

TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜNÜN GELİŞİMİ: 2000 SONRASI DÖNEM ANALİZİ

DEVELOPMENT OF TAX BURDEN IN TURKEY:
AN ANALYSIS ON THE PERIOD AFTER 2000



Temel GÜRDAL*



Hakan YAVUZ**

ÖZ

Türkiye'nin son yıllarda yaşadığı ekonomik istikrarının arkasında, mali gerçekleştirmelerin etkili olduğu söylenebilir. Özellikle bütçe (kamu harcaması, vergiler) ve borçlanma alanında yaşanan olumlu gelişmeler, ekonomik istikrarın temel dinamikleri arasında yer almaktadır. Vergi tahsilâtının verimli ve etkin bir şekilde yapılması da bu gelişmeleri doğrudan etkilemektedir. Mali yılbaşında hedeflenen vergi tahsilâtına ulaşamaması durumunda, bütçe hesaplarının denkleştirilmesi amacıyla diğer kamu gelir türleri alternatif olarak kullanılabilir. Ancak etkinlik ve verimlilik açısından en önemli kamu gelir kaynağının vergiler olduğu söylenebilir. Dolayısıyla vergilerin en az kayıp, kaçak ve en yüksek etkinlikte tahsil edilebilmesi son derece önemlidir. İşte tam bu noktada, ülkemizde belirli ürünler üzerinden çok yüksek miktarda ve/veya oranda vergi alındığı sıklıkla tartışılmaktadır. Söz

ABSTRACT

It can be said that financial incentives are the significant causes of economic stability of Turkey in recent years. Especially positive developments in the budget (public expenditure, tax) and borrowing are among the basic dynamics of economic stability. Efficiency of tax collection directly affect these developments. If the targeted tax collection can not be achieved in the beginning of the financial year, other types of public income can be used as alternatives to compensate the budget accounts. However, it can be said that taxation is the most important source of public revenue in terms of efficiency and productivity. Therefore, it is of great importance that taxes are collected with minimum loss, leakage and highest efficiency. At this point, it is often argued that high amounts and / or taxes are levied on certain products in our

* Prof. Dr., Sakarya Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü

** Yrd. Doç. Dr., Sakarya Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Bölümü

M.G.T.: 21.11.2016 / M.K.T.: 23.01.2017

konusu tartışmaların yoğunlaştığı konulardan biri de “vergi yükü”dür. Bu çalışmada, Türkiye’de son on beş yılda vergi gelirlerinin gelişimi çeşitli açılardan değerlendirilerek, vergi türleri itibarıyla gerçekleşen vergi yüklerinin analizi ve vergi yükünde Türkiye’nin OECD ülkelerine göre konumunun tespit edilmesi amaçlanmıştır. Çalışma boyunca yapılan incelemeler sonucunda Türkiye’de dolaylı vergi yükünün dolaysız vergi yükünden yüksek olduğu ve yükün en fazla olduğu vergilerin sırasıyla KDV, ÖTV, gelir ve kurumlar vergisi olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Vergi Yükü, OECD, Türkiye.

country. One of the issues that these discussions focus on is the “tax burden”. In this study, the development of tax revenues in Turkey in the last fifteen years is evaluated from various point of views, and analyze on the tax burden according to tax types and determination of the position of Turkey to OECD countries is made. As a result of the studies carried out, it is determined that the indirect tax burden in Turkey is higher than the direct tax burden in Turkey and the tax with the highest burden is respectively VAT, SCT, income and corporation tax.

Keywords: Tax, tax burden, OECD, Turkey

1- GİRİŞ

Tarihsel süreçte kamu sektörünün giderek büyümesinde, 1929 Dünya Ekonomik Krizi sonrasında yaşanan gelişmelerin etkisinin olduğu söylenebilir. Bu süreçte kamu kesiminin büyüklüğünün birçok nedene bağlı olarak artması kamusal hizmetlerde verimlilik, etkinlik, memnuniyet, şeffaflık, vb. kavramları ön plana çıkarmıştır. Bununla birlikte, özellikle 1980 sonrasında büyüme trendinde olan kamu sektörünün ekonomideki payını azaltmak amacıyla özellikle de 2000 yılından sonra özelleştirme çalışmaları hız kazanmıştır. Ancak kamu sektörünün ekonomideki payı günümüze kadar birçok ülkede artmıştır.

Bu duruma paralel olarak; insanların hayat standardının yükselmesi, bilimsel ve teknik gelişmeler, nüfusta meydana gelen değişimler, vb. faktörler de kamu harcamaları birçok ülkede arttırmıştır. Kamu harcamalarına olan talep ne kadar artarsa artsın netice itibarıyla kamu harcamaları, kamu gelirlerinin artış nispetine göre arttırılabilmektedir. Aksi halde ortaya çıkan kamu açığı, önemli makro ekonomik sorunlara yol açabilir. Dolayısıyla, 1960 sonrası dünya konjonktüründe kamu harcamaları ile birlikte kamu gelirleri -özellikle vergiler- de artmıştır.¹

Günümüzde modern toplumların, toplumsal ihtiyaçların finansmanının karşılanmasında, en verimli, etkin, istikrarlı ve olağan gelirin vergi gelirleri olduğu söylenebilir. Türkiye’de söz konusu finansmanda bazı yıllar farklılık gösterse de, vergilerin payı %80-%90 seviyesine yakın olduğu için, toplumdaki vergi uyumunun yüksek, dolayısıyla da vergi kaçırmanın minimum düzeyde olması oldukça önemlidir. Bununla birlikte, vergi gelirleri hedefine ulaşılmasında mükellef kadar vergi idaresinin etkinliği ve mükellef odaklı bir vergileme anlayışına sahip olması gerekmektedir. Aksi halde, mükelleften kopuk bir vergileme zihniyeti vergi gelirlerinin elde edilebilmesini zorlaştıracaktır.

Devletin görev ve sorumluluklarında meydana gelen değişmelerin de etkisiyle yıllar itibarıyla kamu harcamalarında yaşanan değişikliklere paralel olarak, vergilerin kamu gelirleri içindeki payı ve

¹ E. Gül, H. Yavuz, (2010), AB’nin Yeni Üyeleri İle Türkiye’de Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1996-2008 Dönemi, Maliye Dergisi, sayı: 158, Ocak-Haziran, s. 164-178.

vergi yükü, vergi türlerine göre değişiklik göstermiştir. Bu değişiklikler ülkelerin içinde bulunduğu ekonomik koşullara ve gelişmişlik seviyelerine göre farklılık gösterebilir.

Artan kamusal harcamalarının finansmanı için vergi gelirlerini yıllar itibariyle en azından kamusal harcamalardaki artış oranı kadar arttırma zorunluluğu vergi yükü konusunu gündeme getirmektedir. Bilindiği gibi, vergileme alanında ülke gündemlerini en fazla meşgul eden konuların başında gelen vergi yükü konusu, maliyeciler, diğer sosyal bilimlerdeki araştırmacılar, STK'lar, iş adamları, vergi mükellefleri ve daha birçok iktisadi aktörün ilgisini çeken ve yakından takip edilen bir konudur. Bununla birlikte, bir ülkede çeşitli vergi yükü göstergeleri, ekonomideki kaynakların vergi aracılığıyla ne kadarlık bir kısmının kamu sektörüne aktarıldığını göstermektedir.

Vergi aracılığıyla kamu kesimine aktarılan kaynakların boyutunun tespitinde ve etkilerinin değerlendirilmesinde, vergi yükü hesaplamaları önemli bir göstergedir. Vergi yüküne ilişkin hesaplamalar, vergilerin farklı etkilerini ortaya koymak için fonksiyonel olduğu gibi ideal bir vergi sistemi oluşturmak ve mevcut vergi sistemini değerlendirmek bakımından da aydınlatıcı olabilir. Bununla birlikte, vergi yükü hesaplamaları, ekonomik, mali ve sosyal yapıya ilişkin ayrıntılı analizlerin yapılabilmesi ve takip edilecek tutarlı, etkin, verimli, rasyonel politikaların belirlenmesi açısından da önem taşımaktadır.²

Vergi yükü hesaplamalarının söz konusu öneminin yanı sıra, verginin mükelleflerin iktisadi gücünde bir azalmaya sebep olması, psikolojik açıdan da bir yük oluşturması ve vergi adaleti konusunda tartışmalara neden olması açısından da önem arz eder.³ Vergi yükü hesaplamalarında gelir unsurunun göz ardı edilmemesi son derece önemlidir. Ülkeyi ilgilendiren hesaplamalarda milli gelir, bireyi ilgilendiren hesaplamalarda ise bireysel gelir dikkate alınmalıdır. Ancak ödeme gücünün göstergeleri arasında gelirden başka servet ve harcama da bulunmaktadır. Bu nedenle mevcut vergi yükü hesaplamalarının bu niteliği gözden uzak tutulmamalıdır. Diğer taraftan, özellikle bireysel vergi yükü hesaplamalarında, yararlanılan kamusal hizmetlerin parasal değeri ve verginin yansıması gibi kavramlar dikkate alınmadan yapılan yorumlar ve karşılaştırmalar, vergi yükünün gerçek bir gösterge olma niteliğini azaltabilir.⁴

Bir ülkede, vergi yükünün dolaylı ve dolaysız olarak dağılımı vergi adaletini doğrudan etkileyebilmektedir. Genellikle dolaysız veya doğrudan vergiler -çoğunlukla da gelir vergisi- artan oranlı alındığından mükelleflerce daha adil bir vergi olarak algılanmaktadır. Diğer taraftan, dolaylı vergiler, zengin ve fakir ayırımına göre tahsil edemediğinden dolayı vergi dağıtımında adaletsizliğin ortaya çıkmasına neden olabilir. Dolayısıyla, bir ülkede, verginin adil dağıtılıp dağıtılmadığının bir göstergesi olarak, vergi yükündeki doğrudan ve dolaylı vergilerin oranı dikkate alınabilir.⁵ Vergi yükünün yüksek olduğu ülkelerde esasen verginin yeniden dağılım görevini daha etkin bir şekilde yerine getirdiği söylenebilir.⁶ Vergi yükünün adaletli dağıtılıp dağıtılmaması bireylerin devlete olan bağlılığını veya bakışını doğru-

² T. Gürdal, (2009), Türkiye'de Bölgelere Göre Toplumsal Vergi Yükü, Gazi Kitabevi, Ankara.

³ İ. Öztürk, A. Ozansoy, (2011), Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi, Maliye Dergisi, sayı: 161, Temmuz-Aralık, s. 197-214.

⁴ A. Tekbaş, G. Dökmen, (2007), Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı, Maliye Dergisi, sayı: 153, Temmuz-Aralık, s. 195-213.

⁵ M. G. Kaya, P. H. Kaya (2016), The Relationship between Tax Structure and Economic Developedness: Comparison of Turkey and OECD Countries, International Journal of Innovative Science, Engineering & Technology, vol. 3, issue: 7, s. 276-285.

⁶ Heshmati, A, Kim, J. and Park D. (2014), Fiscal Policy and Inclusive Growth in Advanced Countries: Their Experience and Implications for Asia, ADB Economics Working Paper Series, no: 422, December.

dan etkileyebilmektedir. Bu durum, vergi aracılığıyla devlet-vatandaş ilişkilerinin pozitif bir şekilde tesisi bakımından kamu otoritelerine önemli fırsatlar da sunmaktadır.⁷ Ancak söz konusu ilişkilerdeki bir zedelenme, devlet-vatandaş ilişkilerinin tesisini oluşturmada durumu tersine çevirebilir. Bu açıdan vatandaşların ülkedeki vergi sisteminin adaletli olduğunu inanması veya vergi yükünün adaletli dağıtımı konusundaki algıları vergi uyumu açısından önemlidir.

2- VERGİ YÜKÜ KAVRAMI

Teorik düzeyde geliştirilen birçok vergi yükü türü bulunmaktadır. Bireysel objektif vergi yükü, bireysel gerçek ve net vergi yükü, toplam vergi yükü, sektörel, bölgesel, gelir gruplarına göre, vb. vergi yükü türlerinden söz edilebilir. Vergi nedeniyle ortaya çıkan yük, bu vergilerin içinden ödendiği kaynağa ve vergiyi ödeyenin durumuna göre değişebilir. Vergi yükü, verginin içinden ödendiği kaynak türü (gelir, harcama, servet, vb.) ve yapısına göre farklılaşabildiği gibi ödenen vergi türüne göre de farklılaşabilir. Bununla birlikte, vergi ve içinden verginin alındığı kaynağın alanına, bölgesinin özelliklerine, içerdiği unsurlara göre de farklılaşabilir.⁸

Kavram olarak vergi yükü, mikro ve makro açıdan ele alınabilir. Mikro açıdan vergi yükü, mükellefin belli bir dönemde (genellikle bir yıl) ödediği vergiler toplamının, toplam gelire oranını ifade ederken, makro açıdan vergi yükü ise bir ülkede toplanan bütün vergilerin milli gelire oranını ifade eder.⁹ Görüldüğü gibi, vergi yükü açısından ödenen vergiler ve elde edilen gelir iki önemli unsurdur. Vergi yükü, ödenen vergi ile doğru, elde edilen gelirle ters orantılıdır. Buna göre, elde edilen gelir sabitken, ödenen vergi artarsa vergi yükü de artacaktır veya ödenen vergi elde edilen gelirden oran olarak daha hızlı artarsa yine vergi yükü artacaktır. Tam tersi halinde ise vergi yükü azalacaktır.¹⁰ Burada ifade edilen yük, bireysel vergi yüküne yöneliktir.

Bir ülkenin vergi yükünü ifade eden toplam vergi yükü ise bir toplumun belirli bir dönemdeki bir vergi ödeme kapasitesini göstermesi bakımından önem arz etmektedir.¹¹ Toplam vergi yüküne bakarak o ülkedeki vergi kapasitesinin tamamının kullanıldığı şeklinde bir değerlendirme yapılmamalıdır. Bir ülkede vergi tabanı ne kadar etkin kullanılıyorsa o oranda vergi yükü tespiti de doğru olacaktır.¹²

Vergi yükü hesaplamalarında sadece vergi ve benzeri yükümlülüklerin dikkate alınmaması gerektiği belirtilmelidir. Bunun yanında; kişi başına milli gelir, para değeri, vergi hasılatının kullanıldığı kamu hizmetlerinin verimliliği, verginin yansımaları, demografik yapı, vergi türlerinin ekonomik etkileri ve vergi hasılatının kullanıldığı kamu hizmetleri de dikkate alınmalıdır. Bu faktörler dikkate alınarak, vergi yüküne ulaşılabilir ve vergi yüküne ilişkin özellikle ülkeler arası karşılaştırmalarda ortaya çıkan

⁷ İ.C. Demir, Y. Gülten, (2013), Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması, CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi, cilt: 11, sayı: 1, Nisan, s. 269-286.

⁸ T. Gürdal, (2009), Türkiye’de Bölgelere Göre Toplumsal Vergi Yükü, Gazi Kitabevi, Ankara.

⁹ E. Öner, (1993), Türkiye’de Vergi Yükü ve Gelir Dağılımındaki Adaletsizlikler, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, cilt: 10, sayı: 1-2, s. 129-138.

¹⁰ C. Rakıcı, T. Vural, (2011), Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı, Ekonomi Bilimleri Dergisi, cilt: 3, no: 2, s. 57-68.

¹¹ Ş. Aksoy, (1998), Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul.

¹² U. Selen, (2011), Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler, Editör: Nihat Edizdoğan ve Özhan Çetinkaya, s. 313-330, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.

zayıflığın etkileri bertaraf edilebilir.¹³ Ancak hemen belirtmek gerekir ki, vergi yükü hesaplamalarında dikkate alınan faktörlerin sayısı arttıkça ve bu faktörlerin sayısal olarak ifade edilmesindeki güçlükler de artınca, vergi yükü hesaplamalarını gerçekleştirmek neredeyse imkânsız hale gelmektedir.

Bir ülkede vergi yükünün tespit edilebilmesi, ekonomik büyüme, ekonomik istikrar, gelir dağılımı, kaynakların tahsisi gibi makro ekonomik hedeflerin belirlenebilmesi açısından da önem arz etmektedir.¹⁴ Vergi yükünün bu yönü daha çok iktisat politikalarının oluşturulmasındaki etkilerine yöneliktir. Diğer taraftan asli olarak vergi yükü, maliye politikalarının oluşturulmasında da dikkate alınmaktadır. Genelde maliye özelde de vergi politikasına ilişkin düzenlemelerde, vergi uyumuna ilişkin çalışmalarda, yeni bir vergi konulmasında veya var olan bir verginin kaldırılmasında, verginin kapsamına (matrah, indirim, istisna, muafiyet, vb.) veya oranlarına ilişkin düzenlemelerde, vergi aracılığıyla siyasi rant elde etmede vb. vergi yükü önemli bir enstrüman olarak kullanılabilir.

Görüldüğü gibi, vergi yükü siyasi rant elde etmede de bir araç olabilir. Vergi yükünün bu yönü ekonomik ve mali özelliğinin yanı sıra siyasi özelliğine işaret etmektedir. Politikacılar seçim beklentisi varken vergi yükünü düşük tutmayı, seçim beklentisinin olmadığı dönemlerde yüksek tutmayı tercih edebilirler. Vergi yükü; vergi afları, vergi reformları, vergi tahsilatı kolaylıkları, vergi oranı indirimleri, vergi idaresi ve denetiminde esneme gibi yollarla düşürülebilir. Bununla birlikte, ülkemizde de olduğu gibi politikacılar, daha az hissedilen vergileri arttırmayı -dolaylı vergiler- da tercih edebilirler.¹⁵

3- VERGİ YÜKÜNÜN ETKİLERİ ve VERGİ YÜKÜNÜ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bir ülkede bir yıldaki kamu maliyesi gerçekleştirmelerini değerlendirirken ilk sıralarda dikkate alınan göstergelerden biri 'vergi yükü'dür. Söz konusu gösterge sayesinde, ülke ekonomisine katılan kaynakların ne kadarlık kısmının vergi aracılığıyla tahsil edildiğine ulaşılır.¹⁶ Ayrıca, bir ülkeye ilişkin vergi yükü, kamu ekonomisinin büyüklüğünü de göstermesi açısından önemlidir. Bu gösterge sayesinde kamu kesiminin özel ekonomiye hangi oranda müdahale ettiğine de ulaşılır.

Vergi gelirleri ve milli gelirin oluşumunu etkileyen bütün faktörler vergi yükünü de etkilemektedir. Belli bir dönemde, vergi gelirleri milli gelirden daha hızlı artarsa vergi yükü artacak, daha az artarsa düşecek, aynı oranda artarsa da değişmeyecektir. Burada kastedilen yük, ülkeye ait olan toplam vergi yüküdür.

Vergi gelirleri ve milli gelirin oluşumunu etkileyen faktörler oldukça geniştir. Ön plana çıkan faktörler arasında; kayıt dışı ekonominin boyutu, vergi kaçırma, vergi harcaması, vergi afları, vergi ahlakı, vergi bilinci, vergi denetimi, vergilerin esnekliği, vergi rekabeti, vergi oranı, verginin tarife yapısı, vergi baskısı (tazyiki), vergi idaresinin etkin çalışıp çalışmaması, ülkenin genel kalkınmışlık düzeyi, ülkenin ekonomik, mali ve sosyal koşulları, siyasi istikrar, fiyatlar genel düzeyi, ekonomik yapı, dış ticaretteki mevcut durum, parasallaşma, ekonomik büyüme, ülkedeki temel sektörlerin dağılımı (sanayi, hizmetler, tarım), ülkenin borçluluk düzeyi, devlet bütçesinin durumu, dışsal faktörler, ülkede-

¹³ Ö.F. Batirel, İ. Uçkun, (1991), Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, yayın no: 1991-10, İstanbul.

¹⁴ A. N. Arkan, (2009), OECD Ülkelerinde 1965-2007 Yılları Arasındaki Vergi Gelirleri Trendleri Analizi (II), Vergi Dünyası, sayı: 331, s. 59-80.

¹⁵ T. Berksoy, İ. Demir, (2004), Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye'de Vergi Yükü Üzerinde Politik Etkiler, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Belek-Antalya.

¹⁶ T. E. Çiftçi, E. Kılıçer, İ. Peker, (2012), Vergi Yükünün Düşürülmesine İmkan Yaratılması Bağlamında Alternatif Gelir Kaynakları, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, cilt: 4, no:2, s. 81-90.

ki yatırım-tasarruf-tüketim düzeyi, enflasyon, durgunluk, gelir dağılımı, yabancı sermaye girişi, vb. gösterilebilir.

Görüldüğü gibi, birçok faktör vergi yükü üzerinde etkilidir. İfade edilen faktörlerden bazıları doğrudan hem vergi gelirlerinin hem de milli gelirin oluşumu etkilerken, bazıları ise dolaylı olarak etkileyebilmektedir. Şunu belirtmek gerekir ki, vergi gelirleri ve milli gelir değişkenleri birbirinden bağımsız değişkenler olmadığı için, herhangi bir değişken üzerinde etkili olan faktörler diğer değişkeni de doğrudan veya dolaylı olarak etkileyecektir. Ele alınan faktörler ülkelerin gelişmişlik seviyelerine göre farklılık gösterdiğinden dolayı, vergi yükü göstergelerinde ülkeler arasında belirgin farklılıklar görülebilmektedir.

Şüphesiz ki, vergi yükü üzerinde etkili olan en önemli faktörlerden biri vergi oranıdır. Vergi oranının artırılması, kapsamının genişletilmesi, yeni veya ek vergi konulması gibi değişiklikler veya uygulamalar, mükelleflerde psikolojik bir baskı meydana getirerek, mükellefleri vergi kaçırmaya veya vergiye ilişkin davranışlarında değişikliğe gitmeye zorunlu bırakabilir. Söz konusu davranış değişikliklerinin yasa dışı olma zorunluluğu yoktur. Bununla birlikte, vergi oranlarındaki artış nedeniyle vergi yükünde meydana gelen yükselme, müteşebbislerin yatırım kararlarını etkileyebilir.¹⁷

Vergi yükünü etkileyen faktörlerin yanı sıra, vergi yükünün etkilediği ekonomik, mali ve sosyal göstergeler olabilir. Vergi yükünün en önemli etkilerinden biri, mükelleflerin karar ve davranışları üzerinde ortaya çıkabilir. Özellikle artan yük; mükelleflerin üretim, yatırım, tüketim, tasarruf kararları ve işgücü üzerinde etkili olabileceği gibi, sermaye hareketleri üzerinde de etkili olabilir. Özellikle gelir vergisi yükünün fazla olması, satın alma gücü ile birlikte tasarrufları ve dolayısıyla özel kesimin yatırımlara ayırabileceği fonların azalmasına neden olabilir.

Mükelleflerin iktisadi davranışlarını doğrudan etkilediği düşünülen vergi yükünün düşük veya fazla olması ekonomik büyüme hızını da etkileyebilir. Özellikle düşük vergi yükü halinde mükelleflerin kayıt dışına yönelme gereksinimleri azalabilir. Bu durum uzun vadede vergi gelirlerinin dolayısıyla da kamu gelirlerinin artmasını sağlayabilir. Bununla birlikte, Türkiye üzerine yapılan bir çalışmada vergi yükü ile ulusal tasarruflar arasında ilişki kurularak, vergi yükü artışının ulusal tasarrufları azalttığı, vergi yükündeki düşünün ise tam tersi bir etkisinin olduğu vurgulanmıştır.¹⁸

4- TÜRKİYE'DE VERGİ GELİRLERİNE İLİŞKİN GÖSTERGELER

Kamusal ihtiyaçların finansmanındaki fonksiyonundan dolayı, genel bütçe gelirlerinin oluşumunda yüksek bir hâsıla sağlayan vergi türlerindeki gelişmelerin yakından izlenmesi son derece önemlidir. En yüksek hasılayı sağlayacak bir vergi sisteminin inşa edilmesi, bu alandaki etkinliği de beraberinde getirecektir. Ancak vergi hasılatının artırılması amacıyla harcama, gelir veya servetin ağır şekilde vergilendirilmesi mükelleflerin vergiye karşı tutumunda yasadışı yollara başvurmaya neden olabilir. Dolayısıyla en yüksek hasılanın elde edilebilmesiyle, mükelleflerin gönüllü vergi uyumu arasında etkili bir denge mekanizması tesis edilmelidir. Aşağıdaki tabloda (Tablo 1) Türkiye'deki temel vergilerin, toplam vergi gelirleri içindeki payı 2000-2015 dönemi için ele alınmaktadır.

¹⁷ N. Işık, E. C. Kılıç, (2009), OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz, KMU İİBF Dergisi, yıl: 11, sayı: 11, s. 147-173.

¹⁸ E. Karayılmazlar, (2003), Vergi Yükü Ulusal Tasarruf Oranı İlişkisi Türkiye'ye İlişkin Bir Uygulama: 1975-2000, Vergi Dünyası, sayı: 266, Ekim, s. 132-141.

Tablo 1: Türkiye’de Temel Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)

	Genel Bütçe Gelirleri/ Vergi Gelirleri	Gelir Vergisi/ Vergi Gelirleri	Kurumlar Vergisi/ Vergi Gelirleri	KDV/Vergi Gelirleri	ÖTV/Vergi Gelirleri
2000	80	23.4	8.9	31.6	-
2001	78	29.1	9.3	31.3	-
2002	80	23	9.3	34.2	22.8
2003	86	20.2	10.3	32.1	26.4
2004	84	19.5	9.5	34	26
2005	80	20.3	10.3	32	27.4
2006	83	21	8.2	33.5	21.6
2007	84	22.2	9.2	32.4	22.9
2008	84	23.4	9.8	31.6	22.1
2009	84	23.4	10.5	30.6	22.2
2010	87	21	9.7	32.1	24.6
2011	89	21	10.3	33.6	22.5
2012	87	22	10.1	32.5	22.6
2013	88	21.4	8.6	33.7	23.3
2014	87	22.7	8.8	32.5	22.8
2015	89	22.7	8.0	33.1	22.9

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr> adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 1’den de görüldüğü gibi, Türkiye’de genel bütçe gelirleri içinde vergilerin payı oldukça yüksektir. Bu açıdan vergiler ülkemiz için vazgeçilemez nitelikte ve en yüksek hasılayı sağlayacak şekilde elde edilmesi gereken bir kamu geliridir. 2000 yılında, yaklaşık %80 seviyesinde olan vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payı 2015 yılına kadar dalgalı bir seyir izlemiştir. 2015 yılı itibarıyla söz konusu oran %89 olarak gerçekleşmiştir. 2000-2014 dönemine ilişkin ortalama ise yaklaşık %84’tür. Bu durum, 2000-2015 döneminde dalgalı bir seyir izleyen vergi gelirleri/genel bütçe gelirleri oranının artış eğiliminde olduğunu göstermektedir.

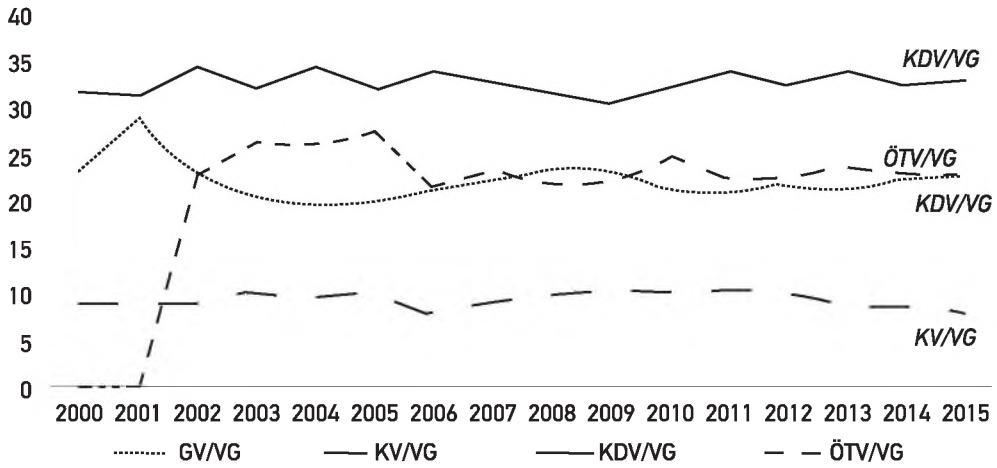
İlgili dönemde, temel vergilerin vergi gelirleri içindeki payı da dalgalı bir seyir izlemiştir (grafik-1). ÖTV’nin yürürlüğe girdiği 2002 yılında, vergi gelirleri içinde en yüksek oran %34.2 ile KDV olurken, KDV’yi sırasıyla; %23 ile gelir, %22.8 ile ÖTV ve %9.3 ile kurumlar vergisi takip etmiştir. Bununla birlikte, çalışma dönemi boyunca en yüksek hasılanın sağlandığı vergi KDV’dir. 2003 yılı ve sonrasında 2008 ve 2009 yılları hariç KDV’yi ÖTV, ÖTV’yi gelir, gelir vergisini de kurumlar vergisi izlemiştir. Bu dönemde sadece 2003, 2008 ve 2009 yıllarında gelir vergisi hasılatı ÖTV’den fazla gerçekleşmiştir. Aynı dönemde KDV’nin vergi gelirleri içindeki pay ortalaması % 32.5, ÖTV’nin % 24.4, gelir vergisinin % 22.2, kurumlar vergisinin ise % 9.5’dir. Bu ortalamalar toplandığında yaklaşık %89’lık bir oran karşımıza çıkmaktadır. Geri kalan yaklaşık %11’lik oran diğer vergilerden (motorlu taşıtlar, veraset ve intikal, özel iletişim, gümrük, şans oyunları, vb. vergisi) elde edilmiştir.

2015 yılı itibarıyla KDV ve ÖTV’nin en yüksek hasılayı sağlayan vergiler olması, Türkiye’nin mevcut bütçesinde harcama vergilerinin çok önemli olduğunu göstermektedir. Dolaylı vergiler olarak da

ifade edilen bu vergilerin payı yüksek olduğu için vergi yükü, vergi baskısı-tazyiki, vergi adaleti, vergi-gelir dağılımı ilişkisi, vergide eşitlik ilkesi, vb. konular sık sık tartışma konusu olmaktadır.

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde dolaylı ve dolaysız vergi yükünde ortaya çıkan farklılık; mükelleflerin göstereceği tepkileri, yabancı yatırımcıları, vergi uyumunu ve vergi gayretini doğrudan etkileyebilir. Dolaysız vergilerin vergi gelirleri içinde daha yüksek olması, teori ve pratikte vergi adaletinin sağlanmasında daha etkin bir durumu göstermektedir. Bu nedenle, vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payının dolaylı vergilere göre yüksek olması, vergi adaletine daha uygundur.¹⁹ Aşağıdaki grafikte (Grafik 1) çalışma döneminde ele alınan vergilerin gelişim seyri gösterilmektedir.

Grafik 1: Türkiye’de Temel Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Payının Gelişimi



Grafik 1’den de görüldüğü gibi, 2002 sonrasında genellikle ÖTV tahsilatı, gelir vergisi tahsilatını geçmekle birlikte bazı yıllar gelir vergisi tahsilatının daha yüksek gerçekleştiği söylenebilir. Ancak 2015 yılı itibarıyla iki vergiden elde edilen gelir hemen hemen aynı miktardır. Öte yandan 2015 yılı itibarıyla, dolaysız vergiler olan gelir ve kurumlar vergisi hasılatının toplamı, KDV toplamından düşüktür. Gelir ve kurumlar vergisinin toplamı sadece 2000, 2001, 2008 ve 2009 yıllarında KDV gelirinden yüksektir. Söz konusu yılların en önemli özelliği ekonomik kriz yılları olmasıdır.

5- TÜRKİYE’DE VERGİ YÜKLERİNE İLİŞKİN GÖSTERGELER

Bilindiği gibi, genel bütçe vergi gelirlerinin milli gelire oranı toplam vergi yükünü ifade etmektedir. Bununla birlikte, yürürlükteki vergilerin, vergi yüklerini de ayrı ayrı hesaplamak mümkündür. Bu kapsamda gelir vergisi yükü, kurumlar vergisi yükü, KDV ve ÖTV yükünden söz edilebilir. Söz konusu vergiler içinde hangi verginin tahsilatı daha yüksekse, o verginin yükü de fazla olacaktır. Aşağıdaki Tablo (2) Türkiye’de temel vergilerin²⁰ GYSH içindeki payları ele alınmaktadır.

19 H. M. Ay, E. Talaşlı, (2008), Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki, Maliye Dergisi, sayı: 154, Ocak-Haziran, s. 135-155.

20 KDV, ÖTV, gelir ve kurumlar vergisinin vergi gelirleri içinde en yüksek tahsilatı yapılan ilk dört vergidir. Bu nedenle çalışmada bu vergiler temel vergiler olarak ifade edilmiştir.

Tablo 2: Türkiye’de Temel Vergilerin GSYH İçindeki Payı (%)

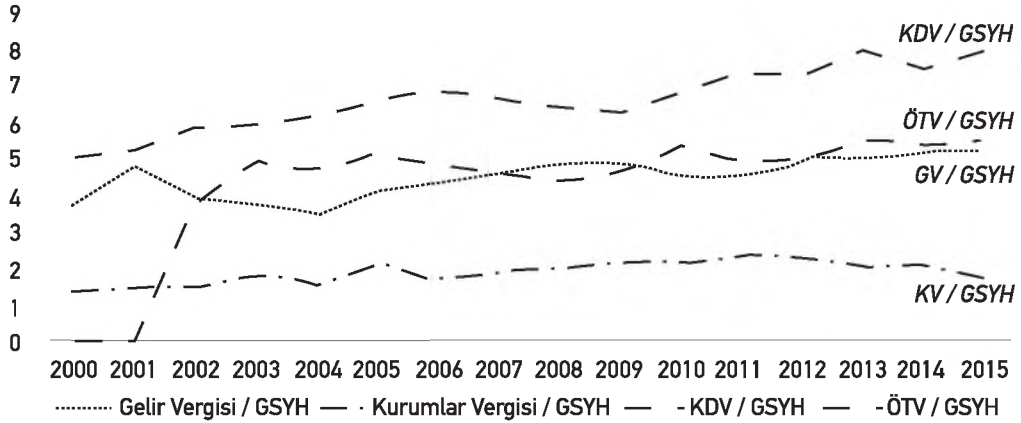
	GSYH	Gelir Vergisi/ GSYH	Kurumlar Vergisi / GSYH	KDV / GSYH	ÖTV / GSYH	Toplam Vergi Yüğü*
2000	166.658.021	3.72	1.41	5.02	-	15.9
2001	240.224.083	4.82	1.53	5.17	-	16.5
2002	350.476.089	3.91	1.59	5.82	3.89	17
2003	454.780.659	3.75	1.9	5.94	4.9	18
2004	559.033.026	3.52	1.72	6.14	4.7	18
2005	648.931.712	4.13	2.09	6.51	5.04	18.4
2006	758.390.785	4.18	1.64	6.68	4.89	18.1
2007	843.178.421	4.51	1.86	6.57	4.66	18.1
2008	950.534.251	4.67	1.96	6.31	4.41	17.7
2009	952.558.579	4.83	2.17	6.31	4.58	18.1
2010	1.098.799.348	4.49	2.07	6.88	5.28	19.2
2011	1.297.713.210	4.61	2.25	7.36	4.95	19.6
2012	1.416.798.490	4.91	2.26	7.28	5.07	19.7
2013	1.567.289.238	5.02	2	7.9	5.47	20.8
2014	1.748.167.817	5.2	2	7.46	5.24	20.2
2015	1.952.638.409	5.3	1.8	7.87	5.46	20.9

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr> adresinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 2’den de görüldüğü gibi, 2000 yılında %15.9 seviyesinde olan toplam vergi yükü, 2015 yılında %20.9 seviyesine yükselmiştir. 2000-2015 döneminde istikrarlı ekonomik büyüme temposuna rağmen, toplam vergi yükünün artış eğiliminde olması, toplanan vergi gelirlerindeki artış oranının milli gelirdeki artış oranından daha fazla olmasından kaynaklandığı söylenebilir.

Temel vergilerin vergi gelirleri içindeki payına paralel olarak, GSYH içindeki payında da 2015 itibariyle KDV ilk, ÖTV ikinci, gelir vergisi üçüncü ve kurumlar vergisi dördüncü sıradadır. Tablo 2’nin en dikkat çeken özelliklerinden biri, 2015 itibariyle 2000 yılına göre temel vergilerin hepsinin GSYH içindeki payının artmasıdır. Örneğin gelir vergisinin 2000 yılında GSYH’ye oranı %3.72 iken, bu oran 2015 yılında yaklaşık %40 artarak, %5.2’ye yükselmiştir. Aynı dönemde kurumlar vergisindeki artış oranı yaklaşık %41 (1.41’den 2’ye), KDV’de %49 (5.02’den 7.46’ya) ve ÖTV’de (3.89’dan 5.24’e) ise 34.7’dir. Söz konusu artış trendine ilişkin gelişmeler aşağıdaki grafikte (Grafik-2) ele alınmaktadır.

Grafik 2: Türkiye’de Temel Vergilerin GSYH İçindeki Payının Gelişimi



Grafik 2’den de görüldüğü gibi, temel vergiler 2000-2015 döneminde artış eğiliminde olmakla birlikte, bu artış eğilimi dalgalı bir seyir izlemektedir. Dalgalanmanın en az olduğu vergi kurumlar vergisidir. ÖTV’nin payının 2008-2009 döneminde gelir vergisinden düşük olmasında küresel krizden kaynaklanan durgunluğa karşı belirli ürünlerdeki ÖTV tutarında indirimle gidilmesinin etkili olduğu söylenebilir. Nitekim ÖTV’de ki indirimler bittiğinde, ÖTV yeniden gelir vergisinden daha fazla tahsilatı yapılan vergi konumuna gelmiştir.

Vergi yükü ile ilgili diğer önemli tespitlerden biri, bir ülkenin dünya ülkeleri arasındaki konumudur. Bunun için çalışmalarda sıklıkla OECD tarafından her yıl güncellenen veriler kullanılmaktadır. Çalışmanın bu kısmında OECD ülkelerinde vergi yüküne ilişkin göstergeler ele alınarak, Türkiye’ye ilişkin değerlendirmeler yapılacaktır.

6- OECD ÜLKELERİNDE VERGİ YÜKÜ

Çalışmanın bu kısmında OECD ülkelerinde Toplam vergi yükü, gelir, kurumlar ve mal ve hizmet vergilerine ilişkin vergi yükü analiz edilecektir. Söz konusu değerlendirme, Türkiye’de gerçekleşen vergi yükü göstergeleri ışığında karşılaştırmalı bir şekilde ele alınacak ve Türkiye’ye ilişkin çıkarımlar yapılacaktır.

Şunu belirtmek gerekir ki, çoğu OECD ülkesi, yüksek gelirliileri düşük veya orta gelir düzeyindeki kişilere göre daha fazla vergi ödemesini sağlayan bir sistemine sahip olmakla ünlü olmasına rağmen, vergi yükünün büyük bir kısmı halen ortalama bir çalışan üzerine düşmektedir.²¹ Ancak bu durum bütün OECD ülkeleri için geçerli değildir. Çünkü OECD ülkeleri arasında da önemli düzeyde gelişmişlik farklılıkları bulunmaktadır. Bazı ülkeler özellikle yabancı yatırımları çekebilmek için kurumlar vergisi oranını veya ülke içindeki yatırımcıları özendirmek adına gelir vergisi oranlarını düşük tutabilmekte, bu durum da OECD ülkeleri arasında dolaylı ve dolaysız vergi yükü dağılımında belirgin farklılıkları ortaya çıkmasında etkili olmaktadır. Ampirik kanıt, kurumlar vergisi yükünün büyüklüğünün, yatırım dağıtım kararlarında şirket yönetimini etkileyen belirleyici faktörlerden biri olduğuna işaret etmesi ve

²¹ Jordan, S. ve Pomerleau, K. (2015), A Comparison of the Tax Burden on Labor in the OECD, Tax Foundation, Fiscal Fact, no: 475, July.

uluslararası ticaret ve artan küreselleşme ile birlikte, vergilemenin ülke içindeki yatırımın boyutunu veya yerini belirlemesi vergilendirmenin ve/veya vergi yükünün ülkeler açısından önemini göstermektedir.²²

6.1- OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Yüğü

Bilindiği gibi, toplam vergi yükü vergi gelirlerinin milli gelire oranıdır. Söz konusu oran kamu kesiminin yıllar içindeki ekonomideki payını göstermesi açısından da önemlidir. OECD ülkelerinde görülen ekonomik, mali ve siyasi istikrar veya istikrarsızlık, vergi ve milli gelir göstergelerini doğrudan etkiler. Vergi yükü göstergeleri açısından gelir, kurum kazançları, emlak ve satış ve harcama üzerinden alınan vergilerin tespit edilmesi ülkelerdeki vergi sistemine ilişkin bazı ipuçları verir. Örneğin; gelir ve kurum kazançları vergisi yükü, satış ve harcama vergisi yükünden yüksek olması durumunda, bu ülkenin daha gelişmiş veya kalkınmış bir ülke veya vergi adaleti açısından mali güç ilkesinin daha etkin uygulandığı ülke şeklinde değerlendirmeler yapılabilir. Ancak bazen gelişmiş veya kalkınmış ekonomilerde tam tersi bir durum da söz konusu olabilmektedir.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında OECD ülkelerinde vergi türleri itibarıyla ele alınacak vergi yükü karşılaştırmalarında, iki farklı ülkede veya ülke grubunda yüzdesel olarak aynı olan vergi yükünün, bu ülkelerdeki gelir düzeylerinin aynı olmamaları durumunda birbirine eşit olmadığı söylenebilir. Çünkü bir ülkede GSYH'nin %20'si kadar olan vergi yükü, gelir seviyesi çok yüksek bir diğer ülkede %30 oranındaki vergi yükünden daha ağır ve/veya yüksek hissedilebilir. Bu husus, özellikle gelişmiş ülkelerle, az gelişmiş ülkeler arasındaki vergi yükü karşılaştırmalarında göz ardı edilmemelidir.²³ OECD ülkelerinde, toplam vergi yüküne ilişkin göstergeler aşağıdaki tabloda (Tablo 3) ele alınmaktadır.

Tablo 3: OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Yüğü Göstergeleri (%)

	2000	2007	2009	2011	2013	2014	Ortalama
Avustralya	30.4	29.7	25.8	26.3	27.5	-	26.8
Avusturya	42.1	40.5	41	41	42.5	43	40.1
Belçika	43.6	42.6	42.1	43	44.7	44.7	41.6
Kanada	34.9	32.3	31.4	30.2	30.5	30.8	31.3
Şili	18.8	22.8	17.2	21.2	20	19.8	19.7
Çek Cumh	32.5	34.3	32.4	33.4	34.3	33.5	33.6
Danimarka	46.9	46.4	45.2	45.4	47.6	50.9	43.8
Estonya	31.0	31.1	34.9	31.9	31.8	32.9	32.8
Finlandiya	45.8	41.5	40.9	42	43.7	43.9	40.7
Fransa	43.1	42.4	41.3	42.9	45	45.2	41.2
Almanya	36.2	34.9	36.1	35.7	36.5	36.1	35.3

²² Verenika, B. ve Lenka, J. (2012), Taxation of Corporations and Their Impact on Economic Growth: The Case of EU Countries, Journal of Competitiveness, vol: 4, issue 4, December, s. 96-108.

²³ M. Erdem, (1998), Kamu Maliyesi, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.

Yunanistan	33.2	31.2	30.8	33.5	34.4	35.9	28.6
Macaristan	38.7	39.6	39	36.5	38.4	38.5	38.8
İzlanda	36.2	38.7	32	34.4	35.9	38.7	32.8
İrlanda	30.9	30.4	27.6	27.4	29	29.9	29.3
İsrail	34.9	34.3	29.7	30.8	30.6	31.1	32.4
İtalya	40.6	41.7	42.1	41.9	43.9	43.6	37.4
Japonya	26.6	28.5	27	28.6	30.3	-	25.5
Kore	21.5	24.8	23.8	24.2	24.3	24.6	21.4
Lüksemburg	37.1	36.6	39	37.9	38.4	37.8	35.6
Meksika	16.5	17.6	17.2	19.5	19.7	19.5	17.5
Hollanda	36.8	36.1	35.4	35.9	36.7	-	36.5
Yeni Zelanda	32.5	34	30.5	30.9	31.4	32.4	30.7
Norveç	41.9	42.1	41.2	42	40.5	39.1	39.7
Polonya	33.1	34.8	31.5	32	31.9	-	33.5
Portekiz	31.2	32	30	32.5	34.5	34.4	28.2
Slovakya	33.6	29.2	28.9	28.7	30.4	31	31.6
Slovenya	36.6	37.1	36.2	36.5	36.8	36.6	36.8
İspanya	33.4	36.5	29.8	31.3	32.7	33.2	28.7
İsveç	49.0	45	44.1	42.5	42.8	42.7	42.6
İsviçre	27.6	26.1	27.1	27	26.9	26.6	24.9
TÜRKİYE	24.2	24.1	24.6	27.8	29.3	28.7	20.9
İngiltere	34.7	34.1	32.3	33.6	32.9	32.6	33.1
ABD	28.2	26.7	23	23.6	25.4	26	25.2
OECD ort.	34.2	34.1	32.7	33.3	34.2	34.4	31.7

Kaynak: <https://data.oecd.org>

Tablo 3'den de görüldüğü gibi, bütün yıllarda Türkiye'de ki toplam vergi yükü, OECD ortalamasının altındadır. Bununla birlikte, Türkiye'de vergi yükünün artış eğiliminde olduğu söylenebilir. OECD ülkelerinde 2000 yılında en düşük vergi yükünün olduğu ülkeler sırasıyla Meksika (16.5), Şili (18.8), Kore (21.5) ve Türkiye (24.2)'dir. Aynı yılda en yüksek oran ise sırasıyla İsveç (49.0), Danimarka (46.9), Finlandiya (45.8)'dir. 2007 yılına gelindiğinde vergi yükünün en düşük olduğu ülkeler sırasıyla Meksika (17.6), Şili (22.8) ve Türkiye (24.1) iken, en yüksek olduğu ülkeler Danimarka (46.4), İsveç (45), ve Belçika (42.6)'dır. Son olarak tahmini rakamlara dayanan 2014 yılına gelindiğinde, en düşük ülkeler Meksika (19.5), Şili (19.8), ABD (26) iken, en yüksek ülkeler ise Danimarka (50.9), Fransa (45.2) ve Belçika (44.7)'dir. Görüldüğü gibi, vergi yükünde en düşük ülkelerin özelliği gelişmekte olan ülke, en yüksek ülkelerin ise gelişmiş ve genellikle gelişmiş İskandinav ülkeleri olmasıdır. Ulaşılan veriler ışığında ülkelerin vergi yükü ortalamalarına bakıldığında Türkiye, Meksika ve Şili'den sonra en düşük 3. ülke konumundadır. En yüksek ülkeler ise Danimarka, İsveç ve Belçika'dır.

6.2- OECD Ülkelerinde Gelir Vergisi²⁴ Yüğü

Çalışmanın bu kısmında toplam vergi yüküne ilişkin değerlendirmelerden sonra, gelir vergisi yüküne ilişkin değerlendirmeler ele alınacaktır. Gelir vergisi yüküne, gelir vergisi tahsilatının milli gelire oranıyla ulaşılır. Genellikle gelişmiş ülkelerin gelir vergisi yükü, gelişmekte olan ülkelere daha yüksektir. Ancak bazı ülkelerde gelir vergisi yükü, kendinden daha yüksek olan ülkelere daha fazla hissedilebilir. Bu durum hissedilen vergi yükü ile ilgilidir. Özellikle düşük gelirli veya kişi başına düşen gelirin düşük olduğu ülkelerde gelir vergisi yükü düşük olsa da mükellefin hissettiği yük ölçülenden daha yüksek olabilmektedir. Dolayısıyla vergi yükü hesaplamalarında mükelleflerin gelir gruplarına göre değerlendirilerek bir çıkarım yapılması daha rasyonel bir hesaplama olabilir. Aşağıdaki tabloda (Tablo 4) OECD ülkelerinde gelir vergisi yükü gerçekleştirmeleri ele alınmaktadır.

Tablo 4: OECD Ülkelerinde Gelir Vergisi Yüğü Göstergeleri (%)

	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014
Avustralya	11.51	11.87	9.84	10.33	10.72	10.77	-
Avusturya	9.33	9.00	9.20	9.25	9.55	9.75	10.14
Belçika	13.69	12.54	12.01	12.13	12.27	12.78	12.85
Kanada	12.85	11.47	10.64	10.82	11.13	11.17	11.27
Çek Cumh	4.20	4.23	3.33	3.55	3.58	3.67	3.51
Danimarka	24.68	23.97	23.66	23.60	23.85	26.11	27.67
Estonya	6.83	5.53	5.28	5.16	5.28	5.50	5.81
Finlandiya	14.03	12.90	12.05	12.28	12.51	12.82	13.41
Fransa	7.75	7.72	7.05	7.30	7.96	8.36	8.43
Almanya	9.17	7.81	8.48	8.83	9.33	9.53	9.51
Yunanistan	4.81	4.56	4.38	4.82	6.99	6.08	-
Macaristan	7.18	6.61	6.56	5.07	5.68	5.39	4.99
İzlanda	12.58	13.74	12.17	12.95	13.17	13.75	13.77
İrlanda	9.88	8.61	8.24	8.53	9.05	9.27	9.59
İsrail	10.22	7.43	5.54	5.61	5.39	5.49	5.83
İtalya	10.08	9.98	11.33	11.13	11.73	11.65	11.63
Japonya	5.61	4.99	5.13	5.26	5.47	5.83	5.78
Kore	3.14	3.00	3.33	8.39	8.49	8.77	8.81
Lüksemburg	6.78	7.27	7.99	8.39	8.49	8.77	8.81
Hollanda	5.59	6.50	8.04	7.70	7.29	7.17	-
Yeni Zelanda	14.02	14.77	11.54	11.43	12.20	11.92	12.41
Norveç	10.08	9.45	9.90	9.72	9.72	9.92	9.80
Polonya	4.34	4.31	4.38	4.37	4.49	4.46	-
Portekiz	5.47	5.11	5.39	6.00	5.85	7.79	7.74

²⁴ OECD'deki tanımlamaya göre kişisel gelir vergisi, net gelir (brüt gelirden düşülebilir vergi indirimi) ve kişi kazançları üzerinden alınan vergiler olarak tanımlanır.

Slovakya	3.34	2.97	2.66	2.85	2.94	2.94	3.03
Slovenya	5.51	5.42	5.58	5.58	5.68	5.23	5.08
İspanya	6.24	6.41	6.84	7.10	7.30	7.33	7.42
İsveç	16.28	14.71	12.04	11.70	11.93	12.16	12.22
İsviçre	8.22	8.70	8.53	8.45	8.54	8.45	8.41
TÜRKİYE	5.37	3.57	3.68	3.76	3.99	4.07	4.22
İngiltere	10.17	9.81	9.43	9.44	9.09	9.12	8.96
ABD	11.87	9.13	7.86	8.93	9.22	9.83	9.94
OECD ort.	9.09	8.57	8.19	8.30	8.57	8.77	-

Kaynak: <https://data.oecd.org>

Tablo 4'te de görüldüğü gibi, gelir vergisi yükünde 2014 yılı itibarıyla en yüksek oran %27.67 ile Danimarka'ya aittir. Danimarka'yı sırasıyla İzlanda (%13.77) ve Finlandiya (%13.41) izlemiştir. Söz konusu oranda en düşük ülkeler ise sırasıyla Slovakya (%3.03), Çek Cumhuriyeti (%3.51) ve Türkiye (%4.22)'dir. Bütün dönem boyunca, OECD ortalaması Türkiye'nin üzerinde gerçekleşmiştir. Tablo 3'te olduğu gibi, tablo 4'de de en yüksek gelir vergisi yüküne genellikle İskandinav ülkeleri, en düşük yüke ise gelişmekte olan ülkeler sahiptir. Bu durum gelişmekte olan ülkelere gelir vergisi yükünün daha düşük olduğu, gelişmiş ülkelere ise daha yüksek olduğunu göstermektedir. Ancak söz konusu sonuç, hissedilen vergi yükü dikkate alındığında farklı bir şekilde değerlendirilebilir.

6.3- OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmet Vergilerine ²⁵ İlişkin Vergi Yüğü

Dolaylı vergi veya objektif vergi kategorisinde yer alan mal ve hizmet vergilerinin gelişimi Tablo 5'te ele alınmaktadır. Gelir vergisi yükünde OECD ortalamasının altında olan Türkiye bu vergi grubunda OECD ortalamasının üzerindedir. Mali anestezi temeline dayanan söz konusu vergilerin, devlet açısından da tahsili dolaysız vergilere göre daha kolaydır.

Bilindiği gibi, mal ve hizmet vergileri denildiğinde akla KDV ve ÖTV gelmektedir. Türkiye'de KDV 1985 yılında, ÖTV ise 2002 yılında uygulanmaya başlamıştır. Bu vergiler, dolaysız vergilere göre daha yeni bir vergi olmasına rağmen, GSYH içindeki payının en yüksek vergi kategorisinde yer alması söz konusu vergilerin Türkiye açısından önemini ortaya koymaktadır.

²⁵ OECD'de yer alan tanımlamaya göre mallar ve hizmetler üzerinden alınan vergiler; malların üretimi, satışı, çıkartımı, transferi, leasingi veya teslimatı ile hizmetlerin sunulması veya malların kullanılması veya faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için mal veya izin kullanımıyla ilgilidir. Bunlar ağırlıklı olarak katma değer ve satış vergilerinden oluşur. Bu vergiler; çok aşamalı kümulatif vergiler; genel satış vergileri- imalat / üretim, toptan veya perakende seviyesinde alınan olsun; katma değer vergileri; ödenekler; malların ithali ve ihracatı üzerine alınan vergiler; malların kullanımı ve vergilerin kullanımı ile ilgili verilen vergiler veya bazı faaliyetlerde bulunma izni; minerallerin ve diğer ürünlerin işlenmesi veya üretimi ile ilgili vergilerdir.

Tablo 5: OECD Ülkelerinde Mal ve Hizmet Vergisi Yüğü Göstergeleri (%)

	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014
Avustralya	8.73	8.36	7.35	7.12	7.67	7.81	-
Avusturya	12.06	11.75	11.48	11.63	11.75	11.69	11.74
Belçika	10.92	10.82	10.76	10.68	11.05	10.80	10.67
Kanada	8.45	8.14	7.44	7.40	7.47	7.38	7.43
Çek Cumh	10.24	10.77	10.82	11.25	11.47	11.73	11.03
Danimarka	15.52	15.93	14.99	15.08	15.24	15.36	15.23
Estonya	11.93	12.27	13.32	13.25	13.54	13.05	13.68
Finlandiya	13.28	13.25	12.96	13.84	14.11	14.52	14.39
Fransa	11.15	10.89	10.45	10.68	10.84	10.84	11.02
Almanya	10.17	9.85	10.31	10.40	10.35	10.21	10.08
Yunanistan	12.07	10.90	12.24	13.21	12.89	13.46	14.80
Macaristan	15.65	14.60	16.14	15.97	17.02	16.88	16.87
İzlanda	15.96	16.56	11.73	11.95	12.34	12.05	12.07
İrlanda	11.80	10.97	9.93	9.40	9.57	9.74	10.02
İsrail	11.64	12.10	12.16	12.16	11.63	11.93	12.35
İtalya	11.32	10.34	11.00	11.24	11.61	11.46	11.73
Japonya	5.13	5.30	5.15	5.26	5.28	5.33	6.15
Kore	8.23	7.72	7.88	7.24	7.72	7.47	7.37
Lüksemburg	10.05	11.08	10.44	10.63	10.97	10.90	10.78
Hollanda	10.77	11.49	11.11	10.76	10.71	10.87	-
Yeni Zelanda	11.29	11.55	12.12	12.28	12.40	12.03	12.44
Norveç	13.31	11.82	11.55	11.11	10.94	11.08	11.14
Polonya	11.63	12.59	12.40	12.58	11.76	11.47	-
Portekiz	12.51	13.52	12.25	12.89	12.95	12.86	13.01
Slovakya	12.16	12.29	10.12	10.53	9.95	10.44	10.65
Slovenya	13.77	13.33	13.79	13.75	14.16	14.75	14.77
İspanya	9.88	9.86	8.42	8.16	8.56	9.19	9.46
İsveç	12.13	12.15	12.68	12.37	12.31	12.24	12.13
İsviçre	6.18	6.14	6.01	5.98	6.17	5.97	5.88
TÜRKİYE	10.14	11.96	12.49	12.59	12.44	13.48	12.66
İngiltere	11.05	10.22	10.11	10.91	10.88	10.85	10.79
ABD	4.55	4.59	4.31	4.42	4.41	4.42	4.46
OECD ort.	11.01	10.99	10.70	10.82	10.93	10.96	-

Kaynak: <https://data.oecd.org>

Tablo 5'te de görüldüğü gibi, Türkiye'de 2000 yılında OECD ortalamasının altında olan mal ve hizmet vergilerine ilişkin vergi yükü 2005 yılından sonraki dönemlerde OECD ortalamasının üzerinde ger-

çekleşmiştir. Bu gerçekleşmede 2002 yılında uygulama alanı bulan ÖTV'nin de etkisinin olduğu söylenebilir. Bununla birlikte OECD ülkeleri içinde 2014 yılı itibariyle bu vergi yükünün en yüksek olduğu ülkeler sırasıyla Macaristan (%16.87), Danimarka (%15.23) ve Finlandiya (%14.39), en düşük olduğu ülkeler ise ABD (%4.46), İsviçre (%5.88) ve Japonya (%6.15)'dir.

Tablo 5'in en dikkat çeken özelliklerinden biri, 2014 yılı itibariyle söz konusu vergi yükünde OECD ortalamasının altında kalan ülkelerin genellikle kalkınmış ülke grubunda, üstünde olan ülkelerin ise gelişmekte olan ülkeler grubunda yer almasıdır. Diğer taraftan 2000 yılından 2014 yılına geçişte mal ve hizmet vergisi yükünde en fazla artışın yaşandığı ülke yaklaşık %25 ile Türkiye'dir. Mal ve hizmet vergisi yükünün diğer vergi yüklerine göre daha yüksek olması iki şekilde değerlendirilebilir. Öncelikle, mal ve hizmet vergileri sayesinde, diğer vergiler (gelir, kurumlar, vb) arttırılmadan kamu harcamalarının finansmanı için gereken finansman sağlanacaktır. Dolayısıyla daha verimli olan emek ve sermaye gelirleri bu yolla korunmuş olabilir. İkinci olarak, bu vergiler sayesinde kamu harcamalarının finansmanında kamu kesimi daha fazla kaynak elde etmiş olur. Bu açıdan söz konusu vergiler vergi sistemine esneklik kazandırabilir.

6.4- OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi²⁶ Vergi Yüğü

Gelir üzerinden alınan vergiler grubunda yer alan bir diğer vergi, kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisi, kurum olmanın bazı avantajlarından dolayı gelir vergisinden ayrı olarak gelir üzerinden alınan ikinci bir vergidir. Bu vergilerin ülke içinden veya dışından yapılan yatırımları doğrudan etkileyebilme özelliği nedeniyle gelişmekte olan ülkelerde düşük uygulandığı görülmektedir. Yatırımlar üzerindeki doğrudan etkisi nedeniyle, Türkiye'de söz konusu verginin oranı gelişmiş ülkelere göre daha düşüktür.

Türkiye'de kurumlar vergisi oranının, uygulanmaya başladığı yıldan itibaren genellikle düşme eğiliminde olduğu görülmektedir. 1990 yılında %46 olan oran, 1999 yılı itibariyle %30'a 2006 itibariyle de %20'ye düşürülmüştür ve hâlihazırda %20 olarak uygulanmaktadır. 2006 yılında oranın %20'ye düşmesi kurumlar vergisi tahsilatının 2005 yılına göre azalmasına neden olmuştur. Ancak ilerleyen yıllarda kurumlar vergisi tahsilatı sürekli artmıştır. 2007 yılında gerçekleşen tahsilat rakamı, oranın %30 olarak uygulandığı 2005 yılına göre yaklaşık %15'lik bir artış göstermiştir. Dolayısıyla vergi oranının indirilmesi sayesinde yerli ve yabancı yatırımcı kurumlara vergi teşviki sağlamakla birlikte, küresel rekabette Türkiye'yi daha avantajlı bir konuma getirmiştir. 2005 sonrası dönemde Türkiye'ye gerçekleşen doğrudan yabancı yatırımların artmasına kurumlar vergisi oranının düşürülmesinin doğrudan etkisinin olduğu söylenebilir. Bu nedenle, gelecek yıllarda söz konusu oranın daha da indirilmesi gündeme gelebilir. OECD ülkelerinde kurumlar vergisi yükü gerçekleştirmeleri aşağıdaki tabloda (Tablo 6) ele alınmaktadır.

²⁶ OECD'de yer alan tanımlamaya göre; kurum kazancı üzerinden alınan vergiler, işletmelerin net kârları (brüt gelirden eksi izin vergisi indirimleri) üzerinden alınan vergiler olarak tanımlanır. Ayrıca, işletmelerin sermaye kazançları üzerinden alınan vergileri de kapsar.

Tablo 6: OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Yükü Göstergeleri (%)

	2000	2005	2010	2011	2012	2013	2014
Avustralya	6.1	5.8	4.6	5.1	5.1	4.9	-
Avusturya	1.9	2.2	1.8	2.0	2.0	2.1	2.1
Belçika	3.1	3.2	2.5	2.8	2.9	3.0	3.1
Kanada	4.2	3.3	3.2	3.1	3.1	2.9	3.0
Çek Cumh	3.2	4.2	3.2	3.2	3.3	3.4	3.6
Danimarka	3.1	3.4	2.2	2.1	2.6	2.6	2.6
Estonya	0.8	1.4	1.3	1.2	1.4	1.7	1.7
Finlandiya	5.7	3.2	2.4	2.6	2.1	2.3	1.9
Fransa	2.9	2.4	2.0	2.4	2.4	2.5	2.0
Almanya	1.7	1.7	1.4	1.6	1.7	1.7	1.5
Yunanistan	3.9	3.2	2.5	2.2	1.1	1.3	-
Macaristan	2.2	2.1	1.2	1.2	1.2	1.3	1.4
İzlanda	1.1	1.9	0.9	1.7	1.9	2.1	2.9
İrlanda	3.6	3.3	2.3	2.1	2.2	2.4	2.4
İsrail	3.3	3.5	2.6	2.9	2.7	3.4	3.2
İtalya	2.8	2.7	2.7	2.6	2.9	3.1	2.7
Japonya	3.6	4.2	3.1	3.3	3.6	4.0	4.0
Kore	3.0	3.6	3.2	3.7	3.6	3.3	3.1
Lüksemburg	6.6	5.9	5.8	5.0	5.1	4.7	4.3
Hollanda	3.7	3.5	2.0	1.9	1.8	1.9	-
Yeni Zelanda	4.0	6.0	3.7	3.9	4.5	4.4	4.4
Norveç	8.7	11.5	9.8	10.7	10.3	8.7	7.1
Polonya	2.3	2.1	1.9	2.0	2.0	1.7	-
Portekiz	3.7	2.7	2.8	3.2	2.8	3.4	2.9
Slovakya	2.5	2.7	2.4	2.4	2.3	2.8	3.0
Slovenya	1.1	2.7	1.8	1.6	1.2	1.1	1.4
İspanya	2.9	3.8	1.7	1.7	2.0	2.0	1.9
İsveç	3.6	3.5	3.2	3.0	2.5	2.6	2.5
İsviçre	2.4	2.2	2.7	2.8	2.8	2.8	2.8
TÜRKİYE	1.7	1.7	1.9	2.0	2.0	1.8	1.8
İngiltere	3.3	3.1	2.8	2.8	2.6	2.5	2.4
ABD	2.2	2.9	1.7	1.7	2.0	2.1	2.5
OECD ort.	3.3	3.4	2.7	2.8	2.8	2.8	-

Kaynak: <https://data.oecd.org>

Tablo 6'da da görüldüğü gibi, Türkiye'de kurumlar vergisi yükü bütün yıllarda OECD ortalaması-nın altındadır. Tablo 2'deki veriler ışığında, kurumlar vergisi yükünde meydana gelen gerçekleştirmeler

değerlendirildiğinde oranın indirildiği 2006 yılında kurumlar vergisi yükünün de düştüğü, ancak 2009 itibarıyla bu yükün 2005 yılı seviyesini geçtiği görülmektedir. Dolayısıyla kurumlar vergisi oranının arttırılması veya azaltılması kısa vadede kurumlar vergisi tahsilatını etkilediği gibi, kurumlar vergisi yükünü de doğrudan etkileyebilmektedir. Ancak uzun vadede, özellikle vergi indiriminin avantajlarından dolayı tahsilat da yük de artmaktadır.

Tablo 6'daki veriler ışığında, OECD ülkeleri içinde en yüksek kurumlar vergisi yüküne sahip olan ülkeler sırasıyla Norveç, Avustralya, Yeni Zelanda, Lüksemburg ve Japonya'dır. En düşük ülkeler ise Slovenya, Macaristan, Yunanistan, Estonya ve Türkiye'dir.

7- SONUÇ ve DEĞERLENDİRME

Vergi yükü, Türkiye'de vergiye ilişkin ülke gündemini en fazla meşgul eden konulardan biridir. Gerek sivil toplum kuruluşları gerekse araştırmacılar tarafından özellikle 2000 yılından sonra bu konu sıklıkla inceleme konusu yapılmıştır. Yapılan incelemelerde, Türkiye'de özellikle vergi gelirlerinin dağılımında dolaylı vergilere ağırlık verildiği ve dolaysız vergilerin ikinci planda kaldığı, bu durumda vergi adaletsizliği problemine yol açtığı sıklıkla vurgulanmaktadır. Ancak dolaylı vergi yükünün fazla olmasının her zaman vergi adaletsizliği olarak ifade edilmemesi gerektiği de söylenmelidir. Adalet kavramı belli ölçüde subjektif unsurlara dayanan bir kavram olması nedeniyle, bu konuda literatürde farklı düşünceler olabilmektedir. Buna rağmen, dolaylı vergi yükünün artması halinde vergi adaletinin bozulacağını savunanların sayısının fazla olduğu söylenebilir. Bununla birlikte, Türkiye'de özellikle belirli ürünler üzerindeki vergilerin fazla olduğu da sıklıkla ifade edilmektedir. Bu durum, Türkiye'de vergi konusunun birçok açıdan üzerinde durulması gereken önemli bir konulardan biri haline getirmektedir. Söz konusu konular arasında da ilk sırada şüphesiz vergi yükü gelmektedir. Ancak vergi yükünün hesaplanmasında çoğu zaman güçlüklerle karşılaşmaktadır. Hesaplamalarda, gelir ve vergi dışındaki faktörlerin dikkate alınması çoğu zaman vergi yükü hesaplamalarını imkânsız hale getirmektedir. Buna rağmen, ölçülebilen değerler ölçüsünde, vergi yükü hesaplamalarını etkileyen faktörlerin dikkate alınması daha gerçekçi sonuçla elde edilmesini sağlayabilir. Bu çalışmada da vergi yükünün vergi türleri itibarıyla gelişimi ve dağılımının analiz edilmesi amaçlanmıştır.

Yapılan analizler sonucunda Türkiye'de özellikle dolaylı vergi yükünün, dolaysız vergi yükünden yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu kapsamda yükün en fazla olduğu vergiler sırasıyla; KDV, ÖTV, gelir ve kurumlar vergisidir. OECD ülkeleriyle karşılaştırıldığında, Türkiye'de toplam vergi yükünün önemli oranda düşük olduğu ve birçok ülkede olduğu gibi artma eğiliminde olduğu söylenebilir. OECD ülkelerinin birkaçı dışında, Türkiye'nin toplam vergi yükü diğer ülkelerin tamamından düşük olmasına rağmen, vergi baskısı kişi başına düşen gelirin düşük olması nedeniyle daha yüksektir. Vergi baskısının düşürülmesi için, kişi başına düşen gelirin daha da arttırılması gerekmektedir. Toplam vergi yükü dışında, gelir vergisi ve kurumlar vergisi yükü de gelişmiş OECD ülkelerinin altındadır. Tam tersine, mal ve hizmet vergilerinde ise Türkiye'de ki oran, OECD ortalamasından yüksektir. Benzer sonuç Kaya ve Kaya (2016: 284) tarafından yapılan çalışmada da tespit edilmiş ve vergi adaleti açısından dolaylı vergi yükünün azaltılması, dolaysız vergi yükünün ise arttırılması gerektiği vurgulanmıştır. Türkiye'de dolaylı vergi yükünün, dolaysız vergi yüküne göre OECD ortalamasının üzerinde olmasında özellikle belirli ürünler (otomobil satışı üzerinden alınan ÖTV ve KDV, akaryakıt satışı üzerinden alınan ÖTV ve KDV) üzerinden alınan yüksek KDV ve ÖTV'nin de etkili olduğu söylenebilir. Ancak Türkiye'nin gelişmekte olan ülke kategorisinde yer alması ve daha birçok neden başlık olarak dolaysız vergilerde ki

herhangi bir artış (özellikle kurumlar vergisi ve gelir vergisi), vergi gelirlerini arttırabildiği gibi birçok olumsuzluğu (doğrudan yabancı yatırımların azalması, mükelleflerin vergi kaçırma eğilimlerinin artmasına bağlı olarak vergi uyumunun azalması, vb.) beraberinde getirebilir.

KAYNAKÇA

- AKSOY, Ş. (1998), Kamu Maliyesi, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- ARIKAN, A. N. (2009), OECD Ülkelerinde 1965-2007 Yılları Arasındaki Vergi Gelirleri Trendleri Analizi (II), Vergi Dünyası, sayı: 331, s. 59-80.
- AY, H. M. ve TALAŞLI, E. (2008), Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki, Maliye Dergisi, sayı: 154, Ocak-Haziran, s. 135-155.
- BATIREL, Ö.F. ve UÇKUN, İ. (1991), Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, yayın no: 1991-10, İstanbul.
- BERKSOY, T. ve DEMİR, İ. (2004), Politik Vergi Çevrimleri: Türkiye’de Vergi Yüğü Üzerinde Politik Etkiler, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu, Uludağ Üniversitesi İİBF Maliye Bölümü, Belek-Antalya.
- ÇİFTÇİ, T.E., KILIÇER, E ve PEKER, İ. (2012), Vergi Yüğü’nün Düşürülmesine İmkan Yaratılması Bağlamında Alternatif Gelir Kaynakları, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, cilt: 4, no:2, s. 81-90.
- DEMİR, İ.C. ve GÜLTEN, Y. (2013), Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yüğü’nün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması, CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi, cilt: 11, sayı: 1, Nisan, s. 269-286.
- ERDEM, M. (1998), Kamu Maliyesi, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- GÜRDAL, T. ve YAVUZ, H. (2009), Türkiye’de Kurumlar Vergisindeki Gelişmeler ve OECD Ülkeleriyle Karşılaştırmalı Analizi (1980-2007 Dönemi), Maliye Dergisi, sayı: 156, Ocak-Haziran, s. 219-231.
- GÜRDAL, T. (2009), Türkiye’de Bölgelere Göre Toplumsal Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara.
- GÜL, E ve YAVUZ, H. (2010), AB’nin Yeni Üyeleri İle Türkiye’de Kamu Harcamaları ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: 1996-2008 Dönemi, Maliye Dergisi, sayı: 158, Ocak-Haziran, s. 164-178.
- HESHMATI, A, KIM, J. And PARK D. (2014), Fiscal Policy and Inclusive Growth in Advanced Countries: Their Experience and Implications for Asia, ADB Economics Working Paper Series, no: 422, December.
- IŞIK, N. ve KILINÇ, E. C. (2009), OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz, KİİBF Dergisi, yıl: 11, sayı: 11, s. 147-173.
- JORDAN, S. ve POMERLEAU, K. (2015), A Comparison of the Tax Burden on Labor in the OECD, Tax Foundation, Fiscal Fact, no: 475, July.
- KARAYILMAZLAR, E. (2003), Vergi Yüğü Ulusal Tasarruf Oranı İlişkisi Türkiye’ye İlişkin Bir Uygulama: 1975-2000, Vergi Dünyası, sayı: 266, Ekim, s. 132-141.
- KAYA, M.G. ve KAYA P.H. (2016), The Relationship between Tax Structure and Economic Developedness: Comparison of Turkey and OECD Countries, International Journal of Innovative Science, Engineering & Technology, vol. 3, issue: 7, s. 276-285.
- ÖNER, E. (1993), Türkiye’de Vergi Yüğü ve Gelir Dağılımındaki Adaletsizlikler, Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, cilt: 10, sayı: 1-2, s. 129-138.

- ÖZTÜRK, İ ve OZANSOY, A. (2011), Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi, Maliye Dergisi, sayı: 161, Temmuz-Aralık, s. 197-214.
- RAKICI, C. ve VURAL, T. (2011), Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yükü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı, Ekonomi Bilimleri Dergisi, cilt: 3, no: 2, s. 57-68.
- SELEN, U. (2011), Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler, Editör: Nihat Edizdoğan ve Özhan Çetinkaya, s. 313-330, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- TEKBAŞ, A, DÖKMEN, G. (2007), Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı, Maliye Dergisi, sayı: 153, Temmuz-Aralık, s. 195-213.
- VERONIKA, B. ve LENKA, J. (2012), Taxation of Corporations and Their Impact on Economic Growth: The Case of EU Countries, Journal of Competitiveness, vol: 4, issue 4, December, s. 96-108.
- http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm, 18 Kasım 2016.
- <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart>, 18 Kasım 2016.