

Süleyman Demirel Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Y.2007, C.12, S.3 s.227-252.

TÜRKİYE'DE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ ORANLARINDA İNDİRİMİN VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİLERİ

THE IMPACT OF TAX REDUCTION OF INCOME AND CORPORATE TAXES ON TAX REVENUES IN TURKEY

Yrd.Doç.Dr.Ramazan ARMAĞAN*

ÖZET

Ekonomik, sosyal, siyasal ve bilimsel alandaki gelişmeler nedeniyle kamu harcamaları sürekli artış eğilimi içindedir. Artan bu kamusal ihtiyaçların karşılanmasında vergiler, devletin başvurduğu kaynaklardan en sağlıklı olanı oluşturmaktadır. Ayrıca, vergiler ülke ekonomilerine yön veren en önemli maliye politikası aracı konumundadırlar. Özellikle gelişmiş ülkelerde ekonomik durgunluğun önlenmesi, gelişmekte olan ülkelerde kalkınmanın sağlanması için 1980'li yıllardan günümüze vergi indirim uygulamaları tüm dünyada yaygın biçimde gündemde bulunmaktadır. Ülkemizde en son 2000'li yıllarda Katma Değer Vergisi oranlarında başlatılan indirim uygulamaları, 2006 yılından itibaren Gelir ve Kurumlar Vergisi'nde de başlatılmıştır. Bu çalışmada, söz konusu vergi indirim uygulamaları Türk Vergi Sistemi açısından çeşitli yönlerden ele alınmıştır.

ABSTRACT

Public expenditures tend to increase because of the developments at economic, social and scientific fields. Taxes are the most robust one among the resources that the state apply for in order to meet increasing public needs. Besides, they are principal public finance tools which lead domestic economies. Especially, to prevent economic recessions at periods of stagnations in developed economies and to accelerate economic growth in developing countries, since 1980s, tax deductions have been widespread implementations around the world. In Turkey, in 2006, tax reductions started at Income and Corporate taxes after reductions at Value Added Tax in 2000s. In this study, tax reduces implementations are dealt with in terms of Turkish Taxation System.

Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi İndirimi, Verginin Etkileri, Vergi Hâsılatı.

Income Tax, Corporate Tax, Tax Reduction, Effects of Taxes, Tax Revenue

* Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Öğretim Üyesi.

GİRİŞ

Devletin yüklendiği fonksiyonları gerçekleştirmek amacıyla anayasal sınırlar içerisinde başvurduğu ve değerlendirdiği çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümüne kamu gelirleri denilmektedir. Kamu gelirleri içerisinde %70- 90 gibi önemli bir paya sahip olan vergiler; devletin, gerçek ve tüzel kişilerden ödeme güçlerine göre ve herhangi bir hizmete karşılık olmaksızın, cebri olarak aldığı parasal bir yükümlülüklerdir.

Verginin mali fonksiyonunu gerçekleştirebilmek açısından; verginin konusu, matrahı ve tarifelerinin ülke koşullarına göre iyi analiz edilerek ihdası gerekmektedir. Bununla birlikte optimal bir vergi sistemi için gerekli olan ilkelere (adalet-eşitlik, genellik, tarafsızlık, etkinlik ve basitlik) ve vergi tabanının genişletilmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması ve vergi bilincinin oluşturulmasına yönelik önlemlerin alınmasına çalışılmaktadır. Ülkemizde 1999 yılında yaşanan yıkıcı depremler, 2000 ile 2001 yıllarında üst üste yaşanan ekonomik kriz dönemlerinde devlet ek kaynak arayışına girmiş iken, 2003 ve sonrasında alınan istikrar tedbirleri sayesinde bugünlerde vergi oranlarının indirilmesi çabası içindedir. Böylece; talebin artırılması yolu ile ekonomiye canlılık getirilmesi, yüksek vergiler nedeniyle ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçakların önlenmesi, yabancı yatırımcıların teşvik edilmesi ve küresel rekabete uyum sağlanarak uzun vadede vergi gelirlerinin artırılması amaçlanmaktadır.

Bu çalışmada son günlerde Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi olmak üzere çeşitli vergilerin oranlarının düşürülmesinin vergi yükü, kayıtdışı ekonomi, vergi hâsılatı vb. üzerindeki etkilerinin ulusal ve uluslararası verilere göre değerlendirilmesi yapılmıştır. Çalışmanın içeriği, Gelir ve Kurumlar Vergisi'ndeki oran indirimi uygulamalarını kapsamaktadır

1- TÜRKİYE'DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN YAPISI VE ORANLARI

Genel olarak vergiler; gelir, gider ve harcamalardan alınmaktadır. Gelir vergileri, çoğunlukla çağdaş devletlerde uygulanan ve sağladığı hâsılat bakımından önemli bir yere sahiptir. Çağdaş maliyecilere göre gider vergileri dolaylı, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler ise dolaysız vergiler olarak nitelendirilmektedir. Gelir üzerinden alınan vergiler; gerçek kişilerin vergilendirildiği Gelir Vergisi ile tüzel kişilerin vergilendirildiği Kurumlar Vergisi olarak iki grupta ele alınmaktadır. Türk Vergi Sistemimizde Gelir Vergisi artan oranlı, Kurumlar Vergisi ise düz oranlı bir vergi tarifesine göre uygulanmakta olup, diğer ülkelerin vergi sistemleriyle benzerlik taşımaktadır.

1.1. Gelir Vergisi

Ülkemizde gelir vergisi nitelikli ilk çalışmalar Tanzimat ile başlamış olsa da çağdaş vergicilik anlamındaki Gelir Vergisi, Alman Gelir Vergisi mevzuatı esas alınarak 1950 yılında 5421 sayılı Kanunla vergi sistemimize katılmıştır. Ancak, uygulamada karşılaşılan bazı sıkıntılar nedeniyle yeniden düzenlenerek 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 1961 yılında uygulamaya

konulmuştur. Yine, 1981 yılı ve sonrasında çıkarılan birçok kanun ve Bakanlar Kurulu Kararlarıyla değişikliğe uğramış olsa da GVK. diğer kanunların da temelini oluşturmak bakımından halen önemli bir yere sahiptir.

1.1.1. Gelir Vergisinin Tanımı ve Unsurları

GVK'nun 1. maddesinde gelir; “gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı” olarak tanımlanmıştır. Ancak, bu tanımda gelir kavramının tam olarak belirlenemediği için GVK'nun 2. maddesinde gelirin unsurları olarak; ticari, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar şeklinde yedi unsura sayılmıştır. İlk altı gelir unsura göre gelirin tanımlanmasında kaynak teorisi, diğer kazanç ve iratlar da ise safi artış teorisine yer verilmiştir¹.

1.1.2. Gelir Vergisinde Tarife Yapısı ve Oranlar

Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi artan oranlı bir tarife yapısına sahip olup, vergiye esas olan matrah arttıkça uygulanan vergi oranları da artmaktadır. Vergi politikalarında gelir vergisinin artan oranlı kullanılması ile dikey adalet gerçekleştirilmeye çalışılır. Özellikle 1980 sonrasında görülen yüksek enflasyona bağlı olarak vergi tarifelerindeki değişiklikler dar gelirli grupların bile yüksek oranlarda vergilendirilmesine neden olmuştur. Belli bir orandan sonra hemen hemen düz ve yüksek oranlı bir duruma gelmiştir².

Tablo 1: Yıllara Göre Ücret Dışı Gelirlere Uygulanan Gelir Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Gelişimi (%)

Yıllar	1.Dilim	2.Dilim	3.Dilim	4.Dilim	5.Dilim	6.Dilim	7.Dilim
1992	25	30	35	40	45	50	
1993	25	30	35	40	45	50	
1994	25	30	35	40	45	50	55
1995	25	30	35	40	45	50	55
1996	25	30	35	40	45	50	55
1997	25	30	35	40	45	50	55
1998	25	30	35	40	45	50	55
1999	20	25	30	35	40	45	
2000	20	25	30	35	40	45	
2001	20	25	30	35	40	45	
2002	20	25	30	35	40	45	
2003	20	25	30	35	40	45	
2004	20	25	30	35	40	45	
2005	20	25	30	35	40		
2006	15	20	27	35			

Kaynak: TC Maliye Bakanlığı Gelirler Dairesi Başkanlığı, <http://www.Gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/gelirvergisitarifesi2002?OpenPage,22/12/1992>

¹ Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, 12.Baskı, Ankara, Ekim, 2005, s.41.

² Mehmet TOSUNER, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık, İzmir, 1989, s.45.

Tablo 1'e göre; 1992-1993 yıllarındaki vergi tarifesinde 6 dilim üzerinden işlem yapılmakla birlikte, en üst oran %50 olarak belirlenmiştir. Bu tarifeye göre yükseklik farkı* 25 iken, 1994-1998 yılları arasında vergi tarifesi 7 dilime çıkarılmış ve vergi tarifesinin yükseklik farkı da 30'a yükseltilmiştir. Bu uygulamanın nedeni, 1994 yılında dış gelişmeler ve iç siyasal çekişmelerden kaynaklanan ekonomik kriz ve sonrasında alınan 5 Nisan Kararlarına dayanmaktadır. Bu kararlar ile üç haneli rakamlara ulaşan yüksek enflasyonun gelir dilimleri arasındaki yükseklik farkından dolayı oluşan vergi adaletsizliğinin azaltılması amaçlanmıştır. 1998 yılı ve sonrası iç ve dış gelişmelerden kaynaklanan ve Şubat 2001'e kadar süre gelen ekonomik sorunlar, Türkiye ekonomisi üzerinde önemli daralmalar meydana getirmiştir. Bu olumsuzlukların önlenmesi, vergi yükünün hafifletilmesi için vergi tarifesinde dilim sayısının azaltılması ve en yüksek oranın %45'e çekilmesi uygun görülmüştür. 2004 yılından sonra ise, ülke ekonomisinde görülen olumlu gelişmeleri (enflasyondaki hızlı düşüş, ekonomideki sürekli büyüme eğilimi, ihracattaki artış vb.) desteklemek için vergi tarifesi yeniden düzenlenerek, hem vergi diliminde azalma hem de oranların düşürülmesine gidilmiştir. Vergi tarifesinin yapısını değiştiren bu çalışmalar sürdürülerek 2005 yılında ilk dilime uygulanan oran değiştirilmeksizin en üst dilimin oranı %40'a indirilmiş ve dilim sayısı beş olmuştur. 2006 yılında ise; ücret gelirlerindeki ayırım da kaldırılarak tüm gelirler için oranlar %15 - %35 aralığına çekilerek vergi tarifesi dört dilime indirilmiştir.

1.2. Kurumlar Vergisi

Batılı ülkelerde 1.Dünya Savaşından sonra yaygınlaşan Kurumlar Vergisi, Türkiye'de 1949 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ile Alman Kurumlar Vergisinden yararlanılarak hazırlanmış ve 03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı kanunla kabul edilmiş ve 1950 yılından itibaren kurum kazançlarına uygulanmaktadır.

1.2.1. Kurumlar Vergisinin Tanımı ve Tarife Yapısı

Kurumlar Vergisi de "gelir üzerinden vergileme" amaçlı objektif, dolaysız ve Gelir Vergisi'nden farklı olarak düzenlenen, genellikle tek oranlı tarife yapısına sahip bir vergi türüdür³. Kurumlar; hukuki niteliklerinden kaynaklanan ve kendini oluşturan bireylerin dışında ayrı bir iktisadi güce sahip olan tüzel kişiliklerdir. Kurumların hukuki oluşum biçimlerinden ve niteliklerinden kaynaklanan bu iktisadi güç; kurum kazançlarının ayrı bir kaynak olarak değerlendirilmeleri ile kurum olmanın ayrıcalıklarından yararlanmada kurum ortakları ile sorumlulukları sınırlı sermaye şirketleri ortaklarından bağımsız ve daha etkin bir vergilendirilmesi düşüncesine dayanmaktadır⁴. Kurumlar Vergisi'nde ana unsur sermaye ve sermayede meydana gelebilecek değişimlerdir. Türk Vergi Sistemi'nde, aynı vergi konusu üzerinden iki ayrı vergi alınması (vergi mükerrerliği) ile ilgili

* Yükseklik farkı; vergi tarifesinde yer alan en yüksek oran ile en düşük oran arasındaki farktır.

³ Salih TURHAN, *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, 6.Baskı, İstanbul, 1998, s.54

⁴ Abdurrahman AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, 6.Baskı, Ankara, s.347.

tartışmalara rağmen, bu verginin alınmasını haklı kılan gerekçeler vardır. Bunlar; bu tür oluşumların bağımsız bir kişiliği ve sermaye birliğini temsil etmeleri, ortaklarının gelir düzeyi yüksek kişilerden oluşması nedeniyle devlete daha fazla gelir elde etme olanağı sağlayan bir kaynak oluşturmaları ile gelirin elde edildiği kaynağa göre farklı vergileme yapılması gerektiği düşüncesi olan “ayırma ilkesini” hayata geçirmesidir⁵.

KVK'nun 1. ve 2. maddesinde mükellefiyet ile ilgili düzenlemeler beş grupta ele alınmıştır. Bunlar; **Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadi kamu kuruluşları, Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, İş ortaklıklarıdır.** Bu mükelleflerden özellikle sermaye şirketleri, “şahıs şirketleri-sermaye şirketleri” veya “tüzel kişiliği olan - tüzel kişiliği olmayan şirketler” gibi sınıflandırıldığında bazen özel durumları nedeniyle Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden ayrıntılı olarak incelenmesi gerekebilmektedir.

-*Adi Şirketlerin KVK. karşısında durumu;* bir şahıs şirketi olan adi şirketlerin tüzel kişiliği olmadığı için Kurumlar Vergisi mükellefiyetleri de yoktur. Ancak, şirket kazancından düşen gelir kısmı üzerinden her bir ortak ayrı ayrı GVK'na göre “ticari kazanç” elde eden bir mükellef sayılmaktadır.

-*Adi Komandit Şirketlerin KVK. karşısında durumu;* bir tüzel kişiliğe sahip ve aynı zamanda da ticaret şirket türü olsa da bu oluşumlar, KVK. kapsamında vergi yükümlüsü değildirler. Fakat bu şirketlerin sınırlı sorumlu (komanditer) ortaklarının her biri, şirket kazancından aldığı pay için GVK'na göre “menkul sermaye iratları” kapsamında, şirket alacaklılarına karşı tüm mal varlığıyla sınırsız sorumlu (komandite) ortaklar ise “ticari kazançlar” kapsamında vergilendirilmektedir.

-*Kollektif Şirketlerin KVK. karşısındaki durumu;* Ticaret Kanunu'na göre kurulan ve tüzel kişiliğe sahip bir şahıs şirketi olan kolektif şirketler, ne GVK. ne de KVK. yönünden vergi mükellefi sayılmamaktadır. Ancak, kolektif şirketin her bir ortağı şirketten aldığı kâr payı için GVK. kapsamında tıpkı adi şirket ortaklarında olduğu gibi ayrı ayrı “ticari kazanç” elde eden bir mükellef konumunda vergilendirilmektedir.

KVK'nda mükellefiyet iki şekilde düzenlenmiştir: *Tam mükellefler;* kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlardır. Gerek Türkiye'de gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançlarının tümü Türkiye'de vergilendirilirler. *Dar mükellefler* ise; kanunî ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye dışında bulunan yabancı kurumlar olup, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kurum kazançları üzerinden Türkiye'de vergiye tabidirler.

Kurum kazançlarının elde edildiği unsurlar GVK. 2.maddesinde sayılan yedi gelir unsurlarının aynıdır. Genel olarak Kurumlar Vergisi'ne esas olan kazancın tespitinde de GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinden yararlanılmakta, ticaret şirketleri ile Kurumlar Vergisi'ne tabi diğer tüzel kişilerin birinci sınıf tüccar olarak kabul edilerek bilanço esasına göre kazanç tespiti yapılmaktadır (VUK md.177-178).

⁵ Mehmet TOSUNER- Zeynep ARIKAN- A.Burçin YERELİ, **Türk Vergi Sistemi**, 5.Baskı, İzmir, 2000, s.204-206.

Kurumlar Vergisinde “objektiflik” esas olduğu için düz oranlı vergi tarifesi uygulanması daha basit ve adil olmaktadır. Ayrıca, tek oranlı vergi tarifesi ile geniş istisna ve muafiyetlere izin verilmemektedir. Bu nedenle, günümüzde artan oranlı vergiler kaldırılarak yerine düz oranlı vergilerin uygulanması yönünde bir eğilim söz konusudur. 1920’li yıllarda Mellon, 1960’lı yıllarda Kennedy ve 1980’li yıllarda da Reagan tarafından uygulanan vergi indirimleri ile vergi gelirlerinin artırılabilmesi görüşleri büyük ilgi görmüştür. Özellikle 1980’li yıllarda, Arz-yönlü İktisatçıların savunduğu vergi indirimi politikaları ABD’de en kapsamlı şekilde uygulanmış ve ekonomik alanda pek çok olumlu gelişmeler elde edilmiştir. Öyle ki, başta ABD olmak üzere birçok gelişmiş ülkede gelir vergisinde de düz oranlı vergi uygulamasına geçilmektedir. Düz ve düşük oranlı vergilerin uygulanması ile ekonomide toplam tasarruf ve yatırımların artırılması sağlanmakta, dolayısıyla ülkenin milli geliri ve vergi hasılatı artmakta, vergileme potansiyeli genişlemekte, vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomide azalma veya en azından daralma söz konusu olmaktadır. Düz oranlı vergileme ile siyasal iktidarların da vergi tarifelerini keyfi ve subjektif bir şekilde belirlemelerinin önüne geçilebileceği ön görülmektedir⁶.

1.2.2. Kurumlar Vergisi Oranlarındaki Gelişim

1950 yılından itibaren Türk Vergi Sistemi içinde yer alan Kurumlar Vergisi ilk olarak %10’luk oranla uygulamaya konulmuştur. 1960- 1963 yıllarında bu oran %20 iken, 1964’ten 1980’e kadar geçen dönemde %25 yükseltilmiştir. Ayrıca, 1950-1980 yılları arasında Kurumlar Vergisi’ne ek olarak ortaklara dağıtılan kar payı üzerinden %20 oranında Gelir Vergisi stopajı yapılmıştır. 1980 sonrasında, vergi sisteminde yapılan değişikliklerle kurum kazançlarına uygulanan gelir vergisi stopajı yöntemi (çok karışık olması ve belirsiz matrah ve vergi hesaplamalarına neden olduğu gerekçesi ile) kaldırılarak Kurumlar Vergisi oranı %50 oranına yükseltilmiştir⁷.

1981 yılında %50 oranında uygulanan Kurumlar Vergisi ile birlikte vergi alacağı* uygulaması başlatılmıştır. 1983 yılında Kurumlar Vergisi oranı %40’a ve vergi alacağının oranı da 1/3’e düşürülmüştür. Vergi alacağının uygulanmasındaki sorunlar nedeniyle 1985 yılı sonunda bu uygulamaya tamamen son verilmiştir. 1986 yılından itibaren kurum kazançları sadece %46 oranında Kurumlar Vergisi’ne tabi tutulmuştur. Kar payı üzerinden Gelir Vergisi stopajı yapılmamış ve kar payının beyan edilmesi de istenmemiştir. Gelir Vergisi stopajı uygulamasının sonlandırılması ile AB ülkelerinde uygulanan vergilemeden farklı olarak vergileme sürecinin sade ve basit olması sağlanmış ve çifte vergileme sorunu da ortadan kaldırılmıştır. Ancak bu uygulama; Gelir Vergisi’nde mükellefin kar payları dahil, tüm gelirlerinin toplanması (üniter vergileme) prensibine uymadığı gibi, Gelir

⁶ Coşkun Can AKTAN, “Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.203, Ankara, 1998, s.42-43.

⁷ TOSUNER, a.g.e., s.51.

* Vergi alacağının oranı kurumlar vergisinin %50’si olarak belirlenmiştir. Ancak AB’ye uyum göz önünde tutularak yapılan bu düzenleme uzun sürmemiş ve 2 yıl sonra değişikliğe uğramıştır.

Vergisi mükellefinin kar payı gelirleri ile diğer (gayrimenkul sermaye iradı veya faiz geliri gibi) gelirlerinin farklı oranlarda vergilendirilmesi nedeniyle vergi adaletini zedelemiştir.

Söz konusu olumsuzluklar nedeniyle, 1995 yılından itibaren vergi alacağı uygulamasına yeniden dönülerek %46 olan Kurumlar Vergisi oranı %25'e düşürülmüş ve kar payı üzerinden %10 veya %20 oranında (kurumun halka açık veya kapalı olmasına göre) Gelir vergisi stopajı uygulanmıştır. Ayrıca kâr payının belli bir tutarı aşması durumunda kâr payını elde eden gerçek kişiye de beyan yükümlülüğü getirilmiştir. Beyannamede kâr payı yanında bu kâr payının 1/3'üne isabet eden miktar da vergi alacağı olarak gösterilmiştir. Bu yeni uygulama eski yöntemle göre ilave vergi yükü (gelir vergisi tarifesinin %25'den başlayan ve %55'lere varan oranların kullanılmasından) oluşturmuş, dolayısıyla kâr dağıtmamayı teşvik eden bir görünüm kazanmıştır⁸. Vergi alacağı hesaplaması 2000 yılının kâr payları için 1/5 olarak değiştirilmiştir. Kâr payı elde edenlerden almış oldukları kâr paylarını beyan etmeyenlere vergi alacağı uygulaması yapılmamaktadır.

Tablo 2: Kurumlar Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Gelişimi (%)

Yıllar	Vergi Oranları	Yıllar	Vergi Oranları
1990	46	1999	30
1991	46	2000	30
1992	46	2001	30
1993	46	2002	30
1994*	25	2003	30
1995	25	2004	30
1996	25	2005	33
1997	25	2006	20
1998	25	2007	20

Kaynak: TC Maliye Bakanlığı Gelirler Dairesi Başkanlığı verilerinden ve Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerden derlenmiştir.

Tablo 2'de 1990'lı yıllarda KVK'nun öngördüğü oran %46'dır. Ancak, kanunun çok sayıda muaflik, istisna ve indirimleri içermesi (22 muaflik, 10 istisna, 2 indirim) nedeniyle vergi hasılatı düşük seviyede gerçekleşmiş olup, vergi oranı uygulamada %20-25'ler seviyesine düşmüştür. 1994 yılında yaşanan ekonomik krizin etkilerinin azaltılması ve vergi gelirlerini artırılması amacıyla 5 Nisan Kararları alınmıştır. Ancak bu dönemde vergi oranlarının düşürüldüğü görülse de çıkarılan ek vergilerin etkisiyle mükelleflerin üzerindeki vergi yükü hissedilir şekilde artırılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde yapılan değişiklik ile vergi oranı, 1999 yılı kazançlarından uygulanmaya başlamak üzere % 30 olarak belirlenmiş ve Aşgari Kurumlar Vergisi uygulaması kaldırılmıştır.

⁸ Nurettin BİLİCİ, *Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri*, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2005, s.285-287.

Yine 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere içine yeni bir uygulama olarak “Geçici Vergi” sistemimize dahil edilmiştir*.

2005 yılında kurum kazançlarına %30'luk oran uygulandıktan sonra ilave olarak hesaplanan vergi üzerinden ayrıca %10 fon kesintisi yapılarak gerçek vergi oranı %33'e çıkarılmıştır. 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 21.06.2006 tarihinde yürürlüğü giren 5520 sayılı KVK'nun md. 32 ile 2006 yılı kazançları için vergi oranının %20 olması öngörülmüştür. Böylece, yerli ve yabancı yatırımcı kurumların teşviki sağlanarak küresel rekabette ülkemizin avantajlı konuma getirilmesi hedeflenmiştir.

2- TÜRKİYE'DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİ ORANLARI İNDİRİMLERİNİN NEDEN VE ETKİLERİ

1980 sonrasında ABD dışında İngiltere, Almanya, Japonya gibi bazı gelişmiş ülkeler ile gelişmekte olan ülkelerde de vergi indirimi politikasına ağırlık verilerek uygulamalar yapılmıştır. Arz-yönlü iktisatçılar; gerek gelişmiş ve gerekse gelişmekte olan ülkelerde vergi indirimlerinin ekonomik büyüme üzerinde olumlu sonuçlar doğuracağını savunmuşlardır. Bu sayede ekonomik büyümenin hızlanması ile birlikte vergileme kapasitesi de genişleyecek ve sonuçta vergi gelirleri artacaktır. Arz-yönlü vergi politikasını savunanlar; vergi tarifesinin yapısının büyük önem taşıdığını, dik artan oranlı bir tarifenin mümkün olduğunca ılımlı bir artan oranlılığa ve hatta tamamen düz oranlılığa dönüştürülmesini önermektedirler⁹.

2.1. 1980-2006 Dönemi Bütçe Uygulamalarına Genel Bir Bakış

1980'li yıllarda dünya gündemine giren “küreselleşme” olgusu, devlet fonksiyonlarını değiştirerek geleneksel mali anlayışlar yerine yeni mali yaklaşımların geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu dönemde ülkemizde de serbest piyasa ekonomisine geçiş ve ihracata yönelik kalkınma stratejisine dayalı değişim süreci yaşanmıştır. Bu yeni ekonomik kalkınma çabası 24 Ocak Kararları ile uygulamaya konulmuştur. Bu kararların alınmasıyla; enflasyonun önlenmesi, tasarruf ve yatırımların artırılması ve Türk Ekonomisinin dünya ekonomisi ile bütünleşmesi yönlü mali politikaların izlenmesi öngörülmüştür. Mali politikalar kapsamında, bir yandan vergi gelirlerinin artırılması için özel tasarruf ve yatırımları teşvik edici vergi politikasına, diğer yandan da kamu harcamalarının kısılmasına yönelik

* Geçici vergi uygulaması; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme dönemlerinin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanıp ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır. Geçici vergi dönemleri üçer aylık olmakla birlikte, beyan edilecek kazancın hesaplanmasında 3, 6, 9 ve 12 aylık mali tablolar esas alınacaktır. Üçer aylık kazançlar üzerinden hesaplanacak olan Geçici vergi" Yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi mahsup edilecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilmiş geçici verginin mutlak suretle ödenmiş olması gerekmektedir. (27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)

⁹ Coşkun Can AKTAN, **Politik İktisat**, Takav Matbaası, Ankara, 1994, s.95.

önlemlere ağırlık verilmiştir. 1980'den günümüze geçen sürede ülkemizde uygulanan bütçe rakamlarına ait veriler şu şekilde özetlenebilir¹⁰.

1983-1991 Özal Hükümetleri Dönemi; siyasi rekabetin en az olduğu bir dönemdir. Bu dönemde vergi gelirlerindeki ortalama artış %58.61, vergi yükü %11.4 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca döneme ilişkin vergi kayıp ve kaçaklarından kaynaklanan kaybın GSMH'ya oranı %10 civarındadır.

1991-1995 Koalisyon Hükümeti Dönemi; vergi gelirleri ortalaması 1994 yılı dahil %90'a ulaşmıştır. 1994 yılı 5 Nisan Kararlarının etkisi ve vergi gelirlerinde ek vergi uygulamaları nedeniyle artış oranı %90'a ulaşsa da 1995 yılı vergi gelirlerinde %37.92 gibi önemli bir düşme görülmüştür. Yine bu dönemde vergi yükü %13.46, vergi kaçağı ise GSMH'nın %20.04'ü civarında gerçekleşmiştir.

1995-1999 Koalisyon Hükümetleri Dönemi; 1995-1997 yılları arasında vergi gelirleri %100 oranında artış gösterirken, 1998 yılında dünya çapında yaşanan krizler nedeniyle bir önceki yıla göre %17, 1999 yılında da %34 oranında azalmıştır. Bu dönem vergi yükü ortalaması %16.2 ve vergi kayıp ve kaçakları toplamı, GSMH'nın %17.06'sı olarak gerçekleşmiştir. 1999 yılında yaşanan iki depremin de sanayinin en gelişmiş bölgelerinde gerçekleşmesi, Gelir ve Kurumlar Vergileri gelirlerinin önemli ölçüde azalmasına neden olmuştur. Bu döneme ait kayıplar, 1999 yılında hem depremin hem de 2000 yılında yürürlüğe giren ve IMF tarafından desteklenen Enflasyonla Mücadele ve Ekonomik İstikrar Programının etkisiyle ek vergiler konularak giderilmeye çalışılmıştır¹¹.

2000 ve sonrası dönem; 2000 yılında 1999 Depremi nedeniyle alınan geçici vergiler ve ithalde alınan KDV'deki geçici artış dikkate alınmadığında, temel vergiler olan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Dâhilde Alınan KDV ve Akaryakıt Tüketim Vergisindeki hedeflenen gelir tutarlarında gerileme olmuştur¹². 2001 yılında peşin Kurumlar Vergisi oranı %20'den %25'e çıkartılarak Gelir ve Kurumlar Vergilerinin üçer aylık dönemler halinde ödenmesi sağlanmıştır. Ayrıca, 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi uygulamasına geçilmiştir. Bu sayede, hem AB vergi müktesebatına uyum sağlanırken hem de toplam vergi gelirleri içinde %25-30'lara ulaşan oranıyla hasılatı ve verimliliği yüksek (mal ve mükellef sayısının azlığı ve mali idare tarafından yürütülmesinin kolay olma özelliği taşıması) yeni bir vergi sistemimize dahil edilmiştir¹³. 2003 yılında 25.02.2003 tarih ve 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Özellikle kamuoyunda vergi affı olarak bilinen "Vergi Barışı Kanunu" ile toplam vergi gelirleri artırılarak bütçe fazlası oluşturulmaya

¹⁰ Esra Siverekli DEMİRCAN, "Türkiye'de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme", 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, 10-14 Mayıs 2004, Belek/Antalya, s.564-565.

¹¹ Y.Ziya ERÇOKLU, "Ek Vergiler Ekonomide Sıkıntı Yaratacak mı?", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.335, Ankara, Ocak 2001, s.115.

¹² Şükrü KIZILOĞLU, "2000'de Vergi Gelirleri Artmadı Aksine Azaldı", <[http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/14-02-2001\(4\).htm](http://www.turmob.org.tr/turmob/basin/14-02-2001(4).htm)>, (26.03.2003).

¹³ Mustafa ÇAPAR, "Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması" <<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der52m6.pdf>>, 15.02.2007.

çalışılmıştır. Bununla birlikte, IMF'nin direktifleriyle tekrar ek vergilerin alınması kararlaştırılmıştır. Herhangi bir krizin olmadığı bu dönemde sadece IMF'in isteğiyle alınması istenen ek vergilere karşı mükellef tepki vermiş ve beklenen gelir sağlanamamıştır. Ancak Vergi Barışı Kanunu ile getirilen ödeme kolaylıkları bütçe gelirlerinin artışında önemli rol oynamıştır¹⁴.

2003 yılında %5,9 oranında büyüyen GSMH, büyümenin 2004 yılında da devam etmesiyle %9,9 oranında yüksek bir reel artış göstermiştir. Bu dönemde kişi başına GSMH ise %23,3 oranında artmıştır. İhracatın %33,6 oranında artmasına karşılık ithalat %40,7 oranında artış göstermiş ve dış ticaret açığı %55,8 oranına yükselmiştir. Vergi gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranı 2004 yılında %63,9'a, bütçe gelirlerinin bütçe giderlerini karşılama oranı ise %78,5'e yükselmiştir¹⁵. 2005 ve 2006 yıllarında uygulanan gelir artırıcı-harcama azaltıcı politikalar ile birlikte gerçekleştirilen yapısal reformlar, bütçe rakamları üzerinde olumlu etkiler oluşturmuştur. Bütçe performansındaki iyileşme, ekonomideki belirsizliklerin azalmasına bağlı olarak güven ortamının oluşmasına ve istikrarın kalıcı olarak sağlanacağı yönündeki beklentileri güçlendirmiştir.

Ülkemizde bütçe sisteminin uluslararası standartlara göre yeniden tanımlanması, genel yönetim kapsamındaki tüm kamu idarelerinde bütçe ve muhasebe birliğinin sağlanması ve AB uygulamaları ile uyumlu bir mali yönetim-kontrol sistemi oluşturulması amacıyla 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 2006 yılından geçerli olmak üzere tüm unsurları ile birlikte uygulamaya konulmuştur¹⁶. Bu amaçla, 5018 sayılı Kanun çerçevesinde 2006 yılı bütçesinin kapsamı genişletilerek "konsolide bütçe"den "merkezi yönetim bütçesi"ne geçilmiştir. Yapılan yeni tanımlama ile merkezi yönetim içinde yer alıp da bütçe dışında kaynak kullanan kamu idarelerinin de bütçeye dahil edilmesi sağlanmış; bu çerçevede düzenleyici ve denetleyici kurumların gelir ve harcamaları kapsama alınmıştır. Böylece tüm kamu idarelerinin gelir ve giderleri bütçe içinde yer almış ve kamu kesimi daha doğru ve gerçekçi bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Böylece, merkezi yönetim bütçesinin uluslararası standartlara göre hazırlanmasına, uluslararası göstergelerle karşılaştırmalar yapılmasına olanak sağlanmıştır¹⁷.

2.2. Vergi Oranlarının İndirilmesinin Neden ve Sonuçları

Dünya genelinde geniş uygulama alanı bulan vergi indirimleri, son yıllarda ülkemizde de bir maliye politikası aracı olarak; hem dolaylı vergiler hem de dolaysız vergiler bakımından uygulanmaya çalışılmaktadır. Aşağıda dolaysız vergiler kapsamında yer alan Gelir ve Kurumlar Vergilerinde yapılan oran indirimlerinin nedenleri ve sonuçları; vergi yükü, yabancı sermaye ve küresel rekabet, kayıt dışılığın önlenmesi, mükellef psikolojisi ve vergi gelirlerinin artırılabilmesi açılarından incelenmektedir.

¹⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü, "Vergi Barışı Kanunu Neler Getiriyor?", <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/vergi_barisi_neler?OpenPage>, 17.02.2007.

¹⁵ TC Maliye Bakanlığı, **Yıllık Ekonomik Rapor**, Ankara, 2005, Ekim, s.1-2.

¹⁶ M. Kamil MUTLUER- E. ÖNER- A. KESİK, *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2005, s. 134-135.

¹⁷ TC Maliye Bakanlığı, **Yıllık Ekonomik Rapor**, Ankara, 2006, s.49.

2.2.1. Vergi Yükünün Azaltılabilmesi Açısından

Verginin karşılıksız ve cebri bir işlem olması, ödemeyi yapanlarca için bir yük olarak algılanmasına neden olmaktadır. Vergi yükü; sadece kişiler tarafından değil kurumlar hatta toplum açısından da hissedilebilmektedir. Kişilerin ödedikleri vergi; onların gelir, harcama ve servetlerinde meydana getirdiği azalma nedeniyle matematiksel bir oran ilişkisi içinde veya maddi-fiziki bir yük şeklinde ifade edilmektedir¹⁸. Ancak, mükellefler ödedikleri vergiyi çoğu zaman başkalarına yansıtırlar. Yansıtılan vergi miktarının ödenen vergi miktarından düşülmesi gerçek vergi yükünü ifade etmektedir¹⁹.

Aşırı vergi yükü özellikle vergi gelirlerinde düşüş, vergi kayıp ve kaçaklarında ise artışa neden olmaktadır. Bu tür olumsuzlukların giderilmesi ve vergi hâsılatının artırılması için vergi oranlarının düşürülmesi, vergi yükünün sektörler ve kişiler itibarıyla daha dengeli dağılımının sağlanması, vergi mevzuatının sadeleştirilmesi ve güncel tutulması gibi önlemlere başvurulmalıdır. Bu sayede, ekonominin önünü tıkayan engeller ortadan kaldırılacak ve vergileme potansiyeli ve kapasitesi genişletilerek vergi adaleti sağlanabilecektir.

Vergi yükünün düşmesiyle insanlar daha fazla çalışma, tasarrufta ve yatırımda bulunmaya yönelebileceklerdir. Böylece hem toplam vergi gelirlerinde artış, hem de sağlıklı bir ekonomi yaratılabilecektir. Örneğin; vergi oranlarının yüksek olduğu İran, Fas, Zambiya gibi ülkelerde (en yüksek dilime uygulanan gelir vergisi oranı %75-73'tür) kişi başına GSMH'da yıllık büyüme hızı negatiftir (-0,1 ile -2,9 arasında). Buna karşın vergi oranlarının düşük olduğu Hong Kong, Singapur, Malezya gibi ülkelerde kişi başına GSMH'da yıllık büyüme hızı %4'ün üzerindedir²⁰. Konsolide bütçe gelirlerinin GSMH'ya oranını, yani dar anlamda vergi yükünü esas aldığımızda son yıllarda ülkemizde kısmi bir artış eğilimi söz konusudur.

Aşağıdaki Tablo 3'de OECD üyesi bazı ülkeler ile ülkemizdeki Vergi / GSYİH ilişkilerini gösteren veriler yer almaktadır. Tablo 3'den; en yüksek vergi yükünün %50.6 ile İsveç'te gerçekleştiği, onu %48.3 ile Danimarka ve daha sonra sırasıyla Fransa %43.4, İtalya % 43.1, Almanya %35.5, ABD %25.6, Japonya %25.3 izlemektedir. Türkiye'de vergi yükü 2002'de %31.1, 2003'te %32.8, 2004'te %31.3 ve 2005'te ise %32.3 olduğu tahmin edilmektedir. 2005 yılındaki verilere göre ülkemizde vergi yükünde bir önceki yıla göre kısmi bir artış söz konusudur. Ülkemizde son dört yılın ortalamasına bakıldığında bu oranın %31,8 olduğu görülmektedir.

¹⁸ DEVRİM, a.g.e., s.230-231.

¹⁹ Osman PEHLİVAN, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003, s.173.

²⁰ Coşkun Can AKTAN, a.g.m., s.43-44.

Tablo 3: Vergi Yüğü (Vergi/GSYİH) (2002-2005)

Ülke	2002	2003	2004	2005(Geçici)
İsveç	50,1	50,6	50,4	51,1
Danimarka	48,7	48,3	48,8	49,7
Fransa	43,4	43,4	43,4	44,3
İtalya	42,5	43,1	41,1	41
Çek Cumhuriyeti	37	37,7	38,4	38,5
Almanya	35,4	35,5	34,7	34,7
Polonya	34,7	34,2	34,4	-
İngiltere	35,6	35,6	36	37,2
Kanada	34	33,8	33,5	33,5
Türkiye	31,1	32,8	31,3	32,3
ABD	26,3	25,6	25,5	26,8
Kore	24,4	25,3	24,6	25,6
Meksika	18,1	19	19,0	19,8
OECD Ortalaması	36,4	36,3	35,9	-
OECD Avrupa Ort.	39	38,9	38,3	-
AB 15	40,6	40,5	39,7	-

Kaynak: OECD, Revenue Statistics 2003, Yıllık Ekonomik Rapor 2006'dan derlenmiştir.

Tablo 3'e göre ülkemiz vergi yükü oranının OECD ortalamasının altında gibi görülmesine rağmen, ülkemizdeki fert başına milli gelirin ve refah düzeyinin düşük seviyede olması, gelir dağılımının adil olmaması, kayıtdışı ekonominin yaygın olması ve vergi sistemimizin dolaylı vergiler üzerine kurulmuş olması gibi nedenlerle vergi yükünün gerçek durumu yansıtmadığı bir gerçektir. Ayrıca bu verilerde OECD'nin yerel yönetimlerin vergi paylarını ve sosyal güvenlik kesintilerini de dikkate alarak yaptığı hesaplama sonucunu ifade ettiği de göz önünde bulundurulmalıdır.

Vergi yükünü etkileyen en önemli faktörlerden biri vergi oranıdır. Vergi oranının yükseltilmesi, yeni veya ek vergi konulması gibi uygulamalar mükelleflerde psikolojik bir baskı meydana getirerek, vergiden kaçınma veya vergi kaçırmaya yönlendirmektedir. Bu açıdan, vergi yükünün gerçek yüklenicilerinin kim olduğunun tespiti, özellikle mali kaynak arayışının en üst düzeye ulaştığı kriz dönemlerinde önem kazanmaktadır. Ekonominin içinde bulunduğu durumun iyi analiz edilerek dolaylı veya dolaysız vergi tercihi ile oluşacak olan vergi yüklerinin belirlenmesine çalışılmalıdır. Kişiler vergi yüklerini, dolaysız vergi ödemelerinde çok daha fazla hissederken; dolaylı vergilerde mali anestezi (verginin fiyat içine gizlenmesi) etkisiyle daha az hissetmektedirler. Bu nedenle hükümetler (Türkiye'de de olduğu gibi) dolaylı vergilere ağırlık vermektedirler²¹.

²¹ Coşkun Can AKTAN, **Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2000, s.125.

Bir ülkede, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı açısından dolaylı ve dolaysız vergilerin, toplanan vergiler içindeki payının karşılaştırılması gerekmektedir. Çünkü dolaysız vergilerde (GV, KV, MTV) en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifeleri, indirim, istisna ve muafiyet gibi uygulamalara yer verildiğinden vergi ödeme gücü arasında ilişki kurulabilmekte ve vergi adaletini sağlamada daha etkili olabilmektedir. Dolaylı vergilerde ise; KDV, ÖTV gibi vergilerin uygulandığı mal ve hizmetlerin, düşük gelirli bütçesindeki payı, yüksek gelirlilere göre daha fazla olmakta ve vergi yükü, asıl olarak düşük ve sabit gelirlilerin üzerinde kalabilmektedir. Ayrıca vergi yükünü artıran yüksek vergi oranları, müteşebbislerin yatırım kararlarını etkileyerek sabit sermaye yatırımlarını azaltmakta, dolayısıyla istihdamı da olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenle bir vergi sisteminin; ekonominin gelişmesini engelleyen, tasarruf, yatırım ve istihdama engel oluşturan, kayıt dışı ekonomiyi ve kayıt dışı istihdamı bünyen yapıdan uzak tutulmasına çalışılmalıdır.

Ülkemizdeki dolaylı ve dolaysız vergi yüklerinin gelişimi yıllar itibariyle aşağıdaki tablodan görülmektedir.

Tablo 4: Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ (Bin TL)	DOLAYSIZ VERGİLER (Bin TL)	(%)	DOLAYLI VERGİLER (Bin TL)	(%)
1990	45.399.534.298	23.656.790.314	52	21.742.743.984	48
1991	78.642.770.254	41.093.677.371	52	37.549.092.883	48
1992	141.602.093.850	71.392.139.056	50	70.209.954.794	50
1993	264.272.936.382	128.324.179.797	49	135.948.756.585	51
1994	587.760.247.715	283.733.274.009	48	304.026.973.706	52
1995	1.084.350.504.039	441.787.096.000	41	642.563.408.039	59
1996	2.244.093.829.920	884.067.428.115	39	1.360.026.401.805	61
1997	4.745.484.020.950	1.931.968.730.255	41	2.813.515.290.695	59
1998	9.228.596.187.270	4.302.829.162.253	47	4.925.767.025.017	53
1999	14.802.279.916.274	6.715.637.982.320	45	8.086.641.933.954	55
2000	26.503.698.413.260	10.849.961.708.330	41	15.653.736.704.930	59
2001	39.735.928.149.700	16.058.048.860.090	40	23.677.879.289.610	60
2002	59.631.867.852.060	20.060.524.607.610	34	39.571.343.244.450	66
2003	84.316.168.755.700	27.780.137.575.950	33	56.536.031.179.750	67
2004(1)*	101.038.904.000.000	31.147.157.000.000	31	69.891.747.000.000	69
2005(1)*	119.253.669.000.000	36.589.477.000.000	31	82.664.192.000.000	69

Kaynak: http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/GBG/Tablo_3.xls.htm

Tablo 4'e göre ülkemizde 1990 yılında dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %48 iken bu oran sürekli bir artış göstererek, 2005 yılı itibariyle %70'ler seviyesine ulaşmıştır. Dolaysız vergiler ise; %52'den %30'lar seviyesine gerilemiştir. Bu gelişmeler de göstermektedir ki; ülkemizde uygulanan vergi politikalarında tercih, dolaysız vergilerden

* (1) Önceki yıllarla karşılaştırabilmek için; Analitik Bütçe Sınıflandırmasına göre düzenlenen 2004-2005 rakamları Program Bütçeye uyarlanmıştır. 2004-2005 yılları bütçe kanununda ve önceki yıllarda Ret ve İadeler vergi gelirleri içerisinde yer aldığından, 2004-2005 yılları rakamlarına da Ret ve İadeler dahil edilmiştir.

ziyade dolaylı vergiler yönlüdür. AB ülkelerinde ise; dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerine payı yaklaşık %35, dolaysız vergilerin payı %65'dir.

Dolaysız vergiler niteliğindeki Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi'nde uygulanan oranlar bakımından Türkiye ilk sıralarda yer almaktadır. 2005 yılı itibariyle Türkiye'de uygulanan %40 Gelir Vergisi oranını %38.3 ile Danimarka, %31 ile İsveç, %30 ile Güney Kore izlemektedir. En az gelir vergisi oranına sahip ülkeler ise; Çin (%15), Almanya (%15), Yunanistan (%15), Hollanda (%15) ve Rusya (%12)'dir.

2005 yılı itibariyle %33 olan Kurumlar Vergisi oranı ile ülkemiz, Belçika (%40.2), İspanya (%35), Hollanda (%35) ve Yunanistan'dan (%35) sonra gelmektedir. Kurumlar vergisi oranının en düşük olduğu ülke ise %16 ile Rusya'dır. Rusya'dan sonra %20 ile İngiltere, %25 ile ABD, Almanya, İsviçre ve Tayvan yer almaktadır²². %33 oranında uygulanan kurumlar vergisi ile mükellefin vergi yükü %65'ler seviyesindedir. 2006 yılında kurum kazançlarının %20'lik oran üzerinden vergilendirilmesi kararı ile %65 olan kurumlar vergisi yükünün %35'ler düzeyine çekilmesi öngörülmektedir²³.

2.2.2. Yabancı Sermaye ve Küresel Rekabetin Sağlanabilmesi Açısından

1999, 2000 ve 2001 yıllarında Türkiye ekonomisinde yaşanan olumsuzluklar, IMF'nin direktifi doğrultusunda (devlet gelirlerinin artırılması, harcamaların kısılmasına yönelik) alınan mali tedbirler milli ekonominin küçülmesi ile sonuçlanmıştır. Bu dönem ve sonrasında ülkemizde vergi oranlarının yükseltilmesi ve ek vergilerin getirilmesi gibi vergi uygulamalarının aksine, diğer ülkeler vergi oranlarını düşürme eğiliminde olmuştur. Dolayısıyla vergi oranlarındaki artışlar, yeni vergi yükümlülükleri, teşvik sisteminin yeterli olmayışı ve özellikle ülkemizde yaşanan ekonomik istikrarsızlıklar yabancı yatırımların kaçmasına neden olmuş ve mevcut yerli-yabancı yatırımcıların da yatırım ve yeni teknolojiyi takip etme olanaklarını azaltıcı bir etki yaratmıştır²⁴.

2004 yılından itibaren ülkemiz ekonomisinde yaşanan olumlu gelişmelere rağmen ihracattaki artışın, ithalattaki artışın önüne geçememesi dış ticarete ağırlık verilmesi gereğini ön plana çıkarmıştır. Türk firmalarının yurt dışındaki firmalarla rekabet edebilir düzeye getirilmesi için öncelikle vergi yüklerinin azaltılması ve diğer teşvik yöntemleriyle yurt dışındaki rekabet gücünün artırılması gerekmiştir. Özellikle, yabancı sermaye çekiminde de rekabet ettiğimiz ülkelerde vergi oranlarının ülkemizin aksine azalma gösterdiği dikkate alındığında, bu konunun önemi daha fazla ön plana çıkmaktadır. Dünyada vergi oranlarını artıran ülkeler çok azdır ve Türkiye de 2006 yılına kadar bunların arasında yer almıştır. Ancak 2004 yılından sonra

²² Yaşar ÖZFİDAN, <<http://www.malihaber.com/modules.php?name=News&file=article&sid=276>>.

²³ T.C.Maliye Bakanlığı, 2007 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması (TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu), 19 Ekim 2006, Ankara, s.41.

²⁴ Y. Ziya ERÇOKLU, "Ek Vergiler Ekonomide Sıkıntı Yaratacak mı?", **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.335, Ankara, Ocak 2001, s.115.

ülkemizde de dünyadaki bu eğilime paralel olarak vergi oranlarının düşürülmesine yönelik çok sayıda karar alınmıştır.

Tablo 5: Toplam Vergi Oranlarını 2000-2004 Döneminde Azaltan Ülkeler (%)

Ülkeler	Toplam Vergi Oranlarında Azalma Oranı (%)	Ülkeler	Toplam Vergi Oranlarında Azalma Oranı (%)
İsveç	-0,8	Yunanistan	-9,1
İsviçre	-2,0	İtalya	-9,9
Danimarka	-2,0	Çin	-11,0
Japonya	-2,1	Letonya	-12,0
Güney Kore	-2,3	Hollanda	-12,6
Çek Cumhuriyeti	-3,0	Singapur	-13,5
İsrail	-3,3	Belçika	-15,0
İspanya	-3,3	Lüksemburg	-18,3
Avusturya	-3,5	İrlanda	-19,3
Macaristan	-4,0	Fransa	-19,3
Portekiz	-4,5	Slovakya	-29,9
Polonya	-5,2	Almanya	-30,5
Finlandiya	-8,8	Rusya	-33,9
Estonya	-9,0		

Kaynak: Forbes Global Dergisi, Mayıs 2004, The Misery and Reform Index, Aktaran Şükrü Kızılot, Hürriyet Gazetesi, 10.06.2004.

Tablo 5’de çoğu ülkenin küresel rekabet ve yabancı sermaye çekmek açısından vergi oranlarını düşürmeye yönelik önemli atılımlar yaptığı görülmektedir. Örneğin, 2000- 2004 döneminde vergi oranları Rusya’da 33.9, Almanya’da 30.5, Fransa’da 19.3, İrlanda’da 19.3, Çin’de 11, Yunanistan’da 9.1, Polonya’da 5.2 puan azaltılmıştır²⁵.

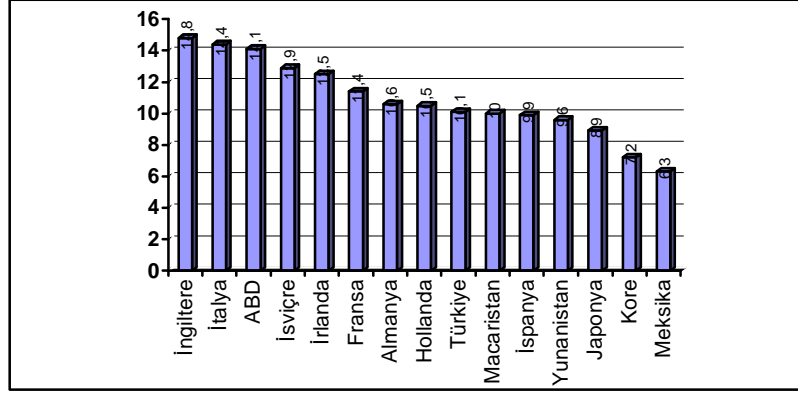
Şekil 1’de yerli ve yabancı sermayenin yatırıma yönlendirilmesinde bir ölçüt olarak gelir ve kurumlar vergisi yükünün dağılımı incelenmektedir. Şekil 1’e göre; ülkemizdeki gelir ve kurumlar vergilerinin yükü Almanya ve Hollanda düzeyindedir. Ancak bu ülkeler ile ülkemizin gelişmişlik seviyesine bakıldığında, vergi yükünün ülkemizde daha yüksek olduğu görülebilir (bkz. Tablo 3). Yani, ülkemizin gelişmişlik derecesi ile vergi oranları arasında önemli bir tutarsızlık vardır ve Türkiye’deki vergi oranları bulunduğu pozisyona göre çok yüksektir. Oysa kalkınma farkını kapatabilmek için ülkemizin yatırımlara, gelişmiş ülkelere çok daha fazla ihtiyacı bulunmaktadır²⁶.

²⁵ Yaşar ÖZFİDAN, **Ülkemizde Vergi Adaleti Nasıl Sağlanır?**

<<http://www.malihaber.com/modules.php?name=News&file=article&sid=276>>, 29.12.2004.

²⁶ <http://www.sabah.com.tr/2005/10/15/eko112.html#>

Şekil 1: Bazı OECD Ülkelerinde 2001 Yılı GV ve KV'nin GSMH'ya Oranı (%)



Kaynak: OECD, Revenue Statistics 2003

Küresel rekabete uyum ve yabancı sermayeyi çekebilmek amacıyla ülkemizde de 2006 yılı başından başlayarak KV oranının %30'dan %20'ye, GVK'nundaki ücret dışındaki gelirlere uygulanan ilk dilime ait %20'lik oran %15'e, en yüksek oran da %40'tan %35'e düşürülmüştür. Ancak, 2006 yılından itibaren yatırım indiriminin kaldırılması, gelir vergisinde ücret ve diğer gelir türlerine uygulanan oran farklılığının giderilmesi, uygulamada gerek ticari ve zirai kazançlar gerekse ücretliler aleyhine vergi adaleti açısından bazı olumsuzlukların gündeme gelmesine neden olmuştur.

Ayrıca, vergi oranlarındaki söz konusu indirimlerden doğacak kayıpların ne şekilde telafi edileceği konusunda bazı belirsizlikler mevcuttur. Örneğin, 2005 yılı Kurumlar Vergisi tahsilatı 9.6 milyar YTL* ve bu tahsilatın vergi gelirleri toplamı içindeki payı %10, GSMH içindeki payı ise %2.2 civarındadır. Kurumlar Vergisinin %20 olan yeni oranı üzerinden hesaplama yapıldığında vergi hâsılatında yaklaşık 3 milyar YTL azalma olacağı düşünülmektedir. Eğer, bu yeni tarife 2005 yılında uygulanmış olsaydı; Kurumlar Vergisi oranı indiriminin yaratacağı gelir kaybı oranları sırasıyla %7 ve %1.5 olacaktı. Bununla birlikte, yatırım indiriminin kalkması nedeniyle kaybın biraz daha azalacağını söylemek mümkündür.

Arz yönlü iktisatçılar açısından bakıldığında; vergi indirimlerinin mükellef üzerinde oluşturacağı psikolojik etkinin vergi kayıp ve kaçaklarında azalmayı ve doğru beyanı teşvik edeceği dolayısıyla, ortaya çıkabilecek gelir kaybını telafi edecek bir gelişmeye de yol açacağı düşünülmektedir²⁷.

* Hesaplamalarda Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi İstatistikler Tablo 37'den yararlanılmıştır. <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_37.xls>, 17.02.2007.

²⁷ Mahfi EĞİLMEZ, Vergi Oranlarında İndirim, <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=171599>

Küreselleşen dünyada vergiler de uluslararası bir boyut kazanarak, devletlerin iki ya da çok taraflı anlaşmalarla kendilerini sınırlamalarını gerektirmiştir. Bu nedenle, vergi politikaları belirlenirken uluslararası yükümlülükler de göz önüne alınmakta, yerli üreticiyi koruma amaçlı olarak kullanılması konusu en sıkıntılı alanlardan birini oluşturmaktadır. Hatta, bu konudaki anlaşmazlıkların giderilmesi ve ülkeler arasındaki vergi rekabetinin (tax competition) belli kurallara bağlanması için, Dünya Vergi Örgütü (World Tax Organization) kurulması gibi düşünceler bile ortaya atılmıştır²⁸.

2.2.3. Kayıtdışı Ekonominin Önlenebilmesi Açısından

Günümüzde, Türk Vergi Sistemi'ne getirilen başlıca eleştiriler; vergilerin meşruiyeti, adaletsizliği, mevzuatın çok dağınık, şeffaflıktan uzak oluşu ve sıkça değişikliklere uğraması ile toplanan gelirlerin gerekli yerlerde harcanmadığı şeklindedir. Şüphesiz bu eleştirilerin haklı gerekçeleri olsa da kayıtdışı ekonomiden kaynaklanan sorunlar da önemli bir yer tutmaktadır.

Çeşitli tahminlere göre; ülkemizde kayıtdışı ekonominin GSYİH içindeki payı yaklaşık %45'ler seviyesine ulaşmaktadır. Kayıt dışı ekonomi, vergi ödeyenler ile ödemeyenler arasında haksız rekabete neden olmakta, vergi ödeme gayretlerini olumsuz yönde etkileyerek kayıt altındaki ekonomide de kayıt dışına çıkma eğilimi yaratmaktadır. Ayrıca, mevcut kaynakların kayıt dışı ekonominin yoğun olduğu alanlara kayması sonucu ekonomideki optimal kaynak dağılımı da bozulmaktadır. Ülkemizde kayıt dışı ekonomi ile mücadeledeki başarısızlığı; vergi bilincinin yerleşmemesi, maliye teşkilatının teknik donanım ve personel yetersizliği, denetimde etkinsizlik, cezaların caydırıcı olmamasına bağlamak mümkündür. Sürekli gündeme gelen vergi afları da vergi suçlularını cesaretlendirmektedir²⁹.

Kayıt dışı ekonomi; sadece vergilendirilmesi gereken kaynakların hiç vergiye tabi tutulmaması olmayıp, aynı zamanda kayıtlı mükelleflerin de devleti gelir kaybına neden olan girişimlerinden kaynaklanabilmektedir. Öyle ki; yapılan denetimlerde incelemeye alınan mükelleflerin gerçek matrah ile beyan edilen matrahlar arasında genellikle önemli matrah farkları tespit edilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın Vergi İstatistikleri Yıllığı'nda; 1985-2004 yıllarını kapsayan 20 yıllık dönemde toplam 77 katrilyon TL'lik matrah incelenmiş, sonuç olarak 63 katrilyon TL'lik matrah farkı ortaya çıkmıştır. Bu durumda; tespit edilen matrah farkının, toplam beyanı gereken matraha oranı %45'tir. Gelişmiş ülkelerde bu oranın %10'ların altında olması, ülkemizde kayıtdışılığın önemini ortaya koymaktadır³⁰. Ayrıca, İSMMMO'nun hazırladığı 2002 Yılı Vergi Raporu'nda³¹ Türkiye'de kayıt dışı ekonominin milli gelire oranının %80'e yakın olduğu belirtilmektedir.

²⁸ Dış Ticaret Müsteşarlığı; Vergi Politikalarının Üretim Ve İhracata Etkileri <http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm>, 20.02.2007.

²⁹ Vergi Politikalarının Üretim Ve İhracata Etkileri <http://www.dtm.gov.tr/ead/ekonomi/sayi%2011/vergi.htm>

³⁰ Nurettin BİLİCİ; **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, 13. Baskı, Ankara, 2006, s.78.

³¹ İSMMMO, **2002 Vergi Raporu**, İSMMMO Yayını, İstanbul, Ocak 2003.

Tablo 6: Vergi İncelemeleri Açısından Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Gelişimi

YIL	İnceleme Sayısı	İncelenen Matrah(0)	Matrah Farkı(2)	Matrah Farkı(3) Oran(%)	GV,KV, KDV Tahsilatı(4)	Vergi kaçağı (5)=(3)*(4)	GSMH(6)	Vergi Yüktü(7)	Kayıtdışı Ekonomi(8)=[(5)/(7)]*100	Kayıtdışı Ekonomi/GSMH
1990	108574	9969063	6257501	62.8	35617	22356.51	397177.54	16	139728.1	35.2
1991	78803	13754808	6875619	50.0	63250	31616.79	634392.84	17.1	184893.5	29.1
1992	59378	22180600	13217780	59.6	112222	66874.91	1103604.9	12.8	522460.2	47.3
1993	68954	35897015	12906858	36.0	207670	74668.25	1997322.59	13.2	565668.5	28.3
1994	48056	120145917	135755349	113.0	402602	454908.30	3887902.9	15.1	3012637.7	77.5
1995	56096	169827303	71167159	41.9	788016	330222.87	7854887.16	13.8	2392919.3	30.5
1996	54536	375262112	99724529	26.6	1608381	427421.35	14978067.2	15	2849475.6	19.0
1997	63198	723888102	284899552	39.4	3458045	1360977.57	29393262.1	16.1	8453276.8	28.8
1998	68748	1763429888	684220828	38.8	6955218	2698664.19	53518331.5	17.2	15689908.0	29.3
1999	51731	1288777870	1043797167	81.0	10650410	8625899.04	78282966.8	18.9	45639677.4	58.3
2000	60335	3621021663	1987099014	54.9	16949318	9301234.91	125596128	21.1	44081682.0	35.1
2001	68132	7312698061	13479141747	184.3	27693949	51046913.33	176483953	22.5	226875170.3	128.6
2002	113244	13863392055	7971330648	57.5	39693356	22823336.74	273463167	21.7	105176667.0	38.5
2003	68251	25563195271	18834977142	73.7	52740205	38859013.72	359762929	23.6	164656837.8	45.8
2004	153881	22124052747	18712916620	84.6	63634160	53834499	430511477	23.4	230061961.5	53.4

Kaynak: GİB, Vergi İstatistikleri, <www.gib.gov.tr>, 25.02.2007.

Tablo 6’dan, 1994 ve 2001 krizlerinde vergi matrahları ekonominin normal dönemlerine göre yaklaşık iki-üç kat daraldığı görülmektedir. Matrah farkı; 1990- 2004’ü kapsayan onbeş yıllık dönemde, sadece 1993, 1996, 1997 ve 1998’de %40’ların altında gerçekleşirken, diğer yıllar ortalaması %62.8’e ulaşmaktadır. O halde, ülkemizde genellikle mükelleflerin vergi beyanlarının gerçeği yansıtmaması, sürekli değişen vergi mevzuatını yanlış yorumlamaları ve ekonomide sıkça yaşanan istikrarsızlıklar veya vergi oranlarının yüksekliği vb. nedenlerle vergi gayretinin azaltarak kayıtdışı ekonomiyi beslemektedir. Kayıt dışı ekonomi bir yandan vergilendirilmesi gereken kaynakların büyük oranda vergi dışında kalmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına neden olurken, diğer yandan kamu finansman dengesinin bozulmasına, vergileme sınırına yaklaşılmış olması halinde de kayıtlı mükelleflerin de vergi kayıp ve kaçaklarına yönelik bir tutum içine girmelerine neden olmaktadır. Bu tür olumsuzlukların giderilmesi için maliye yönetiminin 2005 yılı öncelikleri arasında; mali kalitenin artırılması, vergi yükünün azaltılması, GV, KV, KDV. oranlarında indirim yapılması, vergi tabanının genişletilmesi ile başta geçici vergiler olmak üzere mali sistemi ve kaliteyi bozan unsurların tasfiyesi planlanmıştır. 2006 yılından itibaren de üç yıllık orta vadeli bütçe sürecine geçmeyi hedefleyen 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu yürürlüğe konulmuştur.

2.2.4. Mükellef Psikolojisi Bakımından

İnsanların tutum ve davranışlarının incelendiği bir bilim dalı olan psikoloji ilmi, malî olaylar ve insan ilişkisi açısından ele alındığında malî psikoloji olarak adlandırılmaktadır. Vergi ile insan psikolojisi arasındaki ilişkileri analiz eden maliyecilerin başında G.Schmölders gelmektedir.

Schmolders; vergi psikolojisi konusunda bireylerin vergiler karşısındaki algılamalarını, tutum ve davranışlarını inceleyerek vergiyi ödeme ya da ödememe eğilimleri arasındaki durumları etkileyen faktörlerin analizini yapmıştır. Çalışmalarının temelinde şu soruların cevapları aranmıştır³²:

- Bireyleri gönüllü olarak vergi ödemeye yöneltecek ve bu çerçevede vergi ile ilgili ödevlerini ve yükümlülüklerini eksiksiz yerine getirmeye yönlendirecek faktörler nelerdir?

- Bireyler, hangi nedenlerle vergi ödemekten kaçınırlar ve vergi kaçakçılığına niçin yönelmektedirler?

Malî psikoloji açısından kişiler vergilere karşı “vergiden kaçınma” veya “vergi kaçakçılığı” şeklinde tepki vermektedir. Bunlardan vergiden kaçınma; vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmemesi suretiyle vergi borcundan kurtulmayı ifade etmektedir. Bu nedenle, vergiye tabi mal ve hizmetleri satın almamak, vergi konusuna girmeyen kaynaklardan gelir sağlamak vb. yollarla kişiler vergiden kaçınılabilmektedirler. Bir kimsenin vergisel yükümlülüklerini azaltmasının, yasalara uygun biçimde yerine getirilmesi durumunda vergiden kaçınma söz konusu olmakla birlikte kural olarak suç teşkil edecek herhangi bir itaatsizlik durumu mevcut değildir³³.

“Vergi kaçakçılığı”; vergilere gösterilen tepkiler içinde en yaygın ve etkin kullanılan yoldur. Vergi kaçakçılığı; vergi ile ilgili yükümlülüklerin vergi kanunlarına aykırı olarak kısmen veya tamamen yerine getirilmemesi veya vergi baskısına karşı yasa dışı gösterilen tepkileri ifade etmektedir. Böylece mükellefler veya mükellef olması gereken kişiler, vergi ödememek için gerek yasal yollara başvurarak vergi kanunlarındaki yoruma açık hükümler veya boşluklardan yararlanılarak, gerekse yasal olmayan yollardan devleti vergi kaybına uğratmaya yönelebilmektedirler³⁴. Vergiden kaçınmanın aksine vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına göre ceza alınmasını gerektiren eylem ve işlemler kapsamında yer almaktadır. Mükelleflerin vergiye karşı tutumları vergi oranlarında görülen artışa bağlı olarak olumlu tutumdan olumsuz tutuma doğru değişim* göstermektedir. Özellikle vergi

³² Coşkun Can AKTAN, **Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı**, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/vergi-psik.pdf>, 26.02.2007.

³³ DEVRİM, a.g.e., s.250-251.

³⁴ AKDOĞAN, a.g.e., s.146.

* Mükelleflerin vergi oranlarındaki değişime karşı tutumları dört aşamada ele alınabilir. Birinci aşamada; vergi oranlarının düşürülmesi mükelleflerin vergiden kaçınma ve vergi kaçırma isteklerini sona erdirerek, düşük oranlı vergiler karşısında olumlu bir tutum takinmalarını ve vergilere sempati ile yaklaşmalarını sağlar. İkinci aşama apatidir. Yani artan vergiler karşısında mükelleflerin ilgisiz ve isteksiz olma halidir. Üçüncü aşama antipatidir. Bu aşamada mükellefler vergilere karşı olumsuz tutumlarını pekiştirmektedirler. Apati aşamasında kararsız olan mükellefler bu aşamaya gelindiğinde kararlılık göstermeye başlamakta ve bazı olumsuz hisler duymaktadırlar. Mükellefler sistemli bir şekilde suistimal edildikleri ve haksızlığa uğradıkları hissine kapıldıklarında ellerindeki fırsatları değerlendirmekte ve vergilere karşı olumsuz tepkiler göstermektedirler. Son aşamada ise mükelleflerin artan vergiler karşısında nefret aşamasına geldiği görülmektedir. Bu aşama vergiye karşı tutumların en gergin olduğu aşama olarak kabul edilmekte ve ileri düzeyde “vergi alerjisi” olarak da adlandırılmaktadır. Mükellefler antipati aşamasında hile ve gizli olarak gerçekleştirdikleri tepkileri bu aşamada açık olarak göstermekte ve bazı yollarla vergi yönetimine karşı direnebilmektedirler.

oranlarının yüksek olduğu bir vergi sisteminde mükelleflerin vergi kayıp ve kaçaklarına yönelik davranışları artma eğiliminde iken bu tepki, vergi oranlarının düşürülmesine bağlı olarak hem vergi tabanının genişlemesine hem de kayıp ve kaçakların azaltılmasına katkı sağlanabilecektir.

Yapılan vergi düzenlemeleri ve oranların düşürülmesi ile mükelleflerin antipati ve vergi alerjisi noktasına getirilmemesi gerekmektedir. Sağlıklı ve sürekli bir vergi geliri bekleniyorsa mükelleflere suiistimal edildikleri ve haksızlığa uğratıldıkları düşüncesi verilmemeli ve vergiye gönüllü olarak katılımlarının sağlanması gerekmektedir. Böylece, mükelleflerin vergiye karşı pasif olarak öncelikle vergiden kaçınma ve onun da ötesinde aktif olarak vergi kaçakçılığı şeklindeki tepkileri önlenebilecektir. Bu da vergi yükünün belli bir kesim üzerinde kalmasını ve vergide adalet ilkesini gerçekleştirme önemli bir adım olabilecektir. Verginin tabana yaygınlaştırılabilmesi bakımından vergileme politikalarının bu olasılıkları göz önünde bulundurarak belirlenmesi, vergiden beklenen fonksiyonların gerçek anlamda yerine getirilmesine yardımcı olabilecektir³⁵.

Bir ülkede devletin toplayabileceği en yüksek vergi miktarı, her şeyden önce vergilendirilebilecek kaynakların kapasitesine bağlıdır. Toplumun vergiye dayanma gücünün sınırlarını belirten vergi kapasitesi aynı zamanda o ülkedeki asgari geçimi sağlayan gelir düzeyinin üzerinde kalan gayrisafi milli hâsılanın büyüklüğüne eşittir. Bu potansiyelin tamamını vergilendirmek mümkün değildir. Dolayısıyla, belli bir dönemde devletin toplayabildiği vergi hâsılatının GSMH'ya oranı fiili vergi gayreti ve bu oranın büyüklüğü de vergi gayretinin büyüklüğü olarak ifade edilmektedir³⁶. Gelişmekte olan ülkeler ve ülkemizde de uygulanan vergi kanunlarının ekonomik gelişmeleri takip edememesi ve vergi idarelerinin etkin çalıştırılmaması gibi nedenlerle uygulamada çeşitli sorunlar çıkabilmekte ve buna bağlı olarak vergi kapasitesi tam kullanılmadığından vergi gayreti de düşük olmaktadır³⁷.

2.2.5. Vergi Gelirlerinin Artırılabilmesi Bakımından

Toplumsal hayatta meydana gelen ekonomik, sosyal, siyasal, demografik kültürel ve teknolojik gelişmeler vb. nedenlerle sürekli artma eğilimi içinde olan kamu harcamaları karşısında, kamu gelirlerinin artırılması kamu maliyesi açısından önemli bir sorundur. Özellikle günümüzde vergi hâsılatının artırılmasına yönelik geliştirilen çeşitli mali politikalar arasında vergi oranlarının düşürülmesinin gerekliliği görüşü ön plana çıkmıştır. Bu konuda Amerikalı iktisatçı A. Laffer; 1970'li yılların sonları itibariyle Keynesyen İktisat Politikası'nın savunduğu görüşleri eleştirmiş ve yerine J.B. Say'ın "her arz kendi talebini yaratır" görüşünü yeniden gündeme taşımıştır.

³⁵ C.Can AKTAN, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ; "Vergilere Karşı Tepkilerin Anatomisi", **Maliye Araştırmaları Merkezi Dergisi**, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi-psiko/tutumlar.htm>, (23.02.2004).

³⁶ Osman PEHLİVAN, a.g.e., s.175.

³⁷ Beyhan ATAÇ, **Maliye Politikası-Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları**, A.Ü.Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No.118, Eskişehir, 1999, s.218.

Laffer; çağdaş iktisadi sorunların temelinin üretimin talebi karşılamaması olduğu, dolayısıyla üretimi teşvik edecek iktisadi politikaların geliştirilmesine, bunu destekleyici olarak da vergi indirimleri politikalarının uygulanmasıyla toplam piyasa üretiminin ve toplam vergi gelirlerinin artacağını savunmuştur. Laffer'in bu görüşleri daha sonra bazı iktisatçıların da katılımı ile literatüre “arz yönlü iktisat” veya “arz yönlü vergi politikası” olarak girmiştir³⁸.

Laffer'in ortaya attığı bu teori ilk olarak 14. yüzyılda İbni Haldun tarafından 1371'de ünlü Mukaddime adlı eserinde şöyle ele alınmıştır: “Toplumun (hanedanın) oluşumunun başlangıcında vergiler, küçük matrahlar karşılığında yüksek vergi hasılatı sağlar. Toplumun genişlemesiyle birlikte vergiler büyük matrahlara karşılık düşük vergi hasılatı sağlar”. Aynı eserin devamı şu şekildedir: “Vergi konuları üzerine düşük vergiler yüklediğinde bu, yükümlülerin çalışma ve bir şeyler yapma arzularını geliştirir. Düşük vergiler vergi yükümlülerini tatmin edeceği için, kültürel teşebbüs büyür ve artar. Öte yandan kültürel teşebbüsün büyümesi ile birlikte, yükümlülere tarh edilen vergi miktarı genişler. Sonuç olarak kişisel matrahların toplamı ile vergi gelirleri artmış olur”³⁹.

Literatürde vergi hâsılatındaki azalma olarak ifade edilen “vergi erozyonu”; genellikle vergi harcamaları*, yasal boşluklar, vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınma gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır. Vergi erozyonu sonucunda vergi matrahının daralmasına bağlı olarak vergi gelirleri düşeceğinden, vergi hâsılatını artırmak için devlet yüksek vergi tarifeleri kullanmak zorunda kalmaktadır. Bu durum, özellikle kayıtlı mükellefler üzerinde baskı oluşturabileceği için vergi kayıp ve kaçaklarına neden olabilecektir. Hem vergi erozyonunun önlenmesi hem de optimal bir vergilemenin gerçekleştirilebilmesi açısından; vergi oranlarının düşürülmesi, vergi kanunlarının basit, açık ve anlaşılır hale getirilmesi, belirli kişi ve faaliyetlere vergi imtiyazları tanınmayarak vergileme maliyetlerinin azaltılması yoluna gidilmeli ve böylece vergilemede etkinlik gerçekleştirilmeye çalışılmalıdır.

Eğer vergide muafiyet, istisnalar geniş ve vergi oranları yüksek tutulursa vergilemede yeterlilik ve adalet ilkesi gerçekleştirilemeyecek, dolayısıyla vergilemede verimlilik söz konusu olamayacaktır⁴⁰. Bu nedenle, başta ABD olmak üzere pek çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de vergi oranlarının düşürülmesine yönelik uygulamalara yer verilmesi olumlu bir gelişme olduğu söylenebilir.

³⁸ C. Can AKTAN, “ Arz-Yönlü İktisat”, < <http://www.canaktan.org/ekonomi/iktisat-okullari/okullar/arz-iktisat.htm>>, 28.02.2007.

³⁹ İbn KHALDUN, The Muqaddimah- An Introduction to the History, 5th Ed. N.J. Daood (Ed) ve P. Rdsenthal (Trans.), Princeton Universty Pres, 1981'den aktaran C. Can AKTAN, “ Arz-Yönlü İktisat”, < <http://www.canaktan.org/ekonomi/iktisat-okullari/okullar/arz-iktisat.htm>>, 28.02.2007.

* Vergi harcaması; vergi muafiyet ve istisnaları, ayrıcalıklı vergi oranları ya da vergi ertelemeleri dolayısıyla ortaya çıkan vergi kayıplarından oluşmaktadır.

⁴⁰ İlhan ÖZER, “Vergilemede İki Temel Sorun”, *İstanbul Sanayi Odası Dergisi*, Y.27, S.324, 1993, s.8-9.

Tablo 7: Çeşitli Vergi Gelirleri ve Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı (1999-2005)

YILLAR	GELİR VERGİSİ	KURUMLAR VERGİSİ	MTV	VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ	DAHİLDE ALINAN KDV	İTHALDE ALINAN KDV	ÖTV	AKARYAKIT TÜK.VER.	BSMV	ÖZEL İLETİŞİM VER.	DAMGA VERGİSİ	GÜMRÜK VERGİSİ
1999	33.35	10.47	0.85	0.07	16.44	11.69	0	15.19	3.15	0	2.40	1.58
2000	23.44	8.89	0.76	0.05	16.93	16.68	0	12.33	3.24	1.57	2.66	1.44
2001	29.14	9.25	1.00	0.06	18.34	12.96	0	14.24	3.80	1.49	2.10	0.96
2002	23.00	9.35	1.17	0.05	19.36	14.85	22.89	0	1.65	1.43	2.20	0.99
2003	20.24	10.25	1.43	0.07	18.25	13.81	26.45	0	1.38	1.24	2.02	1.05
2004	19.49	9.52	1.76	0.06	18.47	15.50	26.02	0	1.41	1.88	1.90	1.20
2005	19.13	9.56	1.92	0.07	17.11	14.99	27.47	0	1.48	2.55	1.83	1.14

*Şans Oyunları Vergisi, Gümrük Vergisi, Rihtım Vergisi, Özel İşlem Vergisi gibi toplam hasılatındaki payı %1'e ulaşmayan vergiler dikkate alınmamıştır.

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/KBG/Tab.32>'den aktaran A AKDOĞAN, a.g.e., s.159.

Tablo 7'deki vergi hâsılatının dağılımı incelendiğinde; 1999 yılı %33.35 olan gelir vergisinin payı sürekli bir azalma göstererek 2005 yılında %19.13 seviyelerine düşmüştür. Kurumlar vergisi açısından ise 1999-2005 döneminde önemli bir değişim söz konusu değildir. Yine, gelir üzerinden alınan vergiler toplamı 1999'da %43.82'den 2005 yılında %28.69 seviyesine düşmüştür. Söz konusu dönemde Dâhilde ve İthalde Alınan KDV'de artış olmakla birlikte önemli bir değişim görülmemiştir. Tabloda dikkati çeken bir başka gelişme, vergi hâsılatında dağılımı değiştiren ÖTV'nin vergi sistemimize girmesidir. Öyle ki; uygulanmaya başlandığı 2002 yılı ÖTV hâsılatı toplamı yaklaşık GV tahsilâtı payına eşit iken, yıllar içinde GV hâsılatında sürekli bir azalmaya karşın ÖTV'de sürekli bir artış ile toplam KDV (dâhilde ve ithalde alınan) hasılatından sonra en büyük paya sahip hale gelmiştir. Yine, 2006 yılı itibarıyla 550 milyar YTL olarak tahmin* edilen GSMH'nin %29'u oranında (160 milyar YTL) vergi tahsilâtının gerçekleşeceği beklenmektedir. Bu tutarın vergi türlerine göre dağılımı ise; *gelir üzerinden alınan vergilerde* yaklaşık %30 (%22GV, %8 KV

* 2006 yılına ilişkin kesin rakamın Mart ayı sonu itibarıyla açıklanacağı için tahmini rakamlar kullanılmıştır.

tahsilatından), *harcamalar üzerinden yaklaşık %68.7* (%23 Dâhilde Alınan KDV; Dâhilde Alınan ÖTV %16.7; İthalat Vergileri: KDV, ÖTV, Gümrük Vergisi:%19; Damga Vergisi, Harçlar, Özel İletişim Vergisi ve Eğitime Katkı Payı:%10.0), *servet vergileri %1,3* (MTV, EV, VİV)'tür⁴¹. Vergi hâsılatındaki bu dağılıma göre; gelir ve servet vergisinden oluşan dolaysız vergilerin toplam hâsılat içindeki payı %31,3 iken, harcamalar üzerinden alınan dolaylı vergi vergilerin payının %68,7 olması, Anayasamızın 73. maddesinde sözü edilen “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına” ilişkin hükmü ile uyumlu olmadığını göstermektedir.

Ayrıca, ödeme gücünün bir göstergesi olan servet ile ilgili olarak servet vergilerinin toplam vergi hâsılatındaki payının çok düşük olduğu dolayısıyla, vergi sistemimizde bu alanda kapasite kullanımının artırılması gerektiğini göstermektedir. Bilindiği gibi, ülkelerin içinde buldukları gelişmişlik düzeyleri açısından vergi sistemleri bir ölçü sayılmaktadır. Örneğin; ABD’de federal devlet gelirleri içinde gelir, kurumlar ve sosyal güvenlik vergilerinin payı toplam bütçe içindeki payı %90’ı geçerken, eyaletlerin vergi gelirlerinin yarısını dolaysız vergiler oluşturmakta ve ayrıca yerel yönetimlerde de mülkiyet (arazi ve bina vb.) vergilerinin payı %60’dan fazla ve dolaysız vergilerin payı %30 civarında gerçekleşmektedir⁴². Ayrıca gelir üzerinden alınan vergilerden de gelir vergisi hâsılatının %66’sını stopaj (tevkifat) yoluyla elde edilen gelirlerin oluşturması, gerçek vergi yükünün ücretliler üzerinde olduğunu göstermekte ve beyana tabi mükelleflerin beyanlarının gerçeklikten uzak olma olasılığını artırmaktadır.

2006 yılı itibariyle kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınması, vergi kaçaklarını azaltıcı ve vergi tabanını genişletici amaçla uygulamaya konulan vergi reformu ile öncelikle vergi kanunlarının sadeleştirilmesi ve vergi oranlarının düşürülmesi kapsamında 2006 yılı vergi gelirlerinde Ocak- Eylül dönemi itibariyle 2005 yılı aynı döneme göre toplam vergi hâsılatında 15 milyar YTL vergi hâsılatı elde edilmiştir. Özellikle gelir vergisi ve kurumlar vergisinde yapılan indirimlerle birlikte Türkiye, çoğu OECD ülkesine oranla daha düşük vergi oranları uygulayan bir ülke konumuna gelmiştir. Vergi oranlarında yapılan bu indirimlere rağmen 2006 mali yılı dokuz aylık dönemde bir önceki yıla göre %17.4’lük bir artış elde edilmesi mali performans açısından olumlu bir gelişmeyi ifade etmektedir⁴³. Ülkemizde mükellefler ne kadar vergi ödemek istiyorlarsa o kadar beyanda bulunup ödeme yapmaktadırlar. Bu aşamada beyanların gerçekliğinin tespitinde denetim ön plana çıkmaktadır. Özellikle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarının ve vergi ödemelerinin sağlanmasında vergi oranlarının düşürülmesi ile mükelleflerin vergi ödemeye teşviki doğru bir adım olacaktır.

⁴¹ BİLİCİ, a.g.e. s. 146.

⁴² Orhan ŞENER, Kamu Ekonomisi, Beta Yayınları, 8. Baskı, İstanbul, 2006, s. 209.

⁴³ T.C. Maliye Bakanlığı, Yıllık Ekonomik Rapor 2006, Ankara, s. 57.

SONUÇ

Arz-yönlü iktisatçılarca benimsenen; “vergi indirimlerinin ekonomik büyüme üzerinde olumlu sonuçlar doğuracağı, ekonomik büyümenin hızlanması ile birlikte vergileme kapasitesinin de genişleyerek vergi gelirlerini artıracığı” görüşünden yola çıkılarak, ülkemizde de vergi indirimlerine gidilmiştir. Öncelikle, 2000 yılında KDV üzerinde bazı indirimler yapılmak suretiyle başlatılan bu çalışmalar, 2006 yılında da Gelir ve Kurumlar Vergisinde önemli indirimler yapılmak suretiyle kapsamı genişletilmiştir. Bu uygulamaların temelinde; küresel rekabete uyum ve yabancı sermayenin ülkemize çekilmesi (özellikle kurumlar vergisi ve gelir vergisi oranlarındaki indirimlerle ülkemizin AB’ye sonradan katılan* ülkelerle rekabetinin sağlanması suretiyle yabancı sermayenin ülkemize girişini teşvik etmek, Türk sermayesinin de ülke dışına kaçışını önlenmek), kayıtdışı ekonomi ve vergi yükünün azaltılması ile dolaylı vergiler üzerine kurulu sistemi dolaysız vergilere yöneltmek gibi nedenler bulunmaktadır.

Teorik açıdan ilk bakışta çekici görünen bu yaklaşımın, uygulama açısından geçerliliği; gerek devlet gerekse mükelleflerin içinde bulunduğu sosyo- ekonomik, siyasal, kültürel koşullara uygunluğuna, ülke gerçeklerini yansıtır olmasına, vergi politikası ile öngörülen sonuçların orta ve uzun vadeli bir dönemde değerlendirilmesine ve devlet-toplum ilişkisinin güven esasına** dayandırılmasına bağlıdır. Böylece vergi yükümlülerinin cari, tüketim ve yatırım amaçlı tercihlerini en iyi biçimde belirlemeleri ve istikrarlı bir ekonomik ortamda daha rahat karar alabilmeleri sağlanabilir. Esasen, ülkemizde gelir vergisi oranlarındaki indirim uygulaması 1984 ve 1985 yıllarında da yapılmıştır. Ancak, bu uygulama ile kısa vadede vergi indirimlerinden oluşacak gelir kayıplarının giderilmesine yönelik kaynaklar belirtilmediğinden beklenen olumlu sonuçlar gerçekleştirilememiştir*. Ülkemiz gündemine yeniden giren gerek dolaylı gerekse dolaysız vergilere ilişkin indirimlerle birlikte vergi sistemini yıpratıcı ve vergi erozyonuna yol açan bazı muafiyet ve istisnaların kapsamlarının daraltılması (örneğin; yatırım indirimi istisnası, ücretlilerde özel indirim istisnasının kaldırılması, DİBS'lere getirilen stopaj uygulamasına geçilmesi gibi), gelir vergisinde ücret ve diğer gelir türleri arasında uygulanan oran farklılığının giderilmesi ve özellikle vergi oranlarının indirilmesi ile ortaya çıkacak olan gelir

* Macaristan, Romanya, Bulgaristan, Slovakya, Polonya, Çek Cumhuriyeti, Hırvatistan gibi ülkelerde kurumlar vergisi ortalaması %20'nin altında, gelir vergisinin en yüksek oranı ise ortalama %35 dolayındadır. Böylece Türkiye, geçmişte Almanya, Fransa, İtalya, İngiltere, Belçika, Hollanda gibi eski AB üyesi ülkelere göre ayarlı bulunan vergi tarifelerini günümüzde yeni AB üyesi ülkelerle rekabet eşitliğini sağlamak amaçlanmıştır.

** Yalnız vergi oranlarının düşürülmesiyle yetinilmeyip, ekonomik istikrarın sağlanmasına yönelik beklentilerin güçlendirilmesi ve gelecekte vergi oranlarının belli bir süre değiştirilmeyeceği güvencesinin uyandırılmasıdır.

* Söz konusu dönemde, 1985 yılı itibarıyla Türk Vergi Sistemine dahil edilen KDV'ye rağmen gelir kayıpları borçlanma ile karşılanması nedeniyle 1984 yılı öncesinde vergi gelirlerinin GSMH'ya oranı %15'ler düzeyinde iken bu oran vergi indirimleri sonrası %10'lara kadar gerileyerek kamu mali dengesi daha da bozulmuş ve tekrar eski seviyesine ulaşılması 1993 yılını bulmuştur.

kayıplarının da kısa vadede özelleştirme gelirleri ile karşılanması, uzun vadede ise oran indirimlerinden beklenen (vergi kapasitesi ve vergi gayretini artırmak suretiyle) vergi hasılatındaki artış ile dengenin kurulmasının öngörülmesi bu vergi politikasının başarısı için olumlu gelişmelerdir. Öyle ki; 2006 mali yılı dokuz aylık dönemdeki vergi hasılatında bir önceki yıla göre %17'lik bir artış elde edilmesi mali performans açısından dikkat çekicidir. Bu tür olumlu gelişmelere ek olarak, mali otoriteler tarafından uygulanan vergi politikasının gerekçesi ve amacının tanıtım-bilgilendirme çalışmaları ile desteklenerek mükelleflerin bireysel ve toplumsal katkısının alınması gerekmektedir. Böylece, vergi oranlarının indirimine bağlı olarak yüksek oranlı vergilerden kaynaklanan kaçakların azaltılması, orta ve uzun vadede vergi hasılatında beklenen artış ile ileriki yıllarda dolaylı vergiler artırılmaksızın, dolaysız vergi tahsilatının çoğalması dolayısıyla devletin yeni kaynak arayışlarına gereksinim kalmaması sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

1. AKTAN Coşkun Can, **Politik İktisat**, Takav Matbaası, Ankara, 1994.
2. AKTAN C C, **Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2000.
3. AKTAN C. Can, D. DİLEYİCİ, Ö SARAÇ; “Vergilere Karşı Tepkilerin Anatomisi”, **Maliye Araştırmaları Merkezi Dergisi**, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi->, (23.02.2004).
4. AKTAN Coşkun Can, “ Arz-Yönlü İktisat”, <<http://www.canaktan.org/ekonomi/iktisat-okullari/okullar/arz-iktisat.htm>>, 28.02.2007.
5. AKTAN Coşkun Can, **Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı**, <http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/vergi->, 26.02.2007.
6. AKTAN Coşkun Can, “Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.203, Ankara, 1998.
7. ATAÇ Beyhan, **Maliye Politikası-Gelişimi, Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları**, A.Ü.Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No.118, Eskişehir, 1999.
8. BİLİCİ N. **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, 13. Baskı, Ankara, 2006.
9. BİLİCİ N, **Türkiye-AB İlişkileri**, Seçkin Yay. Ankara, 2005.
10. ÇAPAR Mustafa, “Özel Tüketim Vergisi ve Türkiye Uygulaması” <<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der52m6.p>>, 15.02.2007.
11. DEMİRCAN E. S, “Türkiye’de Vergi Politikalarının Siyasi Analizi: Siyasi Değişimin Vergi Kayıp ve Kaçaklarına Etkisi Üzerine Bir İnceleme”, 19. Türkiye Mal. Semp., 10-14 Mayıs 2004, Belek/Antalya.
12. EĞİLMEZ Mahfi, Vergi Oranlarında İndirim, <<http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=171599>>, 23.02.2007.

13. ERÇOKLU Y.Ziya, “Ek Vergiler Ekonomide Sıkıntı Yaratacak mı?”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, S.335, Ankara, Ocak 2001.
14. İSMMMO, **2002 Vergi Raporu**, İSMMMO Yay., İstanbul, Ocak 2003.
15. KIZILOT Şükrü, “ 2000’de Vergi Gelirleri Artmadı Aksine Azaldı”, <[http://www.turmobil.org.tr/turmobil/basin/14-02-2001\(4\)ht](http://www.turmobil.org.tr/turmobil/basin/14-02-2001(4)ht)>, 26.03.2003.
16. KHALDUN İbn, The Muqaddimah- An Introduction to the History, 5th Ed. N.J. Daood (Ed) ve P. Rdsenthal (Trans.), Princeton Universty Pres, 1981’den aktaran Coşkun Can AKTAN, “ Arz-Yönlü İktisat”, <<http://www.canaktan.org/ekonomi/iktisat-okullari/okulla/>>, 28.02.2007.
17. MUTLUER M. Kamil - E. ÖNER- A. KESİK, **Bütçe Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2005.
18. ÖZER İlhan, “Vergilemede İki Temel Sorun”, **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Y.27, S.324, 1993.
19. ÖZFİDAN Yaşar, **Ülkemizde Vergi Adaleti Nasıl Sağlanır?** <<http://www.malihaber.com/modules.php?name=News&f>>, 29.12.2004.
20. PEHLİVAN Osman, **Kamu Maliyesi**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2003.
21. <<http://www.sabah.com.tr/2005/10/15/eko112.html#>>, 15.10.2005.
22. ŞENER O, Kamu Ekonomisi, Beta Yayınları, 8. Baskı, İstanbul, 2006.
23. ŞENYÜZ D, **Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, 12.Baskı, Ank, 2005.
24. TOSUNER Mehmet- Zeynep ARIKAN- A.Burçin YERELİ, **Türk Vergi Sistemi**, 5.Baskı, İzmir, 2000.
25. TOSUNER Mehmet, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık, İzmir, 1989.
26. TURHAN S, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Yay. 6.Baskı, İst, 1998.
27. TC Gelirler Genel Müdürlüğü, “Vergi Barışı Kanunu Neler Getiriyor?”, <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/vergi_barisineler?Op>, 17.02.2007.
28. TC Maliye Bakanlığı, **Yıllık Ekonomik Rapor**, Ankara, Ekim 2005.
29. TC Maliye Bakanlığı, **Yıllık Ekonomik Rapor**, Ankara, 2006.
30. T.C.Maliye Bakanlığı, 2007 Yılı Bütçe Sunuş Konuşması (TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu), 19 Ekim 2006, Ankara.
31. TC Gelirler Genel Müdürlüğü, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_37.xls, 17.02.2007.
32. TC Dış Ticaret Müsteşarlığı; Vergi Politikalarının Üretim Ve İhracata Etkileri <<http://www.dtm.gov.tr/eat/ekonomi/sayi%2011/>>, 20.02.2007.