. (2015). Sosyolojik Yaklaşımla Vergi Yüğü Üzerindeki Kültürel ve Politik Etkimler: Tarihselliği Bağlamında Türkiye Analizi. Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hayrullahoğlu, B.(2014). “Türk Vergi Sisteminde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin, Vergilerin Fonksiyonları ve Temel Vergileme İlkeleri Bakımından İncelenmesi”, Prof. Dr. Naci Birol MUTER’e Armağan, T.C. Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, Manisa, 623- 645.

Işık, H. (2015). Tekirdağ İlinin Vergisel Yönüyle Analizi. Balkan Sosyal Bilimler Dergisi, 4 (8), 42-59.

Işık, N., ve Kılınç, E. (2009). OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 11 (17) 147-173.

- İnan M. (2006). Seçilen Bazı İllerin Vergi Yapısı ve KDV Açısından Vergi Yükünün İncelenmesi. Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8 (1). 209-226.
- Kaba, H. ve Beşel, F. (2018). Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Hakları Konusunda Mükelleflerin Farkındalığı. Maliye Araştırmaları Dergisi,4 (1), 39-58
- Kal'a, A. (1998). Cumhuriyet ekonomisinde ilk dönem gelişmeler (1923- 1939). Yeni Türkiye Dergisi Cumhuriyet Özel Sayısı, 5, 3305- 3311.
- Karakoç, Y. (2013).Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5, 1259-1308.
- Karayılmazlar E. ve Güran C. M. (2005). Gelir Vergisinde Tarife Yapısı:Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 60 (2), 141-169.
- Kargı,V. ve Yüksel, C. (2010). Türkiye'de Vergi Aflarının Vergi Adaleti ve Mükellefler Üzerine Etkileri. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları. 54.
- Kalkınma Bakanlığı (2014).Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu. Ankara.
- Kanlı, M. (2007). Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kayan, A. (2000). Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar. Maliye Dergisi. 135, 80-87.
- Keskin, N. (2017). Vergilerin Genel Gelişimi (2006-2016). Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi. 2 (4), 32-42.
- Kılıçaslan, H. ve Yavan S. (2017). Türkiye'de Vergi Yükünün Değerlendirilmesi: OECD Ülkeleri İle Karşılaştırma. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 13(2), 33-51.
- Koç, M. (2010). Türk Vergi Sisteminde Vergilendirmeye İlişkin Ödevlerin Yerine Getirilmemesine Yol Açan Unsurlar. Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kolçak, M. (1994), "Türk Vergi Sistemi", Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum.
- Korkmaz, E. (1982). Vergi Yapısı ve Gelişimi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları.

- Küçüköğlü, M. (2016). Kalkınma Planlarında Vergi Politikaları (hedefler-gerçekleşmeler,1963-2016).Yalova Sosyal Bilimler Dergisi,7(12), 183-210.
- Maliye Bakanlığı (2003). Yıllık Ekonomik Rapor. Ankara: Maliye Bakanlığı Yayınları.
- _____.(2017). Genel Yönetim Bütçe İstatistikleri.
<https://www.muhasibat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=1>
- Mutlu, A. (2009). Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi. Ankara: Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı. 2009/390.
- Neumark, F. (1975). Vergi Politikası. (Çev. İdal (Feyzioğlu) Can Korel, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- OECD (2016). Revenue Statistics 1965-2015.https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2016_rev_stats-2016-en-fr#page1
- _____.(2017a). Level of GDP percapitaandproductivity.
https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=PDB_LV
- _____.(2017b). Revenue Statistics: 1965-2016. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-2522770x.htm>
- Oktar, A. (2012). Vergi Hukuku. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Organ, İ. ve Yeğen, B. (2016). OECD’ye Üye Ülkeler Açısından Kişisel Gelir Vergisi Mükellef Sayılarının ve Seçmen Sayılarının Değerlendirmesi. Econ World Working Papers 16004, WERI-World Economic Research Institute, 1-12.
- Orhaner, E. (1999). Türkiye’de 1987-1997 Döneminde Vergi Yükü Değişmeleri. Vergi Sorunları Dergisi, 135, 64-77.
- Orkunoğlu-Şahin, I.F. ve A.B. Yereli (2018). Mükelleflerin Vergiye Direnme Yöntemleri ve Türkiye’de Günah Vergilerindeki Artışların Değerlendirilmesi. Sosyoekonomi, 26(35), 169-193.
- Ömür, Ö. M. ve Gerçek, A. (2017). Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Servet Vergilerinin Karşılaştırılması. MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 15(12), 199-216.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2011). Vergi hukuku. Ankara, Turhan Kitabevi.

- Öner, A. (1981). Atatürk Dönemi Ekonomi Politika Reformları ve Maliye Uygulamaları. Maliye Dergisi, Atatürk Özel Sayısı, 89-128.
- Öz, E. ve Yaraşır, S. (2010). Global Bir Kavram. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 1-39.
- Öz, E., Kutbay, H. ve Buzkıran, D. (2014). “Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım”, Gümrük ve Ticaret Dergisi, 2 (4) ,1-19.
- Özpehriz, N. (2008). Türkiye’de Dolaylı Vergi Yüğü Gerçekten Çok Mu Yüksek? Vergi Dünyası, 327,95-101.
- Öztürk, H. S. (2012). Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi. Yüksek Lisans Tezi.İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, N. (2012). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Yayınları.
- _____.(2016). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Yayınları.
- Paksoy, S. ve Bakan, S. (2010). Türkiye’ de Uygulanan Vergi Politikaları ve Ekonomik Büyüme Üzerine Etkileri: (1980 Sonrası). Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi,9 (32), 150-170.
- Parlakay, O. ve Yavuz, A. (2016). Negatif Dışsallıkların Çevreye Olumsuz Etkilerinin Önlenmesinde Kullanılan Çözüm Yolları. Akademik Bakış Dergisi, 57, 210-220.
- Peçe, M. A.,Ceyhan, M. S. ve Akpolat, A. (2016). Türkiye’de Gelir Dağılımının Ekonomik Büyümeye Etkisi Üzerine Ekonometrik Bir Analiz. International Journal of Culturaland Social Studies (IntJCSS), 2(1), 135-148.
- Pehlivan, O. (2015). Kamu Maliyesi. Trabzon:Celepler Matbaacılık.
- Pehlivan, M. S. (2009). Gelir Dağılımı Eşitsizliğine Devletin Müdahale Araçları: Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Örneği(Sosyal Yardım Uzmanlık Tezi). Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Rakıcı, C. ve Aydoğdu, C. (2017). 2000 Yılı Sonrası Türkiye’de Vergi Performansının Değerlendirilmesi. Sosyoekonomi, 25(33), 221-239.
- Sakal, M. (2003). Türkiye’de Mali Disiplin Sorunu: Kamu Açıkları ve Borçlanmanın Sürdürülebilirliği. Ankara: Gazi Kitabevi.

- Sakınç, S. (2016). Türkiye İçin Vergi Reformu Önerileri. Liberal Perspektif Rapor, 9.
- Saraçoğlu, F. (2009). 1930-1939 Döneminde Vergi Politikası. Maliye Dergisi, 157, 131-149.
- Sarıaslan, O. (2010). Küreselleşmenin Temel Türk Vergi Kanunlarına Etkileri, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 1, 335-362.
- Saydam, G. (2017). Vergilemede Etkinlik ve Vergi Reformu <http://www.grs.com.tr/tr/medya/g%C3%B6ksel-r-saydam-yaz%C4%B1lar%C4%B1/1349-vergilemede-etkinlik-ve-vergi-formu.html>
- Selen, U. (2011). Türkiye’de Vergi Kapasitesinin Kullanımı ve Vergi Yükü Üzerine Bir Değerlendirme, Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler, Bursa: Ekin Kitapevi
- Sivrekli-Demircan, E. (2003). Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 21, 97-116.
- _____. (2004). Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 582-625
- Soğukpınar, G. (2009). Vergilemede Adalet Kavramının Sosyo-Ekonomik Analizi: Türkiye Örneği. Yüksek Lisans Tezi. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sugözü, İ. H. Yıldırım, H. ve Aydın, H. İ. (2014). Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisinin Analizi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. 32, 115-128.
- Sugözü, İ. H. (2008). Kayıt Dışı Ekonomiyi Önlemede Vergi Politikaları (1980-2004 Türkiye Örneği). Doktora Tezi. Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Susam, N. ve Oktayer, N. (2007). Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız Ve Dolaylı Vergiler (1995-2005). Atatürk Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi, 21 (2), 105-123.
- Susam, N. (2009). Türkiye’de Uygulanan Maliye Politikaları 1923-2008. İstanbul: Derin Yayınları.
- _____. (2016). Kamu Maliyesi. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi
- Şafak, H. ve Yurtsever, H. (2015). Servet Vergilerinden Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Değerlendirmeler. Ege Akademik Bakış. 15 (1), 27-37.

- Şahin, H. (2017). Ahmed Zühdü Paşa ve Osmanlı Maliyesi Üzerine Bir Lâyiha. Dicle Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (DÜSBED) 9(18), 1-29.
- Şen, H. ve Sağbaş, İ. (2016). Vergi Teorisi ve Politikası. Ankara: Kalkan Matbaacılık
- Şenyüz, D. (2005). Türk vergi sistemi. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Taş, R. (1995). Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Dergisi, 50(1), 355-382.
- Taylar, Y. (2010). Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12, 435-467.
- Teera, J. M. (2003). Determinants of Tax Revenue Share in Uganda. Centre for Public Economics, Working Paper No. 09b-03.
- Tekbaş, A. ve Dökmen, G. (2007). Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı. Maliye Dergisi, 153, 195-213.
- Temiz, D. (2008). Türkiye’de vergi gelirleri ve ekonomik büyüme ilişkisi: 1960-2006. 2. Ulusal İktisat Kongresi, 1-18.
- Torres, C., Mellbye, K. ve Brys, B. (2012). Trends in Personal Income Tax and Employee Social Security Contribution Schedules. OECD Taxation Working Papers. No. 12, 1-50.
- Tosuner, M. (1989). 1980 Sonrası Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi. İzmir: Bayraklı Matbaacılık.
- Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Tüğen, K. (2010). Türkiye’nin Ekonomik Kalkınma Süreci İçinde Uygulanan Vergi Politikaları ve Değerlendirilmesi. Oş Devlet Üniversitesi Kongre Kitabı, Oş, Kırgızistan.
- Türk, İ. (2002). Kamu Maliyesi. Ankara: Turhan Kitabevi.
- TÜSİAD (1995). 1995 Yılına Girerken Türk Ekonomisi. İstanbul: TÜSİAD Yayınları Yayın No: TÜSİAD-T/95.

TÜSİAD (2012). Dolaylı Dolaysız Vergileri Türk Mali Sistemi İçerisindeki Siyasal Sosyal ve Ekonomik Sonuçları. İstanbul: TÜSİAD Yayınları Yayın No: TÜSİAD-T/2012-10/532.

Yıldırım, E. ve Yıldırım, R. (2001). 1980 Sonrası Uygulanan Maliye Politikaları ve Türkiye Ekonomisi Üzerindeki Etkiler. XVI. Türkiye Maliye Sempozyumu: Türkiye’de 1980 Sonrası Mali Politikalar, 7-24.

Yıldırım, Z. R. (2013). Türkiye’de Enflasyon Vergisi Üzerine Bir Deneme. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 4 (4), 151-160.

Yıldız, M. (2009).4734 Sayılı Kamu İhale Kanununun Maliye Politikasına Etkileri.Devlet Bütçe Uzmanlığı Araştırma Raporu. Maliye Bakanlığı Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.

Yıldız, Ş. (2011). Vergi Yükünün İstihdam Üzerine Etkisi. Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yıldız, F. ve Sandalcı, U. (2016). Vergilerin Özel Tüketim Harcamaları Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Uygulama: OECD Ülkeleri Örneği. İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 5 (7), 1916-1932.

Yüce, M. (2002). Türkiye’de Gelir Dağılımındaki Adaletsizliğin İzlenen Vergi ve Harcama Politikaları İle Bağlantısı. Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi (23)

Yüksel,C. (2018).Kamu Maliyesi Özet Ders Notları.

Dünya Bankası İstatistikî Veri Tabanı (WDI).

<http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=world-development-indicators#>

ÖZGEÇMİŞ

Sevda SAMUR, 1981 yılında Amasya'da doğdu. İlk, orta ve lise öğretimini Amasya'da tamamladı. Lisans eğitimini 2004 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümünde tamamladı. Halen Kafkas Üniversitesi'nde öğretim görevlisi olarak çalışmaktadır.