

İ. Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
29. Seri — Yıl 1983 — 1984

**TÜRK VERGİ SİSTEMİ YAPISININ
EKONOMİK ANALİZİ**

Prof. Dr. İzzettin ÖNDER

TÜRK VERGİ SİSTEMİ YAPISININ EKONOMİK ANALİZİ

Prof. Dr. İzzettin ÖNDER (*)

«Türk Vergi Sistemi Yapısının Ekonomik Analizi» başlıklı bu tebliğimde, vergi yapısının kesit analizini yapmak yerine, daha dinamik bir yaklaşım çerçevesinde, zaman boyutu içinde «vergi yapısı ile bunun yarattığı ekonomik sonuçlar» etkileşimi içinde meseleye bakmaya çalışacağım. Çünkü, çok söylenmiş olmakla beraber, burada tekrarı da yarar gördüğüm şu fikre katılmamak mümkün değildir: Bugün oluşan bir olayı anlayabilmek için, onun öncekini, daha doğru bir ifade ile oluşmasını bilmek gerekir. İşte böyle bir düşünce sonucunda, kesit analiz yaklaşımı yerine, zaman içinde gelişen sistemi ele almayı daha uygun buldum.

Cumhuriyetin başından itibaren genel hatları ile ele alacağım gelişmeleri temel iki açıdan değerlendirmeye çalışacağım. Bunlardan birincisi, genelde vergi sisteminin **kaynak etkisi**, ikincisi ise gelir etkisidir. Vergi sisteminin kaynak etkisi, klâsik anlamı ile kaynak dağılım etkisi değildir. Vergicilikte anlaşıldığı biçimi ile kaynak etkisi, vergi sisteminin reel kaynak yaratma etkisidir. Burada kastedilen, vergi sisteminin ekonomide reel anlamda ilâve kaynak yaratmasıdır. Daha 19. yüzyılda Otto von Mering'den

(*) İ.U. İktisat Fakültesi Öğretim Üyesi.

öeri bilinen ve «vergilerin transformasyon etkisi» diye anılan bu etki ile, vergi sisteminin ekonomide kaynak kullanımını ve/veya dağılımını değiştirerek reel geliri, dolayısıyla yatırılabilir kaynakları arttırması anlaşılır. Görülüyor ki, böyle bir mantık çerçevesinde anlaşılan «vergilerin kaynak etkisi» kavramı, dar anlamli kaynak dağılımı etkisini içermekte, ancak onu aşarak, söz konusu kaynak dağılımı veya kullanımının produktivite artışı yolu ile ilâve reel gelir yaratması amacını da kapsamaktadır. Böyle bir yaklaşımla ele alınan «kaynak yaratma etkisi» kavramı, teleolojik bir anlam taşımaktadır.

Vergi sistemi analizinde amaçlanan ikinci kriter ise, «gelir etkisi» dir. Burada anlaşılan, vergilerin ekonomide kaynak kullanımını ve/veya dağılımında meydana getirdiği değişikliğin üretim faktörleri gelirlerinde oluşturduğu değişikliktir. Şu hale göre, «gelir etkisi» kavramı ile ekonomide yeniden gelir dağılımı değil, fakat üretim faktörlerinin vergili ve hipotetik vergisiz durumdaki farklı kullanım ve dağılımları sonucunda ortaya çıkan faktör payları farklılığı anlaşılır. Diğer bir ifade ile, burada diferansiyel fonksiyonel gelir dağılımı ifade edilmektedir.

Bu iki kriter açısından Türk Vergi Sistemi Yapısının incelenmesine geçmeden önce bir konunun daha aydınlığa kavuşturulması gerekmektedir. Ekonomik ortamda işleyen bir araç olarak verginin bu ortamda müdahale imkânı ve yönü sınırlıdır. Zira, ekonomik vergi dışı ayarlar mekanizmaları, bazan bir verginin amaçladığı hedeflere ulaşmayı tamamiyle imkânsız hale getirilebilir. Vergi sistemlerinde en sık rastlanan gelir dağılım amaçları ile toplumdaki fiili gelir dağılımı farklılığı bunun tipik örneğini oluşturur.

Bir müdahale aracı olarak vergilerin, ekonomiye etki yönleri de oldukça tek taraflıdır. Şöyle ki, bir vergi sistemi ekonomik kalkınma, gelir dağılımının düzeltilmesi vs. gibi amaçları olumlu yönde, diğer kapasite ve imkânların

sınırları çerçevesinde ve çok sınırlı olarak etkilediği, hatta çoğu zaman uzun dönemde reel bir etki oluşturamadığı halde, olumsuz yönde çok daha etkili olabilmektedir.

Türk Vergi Sisteminin Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren gösterdiği gelişme seyrine göz atacak olursak, 1925 yılında, etkileri hâlâ devam eden çok ciddi bir karar ve uygulama ile karşılaşırız. Bu uygulama, 1923 İzmir İktisat Kongresinde ittifakla alınmış bir karar uyarınca, o zamanki devlet gelirlerinin takriben % 30 unu oluşturan âşarın kaldırılması ve böylece, ekonomide hakim sektör olan tarımın çok ciddi bir şekilde vergi sistemi dışarısına çıkartılmasıdır. Henüz tam olarak paralı kesime girmemiş, aynı mübadele ekonomisinin oldukça yaygın olduğu bir geçiş döneminde en temel bir gelir vergisi, islah edilebilecek iken, yerine hiçbir vergi ikame edilmeden, kaldırılmış oluyordu.

Âşarın kaldırılmasının kaynak ve gelir etkileri kesinlikle olumsuz olmuştur. Bir defa, üzerinden vergi yükümlülüğü kalkan en büyük sektör, ters transformasyon olayını yaşamıştır. Diğer bir ifade ile, hiçbir piyasa dürtüsü olmayan bu geleneksel sektör, üzerinden vergi yükü de kalkınca her türlü üretim arttırımı teşvikinden uzak tutulmuş ve böylece, ekonomik kalkınma çabalarında temel rolü oynayacak birikim süreci oldukça geriletilmiş oluyordu. Oysa tarımda genel birikime katkıda bulunmaya yönelik olarak toplam üretim, sanayie emek transferi yapabilmek için emek verimliliği de yükseltilmeli idi.

Âşarın kaldırılması olayı sadece kamu kesimini belirli bir gelirden yoksun bırakmış olmayacak, ekonomide sermaye oluşumunun ve sanayileşmenin belkemiğini teşkil edecek olan birikimi engelleyecekti. Dış kaynak transfer imkânlarının son derece sınırlı ve hemen tamamıyla iç kaynaklara dayanmanın kaçınılmaz olduğu bir ortamda, ekonominin yarıdan fazla üretimini yüklenen bir sektör böylece devre dışı bırakılmış oluyordu.

1925 yılında âşarın kaldırılmasının gerek ekonomi gerek vergi sisteminin ondan sonraki gelişmeleri üzerinde iki ciddi sonucu ortaya çıkmıştır. Bunlardan birincisi, sermaye birikiminin ana arterini oluşturabilecek durumda bulunan tarım sektöründe gelir artışının sağlanamaması ve neticede ilkel birikimin oluşturulamamasıdır. Neticede vergi yükü de büyük ağırlığı ile kentsel kesime kaydırılmış oluyordu. Bu sonucun olumsuz uzantıları günümüze kadar gelmektedir. Bir defa, 1930'larda başlatılan Devletçilik hareketinin sermaye arteri, 1925 operasyonu sonucu çok daralmıştır. Çünkü 1925 operasyonu, sadece ekonomide zaten oluşan gelirleri kapsayan bir verginin kaldırılması olayı olmayıp, ekonomideki en büyük sektörünün reel üretim ve gelir yaratma potansiyelinin atıl bırakılması olayıdır. Böylece, kentlerde oluşacak sermaye birikiminin kırsal alanlardaki gerçek birikim temeli en azından çok zayıflatılmıştır. Böyle bir birikim başlatılmayınca, dış kaynaklara yönelinme ve onun faiz yükünü taşıma kaçınılmaz oluyordu.

Âşarın kaldırılmasının yukarıda bahsedilen çok genel ve belirleyici etkisi yanında, daha alt düzeyde, vergi sisteminin oluşması üzerindeki etkisi de olumsuz yönde gelişerek, genel ekonomik gelişme, kaynak yaratma ve gelir dağılımı üzerinde hiç de arzu edilmeyen olumsuz sonuçların ortaya çıkmasına yol açacaktır. Nitekim, âşarın kaldırılması sonucunda vergi sistemi büyük ağırlığı ile bir yandan dolaylı vergilere, diğer yandan da emek geliri üzerinde yoğunlaştı. Özellikle ikinci olgu, görüntüsel de olsa günümüze kadar bir vergi patolojisi olarak sürüp geldi.

1926 yılında bir yıllık bir ömre sahip olan «Umumi İstihlak Vergisi» ile başlayan ve çeşitli aşamalardan geçtikten sonra günümüze kadar uzanan tüketim vergileri, ilk yıllarında hemen tümü ile kamu kuruluşları üzerine uygulanıyordu. Tüketim vergisi sisteminin maalesef, bugüne kadar izleri kalan, ilk anlarda ise daha belirgin olarak ortaya çıkan özelliği, kapsanan malların temel mallar, kap-

sanma aşamasının ise, genellikle üretimin başlangıç safhaları olmasıdır.

Ekonomik gelişmenin belirli aşamalarında, özellikle gelir dağılımının bozulduğu ve lüks tüketimin arttığı dönemlerde, tüketimi kısırarak, böylece hem kaynak yaratmak hem de gelir dağılımının olumsuz etkilerini hafifletmek amacı ile başvurulabilecek en etkin mali aracın tüketim vergileri olduğu kuşkusuzdur, ancak Cumhuriyetin ilk dönemlerinde bu koşulların ne kadar geçerli olduğu aynı derecede kuşkusuz değildir. Bu konuyu kapatmadan bahsedilmesi gereken diğer bir konu ise, tüketim vergilerinin kamu kuruluşlarından tahsil edildiği ve bu kuruluşların ise zarar ettiği, sonra da bu zararların devlet bütçesine karşılandığı durumlarda uygulanan tüketim vergilerinin bırakılmaması gerçek gelir yaratma etkisi oluşturması, sadece mali transfer etkisi yapması dahi oldukça kuşkuludur.

Bütün bu düşünceler dışında, özellikle ilk yıllarda uygulanan tüketim vergilerinin büyük ağırlığı ile yükü kent- sel alanlara yaydığı rahatlıkla ileri sürülebilir. Zira, o dönemin tarım kesimi geleneksel kesim ve aynı mübadele ilişkilerini henüz kırmamış olarak görülebilir.

Aşarın kaldırılması sonucunda görülen ikinci olumsuz gelişme ise, genelde emek gelirinin vergi yükünün nisbi olarak ağırlaşmasıdır. 1929 krizini takibeden yıllarda, önce 1931'de «İktisadi Buhran Vergisi», 1936'da «Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi» özellikle bordro vergileri olarak görülebilir. Modern gelir vergisinin uygulamasına geçildiği yılda, içinde yine ücretlilerin de bulunduğu kazanç vergisinin genel bütçe içindeki ağırlığı% 11.5 iken, iktisadi Buhran ve Hava Kuvvetlerine Yardım Vergilerinin nisbi payı % 12 civarında idi.

1950 yılı modern gelir vergisi reformu ilân edilirken, kendinden önceki iki ciddi oluşumu da, pozitif açıdan baktığında toplumsal güç dengelerinin kaçınılmaz sonucu

olarak, fakat, normatif açıdan bakıldığında ise, gelir yaratma ve gelir dağılımı kriterleri itibariyle onaylanamayacak birer hata olarak bünyesinde taşıyordu. Bunlardan birincisi, o yıllarda dahi çok ciddi ağırlığı olan tarım sektörünün vergi dışı bırakılması, ikincisi ise sedüleri bir tārife sistemini benimsememek suretiyle ücretlileri genel kōruma kılıfına almamasıdır.

Aslında, modern piyasa ilişkileri düzeyi ve mantığına entegre olmamış bir tarım sektörünü gelir vergilemesi sistemi içinde kapsamak fazla da anlamlı sayılmaz. Zira böyle bir uygulama, gelenekçi kesimde gelir yaratma etkisine, yani transformasyon etkisine sahip değildir.

Modern gelir vergisi sistemi içinde temel ilke olarak kabul edilen global tarife sistemi, diğeri bir ifade ile ücret ve ücret dışı gelirlerin aynı tarifede teklif edilmesi sadece vergilemede ayırma ilkesinin uygulanmasının ücretliler aleyhine oluşturduğu tüm sakıncaların statik olarak ortaya çıkmasına sebep olmakla kalmamakta, fakat aynı zamanda dinamik süreç içinde vergi yükünün ücret gelirleri üzerinde yoğunlaşmasına yol açmaktadır. Nitekim, Türkiye’de de yaygın iddia odur ki, vergi sisteminin belkemiğini oluşturan gelir vergilerinde vergi yükü, büyük ağırlığı ile ücretliler üzerine oturmaktadır. Aslında sadece görüntüsel olarak ortaya çıkan ve «bordro mahkūmları» kavramı ile ifade edilen bu durumun ekonomik etkileri oldukça ciddidir.

Gelir vergisi yükünün emek geliri üzerinde yoğunlaşması, tüm bu vergilerin ücretliler tarafından taşındığı anlamına gelmemekle birlikte, emek ile sermayenin (makinenin) üretim süreci içindeki nisbi fiyatlarını emek aleyhine bozmaktadır. Emek fiyatının işverenler açısından yükselmesi, emekçi açısından düşük olması, üretimde optimum miktarın altında emek kullanımına yol açtığı gibi, vergi sonrası net gelirin düşük olması ise emek verimliliğini düşürmektedir.

Vergi sistemi yapısının böyle bir gelişim göstermesinin gelir yaratma ve gelir dağılım etkileri şu şekilde açıklanabilir. Vergi yapısının emek ile sermayenin nisbi fiyatlarını, emek aleyhine bozması, sermaye yoğun üretim tekniklerine geçilebileceği ve sermayenin verimlilik üzerindeki olumlu etkilerinden dolayı reel üretimin artabileceği düşünülebilir. Özellikle sermaye yatırımlarına sağlanan vergi teşvik önlemleri de göznönüne alınınca emek-sermaye fiyat oranının yapay olarak yüksek düzeyde bozulduğu ve sonuçta sermaye yoğun yatırımların öncelik kazandığı düşünülebilir. Bu sonuç, ampirik bir çalışma ile test edilmiş olmakla beraber, doğru olabilir. Tabiatıyla bunun sonucunda üretim artışı ve gelir etkisi yaratılmış olabilir.

Ancak, vergi teşvik önlemlerinin etkili olabilmesi, teşvik fonunun, bizzat teşvik edilen kesim dışından gelmesi gerekir. Diğer bir ifade ile, teşvik önlemleri, yatırımın net kârlılığını arttırdığı sürece gerçek işlev görür. Bunun için de vergilerin teşvik dışı kesimlerde yoğunlaşması gerekir. Oysa, Türk Vergi Sistemi gelişimi içindeki en talihsiz olay, kırsal alanlarda yeterli ilkel sermaye birikiminin gerçekleştirilememesi ve vergi yükünün kentsel alanlara kaydırılmasıdır. Böylece, bir yandan desteklenmek istenen sermaye oluşumunun ana arteri, yani kırsal alanlarda yaratılacak gelir yolu oluşturulacak birikim kesilmekte, diğer yandan da vergi yükü bizzat geliştirilmek istenen kesim üzerine oturtulmaktadır. Bu durumda, teşvik fonu, büyük ağırlığı itibarıyla bizzat teşvikin verildiği kesimden geliyor ise global net etki fazla büyük olmaz. Sadece, bazı kesimler biraz daha öncelik kazanmış olabilir.

Bu açıklamalar sonucunda, sanayi kesiminde sermaye kullanımı, ilkel birikimin çok daha güçlü olarak gerçekleştirilmiş olduğu durumdan daha cılız geliştiği ortaya çıkmaktadır. Verginin büyük bölümünün emek geliri kanalı ile alınıyor olması, emek üzerine iki türlü yük yıklamaktadır. Bunlardan birincisi, verginin emeğe yansıyan bölümü ki, bu gerçek yükü oluşturmaktadır. Emek üzerinde görü-

nen yükün diğer bölümü ise, sermayeye yansımaktadır. Ancak, hem emeğe hem de sermayeye yansıyan yük, emek kullanımı dolayısıyla oluştuğu için, işveren açısından parasal ücret anlamına gelmekte ve istihdam plânlarında yer almaktadır. Bunun sonucunda, daha az emek istihdam ediliyor, bir kısım emek işsiz kalmış oluyor. İşte emek üzerindeki bu yük, olumsuz gelir dağılım etkisidir. Neticede emeğin üretim maliyeti içindeki payı, hepsinin emek sabitleri tarafından elde edilmeyen oldukça yüksek bir düzeye ulaşmaktadır. Bu maliyet elemanı sanayi maliyetlerine yansımakta, hem iç fiyat hadlerini bozmakta, hem de ihracatta fiyat sorunu yaratmaktadır.

Bütün bu kargaşa ile alınan yol sonucunda Türkiye'de vergi kaçakçılığı iddiaları, tahsilâtı hızlandırma çalışmaları arasında ortaya fiili bir durum çıkmaktadır. O da, vergi yükünün % 20 civarında olduğudur. Acaba bu oran normal mi? «Normallik» ölçüsü için uluslararası mukayeselere başvurmak gerekiyor. Dünya Bankası'nın, OECD teşkilâtının yaptığı araştırmalar ve bazı özel çalışmalar Türkiye'nin yerini, ülkelerarası kesit analizi trendi üzerinde hiçbir sapma olmadan vermektedir. Diğer bir ifade ile, fert başına gelir itibariyle vergi yükü mukayeseleri açısından Türkiye, benzer ülkelerle çok yakın bir benzerlik göstermektedir.

Global yük mukayeselerinde fazla tereddüt olmamakla birlikte, yukarıda ortaya koyduğum gelir yaratma ve gelir dağılımı kriterleri açılarından bu yükün dağılımı fevkalâde tartışmalıdır. Bu tartışma iki noktada düğümlenmektedir. Birinci nokta, gelirin vergilemesi açısından bazı faaliyetlerin kapsanamamasıdır. Bunun neticesinde faaliyetler arasında âdil yük dağılımı gerçekleştirilemediği gibi, üretim faktörleri verimlilik farklarına göre sektörler arasında dağılmamakta, vergi faktörü distorsiyona yol açmaktadır.

Günümüz vergi sisteminde ikinci önemli sorun ise,

vergi yükünün dolaylı ve dolaysız vergiler arasında dağılım şeklidir. Kalkınmanın belirli aşamalarında tüketim harcamalarını kontrol ve tahdit edebilmek, böylece veri gelir düzeyinde sermaye birikimini arttırabilmek için tüketim vergileri birinci derecede önem kazanır. Gelir üzerinden alınan vergilerin faktör arzı üzerindeki olumsuz ikame etkisi ve yük dağılımındaki adaletsizlikleri gözönüne alındığında tüketim vergilerinin bu önemi daha da artar. Oysa Türkiye'deki duruma bakacak olursak, gelir ve tüketim üzerine oturan vergilerin konsolide bütçe gelirleri içindeki nisbi ağırlıkları 1981 yılı itibariyle sırası ile % 50.6 ve % 29.3'dür. Vergi yükünün daha çok gelir üzerine oturan vergilerde yoğunlaşmasının kaynak yaratma etkisi olumsuzdur. Bu olumsuzluk hem kaynağın veya gelirin mutlak düzeyi, hem de üretim faaliyetlerinin tüketim malı ve yatırım malı üretimi sektörleri arasındaki dağılımı itibariyle söz konusudur. Bu itibarla, selektif tüketim vergilerine ağırlık vermek gereklidir.

Tüm devlet gelirleri içinde çok cılız bir yer tutan servet vergileri, gerek işlemsel, gerek ekonomideki ağırlığı itibariyle etkileri daha çok parasal niteliktedir. Bu vergilerin, özellikle servet transferi vergilerinin «tıkama etkisi» olduğu ileri sürülmektedir. Buna rağmen, hızlı kentleşme ve rant artışlarının gözlemlendiği ekonomilerde, bu rantların bir kısmını kamu sektörüne aktarmak gelir yaratma açısından olumlu olarak düşünülebilir.

