

# TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE REFORM GEREĞİ\*

Alırıza GÖKBUNAR(\*)

## I-GİRİŞ

Vergi bir ülkedeki tüm kesimlerin ekonomik, sosyo-politik faaliyet ve hareketlerinin odak noktasıdır. Sosyal dönüşümler sonucunda, bir tür kaynak paylaşım aracı olan vergi yapısı zamanla değişebilmekte ve yeni bir şekil alabilmektedir. Her ülkede vergi sistemlerinin sosyal ve siyasal yapıdaki değişimleri izleyebilecek biçimde yapılandırılmasının önemi ve boyutları farklı olmakla birlikte günün şartlarına göre vergi reformları sürekli olarak gündemdedir.

Kamu hizmetlerinin kamusal yükünün topluma yüklenmesi ve bu yükün hangi vergi karması ile dağıtılacağı çok önemli bir konudur. Kamu harcamalarının sürekli artması, belirli gelir kaynaklarının önemini kaybetmesi, sürekli yeni vergi olanaklarının aranmasına ve sonuçta eski vergiler ile yeni vergiler arasında tamamlayıcı ya da tahrip edici yönde çelişkili etkilere neden olabilmektedir. Vergilendirmede bu şekilde oluşan karışıklığa zaman zaman vergi yükünü azaltmaya yönelik olan ve daha ziyade basit bir vergilendirme yapısına dönme amacını hedefleyen “vergi reformları” ile karşı çıkmaktadır. Her ülkede, her dönemde vergisel amaçlar ile iktisadi yapıdan vergi idaresinin kapasitesine kadar uzanan veri fiili şartları dikkate alarak rasyonel bir vergi sistemini oluşturmak amacıyla çeşitli vergi reformları planlanmakta ve uygulanmaktadır. Özellikle verginin tarh ve tahsil tekniğine ilişkin olanaklar ile diğer fiili şartlar sürekli değişmektedir.

## II-GENEL OLARAK MALİYE TEORİSİNDE VERGİ REFORMU

Vergi reformu kavramı, birçok kişinin çok çeşitli anlamlarda ele aldığı bir kavramdır. Vergi reformu kavramı konusunda, birbirlerine benzer özellikleri olmasına karşın; değişik açılardan birbirlerinden farklı tanımlamalar yapılmıştır.

Türk vergi reformlarının öncüsü Ali ALAYBEK'e göre; “Esas itibarıyla bütün bir vergi sisteminde veya vergiler grubunda, ya da temel bir vergide yapılan ve yapı değişikliğini kapsayan iyileştirmelere büyük vergi reformu, büyük bir derecede kapsamlı ve önemli olmayan düzeltme ve değişikliklere küçük vergi reformu denilmektedir”. Kenan BULUTOĞLU ise vergi reformunu, “Vergi yükünün yurttaşlar arasındaki bölüşümün önemli ölçüde değiştirilmesi” olarak tanımlamaktadır. Bora OCAKÇIOĞLU'na göre vergi reformu, “Belirli ekonomik ve sosyal hedeflere yönelik olarak vergi sistemlerinin bütününde ve bütünü meydana getiren unsurlarda yapılan, yapılması düşünülen temel nitelik değişiklikleridir. Bir başka deyimle vergi reformunun ifade ettiği anlam toplumda vergi yüklerinin dağılımında, daha büyük ölçüde adalet ve

---

\* Prof.Dr. Nezihe SÖNMEZ'e Armağan, DEÜ İİBF Maliye Bölümü Yayını, 1997, İzmir, ss.301-324  
(\*)Celal Bayar Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu, Mali Hukuk Anabilim Dalı

eşitlik sağlamak için geniş kapsamlı bir gelir vergisi yapısı planlamak ve gerçekleştirmektir.

Bir çok tanım ve açıklamaya rağmen, vergi reform kavramı ile ilgili olarak üzerinde birleşebilecek bir tanım şu olabilir; "Vergi reformu, gayri safi yurt içi hasıla içindeki vergi oranlarında ya da vergi sisteminin yapısında veya her iki konuda yapılması öngörülen değişikliklerdir (Peacock, 1981:11). Kısaca vergi reformu bir vergi sistemindeki köklü düzeltme ve iyileştirme hareketlerini ifade etmektedir (Nadaroğlu,1980:11).

Vergi reformu çok farklı şekillerde yorumlanabilmektedir. Öyle ki, vergi yükünün gelir grupları arasında paylaşımının önemli ölçüde değiştirilmesinden verginin üstlendiği fonksiyonları ne ölçüde iyileştirildiğine kadar vergi reformunun alanı genişletilebilmektedir. Vergi reformları kapsamının genişliği veya yoğunluğuna göre; (i) Kısmi, (ii) Kapsamlı veya total vergi reformları olarak sınıflandırılmaktadır.

Vergi yapısında kapsamlı değişiklikler kısmi değişikliklere göre çoğunlukla nadiren yapılmaktadır. Yapılacak vergi reformu kısa bir sürede ve bir yasal düzenlemeyle gerçekleştirilmesi durumunda kısmi vergi reformundan söz edilebilir. Kısmi vergi reform önerilerinin değerlendirilmesinde metot rasyonel kamu tercihi gerçeğidir. Karar vericiler kapsamlı gelir vergisi tabanını yatay adalet kriterine göre belirlerler. Fakat optimal vergi oranı yapısını dikey adalet kriterine göre farklılaştırabilirler. Optimum vergi teorisinden çıkarılabilen, birbirini tamamlayan bu iki kriter kısmi vergi reformlarını değerlendiren sistematik araçlardır (Zodrow ,1985:334-335).

Kısmi nitelikteki vergi reformlarının gerçek bir reform olup olmadığı konusu, iki açıdan değerlendirilebilir (Turhan ,1993:364); (i) Eğer vergi sistemi içerisinde önemli ağırlığı olan bir verginin yapısını tümü itibariyle değiştirmeye yönelik bir reform işlemi ilgili verginin ağır sakıncalarını ortadan giderir ve vergiyi sistemin amaçlarına uygun bir unsur haline getirirse, bu girişim gerçek bir vergi reformu olarak nitelendirilebilir. (ii) Pek çok vergiyi içeren büyük ölçekli vergi reformlarının gerçek vergi reformu sayılabilmesi, yapılan değişikliklerin kendi aralarında uyumlu ve amaca uygun planlanıp planlanmadığına bağlıdır. Dolayısıyla uygulamada, vergi reform planının bütün unsurları arasında amaçlara uygun bir uyum sağlanabilirse, gerçek anlamda bir vergi reformundan sözedilebilir.Vergi reformlarında uyum maliyetleri; kısa zamanda yapılan kısmi yasa değişikliklerinde çok düşük, tedricen kullanılmaya başlanacak kısmi yasalarda orta düzeyde iken ertelenen kısmi yasalarda hayli yüksektir.

Kapsamlı vergi reformu, marjinal bir durumdur. Bu tür vergi reformları uzun dönem için göze alınabilir. Çünkü bir vergi reformunun gerçekleştirilebilmesi, konunun güçlüğü ve siyasal sürecin uzunca bir zaman gerektirmesi nedeniyle uzunca bir süre alabilmektedir. Vergi reformunun kapsamlı tek bir pakette mi zamana yayılarak mı başlatılacağı ve değişikliklerin nasıl sıralanacağı; ulusal şartlar, hukuki çerçeve ve politik öncelikler tarafından belirlenir. Kapsamlı vergi reformundan arzu edilen genellikle orta ve uzun dönemde elde edilebileceğinden radikal bir reform için politik koalisyonun oluşturulması gerekmektedir.

Ülkelerin vergi sistemlerini değerlendirmede genellikle üç kriter kullanılmaktadır. Bunlar; (i) Etkinlik, (ii) Basitlik, (iii) Adalettir. Vergi yapıları bir başka bireyin refah

düzeşini azaltmaksızın, herhangi bir bireşin refah düzeşini artırarak vergi gelirlerinin artışının mümkün olabildiği vergi sistemleri etkindir. Basitlik vergi sisteminin kendisini açıklayabilmesidir. Adalet ise tam anlamıyla tanımlanamamakla birlikte vergi reform önerilerinin temel gerekçelerindedir. Vergi sistemi, farklı bireşlere yönelik nispi işlemlerde adil olması gerekir (Diewert, 1988: 2-3). Vergi reformu yapmayı düşünen ülkeler diğerlerine göre farklı yoğunluklarda önem verseler bile, geleneksel kamu maliyesi ilkelerine göre vergi reformlarının temel amaçları sürekli etkinlik, basitlik ve eşitliktir.

Vergi reformu dinamik bir mali olaydır. Sürekli, “çok fazla” gelir dağılım amacından fedakarlık etmeden iktisadi etkinlik konusunda önemli kazançlar sağlayacak şekilde vergi sistemini basitleştirici çalışmalar araştırılır. Ayrıca vergi reformlarının politik yönden kabul edilebilir hale getirmek amacıyla eski vergi sistemini nispeten az sayıda bireşin önemli ölçüde dezavantajlı duruma geldiği vergi sistemi haline getirmenin yolları araştırılır. Bir vergi sistemi uygulanmakta olduğu toplum yapısının adeta mali bir fonksiyonudur. Vergi reformları; vergilemenin, kendine mahsus ilkelerine uyularak, kamu giderlerini karşılayacak fonların özel sektörden, kamu sektörüne aktarılması ve bu arada ekonominin büyüme, tam çalışma, fiyat istikrarı gibi amaçlarına ve gelirin daha adil dağılımı gibi sosyal adalet ilkelerini uygun şekilde yapılmasını amaçlar.

Vergi reformu tek amaçlı bir kavram değildir. Bu sebepten ötürü vergi reformlarında zaman zaman birbiriyle çatışan çeşitli amaçlar öngörülebilir. Vergileme ile optimal hasılayı sağlamak, adil gelir dağılımının gerçekleştirilmesine vergileme ile yardımcı olmak, istikrarın sağlanmasında ve optimum kaynak dağılımında vergilerden yararlanmak, vergi yargısı da dahil olmak üzere vergi hukukunda köklü usul ve değişiklikleri yapmak, sermaye birikimine yardımcı olmak ve yatırımları yönlendirmek gibi amaçlar bu konuda birer örnek olarak gösterilebilir (Nadaroğlu, 1981:132). Verginin fonksiyonlarını yerine getirebilmesinde sorunlarla karşılaşılan dönemlerde vergi reformlarına ihtiyaç duyulur. Bu reformlar, verginin tüm fonksiyonları itibariyle yapılabileceği gibi, ihtiyaca göre verginin fonksiyonlarından her birisini daha iyi hale getirilmesi amacıyla da yapılabilir. Verginin fonksiyonlarını etkin bir şekilde yerine getirebilmesi için yapılacak vergi reformlarının maliyetlerinin asgari düzeyde tutulması gereklidir. Vergi sistemlerinde yapılan düzeltme ve iyileştirmelerin reform niteliğine sahip olabilmemesinin en önemli ön şartı köklü ve geniş kapsamlı olmasıdır.

### **III-ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ REFORMLARININ ORTAK ÖZELLİKLERİ**

Mevcut vergi sistemlerinde önemli değişiklikler yapma yoluna giden ülkeler arasında, OECD ülkelerinin hemen hepsinde vergi reformları son yılların en çok ilgi toplayan konusu olmuştur. Bu reform çalışmaları sırasında ilginin, mevcut vergi yapısının toplum üzerinde meydana getirdiği yükün ağırlığından ziyade, vergilerin ekonomik kararlar üzerindeki bozucu etkileri, adaletsizliği, gereksiz ölçüdeki karmaşıklığı ve büyük vergi kayıp ve kaçakları konuları üzerinde yoğunlaştığı gözlenmektedir.

Vergi sistemlerinin yeniden şekillendirilmesi niteliği kazanan vergi reformlarında, kamu gelirleri açısından değişikliklerin etkisinin nötr olması benimsenerek, vergilerin daha geniş bir tabandan daha düşük oranlar halinde alınması amaçlanmaktadır. Dolaysız vergilerden dolaylı vergilere, dolaysız vergiler alanında ise gelir vergisinden kurumlar vergisine doğru bir kayış gerçekleştirilmektedir (Akbaş, 1995:29).

Gelir vergisinde reformlar başlıca vergi konusunun genişletilmesi, gelir vergisi tarifelerinin yeniden düzenlenmesi, emek ve sermaye gelir arasındaki yük eşitsizliğinin giderilmesi ve gelir vergisi ile sosyal güvenlik vergilerinin bütünleştirilmesi şeklinde sıralanabilir (Nadaroğlu, 1990:22). Çeşitli ülkelerde gelir vergisi alanında yapılan düzenlemelerde vergi tabanının genişletilmesi yönünde eğilimler gözlenmektedir. Bu amaçla daha önceleri vergi matrahına dahil edilmeyen gelir unsurları matraha dahil edilmekte, vergi sistemlerinde yer alan çeşitli muafiyet ve istisnalar kaldırılmaktadır. Yine, bazı harcamaların vergi matrahından indirilebilmesi imkanları azaltılmakta, vergi sistemlerinde yer alan çeşitli vergi sığınakları kaldırılmaktadır. Örneğin, çeşitli sosyal ödemeler vergi kapsamına alınmakta, vergilendirilemeyen sermaye kazançları vergilendirilir hale gelmekte, faizlerin gider yazılması imkanı daraltılmaktadır. Bu alanda yapılan hemen hemen bütün vergi reformlarında en düşük ve en yüksek marjinal vergi oranları arasındaki farklar düşürülmekte en yüksek marjinal oran aşağıya indirilmektedir. Bu düzenlemeler bazı ülkelerde yüksek vergi oranlarının azaltılması şeklinde yapılırken, diğerlerinde vergi dilimlerinin sayılarının azaltılması suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Bazı gelişmiş ülkelerde vergi sistemleri ile sosyal güvenlik sistemleri arasında ilişkiler kurulmasının idari yönden olumlu sonuçlar vereceği yolundaki görüşler ile sürülmekte ve bu ilişkiler sonucunda yoksulluk sınırı altında kalan insan sayısının azaltılabileceği ifade edilmektedir.

Kurumlar vergisi konusunda başlıca reform konuları, yatırım kararları lehine olan teşviklerin kaldırılması ve vergi oranlarının düşürülmesi, bunun yanısıra dağıtılan kârlar aleyhine yapılan ayırımları hafifletici önlemler olarak özetlenebilir. Sermaye üzerindeki çok yüksek efektif vergi oranlarının düşürülmesi olan ilgiden dolayı, şahsi gelir ve kurumlar vergilerinin birleştirilmesi bazı ülkelerde vergi reformunun önemli bir unsuru olarak kabul edilmektedir.

Dolaylı vergiler alanında gerçekleştirilen reformlar çoğunlukla dolaylı vergilerde gerçekleştirilen değişikliklerle (özellikle KDV gibi geniş tabanlı tüketim vergilerine doğru bir yöneliş) tabanı genişletici sapmaları azaltıcı ve vergi tarifelerini düzeltici önlemlerin bir bütünüdür. Yine hemen hemen tüm katma değer vergisi uygulayan ülkelerde içki, tütün ve sigara gibi ürünler fiskal ve sosyal nedenlerle bu verginin dışında "Özel Tüketim Vergisi" adı altında ayrı bir vergilendirilmeye daha tabi tutulmakta, yine birçok ülkelerde petrol ürünleri ile taşıtlar, mücevherler gibi bazı lüks tüketim mallarından da özel tüketim vergileri alınmaktadır.

Vergi reformlarında, çevre korumacılığına ilişkin düzenlemelere yer verilmekte; vergi yargısı sisteminin iyileştirilmesi amacıyla düzenlemeler yapılmakta; muhasebe standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapılmakta; muhasebecilik ve mali müşavirlik müesseselerinin disiplin altına alınması yönünde çabalar bulunmakta; vergi idareleri günün şartlarına göre yeniden yapılandırılmaktadır. Yine birçok ülkede vergi idarelerinin kaliteli personel istihdamına olanak sağlayacak imkanlar getirilmektedir. Bu idarelerin çağın gerekleri olan modern araç ve gereçlerle donatılmaları, kompüterize edilmeleri ve çağdaş denetim imkanlarına kavuşturulmaları sağlanmaktadır.

#### IV-DÜNYADA VERGİ REFORMLARININ GELECEĞİ

Vergi reformlarının geleceğine ilişkin başlıca tartışmalar;

-Ekonomik büyüme ve ekonomik etkinlik gibi iki önemli amaca önem veren Arz-yönlü iktisatçılar vergi indirimleri, artan oranlı gelir vergisinde artan oranlılığın kaldırılarak düz oranlı hale getirilmesi yönünde vergi reformu önermektedirler. Bazı arz yönlü vergi politikacıları gelir ve kurumlar vergilerinin bütünüyle kaldırılmasını bunun yerine “Nakit Akış Vergisi” uygulanmasını savunmaktadırlar (Aktan,1994:117). Arz yönlü vergi reformcuları artan oranlı gelir vergisi sisteminin nispî fiyatları olumsuz yönde etkileyerek ekonomik büyümenin yavaşlamasında ve verimliliğin azalmasında etkili olduğunu ileri sürmektedirler.

Düz oranlı gelir vergisinde, vergi oranı düz bir yapıya sahiptir ve matrahın tutarı ne olursa olsun, bu tutara tek bir vergi oranı uygulanmaktadır. Bu türde “gerçek” bir düz oranlı verginin özellikle vergilemede adalet ilkesi yönünden doğurabileceği sonuçlar dolayısıyla, bazı iktisatçılar sadece birkaç vergi oranının uygulanmasını önermişlerdir. Gerçek düz oranlı vergide gelir veya tüketim, matraha esas olarak alınmakta ve ona sadece bir tek vergi uygulanmaktadır. ABD, sistemini biraz düz oranlı gelir vergisi sistemine yaklaştırmışsa da, halen saf anlamı ile hiç bir ülkede uygulanmamaktadır

Nakit Akışı Vergisi, kamu maliyesi literatüründe “tüketim vergisi” veya “harcama vergisi” olarak da adlandırılmaktadır. Kurumlar vergisi de dahil olmak üzere gelir vergisi sisteminin alternatiflerinden birisi de artan oranlı tüketim vergisidir. Tüketim vergisi ya da Nakit Akış Vergisi tüketimi matrah olarak esas olan bir dolaysız vergidir. Nakit Akışı Vergisi'nde diğer başlıca iki yönden diğer tüketim vergilerinden farklıdır (Aktan, 1994:89);

Nakit Akışı Vergisi sübjektif bir vergidir. dolaysız bir vergidir, vergiyi ödeyen kimse aynı zamanda nihai yükümlüdür. Başka bir ifade ile, Nakit Akışı Vergisi'nde, ödenen verginin diğer tüketim vergilerinde olduğu gibi başka kimselere aktarılması söz konusu değildir. Vergi yönetimi açısından, bu verginin matrahı bir kişinin belli bir dönemde elde ettiği toplam gelirden, o kişinin net tasarruf artışı düşülür ve geriye kalan tüketim verginin matrahını oluşturur. Harcama vergisi iki kademeli de olabilmektedir. Birinci kademede geniş çapta harcama türleri sabit oranlı olarak vergilendirilmekte belirlenen bir düzeyi aşan harcaması olan mükellefin tüketimine ise artan oranlı tarife uygulanmaktadır.

Günümüz devletlerinin çoğunun mali sistemleri çok sayıda vergi türünden oluşmaktadır. ABD'nde son zamanlarda tek vergi-tek vergi oranı 'flat tax' gündeme gelmiştir. ABD'nde tek vergi konusunun gündeme gelmesinde başlıca neden, mevcut vergi sisteminin tasarrufu teşvik etmemesi, tüketimi körüklemesi ve vergi yönetiminin karmaşık ve maliyetli hale gelmesidir. Dolayısıyla yatırımları ve üretimi teşvik edecek, kolay uygulanabilir ve yönetimi maliyetli olmayacak yeni bir vergi sistemi arayışı başlamıştır.

ABD'de Cumhuriyetçiler'in savundukları tek vergi yasa tasarısında tüm mal ve hizmet satışlarından tek bir vergi, satış vergisi, alınması önerilmektedir. Bu önerilen vergiyle bütün perakende satışlarda yüzde 17 oranında tek bir perakende satış

vergi tahsil edilecek ve herhangi bir muafiyet olmayacaktır. Tüketimi vergilendirmek amacıyla önerilerden birisi de her vergi mükellefinin yıllık toplam gelirinden yıllık toplam tasarrufları çıkarılarak, tüketime giden bölüm için tek vergi uygulanmasıdır. Diğer bir öneride ise yüzde 19 oranında bir gelir vergisi uygulanmasıdır. Bu uygulamada 4 üyesi olan her aileye 28 bin dolar yıllık muafiyet, aile sayısı artıkça da muafiyet rakamının yükseltilmesi öngörülmektedir (The Economist, 1996:53). Tek vergi ve tek vergi oran uygulaması ile mevcut yüzde 2.5'lük büyüme hızının yüzde 5'e katlanabileceği ileri sürülmektedir (Samuelson, 1996:19). ABD'nin gündeminde önemli bir yer tutan ve halen üzerinde yoğun tartışmalar yapılan Tek Oranlı Vergi uygulamasının ABD'yi 21. Yüzyıla taşıyacak bir vergi reformu olduğu ileri sürülmektedir.

- Son zamanlarda vergi reformlarının spesifik alanlarından birisi de çevredir. Ekolojik vergi reformlarıyla çevresel kalite ve vergi sisteminin etkinliğini sağlamak için kirli mallar üzerinde vergiler artırılıp temiz mallarda vergiler indirilerek talep yapısının değiştirilmesi hedeflenmektedir. Ekolojik yaklaşımlı vergi reformlarının gelir -nötr bir reform olabileceği üzerinde yoğun bir ilgi vardır (Schob,1994:18-19). Son yıllarda olumsuz çevresel etkileri önlemek amacıyla "kurşunlu araba yakıt vergisi", "enerji karbon vergisi", "karbondioksit vergisi", "ambalaj vergisi", "emisyon vergisi" ve benzeri eko vergiler gündeme getirilmektedir.

- Vergi idaresinin bazı faaliyet alanlarının özelleştirilmesi konusu tartışılmaktadır. Vergi idaresinin özelleştirilebilecek bölümlerinin ayırmakla kamu kuruluşlarının yeterli denetim yapmasına olanak sağlanacağı iddia edilmektedir. Özelleştirme için muhtemel alanlar; "beyannamelerin mükellefler tarafından doldurulması", "tevkifat", "beyannamelerin/ vergilerin bankalara yatırılması", "basım, depolama v.b.", "aktiflerin değerlendirilmesi" "bilgisayar sistemleri", "eğitim", "beyanname tastiği", "vergi incelemesi", "tahsilat" vb. vergi idaresinin özelleştirilebilecek bir çok tarafı vardır (Byrne,1995:26-29). Vergi memurlarına, özel sektörle rekabet edebilecek derecede yüksek standartlar ve maaşlar verilmesi, vergi idaresinin özel sektör gibi icraatta bulunması için vergi idaresinin reformu anlamındaki "özelleştirme"nin bir örneği sayılabilir.

- Günümüzde ademi merkezietçi gelişmelerin hangi ölçülerde ve ne kadar başarıyla vergi reformlarına uygulanabileceği tartışma konusu olmaktadır. Birçok ülkede giderek vergi toplanmasındaki merkezietçi yapıdan uzaklaşmakta ademi merkezileşme (fiskal federalizm) yoğunlaşmaktadır. Vergide ve vergicilikte meydana gelen bu gelişmeler bağıntılı olarak, vergi idarelerinin teşkilat yapıları da reorganizasyona tabi tutulmakta ve merkezietçi yapılardan uzaklaşarak, bölge esasına dayanan ve klasik devlet yapısı dışında örgütlenme modelleri benimsenmektedir. Mali açıkları yüksek olan veya gelişmekte olan ekonomilere bu eğilimin nasıl yansıtacağı tartışılmaktadır.

- Vergi reformlarının geleceği ile ilgili tartışmalardan birisi de verginin şahıs üzerinden mi, yoksa mal üzerinden mi alınacağı konusudur. Geçmişte birçok ülkede uygulanmış olan "baş vergisi (poll-tax)"ın yeniden gündeme gelmesi yoğun bir şekilde tartışılmaktadır. Özellikle İngiltere'de, halkın yerel yönetimlerin harcamalarını denetleyerek yerel yönetimlerin disiplin altına alınabilmesi için baş vergisi gündeme getirilmiştir. Bireyin kamu hizmetlerine doğrudan katkıda bulunması ilkesinden hareketle yerel yönetimlerin başlıca gelirleri arasına konulan baş vergisi (kelle

vergisi), herhangi bir binada yaşayan ya da belirli bir süre konuk olarak bulunan herkesi bağlayıcı nitelikte olup, belediyelerin bulunduğu yere ve harcamalarına göre belirlenmekte zaman zaman kişi başına 50-75 sterline kadar varan oranlarda tahsil edilmekteydi. İngiltere'de büyük tepki gören baş vergisinin yerine halen uygulanmakta olan ve kişi başına değil, "hane başına" esasına göre belirlenen 'Council Tax' adı verilen yeni vergi ile mükellefler oturlan gayrimenkulün değerine göre 10-15 sterlinden 70-80 sterline varan oranlarda vergilendirilmektedirler.

- Vergi reformlarına mali faaliyetin diğer bir yönü olan kamu harcamaları açısından da bakmak gerektiği yönünde yoğun tartışmalar yapılmaktadır. Bu tartışmalara göre vergi reformunun, kamu yönetiminin ve kamu harcamalarının reformu ile başlaması gereklidir. Vergi mükellefleri kamunun ne kadar gelir elde edip, ne kadar harcama yaptığını; sonuç olarak devlete ödediği paraların nerelere harcandığını bilmek istemektedirler. Vergi mükelleflerinin bu isteği, demokrat toplumlarda haklı bir istemdir. Gerçekten de vergilerin kimlerden ve nasıl alınacağı ayrıntılı biçimde düzenlendiği halde, kamu harcamalarının kimler için ve nasıl yapılacağına dair düzenlemeler yoktur. Vergi mükellefinde, toplanan vergilerin "hastane, okul, köprü v.s" olarak geri dönmediği ve israf edildiği izlenimi uyandığında, vergi ödeme fedakarlığının siyasal ve kamusal ilişkilerdeki karşılığının alınamaması sonucu, mükellef vergi ödemede titizleşerek, vergi kaçırmaya çalışacaktır. Verginin amacı bilindiğinde ve bu amaç toplum tarafından benimsendiğinde vergiye karşı direnç azalmaktadır. Dolayısıyla günümüzde etkin bir vergilemede, verginin toplanmasından ziyade vergilerin harcanması konusu ön plana çıkmaktadır. Artık kamu harcamalarının nedeni olan kamu hizmetlerinden yararlanma talepleri giderek artmakta, bu talebin etkin bir şekilde karşılanmaması durumunda vergi ödemenin gerekçesi sorgulanmaktadır. Birçok kamu hizmetinin özelleştirilmesiyle özellikle dolaysız vergilerdeki sorgulama derinleşmektedir. Son zamanlarda, vergi mükelleflerinin kamu harcamalarını denetlemek üzere örgütlenme eğilimleri gözlenmektedir. İsveç'te başlayan Batı'daki pek çok ülkeye de yansıyan bu hareketle kamu harcamalarında şeffaflık, bilgilendirme, tasarruf ve etkinlik yönünde talepte bulunmakta ve bu amaçla politik ve bürokratik mekanizmalar üzerinde kamuoyu baskısı kurularak kamuoyunun mali bilincinin geliştirilmesi, devlete de maliyet bilinci kazandırılarak mali kültürün gelişmesi amaçlanmaktadır.

- Günümüzde özellikle maliyet enflasyonunda değişmelere yol açan davranışlarından dolayı işveren ve işçiyi cezalandıran veya ödüllendiren "vergi temelli gelirler politikası" yoğun olarak tartışılmaktadır. İşçilerin verimlilikleri üzerinde aşırı ücret artışları ve işverenlerin de aşırı karları üzerinde doğrudan kontrol amacıyla cezai bir verginin (anti-enflasyon vergisinin) uygulanması önerilmektedir.

- Vergi türleri ile hizmet türleri arasında sıkı ve simetrik ilişki olması yönünde eğilimler vardır. Bu eğilimlere göre; sosyal güvenlik vergileri, sosyal güvenlik hizmetlerine, genel tüketim vergileri (KDV) yarı kamusal hizmetlere, gelir üzerinden alınan vergilerin de klasik kamu malları konusuna harcanması gerektiği ileri sürülmektedir.

- Vergi reformu konusundaki tartışmalarda makroekonomik açıdan ziyade, vergi sisteminin gelir bakımından nötr kalacak şekilde değiştirilmesi ve vergi yükünün uygun faaliyetler üzerindeki gelir etkisinin nötr olacak şekilde dağıtılması gerektiği konusunda da durulmaya başlanmıştır. Gelir-nötr olacak şekilde vergi reformlarıyla

daha az yükü mevcut yasalarla toplanan gelirle aynı miktar gelir toplayabileceği öne sürülmektedir. Daha etkin bir vergi yapısıyla aynı miktar vergi geliri toplamayı tasarlayan gelir-nötr olması mümkün değildir. Gelir-nötr vergi reformları kamu gelirlerini artırmaktadır. Dolayısıyla gelir-nötr vergi reformlarının gelir yönünden etkilerinin sıfır olmasına en büyük engel, gelirin yeniden dağılımına yol açması ve kaçınılmaz bir şekilde kaybedilenlerin olmasıdır (Holcomber& Mills, 1994:65,83).

- Çağımızda vergi sistemleri, geniş tabanlı bir KDV, sosyal güvenlik yükümlülükleri ve gelir vergisi üzerine kuruludur. Gelir vergisinin kurumlar vergisi gibi ya nakit akışı esasına göre alınması, doğrusal olması (vergi dışı tutulan taban gelirin üstündeki bölümün tek bir oranla vergilendirilmesi), özel tüketim vergilerinin dışsallıkları içselleştiren, düzeltici nitelikte olması alınan vergilerin tamamının beyan esasına dayalı olması bu çağdaş vergi sisteminin temellerini oluşturmaktadır. Kamu yönetiminin vatandaşların istek ve taleplerini dikkate alan, vergi verenleri müşteri olarak kabul eden yani yönetimi daha müşteri-yönlü (client-oriented) hale getirmeye yönelik olarak kamu yönetiminde reform çalışmaları sürdürülmektedir. Vergi reformunu düzenleyenler bu basit konulara önem vermeli ve sistemi zorlayan ve geliri azaltan ince ayrıntılı ve maharetle düzenlenmiş vergi mevzuatının geçerliliği konusunda oldukça kuşkulu olmalıdırlar.

- Gelişmiş ülkelerde vergi reform yaklaşımları , “geniş tabanlı ve artan oranlı gelir vergisi, katma değer vergisi” veya “dar tabanlı ve nisbeten düz oranlı gelir vergisi, artan oranlı tüketim vergisi (gelir vergisinin hiç uygulanmaması da önerilmekte) dir. Ayrıca vergi reform çalışmalarında emek verimliliği ile kurumlar vergisinin yatırımların bileşimi ve dağılımı üzerindeki beklenmeyen etkileri üzerinde durulmaktadır. Gelişmiş ülkelerde alternatif vergi reform önerilerinin kaynağı, sermayenin etkin vergilendirilmesi ve vergi sisteminin etkinliği alanlarıdır.

- Günümüzde gelişmiş ülkelerde mevcut vergi sistemlerinde sermaye gelirini, faizi vergilemek etkisiz, şevk kırıcı, büyümeyi engelleyici sayıldığından reform önerileri sermayeyi ve geliri özendirecek şekildedir. Bu ülkeler, özellikle “geniş tabanlı, fakat artan oranlı olmayan tüketim vergisi alternatifine doğru reform çabası içindedirler. Mali reformaların en önemli bölümünü oluşturan vergi reformları; gelişmekte olan ülkelerdeki istikrar programlarının ana hedefidir. Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ise gerçek gelir ve özellikle yatay vergi adaleti ilkelerine dayalı bir reform stratejisi önerilmektedir. Türk vergi sistemi, dar tabanlı gelir ve kurumlar vergi yaklaşımı, geniş tabanlı bir KDV vergilemesi sözkonusu iken servet vergilemesi fiilen yoktur. Türk vergi sisteminde, gelir-servet karşılaştırması yapan geniş tabanlı gelir vergisi ile KDV’ye dayalı bir tüketim vergisi büyük önem taşımaktadır. Kapsamlı gelir vergilemesinde konu genişlemesi, istisnaların azaltılması, marjinal oranların düşürülmesi egemendir.

## **V-TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI**

Vergi sistemimiz, kamu harcamalarına kaynak sağlamak olan mali işlevini, gelir dağılımındaki eşitsizlikleri azaltıcı sosyal işlevini ve ekonomik istikrarı sağlama işlevini etkin bir şekilde yerine getirememektedir. Ülkemizde kamu maliyesinin bugün bulunduğu nokta, kamu gelirleri ve kamu harcamaları ile kamu borçlanma gereğinin

finansmanı konusunda köklü bir "yeniden yapılanma reform" programının konulması kaçınılmaz görünmektedir.

Vergi sisteminin; uzun vadede, ülkedeki tüm koşullarla birlikte "yapısal dönüşümü" ön plana çıkarırken, kısa vadede, yürürlükteki koşullara uyumu, gelir amacı ve reel kesim üzerindeki yükünün azaltılması öncelik kazanmaktadır (DPT,1996: 190).

Vergi gelirleri giderek adil olmayan biçimde alınmakta vergi yükü dağılımı adaletsizleşmektedir. Adil olarak nitelenen dolaysız (gelir-servet) vergilerinin payı toplam vergi gelirleri içinde yüzde 40'ın altına düşmüştür. Gelir vergisi ile KDV'nin hemen hemen eşit hasılat sağlaması oldukça çarpıcıdır. Faiz ve rant gelirlerinin ön plana çıktığı bir ekonomi yapıda vergi yükü düşük gelirli gruplar üzerinde yoğunlaşmaktadır. Vergi sisteminin yüksek gelirli kesimleri kapsam dışına alması kar, faiz ve rant gelirlerine çeşitli ayrıcalıklar sağlayarak bu tür gelirlerin vergi yükünün azaltılması vergi gelir artış hızını yavaşlatmıştır. Vergi yükünün daha çok düşük gelirli kesimler üzerinde yoğunlaşması sonucu mali yük artışları çok dengesiz bir mali bölüşüme dönüşmüştür.

Son yıllarda, rant ekonomisi özendirilmiş, kayıtdışı ekonomi aşırı büyümüş, ücretliler ile serbest meslek erbabı ve tüccarların ödedikleri vergi farkı ücretliler aleyhine 2 kat artmış, bu oran götürü mükelleflerde 15 kata ulaşmış, vergilemede adaletsizlik yapılaşmıştır. Gelir vergisi adeta stopaj vergisi veya ücretliler vergisi haline gelmiştir. Toplam vergi gelirinin yaklaşık yüzde 83'ü tevkifat yoluyla ödenmektedir. Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin mükelleflerinin dağılımı ise, yüzde 63.5'i gerçek usulde gelir vergisi, yüzde 31.5'i götürü usulde gelir vergisi ve yüzde 5'i kurumlar vergisi yükümlüsüdür. Özellikle kayıtdışı ekonominin büyüklüğü, menkul sermaye iratları konusunda mevcut ayrıcalıklar vergilemede genellik ilkesini ciddi bir biçimde zedelemektedir. Hayat standardı uygulaması, zarar eden mükellefleri de vergilendirdiğinden gelir vergisinde gerçek usulden sapmaya yol açmakta ve gayri adil yük dağılımına yol açmaktadır.

1995 yılında vergi gelir tahsilatının tahakkuka oranı yüzde 85.6'dır. Bu orana göre kayıtlı mükellefler bile yüzde 14.4'ü oranında vergi kaybına yol açmışlardır. Kayıtdışı ekonominin de GSYİH'nin yüzde 35-45'i civarında olduğu dikkate alındığında yaygın biçimdeki vergiden kaçınmanın olduğu dikkati çekmektedir.

Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı, 1990'da yüzde 66.5, 1991'de yüzde 59.5, 1992'de yüzde 62.9, 1993'de yüzde 62.8, 1994'te yüzde 65.1, 1995'de yüzde 63.1'dir. En sağlıklı kamu finansman aracı olarak değerlendirilen vergi gelirleriyle kamu harcamalarının ancak yüzde 63.1'i karşılanabilmekte diğer bölümü ise borçlanmayla karşılanmaktadır. Devletin finansman ihtiyacının karşılanmasında vergiler yeterli olmayınca iç-dış borçlanmaya veya/ve emisyonla başvurulmaktadır. Devlet, çeşitli nedenlerle tahsil edilmeyen vergiler ve özellikle sermaye piyasası kazançlarına tanınan istisnalar sonucu ekonomik zafiyete düşmüş ve finansman ihtiyacını vergi almadığı kesimlerden borç alarak karşılama kısır döngüsüne girmiştir. Öyle ki faiz giderleri, vergi gelirlerinin yüzde 52'sini götürmektedir. Merkez Bankası'nın para basması, vatandaşlardan devlete enflasyon vergisi diye adlandırılan, bedelsiz, karşılıksız ve yasalarla düzenlenmemiş bir kaynak transferinin yapılmasına neden olmaktadır. Enflasyon vergisi halkın meşru olmayan

bir biçimde ve en adaletsiz şekilde vergilendirilmesi sonucunu doğurduğundan demokrasinin "halkın kendi iradesiyle vergilendirilmesi" ilkesinin ihlalidir. Bu durum, vergi mükellefi ile ilgili bir olay olmadığı aksine vergi sisteminin köklü bir reforma ihtiyacının olduğunu göstergesidir. Vergi reformu yapılmadan, kamu maliyesinde köklü bir iyileştirme yapmak mümkün değildir.

Türkiye’de kamu açıkları son yıllarda makro-ekonomik dengelerin bozulmasında temel bir sorundur. Bu sorunun temelinde kamu harcamaları ile gelirleri arasındaki dengenin kurulamaması yatmaktadır. Kamu harcamalarında etkinliğin sağlanamaması ve savurganlığın önlenememesi, sorununun bir yönünü oluştururken, etkili olmayan vergi uygulamaları ve vergi idaresinin yeniden yapılandırılması ise diğer yönünü oluşturmaktadır. Türk vergi sisteminde vergi yükünün arttırılması yerine vergi yükü dağılımındaki adaletsizliklerin giderilmesi gereği öncelikli bir konudur. Ülkemizde sosyal adalet ilkesine ve ekonomik kıstaslara dayalı bir vergi yükü dağılımını amaçlayan vergi reformlarına ihtiyaç vardır.

### **A- Türk Vergi İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasına Yönelik Önerileri**

Türk vergi idaresi merkezde Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, taşrada ise vali emrinde Defterdar ve ona bağlı vergi daireleri sistemi şeklinde örgütlenmiş ve verginin ödenmesi (tahsilat fonksiyonları) temel birim olarak vergi dairesince organize edilir.

Vergi idaresi örgüt yapısı itibariyle tahsilat fonksiyonuna ağırlık vermiş, denetim açısından ise gerekli nitel ve nicel kapasiteye ulaşamamıştır. Bugün vergi dairesince alınan pek çok beyanname eksik bildirilen geliri içermektedir. Dolayısıyla yıllık denetim planları tamamen tecrübeye dayalı olarak yapılmaktadır. Denetim elemanlarına, inceleyecekleri sektör veya mükellef gruplarına ilişkin olarak denetimi kolaylaştırıcı hiç bir istihbarat bilgisi sunulmamaktadır. Vergi yönetiminin çağdaş vergi yönetimlerinin denetim esasına göre kurulmaması, inceleme birimleri arasında eşgüdüm ve birim içi planlama noksanlığı, vergi suçu niteliğindeki suçların takibinde uzman elamanların yokluğu ve vergi denetimine yardımcı olabilecek istihbarat arşivlerinin yetersizliği denetim etkinliğini doğrudan etkilemektedir. Vergi idare birimlerinin her birinin direk vergi idaresine bağlı olmaması ve aralarında hiyerarşik düzen içinde yetki ve sorumluluk sınırlarının kesin ölçülerle belirlenmemesi sistemi karıştırmaktadır.

Türk vergi sisteminde yıllardır birçok yenilik ve değişikliklere rağmen vergi idaremizin köklü değişikliklere uğramaması, bunun ekonomi ve mali yapı ile bütünleşmesine engel oluşturmaktadır. Türkiye’de öncelikli olarak "vergi idaresi reformu"na ihtiyaç vardır. Ülkemizde, ekonomik yapı, vergi tekniği ve vergi psikolojisine ilişkin sosyo-psikolojik şartları dikkate alarak mevcut amaçlarla optimum biçimde uyum sağlamış rasyonel bir vergi sisteminin oluşturulmasının önemi büyüktür. Vergi sistemimizin yeniden yapılandırılmasına ilişkin başlıca öneriler;

- Vergi yönetiminde aşırı merkezleşmenin oluşturduğu sakıncaları gidermek için, vergi idarelerinin organizasyonu açısından merkezle çabuk iletişim kurabilen, bölgesini tam olarak denetleyebilen, yine bölgesindeki ekonomik olayları belirleyebilen ve vergisel açıdan değerlendirebilen yapıya sahip olması gerekmektedir. Vergi idaresinin merkez-bölge-yerel üniteler halinde oluşturulması,

yerel ünitelerin, bulunduğu bölgeye hakim olabilecek bir yapıya kavuşturulması sağlanmalıdır.

- Vergi idaresinin gerek örgütlenme biçimi ve gerekse görevlerinin çokluğu vergilerin etkin toplanmasını ve denetimini çok güçleştirmektedir. Vergi idaresi teknik açıdan yüksek bir düzeye ve siyasi kaynaklardan uzak bir yapıya kavuşturulmalıdır. Vergi daireleri küçültülüp, yetki bölgeleri daraltılmak suretiyle etkinlikleri artırılmalıdır. Bir vergi dairesine bağlı olacak mükellef sayısı 5000-10000 olmalıdır. İhtisas vergi idarelerinin sayıları artırılmalı, vergi dairelerinde “muhasabe” ve “ istatistik” üniteleri oluşturulmalıdır. Kısaca, vergi dairelerinin alanları mükellef ve faaliyet bazında daraltılmalıdır.

- Tahsilat işlemlerinde kolaylık sağlanmalıdır. Otomasyona önem verilmeli ve bu amaçla programlar geliştirilmelidir. Vergi dairelerinde halkla ilişkilere daha fazla önem verilmelidir. Ayrıca vergi idaresinin bütünlüğünün ve bu idare içindeki hiyerarşi düzeninin sağlanabilmesi için vergi yönetiminde görevli birimlerin vergi dışındaki mali faaliyet alanlarında görevlendirilmemelidir. Ülkemizde vergi dairelerinde sıkışıklığa, aksaklığa yol açan uygulamaların rızaen ve cebren “tahsilat işleri”nden kaynaklandığı gözlenmektedir. Hemen her ay, beyanname verme ve vergi yatırma dönemlerinde vergi daireleri çalışmaz duruma gelmektedir. Cebren tahsilatta ise, hacizli malların saklanması ve paraya çevrilmesi sorun olmaktadır. Tahsilatta arzu edilen etkinliğin sağlanamaması, vergi idaresini üniter sistemden uzaklaşmaya zorlamış, bu da vergilenmede yatay ve dikey eşitliğin bozulmasını beraberinde getirmiş ve toplumda beyanname verme alışkanlığının kaybolmasına neden olmuştur. Dolayısıyla, yeni örgütlenmede vergi dairelerinin “tahsilat” fonksiyonu olmamalıdır. Vergi dairelerinin iş yükünü artıran vezne servisleri kaldırılarak tahsilat için bankacılık sisteminin kullanılması yaygınlaştırılmalı ya da vergi tahsilatı tamamen yeminli mali müşavirlik bürolarına ihale edilebilir. Vergi dairesi, çoğunluğu postayla yollanacak vergi beyannamelerini alıp; vergiyi tahakkuk ettirip; belgeleri ve bilgileri saklamakla görevli olmalıdır. Beyannamesiz yükümlülüklerde ise vergi dairesi yalnızca vergiyi tarh, tahakkuk ve ilan ettirmelidir. Türkiye’de vergi daireleri bilgisayarlı sisteme geçişte oldukça yetersiz kaldığından vergi tahsilatında gelişmiş ülkeler seviyesine ulaşamamaktadır. Bütün vergilerin tahsilatının özel sektöre verilmesi önerilmektedir. İlk etapta iş yeterliliği devlet tarafından kabul edilmiş yeminli mali müşavirlik bürolarına ihale edilmesi önerilebilir.

- Denetim hizmeti yerel olmalı ve sorumluluk, görev ve yetki kesin sınırlarla belli olmalıdır. Vergi dairelerinin sayıları artırılarak, üzerindeki yoğun yük kaldırılmalı ve etkin çalışmaları sağlanmalıdır. Vergi daireleri, mükellefe zorluk çıkarmak yerine kolaylık sağlayacak bir yapıya kavuşturulmalıdır. Vergi daireleri yalnız kayıtlı mükelleflerin rutin işlerini yapmamalı, kayıt dışı ekonomiyi de kayıtlı hale getirecek araştırma ve çalışmaları da yapmalıdır. Vergi denetim birimleri ile verginin tahakkuk ve tahsilatını yürüten birimler birbirinden ayrılmalıdır.

- Kısa dönemde vergi kaçakçılığı ile mücadelede için en etkili yöntem “şok denetimlere” ağırlık verilmeli, vergi tahsil ve takibinde bireysel vergiciliğe önem verilerek, konusunda uzmanlaşmış eleman ve ekipler kullanılarak zaman kaybı önlenmelidir. Vergi denetiminde bölük pörçük incelemelerden vazgeçilmeli, sektör incelemesi yapılmalıdır. Ayrıca, denetim elemanlarının sayısı artırılmalı, denetim

işlemi mükellefler nezdinde sürpriz olmaktan çıkartılarak istikrarlı ve rutin hale sokulmalıdır. Vergi denetimini kolaylaştırmak amacıyla muhasebede kullanılan bilgisayar sistemlerine standart getirilmelidir. Denetim elamanları uzmanlaşmış olduğu alanlarda inceleme yapmalı diğer alanlarda inceleme yapmamalıdır. Vergi denetmenleri, gelirler kontrolörleri, hesap uzmanları ve maliye müfettişleri vergi denetimlerinde birbiriyle koordineli şekilde ve sistemli olarak seçilen yükümlüler nezdinde vergi incelemeleri yapmalıdırlar. Tüm incelemelerde örnekleme yöntemi ile seçilmeli, örnekleme yapılırken nelere dikkat edileceği ayrı bir yönetmelikle belirlenmelidir.

- Tahakkuk miktarını artırmak, tahsilat oranını yükseltmek amacıyla vergi takvimi ve bürokrasiyi azaltacak maliyeti düşürücü düzenlemeler yapılmalıdır. Vergi kaçakçılığını önlemek için öncelikle, varolan vergi sisteminin gözden geçirilmesi özellikle mükelleflerin ödeme gücü, ödeme zamanı ve mekanı yönünden aksaklıklar (vergi işkencesi) varsa bunların düzeltilmesi özellikle vergi takvimindeki yoğunluğun olabildiğince azaltılarak iş akımı hızlandırılarak işlemlerin daha çabuk yapılması sağlanmalıdır. Vergi idaresi yeniden yapılandırılırken; tahakkuk servisleri daha aktif hale getirilerek, masa sistemi oluşturulmalı böylece bir mükellefin işlemleri bir kaç memur tarafından aynı noktada yapılarak bürokrasi azaltılmalıdır.

- Ülkemizde gelirleri vergileyerek yeterli vergi kaynağına ulaşamamakta, önemli bir kesim neredeyse bütünüyle dolaysız vergilerin dışında kalmaktadır. Türk vergi idaresi harcamaları vergilemeyi başarabilir. Böyle bir görevin başarabilmesi için “Maliye Bakanlığı” bir “Gelirler Bakanlığı” haline getirilmeli, vergilerin yönetimi sorumluluğu bu bakanlığa verilmelidir. Hazine ise “Harcamalar Bakanlığı” biçiminde yeniden örgütlenerek devlet harcamaları ve mallarının sorumluluğunu almalıdır.

- Kaliteli vergi memurları istihdam etmek için ücretler artırılmalıdır. Gelir servisinin profesyonelleştirilmesi, vergi memurlarına ödül verilmesi ve örgüt-usullerin rasyonel hale getirilerek vergi yönetimi güçlendirilmelidir.

- Vergi idaresi çalışanları mükellefleri kaliteli hizmet sunulması gereken müşteriler olarak görmelidir. Ayrıca, sadece vergi idaresi çalışanları değil mükelleflerle ilgili tüm kamu görevlileri de mükelleflere kolaylık sağlamalıdır. Vergi toplama görevi tüm bankalara verilmeli ve toplanan vergi gelirlerinin daha etkin bir şekilde değerlendirilmesi için “vergi bankası” kurulmalıdır.

- Verimi olmayan vergiler (Örneğin, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi) ve harçlar kaldırılmalı, ana vergi yasaları sadeleştirilmeli, vergi yasaları arasında paralellik ve bütünlük sağlanmalıdır. İşlemlere açıklık getirmek ve basitleştirmek amacıyla vergi hukukunun kaynaklarından olan “özelge” ve “genelge”lerin yaygınlaşması sağlanmalıdır.

- Beyana tabi mükelleflerin yüzde 95'inden fazlası Hayat Standartı Esası'na göre asgari vergi düzeyinde vergilendirilmektedir. Beyannameli mükelleflerden, yalnızca gelir vergisine tabi olanların bir bölümüne uygulanan Hayat Standardı Esası, beyan esasından sapmaya, varsayıma dayalı götürü bir vergilendirme niteliğine yol açmakta ve gelirin gerçek olması ilkesi ile de çelişmektedir. Kavrayıcılığı az olan ve vergi yükü dağılımında adaletsizliğe neden olan Hayat Standartı Esası'nda yer alan

unsurlar ve göstergeler daha tutarlı ve gerçeğe yakın bir şekilde belirlenmeli ve önemli servet-harcama tutarlarına oransallığı sağlanmalıdır. Gelişmiş ülkelerin çoğunda olduğu gibi mutlaka vergi sistemimize tamamlayıcı bir otokontrol aracı olarak servet beyanı yeniden getirilmelidir.

- Vergi usul kanununda belirlenmiş olan vergisel suçların Türk Ceza Kanunu'nun "Devlet Aleyhine İşlenmiş Cürümler" adlı bölümünde yer alması sağlanmalıdır. Belge almama ve vermeme cezası yükseltilmeli ve belge sistemi oturtulmalıdır. Ayrıca belirli bir ceza miktarını geçen mükelleflere kırmızı vergi cüzdanı, kırmızı çalışma ruhsatı, kırmızı vergi levhası verilmeli ve bu tür belgeleri olan mükellefler tüm kamu kuruluşlarıyla ilgili işlemlerinde sıkı bir biçimde denetlenmelidirler.

- Tüm vergi sistemini, belli bir ekonomik bütünlük içinde izlemek-araştırmak ve sistemin sürekli etkinliğinin artırılması için öneriler getirmekle görevli, toplumun tüm kesimlerini kapsayan üyelerden oluşan özerk, yalnız kendisine karşı sorumlu "Vergi Konseyi" kurulmalıdır.

- Türk vergi sisteminin daha iyi işler hale getirilmesi için vergi idaresinin iyileştirilmeleri çalışmalarıyla birlikte vergi yargısı bir an önce kurulmalıdır. Vergi yargısı itiraz komisyonu işlevinden kurtarılmalıdır. Sayıştay gibi bağımsız, özerk yapıya sahip "Vergitay" kurulmalıdır. Vergitay, toplanan vergilerin inceleme ve denetiminden sorumlu olmalıdır. Vergi yargısının süratle karar verebilecek şekilde çalışmasının sağlanabilmesi için vergi inceleme elemanları savcılara benzer, mali müşavir ve muhasebeciler de noter-avukat karışımı, bir hukuki yapıya kavuşturulmalıdır. İktisadi ve idari bilimler fakültesi "maliye ve işletme" bölümü lisans mezunlarına vergi avukatlığı unvanı verilmelidir. Vergi kaçakçılığı için özel vergi araştırmacıları ve detektiflere de yer verilmelidir.

- DPT, Hazine Müsteşarlığı, Dış Ticaret Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası, SSK gibi çeşitli kamu kurum ve kuruluşları arasında vergisel konularda uygulama birliği ve koordinasyon sağlanmalıdır. Ayrıca vergisel olaylarda aktif rol oynayan Gümrük, Nüfus, Tapu Daireleri gibi kamu kuruluşları arasında tam bir koordinasyon olmalıdır. Bu koordinasyonun sağlanmasında bilgisayar teknolojisinin sunduğu tüm olanaklardan yararlanmalı; kurulacak sistem, mükellefin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini izleme işlevinin ötesinde tasarlanmalı; mükellefin bilgilerinin belli standartlar çerçevesinde kontrolü, çapraz kontrollör sistem içinde öngörülmeli (banka, tapu ve nüfus daireleri, borsa v.b ekonomik birim ve kuruluşları kapsayacak şekilde), gelir-harcama-servetin kavranması amacı çerçevesinde ele alınmalıdır.

- Vergi sisteminde yapılacak reform zorunlu olarak mali sektörde ve sistemde de reform yapılmasını gerektirmektedir. Ekonomik ve mali işlemleri olabildiğince nakit dışına çıkararak mali sektör ve bankacılık sistemi aracılığıyla yapılması sağlanmalıdır. Bu nedenle belirli miktarı aşan işlemlerin nakit olarak yapılmasını önleyecek önlemler alınmalıdır. Vergi kurumları, en küçük bir gazete haberini bile araştırmalı ve bu araştırmaları yaparken tüm devlet örgütleri ile sıkı ilişki içinde çalışmalıdır. Tarım ürünlerinde borsa sistemi etkinleştirilmelidir.

- Servet Beyanı ve Gider Esası kurumları yeniden uygulamaya konulmalıdır. Büyük gelirlere ışık tutacak ihbarlar için kazandırılan ek verginin belli bir yüzdesi ikramiye olarak verilmelidir. Muhtasar Beyanname ve Katma Değer Vergisi beyannameleri birleştirilmelidir.

- Uygulama ve mükellef hareketlerinin bir merkezden incelenmesi amacıyla, her gerçek ve tüzel kişiye tek vergi numarası verilmesi uygulamasıyla birlikte 5.7 milyon mükellef sayısına ulaşılmıştır. Bu uygulamanın 16 yaşından büyük aktif nüfusun tamamını kapsamaları için çalışmalar yoğunlaştırılmalıdır.

Ülkemizde yaklaşık olarak 25 bin serbest muhasebeci (9.311'i yüksek eğitimli) vergi denetiminin verimliliğinin artırılmasında yararlı olacağı bir gerçektir. Böylece vergi yönetiminin ayrılmaz bir parçası olan denetim olayı büyük ölçüde daha etkin bir yapıya kavuşabilecektir.

## **B-Kayıtdışı İktisadi Faaliyetlerin Vergilendirilmesine Yönelik Öneriler**

Kayıtdışı ekonomi büyüdükçe, kayıtlı ekonomi giderek küçülmekte ve bu küçülme vergisizliğe, vergisizlik borçlanmaya, borçlanma faize, faiz enflasyonu etkilemektedir. Kayıtdışı ekonominin sağladığı olanaklardan rant ekonomisi doğmaktadır. Türkiye'de ekonomik faaliyetin önemli bir bölümünü oluşturan tarım sektörünün büyük bir bölümünün vergiden ayırık tutulması, faiz ve rant gelirlerinin vergilendirilmemesi, kaldırılması gerektiği halde genişletilen götürü vergi sistemi, kayıtdışı ekonomiyi büyütülmektedir. Kayıtdışı ekonominin vergilendirilememesi ve artan vergi ihtiyacı karşısında devlet kayıtlı sektördeki kesimlerin özellikle ücretlilerin vergi yükünü ağırlaştırmaktadır. Kayıtdışı ekonomiyle mücadele için;

- Vergi sistemimizde vergilendirme alıcı ile satıcının devlete karşı çıkar ayrılığına dayalı bir vergilendirme (belgelendirme) sistemi gerçekleştirilerek mükellefin mükellefle otokontrolü gerçekleştirilmelidir. Kayıtdışı ekonominin gelişmesinde etkin rol oynayan nakit akışlarının asgariye indirilmeli bunun için de kredi kartı ve çekle alışveriş özendirilmelidir.

- Kayıtdışı ekonominin vergilendirilmesi için özellikle gelir ve kurumlar vergisinin geniş halk tabanına yayılması sağlanmalıdır. Türk mali sisteminin en önemli sorunu "bedavacılık" olup; potansiyel vergi mükelleflerinin yüzde 80'i bir karşılık ödemeksizin kamu hizmetlerinden yararlanmaktadırlar. Dolayısıyla vergiler doğrudan doğruya kamu hizmetlerinin karşılığı olmasa da vergi yükü dağıtımında "kamu hizmetlerinde kullanıcı harcı uygulaması" yaygınlaştırılmalıdır. Artık son yıllarda sağlıklı gelir kaynaklarının etkili kullanımının sağlanamadığı ülkemizde bedavacılığın (free rider) da sınırına gelinmiştir.

- Vatandaşlık ile vergi mükellefliği özdeşliği sağlanmalı, kamuoyu bilincinde, vatandaş olabilmek için vergi yükümlüsü olma gereği yerleştirilmelidir. Bazı vatandaşlık haklarının kullanılabilmesi için vergi mükellefliği olma ön-şartı aranmalıdır. İktisadi faaliyet gösteren bütün gerçek ve tüzel kişiler teşvik edici şekilde vergilendirilmeli, vergi mükellefi olmanın avantajları olmalı bu amaçla gelir ve kurumlar vergisi ödenmesi ve miktarı sosyal ve ekonomik itibar dayanağı yapılmalıdır. Yüksek vergi verenlerin uçak seyahatlerinde VIP'ten, spor

karşılaşmalarında şeref tribününden yararlanabilmesi gibi olanaklar sağlanmalıdır. Vergilemede kayıt düzenini bozan götürü vergilendirme bölgesel ve sektörel olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda gerçek usule geçiş özendirilmelidir.

- Devletin işlevi ekonomide optimum yasaklar ve müdahale düzeyine getirilerek etkinliği artırılarak kayıt dışı ekonominin önemi azaltılarak ülkede oluşturulan tüm gelirin kavranması sağlanmalıdır.

- Enflasyonun vergi matrahı üzerindeki etkilerini gidermek amacıyla, "enflasyon muhasebesi" uygulamasına geçilmelidir.Reel kazancın vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler gerçekleştirildiğinde, enflasyon nedeniyle karın değil, sermayenin vergilendirildiği biçimindeki vergiden kaçınma gerekçeleri ortadan kaldırılarak, kayıt dışı işlemlerin psikolojik haklılığına son verilebilecektir.

### **C-Vergi Yükünün Adil Dağıtımına Yönelik Öneriler**

1995 yılında elde edilen vergi gelirlerinin yaklaşık yüzde 40.2'si gelir, yüzde 2.3'ü servet, yüzde 39.7'si mal ve hizmetler, yüzde 17.9'u da dış ticaret üzerinden alınan vergilerden meydana gelmektedir. KDV'nin vergi gelirleri içindeki payı (KDV+İthalde alınan KDV) yüzde 34.2 düzeyindeyken kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı yüzde 9.5'tir. 1995 yılı itibariyle, vergi gelirlerinin yüzde 40.2'sini oluşturan gelir vergisinin yüzde 85'i kaynakta kesinti yoluyla, yüzde 15'i ise beyanname veren mükelleflerden tahsil edilmiştir. Tevkif suretiyle alınan vergilerin büyük bir bölümü ücretlerden oluşurken ücretlerin gelir vergisi içindeki payı yüzde 56'ya ulaşmıştır.

Vergi sistemimizde çok yaygın götürülük uygulaması söz konusudur. (mükelleflerin sayısı itibariyle yüzde 31.5'i bulan götürü mükelleflerin toplam gelir vergisi içindeki payı yüzde 1'dir). Ayrıca gelir vergisine götürü vergi niteliği kazandıran hayat standardı esaslı, küçük çiftçi muafiyeti ile asgari ücretin vergiye tabi tutulması eşitlik ilkesine aykırı uygulamalardır. Bazı mükellefler vergi sistemi dışında tutulmaktadır. Örneğin, çok büyük gelir elde eden sporcular ve sanatçılar yeterince vergilendirilmemektedir. Bu durum mükellefler arasında eşitliğin bozulmasına yol açmaktadır.

Kurumlar vergisi açısından vergi yükünün dağılımına bakıldığında ise, kurum ortaklarının kişisel nitelikteki harcamalarını kurum kazancından indirmeleri sonucunda vergi yükünü düşürücü etki yapmaktadır. Kentlerde oluşan rantlar, sermaye piyasasında, borsada gerçekleştirilen spekülasyon kazançlarının vergi dışı bırakılması, ekonomide üretkenliğin düşmesine neden olmaktadır. Rantların ve spekülasyon kazançlarının vergi dışı kalması, bir yandan da, vergi yükünün diğer kesimler üzerine yüklenmesi sorununu ortaya çıkarmaktadır. Türk vergi sisteminde, 1980'lerden sonra vergi gelirleri içindeki dolaysız vergilerin payındaki artış vergi yükünün dağılımını dar ve sabit gelirli aleyhine değiştirmiştir. 1997 yılından itibaren uygulamaya konulması beklenen Özel Tüketim Vergisi sonucu tüketicilerin vergi yükü daha da artacaktır.

Gerek gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payının düşük olması ve gerekse de milli gelirden aldıkları pay yüzde 25'i geçmeyen ücretlilerin toplam gelir vergisinin yüzde 55'ini üstlenmeleri, Türk Vergi Sistemi ve

uygulamalarının, gelir ve servet dağılımı üzerinde olumsuz etkisini belirgin bir şekilde ortaya koymaktadır. Gerçekleştirilecek bir vergi reformunda vergi yükünün dengeli bir şekilde dağılımının sağlanabilmesi için;

- Vergi ödenebilir düzeyde olmalıdır. Bunun için de vergi matrahı ve vergi oranlarının "optimal" bir düzeye çekilmeli, vergi oranları vergi vermeyi teşvik edici düzeyde olmalı bunun için de vergi oranlarının fiili oranlara kadar düşürülerek yaygınlaştırılmalıdır. Gelir vergisi düz oranlı bir vergi haline getirilmeli ve gelir ve kurumlar vergisi oranı yüzde 15'e düşürülmelidir.

- KDV oranları artırımlarının vergi tahsilatını artırmadığı gibi, kayıtdışı ekonomiyi büyüttüğü bir gerçektir. Dolayısıyla ürünlere göre yüzde 1, 8, 15 ve 23 olarak uygulanan KDV'de tek oran (yüzde 3-10 arasında) uygulaması yararlı olacaktır. Götürülük büyük şehirlerden başlayarak mutlaka kaldırılmalı, vergi tabanı genişletilmelidir. Özel indirim oranları artırılmalıdır. Özellikle Türk aile yapısının geniş aile tipi olduğu dikkate alınır sosyal amaçlar açısından ücretlilerin bakmakla yükümlü olduğu aile bireyi sayısınca bir indirim uygulanmalıdır. Ücretler üzerindeki çeşitli fon kesintileri kaldırılmalıdır. Ayrıca vergi yükü dağılımının adil bir hale getirilmesi için, emek dışı gelirlere çeşitli nedenlerle tanınmış istisna ve muafiyetlikler kaldırılmalıdır. Bakanlar Kurulu , özel indirim tutarlarını asgari ücret düzeyine yükselterek asgari ücret vergi dışı bırakılmalıdır.

- Öncelikle düşük gelir gruplarındaki vergi yükünü üst gelir gruplarına yaymak ve aktarmak gereklidir. Vergi sistemimizde rant ekonomisinden üretim ekonomisine geçilmesini sağlayacak düzenlemeler yapılmalıdır. Üretken olmayan sektörlerde, her türlü rant ve spekülasyon kazanç sahiplerine vergi yükü kaydırmaları gerçekleştirilmelidir.

- Stopaj uygulaması nihai vergilendirme aracı olarak değil, otokontrol ve peşin vergi aracı olarak kullanılmalıdır. Stopaj yöntemi yerine ekonomik gelir-gider kavramına geçilerek gerçek vergiciliğe yönelinmelidir.

- Vergi istatistiklerinin milli gelirden pay alan kesimlerin vergi yüküne ne kadar katlandıklarının gösterecekleri bir özelliği yansıtır nitelikte düzenlenmelidir. Vergilemede şeffaflık gereklidir. Gerçek verginin toplanmadığını, hangi kesimler üzerinde verginin yoğunlaştığını, kimlerin vergi yükünün artırılması gerektiği kamuoyuna anlatılmalıdır.

Türk vergi sisteminde kısa ve orta dönemde farklı toplumsal gruplar ve sektörler arasında önemli vergi yükü dengeleri gerçekleştirilebilecek biçimde, özellikle kaynak kullanımını olumlu etkileyen köklü bir vergi reformu gereklidir. Vergileme gücü asla yok etme gücü olmamalı, ilke olarak vergileme tarafsız olmalı; ekonomiye vergilemeyle müdahale en aza indirilmeli, yapısal değişim, fiskal amaçların önünde yer almalıdır. Vergi yapısı, ekonomik değişimleri kavrayacak esneklikte olmalıdır. Dolayısıyla vergi yükünün artırılması yerine optimal vergi yükü arayışlarına yönelinmelidir. Vergi yükünün yayılı olması, tabanın genişlemesi yalnız vergi adaleti açısından değil, "tarafsızlık" ilkesiyle ulaşılmak istenen amaçlar açısından da zorunludur.

Vergi bilincine ulaşmamış toplumlarda, vergi vermeyen kitleler “enflasyon vergisi” ve “kalitesiz ve yetersiz kamu hizmeti”yle karşı karşıya kalmaktadırlar. Dolayısıyla vergi reformuyla adil bir sistemin oluşturulacağı inancının topluma yerleştirilmesi ve kararlı bir yaklaşımın benimsenmesi gereklidir. Vergi reformu, verimlilik ve adalet ilkeleri esas alınarak, üretim ve yatırım üzerindeki olumsuzlukları giderecek şekilde yapılmalıdır. Piyasaların verimliliği sadece “vergiler”in nerelerden alındığına değil nerelerde harcandığına da bağlıdır. Dolayısıyla toplanan vergiler piyasaların doğal akışını değiştirici yönde harcanmamalıdır. Vergilendirmede esas, belirli bir sektör için haksız rekabet oluşturmamalıdır.

Türk vergi sisteminde vergi yükünün arttırılması yerine vergi yükü dağılımındaki adaletsizliklerin giderilmesi gereği öncelikli bir konudur. Ülkemizde sosyal adalet ilkesine ve ekonomik kıstaslara dayalı bir vergi yükü dağılımını amaçlayan vergi reformlarına acilen ihtiyaç vardır. Ülkemizde vergi reformu sloganıyla hedeflenen düzeltmeler, vergi çeşidi ve oranlarının artırılması değil, vergilendirilen kesimin genişletilmesi ve vergi yükünün adil biçimde dağıtılması olarak şekillenmelidir. Ayrıca ülkemizde vergi gelirlerinin düşük olmasının esas nedeni vergi oranları ya da vergi çeşitlerinin yetersiz olması değil, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınarak vergilendirilmemesidir. Tüm ekonomik faaliyetleri kapsayan, üretim üzerindeki vergi yükünü azaltan, tüketim vergilerine ağırlık veren, gayrimenkul rantlarını vergileyen bir vergi sistemi oluşturmaya yönelik bir strateji kısa zamanda uygulamaya konulmalıdır. Bu çerçevede, Türkiye’de orta vadede vergi yükünde yüzde 5’lik bir artışın gerçekleştirilebilmesi mümkündür.

#### **D-Vergilendirme Yetkisinin Yerelleştirilmesine Yönelik Öneriler**

Ülkemizde vergi idaresinin yerelleşmesi kadar yerel yönetimlerin vergilendirme yetkisinin de artırılması da önemli bir konudur. Bu amaçla (Aktürk-Gökbunar, 1996: 149-150);

- Tavan ve taban oranları merkezi idarece yasayla belirlenecek bir kısım vergilerin tahakkuk ve tahsilatı yerel yönetimlere devredilmelidir. Sınırları içinde merkez yönetimince tahsil edilen vergilere, yerel meclis kararı ile yüzde ekleme yetkisi tanınmalı ve gelir getirecek alanlarda yerel olarak vergi koyma yetkisi verilmelidir. Örneğin, büyük şehirlerde belediye meclislerine KDV oranlarını 2 veya 3 puan artırma yetkisi verilebilir.

- Yürürlükteki vergi sistemimiz yerel yönetimlerin kentsel rantlarını etkin bir vergileme kapsamına almamaktadır. İmar planlarına, ekonomik gelişmeye ve genel teşvik politikalarına bağlı olarak ortaya çıkan kentsel rantlar mutlaka etkin bir biçimde vergilendirilmelidir. Kentsel rantların sunduğu vergi potansiyelinin etkin bir şekilde vergilendirilmesi ve bunun adil bir biçimde yerel/merkezi yönetimler arasında paylaşımı sağlanmalıdır. Özellikle belediye hizmetleri sayesinde değeri artan (şehir rantı) gayrimenkuller üzerinden “Gayrimenkul Değer Artış Vergisi” uygulaması getirilmelidir. Bu verginin matrahını, nisbetini belediyeler belirlemeli ve tahsil etmelidir. Kentsel rantlar, potansiyel hasılaya göre değil, gayrimenkullerin satışı sırasında vergiye tabi tutulmalıdır.

• Tapu kayıtlarıyla Emlak Vergisi ilişkisi kurulup, beyanlar her yıl enflasyona endekslenip, rant artışına yol açan gelişmeler ortaya çıktıkça değerler buna göre hemen değiştirilmedikçe, Emlak Vergisi'nin belediyeler için önemli bir gelir kaynağı olması mümkün değildir. Emlak vergisinin tesbiti tamamen belediyelere bırakılmalıdır. Vergi matrahını rayiç değerlere yaklaştırma mekanizmasının uygulamada işlememesini önlemek için rayiç bedel uygulamasının sağlıklı olması, enflasyona göre her yıl ayarlama yapılması, düşük bedel gösterilen gayrimenkuller için (yüzde 40 veya 50 fazla bedelle) belediyenin ya da kamuya yararlı herhangi bir kuruluşun satın alma yetkisinin olması sağlanmalıdır. Ayrıca bina ve daireler için zorunlu yangın sigortası kapsamına tedricen alınarak matrahın sigorta bildirim değeri olarak belirlenebilir. Sigorta bildirim değerlerinin düşük gösterilmemesi için sigorta şirketlerine müteselsil sorumluluk yüklenebilir. Emlak vergisinde artan oranlı bir tarifeye geçilmeli, lüks konutlar ve yüksek değerli kentsel arsalar için önce yumuşak sonra oldukça dik bir tarife tasarlanmalıdır. Emlak Alım-Satım Vergisi oranı alıcı ve satıcı için yüzde 1 olmalı ve üç yılda beş taksitte ödenmelidir. Ayrıca devlete yüzde 50 fazlası öncelikli satın alma hakkı tanınmalıdır. Böylece emlakların gerçek değerler beyan edilmesi sağlanarak, vergi tahsilatı daha fazla artabilecektir. Emlak vergileri yörelere göre ve günün şartlarına uygun olarak yeniden çevre duyarlı hale getirilmelidir. Yalıtımlı binalardan alınan emlak vergisi daha düşük olmalıdır.

• İç göçün önlenmesi, düzgün kentsel dokunun oluşumu için aktif bir müdahale aracı olarak şehirde oturma bir bedeli olmalıdır. (Eskiden şehre göç edenler "çift bozan vergisi" alınırdı.) Nüfusu 500 bini aşan illerde "Hemşehrilik Vergisi" alınmalıdır. Alınacak bu vergi, yerel bölgede yeralan odalar, İl Özel İdare, Defterdarlık gibi kurumların katılımıyla oluşturulacak olan "İl Vergi Konseyi" tarafından belirlenmeli ve bu vergi bir servet vergisi özelliği taşımaktadır. Nüfusun az olduğu bölgelerde 'vergisiz merkezler' kurularak nüfusu yoğun olan bölgelere göç azaltılabilir.

• Gayrimenkul sermaye iradı gelirlerini tahsil etme yetkisi belediyelere verilmelidir. (Vergi oranı yüzde 10'lar seviyesinde tutularak vergi tabanı genişletilmelidir). Motorlu taşıtlar vergisi belediyelere bırakılmalı ve vergi tarifelerini tespit yetkisi yerel idarelere devredilmelidir.

## VI-SONUÇ

Türkiye'nin sosyo-ekonomik yapısına uygun olabileceği ileri sürülen teorik vergi reform önerilerinin uygulanabilirliği tartışılmaktadır. Bunlardan, kurumlar vergisinin gelir vergisi ile birleştirilmesi önerisi; ülkemizde kurumsallaşmanın yeterince gelişmemesi, kurumların kişiler ve ailelerden farklı olarak hala algılanmaması, halka açık şirketlerin yaygınlaşmaması, karın ortaklara intikalinin kesin esaslara bağlanmaması, örtülü kazanç dağılımı alanında ölçü ve içtihatlar oluşmadığından uygulamaya şimdilik konulamaz.

İkinci bir vergi reform önerisi olarak, "Türkiye'de yaşayan ve 18 yaşını bitiren herkesin her yıl sonu itibarıyla varlık beyannameyi vermesi ve bu beyana dayalı varlık vergisi matrahı üzerinden genelde tek ve makul oranda bir varlık vergisi alınması; bu varlık vergisinin tarımdan ürün vergisi; madenden çıkartma vergisi; dış ticaretten gümrük vergisi gibi yan vergilerle bütünleştirilmesi; gelir vergileri, harcama vergileri ve sözde servet vergilerinin tümünün kaldırılması önerilmektedir". Köklü bir reform önerisi olan

varlık vergisinin dünyada hiçbir uygulaması olmadığından, ülkemizde de şimdilik uygulanması mümkün değildir.

Tasarrufu vergi dışı bırakan, sermaye birikimi ve ekonomik büyüme hızını artırarak ülkenin ekonomik kaynaklarını artıracığı ileri sürülerek önerilen "Kişisel Harcamalar Vergisi" halen hiç bir ülkede uygulanmamaktadır. Ancak mevcut vergi sistemimizin temel yapısını koruyarak onu destekleyici bir ek vergi olarak bir kişisel genel harcama vergisi önerilebilir. Türkiye'de gelirleri vergileyerek yeterli vergi kaynağına ulaşamamakta, önemli bir kesim neredeyse bütünüyle dolaysız vergilerin dışında kalmaktadır.

Türkiye'de kamu kesiminde reform sorununu daha kapsamlı bir biçimde düşünülmesi gerekir. bir vergi reformundan çok vergi idaresi reformuna acilen gereksinim vardır. Vergi tabanının genişletilmesi, özel sektörün kurumsallaşmasına, davranış kalıplarının değişmesine ve vergi idaresinin güçlenmesine bağlı olduğu uzun bir süreçtir. Yeni yöntemlerle bu süreç mutlaka hızlandırılmalıdır. Gelir idaresi yeniden yapılandırılmadığı sürece vergi yasalarında yapılacak değişmelerin uygulamada başarısı sınırlı olacaktır. Reform programı çerçevesinde alınacak tedbirlerin seçilmesinde ve uygulanmasında ekonomik, sosyal, idari ve uluslararası faktörler titizlikle değerlendirilmelidir. Yapılması düşünülen değişikliklerle ilgili çalışmalarda vergi sistemi bir bütün olarak ele alınmalı ve sistematik bir bakış açısı getirilmelidir. Maliye alanında yapılacak harcamalara getirisi çok yüksek birer yatırım olarak bakmanın zamanı çoktan gelmiştir. Gelir idaresi yeniden yapılandırılmadığı sürece vergi yasalarında yapılacak değişmelerin uygulamada başarısı sınırlı olacaktır. Ayrıca vergi idaresinin verimliliği kadar devletin elde edeceği verginin piyasa verimliliğine endekslenmesi konusu da önemlidir. Piyasaların verimliliği vergilerin nerelerden alındığı ve nerelere harcandığına bağlıdır. Dolayısıyla vergi reformları yapılırken, verginin piyasa verimliliğine de bağlı olduğu unutulmamalıdır.

Kısaca, vergi reformunun başarılı olabilmesi, "bilinçli vergi mükelleflerine", "adil-dengeli, hukuk tekniğine uygun bir vergi sistemine", "vergi sistemini uygulayabilecek etkin bir vergi idaresine" ve "serbest muhasebecilere, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere", "istikrarlı makroekonomik ortama" ve "bütünleşik ve kapsamlı bir biçimde toplumun katılımına" bağlıdır. Ayrıca etkin bir vergi reformu için, eşzamanlı olarak kamu harcamalarında reform yapılmalıdır.

## **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

AKBAY, Mehmet :**Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri ve Sonuçları**, Hesap Uzmanları Yayın No:3, Ankara, Mayıs 1995.

AKTAN C. Can, "**Artan Oranlı Gelir Vergisine İki Alternatif, Düz Oranlı Gelir Vergisi ve Nakit Akış Vergisi**", Maliye Yazıları, 19-21 Temmuz/Aralık 1989.

AKTÜRK, İsmail-GÖKBUNAR, A. (1996), "Genel Bir Yaklaşımla Türk Vergi sisteminde Reform Arayışlarının Değerlendirilmesi"; **Vergi Dünyası**, S:173, Ocak-96.

ALAYBEY, Ali **Batı Vergi Politikasında Yeni Eğilim ve Akımlar**, İstanbul, Mayıs 1965.

BATIREL, Ömer F. , "**Çağdaş Vergi Politikası**", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Konferansları (Prof.Dr.Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan), 35.Seri, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yay. No.:3694/542/77, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1993.

BULUTOĞLU, Kenan :"**Siyasal Süreçte Vergi Reformu**", Vergi Reformu, İstanbul Üniversitesi, İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayın No:3, İstanbul,1981.

BYRNE, Peter, "**Vergi ve Gümrük Alanında Özelleştirme Üzerine**", (Çev. M. Yaşar Akçay), Vergi Sorunları, S:82, 1995.

DIEWERT, W. Erwin :"**On Tax Reform**", Canadian Journal of Economics, XXI No. 1 February 1988.

DPT (1996), VERGİ, Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Ö.İ.K.R., Ankara:DPT Yayın No.2454-510.

GÖKBUNAR, Ali Rıza-GÖKBUNAR, Ramazan, (1996), "Türk Vergi İdaresinin Verimliliğinin Artırılmasına Yönelik Reform Önerileri", Verimlilik Dergisi, Sayı 1996/3.

GÖKBUNAR, Alirıza (1995), "Kayıtdışı Ekonominin Vergilendirilmesine Yönelik Önlemler, Maliye Yazıları-47, Nisan-Haziran-95

GÖKBUNAR, Alirıza-GÖKBUNAR, R.(1996) "Türk Vergi Sisteminde Vergi Yükünün Bölüşümü Yönünden Reform Gereği", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:89, Şubat-96.

HERPER P. Barnard :"**Gelir Vergisi Reformu**", Çağdaş Vergilemedeki Son Gelişmeler (Derleme ve Çeviriler), Met/Er Matbaası, İstanbul, 1980.

HOLCOMBE, Randall G.& MILLS, Jeffrey A. :"**Is Revenue-Neutral Tax Reform Revenue Neutral?**",Public Finance Quarterly, Vol.22 No.1 January 1994.

KHALILZADEH, Javad SHAH, Shirazi and Anwar :"**Tax Reform in Developing Countries**", Finance & Development, June 1991.

NADAROĞLU, Halil, "**Gelişmiş Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergilemesindeki Yeni Yaklaşımlar**", Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuzsekizinci Seri Yıl 1988/1989, İstanbul Üniversitesi Yayın, No:3659, İktisat Fakültesi Yayın No: 533, İstanbul, 1990.

OCAKÇIOĞLU, Bora, "**Türk Vergi Sisteminde Reform ve Reform İhtiyacı**", Türkiye Birinci Vergi Kongresi, İstanbul Yüksek Ticaret ve Marmara Üniversitesi İİBF Mezunları Derneği Yayını, İstanbul,1992.

OWENS, Jeffrey "**Tax Reform: What Are The Main Issues?**", The OECD Observer, No 9.146- June/July 1987.

ÖZSOYLU, A. F (1996), Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi, İstanbul: Bağlam Yayınları

PEACOCK Alan T. :"**Fiscal Theory and the 'Market' for Tax Reform**", Reforms of Tax Systems, (Ed. Karl W. Roskamp and Francesco Forte), Proceedings of the 35th Congress of the International Institute of Public Finance, Taormina- 1979, Wayne State University Press, Detroit, 1981.

SAMUELSON, Robert J. (1996), "Call It The Flaky Tax", **Newsweek**, January 29.

SCHOB, Ronnie :"**Evaluating Tax Reforms in The Prensence Of Externalities**", 50th Congress of the International Institute of Public Finance, 22-25 August 1994, Harvard University, Cambridge.

SHOME, Parthasarathi :"**Tax Reform in Latin America**", Finance & Development, March 1995.

THE ECONOMIST (1996), "America's Tax Reform", January 13 TH.

TOSUNER, Mehmet (1994), "Türkiye'de 1994 Mali Bunalımı ve Vergi Reformu İhtiyacı", **Vergi Sorunları**, Sayı:80, Nisan-95

TURHAN, Salih (1993), Vergi Teorisi ve Politikası", İstanbul: Filiz Kitapevi.

ZODROW,, George R., :"**Partial Tax Reform: An Optimal Taxation Perspective**", Canadian Journal of Economics, XVIII No.2 May 1985.