

PAPER DETAILS

TITLE: Gelismekte Olan Ülkelerdeki Vergi Sisteminin Degerlendirilmesi ve Bu Ülkelerdeki Vergi Yapisinin Kantitatif Analizi

AUTHORS: Sahin AKKAYA

PAGES: 0-0

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7376>

İ.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
37. Seri/Yıl 1996/1997

GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDEKİ VERGİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE BU ÜLKELERDEKİ VERGİ YAPISININ KANTİTATİF ANALİZİ

Yrd.Doç.Dr. Şahin AKKAYA
İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü

GİRİŞ

Kamu giderlerinin karşılanması amacıyla uygulanan vergilerin, vergi adaleti ve iktisadi etkinlik açısından incelenmesi, bir başka önemli konuyu oluşturmaktadır. Bu nedenle, belli bir vergi gelirinin elde edilmesi amacıyla uygulanan vergilerin, vergi adaletine ve iktisadi etkinliğe ilişkin tesirlerinin birlikte gözönüne alınarak, oluşan olumsuz etkilerin olabildiğince ortadan kaldırılması amacıyla, vergi sistemini oluşturan vergilerde değişikliğe gidilmesi, hatta bazı vergilerin kaldırılarak yerine adalet ve etkinlik amaçlarına ulaşmada daha uygun olan vergilerin konulması gereği ortaya çıkmaktadır. Bu ihtiyacın az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde daha fazla ortaya çıktığını söyleyebiliriz. Bu gibi ülkelerde iktisadi etkinliğin ve vergi adaletinin sağlanmasının gözardı edildiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Diğer taraftan, gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkelerin vergi yapıları incelendiğinde, çeşitli vergilerin farklı ağırlıklara sahip olduğunu görmek mümkündür. Bu konuda bir çok çalışma yapılmış ve farklı vergi yapılarının nedenleri ortaya konulmuştur. Bu çerçevede, kişi başına millî gelir ile ülkelerin vergi yapıları arasında ilişki kurulmuş ve temel olarak ülkelerin kalkınmasıyla birlikte çeşitli vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ile gayri safi yurt içi hasıla (GSYİH) içindeki öneminin değiştiği görülmüştür.

Yukarıda belirttiğimiz nedenler dolayısıyla, gelişmekte olan ülkelere oluşan vergi yapısının incelenmesi ve bu ülkelerde mevcut vergi sistemlerinin nasıl bir rasyonel baza oturtulabileceği konusu çalışmamızın temelini oluşturmaktadır.

Bundan dolayı, çalışmamızın birinci bölümünde gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerini oluşturan temel vergilerin değerlendirilmesi ve bu vergi sistemlerinde ne gibi değişikliklerin yapılması gerektiği ve bunun olabilirliği konusu temel hatlarıyla incelenecektir.

İkinci bölümde ise seçilmiş gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin verilerini kullanarak gelişmiş ülkelerle kalkınmakta olan ülkelerin vergi yapıları karşılaştırılmakta ve kişi başına millî gelir ile vergi yapıları arasındaki ilişki ortaya konmaktadır.

Sonuç bölümünde ise her iki bölümdeki bulgular ışığında ulaştığımız sonuçlar ortaya konacaktır.

1. KALKINMAKTA OLAN ÜLKELERDE RASYONEL BİR VERGİ SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI

Gelişmekte olan ülkelere rasyonel bir vergi sisteminin oluşturulması konusunda, öncelikle bu ülkelerdeki vergi sisteminin eksiklikleri temel hatlarıyla ortaya konacaktır. Bu noksanlıklar ortaya konduktan sonra, bu ülkelerdeki vergi sisteminin rasyonel bir baza nasıl oturtulabileceği konusu temel hatlarıyla ele alınacaktır.

Burada belirtilmesi gereken önemli bir nokta da rasyonel bir vergi sistemi dendiğinde optimal vergi sisteminin anlaşılması gerektiğidir. Ayrıca, rasyonel bir vergi sistemi ile ilgili olarak kendimizi, kamu harcamalarını karşılayacak düzeyde vergi gelirinin daha adil ve mümkün olduğunca daha az etkinsizliğe neden olacak şekilde nasıl elde edileceği konusuyla sınırlıyoruz.

Bilindiği gibi, genel olarak, temel vergilerin, geliri mi yoksa tüketimi mi hedeflemesi gerektiği konusu, teorik olarak tartışmalı bir konuyu oluşturmaktadır. Bu nedenle, gelişmekte olan ülkelere de karşılaşılan sorunların çözümüne hangi vergilerin daha fazla katkıda bulunacağı konusunun temel çizgileriyle incelenmesinin önemi açıktır. Bu önem dolayısı ile gelişme yolundaki ülkelere rasyonel bir vergi sisteminin oluşturulması konusu çerçevesinde geliri ve tüketimi hedefleyen vergilerin üzerinde durulacak, serveti vergilendirmeyi hedefleyen vergiler çalışmamızın dışında tutulacaktır. Servet vergilerinin dışarda tutulmasının en önemli nedeni bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ile GSYİH'ya oranının hem gelişmekte olan ülkelere, hem de gelişmiş ülkelere çok düşük olmasıdır. Diğer neden ise, geliri ve tüketimi hedefleyen vergiler üzerinde yoğunlaşmaktır. Ayrıca, gelişmekte olan ülkelere dış ticaret vergilerinin önemi dolayısıyla bu vergiler de incelenecektir.

Bu nedenle, bu bölümde vergilerin etkilerini teorik olarak inceledikten sonra, bu vergilerin özellikle gelişmekte olan ülkelere uygulanabilirliği konusu ele alınacaktır. Doğal olarak, bir vergi teorik olarak ne kadar mükemmel olursa olsun, bu verginin uygulanmasında çeşitli problemler-

le karşılaşılıyorsa, arzulanan hedeflere ulaşamayacak, arzulanan etkiler gerçekleşmeyecektir.

Bununla bağlantılı olarak, yine bazı gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde gerçekleştirilen vergi reformlarıyla çeşitli vergilerde yapılan temel değişiklikler bir fikir verebilmesi amacıyla ortaya konacaktır. Tabiatıyla, burada vergi reformlarının yapılması konusunda karşılaşılan sorunlar çalışmamızın konusu ile ilgili olmaması nedeniyle ele alınmayacaktır. Bölümün sonunda genel bir değerlendirme yapılacaktır.

1.1. Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Sistemlerinin Yetersizlikleri

Kalkınmakta olan ülkelerin büyük çoğunluğunun vergi sistemlerinin en belirgin noksanlığı, kamu harcamalarını karşılayacak düzeyde kamu geliri sağlayamamasıdır⁽¹⁾. Kamu harcamalarını karşılayacak düzeyde kamu geliri sağlanamaması nedeniyle meydana gelen bütçe açıkları para basma ve dış borçlanma ile kapatılmaya çalışılmakta, bu da enflasyona ve ağır dış borç krizlerine yol açmaktadır. Ayrıca, bu ülkelerde elde edilen vergi gelirleri birçok küçük vergiden ve çok farklı vergi oranları uygulanarak sağlanmaktadır. Bu durum uygun bir vergi politikasının izlenmesini son derece güçleştirmektedir. Özellikle ithalat vergileriyle özel tüketim vergilerinin spesifik nitelikte olması, gelişmekte olan ülkelerde elde edilecek vergi gelirlerinin enflasyondan olumsuz etkilenmesine neden olmaktadır⁽²⁾.

Gelişmekte olan ülkelerdeki vergilemeye ilişkin bir diğer eleştiri kaynağı vergi sisteminin yarattığı adaletsizliklere ilişkindir⁽³⁾. Bu ülkelerde yatay adalet ilkesi ithalat ve ihracat vergileri dolayısıyla zedelenmektedir. Çünkü bu vergiler kişiler arasında zevklerine göre ayırım yaparak alınmakta, ödeme gücüne göre ya da faydalanma ilkesine göre vergilendirme yapılmamaktadır. İkinci olarak, sistemde yer alan dolaylı ve dolaysız vergilerin adaleti sağlayıcı özelliklere sahip olmamaları ya da uygulanması gerektiği gibi uygulanamaması sonucunda ortaya çıkan yatay adaletsizlikten sözedilebilir. Dolaylı vergilerin hakimiyeti nedeniyle de, bu ülkelerin vergi sistemlerinin regresif olduğuna inanılmaktadır. Gelirin adaletsiz bir şekilde dağılmasının gelişmekte olan ülkelerin temel niteliklerinden biri olduğu düşünülürse⁽⁴⁾ vergilerin bu adaletsizliği artırdığı sonucuna ulaşırız.

¹ Richard Goode, "Obstacles to Tax Reform in Developing Countries"; **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde (Editörler Richard Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.121-122.

² Vito Tanzi, **Public Finance in Developing Countries**, Edward Elgar Publishing Company, Brookfield, Vermont 1991, s.158.

³ Richard Goode, a.g.m., s.122.

⁴ David Newbery, "Taxation and Development", **The Theory of Taxation for Developing Countries**, içinde (Editörler David Newbery ve Nicholas Stern), Oxford University Press, New York, 1987, ss.172-173.

Gelişmiş ülkelerde olduğu gibi; gelişmekte olan ülkelerde de vergi matrahının aşınması temel problemlerden biridir⁽⁵⁾. Bu aşınma yasal olarak tanınan muafiyet ve istisnalardan kaynaklanabileceği gibi, vergi kaçakçılığından da kaynaklanabilir. Bunun neden olduğu vergi kaybını telâfi etmek için ülkeler daha yüksek vergi oranı uygulamaya zorlandığı ölçüde vergi kaçakçılığı problemi daha önemli hale gelmektedir. Yine, oluşan vergi kaybını telâfi etmek için yeni vergilerin konması halinde de aynı sorunla karşılaşılacaktır. Gelişmekte olan ülkelerdeki vergi kaçakçılığı sorununu gelişmiş ülkelerdeki adalet ve vergiden kaçınma sorunlarına benzetmek mümkündür⁽⁶⁾. Her iki ülke grubunda karşılaşılan bu sorunların vergi sisteminin karmaşıklığı ve yüksek marjinal vergi oranlarıyla ilişkili olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Kalkınmakta olan ülkelerde vergiler ekonomik etkinsizliğe neden olmakta ya da mevcut etkinsizliği daha da arttırmaktadır⁽⁷⁾. Çeşitli alanların farklı vergi yüküne maruz kalmaları ya yasal hükümlerle olmakta ya da verginin tam olarak uygulanamamasından kaynaklanmaktadır. Doğal olarak bu durum daha az vergilendirilen sektörlerle yönelik üretim faktörü akışını artırarak kaynak dağılımını saptırmaktadır. Vergiler ile gelişmekte olan ülkelerde yaşanan enflasyon tasarrufları olumsuz yönde etkilemektedir. Bilindiği gibi, geleneksel sektör ile modern sektörün yanyana yer aldığı ikili bir iktisadi yapı gelişmekte olan ülkelerin temel özelliklerinden biridir. Geleneksel sektör ya tasarruf edememekte ya da tasarruflarını modern sektöre aktaramamaktadır. Mali araçların yetersizliği büyük toprak sahiplerinin tasarruflarını modern sektöre aktarmasını da kısıtlamaktadır. Böyle bir durumun yanısıra vergilerin de özel tasarrufları olumsuz etkilemesi, kalkınmakta olan ülkelerin gelişmesini frenlemektedir⁽⁸⁾. Tabii bu sonuca ulaşmak için vergilerin kamusal tasarrufları özel tasarrufların azalışından daha fazla artırmadığını kabul etmek gerekir.

Öte yandan, kaynak dağılımı konusuna gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde farklı bakış açısıyla bakıldığını belirtmek gerekir. Gelişmiş ülkelerdeki tartışma, vergilerin yatırımların dağılımı üzerindeki beklenmeyen etkileri konusunda yoğunlaşmasına karşın, kalkınmakta olan ülkelerde vergiler yoluyla yatırımların arzulanan dağılımının nasıl gerçekleştirileceği konusu önem taşımaktadır. Bu nedenle, yabancı sermaye yatırımlarının artırılması için sağlanan teşviklerin yanısıra yatırımların sektörel ve bölgesel dağılımını etkilemeyi hedefleyen vergisel teşvik önlemleri önemli bir yer tutmaktadır. Bu da çeşitli alanlarda vergilerin kaynak dağılımını saptırıcı etkilerinin gözardı edilmesi anlamını taşımaktadır⁽⁹⁾.

⁵ Vito Tanzi, a.g.e., s.160.

⁶ Arvind Virmani, "Tax Reform in Developing Countries: Issues, Policies, and Information Gaps", *Public Finance*, No:1, 1988, Vol XXXXIII, s.21.

⁷ Richard Goode, a.g.m., s.122.

⁸ David Newbery, a.g.m., ss.168-172.

⁹ Arvind Virmani, a.g.m., ss.20-21.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi idaresi yetersiz ve vergi yükümlülerinin vergiye uyumları arzulandığı düzeyde değildir⁽¹⁰⁾. Bu ülkelerde mükellefler yükümlülüklerini tam olarak yerine getiremedikleri sürece yasal ve efektif vergi sistemleri arasındaki farkın büyümesi ve yasal vergi sisteminin anlamını yitirmesi doğaldır⁽¹¹⁾.

1.2. Geliri Hedefleyen Vergiler

Tarafımızdan yapılan ve ikinci bölümde yer alan araştırmanın sonuçlarına bakıldığında da görüleceği gibi, sanayileşmiş ülkelere göre gelişmekte olan ülkelerde gelir vergilerinin sınırlı bir rolü olduğu görülmektedir. Doğal olarak bu durum gelir vergilerinden teorik olarak beklenen etkilerin gerçekleşmesini engellemektedir. Bundan dolayı, bizim buradaki amacımız bu vergilerin kalkınmakta olan ülkelerde belirlenen hedeflere ulaşmak amacıyla nasıl kullanılabileceği konusunu incelemektir.

1.2.1. Kişisel Gelir Vergisi:

Adil vergileme yaklaşımı temel olarak Schanz-Haig-Simons'un geniş anlamda gelir kavramını benimsemektedir⁽¹²⁾. Bu yaklaşım vergilerin ödeme gücüne göre konulmasını savunmakta, ödeme gücünün ölçüsü olarak belirli bir vergilendirme dönemindeki net servetteki değişim ile o dönemde yapılan tüketim harcamalarının toplamı alınmaktadır.

Gelirin geniş anlamdaki tanımını baz alan adil vergileme yaklaşımı taraftarlarına göre, gerçekleşsin ya da gerçekleşmesin bütün sermaye kazançları, bağış ve miraslar gelir olarak kabul edilmektedir. Yine, dağıtılsın ya da dağıtılmasın kurum kaynaklı bütün gelirler kişisel gelir vergisi çerçevesinde vergilendirilmeli, kurum kazançları üzerinden ayrı bir vergi alınmamalıdır. Ayrıca, vergilendirilecek gelirlerin reel olarak ifade edilmesi gerektiği için, elde edilen gelirin enflasyona göre ayarlanması gerekmektedir. Son olarak, kendi evlerinde oturanların elde ettiği kabul edilen izafi kira gelirlerinin de vergilendirilmesi gerekmektedir⁽¹³⁾.

Adil vergileme yaklaşımına göre, yapılan gelir tanımı çerçevesinde belirtilen bütün gelir unsurları vergilendirilmemişse, yapılması gereken, mevcut vergi matrahını, geniş olarak tanımlanmış vergi matrahına yakın-

¹⁰ Richard Goode, a.g.m., ss.122-123.

¹¹ Vito Tanzi, a.g.e., s.163.

¹² Walter Hettich ve Stanley Winer "Blueprints and Pathways:The Shifting Foundations of Tax Reform", *National Tax Journal*, Vol.XXXVIII, No:4, December 1985, ss.424-426.

¹³ Richard Musgrave, "ET, OT ve SBT", *Journal of Public Economics*, 6, 1976, s.5. Hatta kişilerin kendi evlerinden elde ettikleri kabul edilen izafi kira gelirlerinin yanı sıra, kendi evlerinin önündeki, kamunun sahip olduğu sokaktan elde ettiği kabul edilen izafi gelirin bir kısmının da vergi matrahına ilave edilmesi gerektiği de iddia edilmektedir. Ayrıntısı için Bkz. Charles R.Hulten ve Robert M.Schwab, "A Haig-Simons-Tiebout Comprehensive Income Tax", *National Tax Journal*, Vol. XLIV, No.1, March 91, ss.67.78.

laştıracak önlemleri içeren vergi reformunun gerçekleştirilmesidir. Yani, bu yaklaşıma göre uygulamadaki vergi matrahı arzulanandan farklı olduğunda vergi reformu arzulan bir hedeftir⁽¹⁴⁾.

Bu yaklaşımda esasen yatay adaletin sağlanması üzerinde durulmuş, dikey adaletin sağlanması amacıyla kişisel gelir vergisinin oran yapısının belirlenmesi siyasal sürece bırakılmıştır⁽¹⁵⁾. Diğer taraftan, gelir vergisi konusuna hem etkinlik hem de vergi adaleti açısından bakıldığında optimal vergileme yaklaşımının bakış alanına girilmektedir. Bu yaklaşımda da kişisel gelir vergisinin matrahını azaltan vergi muafiyet ve istisnaları ile vergi indirimlerine karşı çıkılmakta, ancak bunlara karşı olunmasının nedeni bunların kaynakları saptırıcı etki yaratmalarıdır⁽¹⁶⁾. Ancak, optimal kişisel gelir vergisiyle ilgili olarak temel tartışma konusu gelir vergisinin tarifesidir.

Optimal kişisel gelir vergisine ilişkin basit modellerde hedef fonksiyonunda fakirlerin refahına nispeten daha fazla ağırlık verilse bile, keskin bir şekilde artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması gerektiği sonucu ortaya çıkmamaktadır. Esasen elde edilecek sonuç emek arzının ücret elastikiyetine bağlıdır. Söz konusu elastikiyet düşük olursa, vergi sistemi yoluyla geliri yeniden dağıtmanın marjinal maliyeti düşük olacak ve son derece artan oranlı gelir vergisi uygulanabilecektir. Ancak, elastikiyetler konusunda bir fikir birliği olmadığı için optimal artan oranlılık konusunda genel bir sonuca ulaşılamamaktadır. Doğrusal vergi tarifesini uygulandığı takdirde, gelir dağılımına ilişkin esneklikten fedâkarlık ediliyor demektir. Fakat, artan oranlı vergi tarifesinin işlemleri, düşük vergi oranına tabi olan kişilerin vergi matrahını arttırıcı, yüksek vergi oranlarına göre vergi ödeyecek kişilerin vergi matrahını azaltıcı şekilde kaydırmayı teşvik edici etkisi doğrusal vergi tarifesinde asgari düzeye inecektir⁽¹⁷⁾. Meade raporunda da optimal gelir vergisi tarifesini adı verilen bir tarife türü önerilmiştir⁽¹⁸⁾. Bu tarifeye göre vergiden istisna edilen gelir tutarının sonrasında tek bir marjinal vergi oranı uygulanması öngörülmektedir.

Diğer taraftan, soruna etkinlik açısından bakması bakımından optimal vergileme yaklaşımına benzeyen, ancak adalet hedefini gözardı eden arz-yanlı iktisadın vergilemeye ilişkin görüşlerinde mevcut gelir vergisi sistemlerine karşı çıkılmakta, etkinlik hedefi açısından uygun olacak vergiler arasında potansiyel geliri hedefleyen gelir vergisi sayıl-

¹⁴ Walter Hettich, "A theory of partial tax reform", *Canadian Journal of Economics*, XII, No.4, November 1979, s.694 vd.

¹⁵ Walter Hettich ve Stanley Winer, a.g.m., s.424.

¹⁶ Martin Feldstein, "On The Theory of Tax Reform", *Journal of Public Economics*, 6, (1976), ss.94-97.

¹⁷ Joel Slemrod, "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems", *Journal of Economic Perspectives*, Vol.4, No:1, Winter 1990, s.165, s.163 vd.

¹⁸ J.A.Kay, "Tax Policy: A Survey", *The Economic Journal*, 100 (March 1990), s.34.

maktadır⁽¹⁹⁾. Vito Tanzi, potansiyel geliri kişilerin bütün kaynaklarını tam olarak kullanarak, gösterecekleri ortalama gayret sonucu elde edilebilecek gelir olarak tanımladığından, normal gelir ile potansiyel gelir eşanlamlıdır ve elde edilebilecek maksimum geliri ifade etmemektedir⁽²⁰⁾. Bu gelir vergisi kişilerin potansiyel gelirini baz alarak hesaplanacak ve yükümlülerin elde ettikleri gerçek gelir gözönüne alınmayacaktır. Ortalama gayretten daha fazla gayret göstererek normal gelirden daha yüksek gelir elde eden kişiler bundan avantajlı çıkacak, daha düşük gayret gösterenler olumsuz etkileneceğinden, mükellefler en azından ortalama gayret göstermek zorunda kalacaklardır. .

Gerçek geliri vergilendiren mevcut gelir vergisinin potansiyel geliri hedefleyen gelir vergisi ile çeşitli açılardan karşılaştırılması, bu iki vergiyi daha iyi değerlendirmemizi sağlayacaktır⁽²¹⁾. Ancak, bu karşılaştırmaya geçmeden önce potansiyel geliri hedefleyen verginin uygulanabilirliğinin son derece kısıtlı olduğunu, hatta bu vergiyi uygulamanın imkânsız olduğunu söylemek gerekir.

Potansiyel geliri hedefleyen verginin gerçek geliri vergilendiren vergiye göre üstünlüğü temelde etkinlik ile ilişkilidir. Potansiyel gelir vergisi kısa dönemde dışsal olarak veridir ve verginin matrahı sabit olduğu için, kişilerin davranışlarını değiştirmesi ödenecek vergi miktarını etkilemeyecektir. Böylece, bu vergi gerçek gelir üzerine marjinal vergi yükü yüklemeyecek ve Pareto etkinliği gerçekleşecektir. Daha uzun dönemde, bireyler beşeri sermayeye yatırım yaparak üretken kapasitelerini artırıp ortalama gelirlerini yükseltebilirler. Ancak, potansiyel gelir vergisi beşeri sermaye yatırımlarını olumsuz etkiler. Çünkü bu durumda kişilerin elde edebilecekleri potansiyel gelir daha yüksek olacak ve daha yüksek vergi ödemek zorunda kalacaklardır. Tabii mevcut gelir vergileri de beşeri sermaye yatırımlarını olumsuz etkilemektedir. Potansiyel gelir vergisinde bu durumu ortadan kaldırmak için beşeri sermaye yatırımlarına vergi indirimi sağlanabilir.

Gerçek geliri hedefleyen gelir vergisi kişileri gelir elde etmeme yönünde teşvik edebilirken, normal gelir vergisinde bu durum söz konusu değildir. Gerçek gelir vergisinin bu köstekleyici etkisi, bu verginin geliri yeniden dağıtıcı kapasitesini önemli ölçüde sınırlamaktadır. Gerçek geliri hedefleyen optimal verginin muhakkak artan oranlı olmaması gerekir. Buna karşın, çalışma gayreti üzerinde köstekleyici etkisi olmadığından, normal gelir üzerindeki optimal vergi daima artan oranlı olmalıdır.

¹⁹ Bkz. Ved P.Gandhi, "Tax Structure for Efficiency and Supply-Side Economics in Developing Countries", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde, (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), Baltimore, 1990, ss.133.

²⁰ Vito Tanzi, a.g.e., s.193 vd.

²¹ Vito Tanzi, a.g.e., s.193. vd., Efraim Sadka ve Vito Tanzi, "A tax on gross assets of enterprises as a form of presumptive taxation", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, February 1993, ss.67-69.

Diğer taraftan, gerçek geliri hedefleyen gelir vergisinde çalışma isteği fazla olan kişiler daha fazla boş durmak isteyen kişilerin kamu malı tüketimini sübvansede etmektedirler.

Yine, gerçek gelir refahın iyi bir göstergesi değildir. Herhangi bir kişinin bir başka kişiye göre çok daha fazla gayret göstererek daha fazla gelir elde etmesi, bize onun refahının daha fazla olduğunu göstermez.

Diğer taraftan, vergi gelirleriyle beşeri sermaye yatırımı ya da reel yatırımlar yapılırsa, bunlar ülkenin üretken kapasitesini artıracak ve bu kapasite artışı potansiyel gelirlerdeki artışa yansıtacağı için potansiyel olarak daha yüksek ödeme gücüyle karşı karşıya kalınacaktır. Ancak, vergi yükümlülerinin gerçek geliri potansiyel gelirinin altında kaldığı bir durumda, potansiyel gelirinin kısmen üretken kamu harcamalarından kaynaklanması dolayısıyla (kısmen faydalanma prensibinden de yararlanarak) potansiyel gelirin ödeme gücünün göstergesi olması gerekmektedir.

Gerçek gelirin vergi matrahı olması durumunda elde edilecek toplam vergi geliri belirsiz olmaktadır. Çünkü bireyler vergiden kaçınmak için davranışlarını değiştirdikleri taktirde, toplam gerçek gelirler potansiyelin altında kalacak ve toplanması beklenen vergi geliri daha düşük olacaktır.

Kişilerin gelirleri üzerinden alınan vergilerle ilgili yapılacak vergi reformları sonucunda daha etkin ve daha adil bir vergi sisteminin oluşturulması hedeflendiğine göre optimal vergileme yaklaşımın önerilerinin kabul edilmesi ilk bakışta makul görünmektedir. Ancak, optimal vergileme yaklaşımının önerilerinin yapılacak kişisel gelir vergisi reformunda temel alınması konusunda çeşitli sorunların bulunduğunu belirtmek gerekir⁽²²⁾.

Öncelikle optimum vergilemeye ilişkin formüller sadece bir ya da muhtemelen bir kaç düzenleme mekanizmasını gözönüne almaktadır. Bütün düzenleme mekanizmalarını ya da çoğunu eşanlı olarak yansıtan formüllerin kullanılabilirliği tartışmalıdır. Ayrıca, bir tür düzenleme mekanizmasına göre bir optimum vergi formülünü türetmek için bile son derece kısıtlı varsayımlar yapmak gerekmektedir. İlâve olarak, bütün optimum vergi formüllerinin çok güvenilir istatistiki bilgiye gereksinim duyduğu açıktır. Sadece sosyal refah fonksiyonuna değil, bireylerin yetenekleri, kapasiteleri ve tercihleri hakkında da bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak bunlara ilişkin güvenilir bilginin elde edilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, normal geliri (potansiyel geliri) hedefleyen bir gelir vergisi gerçek geliri hedefleyen gelir vergisiyle karşılaştırıldığında, normal gelir vergisinin çeşitli yönlerden üstün olduğu görülmekle birlikte,

²² Assar Lindbeck, "Taxation in Market-Oriented Developing Countries", *Taxation in Developing Countries*, Fourth Edition içinde, (Editörler Richard Bird ve Oliver Oldman), Baltimore, 1990, s.65.

sözü edilen normal gelirin belirlenmesinin kolay olmaması, hatta imkânsızlığı, böyle bir verginin temel eksikliği oluşturmaktadır. Bundan dolayı da bu verginin özellikle gelişmekte olan ülkelerde uygulanamayacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

Etkinlik bakış açısıyla potansiyel gelir vergisini öneren arz yönlü iktisadın somut katkısı mevcut gelir vergisi sisteminin eksikliklerini bize göstermesi olmaktadır. Çünkü mevcut gelir vergisi sistemlerinde etkinlik ve adalet arasındaki çatışmayı ortadan kaldırmak amacıyla son derece dik artan oranlı tarifelerin yanında cömert vergi teşviklerine sahip olunduğunu, bunların yanlış olduğunu bize göstermektedir. Bu nedenle, mümkün olduğunca geniş vergi matrahı ile daha düşük nominal vergi oranlarına sahip olunması gerektiği sonucu çıkartılabilir. Bunun için gelir vergisi oranlarının indirilmesine gelir vergisi matrahını genişletecek reformlar eşlik etmelidir⁽²³⁾.

Diğer taraftan, Richard Musgrave gelişmekte olan ülkelerde matrah kaybının temel iki nedeni olduğunu belirtmekte, dolayısıyla gelişmekte olan ülkelerde kişisel gelir vergisinin oran yapısından ziyade, verginin matrahının tekdüze hale getirilmesini önemli görmekte, yatay adaletsizlik ve etkinsizlikten kaçınılması için, verginin her türlü kaynaktan elde edilen toplam gelirin üzerinden hesaplanması gerektiğini ifade etmektedir⁽²⁴⁾. Sözü edilen iki neden ise şunlardır:

1. Ekonominin bazı sektörlerinde (örneğin tarım sektörü) oluşan gelir ya hiç belirlenememekte ya da eksik bir şekilde belirlenebilmektedir. Çeşitli sektörlerde kanunların etkin olarak uygulanamayışından kaynaklanan gelir kaybının kapsamı, kanunlar etkin olarak uygulansa bile sektördeki gelirin ne kadarının vergiye tabi gelirin dışında kalacağına bağlıdır.

2. Belirli gelir türlerinin vergi dışında tutulmasına izin veren kanun hükümleri dolayısıyla oluşan matrah kaybını hesaplamak biraz daha kolaydır.

Bu matrah kayıplarına ilişkin gerekli bilgilerin hepsi elde edilemese bile, matrahın aşındığı genel sektörlerin teşhis edilmesi, idarenin daha iyi işlemesi ve kanunların daha iyi uygulanmasına yönelik gayretlerin en çok ihtiyaç duyulacağı sektörlerin belirlenmesinde faydalı olacaktır.

Gelişmekte olan ülkelerde vergi matrahının aşınması önemli bir problemdir. Bu ülkelerde vergilendirilmesi güç olan mükellef gruplarının

²³ Ved P.Gandhi, a.g.m., s.138-139

²⁴ Richard Musgrave, "Tax Reform in Developing Countries", **The Theory of Taxation for Developing Countries**, içinde (Editörler David Newbery ve Nicholas Stern), Oxford University Press, New York, 1987, ss.251-253.

yaptıkları işlemlerin çokluğu, bu mükelleflerin gelirine ilişkin bilginin vergi idaresi tarafından edinilmesini güçleştirmektedir. Böylece, bildirilen gelirlerin incelenmesine dayalı cezalar da caydırıcı etkisinin büyük bir kısmını kaybettiği gibi, daha az işlemin söz konusu olduğu yükümlülerden elde edilen gelire göre daha çok işlem yaparak gelir elde eden, vergilendirilmesi güç olan mükelleflerden elde edilen vergi geliri daha az gerçekleşmektedir. Ayrıca, muamelelerin yapısı gözönüne alındığında iki tür etkinlik maliyetiyle karşılaşılabilir. Modern ödeme sistemi yoluyla yapılan bir işlemde daha az kaynak kullanılıyorsa, vergiden kaçmak için işlemlerde nakit ya da trampa kullanılıyorsa, bu ekonomik etkinlik kaybına neden olacaktır. İkinci olarak, tek bir büyük işlemle işleri yürütmek mümkün iken, vergi kaçırmak amacıyla aynı işi bir çok küçük işlemlerle yürütmek mümkünse, bu durumda muhtemel ölçek ekonomisi kazançlarına ilişkin bir kayıpla karşı karşıya kalınır⁽²⁵⁾.

R.Musgrave, vergi idaresi açısından bazı mükellef gruplarını vergilendirmenin güç olması nedeniyle, vergi idarelerinin, vergilendirilmesi güç yükümlü gruplarını ihmal ederek, kaynaklarını daha az sayıdaki büyük vergi yükümlülerine ayırmakta olduğunu belirtmektedir. Haklı gibi görülebilecek bu duruma adalet ve vergi geliri gereksinimi açısından bakıldığında, bu grupların vergilendirilmesi için önemli bir çabanın gösterilmesi gerektiği belirtilmektedir. Bu nedenle, Musgrave, mükellefleri vergiden muaf tutulması gereken grup, götürü usule tabi grup ve bunların dışında olan mükellef olmak üzere üçe ayırmaktadır⁽²⁶⁾. Götürü usulün uygulanacağı vergi mükellefleri her bir faaliyet türüne ilişkin kârların satışlara oranına göre sıralanacak ve alt-üst brüt satış hasılatları sınırları belirlenecektir. Daha sonra bu ayrımlara ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi miktarı saptanacaktır. Bu sistemde de vergi yükümlülerine defter tutma yükümlülüğü getirilmekle beraber, bu yükümlülük çok kapsamlı olmamalı ve mükelleflere fazla yük yüklememelidir. Bu yöntemle tabi olanlar da vergi beyannamesi vermeli, ancak bu beyanname yükümlüleri sınıflandırmaya tabi tutmak için gerekli bilgiyi elde etmede kullanılmalıdır.

Son gruba giren vergi yükümlüleri vergi beyannamesi doldurmak ve gelirlerini beyan etmek zorundadır. Bu son grup içinde gerçek gelirlerinin vergilendirilmesi güç olan mükellef grupları da yer almaktadır. Bundan dolayı söz konusu bu grup için, vergi yükümlüsünün bildiriminin ve ödediği verginin incelenmesi üzerine, mükelleflerin bildirdiği gelirin, elde ettiği tahmin edilen gelirden daha düşük olduğu görülürse, o takdirde

²⁵ Arindam Das-Gupta, "A Theory of Hard-to-Tax Groups", **Public Finance**, Supplement to Vol.49, 1994, ss.28-40.

²⁶ Richard Musgrave, "Income Taxation of the Hard-to-Tax Groups", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition, içinde (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.299-309.

vergi tahmin edilen gelire göre hesaplanacaktır. Belirtilen grupta esasen orta ölçekli girişimler ve serbest meslek ile uğraşan mükellefler yer alacaktır. Burada da vergi yükümlüleri sınıflandırılır. Ancak, belirli bir kategori içindeki bütün vergi yükümlüleri aynı vergiyi ödemeyecektir. Tabii ki her kategorideki belirli karakteristikler, bu kategorideki bütün yükümlülere uygulanırken, diğer bakımlardan her vergi yükümlüsünün belirli özellikleri gelirin tahmin edilmesinde gözönüne alınacaktır. Bu uygulama, buna tabi vergi yükümlülerinin tam ve yeterli muhasebe kayıtlarını tutmasına yönelik bir adım olarak nitelendirilmektedir ve amaca ulaşıldığında da bu uygulamanın yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.

Gelir vergisi matrahının genişletilerek uygulanan vergi oranlarının düşürülmesinin, daha adil vergi sistemine yol açacağı görüşü gelişmiş ülkelerde yapılan vergi reformlarında önemli rol oynamıştır. İkinci olarak, mevcut vergi sistemlerinin etkinlik maliyetlerini ortaya koymaya yönelik teknik çalışmaların giderek daha ikna edici olması vergi reformlarında etkinlik maliyetlerinin gözönüne alınmasını sağlamıştır⁽²⁷⁾. Çünkü dikey adaletin sağlanması amacıyla son derece artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanması gerektiği düşüncesi yaygın kabul görmekteydi. Ancak, yüksek vergi oranları vergi yükümlülerini vergi ödemekten kurtulmak için çeşitli yöntemler bulmaya itmektedir. Vergilerle çeşitli hedeflere ulaşmak amacıyla hazırlanan vergi kanunlarının karmaşık bir görünüm arzemesi yasal ya da yasal olmayan yöntemlerin bulunmasını kolaylaştırmaktadır. Yine, vergi teşvik önlemlerinin sonucunda çeşitli alanlara uygulanan vergi oranlarının farklılaştırılmış olması da dikkati çekmiş, bundan dolayı gelişmiş ülkelerde yapılan vergi reformları efektif vergi oranları arasındaki farklılıkları azaltmayı hedeflemiştir.

Örneğin Danimarka'da 1994 yılında yürürlüğe giren reformun ana hedefi beş yıllık dönem boyunca en üst marjinal gelir vergisi oranını %68'den % 58'e indirmektir⁽²⁸⁾. Marjinal vergi oranının azaltılmasıyla ortaya çıkan vergi geliri açığının, bütün sermaye kazançlarının vergilendirilmesi, farklı gelir ve sermaye kazançlarına farklı vergisel işlemin ortadan kaldırılmasıyla kapatılması hedeflenmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde daha önce % 11 ile % 50 arasında değişen marjinal vergi oranlarının uygulandığı ondört vergi dilimi 1986 yılındaki reformla ikiye indirilmiş ve bunlara uygulanan vergi oranları % 15 ve % 28 (bazı mükellefler için % 33) olarak saptanmıştır. Vergi beyannamesi veren yükümlülerin sayısını azaltmak için standart indirim (götürü gider indirimi) ve kişisel

²⁷ Vito Tanzi, "Tax Reform in Industrial Countries and the Impact of the U.S. Tax Reform Act of 1986", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, February 1988, s.52-54.

²⁸ Bente Moll Pedersen, "Denmark: Tax Reform", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, December 1993, ss.711-715.

muafiyet düzeyleri artırılmıştır. Vergi matrahını genişletmek için çeşitli indirimler sınırlandırılmış ya da kaldırılmıştır⁽²⁹⁾.

Kanada'da, Avustralya'da ve Yeni Zelanda'da da kişisel gelir vergisi reformlarıyla gelir vergisi sistemlerinde ABD'deki reformlarla aynı yönde değişiklikler yapılmıştır⁽³⁰⁾. Avustralya'da en yüksek oran % 60'dan % 49'a, en düşük oran da % 25'den % 24'e indirilmiş ve vergi matrahını genişletici önlemler alınmıştır. Kanada'da mevcut kişisel gelir vergisinde yapılan reformla vergi dilimlerinin sayısı ondan üçe, en yüksek vergi oranı % 34'den %29'a indirilmiş, diğer oranlar ise % 26 ve % 17 olarak saptanmıştır. Yeni Zelanda'da da vergi reformundan önce mevcut beş vergi dilimine uygulanan oranlar % 20 ile % 66 arasında değişirken, yapılan reformla dilimlerin sayısı üçe indirilmiş ve bu dilimlere uygulanacak vergi oranları % 15, % 30 ve % 48 olarak belirlenmiştir.

OECD ülkelerindeki kişisel gelir vergisi reformlarıyla ilgili bir çalışmada da⁽³¹⁾ bu ülkelerde yapılan vergi reformlarının özelliğinin vergi oranlarının düşürülmesi, vergi matrahının genişletilmesine ilişkin değişiklikleri içerdiği belirtilmektedir.

İsveç ve Norveç'te ise özellikle etkinlik amacına yönelik vergi reformlarının yapıldığını görmekteyiz. Bu ülkelerde yapılan vergi reformlarıyla global gelir vergisi sisteminden uzaklaşmış ve düal gelir vergilemesi olarak adlandırılan bir sisteme geçilmiştir. Söz konusu bu sistem sedüler gelir vergisi sisteminin bir uygulama şeklini oluşturmaktadır. Bu sistemde bütün sermaye gelirine tek oranlı tarife uygulanmakta, diğer kaynaklardan elde edilen gelirlerin toplamı ise artan oranlı tarifeyle vergilendirilmektedir. Bu ülkelerde sermayeden elde edilen gelir, diğer kaynaklardan elde edilen gelirlere uygulanan en yüksek marjinal vergi oranından daha düşük bir vergi oranıyla vergilendirilmektedir⁽³²⁾.

Diğer taraftan onsekiz Latin Amerika ülkesini kapsayan bir çalışmada⁽³³⁾ gelişmekte olan ülkelerdeki vergi reformlarının özellikleri konusunda bir fikir verebilecektir. Bu çalışmaya göre;

²⁹ John B.Shoven, "The U.S.Tax Reform of 1986: Is it worth Copying?", World Tax Reform, Case Studies of Developed and Developing Countries, içinde (Editörler Michael J.Boskin ve Charles E.McLure) Jr, ICS.Press, San Francisco, 1990, ss.177-178.

³⁰ Vito Tanzi, a.g.m., s.57,58 ve 61.

³¹ Sijbren Cnossen ve Ken Messere, "Income Tax Reforms in OECD Member Countries", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, October 1990, ss.463-483.

³² Ayrıntısı için bkz.Peter Birch Sorensen, "From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Tax Reform in the Nordic Countries", **International Tax and Public Finance**, 1;1(1994), ss.57-79.

³³ Parthasarathi Shome, "Trends and Future Directions in Tax Policy Reform: A Latin American Perspective" **Bulletin for International Fiscal Documentation**, September 1992, ss.454-455.

1. 1979-1980 ve 1990-1991 yılları arasında kişisel gelir vergisi oranlarının azaltılması yönünde açık bir eğilim gözlenmektedir.

2. Çalışmada ele alınan ülkelerin çoğu (Arjantin, Brezilya, Kosta Rika, Ekvator, Meksika, Peru ve Venezuela gibi) çok sayıda vergi oranının olduğu karmaşık vergi tarifelerini yürürlükten kaldırarak daha az sayıda vergi dilimi lehine düzenlemeler yapmışlardır. Hatta Bolivya çok basit bir vergi tarifesi seçmiş ve bütün gelirlere % 10 vergi oranını uygulamaya başlamıştır.

3. Ayrıca, ortalama olarak kişisel gelir vergisinin marjinal vergi oranlarının, kurumlar vergisinin oranlarına yaklaşma eğiliminde olduğu sonucu çıkan başka bir sonuçtur.

Öte yandan, Güney Kore, Jamaika, Endonezya, Sri Lanka, Meksika ve Kolombiya'da yapılan kişisel gelir vergisi reformları da benzer yönde değişiklikler içermektedir⁽³⁴⁾. Güney Kore'de kişisel gelir vergisi oranları azaltılmış, indirimler artırılmıştır. Meksika'da marjinal vergi oranları indirilmiş, vergi matrahını genişletici önlemler alınmıştır. Kolombiya'da gelir vergisi sistemi basitleştirilmiş, mevcut vergi teşvikleri matrahı genişletilmiş en yüksek vergi oranı % 49'dan % 30'a indirilmiştir. Jamaika'da % 33'lük tek bir vergi oranı uygulanmaya başlanmıştır. Endonezya'da birçok vergi teşvik önlemi kaldırılarak vergi matrahı genişletilmiştir. Sri Lanka'da vergi oranları indirilmiş ve düşük gelirler için yüksek indirimler uygulanmaya başlanmıştır. Ülkemizde de en yüksek vergi oranı % 65'den % 50'ye indirilmiş, ancak 1995 yılından itibaren % 55'e çıkarılmıştır.

Çeşitli ülkelerde yapılan kişisel gelir vergisi değişiklikleri gözönüne alındığında, genel olarak gelir vergilerini basitleştirici, vergi matrahlarını genişletici, vergi dilimlerinin sayısını azaltan, vergi oranlarını düşüren vergi reformlarıyla karşılaşmaktadır. Bu reformlarla temel olarak gelir vergilerinin etkinlik maliyetini azaltıcı değişiklikler yapıldığını, bu değişikliklerin gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkisini hafifletmek amacıyla kişilerin vergiye tabi olacakları eşiklerin yükseltildiğini ifade edebiliriz. Tabiatıyla vergi matrahlarını genişletici tedbirler, değişik kaynaklardan elde edilen gelirlere aynı vergisel işlemin yapılması yoluyla yatay adaleti sağlayıcı bir etki yarattığı gibi, verginin etkinlik maliyetini de azaltmaktadır. Ancak, vergi tarifelerinin artan oranlılığının azaltılması dikey adaletin sağlanmasını olumsuz yönde etkilemekle birlikte, verginin etkinlik maliyetini azaltıcı etki yaratmaktadır.

³⁴ Robin Burgess ve Nicholas Stern, "Taxation and Development" *Journal of Economic Literature*, Vol.XXXI, (June 1993), ss.805-815.

1.2.2. Kurumlardan Alınan Vergiler

Bu başlık altında öncelikle, kurum kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi ve bu verginin etkileri incelenecektir. Bilindiği gibi, kurumlar vergisinde temel sorun bu verginin kişisel gelir vergisi ile nasıl entegre edileceği sorunudur. Bu verginin etkileri bu entegrasyonun nasıl yapıldığına bağlı olduğu için, çeşitli entegrasyon türlerinin üzerinde durulması ve ortaya çıkan etkilerin incelenmesi önemli olmaktadır. Ancak bu analiz yapıldıktan sonra kurumlar vergisinde hangi amaçla ne gibi değişikliklerin yapılacağı ele alınabilmektedir. Diğer taraftan kurumlar vergisindeki istisna ve muafiyetlerin kaldırılmasının gerekip gerekmediği konusu da önemli bir başka konuyu oluşturmaktadır.

Kurumlar vergisi ile kişisel gelir vergisi birlikte gözönüne alındığında çeşitli uygulama türlerinden sözedilebilir⁽³⁵⁾.

Klasik sistemde kurumların hissedarlarından ayrı bir kişiliğe sahip oldukları kabul edilir ve kurumlar vergisiyle vergilendirilir. Kurum kaynaklı gelir dağıtıldığı takdirde hissedarların gelir vergisi matrahına dahil edilerek gelir vergisi de alınmış olur. Böylece, kâr payları, faiz gibi diğer sermaye gelirleriyle karşılaştırıldığında aşırı vergilendirilmektedir. Bu sistemde çifte vergilendirmeyi önleyici hiçbir tedbir alınmamaktadır.

İkinci uçta tam entegrasyonu sağlayan sistemler yer almaktadır. Bunların ilkinde dağıtılan ve dağıtılmayan kârlar hissedarlara payları ölçüsünde izafe edilir ve onların gelir vergisi matrahına eklenerek gelir vergisi hesaplanır. Kurumun toplam kazancı üzerinden alınan kurumlar vergisi ise gelir vergisi için bir ön ödeme niteliğindedir. Herbir yükümlünün sahip olduğu hisse senedi miktarına göre yüklenmiş olduğu kurumlar vergisi, daha sonra ortaklar için hesaplanan gelir vergisi miktarından indirilmektedir. İkinci uygulama şeklinde, dağıtılan kâr payları ortakların kişisel gelir vergisi borcunun hesaplanmasında gözönüne alınmamakta, yani kişisel gelir vergisiyle vergilendirilmemektedir. Böylelikle bu iki uygulama şekliyle çifte vergilendirme sorunu ortadan kalkmaktadır.

Üçüncü olarak, kısmi entegrasyon yöntemleri yer almaktadır. Bu yöntemde entegrasyon dağıtılan kârlarla sınırlıdır. Bu kısmi entegrasyon ya kurum düzeyinde ya da ortaklar düzeyinde gerçekleştirilebilir. Kurum düzeyinde gerçekleştirilen entegrasyon ile ilgili olarak iki uygulama şekli vardır. Bunların ilki temettü indirim sistemidir. Bu sistemde kurumlar vergisi, toplam kurum kazancından dağıtılan kârlar indirildikten sonra

³⁵ Sijbren Cnossen, "What Kind of Corporation Tax", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, January 1993, ss.3-4 ve 6-12 ve Yenal Öncel, "Kurum Kazançlarında Vergi Yükünü Belirleyen Faktörler ve Kurumlar Vergisinin Türleri", *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi (Prof.Dr.Sevim Görgün'e Armağan)*, No:11-12-13 Nisan-Temmuz-Ekim 1995, ss.213-216.

bulunan tutara uygulanmaktadır. İkinci uygulama şekli ise bölünmüş oran sistemi olarak adlandırılmaktadır. Bu yöntemde dağıtılan kârlara, dağıtılmayan kârlara uygulanan kurumlar vergisi oranından daha düşük vergi oranı uygulanmaktadır. Ortaklar düzeyinde gerçekleştirilen entegrasyon ise mahsup sistemi olarak adlandırılmaktadır. Mahsup sisteminde, dağıtılan kâr payları üzerindeki kurumlar vergisi, ortakların gelir vergisi borcundan kısmen ya da tamamen mahsup edilmektedir.

Kurumlar Vergisinin etkileri bu uygulama şekillerine bağlıdır. Klasik sistemin yarattığı etkiler konusunda iki farklı görüş vardır. Bunların ilki "geleneksel görüş" ikincisi ise "yeni görüş" olarak ifade edilen görüştür⁽³⁶⁾.

Geleneksel görüşe göre klasik sistemde kâr paylarının çifte vergilendirilmesi, yeni yatırımları ve kâr payı dağıtımını olumsuz etkilemektedir. Bu görüşe göre, kâr payı ödemelerinin mali olmayan faydaları bulunmaktadır. Öncelikle dağıtılan kâr payları ortaklara şirkette her şeyin yolunda olduğuna ilişkin bir işaret olarak algılanmaktadır. Bundan dolayı şirketler kâr dağıtmamanın vergi avantajı ile kâr dağıtımının azaltılmasının mali olmayan dezavantajlarını dengelemek durumundadır. Böylece yeni bir yatırım kısmen yeni hisse senedi çıkartılarak finanse edilecektir.

"Yeni görüş" olarak nitelendirilen görüş ise kâr dağıtımıyla ilişkili mali olmayan avantajların mevcut olmadığını ileri sürmektedir. Bu görüşe göre, kâr payları üzerindeki çifte vergi, kurumların marjinal finansman kaynağı olarak yeni hisse senedi çıkartmak yerine kâr dağıtmamayı tercih etmesine yol açacaktır. Ayrılan ihtiyatlar, ortakların yeni yatırımın getirisinden vergi avantajlı sermaye kazançları şeklinde yararlanmasını sağlamaktadır. Ayrıca, hissedarlar, kârlar dağıtıldığı takdirde ödemek zorunda kalacakları kâr payı üzerindeki kişisel gelir vergisi üzerinden de tasarruf etmektedirler. Bu vergi tasarrufunun kapitalize değeri, gelecekte dağıtılan kârlar üzerinden ödenmesi gereken verginin iskonto edilmiş değerine eşittir. Bundan dolayı, kâr paylarının çifte vergilendirilmesi yatırım kararlarını saptırmayacaktır. Tabii bunun koşulu da şirketin ayrılan ihtiyatlarla marjinal yatırımlarını finanse edecek yeterli kâr sağlayabilmesi ve kâr payları üzerindeki vergi oranının zamanla değişmemesidir. Böylece, yeni görüşe göre yeni hisse senedi çıkarılması yoluna gidilmesi koşuluyla, kâr paylarının çifte vergilendirilmesinin sermayenin maliyeti üzerindeki etkisi olmayacak ve klasik sisteme atfedilen sapmalar ve etkinsizlik meydana gelmeyecektir. Ancak, böyle bir durum yeni kurulan şirketler açısından geçerli olmayacaktır. Bu şirketler yatırımlarını kârları dağıtmamayı tercih ederek finanse edemeyecekleri için yeni hisse senet-

³⁶ John G.Head, "Company Tax Structure and Company Tax Incidence," *International Tax and Public Finance*, Volume 4, Number 1, January 1997, ss.68-73 ve 75-78. Sijbren Cnossen, a.g.m., ss.6-7.

leri çıkarmak zorunda kalacaklardır. Yeni kurulan şirketlerin yanı sıra, küçük, hızlı büyüyen, dış finansman kaynaklarına ihtiyaç duyan, ancak yatırımlarını finanse etmek için borçlanmaya başvuramayan firmalar da da klasik sistemin kâr paylarını çifte vergilendirmesi nedeniyle bu firmaların yeni yatırımları üzerindeki olumsuz etkisi kesindir. Sonuç olarak teknolojik yenilikler için itici güç sağlayacak bu firmalar, eski şirketlere göre vergileme bakımından daha yüksek sermaye maliyetlerine katlanmak zorundadır. Çünkü, eski, yerleşik firmalar borçlanmaya daha kolay başvurabilmekte veya yeni yatırımlarını finanse etmek için yeterli miktarda ihtiyat ayırabilmektedir.

Diğer taraftan, yeni görüşe göre, kişisel gelir vergisi ile kurumlar vergisinin tam ya da kısmi olarak entegre edilmesi firmaların kâr dağıtım kararlarını etkilemeyecek ancak, mevcut ortakların hisse senetlerinin değerini artırıcı etki yaratacaktır. Bu görüşe göre kâr dağıtım politikası finanse edilmesi gereken kârlı yeni yatırım projelerine bağlıdır.

Klasik sistemin etkileri konusunda yapılan birçok çalışma geleneksel görüşü destekleyen sonuçlara ulaşmıştır. Böyle bir durumda klasik sistemin yarattığı saptırıcı etkilerinin ortadan kaldırılabilmesi için kurumlar vergisi ile kişisel gelir vergisinin birbiriyle entegre edilmesi önemli olmaktadır.

Kurumlar vergisi ile kişisel gelir vergisinin tam olarak entegre edilmesi adil vergileme yaklaşımı çerçevesinde geniş anlamda gelirin vergilendirilmesi görüşüne de uygundur⁽³⁷⁾. Daha önce belirtildiği gibi, adil vergileme yaklaşımı geniş anlamda gelirin vergilendirilmesini, kurumlar vergisinin alınmamasını savunmaktadır. Ancak kişisel gelir vergisi ile tam entegre edilmiş bir kurumlar vergisinin alınması uygun görülmektedir. Doğal olarak burada belirtilen tam entegrasyon yöntemi toplam kurum kazançlarından kurumlar vergisi alındıktan sonra, dağıtılan kazançlar ile dağıtılmayan kazançların ortaklara, payları ölçüsünde paylaştırılması sonucunda, ortakların gelir vergisi borçlarının bulunduğu, bulunan bu tutardan, dağıtılan ve dağıtılmayan kazançlara düşen kurumlar vergisi miktarının indirildiği yöntemidir. Bu yöntemde kurumdaki elde edilen gelir ile diğer sermaye gelirleri (faiz ve kiralara gibi) ya da emek geliri arasında bir ayırım sözkonusu değildir ve bu gelirlerin hepsi yalnızca kişisel gelir vergisine tabi olacaktır⁽³⁸⁾.

Klasik sistemin aksine, bu yöntemde vergi kâr dağıtıp dağıtmama kararlarını etkilemeyecektir. Aynı şekilde vergi, kurumlaşma kararlarını

³⁷ Sijbren Cnossen, a.g.m., s.7 ve Walter Hettich ve Stanley, Winer," a.g.m., s.438'deki tablo 1.

³⁸ Sijbren Cnossen, a.g.m., s.7.

etkilemediği gibi, borçlanma ya da özsermaye ile finansman kararları vergiyle saptırılmayacaktır⁽³⁹⁾.

Ancak gelir vergisi ile kurumlar vergisinin tam olarak entegre edildiği sistemin de aşılması gereken sorunları vardır⁽⁴⁰⁾. Tam entegrasyonun uygulanmasının hazineye maliyeti yüksektir. Klasik sisteme göre daha az gelir elde edilmektedir. Ayrıca, ortaklar kendilerine hiç nakit kâr payı ödenmese bile, kendilerine payları ölçüsünde izafe edilen dağıtılmayan kârlardan da kişisel gelir vergisi ödemek zorunda kalacaklardır. Uygun muhasebe döneminden daha kısa sürede hisse senetlerini elinde bulunduran ortakların durumu problemlidir. Yine uluslararası kâr payı akımları da bir başka sorun oluşturmaktadır.

Klasik sistem, etkinliği bozucu etkisinin yanı sıra, vergi adaletini bozucu etkiye de sahiptir. Bu sistemde kurum kaynaklı sermaye gelirinden iki defa vergi, (hem kurumlar vergisi, hem de kişisel gelir vergisi) alındığı için, kurum kaynaklı olmayan sermaye geliri elde eden kişiler ile kurum kaynaklı sermaye geliri elde eden kişiler arasında, birincilerin aleyhine olan bir adaletsizlikle karşı karşıya kalınmaktadır. Hem mahsup sistemi, hem de temettü indirim sistemi (veya bölünmüş oran sistemi) ile vergi sisteminin yatay ve dikey adaletinin artırılması amaçlanmaktadır.

Temettü indirim sistemi (ya da bölünmüş oran sistemi) ile mahsup sisteminin adalet açısından etkileri klasik sistemin etkisine göre olumludur⁽⁴¹⁾. Temettü indirim sistemi ile mahsup sisteminde, bir bütün olarak şirket ortakları ile kurum kaynaklı olmayan sermaye geliri elde eden kişiler arasında kabaca bir adalet sağlanacaktır.

Öte yandan, hem temettü indirim sistemi, hem de mahsup sistemi kâr dağıtımını teşvik edici niteliğe sahiptir. Eğer bütün kârlar dağıtılsa bunun etkileri tam entegrasyon sisteminin etkilerine benzeyecektir. Ancak, bu sistemler kâr dağıtımını teşvik etmekle birlikte, bütün kârların dağıtımıyla sonuçlanmayacaktır. Eğer kurumlar vergisinin oranı, firmayı kontrol edici hisseye sahip ortakların kâr paylarının kişisel gelir vergisinde tabi olacağı marjinal vergi oranından düşükse, bu durum kâr dağıtı-

³⁹ A.R.Prest ve N.A.Barr, **Public Finance in Theory and Practice, Seventh Edition**, Londra, 1985, ss.451-452.

⁴⁰ Sijbren Cnossen, a.g.m., s.7 ve A.R.Prest ve N.A.Barr, ss.452-453.

⁴¹ A.R.Prest ve N.A.Barr, a.g.e., ss.447-451 ve George F.Lent, "Corporation Income Taxes in Developing Countries", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde (Editörler Richard Bird ve Oliver Oldman) The Johns Hopkins University Press, 1990, Baltimore, s.245-246.

minı engelleyici etki yaratacaktır⁽⁴²⁾. Kurumlar vergisinin oranı ile kişisel gelir vergisinin en üst marjinal oranı birbirine eşit olduğunda, kâr dağıtımını teşvik edici etki ortaya çıkacaktır.

Temettü indirim sisteminde kurumlar vergisi sadece dağıtılmayan kazançlara uygulanacağı için, yabancı ortaklara ödenen kâr paylarının kurumlar vergisini uygulayan ülkede kişisel gelir vergisi ödemeyeceği için, yabancı ortaklar bundan avantajlı çıkacaktır⁽⁴³⁾. Buna karşın, yabancı yatırımcılar mahsup sisteminden olumsuz yönde etkilenecektir.

Gelişmekte olan ülkelerde kurumların dağıtılmayan kârlarının özel sektör tasarruflarının önemli bir kısmını oluşturduğu ve bu nedenle klasik sistemde uygulanan kurumlar vergisi kâr dağıtımını olumsuz etkilediği için gelişmekte olan ülkelere önerildiğini görmekteyiz. Ancak, klasik sistemde uygulanması öngörülen kurumlar vergisinin oranının yüksek olmaması gerektiği belirtilmektedir⁽⁴⁴⁾.

Diğer taraftan, kurumlar vergisinin yerine nakit akım vergisinin konması önerilmektedir. Bu verginin esasen tüketim bazlı olması ve verginin yükünün iktisadi rant üzerinde kalması nedeniyle, bu verginin sermaye birikimi açısından tarafsız olduğu belirtilmektedir. Nakit akım vergisinde içinde bulunulan yılda firmaya yapılan nakit ödemeler (satış hasılatı) verginin matrahını artırmakta, nakit olarak yapılan ödemeler de (işle ilgili olarak yapılan harcamalar) verginin matrahını azaltmaktadır. Buradan da görüldüğü gibi, bu verginin matrahının hesaplanması, kurumlar vergisinin matrahının hesaplanmasına göre çok kolaydır. Ancak, nakit akım vergisinin matrahının, verginin uygulama şekillerine göre farklılık göstermesi nedeniyle, önerilen üç uygulama türünün incelenmesi gerekmektedir⁽⁴⁵⁾.

1. Reel Bazlı Nakit Akım Vergisi: Bu verginin matrahı net reel işlemlerdir. Yani, satışlarla reel mal ve hizmet satın alımları arasındaki farktır. Gelir vergilerinden farklı olarak, böyle bir verginin matrahının hesaplanmasında sermaye harcamaları gider yazılmakta, fakat faiz ödemeleri indirilememektedir. Aynı şekilde faiz gelirleri de vergi matrahına dahil değildir.

2. Reel + Mali Bazlı Nakit Akım Vergisi: Nakit akım vergisinin bu türünde özsermaye dışındaki mali işlemler de vergisel açıdan gözönüne alınmaktadır. Burada, faiz ve borç ödemeleri matrahtan indirilir, buna

⁴² Kurumlar vergisinin oranı ile kişisel gelir vergisinin en üst marjinal oranı birbirine eşit olduğunda, kâr dağıtımını teşvik edici etki ortaya çıkacaktır.

⁴³ Sijbren Cnossen, a.g.m., s.8.

⁴⁴ Richard Musgrave, *Tax Reform in Developing Countries*, a.g.m., s.256.

⁴⁵ Parthasarathi Shome ve Christián Schutte, "Cash-Flow Tax", *IMF Staff Papers*, Vol.40, No:3, September 1993, ss.638-662.

karşın borçlanılan miktarlar ve elde edilen faiz geliri vergiye tabidir. Buna göre bu tür verginin matrahı şu şekilde hesaplanır: (Satışlar-Borçlanılan Tutarlar + Alınan Faizler) - (Satınalmımlar + Ödenen Faizler + Borç geri ödemeleri)

3. Hissedar Bazlı Nakit Akım Vergisi: Bu vergi kurumdan hisse sahiplerine olan net akımı vergilendirmektedir. Buna göre verginin matrahı şu şekilde oluşur: Ödenen kâr payı + hisse satınalmımları - (yeni hisse senedi çıkarımı)

Nakit akım vergisinin, kurumlar vergisinden farklı özelliklere sahip olduğu açıktır. Kurumlar vergisinin niteliklerinden farklı olan bu özelliklerin ortaya konarak iki verginin karşılaştırılması, hangi verginin seçilmesi gerektiği konusunda önemli olmaktadır.

1. Nakit Akım vergisi, kurumlar vergisine nispetle daha kolay uygulanmasının yarattığı avantajlara sahiptir⁽⁴⁶⁾. Bu vergide özellikle bütün harcamalar ve hasılat cari yılın parasal değerleriyle hesaplanmakta, dolayısıyla enflasyona ilişkin ayarlama yapma gereksinimi ortaya çıkmamaktadır. Ayrıca, nakit akım vergisinde stokların ve amortisman tabi kıymetlerin değerlendirilmesi, kurumlar vergisindeki stok muhasebesi ve amortisman indirimlerinden daha basittir.

2. Bu vergide, yapılan harcamaların anında gider yazılması özelliğinin sağladığı avantajdan da yararlanılacaktır⁽⁴⁷⁾. Sadece faiz ödemelerinin gider olarak indirilmesine izin verildiği için, gelir vergisi ile tam entegrasyonun gerçekleştirilmediği kurumlar vergisi borçlanmayı öz sermaye ile finansmana göre daha cazip kılmaktadır. Buna karşın nakit akım vergisinde verginin tanımı gereği yapılan harcamalar anında gider olarak yazıldığı için, marjinal getirilerin verginin dışında tutulması niteliği sonucunda borçlanma ve öz sermaye ile finansman arasında ayırım yapılmamaktadır.

Ayrıca, kurumlar vergisinde iktisadi ve vergi amortismanları arasındaki farklar yatırım projelerinin sıralanmasında sapmaya yol açmaktadır. Nakit akım vergisinde reel yatırım harcamaları tamamen indirildiği için iktisadi amortismanın belirlenmesine ihtiyaç yoktur. Verginin bu niteliği projelerin sıralanması bakımından tarafsız olunmasını sağlamaktadır. Ancak, verginin tarafsızlığı, vergi oranlarının sabit olması ve vergiye tabi iç akımların daima harcamaları dengeleyecek düzeyde olması halinde sağlanacaktır. Nakit akım vergisinin tarafsız olması için vergi oranları artan oranlı olmamalı ve zaman içinde değişmemelidir.

⁴⁶ Charles McLure ve diğerleri, "A Consumption-based Business Tax", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde, (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman) The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.270-271.

⁴⁷ Bkz. Prathasarathi Shome ve Christian Schutte, a.g.m., s.642-644.

3. Nakit akım vergisinde iktisadi rantlar vergilendirilmektedir. Bu nedenle, yaratılan iktisadi rantların, bu rantların oluştuğu ülke tarafından vergilendirilmesi gerekmektedir. Vergi oranı farklılıkları ne olursa olsun, tüketim bazlı dolaysız bir vergi hem rantların oluştuğu ülke tarafından vergilendirilmesini sağlamakta, hem de sermaye ihraç tarafsızlığını gerçekleştirmektedir. Nakit akım vergisi bütün ülkeler tarafından uygulan-
dığında, vergiyi alan ülke (kaynak ülke), yani iktisadi rantın oluştuğu ülke yatırımları caydırma korkusu olmadan iktisadi rantlar üzerine yüksek vergiler koyabilecektir. Sermaye ihraç eden ülkeler ise vergisel değişik-
liğin kamu geliri maliyetine katlanacaktır⁽⁴⁸⁾.

4. Kişisel gelir vergisinin yanısıra nakit akım vergisi uygulanırsa, bu iki vergiyi birbirine entegre etme ihtiyacı olmayacaktır. Çünkü sermaye geliri kurum düzeyinde efektif olarak vergi dışında olacağından, yapılması gereken klasik sistemde olduğu gibi ayrı kişiliğe göre vergi ödenmesidir⁽⁴⁹⁾.

Nakit akım vergisine uluslararası düzeyde bakıldığında bir takım sorunlarla karşılaşilmektedir. Bu vergi etkisi itibariyle sermayenin normal getirisini vergi dışında bıraktığından, klasik sistemde uygulanan kurumlar vergisinin yerine, nakit akım vergisinin konulması elde edilen vergi hasılatını azaltıcı etki yaratacağı beklenebilir. Yine, nakit akım vergisinin bütün ülkeler tarafından kabul edilmemesi önemli bir problem oluşturmaktadır⁽⁵⁰⁾. Sermaye ihraç eden ülkeler, sermayenin ihraç edildiği ülkelerde ödenecek nakit akım vergisine ilişkin vergi indirimi sağlamadığı sürece, nakit akım vergisini uygulayan ülkelere yönelik sermaye akımı bundan olumsuz yönde etkilenecektir.

Reel bazlı nakit akım vergisinde kaynak ülkeler fon ve kâr paylarını vergilendirmektedir. Çünkü verginin tanımı gereği bunların indirilmesine izin verilmez. Buna karşın, reel+mali bazlı vergi önemli ölçüde uluslararası işbirliğini gerektirmektedir. Bunun nedeni, bu vergide sadece faiz ve kâr paylarının değil, mali sermaye akımlarının da vergisel sonucunun olmasıdır. Bundan dolayı, idari bağımsızlık arzulandığında, reel bazlı nakit akım vergisinin seçilmesi zorunludur. Ancak, direkt yatırımların vergilendirilmesi reel bazlı vergide bile çok kolay olmamakta, idari bağımsızlığı gerçekleştirmek için kabul edilebilir bir yöntem mevcut görünmemektedir⁽⁵¹⁾.

⁴⁸ Charles McLure, Jr., "Substituting Consumption-Based taxation for Income Taxes as the International Norm" **National Tax Journal**, Vol.XLV, No.2, June 1992, ss.148-149.

⁴⁹ Parthasarathi Shome ve Christian Schutte, a.g.m., s.643.

⁵⁰ John G.Head, a.g.m., s.75.

⁵¹ Charles McLure, Jr, a.g.m., ss.151-152.

Arz-yanlı iktisat çerçevesinde kurumlar vergisinin alınmasının etkinlik açısından zararlı etkileri olduğu için gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde bu verginin kaldırılması gerektiği ileri sürülmektedir⁽⁵²⁾.

Kurumlar vergisinin yerine nakit akım vergisinin konması ise nakit akım vergisinin etkin olması sebebiyle optimum vergileme yaklaşımı çerçevesinde de kabul görmektedir⁽⁵³⁾.

Kurumların vergilendirilmesi alanında yapılan vergi reformlarına bakıldığında bu reformların kurumlar vergisi ile ilgili olduğu görülmektedir. Çeşitli yönleri itibarıyla kurumlar vergisine göre üstünlükleri olan nakit akım vergisinin kurumlar vergisinin bir alternatifi olarak ele alınıp kurumlar vergisinin yerine konmaması dikkati çekmektedir. Bize göre bunun temel sebebi verginin uygulamasında uluslararası düzeyde karşılaşılan sorunlardır ve sermaye ihraç eden ülkeler böyle bir vergiyi uygulamaya koydukları takdirde bu verginin yaygınlaşmasını beklemek yanlış olmayacaktır.

Gelişmiş ülkelere ABD, Avustralya, Yeni Zelanda ve Kanada'da kurumlar vergisi ile ilgili olarak çeşitli değişiklikler yapılmıştır⁽⁵⁴⁾. ABD'de 1986 yılındaki vergi reformuyla en yüksek kurumlar vergisi oranı % 46'dan % 34'e indirilmiştir. Ayrıca, amortisman indirimlerini sınırlayıcı hükümler konmuş, yatırım indirimi kaldırılmış ve vergi matrahını azaltan diğer indirimler ile muafiyet ve istisnalara ciddi sınırlamalar getirilmiştir. Avustralya'da kurumlar vergisinin oranı % 46'dan % 49'a çıkarılmış ve böylece kişisel gelir vergisinin en yüksek marjinal oranı ile kurumlar vergisinin oranı % 49 olmuştur. Bunun yanı sıra, klasik sistemden tam mahsup sistemine geçilmiştir. Yeni Zelanda'da da kurumlar vergisinin oranı % 45'den % 48'e yükseltilerek kurumlar vergisinin oranı en yüksek marjinal kişisel gelir vergisi oranına eşitlenmiştir. Kanada'da ise kurumlar vergisi genel oranı % 36'dan % 28'e, imalat sanayiinde uygulanan oran ise % 30'dan % 23'e indirilmiştir. Danimarka'da ise verginin oranı % 40'dan % 50'ye çıkarılmıştır.

Gelişmiş ülkelere ilişkin olarak yapılan bir çalışmada da kurumlar vergisi reformlarının esasen vergi teşviklerinin kaldırılması, vergi oranlarının indirilmesi ve dağıtılan kârların daha hafif vergilendirilmesini sağlamaya yönelik olduğu sonucuna ulaşılmıştır⁽⁵⁵⁾.

⁵² Bkz. Ved P. Gandhi, a.g.m., s.137.

⁵³ Bkz. Walter Hettich ve Stanley Winer, a.g.m., ss.151-152.

⁵⁴ Bkz. Vito Tanzi, a.g.m., s.54,57,58 ve 61.

⁵⁵ Bkz. Ömer Faruk Batırel, "Gelişmiş Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergilemesindeki Yeni Yaklaşımlar", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 32.Seri, Yıl 1988 / 1989, İstanbul, 1990, ss.24-26.

Latin Amerika ülkelerinin çoğunda kurumlar vergisinin oranı indirilmiştir.⁽⁵⁶⁾ 1980-1991 yılları arasında ele alınan onsekiz ülkeden sekizi kurumlar vergisi oranlarını düşürmüş, beş ülke ise vergi oranlarında küçük artışlara gitmiştir. Bolivya ise kurumlar vergisinin yerine net aktif vergisini uygulamaya koymuştur. Diğer ülkeler ise vergi oranlarını değiştirmemiştir. Ele alınan ülkelerin onbiri 1980 yılında artan oranlı kurumlar vergisi tarifesi, yedisi ise tek oranlı vergi tarifesi uygularken, bu dağılım 1991 yılında da esasen aynı kalmış, fakat vergi oranlarının sayısı düşürülmüştür. Ayrıca, Latin Amerika ülkelerinden bazılarında (Arjantin, Meksika ve Kolombiya vs) kurumlar vergisiyle ilgili vergi güvenlik önlemi olarak, kurumların varlıkları üzerinden hesaplanan asgari kurumlar vergisi yükümlülüğü getirilmiştir. Diğer taraftan; Ekvador, El Salvador ve Uruguay gibi ülkelerde ayrı bir net aktif vergisi alınmakta, ancak, bu verginin kurumlar vergisiyle yukarıda belirtildiği gibi bir ilişkisi bulunmamaktadır. Ayrıca, Meksika'da öz sermaye ile finansmana karşı ayırımcılığı azaltmak amacıyla kurumlar vergisi ile kişisel gelir vergisini daha fazla entegre edici önlemler alınmış, Kolombiya'da ise kurumlar vergisinin oranı (% 30) ile kişisel gelir vergisinde uygulanan en yüksek vergi oranı birbirine eşitlenmiştir.⁽⁵⁷⁾

Güney Kore, Jamaika, Endonezya ve Sri Lanka'da kurumların vergilendirilmesiyle ilgili olarak yapılan vergi reformları kurumlar vergisiyle ilişkilidir.⁽⁵⁸⁾ Güney Kore'de büyük ve küçük firmalara aynı vergisel işlem yapılmaya başlanmıştır. Jamaika'da kurumlar vergisinin oranı % 33'e düşürülerek bu oran en yüksek kişisel gelir vergisi oranına eşitlenmiştir. Endonezya'da da aynı yönde değişiklik yapılmıştır. Sri Lanka'da ise kurumlar vergisinin oranı % 70'den % 50'ye indirilmiştir. Güney Afrika'da 1993 yılında yürürlüğe giren değişikliklerle daha önce % 48 olan kurumlar vergisinin oranı % 40'a indirilmiştir. Ayrıca, kurumların dağıttıkları kâr payları üzerinden % 15 oranında hesaplanacak ilâve bir vergi uygulaması getirilmiştir. Böylece, Güney Afrika'da kurumların daha az kâr dağıtmasını sağlayarak yatırımları teşvik etmek amaçlanmıştır.⁽⁵⁹⁾ Türkiye'de kurumlar vergisinde 1995 yılında yapılan değişiklikle çeşitli muafiyet ve istisnalar kaldırılarak vergi matrahı genişletilmiş ve verginin oranı % 46'dan % 25'e düşürülmüştür. Ayrıca, kişisel gelir vergisiyle bağlantılı olarak tam entegrasyon sisteminden (dağıtılan kâr paylarının kişisel gelir vergisine tabi olmadığı sistemden) vergi alacağı uygulaması getirilerek kısmi mahsup sistemine geçilmiştir.

⁵⁶ Parthasarathi Shome, a.g.m., ss.455-456.

⁵⁷ Robin Burgess ve Nicholas Stern, a.g.m., s.807.

⁵⁸ Robin Burgess ve Nicholas Stern, a.g.m., s.806,808 ve 809.

⁵⁹ Güney Afrika'da kurumlar vergisi alanında yapılan değişikliklerin ayrıntısı için bkz. Marius Cloete Blerck, "South Africa: New Dual Tax System", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, December 1993, ss. 701-707.

Buradaki bilgilere göre, gelişmekte olan ülkelerde de kurumlar vergisinin oranlarının azaltılması yönünde bir eğilim olduğunu söyleyebiliriz.

1.3. Tüketim Vergileri

Tüketim vergileri ile ilgili olarak optimal vergileme yaklaşımında çeşitli kurallar ortaya konmuştur. Ramsey kuralı⁽⁶⁰⁾ malların vergilendirilmesi suretiyle bir tüketiciden elde edilecek belli bir tutardaki vergi gelirin, vergilemeden kaynaklanan fayda kaybını minimize edecek şekilde toplanması konusuyla ilgilidir. Ramsey bir tüketicili durumu ele alarak, soruna sadece etkinlik açısından bakmış ve malların ters elastikiyet kuralına göre vergilendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Bu kurala göre, talepteki azalmanın her bir mal için orantılı olabilmesi amacıyla, zorunlu mallar yüksek, lüks mallar ise düşük oranda vergilendirilmelidir.

Diğer taraftan, bütün malları vergilendiren, böyle bir genel vergi her bir mal bakımından boş durmanın fiyatını düşürüp boş zamanın daha fazla tüketilmesine neden olarak etkinsizliğe yol açacaktır. Boş zamanı vergilendirmek imkânsız olduğundan optimal vergi yapısı belirlenirken malların, boş zaman ile nispi ikame edilebilirliği ya da boş zamanı tamamlayıcılık niteliğinin kullanılması gereklidir. Bunun için boş zamanın kullanımını tamamlayıcı niteliğe sahip malların (kayak malzemesi gibi) nispeten daha ağır vergilendirilmesi, buna karşın boş zamanı ikame edici nitelikteki malların (iş elbiseleri gibi) daha düşük oranda vergilendirilmesi gerekecektir⁽⁶¹⁾.

Soruna sadece etkinlik açısından değil, gelir dağılımı açısından da bakıldığında malların vergilendirilmesine ilişkin kuralın değiştiği görülmektedir⁽⁶²⁾. Bu durumda kuralın, bütün mallar için talepteki azalmanın orantılı olması gereğini ortadan kaldıracak bir şekilde düzeltilmesi gerekmektedir. Böylece sorun, talebin mallar arasında nasıl farklılaştırılacağı olmaktadır. Zenginin toplam tüketimi içinde daha yüksek paya sahip olan bir malın talep edilen miktarındaki azalmanın daha yüksek olması gerekir. Bu şekilde oluşturulacak optimal mal vergisi yapısı sadece etkinlik maliyetini değil, tüketici refahının dağılımı üzerindeki etkiyi de gözönüne almış olacaktır. Böylece, lüks mallar üzerindeki optimal verginin, sadece etkinlik maliyetinin gözönüne alındığı duruma göre daha yüksek, zorunlu mallar üzerindeki optimal verginin, sadece etkinlik maliyetine göre belirlenen vergiye göre daha düşük olması gerekecektir.

⁶⁰ Nicholas Stern, "Optimum Taxation and Tax Policy", *IMF Staff Papers*, 31(2), 1984, ss.345-350 ile Nicholas Stern, "The Theory of Optimal Commodity and Income Taxation: An Introduction", *The Theory of Taxation for Developing Countries*, içinde, Oxford University Press, New York, 1987, ss.72-32.

⁶¹ Joel Slemrod, a.g.m., s.158.

⁶² Nicholas Stern, "Optimum Taxation and Tax Policy", a.g.m., s.351.

Öte yandan, arz-yanlı iktisat çerçevesinde vergilerin sadece etkinlik maliyetinin minimuma indirilmesi amaçlandığından, lüks mallar üzerinde tüketim vergisinin olmaması, verginin zorunlu tüketim malları üzerine konması gerektiği ileri sürülmektedir⁽⁶³⁾.

Görüldüğü gibi, optimal vergileme teorisinde genel tüketim vergilerinde mallar üzerindeki vergi oranlarının farklılaştırılması gereği ile karşı karşıya kalınmaktadır. Ancak, tüketim vergilerinde genel olarak tek vergi oranının uygulanmasının tavsiye edildiğini, tek vergi oranının uygulanması eğiliminin olduğunu söylemek mümkündür. Bunun çeşitli nedenleri olduğu belirtilmektedir⁽⁶⁴⁾.

İlk olarak, belirli varsayımlar yapıldığı takdirde, yeknesak dolaylı vergilemenin bizi optimum vergileme sonucuna ulaştırması tek vergi oranının uygulanmasının gerekli olduğunu düşündürmektedir. Ancak, yapılan varsayımlar kaldırıldığında tek vergi oranının uygulanmasının gerekçeleri ortadan kalkacaktır. İkinci olarak, optimum vergileme teorisinin mallara farklı vergi oranlarının uygulanmasına ilişkin önerisinin ve önerilere dayanak olarak sunulan bilginin gözardı edildiğini söyleyebiliriz. Tabiatıyla uygulanacak vergi oranlarının belirlenmesinin çok güç olduğu açıktır. Ancak, bazı durumlarda bu güçlüğü azaldığını görebiliriz. Örneğin, herhangi bir gıda maddesi ile kayak malzemesinden hangisinin boş zamanın kullanımını tamamlayıcı niteliğe sahip olduğu çok açıktır. Bu durumda gıda maddeleri ile kayak malzemesi üzerine konacak vergi oranlarını farklılaştırmak zor değildir. Üçüncü olarak, tek vergi oranının uygulandığı vergileri toplananın daha kolay ve vergi kaçırmanın daha zor olduğu ifade edilmektedir. Çünkü, vergi oranlarının farklılaştırılması verginin idaresini zorlaştırmaktadır. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde verginin daha kolay toplanabilmesinin ve kaçakçılığı azaltmanın ne denli önemli olduğu açıktır. Tabii, KDV gibi bir tüketim vergisinde, malları üç gruba ayırarak farklı vergi oranlarının uygulanmasının, tek oran uygulamasına göre çok güç olacağını söylemek zordur. Ancak, farklı mallara uygulanacak vergi oranlarının sayısı arttırıldıkça verginin uygulanmasının güçleşeceği gerçeği de unutulmamalıdır. Diğer taraftan, tüketim vergilerinin oranlarının saptanması esnasında bilimsel verilerden hareket edilmemesi olasılığının mevcudiyeti dördüncü nedeni oluşturmaktadır. Hangi malların, hangi vergi oranlarına tabi olacağını belirlemek esnasında, hükümetlere herhangi bir malı yüksek vergi oranının uygulandığı gruba sokmak ya da bir mal grubuna uygulanan vergi oranının yükseltilmesi çekici görünecektir. Ayrıca, çıkar gruplarının, mallarına daha düşük vergi oranının uygulanmasını sağlamaya yönelik lobi faaliyetlerine

⁶³ Ved P.Gandhi, a.g.m., s.135.

⁶⁴ Ehtisham Ahmed ve Nicholas Stern, **The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries**, Cambridge University Press, Cambridge, 1991, ss.67-71.

girişmesi ya da siyaseten olumlu sayılmayan yasa dışı desteği devreye sokmaları mümkündür.

Kişiler arasında, malları tercihlerine ya da tercihlerinin yoğunluğuna göre ayırım yapmanın yanlış olduğu argümanı, mallara uygulanan vergi oranlarının farklılaştırılmaması gerektiğine ilişkin son nedeni oluşturmaktadır.

Görüldüğü gibi, genel tüketim vergilerinin oran yapısının belirlenmesi çok önemli bir konuyu oluşturmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde başlangıç noktası olarak optimum (farklılaştırılmış) vergi oranlarını uygulamak yerine üniform (yeknesak) vergi yapısının seçilmesi tavsiye edilmektedir⁽⁶⁵⁾. Bir kere seçmenler neden son derece farklılaştırılmış vergi oranlarına sahip olunduğu konusunda tereddüt edeceklerdir. Bu oranlar bilimsel verilerden hareket edilerek oluşturulan optimum vergi oranları olsa bile, güçlü baskı gruplarının etkisi dolayısıyla vergi oranlarının farklılaştırılmış olduğu düşüncesi de akla gelebilecektir. Ayrıca, farklılaştırılmış vergi oranlarının uygulanmasının rant kollayıcı faaliyetleri teşvik ettiğini de unutmamak gerekir. Yeknesak oranlı genel tüketim vergisinin yanı sıra, talebinin ve arzının fiyat elastikiyeti çok düşük olan mallara ve / veya düşük gelir grubuna mensup kişilerin yüksek gelir grubundakilere nazaran daha az tükettiği mallara selektif vergiler (özel tüketim vergisi) konabilecektir. Selektif verginin konmasının ilk gerekçesi daha düşük etkinlik maliyetine katlanılarak, daha yüksek vergi geliri elde edilmesi iken, ikincisi adalet amacına yöneliktir.

R.Musgrave geliştirmekte olan ülkelerde uygulanacak genel gider vergilerinin geniş matrahlı ve tek oranlı olması gerektiğini belirtmekte, bu verginin yanı sıra yüksek gelir gruplarının harcamaları içinde büyük yer tutan mallar üzerine konacak değer esaslı özel tüketim vergilerinin uygulanmasının uygun çözüm olacağını belirtmektedir⁽⁶⁶⁾.

Gelişmekte olan ülkelerde bir diğer önemli konu hangi genel gider vergisinin uygulanması gerektiğine ilişkindir. Şelale tipi muamele vergilerinin yarattığı olumsuz etkiler nedeniyle, uygulandığı ülkelerde bu tür vergilerin yerine; muamele vergilerinin uygulanmadığı ülkelerde de hangi muamele vergisi tipinin seçilmesi gerektiği konusunda karar verileceği zaman katma değer vergisinin (tüketim tipi) seçilmesi, vergi sisteminde yapılacak çok önemli bir değişiklik olacaktır⁽⁶⁷⁾.

⁶⁵ Assar Lindbeck, a.g.m., ss.68-69.

⁶⁶ Richard Musgrave, "Tax Reform in Developing Countries", a.g.m., ss.259-260.

⁶⁷ Muamele vergilerinin türlerinin özellikleri ve etkileri konusunda bkz. Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1993, ve John F.Due, **Indirect**

Özel tüketim vergileri vergi geliri elde etme amacının yanısıra çok farklı nedenlerle salınabilmektedir⁶⁸. Bu nedenlerin ilki kaynak dağılımında etkinliğin sağlanmasına yöneliktir. Çevre kirliliğine ilişkin maliyetlerin içselleştirilmesini amaçlayan vergilerle alkollü içkiler, tütün ve tütün mamulleri üzerine konan ve bu tür malların dışsal zararının içselleştirilmesini hedefleyen vergiler bu çerçevede konan vergilerdir. Ancak, bazı malların bunları tüketenlerin sağlığına zararlı olması ya da bazı malların tüketiminin ahlaki nedenlerle sınırlandırılması amaçlanabilir ve bu çerçevede tütün ürünleri ve alkollü içkiler üzerine vergi konabilir. Ancak, buradaki gerekçe kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması amacından farklıdır. Yine gelir dağılımında adalet amacına yönelik olarak lüks mallar ya da zorunlu mallar dışında kalan mallar üzerine de özel tüketim vergisi konabilmektedir. Parfüm, mücevher, kürk gibi mallar üzerine özel tüketim vergisi konabileceği gibi, gelişmekte olan ülkelerde bu amaçla üzerine vergi konabilecek mal ve hizmetler çok çeşitlenebilmektedir. Öte yandan, faydalanma ilkesinden hareketle motorlu araçlar ve akaryakıtlar üzerine yollardan yararlanmanın karşılığı olarak (tam karşılığı olmasa da) özel tüketim vergisi konabilmektedir.

İşsizliğin azaltılması amacıyla da özel tüketim vergilerinden faydalanılmaktadır. Sermaye teçhizatı üzerine ya da sermaye yoğun teknoloji ile üretilen mallara vergi koyarak istihdamı doğrudan veya dolaylı bir şekilde artırmak hedeflenmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde özel tüketim vergilerinin gelir elde etme amacı yerine kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması amacıyla (çevre politikası çerçevesinde konan vergiler ile diğer dışsal maliyetlerin içselleştirilmesini hedefleyen vergiler) ve gelir dağılımında adalet amacına yönelik olarak kullanılması uygun olacaktır. Bu vergilerin özellikle adalet amacına yönelik olarak kullanılması, gelir vergisinin arzulandığı şekilde uygulanamamasının adalet üzerindeki olumsuz etkisini kısmen de olsa azaltıcı etki yaratacaktır.

Tüketim vergileri konusunda çeşitli ülkelerde yapılan vergi reformlarının incelenmesi bize genel bir eğilimin olup olmadığı konusunda fikir verecektir. Gelişmiş ülkelere Yeni Zelanda'da 1986 yılında KDV'ye

Taxation in Developing Countries, The Johns Hopkins Press, Baltimore, 1970, ss.117-137. Ayrıca, muamele vergilerinin uluslararası ticarete ilişkin olarak karşılaştırılması için bkz. Ken Messere, "Consumption Tax Rules", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, December 1994, ss.665-681.

⁶⁸ Bkz. Sijbren Cnossen, "The Case for Selective Taxes on Goods and Services in Developing Countries", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde (Editörler Richard Bird ve Oliver Oldman), Baltimore, 1990, ss.345-346 ve Salih Turhan, a.g.e., ss.167-169.

benzeyen mal ve hizmetler vergisi konarak dolaylı vergiler alanında temel bir reform yapılmıştır⁽⁶⁹⁾.

1980 yılında Latin Amerika ülkelerinden ele alınan onsekiz ülkenin sekizinde vergi indirimi yönteminin uygulandığı KDV mevcut iken, 1991 yılında KDV'yi uygulayan ülkelerin sayısı onbeşe çıkmıştır. Bolivya, Ekvador, Guatemala ve Nikaragua gibi ülkeler uyguladıkları satış vergisinin yerine katma değer vergisini yürürlüğe sokmuşlardır. Daha önce satış vergisi uygulamayan Dominik Cumhuriyeti ve Panama da vergi indirimi yönteminin uygulandığı KDV'ye benzeyen bir vergiyi uygulamaya sokmuştur. KDV'yi uygulayan onbeş ülkenin dokuzu tek oranlı vergi tarifelerini uyguluyor iken; Brezilya, Kolombiya, Honduras, Meksika, Nikaragua, Paraguay ve Uruguay bu vergiyi gelir dağılımı ve bölgesel kalkınma amaçlarını da göz önüne alarak uyguladıklarından, farklılaştırılmış vergi oranlarına sahiptirler. Ayrıca, Latin Amerika ülkelerinde KDV'nin hasılatını artırmak amacıyla verginin matrahını genişletici değişiklikler yapılmıştır⁽⁷⁰⁾.

Güney Kore, Endonezya ve Malawi de yaptıkları vergi reformuyla KDV uygulamasına geçmişlerdir⁽⁷¹⁾. Türkiye'de de 1 Ocak 1985 tarihinden itibaren KDV kanunu yürürlüğe girmiş ve uygulanan bazı dolaylı vergiler yürürlükten kaldırılmıştır.

Görüldüğü gibi, tüketim vergileri konusunda katma değer vergisine geçiş eğiliminin mevcut olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

1.4. Dış Ticaret Vergileri

Gelişmekte olan ülkelere ithalat vergileri ile ihracat vergileri çeşitli amaçlara ulaşabilmenin aracı olarak kullanılmaktadır⁽⁷²⁾. Kalkınmanın ilk aşamalarında olan ülkelere önemli ölçüde vergi geliri sağlayan gümrük vergilerinin kalkınmanın ileri aşamalarında koruyucu etkisi ağır basmaya başlamaktadır. İhracat vergileri de esas olarak uluslararası piyasalarda tekelleşen güce sahip olunan malların (özellikle belirli tarım ürünleri-kahve, kakao, vb., ile hammaddeler, kauçuk, v.b.) tüketicilerini vergilendirmeyi hedeflemektedir.

⁶⁹ Vito Tanzi, a.g.m., s.61.

⁷⁰ Parthasarathi Shome, a.g.m., s.457.

⁷¹ Bkz. Robin Burgess ve Nicholas Stern, a.g.m., ss.806-810, Tablo 7.

⁷² İthalat vergileri için bkz. John F. Due, a.g.e., ss.28-29, ihracat vergileri için bkz., Jonathan Levin, "The Role of Taxation in the Export Economies", **Readings on Taxation in Developing Countries** içinde (Editörler Richard Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins Press, Baltimore, 1967, ss.342-343 ve A.R.Prest, **Public Finance in Under-Developed Countries**, Second Edition, Redwood Press Ltd., Trowbridge, Wiltshire, 1972, ss.67-68.

Ancak, mallar arasında üretim yerlerine göre bir ayırım yapmayan genel bir tüketim vergisi, mal vergileriyle elde edilebilecek vergi gelirinin büyük bir kısmını sağlayacağı gibi, ithalatın ülke içindeki üretime göre daha yüksek vergilendirilmesi nedeniyle oluşan yanlış kaynak dağılımını önleyeceğinden, gümrük vergilerinin yükünün hafifletilerek, gelir elde etmek amacıyla genel gider vergilerine ağırlık verilmesi daha etkin olacaktır. İthal edilen malların ülke içinde üretilen rakipleri olmadığı zaman konan genel satış vergisi, ithalat vergisi gibi bir etki yaratacaktır. Böyle bir genel satış vergisinin kalkınmanın ilk aşamalarında uygulamaya konması, kalkınmayla birlikte gümrük vergisi matrahının aşınması nedeniyle oluşan vergi gelirlerindeki azalmayı telafi etmek amacıyla gümrük vergisi oranlarının artırılması ihtiyacını da ortadan kaldıracaktır. Gümrük vergileri ise esasen ithalat mallarıyla başarılı bir şekilde rekabet edebilme şansına sahip ya da çeşitli gerekçelerle geliştirilmek istenen sektörlerle gerekli koruyucu etkiyi sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. Ancak bu koruma kısa vadeli olmalıdır⁽⁷³⁾.

İhracat vergileriyle ilgili olarak Sanchez Ugarte ve Modi tarafından yapılan çalışmada, ülkelerin uyguladıkları ihracat vergilerinin, o ülkelerin verilerine göre bulunabilecek optimalite kriterlerine uygun olarak hesaplanacak optimal ihracat vergilerinden daha yüksek olduğu, bu nedenle bu yüksek oranlı vergilerin hem ihracatı azalttığı, hem de o maldan elde edilecek ortalama döviz kazançlarını azaltıcı etki yarattığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu açıdan ihracat vergisini uygulayan ülkenin refahının artırılabilmesi için yapılması gereken, ihracat vergisi oranlarını optimal düzeye çekmek, yani vergi oranlarını indirmektir. Ancak, piyasa noksanlıklarının bulunması (mal anlaşmaları) ve sanayileşmiş ülkelerin korumacı politikaları, ihracat vergisi oranlarının indirilmesinin ihracatı artırıcı etkisini kısıtlamaktadır⁽⁷⁴⁾.

1.5. Diğer Sorunlar ve Değerlendirme:

Vergi reformları sonucunda daha etkin ve daha adil bir vergi sisteminin oluşturulması hedeflenmelidir. Bu çerçevede optimal vergileme yaklaşımı önerilerinin kabul edilmesi anlamlı görünmektedir. Ancak, gelir ve gider vergileriyle ilgili olarak belirtildiği gibi, bütün bilgilere sahip olunarak yapılan optimum vergileme önerilerine ulaşmak mümkün değildir. Ayrıca, optimum vergileme yaklaşımının optimum vergileme hesaplamalarına ve politika tavsiyelerine, politikacıların ve kamu yöneticilerinin muhakkak uyacaklarını düşünmenin nedeni de yoktur. Politikacıların kendi

⁷³ Luc De Wulf, "Taxation of Imports in LDC'S: Suggestions for Reform", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde, (Editörler Richard Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.326-327.

⁷⁴ Fernando Sanchez-Ugarte ve Jitendra R.Modi, "Export Taxes in Theory and Practice", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde, (Editörler Richard Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.337-339.

hedefleri ve arzuları vardır ve siyasal sürecin sonucunda ortaya çıkan vergi oranlarının, optimizasyon hesaplarına dayalı vergi yapısıyla çok ilişkili olduğunu kabul etmek için bir neden yoktur⁽⁷⁵⁾.

Diğer taraftan, arz yönlü iktisat çerçevesinde, sadece etkinlik amacıyla yönelik bir vergi sistemi kalkınmakta olan ülkelerin gerçeklerine uygun olmayacaktır. Bunun nedenlerini bir kaç paragrafta ortaya koymak mümkündür⁽⁷⁶⁾.

Öncelikle etkinlik bazlı vergi yapısı geliştirmekte olan ülkelerde geçerli olmayan bazı varsayımlara dayandırılmıştır. Devletin sadece kamu mallarını ürettiği varsayımı ile bütün bireylerin rasyonel olduğu varsayımı bunların en önemlileridir. Aynı zamanda, piyasa fiyatları ya da kişilerin davranışları üzerinde sosyal ve kurumsal sınırlamalar olmamalı, üretim faktörleri tam akışkan olmalı; gelir yeniden dağıtıcı vergi ve harcama politikasını gerektirmeyecek kadar adil bir şekilde dağılmış olmalı, yani gelir dağılımına ilişkin bir kaygımız olmamalıdır.

İkinci olarak, sadece etkinlik temelli vergi sistemi politikacılar tarafından da kabul edilemeyecektir. (Örneğin lüks mallar vergi dışında tutulurken, verginin temel ihtiyaç maddeleri üzerine konması önerisinde olabileceği gibi).

Üçüncü olarak, kalkınmakta olan ülkelerdeki mevcut vergi sistemleri ile etkinlik bazlı vergi sistemi arasında çok az bir benzerlik vardır. Böyle bir durum da önerilen etkinlik bazlı vergi sisteminin mevcut vergi sisteminin yerine konması anlamını taşıyacaktır. Böyle bir bütüncül vergi reformunu yapmanın politik güçlüğüne yanısıra, kapsamlı vergi değişikliklerinin yaratacağı gelir dağılımı problemleriyle karşılaşılacağını belirtmek gerekir.

Kalkınmakta olan ülkelerde rasyonel bir vergi sisteminin oluşturulması konusunda karşılaşılan sorunlardan birisi de vergi reformlarının gerçekleştirilmesiyle ilgilidir. Öncelikle vergi reformunun politik yapılabilirliği, reformun tedrici, yani birbirini tamamlayan kısımlar halinde olmasını gerektirmektedir. Daha kapsamlı bir reformun gerçekleştirilebilme şansı daha az olacaktır. Diğer taraftan, zaten vergi reformunun bu niteliklere sahip olması gerektiği de belirtilmektedir. Örneğin Martin Feldstein vergi sisteminin dizaynının bir kerelik ve süreklilik niteliklerine sahip olduğunu, buna karşın vergi reformunun mevcut vergi yapısındaki bir değişikliği içerdiğini, tedrici olacağını ve dinamik bir niteliğe sahip olduğunu belirtmektedir⁽⁷⁷⁾. Buna göre, vergi sisteminin dizaynı daha

⁷⁵ Assar Lindbeck, a.g.m., s.66.

⁷⁶ Ved P.Gandhi, a.g.m., ss.137-138.

⁷⁷ Martin Feldstein, a.g.m., ss.90-91.

önce mevcut bir vergi sisteminden bahsedilmediği zaman mümkün olacaktır.

Vergi reformunun tedrici bir şekilde gerçekleştirilmesi gerektiğinin gerekçesi ise kapsamlı bir reformun yaratacağı yatay adaletsizliğe engel olunmasıdır. Bireyler mevcut vergi kanunlarına göre taahhütlerde bulunacaklardır ve yapılacak vergi değişiklikleri, vergi değişikliğinden önce aynı durumda olan bireylerin, değişiklikten sonra farklı konumda olmalarına yolaçabilecektir⁽⁷⁸⁾. Söz konusu bu etki çok kapsamlı bir vergi reformunda çok daha şiddetli olarak ortaya çıkacaktır.

Diğer taraftan, vergi reformlarının vergi idaresi boyutu da bulunmaktadır. Yani, yapılacak vergi reformlarının vergi idaresi reformlarıyla birlikte yapılması gerekmektedir. Çünkü gelişmekte olan ülkelerdeki idari sınırlamalar hatalı vergi yapılarının oluşmasına neden olmaktadır. Bu gibi ülkelerde idaresi daha kolay olan vergilere vergi sisteminde yer verilmesi söz konusudur (dış ticaret vergileri, özel tüketim vergileri gibi). Kâğıt üstünde mükemmel olan bir vergi, vergi idaresi tarafından olması gerektiği şekilde uygulanamıyorsa mevcut durum ile kâğıt üstündeki durum (vergi kanunları) arasındaki fark ortaya çıkacaktır⁽⁷⁹⁾. Bu nedenle vergi idaresinin, vergi reformu sonrasında oluşturulan daha etkin ve daha adil bir vergi sistemini uygulayacak bir düzeye ulaştırılmasının gereği çok açıktır⁽⁸⁰⁾.

Diğer taraftan, genel olarak çeşitli vergileme modellerinde (örneğin optimum vergileme modellerinde) vergi yükümlülerinin dürüst olduğu kabul edilir ve bunların vergileri bir veri olarak aldıkları kabul edilir. Ancak böyle bir varsayımın her zaman ve her yerde doğru olduğunu söylemek mümkün değildir. Küçük üretim birimlerinin yaygın olduğu ülkeler-

⁷⁸ Martin Feldstein, a.g.m., ss.95-96.

⁷⁹ Charles Y.Mansfield, "Tax Reform in Developing Countries, The Administrative Dimension", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, March 1990, s.137 ve 139.

⁸⁰ Bu konuda şu eserlere bakılabilir; Richard Gordon; "Tax Administration Concerns in the Reform of Substantive Personal Income Tax Law in Emerging Economies", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, April 1992, ss.163-180; Glenn P. Jenkins, "Modernization of Tax Administrations: Revenue Boards and Privatization as Instruments of change" *Bulletin for International Fiscal Documentation*, February 1994, ss.75-81; Seth E.Terkper, "Improving The Accountancy Content of Tax Reform in Developing Countries, *Bulletin for International Fiscal Documentation*, January 1994, ss.21-23; François Corfmat, "Computerizing Tax Administrations in LDCs", *Taxation in Developing Countries*, Fourth Edition içinde, (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.469-474. Ayrıca, Türkiye'ye ilişkin öneriler için bkz. Güneri Akalın, "VII.Beş Yıllık Plan Döneminde Vergi ile İlgili Yapısal Düzenlemeler", *Türkiye'de Liberalizasyon Sürecinde Maliye Politikaları Açısından Kamu Ekonomisinin Özel Ekonomi Üzerindeki Etkileri*, XI.Türkiye Maliye Sempozyumu'nda Sunulan Tebliğ (4-8 Mayıs 1995-Gazi Magosa), DEU, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü Yayını, İzmir, 1997, ss.93-104.

de vergi kaçakçılığı daha fazla olacaktır. Vergilerin sayısı da vergi kaçakçılığını etkilemektedir. Bu sayının artışı vergi kaçakçılığını artıcı yönde etki yapacaktır⁽⁸¹⁾. Gelişmekte olan ülkelerde küçük ve orta büyüklükteki üretim birimleri yaygındır ve gelişmiş ülkelere göre daha fazla sayıda vergi uygulanmaktadır. Bundan dolayı, gelişmekte olan ülkelere vergi kaçakçılığı önemli bir boyuttur.

Vergi kaçakçılığının hem mükellef boyutu hem de vergi memurları boyutu bulunmaktadır. Vergi memurları mükelleflerle işbirliğine giderek tahsil edilmesi gereken vergilerin azaltılmasına neden olabilmektedir. Bu problem her ülkede ortaya çıkmakla birlikte; kayıt düzeninin, defter tutma ve muhasebe standartlarının tam olarak oluşmadığı, kalkınmakta olan ülkelere daha ciddi bir sorun olmaktadır. Çünkü bu durum vergi mükelleflerinin vergi borçlarını azaltmak için vergi memurlarıyla işbirliği-ne gitmesi için bir fırsat yaratmaktadır⁽⁸²⁾.

Vergi aflarının vergi yükümlülerinin vergiye uyumlarını ne yönde etkileyeceği konusu da üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. J.Alm, M.Mc Kee ve W.Beck'in ortak çalışmasında⁽⁸³⁾ beş denek öğrenci kullanılarak, ABD gelir vergisi sistemine göre, deneysel metotta vergi aflarının vergi yükümlülerinin vergiye uyumları üzerinde uzun dönemde ne gibi etkisi olabileceği konusu araştırılmıştır. Bu çalışmanın sonucuna göre, bir vergi affının sonrasında genel olarak, yükümlülerin vergiye uyum düzeyleri düşmektedir. Uyumdaki bu azalma, af öncesinde vergiye uyumu ılımlı düzeyde olan mükelleflerin davranışlarından kaynaklanmaktadır. Af öncesinde vergiye uyumları tam olan ya da hiç vergi kanunlarına uymayan mükellefler söz konusu afdan hemen hemen hiç etkilenmemektedir. Aynı zamanda, yeni bir af beklentisi yükümlülerin vergiye uyumunu azaltmaktadır. Bununla birlikte, söz konusu bu olumsuz etkiler, af sonrasında daha büyük inceleme, denetim gibi uygulama gayretleriyle dengelenebilmektedir. Daha önemlisi, bir af sonrasında uygulama gayretlerinin bu af söz konusu olmadan uygulamaya konulduğu zamandan daha fazla etkin olduğu görünmektedir. Yine, mükelleflerin vergi adaletine ilişkin düşünceleri vergiye uyum kararlarında önemli bir rol oynamaktadır. Aynı şekilde, yükümlülerin vergilemeye uyumları, bireyler kamu hizmetlerinin sunulmasıyla ilgili olarak, kendisinin vergi ödeme ya da ödememe kararlarının, diğer bireylerinkiyle karşılıklı bağımlı-

⁸¹ Vito Tanzi ve Parthasarathi Shome, "A Primer on Tax Evasion", **IMF Staff Papers**, Vol.40, December 1993, ss.809-810.

⁸² İdari çürüme konusunda oluşturulan model için bkz. Frank Flatters ve W.Bentley Maclead, "Administrative Corruption and Taxation", **International Tax and Public Finance**, Volume 2, Number 3, November 1995, ss.397-417.

⁸³ James Alm, Michael McKee ve William Beck, "Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance", **National Tax Journal**, Vol.XLIII, No.1, March 1990, ss.23-36.

lılık gösterdiğinin bilincine varmasına da bağlı olmaktadır. Bu durumda, devlet vergi yükümlülerinin adil olarak algılayacakları bir şekilde cezaların ve incelemelerin artırılmasına karar verirse, o takdirde bu değişiklikleri bir vergi affı ile desteklemek gerekli olabilecektir.

ABD için ulaşılan bu sonuçların gelişmekte olan ülkeler de geçerli olacağını düşünmek yanlış olmayacaktır. Bundan dolayı, sürekli bir vergi affı beklentisi yaratmaksızın yapılacak vergi affı mükelleflerin vergiye uyumunu olumlu yönde etkileyebilir.

2. GELİŞMEKTE OLAN ÜLKELERDE VERGİ YAPISI

Vergi yapısının nasıl şekillendiğini açıklamaya çalışan bir çok çalışma yapılmıştır. Örneğin Walter Hettich ve Stanley L.Winer'in çalışmasında⁽⁸⁴⁾ esasen konunun siyasî yönü (siyasal süreç değil siyasal denge konusu) vurgulanmaktadır. Bu çalışmada, hükümetin hedefinin, kendisine yönelik desteğin maksimize edilmesini sağlayacak bir vergi yapısını oluşturmak olduğu belirtilmekte ve ortaya konan temel modelde bu hedef çerçevesinde oluşturulacak "siyasî olarak optimal" vergi yapısının, bütün mükelleflerden elde edilecek ilâve gelirin marjinal siyasî maliyetlerini eşitleyecek bir şekilde vergi oranlarının belirlenmesini gerektirdiği ifade edilmektedir. Çalışmada kamu harcamaları ile ilişki kurulmakta, bu çerçevede ilâve gelir elde etmenin bir bütün olarak marjinal siyasî maliyetinin, ilave bir harcamanın sağlayacağı marjinal siyasî faydaya eşit olması gerektiği belirtilmektedir. Buradan yola çıkarak, vergi oranlarının, vergi muafiyet ve istisnalarının neden belirli bir şekilde olduğu, neden vergi yapısının karmaşık olduğu şeklindeki soruların cevabı bulunmaktadır.

Ancak bizim buradaki amacımız, gelişmekte olan ülkelerdeki vergi yapısının ortaya konması ve buradan yola çıkarak ülkelerin kalkınmışlık düzeyleri ile vergi yapısı arasındaki ilişkinin araştırılmasıdır.

Ülkelerin kalkınmışlık düzeyleri ile vergi yapısı arasındaki ilişkiyi inceleyen, farklı değişkenleri kullanan bir çok ekonometrik çalışma yapılmıştır⁽⁸⁵⁾. Türkiye'de vergi yapısının gelişimini de içeren kapsamlı bir

⁸⁴ Ayrıntısı için bkz. Walter Hettich ve Stanley L.Winer, "Economic and Political Foundations of Tax Structure, *American Economic Review*", Vol.78, Iss.4, June 1988, ss.701-712.

⁸⁵ Sohrab Abizadeh ve J.B.Wyckoff'un yaptığı çalışma bunlardan sadece biridir. Bu çalışmada, ülkelerin kalkınmasıyla beraber dolaysız vergilerin daha yoğun bir şekilde kullanılmaya başlandığı sonucuna ulaşılmıştır. Sohrab Abizadeh ve J.B.Wyckoff, "Tax System Components and Economic Development: An International Perspective", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol 36, No:11, 1982, ss.483-491.

çalışmada da Türkiye'de 1925-1981 yılları arasındaki veriler kullanılarak vergi yapısının gelişme seyrine ilişkin sonuçlara ulaşılmıştır⁽⁸⁶⁾.

Ancak ülkelerin kalkınmışlık düzeyleri ile vergi yapısı arasındaki ilişkinin araştırılması amacıyla yapılan çalışmamızda Vito Tanzi'nin çalışmasından⁽⁸⁷⁾ yola çıkılmış; Robin Burgess ve Nicholas Stern'in birlikte yaptığı çalışmadan da⁽⁸⁸⁾ yararlanılmıştır.

Çalışmada, gelişmekte olan ülkelere oluşan vergi yapısını incelemek amacıyla altmış altı gelişmekte olan ülkenin, vergi gelirleri, toplam vergi gelirleri, gayrisafi yurtiçi hasılatları ve kişi başına gayrisafi millî hasılatlarına (GSMH) ilişkin veriler kullanılmıştır. Yine, gelişmiş ülkelerle karşılaştırma yapabilmek amacıyla yirmibir gelişmiş ülkeye ilişkin, yukarıda belirtilen büyüklüklere ait veriler kullanılmıştır. Ele alınan ülkelerin vergi gelirleri / gayrisafi yurtiçi hasıla (GSYİH) oranlarına ait tablo ile vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içindeki paylarını gösteren tablonun hazırlanmasında 1992 yılı esas alınmış ve yıllara ilişkin dalgalanmalardan mümkün olduğunca az etkilenilmesi amacıyla, her bir ülkenin 1992 yılına en yakın üç yıla ait verilerinin ortalaması alınmıştır. Ülkelerin gelişmişlik düzeylerinin göstergesi olarak 1992 yılına ait kişi başına GSMH'ları alınmış ve ortak karşılaştırma birimi olarak da A.B.D. doları seçilmiştir. Belirtilen şekilde oluşturulan tablolarda (Tablo 1 ve Tablo 2) ülkeler kişi başına GSMH'ları en düşük ülkeden başlamak üzere sıralanmıştır. Tablo 1'de vergi türlerinin toplam vergi hasılatı içindeki payları (% olarak), Tablo 2'de ise vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranları verilmiştir.

Tablo 3 ve tablo 4, 1 ve 2 numaralı tablolardan yararlanılarak oluşturulmuştur. Tablo 3 kişi başına GSMH'ya göre oluşturulan gruplar itibarıyla ülke gruplarının vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranlarını içermektedir. Tablo 4'de ise aynı gruplar itibarıyla vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içindeki paylarına yer verilmiştir.

⁸⁶ Bu sonuçlar ve ayrıntısı için bkz. Esfender Korkmaz, *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul 1982.

⁸⁷ Vito Tanzi, "Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries", *The Theory of Taxation for Developing Countries*, içinde (Editörler David Newbery ve Nicholas Stern), Oxford University Press, New York, 1987, ss.205-241.

⁸⁸ Robin Burgess ve Nicholas Stern, a.g.m., ss.762-830.

TABLO 2
VERGİ GELİRLERİNİN GAYRİ SAĞFI YURTI İÇİ HASILAYA ORANLARI (%)

ÜLKELER	YILLAR	KİŞİ GSMH (\$)	TOPLAM VERGİLER	KİŞİSEL VERGİLER	KURUMSAL VERGİLER	İÇİMAL VE HİZMET VERGİLERİ	DİĞER VERGİLER	TOPLAM VERGİLER	İTHALAT VERGİLERİ	İHRACAT VERGİLERİ	SOSYAL SİGORTA VERGİLERİ	DİĞER VERGİLER
ZANİRE	1990-1992	93	5,52	1,58	1,05	0,53	1,81	0,82	1,93	1,68	0,25	0,32
ETİOPYA	1988-1990	110	16,78	7,83	2,17	5,18	0,18	6,18	4,18	3,12	1,03	0,35
SIERRA LEONE	1991-1993	160	12,82	3,80	1,01	2,16	0,61	4,10	0,34	4,10	1,61	0,01
NİPAL	1987-1989	170	7,95	0,72	0,64	0,26	0,02	3,60	1,16	0,58	2,76	0,53
BHUTAN	1988-1990	180	5,15	1,62	0,44	1,18	-	3,35	0,78	0,11	0,09	0,02
MALAWİ	1988-1990	210	18,11	7,87	2,50	5,05	0,04	7,04	8,19	0,59	0,24	0,11
GHE BISSAU	1988-1988	220	8,69	0,88	0,88	-	-	3,11	3,11	3,11	0,17	0,01
CAD	1988-1990	230	6,04	1,69	0,94	0,72	0,14	3,36	3,36	1,62	2,24	0,56
MADAGASKAR	1989-1991	230	8,37	1,30	0,44	0,72	0,14	3,36	3,36	1,62	2,24	0,56
ZAMBİYA	1988-1988	258	19,24	6,10	1,70	3,52	0,88	7,34	4,53	2,80	0,11	0,13
KENYA	1991-1993	310	21,55	6,96	0,94	3,52	0,88	7,34	4,53	2,80	0,11	0,13
HİNDİSTAN	1989-1991	310	11,02	2,19	1,07	1,10	0,02	4,95	0,15	4,73	0,07	0,05
NIKARAGUA	1990-1992	340	16,96	3,01	0,94	2,06	0,05	5,96	4,42	4,42	0,01	0,02
GAMBİYA	1985-1987	370	17,78	2,76	1,07	1,45	0,24	1,32	3,85	13,01	0,54	0,15
PAKİSTAN	1991-1993	430	12,65	2,26	0,76	1,46	0,18	4,10	1,10	2,22	4,39	0,30
GANA	1990-1992	450	11,08	2,40	0,76	1,46	0,18	4,10	1,10	2,22	4,39	0,30
MALDİVLER	1988-1990	500	73,51	0,57	0,57	-	-	1,07	1,07	1,07	1,07	0,30
SİYALANKA	1990-1992	540	18,42	2,46	0,94	1,55	0,51	5,91	5,91	5,91	5,91	0,92
ZİMBABVE	1987-1988	570	30,71	15,94	0,51	3,92	0,51	8,95	8,95	8,95	8,95	0,92
LESOTHO	1989-1991	580	37,15	5,74	3,37	2,37	0,51	8,95	8,95	8,95	8,95	0,92
MARİ	1990-1992	610	16,93	5,79	0,53	4,30	0,87	3,64	3,64	3,64	3,64	0,92
FİDİJİ KİVİSİ	1988-1990	610	20,52	5,43	1,65	4,40	0,38	7,35	7,35	7,35	7,35	0,92
ELDOOREZTA	1990-1992	670	17,14	10,85	1,04	9,81	0,30	4,73	4,73	4,73	4,73	0,92
BOLİVYA	1988-1991	680	7,52	0,63	1,62	0,27	0,36	4,00	2,40	1,51	0,09	0,02
FİLİPİNLER	1990-1992	770	16,74	4,86	1,62	2,03	1,24	4,69	1,58	2,21	0,80	0,05
KAMERYUN	1990-1992	820	10,52	2,86	1,10	1,76	-	3,07	1,76	1,28	0,01	0,05
MYANMAR	1990-1992	866	5,62	1,39	0,94	0,44	0,12	2,65	1,94	0,01	0,90	0,03
PARAGVAY	1989-1991	890	20,24	10,10	6,15	3,83	0,12	3,11	0,03	2,61	0,47	0,41
PERU	1991-1993	950	9,93	1,29	0,32	0,86	0,09	5,05	3,00	3,00	0,01	0,02
GUATEMALA	1987-1988	980	7,85	1,97	0,23	1,66	0,06	3,65	2,44	1,06	0,15	0,09
FAS	1988-1990	1030	22,19	5,30	2,91	2,21	0,48	10,61	5,42	4,14	0,75	0,01
COMORİK CUM.	1987-1988	1050	12,40	2,76	1,22	1,52	0,02	2,95	1,17	3,43	2,70	0,15
ELKİVİTOR	1987-1988	1070	13,95	7,46	-	5,99	1,17	3,43	2,70	3,43	2,70	0,15
SVKZİLİND	1990-1992	1090	24,13	9,90	3,15	6,17	0,56	3,31	3,13	3,73	2,02	0,07
EL SALVADOR	1987-1988	1120	21,25	5,70	0,95	2,65	0,10	5,76	4,16	2,86	1,14	0,11
KOLOMBİYA	1990-1992	1170	6,49	1,94	0,74	1,20	-	3,53	2,83	0,68	0,02	0,08
PARAGVAY	1990-1992	1330	11,51	3,47	1,21	2,20	-	2,93	1,16	1,45	0,30	0,03
TONGA	1987-1988	1460	17,46	2,54	0,94	1,55	0,05	5,71	5,71	5,71	5,71	0,03
İRANİYA	1989-1991	1610	32,07	11,72	6,56	5,16	-	8,61	8,61	8,61	8,61	0,03
TUNİS	1988-1990	1720	23,59	3,86	1,86	1,53	0,67	6,26	2,46	2,80	0,90	0,11
TAYLAND	1990-1991	1840	17,39	4,46	1,78	2,60	0,08	6,21	3,91	3,81	0,49	0,09
KOSTA RİKA	1991-1993	1960	21,45	2,24	1,70	0,54	-	7,93	4,89	2,90	0,34	0,16
TURKİYE	1992-1994	1980	13,62	6,38	5,19	1,01	0,16	5,79	4,26	-	1,53	0,14
FUJİ	1988-1991	2010	20,79	9,34	5,78	3,15	0,41	3,59	-	2,46	1,13	0,01
BELİZE	1990-1992	2220	21,23	5,41	2,71	1,70	1,06	2,29	-	1,77	2,10	0,02
PANAMA	1990-1992	2420	20,28	5,13	0,26	1,56	3,31	4,79	1,77	2,10	0,92	0,05
GÜNEY AFRIKA	1988-1990	2670	25,18	13,21	0,02	5,06	0,16	9,04	9,44	1,44	1,65	0,03
MALİTİNİS	1991-1993	2700	22,36	3,25	1,31	1,94	-	5,72	2,08	2,04	1,60	0,04
BREZİLYA	1990-1992	2710	16,74	3,92	0,57	1,33	2,06	4,99	1,33	2,31	0,85	0,01
BALEZİLYA	1990-1992	2790	20,53	9,21	2,27	6,94	-	5,66	2,11	2,07	1,47	0,01
BOLİVYA	1988-1991	2790	26,47	17,85	1,56	11,60	1,85	0,91	0,80	-	-	0,01
VENEZUELLA	1990-1992	2910	17,30	13,25	1,90	11,90	-	0,79	-	-	-	0,02

URUGUAY	1990-1992	3.340	26.74	1.82	0.59	1.12	0.11	10.01	6.27	3.44	0.30	2.34	1.88	0.08	0.38	8.16	1.41	1.69
MEXİKA	1987-1995	3.470	17.85	4.85	2.26	2.59	2.03	10.20	3.37	2.48	4.37	0.79	0.78	0.01	-	1.96	-	0.11
TRİNİDADE TOBAGO	1987-1995	3.940	23.28	15.95	5.21	8.71	2.03	4.82	2.26	1.84	0.92	2.15	1.13	-	1.02	0.18	0.16	
GUAYANA	1989-1991	4.450	16.73	5.82	1.55	3.93	0.34	5.58	1.63	-	BY	4.85	4.32	0.33	-	0.20	0.13	
ŞEYSEL ADALARI	1987-1995	5.460	41.54	8.27	2.38	5.89	0.82	2.79	0.92	-	2.16	24.58	24.58	-	-	5.66	0.05	
ARJANTİN	1987-1995	6.030	9.99	0.71	0.08	0.01	0.62	2.81	1.09	1.90	0.12	1.67	0.67	0.78	0.22	3.64	0.05	
UMMAN	1990-1992	6.480	8.77	7.32	-	7.28	0.06	0.29	-	-	0.29	0.96	0.96	-	-	0.08	0.12	
BARBADOS	1987-1995	6.540	28.99	7.59	4.38	2.97	0.24	7.91	5.66	0.18	0.18	2.07	3.78	3.78	-	4.29	1.47	
GÜNEY KORE	1991-1992	6.780	15.67	5.65	3.32	2.27	0.08	6.05	4.14	1.76	0.15	1.30	1.30	-	-	1.13	0.31	
YUNANİSTAN	1990-1992	7.280	24.38	6.78	3.99	1.73	1.06	14.98	8.95	5.12	0.51	0.03	0.03	-	-	3.46	1.63	
PORTEKİZ	1990-1992	7.450	33.70	9.37	6.29	2.90	0.18	13.00	6.76	5.00	1.24	0.48	0.48	-	-	9.55	0.16	
MALTA	1990-1992	7.980	25.69	9.05	3.87	4.00	0.18	2.24	0.26	1.03	0.95	9.03	8.68	0.12	0.23	5.23	1.05	
GELİŞİM ÜLKELERİ :																		
IRLANDA	1989-1991	12.210	34.08	13.19	11.37	1.82	-	11.52	7.35	3.22	0.65	2.87	2.87	-	-	5.25	0.76	
YENİ ZELANDA	1990-1992	12.300	33.67	21.55	17.15	2.91	1.59	10.22	6.79	2.74	0.69	0.79	0.78	0.01	-	0.44	0.67	
İSPANYA	1989-1991	13.970	29.25	9.99	7.24	2.72	0.03	6.89	4.56	2.03	0.30	0.50	0.50	-	-	11.71	0.16	
AUSTRALYA	1989-1991	17.260	24.42	17.33	13.54	3.51	0.28	5.62	2.85	2.92	0.05	1.04	1.01	0.02	0.01	-	0.33	
İNGİLTERE	1990-1992	17.790	33.34	13.55	10.25	3.30	-	11.22	6.57	3.94	0.71	0.03	0.03	-	-	5.90	2.64	
İTALYA	1990-1992	20.480	38.09	14.17	11.85	2.30	0.02	11.72	5.84	3.04	2.84	-	-	-	-	11.27	0.52	
HOLLANDA	1981-1995	20.480	45.81	15.35	12.07	3.28	-	10.55	7.18	2.83	0.74	-	-	-	-	18.39	1.12	
KANADA	1989-1991	20.710	18.32	10.88	9.01	1.68	0.18	3.71	2.59	1.01	0.11	0.64	0.64	-	-	3.08	0.40	
BELÇİKA	1980-1992	20.980	42.28	14.85	12.62	2.12	0.11	10.49	7.16	2.25	1.08	-	-	-	-	15.90	1.14	
FİNLANDİYA	1980-1992	21.970	26.69	10.02	9.18	0.84	-	14.56	9.12	4.51	0.93	0.28	0.27	-	0.01	2.81	0.95	
FRANSA	1980-1992	22.260	37.65	7.14	5.17	1.84	0.03	11.14	7.85	2.41	0.88	-	-	-	-	17.84	0.85	
AVUSTURYA	1980-1992	22.380	32.34	6.93	5.57	1.12	0.24	8.61	5.95	2.06	0.80	0.52	0.52	-	-	13.02	0.68	
ALMANYA	1989-1991	23.030	27.37	5.05	4.00	1.05	-	6.71	3.87	2.46	0.38	-	-	-	-	15.82	2.38	
A.B.D.	1981-1992	23.440	16.10	9.96	8.18	1.78	-	0.75	10.02	0.82	0.13	0.30	0.29	-	0.01	5.89	0.20	
İZLANDA	1990-1992	23.980	23.89	5.97	5.23	0.74	-	13.15	10.02	0.83	0.24	0.27	2.55	-	0.12	1.84	1.52	
NORVEÇ	1986-1990	25.820	35.84	7.10	4.78	2.34	-	16.54	8.91	5.74	1.89	0.22	0.21	-	-	11.34	0.53	
DANİMARKA	1989-1991	26.000	33.87	14.99	12.11	1.40	1.48	16.09	10.09	3.87	2.13	0.02	0.02	-	-	7.45	0.94	
İSVEÇ	1981-1992	27.010	35.51	3.54	1.89	1.52	0.13	13.04	8.46	3.88	0.70	0.30	0.30	-	-	15.23	1.62	
JAPONYA	1988-1990	28.160	13.20	9.65	5.08	4.57	-	2.04	0.43	1.45	0.16	0.19	0.19	-	-	-	0.85	
YUKSEMBURG	1990-1992	35.160	45.10	15.82	10.70	4.59	0.53	12.07	7.08	4.49	0.50	-	-	-	-	12.86	0.47	
İSVİÇRE	1989-1991	36.080	19.59	3.17	2.57	0.60	-	3.38	3.11	0.48	0.29	1.37	1.37	-	-	10.47	0.70	

KAYNAK 1-IMF Government Finance Statistics Yearbook 1994.

2-Kişî başına GSMH verileri için World Bank World Development Report 1994.

Notlar: 1-Zaire, Myanmar ve Zambiya için kişi başına GSYİH rakamı verilmemiştir. (United Nations Statistical Yearbook 1994.)

2-Türkiye ile ilgili vergi gelirlerine ilişkin veriler için Maliye Bakanlığı, 1996 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, GSYİH verileri için Devlet İstatistik Enstitüsü, Türkiye İstatistik Yıllığı, 1995 :

3-Maltanın kişi başına GSMH rakamı için 1992 yılına ilişkin GSMH(World Bank, World Debt Tables, Vol.2, Country Tables, 1995)

Yıl içerisindeki nüfusa bölünmüştür.

BY Bilgi Yok.

2.1. Toplam Vergi Hasılatı ve Gayrisafi Yurtiçi Hasıla

Tablo 2'ye bakıldığında ele alınan altmışaltı örnek ülke içerisinde en düşük toplam vergiler / GSYİH oranının Bhutan'da olduğu görülmektedir (% 5.19). Bu ülkeyi Zaire % 5.52 oranıyla izlemekte, Myanmar % 5.62 ve Bolivya % 7.52 oranlarıyla bu ülkelerin ardından gelmektedir. En yüksek oran ise Şeyssel Adaları'nda görülmektedir. Bu ülkedeki oran % 41.54 gibi çok yüksek bir orandır ve bu oran ele alınan 21 gelişmiş ülkeye ilişkin ortalama oran olan % 31.06'nın (bkz.Tablo 3) üzerindedir. Şeyssel Adaları'nı, Lesotho (% 37.15) Portekiz (% 33.70) ve Namibya (% 32.07) takip etmektedir.

Altmışaltı ülkeye ilişkin ortalamaya bakıldığında, (Tablo 3) toplam vergiler / GSYİH oranı % 17.90 olarak hesaplanmıştır. Bu oranın gelişmiş ülkeler ortalaması olan % 31.06'nın çok altında bir oran olduğu görülmektedir. Ülkeleri kişi başına GSMH rakamlarına göre gruplara ayırdığımızda, kişi başına GSMH'sı 0-490 \$ arasında olan on altı ülkede bu ortalama % 12.85'e düşmektedir. 491-990 \$ arasında yer alan 14 ülkede bu oran % 17.35'dir ve bu, altmışaltı ülkenin ortalamasına (% 17.90) çok yakın bir orandır. 991-1970 \$ arasındaki onüç ülkenin ortalaması ise (% 18.11), altmış altı ülkenin ortalamasının üstüne çıkmaktadır. Kişi başına gelirin 1971 ile 8000 dolar arasında olduğu, yirmi üç ülkenin yer aldığı gelişmekte olan ülkeler grubunda, söz konusu oranın % 21.62'ye yükseldiği görülmektedir. Bu oranlardan da görüldüğü gibi, kişi başına gelir yükseldikçe toplam vergi gelirleri / GSYİH oranı büyümektedir. Yararlandığımız iki çalışmada da bu sonuca ulaşılmıştır:

Toplam vergi gelirlerinin gayrisafi yurt içi hasılaya oranları ile kişi başına gayrisafi millî hasıllar arasındaki ilişkiyi ortaya koyabilmek için, önce ele alınan altmışaltı ülkeye ait veriler kullanılmıştır.

Toplam vergi geliri

GSYİH

$$= -2.4451 + 2.9039 \log (\text{kişi başına GSMH})$$

$$(-0.450) \quad (3.792)$$

$$R^2=0,1706$$

Burada yapılan regresyon analizinde korrelasyon katsayısı 0.428 olarak hesaplanmıştır. Bu katsayı kuvvetli bir ilişkinin göstergesidir. Parantez içindeki değerler t değerlerini göstermektedir.

Altmışaltı ülkeyi, kişi başına GSMH'sı 1980 doların altında ve üstünde yer alan ülkeler olarak ikiye ayırıp inceleyebiliriz. İlk otuzüç ülkeye ilişkin verileri kullanarak regresyon analizini yaptığımızda şu sonuca ulaşılmıştır.

Parantez içinde yer alan değerler t değerleridir.

Toplam vergi geliri

$$\begin{array}{l} \text{GSYİH} \\ \hline \end{array} = 1.2287 + 2.2829 \log (\text{kişi başına GSMH})$$

(0.110) (1.246)

$\bar{R}^2=0.017$

Kişi başına GSMH'nın 1980 doların üstünde olan otuz üç ülkeye ilişkin verileri kullanarak yaptığımız regresyon analizinde ulaşılan sonuç ise şu şekildedir.

Toplam vergi geliri

$$\begin{array}{l} \text{GSYİH} \\ \hline \end{array} = -5.2251 + 3.2648 \log (\text{kişi başına GSMH})$$

(-0.313) (1.557)

$\bar{R}^2=0.0425$

Parantez içindeki değerler t değerleridir.

İlk otuzüç ülke için belirtilen iki değişken arasındaki korrelasyon katsayısı 0.218, ikinci otuzüç ülke için ise katsayı 0.269 olarak hesaplanmıştır. Buradan da ülkeler kişi başına GSMH'lerine göre ikiye ayrıldığında aranan ilişkinin zayıfladığı görülmektedir.

2.2. Vergi Türlerinin Önemi

Ele alınan gelişmekte olan ülkelerde, en önemli gelir kaynaklarını (bkz. Tablo 4) sırasıyla iç mal ve hizmet vergileri (% 32.46) ve çoğunluğu kurumlardan alınan vergilerden oluşan gelir vergileri (% 29.28) ve çoğunluğu ithalat vergileri olmak üzere dış ticaret vergileri (% 26.94) oluşturmaktadır. Bu vergilerin GSYİH içindeki payları da sırasıyla % 5.4, % 5.38 ve % 5 olarak hesaplanmıştır (bkz. Tablo 3). Buna karşın, gelişmiş ülkelerde en büyük vergi geliri kaynağı gelir vergileridir (% 37.33) ve bunun önemli bir kısmı kişisel gelir vergisinden kaynaklanmaktadır (% 28.77) İkinci önemli gelir kaynağı ise iç mal ve hizmet vergileridir (% 29.67) Bu vergilerden elde edilen gelirin önemli bir kısmını da muamele vergilerinden elde edilen gelir oluşturmaktadır (%18.45) Oysa gelişmekte olan ülkelerde muamele vergileri ile özel tüketim vergilerinin sağladığı hasıllata ilişkin paylar birbirine yakındır. (%15.28 ve %12.46). Bu ülkelerin üçüncü önemli gelir kaynağını ise sosyal güvenlik katılımları oluşturmaktadır ve %26.55'lik bir paya sahiptir. Gelişmiş ülkelerin bu üç önemli gelir kaynağının GSYİH içindeki paylarına bakıldığında, gelir vergilerinin %8.55, iç mal ve hizmet vergilerinin %9.56 ve sosyal güvenlik katılımlarının %68.61'lik bir paya sahip olduğu görülmektedir.

TABLO 3: Kişi Başına Gelir Gruplarına Göre Vergi Gelirlerinin GSYH'ya Oranları
(% Olarak)

Kişi Başına GSMH Grupları (\$ Olarak)	Ortalama Kişi Başına GSMH	Gelir Vergileri			İç Mali ve Hizmet Vergileri			Dış Ticaret Vergileri			Sosyal Güvenlik Vergileri	Servet Vergileri	Diğer Vergiler			
		Toplam	Kişisel	Kurumsal	Toplam	GSV	ÖTV	Diğer	Toplam	İthalat				İhracat	Diğer	
Gelişmekte Olan Ülkeler	22432	31,06	8,55	2,19	0,22	5,96	2,69	0,89	0,56	0,55	0,00	0,01	0,45			
0-490 Dolar	1960	17,90	5,38	2,18 ¹⁰	0,42 ¹⁶	5,40	2,67 ²	1,96 ³	0,75 ¹²	5,00	4,57 ¹³	0,30 ¹⁴	0,10 ¹⁵	1,26	0,33 ⁴	0,96
491-990 Dolar	253	12,85	3,32	1,16 ¹	1,88 ¹	0,36 ¹	4,85	2,04 ²	2,48 ³	0,41 ²	4,20	3,77 ²	0,54 ²	0,02 ²	0,15	0,12
991-1970 Dolar	728	17,35	4,85	2,20 ²	2,96 ³	0,32 ²	5,52	2,82	1,83	0,87	5,58	5,31	0,17	0,10	0,50	0,30 ⁴
1971-8000 Dolar	1373	18,11	4,66	1,85 ⁵	2,78 ⁶	0,30 ⁵	5,21	2,69	2,00	0,52	6,14	5,14 ⁸	0,29 ⁸	0,15 ⁸	1,01	0,40
	4227	21,62	7,54	2,93 ⁷	4,21 ⁸	0,65 ⁷	5,82	2,99	1,69	1,03 ⁹	4,57	4,38 ⁹	0,22 ⁹	0,12 ⁹	2,64	0,44

NOT: Her bir ükkeye ilişkin olarak Tablo 2' de yer alan rakamların basit aritmetik ortalaması alınmıştır.

- 1-Çad,Kenya,Nikaragua ve Pakistan hariç
2-Çad hariç
3-Maldivler ve Myanmar hariç
4-Kamerun hariç
5-Kolombiya ve Tonga hariç
6-Tonga hariç
7-Şili ve Venezuela hariç

- 8-Şili hariç
9-Gabon hariç
10-Çad,Kenya,Nikaragua,Pakistan,Maldivler,Myanmar
Kolombiya,Tonga,Şili ve Venezuela hariç
11-Çad,Kenya,Nikaragua,Pakistan,Maldivler,Myanmar,Kolombiya,Tonga ve Şili hariç
12-Çad ve Gabon hariç
13-Çad,Tonga ve Şili hariç

TABLO 4: Kişi Başına Gelir Gruplarına Göre Vergi Türlerinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları
(% Olarak)

Kişi Başına GSMH Grupları (\$ Olarak)	Ortalama Kişi Başına GSMH	Gelir Vergileri			İç Mali ve Hizmet Vergileri			Dış Ticaret Vergileri			Sosyal Güvenlik Vergileri	Servet Dğer	Diğer Vergiler			
		Toplam	Kişisel	Kurumsal	Toplam	GSV	ÖTV	Diğer	Toplam	İthalat				İhracat	Diğer	
Gelişmiş Ülkeler	22432	37,33	28,77	7,89	0,67	29,67	18,45	8,47	2,75	2,14	2,10	0,01	0,03	26,55	2,88	1,43
Gelişmekte Olan Ülkeler	1960	29,28	10,80 ¹⁰	17,56 ¹¹	2,35 ¹⁰	32,46	15,28 ²	12,46 ³	4,65 ¹²	26,94	23,85 ¹³	2,02 ¹³	0,53 ¹³	6,04	2,00 ⁴	3,45
0-490 Dolar	253	24,43	9,91 ¹	13,92 ¹	1,47 ¹	38,65	13,86 ⁵	20,82 ⁵	3,75 ¹²	32,87	28,44 ²	4,51 ²	0,16 ²	0,91	1,14	2,00
491-990 Dolar	728	26,73	10,01 ³	16,80 ³	2,11 ³	36,09	18,92	11,63	5,54	27,44	26,08	0,92	0,44	3,52	2,28 ⁴	4,27
991-1970 Dolar	1373	25,18	8,51 ⁵	15,48 ⁵	1,73 ⁵	29,65	15,35	11,48	2,82	32,57	28,58 ⁶	1,54 ⁶	1,06 ⁶	5,18	2,68	4,74
1971-8000 Dolar	4227	36,52	13,23 ⁷	20,99 ⁷	3,31 ⁷	27,56	13,95	8,07	5,78 ⁸	19,33	17,80 ⁸	1,29 ⁸	0,56 ⁸	11,64	3,25	3,25

NOT: Her bir ükkeye ilişkin olarak Tablo 1' de yer alan rakamların basit aritmetik ortalaması alınmıştır.

- 1-Çad,Kenya,Nikaragua ve Pakistan hariç
2-Çad hariç
3-Maldivler ve Myanmar hariç
4-Kamerun hariç
5-Kolombiya ve Tonga hariç
6-Tonga hariç
7-Şili ve Venezuela hariç

- 8-Şili hariç
9-Gabon hariç
10-Çad,Kenya,Nikaragua,Pakistan,Maldivler,Myanmar
Kolombiya,Tonga,Şili ve Venezuela hariç
11-Çad,Kenya,Nikaragua,Pakistan,Maldivler,Myanmar,Kolombiya,Tonga ve Şili hariç
12-Çad ve Gabon hariç
13-Çad,Tonga ve Şili hariç

2.2.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir vergilerinin GSYİH'ya oranının yüksek olduğu ülkeler Zimbabve (%15.14), Güney Afrika (%13.40), Botswana (%17.85), Trinidad ve Tobago (%15.95) ve Venezuela (%13.25) olarak görülmektedir. Bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki yerine baktığımızda, Umman %83 gibi yüksek bir oranla dikkati çekmektedir. Umman'ı Venezuela (%75.94), Trinidad ve Tobago (%68.46), Botswana (%67.50) ve Endonezya (%63.21) takip etmektedir.

Vergi gruplarının alt gruplar itibariyle incelenmesi daha ayrıntılı sonuçlara ulaşmamızı sağlayacaktır. Gelişmekte olan ülkelere kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 10.9 iken, GSYİH'ya oranı da %2.18'dir. Oysa, gelişmiş ülkelere kişisel gelir vergilerinin toplam vergi gelirlerinin %28.77'sini oluşturduğu görülmektedir. Kişisel gelir vergisi / GSYİH oranı da % 8.55 olarak hesaplanmıştır. Kişi başına gelirin 0-490 dolar arasında olduğu ülke grubunda bu verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı %9.91, GSYİH'ya oranı ise %1.16'dır. Buna karşın, kişi başına gelirin 1971 ile 8000 dolar arasında olduğu ülke grubunda ise kişisel gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payı %13.23'e, GSYİH'ya oranı da %2.93'e yükselmektedir. (Bkz. 3 ve 4 no'lu tablolar)

Tablo 2'de de görüldüğü gibi, ele alınan ülkeler içerisinde kişisel gelir vergisinin GSYİH'ya oranının en yüksek olduğu ülke olarak, Zimbabve karşımıza çıkmaktadır (%9.5). Bu ülkeyi Güney Afrika (%8.02), Namibya (%6.56), Portekiz (%6.29) ve Papua-Yeni Gine (%6.15) izlemektedir. Gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının en yüksek olduğu ülke ise %37.91'lik bir oranla Türkiye'dir. Türkiye'yi Güney Afrika (%31.78), Zimbabve (% 30.98), Papua-Yeni Gine (% 30.74) ve Fiji (% 27.85) izlemektedir (bkz.tablo 1).

Kişisel gelir vergisinin neden gelişmekte olan ülkelere daha az öneme sahip olduğunun temel nedeni kişi başına gelirin gelişmiş ülkelere göre daha düşük olmasıdır. Bu temel nedenin yanısıra, ekonomide tarım sektörünün ağırlıkta olması, geçimlik üretimin yaygınlığı, üretimin daha çok küçük üretim birimlerinde yapılması, ekonominin düalistik yapısı⁽⁸⁹⁾ ve vergi idaresinin yetersizliği gelişmekte olan ülkelere gelir vergisinin yerini açıklayan diğer sebepler olarak sayılmaktadır⁽⁹⁰⁾.

⁸⁹ Bu nedenlerin hepsi gelişmekte olan ülkelerin temel niteliklerini oluşturmaktadır. David Newbery, a.g.m., ss.167-175.

⁹⁰ Bkz. Sylvain R.F.Plasschaert, "The Comparatively Limited Role of Income Taxation in Developing Countries", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol.37, No.4, 1983, ss.165-167.

Kişisel gelir vergisinin GSYİH'ya oranı ile kişi başına GSMH arasındaki ilişki veri bulunan 56 ülke için araştırıldığında korrelasyon katsayısı 0.274 olarak bulunmuştur. Görüldüğü gibi, sözkonusu ilişki kuvvetli değildir.

Diğer taraftan, üç farklı vergi setinin kullanıldığı bir çalışmada⁽⁹¹⁾ ele alınan ülkelerde kamu gelirleri içinde gelir vergisinin payının dönemler itibarıyla ne yönde geliştiği incelenmiştir. Bu çalışmada 74 ülke ele alınmış ve bu ülkelerin 38'inde, ele alınan dönemde kişi başına gelirin reel olarak artmasına rağmen, kişisel gelir vergisinin toplam kamu gelirleri içindeki payı azalmıştır (bu 38 ülkenin 26'sını geliştirmekte olan ülkeler oluşturmaktadır) Bir ülkede kişi başına gelir arttıkça, kişisel gelir vergisinin toplam kamu gelirleri içindeki payının artması beklenir. Ancak sözü edilen bu çalışmada kesin olarak bu sonuca ulaşılamamaktadır.

Ele alınan geliştirmekte olan ülkelere ait rakamlara bakıldığında, kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının % 17.56, GSYİH'ya oranının ise % 3.18 olduğu görülmektedir. Ayrıca, bu verginin, toplam vergi gelirleri içindeki payı ve GSYİH'ya oranı, dört geliştirmekte olan ülke grubunda da (tablo 3 ve 4) kişisel gelir vergisine ilişkin oranlardan daha yüksektir.

Öte yandan, sanayileşmiş ülkelerde bunun tam tersi sonuçlarla karşılaşılmaktadır. Bu ülke grubunda kurumlar vergisinin, toplam vergi gelirleri içindeki payı % 7.89 ve GSYİH'ya oranı ise % 2.19 olarak hesaplanmıştır. Kişisel gelir vergisinin sözkonusu büyüklükler içindeki yeri ile karşılaştırdığımızda, gelişmiş ülkelerde kurumlar vergisinin daha az önemli olduğunu söyleyebiliriz.

Kurumlardan alınan vergilerin GSYİH'ya oranlarına bakıldığında (bkz.tablo 2) Botswana'nın en yüksek orana sahip olduğu görülmektedir (%14.64). Bu ülkeyi Venezuela (%11.90), Endonezya (%9.51), Trinidad ve Tobago (%8.71), Umman (%7.26) ve Malezya (%6.94) izlemektedir.

Tablo 1'den kurumlardan alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki paylarını incelediğimizde, Umman'ın % 82.29'luk gibi çok yüksek bir paya sahip olduğunu görmekteyiz. Bu ülkeyi Venezuela (% 67.91), Endonezya (% 55.29), Botswana (% 55.29), Ekvador (% 42.53) ve Trinidad ve Tobago (% 37.39) takip etmektedir.

Elliyei ülkenin verileri ele alınarak kurumlar vergisinin GSYİH'ya oranı ile kişi başına GSMH arasındaki korrelasyon katsayısı 0.242 olarak hesaplanmıştır. Buradaki ilişki de kuvvetli değildir.

⁹¹ Rati Ram, "Share of Individual Income Tax in Government Revenue: An Intertemporal Multicountry Study", *Public Finance*, Vol.48 (1), 1993, ss.97-109.

2.2.2. İç Mal ve Hizmet Vergileri

Ele alınan gelişmekte olan ülkelerde iç mal ve hizmet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının %32.46 gibi yüksek bir oran olduğu göze çarpmaktadır (Bkz.tablo 4) Bu vergilerin GSYİH'ya oranının ise %5.40 olduğu görülmektedir (bkz.tablo 3). Muamele vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %15.28, özel tüketim vergilerinin payı ise %12.46 olarak hesaplanmıştır. Bu vergilerin GSYİH'ya olan oranlarına baktığımızda, bu oranların muamele vergileri için %2.67, özel tüketim vergileri için %1.96 olduğu görülmektedir.

Gelişmiş ülkelerde ise iç dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %29.67 bu vergilerin GSYİH'ya oranı da %9.56 olarak bulunmuştur. Buradan, iç dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelere birbirine yakın olduğunu söylemek mümkün olmakla birlikte, gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasındaki temel farklılık muamele vergileri ile özel tüketim vergilerinin paylarında gözlenmektedir. Çünkü, gelişmiş ülkelerde muamele vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %18.45 iken, özel tüketim vergilerinin payı %8.47'dir. Bu vergilerin GSYİH'ya oranları ise sırasıyla %5.98 ve %2.69 olarak hesaplanmıştır. Yukarıda da belirtildiği gibi, gelişmekte olan ülkelere bu iki oran birbirine oldukça yakındır (%15.28 ve %12.46).

Gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasındaki fark, kişi başına gelirin 0-490 dolar olduğu ülke grubu gözönüne alındığında daha da çarpıcıdır. Bu ülke grubunda toplam vergi gelirleri içinde muamele vergilerinin payı (%13.86) özel tüketim vergilerinin payından (%20.82) oldukça düşüktür. Bu vergilerin GSYİH'ya oranları da sırasıyla %2.04 ve %2.48 olarak hesaplanmıştır. Oluşturulan diğer ülke gruplarında, bu iki vergi grubunun paylarının gelişmiş ülkelere benzer şekilde gerçekleştiği hesaplanmakla birlikte, aradaki farkın sanayileşmiş ülkelerdeki kadar çok açılmamış olduğu görülmektedir.

İç dolaylı vergilere tek tek ülkeler açısından baktığımızda bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının en yüksek olduğu ülkenin %64.63'lük oranla Bhutan olduğunu görmekteyiz. Bhutan'ı Yunanistan (%62.51), Peru (%62.15), Meksika (%57.18), Şili (%53.99) ve Kenya (%53.91) izlemektedir. Ancak, bu ülkelere Bhutan ve Peru'da özel tüketim vergilerinin toplam vergi gelirlerine oranının, genel gider vergilerinin oranından daha yüksek olduğunu, bunların dışındaki ülkelerin hepsinde iç dolaylı vergiler içinde genel gider vergilerinin büyük bir paya sahip olduğunu görmekteyiz.

İç dolaylı vergilerin GSYİH'ya oranlarının tek tek ülkeler açısından incelenmesi sonucunda da, Yunanistan'ın en yüksek orana sahip olduğunu görüyoruz. Yunanistan'ın ardından, Portekiz (%13), Kenya (%11.68), Fas (%10.61), Şili (%10.38) ve Meksika (%10.2) sıralanmaktadır.

Altmışaltı ülkenin verileri ele alınarak yapılan regresyon analizi sonrasında iç dolaylı vergilerin GSYİH'ya oranı ile kişi başına GSMH arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Altmışbeş ülkenin verilerinin ele alındığı durumda, genel satış vergilerinin GSYİH'ya oranı ile kişi başına GSMH arasında anlamlı bir ilişki görülmemektedir. Aynı şekilde, özel tüketim vergilerinin GSYİH'ya oranı ile kişi başına GSMH arasında da anlamlı ilişki görülmemektedir.

2.2.3. Dış Ticaret Vergileri

Ele alınan 66 gelişmekte olan ülkenin ortalamalarına bakıldığında, dış ticaret vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının %26.94, GSYİH'ya oranının %5 olduğu görülmektedir. Bun karşın, gelişmiş ülkeler için bu oranlar sırasıyla %2.14 ve %0.56 olarak hesaplanmıştır. Böylece, ilk bakışta gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkeler arasındaki fark çok açık bir şekilde görülmektedir. Gelişmekte olan ülkeler içinde en yüksek dış ticaret vergileri / toplam vergi gelirleri oranı kişi başına gelirin 0-490 dolar arasında olduğu ülke grubunda (%32.87) görülmektedir. En düşük oran ise 1971-8000 dolar grubunda %19.33 olarak hesaplanmıştır. Buna karşın, en yüksek dış ticaret vergileri / GSYİH oranı 991-1970 dolar grubunda (%6.14), en düşük oran ise 0-490 dolar grubunda (%4.2) gözlenmektedir.

Altmışaltı ülkenin verileri kullanılarak yapılan regresyon analizinde dış ticaret vergilerinin GSYİH'ya oranı ile kişi başına GSMH arasında ilişki bulunamamıştır.

Ele alınan 66 gelişmekte olan ülke içinde en yüksek dış ticaret vergileri / toplam vergi gelirleri oranı Gambiya için hesaplanmıştır. (%75.83). Gambiya'nın ardından Tonga (%73.22), Maldivler (%66.57), Lesotho (%61.31) ve Şeyssel Adaları (%59.26) sıralanmaktadır. Bu vergilerin GSYİH'ya oranları ele alındığında ilk sıraya Şeyssel Adaları'nın geçmiş olduğunu görmekteyiz. Bu ülkeyi Lesotho (%22.74), Maldivler (%15.57), Gambiya (%13.55) ve Tonga (%12.79) izlenmektedir.

Dış ticaret vergileri, ithalat vergileri ve ihracat vergileri olarak ayrılıp incelendiğinde daha ayrıntılı sonuçlara ulaşmak mümkündür. Ele alınan gelişmekte olan ülkelerde ithalat vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %23.85 iken, gelişmiş ülkelerde bu oran %2.1 gibi çok düşük bir orandır. Aynı durum bu vergiler GSYİH'ya oranlandığında da

görülmektedir. Sözkonusu oran geliştirmekte olan ülkeler için %4.57, gelişmiş ülkeler için ise %0.55 olarak hesaplanmıştır.

Gelişmekte olan ülkeler içindeki ülkeleri ithalat vergileri / toplam vergi gelirleri oranına göre sıralamaya tabi tuttuğumuzda ilk dört sıraya Gambiya (%72.7), Maldivler (%61.48), Lesotho (%61.16) ve Şeyssel Adaları'nı (%59.26) koymamız gerekmektedir. Sıralamayı ithalat vergileri GSYİH oranına göre yaptığımızda bu sıralama değişmekte, ilk sırayı Şeyssel Adaları (%24.58) alırken, Lesotho (%22.74), Maldivler (%14.38) ve Gambiya (%13.01) bu ülkeyi takip etmektedir.

Altmışiki ülkeye ait verileri kullanarak, ithalat vergilerinin gayrisafi yurtiçi hasılaya oranı ile kişi başına GSMH, ithalat / GSYİH ve iç dolaylı vergilerin GSYİH'ya oranı arasındaki ilişki araştırılmış ve aşağıdaki regresyon denklemi tahmin edilmiştir. Parantez içindeki değerler t değerleridir.

İthalat Vergileri

$$\frac{\text{İthalat Vergileri}}{\text{GSYİH}} = -0.5147 - 0.0002 \text{ kişi başına GSMH} + (0.468) (-1.119)$$

$$0.1569 \text{ ithalat / GSYİH} - 0.1375 \text{ iç dolaylı vergiler / GSYİH} \\ (8170) \quad (-0.971)$$

$$R^2=0.5145$$

Bulunan denklemden de görüldüğü gibi, kişi başına GSMH arttıkça ithalat vergilerinin GSYİH'ya oranı azalmaktadır. Yine, iç dolaylı vergiler / GSYİH oranı arttıkça ithalat vergilerinin GSYİH'ya oranı azalmaktadır. Buna karşın, ithalat / GSYİH ile ithalat vergileri / GSYİH arasındaki pozitif bir doğrusal ilişki bulunmaktadır. Yani, ithalatın GSYİH'ya oranı arttıkça ithalat vergileri / GSYİH oranı da artmaktadır. Bu iki değişken arasındaki ilişkiyi gösteren korrelasyon katsayısının 0.72 olarak hesaplanması, bu pozitif doğrusal ilişkinin çok kuvvetli olduğunu göstermektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde ihracat vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payına baktığımızda, bu payın %2.02 olduğunu görmekteyiz. Bu vergilerin GSYİH'ya oranı ise %0.3 olarak hesaplanmıştır. Oysa gelişmiş ülkeler için hesaplanan oranlara bakıldığında ihracat vergilerinin yok denecek düzeyde gelir sağladığı ve dolayısıyla önemsiz olduğu sonucunu çıkarmak çok kolaydır.

TABLO 5: Ülkelerin İthalat/Gayrisafi Yurtiçi Hasıla Oranları (% Olarak)

ÜLKELER	YILLAR	ORTALAMA		ÜLKELER	YILLAR	ORTALAMA		ÜLKELER	YILLAR	ORTALAMA	
		İTHALAT/GSYİH	İTHALAT/GSYİH			İTHALAT/GSYİH	İTHALAT/GSYİH			İTHALAT/GSYİH	İTHALAT/GSYİH
ZAİRE	1990-1992	7,48	BOLIVYA	1988-1989	20,97	BELİZE	1989-1991	40,43			
ETİYOPYA	1988-1990	17,85	FİLİPİNLER	1990-1992	20,55	PANAMA	1990-1992	54,82			
SIERRA LEONE	1991-1993	26,40	KAMERUN	1989-1991	13,19	GÜNEY AFRIKA	1990-1992	31,73			
NEPAL	1987-1989	21,43	MYANMAR	1990-1992	1,63	MAURITIUS	1988-1990	18,82			
BHUTAN	1988-1990	39,77	PAPUA-YENİ GİNE	1989-1991	41,87	BREZİLYA	1991-1993	58,53			
MALAWI	1988-1990	30,66	PERU	1991-1993	11,12	MALEZYA	1991-1993	24,61			
GINE-BISSAU	1988	42,76	GUATEMALA	1991-1993	22,33	BOTSWANA	1989-1991	51,88			
MADAGASKAR	1988-1990	22,96	FAS	1988-1990	24,05	VENEZUELLA	1990-1992	19,85			
ZAMBIYA	1986-1988	31,10	DOMINİK CUM.	1988-1990	33,58	URUGUAY	1990-1992	16,63			
KENYA	1989-1991	16,05	EKVADOR	1987-1989	19,13	MEKSİKA	1987-1989	10,86			
HINDİSTAN	1991-1993	27,29	SWAZİLİND	1987-1989	72,54	TRINİDAD VE TOBAGO	1987-1989	26,20			
NIKARAGUA	1989-1991	7,52	ÜRDÜN	1990-1992	65,35	GABON	1989-1991	17,06			
GAMBIYA	1990-1992	40,14	EL SALVADOR	1990-1992	23,51	ŞEYSEL ADALARI	1987-1989	51,84			
PAKİSTAN	1985-1987	56,54	KOLOMBİYA	1987-1989	12,43	ARJANTİN	1987-1989	5,02			
MALDİVLER	1991-1993	19,56	PARAGUAY	1990-1992	23,70	UMMAN	1990-1992	29,87			
SRI LANKA	1990-1992	34,53	NAMİBİYA	1987-1989	52,15	BARBADOS	1987-1989	42,61			
ZİMBABWE	1988-1990	97,95	TUNUS	1990-1991	50,80	GÜNEY KORE	1991-1993	26,53			
LESOTHO	1990-1992	34,53	TAYLAND	1988-1990	41,62	YUNANİSTAN	1990-1992	27,51			
MISİR	1987-1989	21,19	KOSTA RİKA	1989-1991	38,92	PORTEKİZ	1990-1992	38,84			
FİLDİŞİ KİYISI	1989-1991	119,11	TÜRKİYE	1992-1994	16,29	MALTA	1990-1992	84,99			
ENDONEZYA	1990-1992	22,80	FİJİ	1991-1993	36,07						

KAYNAK: 1- IMF, International Financial Statistics, Vol. XLVIII, No. 3, March 1995.

2- 1988'den önceki yıllara ilişkin veriler için, IMF, International Financial Statistics Yearbook 1994.

3- Türkiye için, Devlet İstatistik Enstitüsü, Türkiye İstatistik Yıllığı, 1995.

İhracat vergilerinin önemli gelir sağladığı ülkeler Gine-Bissau (%22.37), Madagaskar (%10.79), Gana (%10.15), Zambiya (%8.8), Arjantin (%8.59) ve Malezya'dır (%7.95). Bu vergilerin GSYİH'ya oranlarına bakıldığında, yine ilk sırada Gine-Bissau yer almaktadır (%2.24). Gine-Bissau'yu Zambiya (%1.85), Malezya (%1.63), Fildişi Kıyısı (%1.28) ve Gana (%1.14) izlemektedir.

Altmışüç ülkeye ait veriler kullanılarak yapılan regresyon analizi sonucunda, ihracat vergileri / GSYİH oranı ile kişi başına GSMH arasındaki korrelasyon katsayısı -0.219 olarak hesaplanmıştır. Buradan da görüldüğü gibi, kişi başına gelir arttıkça, ihracat vergilerinin GSYİH'ya oranı azalmaktadır. Ancak, iki değişken arasındaki ilişkinin zayıf olduğu görülmektedir.

2.2.4. Diğer Vergiler

Gelişmekte olan ülkelerde sosyal güvenlik vergilerinin GSYİH'ya oranı çok düşüktür. Gelişmiş ülkelerde bu oran %8.61 iken, ele alınan 66 gelişmekte olan ülkede %1.26'dır. Kişi başına GSMH rakamları baz alınarak oluşturulan ülke gruplarında, düşük gelirden yüksek gelirlere çıkıldığında bu oranın yükseldiği görülmektedir. Sözkonusu oran 0-490 dolar arasında %0.15 iken, 1971-8000 dolar arasında %2.64'dir.

Sosyal güvenlik vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında, gelişmekte olan ülkelerde bu pay %6.04, gelişmiş ülkelerde %26.55'dir. Yine, ülke gruplarına ilişkin ortalamaların, düşük gelirden yüksek gelire çıkıldığında yükseldiği görülmektedir. Bu oran 0-490 dolar arasında %0.91 iken, 1971-8000 dolar arasındaki ülkeler için %11.64'e çıkmaktadır (bkz.tablo 4).

Sosyal güvenlik vergilerinin GSYİH'ya oranının en yüksek olduğu ülke %9.55 oranıyla Portekiz'dir. Bu ülkenin ardından Uruguay (%8.16), Kosta Rika (%6.79), Brezilya (%6.55), Panama (%6.25) ve Şeyssel Adaları (%5.66) gelmektedir.

Altmışaltı ülkeye ait verilerin kullanıldığı, sosyal güvenlik vergilerinin GSYİH'ya oranı ile kişi başına GSMH arasındaki ilişkinin araştırıldığı regresyon analizinde bu iki değişken arasındaki korrelasyon katsayısının 0.511 olarak hesaplanması, bizi sözkonusu pozitif ilişkinin kuvvetli olduğu sonucuna ulaştırmıştır.

Kişi başına gelir ile sosyal güvenlik vergileri arasında kuvvetli bir ilişki görülmekle beraber V. Tanzi tarafından da belirtildiği gibi, sosyal gü-

venlik vergilerini belirleyen tek etken kişi başına gelir değildir, sosyo-politik etkenler de aynı derecede önem taşımaktadır⁽⁹²⁾.

Servet vergilerine gelindiğinde, hem gelişmiş, hem de gelişmekte olan ülkelerde bu vergilerin GSYİH'ya oranının %1'in altında olduğu görülmektedir (bkz.tablo 3). Servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise bu iki ülke grubunda da %3'ün altındadır.

Diğer taraftan, altmışbeş ülkenin ele alındığı regresyon analizinde, servet vergilerinin GSYİH'ya oranı ile kişi başına GSMH değişkenleri arasındaki korrelasyon katsayısı 0.327 olarak hesaplanmıştır. Bu katsayı iki değişken arasındaki ilişkinin zayıf olmadığını göstermektedir.

3. Sonuç

Gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinin yetersiz vergi geliri sağlamaları, bu vergi sistemlerinin en belirgin noksanlığını oluşturmaktadır. Bu ülkelerde elde edilen vergi gelirlerinin birçok küçük vergiden elde edilmesi vergi sistemini karmaşıklştırmaktadır. İkinci olarak, gelişmekte olan ülkelerdeki vergi sistemleri vergi adaletini sağlamamaktadır. Ayrıca, vergi matrahının aşınması, bu ülkelerdeki temel problemlerden birini oluşturmaktadır.

Bu aşınma vergi kaçakçılığından kaynaklandığı gibi, vergilemeyle ulaşılmak istenen diğer amaçlar (iktisadi kalkınmanın hızlandırılması gibi) için tanınan vergisel teşvikler de matrah aşınmasına neden olmaktadır. Vergisel teşvik tedbirleri ve vergilerin tam olarak uygulanamaması dolayısıyla kalkınmakta olan ülkelerin vergi sistemleri kaynak dağılımını saptırmaktadır. Gerek vergisel teşvik tedbirleri, gerekse vergi sisteminde çok sayıda verginin yer alması vergi sistemini karmaşıklştırmakta, vergilerin uygulanmasını güçleştirmekte, vergi kaçakçılığı için uygun bir zemin yaratmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerde kaynak dağılımını saptırıcı etkileri asgari düzeyde olan, adil, yeterli düzeyde vergi geliri sağlayan bir vergi sisteminin oluşturulabilmesi için her ülkeye uygun, genel olarak geçerli bir reçete sunmak mümkün değildir. Bu niteliklere sahip bir vergi sisteminin oluşturulması konusuyla ilgili olarak sadece belirli bazı noktalara işaret etmek mümkündür.

- Toplam vergi hasılatına katkısı düşük vergilerin (kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması amacıyla uygulananlar hariç) kaldırılması vergi sisteminin karmaşıklığını azaltarak, yükümlülerin vergiye uyumunu ve vergi idaresinin etkinliğini arttıracaktır.

⁹² Vito Tanzi, "Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries", a.g.m., s.235.

- Vergi idaresinin etkinliğinin artırılmasına yönelik reorganizasyon çalışmalarının yapılması gerekmektedir. Ancak bu takdirde yapılacak vergi reformlarından beklenen olumlu etkiler sağlanabilecektir.

- Kişisel gelir vergisinde çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirin vergi kapsamına alınması, vergiye tabi olmayan kişilerin vergi yükümlülüğü olmasının sağlanması, muafiyet ve istisnaların mümkün olduğunca daraltılması yatay adaletin sağlanması bakımından zorunludur. Ayrıca, vergi dilimlerinin sayısının azaltılması, en yüksek marjinal vergi oranının %30-40 civarına indirilmesi verginin aşırı yükünü azaltacaktır. En az geçim indirimi istisnasının yüksek tutulması oran indirimlerinin dikey adaleti bozucu etkisini azaltacaktır. İlk vergi dilimine uygulanacak oranın %15 - %20 olarak belirlenmesi uygun olacaktır.

- Kurumlar vergisinde muafiyet ve istisnaların olabildiğince daraltılması, vergi oranının %30-40 düzeylerinde belirlenmesi verginin aşırı yükünü azaltacağı gibi, vergiden sağlanan hasılatın azalmasını önleyecektir.

- Vergi indirimi yöntemine göre hesaplanan katma değer vergisine geçilerek, mal gruplarına göre farklı vergi oranlarının uygulanması (zorunlu mallar için düşük, lüks mallar için yüksek vergi oranı) gerekir. Katma değer vergisinin yanısıra çeşitli amaçlarla özel tüketim vergisinin konması mümkündür. Eğer lüks mallar üzerine özel tüketim vergisi konmuşsa, katma değer vergisinin oranlarının buna göre belirlenmesi gerekecektir.

- İthalat vergilerinin yükünün azaltılması ülke ekonomisinin dış rekabete açılması bakımından önemli bir rol oynayacaktır. Uluslararası piyasada tekelleri gücün kullanabileceği malların ihracatına ihracat vergisi konması ülke refahını artırıcı etki yaratacaktır. Ancak bu gibi mallar dışındaki mallar üzerine konan ihracat vergileri var ise bunların kaldırılması zorunludur.

Ülkelerin kalkınmasıyla hem toplam vergi gelirleri / GSYİH oranı artmakta, hem de çeşitli vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ve bu vergilerin GSYİH'ya olan oranları değişmektedir. Çalışmamızda altmışaltı az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkenin verilerinden hareket ederek kişi başına GSMH artışı ile toplam vergi gelirleri ve çeşitli vergilerin GSYİH'ya oranları arasında bir ilişki olup olmadığı, varsa bu ilişkinin yönü ve kuvvetli olup olmadığı, regresyon analiziyle incelenmiştir. Buna göre, ulaştığımız sonuçları şu şekilde özetleyebiliriz.

- Kişi başına GSMH ile toplam vergi geliri / GSYİH oranı arasında kuvvetli ve pozitif yönde bir ilişki bulunmuştur. Yani, kişi başına GSMH arttıkça toplam vergi geliri / GSYİH oranı da artmaktadır.

- Kişi başına GSMH ile gelir üzerinden alınan vergilerin (kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi) GSYİH'ya oranları arasındaki ilişkinin kuvvetli olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

- Kişi başına GSMH ile iç mal ve hizmet vergilerinin GSYİH'ya oranı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Genel tüketim vergileri ve özel tüketim vergileri için de aynı sonuca ulaşılmıştır.

- Dış ticaret vergilerinin GSYİH'ya oranı ile kişi başına GSMH arasında ilişkinin mevcut olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Ancak, ithalat üzerinden alınan vergilerin GSYİH'ya oranı ile kişi başına GSMH, ithalat / GSYİH ve iç dolaylı vergiler / GSYİH değişkenleri arasındaki ilişki araştırıldığında, kişi başına GSMH ve iç dolaylı vergiler / GSYİH ile negatif; ithalat / GSYİH ile pozitif bir ilişkiye rastlanmıştır. Kişi başına GSMH ve iç dolaylı vergiler / GSYİH değişkenleri arasında bulunan ilişkiler çok zayıftır. Buna karşın, ithalat / GSYİH ile ithalat vergileri / GSYİH arasında bulunan pozitif doğrusal ilişkinin çok kuvvetli olduğu görülmektedir. Bu iki değişken arasındaki ilişkiyi gösteren korrelasyon katsayısı 0.72 olarak hesaplanmıştır.

- Kişi başına GSMH ile ihracat vergileri / GSYİH arasında negatif bir ilişkiye rastlanmıştır. Yani, kişi başına gelir arttıkça, ihracat vergilerinin GSYİH'ya oranı azalmaktadır. Fakat, bu ilişkinin zayıf olduğu görülmektedir.

- Sosyal güvenlik vergilerinin GSYİH'ya oranı ile kişi başına GSMH arasında kuvvetli bir pozitif ilişkinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Diğer taraftan, kişi başına GSMH ile servet vergileri / GSYİH arasında zayıf olmayan bir pozitif ilişkinin mevcut olduğu sonucu ile karşılaşılmıştır.

Öte yandan, gelişmekte olan ülkelerde çeşitli vergi gruplarının toplam vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında, en önemli gelir kaynaklarının sırası ile iç mal ve hizmet vergileri (%32.46), çoğunluğu kurumlardan alınan vergilerden oluşan gelir üzerinden alınan vergiler (%29.28) ve çoğunluğu ithalat vergileri olmak üzere dış ticaret vergileri (%26.94) oluşturmaktadır. Oysa gelişmiş ülkelerde en büyük vergi geliri kaynağı gelir üzerinden alınan vergilerdir (%37.33) ve bu vergiler içinde kişisel gelir vergisinden sağlanan hasılat büyük önem taşımaktadır. Gelişmiş ülkelerin ikinci önemli vergi geliri kaynağı iç mal ve hizmet vergileridir (%29.67). Bu vergi gelirlerinin önemli bir kısmını da genel tüketim vergileri sağlamaktadır. Bu ülke grubunun üçüncü önemli vergi geliri kaynağını ise sosyal güvenlik vergileri oluşturmaktadır (%26.55).

Yukarıdaki sonuçlardan da görüldüğü gibi, gelişmiş ülkelerle gelişmekte olan ülkelerin vergi yapıları farklıdır. Bu farklı yapıların oluşmasında rol oynayan çok değişik faktörler bulunmaktadır (iktisadi yapı, vergi idaresinin durumu vb.).

Kaynakça

- Abizadeh, Sohrab ve Wyckoff J.B., "Tax System Components and Economic Delelopment: An International Perspective", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, Vol.36, No.11, 1982, ss.483-491.
- Ahmed, Ehtisham ve Stern, Nicholas, **The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries**, Cambridge, 1991.
- Akalın, Güneri; "VII. Beş Yıllık Plan Döneminde Vergi ile ilgili Yapısal Düzenlemeler", **Türkiye'de Liberalizasyon Sürecinde Maliye Politikaları Açısından Kamu Ekonomisinin Özel Ekonomi Üzerindeki Etkileri**, XI.Türkiye Maliye Sempozyumu'nda Sunulan Tebliğ (4-8 Mayıs 1995 - Gazi Magosa), D.E.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Yayını, İzmir, 1997, ss.93-104.
- Alm, James; McKee Michael ve Beck, William; "Amazing Grace: Tax Amnesties and Compliance", **National Tax Journal**, Vol.XLIII, No.1, March 1990, ss.23-37.
- Batirel, Ömer Faruk, "Gelişmiş Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergilemesindeki Yeni Yaklaşımlar", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 32. Seri, Yıl 1988/1989, İstanbul 1990, ss.19-28.
- Burgess, Robin ve Stern, Nicholas; "Taxation and Development", **Journal of Economic Literature**, Vol.XXXI, (June 1993), ss.762-830.
- Cnossen, Sijbren ve Messere Ken; "Income Tax Reforms in OECD Member Countries", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, October 1990, ss.463-483.
- Cnossen, Sijbren; "The Case for Selective Taxes on Goods and Services in Developing Countries", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), Baltimore, 1990, ss.344-355.
- Cnossen, Sijbren, "What Kind of Corporation Tax", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, January 1993, ss.3-16.
- Das-Gupta, Arindam, "A Theory of Hard-to-Tax Groups", **Public Finance**, Supplement to Vol.49, 1994, ss.28-39.
- Devlet İstatistik Enstitüsü, **Türkiye İstatistik Yıllığı**, 1995.
- Maliye Bakanlığı, 1996 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi.
- Feldstein, Martin, "On the Theory of Tax Reform", **Journal of Public Economics**, 6(1976), ss.77-104.

- Due, John F., **Indirect Taxation Developing Countries**, The Johns Hopkins Press, Baltimore, 1970.
- Flatters, Frank ve Maclead, W.Bentley; "Administrative Corruption and Taxation", **International Tax and Public Finance**, Vol.2, Number 3, November 1995, ss.397-417.
- Gandhi, Ved P. "Tax Structure for Efficiency and Supply-Side Economics in Developing Countries", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.135-140.
- Goode, Richard, "Obstacles to Tax Reform in Developing Countries", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.121-128.
- Gordon, Richard; "Tax Administration Concerns in the Reform of Substantive Personal Income Tax Law in Emerging Economies", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, April 1992, ss.163-169.
- Head, John G.; "Company Tax Structure and Company Tax Incidence", **International Tax and Public Finance**, Vol.4, No.1, January 1997, ss.61-100.
- Hettich, Walter, "A Theory of Partial Tax Reform", **Canadian Journal of Economics**, XII, No.4, November 1979, ss.692-712.
- Hulten, Charles R. ve Schwab Robert M., "A Haig-Simons-Tiebout Comprehensive Income Tax", **National Tax Journal**, Vol.XLIV, No.1, March 1991, ss.67-78.
- Hettich, Walter ve Winer, Stanley; "Economic and Political Foundations of Tax Structure", **American Economic Review**, Vol.78, Iss.4, June 1998, ss.701-712.
- IMF, **Government Finance Statistics Yearbook**, 1994.
- IMF, **International Financial Statistics**, Vol.XLVIII, No.3, March 1995.
- IMF, **International Financial Statistics Yearbook**, 1994.
- Kay, J.A.; "Tax Policy: A Survey", **The Economic Journal**, 100 (March 1990), ss.18-75.
- Korkmaz, Esfender; **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İ.Ü.İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1982.
- Jenkins, Glenn P.; "Modernization of Tax Administrations: Revenue Boards and Privatization as Instruments for Change", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, February 1994, ss.75-81.

- Lent, George F.; "Corporation Income Taxes in Developing Countries", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.242-250.
- Levin, Jonathan; "The Role of Taxation in the Export Economies", **Readings on Taxation in Developing Countries**, içinde (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1967, ss.341-354.
- Lindbeck, Assar; "Taxation in Market-Oriented Developing Countries", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.62-70.
- Mansfield, Charles Y., "Tax Reform in Developing Countries, The Administrative Dimension", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, March 1990, ss.137-143.
- McLure, Charles, Jr ve diğerleri; "A Consumption-based Business Tax", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde, (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.270-278.
- McLure, Charles, Jr; "Substituting Consumption-Based Direct Taxation for Income Taxes as the International Norm", **National Tax Journal**, Vol.XLV, No.2, June 1992, ss.145-154.
- Messere, Ken; "Consumption Tax Rules", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, December 1994, ss.665-681.
- Musgrave, Richard, "ET, OT ve SBT", **Journal of Public Economics**, 6(1976), ss.3-16.
- Musgrave, Richard; "Tax Reform in Developing Countries", **The Theory of Taxation for Developing Countries**, içinde (Editörler David Newbery ve Nicholas Stern), Oxford University Press, New York, 1987, ss.242-263.
- Musgrave, Richard; "Income Taxation of the Hard-to Tax Groups", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.299-309.
- Newbery, David; "Taxation and Development", **The Theory of Taxation for Developing Countries**, içinde (Editörler David Newbery ve Nicholas Stern), Oxford University Press, New York, 1987, ss.165-204.

- Öncel, Yenal; "Kurum Kazançlarında Vergi Yükünü Belirleyen Faktörler ve Kurumlar Vergisinin Türleri, **İ.Ü.Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Prof.Dr. Sevim Görgün'e Armağan (Nisan-Temmuz-Ekim 1995), ss.165-204
- Pedersen, Bente Moll; "Denmark: Tax Reform", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, December 1993, ss.711-715.
- Plasschaert, Sylvain; "The Comparatively Limited Role of Income Taxation in Developing Countries", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, Vol.37, No.4, 1983, ss.161-167.
- Prest, A.R.; **Public Finance in Under-Developed Countries**, Second Edition, Redwood Press Ltd., Trowbridge, Wiltshire, 1972.
- Prest, A.R. ve Barr, N.A., **Public Finance in Theory and Practice**, Seventh Edition, Londra, 1985.
- Ram, Rati; "Share of Individual Income Tax in Government Revenue: An Intertemporal Multicountry Study", **Public Finance**, Vol.48(1), 1993, ss.97-109.
- Sadka, Efraim ve Tamzi Vito; "A Tax on Gross Assets of Enterprises as a Form of Presumptive Taxation", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, February 1993, ss.66-73.
- Shome, Parthasarathi, "Trends and Future Directions in Tax Policy Reform: A Latin American Perspective", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, September 1992, ss.452-466.
- Shome, Parthasarathi ve Schutte, Christian; "Cash-Flow Tax", **IMF Staff Papers**, Vol.40, No.3, September 1993, ss.638-662.
- Shoven, John B., "The US.Tax Reform of 1986; Is it Worth Copying?", **World Tax Reform, Case Studies of Developed and Developing Countries**, içinde (Editörler Michael J.Boskin ve Charles E.McLure, Jr.), ICS. Press, San Francisco, 1990, ss.177-185.
- Slemrod, Joel; "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems" **Journal of Economic Perspectives**, Vol.4, Number 1, Winter 1990, ss.157-178.
- Stern, Nicholas; "Optimal Taxation and Tax Policy", **IMF Staff Papers**, 31(2), 1984, ss.339-378.
- Stern, Nicholas; "The Theory of Optimal Commodity and Income Taxation: An Introduction", **The Theory of Taxation for Developing Countries**, içinde (Editörler David Newbery ve Nicholas Stern), Oxford University Press, New York, 1987, ss.22-60.

- Tanzi, Vito; "Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.205-241.
- Tanzi, Vito; "Tax reform in Industrial Countries and the Impact of the US. Tax Reform Act of 1986", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, February 1988, ss.51-64.
- Tanzi, Vito ve Shome, Parthasarathi; "A Primer on Tax Evasion", **IMF Staff Papers**, Vol.40, No.4, (December 1993), ss.807-828.
- Terkper, Seth E.; "Improving the Accountancy Content of Tax Reform in Developing Countries" **Bulletin for International Fiscal Documentation**, January 1994, ss.21-35.
- Turhan, Salih; **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- Ugarte, Fernando Sanchez ve Modi, Jitendra R; "Export Taxes in Theory and Practice", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde, (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.333-341.
- United Nations, **Statistical Yearbook**, 1994.
- Van Blerck, Marius Cloete; "South Africa: New Dual Tax System", **Bulletin for International Fiscal Documentation**, December 1993, ss.701-707.
- Virmani, Arvind, "Tax Reform in Developing Countries: Issues, Policies, and Information Gaps", **Public Finance**, No.1, 1988, Vol.XXXIII, ss.19-37.
- World Bank, **World Development Report**, 1994.
- World Bank, **World Debt Tables**, Vol.2, **Country Tables**, 1996.
- Wulf, Luc De, "Taxation of Imports in LDCs: Suggestions for Reform", **Taxation in Developing Countries**, Fourth Edition içinde, (Editörler Richard M.Bird ve Oliver Oldman), The Johns Hopkins University Press, Baltimore, 1990, ss.325-330.