

**GELİŞMİŞ ÜLKELERDE  
GELİR VE KURUMLAR  
VERGİLEMESİNDEKİ YENİ YAKLAŞIMLAR**

**Prof.Dr. Ömer Faruk BATIREL**

## GİRİŞ

Gelişmiş ülkelerde, son yıllardaki kamu harcamaları artışı kaçınılmaz bir biçimde vergi yükü artışını da beraberinde getirmiştir. Vergi yükünün artırılma zorunluluğu, öncelikle bir vergi karmaşı (bileşimi) sorunu ortaya çıkarmış ve özellikle kamu geliri (bütçe) sınırlaması yönünden yüksek hasılat sağlayan geniş tabanlı gelir üzerinden alınan vergilere daha fazla yüklenmek gereği hasil olmuştur. Bu yüklenme, belli kesimlere sağlanan teşviklerin çoğalmasına yol açmış bu teşviklerin çeşitliliği de vergi yükü dağılımını adaletsiz, sistemi de karmaşık hale getirmiştir. Üstelik başlıca iktisadi büyüme amacıyla tanınan vergi teşvikleri bekleneni verememiş, tasarruf ve yatırım düzeyinin artışına katkı yapamamıştır. Kaldı ki, yük artışı, düşük gelir gruplarının vergilendirmesinde yük hafifletilmesi konusundaki baskıları da şiddetlendirmiştir. 1970'li yıllarda gelişmiş ekonomilerde yaşanan enflasyon, gelir ve kurumlar vergisinde ayarlamaları gerektirmiş olmasına karşın, bugün enflasyon oranlarının aşağıya çekilmesi bu konuda yapılan ayarlamaların gözden geçirilmesini icabettirmiştir. Son olarak gelir ve kurumlar vergilerinin bütünleştirilmesi konusundaki yaklaşımlarında özellikle hisse senedine yatırılan küçük tasarrufların çift vergilenmesinin önlenmesi açısından büyük önem taşıdığı anlaşılmaktadır.

Özetlenecek olursa, gelişmiş ekonomilerin gelir ve kurumlar vergilemesinde 1980'li yılların iktisat politikası amaçlarındaki değişmelere paralel olarak, bazı yeni düzenlemeler yapma gereği ortaya çıkmış bulunmaktadır. Artık 1970'li yılların sonundaki enflasyon oranlarından kurtulmuş ve iktisadi büyüme hızının yükseltilmesi amacıyla gelir ve kurumlar vergilerinde yeni bazı yaklaşımların benimsenmesi zarureti hasil olmuştur. Bu konudaki yaklaşımlar ya da geleceğe yönelik vergi planlamasında başlıca konular şunlardır: Gelir vergisinde, konu genişletilmesi yapılmış ve marjinal oranlar düşürülmüştür. Farklı vergi kaynakları daha eşit bir biçimde vergilenmek istenmektedir. Kurumlar vergisinde de yatırım kararları lehine olan teşviklerin kaldırılması, kurumlar vergi oranının düşürülmesi, dağıtılan kârların aleyhine yapılan ayırımın hafifletilmesi için önlemler alınmaktadır. Daha genel olarak, dolaylı vergilerin vergi karmaşı içindeki payı artırılmak ve bunun içinde Katma Değer Vergisi ya da benzeri genel satış vergisi kullanılmak istenmektedir. Şimdi bu konuda önerilen reformları sırasıyla ele almak istiyoruz, ancak bundan önce vergi düzeyleri ve bileşimi hakkında bilgi vermek istiyoruz.

## I. VERGİ DÜZEYLERİ VE VERGİ BİLEŞİMİ

Aşağıdaki tabloda GSYİH'nın bir yüzdesi olarak vergi gelirleri verilmektedir. Bu vergi gelirleri, sosyal güvenlik katılımlarını da içermektedir.

**TABLO 1**  
**GSYİH'nın yüzdesi olarak vergi gelirleri**

	<u>1965</u>	<u>1975</u>	<u>1985</u>
Avustralya	24	29	31
Avusturya	35	39	42
Belçika	31	41	47
Kanada	26	33	34
Danimarka	30	41	49
Finlandiya	30	35	37
Fransa	35	37	46
Batı Almanya	32	36	38
Yunanistan	21	25	29
İrlanda	26	32	38
İtalya	27	29	41
Japonya	18	21	27
Lüksemburg	30	38	41
Hollanda	34	44	45
Yeni Zelanda	25	30	31
Norveç	33	45	48
Portekiz	18	25	31
İspanya	15	20	28
İsveç	36	44	51
İsviçre	21	30	32
Türkiye	15	21	16
İngiltere	31	36	39
ABD	26	30	29
AĞIRLIKSIZ ORTALAMA	27	33	37

(1) Avustralya, Belçika, Yunanistan, İtalya, Japonya, Lüksemburg, Yeni Zelanda ve ABD için 1984 rakamları kullanılmıştır.

Tablodan da anlaşılacağı üzere, gelişmiş ülkeler içinde en yüksek vergi düzeyine sahip ülkeler, sanayileşmiş Avrupa ülkeleridir. (Bunlar içinde en yüksek % 51 ile İsveç, en düşük % 32 ile İsviçre'dir). Orta vergi düzeyindeki gelişmiş ülkeler ise pasifik ülkeleri diyebileceğimiz Kanada, ABD, Japonya, Avustralya ve Yeni Zelanda gibi ülkelerdir. Bunların vergi oranı ise % 30 dolaylarındadır. Son on yıl boyunca vergi oranı düşen tek sanayileşmiş ülke ABD olmuştur.

Buna karşılık, az sanayileşmiş denilebilecek İspanya, Portekiz, Yunanistan gibi ülkeler ise son on yılda (1975-1985), bir önceki on yıla oranla vergi düzeylerini, Avrupa

dışı sanayileşmiş OECD ülkelerinin üzerine çıkarmıştır. (Türkiye hariç 1975 % 21, 1985 % 16).

Bundan anlaşılacağı üzere 1975-1985 arası sanayileşmiş ülkeler vergi düzeylerini yükseltmişlerdir. Acaba bu yükseltme sonucu vergi bileşimi hangi vergilerle ağırlıklı hale gelmiştir.

1965-1985 arası, son yıllarda istikrarlı hale gelmesine rağmen sanayileşmiş ülkelerde gelir vergisi ve sosyal güvenlik katılımlarına ağırlık verilmiş ve düzey artışı böylece sağlanmıştır. Halbuki tüketim vergileri ile sosyal güvenlik katılımlarının önemsiz olduğu Avrupa dışı ülkelerde, vergileme orta düzeydedir. Hatta son on yılda tüketim vergilemesi ile sosyal güvenlik katılımları ağırlıklı olan az sanayileşmiş Avrupa bile sanayileşmiş Avrupa dışı ülkelerini bu nedenle geçebilmiştir.

Özetleyecek olursak, son on yılda sanayileşmiş ülkelerde (özellikle Avrupa) vergi yükü artmış, artan bu yükü de gelir ve sosyal güvenlik katılımları finanse etmiştir. Üstelik gelir ve kurumlar vergilerinde sermayeye tanınan teşvikler vergi yükü artışını emek gelirinin üzerine yüklemiş ve sistemin genelliğini kaybetmesine ve adaletsizliğe yol açmıştır. Acaba ülkeler, vergi yükü dağılımındaki bu adaletsizlikler ve teşvik ayrıcalıklarıyla karmaşıklaşmış bir vergi yapısından kurtulmak için ne tür reform stratejileri önermektedirler.

## II. GELİR VE KURUMLAR VERGİLEMESİNDEKİ REFORM ÖNERİLERİ

**A. Gerekçe:** Yukarıda da belirttiğimiz gibi, bu konudaki reform önerilerinin gerekçesini artan vergi yükünün adil dağılımı ve vergi yönetiminin basitleştirilmesi teşkil etmektedir. İleri sürüldüğüne göre özellikle yatay adalet ilkesi zedelenmiştir. Adaletsiz yük dağılımı, tasarruf kararları üzerinde olumsuz etki yapmakta ve faiz gelirlerinin gelirden düşülmesindeki ayrıcalıklar, sermaye gelirlerinin negatif vergilenmesine yol açmaktadır. Kurumlar vergisinde firmalara özellikle 1970 lerin enflasyonist ortamına tanınan yatırım teşvikleri, kaynakların etkin olmayan şekilde dağılımına yol açar hale gelmiştir. Gelir ve kurumlar vergilerinin bütünleştirilme sistemlerindeki aksaklıklar, temettüleri (dağıtılan kârlar) aleyhine sonuç vermekte ve çift vergilendirmeye neden olmaktadır. Bu kısa gerekçeden de anlaşılacağı gibi, gelişmiş ülke vergi sistemlerinde sistemin adaleti sorunu ortaya çıkmış ve sorunların çözümü için aşağıdaki reform önerileri yapılmış ve bir bölümü uygulamaya konulmuştur.

### B. Reform Önerileri ve Gerçekleşmeler

**1. Gelir Vergisi:** Gelir vergisinde reformlar başlıca vergi konusunun genişletilmesi, gelir vergisi tarifesinin yeniden düzenlenmesi, emek ve sermaye gelir arasındaki yük eşitsizliğinin giderilmesi ve gelir vergisi ile sosyal güvenlik vergilerinin bütünleştirilmesi şeklinde sıralanabilir.

**a) Vergi Konusunun Genişletilmesi:** OECD ülkelerinde 1985 yılı itibariyle GSYİH'nın bir yüzdesi olarak gelir vergisinin oranı ortalama % 11.59 dur. Buna karşılık iki çocuklu ortalama bir işçinin brüt kazancının bir yüzdesi olarak gelir vergisi oranı ise ülkelere göre büyük farklılıklar göstermektedir (indirimler hesaba katılmazsa, en yüksek Danimarka ve İsveç'te % 34 dolaylarında, en düşük Japonya ve Lüksemburg % 2).

Bu adaletsizliği gidermek amacıyla ya vergi dışı kalmış gelir kaynakları (özellikle sosyal yardımlar) vergi konusu içine alınmak istenmekte (bu daha çok ortalama işçinin vergi yükü % 10 ve altında olan ülkelerde geçerlidir). İkinci bir yaklaşım belli gelir kaynaklarının tercihli şekilde vergilenmesinden vazgeçilmesi, belli giderlerin (faiz gibi) gelirden düşülme imkanlarının sınırlanması şeklindedir. Çoğu ülke sermaye gelirlerinin tercihli vergilenmesinden vazgeçilmesi şeklindeki bu yaklaşımı benimsemiştir. Bu konudaki örnekler şöylece sıralanabilir. Gelecekteki sermaye kazançların vergilenmesi (Avusturya), sermaye kazançlarının istisna sınırının daraltılmak ya da bu kazançların vergilerin artırılması (Danimarka, Japonya-ABD) konut faizlerinin düşülme imkanının azaltılması (Norveç, ABD, İsveç).

Öte yandan düşük gelirlerin ödeme gücü ilkesi gereği vergiden istisna edilmesi; düşük gelirin (vergi eşiğinin) belirlenmesi güçlüğü, vergi yükü dağılımını değiştirmesi ve hazineye maliyet yüklenmesi açılarından eleştirilmekte, ancak sosyal gerekçeler ve diğer vergilerin yükü bu konudaki reformu oldukça sınırlamaktadır.

#### **b) Tarifenin Yeniden Düzenlenmesi**

Bu konuda yapılan başlıca düzenleme, dilim sayılarının azaltılması ve en üst dilimin marjinal oranının düşürülmesidir. Dilim sayılarının en fazla olduğu İtalya'da (1975: 32 adet) sayı 9'a düşürülmüştür. Dilim adedi azaltılan diğer ülkeler şunlardır (Japonya, İngiltere-İrlanda-ABD sınırlı ölçüde Yunanistan, Kanada ve Türkiye).

Marjinal oranlar ise 1975'de en yüksek % 83 (İngiltere iken) 1985'de (yüzde 72'ye düşmüştür. Hollanda, Belçika). En düşük dilimin marjinal oranı ile en yüksek dilimin marjinal oranı arasındaki farkı en fazla olan ülkeler Fransa (5,65), İsveç (3,54). Finlandiya (6,51), İsviçre (1.1, 13,2). Buna karşılık en alt ve üst marjinal oran farkları çok az olan ülkeler ise İrlanda (35,60), İngiltere ve Avustralya (35,60), Federal Almanya (22,56), Belçika, (24.1, 72). Dilim sayıları fazla olan ülkelerde, üst marjinal oranda yüksektir. Ancak bu karşılaştırmalarda bazı ülkelerin yerel düzeyde aldığı gelir vergileri hesaba katılmamaktadır.

**c) Yatay Eşitliğin Sağlanması.** Gelir vergisindeki teşvik önlemleri başlıca sermaye gelirlerinin avantajlı vergilendirilmesine yönelik olmuştur. Önlemlerin başında konut finansmanında kullanılan kredi faizlerinin gelirden düşülebilmesi gelmektedir. Bu temel avantajın yanısıra kurumsal tasarrufların (özel sigorta, hayat sigortası, tasarruf hesapları, tahvil) gelir ve ödemelerinin tercihli vergilendirilmesi sayılabilir. Sermaye gelirlerine ayrıcalık sağlayan bu önlemler sonucu, yukarıda konu genişletilmesi konusunda da belirttiğimiz gibi, vergi konusu daraltılmış, bunun sonucu oranlar yükselmiştir.

Bu teşviklerin eleştirilmesinin başlıca nedenleri şunlardır. Teşvikler (özellikle konut faizleri gibi) amacını gerçekleştirmiştir. Bu teşviklerden çoğu, tasarruf sürecini aşırı kurumlaştırmış, riskli yatırımların finansman isteğini azaltmış ve başlıca tasarrufçuya değil, mali kurumlara yarar sağlamış, sistemin karmaşıklığını artırmış ve en önemlisi gelir kaybına yol açarak, vergi yükü dağılımını bozarak gelir bölüşümünü olumsuz etkilemiştir.

d) Son olarak, gelir vergisi ile sosyal güvenlik sistemi arasındaki ilişkilerin yeniden gözden geçirilmesinden söz etmek gerekir. Genelde, sosyal güvenlik primleri ile gelir vergisi arasındaki benzerliklerin farklardan fazla olduğu, buna göre sosyal güvenlik sisteminin, gelir vergisi ile bütünleştirilmesi savunulmuş ve sosyal hizmetlerin genel bütçeden karşılanması önerilmiştir. Özellikle Kuzey ülkeleri ve Güney Pasifik ülkelerinde, sosyal güvenlik primlerinin tavanlarının kaldırılarak daha az regresif hale getirilmesi savunulmaktadır. İşverenlerden prim alınmasının da genelde işçi katılımlarından daha yüksek olduğundan, düşük ücretlere, kârlara ya da yüksek fiyatlara yol açtığı savunulmuştur.

**2. Kurumlar Vergisi:** Kurumlar vergisi konusundaki başlıca reform konuları, yatırım kararları lehine olan teşviklerin kaldırılması ve vergi oranının düşürülmesi- bunun yanı sıra dağıtılan kârlar aleyhine yapılan ayırımları hafifletici önlemler olarak özetlenebilir.

**a) Teşviklerin Kaldırılması:** Sanayileşmiş ülkeler kurumlar vergisi sistemlerinde mevcut yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman şeklindeki teşviklerin amacının yatırımdan özendirilmekten çok enflasyonun kurumların vergi yükleri üzerindeki yüklerini hafifletmek olduğu ifade edilmiştir.

Sanayileşmiş ülkelerde enflasyonun durması bu teşvikleri tartışmalı hale getirmiş ve uygulanan yatırım teşviklerinin sermayenin kullanımında sapmalara yol açtığı, mükellefler arası vergi adaletini bozduğu ve pahalı bir araç olduğu ileri sürülmüştür. Dolayısıyla kurumlar vergisinin tabanının genişletilmesi, teşviklerin azaltılması ve oranının düşürülmesinin iktisadi etkinliği artıracığı ve vergi adaletini gerçekleştireceği savunulmuştur.

Yatırım indirimi ya da hızlandırılmış amortisman uygulamayan sanayileşmiş ülkeler Fransa ve İtalya'dır. Danimarka, Finlandiya, Japonya, Yeni Zelanda, Norveç, İngiltere, İsviçre gibi ülkelerde ise yatırım indirimi uygulanmamaktadır.

Teşviklerin kaldırılmasının kısa dönemde yatırım düşüşü gibi pahalı ekonomik etkilerinin olduğu, A-G giderleri için tanınan indirimlerin ise iktisadi büyüme hızını artırıcı yeni mamul ve teknolojilerin geliştirilmesine hizmet edebileceği ve bunların sistemde korunması gerektiği belirtilebilir.

Son olarak yatırım teşvikleri ile doğrudan teşvik amacıyla sübvansiyonlar karşılaştırılabilir. Sübvansiyonların daha fazla kırtasiyeciliği gerektirmesi ve bütçe hacmini büyütmesine rağmen siyasal tercihleri açığa vurması ve vergi teşvikleri gibi gizli ve görünmez olmaması gibi faydaları bulunmakta ve bu nedenle de vergi teşviklerine tercih edilmesi gerektiği belirtilmektedir.

b) **Vergi Oranlarının Düşürülmesi:** Kurumlar vergisi dönemler itibariyle GSYİH içinde payı oldukça istikrarlı kalan vergilerden biridir. 1975 yılında Toplam OECD ülkeleri ortalaması % 2.44 iken, 1984'de % 2.85 olmuştur. 1984 verilerine göre, Kurumlar Vergisinin nisbi payı en yüksek olan ülkeler başta Norveç olmak üzere, Lüksemburg, Japonya ve İngiltere'dir.

Buna karşılık bu verginin milli gelir içindeki ağırlığının düşük olduğu ülkeler, Yunanistan (% 0.90), Avusturya (% 1.25), İrlanda, İspanya, Finlandiya, Fransa gibi ülkelerdir.

Aşağıdaki tabloda Kurumlar vergisinin 1986 itibariyle kanuni oranları görülmektedir.

<u>Kurumlar Vergisi Oranları</u>	
<u>Ülke Adı</u>	<u>Normal Vergi Oranı (%)</u>
ABD	46
Avustralya	46
İngiltere	35
Avusturya	55
Belçika	45
Kanada	50
Danimarka	50
Finlandiya	50
Fransa	45
Almanya	56
Yunanistan	44
İrlanda	50
İtalya	53
Japonya	43.3
Lüksemburg	40
Hollanda	43
Yeni Zelanda	45
Norveç	51
İsveç	52
İsviçre	39
Türkiye	46

Tablodan da anlaşıldığı gibi en yüksek oranı % 56 ile Federal Almanya, en küçük oranı ise % 35 ile İngiltere uygulamaktadır. Ne var ki, kurumlar vergisi oran karşılaştırılmasının yapılmasında, yerel yönetimlerin uyguladığı oranlar ile gelir ve kurumlar vergilerinin bütünleşme sistemlerini de (dağıtılmış ve dağıtılmamış kârların vergi oranlarında) dikkate almak gerekir.

Söz gelimi, dağıtılmış kârlar yönünden gelir ve kurumlar vergisinin toplam yükü, Almanya'da tam mahsup sistemi uygulandığından azalmakta, halbuki İngiltere'deki % 35 oran kısmi bir indirim tanındığından yükselmektedir.

Gelişmiş ülkelerde son yıllarda vergi oranı konusunda iki tür eğilim görülmektedir. Dağıtılan kârların çifte vergilenmesini önleyici önlemlerin alındığı ülkelerde kurumlar vergisinin kanuni oranı artırılmakta (Avustralya, Yeni Zelanda gibi). Buna karşılık bu konuda herhangi bir düzenleme yapılmayan ülkelerde teşviklerin kaldırılmasına paralel olarak kanuni oranlar düşürülmektedir. (İngiltere % 52'den % 34'e, ABD, % 46'dan 1987'de % 34'e düşürdü, Japonya % 43,3'den % 37,3'e).

**c) Dağıtılan kârların daha hafif vergilendirilmesi:** Gelir ve kurumlar vergilerinin bütünleşme sistemlerinin temelinde; dağıtılan kârların çifte vergilenmesinin (gelir+kurumlar) önlenmesi yatmaktadır. Bu açıdan çeşitli ülkelerin uyguladığı bütünleşme istemleri aşağıda şema olarak verilmiştir.

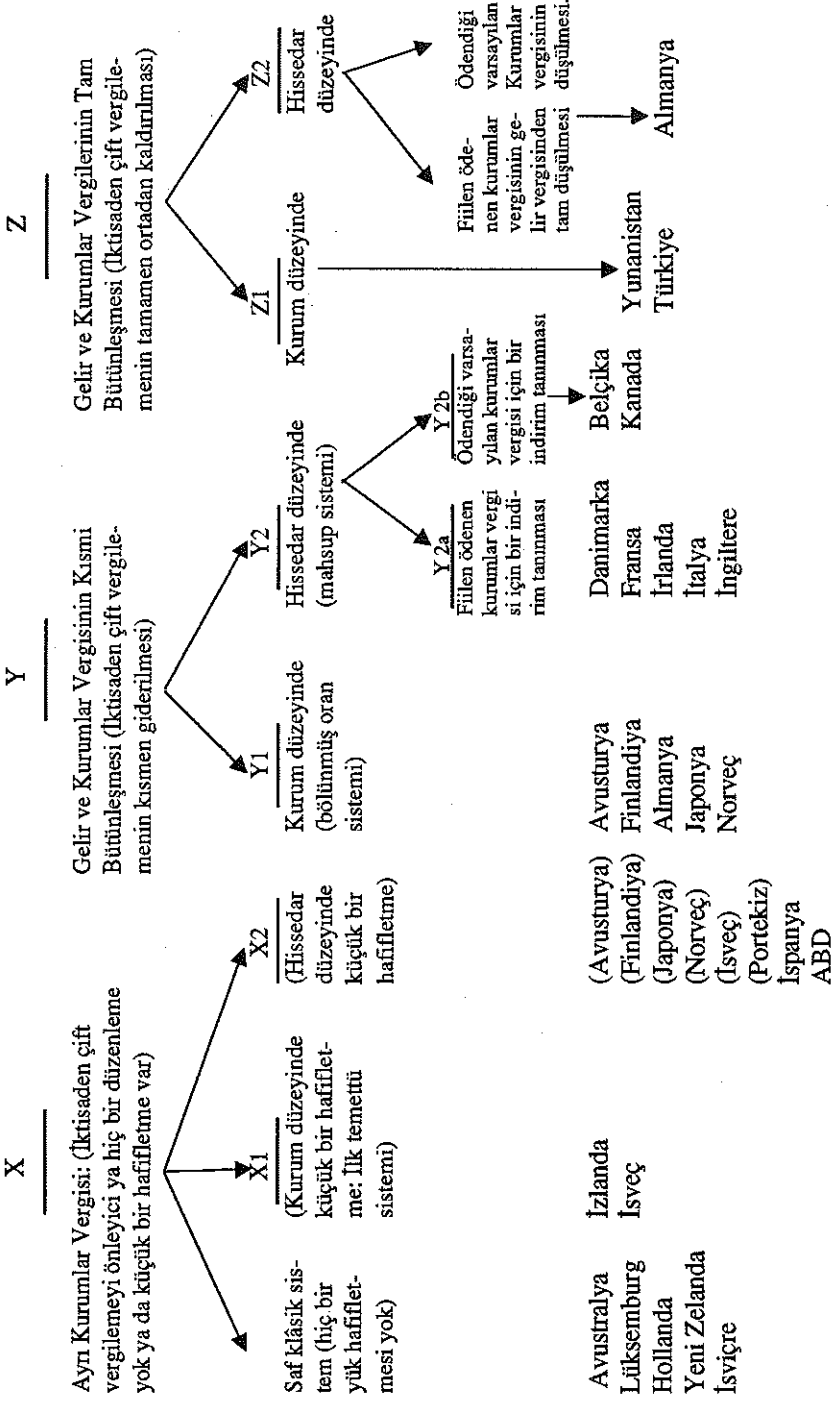
Bu şemaya göre, klasik sistem uygulayan ya da kurumlar vergisine tabi tutulmuş kârları hiçbir indirim tabi tutmayan veyahut da çok küçük bir hafifletmeye tabi tutan ülkeler çoğunluktadır. Buna karşılık, dağıtılan kârları çift vergilendirmeyi önleyen ve tam bütünleşme sistemini tek uygulayan ülke Federal Almanya'dır. Federal Almanya ayrıca dağıtılmış ve dağıtılmamış kârların ayırımında bölünmüş oran sistemini de kullanmaktadır. Tabloda görüldüğü gibi Türkiye ve Yunanistan da kurum düzeyinde çifte vergilemeyi önlemekte ancak dağıtılan kârların yükünü dağıtılmamışlara göre hafifletmemektedirler.

Gelişmiş ülkeler çifte vergilemeyi önlemeyi büyük ölçüde hissedarlar düzeyinde gelir vergisine indirim tanıyan ya da bölünmüş oran sistemi uygulayarak yapmaktadırlar. Yeni reform hareketleri büyük ölçüde tam mahsup sistemine geçiş şeklindedir.

**d) Kurumlar vergisi konusunda son olarak enflasyonist ortamda yapılan ad hoc ya da sistematik ayarlamaların (özellikle endeksleme), enflasyon oranının yüzde 10'ları aşması ve bu durumun kalıcı olması durumları hariç uygun olmadığı, bu ayarlamaların (geçici olanların) vergi sisteminin etkinlik ve adaletini zedelediği ileri sürülmektedir.**



**TABLO H.OECD ÜYELERDE KURUMLAR VERGİSİ TÜRLERİ**



**SONUÇ:** Bu makalede özellikle gelişmiş OECD ülkelerinde 1980'lerde ortaya çıkan yeni gelir ve kurumlar vergisi reform hareketlerini özetlemeye çalıştık. Çıkan sonuçlar şunlardır.

1- Bu ülkelerde 1980'lerin iktisat politikası amaç ve politikalarındaki değişmeler, gelir vergilemesine yansımış bulunmaktadır.

2- Enflasyon oranlarının düşürülmesi, gelir vergisi yönünden tasarruflara, kurumlar vergisi yönünden yatırımlara verilen teşvikleri tartışmalı hale getirmiş ve vergi konuları genişletilmek istenmiştir.

3- Vergi konusundaki genişletmeler belli ölçüde vergi oranlarının düşürülmesini sağlamıştır. Gelir vergisinde dilim sayısı azaltılmış ve üst marjinal oranlar aşağıya çekilmiştir. Kurumlar vergisinde ise dağıtılan kârların çifte vergilenmesini önleyici tedbirlerle birlikte vergi oranı düşüşü de beraberinde gelmiştir.

**Kaynak:** Taxation in Developed Countries, OECD, 1987.