

TÜRKİYE'DE VERGİ GELİRLERİNİN ARTIRILMASINA YÖNELİK ÖNLEMLER**

Yrd. Doç. Dr. Metin TAŞ
Uludağ Üniversitesi
İİBF Maliye Bölümü

I. GİRİŞ

Devletin temel finansman kaynağı durumundaki vergiler, yükümlüler açısından bir külfet olarak değerlendirilir. Verginin bu yönü, yükümlülerin vergiye karşı değişik tepkiler göstermelerine neden olur. Bu tepkilerden bazıları; yükümlülerin siyasi otoriteye baskı kurarak kendi gruplarının vergi yükünü düşürmeleri, vergi konusu olmayan uğraş alanlarına yönelmeleri, vergi kaçakçılığına başvurmalarıdır. Kuşkusuz, vergiye karşı gösterilen tepkiler bunlarla sınırlı değildir. Ancak yukarıdaki tepkiler devlet açısından, yarattığı gelir kaybı gözönüne alındığında, diğer tepki biçimlerine göre önem kazanmaktadır.

Harcamalar açısından bakıldığında, kamu harcamalarına yönelik toplumsal talebin sürekli olarak değişime uğradığı gözlenmektedir. Bu toplumsal talep sonucunda, kamu harcamaları "yaygınlaşmakta" ve "yoğunlaşmaktadır". Bu durum, devletin giderek fazla vergi gelirine ihtiyaç duyması sonucunu yaratır.

Kamu harcamalarının giderek artması olgusu, vergi gelirlerinin yetersizliği ile birlikte değerlendirildiğinde, kamu kesimi finansman açığı oluşması kaçınılmaz hale gelir. Bu da, ekonomide birbirine bağlı çeşitli sorunların ortaya çıkmasına neden olur. Kamu kesimi finansman açığının kapatılabilmesi en basit şekliyle, kamu harcamalarının disipline edilmesiyle ve/veya başta vergiler olmak üzere kamu gelirlerinin artırılmasıyla mümkündür.

Bu genel görünüm içinde tebliğimizde, Türkiye'de vergi gelirlerinin artırılmasına yönelik önlemler üzerinde durulmaktadır.

* Bu tebliğ metni hazırlandığında, kamuoyunda "İstikrar Paketi" olarak bilinen önlemlerden vergilemeye ilişkin olanlar, ilkel olarak belirlenip; uygulama aşamasına geçmediği için dikkate alınmamıştır.

II- VERGİ GELİRLERİNİN TÜRKİYE'DEKİ DURUMUNA İLİŞKİN BAZI SAPTAMALAR

Türkiye'de vergi gelirlerinin artırılmasının yollarını konu edinen bir çalışmada öncelikle, mevcut vergi gelirlerinin boyutlarının ve bunların artırılmasının gerekli olup olmadığının ortaya konulması gerekir. Bu amaçla aşağıda, mevcut vergi yapısına ilişkin bazı saptamalara yer verilmektedir.

A- Vergiler-Kamu Harcamaları İlişkisi

Vergileme ile başlıca üç temel amaç güdülür. Bunlar; verginin mali, ekonomik ve sosyal amaçlarıdır. Verginin mali amacı, kamu harcamalarını finanse etmektir.

Verginin temel amacı malidir. Çünkü, devlet sürekli artış gösteren kamu giderlerini karşılamak için diğer gelir kaynaklarını artırma yoluna gittiği gibi, vergisel açıdan da, ya yeni vergiler ihdas etmekte ya da uygulanmakta olan vergilerin daha fazla gelir getirmesini sağlayıcı düzenlemeler yapmaktadır. Bu bakımdan, verginin devlet giderlerinin karşılanması için başvurulacak bir araç oluşu, onun ilk ve önemli amacının mali amaç olduğunu ortaya koyar¹.

Vergilemede mali amaca ulaşma derecesi, kamu harcamalarının vergilerle karşılanma oranı ile ölçülür. Başka bir anlatımla, vergilemede ana amaç kamu harcamalarının finansmanını sağlamak olduğundan, kamu harcamalarının vergilerle karşılanma oranı yükseldikçe, mali amaç gerçekleştirilmiş olur. Böylece, verginin mali amacı mutlak olmayıp, önceden belirlenmiş kamu harcaması hedefine göre belirlenecektir².

Aşağıdaki tabloda, ülkemizde vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı yer almaktadır.

Tablo 1 : Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (%) (Faiz Ödemeleri Dahil)

1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994*
63.9	71.8	70.8	66.4	65.7	66.4	60.2	62.8	61.3	58.0

* Bütçe tahmini

KAYNAK : Vergi İstatistikleri Yıllığı, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yay., Ankara, 1992, s. 18; 1994

Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, Ankara, Ekim 1993, s. 14 ve 45

¹ Nihat Edizdoğan, Kamu Maliyesi-2, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1991, s. 60.

² İzzettin Önder, Oktar Türel vd., Türkiye'de Kamu Maliyesi Finansal ve Politikalar, Tarih Vakfı Yurt Yay., İstanbul, 1993, s. 30-31.

Tablodan görüleceği üzere, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı % 60 civarındadır. Bu oran, düşük bir orandır. Kaldı ki, bu oranın yukarıda yer alan oranlardan daha da düşük olduğuna ilişkin veriler de bulunmaktadır³.

Vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranının düşük olması, kamu harcamaları düzeyinin yüksek olması kadar -belki de daha fazla- vergi gelirlerinin düşük olmasına bağlanabilir. Vergi gelirlerinin düzeyine ilişkin sağlıklı bir yargıya ulaşılabilmesi ise, vergi yüküne ilişkin uluslararası karşılaştırma yapmakla mümkündür.

B- Uluslararası Vergi Yüğü Hesaplamaları

Aşağıdaki tabloda, çeşitli ülkelerde vergi gelirlerinin GSMH içindeki payları yer almaktadır.

Tablo 2 : Çeşitli Ülkelerde Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Payı (%)
(Sosyal Güvenlik Primleri Hariç)

Ülkeler	1985	1987	1989
Belçika	31.8	31.3	29.1
Fransa	25.2	25.4	24.6
Almanya	24.1	23.7	24.3
Portekiz	23.4	22.6	25.9
İspanya	16.9	20.8	22.5
Yunanistan	22.6	25.8	22.8
OECD Ort.	28.1	29.1	29.3
AT Ort.	27.9	28.8	28.6

KAYNAK : Önder, Türel vd., s. 32.

Aşağıdaki tabloda ise Türkiye'de Vergi Gelirlerinin GSMH içindeki payı yer almaktadır.

³ Bkz. Aykon Doğan, "Türk Vergi Sistemi ve Ekonomi Üzerindeki Etkileri" konu sempozyumdaki bildirisi, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı Yay., İstanbul, 1991, s. 18-21.

Tablo 3 : Türkiye'de Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Payı (%)

1975	17.7
1980	16.7
1985	13.8
1987	15.5
1989	15.0
1990	15.8
1991	17.4
1992	18.2
1993*	19.8
1994**	22.1

* Bütçe hedefini göstermektedir.

** Bütçe teklifini göstermektedir.

KAYNAK : 1994 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, s. 14 ve 59.

Tablolardan görüleceği üzere, ülkemizde vergi yükü bütün Batı ülkelerinden daha düşüktür. Ekonomik açıdan Türkiye'ye en çok benzeyen İspanya, Portekiz ve Yunanistan'daki vergi yükü de Türkiye'den daha yüksektir. Böyle bir karşılaştırma, Batı ülkelerinde kişi başına gelir düzeyinin Türkiye'den daha yüksek olduğu, vergi yönetiminin daha etkin çalıştığı gibi gerekçelerle eleştirilebilir. Ancak bu gerekçeler, fazla haklı görülmemektedir. Çünkü karşılaştırmada ele alınan ülkelerde ölçülen vergi yükü, gerçek ya da gerçeğe çok yakın değerleri yansıtmaktadır. Oysa, Türkiye'deki ekonomik verilerin güvenilirlikleri tartışmalıdır. Nitekim, eski ve yeni milli gelir serilerine göre yapılan hesaplamaların farklı oluşu, bu durumu ortaya koymaktadır⁴.

Verginin temel amacı mali olmakla birlikte, verginin sosyal amacı da önemlidir. Verginin başlıca sosyal amacı, gider politikası önlemleri ile yeterli düzeyde gerçekleştirilemeyen, gelir ve servetin ekonomik yönden güçsüz olanlar yararına politik olarak istenilen ölçüde dağıtılmasıdır⁵. Verginin sosyal amacına ulaşılması vergilerin "şahsileştirilmesine" bağlı olduğu kadar, vergi gelirlerinin kompozisyonuna da bağlıdır.

⁴ Önder, Türel, vd., a.g.e., s. 31-32.

⁵ Fritz Neumark, Vergi Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1975, s. 21.

C- Vergi Gelirlerinin Kompozisyonu

Türk vergi sisteminde özellikle 80'li yıllardan bu yana, dolaylı vergilerin payında belirgin bir artış gözlenmektedir. Bu artış, vergi yükünün paylaşımını dar ve sabit gelirli aleyhine değiştirmiştir.

Özellikle 1985 yılında KDV nin sisteme dahil edilmesi ve fon uygulamalarının yaygınlaşması, bu olgunun başlıca nedenlerini oluşturmaktadır. Fonların da katılmasıyla dolaylı vergilerin vergi gelirleri içindeki payı % 60'lara yaklaşmaktadır⁶.

Dolaylı vergilerin vergi sistemi içindeki yeri, sadece şeklen dolaylı olarak salınan vergilerden oluşmamaktadır. Bunlara, emek üzerindeki gelir vergisinin özellikle ilk gelir diliminden sağlanan bölümü de eklenmelidir. Çünkü bu yük, hemen tüm ile üretim maliyetleri içine katılarak, ürün fiyatı yolu ile tüketicilere yansıtılmaktadır. Vergi adaleti açısından dikkate alınması gereken bir diğer nokta da gelir ve kurumlar vergisi bünyesinde yer alan bağışıklık hükümleridir. Bunlar, hem mevcut yapıyı daha da adaletsizleştirmekte ve hem de kaçakçılığa uygun bir ortam hazırlayarak yönetsel etkinliği zayıflatmaktadır⁷.

III- VERGİ GELİRLERİNİN ARTIRILMASINDA SINIRLAYICILAR

Yukarıda yapılan saptamalar, bize şu ipuçlarını vermektedir :

- Türkiye'de vergi gelirleri yetersiz düzeydedir. Bu durum ekonomideki mevcut dengesizliklerin nedenlerinden birisini oluşturmaktadır.
- Türkiye'de vergi yükü görece düşüktür ve bu yükün artırılması mümkün görünmektedir.
- Türkiye'de vergi yükünün dağılımı adaletsizdir.

Bu durumda, sosyal adalet önceliğini de gözönünde bulundurarak vergi gelirlerinin artırılması gerekmektedir. Ancak, bu konuda iki önemli sınırlayıcı söz konusudur. Bunlardan ilki, vergi potansiyelinin uygunluğu; ikincisi ise, politik etkenlerdir. Şimdi bunlara değinelim.

⁶ Oğuz Oyan, Ali Rıza Aydın, Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları, Adım Yayıncılık, Ankara, 1991, s. 46.

A- Vergi Kapasitesi

Vergi gelirlerinin artırılması konusunda ilk sınırlayıcı, vergi kapasitesidir. Bu sınırlayıcı, vergilemenin kamu kesimine kaynak aktarırken, ekonomideki üretime ve dağılıma zarar verip vermemesi ile ilgilidir. Vergilenebilir kapasiteye bağlı olarak vergilemenin bazı sınırları olduğu konusunda görüş birliğine varılmıştır. Vergileme aşırı dozlarda uygulandığında, alındığı kaynağı kurutabilir ya da üretken kapasiteyi azaltabilir. Bu etkiler belirli vergilerin yüksek oranlarda alınmasıyla ortaya çıkmaktadır. Anılan olumsuz etkilerin, ülke açısından ciddi sonuçlar doğurup doğurmayacağı, bu şekilde toplanılan vergilerin kullanılıp kullanılmadıklarına da bağlıdır⁸.

Vergilemenin sınırlarının olduğunun kabul edilmesine rağmen, bu konuda her ülke için geçerli olabilecek standartlar belirlemek son derece güçtür. Bu sınırlar ülkeden ülkeye değişebileceği gibi, aynı ülkede zaman içinde de değişime uğrayabilmektedir.

Türkiye açısından soruna bakıldığında, vergi yükünün yükseltilme kapasitesinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Özellikle spekülasyon kazançlarda ve zirai faaliyetlerde vergi konusunun yeterince kavranmadığı bir gerçektir. Diğer yandan, kayıt dışı ekonominin boyutları neredeyse resmi ekonominin boyutlarına yaklaşmıştır. Bunlar gözönüne alındığında, vergi kapasitesinin yeterince etkin kullanılmadığı ortaya çıkmaktadır.

B- Politik Etkenler

Toplumlar- kamu kesimi faaliyetlerini düzenleme konusunda farklı siyasal kurumlar kabul edebilirler. Bu kurumsal çerçevedeki farklılıklar, farklı sonuçlar ortaya çıkartır⁹. Sözelimi diktatörlükle yönetilen bir ülkede, köktenci bazı değişiklikler yapılarak bunların hayata geçirilmesi daha kolaydır.

Siyaset biliminde, demokrasinin vazgeçilmez kurumları olan siyasi partilerin oy maksimizasyonunu amaçladıkları kabul edilir. Bu çerçevede, siyasi partilerin vergi sistemi ile ilgili değişikliklere bakış açısını, seçmen tabanından alı-

⁷ önder, Türel, vd., a.g.e., s. 23.

⁸ Bkz. Richard Goode, "Vergilemenin Sınırları" (Çev. Ömer Faruk Batırel), Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler, Nihad S. Sayar'a Armağan, İstanbul İTİA Yay., İstanbul, 1980, s. 250-272.

⁹ Fuat M. Andıç, Ramon J. Cao-Garcia, "Az Gelişmiş Ülkelerdeki Vergi Reformlarının Trend ve Fonksiyonları : Bazı Sınırlayıcı Faktörler" (Çev. Ömer Faruk Batırel), Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler, Nihad S. Sayar'a Armağan, İstanbul İTİA Yay., İstanbul, 1980, s. 309.

nacak tepkiler belirler. Bir siyasi parti, vergilerle ilgili bir değişikliği desteklediğinde, bunun siyasi maliyetini de üstlenmek durumundadır. Dolayısıyla, vergi konusunda gerçekleştirecek değişikliklerin başarısı, siyasal kurumların, siyasi maliyetleri üstlenip üstlenmemesi ile bağıntılıdır¹⁰.

Ülkemiz açısından bakıldığında, özellikle vergi konusunda değişiklikler yapılmasının bazı zorluklar taşıdığı gözlenmektedir. Bu nedenlerden ilki, bütün toplum katmanlarını temsil eden baskı gruplarının bulunmayışıdır. İkinci neden ise, politikacıların siyasi risk alma konusundaki isteksizlikleridir. Bir üçüncü neden olarak, daha önce yapılan değişikliklerin, genellikle, toplum çoğunluğunun aleyhine sonuçlar doğurmuş olması ve bu nedenle, değişiklik fikrine kamuoyunun sıcak bakmaması gösterilebilir. Bu nedenler bir araya getirildiğinde vergi konusunda yapılacak düzenlemelerin rasyonel temellerden yoksun ve bir tür "makyaj" niteliğinde kalması kaçınılmaz olmaktadır.

IV- VERGİ GELİRLERİNİN ARTIRILMASI SEÇENEKLERİ

A. Başlıca Seçenek Türleri

Gelir bölüşümünün eşitsiz olduğu ülkemizde, bu eşitsizlik karşısında, özel tasarruf ve yatırımlara müdahale edilmeksizin vergileme yoluyla kamu tasarrufu sağlamak ve bir ölçüde bölüşüm eşitsizliğini gidermek için iki vergileme seçeneği bulunmaktadır. Bunlardan ilki, geniş tabanlı ve artanoranlı, tasarruf ve yatırım teşvikleri tanıyan bir gelir vergilemesi ile birlikte düz oranlı regresif bir harca vergilemesidir. İkincisi ise, artanoranlı bir tüketim vergilemesi ile birlikte teşvike yer vermeyen düz oranlı ya da artanoranlılığı zayıf bir gelir vergilemesidir¹¹.

1- Artanoranlı Tüketim Vergilemesi Seçeneği

Bu seçenekte, bir gerçek kişinin belirli bir dönemde yapmış olduğu toplam tüketim üzerinden artanoranlı tarife göre kişisel vergi alınır. Bu vergide öztüketim de dahil olmak üzere, kişinin bütün tüketimi vergi matrahının içine girer. Bu matrahtan bazı kişisel indirimlerin düşülmesine olanak tanınır. Vergi yöneti-

¹⁰ Bkz. Vural F. Savaş, Anayasal İktisat, Beta Yay., İstanbul, 1989, s. 46-49; Güneri Akalın, "Türkiye'de Gelir ve Vergi Yükü Dağılımı", Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları, Şafak Mat., Ankara, 1990, s. 173.

¹¹ Ömer Faruk Batırel, Adnan Tezel, vd., Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları, Alternatifler ve Beklentiler, İTO Yay., İstanbul, 1989, s. 55.

mi açısından, bir kişinin belli bir dönemde elde ettiği toplam gelirden, o kişinin net tasarruf artışı düşülerek, vergi matrahına ulaşılır¹².

İlk kez Nicholas Kaldor tarafında önerilen¹³ harcama vergisi özellikle tasarruf ve yatırımları özendirmek gibi çok önemli bir üstünlüğe sahip olması nedeniyle gelişmekte olan ülkeler için çok uygun bir seçenektir. Ancak, bu verginin gelişmekte olan ülkelerde uygulanmasının son derece güç olduğuna da değinilmelidir.

2. Geniş Tabanlı Gelir Vergilemesi Seçeneği

Bu seçenekte, gelir ve kurumlar vergisi bütünleştirilmektedir. Kurumların kazançları dağıtılıp dağıtılmamasına bakılmaksızın, hisse sahiplerinin geliri kabul edilmektedir. Yine gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın, sermaye kazançları da vergi matrahına katılmaktadır. Devlet tahvilleri faizleri, yükümlülerin kendi kullandıkları mülklerin emsal gelirleri, sosyal güvenlik gelirleri vergi matrahına girmekte ve artanoranlı olarak vergilendirilmektedir. Bu vergileme seçeneği, gelirin tüketim ve tasarrufları ve ekonomik büyümeyi cezalandırıcı bir nitelik taşımaktadır¹⁴.

Bu yönüyle, bu seçenek tasarrufların istenilen düzeyde olmadığı gelişmekte olan ülkelere uygun değildir. Ancak, bu seçenek bünyesinde sınırlı tasarruf ve yatırım teşvikleri tanınarak, bu sakıncanın giderilmesi mümkündür. Ancak, bu yapılırken, gelir vergisinin geniş tabanlı olması ve teşviklerin de sınırlı boyutlarda kalmasına dikkat edilmelidir.

B- Dünyadaki Yaklaşımlar

Batı Ülkelerinde, özellikle 80'li yıllarda ilgi, mevcut vergi yapılarının ekonomik kararları çarpıtarak artırdığı büyük toplumsal maliyetler, sistemin adaletsizliği ve gereksiz karmaşıklığı ile vergi kayıp ve kaçaklığı üzerinde yoğunlaşmıştır. Batı ülkeleri, bu olumsuzlukları aşmak amacıyla, bir dizi vergi değişikliklerinin gerçekleştirilmesi yoluna gitmişlerdir. Sistemlerin yeniden şekillendirilmesi niteliğini kazanan bu vergi reformları, şu temel ilkeler esas alınarak gerçekleştirilmiştir : Vergi uygulamalarında hemen hemen bütün vergi reformlarında olduğu gibi basitlik, etkinlik ve eşitlik gerçekleştirilmek istenmektedir. Kamu

¹² A.g.e., s. 55.

¹³ Bkz. Nicholas Kaldor, *An Expenditure Tax*, Fifth Impression. Unwin University Books, London, 1969.

¹⁴ Batirel, Tezel, vd. a.g.e., s. 56.

gelirleri açısından değişikliklerin etkisinin nötr olması benimsenerek, vergilerin daha geniş tabandan daha düşük oranlar halinde alınması amaçlanmıştır. Dolaysız vergilerden dolayı vergilere; dolaysız vergiler alanında ise, gelir vergisinden kurumlar vergisine doğru bir kayma gerçekleştirilmiştir¹⁵.

Batı Ülkelerinde 80'li yıllar ve sonrasında gerçekleştirilen vergi reformları, aşağıda, dolaysız ve dolaylı vergiler açısından kısaca açıklanacaktır¹⁶.

1. Dolaysız Vergilerde Reformlar

Dolaysız vergiler alanında yapılan reformlar gelir vergisi açısından istisnaların azaltılması ve vergi indirimlerinin ayıklanması yönünde gerçekleştirilmiştir. Böylelikle vergi tabanının genişletilmesi sağlanmaya çalışılmıştır. Vergi sisteminin kapsamlı olması, yani özel ödün ve boşlukların en aza indirilmesi, onun eşitlik ve istikrar aracı olarak daha etkin bir duruma gelmesini sağlayabilir¹⁷.

Batı ülkelerinde kurumlar vergisi alanında yapılan reformlar; belli faaliyetler, sektörler ve bölgelere tanınan teşvikler ile değişik amortisman uygulamalarından kaynaklanan farklılıkların giderilerek, vergi tabanının genişletilmesine yönelik olarak gerçekleştirilmiştir. Bu doğrultuda, birçok ülkede teşvikler kaldırılmış, amortisman cetvelleri değiştirilmiştir¹⁸. Dolaysız vergiler alanında vergi tabanının genişletilmesi sağlandıktan sonra¹⁹, vergi oranlarında indirimler yapıldı. Bu yolla vergi kaçaklarının azalacağı ve vergi hasılatının eski duruma göre daha fazla olacağı umulmaktadır²⁰.

Bazı ülkelerde gelir ve kurumlar vergilerinin birleştirilmesi, vergi reformunun önemli bir unsuru olarak kabul edilmektedir. Bu ülkelerde, kurumlara ve çeşitli finansman yöntemlerine karşı eşit davranmak hedef alınmakta, bunun ise ancak vergilendirmenin kişisel düzeye indirilerek kurumlar vergisinin kaldırıl-

¹⁵ Mehmet Akbay, "Batı Ülkelerinde 80'li Yıllar Vergi REformları" Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları, HUK. Yay., Ankara, 1991, s. 29.

¹⁶ Bu konuda ayrıca bkz. Batirel, Tezel, vd., a.g.e., s. 57-58.

¹⁷ John Kenneth Galbraith, Ekonomi Kimden Yana, (Çev. Belkis Çorakçı, Nilgün Himmetoğlu), Altın Kitaplar Yay., İstanbul, 1990, s. 329.

¹⁸ Akbay, a.g.m., s. 34.

¹⁹ Bkz. Orhan Şener, "AET ve OECD Ülkelerindeki Reforma Eğilimleri Yönünden Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi", Çeşitli Açılardan Vergileme Sorunları, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, s. 79-81.

²⁰ Bkz. Bruce Bartlett, "The Case for Tax Cuts", Economic Impact, No : 57, 1987/1, s. 12-17; Robert E. Keleher, "Arz Yönlü Vergi Politikası : Kanıtların Gözden Geçirilmesi", (Çev. Coşkun Can Aktan), Vergi Sorunları, 1991/3, s. 27-37.

masıyla başarılabilceğine inanılmaktadır. Uygulamada, dağıtılmayan kazançların vergilendirilmesinde bir gecikmeye neden olarak gelir kayıplarına yol açabileceğinden hiçbir ülke bu yolu düşünmemektedir. Diğer bir seçenek ise, bütün gelirler üzerinden kurumlar vergisi oranlarına göre vergi ödenmesi, ancak bu vergilerin pay sahipleri tarafından vergilerinden indirilmesi olabilir. Bu yöneme göre, elde edilen bütün gelirlere ve gerçekleştirilen sermaye kazançlarına vergi uygulanması, karşılığında vergi alacağı tanınmak suretiyle dengelenebilir. Hatta, sözkonusu yöntem, hisse senetlerinin sermaye kazançlarından vergi alınmayarak daha da basitleştirilebilir. Bu yöntemden geniş ölçüde yararlanılarak, birçok ülkede gelir ve kurumlar vergilerinin birleştirilmesi yaygınlaştırılmaktadır²¹.

2- Dolaylı Vergilerde Reformlar

Batı ülkelerinde dolaylı vergilerin geniş bir tüketim tabanına dayandırılan türü daha çok tercih edilmektedir. Kurumsal olarak, gelirlerin yeniden dağılım amacıyla malların farklı şekilde vergilendirilmesinden yararlanmak mümkün olma-klabirlikte, uygulamada dolaylı vergi oranlarının tek olmasının tercihi yönünde güçlü bir eğilim vardır. Ancak, dolaylı vergi sistemleri, tipik olarak birden çok oran ve geniş istisnaları içermektedir. Perakende satış vergisi uygulamakta olan ülkelerdeki daha düşük oranlara karşın, KDV'nin standart oranları % 10 ile % 23.5 arasında değişmektedir. Ülkelerin çoğunluğunda % 30'un üzerinde bir lüks vergi oranı uygulanmaktadır. Bu oran farklılıklarında, dağılım ile ilgili değerlendirmeler en önemli yeri tutmakta, daha çok yoksulların tükettikleri kabul edilen kalemlere düşük oranlar uygulanmaktadır²².

V- TÜRKİYE'DE VERGİ GELİRLERİNİN ARTIRILMASINI SAĞLAYICI ÖNERİLER

Türkiye'de dar tabanlı gelir vergilemesi ve geniş tabanlı bir tüketim vergilemesi sözkonusudur. Vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında, servet vergilemesi etkin olarak uygulanmamaktadır. İhracat dışında fiilen bütün mal ve hizmet tüketimini kapsayan KDV uygulanmaktadır. Kişisel gelir vergisinin hem tabanı

²¹ Akbay, a.g.m., s. 35. Ayrıca bkz. Ömer Faruk Batırel, "Gelişmiş Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergilemesinde Yeni Yaklaşımlar" Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 32. Seri, İstanbul Üniv. İ.F. MAM Yay., İstanbul, 1990, s. 19-28; Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, TOBB Yay., Ankara, 1992, s. 47-48.

²² Akbay, a.g.m., s. 39.

dardır, hem de artan oranlılığı zayıftır. Vergilendirilemeyen kazançlar, lüks tüketime yöneldiğinde ya da menkul veya gayrimenkul servete dönüştüğünde vergi alınacak "tutamaklar" bulunmamaktadır²³. Özellikle, kurumlar vergisi bünyesinde yer alan vergi bağışıklığı hükümleri, efektif vergi oranını % 10'lara düşürmüştür. Son yapılan değişikliklerle bu bağışıklıkların bir kısmı yürürlükten kaldırılmış, bir kısmının çekiciliği azaltılmıştır.

Türk vergi sistemi bir yandan devlete yeterli gelir sağlayamazken, diğer yandan da vergileme de adaletsizlik yaratmaktadır. Bu durumun bertaraf edilebilmesi, bir yandan vergi gelirlerinin artırılması, diğer yandan da adaletin sağlanmasıyla mümkündür. Vergi gelirlerinin artırılması ve vergi adaletinin sağlanması, birbirleriyle çelişmez. Tersine, çoğu durumda vergi adaletinin sağlanması ile vergi gelirlerinin artırılması mümkündür.

Türkiye'de vergi gelirlerini artırabilmek amacıyla önerilen değişikliklere, aşağıda değişik açılardan ele alınarak yer verilmektedir.

A- Gelir Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Öneriler

1. Gelir Vergisi

Vergi sistemimizde, bir yandan vergi gelirlerini artırmak, diğer yandan adaletli vergileme sağlanmak isteniyorsa, subjektif vergilemenin araçları ile donatılmış bulunan gelir vergisine ağırlık verilmesi gerekmektedir. Gelir vergisine ilişkin başlıca değişiklik önerileri aşağıda yer almaktadır.

- Gelir vergisi bünyesinde yer alan istisna ve muafiyetlerin tümü kaldırılmalıdır. Bunlardan ekonomik hedeflere ulaşmak amacıyla uygulanmaları gerekli görülenler, subvansiyonlar biçimine dönüştürülmelidir. Vergi konusunun kavranma güçlüğü nedeniyle uygulanan bağışıklık hükümlerinin sürdürülmesi ise hiçbir biçimde düşünülmemelidir. Sosyal nedenlerle uygulanan bağışıklıklar (özellikle küçük çiftçi ve esnaf muafiyeti) önemli ölçüde vergi kaybına neden olmaktadır. Bunların da kaldırılması gerekir.

- Belge düzeninin sağlanmasında en önemli engellerden birisini oluşturan, götürü usul uygulamasına büyük kentlerden başlayarak aşamalı olarak son verilmelidir. Bu konuda gereken, sadece, siyasi kararlılıktır.

²³ Batırcı, Tezel, vd., a.ğ.e., s. 69.

- Özellikle hizmet sektöründe belge düzeni tam olarak oturmamıştır. Bu konuda kalıcı bir düzenlemeye geçilinceye kadar asgari gayrisafi hasılat esasının etkinleştirilmesi önerilebilir.

- Vergi güvenliğini sağlamak üzere, gelir-servet karşılaştırmasına önem veren bir yöntem olan "servet beyanı" mutlaka yürürlüğe konulmalıdır. Günümüzün olanakları gözönünde bulundurulduğunda, servet beyanı esasını gelir vergisinde kullanılabilecek en etkin vergi güvenlik önlemi olduğu görülecektir.

- Kentlerde sağlanan gayrimenkul rantları ile menkul kıymetlerin spekülasyonundan sağlanan kazançlar vergi kapsamına alınmalıdır. Bu konuda en uygun yol, enflasyondan kaynaklanan matrah artışlarını giderici bir deflatör uygulandıktan sonra, ortaya çıkan tutarın vergilendirilmesidir. Bu tür kazançların vergilendirilmesi, gelir vergisi bünyesinde olabileceği gibi, ayrı bir "sermaye kazançları vergisi"²⁴ uygulamak yoluyla da gerçekleştirilebilir.

- Vergi adaletini sağlamak üzere, "en az geçim indirimi" yürürlüğe konulmalıdır. Böyle bir uygulamanın başarılı bir biçimde uygulanabilmesi için gelir vergisi üniter bir yapıda olmalıdır. Bu amaçla, bütün gelir unsurlarının beyan edilmesini sağlayıcı çalışmalar yapılmalı; yıllık beyannamede toplanmayan gelirlere uygulanan stopaj oranları yükseltilmelidir. Bu yapıldıktan sonra, nüfus politikası hedefleri de gözönüne alınarak, gerçek anlam ve işleviyle, en az geçim indirimi yürürlüğe konulmalıdır. Bu öneri, vergi gelirlerinin artırılması amacıyla çelişen bir görünüm sergilemesine rağmen, vergilemede adaletin sağlanması açısından kaçınılmazdır. Diğer bir açıdan, böyle bir müessesenin bulunduğu bir vergi yapısında, vergi adaletsizliğinden kaynaklanan yükümlü tepkileri azalacağı için, kaçakçılığın azalma olasılığı söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla en az geçim indirimi uygulaması ile ortaya çıkan kayıp telafi edilebilecektir.

- Vergi tarifi gözden geçirilerek vergi oranları tedricen düşürülmeli; vergi tabanı genişletilmelidir. Böylece vergi oranlarının düşürülmesinden doğacak kayıp telafi edilebilecektir.

2- Kurumlar Vergisi

- Kurumlar vergisi konusunda en çok dikkati çeken konu, teşviklerdir. Bunların büyük bir kısmı kısa bir süre önce kaldırılmıştır. Yürürlükte kalanların ise, çekicilikleri azaltılmıştır. Halen yürürlükte bulunan teşviklerin vergi yasası

²⁴ Bkz. Batırel, Tezel, vd. a.g.e., s. 65p Önder, Türel, vd., a.g.e., s. 34.

bünyesinden çıkartılarak sübvansiyonlar biçimine dönüştürülmesi daha yerinde olacaktır.

- Kurum kazancının belirlenmesinde "indirilecek giderler" konusunda uygulama ve norm farklılıkları önemli ölçüde vergi kaybına neden olmaktadır. Özellikle, büyük işletme ortaklarının belgeledikleri gerçekte "kişisel" nitelikteki harcamalar kazancın belirlenmesinde gider olarak düşülmektedir. Yasalarda yazılı olan "işin önem ve genişliğiyle orantılı" ifadesi gibi soyut bir ifade yerine; matrahın belli bir yüzdesi vb. biçiminde somut bir kritere yer verilmesi, daha yerinde olabilecektir.

- Bir diğer nokta, örtülü kazanç konusuna ilişkindir. Bu konuda da, "emsal işletmeler" kriteri yerine; hasılatın belli bir yüzdesi vb. bir kriterin getirilmesi kötüye kullanımları engelleyebilecektir.

B- Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Öneriler

1. Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisinin yeterli vergi hasılatını sağlaması, belge düzeninin oturmasıyla yakından ilgilidir. Belge düzeninin oturmasının sağlamak amacıyla, götürü usul vb. uygulamalara son verilmesi gerekmektedir. Bunun dışında, nihai tüketicinin belge almasını özendirici çalışmalar yapılmalıdır. Yürürlükte bulunan "vergi iadesi" uygulaması, gerçekte bir "belge primi"dir. Alınacak "iade" ile ödenmiş olan katma değer vergisi arasında herhangi bir bağlantı yoktur. Üstelik, uygulamada, tüketiciyi belge almamaya yönelten ortalama % 10-15'lik bir "fişsizlik indirimi" sözkonusudur. Bunun önüne geçilmelidir²⁵. Belge düzeninin oturmasını sağlamak üzere yapılacak denetimlerde, ağırlık üretim aşamasına verilmelidir. İlk aşamada çıkışlar belgeli olduğunda, son aşamada da belgeli olmak durumundadır.

Katma değer vergisinde farklı vergi oranlarının uygulanması, bazı işletmelerin vergi kaybına neden olarak haksız kazançlar sağlamasına neden olmaktadır. Bunu önlemek amacıyla, denetimlere ağırlık verilmeli ve bu konuda tüketicilerin dikkati çekilmelidir.

²⁵ Vergi iadesinin değerlendirilmesi için bkz. Abdurrahman Akdoğan, "Vergi İadesi Uygulamasının, Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile İlişkilendirilmesi ve Vergilendirmenin Etkinliği", Yaklaşım, Yıl : 2, Sayı : 15, Mart 1994, s. 26-34.58.

Ülkemizde sınırlı sayıdaki mal kalemi dışında, lüks tüketim vergisi uygulanmamaktadır²⁶. KDV bünyesinde farklı oranlar uygulanarak gerçekleştirilmeye çalışılan lüks tüketim vergilemesinde keyfi uygulamaya son verilerek günün gerekleri doğrultusunda, nesnel dayanaklarla lüks tüketim kalemleri belirlenip, bunların vergilendirilmesi sağlanmalıdır.

2- Taşıt Alım Vergisi

Taşıt alım vergisinin matrahı spesifik yapıdan kurtararak, değer esasına geçilmelidir. Bu konuda asgari bir bedel olmak üzere, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği tarafından, kasko sigortası için belirlenen değerlerin asgari değer olarak uygulanması yoluna başvurulabilir.

10 yaşından büyük araçların vergi dışı tutulması, hem vergi kaybına neden olmakta ve hem de ülkemizin "hurdalığa" dönüşmesine yol açmaktadır. Bu uygulamanın değiştirilmesi gerekmektedir.

Uygulamada, taşıt alım vergisinden kaçmak için çoğunlukla, "vekâletname yoluyla devir" gerçekleştirilmektedir. Bu yolla, taşıt birkaç kez el değiştirmekte, ancak vergi bir kez ödenmektedir. Bu durum, hem araç komisyoncularının gelirlerini gizlemekte hem de, taşıt alım vergisi kaybına yol açmaktadır. Bunu önlemek amacıyla, taşıtı sahibinden başka; sadece ruhsatta isimleri yer alan iki-üç kişinin kullanabileceğini öngören bir düzenleme yapılması önerilebilir.

C- Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Öneriler

1. Emlak Vergisi

Mahalli idarelerin en önemli gelir kaynaklarından birisi olan emlak vergisinde, vergi konusunun kavranma kolaylığına rağmen, yeterli vergi geliri sağlanamamaktadır. Bunun en önemli nedeni, matrahların çok düşük bildirilmesidir. Matrahın düşük bildirilmesinin temel nedenleri ise, bir yandan vergi oranlarının yüksek olması, diğer yandan da denetimin yetersiz olmasıdır.

Vergi tarhına esas olacak değer belirlenmesi amacıyla, kamu ve özel kesim uzmanları ile emlakçılardan oluşan komisyonlar oluşturulması ve bu komisyonların belirlediği tutarların dikkate alınması önerilebilir. Bu yapıldıktan sonra, vergi oranı bir miktar düşürülebilir.

²⁶ Batirel, Tezel, vd., a.g.e., s. 62.

2- Veraset ve İntikal Vergisi

VİVK'nda yer alan bazı istisnaların üst sınırın belirlenmemesi, önemli ölçüde vergi kaybına neden olmaktadır. Bunların üst sınırının belirlenmesi gerekmektedir.

Diğer bir nokta, vergi oranlarının yüksek olmasıdır. Bu bağlamda, vergi oranlarının düşürülmesi yerinde olacaktır. Ancak, bu verginin ödeme süresi oldukça uzundur. Oranlarının düşürülmesi ile birlikte, verginin ödeme süresinin kısaltılması gerekmektedir.

Son zamanlarda giderek yaygınlık kazanan şans oyunları ile ilgili olarak bir sorun söz konusudur. Bu oyunları düzenleyenlerin bir kısmı, talihlilerin ödemeleri gereken vergileri de üstlenmektedir. Bu durumda, talihliler lehine, vergi miktarı kadar ek bir ivazsız intikal gerçekleşmektedir. Bunun önü alınarak devletin vergi kaybına uğratılması önlenmelidir.

3- Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu taşıtlar vergisinde en önemli sorun, vergi miktarının belirlenmesidir. Bu verginin tarifesinin değer esasına göre düzenlenmesi yerinde olacaktır. Servet vergisi niteliğindeki bir vergide, vergi tarhına esas olacak miktarın belirlenmesinde, servetin değerinin dikkate alınması daha doğru bir yaklaşımdır.

4- Tapu Harcı

Gayrimenkullerin tapuya tescil ettirilmesi karşılığında alınan bu gelir türüne ilişkin en önemli sorun, gayrimenkullerin düşük bedellerle alım-satımına konu edilmesidir. Uygulamada, bu harçtan kurtulmak için alıcı ve satıcı anlaşmakta ve satışa konu olan gayrimenkul rayiç bedelinin onda birine tescil ettirilmektedir. Bunda önemli etken, harcın yüksek oranda uygulanmasıdır.

Bu fiili durumun ilk sakıncası, düşük bedelli bildirim dolayısıyla alınacak harıcın da düşük olmasıdır. İkinci sakınca ise, gayrimenkul inşaatı ve alım-satımıyla uğraşanlarla ilgilidir. Bu işlerle uğraşanlar, satış işlemini düşük bedelle tescil ettirdikleri için, giderlerinin de düşük göstermek amacıyla, giderlerinin önemli bir kısmı için belge almamakta ve kaçak işçi çalıştırmaktadırlar. GSMH'nın % 6'sından fazlasını oluşturan bu sektörde²⁷, bu şekilde kaçırılan ge-

²⁷ İstanbul Ticaret Odası, 1994 Yılı Başında Türkiye Ekonomisi, İstanbul, 1994, s. 12.

lir ya da kurumlar vergisi ile katma değer vergisi ve sigorta primleri önemli boryutlara ulaşmaktadır.

Bu sorunun çözümünün önkoşulu; gayrimenkullerin bedel takdirlerini yapmak üzere komisyonların oluşturulması ve bu komisyonların belirleyeceği bedellerin asgari bedel olarak kabul edilmesi uygulamasına geçilmesidir.

5- Olağanüstü Servet Vergisi

Ülkemizde gerçek anlamda servet vergilemesi yapılmamaktadır. Ülkede yaşayan bireyler olarak, devletin içinde bulunduğu gelir yetersizliği sorunun çözümüne katkıda bulunmak üzere, bir kereye özgü olmak üzere, kamu kesimi finansman açığının kapatılmasının sağlayabilecek bir oranda genel servet vergisinin uygulanması önerilebilir. Böyle bir uygulama, özellikle son 15 yıldır gelir ve servet dağılımında oluşan dengesizliklerin giderilmesine de katkıda bulunacaktır.

D- Vergi Yönetimine İlişkin Öneriler

Etkin bir vergileme için yasal düzenlemeler yapılması tek başına yeterli değildir. Yasal düzenlemelerin başarılı bir biçimde uygulanabilmesi, vergi yönetiminin başarısına bağlıdır. Vergi yönetiminin mevcut bazı sorunları çözümlemeden, etkin bir vergilemenin sağlanması mümkün değildir. Vergi yönetimine ilişkin olarak yapılması gereken iyileştirmeler aşağıda sıralanmıştır.

- Vergi dairelerinin sayıları arttırılmalı, yetki bölgeleri daraltılmalı ve vergi daireleri uzmanlık alanlarına göre yeniden yapılandırılmalıdır,
- Vergi dairelerinde "iş değerlemesi" yapılarak gereksiz formatlar ayıklanmalı, vergileme ile ilgili işlemler sadeleştirilmelidir,
- Vergi daireleri bünyesinde, uzman kadroların istihdam edildiği "halkla ilişkiler" birimi kurulmalıdır,
- Personelin maddi sorunları çözülmelidir,
- Personelin bilgi düzeyinin artırılmasına yönelik "ciddi" çalışmalar yapılmalıdır. Ayrıca, personeli verimli çalışmaya yönlendirecek özence mekanizmaları devreye sokulmalıdır,

- Otomasyonla ilgili sorunlar çözülerek, mevcut programlar geliştirilmelidir,
- İhtilaflı İşler Servisi vergi dairelerinin bünyesinden çıkartılmalıdır. Bunun yerine, bölgesel düzeyde uzmanlarda oluşan hukuk büroları kurulmalıdır.

E- Usul Yasaları ve Uygulamaya İlişkin Öneriler

Türkiye'de vergi gelirlerinin artırılabilmesi için usul yasaları ve uygulamaya ilişkin bazı düzenlemelerin de yapılması gerekmektedir. Bu konuda önerilebilecek başlıca düzenlemeler aşağıda sıralanmıştır²⁸.

- Yoklama etkin bir duruma getirilmelidir,
- Takdir komisyonlarının çalışma esasları belirlenmelidir,
- Vergi cezaları, yeni bir sistematığe kavuşturulmalı ve caydırıcı olmaları sağlanmalıdır,
- Uzlaşmanın uygulama esasları belirlenmelidir,
- Belge düzenini yerleştirici çalışmalar yapılmalıdır,
- Gecikme faizi, konjonktürel gelişimi izlemeli; vergi ucuz bir kredi olmaktan çıkarılmalıdır. Ayrıca devletin red ve iade etmesi gereken değerlere de faiz uygulamasına geçilmelidir.
- Vergi bilincinin geliştirilmesine yönelik çalışmalara hız verilmelidir. Bu bağlamda, sorun "slogan" boyutundan çekilmelidir. Bu amaçla, kamu harcamalarının etkinleştirilmesine önem verilmelidir. Ödemiş olduğu verginin "iyi" harcandığını gören bir yükümlü bu durumdan, kuru slogandan daha çok etkilenir.
- Vergilerle ilgili düzenlemeler mutlaka ilgili çevrelerin görüşleri alınarak ve kamuoyunda tartışılarak gündeme getirildikten sonra, mecliste görüşülmeye başlanmalıdır.

²⁸ Ayrıntısı için bkz. Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, a.g.e.; Metin Taş, Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme, Ekin Kitabevi, Bursa, 1992.