



TÜRKİYE'DE SİYASAL SÜREÇTE VERGİ REFORMUNA GENEL BİR BAKIŞ

Yrd. Doç. Dr. A. Sami KÜKRER¹

ÖZET

Günümüzde verginin mali amacının yanı sıra ekonomik ve sosyal taşıması, alanının geniş bir platforma yayılmasına neden olmaktadır. Vergi reformu, vergi yükünün vatandaşlar arasındaki bölüşümünün önemli ölçüde değiştirilmesini ifade eder.

Vergi kanunlarının değişen ekonomik ve teknolojik gelişmeler ile kontoktürel dalgalanmalara uyum zorunluluğuna karşın, vergi reformunu özde siyasal bir olgudur. Bu nedenle genelde mutlaka bir siyasal eylem ve uzlaşmayı gerektirir.

Hükümetlerin icraatında ve parlamentonun oluşumunda seçim önem taşıdığı için siyasiler baskı gruplarını her zaman dikkate almak zorundadır. Nitekim Cumhuriyetin ilk yıllarından günümüze kadar vergi reformu incelendiğinde, reform niteliği taşıyan vergi kanunları ve değişikliklerin Cumhuriyetin ilanı ile birlikte Osmanlı Vergi Sisteminin tasfiyesi dışında, genelde olağan üstü durumlarda ve kuvvetli iktidar dönemlerinde gerçekleştirildiği görülmektedir.

GİRİŞ

Devletin egemenliğini sürdürebilmesi için düzenli ve devamlı mali kaynaklara ihtiyacı vardır. Devlet bunu, ülkesi üzerindeki egemenliğe dayanarak vergi

¹ Yrd.Doç.Dr.A.Sami KÜKRER, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Ezine Meslek Yüksekokulu

alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olan "Vergilendirme Yetkisi" ni kullanarak sağlar². Vergilendirme yetkisi devletin varlık şartı olup egemenliğin ayrılmaz parçasıdır³. Günümüzde devlet bu gücünü, kamu harcamalarının karşılanması yanında (Mali Amaç) ekonomiye müdahale ederek ekonomiye yön vermede (Ekonomik Amaç) ve gelirin toplum içinde dağılımına etkili olarak sosyal adalete yaklaşımda (Sosyal Amaç) kullanmaktadır⁴. Devletin bu amaçları gerçekleştirmede elindeki en etkili araçların başında vergiler gelmektedir.

Günümüzde verginin mali amacının yanı sıra ekonomik ve sosyal amaç taşıması alanının geniş bir platforma yayılmasına neden olmaktadır. Buna bağlı olarak devletin vergilendirme yetkisini kullanması zor konular arasında yer almaktadır. Ancak, ekonomideki yapısal değişiklikler ve konjoktürel dalgalanmalar vergilemenin düzeyinde ve bileşimindeki değişiklikleri de beraberinde getirir ve vergi sistemi için öngörülen amaçların yeniden incelenmesine ve değişmesine yol açar.

Hatta vergileme sonuçlarının değerlendirilmesinde kullanılan kriterler dahi esaslı şekilde değişikliğe uğrayabilir. Bu değişiklikler, vergi kanunları içinde yeni düzenlemelerle yapıldığı gibi zaman zaman köklü vergi reformlarıyla gerçekleştirilir.

Vergi kanunlarında yapılacak düzenleme veya değişiklikler Anayasamızın 73 ncü maddesinin 3 ncü fıkrası: "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır"⁵ hükmüne göre, vergi kanunlarında yapılacak değişiklik veya vergi reformları kanunla gerçekleşir. Bu gerçekleştirmede ise yalnızca vergi kanunlarında yapılacak değişiklikler yeterli değildir. Çünkü vergi sistemi bir bütün olup, bir ülkede devlete ve öteki kamu tüzel kişilerine, kanunlardan doğan yetki sonucu yapılan transferler için gerekli olan vergi kanunları, vergi idaresi ve vergi yargısından oluşan bir dokuya sahiptir. Bu dokuya "vergi sistemi" denir⁶.

I- VERGİ REFORM KAVRAMI VE KAPSAMI

A- VERGİ REFORM KAVRAMI

Kelime anlamı olarak reform kavramını ele aldığımız zaman; şekil değiştirme, yeni bir şekil alma anlamında kullanılmaktadır⁷. Halk dilinde reform denil-

² Nami ÇAĞAN, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.3.

³ Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, C.1, B.6, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s.2.

⁴ Sevim GÖRGÜN, Maliye Politikası, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:2823, İktisat Fakültesi No:317, Maliye Enstitüsü No:50, Çağlayan Basımevi, İstanbul, 1972, s.14-15 ; İsmail TÜRK, Maliye Politikası (Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçelemeleri), B.4, S Yayınları, S Yayınları No:14, Sevinç Matbaası, Ankara, 1979, s.18-20, Selahattin TUNCER, Kamu Maliyesi, E.İ.T.İ. Akademisi Yayınları No:41, Yalın Ofset Matbaası, İstanbul, 1969, s.220 ; Selahattin TUNCER, Gelirin Yeniden Dağılımı (Redistribution), İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları No:23, İstanbul, 1970, s.43-45 ; Aykut HEREKMAN, Kamu Maliyesi (Devlet Faaliyetleri ve Finansman Teknikleri), C.1, Sevinç Matbaası, Ankara, s.177-178; Beyhan ATAÇ, Maliye Politikası (Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları), Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları Eskişehir, 1994, s.27-30.

⁵ 2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, R.G. Yayın Tarihi:09.11.1982, S.Mükerrer 17863

⁶ Selahattin TUNCER, Vergi Uygulamaları (En Son Değişikliklere Göre), B.4, İstanbul, 1983, s.4; Abdurrahman AKDOĞAN, Şükrü KIZILOĞLU, Saygın EYÜPGİLLER, Türk Vergi Sistemi, Gazi Üniversitesi Yayın No:104, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:45, Ankara, 1987, s.13 .

⁷ Gelişim Gençlik Alfabetik Ansiklopedisi, Gelişim Yayınları, CVIII, s.2095.

diği zaman, yerleşmiş bir görüş veya anlayışın değiştirilmesi, daha iyiye doğru ve güzele doğru atılış ve yeni ufuklara dönüş şeklinde kullanılır. Buna göre vergi reformu kavramı, mevcut vergi kanunlarının zamanın gelişimine, şartlarına, teknik yeniliklere, içinde bulunulan toplum ihtiyaçlarına göre değiştirilmesini ve ele alınmasını ifade eder⁸.

Halk dilinde vergi reformu denildiği zaman, vergi sisteminde önemli değişiklikler düşüncesini uyandırır. Vergilendirmede yapılan her türlü değişiklikler vergi reformu olarak kabul edilir. Maliye Literatüründe vergi reformu ise, vergi yükünün vatandaşlar arasındaki bölüşümünün önemli ölçüde değiştirilmesini ifade eder. Mali açıdan vergi reformunu ele aldığımız zaman; vergi paylarını değiştirmeksizin sadece toplam vergi yükünü ağırlaştırmak bir vergi reformunu ifade etmez. Böyle bir vergi yükü artışı, sadece kamu ekonomisinin milli gelirdeki payını arttırma kararıdır; vergi reformu değildir. Aynı şekilde nisbi vergi yüklerini değiştirmeksizin idari etkinliği arttırmayı amaçlayan değişiklikler de vergi reformu sayılmaz. Bunun yanı sıra, hiçbir gelir grubunun vergi yükünü ağırlaştırmaksızın toplam vergi yükünü azaltan değişiklikler de vergi reformunu ifade etmez. Bu değişiklikler vergi yönetimi reformu sayılır. Bu nedenle maliye literatüründe vergi reformundan bahsedebilmek için, vergi yükünün vatandaşlar arasındaki bölüşümünün önemli ölçüde değiştirmeye yönelik değişiklikleri kapsamı gerekir. Vergi yükünün toplumda hangi gruplar tarafından taşınacağı sorununa, maliye teorisinde, ödeme gücü ilkesi çerçevesinde çözüm aranır⁹.

B- VERGİ REFORMUNUN KAPSAMI

Vergi reformunu ifade etmeyen değişiklikler siyasal görüş ne olursa olsun, tüm hükümetler idarenin giderlerini azaltıcı, ya da milli geliri arttırıcı nitelikte olan ve hiç kimsenin vergi payını arttırmayan iyileştirmeleri benimsemekte tereddüt etmezler. Buna karşılık mali açıdan ele alınan vergi reformu içeriği bir çıkar çatışmasını, yani bir kısım vergi yükünün bir gruptan alınıp öteki gruba aktarılmasını ifade ettiği için, hassas konular arasında yer alır. Bu nedenle mutlaka bir siyasal eylem ve uzlaşmayı gerektirir. Genelde siyasi iktidarlar böylesine duyarlı ve tehlikeli bir konuya gönül rahatlığı ile girmek istemez. Siyasi iktidarlara bu işe; siyasal desteği çekme tehdidi ile toplumsal güçler iterler. Öyleyse, zaman içinde bazı gelir gruplarının vergi yükünün diğerlerine kıyasla artmasına sebep olan, vergisiz faaliyetlerin doğumuna yol açan, ya da başlangıçtaki vergi yükünü giderek azaltan etkenleri araştırmanın önemi açıktır. Çünkü bu değişimle, vergi reformu istekleri kamçılanır ve vergi reform talebi yaratılır.

II- VERGİ REFORMUNA DUYULAN İHTİYAÇ

Vergi reformu özde siyasal bir olgudur. Özel teşebbüse dayalı bir piyasa ekonomisinde, hükümet gelir dağılımını vergi ve harcama politikası ile etkileyebilir. Kamu hizmetlerini kendini destekleyen kütlelere refah dağıtacak şekilde kararlaştırabilir. Buna karşılık destek beklemediği kütlelerin vergi yükünü daha fazla arttırır

⁸ Fehamettin ERVARDAR, "Niçin ve Nasıl Bir Vergi Reformu Gereklidir", MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI, Yirmiikinci Seri- Sene 1972, İstanbul, 1974, s.128.

⁹ İzzettin ÖNDER, "Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması", VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 1990, s.159 v.d.

maktan sakınmaz. Ancak, bu yöne karşı anayasal sınırlar konmuştur. Bu anayasal sınırlamaların yanı sıra, vergileme prensipleri ve vergileme teknikleri açısından bir kısım prensiplere uyma zorunluluğu söz konusudur¹⁰. Herhangi bir anda varolan vergi sistemini yürürlüğe koymuş bir iktidarın dayandığı siyasi tabandan çok daha farklı bir siyasal güç iktidara geldiği zaman, derhal vergi reformu konusunu gündeme getirir. Çünkü, yeni iktidar bu vergi sistemini kendisini destekleyen kütlelerin vergi yükünü azaltmayı amaçlar.

Bununla beraber, iktidar değişikliği olmaksızın da iktidardaki bir hükümet vergi reformuna ihtiyaç duyabilir. Çünkü zaman içinde ekonomik yapının değişmesinden kaynaklanan değişiklikler vergi reformunu gerektirebilir. Ya da genel fiyat artışlarının sebep olduğu vergi yükü çarpıklıkları veya başlangıçta vergi dışı bırakılmış kesimlerin vergiyi kaldıracabilecek bir gelişmeye ulaşması vergi reformunu gerektirebilir.

Genellikle fiyat artışları, zamanla vergi yükünün dağılımının yeniden gözden geçirilmesini gerektirecek ölçüde önemli vergi yükü dağılımı değişimlerine sebep olabilir. Özellikle enflasyonlu dönemlerde, muaflik sınırları, vergilerin artış dilimleri ve maktu vergiler yeniden gözden geçirilmezse vergi yükünün dağılımı süratle çarpıtır. Enflasyonun vergi yükünü çarpıtıcı etkisi toplam vergi gelirlerinde maktu vergilerin ve artışlı vergilerin payının yüksekliği ölçüsünde büyük olur. Maktu vergiler gelişmemiş ekonomilerin ve yerel yönetimlerin gelir sistemlerinde, artışlı vergiler ise gelişmiş ekonomilerde büyük pay tutar¹¹. Enflasyonun toplam vergi yükü üzerindeki etkisi birinci grupta hafifletici, ikinci grupta ise ağırlaştırıcı yöndedir. Bu nedenle az gelişmiş ülkelerde enflasyon kamu kesimi açığını büsbütün şiddetlendirir. Gelişmiş ülkelerde ise, kamunun gelirlerini arttırarak açığın azaltılmasına katkıda bulunulur. Enflasyon geniş bir kamu üretim kesimi olan bir karma ekonomide işletmelerin maliyetlerini yükseltir. Hükümetler fiyat artışlarını maliyetlere yansıtma yerine, kamu işletmelerinin fiyatlarını sabit tutarak enflasyonun hızını kesmeye çalışır. Ama bu politika kamu kesimi açığını (ve para basımı) arttırarak enflasyonu büsbütün şiddetlendirir.

Enflasyonun yaygınlığı vergi kanunlarını sık sık değişikliğe zorlar. Ancak vergi kanunlarını sık sık değiştirmek siyasi açıdan zor bir olaydır. Bu nedenle bir çok ülkede hükümetler vergi sistemlerini enflasyona dayanıklı hale getirmeye çalışmak için indeksleme ile vergi kanunlarında değişiklik yapma yetkisini alma yoluna gitmektedir. Böylece enflasyon oranında vergi yükü dağılımını etkileyebilecek değişiklikleri yapma gücüne kavuşmaktadır. Ancak bu değişiklikler bir vergi reformundan ziyade vergi içindeki düzenlemeleri içeren değişiklikleri ifade etmektedir.

Vergi reformu üç aşamada gerçekleşir. **Birinci aşama**, siyasal organın reform için gerekli talimatı vermesidir. **İkinci aşama**, vergi reform taslağının bu siya-

¹⁰ Halil NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Sermet Matbaası, İstanbul, 1978, s.311 v.d.; Özhan ULUATAM, *Kamu Maliyesi*, A.Ü. SBF Yayınları No:413, Ankara, 1973, s.173 v.d.; Terafettin AKSOY, *Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe- Maliye Politikası)*, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1991, s.208 v.d.

¹¹ I. ADELMAN, C.MORRIS, *Economic Growth and social Equity in Developing Countries*, Stanford University Press. 1973, p.4.

sal buyruğa uygun olarak hazırlanmasıdır. Üçüncü ve son aşama ise, vergi reform tasarısının yasama organından geçirilip kanun haline getirilmesidir.

III- VERGİ REFORM KARARININ ALINMASI

Bir ekonomide mevcut ekonomik durumun ve bu ekonomik durumdaki değişmelerin doğru olarak teşhis ve tahminde bulunulması kadar, zamanında müdahale de önem taşır. Vergi kanunlarının hazırlanması ve meclislerden geçirilmesi belli presüdürleri yerine getirme zorunluluğuna bağlı olarak zaman alabilir¹². Vergi reformu kararı siyasi organlar tarafından alınacağı için, kararın alınmasında değişik faktörler rol oynar.

Siyasal organın reform amaçlarını açık seçik ortaya koyması ideal olanıdır. Amaçlar birbirleriyle çelişki içinde olmadığı taktirde, herbirine verilen değer diğerlerinden vazgeçme maliyeti olarak (amaçların nisbi fiyatı olarak) belirlenmelidir. Ama genellikle siyasi organın reform talebi böylesine açık seçik değildir. Reform komitesi üyelerine geniş bir yorum ve karar alanı bırakılır. Bu nedenle, reform taslağını hazırlayacak üyelerin seçimi reform girişiminin başarısı ya da kısırlılığını büyük ölçüde etkiler.

Vergi reform taslağının hazırlanmasında diğer bir önemli konu, vergi tekniği ile ilgilidir. Vergi tekniği, bir vergi fikrini gerçekleştirme sanatı olarak tanımlanır¹³. Vergi tekniğinin ilk görevi, bir vergiyi isimlendirme ile başlar. Vergilemenin karşılaştığı psikolojik tepkilere bağlı olarak yeni vergiye verilecek isim önem taşır. Daha sonra vergi alacağına yol açan hukuki olayların formüle edilmesi ve vergi yükümlüsünün belirlenmesi gibi yasal nitelikte olan işlemlerin yanı sıra, vergi yükümlülerinin bulunup ortaya çıkarılması, vergi borcunun hesaplanması ve tahsili ilgili bütün idari ve düzenleyici tedbirler ve nihayet, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinden doğan vergi ihtilaflarını dikkate almaktır. Bunun yanı sıra vergi zihniyeti ve vergi ahlakı, devlet rejimi, iktisadi sistem ve bunlara bağlı idari ve yasal kurumlar, egemen olan işletme ve teşebbüs şekilleri gibi konularda dikkate alınmak zorundadır.

IV- VERGİ REFORM TASLAĞININ HAZIRLANMASI

Vergi reform taslağının hazırlanmasında üç yöntemden bahsetmek mümkündür. Birinci yöntem, köktenci çözümdür. İkinci yöntem, işi ilgili idareye bırakmak ve önden bir taslak istemektir. Üçüncü yöntem ise, baskı gruplarını rahatlatıcı yöntemdir.

A- KÖKTENCİ YÖNTEM

Köktenci Yöntem, siyasi talimatı dikkate alarak vergi taslağının sıfırdan hazırlanmasıdır. Yepyeni bir vergi sistemi ortaya koymayı kabul eder. Bu anlayışta bir vergi reformu komisyonu kurulur. Bu ekip bürokratlardan, bilim adamlarından, iş adamlarından, işçi temsilcilerinden seçilir. Hazırlanan vergi taslağı geniş kitlelere

¹² Richard MUSGRAVE and Peggy MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, Second Edition, Mc. Grow-Hill, Kogakusha, 1976, p.502 .

¹³ Salih TURHAN, *Vergi Teorisi*, İstanbul, 1979, s 53.

ulaştırılarak öneri ve eleştiriler alınır. Öneri ve eleştirilerin ağırlıklı olanları dikkate alınarak vergi taslağına bu yönde yön verilir. Her ne kadar vergi taslağı vergi reform komisyonu tarafından hazırlanmış olsada, geniş kitlelerin görüşleri de dikkate alındığı için taslak geniş bir kitle tarafından hazırlanmış olmasına bağlı olarak yeni kavram ve yöntem bakımından zengindir.

B- YETKİLİ İDAREYE BIRAKILMASI YÖNTEMİ

Vergi reformu taslağının hazırlanmasında ikinci yöntem işi ilgili idareye bırakmak ve ondan bir taslak istemektir. Bu yaklaşımda, bürokratlar genellikle kendi tecrübelerinden etkilenirler ve alışılmış politikaların dışına gerekli cesaret ve hayal gücünü göstermekte isteksiz ya da yeteneksiz kalabilirler. Genelde geçmişteki deneyimlerin ve karşılaştıkları sorunların üzerine eğilirler. Böylece hazırlanan taslakta sorunların çözülecek ya da güçlükleri çözecek çareler paketi haline gelir. Hazırlanan taslak bu yönde olduğu için genelde yeni kavram ve yöntem bakımından kısırdır. Mevcut sisteme yapılmak istenen bir takım yamalardan öteye gidemez.

C- BASKI GRUPLARININ DİKKATE ALINMASI YÖNTEMİ

Reform tasarısının hazırlanmasında üçüncü yöntem, baskı gruplarını rahatlatıcı reform yaklaşımıdır. Bu yaklaşımda hükümet vergi kanunlarını değiştirmek için herhangi bir girişimde bulunmaz. Reform istekleri doğrudan doğruya baskı gruplarından gelir. Genellikle bu gruplar reform isteklerini sadece genel istekler değil, vergi kanunlarına monte edilecek değişiklik önerileri olarak sunarlar. Bu tür istekler özellikle köklü vergi reformunu izleyen dönemlerde vergi reformu nedeniyle vergi yükü artan gruplardan gelir. Bu isteklere uyulması genellikle ilk reformu sulandırıp etkisiz hale getirir. Bazen de baskı grupları isteklerini hükümete sunmak yerine, doğrudan parlamentoya götürüp kulis yaparak gerekli değişiklikleri yaptırma yolunu seçebilirler. Dolayısıyla hazırlanan vergi reform tasarısı baskı gruplarının istekleri doğrultusunda şekillenmiş olur.

V- VERGİ REFORM TASLAĞININ YASAMA ORGANINDAN GEÇİRİLMESİ

Çoğulcu demokrasilerde vergi reformunun en güç aşaması, tasarının meclisten geçirilmesidir. Bilindiği gibi parlamento yeni bir vergi kanunu ve değişikliğinde son söz hakkına sahiptir. Demokratik bir ortamda politikacılar yeni vergi kanununun veya değişikliğinin onların seçim görüntülerini nasıl etkileyeceği konusu ile yakından ilgilidirler. Bu konu vergi reform tasarısı konusunda önemli bir etkiye sahiptir¹⁴.

Diğer taraftan vergi reform tasarısını hazırlayan siyasi organın meclisteki çoğunluğu önem taşır. Siyasi iktidarın zayıf olduğu dönemlerde vergilendirme zorlaşmakta ve hatta varolan vergi sistemleri dahi, yaygın vergi kaçakçılığı nedeniyle işleyemez duruma gelir¹⁵. Mecliste rahat bir çoğunluğa sahip

¹⁴ ATAÇ, s.41 v.d.

¹⁵ Aykut HEREKMAN, Kamu Maliyesi, (Genel Vergi Kuramı), C II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989, s. 118.

olmayan hükümetin reform paketini meclisten geçirmesi rizikoludur. Kılıpayı çoğunluğa sahip bir hükümetin vergi reformunu meclisten geçirmesi parti disiplinine bağlıdır. Bu nedenle vergi reformlarını sık sık meclis gündemine getirmesi ve meclisten geçirmesi zordur. Bu yüzden rahat çoğunluğa sahip olmayan hükümetler, vergi reformu konusunda çekingen davranırlar. Genelde değişiklikler bazı fırsatlarda oluşabilecek geçici çoğunlukla geçirilmeye çalışılır.

Baskı gruplarının siyasi organlar üzerindeki etkisi, vergi reform tasarısının parlamentoda görüşülmesi ve kanunlaşmasında ayrı bir önem taşır. Hükümetlerin icraatında ve parlamentonun oluşumunda seçim önem taşıdığı için siyasiler baskı gruplarını her zaman dikkate almak zorundadır. Baskı gruplarının ağırlığı ve buna bağlı olarak menfaatleri vergi reformu tasarısını etkiler.

VI- ÜLKEMİZDE SİYASİ SÜREÇTE VERGİ REFORMLARINA GENEL BİR BAKIŞ

Türkiye'de yapılmış olan başlıca vergi reformlarının içinden geçtiği siyasal süreç yeterince çeşitlidir. Bunların incelenmesi, vergi reformunun gerekçesi, tasarımı ve uygulanması bakımından Cumhuriyetin ilk yıllarından günümüze kadar ele alındığında, ortaya çıkan görüntüleri şu şekilde özetlemek mümkündür.

A- CUMHURİYETİN İLK YILLARI

Cumhuriyetin ilanıyla birlikte Osmanlı vergi sisteminin tasfiyesine gidilecek yeni vergi sisteminin temelleri atılmıştır. Baskı gruplarının bulunmadığı ve muhalefetin yer almadığı bir siyasal ortamda vergi reform tasarısı bürokrasi tarafından gerçekleştirilmiştir. Başta aşar olmak üzere bir kısım vergiler kaldırılmıştır. Amaç çiftçinin vergi yükünü hafifletmek olmuştur. Bu verginin kaldırılmasından doğan gelir kaybını telafi etmek üzere, çağdaş bir takım dolaysız vergiler (şedüllü bir kazanç vergisi, veraset ve intikal vergisi) ve dolaylı vergiler (genel bir satış vergisi, gümrük tarifesi, istihlak vergileri ve mali tekeller) konulmuş, harçlar ve resimlerde yenilikler yapılmıştır. Ancak, yapılan vergi reformunda sanayileşmiş ülkeler kopya edilmeye çalışıldığı için, henüz pazar ekonomisine bile açılmamış bir tarım ülkesinde uygulama vergi idaresinde büyük güçlükler ortaya çıkartmıştır. Baskı gruplarının ve muhalefetin bulunmadığı ortamda vergi idaresi değişiklik isteklerini istediği gibi çıkartıyordu. Ancak vergi idaresinin istenilen düzeyde gelişmemiş olması, vergi kanunlarının sık sık değişmesine sebep oluyordu.

Dünya ekonomik buhranında tek parti hükümeti bunalım ve enflasyon karşısında bir araç olarak vergi politikasını kullanmıştır. Dış ticaretten sağlanan gelirlerdeki düşüşü telafi etmek için bir çok vergiler arttırılmıştır. İkinci Dünya Savaşı yıllarında artan enflasyona karşı servet vergileri ile aşırı talep önlenmeye çalışılmıştır. Enflasyonun erittiği maktu vergilerin değerlerini korumak için sık sık zamlar yapılmıştır. Varlık vergisi ile savaş yıllarındaki haksız kazanç önlenmeye çalışılmıştır. Ancak varlık vergisi, vergicilik tekniği açısından çok yetersiz kalmıştır.

B- 1950 - 1960 ARASI DÖNEM

Gereğesi ne olursa olsun, iki savaş arasında ve savaş yıllarında yapılan değişiklikler vergi sistemini iyice griptleştirmişti. Hemen savaşı izleyen yıllarda, hükümet radikal ve ileri bir Gelir Vergisi önerisi getirmiştir. Sedüllu kazanç vergisi yerine artan oranlı kişisel gelir vergisi, idarece takdir edilen esnaf vergisi, vatandaşlarla vergi idaresi arasındaki uyumsuzlukları düzenleyen ve her iki tarafın hak ve yetkilerini belirleyen Vergi Usul Kanunu, kurumları ayrı bir vergi kapsamı içine alan Kurumlar Vergisi Kanunu 1950 yılından itibaren yürürlüğe girmiştir. 1950'li yılların yeni demokratik yöntemleri, siyasal kararların oluşturulması sürecinde geleneksel bürokrat egemenliğinin eski gücünün kaybederek seçilmiş üyelere gittikçe daha çok yetki göçeriminin başladığı yıllardır.

Ancak, çok partili siyasi hayata geçişle hazırlanan vergi reform tasarısının parlamentoda görüşülmesi sırasında bazı değişikliklere uğrayarak kanunlaştığı görülmür. En başta büyük çiftçi gruplarının gelir vergisi kapsamına alınmamasının yanı sıra tarım gelirleri de vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Diğer taraftan vergi reform komisyonu tarafından hazırlanan kanun tasarısında sermaye şirketlerinden %20 oranında vergi alınması yolundaki öneri ise parlamentoda %10 indirildiği görülmektedir.

1954 yılında yaygınlaşan vergi kaçakçılığını önlemek için vergi cezalarını arttırıcı değişiklikler yapılmıştır. Ancak istenen sonuç alınamamıştır. 1957 yılında imalatçıların oluşturduğu baskı gruplarının istekleri doğrultusunda uzun süredir uygulanmakta olan muamele vergisinin kaldırılarak yerine bir kaç yarı mamulden ve bazı hizmetlerden alınan bir gider vergisinin konulduğu görülmektedir. Aynı yıl Veraset ve İntikal vergisinde gayrimenkul matrah değerini günün şartlarına göre yükselten bir vergi değişikliğine gidilmişse de baskı gruplarının etkisiyle aynı yıl yürürlükten kaldırıldığı görülmektedir.

C- 1960-1970 ARASI DÖNEM

27 Mayıs 1960 askeri haraketi ile askeri idarenin bürokratlara yaptırdığı vergi reformunda enflasyonun büyük ölçüde ağırlaştırdığı ücret gelirlerinde vergi yükünü hafifletici değişikliklerin ağırlıklı olduğu görülmür. Orta ve büyük tarım işletmeleri vergi kapsamına alınmıştır. Vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla servet beyanı ilkesi getirilmiştir. Ayrıca kurumlar vergisi oranı arttırılmış ve sermaye şirketlerinin vergi yükü arttırılmıştır. Ancak tarım kesiminden ve sermaye şirketlerinden geniş tepkiler gelmiştir. Askeri idarenin denetiminde yapılan vergi reformlarında, bürokratların etkili olduğu görülmektedir.

1961 seçimlerinden sonra kurulan ilk temsili hükümet bir yandan askeri idarenin değiştirdiği vergi yükü yapısından kaynaklanan şikayetleri yatıştırmak, onlara ödünler vermek, bir yandan da planlı döneme geçilmesi ile belirlenen hedeflere ulaşmak için gerekli olan vergi gelirlerini arttırma amacını taşıyordu. Bu nedenle tüm vergi sistemini gözden geçirmek üzere bir komisyon kurulmuştur. Vergi reform komisyonunda bürokratlar ve Üniversite Profesörleri ağırlıklı olduğu görülmektedir. Komisyon bütün vergi yasalarını süzgeçten geçirerek üretken bir çalışma yapmıştır. Yapılan çalışmada yatırımları hızlandırmak ama-

cıyla yatırımları özendirici teşviklerin ağırlıklı olduğu ve sermaye birikimine önem verildiği görülmektedir. Ayrıca gelir vergisinde yapılan bir değişiklikle sermaye şirketlerinin ortaklarına dağıttığı kar paylarından gelir vergisi tevkifatı kaldırılmıştır. Bu değişiklik Türkiyede holdinglerin mantar gibi çoğalmasına neden olmuştur.

Komisyon tarafından hazırlanan vergi reform tasarısı ve önerileri hükümet tarafından büyük ölçüde kabul edilmiş ve hızla yerine getirilmeye çalışılmıştır.

1963 yılında Birinci Beş Yıllık Kalkınma Planının yürürlüğe girmesi ile yeni kaynaklara ihtiyaç duyulmuştur. Buna bağlı olarak vergilerde değişikliğe gidilmiştir. Ancak değişiklikler, vergi oranlarını artırma ve zamlar getirmeden öteye gidememiştir.

1961 seçimleri ile iş başına gelen siyasi iktidar, özel sermaye birikimi için teşvik politikasına önem verdiği görülür. Teşvik belgesi sahiplerine tanınan vergi muafıkları daha da genişletilerek artırılmıştır. Ayrıca hükümet seçim vaadini tutarak servet beyanını da kaldırmak istemiş ancak usulsüzlük gerekçesi ile Cumhurbaşkanı tarafından veto edilmiştir. Altmışlı yılların sonunda siyasi iktidar bozulan ekonomik dengeler nedeniyle uluslar arası finans çevrelerinin baskılarına boyun eğmek zorunda kaldığı ve vergi gelirlerini arttırmak için vergi değişikliklerine gittiği görülmektedir.

C- 1970-1980 ARASI DÖNEM

1970 yılında siyasi iktidar yapılan personel reformuna bağlı olarak artan maaşları karşılamak, kamu açıklarını kapatmak amacıyla 1970 yılı yazında vergi reform paketi hazırladığı görülmektedir. 1970 yılı vergi reform paketinde, bina ve arazi vergilerinin yükümlünün beyanına dayanan tarh yöntemi ile artırılması amaçlanmıştır. Eksik bildirimleri cezalandırmak için Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi konulmuştur. Bazı dayanıklı tüketim malları satış vergisine (İşletme Vergisi) tabi tutulmuştur. Yeni İnşaat Vergisi, Motorlu Kara Taşıtları Vergisi, Taşıt Alım Vergisi uygulmaya konulmuştur.

12 Mart 1971 muhtırasının etkisiyle Anayasa'nın vergilemeye ilişkin hükümlerinde değişikliğe gidildiği görülmektedir. Değişiklikteki amaç hükümetlere vergi politikasını uygulama yönünden imkan sağlayarak enflasyonun etkisini giderici tedbirlerin alınmasında siyasi iktidara imkan sağlamaya yöneliktir. Nitekim Anayasaya "... kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde kalmak, ölçü ve esaslarına uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnasıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmak " yetkisini veriyordu. Ne varki bu hüküm 1975 yılında Anayasa Mahkemesince yürürlükten kaldırılmıştır.

1973 yılı sonunda OPEC ülkelerinin gerçekleştirmiş oldukları büyük fiyat artışları petrol ithal eden gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde bir ekonomik bunalıma yol açmıştır. 1973 petrol fiyat artışlarını izleyen aylarda siyasi tabana dayanmayan geçici bir hükümetin iktidarda olduğu görülür. Teknisyenler hükü-

meti olan söz konusu hükümetin petrol fiyatlarındaki bu olağan üstü zamları iç piyasaya yansıtması sonucu kamu açıklarının büyüdüğü görülmektedir.

1973 seçimlerinden sonra kurulan ilk koalisyon hükümetinin OPEC fiyat artışlarını iç piyasaya yansıttığını görüyoruz. Fakat vergi değişiklikleri konusunda bir vergi reformuna gidilmemiştir.

1975 yılında yeni bir koalisyon döneminin başladığını görüyoruz. Koalisyon hükümeti tarafından bir ekonomik önlem olarak gübre fiyatlarında indirimle gidilmiştir. Dış borçlanma ve emisyonun artırılmasıyla kaynak sağlanma yoluna gidildiği için reform sayılacak bir vergi değişikliğine gidilmediğini görüyoruz.

1977 genel seçimlerinden sonra oluşan siyasi tabloya göre kısa dönemli hükümetlerin kurulduğunu görüyoruz. Genelde hükümetler kılıpayı çoğunluğa sahiptir. 1978 yılında siyasi iktidar tarafından yıllar boyunca bozulan vergi yükünü düzeltmeye yönelik vergi reformu paketinin hazırlandığını görüyoruz. Ayrıca vergi ihtilaflarında bir dizi yenilikler öngörülmüyordu. Ancak, hükümetin kılıpayı çoğunluğa dayanması nedeniyle meclisten vergi reformunun istenilen şekilde çıkmadığını görüyoruz.

1979 yılında oluşan yeni siyasi iktidarın istikrar programına ve vergi reformuna önem verdiğini görüyoruz. Siyasi iktidar tarafından hazırlanan vergi reformu taslağı, belediye gelirlerini artırıcı bir takım düzenlemeleri, gelir ve kurumlar vergisinde değişiklikleri, sermaye üzerinden elde edilen kazançlarda indirimleri, sermaye üzerinden elde edilen kazançlarda indirimleri, Muhasebe-i Umumiye Kanununda her yıl bütçede hükümete ilişkin para değerini fiyatlar oranında yükseltme yetkisi veren değişiklikleri kapsıyordu. Ancak, siyasi iktidarın azınlık hükümeti olması, mecliste yeterince desteği sağlamaması, değişikliklerin istenilen şekilde meclisten çıkmamasına neden olmuştur.

E- 1980-1983 ARASI DÖNEM

12 Eylül 1980 askeri hareketi sonrası oluşan kurucu meclis tarafından vergi reformu hazırlama görevinin bürokrasiye verildiğini görüyoruz. Hazırlanan vergi reformu tasarısı üç temel amaca oturtulmuştur. Birinci amaç, enflasyon nedeniyle erimiş sabit vergi değerlerini, muaflik sınırlarını ve artan oranlı vergi tarifelerini eski değerine yükseltmektir. Gelir ve Kurumlar Vergisinde değişikliklerin yanı sıra maktu vergilerde de (damga resimleri, harçlar, Taşıt Alım Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi) oranlar yükseltilmiştir. İkinci amaç, ücretler üzerindeki ağırlaşan vergi yükünü hafifletmek ve diğer kazanç sahiplerine yaymak, vergi kaçakçılığını azaltmak, etkin ve adil bir vergilemeyi gerçekleştirmektir. Bu yönde gelirin elde edilmesi ile vergilendirilmesi arasındaki zaman aralığını azaltmak amacıyla Peşin Ödeme getirilmiştir¹⁶

Daha sonra 1982 yılında yeni esaslara bağlanan Peşin Ödeme, baskı gruplarından gelen baskılarla 1.1.1983 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır¹⁷.

¹⁶ Salih TURHAN, "Gelir Vergisinde Peşin Ödeme", MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI, Onbeşinci Seri- Sene. 1968, Sermet Matbaası, İstanbul, 1968, s.297.

¹⁷ A.Sami KÜKRER, "3505 Sayılı Yasayla Vergi Mevzuatımıza Giren Geçici Verginin Esasları" Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 365, Afyon İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 5, Eskişehir, 1989, s.342-344.

Enflasyonun etkisiyle vergi dışı kalan veya vergi yükleri azalan zirai kazanç sahipleri ile küçük esnaf ve sanatkara ilişkin götürü usulün alt ve üst sınırları arttırılmıştır. Ücretlilerin vergi yükünü azaltmak amacıyla köklü değişiklikler yapılmıştır.

Hazırlanan vergi reform taslağında üçüncü amaç ise, artan kamu açıklarını kapatmak amacıyla ek gelir sağlamaktır. Bu yönde, vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla Vergi Usul Kanununda bir kısım değişiklikler yapılmıştır. Kaynakta vergi kesme yöntemi yaygınlaştırılmıştır. Yeni vergi kaynaklarını vergilendirmek ve vergi denetimini arttırmak amacıyla beyanname verme genişletilmiştir.

Bürokratlar tarafından hazırlanan vergi reform tasarısının, mecliste muhalefetin etken olmayışı, baskı gruplarının meclis üzerinde fazla etkili olamamasına bağlı olarak, meclisten fazla değişikliğe uğramadan geçtiğini görüyoruz.

Yaygınlaşan vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla 31.12.1982 tarih ve 2772 Sayılı Kanunla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi Ticari, Zirai ve Mesleki kazanç sahiplerine Hayat Standardı Esası getirilmiştir¹⁸.

F- 1983 – 1990 ARASI DÖNEM

1983 Genel seçimleri sonrası Türkiye'de yeni bir dönemin başladığını görüyoruz. Mecliste oluşan iktidar çoğunluğuna bağlı olarak birçok alanda yapılan değişikliklere paralel olarak vergilendirme alanında da reform niteliği taşıyan düzenlemeler yapılmıştır.

Bunların başında, vergilendirme sürecinde modern ve çağdaş bir vergi olarak kabul edilen 25.10.1984 tarih ve 3065 Sayılı kanunla vergi mevzuatımıza giren Katma Değer Vergisi'ni görmek mümkündür¹⁹. Katma Değer Vergisinin yürürlüğe girmesiyle Dahilde Alınan İstihsal Vergisi, İthalde Alınan İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, İşletme Vergisi, Spor-Toto Vergisi ve Dış Seyahat Harcamaları Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır²⁰.

Piyasa ekonomisine verilen ağırlığa bağlı olarak değişen ekonomik yapı içinde sermayenin oluşumu, üretimin, yatırımların, ihracatın artırılması amaçlarına bağlı olarak başta Gelir ve Kurumlar Vergisinde olmak üzere, bazı vergi kanunlarında geniş çaplı düzenlemeler yapılmıştır. Bu dönem içinde özellikle teşvik mevzuatında yapılan düzenlemeler önem taşımaktadır.

¹⁸ 2772 Sayılı 31.12.1982 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması ile 1598 Sayılı Mali Denge Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması Hakkında Kanun, R.G. Yayın Tarihi: 31.12.1982, S. (2.Mük) 17915.

¹⁹ 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, R.G. Yayın Tarihi:02.11.1984, S.18563.

²⁰ Turgut UÇUK Katma Değer Vergisinde Geçiş Hükümleri Kontrol Müesseseleri ve Muhtemel Vergi Hasılatı, Katma Değer Vergisi Seminer Tebliğleri ve Panel Özetleri, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 151/93, Eskişehir, 1984, s. 180.

Vergilendirme süreci içinde vergilendirme işlemlerin sağlıklı ve güvenilir şekilde işleyişini sağlamak, denetleme ve değerlendirmeyi tarafsızlaştırmak amacıyla 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu çıkartılmıştır²¹.

G – 1990 SONRASI DÖNEM

1991 sonrası Meclisin oluşumuna bağlı olarak oluşan koalisyon hükümetleri döneminde vergilendirme sürecinde bazı düzenlemelerin yapıldığını görüyoruz. Gelişen ekonomiye ve konjoktürel dalgalanmalara bağlı olarak yapılan bu düzenlemelerin bazılarını şu kekilde sıralamak mümkündür ; 3946 Sayılı Kanunla başta Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi olmak üzere, bazı kanunlarda düzenlemeler yapılmıştır²². 1994 yılında ekonomide oluşan konjoktürel dalgalanmalara bağlı olarak alınan bir dizi ekonomik önlemlere paralel olarak 3986 Sayılı Kanunla Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Ek Gayrimenkul Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi getirilmiştir²³.

Vergilendirme sürecinde uzun bir süredir yapılamayan reform niteliğini taşıyan değişikliklerin, iktidarda azınlık hükümeti olmasına rağmen, kayıt dışı ekonominin yaygın hale gelmesi ve uzun bir süredir değişen ekonomik ve sosyal değişimlere bağlı olarak 22.07.1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanunla yapıldığını ifade etmek mümkündür²⁴. Söz konusu kanunda reform niteliği taşıyan hükümleri şu şekilde sıralamak mümkündür.

4369 Sayılı Kanunla yapılan değişikliklerde en önemli olan Gelir Vergisi Kanununda “Gelir” in tanımında yapılan değişikliktir. Gelir Vergisi ve diğer Vergi Kanunlarında yapılan değişikliklerin büyük bir kısmı, gelir kavramı tanımında yapılan bu değişikliğe bağlı olarak düzenlemeleri kapsamaktadır.

4369 Sayılı Kanunla gelir kavramı “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü

²¹ 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, R.G. Yayın Tarihi: 13.06.1989, S.20194.

²² 3946 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 1318 Sayılı Finansman Kanunu, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 3505 Sayılı Kanun ve 2978 Sayılı Vergi İdaresi Hakkında Kanun ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, R.G.Yayın Tarihi: 30.12.1993, S.(Mük) 21804.

²³ 3986 Sayılı Ekonomik Denge İçin Yeni Vergiler İhtası ile 01.07.1964 Tarihli ve 488 Sayılı, 02.07.1967 Tarihli ve 492 Sayılı, 07.11.1984 Tarihli ve 3074 Sayılı, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı, 21.07.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı, 02.02.1981 Tarihli ve 2380 Sayılı, 15.07.1963 Tarihli ve 277 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, R.G.Yayın Tarihi 07.05.1994, S.21927.

²⁴ 4369 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, R.G.Yayın Tarihi, 29.07.1998, S.(Mük) 23417.

kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Böylece Gelir Vergisinde daha önce esas alınan “Kaynak Teorisi” ne göre gelirin kavranmasından vazgeçilerek “Safi Artış (Net Artış) Teorisi” ne geçilmiştir. Yapılan bu değişiklik ile kaynağı ne olursa olsun gerçek kişilerin harcama veya tasarruflarına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratlar Gelir Vergisi kapsamına alınmıştır. Böylece, gelir ile harcama ve servet arasında bağlantı kurulması ve bu yolla gelirin tesbiti imkanı doğmuştur. Daha sonra Gelir Vergisi Kanununun ikinci maddesinde yer alan gelir unsurlarından “Sair Kazanç ve İratlar” unsuru “Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar” şeklinde değiştirilmiştir. Buna bağlı olarak vergiyi doğuran olayın tesbitine ilişkin sürenin uzatılmasının yanısıra gerçek kişilerin tasarruf veya harcamalarında meydana gelen artışların isbatı, vergi idaresi yerine vergi mükelleflerine yüklenmiştir. Yani bir anlamda mükelleflerin tasarruf veya harcamalardaki artışlarda “Nereden Buldun” esası getirilmiştir.

Harcama ve servet artışlarından hareketle gelirin tespiti, harcama veya servet artışı olarak ortaya çıkan kıymetlerin, değişikliğin yapılmasından önce var olup olmadığının belirlenmesi, bu tarihten önce varolan kıymetlerden karşılandığının tespiti ise bunların harcama veya servet artışının meydana geldiği döneme ait gelirin tespitinde dikkate alınmaması zorunluluğuna bağlı olarak geçmişle bağlantının kopartılması amacıyla 30 Eylül 1998 tarihi mali milad olarak tespit edilmiş ve mükelleflerin gelir ve servetleri ispata davet edilmiştir.

Gelir Vergisinde yapılan diğer bir değişiklik, “Götürü Usul” de vergilendirme kaldırılarak yerine “Basit Usul” de vergilendirme getirilmesidir. Böylece, Gelir Vergisinde esas olan gelirin gerçek usulde vergilendirilmesi ilkesine dönülmüştür. Çünkü, basit usulde vergiye tabi tutulan mükelleflerde defter tutmanın dışında gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin yerine getirmek zorunda olduğu her türlü mükellefiyet getirilmiştir.

Gelir vergisinde yapılan diğer bir değişiklik ise, vergi dilimlerinin yükseltilmesi ve vergi oranlarının düşürülmesi olmuştur. Amaç, vergilemenin daha geniş alana yayılmasını sağlamak, vergi kaçacağını önlemek ve kayıtdışı ekonomiyi kayıt altına almaktır.

Yine Gelir vergisinde yer alan Geçici Vergi değiştirilmiş ve üçer aylık dönemlere indirilmiştir. Amaç, ekonomik konjoktüre bağlı olarak ihtiyaç duyulan vergi gelirlerinin tahsilindeki süreyi azaltmak, vergi kaçakçılığın ve vergi kaybını önlemektir. Kurumlar vergisi mükellefleri de üçer aylık kazançları üzerinden %25 oranında Geçici Vergi ödemeye tabi tutulmuştur.

Emlak vergisinde vergi oranları binalarda binde 2 ve arazilerde binde 1'e düşürülmüştür. Buna karşılık Genel Beyan dönemlerinde beyan edilen rayiç değerlerin takip eden yıllarda enflasyona bağlı olarak yıpranmasını önlemek amacıyla, her yıl yeniden değerlendirme oranı ile yükseltilmesi esası getirilmiştir.

Veraset ve İntikal vergisinde enflasyona bağlı olarak menkul ve gayrimenkul mallardaki artışlardan kaynaklanan vergi maduriyetini önleme amacına bağlı olarak vergi dilimleri yükseltilerek vergi oranları düşürülmüştür. Ancak, veraset yoluyla

intikallerde vergi oranlarının düşürülmesine karşılık ivazsız intikallerdeki oranlar yükseltilmiştir.

SONUÇ

Maliye Literatüründe vergi reformu, vergi yükünün vatandaşlar arasındaki bölüşümünün önemli ölçüde değiştirilmesini ifade eder. Mali açıdan vergi reformunu ele aldığımız zaman; vergi paylarını değiştirmeksizin sadece toplam vergi yükünü ağırlaştırmak bir vergi reformunu ifade etmez. Böyle bir vergi yükü artışı, sadece kamu ekonomisinin milli gelirdeki payını artırma kararıdır; vergi reformu değildir. Aynı şekilde nisbi vergi yüklerini değiştirmeksizin idari etkinliği arttırmayı amaçlayan değişiklikler de vergi reformu sayılmaz. Bunun yanı sıra, hiçbir gelir grubunun vergi yükünü ağırlaştırmaksızın toplam vergi yükünü azaltan değişiklikler de vergi reformunu ifade etmez. Bu değişiklikler vergi yönetimi reformu sayılır. Bu nedenle maliye literatüründe vergi reformundan bahsedebilmek için, vergi yükünün vatandaşlar arasındaki bölüşümünün önemli ölçüde değiştirmeye yönelik değişiklikleri kapsaması gerekir.

Vergi reformu özde siyasal bir olgudur. Özel teşebbüse dayalı bir piyasa ekonomisinde, hükümet gelir dağılımını vergi ve harcama politikası ile etkileyebilir. Kamu hizmetlerini kendini destekleyen kütlelere refah dağıtacak şekilde kararlaştırabilir. Buna karşılık destek beklemediği kütlelerin vergi yükünü daha fazla arttırmaktan sakınmaz. Ancak, bu yöne karşı anayasal sınırlar konmuştur. Bu anayasal sınırlamaların yanı sıra vergileme prensipleri ve vergileme teknikleri açısından bir kısım prensiplere uyma zorunluluğu söz konusudur. Herhangi bir anda varolan vergi sistemini yürürlüğe koymuş bir iktidarın dayandığı siyasi tabandan çok daha farklı bir siyasal güç iktidara geldiği zaman, derhal vergi reformu konusunu gündeme getirir.

Ancak bunun yanısıra vergi kanunlarının değişen ekonomik, teknolojik gelişmelere ve konjoktürel dalgalanmalara uyum zorunluluğu söz konusudur. Vergi Kanunlarının kendi yapısı içinde bu gelişmelere uyum sağlayacak yasal düzenlemelerin mevcut olmaması, vergi kanunlarının sık sık değişmesini de beraberinde getirmektedir. Diğer taraftan vergi kanunlarının hazırlanmasının çeşitli teknik sorunların yanısıra, bir verinin konulacağı, kaldırılacağı, yükseltileceği veya indirileceği zaman anını seçimi ayrı bir önem taşır. Diğer taraftan vergi kanunlarının geriye yürümesi de mümkün değildir.

Cumhuriyet döneminden günümüze kadar geçen zaman sürecine baktığımız zaman, bu zorluklara bağlı olarak reform niteliğini taşıyan yasal düzenlemelerin yaygın olmadığı ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle vergi kanunları içine günün şartlarına otomatik olarak uyum sağlayacak hükümlerin yerleştirilmesi gerekmektedir. Nitekim son dönemlerde çıkartılan vergi yasalarına bakıldığı zaman, bu esasın dikate alındığını ifade etmek mümkündür.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman, KIZILOT, Şükrü, EYÜPGİLLER, Saygın, Türk Vergi Sistemi.** Gazi Üniversitesi Yayın No:104, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:45, Ankara, 1987.
- AKSOY, Şerafettin, Kamu Maliyesi (Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası),** Filiz Kitapevi, İstanbul, 1991.
- ATAÇ, Beyhan, Maliye Politikası (Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları)** Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları Eskişehir, 1994.
- BULUTOĞLU, Kenan Türk Vergi Sistemi, C.I, B.6, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.**
- ÇAĞAN, Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.**
- ERVARDAR, Fehamettin, "Niçin ve Nasıl Bir Vergi Reformu Gereklidir", MALİYE ENSTİTÜSÜ KONFERANSLARI, Yirmiikinci Seri- Sene 1972, İstanbul, 1974.**
- GÖRGÜN, Sevim, Maliye Politikası, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No:2823, İktisat Fakültesi No:317, Maliye Enstitüsü No:50, Çağlayan Basımevi, İstanbul, 1972.**
- HEREKMAN, Aykut, Kamu Maliyesi (Devlet Faaliyetleri ve Finansman Teknikleri), C.I, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989.**
- HEREKMAN, Aykut, Kamu Maliyesi, (Genel Vergi Kuramı), C II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989.**
- I. ADELMAN, C.MORRIS, Ekonomik Growth and social Eguity in Developing Countries, Stanford University Press. 1973.**
- KÜKRER, A.Sami, "3505 Sayılı Yasayla Vergi Mevzuatımıza Giren Geçici Verginin Esasları" Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 365, Afyon İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 5, Eskişehir, 1989.**
- MUSGRAVE Richard and MUSGRAVE Peggy, Public Finance in Theory and Ptuctire, Second Edition, Mc. Grow-Hill, Kogakusha, 1976.**
- NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Sermet Matbaası, İstanbul, 1978.**
- ÖNDER, İzzettin, "Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması", VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 1990.**
- TUNCER, Selahattin, Gelirin Yeniden Dağılımı (Redistribution), İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları No:23, İstanbul, 1970.**
- TUNCER, Selahattin, Kamu Maliyesi, E.İ.T.İ. Akademisi Yayınları No:41, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1969.**
- TUNCER, Selahattin, Vergi Uygulamaları (En Son Değişikliklere Göre), B.4. İstanbul, 1983.**

- TURHAN, Salih, "Gelir Vergisinde Peşin Ödeme", MALİYE ENSTİTÜSÜ KONGRESANSLARI, Onbeşinci Seri- Sene, 1968, Sermet Matbaası, İstanbul, 1968,**
- TURHAN, Salih, Vergi Teorisi, İstanbul, 1979.**
- TÜRK, İsmail, Maliye Politikası (Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçelemeleri), B.4, S Yayınları, S Yayınları No:14, Sevinç Matbaası, Ankara, 1979,**
- UÇUK, Turgut, Katma Değer Vergisinde Geçiş Hükümleri Kontrol Müesseseleri ve Muhtemel Vergi Hasılatı, Katma Değer Vergisi Seminer Tebliğleri ve Panel Özetleri, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 151/93, Eskişehir, 1984.**
- ULUATAM, Özhan, Kamu Maliyesi, A.Ü. SBF Yayınları No:413, Ankara, 1973.**