

TÜRKİYE VE BAZI ÜLKELERDEKİ VERGİ REFORMLARINA BİR BAKIŐ

AN OVERVIEW OF THE TAX REFORMS IN TURKEY AND SOME OTHER COUNTRIES

Öğr. Gör. Önder ALCALI
Giresun Üniversitesi Alucra Turan Bulutcu M.Y.O.

Özet

Vergi, devletlerin otoriter güçlerine bağlı olarak, kamu harcamalarını karşılamak üzere vatandaşlarından aldığı en önemli finansal kaynaktır. Bu finansal kaynağın türü, oranı, yüklendiği kişi ve kurumlar zaman içinde değişebilir. Bu değişiklik, nihai olarak vergi sistemlerinin değişmesi gibi çeşitli seviyelerde olabilir. Söz konusu değişim ve dönüşümler, boyutlarının derinliğine, göre vergi reformu olarak adlandırılabilir. Vergileme konusundaki bu değişim, bazen devleti yöneten siyasi iradenin tercihleri doğrultusunda olabileceği gibi, bazen de uluslararası ekonomik ilişkilerin ve küreselleşmenin etkileriyle, kısmen veya tamamen irade dışı olabilmektedir. Bu bağlamda, geçen yüzyılda ve yakın tarihte Türkiye ve birçok ülkede vergileme alanında reform sayılabilecek birçok değişiklik yaşanmıştır. Bu alışmada, Türkiye'nin kuruluşundan beri yaşamış olduğu belli başlı vergi reformları, dönemler itibariyle, ele alınmıştır. Ayrıca, vergileme konusunda Dünya'da yaşanan değişim ve dönüşümler, belli başlı örgütler yanında, çeşitli ülke örnekleriyle birlikte analiz edilmeye alışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Vergi, Vergi Reformları, Türkiye ve Dünya'da Vergi Reformları*

Abstract

Tax, depending on the authoritarian forces of states, is the most important financial resource for public expenditures. Types, rates and institutions of this financial resource, and people who are charged with tax change over time. This change may occur on various levels, such as changes in tax systems ultimately. These changes and transformations, according to the depth dimensions, referred to as tax reform. This change can sometimes occur according to the preferences of political will on the governing state, and sometimes the effects of globalization and international economic relations may be partially or completely involuntary. In this context, the past century or more recently, Turkey and many other countries have experienced many changes in taxation which can be considered as a reform. In this study, major tax reforms that have lived in Turkey since the foundation, as of periods, are discussed. In addition, changes and transformations about taxation in the world, with examples from various countries were analyzed, beside the major organizations.

Key Words: *Tax, Tax Reforms, Tax Reforms in Turkey and the World*

1. Giriş

Vergi, topluma sunulan hizmetlerin finansmanında kullanılmak üzere, devletin bireylerden kamu kudretinin sahibi olarak zorla topladığı parasal değerler olarak ifade edilmektedir. Bu bakımdan vergiler, devlet için gelir ve finansman kaynağı; mükellefler için ise önemli bir maliyet kalemi ve yüküdür. Vergiler bu özelliği ile vergi idaresi ve mükelleflerin, kararlarında ve ekonomik davranışlarında önemli etkiye sahiptir. Bu nedenle vergi sistemleri ekonomik, mali, sosyal, hukuki ve siyasal etkiler taşırlar (Nadaroğlu, 1990:388).

Piyasa ekonomilerinde verginin ve maliye politikalarının rolü, devletin ekonomik faaliyetleri organize etmekteki rolü ile bağlantılıdır. Devlete aktif rol yükleyen görüşlerin geçerliliğini yitirmesiyle, devletin rolünü esas olarak piyasa güçlerinin gelişmesinin ve etkin çalışmasının temini ile sınırlı hale getiren görüş ön plana çıkmıştır. Bu bakış açısından, verginin tarafsızlığı esastır. Ancak, kamu mallarının varlığı, dışsalıklar, doğal tekeller ve asimetric bilgi nedeniyle ortaya çıkan piyasa aksaklıklarında, kamu müdahalesi kabul görmektedir. Bu durumlarda da kamudan mal ve hizmet üretmesi değil, bozulan şartları piyasa yapısı içinde düzeltmesi beklenmektedir (Ganghof, 2003:2)

Vergilemenin hâkim motivasyonu kamu yönetimini finanse etmek ve ekonomik ve sosyal hizmetlerin kamu koşulunu yerine getirmektir. İkincil motivasyonlar ise, gelirlerin yeniden dağıtımı ve piyasanın ortaya çıkaracağı yan etkilerin düzeltilmesidir. Bu temel amaçların başarılmaması açısından vergileme son derece önemli ve belirleyici bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır (WB, 1991:1).

Tarihi süreçte, devlet fonksiyonlarındaki artış ve azalmalara bağlı olarak vergi sistemlerinin işlevleri değişmiş, vergilemenin politika aracı olarak daha da önemli hale gelmesiyle vergi sistemlerinin ekonomik ve sosyal etkileri hem artış göstermiş, hem de daha da derinleşmiştir. Gelişmiş ekonomilerin yanında, gelişmekte olan ekonomilerde de sosyal, siyasal ve ekonomik hayattaki dönüşümün hızlı olması nedeniyle vergi reform çabaları da hız kazanmıştır. Özellikle bilimsel gelişim ve küreselleşme ile bu dönüşüm daha da hızlanmıştır. Devletler de vergi sistemlerini iyileştirme ve değişime uydurma konusunda arayış içine girerek vergi sistemlerini reforma tabi tutmaktadırlar. Bu nedenle günümüz vergi sistemleri, geçmişe nazaran daha önemli ve dinamik bir yapıya sahiptir.

Bu çalışmada, kavramsal olarak vergi reformu ile birlikte Türkiye’de, çeşitli ülkelerde ve OECD ülkelerinde vergisel alanda yapılan reform çalışmalarının neler olduğu üzerinde durulmaktadır. Çalışmanın ilk kısmında vergi reformu kavramı açıklanmaya çalışılmış ve vergi reformuyla genel olarak ulaşılmak istenen hedeflerin neler olduğuna değinilmiştir. Daha sonra, tarihsel olarak Türkiye’de vergi alanında yapılan reform çalışmaları sıralanmıştır. Ardından, çeşitli ülke örnekleri ile birlikte uluslar arası alanda yapılan vergi reformları çalışmaları ve bu alanda yaşanan değişimler ele alınmıştır. Sonuç kısmında ise kısa bir değerlendirme yapılmıştır.

2. Reform Ve Vergi Reformu Kavramları

Fransızca kökenli bir kavram olan “reform” kelimesi Türkçe’de; devrim yapmak, düzeltmek, iyileştirmek, geliştirmek, ıslah etmek kelimeleri ile eşanlamlı olup; “yeniden biçimlendirmek”, “iyileştirme yönünde değişiklikler

yapmak” ya da “bir sistemi yeniden dzenlemek” anlamında kullanılmaktadır. “Vergi Reformu”, maliye ilmi açısından daha özel bir kavram olmakla birlikte, maliye bilim insanlarının yaptığı tanımlar reformların mali olarak farklı noktalarına temas etmektedir. Bu durum toplumsal farklılıklar yanında, zaman içinde vergilerin işlevlerinde ortaya çıkan farklılıklarla da açıklanabilir (Demirli, 2011:6).

Vergi reformu; genel olarak, vergi yüklölükleri, tahsilat yolları ve idaresinde yapılan değişiklikler olarak tanımlanırken (Turhan, 1993:364), “vergi yükünün yurttaşlar arasındaki paylaşımının önemli ölçüde dzenilmesi ve iyileştirilmesi abaları” (Bulutolu, 1981:132) şeklinde de tanımlanabilir. Vergi reformunu, vergi yükünde (GSYİH içindeki vergi oranı) ya da vergi sisteminin yapısında veya her iki konuda yapılması öngörölen değişiklikler olarak ta tanımlamak mümkündür. Nadaroğlu (1981)’ na göre; Bir ölkedeki vergiler / GSMH oranında, vergi bileşiminde, vergi hukuk ve yasalarında köklü değişikliklerin olması reform olarak nitelendirilebilir.

Geniş bir perspektifle bakıldığında vergi reformu; vergi sisteminin eksikliklerinin, hata ve kusurlarının dzenilmesi, zamanın gerisinde kalmış yetersizliklerinin telafi edilmesi, sistemin piyasa mekanizmasının işleyişiyle uyumlaştırılması, vergi yükünün toplumsal dağılımının değiştirilmesi ve kamu gelirlerinin yeniden dzenlenmesi amaçlarıyla vergi sisteminin yeniden yapılandırılması ve geliştirilmesi olarak tanımlanabilir.

Vergi reformu tanımını, vergilemenin işlevlerinde zamanla ortaya çıkan değişikliklere göre yapmak da mümkündür. Günümüz vergiciliğinde, devlet fonksiyonlarındaki küçölmelere paralel olarak verginin bölüşüm ve planlama işlevlerinin terk edildiği ya da geri planda kaldığı; kamu hizmetlerinin finansmanı ve piyasa ekonomisiyle uyumun sağlanması olmak üzere birbiriyle bağlantılı olan iki temel işlevin ön plana çıktığı (Akalm, 2000:310-311) görölmektedir. Vergi reformları da bu işlevler doğrultusunda şekillenmekte, günümüz vergi reformlarında temel vergileme işlevi olan finansman amacı yanında, piyasa ekonomi ile uyumlu etkin, basit, adil ve yönetilebilir bir vergi sisteminin kurulması amacı taşımaktadır.

2.1. Vergi Reformları Yaklaşımları ve Amaçları

Vergi reformları konusundaki yaklaşımlar ve reformların amaçları; ölkelerin gelişmişlik durumlarına, içinde buldukları mali konjonktüre, genel ekonomik ihtiyaçlara ve vergilemenin temel amaçlarına bağlı olarak değişebilmektedir. Reform amacı ve yaklaşımlarındaki değişikliklere bağlı olarak, uygulanacak politikalar da farklılaşmaktadır. Vergi reformları, farklı amaçlarla ortaya konulsa da, genel amaçları bakımından basitlik, etkinlik ve adalet olmak üzere üç temel ilkeyle uyumludurlar. Yani, reformların temel prensipleri; adaletin yükseltilmesi, etkinliğin artırılması, yönetim maliyetlerinin dūřürölmesi ve vergi gelirlerinin artırılması konuları üzerine yoğunlaşmaktadır (Stiglitz, 2000:694). Bu prensiplerin gerçekleştirilebilmesi için yapılması gerekenler ise reformun boyutuna ve kapsadığı vergi çeşidine göre farklılaşmaktadır.

Tablo 1: Alternatif Vergileme Yaklaşımları ve özellikleri

<i>Reform Yaklaşımları</i>	<i>Yaklaşımların Kilit Noktaları</i>	<i>Yaklaşımlar İçin Tipik Politika nerileri</i>
Kamu Ekonomik Yaklaşımı	Mikro ekonomik etkinlik; Adalet; Optimal vergileme;	Vergi yapısı tarafsız olmalı; ara malları üzerindeki vergi oranı sıfır olmalı; kar vergileri ve taşınmaz vergi tabanı yerel yönetimlere tahsis edilmeli; taşınır vergi tabanları da merkezi hükümete tahsis edilmeli.
Makro Ekonomik Yaklaşım	Kısa dönemde istikrar; Uzun dönemde sermaye birikimi	Toplam vergiler kamu borçlarının istikrarını sağlamalı; vergi yapısı konjonktürel dalgalanmalardan ziyade istikrarlı gelir akışını sağlamalı; vergi yapısı uzun dönem büyümeyi destekleyecek sermaye birikimini sağlamalı.
Yönetmel Yaklaşım	Etkili ve etkin bir yönetim;	Vergi yapısı, vergi idaresi ve mükellefler için kolay uygulanabilir olmalı; vergi idaresi iyi işleyen bir yapıya sahip olmalı.
Politik Yaklaşım	Toplumsal meşruiyet; Yönetim kapasitesi; Politik gelişme;	Vergi reformları çeşitli sosyal aktörlere uygun olmalı; vergileme açıkça harcama ile bağlantılı olmalı ve adaleti artırmalı; vergi politikası ve yönetimi görülebilir ve hesaplanabilir olmalı.

Kapsamlı vergi reformları tabloda sıralanan dört temel yaklaşımla ele alınmakta olup, bu yaklaşımlar vergileme / reform ilkelerine dayandırılabilir. Kamu ekonomik yaklaşımı; etkinlik ve adalet ilkesi arasındaki dengenin korunması ve tarafsızlık (optimal vergileme), makro ekonomik yaklaşım; iktisadi büyüme ve etkinlik, yönetmel yaklaşım; etkin ve verimli bir sistemin kurgulanmasında ele alınması istenen basitlik, politik yaklaşım ise; saydamlık ve hesap verebilirlik ilkelerini kapsamaktadır.

Vergi sisteminde yapılan değişikliklerle çeşitli amaçlar hedeflenir. Vergilemeyle optimal hasılayı sağlamak, adil gelir dağılımının gerçekleştirilmesine yardımcı olmak, istikrarın sağlanmasında ve optimum kaynak dağılımında vergiden yararlanmak, vergi hukukunda köklü değişiklikler yapmak, sermaye birikimine yardımcı olmak, yatırımları yönlendirmek, vergi tabanını yaymaya çalışmak, vergi güvenliğini artırıcı önlemler almak, vergi yönetimini ve vergi idaresini etkin kılmak vb. nitelikler yapılması öngörülen bir vergi reformundan beklenen amaçlardır (Sönmez, 1981:132). Bu amaçlar arasında çoğu kez çatışmalar söz konusu olabilir. Vergi reformlarında öngörülen amaçların mevcut iktisat politikası ve sosyal politikalara ters düşmemesi gerekmektedir. Bunların dışında vergi reformu öncelikle mevcut vergi sisteminin tarihsel gelişimi ile uygulama sonuçlarını içeren bir araştırmaya dayanmalıdır. Ortaya konan sonuçların ekonomik ve sosyal hayata olan etkileri ölçülmelidir.

Mevcut sistemin gerek yasal gerekse uygulama yönünden hukuki sonuçları, vergi idaresinin etkinliği, vergi ihtilaflarının sayısı ve türü tespit edilmelidir. Gelişmesinde fayda görülen sektörler, değişmesi planlanan iktisadi ve sosyal faktörler dikkate alınarak vergi sisteminde yapılacak değişiklikler planlanmalıdır (Seviğ, 1998:146).

Bir vergi reformunun amaçları řu şekilde sıralanabilir:

- Kamu gelirlerini artırmak,
- Vergi adaletini sağlamak,
- Vergi tabanını genişletmek,
- Kayıt dışı ekonomiyi önlemek,
- Vergi mevzuatını basit, anlaşılır ve uygulanabilir hale getirmek,
- Verginin, gelir dağılımındaki adaleti sağlama fonksiyonunu en etkin biçimde kullanmak (Kıvanç:2007).

Vergi reformuyla yeni bir düzen kurulur ve bu yeni düzenlemeyle istenilen hedeflere ulaşılmak istenir. Emil ve Yılmaz' a göre; btnlğ sağlanmış bir vergi düzeni; geniş tabanlı, olabildiğince tek oranlı ve istisnası çok az bir Katma Değer Vergisine; iki, sigara, akaryakıt ve bazı lüks ürünler üzerine konan tüketime vergisine; gelir amaçlı olmaktan çok, koruma amaı güden bir ithalat vergisine; idari açıdan uygulanması kolay, makul oranlı, stopaj ağırlıklı, az istisnalı bir gelir ve kurumlar vergisine ve vergi affı beklentisi yaratmayan bir vergi politikasına sahip olmalıdır (Emil ve Yılmaz, 2003:11).

Yapısal düzenleme ve ayarlanmanın bir parçası olarak vergi reformundaki ilk amaç, kaynak dağılımındaki eēitsizliklerden ve etkinsizliklerden kaynaklanan ekonomik inisiyatiflerdeki şiddetli sapmaları azaltmaktır. Ekonomiyi stabilize etme çabalarının bir parçası olarak, adaletli ve sürdürülebilir manada kamu geliri yaratmak, vergi reformuyla ulaşılmak istenen bir diğer amaç olabilir (WB, 1991:1).

Özellikle 1980'lerden sonra, vergi reformlarıyla vergilerden kamusal faaliyetlerin finansmanı dışında sosyal ve ekonomik amaçlarla faydalanılmasına son verilmeye çalışılmıştır. Çok yönlü vergi reformu, temelde teknik ve siyasi olmak üzere iki yönü ile sınırlandırılabilir (Nadaroğlu, 1990:22):

1. Çok yönlü vergi reformunun teknik yn, vergi sisteminin ülkenin ekonomik, siyasi, sosyal yapısındaki ve uluslararası plandaki gelişmeleri izleyecek duruma getirilebilmesi için teknik düzeyde yapılan çalışmaları içermektedir.

2. Çok yönlü vergi reformunun siyasi yönü ise, siyasal süreç ile ilgilidir. nk, teknik düzeyde yapılan çalışmalar başarı ile sonuçlansa da, vergi reformunun gerçekleştirilebilmesi için bu yeterli değildir. Bunların yürürlüğe girebilmesi için siyasal süreç içinde ngrlen usullere uygun olarak bir dizi kararların alınması gereklidir. Ayrıca, vergi politikasına ilişkin kararları almaya yetkili organlar büyük lde sendikaların, basın, mesleki örgütlerin, seçmenlerin vb. baskısı altında bulunmaktadır. Bu nedenle, teknik yn ile çok başarılı olan çalışmalar, baskı gruplarının etkisi ile siyasal süreçte değişikliğe uğrayabilmektedir.

3. Türkiye'de Vergi Reformunun Gelişimi

3.1. 1925–1950 Dönemi

Türkiye'de vergi reformunun başlangıcı Aşar'ın kaldırılması (1925) ile gerçekleştirilmiştir. Aşar, bir arazi ürünü vergisi idi. Bütçenin yaklaşık üçte birini oluşturan bu vergi, özellikle tahsil usulü nedeniyle, halkın dayanamayacağı bir şekle gelmiş ve ziraatın gelişimini de yavaşlatmıştır (Varcan, 1987:43). Aşarın kaldırılmasından sonra, vergi gelirleri

bileşiminde gelir üzerinden alınan vergilerin payı önemli ölçüde düşmüş, buna karşılık özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerle, servet üzerinden alınan vergilerin payının yükseltilmesi ile aşarın kaldırılmasından doğan açık kapatılmıştır (Nadaroğlu, 1976:413).

Yine o dönemde yapılan ikinci önemli değişiklik, sanayi ve ticaret alanında “Temettü Vergisi” nin kaldırılarak yerine “Kazanç Vergisi”nin kabul edilēidir. 1926 yılında kabul edilen kazanç vergisi, o tarihte batı ülkelerinde yürürlükte olan vergilerden esinlenerek uygulanmasına başlanılan en önemli vergilerden biridir (Varcan, 1987:43). Kazanç Vergisi, temettü vergisine nazaran daha geniş kapsamlı ve gerçek geliri kavramaya yönelik bir vergi olup günümüz gelir vergisine daha yakın bir yapı göstermektedir.

Aşarın kaldırılması ile meydana gelen boşluk özellikle harcamalar üzerinden alınan vergilerle doldurulmak istenmiştir. İşte bu nedenle 1926 yılında “Umumi İstihlak Vergisi” uygulamaya konulmuştur. Konumuz açısından bu verginin önemi, vergi yükünün köyden şehir ekonomisine kayması ve katma değer vergisinin Türkiye’deki ilk şekli olarak kabul edilmesidir. Ancak Türkiye ekonomisinin o günkü yapısının bu verginin başarılı bir biçimde uygulanmasına elverişli olmadığından 1927 yılında bu vergi kaldırılarak yerine “Muamele Vergisi” getirilmiştir (Yaşa, 1980:601).

“Varlık Vergisi Kanunu”, özellikle gayrimüslim ticaret erbabını hedefleyen bir vergi olarak 1941’de çıkarılmıştır. Bu vergi, II Dünya savaşı yıllarında Türkiye’de enflasyonun artması, karaborsacılığın yaygınlaşması ve bu sayede aşırı kazanç sağlayan bir zümrenin ortaya çıkması ile gelişen süreçte, bu kazançların vergilendirilmesi amacıyla devlet tarafından konan bir servet vergisidir. Uygulama 1,5 yıl sürmüştür. Vergiyi deyemeyenler Anadolu’da çalışma kamplarına gönderilmiş, yol inşaatlarında ve taş ocaklarında çalıştırılmışlardır. 1942 yılında uygulamaya konulan bu verginin amacı harp zamanındaki karaborsa ve spekulasyon kazançlarını bir defaya mahsus olmak üzere vergilendirmektir. Ancak verginin matrahı ve nispetinin knunla tespit edilmemiş olması, idarenin keyf takdirine yol açmış ve mükelleflerinin arasında adaletsiz bir yük dağılımına yol açmıştır (Dikmen, 1969:208).

1925-1950 döneminde, çeşitli muamele ve tüketim vergileri gibi dolaylı vergiler alanında da bir çok yeni hüküm getirilmiştir. İkinci Dünya Savaşı sırasında uygulanmış olan “Gümrük ıkış Vergisi” ve “ Toprak Mahslleri Vergisi” bu tür uygulamaların somut örnekleridir. şunu belirtmek gerekir ki, bütün bu vergiler ilmi ve rasyonel esaslardan yoksun olup sadece mali zorunluluklar sebebiyle ortaya çıkmışlardır (Nadaroğlu, 1976: 399).

Bu dönem içinde genellikle mali amaçlı bir vergi politikası izlenmiştir. Uygulanacak sistemin etkin ve verimli işlemesi, kamu düzeninin oluşmasına katkı ve destek sağlaması açısından öncelikle vergi incelemesine ve gerekli araştırmaların yapılmasına yönelik olarak; “Hesap Uzmanları Kurulu” nun oluşumu gündeme gelmiş ve 29 Mayıs 1945 tarihinde yasalaştırılmıştır (Seviğ, 2003:1-3).

3.2. 1950–1980 Dönemi

1946 yılında çok partili hayata geçilmesi ile birlikte vergi politikası da bu değişimden nasibini almıştır. Bu dönemin vergi sistemine genel olarak baktığımızda (Kıvanç, 2007:8).

• Devlet giderleri sürekli artan bir seyir izlemektedir. Ancak uygulanan kazanç vergisinin esnekliğinin yüksek olmayışı önemli bir eksikliktir. Vergi hâsılatı, milli gelirdeki artışları takip edememiş, yapılan zamlara rağmen milli gelire oranları azalmıştır. Bu nedenle, artan devlet harcamalarını karşılamak için, vergi sisteminin, gelir karşısında esnek olabilen, verim gücü yüksek olan vergilere kavuşturulması zorunluluğu hasıl olmuştur.

• Vergi politikasında, gelir ve servet vergilerine sadece devlete gelir sağlayan mali araçlar olarak bakılmayacağı anlaşılmıştır. Uygulanan kazanç vergisi modern bir vergide olması gereken, vergi karşısında eşitlik, ayırma prensibi, en az geçim indirimi ve artan oranlılık gibi ilkeleri bulundurmadığından, modern bir gelir vergisine ihtiyaç duyulmuştur.

• Son olarak, kazanç vergisinde genellik prensibine uyulmuyordu. Bu verginin uygulamasında aynı sınıfa dâhil tüccarlar bile beyannameli ya da beyannamesiz bulunmalarına veya teşebbüslerini sermaye şirketi haline getirmiş olmalarına göre birbirinden farklı muamele görmüşlerdir. Bu nedenle kazanç vergisinin ekonominin gelişimi üzerinde olumsuz etkileri olduğu ve sanayinin gelişimine engel olduğu anlaşılmaktadır.

Bütün bu olumsuz yapı karşısında, vergi sisteminde köklü bir değişiklik yapılması gereği kendini iyice göstermiştir. Cumhuriyet döneminin en büyük vergi reformu yasama organınca 1949 yılında kabul olunup, 1950 yılında yürürlüğe konulan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunları ile gerçekleştirilmiştir. Aynı tarihte Esnaf Vergisi Kanunu da yürürlüğe girmiş fakat beklenen sonuç alınamayınca 1955 yılında kaldırılmıştır. Getirilen yeni kanunlar ile; düzenli bir sisteme geçilmesi, vergi adaletinin sağlanması ve vergi gelirlerinin artırılması gibi bir çok amaç hedeflenmiştir (Karakaş, 2010:81).

1950 reformu Alman Vergi Kanunları paralelinde gerçekleştirilince, Türk Vergi Sistemi dolaysız vergilerle vergi hukuku alanında birden bazı sanayileşmiş batı ülkelerinden de ileri bir düzeye kavuşmuştur. Kanunların hazırlanmasında yapılan bu ileri hamleye rağmen, gelir vergisi sisteminin ilk on yıllık uygulaması bir bütün olarak başarısız kalmıştır. Türkiye gibi esas itibariyle tarıma dayanan az gelişmiş bir ülkede, sanayileşmiş toplumların vergisi olan gelir vergisi sistemini uygulamak son derece güç olmuştur. Bir yandan vergi kaçakçılığı artan bir eğilim göstermiş, bir yandan da siyasi etkilerle vergi matrahında yeni aşınmalar meydana gelmiştir (Kıvanç, 2007:9).

Kurumlar vergisi de başarısız sonuçlar vermiştir. Vergi Usul Kanunu ise uygulama sonuçları açısından başarılı olmuştur. Bu kanun ile defter, fatura, bilânço, değerleme vb. müesseseler yerleşmiştir. 1950’de başlatılan vergi reformu hareketinin ilk ve büyük turu 1957’de Gider Vergileri Reformu ile tamamlanmıştır. Gider vergileri reformunda esas itibariyle “İstihsal Vergisi” adı

altında toplu muamele vergisi tipi benimsenmiştir. 1950–1960 döneminde yapılan bir diğere önemli değişiklik de, devlet alacaklarının tahsili ile ilgili olarak, Tahsili Emval Kanunu'nun yerine 1959 yılında “Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun” un yürürlüğe girmesidir (Yaşaa, 1980:615).

Genel olarak bakıldığında, 1950 yılında yapılan vergi reformunu izleyen yıllarda uygulamalar sonucunda doğal olarak aksayan yanlar ortaya çıkmıştır. Vergi yükünün adil olarak dağıtılamaması vergiden beklenen optimal hasılanın sağlanmaması ve vergi sisteminin iktisadi kalkınmaya yardımcı olacak şekilde düzenlenmemesi, vergi sisteminde 1960'lı yıllara gelindiğinde yeniden değişiklikler yapılmasını zorunlu kılmıştır (Varcan, 1987:89).

1960 yılı sonunda Milli Birlik Hükümeti tarafından önemli vergi değişiklikleri yapılmıştır. Milli Birlik Hükümetince yapılan en önemli değişiklik, temel vergi olan gelir vergisinde olmuştur. Gelir Vergisine ait ilk kanun kaldırılarak, “vergi kanunu yeniden yazılıyormuşçasına” yeni baştan kaleme alınmıştır. 31 Aralık 1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile getirilen en büyük yenilik, tarım kazançlarının vergilendirilmesidir. Ayrıca esnaf muaflığının da sınırları daraltılmıştır. Getirilen en önemli müesseselerden biri de, vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla düşünülmüş “servet beyanı”dır (Varcan, 1987:90).

1960'dan sonraki dönemde Vergi Reform Komisyonu'nun da katkısıyla gerçekleştirilen reform hareketleri sonucunda vergi sistemine; yatırım indirimi, yeniden değerleme, azalan bakiyeler usulü amortisman, zarar mahsubu, servet beyanı, zirai kazançların vergilendirilmesi, vergi uzlaşması gibi müesseseler kazandırılmıştır.

3.3. 1980–1990 Dönemi

Vergi sisteminin düzeltilmesine ve yenilenmesine ilişkin kanunlar 12 Eylül 1980 harekâtı ile işbaşına gelen yeni yönetim tarafından gerçekleştirilmiştir. Vergi sisteminde önemli değişiklikler yapılmıştır. Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergiler tek tek gözden geçirilmeye ve günün şartlarına uygun hale getirilmeye başlanmıştır. Bu amaçla ilk olarak, gelir vergisinde yıllardır enflasyon nedeniyle anlamını yitiren istisna ve muaflik hadleri, vergi tarifesi gibi hususlarda düzenlemeler yapılmış, peşin vergi uygulamasına geçilmiştir. Bu arada, asgari zirai vergi ve hayat standardı gibi yeni vergi kontrol müessesleri getirilmiştir. Peşin vergi uygulaması getirilişindeki aksaklıklar sonucu bir yıl sonra kaldırılmıştır (Varcan, 1987:127)

Gelir Vergisi sistemimize 1960'lı yıllarda dahil edilen “servet beyanı” müessesesi, bazı küçük değişiklikler dışında 20 yılı aşkın bir süre kadar yürürlükte kalmış, ancak 18/04/1984 yılında çıkarılan 2995 Sayılı Kanunla sistemden çıkarılmıştır. 2995 Sayılı Kanun'da, vergi yükümlülerinin servet beyanı vermeyecekleri ve geçmiş yıllara ait servet beyanlarının da herhangi bir şekilde inceleme konusu yapılmayacağı hükme bağlanmıştır (141 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

12 Eylül 1980 sonrasında vergi politikasına ilişkin düzenlemelerden iki tanesini reform niteliğinde sayabiliriz. Birincisi, 1982 yılında vergi yargısında itiraz komisyonları ve Temyiz Komisyonu'nun kaldırılarak, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin kurulmasıdır.

İkincisi ve en önemlisi ise ‘‘Katma Değer Vergisi’’ (KDV) nin kabulüdür (Kıvanç, 2007:9).

Katma Değer Vergisine geçilmeden önceki dönemlerde dolaylı vergiler sistemimiz, özellikle istihsal vergisinin yapısından ileri gelen pek çok olumsuzluklara sahip olmuştur. Katma değer vergisine geçişi zorunlu kılan nedenlerin başında bu olumsuzlukları gidermek gelmektedir. Ancak bunun yanında KDV’nin sağlayacağı faydalar da bu vergiye geçişte etkili olmuştur (Varcan, 1987:137)

1984 yılında kabul edilip, 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe giren KDV Kanunu ile ağdaş bir düzenleme gerçekleştirilmiş ve harcamalar üzerinden alınan vergiler konusunda beklenen reform yapılmıştır. Yürürlüğe giren KDV Kanunu ile daha önce uygulanmakta olan çeşitli vergiler kaldırılmıřtır³. KDV Kanunu ile vergilendirilmesi ngrlen alan, daha önce uygulanmakta olan aynı mahiyetteki vergilerin kapsamları toplamından daha geniştir (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr.>).

3.4. 1990 Sonrası Dönem

5 Nisan 1994’te yaşanan ekonomik krizden sonra yürürlüğe konan 3986 sayılı ‘‘Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhdası Hakkında Kanun’’ kartılarak yürürlüğe konmuştur. Ancak bu kanunun reform niteliğinde bir değişiklik yaptığı söylenemez. 1990’lı yılların sonuna doğru; vergi gelirlerinin ihtiyaçları karşılayacak seviyede olmaması, kayıt dışı ekonominin giderek artması, yüksek gelire sahip gerçek ve tüzel kişilerin vergilendirme aşamasında gelirlerinin tam olarak kavranamaması, dolaylı vergilerin ağırlığının gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkileri gibi bazı sorunlar yaşanmıştır. Söz konusu sorunlara zm olması ve yeni bir yapılanma amacı ile 4369 sayılı Kanun ‘‘Vergi Reformu’’ adı altında 29 Temmuz 1998 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır (Güngör, 2002:3).

4369 sayılı Kanun ile reform niteliğinde yapılan en önemli değişiklik, gelirin tanımında yapılan düzenlemedir. Bu kanunla gelirin tanımında ‘‘Kaynak Teorisii’’nden ayrılınmış ve ‘‘Safi Artış’’ (Net Artış) teorisine geçilmiştir (Demirli, 2011:278). Net artış teorisine geçiş için, kişilerin servet artışlarının bir baz dönem alınarak tespit edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle gerekli olan başlangıç dönemi için 4369 sayılı Kanun ile ‘‘Mali Milat’’ kavramı getirilmiştir. Mali Milat kavramı ile kişilerin servetlerinde meydana gelen artışların saptanması suretiyle vergilendirilebilecek gelirlerinin kavranabilmesi amacıyla bir tarih saptanmış (30 Eylül 1998) ve bu tarihe kadar elde etmiş olduğu servet ve gelirini söz konusu tarih itibari ile asgari bir gün süreyle Türkiye’de kurulu mevduat kabulüne yetkili bankaların şubelerine yatırmaları istenmiştir. Böylelikle kişilerin o tarihte sahip oldukları servetlerinin tespiti sağlanmak istenilmiştir (Kıvanç, 2007:11).

³ Kaldırılan vergiler şunlardır: 6802 Sayılı Gider Vergileri (Banka ve Sigorta Muameleleri Vergileri hariç), İşletme Vergisi, Spor - Toto Vergisi, şeker İstihlak Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır.

4369 sayılı Kanun ile yapılan önemli bir değişiklik de, ticari kazançlarda “götürü usül” ün kaldırılıp bu uygulamanın yerine; kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması, belge düzeninin yerleşmesi ve vergilemede gerçek kazancın esas alınması gibi yararlar getireceği düşünölen “basit usül” ün getirilmesidir. Bunların dışında; vergi cezalarına ilişkin hükümler tamamen değiştirilmiş, aile reisi beyanı, asgari zirai vergi, asgari zirai kazanç esası ve hayat standardı esası kaldırılmıştır. 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin temel ilkeleri; vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, sistemin basit ve açık hale getirilmesi ve halen vergisini düzenli olarak ödeyen bireylerin vergi yükünü arttırmadan vergi gelirlerinin arttırılması olarak belirlenmiştir (Demirli, 2011:279).

Ancak, gelirin tanımının genişletilmesine imkân veren bu düzenlemeler, 14 Ağustos 1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 Sayılı Kanunla 2002 yılı sonuna kadar ertelenmiş, 7 Ocak 2003 tarih ve 4783 Sayılı Kanun ile de tamamen ortadan kaldırılmıştır. Gelirin vergilendirilmesi açısından reform niteliinde olan 4369 sayılı Kanun getirdiği bütün olumlu düzenlemeler ve yenilikler, 4783 Sayılı Kanunla yok edilmiştir. Esasen 4444 ve bundan yaklaşık bir yıl sonra çıkarılan 4783 Sayılı Kanunlar, güçlü menfaat gruplarının vergi sistemi üzerindeki olumsuz etkilerini göstermesi bakımından çok önemlidir (Yaraşlı, 2005:100).

Dolaylı vergi sistemimizde 1984’te uygulamaya başlanan KDV’den sonra, en önemli ve olumlu değişiklik 4760 sayılı Yasa ile kabul edilen, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu’nun Ağustos 2002’de yürürlüğe girmesidir. Yapılan bu değişiklikle vergi sistemimizde yer alan 16 değişik düzenlemenin kaldırılarak⁴, yerine ÖTV’nin getirilmesi ile sistemin basitleştirilmesi ve etkinleştirilmesi, ithalat işlemlerindeki bürokrasinin azaltılması, ithalattan alınan vergi hasılatının artırılması ve dolaylı vergi sistemimizin AB’ye uyumunun sağlanması açılarından büyük önem taşımaktadır.

Bu dönemde, önemli bir dolaysız vergi olan Kurumlar Vergisi Kanunu (5520 sayılı Kanun) yeniden hazırlanmış ve 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere uygulamaya konulmuştur. Yeni kanunla birlikte Kurumlar vergisi oranı % 30’dan % 20’ye indirilmiştir. Bu verginin oranında indirimde gidilmesinin temel nedenleri; arz yanlı iktisadi politika düşüncesi ve uluslararası doğrudan yatırımları Türkiye’ye çekme kaygısıdır.

Vergi sistemi için önem arz eden bir başka gelişme de, ‘Vergi Konseyi’ nin statüsü ve fonksiyonu konusunda olmuştur. 1992 yılında kurulan ancak kesintili ve kısa dönemli çalışan Vergi Konseyi 2003’te işler hale getirilerek, 2004 yılında 178 sayılı HKH ile yasal statüye kavuşturulmuştur. Konseyin düşünce kuruluşu ve öneri merci sıfatıyla yürüttüğü reform çalışmalarının bir kısmı tamamlanmış olmakla birlikte, gelir vergisi, vergi usul kanunu, tüketim vergileri, vergi cezaları, vergi yargısı, yerel yönetimlerce alınan vergiler konularında çalışmaları devam etmektedir (Demirli, 2011:277).

⁴ Kaldırılan bu düzenlemeler şunlardır: 1.Akaryakıt Tüketim Vergisi, 2.Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı, 3.Taşıtl Alım Vergisi, 4.Ek Taşıtl Alım Vergisi, 5.Çevre Kirliliği Önleme Fonu 6.Trafik Tescil Harçları, 7.Eğitime Katkı Payı, 8.Özel İşlem Vergisi, 9.Mera Payı, 10.Federasyonlar Payı, 11.Savunma Sanayii Destekleme Fonu, 12.Ek Vergi, 13.Eğitim Gençlik Spor Sağlık Hizmetleri Vergisi, 14.Malul Şehit Dul ve Yetimleri Payı, 15.Tütün Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Piyasası Düzenleme ve Denetleme Payı, 16.Toplu Konut Payı.

4. Dünya’da Vergi Reformları Ve çeşitli ülke rnekleri

Dünyada 1868 Meiji restorasyonundan⁵ bu yana, çok sayıda temel vergi reformu gerçekleştirilmiştir. Verginin sadece kamuya gelir sağlama aracı olmaktan başka amaçlara da, örneğin istikrara, hizmet ettiğini savunan Keynesci görüşe karşı, piyasanın üstünlüğünü ve devletin yalnızca düzenleyici rolünün olması gerektiğini savunan Klasik iktisadi görüşler çatışmıştır. Sonuç olarak, 1960 ve 1970’li yılların devlet politikaları ve mali araçları, 1970’li yıllardan sonra uygun görülmemiştir (Durmuş, 2003:274). Daha iyi bir vergi sistemi için arayışa girilmesinin nedeni, bte açıklarının genişlemesi ve bunun, yerli kaynaklardan elde edilecek kaynaklarla karşılanması gerekliliğidir. Ayrıca devletin değişen rolü ile ilgili düşüncelerin ağırlık kazanması, özellikle de özel sektöre daha büyük rol verilmesi yönündeki artan talep ile klasik ekonomik politikalara olan ilginin canlanması da vergi reformlarının diğer bir sebebi olmuştur.

Günümüze kadar yapılan belli başlı vergi reformlarına örnek olarak; 1956’da Hindistan’da, 1956-82 arasında Güney Kore’deki vergi reformları, 1974’teki Kolombiya ve Sili’de, 1983 Jamaika, 1984 Endonezya ve Meksika’daki vergi reformları, 1985 Fas, 1950, 1985 ve 2002 Türkiye ve 1981, 1986, 1993, ve 1997’de ABD’de yapılan vergi reformları gösterilebilir. Peru, Gana ve Bolivya gibi kimi az gelişmiş ülkelerde yapılan reformlar ise başarısız olan vergi reformlarıdır. Sadece 1980’den sonra 35’ten fazla temel vergi reformu yapılmıştır (Durmuş, 2003:275).

Vergi reformlarının kısa tarihçesinin üzerinden hızla geçilirse, 1974 Kolombiya’daki reform az gelişmiş ülkelerde uygulanan en başarılı reform örneklerinden biri olma özelliğini taşımaktadır. Uygulanan reform paketiyle başarılı bir şekilde vergi tabanı genişletilmiş ve vergilendirilebilir tüm kaynaklar vergileme kapsamına alınmıştır. Ayrıca, uygulanmaya konulan vergi politikası, maliye politikasının dört temel amacı olarak nitelendirilen kalkınma ve büyümenin finansmanı, iktisadi etkinlik ve etkin kaynak tahsisi, iktisadi istikrar ve gelir dağılımında adalet ilkelerine hizmet edecek şekilde tasarlanmıştır. Kaldor’un 1956 yılında Hindistan ve Sri Lanka için hazırladığı vergi reformu paketleri de vergi reformları tarihine geçmiştir. Ancak, bu paketlerden sadece Hindistan için hazırlanan paket uygulamaya konulmuştur. Kaldor ayrıca, Meksika, İnan, Venezüella ve Türkiye için de vergi reform paketleri hazırlamış, ancak bu paketler geniş siyasi ve sosyal direnişlerle karşılaşmıştır. 1980’lerden sonra az gelişmiş ülkelerde uygulanan vergi reformları, genellikle, arz yönlü vergi politikalarını temel almış ve bunların iki temel ilkesi olan etkinlik ve sadelik ilkelerinin benimsendiği gözlenmiştir (Durmuş, 2003:275).

Reform gerçekleştiren ülkelerde reform öncesi tipik bir durum; artan borç yükü, yüksek enflasyon ve mali açıklardır. Genellikle reform gerçekleştiren ülkelerde, sayılan nedenlerden dolayı makroekonomik istikrar sorunu yaşanmaktadır (Thirsk, 1997:13)

⁵ Meiji restorasyonu; Japonya’nın siyasi ve toplumsal yapısında büyük değişikliklere yol veren bir olaydır. 19. yüzyılın ikinci yarısında yer alarak Edo döneminin sonunu ve Meiji döneminin başlangıcını kapsar. Japonya, çok hızlı bir şekilde gelişmeye başlamış ve özellikle sanayisi çabucak gelişmiştir.

Aşağıda bazı lkeler (Meksika, Brezilya, ABD) de yapılan vergi reformları ve sonuçları incelenmeye çalışılmıştır.

4.1. Meksika

Orta Amerika'da yer alan ve NAFTA yesi tek Latin lkesi olan Meksika, 1990'lı yıllarda derin ekonomik krizler yaşamış gelişmekte olan bir OECD lkesidir. Latin Amerika'nın Brezilya'dan sonra ikinci büyük ülkesi olan, jeopolitik olarak stratejik bir konumda yer alan Meksika federal yapıda bir devlettir. Federal devlet; 31 eyalet ve 2,426 adet şehir yönetiminden oluşmaktadır. Eyalet ve şehir yönetimlerinin vergileme alanındaki yetkileri federal hükümetin yetkilerine göre sınırlıdır. Bu nedenle merkezi hükümetin mali olarak güçlü yetkilere sahip olduğu söylenebilir (Demirli, 2011:214)

Meksika son 20 yıllık süreçte ekonomik krizler yaşamış, krizlerin ortaya çıkardığı hasarların telafisi konusunda NAFTA, OECD ve IMF gibi uluslararası ekonomik ve mali kurumlardan yardımlar almıştır. 1999 yılında OECD'nin tavsiyeleri doğrultusunda sosyal harcamaların ve kamu yatırımlarının artırılması amacıyla devletin mali durumunun güçlendirilmesi için başlatılan vergi reform çabaları 2000'li yıllar boyunca devam etmiştir (OECD, 2004:87). Bu çabaların bir sonucu olarak 2001 yılında bir sonraki yıl yrrlge girecek mali ve finansal sektör alanlarında kapsamlı bir reform yapılmıştır. Sonraki yıllarda da devam eden reform çabalarının sonucusu ise 2008 vergi reformudur.

Yrrlge 2002 yılında başlayan reform kapsamında 2002 – 2005 yılları arasında Gelir Vergisinin en st dilimine uygulanan oran ile Kurumlar Vergisi oranı kademeli olarak dşrlmştir. 2006, 2007 ve 2008 yıllarında yapılan reformlarda da gelir ve kurumlar vergisi oranlarında indirimler yapılmıştır.

Tablo 2: Meksika'da Yıllara Göre Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranları (%)

Yıllar	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Kişisel Gelir Vergisi Oranı (En Yüksek Marjinal Oran)	40	35	34	33	32	29	28
Kurumlar Vergisi Oranı	35	35	34	33	32	29	28

Kaynak: OECD: 2004, s.89 – 90

Tablo 2'ye baktığımızda, Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi oranlarının 2002 yılından itibaren giderek azaldığı grlmektedir. Meksika'nın 2002 tarihli vergi reformu ile gelir vergilemesi alanında oranlar kademeli olarak düşürülürken, tarife basamak sayısı da beşe indirilmiş, sermaye kazançlarının vergilemesinde değişiklikler yapılmıştır. 2003 yılında uzun vadeli kamu ve özel sektör enstrümanlarından elde edilen faiz gelirleri istisnasına son verilmiş, kk mükelleflerin vergileme rejimi değiştirilmiştir. Kendi adına çalışan ve mikro düzeydeki işletmeler için vergi kuralları ve yükümlülüklerinin kolaylaştırılmasına gidilmiştir. 2001 vergi reformuyla KDV alanında da, istisna ya da sıfır vergiye tabi mal ve hizmetlerin vergi kapsamı içine alınması vergi oranının %15 olarak uygulanması konularında düzenlemeler yapılmıştır (OECD, 2004:88-90).

Son dönemde yapılan en kapsamlı reform önerisi ise; ticari işletmelerin gelirleri üzerinden 2008 yılında %16,5 oranında vergi alınmasını öngören düz oranlı vergi sistemine geçişi düzenleyen 2007 teklifidir. Hükümet geçiş süreci içinde 2008’de %16,5, 2009’ da %17, 2010 ve daha sonraki yıllarda %17,5 olmak üzere aşamalı olarak yükselterek yasalaşmasını sağlamıştır (Demirli, 2011:218)

1 Ekim 2007 tarihinde yasalaşan, 2008 takvim yılı başında yürürlüğe giren mali reformun genel amacı “kamu maliyesinin güçlenmesi ve kamu gelirlerinde istikrarın sağlanması amaçlarına dönüktür ve reformun dört ana bileşeni vardır (OECD, 2007:1-2):

1. Düz oranlı işletme gelirleri vergisinin yürürlüğe girmesi: Reformla birlikte kaldırılan mal varlıkları vergisi yerine getirilmiş ve oranı %17,5’tir.
 2. 2.500 USD’ nin üzerindeki banka mevduatları üzerinden %2 nakit mevduat vergisinin yürürlüğe girmesi
 3. Devlete ait petrol tekeli olan ticari işletmelerin mali rejiminin değişmesi: Bu değişlikle birlikte devam eden yıllarda 5 milyar USD civarında ekstra kaynak sağlanması planlanmıştır.
 4. Advarolem esaslı yeni bir petrol ve akaryakıt vergisi konulması: Advarolem esaslı bu verginin tutarı 18 ay içinde aşamalı artırılarak yürürlüğe girecek ve buradan elde edilecek gelir tamamen eyalet yönetimine bırakılacaktır
- Reform öncesi ve sonrası vergi sistemindeki değişim Tablo 3’te gösterilmiştir.

Tablo 3: Vergi Reformu Öncesi ve Sonrasında Meksika Vergi Sisteminin Yapısı

	<i>Reform Öncesi</i>	<i>Reform Sonrası</i>
Dolaysız Vergiler	Kişisel Gelir Vergisi Kurumlar Vergisi Malvarlığı Vergisi	Kişisel Gelir Vergisi Düz Oranlı İşletme Vergisi
Dolaylı Vergiler	Katma Değer Vergisi Üretim ve Hizmet Vergisi Gümrük Vergisi Harçlar	Katma Değer Vergisi Üretim ve Hizmet Vergisi Nakit Mevduat Vergisi Gümrük Vergisi Harçlar
Servet Vergileri	Motorlu Taşıtlar Vergisi	Motorlu Taşıtlar Vergisi
Eyalet Vergileri	Ücret Vergisi Gayrimenkul Kazanç Vergisi Emlak Vergisi	Ücret Vergisi Gayrimenkul Kazanç Vergisi Emlak Vergisi Petrol ve Akaryakıt Vergisi

Kaynak: Demirli, 2011:219

Meksika hükümetinin 2008 reformu ile son yıllarda küreselleşmenin de etkisiyle artan vergi rekabeti karşısında sistemin “rekabet gücünü” artırmak amacıyla gelir ve kurumlar vergisi oranlarının düşürülmesi yanında yatırım yapan, istihdam sağlayan işletmelere vergi indirimleri sağlanması, gayrimenkul sektörünün gelişiminin sağlanması amacıyla bir dizi yenilik yapılması gibi reformun hedeflerine yönelik uygulamalar başlatılmıştır.

4.2. Brezilya

Başkanlık sistemi ile yönetilen ülke, 26 eyalet, 5,572 kendi yönetimi olan belediye ve bir federal devletten oluşmaktadır. Ülke, sivil demokrasi sürecinin

başlamasından önce, 1964 – 1985 yılları arasında uzun bir askeri yönetim süreci yaşamıştır. Askeri yönetim döneminde yetkiler mümkün olduğunca federal hükümette toplanmış, yani merkezileştirilmiştir. Brezilya’da federal yapı içinde 1988 Anayasası ile eyaletlerin; sağlık, eğitim, ekonomik gelişme ve altyapı alanlarındaki sorumlulukları federal düzeyde paylaşılırken, emniyet politikalarının ve ceza yargılaması sisteminin kontrolü de dahil olmak üzere yerel yönetimlere tam yetkiler verilmiştir. Alt yönetimlere bu sorumluluklar yüklenmiş, karşılığında da vergilendirme yetkisi vermiştir. Alt yönetimler, merkezi hükümetin vergi gelirlerinden de pay almaktadırlar (Burton and Stevens, 2005).

Brezilya vergi sistemi; belediyelerin, eyaletlerin ve federal hükümetin ayrı vergileme yetkileri nedeniyle üç aşamalı bir sistem olarak ifade edilebilir. Belediye düzeyinde hizmet payları (harçlar) ve mülkiyet vergileri; eyalet düzeyinde KDV, Motorlu Taşıtlar ve Veraset Vergisi; federal hükümet düzeyinde ise Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV ve sosyal güvenlik vergileri uygulanmaktadır. Eyalet yönetimlerinin en önemli geliri, eyaletlerin Anayasal sınırlara göre kendi içinde üretim şekline göre uyguladığı KDV’dir. KDV hasılatları eyaletler arasında değişmekte olup, üretimin yoğunlaştığı bazı eyaletler vergi gelirlerinin neredeyse tamamını KDV’den elde ederken, kırsal kesimdeki fakir eyaletler ise federal transferlere önemli ölçüde bağımlıdır. Brezilya’da eyalet hükümetlerinin yerinden yönetim yetkisinin güçlü olması, eyaletlerin ekonomi ve vergi sistemi üzerindeki etkilerini artırmaktadır. Bu nedenle vergi sistemi, önemli ölçüde yerel idareleri de kapsayan bir sistemdir (Celentano, 2007). Günümüzde Brezilya’da yürürlükte olan vergiler aşağıdaki tabloda özet olarak gösterilmiştir.

Tablo 4: Yönetim Birimlerine Göre Brezilya Vergi Sistemi

<i>Vergi Sistemi</i>	<i>Yönetim Birimlerinin Topladığı Vergiler</i>		
	Federal Devlet	Eyalet	Belediye
Gelir Vergileri	- Kurumlar Vergisi - Bireysel Gelir Vergisi - Kar Üzerinden Alınan Sosyal Güvenlik Vergisi		
Mal ve Hizmet Vergileri	Sosyal Sigorta Finansman Vergisi - Nihai Sanayi Ürünleri Üzerindeki -KDV - Sosyal Entegrasyon Programı Ödeneği - Gümrük Vergisi - Akaryakıt Vergisi - Banka Muameleleri Vergisi - Finansal İşlem Vergisi	- Katma Değer Vergisi	-Kamu Harçları
Servet Vergileri	- Emlak Vergisi	-Motorlu Taşıtlar Vergisi -Veraset ve İntikal Vergisi	-Emlak Vergisi - Gayrimenkul -Transfer Vergisi

Kaynak: Demirli, 2011, s:211

Brezilya, GSYİH’ nın % 38,94’üne varan vergi yükü ile gelişmiş ülkeler kadar yüke sahiptir. Ancak vergi gelirleri, gelişmiş ülkelerin aksine, çoğu gelişmekte olan ülkede olduğu gibi dolaylı vergiler üzerine yoğunlaşmaktadır.

Brezilya’da 1997, 1998, 2002 ve 2003 yıllarında vergi ve sosyal güvenlik konularında önemli düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar federal ve eyalet hükümetlerince toplanan dolaylı vergilerle ilgilidir (Varsano, 2003).

1988 Anayasa değişikliği sonrasında ise; yerinden yönetim birimlerinin mali olarak özerklikleri artırılmış, yeni vergilerin konulması ve ekonomik olumsuzluklara bağlı olarak 1988’de % 22 civarında olan vergi yükü, günümüzde % 39’lara kadar çıkmıştır. Anayasa değişikliği ile ayrıca yerel idarelerin mali özerklikleri artırılmıştır. Bu kapsamda eyaletler kendi Katma Değer Vergisi oranlarını belirlemede yetkilendirilmiş; federal hükümetin eyalet ve belediyelerce uygulanan vergilerin muafiyetlerini onaylama gücü kaldırılmış, ayrıca eyalet vergi tabanına, yeni bazı mal ve hizmetlerin de (akaryakıt, elektrik, madenler, taşımacılık ve telekomünikasyon) dahil edilmesiyle yerinden yönetimlerin gelir düzeyi artırılmıştır.

“Kandir Law” olarak da bilinen 1997 reformu ile birlikte; İhracata KDV istisnası getirilmiş, sermaye malları üzerindeki KDV oranları düşürülerek yatırım teşvik edilmiş ve bazı yasal belirsizlikler ortadan kaldırılmıştır. Bu düzenlemelerin dışında, 1996 yılında küçük işletmelerin vergisel yükümlülüklerinin “Simples” adı verilen düzenleme ile hafifletilmesi ve basitleştirilmesi 1993, 1995, 1997, 1999 ve 2003 yıllarında ise Gelir Vergisinde yüksek enflasyonun etkisi ile tarife yapısı ve vergi oranları konularında değişiklikler yapılmıştır. Örneğin; 1995-96 yıllarında Gelir Vergisinin en yüksek oranı % 35 olarak belirlenmiş ve dilim sayısı üçe çıkartılmış, 1997’de oran % 25’e tarife dilim sayısı da ikiye indirilmiş, 2003 yılında ise oran % 27,5’e çıkartılmıştır. İki oranlı tarife yapısı günümüzde de devam etmektedir.

Brezilya, kişisel gelirin vergilendirilmesi konusunda, dolaysız vergilerin tabanından olması gerektiği gibi yararlanamamış, yapılan değişiklikler daha çok dolaylı vergileme alanında olmuştur.

4.3. Amerika Birleşik Devletleri (ABD)

Dünyada gerçekleştirilen son dönem vergi reformları açısından ABD’nde gerçekleştirilen 1980 sonrası vergi reformları ve yeniden düzenlemeleri önemli etkiler doğurmuştur. 1980 yılında dönemin başkanı R. Reagan tarafından uygulamada öne çıkarılan arz yönlü iktisat politikaları, bu dönemi izleyen yıllarda ABD’de gerçekleştirilen vergi reformlarını da şekillendirmiştir (Yaraşlı, 2005:120).

ABD’de gerçekleştirilen ve son dönem vergi reformları açısından önemli yere sahip olan ilk reform, 1981’de gerçekleştirilmiştir. 1981 reformuyla, her vergi diliminde marjinal Gelir Vergisi oranları ortalama % 23 azaltılmıştır. En üst vergi dilimindeki oranlar % 70’ten % 50’ye çekilmiştir. Sermaye artısı kazançlarının % 40’ı vergiden istisna edilmiştir

ABD’de gerçekleştirilen ikinci önemli vergi reformu 1986 reformudur. bu reformun en önemli özelliği vergi dilimlerinin sayısının ve dilimlere uygulanan marjinal vergi oranlarının düşürülmesidir. Ayrıca bu reformun önemli vurguları arasında, vergi tabanının genişletilmesi ve özel vergi istisna ve indirimlerinin kaldırılması vardır. Gelir Vergisindeki mevcut olan 14 dilimin yerine 4 dilim uygulanmaya başlanmış, 1981 reformunda çalışmayan eşler için getirilen % 10’luk indirim kaldırılmıştır. Ayrıca Kurumlar Vergisi tarifesinde

vergi dilimlerinin sayısı besten üçe inerken, en yüksek oran da % 46'dan % 34'e düşürülmüştür (Yaraşlı. 2005:120).

1993 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ile de önceki reformdan çıkarılan dersler doğrultusunda düzenlemeler yapılmış, vergi kayıp ve kaçaklarını önleyici yeni tedbirler uygulamaya sokulmuştur. 1993 reformunun en önemli özelliği marjinal vergi oranlarının yeniden yükseltilmiş olmasıdır. En yüksek oran % 39,6'ya çıkarılmıştır (Durmuş, 2003:278).

Aşağıdaki tabloda, ABD'de 1980 sonrası uygulanan Gelir Vergisi oranlarının gelişimi gösterilmektedir.

Tablo 5: ABD'de 1980 Sonrası Uygulanan Gelir Vergisi Oranlarının Gelişimi

	1982	1988	1991	1994	1997	2003
Oranlar (%)	12	15	15	15	15	10
	14	28	28	28	28	15
	16	33	31	31	31	25
	19	38	-	36	36	28
	22	-	-	39,6	39,6	33
	25	-	-	-	-	35
	29	-	-	-	-	-
	33	-	-	-	-	-
	39	-	-	-	-	-
	44	-	-	-	-	-
	49	-	-	-	-	-
	50	-	-	-	-	-

Kaynak: Moore, 2003, s:31

Tablo 5'e göre, 1982 den 1988'e gelindiğinde, gelir vergisi dilim sayısının ve en yüksek oranın düşürülmüştür. Daha sonraki yıllarda dilim sayısında kısmi bir artış olsa da, en yüksek marjinal dilimin yükselmediği görülmektedir. 1986 vergi reformu, marjinal gelir vergisi oranlarını herkes için azaltmıştır. 1986 öncesi mükelleflerin % 42'si % 15 vergi dilimi ve altındayken, 1986 sonrası mükelleflerin % 75'inden fazlası aynı kategoride yer almıştır.. Mükelleflerin % 5'inden azı, % 28'den daha yüksek oranlara tabi olmuştur. 1986 öncesi ve sonrası hesaplanan gini katsayılarında da bozulma 4 puanlık artışla ortaya konulmaktadır. 1983 yılında ABD'de gelir dağılımı için gini katsayısı 0,48 iken bu oran 1989'da 0,52 olmuştur (More, 2003:32).

ABD'nin son dönem vergi reformlarına esin kaynağı olan ve belirleyici nitelikteki 1986 vergi reformu, gelir ve servet dağılımında ciddi bozulmalara neden olurken, birincil amacı; şirketler kesiminde canlanma ve kârlılığın sağlanması, bunun sonucunda da özel sektör kaynaklı büyümenin gerçekleştirilmesidir. Ancak bu uygulamanın gelir dağılımında kısmi bir bozulmaya yol açtığı görülmektedir.

4.4. OECD ve Avrupa Birliği (AB) Ülkelerinde Vergi Alanında Yaşanan Dönüşümler

4.4.1. OECD ve AB’ deki Genel Eğilim

OECD ülkelerinde, 1975 sonrasında vergi gelirlerinin GSYH’ ye oranında istikrarlı bir artış gözlenmektedir. Özellikle Avrupa Birliği’nin 15 üyesinde (EU15) bu oran diğer OECD ülkelerinin de üzerinde gerçekleşerek % 40’lar civarında seyretmektedir.

OECD’de son dönem gerçekleştirilen vergi reformları, vergi gelirlerinin yapısının üç ana kaynağa dayandırıldığını göstermektedir. Her ülkenin kendi şartlarına göre ağırlıklandırığı bu üç ana vergi gelir kalemleri; gelir vergileri, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler ve sosyal güvenlik katkı paylarıdır. ABD dışında tüm ülkelerde görülen en belirgin eğilim Katma Değer Vergisinin ağırlığının artmasıdır. 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.

OECD ülkelerinde son dönem gerçekleşen vergisel dönüşümlerde görülen bir diğer eğilim de, vergi tabanı artırılırken vergi oranlarının düşürülmesidir. Buna örnek olarak 2000–2003 arasında OECD ve AB ortalamalarında yüksek gelir gurubundan alınan marjinal Gelir Vergisi oranının % 2 oranında düşürülmesi gösterilebilir. Aynı şekilde Kurumlar Vergisi oranlarının da aynı dönemde OECD’de % 3 AB’de ortalama % 3,4 düştüğü görülmektedir.

Tablo 6: OECD Genelinde Vergi Yapısının Yıllara Göre Değişimi

	1965	1975	1985	1995	2000	2008
Kişisel Gelir Vergisi	26	30	30	37	25	25
Kurumlar Vergisi	9	8	8	8	10	10
Sosyal Güvenlik Katkı Payları	18	22	22	25	24	25
(İşçi Payı)	(6)	(7)	(7)	(9)	(9)	(9)
(İşveren Payı)	(10)	(14)	(13)	(14)	(14)	(14)
Bordro Vergisi	1	1	1	1	1	1
Servet Vergileri	8	6	5	6	6	5
Genel Tüketim Vergileri	12	13	16	19	19	20
Özel Tüketim Vergileri	24	18	16	13	12	10
Diğer Vergiler	2	2	2	3	3	3
Toplam	100	100	100	100	100	100

Kaynak: OECD (2010), Revenue Statistics 1965-2009, s:23

Vergi sistemlerini değiştiren ya da revize eden OECD ülkelerindeki önemli bir eğilim gelir üzerindeki vergi oranlarının düşürülmesidir. Uygulanan reformlar yoluyla işçi gelirleri üzerindeki yük azaltılmış, istihdam teşvik edilmiş dolayısıyla sosyal güvenlik katkısı genişletilmiştir. Bir diğer belirgin eğilim de uygulanmakta olan Kurumlar Vergisi oranlarına yapılan indirimdir. Kurumlar Vergisinde oran indirimini öngören vergi reformu yapan İngiltere,

Belçika, Fransa ve Avustralya’da kurumlar vergisindeki indirimlerin vergi tabanındaki genişlemeden dolayı, kurumlar vergisinden elde edilen geliri azaltmayacağı beklenmektedir.

Tablo 6 incelendiğinde, 1965’ten 2010’a kadar geçen sürede, gelir ve Kurumlar Vergisi seviyelerinin toplam vergi hasılatı içindeki paylarının, bazı yıllar kısmi bir iniş çıkış gösterse de, pek değişmediği grlmektedir. Sosyal güvenlik katkı payları, % 18 seviyelerinden % 25 seviyelerine yükselmiştir. Servet üzerinden alınan vergiler ise, % 8 seviyelerinden %5 seviyelerine inmiştir. Diğer taraftan genel tkretim vergilerinin oranları % 12 seviyelerinden % 20 seviyelerine yükselmiştir. Bu verilerden, OECD’nin genelinde vergi yükünün doğrudan vergilerden, dolaylı vergilere doğru kaydığını söyleyebiliriz.

Aşağıdaki tabloda, vergi türleri bakımından Avrupa Birliği’nde Toplam vergilerin GSMH’ ye oranları gösterilmiştir.

Tablo 7: Avrupa Birliği’nde Toplam Vergiler / GSMH (2000-2009)

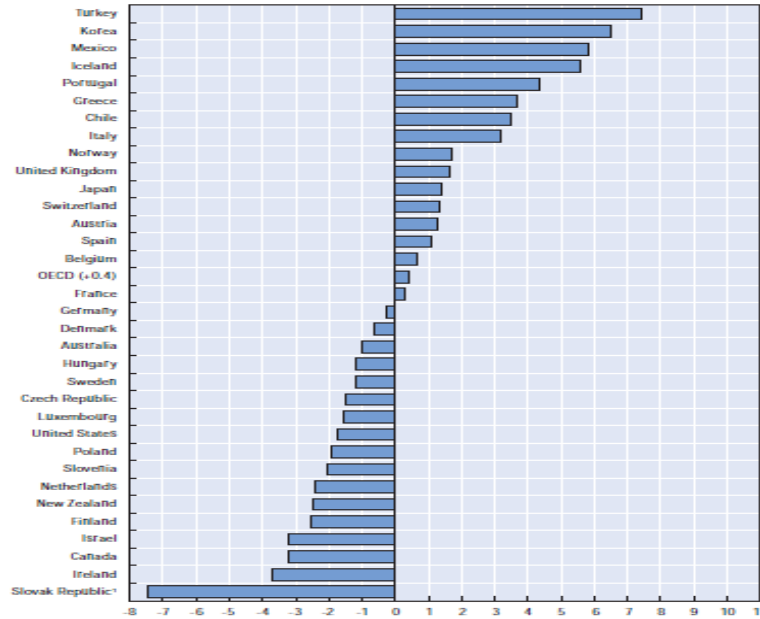
	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Dolaylı Vergiler	14,0	13,6	13,6	13,6	13,6	13,7	13,8	13,8	13,4	13,1
KDV	7,0	6,8	6,8	6,8	6,8	6,9	7,0	7,1	6,9	6,6
TV	3,0	2,9	3,0	3,0	2,9	2,8	2,7	2,6	2,5	2,6
Gümrük Vergileri	1,7	1,6	1,6	1,6	1,7	1,7	1,8	1,8	1,6	1,5
Diğer retim Vergil.	2,3	2,3	2,3	2,2	2,2	2,3	2,4	2,3	2,3	2,4
Dolaysız Vergiler	13,9	13,5	13,0	12,8	12,7	13,0	13,5	13,7	13,6	12,6
Gelir Vergisi	10	9,8	9,5	9,3	9,1	9,2	9,3	9,5	9,5	9,5
Kurumlar Vergisi	2,8	2,6	2,4	2,2	2,4	2,6	3,0	3,0	2,7	1,9
Diğer	1,1	1,1	1,1	1,3	1,2	1,2	1,1	1,2	1,3	1,2
Sosyal Gvn. Prim.	12,7	12,6	12,5	12,7	12,5	12,5	12,4	12,2	12,5	12,8
İşveren payı	7,2	7,2	7,2	7,3	7,2	7,2	7,1	7,1	7,2	7,4
İşçi payı	4,1	4,0	3,9	3,9	3,9	3,8	3,8	3,7	3,8	3,8
Serbest alışan payı	1,4	1,4	1,4	1,4	1,5	1,5	1,5	1,4	1,5	1,6
Toplam Vergi / GSMH	40,5	39,6	39,0	39,0	38,8	39,1	39,6	39,6	39,3	38,4

Kaynak: Taxation Papers Tax Reform in EU Member States, *European Commission, Working Paper*, No:28 (2011), s:132

Tablo 7’de, AB’de toplam vergi yükünün (toplam vergi gelirleri / GSMH) 2000 yılından 2009 yılına kadar, az da olsa, düştüğü grlmektedir. Dolaylı vergi ve dolaysız vergi tahsilat oranlarının genel olarak kısmi bir dşş sergilemelerine karşılık, Sosyal güvenlik katkı payı oranlarının kayda değer bir değişim göstermediği grlmektedir. Ancak, alt vergi türleri oranlarının kompozisyonunda dikkate değer değişiklikler gözlenebilmektedir. Örneğin, Kurumlar Vergisi tahsilat oranlarının, % 2,8 seviyelerinden %1,9 seviyelerine düşmüştür. Özel tkretim vergisi tahsilat oranları % 3 seviyelerinden, % 2,6 seviyelerine düşmüştür. KDV oranlarında da benzer seviyede bir dşş olduğu grlmektedir. Son yaşanan, yüksek kamu borçları ağırlıklı, küresel ekonomik

krizin etkisiyle, AB geneli dahil, bir çok ülkede vergi gelirleri / GSMH oranlarının önümüzdeki yıllarda artış gösterebileceği söylenbilir.

şekil 1: OECD lkelerinde Toplam Vergilerin GSMH'ye Oranlarının Yıllar İtibariyle Değişimi (1965 - 2008)



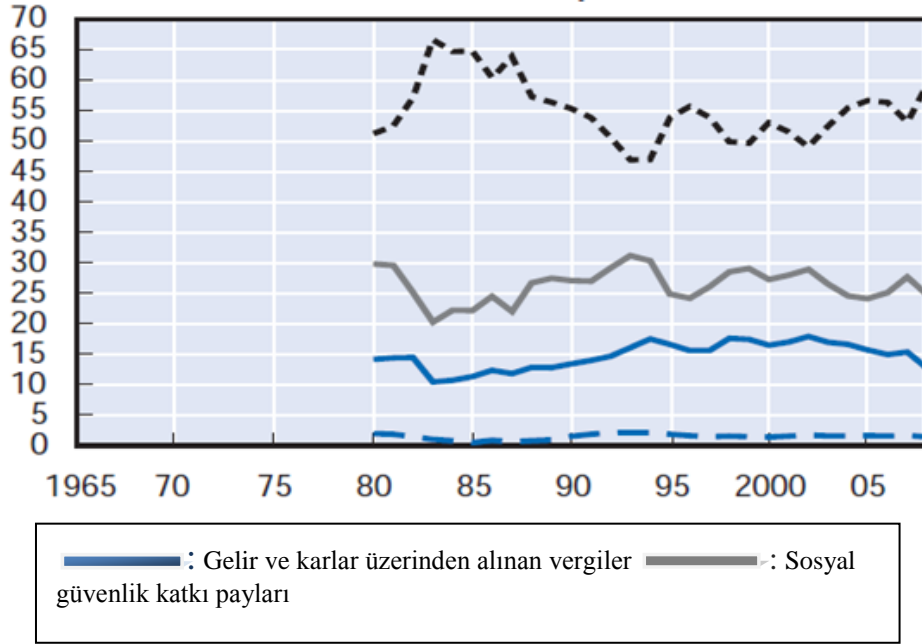
Kaynak: OECD(2010) Revenue Statistics 1965-2009, s:36

Yukarıdaki şekil 1'de, OECD yesi ülkelerde vergi gelirleri / GSMH oranlarının 1965- 2008 dönemindeki değişimleri gösterilmiştir. şekli incelediğimizde, ye lkelerin yaklaşık yarısında vergi gelirleri / GSMH oranları artarken, yarısında da söz konusu oran düşmüştür. Türkiye, en yüksek artış sağlayan ülke iken, Slovakya ise bu konuda en fazla düşüş yaşayan ülke görünümündedir.

4.4.2. OECD yesi Bazı lkelerde Vergi Oranlarının Yıllara Göre Seyri (1965-2008)

Çalışmanın bu kısmında, OECD yesi bazı ülkelerde (Meksika, Kore, ABD ve Türkiye) vergi türlerinin, oran olarak, sahip oldukları rakamların yıllar itibariyle seyirleri ve yine vergi türlerinin GSMH'ye oranları incelenecektir. Bu lkelerin seçilme nedeni; hemen her gelişmişlik seviyesinden ülke örneğine yer verilmesinin istenmesidir.

şekil 2: Meksika'da Türlerine Göre Vergi Oranlarının Yıllara Göre Seyri



Kaynak: OECD(2010) Revenue Statistics, 1965 - 2009, s: 107

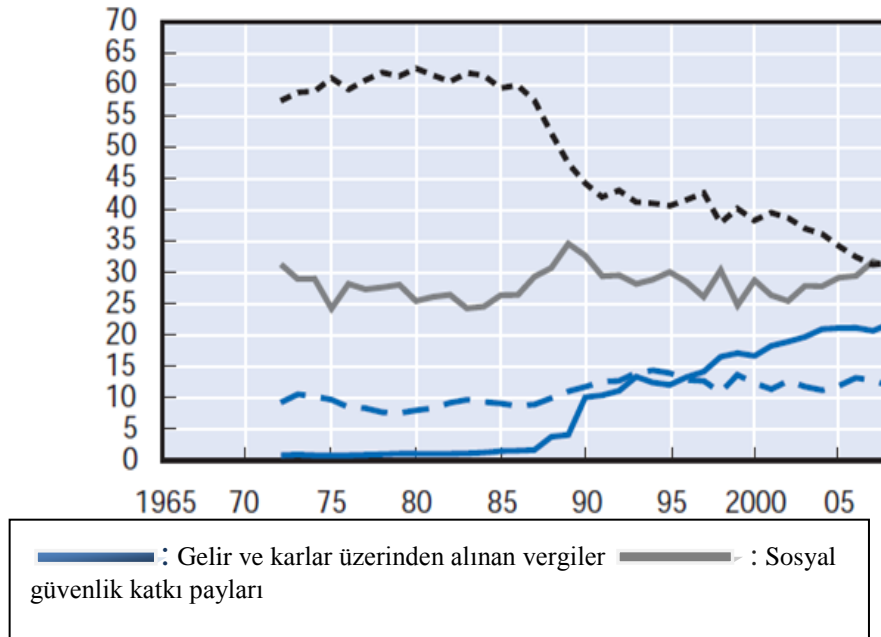
Yukarıdaki Őekil 2'ye baktığımızda; 1980 öncesi verilerin olmadığı Meksika'da, vergi türlerinde yıllar itibariyle inişler ve ıkışlar olsa da, dört vergi türünde de önemli seviye de değişim eğiliminin olmadığı grlmektedir. Meksika'da mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler oldukça yüksek seviyede iken, servet üzerinden alınan vergiler ise oldukça düşük düzeydedir. Aşağıda, Meksika'da vergi türlerinin yıllar itibariyle GSMH' ye oranları verilmiştir.

Tablo 8: Meksika'daki Vergi Türlerinin Yıllara Göre GSMH' ye Oranları (%)

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler	-	-	3,4	4,3	3,8	4,6	4,4	4,6	5,0	5,2
Mal ve hizmetler üzerinden alın. Vergiler	-	-	10	8,7	8,2	8,9	10,2	10,3	9,5	12,4
Sosyal güvenlik katkı payları	-	-	1,7	2,1	2,5	2,8	2,8	2,7	2,7	2,7
Servet üzerinden alınan vergiler	-	-	0,1	0,2	0,3	0,2	0,3	0,3	0,3	0,3

Kaynak: OECD (2010) *Revenue Statistics, 1965-2009*, s:78-91'den derlenerek hazırlanmıştır.

şekil 3: Kore’de Türlerine Göre Vergi Oranlarının Yıllara Göre Seyri



Kaynak: OECD(2010) Revenue Statistics, 1965 - 2009, s: 107

Kore’de, 1985 sonrasında mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerde hızlı bir düşüş gözlenirken, bu durumun aksine sosyal güvenlik katkı paylarında hızlı bir artış söz konusudur. Gelir ve karlar üzerinden alınan vergi seviyelerinde önemli bir değişiklik olmazken, servet üzerinden alınan vergi seviyelerinde, kısmi de olsa, bir artış görülmektedir. Aşağıdaki grafikte Kore’deki vergi türlerinin yıllar itibariyle GSMH’ ye oranları verilmiştir.

Tablo 9: Kore’deki Vergi Türlerinin Yıllara Göre GSMH’ ye Oranları (%)

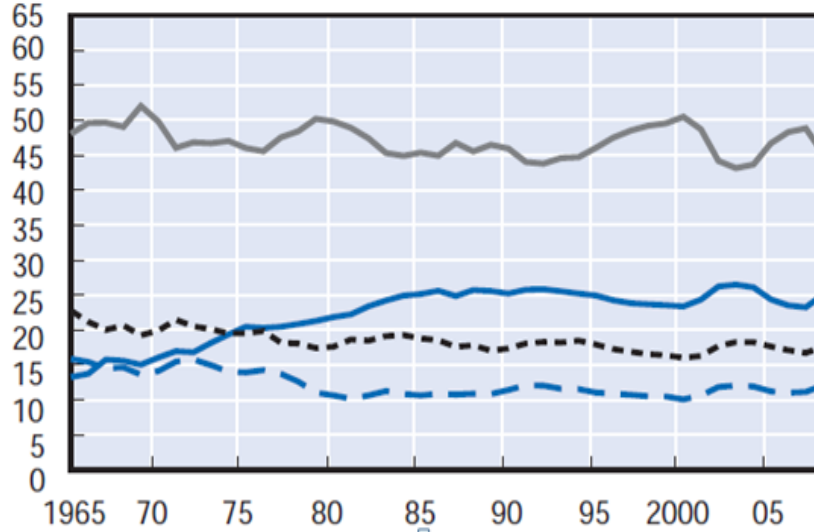
	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler	-	3,6	4,2	6,4	6,0	6,5	7,0	7,4	8,4	8,2
Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler	-	9,1	9,6	8,6	8,2	8,7	8,2	8,1	8,3	8,4
Sosyal güvenlik katkı payları	-	0,1	0,2	2,0	2,4	3,8	5,1	5,3	5,5	5,8
Servet üzerinden alınan vergiler	-	1,4	1,5	2,3	2,8	2,8	2,9	3,3	3,4	3,2

Kaynak: OECD (2010) Revenue Statistics, 1965-2009, s:78–91’den derlenerek hazırlanmıştır.

Tablo 9’a göre Kore’de, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler dışındaki vergi türlerinin hepsinin GSMH’ ye oranları yıllar itibariyle artış göstermiştir. En yüksek artış ise gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler ile sosyal güvenlik katkı paylarında gerçekleşmiştir. Oysa yukarıdaki grafikte, gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler türünün toplam vergi hasılatı içerisindeki payı pek artmamış görünmektedir. Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin

ise toplam vergi hasılatı içerisindeki payı ise önemli seviyede düşüş göstermiştir. Sağlıklı bir yargıya varabilmek için, her iki veriden de yararlanmak gerektiği sonucuna varılabilir.

şekil 4: ABD’de Türlerine Göre Vergi Oranlarının Yıllara Göre Seyri



— : Gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler — : Sosyal güvenlik katkı payları

Kaynak: OECD(2010) Revenue Statistics, 1965 - 2009, s:109

ABD’de, sosyal güvenlik katkı paylarının yıllar içerisinde giderek artması dışında, vergi türleri seviyelerinde önemli derecede değişiklik olmadığı söylenebilir. ABD’nin vergi yapısında dikkat çeken bir husus; gelir ve karlar üzerinden alınan vergi seviyeleri oldukça yüksek iken, bu seviyenin, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi seviyelerinin iki katından fazla olduğu grlmektedir. Ayrıca 1980 sonrası, servet üzerinden alınan vergilerde kısmi bir düşüş olduğu da söylenebilir. Aşağıdaki grafikte ABD’deki vergi türlerinin yıllar itibariyle GSMH’ ye oranları verilmiştir.

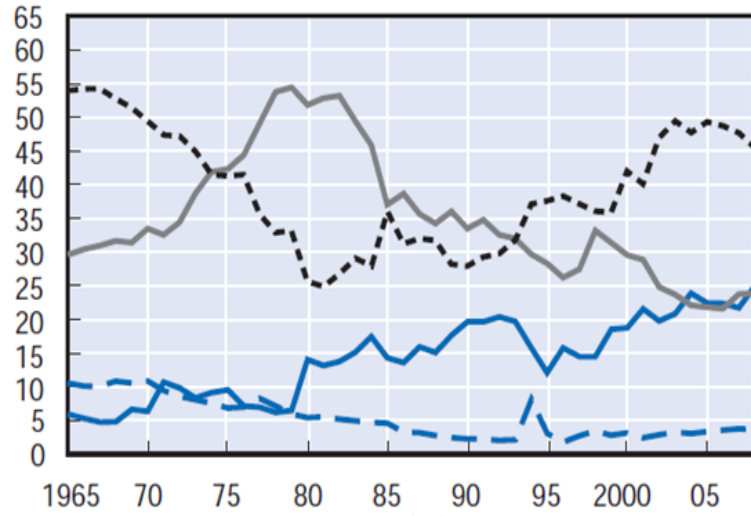
Tablo 10’a göre, her bir vergi türünün GSMH’ ye oranlarında yıllar içinde önemli değişikliklerin olmadığı grlmektedir. Sosyal güvenlik katkı payları 1965 – 1990 arasında artış eğilimi göstermiş sonra pek değişmemiştir. Servet üzerinden alınan vergiler de 1965 -1985 arasında bir düşüş eğilimi olmuş sonraki yıllarda yine pek değişim olmamıştır.

Tablo 10: ABD’deki Vergi Türlerinin Yıllara Göre GSMH’ ye Oranları (%)

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler	11,9	11,8	11,6	12,6	12,8	14,9	12,7	13,5	13,6	11,8
Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler	5,6	5,0	4,8	4,8	5,0	4,7	4,8	4,8	4,7	4,6
Sosyal güvenlik katkı payları	3,3	5,2	6,4	6,9	6,9	6,9	6,6	6,6	6,5	6,5
Servet üzerinden alınan vergiler	3,9	3,6	2,7	3,1	3,1	3,0	3,0	3,1	3,1	3,2

Kaynak: OECD (2010) *Revenue Statistics, 1965-2009*, s:78–91’den derlenerek hazırlanmıştır.

şekil 5: Türkiye’de Türlerine Göre Vergi Oranlarının Yıllara Göre Seyri



Kaynak: OECD(2010) *Revenue Statistics, 1965 - 2009*, s:109

— : Gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler — : Sosyal güvenlik katkı payları

Türkiye’de her bir vergi türünün yıllar içerisinde oldukça yüksek seviyelerde değişime uğradığı grlmektedir. En önemli değişim, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler (dolaylı vergiler) ile, gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler (dolaysız vergiler) de olmuştur. Dolaylı vergiler artarken, dolaysız vergiler azalmıştır (servet vergileri dahil). Bu durumun, 1980 öncesi ve sonrası hakim olan ekonomi anlayışının bir yansıması olduğu

söylenbilir. Ayrıca, sosyal güvenlik katkı paylarının da giderek arttığı görülmektedir. Aşağıdaki grafikte Türkiye’deki vergi türlerinin yıllar itibariyle GSMH’ ye oranları verilmiştir.

Tablo 11: Türkiye’deki Vergi Türlerinin Yıllara Göre GSMH’ ye Oranları (%)

	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2005	2006	2007	2008
Gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler	3,1	5,0	4,3	5,0	4,8	7,1	5,3	5,3	5,7	5,8
Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler	5,7	4,9	4,1	4,2	6,3	10,1	12,0	11,9	11,5	11,0
Sosyal güvenlik katkı payları	0,6	1,1	1,6	2,9	2,0	4,5	5,4	5,5	5,2	6,1
Servet üzerinden alınan vergiler	1,1	0,8	0,5	0,3	0,5	0,8	0,8	0,9	0,9	0,9

Kaynak: OECD (2010) *Revenue Statistics, 1965-2009*, s:78–91’den derlenerek hazırlanmıştır.

Yukarıdaki Tablo 11’de, bir önceki grafiğe kısmen paralel olarak, hemen her vergi türünün GSMH’ ye oranları yıllar itibariyle dalgalanma göstermiştir. Servet üzerinden alınan vergiler dışında, diğere vergi türlerinin hepsinin GSMH’ ye oranları 1965 – 2008 arasında artış göstermiştir. En yüksek artışın, sosyal güvenlik katkı paylarında olduğu görülmektedir.

5. Sonuç

Günümüzde globalleşen Dünya ve eklemleşen uluslararası piyasalara paralel olarak, vergi sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesine olan ihtiyaç artmıştır. Vergi sisteminin etkinliğini artıracak, gerekiyorsa vergi tabanını yaygınlaştıracak, vergi kaçakçılığını önleyip kayıt dışı ekonomiyi mümkün olduğunca azaltacak bir dizi yeni düzenlemeler ülkelerin bir çoğu tarafından uygulanmaya konulmuştur. Bu tür düzenlemeler genel olarak vergi reformunu ifade etmektedir. Vergi reformu ihtiyacı, uluslar arası etkiler yanında, belki de daha çok, kamu bütçe açıkları ve buna bağılı olarak oluşan yüksek borç stoku sorunlarını çözmek için ortaya çıkmaktadır.

Türkiye’de, Cumhuriyetin ilk yıllarından bugüne, vergileme alanında reform sayılabilecek bir çok yenilik ve değışiklik yapılmıştır. 1950 yılındaki gelir üzerinden alınan vergiler alanındaki önemli yenilikler, Türk vergi sistemindeki ilk köklü dönüşüm olarak kabul edilebilir. 1984’te KDV ve 2002’de ÖTV Kanunlarının getirdikleriyle, Türk Vergi sistemi giderek artan oranda doğrudan vergilerden dolayı vergilere kaymıştır. Bu dönüşümün yaşanmasında, 1980’li yıllardan sonra uluslararası boyutta hakim olan arz yönlü iktisadi yaklaşımın Türkiye’de de iktidarda olması etkili olmuştur. Küreselleşmenin hız kazanması sonucu artan sermaye hareketliliğine bağılı olarak, söz konusu mobil haldeki sermayeleri çekmeye yönelik vergisel

teşvikler içeren, ülkeler arasında rekabet artmıştır. Bu bağlamda, özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kurumlar ve gelir vergilerinde ciddi indirimler yapılmış, harcamalar üzerindeki vergiler artırılmıştır.

1998 yılında 4369 Sayılı Kanun ile, gelir üzerinden alınan vergilerde kayıt dışılığı önlemek ve bu alandaki vergi tahsilatını arttırmak hedeflenmiştir. Vergi adaletini sağlamaya yönelik bu önemli vergi reformunun hayata geçmesi yeni bir kanunla ertelenmiş, daha sonrada bu kanun uygulanmaya geçmeden kaldırılmıştır. Bu gelişme, uluslararası liberal ekonomik konjonktürün Türkiye’deki yansımaları ve lkedeki sermayenin siyaset üzerindeki etkisini göstermesi bakımından önemli bir gelişmedir.

Türk Vergi Sistemi halen istenilen verim ve etkinlikte değildir. Yakın dönemde bir çok vergi kanunu çıkarılmış, mevcut olanlardan bazıları değiştirilerek yenilenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu başta olmak üzere, halen bazı kanunların yenilenmesi çalışmaları devam etmektedir.

Uluslararası boyutlu olarak; OECD genelinde, son yıllarda vergi gelirleri / GSMH oranında az da olsa düşüşler yaşanmıştır. Gelir ve kurumlar vergilerinin oranlarındaki indirimlerden daha fazla tahsilat miktarlarında kayda değer düşüşler grlmştir. OECD genelinde dolaylı vergilerden KDV oranları artmış, ÖTV oranları ise dşmştir. Son yıllarda görülen belirgin bir eğilim ise, sosyal güvenlik katkı paylarındaki artışlardır. AB genelinde de OECD’ye benzer şekilde vergi gelirleri / GSMH oranında bir miktar düşüş yaşanırken KDV, TV ve sosyal güvenlik katkı paylarında önemli bir değişiklik olmamıştır. Ancak kurumlar vergisi oran ve tahsilatında, uluslararası vergi rekabetine bağlı olduğunu dşndğmş, kayda değer düşüşler yaşanmıştır.

Çalışmada rnek olarak ele alınan ülkelerden Meksika’da, son yıllarda gelir ve kurumlar üzerinden alınan vergi oranlarında indirimle gidilmiştir. Menkul kıymet işlemleri üzerinden vergi almaya başlanmış, bu sayede sıcak para hareketlerinin ekonomi üzerindeki olumsuz etkileri azaltılmaya çalışılmıştır. Ayrıca vergi yükü giderek dşmştir.

Brezilya’da son yıllarda vergisel alanda yapılan reform niteliğindeki düzenlemelerle vergi yükü % 22’lerden % 38’lere kadar çıkmıştır. Brezilya bu oranla bir çok gelişmiş ülkenin sahip olduğu vergi yükü seviyelerine çıkmıştır. Yapılan Anayasa değişikliğiyle, eyaletlerin ve diğer yerel birimlerin vergilendirme yetkileri artırılmıştır.

ABD’de, 1980 sonrasında uygulamaya konulan arz yönlü ekonomi politikalarının bir sonucu olarak, 1981 ve 1986 yılların yapılan vergi reformlarıyla, gelir ve kurumlar vergilerinin hem dilim sayılarında hem de oranlarında önemli indirimlere gidilmiştir. Yapılan değişikliklerin birkaç yıl sonrasında Gini katsayısı bir miktar yükselmiş, dolayısıyla da gelir dağılımı dengesizliği artış göstermiştir.

Çalışmanın son kısmında, vergi yapılarındaki değişimi grafik ve tablolar yardımıyla incelemeye çalıştığımız ülkelerden Kore’de, son yıllarda sosyal güvenlik katkı payları, Dünya’daki genel eğilime paralel olarak, önemli artışlar göstermişken, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin oranlarında ise, genel eğilimden farklı olarak ciddi düşüşler yaşanmıştır.

Genel bağlamda son olarak; vergisel alanda yapılan her değişikliğe reform demek doğru bir yaklaşım olmayabilir. Yapılacak yeni bir düzenlemenin reform niteliğinde olması; söz konusu lkedeki vergileme yapısı ya da

anlayışında önemli dönüşümlere yol aması veya bu yönde bir adım niteliği taşımasına bağlıdır diyebiliriz.

Kaynakça

- Akalın, G. (2004), Türk Vergi Sisteminin Yeniden Yapılandırılması, Asomedyaya, http://www.aso.org.tr/kurumsal/media/kaynak/TUR/asomedyay_ekim2004/dosyaekim2004.html, erişim: 11 Mart 2012.
- Alvarez, D. (2007) “Mexico”, Tax System and Tax Reform in Latin America, *Country Studies*, <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/5223/> erişim: 22 Kasım 2011.
- Bulutoğlu, K. (1970) Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul
- Bulutoğlu, K. (1981) The Reform in The Political Process, *Vergi Reformları* (Vergi Reformu Kongresi Tebliğ ve Yorumları), İstanbul.
- Burton, G. & A. Stevens. (2005), Brazil’s Latest Constitution Guarantees Local Government Significant Autonomy, http://www.citymayors.com/government/brazil_government.html, erişim: 17 Mart 2012.
- Celentano, A. B. (2007), Consumption Taxes in Brasil: Objectives, Constraints, Challenges, <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico>, erişim: 07 Nisan 2012.
- Demirli, Y. (2011), *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme*, Maliye Bakanlığı S.G.B., Yayın No:2011:412.
- Dikmen, M. O. (1969), *Maliye Dersleri*, 3.Baskı, İstanbul, Fakülteler Matbaası.
- Durmuş, M. (2003), *Maliye Politikaları Teori Ve Uygulamaları*, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- Emil F. ve Yılmaz H. H. (2003) Kamu Borçlanması, İstikrar Programları ve Uygulanan Maliye Politikalarının Kalitesi: Genel Sorunlar ve Türkiye Üzerine Gözlemler, *ERC Working Papers in Economics* September,
- Güngör, K. (2002), 4369 Sayılı Yasa İle Getirilen Temel Değişikliklerin 2003 Mali Yılına Girmeden Hatırlanması ve İrdelenmesi, *Mevzuat Dergisi*, Sayı 56.
- Ganghof, S. (2003), Globalization, Tax Reform Ideals and Social Policy Financing, www.ideas.repec.org, erişim Tarihi: 10 Nisan 2012
- Karakaş, İ. E. (2010), Zararlı Vergi Rekabetine Karşı Vergi Reformları ve Türk Vergi Sistemindeki alışmalar *Osmangazi Üniversitesi S.B.E., Maliye A.B.D., Yüksek Lisans Tezi*.
- Kıvanç, H. H. (2007), Vergi Reformunun erevesi ve Türkiye’deki Gelişimi, *E- Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 177.
- Lledo, V., A. Schneider & M. Moore (2004), Governance, Taxes and Tax Reform in Latin America, *IDS (Institute of Development Studies) Working Paper*, No: 221 .
- Moore, K. (2003), The Effects of the 1986 and 1993 Tax Reforms on Self Employment, December 22, Washington
- Nadaroğlu, H. (1976), *Kamu Maliyesi Teorisi*, 2. Baskı, İstanbul, Sermet Matbaası.

- Nadaroğlu, H. (1981), Türkiye’de Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi, *Vergi Reformu Kongresi Tebliğ ve Yorumları, Vergi Reformları*, Sayı:131, İstanbul
- Nadaroğlu, H. (1990), *Gelişmiş lkelerdeki Gelir Ve Kurumlar Vergilemesinde Yeni Yaklaşımlar*, İ.. Yayın No:3659
- OECD (2004), Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries, *OECD Tax Policy Studies*, No:9
OECD “*Economic Survey: Mexico 2007, Addendum*”,
www.oecd.org/dataoecd/17/8/39431351.pdf, erişim: 28 Mart 2012
- OECD (2010), *Revenue Statistics 1965-2009*
- z, E. (2002), Gelişmekte Olan lkelerde Vergi Reformu, *Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan, Sayı:248
- zsoylu, A. F. (2006), *in: Bir Devlin Uyanışı*, Nobel Kitabevi: Adana.
- Seviğ, V. (1998), Vergi Reform Tasarısı zerinde Düşünceler, *Ekonomide Durum*, Bahar, s.146.
- Seviğ, V. (2003), Maliye Hesap Uzmanları Kurulu, *Dünya Gazetesi*, Perşembe, 29.05.2003, Mali Makaleler Arşivi, <http://www.vergiturk.com>. erişim: 3 Nisan 2012
- Sönmez, N. (1981), Vergi Reformları, *Vergi Reformu Kongresi Tebliği ve Yorumları: Vergi Reformları*, Ocak, s.132.
- Stiglitz, J. E. (1994), *Kamu Kesimi Ekonomisi*, (ev. Ömer Faruk Batirel), İstanbul, Marmara Üniversitesi İİBF, Yayın No: 396
- Turhan, S. (1993), *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul, Filiz Kitabevi
- The World Bank [WB] (1991), The Lessons Of Tax Reform, First Publication 1991, A *World Bank Publication*, Washington
- Thirsk, W. (1997) Overview: The Substance and Process of Tax Reform in Eight Developing Countries, *Tax Reform In Developing Countries*, içinde, Wayne Thirsk (Ed.), Washington, World Bank Regional And Sectoral Studies, s. 11-15
- Uysal, M. (2004), Gelişmekte Olan lkelerde Vergi Politikaları”, *Türkiye’de Vergi Politikaları Arama Konferansı*, İstanbul, 4-5 Eylül 2004
- Varcan, N. (1987), *Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi İktisadi ve Bilimler Fakültesi Yayınları, No:43
- Varsano, R. (2003) Tax Reform in Brazil: The Long Process in Progress, Rio de Janeiro: IPEA
http://www.fiscalreform.net/library/pdfs/u_Tax%20Reform%20in%20Brazil.pdf
erişim: 5 Nisan 2012
- Vazquez, M. & McNab R. (1997), Geçiş Ekonomilerinde Vergi Reformu: Tecrübeler ve Dersler, (ev: Hasan Yılmaz İzlimek) (2005), Adana.
- Yaraşlı, G. O. (2005) Türkiye’de Vergi Reformu, Ankara, *Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı*, Yayın No:2005/367.
- Yaşa M. (1980) *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi 1923-1978*, İstanbul, Akbank Kültür Yayını
<http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/mevzuat/metinx.asp?mevzuatkod=1.5.4369&source=XmlSearch> erişim: 14 Mart 2012
141 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
http://www.alomaliye.com/gvk_tebliğleri/gvk_141.htm, erişim: 03 Nisan 2012
- Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu
<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/688.html>, erişim: 09 Kasım 2012