

KURUMSAL BİR VERGİ REFORMU SÜRECİNDE HEDEFLER VE VERGİLEMEYE YÖNELİK BEKLENTİLER

A. Niyazi ÖZKER

Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İ.İ.B.F., Maliye Bölümü
E-posta: niyaziozker@yahoo.com

S. Çağrı ESENER

Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İ.İ.B.F., Maliye Bölümü

Özet

Türk Vergi Sistemi'nin çağdaş bir nitelik kazanması yönünde 1925 yılında Aşarın kaldırılması ile başlayan reform girişimleri, günümüze kadar (gerçek anlamda reform olarak değerlendirilmesi tartışmalı olan değişiklikler varsa da) süregelmiştir. Bu çalışmada öncelikle, vergi reformu kavramı tanımlanmaya çalışılacak, ve vergi politikasının kamu gelirleri ile ilişkisine vergi reformu penceresinden bakılacaktır. Vergi reformunun geçmişten günümüze yaşadığı değişim süreci ve bu süreçten beklentiler, bu reformun mali etkinlik hedefi olarak ele alınmış; dolayısıyla da vergi tabanı ve vergi oranlarının tekrar düzenlenmesi gibi kavramların reforma yönelik niteliğinin ortaya konulması hedeflenmiştir. Şüphesiz vergi reformu söz konusu süreçte reform hedeflerine yönelik tek başına ele alınan bir kavram değildir. Bu bağlamda reform kriterlerinin mali teşvikler çerçevesinde ele alındığı ve etkinliğinin izlendiği süreç, vergi reformunun yapısal özelliklerini anlamak için daha anlamlı kabul edilmektedir. Dolayısıyla da çalışmamızda vergi reformu sürecinin daha geniş bir mali olgu olarak irdelenmesi ve geliştirmekte olan ülkelerde etkin işleyen ve uygulanabilir bir vergi reformunun neyi ifade ettiği ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Reformu, Kamu Gelirleri ve Vergi Politikası, Türk Vergi Sistemi

Alan Tanımı: Kamu Ekonomisi – Maliye Teorisi

EXPECTATIONS AND STRATEGIES ON TAXATION IN AN INSTITUTIONAL TAX REFORM PROCESS

Abstract

The tax reform process in Turkey, which has started in 1925, comes today with its pros and cons (moreover some of them can't name as reform, too). In this study, we will try to explain the meaning of tax reform and the way that leads us to that process. Then we will look from tax policy and public revenue sides of the reform and tax reform which related to public revenues will be looked at the framework of tax reforms. As it is widely known, changes and expectations differs in time and that

also changes the taxation realities that affect on expected process are considered as a financial target, and the qualities of concepts like the tax base and the regulated tax rate are deal with in the process. Certainly, tax reform is not only concept relating to tax reform in the same process in eachother. Hence, the process that can be called as fiscal efficiency tax reform in the framework of financial encouragement is accepted meaningful for understanding the structural futures of tax reforms. For understanding the realities, criterias and other structural features we will have to see tax reform as a much complicated phenomenon. And also for that reason, the process of tax reform should be more extensived financial phenomenon and this study focuses on how to create an efficient and applicable tax reform in developing countries.

Keywords: *Tax Reform, Public Revenues and Tax Policy, Turkish Tax System*

JEL Classification: H2

1. GİRİŞ

Günümüzde rasyonel ve etkin bir vergi sisteminin nasıl olması gerektiğine dair tartışmalar, birçok ülkede araştırma konusu edilmiş ve günün gereksinimleri doğrultusunda uygun vergi sistemlerinin geliştirilmesi açısından yol gösterici olmuştur. Çeşitli ülke deneyimleri göstermektedir ki, vergi sistemleri ekonomik gelişmeler dolayısıyla dinamik bir yapıya sahip olmalıdır. Tıpkı diğer gelişmekte olan diğer ülkeler gibi, ülkemiz için de vergi reformu çalışmaları tüm bu sebeplerden ötürü önem arz etmekte ve bu ihtiyaca yönelik talepler yıllardan beri süregelmektedir. Bunda temel neden, uygulama süreçleri içerisinde, vergi sisteminin sorunlarının ve aksayan yönlerinin reform ihtiyacını ortaya çıkarmış olmasıdır. Yine bu çerçevede, tarih boyunca ve yakın dönemde vergi yasa ve uygulamalarında çeşitli değişikliklere gidilmiştir.

Vergi sistemleri uygulandıkları ülkelerin ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarına göre şekillenmekte ve zaman içerisinde çeşitli değişikliklere uğrayabilmektedir. Bu değişiklikler, vergi yapılarında köklü değişimi ve düzenlemeyi içeriyorsa, vergi reformu olarak adlandırılmaktadır. Çok yönlü olan vergi reformlarına gidilmesinde etkili olan pek çok faktör vardır. Tüm bu faktörler, yapılacak reformların çerçevesini çizmektedir. Ülkelerin değişen iktisadi, mali, sosyal, siyasi ve idari koşullarına bağlı olarak vergi sistemlerinde yeniden yapılanmaya gidilmesi sıklıkla rastlanan bir olgudur. Sözü edilen bu durum, gelişmiş ve gelişmekte olan hemen her ülke için söz konusudur.

1.1. Vergi Reformu Kavramı

Vergi reformu kavramı, birçok kişinin çok çeşitli anlamlarda ele aldığı bir kavramdır. Birbirlerine benzer özellikler taşımasına karşın; değişik açılardan birbirlerinden farklı tanımlamalar yapılmıştır. Türk vergi reformlarının öncü isimlerinden Ali ALAYBEK'e göre; "Esas itibarıyla bütün bir vergi sisteminde veya vergiler grubunda ya da temel bir vergide yapılan ve yapı değişikliğini kapsayan

iyileştirmelere *büyük vergi reformu*, büyük bir derecede kapsamlı ve önemli olmayan düzeltme ve değişikliklere *küçük vergi reformu* denilmektedir”. Kenan BULUTOĞLU ise vergi reformunu, “Vergi yükünün yurttaşlar arasındaki bölüşümünün önemli ölçüde değiştirilmesi” olarak tanımlamaktadır. Bora OCAKÇIOĞLU’na göre vergi reformu, “Belirli ekonomik ve sosyal hedeflere yönelik olarak vergi sistemlerinin bütünü ve bütünü meydana getiren unsurlarda yapılan, yapılması düşünülen temel nitelik değişiklikleridir (Gökbunar, 1997: 301-324). Bir başka deyişle, toplumda vergi yüklerinin dağılımında, daha büyük ölçüde adalet ve eşitlik sağlamak için geniş kapsamlı bir vergi yapısı planlamak ve gerçekleştirmek için köklü düzenleme ve iyileştirme hareketleri vergi reform olarak adlandırılmaktadır.

1.2. Tarihi Perspektiften Türkiye’de Vergi Reformları

Ülkemizde 1925 yılında Aşar’ın, 1926 yılında Temettü vergisinin kaldırılıp yerine Kazanç vergisinin konulmasından sonraki ikinci büyük reform nitelikli dönüşüm, hazırlıkları İkinci Dünya Savaşı sonrasında başlayan ve 1949 yılında gerçekleştirilen vergi reformu olmuştur. Bu reformun önçalışmaları 1940’lı yıllarda başlamıştır.

Uygulanacak sistemin etkin ve verimli işlemesi, kamu düzeninin oluşmasına katkı ve destek sağlaması açısından öncelikle vergi incelemesine ve gerekli araştırmaların yapılmasına yönelik olarak; “Hesap Uzmanları Kurulunun” oluşumu gündeme gelmiş ve 29 Mayıs 1945 tarihinde yasallaştırılmıştır. İkinci Dünya Savaşı nedeniyle ülkemize yerleşen yabancı bilim adamlarının, kendi alanlarında üstün vasıflara sahip uzmanlarla birlikte, özellikle hukuk alanında yapmış oldukları çalışmalar halen dünya üzerinde güncelliğini korumaktadır. 1950 yılından sonraki dönemde, çeşitli değişiklikler yapılarak uygulanmış olan 1926-50 vergi sistemi terkedilmiş ve 1946-49 yıllarında hazırlanıp kabul edilmiş olan çağdaş vergi sistemlerine daha yakın bir vergi sisteminin uygulanmasına başlanmıştır. Bu sistem savaş sonrasında Avrupa ülkelerine de örnek olmuştur. Maliye ve Türk Vergi Sisteminin oluşumunda emek veren Profesör F. Neumark, Maliye Hesap Uzmanları Kurulu’nun oluşumunda ve Türk vergi sisteminin yeniden yapılandırılmasında görev alan Ali Alaybek’in çalışmaları bugün dahi örnek olabilecek niteliktedir. Bugün Avrupa’nın çeşitli üniversite kütüphanelerinde o dönemlerde Türkiye’de yaşamlarını sürdüren ve ülkemizin hukuksal yapısının oluşmasına katkı sağlayan bilim adamlarının çalışmalarına rastlamak mümkündür (Seviğ, 2003: 1-3).

Yakın döneme bakıldığında ise, özellikle 1984’te KDV’yi vergi sistemimize dahil eden üçüncü büyük reform kalıcılık arz eden özellikleri içinde barındıran, belli başlı vergi reformları olmuştur. Bunu 2000’li yılların başında bir diğer satış üzerinden alınan vergi olan ÖTV takip etmiştir. Günümüze gelindiğinde ise, globalleşen dünya ve eklemişen uluslararası piyasalara paralel olarak, vergi sistemlerinin yeniden gözden geçirilmesine olan ihtiyaç artmıştır. Vergi sisteminin etkinliğini artıracak, gerekiyorsa vergi oranlarını düşürerek vergi tabanını yaygınlaştıracak, vergi kaçakçılığını önleyip kayıt dışı ekonomiyi mümkün olduğunca azaltacak bir dizi yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulduğu pek çok bilim adamı ve yazarlarca dile

getirilmektedir. Yine bu çerçevede, vergi idaresinde modernizasyon sağlayarak etkinliği artıracak, cezaların caydırıcı düzeylere getirilmesi ile vergi toplamayı sağlıklı hale getirecek ve vergi sistemini basitleştirilerek vergi vermeyi teşvik edecek köklü bir vergi reformunun rasyonel düzeyde vergileme için kaçınılmaz olduğu düşüncesi ağır basmaya başlamıştır.

1.2.1. Vergi Oranlarının Düşürülmesi ve Vergi Tabanının Genişletilmesi

Prensipde, iyi bir vergi sistemi şeffaf olmalı, ekonomik kararları bozucu etkiye sahip bulunmamalı, idare ve mükellefler üzerindeki maliyetleri aşırı olmamalı, basit olmalı; çalışma isteği, tasarruf ve yatırımlar üzerinde olumsuz etkilere yol açmamalıdır. Bilindiği gibi, vergi oranı vergi tarifesinin temelidir. Genellikle, vergi borcunu hesaplayabilmek için vergi matrahına uygulanan oran ya da ölçüler olarak tanımlanabilir. Vergi oranları matrahla olan ilişkilerine göre; düz oran, artan oran veya azalan oran biçiminde bir sınıflamaya tabi tutulabilir (Kızılot-Durmuş, 2001: 4-5).

Uygulamada vergi tarifelerini oluşturan temel etkenler, politik ve mali tercihlerdir. Vergi sistemlerinden beklenen hem yatay hem de dikey adaleti gerçekleştirmeleridir. Enflasyonun, özellikle düşük gelir gruplarını en çok etkilediği göz önüne alınarak, vergi oranlarının yüksek olması nedeniyle, yükümlülerin ödeme güçlerini aşan bir ölçüde vergilendirilmeleri söz konusu olabilmektedir. Bu ise, iyi niyetli mükellefleri dahi, gelirlerinin bir kısmını gizlemeye zorlayabilmektedir. Türkiye’de özellikle son yıllarda, vergi oranları sürekli olarak tartışma konusu olmuş ve mevcut oranlar üzerinden vergisini ödeyecek olan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, yok olma durumu ile karşı karşıya kalacağı düşüncesi hakimiyet kazanmıştır. Bilindiği gibi, vergi gelirlerinde kayba uğramadan marjinal vergi oranlarını düşürmenin iki yolu vardır. Artan oranlılığı yumuşatmak/artan oranlılık derecesini azaltmak veya vergi tabanını genişletmek. Vergi tabanı ne kadar genişletilirse, aynı vergi hasılatını elde edebilmek için, marjinal vergi oranlarını düşürmek o derece kolaylaşacaktır. Vergi tabanının genişletilmesi hem muhafazakar hem de liberal görüş sahiplerinin vergi reformu konusundaki ortak görüşleridir. Ancak vergi tabanının genişletilmesi, vergi politikasının diğer ekonomik ve sosyal amaçlarıyla (yatırımların teşviki, emeklilik için tasarruf yapılması gibi) çatışır. Bu nedenle, örneğin; ABD’de son 30 yıldır yapılan vergi reformlarından sadece 1986’da yapılan reformda vergi tabanının genişletilmesi esas alınmıştır (Kızılot-Durmuş, 2001: 4-5).

1.2.2. Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları

Yatırımları teşvik edici vergi politikaların etkinlik derecesini saptamak, vergi ile ilgili yeni düzenlemelere gidilmesi veya mevcut politikalarda ayarlamalar yapılması açısından belirleyici olmaktadır. Ancak, vergi politikaları dışında yatırımları etkileyen birçok faktör de vardır. Ülkedeki doğal kaynakların durumu, sermaye piyasasının gelişmişlik düzeyi, pazarın genişliği, işgücünün niteliği, ekonominin yapısı ve nihayet siyasal ve toplumsal koşullar yatırımlar üzerinde önemli rol oynamaktadır. Teşvik edici vergi politikaları özel yatırımları etkilemektedir, ancak

çeşitli ampirik çalışmalar sonucu ortaya çıkan bulgular tek başına bu politikaların yeterli olmayacağı sonucuna ulaşmıştır (Becci, 1993, 58-62). Benzer şekilde ülkemizde de, Milli Prodüktivite Merkezi tarafından yapılan bir araştırmaya göre, özel yatırımların yatırım teşviklerine karşı esnekliği %0.4'tür. Dolayısıyla teşvik oranlarını yükseltmek yatırımları artırmak için etkin bir yol değildir (Daha fazla bilgi için bkz., Gerçek, <http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale.htm>).

Bu anlamda, yatırımların teşvik edilmesine yönelik bir vergi reformunun sadece vergisel tedbirlere dayalı bir yapıda düşünülmesi ya da tercih aşamasında; verginin tabana yayılması görüşünün varlığı halinde, yatırımların teşviki politikasının uygulanmasında karşılaşılabilecek sorunlar göz önünde bulundurulmalıdır.

1.3. Gerçekleştirilmesi Düşünülen Vergi Reformundan Beklentiler

Gerçek bir vergi reformundan beklenenler; eski müesseselerin adının değiştirilip, yeniden getirilmesi düşüncesinin aksine; kayıt dışı ekonomiyi önleyen, vergi oranlarını aşağı çeken, gider yazılabilecek harcamaların kapsamını genişleten, iyi niyetli mükellefleri koruyan, kötü niyetli mükellefleri sorgulayabilen, vergi tabanını genişleten, gelir idaresini yeniden yapılandıran, ekonominin önünü tıkamayıp aksine açan düzenlemelerdir (Kızılot, 2003: 11). Günümüzde sıklıkla karşılaşılan üretim düşüşü, işsizlik oranındaki artış ve benzeri ekonomik ve sosyal gelişmeler, yeni bir vergi reformu için neden olarak gösterilmektedir. Yine olası maliyetlerin bertaraf edilebilmesi için, yaşanan sorunlar karşısında, gerçekleştirilmesi düşünülen vergi reformundan beklentiler ise şu şekilde belirtilmektedir (Karacabey, 2004: 7):

- 1) İstihdam üzerindeki vergi ve benzeri yüklerin hafifletilmesi, ekonomik büyümenin sürdürülebilmesi için mali piyasalardaki aracılık maliyetlerinin düşürülmesi.
- 2) Vergi gelirleri ve bunların tahminlerinin gerçekçi bir biçimde yapılması.
- 3) Vergi idaresinin, öngörülen politikalar doğrultusunda, sektörleri ve ekonomiyi ne şekilde etkileyeceğini profesyonel bir çaba ile değerlendirmesi.
- 4) Mevcut vergi sisteminde köklü değişiklikler ile üretimi teşvik edecek yeni bir vergi sisteminin kurulması.

Sonuç olarak, dünya ekonomisindeki son gelişmeler, Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin ulusal ekonomi politikalarını sorgulamalarını zorunluluk haline getirmiştir. Ülkemizin değişen dünya şartlarına uyum sağlaması ve dünya ekonomisiyle istenilen biçimde bütünleşmesi için orta ve uzun vadeli stratejilere ihtiyacı vardır. Türkiye'nin "yapısal düzenlemeler" olarak adlandırılacak bir dizi tedbiri acilen belirlemesi gerekmektedir. Özellikle vergi reformu yapılması, aktif ve rasyonel bir özelleştirme programı uygulanması, kamunun etkin ve verimli çalışmasının sağlanması, adalet, sosyal güvenlik ve mahalli idareler reformu yapılması, yeni bir

yatırım politikası oluşturulması ve benzeri unsurların uzun vadede ülkemizin rekabet şansını artırması bakımından önemi büyüktür (Oksay, 1998: 3).

2. VERGİ POLİTİKASI VE GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDEKİ GÖRÜNÜMÜ

2.1. Vergi Reformunun Politik Ekonomisi

Vergi reformu hassas ve zor bir süreci içermektedir. Kapsamlı bir vergi reformundan sağlanacak kazançlar genelde orta dönem sonrası ortaya çıktığından, toplu bir reformu gerçekleştirmede siyasi koalisyonu biçimlendirmek ve uzlaştırmak başta gelen görevdir. Vergi reformlarındaki gerçekçi yöntem, zamanla uyumlu bir tarzda reformların teşviki için çabalamaktır. Vergi reformunun tarihsel tutarlılığı arzulanırken, bunu pratiğe dönüştürmek zordur. Bununla beraber bu değişiklikleri uygulamaya koyduktan sonra, eğer vergi ayrıcalıkları sonradan özel çıkarları tatmin etmek için düzenlenirse, halihazırdaki düşük vergi tabanı üzerine daha düşük vergi oranları uygulanacağından, başlangıçtaki vergi reform çabası bütçe üzerinde olumsuz etki yapacaktır. Öte yandan ülke deneyimleri, vergi reformu amaçlanırken reform yapacak ülkenin ekonomik ve kurumsal düzenlemeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır (Shirazi-Shah, 2002: 44).

Ayrıca, vergi değişiklikleri hem kazananları hem de kaybedenleri ortaya çıkarır. Her bir vergi değişikliği, etkinlik ile yatay eşitlik arasında varolan bir değişim oranını ortaya çıkarır ki bu değişim oranı iyi bir şekilde tanımlanmak ve uygun bir şekilde üzerinde durulmak zorundadır. Vergilemenin gelir dışı amaçlarının gerçekleştirilmesinde kısa dönemli vergi tedbirlerinden kaçınılmalıdır. Çünkü bu vergi tedbirleri, güçlü siyasi seçmenler ortaya çıkarır (*rant grupları*). Kapsamlı bir vergi reformu çeşitli grupların kazananları ile kaybedenlerinin dengelenmesi olanağını ortaya koyar ki bu fırsat genelde aşamalı bir vergi reformunda ortaya çıkmaz. (Shirazi-Shah, 2002: 45) Bununla birlikte, daha etkili kişisel planlar yapılarak vergi düzenlemelerinin tasarlanması ise ekonomide üretim gücünü arttırabilir. Ayrıca, vergi kurallarındaki sağlamlık, rant kollamadaki sosyal israf olan yatırımları azaltacaktır (Buchanan, 1991: 40, 41).

2.1.1. Siyasi Otorite Tercihlerinin Önemi

Vergi reformu yapmanın iki temel amacı vardır. *Bu amaçlardan ilki*, vergi sistemini, toplumun iktisadi, mali ve sosyal gelişimine uygun bir hale getirmek ve vergi sisteminde çağdaş vergi uygulamalarına yer vermektir. *İkinci amaç ise*, vergi gelirlerinin istenilen düzeye elde edilmesini sağlamak ve vergi yükü dağılımını yeniden düzenlemektir. Bu belirtilen amaçlar doğrultusunda, yapılacak vergi reformunda yer alması gereken vergi politikasının ilkelerini şu üç başlık altında toplamak mümkündür (Ortaç, 2, w3.gazi.edu.tr/web/rifatortac/makaleler):

- Anti-enflasyonist bir vergi politikasının uygulanması,

- Vergi yükünün milli gelirin dağılımına uygun bir şekilde dağılımını sağlamak,
- Gelir idaresinin yeniden yapılanmasını sağlamak.

Kamu sektörünün piyasalar üzerinde etki yaratan ve siyasi otorite tarafından belirlenen politikalarını kamu harcama politikası, kamu gelir politikası ve borçlanma politikası olmak üzere üç temel başlık altında incelemek mümkündür.

Ülkemizdeki görünümü baktığımızda, özellikle ekonomik krizlerin ortaya çıkmasında bu üç temel politikada siyasi otorite tarafından yapılan yanlış tercihler belirleyici olmuştur. Kamu harcamalarının miktar ve bileşenin belirlenmesinde siyasi otorite tarafından izlenen popülist politikalar etkili olmuş, gerçekleştirilen harcamalarda verimlilik ve etkinlik kriterleri dikkate alınmamıştır¹. Bu politikalar sonucunda, kamu sektörü olması gereken optimal büyüklüğü aşmış ve verimsiz alanlara yönelmesi nedeniyle de iktisadi etkinlikten uzaklaşmıştır. Yine kamu gelirlerinin kamu harcamalarındaki artış miktarında geliştirilememesi ve harcamaların vergi gelirleri yerine borçlanmayla finansmanının sağlanması bütçe esnekliğini ortadan kaldırmış ve bütçeler zorunlu harcamalar listesi haline dönüşmüştür. Devlet vergi tabanını genişletmek, kayıt dışı faaliyetleri kayıt altına almak yerine kayıt altındaki mükelleflerin vergi yükünü artırmayı tercih etmiştir. Devlete vergi olarak verilmesi gereken kayıt dışındaki fonlar devlete yüksek reel faizler üzerinden borç olarak verilmek suretiyle yüksek faiz gelirleri elde edilmiş ve elde edilen bu faiz gelirleri vergilendirme dışında tutularak kayıtdışı edinimler bir anlamda ödüllendirilmiştir (Ortaç, 1, w3.gazi.edu.tr/web/rifatortac/makaleler).

2.1.2 Vergi İdaresi ve Uzmanların Önemi

Vergi idaresi ülke gelişiminde anahtar bir rol oynamaktadır. Bu yüzden, vergi politikası; ülkenin halihazırdaki mevcut idari uygulamaları ve geliri artırmak için ne gibi potansiyellerin var olduğunu göz önünde bulundurmak zorundadır. Çeşitli departmanlardaki (ya da aynı departman içindeki farklı şubelerde) kamu politikasını bölümlere ayırma, vergi reform seçeneklerini sınırlandırır. Eğer reformların başarılı olması isteniyorsa, bir ülkedeki yerel düzeydeki siyasi ve sivil hizmetleri gerçekleştiren elit kesim, önerileri (vergi reform teklifleri) üstlenmek zorundadır. Bunun yanı sıra yerel uzmanlar ülkenin siyasi nabzını daha iyi değerlendirebileceklerinden, bu uzmanların reformların dizayn edilmesine katılımı reformların başarı şansını artırır (Shirazi-Shah, 2002: 46).

Kamu gelirlerinin artırılması ve kamu harcamalarının finansman ihtiyacının karşılanabilmesi için aşağıda ana hatlarıyla belirtilen, gelir idaresine yönelik, şu

¹ Bu konuda geniş bilgi için bkz: Akdoğan, Abdurrahman. “Kamu Harcamaları ile İlgili Genel Sorunlar ve Mali Yönetimin Etkinliği Açısından Bazı Yansımaları”, **Maliye Seçme Yazılar**, Binnur Çelik ve Fatih Saraçoğlu (eds.), Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Geliştirme Vakfı, 2003.

düzenlemelerin yapılması gerekmektedir (Ortaç, 2, w3.gazi.edu.tr/web/rifatortac/makaleler):

1. Vergi idaresi etkinleştirilmeli, mali denetim ve vergi incelemeleri artırılmalıdır,
2. Kayıt dışında kalan gelir unsurlarının sisteme dahil edilmesi sağlanmalıdır,
3. Devlet mallarının verimli bir şekilde işletilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmelidir.

Vergi reformuna giden yolda her ne tercih yapılırsa yapılsın, uygulama başlamadan önce somut ve kapsamlı bir plan yapılması şarttır. Bu çerçevede yapılacak vergi reformları, ülkenin ekonomik ve sosyal koşullarının değişimine ayak uydurabilecek nitelikte olmalıdır.

2.2 Gelişmekte Olan Ülkelerde Uygulanan Vergi Politikaları

Tarih boyunca verginin ne üzerinden alınacağı ya da hangi konular üzerine vergi konulacağı siyasi otoritelerin takdir ve kararlarına dayalı olarak belirlenmiştir. Bilindiği üzere günümüzde, nadiren de olsa bireylerin fiziki varlıkları vergi konusu olabildiği gibi (örneğin; baş vergisi), bireylerin iktisadi faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelir ve servetleri de vergiye tabi tutulabilmektedir. Elde edilen gelir ve servetin tüketim amacıyla kullanılması da yine verginin konusunu oluşturabilmektedir. Servetin bizzat kendisi vergi konusunu oluşturabileceği gibi el değiştirmesi (transferi), satışı ya da kiraya verilmesi de vergi konusu olabilmektedir. Bunların dışında bir kısım muameleler (işlemler) de vergiye konu teşkil etmektedir. Mal ve hizmetlerin ülke sınırlarından geçmesi (ihracata ya da ithalata konu olması) de aynı şekilde vergiye tabi olabilmektedir (Aktan, 2002: 8). Dünya ekonomisinin ve dolayısıyla ülkelerin birbirine entegre olmasıyla birlikte, yukarıda sözü edilen hemen her vergi alanında çeşitli değişiklikler yaşanmaktadır. Eski vergi sistemleriyle yeni düzenin sürdürülebilmesi, çeşitli mali boşluklara neden olmasından ötürü (daha fazla bilgi için bkz. Tanzi, 2001: 34-37), mümkün görünmemektedir.

Günümüzde gelişmiş ülkelerde mevcut vergi sistemlerinde sermaye gelirini, faizi vergilemek etkisiz, şevk kırıcı, büyümeyi engelleyici sayıldığından reform önerileri sermayeyi ve geliri özendirecek şekilde düzenlenmiştir. Bu ülkeler, özellikle geniş tabanlı, fakat artan oranlı olmayan tüketim vergisi alternatifine doğru reform çabası içindedirler. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ise, gerçek gelir ve özellikle yatay vergi adaleti ilkelerine dayalı bir reform stratejisi önerilmektedir (Gupta ve diğerleri, 2005, 458- 461). Uygulamaya bakıldığında, ülkemizde uygulanan vergi sisteminin, kamu harcamalarına kaynak sağlamak olan mali işleviyle (Bell, 2000, 611-614), gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltıcı sosyal işlevini ve ekonomik istikrarı sağlama işlevini etkin bir şekilde yerine getirmekte güçlük çekmesi nedeniyle; kamu gelirleri, kamu harcamaları ve kamu borçlanma gereğinin

finansmanı konularında köklü bir yeniden yapılanma programının hayata geçirilmesi kaçınılmaz görünmektedir (Gökbunar, 1997: 301-324).

2.3. Reformu Zorunlu Kılan Unsurlar ve Ülke Deneyimlerinden Çıkarılacak Dersler

Vergi reformu deneyimlerinin gözden geçirilmesi sonucu, çoğu gelişmekte olan ülkede vergi yapılarının şu şekilde olduğunu göstermektedir:

- **Karmaşık:** idare etmek ve başa çıkmak zordur,
- **Esnek değil:** ekonomik faaliyetlerin değişen yapısına ve ekonomik büyümeye karşı duyarsızdır,
- **Etkin değil:** görece olarak sık sık çok düşük gelir artışı sağlarken ciddi boyutlarda ekonomik sapmaları ve dengesizlikleri ortaya çıkarmaktadır,
- **Eşitsizlik:** aynı durumda olan kişilere ve işletmelere karşı farklı muamele yapılmaktadır,
- **Adaletsiz:** vergi idaresi ve uygulaması seçicidir ve vergi sistemini yıkabilecek güce sahip olanların lehinde davranmaktadır.

Çok sayıda ülke, anılan faktörlerin teşhis edilmesiyle birlikte vergi sistemlerini reforme etmeye ve kritik bir şekilde değerlendirmek suretiyle reformlara uyum sağlamaya çalışmaktadırlar. Vergi sisteminin genel amacı; siyasi açıdan mümkün olabilecek ve idari açıdan uygulanabilir vergilere dayanan ve asgari bir ekonomik sapma ile beraber yeterli ölçüde gelir sağlayan etkin bir vergi sistemini güvence altına almaktır. Vergi reformunun konusunun ülkeden ülkeye değişmesine karşın - *ki bu mevcut vergi sisteminin karakteristiğine, idari kısıtlamalara ve hükümetin sosyal ve ekonomik önceliklerine bağlıdır* - vergi reformunun yönü hakkındaki bazı genel sonuçlar diğer ülkelerin deneyimlerinden çıkarılabilir (Shirazi – Shah, 2002: 46):

- **Vergi tabanının genişletilmesi ve vergi oranlarının düşürülmesi, gelişmekte olan ülkelerde yapılan herhangi bir vergi reform girişiminin en başta gelen amacı olmalıdır.** Gelişmekte olan ülkeler, dar vergi tabanı üzerine yüksek vergiler koymaktadırlar ki bu vergi kaçakçılığını teşvik etmekte ve bu da vergi sisteminin adaletine gölge düşürmektedir.
- **Gelişmekte olan ülkelerde satış vergileri reformunun en önemli unsuru olarak biçimlendirilmelidir.** Katma değere dayanan geniş tabanlı bir tüketim vergisi, ekonomik faaliyetlerde sapmaya yol açmayan bir tarzda kamu gelirlerinde önemli miktarda artış sağlayabilir. Bu çerçevede, bütünlüğü sağlanmış bir vergi düzeni; geniş tabanlı, olabildiğince tek oranlı ve istisnası çok az bir Katma Değer

Vergisine; içki, sigara, akaryakıt ve bazı lüks ürünler üzerine konan tüketim vergisine; gelir amaçlı olmaktan çok, koruma amacı güden bir ithalat vergisine; idari açıdan uygulanması kolay, makul oranlı, stopaj ağırlıklı, az istisnalı bir gelir ve kurumlar vergisine ve vergi affı beklentisi yaratmayan bir vergi politikasına sahip olmalıdır (Emil – Yılmaz, 2003: 11).

• **Vergi sisteminde tek tek vergi konularıyla ilgili düzenlemeler yapmak yerine, sistemin bütününe ele alan koordineli bir vergi reform hareketi önemli avantajlar sağlar.** Koordineli bir vergi reformu, kişisel vergilerdeki değişiklikleri vergilemenin bütün amaçlarıyla uyumlu hale getirir ve bu vergi değişmelerinin uyumunu temin eder.

• **İyileştirilmiş bir vergi idaresi vergi reformunun başarılı olmasının ön koşuludur.** Vergi sisteminin yeniden yapılandırılması sürecinde, vergi idaresi reformu büyük önem taşımaktadır. Vergi denetimine etkinlik kazandırılarak, kayıt dışı ekonominin kayda alınması arasındaki ilişki açıktır. Denetim ne kadar etkin ise, kayıt dışılık ve dolayısıyla vergiden kaçınma eğilimi o kadar azdır (Aydemir, 1995: 234).

• **Vergi sisteminin hasılat dışı amaçlar (belirli yatırımlara yönelik vergi ayrıcalıkları tanınması) için kullanılmasının önüne geçilmelidir.** Vergi sistemi yasal olarak çok daha fazla, sosyal ve ekonomik amaçlar için kullanılabilirken, böyle bir tercih, sık sık mevcut faaliyetler üzerinden beklenmedik kazançlar sağlayarak ya da kaynakların vergi ayrıcalıklı faaliyetlere yönelmesi yoluyla -ki bu olay nihayetinde vergi tabanını daraltmaktadır- devlet hazinesinin erimesine yol açar.

• **Vergi reformu hem yurt içinde hem de yurt dışındaki başlangıç koşullarını dikkate almak zorundadır.** Vergi sistemlerinin reforme edilmesinde gelişmekte olan ülkeler, yalnızca sahip oldukları kurumsal çerçeve tarafından değil, bunun yanında sermaye ihraç eden ülkelerdeki vergi yapısı tarafından da kısıtlanmakta olduğunun bilincinde olarak hareket etmelidir.

• **Vergi rejiminin kredibilitesi, herhangi bir vergi reformunun başarısı için hayati öneme sahiptir.** Vergi sisteminde yapılan reformların ve değişikliklerin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi ve amaçlanan etkinliğin yaratılabilmesi, söz konusu düzenlemelerin mükellefler tarafından kabul görmesi ile yakından ilgilidir ve mükellef görüşlerinin yasal düzenlemelere önemli ölçüde yansıtıldığı kanaatinin yaratılması önemlidir (Akdoğan, <http://dergi.iibf.gazi.edu.tr>; 8). Yine benzer şekilde, toplumsal dönüşümün önündeki engellerin aşılması için; *etkin liderlik, etkin vizyon, etkin iletişim/diyalog, etkin katılım* öncelik arz eden şartları oluşturmaktadır (Aktan, 2003, www.canaktan.org/ekonomi).

3. SONUÇ

Her ülkede sosyo-ekonomik gelişim süreci içinde ortaya çıkan değişikliklere bağlı olarak vergi sistemlerinde de reform gereksinimi söz konusu olmaktadır. Etkin ve başarılı bir vergi reformu öncelikle gerçekçi ve ülke koşullarına uygun bir vergi politikasının belirlenmesini gerektirmektedir. Günümüzde iyi bir vergi reformu, hemen her kesimin gerekliliği üzerinde uzlaştığı, destek verdiği ve vergi sisteminde gerçek anlamda bir revizyon olarak adlandırılabilir düzenlemeler ile isabetli ve iyileştirici hükümler içeren bir olgudur.

Ülkemize baktığımızda; tarih boyunca daha esnek, adil, hemen her alanda etkin, basit ve geniş tabanlı bir yapıya kavuşturulması amacı ile sürekli bir değişikliklere gidilmişse de, genel anlamda, yapılan düzenlemelerin bugüne kadar başarılı ya da sorunların çözümü açısından yeterli olduğunu söylememiz zordur. Bu anlamda, vergi sistemimizin rasyonel bir vergi sistemi önerilerine uyum sağlaması amacıyla ve vergi reformu çerçevesinde; vergi sisteminin etkinliğini artıracak, gerekiyorsa vergi oranlarını düşürerek vergi tabanını yaygınlaştıracak, vergi kaçakçılığını önleyip kayıt dışı ekonomiyi mümkün olduğunca azaltacak bir dizi yeni düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi sisteminin yeniden yapılandırılması aşamasında bu sorunların bir bütün olarak ele alınması durumunda sonuçlar daha olumlu olabilecektir. Ayrıca, vergi idaresinde modernizasyon sağlayarak etkinliği artıracak, cezaların caydırıcı düzeylere getirilmesi ile vergi toplamayı sağlıklı hale getirecek ve vergi sisteminin basitleştirilerek vergi vermeyi teşvik edecek köklü bir vergi reformu, yine bu açılarından, ülkemiz için kaçınılmaz görünmektedir. Tüm bunlarla birlikte, etkin bir vergi reformu için, eşzamanlı olarak kamu harcamalarında da reform yapılmalıdır.

KAYNAKLAR

AKDOĞAN Abdurrahman, “Vergilendirme Politikası, Gelir ve İkame Etkileri Açısından İzlenebilecek Gelir Vergisi Politikasının Değerlendirilmesi”, <http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/>

AKTAN C. Can, “Gelir Dağılımında Adaletin Sağlanması ve Yoksulluk Sorunun Ortadan Kaldırılması İçin Vergi Sistemi Nasıl Dizayn Edilmeli?”, Yoksullukla Mücadele Stratejileri, Ankara: Hak-İş Konfederasyonu Yayını, 2002.

AKTAN C.Can, “Türkiye’de Değişimin ve Devlet Reformunun Gerçekleştirilmesinin Önündeki Engeller”, Kaynak: Etkin Devlet, Konya, Çizgi Kitabevi, 2003 adlı kitaptan alıntılarla hazırlanmıştır.

AKDOĞAN, Abdurrahman. “Kamu Harcamaları ile İlgili Genel Sorunlar ve Mali Yönetimin Etkinliği Açısından Bazı Yansımaları”, **Maliye Seçme Yazılar**, Binnur Çelik ve Fatih Saraçoğlu (eds.), Ankara: Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Geliştirme Vakfı, 2003.

AYDEMİR Şinasi, “Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi”, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1995.

BECSİ, Zsolt. “The Long (and Short) on Taxation and Expenditure Policies”, **Economic Review**, 3rd Quarter 1993, ss. 51-64.

BELL, Stephanie. "Do Taxes and Bonds Finance Government Spending", **Journal of Economic Issues**, Vol. 34, No. 3, (September 2000), ss. 603-620.

BUCHANAN James, "Kamu Tercih ve Anayasal İktisat", Yayına Hazırlayanlar: Aytaç EKER ve Coşkun Can AKTAN, İzmir, 1991.

EMİL Ferhat - YILMAZ H. Hakan, "Kamu Borçlanması, İstikrar Programları ve Uygulanan Maliye Politikalarının Kalitesi: Genel Sorunlar ve Türkiye Üzerine Gözlemler", Mayıs, 2003.

GERÇEK Adnan, "Türkiye'de Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikaları ve Etkinliği", <http://idari.cu.edu.tr/igunes/makale.htm>.

GÖKBUNAR Alırza, Prof. Dr. Nezihe SÖNMEZ'e Armağan, "Türk Vergi Sisteminde Reform Gereği", DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını, İzmir, 1997.

GUPTA, Sanjeev ve Diğerleri. "Fiscal Policy, Expenditure Composition, and Growth in Low-Income Countries", **Journal of International Money and Finance**, Vol. 24, No. 3, (April 2005), ss. 441-463.

http://www.canaktan.org/ekonomi/anayasal_iktisat/anasayfa-anayasaliktisat.htm

KARACABEY Argun, "Düşen Enflasyon Ortamında Yaşamak", Ankara Sanayi Odası Yayın No:53, Mart 2004.

KIZILOĞLU Şükrü, "Gelir Arayışları Mehter Takımı Gibi" Hürriyet, Mali Yaklaşım Köşesi, 17.09.2003, Çarşamba.

KIZILOĞLU Şükrü - DURMUŞ Mustafa, "Kriz Döneminde Vergi Politikası Nasıl Olmalı?", Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi, 3. Cilt 2. Sayı, 2001.

OKSAY Suna, "Pazar Ekonomisinin Geleceği ve Türkiye", Banka-Mali ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı: 3, Mart 1998.

ORTAÇ Rifat, 1, "Ekonomik Kriz ve 2002 Yılında İzlenecek Vergi Politikası", <http://w3.gazi.edu.tr/web/rifatortac/makaleler/>

ORTAÇ Rifat, 2, "Vergi Reformu Yapılırken Kamu Maliyesi Reformu da Yapılmalı", <http://w3.gazi.edu.tr/web/rifatortac/makaleler/>

SEVİĞ Veysi, "Maliye Hesap Uzmanları Kurulu", Dünya Gazetesi, Perşembe, 29.05.2003, Mali Makaleler Arşivi, <http://www.vergiturk.com>.

SHIRAZI Javad Khalilzadeh - SHAH Anwar, "Tax Reform in Developing Countries", Finance & Development, 1991, Vol:28, No:2, Çeviren: Ersan ÖZ, "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu", Vergi Dünyası, Nisan 2002.

TANZI Vito, "Globalization and the Work of Fiscal Termites", Finance & Development, Vol:38, No:1, March 2001.