

VERGİSEL DÜZENLEMELER İLE İLGİLİ POLİTİKA OLUŞTURMADA ALTERNATİF ARAYIŞLAR

Derya YAYMAN^(*) - Ali ÇİMAT^(**)

ÖZET

Vergisel düzenlemeler, siyasi iktidarların hak ve yetkilerindeki sınırlandırmalar sonucu hukuki çerçevede sosyal devletin gerektirdiği politikalara uygulama imkânı vermektedir. Sosyo-ekonomik gelişmeyi sağlamak toplumsal huzuru daim kılmak, sosyal güvenlik, gelir ve servet dağılımında adaletli davranmak toplumsal refahı ortaya koymaktadır. Verginin devletin hükümlerlik gücünden doğduğunu bilmeyen yoktur. Devlet var oluşuyla birlikte hangi ekonomik sistemi benimsediyse vergisel düzenlemelerini o yönde kullanmıştır. Devletler tarihsel süreçte yeni oluşumlara en başta sosyo-ekonomik gelişmelerini sağlayabilecek faktörleri finanse edebilmek için başvurmuştur. Bu böyle de devam edecektir. İşte bu konuda demokratik vergi uygulamalarını başlatabilmek ekonomik kalkınma ve büyüme için vazgeçilmez gerektir. Politika oluşturmada alternatif arayışlar ve politikalar, toplumsal beklentilerin önünü açarak vergilerin rantabl olmasını sağlayacaktır. Saygınlığı artırarak sorumluluk

bilincini geliştirecek pozitif anlayış temin eden politikalar, hükümetleri de inisiyatif alanından uzaklaştırarak, toplumda her kesimin içinde olduğu şeffaf ortamı gerçekleştirebilir.

ABSTRACT

Tax regulations enables the governments to practice the policies, required as being part of social government, within the frames of laws as much as their powers allow. The purpose behind the tax regulations is to maintain socio-economic development to assure the peace and social security distributing the income fairly in society. Tax is a natural outcome of the existence of governments. Governments determine their tax regulations on the basis their economic systems. Throughout the history the reason why the governments apply for better tax regulations is to finance the new developments. In this respect starting the democratic tax applications is crucial for constant economic development and growth. While determining the policies, the searching of alternatives and policies enables the taxes to be ratable.

^(*) Yrd.Doç.Dr. Muğla Üniversitesi Ula Ali Koçman Meslek Yüksekokulu, İktisadi ve İdari Programlar Bölümü.

^(**) Doç.Dr. Muğla Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü.

1. GİRİŞ

Vergilendirme, hukuk ve sosyal devlet anlayışında anayasal çerçevede düzenlenmektedir. Siyasal iktidarların hak ve yetkilerinde sınırlandırmalar yapılarak hukuki çerçevede sosyal devletin gerektirdiği politikalar toplumsal isteme cevap olarak verilmektedir. Sosyo-ekonomik gelişmede toplumsal refahın da artabilmesi için sosyal güvenlik, gelir ve servet dağılımında olduğu kadar vergilendirme konusunda da anayasal çerçeveyi oluşturmak gereklidir. Devletler var oluşuyla birlikte hangi ekonomik sistemi benimsediyse vergisel düzenlemeleri de mevcut yapıya göre yapmıştır. Öyle ki; devletler bazen zorlama bazen de istemle yeni oluşumlara en başta sosyo-ekonomik gelişmelerini sağlayabilecek faktörleri finanse edebilmek için başvurmuşlardır. Demokratik vergi düzenlemelerini yapmak ekonomik büyüme ve kalkınma için vazgeçilmez gerekçedir. Yapılan bu çalışma, politika oluşturmada alternatif arayışlar ve politikaların toplumsal beklentilerin önünü açarak vergilerin rantabl olmasını sağlayacak olması düşüncesi ile yapılmıştır.

II. VERGİLENDİRME YETKİSİ VE DEMOKRASİ İLİŞKİSİ**A. HUKUK DEVLETİ AÇISINDAN**

Vergi hukuku, günümüzde sadece vergi kanunlarının incelenmesi ile uğraşmamakta, devlet ile mükellef arasındaki ilişkilerin eşitlik, adalet ve genellik prensiplerine göre en iyi şekilde olmasını konu etmektedir. Siyasal iktidarların hak ve yetkilerinin sınırlandırılması sonucu vergilendirme anlayışında hukuki çerçeve yerini almıştır. Daha geniş anlamda sosyal devletle vergilendirme yetkisi yasama ve yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılamamaktadır.

1. Vergilendirme Yetkisinin Anayasa Çerçevesinde Sınırlandırılması

Vergilendirme yetkisi sosyal devlette temel anayasa ilkeleri ile sınırlıdır. Bu anlamda vergilendirme yetkisi hangi boyutta olacağı, kime ait olacağı, devletin işlerliğinde aleni olacaktır ve hakkaniyet içerisinde işleyecektir. Anayasada vergi hukuku kuralları vergilerin kanuniliği ve vergilendirmede eşitlik ve genellik olarak göze çarpmaktadır.¹ Kişilerin güvenliklerinin hukuki açıdan sağlanması ise vergilendirmede belirlilik, vergi kanunlarının geçmişe yürütülememesi ve kıyas yasası ile olmaktadır. Çağdaş demokrasilerde güçler ayrılığı veya güçler dengesi ilkeleri vergilendirme yetkisi açısından vergilerin kanuniliği ilkesi anlamında olmaktadır. Hatta bu ilke özlü bir şekilde “kanunsuz vergi olmaz” şeklinde ifade edilmektedir. Yürütme organı yasa çerçevesinde vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkileri ile vergilendirme yetkisinin sınırlarını kanunlarla ve Anayasa ile belirlemiştir. Vergilemede adalet ilkeleri vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri şeklinde görülmektedir.² Genellik ilkesi günümüzde ödeme gücüne sahip olan herkesin serveti veya harcamaları üzerinden vergi ödemesi ile olmaktadır. Vergilendirmede eşitlik ilkesi ise geniş kapsamlı oluşundan dolayı bu ilkenin yatay adalet-dikey adalet ayrımını gündeme getirmektedir. Benzer durum arz eden kişilerin (gelir, gider, servet durumu vb. gibi) eşit işleme tutulması yatay adalet olmaktadır.

Farklı koşullar altındaki kişilere, bu farklılıklar ölçüsünde değişik işlemler uygulanmasına ise dikey adalet denmektedir. Yasama organının vergi

¹ Ali Çımat, “Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi İle İlişkisi II”, *Vergi Raporu*, Ekim-Kasım: (1996), Sayı:25, s.42.

² Ali Çımat, “Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi İle İlişkisi II”, *Vergi Raporu*, Ekim-Kasım: (1996), Sayı:25, s.43.

konuları ve yükümlülükleri açısından ortaya çıkan eşitsizlikler vergilendirmede farklı düzenlemeleri gerektirmekte ve kişilerin durumlarının hangi koşullar altında eşit, benzer veya aynı olduğunu saptamadaki güçlük nedeniyle kanun koyucu anayasal sınırlamalara takdir yetkisi vermiştir. Yasama organınca eşitlik ilkesine verilen istisnalar şunlardır:³

- Tarımın ve çiftçinin korunmasına yönelik düzenlemeler

- Ekonomik kalkınmaya yönelik yatırımları ve ihracatı teşvik etmek için getirilen düzenlemeler

- Vergi tekniğine ilişkin düzenlemeler

Vergi kanunlarının geriye yürümemesi ilkesi hukuki olarak benimsenmektedir. Bunun nedeni; yasa koyucunun keyfi hareketlerini engellemek ve hukuk kurallarına karşı toplumun güvenliğini sağlamaktır.⁴ Ayrıca, önceki kanunun geçerli olduğu süredeki kazanılmış hakları da koruma altına almaktadır. Fakat kamu yararı söz konusu olursa bu takdirde vergi kanunlarının geriye yürürlüğü olabilmektedir. Sosyal hukuk devletinde yasaya aykırı bir vergilendirme işlemine uğrayanların yasal idare ve eşitlik ilkelerinden yararlanma amacıyla, idari ve yargısal başvurma imkânı olmaktadır. Bu işlemlerin yargısal denetimi vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından olmaktadır. Vergilendirme hususunda ortaya çıkan anlaşmazlıkların karar mercii Danıştay'dır. Vergilendirme yetkisi Anayasa yargısı denetimine de açıktır.⁵

2. Mali Anayasa Teorisi

Mali anayasanın gerekliliği istemi sonucu "Leviathan Devlet Modeli" geliştirilmiştir. Bu model, hükümetlerin kendilerine anayasal düzenlemeyle verilmiş vergilendirme kaynaklarından en yüksek vergi gelirlerini elde etmelerini öngören bir modeldir.⁶ Modelin esası "ver oyunu al dilediğini" olduğundan harcamalar sınırsız olmakta ve vergilendirmeye başvurulmamaktadır. Bu şekilde devlet bütçesi açık olmakta ve finansman için para basmaya ve borçlanmaya gidilmektedir. Mali anayasa teorisi, devletin vergileme gücünü nasıl kullanması ve bu gücün nasıl sınırlandırılması gerektiğini araştırmaktadır. Klasik maliye teorisiyle olan farkı anayasal maliye teorisinin siyasal iktidarın mali açıdan nasıl bir hukuki ve kuramsal yapı içerisinde bulunduğunu göstermesidir.⁷ Hükümetlerin kendilerine anayasal düzenlemeyle verilmiş vergilendirme kaynaklarından en yüksek vergi gelirlerini elde etmelerini öngören bir modeldir. Mali anayasa, bireylere, toplanan vergilerin kullanılma şekli ve bireylere sağlayacağı faydayı göstermede etkili bir rol oynamaktadır. Bu nedenle mali anayasa toplumda genel vergi ve harcama kurallarını belirleyerek toplumsal uzlaşmanın sağlanmasına çalışmaktadır. Bir ekonomide mali anayasanın toplumsal açıdan belirleyeceği hususları şu şekilde belirtebiliriz:⁸

- Vergilerin sahip olması gereken özelliklerin belirlenmesi

- Devlet bütçesinin sahip olması gereken özelliklerinin belirlenmesi

³ a.g.e.

⁴ a.g.e., s.44.

⁵ Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Filiz Kitabevi (1996), 4.Baskı, s.7.

⁶ <http://www.yigitoglu.org.tr>.

⁷ Çımat, a.g.e., s.45.

⁸ a.g.e., s.46.

- Devletin faaliyet alanlarının sınırlanması
- Devletin iç ve dış borç yapma koşullarının belirlenmesi
- Devletin kiralama, satın alma, kamulaştırma ve el koyma yöntemlerinin belirlenmesi
- Belli vergi araçları ile belli gelir araçları arasında uyumun sağlanması.

Ayrıca mali anayasa vergi yapısındaki düzenlemelerin nasıl yapılacağı, hangi kuruluşlar tarafından hazırlanacağı (bağımsız uzmanlar veya Maliye Bakanlığı gibi) bunların parlamentoda nasıl görüşüleceği ve oylanacağı gibi konuları da kapsamaktadır.

Vergi mükellefleri siyasi iktidarın sahip olduğu yetkileri sadece mali anayasanın belirlediği sınırlar içerisinde kontrol edebilmektedir. Sınırlama temelde verginin konusu, oranı, bütçe büyüklüğü ve vergi yasalarının çıkarılışı konuları kapsamında olmaktadır. Mali anayasa devletin harcama ve gelir politikalarını belli bir makro değişkene göre saptanan (GSMH, Milli gelir gibi) ekonominin tamamını ihtiva eden büyüklükler içinde uygulanmaktadır. Vergi yasalarının çıkarılışında da mali anayasa teorisi bu yasaların çıkarılması ile ilgili parlamento usullerinin belirlenmesini gerektirmektedir. Parlamento dışında kalan uzmanların görüşlerinin alınması, bu yasaların mecliste her hangi bir sınırlandırmaya tabi olmaksızın görüşülmesi, kabul edilmesi, mükelleflerin yeni düzenlemeler hakkında bilgilendirilmeleri belli üretim dallarını teşvik etmek ve belli grupları korumak amacıyla uygulanan vergi istisnaları ve imtiyazları, vergileme ilkelerinin yanında harcama ilkelerinin de düzenlenmesi vs. de mali ana-yasa kapsamında düşünülmelidir.⁹

B. SOSYAL DEVLET AÇISINDAN

Sosyal devlet anlayışında temel amaçlar, ekonomik kalkınmayı planlı bir şekilde gerçekleştirmek, ülke sakinlerinin sosyal güvenliklerini sağlamak, gelir ve servet dağılımını adaletli bir şekilde sağlayarak toplumsal refahı artırmaktır. Vergilendirme yetkisi bu açıdan önem arz etmektedir.

1. Ödeme Gücüne Göre Vergilendirme Yetkisi

Bu ilke sosyal devletin vergi adaleti ile ilgilidir. Bu anlamda vergi adaleti, kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesinin yanında gelir dağılımının da adaletli bir şekilde dağıtılmasına yöneliktir. Vergi ödeme gücü kişilerin gelir, servet ve harcamaları göz önünde tutularak belirlenmektedir.¹⁰ Vergi yükü sosyal devlet anlayışında kimden ne kadar vergi alınacağını, bireylerin kişisel ve mali durumlarına göre oranının ne kadar olacağını belirlenmesi bakımından önemlidir. Vergi yükü ödenen vergi ve ödeme gücünün bir fonksiyonudur. Vergi ödeme gücü gelirin, dolaylı servetin ve bireyin kendisinin ve ailevi durumunun bir fonksiyonudur.¹¹

Ödeme gücüne göre vergilendirmenin gereği olarak yasa koyucu, kişilerin ödeme gücü olarak, kişilerin gelir, servet ve harcamalarını esas almaktadır. Vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesi, farklı durumlarda olanlardan aynı vergi alınmaması, sosyal amaçlı vergi istisna ve muafıkları, kişinin geçi-mine ancak yetecek gelirin vergilendirilmemesi, gelirin kaynağına ve ailevi durumuna göre vergi yükünün farklılaştırılması, vergide adaletin sağlanmasına yönelik uygulamalardır.¹²

⁹ a.g.e., s.47.

¹⁰ a.g.e., s.48.

¹¹ http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_yuku_vergi_tazyiki.html.

¹² a.g.e.

2. Gelir ve Servetin Vergilendirme Yolu İle Yeniden Dağıtılması

Devlet gelir dağılımındaki dengesizlikleri ve adaletsizlikleri gidermek için vergiler yolu ile ekonomiye müdahale etmektedir. Devlet sosyal sınıflar arasındaki dengesizliği gidermede vergi politikalarını bir araç olarak kullanabilmektedir. Bu maksatla devlet ödeme gücüne göre vergilendirmeyi esas alan bir anlayış geliştirmiştir. Sosyal barış için devlet; servet ve gelirin adaletli bir şekilde dağılımını sağlamak için; gelir vergisi artan oranlı, veraset vergileri dik artan oranlı hale getirip bu verginin istisna ve muaflıklarını yüksek tutmayabilir.¹³ Transfer harcamaları kanalı ile geliri belli bir düzeyin altında olan grupların gelir düzeyini artırabilir. Zorunlu tüketim malları üzerinden alınan vergilerin azaltılması, negatif gelir vergisi uygulaması, vergi muaflık ve istisnalarının, sosyal amaca yönelik alanlarda kapsamının genişletilmesi bu anlayış için çok önemlidir. Kamu harcamalarının da politika çerçevesinde bu amaca yönlendirilmesi ve yasama organının baskı gruplarının etkisi altında kal-maması, kamu çıkarının gözetilmesi sosyal adaletin sağlanmasında önemli yer tutmaktadır. Devletin kalkınma hedefleri doğrultusunda yatırım indirimi, gelir ve kurumlar vergilerinde ihracat muaflığı, vergi iadesi vs. uygulamaları da toplum bazında irdelendirildiğinde yüksek gelir gruplarının menfaatine olup gelir ve servet dağılımını sosyal barış açısından düşük gelirli gruplar aleyhine boza-cağından dolayı uzun vadede olumsuz gelişmelere gebe olmaktadır.¹⁴

3. Vergilendirme Yetkisinin Sınıflandırılmasında Sosyal Devlet İlkesinin Hukuki Değeri

Yasama organı, vergilendirme yetkisinin kapsamını belirlemede geniş takdir hakkına sahiptir. Yetki sınırsız ve keyfi olmadığı için bu demek değildir ki hukuki olmasın. Anayasa mahkemesi sosyal devlet anlayışında vergi kanunlarını mali güce göre vergilendirmede takdir yetkisi yanında iktisadi gelişme ve mali kaynakların yeterliliğini de dikkate alır. Bu açıdan da ülkemizde vergi hukuku ve Türk anayasa hukuku uygulamalarında vergi yargısı organları ve vergilendirme ilkesi kararlarına gerekçe olarak Anayasa Mahkemesi kararları gösterilmektedir. Sosyal hukuk devleti anlayışında gelir ve servet dağılımını olumsuz etkileyen kanunlar, yargısal denetime tabi olabilmektedir. Bu amaçla devlet gelir ve servet dağılımını sağlamaya çalışırken vergilendirme yetkisini insanların temel hak ve özgürlüklerini rencide etmeyecek şekilde kullanılmalıdır. Bu mantık aynı zamanda hukuk devletin de bir gereğidir.¹⁵

C. ULUSLAR ARASI HUKUK AÇISINDAN

Devletin egemenliğini sürdüğü alan mevcut olduğu ülkedir. Bu nedenle devletin egemenliğini ifade eden vergilendirme yetkisi de kural olarak devletin hüküm sürdüğü sınırlar içerisinde geçerlidir. Buna vergi kanunlarının yerselliği denir. Vergi kanunlarının yer bakımından yürütülüp uygulanması, devletin hâkimiyetinin de bir göstergesidir. Vergi kanunlarının kişiselliği gereği bir mükellef hem ülke içinde hem de ülke dışında elde ettiği bütün kazançlar ve vergilendirmeye konu olan bütün oluşumlar için mensubu olduğu ülke kanunlarına göre vergi ödeyecektir. Fakat

¹³ a.g.e.

¹⁴ a.g.e., s.49.

¹⁵ a.g.e., s.50.

bu mükellefin kazançları üzerinde birden fazla devlet hâkimiyet hakkını kullanarak vergileme ilkesine göre sorumlu tutmak isteyebilmekte ve sık sık bu tür kanun çatışmaları olabilmektedir.¹⁶

Özel hukuk açısından irdelenirse vergi kanunlarının mülkiliği ve şah-siliği prensipleri bu tür çatışmalarda çözüm üretmede öne çıkmaktadır. Çoğu zaman mükellef açısından sağlıklı bir çözüm bulunamamakta ve çifte vergileme sorunu zuhur etmektedir. Devletler de bu uygulamadan zarar etmemek için başta çifte vergilemeyi önlemek amacıyla kendi kanunlarında değişiklik yaparak veya ikili anlaşmalar ve çoklu bütünleşmelere giderek vergilendirme yetkisinde sınırlandırmaya gidebilmektedir.¹⁷ Kapsama alanı genişletilerek uluslar arası vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik girişimlerde bulunmaktadır. Problem yaşanılması ve çözüm üretiminde tek yanlı sınırlandırmada mahsup ve istisna yönetimi kullanılmaktadır. İstisna yöntemi ikamet ve tabiiyet ilkelere bağlı olurken mahsup yöntemi; mükellef kendi ülkesinde ve dışında elde ettiği gelirin tamamı üzerinden vergilendirilmesine rağmen, yurt dışı geliri için ödediği vergiyi bazı koşullar altında gelirin tamamı üzerinden, kendi ülkesinde ödeyeceği vergiden mahsup etme hakkı olmaktadır. "Diplomatik muafiyetler" mülkilik prensibinin bir istisnasıdır. Uluslar arası hukuk kuralı olarak transit ticaretten de vergi alınmaktadır. Tek yanlı vergilendirme çifte vergilemeyi önlemede yetersiz kalınca devletler vergilendirme yetkisini uluslar arası anlaşmalarla sınırlandırmaya gitmektedirler.¹⁸ Bu amaçla ya-

pılan çalışmalar sonu-cunda devlet maliyesine külfet olmaktadır. İkili anlaşmalarda çoğu zaman devletlerin çıkarlarını zedelediğinden dolayı uzlaşma şeklen gerçekleşmiş gibi görünse de hem uygulamada ikili anlaşmalar amacına uygun olmamakta hem de bazen uygulanması zor olmakta, çoğu zaman da anlaşma olmamaktadır. Uluslar arası ve/veya uluslar üstü ekonomik bütünleşmeyle vergilendirme yetkileri devletlerce sınırlandırılabilir. Bu amaçla uluslar arası veya uluslar üstü yetki devri sonucu mali özerklik gündeme gelmektedir.¹⁹ İsim gerek topluluk olsun gerekse birlik vs. olsun vergi sistemlerinin uyumlaştırılması gereği ile milli devletlerin vergilendirme yetkileri sınırlandırılmaktadır.

III. VERGİ YASALARI VE KAMU GELİRLERİ POLİTİKALARI İLE BUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ: VERGİ REFORMU A. VERGİ YASALARI VE KAMU GELİRLERİ POLİTİKALARI

Ekonomik sistemler ne olursa olsun bütün ekonomik sistemlerin genel amaçlarını şu şekilde belirtebiliriz:²⁰

- Ekonomide fiyat istikrarını sağlamak
- Ekonomide makul bir büyüme hızına ulaşmak.
- Ülke ekonomisinde tam istihdamı sağlamak
- Ülkede çalışma barışını sağlamak.
- Toplumda adil bir gelir bölüşümünü gerçekleştirmek
- Ülkede sosyal barışı idame ettirmek
- Milli ekonomiyi yabancı ekonomilere karşı korumak

¹⁶ a.g.e.

¹⁷ a.g.e., s.51.

¹⁸ a.g.e.

¹⁹ a.g.e., s.52.

²⁰ Namık Özyılmaz, "Kamu Gelirleri Politikaları ve Vergi Reformu", Vergi Raporu, Ekim-Kasım: (1993), Sayı:7, s.3.

Ekonomik sistemler başlıca bu amaçlar doğrultusunda hedefler tespit ederken hukuk devletinin mihenk taşı anayasa yargısıdır. Hukukun üstünlüğü ilkesi gereği; hukukun bütününe hakim olan Anayasanın önemi büyüktür. Verginin yasalılığı ilkesi, verginin genelliği ilkesi, mali gücüne göre vergilendirme ilkesi, vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, verginin kamu giderlerine özgülmesi vs. ilkeler sosyal devlet anlayışı ürünleridir.²¹ Verginin mali güce göre alınması aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmedeki sürecidir. Mali güç bir eşitlik veya eşitsizlik ölçütüdür. Anayasa Mahkemesi, eşitlik ve eşitsizlik anlayışında durum tespitini şu kriterlere göre yapıyor:²²

- Hukuksal yapı veya nitelik farklılığı
- Kamu yararı
- Vergi konusunda nitelik farklılıkları
- Mali politika, sosyal ve ekonomik vs. teknik gerekler

Ekonomik, sosyal ve toplumsal gereklilikler gibi ölçüler devletin sosyal ve ekonomik amaçlar için verginin araç olarak seçilmesini gerektirebilir. Mali güce göre vergilendirme, eşitlik ilkesi aracılığıyla hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantısını oluştururken verginin adil dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergi alanındaki uygulamasıdır. Mali güç, vergi ödeme gücünü ortaya koyan ekonomik değerler bütünüdür. Mali güce göre vergilendirme bakımından parlamentonun takdir yetkisi bulunmaktadır. Fakat yasa koyucu, vergiyi koyarken mükelleflerin

ekonomik ve kişisel durumunu göz önüne alacaktır. Mali gücün belirlenmesinde;

- Verginin konusu, matrahı ve oranı mali güce göre uygun olarak belirlenmeli
 - Mali güç açık bir şekilde yasada yer almalı ve yoruma açık olmamalı
 - Yükümlülerin kişisel durumlarının yasada gösterilmesi gerekir
 - Vergi tekniği vergi adaletini yansıtmalıdır
 - Vergi yükümlüsünün mali gücüne göre vergilendirilmesi için gerçek gelirin saptanması gerekir
- Anayasanın 73. maddesinde de belirtildiği gibi “verginin mali güçle orantılı olması” ilkesidir. Bu hüküm “Herkes... mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” der.²³ Mali güç çeşitli kriterlere göre ölçülür. Başlıcaları gelir, varlık, zenginleşme ve harcamalardır. Vergi sistemini üç öge oluşturur. Bunlar şunlardır:²⁴
- Vergi idaresi
 - Vergi denetimi
 - Vergi yasaları

Türkiye’de 1925 yılında aşarın kaldırılması, bugünkü çağdaş anlamda kurumlar vergisine 1949, gelir vergisine 1960, katma değer vergisine 1985 yılında geçilmesi ve vergi yasalarının gelir, harcamalar ve servet üzerinden alınan vergiler olarak üçlü bir tasnife tabi tutulması ile vergi kanunları tarihsel gelişimi içerisinde vergi düzeni de kendisini yenilemiştir. Kamu gelirleri politikalarını üç ana konu etrafında toplayabiliriz:²⁵

- Sermaye gelirlerini kayırmaya yönelik “Arz yönlü iktisat politikası”

²¹ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak”, *Vergi Sorunları Dergisi* Ağustos (1998), sayı:119,s.100.

²² a.e., s.105.

²³ İhsan Bahri Bellek, “Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Haziran (1997), Sayı:105, s.72.

²⁴ Özyılmaz, a.g.e., s.4.

²⁵ a.g.e., s.5.

- Farklı sosyo-ekonomik kategoriler arasında yeni bir vergi yükü dağılımını hedefleyen “mali yük kaydırmaları”

- Kaynak tahsislerini yapısal uyum programı doğrultusunda yönlendirmeye dönük “mali teşvik politikaları”

Reform kavramı birçok alanda sık sık gündeme getirilmekte ve bununla ilgili çalışmalar da yapılmaktadır. Özellikle ülkenin içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik sorunlara çözüm aranırken ya da geleneksel kamu görevleri planlanırken, ortaya çıkması olası toplumsal sorunların dengeli dağılımına ve adil olmasına, vergi reformu açısından bakmak gerekmektedir.²⁶ Ekonomik faaliyetlerin vergi idaresince daha iyi takip edilebilmesi için reform niteliğinde alınması gereken bir takım düzenlemeler yapılmalıdır.

- Verginin toplumun değişik kesimlerine adil olarak dağılımını sağlamak

- Kayıtdışı ekonomiyi kontrol altına almak
- Vergi tabanını yaygınlaştırmak
- Basit bir vergi sistemi kurmak²⁷

Vergi sisteminde yapılabilecek düzenlemeler bütün ekonomik alanı kap-sayarak kayıt dışılığı sınırlandıran, üretim faktörleri üzerindeki vergi yükünü azal-tan, tüketim vergilerine ağırlık veren, gayrimenkul rantlarını etkin bir emlak vergisi ile kuşatan, vergilemede adaleti öncelikli ele alan önlemler olmaktadır. Türkiye açısından vergi reformunun “reform” niteliği taşıyabilmesi için, yıllardır süregelen bazı aksaklıkları ve eksiklikleri giderecek etkin, adaletli ve dengeli bir vergi sistemini oluşturacak çalışmalar gerekmektedir.

B. EKONOMİK KALKINMADA VERGİ POLİTİKALARI

Türkiye’de vergi reformları denildiğinde 1950, 1961 yılı, 1980’li yıllar ve son olarak 1998

yılı dikkati çekmektedir. Bununla beraber, Cumhuriyet ilân edilmeden önce Meclisimizin 24 Nisan 1920 tarihinde kabul ettiği 1 numaralı kanunun bir vergi kanunu olduğunu (Ağnam Resmini dört kat arttıran kanun), aynı şekilde, 1923 yılında İzmir’de toplanan İktisat Kongresinde ittifakla alınan bir karar doğrultusunda tarım sektörü üzerindeki aşarın, sektörün gelişmesini engellediği, tarımdan sanayi sektörüne fon transferini güçleştirdiği gerekçesiyle 1925 yılında kaldırıldığını belirtmeliyiz. Aşar o yıllarda devlet gelirlerinin yaklaşık %30’unu oluşturmaktaydı. Bu verginin kaldırılması devlet gelirleri yönünden büyük bir boşluk doğurmuş ve henüz bugüne kadar bu boşluk doldurulamamıştır. 1950’li yıllara gelindiğinde; 1950 yılı başında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunu gibi çağdaş vergi kanunları bir bütünlük içinde yürürlüğe girmiştir. Ancak, siyasi nedenlerle tarım sektörü vergilemenin dışında tutulmuştur. Ekonomik kalkınmanın finansmanında, önemli projelerin finansmanında dış kredilerden geniş ölçüde yararlanılmıştır. İkinci Dünya Savaşı sonrası kurulan çeşitli uluslararası mali kuruluşlar ve Batılı devletlerle ilişkilerimiz, dış finansman kaynaklarının ülkemize akışını kolaylaştırmıştır. Böylece, 1950–1960 döneminde dış borçlarımızda 1950 yılı başına göre 13 katlık bir artış ortaya çıkmıştır. Bu dönemde hükümetler kaynakları ulaştırma, enerji, su-lama gibi altyapı yatırımlarına kanallere etmeye çaba harcamışlardır. Tabiat şartlarının elverişli gitmesi, Kore buhranı nedeniyle dış ticaret hadlerinin önemli ölçüde tarımın lehine çevrilmesi gibi faktörler dönemin ilk yıllarında borçlanma politikasının maliyetlerini ekonominin hissetmesini geciktirmiştir. Sonuçta, bu dönemde 1958 yılına

²⁶ Ali Çımat, “Türk Vergi Sistemi ve Aksayan Yönleri”, *Vergi Raporu*, Nisan-Mayıs: (1998), Sayı:34, s.59.

²⁷ Faruk Mutlu, “Vergi Reform Tasarısı Üzerin Bir Değerlendirme”, *Vergi Raporu*, Ekim-Kasım (1997), Sayı:31, s.17.

kadar ülke ekonomisinin makro göstergelerinde, ekonomik gelişme ve kalkınma hızında dikkate değer artışlar sağlanmıştır. Fakat kalkınmanın finansmanında vergi yerine borçlanmaya ağırlık verme politikası ülke ekonomisini belirli bir süre sonra çıkmaza sokmuştur. Borçlanmaya dayalı bir kamu finansman politikası, olumsuz dış ve iç ekonomik ve siyasi koşulların da etkisi altında ülkemizi 1958 yılındaki ekonomik krize ve dış borçlarda mora-toryuma götürmüştür. Ekonomik krizi 27 Mayıs 1960 ihtilâli izlemiştir. 1950–1960 döneminde GSMH büyüme hızı ortalama % 6,3, enflasyon oranı da % 10,1 'dir. 27 Mayıs sonrası vergi reform komisyonu kurularak 1961 yılında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile tarım sektörünün, gelir vergisi kapsamında vergilen-dirilmesi ve vergi teşvikleri yoluyla yatırımların uyarılması mekanizması oluşturulmuştur. Yapılan çalışmalarda Nicolas Kaldor gibi yabancı uzmanların da bilgilerinden yararlanılmıştır. Nicolas Kaldor tarım sektörünün vergilendirilmesinde tarım alanlarının potansiyel hâsıllarının dikkate alınmasını önermiştir. 1960 sonrasında Türkiye plânlı döneme girmiştir. Beşer yıllık bazda hızlanan ekonomik kalkınma plânları ile kalkınmanın içerden ve dışardan sağlanacak kaynaklarla istikrarlı bir biçimde sürdürülmesi esas alınmıştır. Bu çabalarla birlikte plânlı kalkınmanın ve sanayileşmenin vergiye dayalı alt yapı-sının ilk kez bu dönemde oluşturulduğu söylenebilir. 1960–1970 dönemine bakıldığında bu dönemde ülkemiz ekonomik kalkınma yolunda önemli mesafeler almıştır. Vergi politikalarının, iç ve dış borçlanma politikalarının kalkınma plân ve programları çerçevesinde uygulanması ekonomimizin istikrarlı ve yüksek büyüme hızlarına sahip olmasını sağlamıştır. Dönemin ortalarından itibaren hızlanan

yurt dışına iş gücü göçü izleyen yıllarda ülkemizin işçi dövizleri gibi ö-nemli bir dış kaynaktan yararlanma yolunu açmıştır. Dönemin ikinci yarısından itibaren borçlanma politikalarına ağırlık verilmiştir. Yine ekonomideki yapısal sorunlar, ödemeler dengesi sorunları, siyasi çalkantılar ülkemizi 1970 yılındaki ekonomik istikrar tedbirlerine ve 12 Mart 1971 askeri muhtırasına götürmüştür. 1960–1970 döneminin ilk yarısında GSMH büyüme hızı ortalama % 5,0, enflasyon oranı % 4,4 iken bu rakamlar dönemin ikinci yarısı için % 7,3 ve %7,4 olarak gerçekleşmiştir. 1970–1980 döneminde ağırlaşan ekonomik ve mali sorunlar karşısında vergi sistemimizde gerekli değişiklikler yapılamamıştır. Ekonomik büyüme oranı uzun yıllar ilk defa 1979 ve 1980 yıllarında negatif rakamlarla ifade edilir olmuştur (1979 'da % -10,4, 1980''de % -1,1).²⁸ Dış borçların ödenmesinde ciddi sıkıntılar yaşanmış, borç ertelemelerine baş-vurulmuştur. Enflasyon üç haneli rakamlara ulaşmıştır. 1970–1980 döneminde GSMH büyüme hızı ortalama % 4,5, enflasyon da ortalama % 35'dir. Nihayet mevcut şartlar ülkemizi 12 Eylül 1980'e getirmiştir. 1980'li yılların başlarında yoğun düzenlemelere konu olan vergi sistemimiz hem vergi gelirlerinde önemli reel artışlar sağlayarak bütçe açıklarının hızla girilemesine, şirketleşmenin hızlanmasına, şirketlerimizin büyümesine hem de ülke ekonomisinin dışa açılmasına, ihracat artışlarına yol açmıştır. Vergi politikalarının piyasa ekonomisini güçlendirme yönündeki ekonomik politikalarla uyumlu olması sağlanmıştır. 1980–1983 döneminde görev yapmış olan Danışma Meclisinin kabul ettiği kanunların yarısından fazlasının vergilere ilişkin olduğu gözlenmiştir. 1980–1983 döneminde

²⁸ Nevzat Saygılıoğlu; "75 Yılda Vergi", Maliye Dergisi, (Eylül-Aralık 1998), Sayı: 129, s.3.

GSMH büyüme hızı % 4,5, enflasyon da % 31,3 'dür. 6 Kasım 1983 seçimleriyle yeni bir siyasal döneme geçişle birlikte vergi alanında yine bazı düzenlemeler gündeme gelmiştir. Döneme damgasını vuran anlayış, dışa açılmayı ve girişimciliği ön plâna çıkaran anlayıştır. Düzenlemelerin hemen tamamı; sermaye birikimini sağlamaya, tasarrufları korumaya, yatırımları özendir-meye, bazı sektörlerin geliştirilmesine ve kısmen de bölgesel kalkınmaya yönelik bir anlayışı içermektedir. Temel amaç, şirketleri oto finansmana yönlendirmek ve sermaye birikimini hızlandırmaktır. Bu düzenlemelerin somut sonucu, 1984 yılında vergi yükünün önemli bir düşüş göstermesi (%18-19'lardan % 13'e gerilemesi), hükümetin iç ve dış kaynaklardan hızla borçlanması olarak ortaya çıkmıştır. 1985 yılı başında Katma Değer Vergisi yürürlüğe girmiştir. Gider vergileri alanında çağdaşlığı simgeleyen ve gelişmiş ülkelerin uyguladığı Katma Değer Vergimiz; IMF, Dünya Bankası ve OECD gibi uluslararası kuruluşlar tarafından gelişme yolundaki ülkelere örnek olarak gösterilmiştir. Öte yandan, 1986 yılından başlayarak ilk defa bütçe açıklarının kapatılması için dış kaynaklardan da yararlanılabilmesi mümkün hale getirilmiştir. Bütçe iç ve dış borç anapara ödemeleri bütçe dışına çıkarılmış, bu ödemeler Hazine Müsteşar-lığı bünyesinde oluşturulan Borç İdaresinin izlemesine bırakılmıştır. Bir bakıma bütçe açıklarının boyutlarını perdeleyen bu düzenleme sonrası iç ve dış borçlanmalardaki artış hızlanmıştır. 1983-1991 döneminde ortalama GSMH büyüme hızı % 5,1, enflasyon oranı ise % 49.0'dır. 5 Nisan 1994 Ekonomik Önlemler Uygulama Plânı çerçevesinde de dört adet olağanüstü vergi getirilmiştir. Bu olağanüstü vergilerle, kamu kesimi, bütçe dengeleri için gerekli gördüğü 70 Trilyon TL. dolayındaki kaynağı kriz nedeniyle zaten sıkıntı içinde bul-

nan özel ekonomiden çekmektedir. 1994 yılında büyüme hızı, % -6,1, enflasyon oranı da, % 120,7 'dir. 1994 yılını takiben Temmuz 1998'de kanunlaşan 4369 sayılı kanun ise vergi istemi-mizde önemli değişiklikler getirmiştir. Başlangıçta "Vergi Reformu" olarak ifade edilen değişiklikler bir azınlık hükümeti tarafından parlamento-nun desteğiyle gerçekleştirilmiştir. 4369 sayılı kanundan önce ülkemizde şöyle bir vergi tablosu mevcuttur:

- Gelir vergisinde her üç mükelleften biri götürü olarak vergilendirilmekte ve gelir vergisinin yalnızca % 1' ini ödemektedir.
- Gelir vergisi beyanlarının % 80'i hayat standardı ölçüleri etrafından toplanmıştır.
- Toplam gelir vergisinin %55'ini ücretliler ödemektedir. Toplam vergi tahsilatının % 20' si ücretlilerden sağlanmaktadır (Yeni kanunun uygulanması sonucu % 55' lik oran %33' e, %20' lik oran da % 11.5 'e gerilemiştir).
- Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %60'a ulaşmıştır. Bu durum vergi adaletinin hızla bozulması sonucunu doğurmaktadır.
- Emlâk vergilerindeki harçların yüksekliği mükellefleri düşük beyana ve harç ödemeye sevk etmektedir.
- Yüksek vergi oranları vatandaşları kayıt dışı ekonomik faaliyetlerde bulunmaya teşvik etmektedir.

İçinde yaşanılmaz bir vergi yapısı ortaya koyan yukarıdaki tabloyu değiştirmek amacıyla 4369 sayılı kanun hazırlanmış ve kanun dört temel ilke üzerine dayandırılmıştır:

- Vergilemede basitliğin sağlanması,
 - Kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması,
 - Vergi oranlarının düşürülerek vergi tabanının genişletilmesi ve
 - Vergi adaletinin sağlanması.
- Belirtilen bu dört esas çerçevesinde 15 vergi

kanununda 87 madde içinde yer alan değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Ne var ki, Türk Vergi Sisteminde önemli yenilikler getiren kanun, Güneydoğu Asya'da ve özellikle Rusya Federasyonu'nda yaşanan krizin ve içerde hükümetin uyguladığı daraltıcı maliye politikasının ekonomimize etkileri nedeniyle uygulanma ortamını önemli ölçüde kaybetmiştir. Mevcut koşulları değerlendiren hükümet 14 Ağustos 1999 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 4444 sayılı kanunla, 4369 sayılı kanunun getirdiği bazı düzenlemelerde değişiklik yapmıştır. Bu düzenlemelerle mali milat 31.12.2002 tarihine kadar ertelenmiştir. Diğer bir ifadeyle, 2002 yılı sonuna kadar gelir vergisi kanununda tanımlanmamış (diğer kazanç ve iratlar kategorisine giren gelirler) kazanç ve iratlar vergi dışı bırakılmıştır. Bunun sonucunda, mali milat kapsamındaki (30 Eylül blokajları) değerler ile işlem ve beyannamelerden hareketle, bunlara taraf olanları da kap-sayacak şekilde, ileriye ve geriye doğru herhangi bir vergi incelemesi ve tarhiyat yapılmayacaktır. Yeni düzenleme ile vergilemeye konu olan gelirin tanımında 4369 sayılı kanun öncesine dönmüştür. 31.12. 2002 yılına kadar elde edilecek gelirlerden yalnızca kanunda tanımı yapılmış gelir unsurları vergilendirilecektir. Ücretliler dışında, % 15' den başlayıp % 40 oranına kadar yük-selen gelir vergisi tarifesi diğer beyannameye tabi gelirler yönünden 1999–2000 yılında elde edilen gelirler için % 5'er puan arttırılmak suretiyle uygulanacaktır. Yine bu düzenleme ile ücretlerin ve menkul sermaye iratlarının beyanı konusunda mükellefler lehine kolaylık ve avantajlar getirilmiştir. Telif kazançlarının beyanı ile ilgili sınır kaldırılmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi

mükelleflerini ilgilendiren geçici vergide beyan dönemleri (Haziran ve Aralık sonu olarak) altı aya çıkarılmış, 1.1.2000 tarihinden itibaren kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı % 20' ye indirilmiştir. Esnaf muaflığı belgesi alma zorunluluğu kaldırılmıştır. Kurumlar vergisinde iştirak hissesi ve gayrimenkul satış istisna süresi 31.12.2002 tarihine kadar uzatılmıştır. Vergi zıyaı cezalarında uzlaşma imkânı getirilmiştir. Yine aynı kanunla emlak ve çevre temizlik vergilerinin, tapu ve kadastro harçlarının hesaplanması yeni esaslara bağlanmıştır.

GSMH ortalama büyüme hızlarını ve enflasyondaki gelişmeleri incelediğimizde, 1991–1995 döneminde GSMH büyüme hızının % 2,7, enflasyon oranının % 85; 1996–1998 döneminde de bu oranların karşılıklı olarak % 6,4 ve % 78,4 olduğu gözlenmiştir. 1993–2002 yılları arasında ortalama yüzde 2,6 oranında büyüyen Türkiye ekonomisi, 2003–2006 döneminde ekonomide sağlanan güven ve istikrar ortamı sayesinde ortalama yüzde 7,3 oranında büyümüş, böylelikle ülkemiz, dünyanın 17'nci büyük ekonomisi haline gelmiş ve dünyanın en hızlı büyüyen ülkeleri arasına girme başarısını göstermiştir. Ekonomimiz 2007 yılının ilk altı aylık döneminde yüzde 5,2 oranında büyümüştür. Böylece Türkiye ekonomisi, tarihinde ilk kez, 22 çeyrektir kesintisiz büyüme başarısına imza atmıştır.²⁹

1923 yılında kişi başına düşen milli gelir 55 dolar iken 2007 yılı üçüncü çeyreği itibariyle 6600 dolara³⁰ yaklaşmıştır. Bu gelişmelerin istikrarlı bir seyir izlemesinde vergi yükünü dengeli dağıtmaya çalışan vergi politikaları ile birlikte gerçekçi döviz kuru politikalarının önemli katkısı vardır. Aksine, vergi yerine borçlanmaya ağırlık

²⁹ http://www.maliye.gov.tr/basin_aciklama/4aral%C4%B1k2008-Genelkurul.pdf.

³⁰ <http://www.onlinekaynak.com>.

verilmesi ve düşük kur politikaları, belirli bir süre ekonomimizin hızlı gelişmesini sağlamaktadır ancak, bu hızlı büyüme yıllarını kısa bir süre sonra düşük büyüme-kalkınma hızları, yüksek enflasyonla ve demokratik parlamenter sistemin kesintiye uğraması ile karakterize edilen ciddi kriz dönemleri izlemektedir.³¹

Türkiye’de bölgeler arası farklılıkların giderilmesi için, bölgesel kalkınma politikaları uygulanmaktadır. Az gelişmiş bölgelerin kalkındırılması için kullanılan politika araçlarından birisi teşvik edici vergi politikası, ikincisi kredi politikasıdır. Bir diğeri ise ülkemiz açısından büyük önem taşıyan kamu harcamaları politikası içinde önemli bir yer tutan Güneydoğu Anadolu Projesi (GAP)’dir. Teşvik edici vergi politikaları, özel sektör yatırımlarını az gelişmiş bölgelere çekerek kalkınmayı gerçekleştirmek için tercih edilen bir politikadır. Genellikle özel sektör yatırımlarının az gelişmiş bölgelere teşvik edilmesinin iki temel amacı vardır. Bunlar şunlardır:³²

- Kaynakların ülke düzeyinde rasyonel kullanılmasıdır. Bu amaçla gelişmiş bölgelerdeki aşırı yoğunlaşmanın neden olduğu makro ve mikro olumsuz dışsal ekonomilerin ortadan kaldırılması gerekecektir.

- Az gelişmiş bölgelerde yaşayanların refah düzeylerinin yükseltilmesidir.

Ele alınan kredi politikası ve yatırım teşvik tedbirleri şunlardır:

- Teşvik kredileri. Üç şekilde olmaktadır:

a. Fon kaynaklı krediler. Yatırımları ve döviz

kazandırıcı işlemleri teşvik fonu kaynaklarından kullanılacak kredilerdir.

b. Orta ve uzun vadeli iç ve dış krediler

c. İşletme kredileri. İşletme sermayesi yetersizliği nedeniyle üretime hiç geçmemiş veya kısmen geçmiş, kalkınmaya öncelikli yörelerde yatırımlara teşvik belgesi tamamlama vizesi almış ve bir defaya mahsus olmak üzere kullanılan kredilerdir.³³

Türkiye’de vergi teşvik önlemlerinin bölgesel kalkınmanın sağlanmasında oynadıkları rol büyüktür. Bölgesel dengesizlik Türkiye’nin öncelikli sorunlarının başında gelmektedir. Bölgeler arası gelişmişlik farkının kapatılması ve az gelişmiş bölgelerin kalkındırılması için bölge sanayinin gelişmesi için ve diğer ana-yan sanayilerin olması için çeşitli politikalar uygulanmaktadır. Teknoloji geliştirme bölgelerinde yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler vergiden istisna edilerek, araştırma geliştirme faaliyetlerinin yaygınlaştırılması, yeni teknolojilerin geliştirilmesi ve inovasyon ile ilgili projelere önem verilmesi bakımından önemli ölçüde teşvik edilmiştir. Fakat bugün gelinen nokta itibarıyla bu politikaların amacına uygun şekilde hedefine ulaştığını söyleyebilmek güçtür.³⁴

Vergi sistemimizin yapılandırılması çalışmaları devam etmektedir. Bunlardan birisi gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin yapılan kanuni düzenlemelerdir. Günümüzde birçok ülkede düşük oranlı ama geniş tabanlı ve yatırımları teşvik edici bir vergi sistemi oluşturulması yönünde

³¹ http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/tugen-turkiyenin-ekonomik-vergi.pdf.

³² Ekrem Karayılmazlar, “Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgeleri’nin Kalkındırılmasında Vergi Politikalarının Rolü”, *Vergi Raporu*, Aralık-Ocak (1994), Sayı:48, s.48-49.

³³ a.g.e.

³⁴ Nezih Varcan, *Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu*, Anadolu Üniv. Yayın No:208, Eskişehir: (1987), s.138.

önemli adımlar atıl-maktadır. Bu ise daha fazla istihdam, daha fazla refah ve sonuç itibarıyla daha fazla vergi hâsılatı anlamına gelmektedir. Dünyadaki gelişmelere paralel olarak, Kurumlar Vergisi Kanunumuz gelişmiş ülke vergi kanunlarında yer alan, trans-fer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum kazançları, zararlı vergi rekabeti ile mücadele gibi vergi güvenlik müesseselerini de içerecek şekilde yeniden yazılmıştır. Kanunda öteden beri mükellefle idare arasında uyuşmazlık konusu olan örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımı gibi düzenlemeler objektif kriterlere bağlanarak bu hususlardaki belirsizlikler giderilmiştir. 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe giren yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi oranı yüzde 30'dan yüzde 20'ye indirilmiştir. Böylece kurum kazançları üzerindeki vergi yükü de yüzde 45'ten yüzde 34'e düşmüştür. Benzer şekilde Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle Gelir Vergisi tarife yapısı 4'e indirilmiş, en yük-sek vergi oranı ise yüzde 45'ten yüzde 35'e çekilmiştir. Asgari geçim indirimi müessesesi gelir vergisi sistemimize dâhil edilmiştir. Bu uygulama ile gelişmiş ülke örneklerinde olduğu gibi, ücretlinin medeni ve ailevi durumunu dikkate alarak asgari ücretin en az yarısından başlamak üzere büyük bir kısmı, bazı durumlarda ise tamamı vergi dışı bırakılmaktadır. Bu uygulama, istihdam üzerindeki vergi yükünü önemli ölçüde azaltacak ve Türkiye istihdam üzerindeki vergi yükleri sıralamasında OECD ülkeleri arasında 7 basamak daha iyi konuma gelecektir. Vergi politikamızın temel amacı, büyüme ve istihdam politikalarını destekleyici, makro ekonomik politikalarla uyumlu, etkin ve basit bir vergilendirme

sisteminin oluşturulmasıdır. Bu amaca ulaşabilmek için bir taraftan yatırım ortamının iyileştirilmesi, diğer taraftan da kayıtlı ekonomiye geçiş sürecinin hızlandırılması gerekmektedir. Bu ise ancak anlaşılabilir ve saydam bir vergi mevzuatı, öngörülebilir bir vergi yükü, düşük oranlı-geniş tabanlı bir vergi sistemi ve etkin bir vergi idaresi ile sağlanabilecektir.³⁵

C. VERGİ SORUNLARI VE ETKİLERİ

Vergi sistemi, refah yaklaşımı içerisinde kaynak ve gelir dağılımı yönünden değerlendirilebilir. Kaynak dağılımı etkisi, öncelikle kamu ve özel sektörlerin ekonomideki göreceli paylarının belirlenmesi, daha sonra ise özel sektör yönünden optimum kaynak dağılımının sağlanması yönlerinden değerlendirilir. Öncelikle vergilerin özel kesimden kamu kesimine kaynak aktarma potansiyeli büyük önem taşıdığı halde ikinci aşamada bu potansiyel veri olurken özel sektördeki göreceli fiyat ve aşırı yük etkileri ön plana çıkar.³⁶ Vergi sisteminde özel sektörden kaynak aktarma potansiyeli, milli gelir artışı karşısında vergi gelirlerinin artış hızını gösteren, vergilerin gelir elastiklik katsayısı ile ölçülür. Milli gelir artışı karşısında kamu harcamalarının göreceli olarak artırılması ile bunun yani artışın vergi gelirlerine dayandırılması, vergi gelirleri elastikliğinin "bir" katsayısının üzerinde olmasını gerektirmektedir. Vergi sisteminin özel sektör üzerindeki kısıtıcı etkisi kaçınılmazdır. Servet üzerinden alınan vergiler ile karine usulüne göre alınan vergilerin "transformasyon etkisi" ile üretimi artırma etkisi vardır. Çağdaş ekonomilerde bu çeşit vergiler yaygın olarak uygulanmadığı için günümüzde

³⁵ Erişim:http://www.maliye.gov.tr/basin_aciklama/4aral%C4%B1k2008-Genelkurul.pdf.

³⁶ Gülsen Kazgan, İzzettin Önder, Hasan Kirmanoğlu, Nihal Tuncer, "Türkiye'de Gelir Bölüşümü, Bozan Etkenler ve İyileştirilmesine İlişkin Politikalar ", *Ekonomik ve Sosyal Sorunlar-Çözüm Önerileri Dizisi*, TOBB, Ankara, (1992), s.115.

uygulanan vergiler gelir üzerinden olduğu için ekonomik faaliyetleri kısıtıcı etki yapmaktadır. Bu kısıtıcı etkinin boyutu kamu kesimine aktarılan kaynağa eşit olmaktadır. Ayrıca göreceli fiyat değişiklikleri ile kaynak dağılımını piyasa tercihlerinden fazla saptırmamaktadır.

Arz yönlü ekonomide uygulanan vergi politikasının iki temel amacı bulunmaktadır. İlki; optimum kaynak dağılımını fazla bozmamak, ikincisi; bozuk kaynak dağılımını düzeltici yönde etkillemektir. Bu amaçla göreceli fiyatların değiştirilmesi gerekirken aynı zamanda göreceli fiyatların hedeflenen yönde değiştirilmesi gerekmektedir. Vergi uygulamalarındaki istisna ve muafiyet hükümleri, kapsam içinde kalan faaliyetlerle dışarıda kalanlar arasında ciddi göreceli fiyat değişikliği olmaktadır. Vergi istisnalarından yararlanamayan faaliyet kollarındaki efektif vergi yükü, nominal oranların üzerine çıkmaktadır. Burada vergi oranının karesi katsayısı ile oluşan aşırı vergi yükü, özel kesimde vergi yolu ile sağlanan gelirin üzerinde kaynak kısılmasına neden olmakta ve sosyal refah kaybı olmaktadır.³⁷ Vergi sistemi gelir dağılımında düzeltici, hiç değilse bozmayıcı bir etki oluşturmalıdır. Vergi sisteminde yapılması istenilen düzenlemeler gelir dağılımı ve kaynak dağılımına yönelik olmaktadır. Bu amaçla yapılan öneriler şunlardır:

1. Kayıtlı ekonomiye geçiş süreci hızlandırılmalıdır.

2. Mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu artıracak yaklaşımlar üzerinde durularak vergi mevzuatının basitleştirilerek uygulanması çalışmaları daha etkin hale getirilmelidir.

3. Mükellef işlemleri basitleştirilmeli ve toplumun bütün kesimlerinde vergi bilinci yaygınlaştırılmalıdır.

4. Kurumlar Vergisi Kanununda olduğu gibi Gelir Vergisi Kanunu da gelişmiş ülke örnekleriyle paralel müesseseler içeren bir şekilde yeniden yazılmalıdır.

5. Serbest piyasa ekonomisiyle uyumlu, yatırımları ve istihdamı teşvik ederek sürdürülebilir ekonomik büyümeyi destekleyen, vergiye gönüllü uyumu artırarak kayıtlı ekonomiye geçiş sürecini hızlandıran, geniş tabanlı, etkin ve verimli bir vergi sistemi oluşturulmalıdır.

5. Ülkemizin ekonomik büyüme hedefine varabilmesi için, katma değeri yüksek ürünlerin üretilmesine yönelik araştırma-geliştirme faaliyetleri üzerindeki destek artırılmalıdır.

D. AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ POLİTİKASI VE TÜRKİYE'YE YANSIMALARI

Avrupa Birliği vergi politikası, AB' nin şekillenmesinde ikincil bir politikadır. Vergi politikasının saptanmasında ve uygulanmasında AB kurumlarının işlemleri belirleyici bir fonksiyona sahiptir. Vergi politikalarının belirlenmesinde AB' nin amacı ve hedefi önemli rol oynar. Birliğe dâhil devletlerin izledikleri ekonomik ve sosyal politikalar kendi milli yetki alanları içinde kaldığından kamu maliyesi araçlarının ve vergilendirmenin AB düzeyinde ekonomik ve sosyal politika amaçları ile kullanılması uygun olmamaktadır. Çünkü Roma Anlaşması, AB' de iktisat ve maliye politikasını ortak politika alanı olarak kabul etmemiştir. Bu nedenle AB' nin milli devletlerde geçerli olan anlamda ekonomik ya da sosyal amaçlı asli nitelikte bir vergi politikası yoktur. AB vergi aracını birlik içerisinde gelir dağılımını iyileştirmek, kaynak kullanımında etkinliği ve fiyat istikrarını sağlamak (tarım ürünleri dışında), istihdamı artırmak vs. ekonomik ve sosyal amaçlar

³⁷ a.g.e., s.117.

için kullanamamaktadır.³⁸ Birlik üyesi devletler vergi ile ilgili düzenlemelerini mali ihtiyaçları ve izledikleri ekonomik ve sosyal politika amaçlarına göre yönlendirirler. Fakat yine de AB bünyesinde birliğin izlediği veya izlemesi gereken temel politikaların hemen hepsinin vergilendirme ile ilgili yönleri vardır. Bu konuda kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımının tarım, ulaştırma ve rekabet politikaları ile bölgesel politikanın vergilendirme ile doğrudan bağlantısı vardır. Bu açıdan bakıldığında AB’de mali ihtiyaçları ve bütünleşme sürecinin gerektirdiği vergi düzenlemelerine ihtiyacı bulunmaktadır. Vergi politikası bu manada AB’ nin temel amaçlarına ulaşmada çok özel yer tutmakta fakat bunun olabilmesi için de özellikle üye devletlerin çoğu zaman aynı yönde olmayan çıkarlarının uzlaştırılması gerekmektedir.³⁹ Roma Anlaşması ve Paris Anlaşmasında vergilendirme ile ilgili bir takım hükümlere yer verilmiştir. Avrupa Birliği, vergi politikasını, vergi uyumlaştırması düzenlemeleri çerçevesinde uygulamaktadır. AB’ de vergi politikası ekonomik ve siyasal felsefesi temelinde süreklilik kazanınca başarılı olur. Roma Anlaşmasında topluluğun gümrük birliği temeli üzerine kurulduğu hükmü vardır. Bu tarzda gümrük birliği, üye devletler arasında gümrük vergilerinin, eş etkili yükümlülüklerin ve dış ticarete konu olmuş olan sınırlamaların kaldırılması, üye olmayan devletlere karşı ortak bir gümrük tarifesi-nin uygulanmasıdır. Ekonomik ve parasal birlik çerçevesinde AB vergi politikasının izlenmesi gereken genel ekonomik ve sosyal politikalarla

uyumu önem arz etmektedir. Çünkü vergi politikasının uygulanabilmesi için üye devletlerin birliğe gerektirdiği vergilendirme yetkisi devri, Roma Anlaşmasının 236. maddesinde öngörülen usullere uyulması doğrultusunda önem kazanmaktadır.⁴⁰ Fakat AB, vergi politikasını ekonomik birlik hedefinin dışındaki hedeflere ulaşmakta kullanamaz. 1992 yılında imzalanan Maastricht Anlaşmasında da vergi politikası ile ilgili olarak somut bir değişiklik öngörülmemiştir. Roma Anlaşmasından günümüze değin geniş bir perspektiften bakıldığında AB bünyesinde vergi politikası uygulamaları ile ilgili birçok düzenlemenin yapıldığı görülecektir. Roma Anlaşmasının vergilendirme ile ilgili hükümleri şunlardır:⁴¹

- Gümrük vergilerinin kaldırılması ve ortak gümrük tarifesinin kabulü

- Gümrük vergisine eş etkili yükümlülüklerin kaldırılması

- Vergi teşvik tedbirlerinin yasaklanması

Konuya Türkiye açısından bakıldığında Ankara Anlaşmasında ve Katma Protokolde vergilendirme konusunda Roma Anlaşmasındaki hükümlere benzer hükümler yer almaktadır. Roma Anlaşmasının 2. maddesinde Türkiye ile Birlik arasında bir gümrük birliği kurulacağı belirtilmiştir ve bu gerçekleşmiştir. Bu amaçla Türkiye’nin gümrük vergileri ile eş etkili mali yükümlülükleri kaldırması ile AB’ nin ortak gümrük tarifesine uyum kurması aşamalı bir plana bağlanmıştır. Türkiye’nin bu uyum için bazı ürünler için on iki, bazıları için ise yirmi iki yıllık indirimler öngörülmüştür.⁴² Genel olarak bakıldığında gerek Türkiye

³⁸ Nami Çağan, *Avrupa Birliği El Kitabı*, “Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri”, T.C., Merkez Bankası Personel Genel Müd., Ankara: (1995), II.Baskı, s.147.

³⁹ a.g.e., s.147.

⁴⁰ a.g.e., s.149.

⁴¹ a.g.e., s.151-152-153-154.

⁴² a.g.e., s.156.

gerek ise AB, yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmemiştir. AB ile Türkiye arasındaki gümrük birliğinin kamu maliyesi ve Türk vergi sistemi üzerindeki etkilerine bakıldığında kamu maliyesi açısından Katma Protokolde yer alan hükümler gereği ilk aşamada küçümsenmeyecek miktarda kamu geliri kaybı oluşmuştur. AB' nin bir kısım üçüncü ülkelere tanıdığı tercihli tarife rejimi Türkiye tarafından da benimsendiğinden Türkiye üçüncü ülkelere ucuz girdi ithal edememektedir. Türkiye sadece gümrük tarifesi aracılığıyla koruma yaptığından mali açıdan da zorlanmaktadır.⁴³ Nihayetinde kamu harcamalarını arttırıcı etki yapmıştır. Türkiye'den ABD'ye ihraç edilen sanayi ürününe Amerika yüksek vergi uygulamakta, Türkiye ABD'den mal ithal ederken üçüncü bir ülke olmaktan çıkarak, AB üyesi gibi işlem görmektedir.

Vergi politikası açısından katma değer vergisi ve özel tüketim vergileri alanında AB düzenlemelerine uyum sağlanabilecektir. Gümrük birliği anlaşmaları Roma Anlaşmasında yer alan ayrımcı vergi yasağı ve gümrük vergisine eş etkili mali yükümlülük yasağına koşut hükümler içermektedir.⁴⁴ Türkiye gümrük birliği içinde orta vadede uyumlaştırılan çok az özel tüketim vergisi dışındaki özel tüketim vergilerini koruyamamaktadır. Genel gider vergisi özelliği taşıyan özel tüketim vergisi pek çok ürünü vergi kapsamına aldığından AB hukuku yönünden ciddi engeller olmaktadır. Türkiye'de dolaylı vergilerle dolaysız vergilerin sistem içindeki ağırlığı kritik sınıra ulaştığından bu dağılımın dolaylı vergilerden yana bozulması vergi adaleti yönünden de son derece

sakıncalı olmaktadır. AB' den yeterli mali yardımın sağlanamaması sunucu Türkiye'nin bu gerekli uyum çalışmalarında da devlet bütçesine önemli bir mali yük eklenmektedir.⁴⁵

Altı yıl içinde Türkiye'nin Gümrük Birliği sebebiyle uğradığı dış ticaret kaybı 70 milyar doları aşmış, üçüncü ülkelerle yapacağı dış ticarete manevra imkânlarını tamamen kaybetmiştir. Türkiye Makedonya ve Azerbaycan ile AB izin vermediği için serbest ticaret anlaşması yapamamıştır. Böylece Gümrük Birliği nedeniyle Türkiye, üçüncü ülkelerle ticaretini ve mevzuatını Avrupa'nın denetimine bırakmıştır. Türkiye'nin sanayi ve ticaret sektörlerinin perakendecilik dâhil önemli bir bölümü AB sermayesinin eline geçmiştir.

Gümrük Birliği öncesinde 5 ila 10 milyar dolar arasında seyreden Türkiye'nin dış ticaret açığı, Gümrük Birliği sonrasında yıllık 15 ila 20 milyar dolar seviyesine çıkmıştır. 2000 yılında Gümrük Birliği yüzünden ortaya çıkan rekor dış ticaret açığı IMF'nin yanlış reçetesiyle birleşince, Türkiye 2001'de devalüasyona ve ekonomik krize sürüklenmiştir.⁴⁶

2007 yılı sonu itibarıyla ÖTV ve KDV gelirlerimiz düşük kalmış, gelirdeki artış vergi dışı ve özellikle Telekom taksidi gibi bir kerelik gelirlerden kaynaklanmış; harcamalar ise tarım transferleri, sağlık harcamaları ve kamu işçi ücret artışları nedeniyle yüksek çıkmıştır. Sürdürülebilir makro ekonomik istikrar için mali disiplinin kalitesi önemli konudur. Sosyal güvenlik, vergi ve işgücü piyasası gibi alanlardaki yapısal reformların ivedilikle gerçekleştirilmesi gerekmektedir.⁴⁷

⁴³ a.g.e., s.159.

⁴⁴ a.g.e., s.160.

⁴⁵ a.g.e., s.162.

⁴⁶ <http://www.turkatak.gen.tr>.

⁴⁷ <http://www.haberx.com/n/1066948/merkezden-kamu-maliyesi-uyarisi-uyarisi.htm>.

Türkiye 1980’de 24 Ocak Tedbirleri adı verilen bir IMF destekli program ile önce faiz ve fiyat kontrollerini kaldırarak malî serbestleşmeye doğru adım atmıştır. Bunu dış ticarete kontrollerin azaltıldığı veya kaldırıldığı dış ticaretin serbestleştirilmesi politikaları izlemiştir. Türkiye son yaşadığı malî kriz dâhil bugüne kadar IMF ile on sekiz tane Stand-By Anlaşması imzalamıştır. Bu durum malî ve ekonomik istikrar sağlanmadan sağlıklı bir ekonomik ve malî yapının oluşturulamayacağı ve piyasa ekonomisinin istenilen düzeye gelemeyeceği anlamına gelmektedir. Bununla birlikte Türkiye dâhil 1980’ler boyunca serbest piyasa deneyimi yaşayan ülkelerde güçlü bir piyasa ekonomisi kültürünün ve altyapısının oluştuğu da söylenebilir. Son yirmi yılda ortaya çıkan malî gelişmeler üç noktada toplanabilir

i- Söz konusu dönemde birçok ülke kamu malî yapılarını olumsuz etkileyen kamu açıkları ile karşılaşmışlardır. Bununla mücadelede hükümetlerin faaliyet alanlarını sınırlayan “malî kurlar” uygulamaya çalışmışlardır.

ii- Kamu maliyesindeki bozulmanın önlenmesi için uygulanan müdahaleci para ve maliye politikaları ancak bir kaç ülkede başarılı olabilmektedir.

iii-İstikrarın sağlanması için malî disipline ilişkin uzun vadeli bir düzenlemenin mutlaka yapılması gereği ortaya çıkmıştır.

Yukarıda yer alan gelişmeler içinde özellikle kamu maliyesinde disiplin sağlanması konusu çok önemlidir. Yirmi yıllık deneyimin sonucunda malî disiplinsizlikle istikrara ulaşılamayacağı ve piyasa ekonomisinin koşullarının oluşturulamayacağı gerçeği ortaya çıkmıştır.⁴⁸

Kamu maliyesi problemleri ortada dururken yani yüksek bütçe açıkları ve yüksek kamu borç stoku ile dönem dönem sağlanmış gibi gözükten

yüksek büyüme oranları hep hüsrarla sonuçlanmış ve bu nispeten yüksek oranlı büyüme dönemleri hep krizle sonuçlanmıştır.

1995–1998 arası yüksek büyüme oranlarının 1999 ve 2001 krizlerine dönüşmesi en tipik örnektir, zira 95-98 arası yüksek büyüme oranları kamu maliyesi sorunlarının tavan yaptığı dönemde denk gelmiştir ve elde edilmiş gibi gözükten kazanımlar hep kaybedilmiştir.

Türkiye yakın dönem tarihinde ilk kez 2002 sonrası yüksek büyüme oranlarını kamu maliyesi disiplini ile beraber sürdürmektedir ve kanımızca büyümenin süreklilik kazanmasının da en büyük garantisi mevcut mali disiplinin de kalıcı olmasıdır.

Kamu maliyesi alanında Türkiye son dönemlerde önemli kazanımlar elde etmekte ve bu sayede de büyüme süreci belirli risklere karşın kırılmadan sürdürülebilmektedir.

Kamu maliyesinde iyileşme demek bütçe açıklarının ve kamu borç stokunun düşmesi, belirli sınırların altına inmesi demektir. Üstelik kamu maliyesine ilişkin uluslararası standartlar da vardır ve bu sayede bir ülkenin kamu maliyesi yönetiminin performansını ölçmek çok zor değildir.

Tam üyelik yolunda mesafeler almaya çalıştığımız AB’de ekonomi alanında Maastricht standartları adı verilen kriterler vardır ve bu kriterlerden ikisi doğrudan kamu maliyesine ilişkindir. Bu kriterler doğrultusunda bütçe açıklarının milli gelirin yüzde 3’ünü, kamu borç stokunun da yine milli gelirin yüzde 60’ını geçmemesi gerekmektedir. Ve Türkiye 2000’li yıllara girerken bu standartların çok ama çok uzağında idi. Bu kriterlerden uzaklaşıldığı ölçüde enflasyon ve faiz oranlarını makul seviyelere çekmek yani istikrar ve büyüme olanaksızlaşmaktadır. Tıpkı yakın geçmişimizde yaşandığı gibi.

⁴⁸ <http://yordam.manas.kg/ekitap/pdf/Manasdergi/sbd2-2-03.pdf>.

Türkiye 2000’li yılların başında yüzde onu çok aşan (2000’de yüzde 11, 2001’de yüzde 16,5, 2002’de yüzde 14,6) bütçe açıkları yaşadı, kamu borç stoğu ise yüzde 100’ün üzerine çıktı. 2007 senesine girdiğimizde ise bütçe açıkları milli gelirin yüzde 2’sine, AB tanımlı kamu borç stoğu ise milli gelirin yüzde 61’ine inmiş bulunmaktadır.

Görüldüğü gibi iki çok yaşamsal Maastricht kriterinde AB standartları tutturulmuştur. Kamu maliyesi disiplini sürdürüldüğü ölçüde belirli bir süre içinde enflasyon ve faiz oranlarında da önemli düşüşler beklenmelidir. AB müzakere sürecinin sağlıklı işlemesi de işte tam bu nedenden çok önemlidir.

IV. ALTERNATİF ARAYIŞLAR VE POLİTİKALAR

A.KAMU HİZMETLERİNİN KONJONKTÜRE KARŞI AYARLANMASI

İstikrar politikalarının sonucunda elde edilen bilgilerden de anlaşılacağı üzere kamu harcamalarının neden olduğu bütçe açığı ya da fazlasının her bir doları, toplam talebin seviyesini düşürmek ya da yükseltmek yönünden en kuvvetli araçlardan biridir. Bütçe açığı ya da fazlasının etkinliği özel yatırım harcamalarındaki teşvik edici etkinin ihmal edildiği bütün durumlar içinde geçerlidir. Yine kaynakların tahsisi yönünde arz edilen kamusal mal ve hizmetler için yapılan harcamaların seviyesi, kaynakların tam istihdamını gerçekleştirecek şekilde olmalıdır.⁴⁹ Başlangıç olarak kamusal mal ve hizmetlerin arz edilen miktarının uygun seviyede olduğu varsayımı altında toplam talep seviyesinde istikrarın sağlan-

bilmesi için kamusal mal ve hizmetlerin seviyesinde her hangi bir değişiklik yapmaya ihtiyaç yoktur. Bu konuda istikrarın sağlanmasında vergi ve transferler ile ilgili düzenlemelere güvenilmedir. Bayındır harcamaları anti enflasyonist politikada yeri yoktur fakat depresyon sırasında neden olunan talep artışının prodüktif üretime yöneltilmesi iyidir. Özel talebi artıran transfer harcamaları prodüktif üretimi artırmada faydalıdır. Anti enflasyonist politikada kamu harcamalarını azaltmak yerine vergilerin (özel lüks tüketim harcamalarını azaltacak) artırılması doğru olacaktır.⁵⁰ Bütün bu faaliyetler sırasında gözden kaçmaması gereken husus; kamu hizmetlerinin uygun seviyesine kısa sürede erişilemeyeceğidir. Özellikle kamu harcamalarının konjonktür devrelerinde talebin azaldığı durumlarda yapısal sorunlar ön plana çıkabilir. Bölgesel açıdan depresyonun etkileri yönünde önemli farklılıklar oluşabilir. Böyle bir durumda bölgesel bir önlem gerekebilir. Çözüm üretmede adil olmaması ve etkin olmayışı nedeniyle vergi transferleri makul olmayabilir. Vergi transferleri yapılırsa bile gelir dağılımını bozması nedeniyle sosyal yönden arzu edilmemektedir.⁵¹ Böyle bir durumda işgücüne sübvansiyon vermek veya bayındırlık harcamalarını artırmak daha doğru olabilir. Sosyal mallara olan talebin konjonktür devresi boyunca değişmemesi durumunda da vergi ve transfer ayarlamalarına gidilebilir. Özel yatırımlardan alınan kaynakların tamamının o anki özel ihtiyaçların artan talebi gidermeye verilebilir. Çünkü kaynakların bir kısmı sosyal ihtiyaçların artan talebinin karşılanması için kullanılabilir.

⁴⁹ Richard A. Musgrave, *Maliye Politikası*, Çev: Orhan Şener, Ankara: Alkım Kitabevi (1987), s.154.

⁵⁰ a.g.e., s.155.

⁵¹ a.g.e.

B. AĞIR VE HAFİF VERGİ AYIRIMI

Konjonktürel vergi politikasının yapısal yönleri verginin (konulan veya kaldırılan) özel harcamaları ağır ya da hafif şekilde etkilemesine bağlı olarak vergi gelirinin her bir kuruluşundaki artışın üzerinde çok ya da az etkin olacağı şeklinde olacaktır. Ağır vergiler; vergi gelirinin her bir kuruluşundaki artış nedeniyle mükellefin harcamalarında oldukça fazla azalmalara neden olan vergilerdir. Hafif vergiler; mükellefin harcamalarında daha az düşmeye yol açan vergilerdir. Ağır ve hafif vergiler arasında yapılacak seçim, sık sık maliye politikasının ikinci derecedeki amaçlara baz olarak alınmaktadır. Vergi gelirlerinin artırılmasının zorunlu olduğu bir durumda ağır vergiler konulmaktadır. Şayet vergi gelirinin azaltılmasının gerekliliği durumunda ise hafif vergi konulmaktadır.⁵² Maliye politikasının ikinci derecedeki amacı kamu borçlarının seviyesini en aza indirmek ise böyle bir durumda hafif vergiler iyi vergiler olmaktadır. Vergi gelirleri artırılmak isteniyorsa büyük bir geliri ya da artığın vergilendirilmesini sağlayacak vergi hafif türden olmalıdır. Vergi gelirleri azaltılmak isteniyorsa gerekli azalışı daha az yıldıran sağlayacağından ağır vergilere başvurulmalıdır. İkinci nitelikteki amaç, ortalama (aşağı ya da yukarı doğru) ağır vergilerde olmalıdır. Yatırımların vergileme sonucu etkilenmemesi için ağır vergiler azalan oranlı, depresyon döneminde azalan oranlı ve refah döneminde ise artan oranlı vergi politikaları uygulanmalıdır. Vergilemenin yatırımlar üzerinde etkili olması durumunda bu uygulamalar değiştirilebilir ya da yeniden düzenlenebilir.

Depresyon döneminde azalan oranlı vergilerin artan oranlı vergilerden daha ağır oldukları düşünülse de enflasyon döneminde böyle bir şey söylemek doğru olmaz. Depresyon döneminde tüketim vergileri uygulamasının nedeni bu vergilerin oldukça önemli deflasyonist etkiler oluşturduğu savıdır.⁵³ Bu tarz uygulama kamu borçlanması endişesi nedeniyle gelir dağılımına ilişkin politikaların desteklenmesi için kuvvetli bir delil olmaktadır. Fakat depresyon zamanında artan oranlı vergi uygulaması için iyi bir ortam, bir enflasyon devresini izleyen depresyon devresi olmasıdır. Gelir dağılımı politikaları açısından istikrar politikaları bu uygulamalar yönüyle tarafsız görünmektedir. Net bütçedeki artan oranlılık yapısı konjonktür dönemi boyunca değişebilmekte fakat gelir dağılımı bütçesinde bir değişiklik yapmayabilir. Aksine toplam bütçede bulunan gelir dağılımına ilişkin düzenlemelerin pozisyonu ile alakalı olabilir. Tam istihdam ve fiyat seviyesi istikrarı, gelirin makul dağılımı bozulmadan sağlanabileceğinden gelir dağılımına yönelik yapılabilecek ayarlamalar etkin bir istikrar politikası için gerekli görülmektedir. Bu durumun her zaman istisnaları olmakla birlikte genel kuralı bozmamaktadır.⁵⁴

C. VERGİLEME VE MALİ DİSİPLİN

Kamu hizmetlerinin genişlemesi ile aşırı düzeyde kamusal mal üretimi olabilir. Bu durumda fırsat maliyetinin bir göstergesi olarak vergilerin etkinliği azalabilir. Bütçede fazlalık olduğu zamanlarda halkın kamu hizmetlerinin gerçek değerinden daha pahalıya üretildiği ve kamusal mal

⁵² a.g.e., s.159.

⁵³ a.g.e., s.160.

⁵⁴ a.g.e., s.161.

arzının yetersiz ola-cağı düşüncesi olasıdır. Amaçlar arasında çıkacak bir çatışma sonucu vergilemenin kontrol fonksiyonu kamu hizmetlerinin düşük ya da yüksek fiyatlandırıldığı şeklindeki kamuoyu tepkisini önleyebilecektir.⁵⁵ Bütçenin denk olması şeklindeki geleneksel bütçe politikası gereği maliye politikasının disiplin (kontrol) sağlama amacını ifade etmektedir. Bu kural gereği harcamalardaki 1 dolarlık artış daima 1 dolarlık vergi artışını ve harcamalardaki 1 dolarlık düşme ise; 1 dolarlık vergi indirimini gerektirir. Milli gelir seviyesini düşürürken kamu harcamalarında bir azaltmayı ya da vergi oranında bir artışı gerektirir. Milli gelir seviyesi yükselirken de kamu harcamalarında bir artış ya da vergi oranında azaltmayı gerektirir. Alternatif politikalar çerçevesinde depresyon sırasında ortaya çıkan bütçe açığı bunu izleyecek refah yıllarında fazlalıkla bağlanacak olan bütçelere eklenebilir. Başka bir alternatif politikaya göre konjonktür devresi boyunca harcama programının sabit tutulması ve bütçeyi tam istihdam milli gelir seviyesinde dengede tutacak vergi oranının saptanması tavsiye edilmektedir.⁵⁶ Bu çeşit politika uygulaması vergi harcama yapısındaki yapısal esnekliğin otomatik işleyişinin bir sonucu olarak bütçe açığı ve fazlasını giderecek olan konjonktüre karşı dalgalanmaların ortaya çıkmasına imkân verecektir. Yine bu politika ile herhangi bir yeni harcama programı tam istihdam milli gelir seviyesinde kendisine eşit bir artışa imkân verecek şekilde vergi oranında bir artışı gerektirmektedir. Kamu hizmetleri depresyon zamanında dü-

şük, refah zamanında yüksek şekilde fiyatlandırılır. Kamu hizmetlerinin fiyatları ile maliyetleri arasındaki fark, bütçe açığı ve artığının olduğu durumlara göre daha azdır. Nihayetinde bu politika disiplin amacı yönünden oldukça yeterli olduğu halde istikrar yönünden yetersiz kalmaktadır. Fakat bu politika ile tam istihdam milli gelir seviyesinde harcamalara eşit gelir artışını sağlayacak şekilde vergi oranının saptanması milli gelirin tam istihdam seviyesini etkileyecek olan dalgalanmaları önleyici istikrarı yakalaması mümkündür.⁵⁷

Tam istihdam milli gelir seviyesini sağlayacak bütçe denkliliğini elde edecek şekilde vergi oranı saptandığında tam istihdamın devam ettirilmesi ya da ona ulaşılması garanti edilemez. Tam istihdamı sağlayabilmek için bütçenin gerekli açık ya da artıkle bağlanmasına imkân verecek şekilde vergi oranı saptandığında durum değişmektedir. Deflasyonun geçerli olduğu ve belli bir kamu hizmeti sağlayacak şekilde bütçe açığı olması halinde tam istihdam milli gelir seviyesine ulaşıldığında halk, kamu hizmetlerinin artırılmasını ya da azaltılmasını isteyebilir. Halkın talebi sabit seviyede tutulursa vergi gelirlerinde gerekli olan artış ya da düşme, kamu hizmetlerindeki değişiklikten daha fazla olmaktadır. Kamu hizmetleri bir dereceye kadar yüksek bir seviyede fiyatlandırılmaktadır.⁵⁸

Bir ülke ekonomisinde istikrarın var olabilmesi için en başta mali disiplinin mevcut olması gerekir. Mali disiplin, kamu maliyesinde gelirler ve giderler arasında bir dengenin olması anlamına

⁵⁵ a.g.e., s.162.

⁵⁶ a.g.e., s.163.

⁵⁷ a.g.e., s.164.

⁵⁸ a.g.e., s.165.

gelir. Mali disiplin, mali sorumluluk ahlakının bir gereğidir. Mali disiplinsizlik sorunu, hükümetlerin sorumsuzca harcamaları artırmaları, keyfi ve takdiri olarak vergileme yetkisini kullanmaları, diledikleri ölçüde iç ve dış borçlanmaya başvurmaları neticesinde ortaya çıkar. Mali disiplinsizlik kamu ekonomisinde vergi ve borç yükünün ağırlaşmasına neden olur. Ağır vergi yükü bir taraftan toplam tasarruflar, yatırımlar ve çalışma gayreti üzerinde olumsuz sonuçlar doğurarak ekonomik büyümeyi olumsuz olarak etkilerken, öte taraftan vergi kaçakçılığına yol açarak kayıt dışı ekonominin genişlemesine neden olur. Toplam borç yükünün artması ise devleti adım adım faiz batağına doğru sürükler. Bu ise üretim ekonomisinin daralmasına, rant ekonomisinin ise genişlemesine neden olur. Kamu harcamaları Mali disiplinsizlik sorunu kamu harcamalarının sürekli bir artış trendi içerisinde olması neticesinde ortaya çıkmaktadır. Kamu maliyesinde 'kamu harcamalarının artışı kanunu' ya da bu ilişkiyi ilk defa ele alan iktisatçının soyadı ile anılan 'Wagner Kanunu', hükümetlerin ekonomik, sosyal, siyasal nedenlerle kamu harcamalarını sürekli artırdıklarını ortaya koymaktadır. Artan devlet harcamaları ise kamu kesimi borçlanma ihtiyacını artırmaktadır. Giderek artan kamu harcamalarının tamamen vergilerle finanse edilememesi veya oy kaybına uğramamak için bilinçli olarak vergilere başvurulmaması ister istemez vergi dışı finansman araçlarının kullanılmasını gündeme getirmektedir. Vergi dışı finansman araçlarının başlıcaları borçlanma ve emisyondur. Kamu gelir ve giderleri arasındaki dengesizliği ortadan kaldırmak için borçlanmaya başvurulması devletin faiz yükünü artırırken, borcun itfası döneminde tekrar kaynak bulma sorununu gündem getirmektedir. Kamu açıklarını finanse etmek için hükümetlerin başvurdukları bir diğer yol 'senyora'

adı verilen para basma suretiyle elde edilen gelirdir. Hükümetlerin merkez bankalarına müdahale etmesi ile para arzı artırılmakta, bu da nihai olarak enflasyona neden olmaktadır. Hükümetlerin merkez bankası üzerindeki baskı ve müdahaleleri neticesinde bu defa parasal disiplinsizlik sorunu ortaya çıkmaktadır. Parasal genişleme, parasal istikrarı bozmakta, bu da sonuç olarak makroekonomik dengeyi ve fiyat istikrarını tamamen altüst etmektedir. Çok uzun yıllar Türkiye ekonomisindeki sorunların ana kaynağını mali disiplinsizlik ve bunun sonucu olan parasal disiplinsizlik oluşturmuştur. Kalıcı çözüm hükümetlerin sorumsuzca kullandıkları harcama, vergileme, borçlanma ve para basma yetkilerini sınırlamaktır. Sınırsızca ve sorumsuzca kullanılan maliye ve para politikası araçları makro ekonomideki sorunların oluşmasının temel nedenidir. Bu nedenle yapılması gereken mali ve parasal disiplini tesis etmektir. Bunu yapabilmenin tek çıkar yolu bir ekonomik anayasa oluşturmaktır. Ekonomik anayasa, siyasal iktidarların ekonomi üzerindeki takdiri ve keyfi müdahalelerini azaltmayı amaçlayan, dolayısıyla ekonominin istikrar içinde işlemesine yönelik bir reformdur. Ekonomik anayasa reformunun amacı mali ve parasal disiplini tesis etmek, hükümetlerin seçim ekonomisi ve popülist politikalar uygulamalarını engellemek, devletin sınırlandırılması ile bireylerin ekonomik hak ve özgürlüklerini korumak ve güvence altına almaktır. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin imzaladıkları Maastricht Anlaşması, üye ülke hükümetlerinin iktisat politikaları üzerindeki yetkilerini belirli kriterler çerçevesinde sınırlandırmıştır. Ekonomik ve Parasal Birlik için üzerinde uzlaşılan kriterlere göre birliğe üye ülkelerde genel olarak bütçe açıklarının GSYİH'ye oranı ve toplam borçların GSYİH'ye oranı belirli limitlerle bağlanmıştır. Birliğe üye ülkeler enflasyon ve

uzun vadeli devlet tahvillerine ödenen faiz oranı konusunda da sınırlamalara tabidir. Maastricht anlaşması bir tür ekonomik anayasa görünümündedir. Amaç, hükümetlerin makro ekonomi yönetimindeki keyfiyetine son vermek, mali ve parasal disiplini sağlamaktır. Avrupa Birliği'ne tam üyeliği hedefleyen Türkiye'nin en başta ekonomisini disiplin altına alması zaruridir. Avrupa Birliği'ne tam üyelik hedefinin ötesinde, ülkemizde kamu finansmanındaki dengesizliklerin ortadan kaldırılması için ekonomik anayasa reformu kaçınılmazdır. Önemli olan 'Nasıl bir ekonomik anayasa?' sorusundan önce 'Niçin ekonomik anayasa gereklidir?' sorusu üzerinde yoğunlaşmak ve bu konuda uzlaşmaktır. Önemli olan hükümetlerin sahip oldukları ekonomi politikası araçları üzerindeki yetkilerinin sınırsız olamayacağı konusunda kamuoyunu daha fazla bilgilendirmektir. Önemli olan iktidarın sınırlandırılmasının anayasal demokrasinin temeli olduğunu geniş bir kesime anlatabilmektir. Ekonomik anayasanın içeriği üzerinde tartışmak ve bu konuda enerjimizi bütünüyle tüketmek yerine, öncelikle ekonomik anayasanın gerekli olduğu konusunda uzlaşmamız daha önem taşımaktadır.⁵⁹

Klasik sistemde borçlanma ile finansman ve vergi arasında yapılacak seçim, özel sektörden çekilecek olan kaynakların tüketim ve sermaye birikimi arasındaki paylaşımını belirlediğinden büyük önem arz eder. Vergi ile finansman yolu,

mükellefin marjinal tüketim meyline bağlı olarak özel sermaye biri-kimi ve özel tüketimin her ikisinden de kaynak çekimine neden olur.⁶⁰ Borçlanma ile finansman ve vergi ile finansman arasında yapılacak tercih özel sermaye birikiminden önemli ölçüde yapılacak olan kaynak çekimi ile özel tüketimden yine önemli ölçüde yapılacak kaynak çekimi arasında bir seçim yapılmasını gerektirebilir. Büyüme oranını yükseltmek için planlanmış bir mali politika, vergi ile finansman yöntemine bağlı olurken, hali hazırdaki tüketim seviyesini artırmak için tasarlanan bir politika, borçlanma ile finansman yöntemine bağlı olacaktır. Borçlanma ile vergi finansmanı arasında devletin yapacağı seçim bahsi geçen sürecin bir parçası olacaktır.

Kamu geliri oluşturmada devletin uygulayacağı borçlanma ile ilgili alternatif politikalar şunlardır:

- a. Yararlanıldığında ödeme finansmanı⁶¹
- b. Nesiller arası eşitlik⁶²
- c. Yaşlılık sigortası⁶³
- d. Gelir dağılımını düzenlemek için yapılan borçlanma ile finansman⁶⁴
- e. Vergi kaybını azaltmak için borçlanma ile finansman yoluna gidilmesi⁶⁵
- f. Kendi kendini finanse eden projeler için yapılan borçlanma⁶⁶
- g. Sermaye birikimi yaklaşımı

⁵⁹ <http://www.canaktan.org.tr>.

⁶⁰ a.g.e., s.208.

⁶¹ a.g.e., s.210.

⁶² a.g.e., s.216.

⁶³ a.g.e., s.219.

⁶⁴ a.g.e., s.222.

⁶⁵ a.g.e., s.223.

⁶⁶ a.g.e., s.225-226.

Borçlanma ile ilgili alternatif politika araçlarının sadece türleri ifade edilmiş olup konunun detayına inilmemiştir. Arzu edilmesi halinde işaret edilen dipnottaki kaynağa başvurup mikro bazda inceleme yapılabilir.

V. SONUÇ

Her ne kadar vergiler devletin hükümlerlik gücünden doğsa da, vergisel düzenlemeler anayasal düzenlemelerden uzaklaşır ve sosyal devlet anlayışını kaybederse “zorlama” ortaya çıkar. Bu tarz bir gelişme, vergilerin verimli olmasını zorlaştırır. Devlet herkes tarafından da bilindiği gibi halkına daha iyi hizmet sunabilmek için vergisel düzenlemeler yapmaktadır. Bunun adı; halktan aldığını yine halka vermektir. Özünde, gayet mantıklı bir anlayıştır.

Vergisel düzenlemelere vergi yükümlülerinin güvenini tesis edebilmek birinci derecede optimal vergileme ilkelerinin anayasal güvence altına alınmasıyla mümkündür. Günümüzde, maliyeciler bu hususta başlıca şu iki reformu önermektedirler:

- Vergi konularının anayasada açık olarak belirlenmesi,
- Vergilerin “düz oranlı” olarak anayasada belirlenmesi.⁶⁷

Yeni anlayış tarzlarında mükelleflerine sorumluluk bilinci aşılayarak sosyal devlet anlayışı içerisinde anayasal düzenlemelerle şeffaflığı ve aleniyeti getirmeyi amaçlayan politikalar gerekmektedir. Vergi düzenlemelerinin anayasal düzeyde dizayn edilmesi gerekmektedir. Alternatif arayışlarla elde edilen bulgular bu sonucu destekler görünümündedir.

KAYNAKÇA

- AKSOY Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 4.Baskı. İstanbul, 1996.
- BELLEK İhsan Bahri, **‘Sosyal Devlet İlkesi ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi’** Vergi Sorun-ları Dergisi, Haziran 1997, sayı:105
- ÇAĞAN Nami, **“Avrupa Birliği Vergi Politikası ve Türkiye Üzerindeki Etkileri”**, Avrupa Birliği El Kitabı, T:C: Merkez Bankası Personel Genel Müd., II.Baskı,Ankara, 1995
- ÇİMAT Ali, **“Türk Vergi Sistemi ve Aksayan Yönleri”**, Vergi Raporu, Nisan-Mayıs 1998, sayı:34, s.59.
- ÇİMAT Ali, **“Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi ile İlişkisi II”**, Vergi Raporu, Ekim-Kasım 1996, Sayı:25
- KARAYILMAZLAR Ekrem, **“Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgeleri’nin Kalkındırılmasında Vergi Politikalarının Rolü”**, Vergi Raporu, Aralık-Ocak 1994, sayı:48
- KAZGAN Gülten, ÖNDER İzzettin, KIRMANOĞLU Hasan, TUNCER Nihal, **‘Türkiye’de Gelir Bölüşümü, Bozan Etkenler ve İyileştirilmesine İlişkin Politikalar’**,Ekonomik ve Sosyal Sorunlar-Çözüm Önerileri Dizisi, TOBB, Ankara, 1992
- MUSGRAVE Richard A., **Maliye Politikası**, Çev: Orhan ŞENER, Alkım Kitapevi, Ankara
- MUTLU Faruk, **“Vergi Reform Tasarısı Üzerine Bir Değerlendirme”**, Vergi Raporu, Ekim-Kasım 1997, sayı:31
- ÖZYILMAZ Namık, **“Kamu Gelirleri Politikaları ve Vergi Reformu”**, Vergi Raporu, Ekim-Kasım 1993, sayı:7

⁶⁷ Erişim:<http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale128.pdf>.

• **VARCAN Nezih, Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu**, Anadolu Üniv. Yayın no:208, Eskişehir, 1987

• **YALTI SOYDAN Billur, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”**, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 1998, sayı:119

İnternet Siteleri

<http://www.yigitoglu.org.tr>.

http://www.ekodialog.com/kamu_maliyesi/vergi_yuku_vergi_tazyiki.html.

http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/tugen-turkiyenin-ekonomik-vergi.pdf.

http://www.maliye.gov.tr/basin_aciklama/4aral%C4%B1k2008-Genelkurul.pdf.

<http://www.onlinekaynak.com>.

<http://www.canaktan.org.tr>.

<http://www.ceis.org.tr/dergiDocs/makale128.pdf>.

<http://yordam.manas.kg/ekitap/pdf/Manasdergi/sbd2-2-03.pdf>.

<http://www.haberx.com/n/1066948/merkezden-kamu-maliyesi-uyarisi-uyarisi.htm>.