

21367

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI

# VERGİ YÜKÜ VE TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Mustafa YUNAR

Tez Yöneticisi:

Prof.Dr. Nezihe SÖNMEZ

İZMİR - 1992

## ÖNSÖZ

Maliye politikalarının ekonomik ve sosyal etkinliği, vergi politikası etkinliğine sıkı sıkıya bağlı bulunmaktadır. Verginin, maliye politikasının etkili bir aracı olarak kullanılabilmesi için, vergi yükü hakkında sağlıklı ve güvenilir verilere sahip olmak gerekir. Vergi politikasına göre, yapılacak vergi değişikliklerinden önce, sistemin vergi yükünün dağılımının ve bu yükün getireceği sonuçların iyi bilinmesi zorunludur.

Vergi yükü konusunda istenilen yönde tedbirler alınabileceği görüşünden hareketle, bu çalışmada, vergi yükünün vergi teorisi ile olan ilişkisine bir ölçüde değinilmiş; ülkemizdeki toplam, toplumsal, net vergi yükü ile maaş ve ücretliler üzerindeki vergi yükü hesaplamalarının yanında, gösterdiği gelişimde ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın hazırlanmasında görüş ve önerileriyle yol gösteren sayın hocam Prof.Dr. Nezihe SÖNMEZ' e teşekkürü borç bilirim. Bunun yanında mesai arkadaşlarım Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gümrük Kontrolörlerine de teşekkürlerimi sunarım.

İzmir, 1992

Mustafa YUNAR

## İÇİNDEKİLER

## VERGİ YÜKÜ VE TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİMİ

ÖNSÖZ .....	I
İÇİNDEKİLER.....	II
GİRİŞ .....	VI

## BİRİNCİ BÖLÜM

## VERGİ YÜKÜ VE VERGİ TEORİSİ İLE İLİŞKİSİ

## I. VERGİ YÜKÜNÜN TANIMI, MAHİYETİ VE

ÇEŞİTLİ VERGİ YÜKÜ KAVRAMLARI.....	1
A. VERGİ YÜKÜNÜN TANIMI VE MAHİYETİ.....	1
B. DEĞİŞİK VERGİ YÜKÜ KAVRAMLARI.....	3
1 . Kişisel Vergi Yüğü.....	4
2. Gelir Grupları Bakımından Vergi Yüğü .....	4
3. Sektörel Vergi Yüğü.....	5
4. Bölgesel Vergi Yüğü.....	5
5 . Toplam Vergi Yüğü.....	5
6 . Net Vergi Yüğü.....	6
7. Gerçek Vergi Yüğü.....	6

II . VERGİLEME İLKELERİNİN VERGİ YÜKÜ İLE İLİŞKİSİ .....	7
A. FAYDA İLKESİ.....	8
B. ÖDEME GÜCÜ İLKESİ.....	9
C . EKONOMİK ETKİNLİK İLKESİ .....	10
D. EKONOMİK TARAFSIZLIK İLKESİ .....	11
III. VERGİLERİN EKONOMİK ETKİLERİ VE VERGİ YÜKÜ.....	11
A . VERGİLERİN MAKRO EKONOMİK ETKİLERİ VE VERGİ YÜKÜ..	12
1 . Vergilerin Tüketim ve Tasarrufa Etkileri .....	13
2 . Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi.....	14
3 . Vergilerin Gelişmeye Etkisi .....	16
4. Vergilerin Gelir Dağılımına Etkisi .....	17
5 . Vergilerin Harcama Yapısına Etkisi .....	18
6 . Vergilerin Emek Arzı Üzerindeki Etkileri .....	19
B . VERGİ YÜKÜNÜN ŞAHISLAR ÜZERİNDEKİ MİKRO EKONOMİK ETKİLERİ .....	19
IV . VERGİ YÜKÜ HESAPLAMALARINDA YÖNTEM SORUNU .....	21
A . ENFLASYONDAN DOĞAN MÜKELLEFİYET.....	21
B. SOSYAL GÜVENLİK İLE İLGİLİ ÖDEMELER .....	22
C. HARÇLAR VE KAMU TEŞEBBÜSLERİNİN SATIŞ GELİRLERİ.....	23
D . VERGİLERİN DAĞILIMI .....	23
E . VERGİLERİN YANSIMASI .....	24

## İKİNCİ BÖLÜM

## TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜ VE GELİŞİMİ

## I . ÜLKEMİZDE VERGİ YÜKÜ HESABINDA GÖZÖNÜNE ALINABİLECEK

MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER VE GELİR KAVRAMI.....	26
A. VERGİ VE BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER.....	27
1 . Gelir, Kâr ve Sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler .....	28
2. Sosyal Güvenlik Payları .....	31
3 . Servet Vergileri .....	32
4. Mal ve Hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler.....	35
B . VERGİ VE BENZERİ GELİRLERİN SINIFLANDIRILMASI .....	37
1 . Merkezi Gelirler .....	37
2 . Yerel Vergi ve Benzeri Yükümlülükler .....	38
3 . Katma Bütçeli İdarelerin Özel Gelirleri .....	38
4 . Fon Yükümlülükleri .....	39
C . VERGİ YÜKÜ HESABINDA KULLANILABİLECEK	
GELİR KAVRAMI .....	40
1 . Toplumsal Gelir.....	40
2 . Sektör Geliri .....	40
3 . Sınıf Yada Grup Geliri .....	41
4 . Bireysel Gelir .....	41

II . VERGİ YÜKÜNÜN GELİŞİMİ .....	41
A . TOPLAM VERGİ YÜKÜ .....	42
1 .Konsolide Bütçe Vergi Gelirlerine Göre Toplam Vergi Yüğü.....	43
2 . Vergi Benzeri Gelirler Fonlar Dahil Olmak Üzere Toplam Vergi Yüğü .....	46
B . TOPLUMSAL VERGİ YÜKÜ.....	51
C . NET VERGİ YÜKÜ .....	53
D . MAAŞ VE ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ .....	56
1 . Devlet Memurları Üzerindeki Vergi Yüğü .....	58
2 . Kamu ve Özel Kesim İşçi Ücretleri Üzerindeki Vergi Yüğü .....	63
III . VERGİ YÜKÜ KONUSUNDA DAHA ÖNCE YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	67
IV . ÜLKEMİZ VE DİĞER DİŞ ÜLKELERDE VERGİ YÜKÜ KARŞILAŞTIRMALARI .....	
SONUÇ.....	76
BİBLİYOGRAFYA.....	84
EKLER .....	90

## GİRİŞ

Vergi yükü ve Türkiye'deki gelişimi üzerine yapılan bu çalışmada, vergi yükü ve vergi teorisi ilişkisinin belirlenmesi yanında, ülkemiz açısından sözkonusu olan toplam, toplumsal ve net vergi yükü hesaplamaları ile maaş ve ücretli kesimin taşıdıkları vergi yükü ve gelişiminin ortaya konması amaçlanmıştır.

Vergi sistemi, geniş bir biçimde ekonomik yapı ile yakından ilişkilidir. Vergi tedbirleri ve vergileme tekniği yoluyla ekonomik faaliyetlerin belirli yönlerden geliştirilmesine ve üretimin artırılmasına çalışılmaktadır. Vergi, birçok yazar tarafından fiyat veya gelirlerdeki değişim gibi para ile yakından ilgili bir olay olarak kabul görmektedir. İşte bu durum mükelleflerin ekonomik tepkilerinin temelini açıklamaktadır. Bu nokta ise vergi yükü kavramını gündeme getirmektedir.

Verginin ağırlığı problemi ise, bugün için, bütün ülkelerde tartışılan ve vergicilik alanında oldukça yeni bir kavramdır. Kamu maliyesinin ekonomi içindeki rolünün ağırlık kazandığı dönemlerde ortaya çıkan "Vergi Yükü", hem vergilerin ekonomiye etkileri ve hem de vergilemede eşitlik açısından önem taşımaktadır.

Ülkemizde vergi yükünün gelir grupları yada belirli toplumsal kesimler itibarıyla durumunu ortaya koyan ayrıntılı çalışmalar oldukça sınırlıdır. Bununla en önemli nedeni, bu konudaki istatistikî bilgilerin yetersizliğidir. Bugüne kadar yapılan çalışmalar daha ziyade makro ölçekteki hesaplamalara dayanmaktadır.

Çalışmada vergi gelirlerinin Milli Gelir'e oranlanması neticesinde ulaşılan toplam vergi yükü hesaplamasıyla yetinilmeyerek, nüfus değişkeni de dikkate alınmış ve toplumsal vergi yükü rakamlarına ulaşılmıştır.

Diğer taraftan parafiskal yükümlülükler biçiminde beliren Sosyal Sigorta ödemelerinin vergi yükü hesaplamalarına dahil edilmemesi gerektiği yolundaki görüşler de dikkate alınarak, sosyal güvenlik katılımları hariç olmak üzere, net vergi yükü hesaplaması yoluna gidilmiştir.

Gelir dağılımının daha adaletli bir yapıya kavuşturulması ve kalkınmanın yükünün paylaşımındaki adaletsizliklerin giderilmesine yönelik maliye politikaları açısından, çalışanların vergi sistemi içerisindeki yerinin belirlenmesi ayrı bir önem taşımaktadır. Mevcut vergi sistemimizin çalışanlar aleyhine özellikler taşıdığı, eşitsiz ve adaletsiz bir yapı gösterdiği gerçeğinden hareketle çalışmada, ülkemizdeki maaş ve ücretli kesim üzerindeki vergi yükü hesaplamaları ve gelişimine yer verilmiştir.

## VII

Çalışma iki bölüm halinde gerçekleştirilmiştir. Birinci bölüm konuya giriş mahiyetinde olup, vergi yükü ve vergi teorisi ilişkisi hakkında genel bilgileri , vergi yükü üzerine açıklamaları ve vergi yükü hesaplamalarında yöntem sorununu içermektedir.

İkinci bölümde ise genel olarak vergi yükü hesaplamalarında gözönüne alınabilecek mali yükümlülükler, gelir kavramı ve vergi yükünün ülkemizdeki gelişimi, vergi yükü konusunda daha önce yapılan çalışmalar ve diğer dış ülkelerle ülkemizdeki vergi yükünün karşılaştırılmasına yer verilmiştir.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ YÜKÜ VE VERGİ TEORİSİ İLE İLİŞKİSİ

#### I. VERGİ YÜKÜNÜN TANIMI, MAHİYETİ VE ÇEŞİTLİ VERGİ YÜKÜ KAVRAMLARI

Bu bölümde, "vergi yükü" kavramının genel tanımı, mahiyeti ile değişik vergi yükü kavramları üzerinde durulacaktır.

##### A. VERGİ YÜKÜNÜN TANIMI VE MAHİYETİ

Vergi yükü, kullanış durumuna göre, farklı anlamlar taşıyan bir kavramdır. Bu nedenle, literatürde değişik biçimlerde tanımlanmıştır.

Teori ve uygulamada sık sık kullanılan ve en genel biçimiyle "vergi yükü", "belirli bir devre içinde, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerine yapılan ödemeler ile bu ödemeleri yapan mükelleflerin aynı dönemdeki gelirleri arasındaki rakamsal ilişkilerin belirlenmesi şeklinde ortaya çıkar"<sup>1</sup>. Bir başka anlatımla vergi yükü, ödenen vergi ile vergi ödeme gücünün bir fonksiyonu olup, yük ödenen vergi ile doğru, ödeme gücü ile ters orantılı olarak değişmektedir. Bu durumda vergi yükü, ödenen verginin artışına paralel olarak artmakta, gelirden meydana gelecek artışa göre de azalmaktadır<sup>2</sup>.

Alman Ekonomist Fritz Neumark tarafından, milli ekonomiyi ilgilendiren hakiki anlamda vergi yükü "devlet tarafından vergi gelirlerinin kullanılmasında, ekonomik şartlara mükelleflerden daha az uyulması halinde söz konusu olabileceği şeklinde ifade edilmiştir<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Haluk ANIL; Türkiye'de Vergi Yükü(1950-1970), Emel Matbaası, Ankara-1973, s.9.

<sup>2</sup> Başka vergi yükü tanımları için bakınız, Nazif OKER.; Türkiye'de Vergi Yükü, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No:1, Başbakanlık Devlet Matbaası, Ankara-1951, s.3. SelahattinTUNCER; Kamu Maliyesi Ders Notları, İstanbul-1967, s.387-388.

<sup>3</sup> Fritz NEUMARK; Çev. Sabri ÜLGENER; Maliye İlmüne Dair Ekonomik ve Sosyolojik Tetkikler, Güven Basımevi, İstanbul-1940, s.61.

"Türkiye'de Vergi yükü Meseleleri" isimli eserinde ise, Salih ŞANVER'e göre vergi yükü, "Bir toplumda gelirlerin ne kadarı vergiye gidiyor ? Bu kısa sorunun pek uzun cevabı vergi yükünün konusunu teşkil eder. Hemen şimdi "Vergi Yükü=Vergi : Gelir" nisbetinin bir toplumun vergi yükü olduğu şeklinde çok genel bir tarif vermek mümkündür." biçiminde tanımlanmıştır<sup>4</sup>.

Maliye teorisinde, vergi yükü ve vergi yükünün adil dağılımı, vergi problemlerinin çözümü ile ilgili olarak, üzerinde çok uzun zamandan beri durulan bir konu olmuştur. Teoride, vergi yükünün vergi almanın gerekçesi ile başladığı ifade edilebilir.

Temel vergi ilkelerinden olan vergilemede adalet ve eşitliğin sağlanmasının temini ile yine kamu maliyesinin en önemli konularından biri olan verginin yansımaları da, vergi ve gelir arasındaki ilişkinin ortaya konulması ve verginin son olarak kime yük olduğunun tesbiti bakımından vergi yükü kavramı ile yakından ilişkilidir. Ayrıca, vergi yükünün nasıl dağıldığının bilinmesi de vergilerin değerlendirilmesinde oldukça önemli bir rol oynamaktadır<sup>5</sup>.

Modern ekonomi ve maliye ilmindeki gelişmelerle birlikte, kamu maliyesinin ekonomideki rolünün ve öneminin artışı, gerek gelir, gerekse ekonomi ve politika aracı olarak kullanılan vergi yüklerinin hesap ve tahmini konusunu ön plana çıkarmıştır<sup>6</sup>.

Sanayileşme çabalarının finansmanı açısından, kamu gelirlerinin taşıdığı önem, bu gelirlerin sağlandığı kaynakların, başka bir deyişle kalkınmanın yükünün nasıl dağıldığını gündeme getirmiştir. Kalkınma çabaları için yeni kaynaklar bulunması ya da eldeki kaynakların daha iyi değerlendirilmesi için olduğu kadar, bu çabaların getirdiği yükün kimler tarafından taşındığı, gelir dağılımının ne ölçüde ve ne yönde etkilendiği sorularını cevaplamak için, vergi yükü hesaplarına gerek vardır.

<sup>4</sup> Salih ŞANVER; Türkiye'de Vergi Yükü Meseleleri, İktisadi Araştırmalar Tesisi V-1966, Doğan Kardeş Matbaacılık, İstanbul-1966, S.3.

<sup>5</sup> D. John F. DUE PH.; Maliye (Bir İktisadi Analiz), Çev. Sevim GÖRGÜN - İzzettin ÖNDER, Fakülteler Matbaası, Üçüncü Baskı, İstanbul-1967, s.128-129.

<sup>6</sup> H. Üren ARSAN; Vergi Yükü Üzerine Bir İnceleme, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara-1968, s.3-4.

Devlet, ekonomik gelişme hedeflerine yönelik olarak bazı sektörleri ön plana çıkarma düşüncesini, vergi yükünün hafifletilmesi yoluyla, istenen sektörleri teşvik ederek mümkün hale getirebilir. Bunun için de sektörler üzerindeki yükün bilinmesi gerekir<sup>7</sup>.

Günümüzde vergi yükü hesaplarının önemini arttıran nedenlerden bir diğeri de, uluslararası siyasi ve ekonomik birleşmelerdir. Ülkeler arasındaki ekonomik işbirliği çalışmaları, siyasi anlaşmalardan doğan sorumluluklar, vergi yükünün karşılaştırılmasını gerekli kılmaktadır. Anlaşmaya dahil bulunan ülkeler arasında vergi ahenkleştirilmesi yoluna gidilmesi de, vergi yükü hesaplarını gerektirmektedir<sup>8</sup>.

## B. DEĞİŞİK VERGİ YÜKÜ KAVRAMLARI

Teoride vergi yükü kavramlarından hareketle, farklı sınıflandırmalar yapılarak, değişik vergi yükü tanımlarına ulaşıldığı görülmektedir.

Vergi yükü kavramında bir takım unsurlar mevcuttur. Bunlardan ilk planda ortaya çıkanlar "vergi" ve "gelir" unsurlarıdır.

Vergi yükünün belirlenmesi bakımından vergi-gelir ilişkisinin, kişi, grup veya toplumla birlikte düşünülmesi; inceleme yapılan ilişkinin yıl veya dönem gibi belirli bir zamanla sınırlandırılması gerektirir. Bu anlamda gelir ve verginin ilişkili bulunduğu kişi, grup veya toplum ile gelir ve verginin kime ait olduğu şeklinde iki unsur daha karşımıza çıkmaktadır.

Bu anlamıyla, vergi unsurunun, tek bir vergi, belirli bir vergi grubu, vergi sistemi ve hatta geniş anlamıyla bütün kamu gelirlerini ve parafiskal ödemeleri kapsayacak şekilde işlenmesi mümkündür. Burada sayılan unsurların çeşitli ölçülerde ilişkilendirilmesi halinde, birçok birleşimler ve bunun sonucu olarak da çeşitli vergi yükü kavramları ortaya çıkar.

Çalışmada, genel olarak vergi yükü hesaplarının kapsadıkları çevre yönünden yapılan bir ayırımın yanı sıra, toplam vergi yükü, net vergi yükü ve gerçek vergi yükü kavramlarına da yer verilmiştir.

<sup>7</sup> Sevgi ATAMAN; Türkiye'de Vergi Yükü-1974, Maliye Bakanlığı, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, Maliye Dergisi, Sayı:17, Eylül-Ekim 1975, s. 51-52.

<sup>8</sup> Memduh YAŞA; Vergi Yükü, Sermet Matbaası, İstanbul-1962, s.10-11.

## 1. Kişisel Vergi Yüğü

Kişisel ya da bireysel vergi yüğü kavramına; kişi başına vergi ve benzeri ödemelerin, yine kişi başına gayrisafi milli hasılaya oranlanması suretiyle ulaşılmaktadır.

Kişisel vergi yüğü, farklı açılardan değerlendirilerek subjektif vergi yüğü ve objektif vergi yüğü olarak ayırma tabi tutulabilmektedir. Subjektif vergi yüğü; kişilerin vergi ödemeleri sonucu vergiye karşı takındıkları psikolojik tavırlardır. Buna vergi baskısı da denilmektedir. Bu yük, kişiden kişiye değişebildiği ve ölçülemediği için hesaplanması oldukça zordur. Bu nedenle subjektif vergi yüğü sadece teorik bir anlam taşımaktadır. Objektif vergi yüğü ise, kişilerin belirli bir dönemde ödedikleri tüm vergilerin, elde ettikleri gelire oranlanmasıdır.

$$\text{Kişisel Vergi Yüğü} = \frac{\text{Kişinin Ödediği Vergiler}}{\text{Kişinin Geliri}}$$

Kişisel vergi yüğü hesaplamaları için toplam nüfus yerine belirli yaş grupları itibarı ile sınırlanan bir kısmının, örneğin; gelirin varlığı açısından yapılan bir değerlendirme neticesinde, çalışma çağındaki nüfus başına vergi yüğü de hesaplanabilir<sup>9</sup>.

## 2. Gelir Grupları Bakımında Vergi Yüğü

Bu vergi yüğü kavramı; gelir büyüklüklerine göre sınıflandırılmış vergi mükelleflerinin, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerine, belirli bir dönem içinde yaptıkları vergi ve benzeri ödemelerin, aynı dönem içindeki gelirine oram biçiminde tanımlanabilir<sup>10</sup>.

Bu tür vergi yüğü çalışmalarında, doğrudan doğruya gelir büyüklüklerine göre gruplar oluşturulabileceği gibi, iki dereceli yani belli başlı sosyo-ekonomik gruplara ayrıldıktan sonra, her bir grup içindeki gelir dilimleri tesbit edilmek suretiyle hesaplamalar yapılabilir<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> Yetişkin nüfusa göre yapılan hesaplamalar ile ilgili olarak bakınız, NEUMARK; a.g.e., s.15.

<sup>10</sup> YAŞA; a.g.e., s.51-55.

<sup>11</sup> ANIL; a.g.e., s.15.

Vergi adaleti açısından önem taşıyan, gelir grupları bakımından vergi yükü hesaplamalarında, gelir dağılımı hakkında yeterli bilgilere sahip olmak gerekmektedir.

### 3. Sektörel Vergi Yükü

Ekonomide değişik sektörlerin ödedikleri vergilerin Gayri Safi Milli Hasıla (G.S.M.H.) içindeki paylarına oranlanması sonucunda, sektörel vergi yükü kavramına ulaşılır<sup>12</sup>.

Milli ekonominin değişik sektörleri arasındaki vergi yükü dağılımının tesbiti ve sektörlerarası karşılaştırmaların yapılabilmesi için gerekli olan bu kavram, hangi sektörün, ne ölçüde vergi yükü altında bulunduğunu belirler. Ayrıca, uluslararası rekabet ortamında sanayilerin durumlarının değerlendirilmesine imkan verebilir<sup>13</sup>.

### 4. Bölgesel Vergi Yükü

Bölgesel vergi yükü; ekonomik, sosyal ve coğrafi yönlerden homojen olan bölgeler için yapılan yük hesaplamalarıdır. Bu hesaplamalar, devlete, öngörülebilecek mali önlemler ile vergi yükü dengesizlikleri ve bölgesel kalkınma konusunda sağlıklı karar alma ve karşılaştırma yapabilmek için gerekli verileri sağlamaktadır. Özellikle vergileme yetkisi geniş mahalli idareleri bulunan ülkelerde bu tür inceleme ve karşılaştırmalar önemli boyutlardadır<sup>14</sup>.

### 5. Toplam Vergi Yükü

Makro-ekonomik bir kavram olan toplam vergi yükü, toplanan bütün vergilerin, o ekonomi üzerindeki yüküdür. Başka bir deyişle toplam vergi yükünü, bir ekonomide

<sup>12</sup> Sektörel vergi yükü için bakınız, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; Türkiye'de Vergi Yükü (1975-1984), Kitap I, Araştırmalar Cilt XII, APKK Yayını, No: 1986/275, Ankara-1986, s.17, Aykut HEREKMAN; Kamu Ekonomisine Giriş, Karar Alma ve Finansman Kaynakları, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları, Eskişehir-1976, s.230-231.

<sup>13</sup> ANIL; a.g.e., s. 15. ATAMAN; a.g.e., s. 54.

<sup>14</sup> M. Saim UYSAL; Vergi Yükü Kavramı ve Ülkemizdeki Toplam Vergi Yükü, Vergi Dünyası Dergisi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı:22, Ankara-Haziran 1983, s.59.

devlet ve diğerk kamu tüzeli kişilerine ödenen vergi ve diğerk paraöiskal ödemeler toplamının, milli gelire oranı şeklinde tammlamak mümkündür<sup>15</sup>.

Toplam vergi yükü kavramı ve oranları bize ekonominin içinde bulunduğu durumu ve vergi ödeme kapasitesini göstermesi bakımından da, belirli bir dönemde (genellikle bir yıl) yaratılan hasıla içinden, ne kadarlık bir bölümünün vergi olarak devlete geçtiğini gösterir ve uluslararası karşılaştırmalarda kullanılır.

#### 6. Net Vergi Yükü

Net vergi yükü, ekonomik bakımdan ve kişiler bakımından ayrı ayrı düşünülebilir. Bir ekonomide ödenen bütün vergilerden kamusal hizmetler sonucu elde edilen kamusal yararın (mali yardımlar ve transfer giderleri) düşülmesi sonucu bulunan değerin, gelire oranı biçiminde tammlanmaktadır<sup>16</sup>.

$$\text{Net Vergi Yükü} = \frac{\text{Ödenen Vergi} - \text{Kamu Hizmetlerinden Sağlanan Yararlar}}{\text{Gelir}}$$

olarak hesaplanır. Ancak, burada kamu hizmetlerinden sağlanan yararın kolay ölçülemeyeceğinin bilinmesinde yarar vardır.

#### 7. Gerçek Vergi Yükü

Gerçek vergi yükü, net vergi yükü kavramının kişiler üzerine yansıyan vergilerin ve kişilerin yansıttığı vergilerin de dikkate alınması sonucu ulaşılan bir kavramdır. Verginin bütün etkilerini içine alması nedeni ile geniş bir anlamı vardır. Verginin ekonomiye dolaylı ve dolaysız bütün etkileri hesap edilerek, meydana gelen kayıp ve kazançların birlikte düşünülmesi halinde bu kavrama varılmış olur.

Gerçek vergi yükü aşağıdaki şekilde formüle edilebilir.

<sup>15</sup> Bakınız, Hubert BROCHIER, Pierre TABATONI, Çeviren: Adnan ERDAŞ, Fakülteler Matbaası, İstanbul-1971, s.43, H. Üren ARSAN; a.g.e., s.10-11.

<sup>16</sup> Nezihe SÖNMEZ; Türkiye'de Vergi Yükü Sorunu, T.O.B.B., Türkiye İktisat Sempozyumu, 23-31 Ocak 1990, s.2.

$$\text{Gerçek Vergi Yüğü} = \frac{a - b}{\text{Gelir}}$$

$$(\text{Ödenen Vergi} + \text{Yansıyan Vergi}) = a$$

$$(\text{Hizmetlerden Sağlanan Fayda} + \text{Yansıtılan Vergi}) = b$$

Ancak, kamu hizmetlerinden sağlanan yarar ile yansıyan ve yansıtılan vergilerin hesaplaması oldukça zordur. Bu nedenle, uygulamada genellikle toplam ve kişisel vergi yükü kavramları daha fazla kullanılmaktadır<sup>17</sup>.

## II. VERGİLEME İLKELERİNİN VERGİ YÜKÜ İLE İLİŞKİSİ

Maliye teorisinde, vergi yükünün dağılımı ve vergilemede esas alınacak bir takım ilkeler üzerinde çalışmalarda bulunulmuştur. Bu konuda ilk sınıflama sahibi olduğu bilinen A. Smith' den önce, gerek merkantilist, gerekse fizyokrat yazarlar tarafından ileri sürülmüş vergi ilkeleri mevcuttur. Alman Kameralist Von Justi' nin sınıflaması örnek olarak gösterilebilir. Vergileme ilkeleri üzerine A. Smith' den sonra da yapılan çalışmalar vardır. Mc. Cullock, J. B. Say ve J. Stuart Mill tarafından bu konuda yapılan çalışmalar buna örnek teşkil etmektedir. Daha sonraları da, A. Wagner, F. Y. Edgeforth, H. Dalton ve A. C. Pigou tarafından yeni sınıflandırmalar yapılmıştır<sup>18</sup>.

Vergi ilkeleri, ekonomik, sosyal ve ideolojik nedenlerden dolayı zaman içinde değişerek gelişmiştir. Bu ilkeler, vergi ödeme sorumluluğunun gerekçesi ile vergi tahsilatının nelere dayandırılması gerektiği hususlarını tesbite çalışmaktadır. Bir ülkede, vergi sisteminin oluşumu kadar, sistemin değerlendirilmesinde de kullanılacak vergileme ilkeleri, toplum tarafından ulaşılması istenen hedeflere bağlı olarak, ülkeden ülkeye yada aynı ülke içinde dönemden döneme değişme gösterebilmektedir<sup>19</sup>.

Vergileme ilkelerinde meydana gelen değişmeler, aslında refah teorisinin bir uygulamasıdır. Meydana gelecek yeni gelişmeler büyük ölçüde bu teorideki ilerlemelere

<sup>17</sup> Nezihe SÖNMEZ; Maliye, Milli Eğitim Basımevi, 4. Basım, İstanbul-1990, s. 82.

<sup>18</sup> M. O. DİKMEN; Maliye Dersleri, Birinci Kitap, İlaveli Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul-1964, s. 225.

<sup>19</sup> Özhan ULUATAM; Kamu Maliyesi, Savaş Yayınları, Baran Ofset, Ankara-1991, s. 211-234.

bağlıdır. Refah teorisi, günümüzdeki durumu ile ancak, genel vergileme ilkelerinin geliştirilmesine yardımcı olabilmektedir<sup>20</sup>.

Verginin uzunca bir dönem sadece kamu hizmetlerinin finansmanı nedeni ile alınmış olması, vergi yükünün kişiler üzerinde eşit ve adaletli bir biçimde dağıtılması konusunu, kamu maliyesinin üzerinde durulan önemli bir problemi haline getirmiştir. Bu nedenle, vergi yükünün kişiler arasında dağılımında eşitliğin sağlanması gayesi ile fayda ve ödeme gücü ilkeleri öne sürülmüştür<sup>21</sup>.

Daha sonraları ise vergi, gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikler ve adaletsizliklerin azaltılması için sosyal bir gaye ile alınırken, eşit fedakarlık için ödeme gücü, ekonomik politika aracı olarak ekonomik gaye ile alınırken de, ekonomik etkinlik ilkesi üzerinde durulduğu, anlaşılmıştır<sup>22</sup>.

Bu bölümde, vergi yükü ile vergileme ilkeleri arasındaki ilişki nedeni ile bu konuda genel kabul gören fayda, ödeme gücü, ekonomik etkinlik ve ekonomik tarafsızlık ilkeleri üzerinde durulacaktır<sup>23</sup>.

#### A. FAYDA İLKESİ

Fayda ilkesi (istifade yaklaşımı), kişilerin kamu hizmetlerinden yararlandıkları ölçüde vergilendirilmelerini öngören klasik bir görüştür. Bu ilkeye göre, vergi, kişinin yararlandığı kamu hizmetleri için ödemiş olduğu bir karşılıktır. Ekonomistler, hukukçular ve bir takım filozoflarca kabul gören bu ilke günümüzde çok eski dönemlerden gelmekte olup, özellikle onyedinci ve onsekizinci yüzyıllarda yaşamış yazarlarca kabul görmüştür<sup>24</sup>.

<sup>20</sup> DUE PH; a.g.e., s. 109-110.

<sup>21</sup> ARSAN; a.g.e., s. 17-18.

<sup>22</sup> DİKMEN; a.g.e., s.17-18.

<sup>23</sup> Bütün vergi ilkeleri için bakınız, Abdurrahman AKDOĞAN; Kamu Maliyesi, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara-1985, s. 147-191.

Aytaç EKER - Kamil TÜĞEN; Kamu Maliyesine Giriş, Akliselim Ofset Tesisleri, Üçüncü Baskı, İzmir-1990, s.158-170,

Akif ERGİNAY; Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Dokuzuncu Baskı, Ankara-1983, s.34-31.

Halil NADAROĞLU; Kamu Maliyesi Teorisi, Sermet Matbaası, Dördüncü Baskı, 1981, s.311-346.

HEREKMAN; a.g.e., s.154-157.

<sup>24</sup> Bakınız, ARSAN; a.g.e., s.18-21, NADAROĞLU; a.g.e., s. 324-325.

Sosyal muhakeme teorisi ve tabii hukuka dayandırılan bu görüşe göre, devlet kişilerin can ve mal varlığını muhafaza edecek, kişiler de buna karşılık vergi ödeyeceklerdir. Uzunca bir dönem vergi anlayışına egemen olan bu görüş, daha sonraları devletin fonksiyonlarının sadece iç ve dış güvenlikten ibaret olmayıp, ekonomik ve sosyal refah faaliyetlerinin daha fazla önem taşıdığı anlaşılmasından sonra yerini "ihtiyari mübadele" teorisine bırakmıştır.

Günümüzde bu ilkeye göre; tahsil edilen harçlar ve bazı vergiler varsa da, modern maliye politikasında, vergi yükünün yararlanan faydaya göre dağıtım görüşü, genelde sınırlı kalmıştır. Zira, kamusal faaliyetler sonucu kişilere sağlanan marjinal yararın tesbiti oldukça zordur. Özellikle tam kamusal mallar bölünemezler. Diğer taraftan, kişiler kamusal faaliyetlerden yararlanma konusunda gerçek tercihlerini ortaya koymayabilirler<sup>25</sup>.

## B. ÖDEME GÜCÜ İLKESİ

Bu ilke Adam Smith tarafından "Her devletin tebaası, devletin devamına, karşılıklı iktidarlarına mümkün mertebe yakın bir nisbette iştirak etmelidir; iktidar ise, devletin himayesi altında temin ettikleri gelirlerle mütenasiptir şeklinde tanımlanmıştır. Adam Smith'in bu tanımı oldukça genel ve belirsizdir<sup>26</sup>.

Vergi yükünün kamu hizmetlerinden sağlanan yarara bakılmaksızın, kişiler arasında adaletli bir biçimde dağılımın temini için ödeme gücü kavramının kullanılması fikrine oldukça eski dönemlerde rastlanmaktadır.

İlk zamanlarda verginin eşit ve adaletli dağılımı üzerinde durulmuş, daha sonraları ise konu bir refah problemi olarak ele alınmıştır. İngiliz ekonomist Pigou tarafından geliştirilen ve temelini organik devlet görüşünden alan ödeme gücü ilkesi, yükümlülerin marjinal fedakarlıklarının eşit olması gerektiğini benimsemektedir. Bu ilkeyi benimseyen yazarların bir çoğu ise, gelirin artmasıyla birlikte marjinal yararın azaldığını öne sürmektedirler.

<sup>25</sup> Bakınız, ULUATAM; a.g.e., s. 224-230, EKER - TÜĞEN; a.g.e., s. 162-163.

<sup>26</sup> DİKMEN; a.g.e., s.228

Bu ilke günümüzde dayanağını, gelir dağılımları ve vergi yükünün dağılımlarında adalet hakkında mevcut fikir birliğine her bakımdan uygun olmasından almaktadır<sup>27</sup>.

Ödeme gücü ilkesinin uygulanmasında, hemen hemen her ülkede gelir en önemli ölçü olarak ele alınmaktadır. Gelirin ödeme gücünün tesbitinde iyi bir ölçü olduğu kabul edilmekle birlikte, servet de iyi bir ölçü teşkil etmektedir. Bazı yazarlar ise, ödeme gücünün gelire göre değil de harcamalara göre belirlendiğini ifade etmektedirler<sup>28</sup>.

Ancak, günümüzde ödeme gücü ilkesinin göstergelerini, gelir, servet ve harcamalar teşkil edebilmektedir. Ödeme gücü kavramı bugün için anayasamızda dahi yer almıştır. 1982 Anayasamızın 73. maddesinde "herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlü olduğu" belirtilmektedir.

Ödeme gücü ilkesi, kamu giderlerinin finansmanının yanı sıra, vergilerin kişiler üzerindeki yükünün hangi esaslara göre dağıtılması gerektiğini incelemiştir. Düzenlenecek bir vergi sisteminde vergilendirme neticesinde kişilere kalacak gelirinin birbirine eşit olması gerektiğini öngörmektedir. Vergi yükünün eşit ve adaletli dağıtımı bakımından esas olan ilke ödeme gücü ilkesidir<sup>29</sup>.

### C. EKONOMİK ETKİNLİK İLKESİ

Bu ilke, verginin ekonomi üzerinde gelişme ve istikrar açısından gösterdiği etkinliktir. Devlet, vergi yoluyla bir bölüm kaynakları özel kesimden kamu kesimine transfer ederken, bununla, bir taraftan kamu kesiminin gerçekleştireceği harcamaların finansmanını temin etmeyi, diğer taraftan da özel kesim harcamalarını kısmayı hedefler. Özel harcamaların kısılması, devlet harcamalarındaki artış nedeniyle yükselen toplam talebin, toplam arzı aşması riskinin bulunduğu ortamlarda gereklidir. Burada ifade edilmek istenen vergilerin belirlenmesinde özel kesim harcamalarının kısılması hususunda en etkili vergilerin seçilmesidir<sup>30</sup>.

<sup>27</sup> DUE PH; a.g.e., s.117-118.

<sup>28</sup> Örneğin John Stuart MILL, A. MARSHALL, A.G.PIGOU, Irving FISHER bunlar arasındadır. Bakınız, ARSAN; a.g.e., s.26.

<sup>29</sup> ULUATAM; a.g.e., s.234.

<sup>30</sup> Ekonomik etkinlik ilkesi için bakınız, ARSAN; a.g.e., s.26-28, ULUATAM; a.g.e., s.218-219, ERGINAY; a.g.e., s.159, NADAROGLU; a.g.e., s.318-323.

Vergilerin kaynak dağılımı ve piyasanın işleyişiyle ekonomik büyüme ve kalkınmaya olumlu etkileri için vergi türü ve boyutlarının seçimi, yatırım teşvikleri, yatırım indirimleri, muafiyet ve istisnalar kullanılabilir en etkili mali araçlardır.

Ancak, sadece ekonomik etkinlik ilkesine önem verilip, sözü edilen vergi tedbirlerinin uygulamaya konulması durumunda, vergi yükünün dağılımında adaletsizliğe, eşitsizliğe doğru yönelinebilir. Böyle bir durum da ödeme gücü ilkesiyle çelişki yaratır. Vergi, sadece ekonomik gaye ile alınsa da vergilemede eşitlik ve vergi yükünün adaletli dağılımı konusunun ihmal edilmemesi gerekir.

#### D. EKONOMİK TARAFSIZLIK İLKESİ

Ekonomik tarafsızlık ilkesi, vergi politikası ile ulaşılmak istenen gayenin dışında, kaynakların ekonomide daha verimli kullanılması ve yönlendirilmesine müdahaleyi kabul etmemektedir. Bu ilke, verginin, ödeyenler üzerinde aşırı bir yükü bulunmamasını, sadece ekonomiden soyutlanarak kendi politikası ve gayesi doğrultusunda kullanılmasını öngörmektedir<sup>31</sup>.

Başka bir anlatımla; verginin vergi bulunmadığı bir ortama kıyasla, tüketiciler ve üreticilerin tercihlerini en az ölçüde etkilemesi gerektiğini ifade etmektedir<sup>32</sup>.

Günümüzde, devletin fonksiyonlarının artışıyla birlikte bu ilkenin uygulama olanakları sınırlanmıştır. Zira devlet vergiler yolu ile makro anlamda üretici ve tüketici tercihlerini etkileme yönünde çalışmalar yapabilmektedir.

### III. VERGİLERİN EKONOMİK ETKİLERİ VE VERGİ YÜKÜ

Vergi yükü dağılımı ve değişiminin makro-ekonomik ve mikro-ekonomik çevrelerde ayrı ayrı incelenebilecek değişik etkileri bulunmaktadır. Bir vergi hangi gaye ile ve hangi ilkelere dayanılarak konulursa konulsun ekonomik kaynakların temini ve bu kaynakların kullanımı ile kişilerin ekonomik davranışları üzerinde etkide bulunur.

<sup>31</sup> ARSAN; a.g.e., s.28-29.

<sup>32</sup> ULUATAM; a.g.e., s. 220-230

Verginin genel olarak etkilerinin, gelir ve fiyatlar üzerindeki etkileri ile ikame yönündeki etkileri olarak ortaya konulması mümkündür<sup>33</sup>.

Yeni bir vergi söz konusu olduğunda, vergiyi ödeme durumunda bulunan kişide vergiye karşı hemen bir tepki oluşur<sup>34</sup>. Kişi bu durumda vergiyi ödemekten kaçınabilir (dolaysız bir vergi için vergi kaçırarak, dolaylı bir vergi için vergi konusu mal ve hizmeti kullanmaktan vazgeçmek gibi ikame tekisi) ya da kişi vergiyi öder. Ancak, fiyat mekanizması aracılığı ile ödediği vergiyi yansıtabilir veya kapitalize edebilir ki böyle bir durumda da verginin fiyat etkisi ortaya çıkar.

Verginin gelir etkisi ise, vergili bir malın kişi tarafından kullanılması sonucu ödenen vergi kişinin gelirinde bir azalma meydana getirecektir. Bu azalışa bağlı olarak da kişinin ekonomik davranışlarında ya da makro-ekonomik çerçevede değişimler ortaya çıkacaktır. Kişi artan vergi yükü karşısında vergiden önceki hayat seviyesini devam ettirebilmek için daha çok çalışmak zorunda kalacaktır ki bu durum literatürde gelir etkisi olarak ifade edilmektedir<sup>35</sup>.

Maliye teorisinde dolaysız vergilerin ödeme gücünü en iyi şekilde gösteren gelir üzerinden alındığı; dolaylı vergilerin ise harcamalar üzerinden alınması ve regresiv karakterli olması durumunun fiyatlara yansımaları nedeniyle dolaylı vergilerin üretim üzerinde azalış yönünde etkide bulunduğu; sermaye üzerinden alınan daha genel mahiyetteki vergilerin ekonomik faaliyetler üzerindeki etkilerinin tarafsız olduğu; artan oranlı gelir vergilerinin tasarruflar üzerinde olumsuz etkide bulunduğu, buna karşılık ekonomik istikrara olumlu katkıları bulunduğu; dolaylı vergilerin spesifik olmaları halinde, ekonomik istikrarı ters yönde etkilediği, advalorem olmaları halinde, tüketimdeki değişiklikleri yakından takip etmelerine karşılık, artan oranlı olmaları nedeniyle gelir vergisi kadar düzenleyici etkide bulunmadıkları iddia edilmiştir<sup>36</sup>.

Çalışmada vergilerin makro-ekonomik etkileri ve vergi yükü ilişkisi ile vergi yükünün kişiler üzerindeki mikro-ekonomik etkileri üzerinde durulacaktır.

33 ULUATAM; a.g.e., s.236-249.

34 NEUMARK; a.g.e., s.40-53.

35 TUNCER; a.g.e., s.348-349.

36 Husnu KIZILYALLI; Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi, Ankara Üniversitesi, S.B.F. yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara-1969, s.19.

## A. VERGİLERİN MAKRO-EKONOMİK ETKİLERİ VE VERGİ YÜKÜ

Verginin makro-ekonomik anlamda etkisi, vergilendirme yolu ile varılmak istenen gayeye ve bu yönde izlenecek politikalara bağlı olarak ortaya çıkmaktadır<sup>37</sup>.

Özhan Ulubatlı tarafından "Kamu Maliyesi" adlı kitabında; "İster kişilerin sahip oldukları iktisadi kaynakları azaltma biçiminde bir gelir etkisi, isterse vergisiz duruma kıyasla kişinin iktisadi kararını değiştirme biçiminde bir ikame etkisi yaratsın, kişisel planda her verginin bir 'yük' olduğu şüphesizdir. Oysa, sorun vergilerin makro plandaki etkilerinin incelenmesi biçiminde ele alınırsa, vergi yükü deyimi yerine daha tarafsız olan verginin makro etkilerinden bahsedilmesinin daha doğru olacağı" ifade edilmiştir<sup>38</sup>.

Verginin makro-ekonomik anlamda, öncelikle kaynakların sağlanması daha sonra da bu kaynakların kullanılması biçiminde iki yönlü etkisi söz konusudur. Bu iki etkinin birlikte incelenmesi gerekmektedir<sup>39</sup>.

Vergi, tüketim nedeniyle toplam talebe, tasarruf ve yatırımlara, gelişmeye, gelir dağılımına ve harcama yapısı ile emek arzına etkisi nedeniyle vergi yükü hesaplamalarında tatmin edici sonuçlar alınmasında oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle, verginin makro-ekonomik etkilerinin bilinmesinde yarar vardır. Çalışmada verginin yukarıda belirtilen değişkenlere etkisinin yanı sıra vergi yükü ile ilişkilerine de değinilecektir.

### 1. Vergilerin Tüketim ve Tasarrufa Etkileri

Milli gelirin düşük gelir gruplarına doğru yeniden dağılımı ile kişilerin vergi yükünün, tasarrufların artıklarından karşılanması eğiliminden dolayı, vergi, gelirin tüketime ayrılan oranını artırarak, tüketim ve tasarruf arzını etkileyecektir<sup>40</sup>. Bu etki, kişilerin ve vergi ödeme durumunda bulunan diğer grupların gelir seviyesine, ortalama ve marjinal tüketim eğilimine göre değişiklik göstermektedir<sup>41</sup>. Marjinal tüketim eğiliminin arttığı ölçüde verginin tüketimi azaltma yönündeki etkisi daha fazla olacaktır.

37 EKER-TÜGEN; a.g.e., s.196-198.

38 ULUBATLI; a.g.e., s.241-242.

39 ARSAN; a.g.e., s.53.

40 DUE PH; a.g.e., s.517.

41 ARSAN; a.g.e., s.53.

Kişinin vergi ödemesi sonucunda gelirinde meydana gelen azalış, tüketim ve tasarruf eğilimine bağlı olarak, gelirinin tüketim ve tasarrufa ayrılışına göre kısmen tüketimini, kısmen de tasarrufunu azaltacaktır.

Birbirlerinden farklı gelir gruplarında bulunan kişilerin tüketim eğiliminin hangi unsurlara bağlı olarak değişiklik gösterdiği konusu, tüketim fonksiyonu teorilerini gündeme getirmektedir. Bu konudaki belli başlı teoriler ise; Keynes'in mutlak gelir, Düszenberry'nin nisbi gelir, Friedman'ın sürekli gelir teorileridir<sup>42</sup>.

Vergi, toplam tüketimi azaltıp, tasarruf artışına neden oluyorsa; ekonomi de tam istihdam seviyesinde ise, daraltıcı etki nedeniyle vergi yükü artacak; ekonomi tam istihdam seviyesinin üstünde ise, tüketimin daralması makro-ekonomik olarak olumsuz etki yaparak vergi yükünü azaltacaktır. Tam istihdam seviyesinin altında da, toplam tüketimin azalması daralmaya neden olacağından vergi yükü artacaktır<sup>43</sup>.

## 2. Vergilerin Yatırımlar Üzerindeki Etkisi

Vergilendirme, kaynakların bir bölümünün özel kesimden kamu kesimine aktarılmasını ifade ettiğine göre, vergi; yatırım, tüketim ve tasarrufu diğer taraftan da özel kesim yatırımlarını etkileyerek yatırım kararlarını ve yapısını etkileyecektir. Vergi, tasarrufu azalttığından, özel kesimin yatırıma hazır hale getireceği fonların miktarını azaltacaktır. Tüketim ve yatırımlarda vergileme sonucunda toplam talep düşüşü, yatırımların ileride getireceği gelir ile ilgili beklentileri olumsuz olarak etkileyecektir. Ayrıca, vergi, yatırımların vergi sonrası karlılığını değiştireceğinden yatırım kararlarını etkileyecektir<sup>44</sup>.

Verginin yatırımlara etkisi, vergi yükünün kimin tarafından taşındığına bağlıdır. Teşebbüsler ödedikleri vergileri yansıtabiliyorlarsa, yatırım kararlarında herhangi bir olumsuz etki olmayacaktır. Teşebbüslerin vergi öncesi gelirlerinin, vergi nedeni ile değişmediği kabul edilirse, vergilerin yatırımlar üzerinde, yatırım mallarının fiyatlarını

<sup>42</sup> ULUATAM; a.g.e., s.243-244.

<sup>43</sup> ARSAN; a.g.e., s.58-59

<sup>44</sup> ULUATAM; a.g.e., s.245

değiştirmek ve yatırımın getireceği vergi sonrası geliri değiştirmek biçiminde iki yönlü etkisi olacaktır<sup>45</sup>.

Mutlak gelir teorisine göre, ortalama ve marjinal tüketim eğilimi, gerek makro gerekse kişisel planda gelirin artışına karşılık azalacağı yönündedir. Nisbi gelir teorisine göre de, kişinin cari geliri ile tüketimi arasındaki ilişkinin oransal bir şekilde olduğu öne sürülmektedir. Sürekli gelir teorisinde ise, gelir ile tüketim arasındaki ilişkinin oransal olduğu kabul edilmekle beraber, tüketici durumunda bulunan kişilerin yaş, sağlık, eğitim durumu gibi değişik faktörleri göz önüne alınmaktadır<sup>46</sup>.

Bugün için, nisbi ya da sürekli gelir teorileri genel anlamda kabul görürken, mutlak gelir teorisi değişik yönleri ile tenkid edilebilmektedir.

Verginin tasarruflar üzerindeki etkisinin iradi ve cebri (zorunlu) tasarruflar olarak iki ayrı yönden incelenmesi mümkündür. Cebri, yani kişinin kendi isteği dışında devlet, kişinin gelirinden ya da kurum kazançlarından bir kısmını alarak, kişinin daha az tüketimde bulunmasını sağlayabilir. Bu durumda, vergi ödemek zorunlu olduğu için gerçekleştirilen bu tasarrufa cebri tasarruf denilmektedir<sup>47</sup>.

Şayet bir ekonomi tam istihdam seviyesinde olup, konulan bir vergi toplam tüketim ve tasarrufu etkilememiş ise, mevcut durum korunacaktır. Dolayısıyla vergi ek bir yük oluşturmayacaktır. Ekonomi tam istihdam seviyesinin üzerinde ise, tüketim azalmadığı için beklenen olumlu etki gerçekleşmeyecektir. Konulan vergi tüketimi artırıcı, tasarrufu azaltıcı yönde etkilemiş ve ekonomi de tam istihdam seviyesinde ise tüketimdeki artış vergi yükünü, genişlemeye neden olmasından ötürü arttıracaktır. Tam istihdam seviyesi üzerinde ise durum daha da kötüleşecektir. Ekonominin tam istihdam seviyesinin altında olması durumunda da, tüketimdeki artış toplam talep azlığını bir ölçüde gidererek vergi yükünü azaltabilecektir<sup>48</sup>.

Yatırım mallarının büyük bir kısmının ithali halinde, yatırım mallarının fiyatını en çok gümrük vergileri etkileyecektir. Yatırımın getireceği geliri, dolayısıyla yatırım

---

<sup>45</sup> ARSAN; a.g.e., s.60.

<sup>46</sup> ULUATAM; a.g.e., s.244.

<sup>47</sup> TUNCER; a.g.e., s.346-347.

<sup>48</sup> ARSAN; a.g.e., s.58-59.

etkiliyen başlıca vergiler gelir ve kurumlar vergisi olmaktadır. Bu vergilerin marjinal oranları yatırım arzularını azaltacaktır.

Özel kesim yatırım harcamaları üzerindeki gerçek etkiler, yürürlükte bulunan vergi tipine, paraların harcama gayesine, gelir ve harcamalara karşı kişilerin psikolojik tepkilerine bağlı olacaktır<sup>49</sup>.

Ekonominin içinde bulunduğu duruma göre, verginin tüketim, tasarruf ve yatırım üzerindeki etkileri, bütün ekonomiyi olumlu ya da olumsuz şekilde etkileyecektir. Söz konusu etkiler nedeniyle, ekonominin içinde bulunduğu şartlara göre, vergi yükü artar veya azalır. Mali politika, sistemdeki mevcut duruma göre ayarlanabilirse, ekonomide vergi, yük olmaktan çıkabilecektir<sup>50</sup>.

### 3. Vergilerin Gelişmeye Etkisi

Vergi sisteminin bileşimi ve tekniği, ekonomik yapı ile oldukça yakından ilişkilidir. Her ülke kendi ekonomik yapısına uygun bir vergi sistemine sahip olmak durumundadır. Ekonomik açıdan ülkelerin az gelişmiş veya gelişmekte olan veya gelişmiş (sanayileşmesini tamamlamış) olarak bir ayrıma tabi tutulması, verginin ekonominin içinde bulunduğu duruma göre gelişmeye farklı etkide bulunmasına neden olabilmektedir.

Zira gelişmekte olan ülkeler ile gelişip sanayileşmesini tamamlamış ülkeler arasında, kişi başına gelir, sermaye birikimi, tüketim ve tasarruf oranları ve ekonomi içindeki dolaylı ve dolaysız vergilerin yapıları ve birleşimleri birbirinden çok farklıdır. Az gelişmiş veya gelişme yolunda olan ülkeler gelişme süreci içerisinde bir takım yapısal engellerle karşı karşıyadırlar<sup>51</sup>.

Verginin gelişmeye etkisi, vergi yapısındaki değişiklik sonucunda, milli gelirde meydana gelen değişmeyi, bir bakıma da milli gelirdeki artışı ifade etmektedir. Gelişme için yatırım, yatırım için sermaye birikim gerekmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde tasarruf ve yatırımların artırılması ön planda iken, gelişmiş ülkeler için yatırım daha fazla önem taşımaktadır. Verginin gelişmeye etkisi, tasarruf ve yatırımları artırıcı yönde

<sup>49</sup> DUE PH; a.g.e., s.517-518.

<sup>50</sup> ARSAN; a.g.e., s.60.

<sup>51</sup> Esfender KORKMAZ; Vergi Yapısı ve Gelişimi, Gur-ay Matbaası, İstanbul-1982, s.58-72.

olmaktadır. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerin gelişme için yapacakları yatırımları daha verimli ve daha zorumlu alanlara yapmaları gerekmektedir.

Gelişmekte olan ülkelerde, vergi sistemlerinde gelir vergisi uygulaması oldukça sınırlı bulunmaktadır. Daha ziyade dolaylı, özellikle de tüketim vergileri ağırlık teşkil etmektedir<sup>52</sup>. Bu nedenle, gelişme gayesi ile vergi yapısında değişiklik yapılırken, vergilemede eşitlik, gelişmeye verilen önem göz önünde tutulmalıdır<sup>53</sup>.

Verginin, gelişmeye etkisi, vergi yüküne etkisi ile elde edilen gelişmenin vergi yükünü azaltıcı, yükün adaletsiz dağılımını düzeltici etkilerinin birlikte incelenmesi gerekir.

#### 4. Vergilerin Gelir Dağılımına Olan Etkisi

Kamu maliyesinde, gelir dağılımına, vergiler, borçlar ya da kamu harcamaları ile etkide bulunulabilmektedir. Gelirin kişiler arasında dağılımı, verginin üretim faktör gelirlerine (işgücü, toprak, sermaye geliri gibi) etkisi ile elde edilen gelirin dağılımına olan etkisine bağlı bulunmaktadır<sup>54</sup>.

İster gelişmiş, isterse gelişmekte olsun, toplumların genellikle ortak özelliği, gelir ve servet dağılımındaki eşitsizliktir<sup>55</sup>. Vergi toplumun sosyal refahı için, gelir ve servet eşitsizlikleri ve adaletsizliklerini düzenleyici bir araç olarak kullanılmaktadır.

Gelir dağılımına vergiler yolu ile yapılan etki, adaletsizlikleri azaltıcı yönde ise, toplumun tüketimi artıp, tasarrufu azalursa, ekonominin istihdam seviyesine göre gelir olumlu ya da olumsuz bir biçimde etkilenecektir. Tam istihdam seviyesinin altında bulunan bir ekonomide harcamaların artışı olumlu, tam istihdam seviyesinin üstünde ise olumsuz etkileri olacaktır<sup>56</sup>.

Dolaylı ve dolaysız vergiler biçimindeki bir ayırım, gelir dağılımı açısından ayrı bir önem taşımaktadır. Bir ülkede, toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının

<sup>52</sup> KORKMAZ; a.g.e., s.64.

<sup>53</sup> ARSAN; a.g.e., s.61-62.

<sup>54</sup> A.C. PIGOU; Çeviren, Gülten KAZGAN - Haydar KAZGAN; Gelir, İktisada Giriş, Berksoy Matbaası, İstanbul-1955, s. 83-84.

<sup>55</sup> TUNCER; a.g.e., s.347-348.

<sup>56</sup> ARSAN; a.g.e., s.63.

fazlalığı, o ülkede genellikle düşük gelirdi gruplardan, tam tersine dolaysız vergilerin payının fazlalığı ise vergilerin yüksek gelir gruplarından alındığını ifade edecektir<sup>57</sup>.

Bu şekilde bir ayırım, gelir grupları arasındaki dengesizliği gösteren bir belirtidir. İyi bir vergi politikası, kamu hizmetlerini karşılayabilmek için, zorunlu finansmanı mümkün olduğu kadar yüksek gelirdi gruplardan daha artan, düşük gelirdi gruplardan daha azalan oranlarda almak amacını gütmektedir<sup>58</sup>.

Gelirin adaletli dağılımı, ekonomik gelişme ve istikrar ile çatışmıyorsa; vergi yükünün adaletli dağılımı ile adaletli gelir dağılımını sağlaması; verginin ekonomiye olumlu etkileri ile vergi yükünün ortadan kaldırılması mümkündür. Değişik vergilerin ve vergi sisteminin gelir dağılımına etkisi tam olarak tesbit edilebilirse, vergi yükünün makro-ekonomik olarak değerlendirilmesi daha mümkün bir hale gelecektir<sup>59</sup>.

##### 5. Vergilerin Harcama Yapısına Etkisi

Devlet tarafından, özel kesime ait bir kısım satın alma gücünün vergi yoluyla kamu kesimine aktarılması, toplam harcama ve üretim yapısını değiştirecektir.

Vergilendirme sonucunda, toplum talebinin değişik mal ve hizmetler arasındaki dağılımı iki şekilde etkilenebilecektir. Vergi nedeniyle geliri azalan kişiler, bu azalıştan dolayı, sadece harcamalarının toplamını değil, aynı zamanda dağılımını da, malların gelir esnekliğine bağlı olarak gözden geçireceklerdir. Esnekliği zayıf olan malların talebi azalıştan daha az, esnekliği yüksek olan malların talebi ve üretimi daha fazla azalacaktır. Verginin ikame etkisi ise, mal ve hizmetler arasındaki fiyatın yapısını değiştirmesidir. Bu da vergi yapısına bağlıdır. Örneğin; gelir üzerinden alınan vergilerin bu konuda daha az etkide buldukları, nisbi fiyat yapısı karşısında tarafsız kaldıkları belirtilebilir<sup>60</sup>.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler, tüm harcamaları aynı oranda vergilendirmeyip, bazı malları diğerlerine oranla daha ağır bir vergi yükü altında bırakıyorsa, bu etki daha belirgin olarak ortaya çıkacaktır.

<sup>57</sup> Macit INCE; Gelir Dağılımı ve Vergi Politikası, 2. Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları No:2, Sevinç Matbaası, Ankara-1971, s.216.

<sup>58</sup> INCE; a.g.e., s.216.

<sup>59</sup> ARSAN; a.g.e., s.62-63.

<sup>60</sup> ULUATAM; a.g.e., s. 242-243.

## 6. Vergilerin Emek Arzı Üzerindeki Etkisi

Vergilerin emek arzı üzerindeki etkileri konusu tartışmalı olmakla birlikte, gelir ve ikame etkisi olarak ortaya konulabilir<sup>61</sup>.

Verginin gelir etkisi, kişi gelirlerinin vergi nedeniyle azalmasından dolayı, kişilerin boş geçireceği zamana karşı talepleri azalacak; başka bir ifadeyle kişi daha az boş zaman geçirmek isteyerek, kaybını telafi edebilmek için daha çok çalışma isteğinde bulunacaktır. Bu durumda verginin bu etkisi emek arzını artırıcı yönde kendisini gösterecektir.

Vergilerin bir kısmının emek üzerinden alınması nedeniyle kişinin geliri azalacaktır. Emeğin fiyatının düşmesine neden olan bu durum, kişiyi daha fazla boş zaman geçirmeye yöneltilebilecektir. Verginin ikame etkisi olarak kabul edilen böyle bir durumda emek arzını azaltıcı yönde etkiliyebilecektir.

Verginin değişik şekillerde alınması, satın alma gücü etkisinden dolayı, tüketim ve tasarrufta zorunlu bir azalmaya ilaveten, değişik faaliyetler için teşvik unsurlarını etkileyerek, davranışların değişmesi sonucunu doğuracaktır. Örneğin; konulan bir gelir vergisi, kişilerin çalışma isteğini değiştirecek, bu değişim sonucunda hem toplam hem de kişisel emek arzı etkilenecektir. Aynı şekilde alınan bir kurumlar vergisi de, yatırım teşvik unsurlarını etkileyerek, teşebbüsün finansman şeklinin hukuki yürütülüşünü, takip edilen faaliyetlerin seviyesini olduğu kadar, mahiyetini de değiştirebilecektir<sup>62</sup>. Vergi yükü de emek arzı üzerindeki vergi unsurlarına bağlı olarak olumlu ve olumsuz yönlerde etkilenecektir.

## B. VERGİ YÜKÜNÜN ŞAHISLAR ÜZERİNDEKİ MİKRO-EKONOMİK ETKİLERİ

Her vergi, vergi ödeyen kişilerin ekonomik davranışları üzerinde değişik etkilerde bulunur. Bu etkiler, verginin miktarına, kaynağına, alınış biçimine, vergi ödeyen kişinin gelirine, tüketim eğilimine ve vergiler hakkındaki bilgi derecesine göre birbirinden farklı biçimde olabilir.

<sup>61</sup> TUNCER; a.g.e., s.346.

<sup>62</sup> DUE PH; a.g.e., s.505-506.

Kişi vergi ödeme durumunda bulunması nedeniyle kendi gelirinde ya da servetinde bir azalma söz konusu olacaktır. Kişinin ekonomik olarak vergiler sonucu varlığının azalması biçimindeki etki gelir etkisidir. Kişinin tüketim ve tasarrufla ayırmış olduğu miktarın azalması, refahını olumsuz olarak etkileyecek, tüketim ve tasarruflarındaki azalış oranını ise kişinin marjinal tüketim eğilimi belirleyecektir. Bu durumda artan vergi yükü karşısında kişi daha fazla çalışmak zorunda kalacaktır<sup>63</sup>.

Toplam vergi baskısına karşı bir ayarlama sonucunda meydana gelen bu etki "gelir etkisi" kişinin vergi baskısına karşı tepkisini geliştirmesidir<sup>64</sup>.

Verginin kişiler üzerindeki bir başka etkisi de ikame etkisidir. Bu etki, kişide daha az vergi ödemek gayesi ile çalışmaktansa boş gezmeyi tercih etmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu da bir çeşit tüketimdir. Zira zaman çalışmadan boşa geçirilmektedir. Kişi verginin ikame etkisi ile, vergi ödemekten kurtulacaktır. Dolayısıyla, vergi yükü de ortadan kalkacaktır. Eğer kişi, işgücü arzını azaltmaktan ya da vergili mah kullanmaktan vazgeçmesi nedeniyle bir refah kaybına uğrarsa, vergi bu şekilde bir yük oluşturur. Kişilerin subjektif olarak ödedikleri vergileri noksan tahmin etmesi durumunda vergi yükü daha az olabilecektir<sup>65</sup>.

Herhangi bir vergiye karşı kişilerin tepkisi vergiyi ödememek biçiminde de ortaya çıkabileceğinden, sonuçta vergi kaybı söz konusu olacaktır. Mükellefin olumsuz olan bu psikolojik tepkisinin önlenmesi ise, takip edilecek maliye politikasına bağlı bulunmaktadır<sup>66</sup>.

Kamu hizmetlerinden sağlanan yararın ve vergi yükünün kişiler arasındaki dağılımının kişi tarafından bilinmesi de vergi yüküne etki etmektedir.

Vergilerin, kişilere mikro-ekonomik anlamda bir başka etkisi de, vergi sistemindeki konular çerçevesinde verginin adaletsizliği, eşitsizliği sonucunu ortaya çıkaracaktır. Vergi yükü dağılımı bakımından vergi bünyesi, vergi oranları, muafiyet ve indirimler bunda rol oynamaktadır. Vergi kanunlarında yer alan bazı aksaklıklardan istifade suretiyle vergiyi

63 ULUATAM; a.g.e., s.24.

64 BROCHIER - TABATONI; a.g.e., s.226.

65 ARSAN; a.g.e., s.64-66.

66 Nezihe SÖNMEZ; Vergileme Olayında Kişisel Ekonomik Denge Yönünden Mükellefin Davranışları, Ticaret Matbaacılık, T.A.Ş., İzmir-1971, s.14.

önleme ya da kanuna aykırı olarak vergi ödememek, başka bir deyişle vergi kaçırarak vergi ödemeyen kişiler, kendi vergi yüklerini azaltırken, eşitsiz ve adaletsiz vergi dağılımı nedeniyle başka kişilerin vergi yüklerini arttırmaktadır.

Yukarıda açıklanan bilgiler ışığında vergilerin mikro-ekonomik olarak, ödeyen kişide , gelir etkisi, ikame etkisi ve vergi yükünün adaletsiz dağılımı nedeniyle eşitsizlik etkisi gibi etkileri söz konusudur. Bu etkiler de, verginin almış biçimi, vergiler hakkında kişilerin bilgisi ve vergi kanunlarının yapısına göre kişinin vergi yükünü azaltıcı veya artırıcı yönde etkileyebilmektedir.

#### IV. VERGİ YÜKÜ HESAPLAMALARINDA YÖNTEM SORUNU

Vergi yükü çalışmasında, öncelikle hesap edilecek vergiler tesbit edilmelidir. Burada yüke dahil edilecek vergilerin seçimi sorunu ile karşılaşılır. Tartışılması gereken asıl konu, devlete ve diğer kamu tüzel kişilerine yapılan değişik ödemelerden hangilerinin vergi sayılacağına ilişkindir. Farklı varsayımlarda farklı olarak değerlendirilen bu tür ödemelerin başında enflasyondan doğan mükellefiyet, sosyal güvenlikle ilgili ödemeler, harçlar ve kamu teşebbüslerinin satış gelirleri gelmektedir.

##### A. ENFLASYONDAN DOĞAN MÜKELLEFIYET

Devlet kamu harcamalarını karşılayabilmek için verginin yanı sıra, aynı gaye ile kullanılmak üzere değişik araçlar da kullanabilmektedir. Bunlardan para arzı, başka bir deyişle emisyon, özel ekonomiler üzerine vergi gibi etkide bulunabilmektedir. Emisyon işlemi dolaylı da olsa, satın alma gücünün transferini gerçekleştirebilmektedir<sup>67</sup>.

Ancak, burada asıl problem enflasyonun bir vergi olarak kabul edilip edilemeyeceğidir. Enflasyon bazı özellikleri nedeni ile vergiye benzerse de vergiden ayrı olarak düşünülmesi için bazı nedenler gösterilebilir. Enflasyonun vergiden ayrı olarak düşünülmesini gerektiren ilk sebep vergi ve enflasyonun farklı mali ve hukuki yönleridir. Ayrıca, enflasyon vergiden oldukça farklı bir finansman yoludur. Diğer taraftan, vergi incelemelerinin gayesi, vergi politikasının tesbiti için vergilerin yük ve etkilerine ulaşılmasıdır. Enflasyonun yükü ise aynı bir inceleme gerektirmektedir<sup>68</sup>.

<sup>67</sup> YAŞA; a.g.e., s.65-67.

<sup>68</sup> ARSAN; a.g.e., s.67.

## B. SOSYAL GÜVENLİK İLE İLGİLİ ÖDEMELER

Parafiskal yükümlülükler şeklinde beliren sosyal sigorta ödemelerinin vergi yükü hesaplarına dahil edilip edilmemesi, vergi yükü dağılımının artan ya da azalan oranlılık derecesini etkileyebildiğinden, toplam vergi yükü ve vergi yükünün uluslararası karşılaştırmaları bakımından oldukça büyük bir önemi vardır<sup>69</sup>.

Yasal zora dayanan sosyal güvenliğe ilişkin ödemelerin, bunlar karşılığında yarar sağlaması nedeniyle vergi yükü hesaplamalarında kapsam dışı bırakılmasına ilişkin görüşlerde mevcuttur<sup>70</sup>. Gerçekte ise, normal isteğe bağlı bir sigorta uygulamasına geniş ölçüde ayrılan bu uygulama kapsamında yapılan kesintilerin vergi niteliğinde kabul edilmesinin daha geçerli bir varsayım olduğu söylenebilir.

Türkiye'de sosyal güvenlik hakkı anayasal bir hak olup, devletin yükümlülükleri arasındadır. Sosyal devlet anlayışının doğal bir sonucu olan bu yükümlülüğün çalışanların kendilerinden zor yoluyla (isteğe bağlı olmaksızın) alınan paralarla finanse edilmesi, sosyal güvenlik kapsamında yapılan kesintilerin vergi niteliğinde kabul edilmesi için yeterli bir gerekçe oluşturmaktadır.

Bazı batı ülkelerinde yapılan görgül çalışmaların büyük bir bölümünde, sosyal güvenlik ödemelerinin vergi yükü hesaplamalarına dahil edildiği görülmektedir. Burada asıl tartışılması gereken konu, bu ödenekten işverene düşen payın çalışanlar üzerinde kalması ya da tüketicilere yansıtılması konusudur. Keza bu konuda kabul edilen yansıma varsayımında, sosyal güvenlik ödemelerinin dahil edilmesiyle hesaplanan vergi yükü dağılımları, diğer tür hesaplamalara bakışla farklı sonuçlar getirebilmektedir<sup>71</sup>.

<sup>69</sup> YAŞA; a.g.e., s.57.

<sup>70</sup> ARSAN; a.g.e., s.75.

<sup>71</sup> Nurgül ÖZGİRGİN; Türkiye'de Gelir Gruplarına Göre Vergi Yuku Hesaplaması, Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, Sosyal Planlama Dairesi Başkanlığı Yayını, Ankara-1980, s.18-19.

### C. HARÇLAR VE KAMU TEŞEBBÜSLERİNİN SATIŞ GELİRLERİ

Genel olarak harçlar ve kamu teşebbüsleri satış gelirlerinin vergi yükü hesaplamalarına dahil edilmeyeceği kabul edilir. Fakat, kamu teşebbüsü karlarını vasıtalı bir vergi olarak düşünen görüşler de vardır<sup>72</sup>.

Tekele tabi bir malın fiyatının devlet tarafından tek yanlı olarak tesbit edilmesi ve fiyat içinde maliyeti aşan bölümün tamamının tüketiciden zor yoluyla alınması bunun nedenidir<sup>73</sup>.

Bu düşünce tarzı ile vergi yükü çalışmalarının bir kısmında, bazı ülkelerde, kamu teşebbüsünde bütün fazla kazançlar vergi olarak görülmesi dahi, devlet tekel teşebbüs geliri bir vergi geliri olarak düşünülmemektedir<sup>74</sup>.

Harç veya teşebbüs gelirlerinin vergi olarak düşünülüp düşünülmemesi, vergi yükü araştırması yapanların kararına kalacağı belirtilebilir.

### D. VERGİLERİN DAĞILIMI

Vergi yükü hesaplamalarında, kişilerin dolaysız vergi ödemelerinin, gelir grupları ya da belli toplumsal kesimler itibarıyla dağıtılmasında fazlaca sorun bulunmamaktadır. Vergi ödemelerinin yapılan gruplamalara göre bir araya getirilmesi yeterli olacaktır.

Dolaylı vergilerin yükünün hesabında ise ele alınan grup ya da gruplar için vergiye tabi mal ve hizmetlerin ne ölçüde tüketildiğinin bilinmesi gereklidir. Bu nedenle, yapılan çalışmalarda tüketici harcamaları istatistiklerinden yararlanılır. Ancak sağlıklı sonuçlar alınması oldukça zordur<sup>75</sup>.

Vergilerin dağıtılmasında önem arzeden konulardan biri de, kabul edilen yansıma varsayımlarıdır. Değişik vergilerin yükünü nihai olarak taşıyanların belirlenmesi için

<sup>72</sup> ARSAN; a.g.e., s.74.

<sup>73</sup> Nazif OKER; Gelir Vergisinin Tatbikinden Sonra Türkiye'de Vergi Yuku, Maliye Bakanlığı, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, No:1952/53, 19, Başbakanlık Devlet Matbaası, Ankara-1952, s.6.

<sup>74</sup> OKER; a.g.e., s.6.

<sup>75</sup> YAŞA; a.g.e., s.71-72.

vergilerin belirli süreçler içinde yansıma olanaklarının bilinmesi ve bunlara ilişkin bazı varsayımların geçerli olarak kabul edilmesi gerekir<sup>76</sup>.

#### E. VERGİLERİN YANSIMASI

Vergi yansıması Nezihe Sönmez'in "Vergide Yansıma Olayı" adlı eserinde "Ekonomik faaliyetlerde bulunan bir birey, elde ettiği geliri üzerinden bir vergi ödediğinde, mübadele mekanizmasına katılan diğer bir bireyin varlığından yararlanarak, vergi yükünü hafifletebilir. Diğer bir deyişle, sunduğu hizmet veya sattığı malın fiyatını vergi tutarı kadar yükselterek vergi yükünden kurtulabilir. Bir mükellefin, mübadele akdinin verdiği fırsatla, vergiyi diğer bir bireyin üzerine transfer etmesi olayıdır." biçiminde tanımlanmıştır<sup>77</sup>.

Ekonomistler, yansımayı geniş anlamda, verginin etkileri ile reel gelirlerin dağılımında meydana gelen değişimler olarak kabul etmektedir<sup>78</sup>.

Verginin konusu ve oram, kişilerin vergi yükünden kurtulma eğilimini arttıran veya azaltan ya da tamamen ortadan kaldıran belli başlı özellikleridir. Vergi şayet genel olmayıp her gelir kaynağı vergilendirilmemiş ise, kişiler ekonomik faaliyetlerini vergilendirilmeyen alanlara yöneltebilecektir. Verginin her gelir kaynağını kapsamaması durumunda ise, kişiler vergilerin oranları arasındaki farklılıkları dikkate alacaklardır<sup>79</sup>.

Günümüzde yansıma olanaklarına ilişkin olarak en yaygın ve kabul gören görüş dolaysız(vasıtasız) vergilerin vergi ödeyen kişiler tarafından taşındığı, dolaylı vergilerin ise fiyat mekanizması aracılığıyla tüketicilere yansıtıldığıdır.

Uzun süre teoride, gelir vergisinin yansıtılmadığı ödeyen kişiler tarafından taşındığı kabul edilmiştir. Bugün için ise gelir vergisinin de yansıma imkanı kabul edilmektedir. Verginin faktör arz ve talebine etkisi yoksa ve faktörlerin görelî fiyatlarını değiştirmiyorsa

<sup>76</sup> ARSAN; a.g.e., s.76-77.

<sup>77</sup> Nezihe SÖNMEZ; Vergide Yansıma Olayı (Fiyatların Saptanmasında Önemli Bir Oluşum), Ticaret matbaacılık, İzmir-1971, s.7.

<sup>78</sup> ARSAN; a.g.e., s.76.

<sup>79</sup> SÖNMEZ; a.g.e., s.32.

yansıtılmayacağı, ancak tersi durumda vergi ödeyicilerinin reel gelirlerindeki azalmayı gidermek için vergiyi yansıtacakları genellikle benimsenmektedir<sup>80</sup>.

Kurumlar vergisinin yansıma olanakları da uzun süre vergi teorisinde tartışılmıştır. Verginin ne kısa sürede, ne de uzun sürede yansıtılacağı, hissedarlar üzerinde kalacağı görüşü kabul edilmiştir. Buna karşılık Somers (1949), Poole (1956), Shoup (1951), Due (1957) geleneksel görüşü eleştiren ve kurumlar vergisinin yansıma olanaklarını kabul eden yazarlar arasındadır. Aynı konuda Kryzaniak ve Musgrave (1963) tarafından yapılan görgül bir çalışmada verginin kısa dönemde de yansıtıldığı tesbit edilmiştir<sup>81</sup>.

Veraset ve intikal vergisi yükünün, vergiyi ödeyen üzerinde olduğu genellikle kabul edilmektedir. Ancak, verginin kişilerin tasarrufunu olumsuz yönde etkilemesi, tasarrufun daha az artması ya da azalması ile faiz haddinin yükselebileceği ve veraset ve intikal vergisinin miras bırakan ya da alanlar değil, arazi sahipleri ve işçiler üzerine yükleneceği görüşüne rastlanmaktadır. Dar anlamda yansıma düşünüldüğünde, verginin ödeyiciler üzerinde yerleştiği kabul edilir ve yüksek muafiyetler nedeni ile genellikle yüksek gelir dilimlerindeki aileler üzerinde kaldığı söylenebilir<sup>82</sup>.

Dolaylı vergiler söz konusu olduğunda, vergilerin fiyatlar aracılığıyla tüketicilere yansıtıldığı görüşü benimsenmektedir. Vergi yükü hesaplamalarında, vergili malın kullanım oranında tüketildiği görüşünde birleşilmektedir.

İthalat ve gümrük vergilerinde ise, yaygın olarak diğer dolaylı vergilerde olduğu gibi tüketicilere yansıtıldığı kabul edilir. Ancak, yükün dağılımının tam olarak hesaplanabilmesi için tüketim yapısı ve ithal malların kullanımına ilişkin istatistikî bilgilere ihtiyaç vardır.

---

80 ARSAN; a.g.e., s. 77-78.

81 ÖZGIRGIN; a.g.e., s.12.

82 ULUATAM; a.g.e., s.293-294.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE VERGİ YÜKÜ VE GELİŞİMİ

#### I. ÜLKEMİZDE VERGİ YÜKÜ HESABINDA GÖZ ÖNÜNE ALINABİLECEK MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER VE GELİR KAVRAMI

Vergi yükü, vergi ve benzeri kamu gelirlerinin toplam gelire oranlanması ile bulunan bir değer olarak ifade edildiğinden, aradaki oransal ilişkinin tesbit edilebilmesi için, öncelikle hesaplamalar kapsamına alınacak verilerin belirlenmesi ve bazı sınırlamalara gidilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, vergi yükü hesaplamalarında gözönüne alınabilecek mali yükümlülükler ile gelir kavramının tam olarak neyi ifade ettiği bilinmelidir. Devletin mali yükümlülüklerinin kişiler arasında adalefli bir şekilde dağıtılması biçiminde tanımlanabilecek kamu gelirleri kavramının<sup>83</sup> devlet geliri kavramından daha geniş bir anlam taşıdığı ifade edilmektedir. Bu kavramdan sadece merkezi devlet gelirleri değil, merkezi devlet tarafından oluşturulan, ayrı bütçelere sahip yine kamu hizmet birimleri olan mahalli idareler ve diğer kamu kuruluşları gelirleri de anlaşılmaktadır<sup>84</sup>.

Klasik maliyecilerden Gaston Jeze kamu gelirlerini "maliye ilminin bugünkü durumunda bütün sert (elastiki olmayan) tasnifler münakaşa götürmektedir. Amme hasılatını cebir kuvvetinin istimalinden husule gelip gelmediklerine göre ayıran tasnif ihtimalki biraz daha kuvvetlidir. Bunun neticesi vergi ve harçların (ve keza para cezalarının) bir tarafta ve bunun dışındaki bütün hasılatında diğer tarafta toplanması" biçiminde bir sınıflamaya tabi tutulmuştur<sup>85</sup>.

<sup>83</sup> İlhan ÖZER; Devlet Maliyesi, Cilt I, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayınları No: 1986/276, Başbakanlık Basımevi, Ankara-1986, s. 17.

<sup>84</sup> Sabri TEKİR; Vergi Teorisi, Akli Selim Ofset Tesisleri, İzmir-1990, s. 2.

<sup>85</sup> Gaston JEZE; Maliye İlimi Ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri, Çeviren: Mehmet ERTUĞRULOĞLU, Paris-1931, s. 352-353.

Diğer taraftan kamu gelirleri cebirlik, sağladıkları kaynağın nitelikleri ile gelirin sürekliliği açılarından farklı biçimlerde sınıflandırma ve incelemelere tabi tutulabilmektedir<sup>86</sup>.

Günümüzde ise; devletçe sağlanan kamu gelirlerinin çeşitleri genel olarak, vergiler, harçlar, resimler, şerefiyeler, parafiskal gelirler, vergi ve para cezaları, mülk ve teşebbüs gelirleri, emisyon ve para politikası yoluyla sağlanan gelirler, istikrazlar, bağışlar ve mali tekel gelirleri olarak sınıflandırılmaktadır<sup>87</sup>.

Vergi yükü hesaplamalarında, mali yükümlülükler neticesi oluşan vergi ve benzeri gelirler ile ilişki kurulmasında gelir unsurunun da kapsamının bilinmesi gerektiğinden, çalışmamızın bu bölümünde vergi sistemimizde yer alan mali yükümlülüklerin yansın vergi ve benzeri gelirlerin sınıflandırılması ile vergi yükü hesabında dikkate alınacak gelir kavramı üzerinde durulacaktır.

#### A. VERGİ VE BENZERİ MALİ YÜKÜMLÜLÜKLER

Vergi, tarihi gelişim içerisinde maliye yazarları tarafından değişik biçimlerde tanımlanarak günümüzdeki anlamına ulaşmıştır. H. Laufenbörger, "vergi devletin masraflarını karşılamak amacıyla fertlerden istedikleri hemen her nevi muflak ve mecburi yardım"<sup>88</sup>; F. Neumark ise, "her vergi bir iktisadi kıymet transferini ifade eder"<sup>89</sup>; E. R. Seligman, "umumun müşterek menfaati uğruna yapılan masrafların ödenmesi için bir şahsın, hususi menfaati uğruna yapılan masrafların ödenmesi için bir şahsın, hususi menfaat bahis konusu olmadan devlete mecburi olarak yaptığı bir yardım"<sup>90</sup>, Halil Nadaroğlu ise, Kamu Maliyesi Teorisi isimli eserinde vergiyi kısaca, devletin milli gelirden cebir yolu ile aldığı pay biçiminde ifade etmiştir<sup>91</sup>.

<sup>86</sup> AKDOĞAN; a.g.e., s. 91-92.

<sup>87</sup> Bakınız: ERGİNAY; a.g.e., s. 9. TEKİR; a.g.e., s. 4.

<sup>88</sup> Saffet R. İRTENK; Maliye Dersleri, İzmir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 44, Ticaret Matbaacılık, İzmir-1965, s. 108.

<sup>89</sup> NEUMARK; a.g.e., s. 26-27.

<sup>90</sup> Ray G. BLAKEY; Maliye Ders Notları, Çeviren: Reşat AKTAN, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No:38-20, Ankara-1953, s. 69.

<sup>91</sup> NADAROĞLU; a.g.e., s. 238.

Vergiler bilindiği gibi çeşitli amaçlarla alınmaktadır. Sözü edilen amaç ise zaman içinde sürekli olarak değişmektedir. Bu nedenle vergiler, değişik biçimlerde sınıflandırılabilir. Teori ve uygulamada genel olarak kabul gören en eski görüş, ödeme vasıtasını esas alan aynı ve nakdi vergiler biçimindeki sınıflandırmadır. Ancak, daha sonraları para ekonomisinin gelişmesi ile birlikte bu sınıflandırmada önemini yitirmiştir<sup>92</sup>.

Verginin sürekliliği kriterine göre yapılan bir sınıflandırmada, olağan ve olağanüstü vergiler biçimindeki ayrımdır. Tahsil biçimlerine göre ise dağıtılan (tevzii) ve nisbet (nisbi) vergiler biçiminde bir sınıflandırma yapılabilmektedir<sup>93</sup>.

Günümüzde ise hala önemini muhafaza edebilen bir sınıflandırma biçimi ise, dolaysız (vasıtasız) vergiler - dolaylı (vasıtalı) vergiler sınıflandırmasıdır. Devlet bütçelerinde de kabul edilen bu sınıflandırmaya göre gelir ve servet vergileri gibi doğrudan yükümlülerden alınan dolaysız vergiler bir gruba, gider, gümrük, tüketim vergileri ismi altında ise dolaylı olarak tahsil edilen vasıtalı vergiler bir başka grupta toplanabilmektedir<sup>94</sup>.

Çalışmanın bu bölümünde vergi yükü hesaplamalarında göz önüne alınabilecek gelir, kâr ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler, sosyal güvenlik payları, servet vergileri, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler biçimindeki mali yükümlülükler gözden geçirilecektir.

### 1. Gelir, Kâr Ve sermaye Kazançları Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir kavramı ekonomi ilminde tartışmalı bir konudur. Bu kavram dar anlamı ile üretim faktörlerinin üretime katılması karşılığı alınan değer (genellikle para); geniş anlamı ile bir dönem boyunca kişinin varlıklarını azaltmadan tüketebileceği miktar olarak tanımlanmaktadır<sup>95</sup>.

<sup>92</sup> Henry LAUFENBORGER; Vergiler ve Tarihi, Çeviren: Ragıp KANYAL, Kardeş Matbaası, Ankara-1964, s.27.

<sup>93</sup> Salih TURHAN; Vergi Teorisi, Fakülteler Matbaası, İstanbul-1977, s. 108-109.

<sup>94</sup> TEKİR; a.g.e., s. 29.

<sup>95</sup> Kenan BULUTOĞLU; Türk Vergi Sistemi, 5. Basım, Fakülteler Matbaası, İstanbul-1976, s. 20.

Kişilerin vergi ödeme gücüne göre vergilendirmede rol oynayan gelir, servet ve harcama unsurlarına oranla daha fazla önem kazanmıştır. Gelir, servet ve sermayeden çeşitli yönlerden ayrılmaktadır. Kişilerin belirli bir dönemde sahip oldukları maddi ve manevi, menkul gayrimenkul değerlerin toplamı serveti; sermaye ise servetin üretim faaliyetlerine aktarılan kısmını ifade ederken; gelir, servet ve sermayenin belirli bir içerisinde getirdiği değeri ifade etmektedir<sup>96</sup>.

Günümüzde çağdaş gelir vergisi uygulaması Türk vergi Sistemi içerisinde de yerini almıştır. Gelirden alınan vergilerden biri gerçek kişilerden alınan gelir vergisi, diğeri ise ortaklıklara yönelen kurumlar vergisidir.

Vergileme tarihinde ilk kez 18. yüzyıl sonlarında başlanılan gelir vergisi uygulaması, zaman içinde yaygınlaşarak gelişmiştir. Cumhuriyetimizin başlangıç yılları, Osmanlı İmparatorluğu döneminden kalma geleneksel vergilerin (temettü, aşar ve harp vergisi) kaldırıldığı ve yerine daha çağdaş vergilerin getirilmeye çalışıldığı dönem olmuştur<sup>97</sup>.

Cumhuriyetin ilk yıllarında (1925) Aşar'ın kaldırılmasından sonra konulan Kazanç Vergisi 1950 yılına kadar devam etmiştir. 1949 yılında kabul edilen Gelir Vergisi Kanunu 1950 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiş ve bu kanun ile de Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulaması getirilmiştir. 1960 yılından itibaren yapılan değişiklikler ise yeni bir sistem getirmekten ziyade mevcut vergi sisteminin geliştirilmesine yönelik olmuştur. Bu aşamalarda gelir vergisinin kapsamı genişletilmiş, tarım kesimi' de kapsam içine alınmıştır. Diğer taraftan adaletsizliklerin giderilmesine çalışılmıştır. 1980' li yıllarda yapılan önemli değişiklikler ise, vergi denetiminin artırılması ile yeni teşvike yönelik hükümler getirilmiştir.

Gelir vergisi kanunumuzun 1. maddesinde "gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" biçiminde tanımlanmıştır. Yine aynı kanunun 2. maddesinde gelir unsurlarından gelire giren kazanç ve iratlarda, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, sair kazanç ve iratlar olarak belirtilmiştir.

<sup>96</sup> TEKİR; a.g.e., s. 132.

<sup>97</sup> KORKMAZ; a.g.e., s. 106.

Türk gelir vergisinde bugün içim tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki mükellefiyet biçimi kabul edilmiştir. Türkiye' de ikamet eden kişilerden oluşan tam mükellefler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirin tümü üzerinden; Türkiye' de ikamet etmeyen ancak, Türkiye' de gelir elde eden kişiler ise, sadece Türkiye' de elde ettikleri gelir üzerinden vergilendirilmektedirler.

Günümüzdeki yapısı ile gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri safi kazançlarının %25 ila %50 si arasında değişen artan oranlı bir tarifeye göre vergilendiren toplu, global karakterli vergi niteliğindedir.

Ülkemizde gelir vergisinden ayrı olarak kurumlar vergisi uygulamasına 1950 yılında geçilmiştir. Bunun gerekçesi olarak; ayırma ilkesi (sermaye gelirlerin emek gelirlerine nazaran daha fazla vergileme), sermaye şirketlerinin sağladığı hukukik ayrıcalıklar ile idari açıdan vergilemenin daha kolay olması gösterilmiştir<sup>98</sup>.

Tüzel kişilerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi kurumlar vergisinin konusunu teşkil etmektedir. Bu verginin mükellefleri, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek, sendika, vakıf ve cemaatlere ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. Belirtilen kurumlara gelirleri gelir vergisi konusuna dahil edilen ticari ve zirai kazanç, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile sair kazanç ve iratlar biçimindeki unsurlardan oluşmaktadır. kurumlar vergisinde de tam ve dar mükellefiyet benimsenmiştir. Kanuni veya iş merkezi Türkiye' de bulunan kişiler tam mükellefiyete, Türkiye' deki faaliyetlerinden dolayı kazanç sağlayan fakat kanuni iş merkezleri ülke dışında bulunan yabancı kurumlar dar mükellefiyete tabidirler.

Kurumlar vergisi gelir vergisinden farklı olarak, tek oranlı olup, halen hazırda bu oran %49 olarak uygulanmaktadır. Vergi oranı yüksek gözükmemesine karşılık çeşitli istisna ve muafliklardan dolayı fiili oran daha düşük gerçekleşebilmektedir.

Diğer taraftan, tasarruf bonusu uygulaması olarak başlatılıp, 1971 yılı içerisinde de mali denge vergisi uygulamasına dönüştürülen bu vergi 1983 yılı içinde tamamen kaldırılmıştır. Yine gelirden alınan vergiler arasında bulunan gayri menkul kıymet artış vergisi uygulaması da aynı yıl içinde uygulamadan kaldırılmıştır.

---

<sup>98</sup> BULUTOĞLU; a.g.e., s. 285.

Günümüzde hemen bütün ülkelerde vergi sistemlerinde gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları mevcuttur. Bazı ülkelerde ise gelir vergisinin değişik uygulamaları vardır. Yine bazı ülkelerde ise yerel gelir vergisi uygulamalarına rastlanmaktadır.

## 2. Sosyal Güvenlik Payları

Sosyal güvenlik kavramı; hiç bir ayırım gözetmeksizin herkesin sosyal ve ekonomik ihtiyaçlarını kapsayacak bir biçimde, halihazırdaki durumlarının ve geleceklerinin güvence altına alınmasını ifade etmektedir. Sosyal güvenlik müessesesinin amacı, kişilerin çalışma gücünü korumak için gelir kaynakların geçici ya da sürekli kaybedenlere toplum olarak yardımcı olmak biçiminde ifade edilebilir<sup>99</sup>.

Ülkemizde T. C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Esnaf ve Sanatkarlar ve diğer bağımsız çalışanlar Sosyal Sigorta Kurumu (Bağkur) gibi üç büyük kurumun yanısıra, banka ve sigorta şirketlerinin özel sandıklarının yanında, mesleki parafiskal kurumlar mevcuttur. Ayrıca, ordu mensupları için Ordu Yardımlaşma Kurumu (Oyak) vardır.

Sosyo ekonomik alanda devlet müdahaleciliğinin genişlemesi sonucu artan kamu harcamalarının bir kısmını karşılayacak sosyal güvenlik amacının gerçekleştirilmesi için kurulan sosyal veya mesleki örgütlerce devletin hükümlerlik hakkı kullanılarak elde edilen vergi ve benzeri gelirler parafiskal gelir olarak ifade edilmektedir. Parafiskal gelirler bütçe dışı bir gelir türüdür<sup>100</sup>.

Maliye yazarlarının bir kısmı parafiskal gelirleri vergi benzeri mükellefiyet veya vergiye benzer harç geliri biçiminde tanımlamaktadırlar. Parafiskal gelirlerin ve vergilerin tahsilinin zora dayalı olması, ödenen miktar ile sağlanan menfaat arasında bir paralellik kurulamaması, bu iki gelir türünü birbirine yaklaştırmasına karşılık, bazı farklı yönleri de söz konusudur. Parafiskal yükümlülükler, devletin hükümlerlik hakkına dayanılarak prim, aidat ve benzeri isimler şeklinde yerine getirilir. Bu mükellefiyetin yerine getirilmesi zorunlu olup, elde edilen gelir kurumların kendi bütçelerinde muhasebeleştirilir.

<sup>99</sup> Mehmet TOSUNER; Parafiskal Yükümlülükler, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Resmi Tezler Yayınları N0:205, İzmir-1986, s. 14.

<sup>100</sup> HEREKMAN; a.g.e., s. 147.

Türkiye' de parafiskal kurumlar üyelerinin maaş ve ücretlerinden doğrudan doğruya prim tahsil etmektedirler. Sosyal güvenlik kuruluşlarından halihazırda T.C. Emekli Sandığı memur maaşlarından %15 oranında pay almakta, kendisi ise %20 oranında katkıda bulunmaktadır. Sosyal Sigortalar Kurumunda ise, işçiler için prim kesinti oranı %14, işverenin katkısı ise iş koluna göre %19,5 ila %25 arasındadır. Bağkur' da ise çalışanlar primin tamamını kendileri ödemektedirler. Ordu Yardımlaşma kurumunda ise, Türk Silahlı Kuvvetleri kadrolarında görevli bilumum muvazzaf subay, askeri memur ve astsubaylar gibi kurumun daimi üyelerinin maaşlarından %10 oranında bir kesinti yapılmaktadır.

Ayrıca, 3417 sayılı Çalışanların Tasarrufa Teşvik Edilmesi Ve Bu Tasarrufların Değerlendirilmesine Dair Kanun hükümleri uyarınca, çalışanların aylık ve ücretlerinden tasarruf kesintisi yapılmasını, tasarruflara devlet veya ilgili işverenlerin katkıda bulunmasını, bağımsız çalışanların gelirlerinin bir kısmının tasarrufa ayrılmasını temin etmek ve bu tasarrufların en iyi şekilde nemalandırılmasını sağlamak suretiyle çalışanların tasarruf yapmalarını teşvik etmek amacı ile zorunlu olarak çalışanların aylık ve ücretlerinden yapılan %4' lük bir kesintiye, işveren veya devletçe yapılan %6' lık katkı ile zorunlu tasarruf ödemeleri söz konusu olmaktadır.

### 3. Servet Vergileri

Servet kavramı, gerçek veya tüzel kişilerin belirli bir zamanda sahip oldukları bütün ekonomik değerlerin parasal olarak ifadesi biçiminde tanımlanmaktadır<sup>101</sup>. Teoride oldukça kabul gören ve zaman içerisinde de geniş bir uygulama alanı bulan servetten alınan vergiler, bugün için gelir ve gider vergilerine nazaran önemini bir ölçüde kaybetmiştir<sup>102</sup>.

Vergilerin ödeme gücünün göstergesi olan servetten (sermayeden) ya da gelirden alınması konusunda değişik görüşler bulunmaktadır. Servet vergisini benimseyen görüşler, servet vergisinin ödeme gücünü tam olarak ifade eden mallar üzerine konulacağından adalete daha uygun olduğu, servet ve sermayenin tesbitinin gelire nazaran daha kolay olduğu, gelir vergisini benimseyen görüş ise servet vergilerinin serveti azaltıcı yöndeki

101 TURHAN; a.g.e., s. 264.

102 ULUATAM; a.g.e., s. 283.

etkileri nedeni ile üretimi etkileyerek ileriki dönemlerdeki kaynakları azaltacağı, gelirin ödeme gücünü temsil eden en iyi gösterge olduğunu, öne sürmüşlerdir<sup>103</sup>.

Günümüzde servet vergilerinin varlığını haklı kılan üç ana neden, ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesi, servet vergilerinin denetim ve tamamlayıcı fonksiyonudur<sup>104</sup>.

Servetten alınan vergiler zaman bakımından devamlı (periyodik) ve geçici (arızı) servet vergileri biçiminde; amaçları bakımından ya gelirlerinden vergi alınması ya da servetin bir kısmının vergi olarak tahsil edilmesi biçiminde; matrah bakımından, yükümlünün bütün serveti veya servete dahil malların bir kısmından alınması biçiminde, bu anlamıyla servet vergisi genel veya özel servet vergileri sözkonusu olmaktadır. Transfer bakımından ise, gerçek ve tüzel kişilerin mal varlıklarından menkul ve gayrimenkul eşyadan mülkiyet vergisi olarak tahsil edilebildiği gibi, bu varlıkların devri veya transferi nedeni ile de alınabilmektedir<sup>105</sup>.

Osmanlı İmparatorluğu döneminde aynı yasa içerisinde arazi ve bina vergisi, emlak vergisi biçiminde düzenlenmiştir. 1925 yılında Aşar'ın kaldırılmasından sonra arazi vergisi oranları artırılmıştır. Bina Vergisi ise 1931 yılına kadar Osmanlı Döneminden intikal eden biçimiyle uygulanmıştır. 1970 yılında Emlak Vergisi adıyla bina vergisi yeniden düzenlenmiştir. Bu aşamada da bina ve arazi vergisi olarak ikiye ayrılmıştır. Hayvanlar üzerinden alınan Ağnam Vergisi günümüze göre oldukça eskidir. Söz konusu verginin baş vergisi niteliğinde bulunması ve 1940 yılına kadar veki yükünün ağırlığı nedenleri ile bir çok itiraz görerek 1951 yılından sonra kaldırılmıştır. 1926 yılında uygulamaya konulan Veraset ve İntikal Vergisi ise halen devam etmektedir. 1942 yılında olağanüstü servet vergisi olarak uygulamaya konulan Varlık Vergisi, kamuoyunda uyandırdığı sert tepkiler yüzünden iki yıl sonra kaldırılmıştır<sup>106</sup>. Türk Vergi Sisteminde bugün için gerçek ve tüzel kişilerin servetlerini teşkil eden menkul ve gayrimenkul mallar üzerinden alınan vergileri, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Taşıt Alım Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisidir.

103 ERGINAY; a.g.e., s. 90-91.

104 TURHAN; a.g.e., s. 268.

105 ERGINAY; a.g.e., s. 93-94.

106 KORKMAZ; a.g.e., s. 122-139

Emlak vergisi; gerçek ve tüzel kişilerin mülkiyetlerinde bulunan bina, arsa ve araziler üzerinden alınmaktadır. Bina, arsa ve arazi vergilendirme açısından vergi ödeme gücünün bir ölçüsüdür. Bina, arsa ve arazilerin değer veya gelirlerinden, veya dış göstergelerinden alınan vergi, merkezi ya da yerel yönetim kurumlarınca uygulanabilmektedir<sup>107</sup>. Cumhuriyet yönetiminin Osmanlı döneminden devralarak günümüze kadar bazı değişikliklerle getirdiği bu verginin uygulanması, halihazırda belediyelere bırakılmıştır. Vergi hasılatının İl Özel İdarelerine bırakılmış olan %15' lik kısmı hariç tamamı belediye'ye aittir. Bu verginin matrahı, ülkemiz sınırları içinde bulunan bina, arsa ve arazilerin değeridir. Mükellefi ise sahipleri durumundaki kişilerdir. İntifa hakkı sahibi ya da tasarrufta bulunan kişiler de mükellef olabilmektedir. Binalar için emlak vergisi oranı %05, araziler için bu oran %03, arsalar için de %06 olarak belirlenmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi; servet vergisi olarak kabul edilen bu vergi Türk Vergi Sistemi içinde 197 sayılı yasa ile yerini almıştır. Vergi bünyemize 1957 yılında hususi otomobil vergisi olarak giren bu vergi 1963 yılında günümüzdeki yapısını almıştır. Kanunda belirtilen taşıtların gerçek ve tüzel kişiler adına trafik sicillerine kayıt sırasında vergi tahsil edilir. Mükellefin, adlarına kayıtlı taşıtları bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir. Vergi oranı, bir taraftan taşıtın model yılı(yaşı), diğer taraftan da diğer özellikleri (cinsi, ağırlığı, beygir gücü gibi) dikkate alınmak suretiyle değişik tarifelere göre belirlenmektedir. Her yıl yeniden düzenlenmesi nedeni ile sözü edilen vergi elastik bir hale getirilmiştir.

Taşıt Alım Vergisi; 1318 sayılı yasa ile getirilen bu vergi taşıtların her ne suretle olursa olsun iktisap edilmesi, yurt dışında iktisap edilerek ithal edilmesi, vekaletname ile tasarruf hakkının devralınması konusunu içermektedir. Bazı istisna ve muafıkları da söz konusu olabilmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi; genel servet vergilerinin ülkemizdeki örneğini teşkil etmektedir. Servetin transferi nedeni ile ortaya çıkan bu vergi iki ayrı tipteki uygulamayı ifade etmektedir. Ölen bir kimsenin servetinin miras veya vasiyet yolu ile başkalarına geçmesi nedeni ile servet unsurlarını elde edenlerin hisseleri üzerinden veraset vergisi, diğer taraftan hayatta bulunan kişiler arasında bağış yolu ile gerçekleşen servet transferleri üzerinden intikal vergisi alınır. Birlikte uygulanma zorunluluğu bulunan bu iki vergi telafi

<sup>107</sup> AKDOĞAN; a.g.e., s. 203.

edici veya takip edici özelliğe sahip bulunmaktadır. Birinci şekilde tereke, ikinci şekilde ise, bir bütün olarak terekeyi veya ölemin mal varlıklarını değil sadece mirasçılara intikal eden paylarını yükümlü kılmaktadır<sup>108</sup>.

Ülkemizde bu vergi, 1926 yılında 797 sayılı yasa ile kabul edilmiştir. Hali hazırda 7338 sayılı yasaya dayandırılarak alınan bu vergi ölüme bağlı ya da yaşayanlar arasındaki karşılıklı servet transferlerini vergilendirmektedir<sup>109</sup>. Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi veraset yolu ile veya ivazsız olarak mal iktisap eden kişilerdir. Verginin tarifesi bir taraftan intikalın tarafları arasındaki akrabalık bağının zayıflığına, diğer taraftan ise transfer olan servetin değerine bağlı olarak iki yönlü artan oranlı bir tarifeye göre tahsil edilmektedir.

#### 4. Mal Ve hizmetler Üzerinden Alınan Vergiler

Gelir veya servetin kişilerin vergi ödeme gücünün bir göstergesi olduğu daha önceki bölümlerde belirtilmiştir. Vergi ödeme gücünün diğer önemli bir göstergesi ise harcamalardır. Harcamalar, gelir veya servetin tüketim gayesi ile elden çıkarılması, başka bir ifadeyle, karşılığında mal ve hizmet temin edilerek kullanılmasıdır. Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler genel olarak, gider, harcama, satış vergileri biçiminde adlandırılmaktadır<sup>110</sup>.

Gider vergileri, üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Gelirin ya da servetin kullanılması, harcanması safhasında temin edilen mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş durumdadırlar. Gider vergilerinin tarihi Mısır ve Roma'ya kadar dayanmaktadır. O dönemlerden günümüze kadar değişik biçimlerde uygulanan bu vergiler devletin finansal ihtiyaçlarını sağlanması bakımından önemli bir araç olmuşturlar<sup>111</sup>. Ancak, sağladıkları bol miktardaki gelir nedeni ile gider vergileri vergi sistemlerinin vazgeçilmez bir unsuru olmuştur. Almanya' da ilk kez 1916 yılında kabul edilen Genel Gider Vergisi Kanunu olmuştur. Daha sonraki yıllarda ise diğer Avrupa

<sup>108</sup> TURHAN; a.g.e., s. 282-283.

<sup>109</sup> İRTENK; a.g.e., s. 224-227.

<sup>110</sup> Erdoğan ÖNER; Kamu Maliyesi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama, Koordinasyon Kurulu Başkanlığı yayınları, Ankara-1986, s. 118.

<sup>111</sup> AKDOĞAN; a.g.e., s. 212.

ülkelerinde de kabul edilmiştir<sup>112</sup>. Gider vergileri, yükümlü durumunda bulunan kişilerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almayarak, üretim, tüketim ve değişim gibi olaylara dayandırıldığından gayri şahsi ve objektif vergiler olarak nitelendirilmektedir<sup>113</sup>

Gider vergileri değişik biçimlerde sınıflandırılabilir. Verginin kapsamı ölçü alındığında genel ve özel gider vergileri olarak iki gruba ayrılır. İstisna ve muafıklar dışındaki bütün mal ve hizmetleri kapsayan global nitelikteki vergilere genel gider vergileri, sadece belli mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilere de özel gider vergileri adı verilmektedir<sup>114</sup>. Genel gider vergileri, malların üretimden tüketim safhasına kadar geçen her aşamada alındığında yaygın (çok aşamalı) muamele vergileri, üretim ve dağıtım zincirinin yalnız bir halkasında alınması durumunda toplu (tek aşamalı) muamele vergileri olarak kabul edilmektedir. Malların her aşamada kazandığı değer üzerinden vergi alınması durumunda da katma değer vergisi söz konusu olmaktadır<sup>115</sup>.

Yayıllı muamele vergilerine kümülatif veya şelale vergilerde denilmektedir. Vergi konusunun geniş olması nedeni ile genellikle düşük oranlar uygulanabilmektedir. Yayıllı muamele vergilerinin sakıncalı yönleri olumlu yönlerine nazaran ağır bastığından bugün için uygulanmamaktadır. Toplu muamele vergilerinin en belirgin özelliği, üretim safhasından, tüketim safhasına kadar sadece tek bir aşamada alınmasıdır. Tahsil edilmiş oldukları safhaya göre de adlandırılmaktadır. Sözü edilen vergi günümüzde 4 ayrı biçimde uygulanmaktadır.

İstihsal vergisi; söz konusu vergi toplu gider vergisi olup, malların imalatçısı tarafından satışı sırasında tahsil edilmektedir. İdari yönden kolay bir vergi türüdür. Bu vergide imalatçının bir kısım üretimi satışa çıkarmayıp kendi kullanımına ayırması durumunda vergi kaçırılması söz konusu olmaktadır. Uzunca bir dönem ülkemizde de uygulanmıştır.

Parakende satış vergisi; malların perakendeciden tüketiciye satışı safhasında alınan toplu bir gider vergisidir. Bu verginin oranları çok düşük dahi belirlense hazineye çok büyük miktarlarda gelir getirebilmektedir. Sözü edilen vergi, satış değerinden ayrı olarak

112 ERGİNAY; a.g.e., s. 102-103.

113 Bakır, TEKİR; a.g.e., s. 164. AKDOĞAN; a.g.e., s. 212.

114 ERGİNAY; a.g.e., s. 104.

115 ERDOĞAN; a.g.e., s. 119.

tahsil edildiğinden verginin piramitleşmesi gibi bir durum ortaya çıkmaz. Ancak, tüketici üzerinde olumsuz psikolojik etkisi vardır<sup>116</sup>.

Katma değer vergisi; İkinci Dünya Savaşı sonrasında uygulamaya konulan bu vergi, gelişip yaygınlaşarak günümüzdeki giderler üzerinden alınan en önemli vergi durumuna gelmiştir. Katma değer vergisi ilke olarak, üretim-tüketim halkasının bütün safhalarında uygulanmaktadır. Bu verginin fazla sayıda yükümlüye ve mal ya da hizmete uygulanması zorunluluğu, bütün mallar ve firmalar için tek oranlı bir vergiyi, yönetim ve denetim kolaylığı açısından en uygun hale getirmektedir. Ülkemizde 1984 yılından itibaren 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Tüketim tipinde olan bu vergi, Konsolide Bütçe gelirlerinin gelir vergisinden sonraki en önemli kalemini oluşturmaktadır. Verginin otokontrol özelliği nedeni ile vergi kaçakçılığını asgariye indirmektedir. Katma değer vergisinin konusunu her türlü mal ve hizmet işlemlerinin teslimi oluşturmaktadır. Vergi tarifesi ise 4 ayrı listede belirtilen oranlar üzerinden uygulanmaktadır. Katma değer vergisinin artması sonucunu ortaya çıkaran ek vergi ile eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisinin de eklenmesi gerekmektedir.

Yukarıda sayılan gider vergilerine, ülkemizde halen uygulaması bulunan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ile Akaryakıt Tüketim Vergisi örnek gösterilebilir.

## B. VERGİ VE BENZERİ GELİRLERİN SINIFLANDIRILMASI

Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi ve benzeri gelirlerin, merkezi gelirler, yerel vergi ve benzeri yükümlülükler, katma bütçeli idarelerin özel gelirleri ve fon yükümlülükleri biçiminde sınıflandırılması mümkündür. Çalışmamızda sırasıyla belirtilen gelirler incelenecektir.

### 1. Merkezi Gelirler

Vergi sistemimizde genel bütçe gelirleri içinde yer alan merkezi vergi gelirleri, gelirden alınan Gelir ve Kurumlar Vergisi, servetten alınan Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi, dahilde mal ve hizmetlerden alınan Katma Değer vergisi, Ek Vergi (tütün mamülleri, alkollü içecekler, kolalı içecekler üzerinden alınan ek katma değer vergisi), Taşıtlar Alım Vergisi, Akaryakıt Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri

<sup>116</sup> TEKİR; a.g.e., s. 167.

Vergisi, Damga Vergisi ile dahildeki vergi gelirleri sınıflamasına dahil edilen tapu, trafik, pasaport ve konsolosluk, noter ve yargı harçları, dış ticaretten alınan vergi ve resim gelirleri ile, Gümrük Vergisi, Akaryakıt Tüketim Vergisi, Tek ve Makû Vergi, İthalde alınan Katma Değer vergisi, İthalde alınan Damga Resmi ve Ulaştırma Altyapıları Resmi'dir<sup>117</sup>.

## 2. Yerel Vergi ve Benzeri Yükümlülükler

Günümüzde belediyeler oldukça fazla vergi, harç ve benzeri gelirler tahsil etmektedirler. Özellikle metropol şehirlerde yaşayan gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri oldukça fazladır. Bugün için belediyelerin vergi gelirleri arasında; Emlak Vergisi, İlan ve Reklam Vergisi, Eğlence Vergisi, Haberleşme Vergisi, Elektrik Havagazi Tüketim ve Yangın Sigorta Vergisi bulunmaktadır. Yine belediyelerce tahsil edilen harçlar, tatil günlerinde çalışma ruhsat harcı, işgal harcı, kaynak suları harcı, tellaklık harcı, hayvan kesimi muayene ve damga harcı, kayıt ve suret harcı, imar ile ilgili harçlar'dır. Şerefiyelerde belediyelerce salınan ek bir mali yükümlülük olmaktadır<sup>118</sup>.

İl Özel İdareleri'nin vergi gelirleri ise devlet vergi gelirlerinden ayrılan paylardan ibaret olup, sadece, Taş Ocakları Resim ve Harçları ile İskele Resmi gibi iki ayrı kaynağa sahip bulunmaktadır<sup>119</sup>.

## 3. Katma Bütçeli İdarelerin Özel Gelirleri

Katma bütçeli idarelerin (Üniversiteler, Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Sosyal Hizmetler Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü gibi,) belli başlı gelirleri arasında Üniversitelerin öğrencilerinden tahsil ettiği harçlar vardır. Katma Bütçe'ye dahil Kamu İktisadi Teşebbüsleri'nin özel mal ve hizmet satışlarından doğan gelirlerinin vergi yükü hesaplamalarında dikkate alınması gerekmektedir. Zira fiyat unsuru söz konusudur. Diğer taraftan Vakıflar Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Hudut ve Sahiller Sağlık

<sup>117</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı; 1991 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, Ankara-1990.

<sup>118</sup> Ö. Faruk BATIREL- İlhan UÇKUN; Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü, İstanbul Ticaret Odası Yayın No:1991-10, İstanbul-1991, s. 17-18.

<sup>119</sup> ÖZGİRGİN; a.g.e., s. 21.

Genel Müdürlüğü gibi katma bütçeli idarelerin elde etmiş oldukları gelirler ise harç benzeri yükümlülükler olarak ifade edilebilir<sup>120</sup>.

#### 4. Fon Yükümlülükleri

Ülkemizin ekonomik ve mali yapısındaki değişikliklerden birisi de 1980 yılı sonrası uygulamaya konulan fon uygulamalarıdır. Genellikle bütçe dışı uygulama alanı bulunan fonlar, ihracatın teşviki, yatırımların hızlandırılması, sektörlerin bazılarında kredi tahsisi gibi ekonomik amaçlı olabileceği gibi sosyal gayeli de olabilmektedir. Günümüzde fon gelirleri hızlı bir artış göstermiş ve sürekli çeşitleri artarak gelişmiştir<sup>121</sup>.

Maliye ve Gümrük Bakanlığınca hazırlanan, Yasama Organının Denetimine Tabi Fonlar Mevzuatı'na göre fon yükümlülükleri; Çalışanlar Tasarrufa Teşvik Fonu (işçi ve işveren katkısı), Savunma Sanayini Destekleme Fonu, Geliştirme ve Destekleme Fonu, Çıracılık Mesleki ve Teknik eğitimi Geliştirme ve Destekleme Fonu, Toplu Konut Fonu, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu, Dış Kredilerin Kullanımı için Kur Farkı Fonu, Sermaye Piyasası Kurulu Fonu, Menkul Kıymetler Tanzim Fonu, Petrol Arama ve Petrolle İlgili Faaliyetleri Düzenleme Fonu, Sinema ve Müzik Sanatını Destekleme Fonu, Bitkisel Yağlar Fiyat İstikrar Fonu, Sigorta Murabebe Kurulu Fonu, Asker Ailelerinden Yardıma Muhtaç Olanlara Yardım Fonu, Sivil Savunma Fonu, Deprem Fonu, Orman Köylülerini Kalkındırma Fonu, Kooperatifleri Tanıtma ve Eğitime Fonu, Trafik Garanti Fonu biçimindedir<sup>122</sup>.

Yukarıda belirtilen fonlardan bir kısmı gelir üzerinden tahsil edildiği için ek ve ayrı bir yükümlülük özelliği taşımaktadır. Bu fonlardan en belirgin olanı Çalışanların Tasarrufa Teşviki Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu gibi fonlardır. Diğer taraftan, bazı kamu gelirlerinden pay biçiminde ayrılarak teşkil ettirilen fonlar vergi gelirlerini azaltması nedeni ile vergi yükü hesaplamalarına dahil edilmesinde yarar vardır<sup>123</sup>.

<sup>120</sup> BATIREL-UÇKUN; a.g.e., s. 18.

<sup>121</sup> TEKİR; a.g.e., s. 12.

<sup>122</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı; Yasama Organ Denetimine Tabi Fonlar Mevzuatı, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara-1988.

<sup>123</sup> BATIREL-UÇKUN; a.g.e., s. 18-19.

### C. VERGİ YÜKÜ HESABINDA KULLANILABİLECEK GELİR KAVRAMI

Gelir ekonomik bir kavramdır. Bu nedenle ekonomide değişik biçimlerde ele alınarak incelenmiştir. Vergi yükü çalışmalarında, vergi yükünün tesbitinde yüke maruz kalacak gelirin bilinmesi gerekir. Tesbiti yapılacak gelirin çeşidi, incelenecek vergi yükü hesaplamalarında gelir unsurunun vergi yükünden ayırt edilmesi imkansızdır. Değişik vergi yükü hesaplamalarında gözönüne alınabilecek gelir kavramları olan toplumsal gelir, sektör geliri, sınıf ya da grup geliri ve bireysel gelir kavramlarına aşağıda sırasıyla değinilecektir.

#### 1. Toplumsal Gelir

Genel olarak toplumsal gelirin gayri safi milli hasıla olarak tanımlanması mümkündür. Toplum üzerindeki vergi ve benzeri yükümlülüklerin yükünün tesbitinde önemli bir ölçü olduğu kadar toplumsal gelir kavramı aynı zamanda uluslararası vergi yükü hesaplamalarında daha anlamlı kılınması ve uluslararası kıyaslamalarda yeknasaklığın sağlanmasında kullanılan ortak ölçü gayri safi yurtiçi hasıladır. Toplumsal gelir kavramında toplam vergi yükü hesaplamalarından farklı olarak nüfus unsuru da hesaba dahil edildiği için toplumsal gelir vergi yükü hesabında oldukça önemli bir rol oynamaktadır<sup>124</sup>.

#### 2. Sektör Geliri

Yapılacak vergi yükü çalışmalarında, sektörel vergi yüküne ulaşılması ve değişik sektörler arasındaki vergi yükü kıyaslamalarına imkan tanınması açısından sektör geliri önemli bir kavramdır. Gayri safi yurtiçi hasıla kavramı içinde yer alan başlıca üretim kesimleri tarım, sanayi, hizmetler, emek ve sermaye geliri gibi, üretim faktör gelirlerinin vergi yükü incelemelerinde olduğu gibi, kesimlerin ağırdıkları, vergi yükü dağılımının bir ölçüsüdür. Sektör gelirinin uygulanması ile elde edilecek vergi yükü verileri aynı zamanda vergi denetim ve etkinliğinin yönlendirilmesine de imkan tanımaktadır.

---

<sup>124</sup> BATIREL-UÇKUN; a.g.e., s. 22-23.

### 3. Sınıf ya da Grup Geliri

Gelir gruplarına göre vergi yükü hesaplamalarında daha ziyade kullanılmaktadır. Sınıf gelirlerinin belirlenmesi, vergi yükü hesaplama çalışmalarını daha homojen bir yapıya kavuşturmak, aynı derecede gelir elde eden sınıfları ya da grupları bir araya getirmek gayesini gütmektedir. Vergilendirmede adalet bakımından da önem taşıyan gelir grupları bakımından vergi yükü kavramı, gelir dağılımındaki adaletsizlik ve vergi yükü dağılımı arasındaki ilişkinin ortaya konması bakımından da önemlidir. Gelir grupları belli gelir seviyelerine göre oluşturulabileceği gibi genel olarak kabul edilen %20' lik 5 ayrı dilime ayrılarak da oluşturulabilmektedir<sup>125</sup>.

### 4. Bireysel Gelir

Bireysel gelir kavramı, kişilerin yıllık gelirlerinin toplamı biçiminde tanımlanan kişisel gelir kavramından farklıdır. Bireysel gelir ise, toplumsal gelirin nüfus başına hesabı, değişik sektörlerden elde edilecek gelirin sektördeki kişi sayısına, bölgesel gelirlerin bölgede bulunan kişi sayısına oranlanması ile varılabilecek nüfus başına ortalama gelirlerdir. Toplumsal gelirin ülkedeki toplam nüfusa bölünmesi ile bireysel gelir kavramına varılacağı gibi aynı toplumsal gelirin, gelir üretimine asıl olarak katkıda bulunan aktif nüfusa ya da daha anlamlı bir biçimde aktif olan nüfus içerisinde bulunan ekonomik faal nüfusa oranlanması ile de bir başka bireysel ortalama gelir kavramına varılabilmektedir. Kişisel gelir, isimlendirilmiş belli kişilerin gelirleri olmakla beraber, bireysel gelir belli grup ölçülerine göre hesaplanmış ortalamaları ifade etmektedir. Bireysel gelir ortalamalarının anlamlı olmaması halinde vergi yükü hesaplamaları için sınıf ya da grup gelirinin seçilmesi daha yararlı olacaktır<sup>126</sup>.

## II. VERGİ YÜKÜNÜN GELİŞİMİ

Çalışmanın birinci bölümünde çeşitli vergi yükü kavramları ve açıklamalarına yer verilmişti. Bu bölümde ise ülkemiz için sözkonusu vergi yükü kavramlarından toplam, toplumsal ve net vergi yükü ile maaş ve ücretliler üzerindeki vergi yüklerinin, verilerin daha sağlıklı ve anlamlı bir biçimde elde edilebildiği 1980 yılı baz alınmak suretiyle

<sup>125</sup> BATIREL-UÇKUN; a.g.e., s. 22.

<sup>126</sup> BATIREL-UÇKUN; a.g.e., s. 21.

içinde bulunduğumuz yıla kadar hesaplanması ile gelişimi izlenmiş, ayrıca elde edilen sonuçlarda gözden geçirilmiştir.

#### A - TOPLAM VERGİ YÜKÜ

Memduh YAŞA tarafından "Bir ekonomi içinde devlet ve diğer amme hukmi şahıslarına ödenen vergiler yekününün milli gelire nisbeti, toplam vergi yükünü verir" biçiminde tanımlanan toplam vergi yükü<sup>127</sup> hesaplanmalarında klasik maliye yazarları payda olarak milli gelir rakamlarını alıp kullanmalarına karşılık, günümüzde vergi yükü hesaplarını daha anlamlı kılan Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) rakamlarından yararlanılmaktadır.

Makro bir kavram olan toplam vergi yükü, toplanan bütün vergilerin ve benzeri gelirlerin Gayri Safi Milli Hasıla içindeki payını ifade ettiğinden, elde edilen oran ise, fertlerin ve kurumların elde ettikleri gelirin ne kadarlık bir kısmının devlete gittiğinin tesbitini mümkün kılmaktadır. Yapılan tesbitin doğal bir sonucu olarak da, sosyal refah seviyesinin vergi yükü tarafından etkilenme derecesi, diğer taraftan ise gelişmekte olan ülkelerin kalkınma programlarını gerçekleştirmekte kullanacakları kaynakların mevcut durumu hakkında bir fikir verebilmektedir.

Ülkemizde vergi yükü hesaplamaları kapsamına dahil edilebilecek vergi ve benzeri yükümlülüklerin, genel bütçe vergi gelirleri, mahalli (yerel) idarelerin vergi, resim ve harç gelirleri ile genel bütçe vergi gelirlerinin aldığı paylar, sosyal güvenlik payları, çalışanların maaş ve ücretlerinden yapılan zorunlu tasarruf kesintileri ile fon yükümlülükleri olduğu daha önce ifade edilmişti.

Sosyal devlet anlayışının egemen olduğu gelişmiş ülkelerde, vergi yükü hesaplamalarına, vergilerin yanı sıra vergi benzeri gelirler de genel olarak dahil edilmektedir. Bunun en önemli nedeni de ülkelerarası karşılaştırmalarda daha anlamlı ve sağlıklı sonuçlara ulaşılabilmesidir. Bu nedenle çalışmada, mahalli (yerel) yönetimler vergi gelirleri kapsamı dışı bırakılmak suretiyle, konsolide bütçe vergi gelirlerinin Gayri Safi Milli Hasıla içindeki payının belirlenmesi için öncelikle konsolide bütçe vergi gelirlerine göre toplam vergi yükü ve gelişimi hesaplanmış, daha sonra da konsolide bütçe vergi gelirlerinin yanı sıra, toplam vergi yükü hesaplamasına vergi benzeri (Mahalli

<sup>127</sup> YAŞA; a.g.e. s.111.

idarelerin vergi ve payları, parafiskal gelirler, sosyal güvenlik katılımları, fonların vergiye bağı gelirleri) gelirler de dahil edilmiştir.

### 1 - Konsolide Bütçe Vergi Gelirlerine Göre Toplam Vergi Yüklü

Bu yük Konsolide bütçe vergi gelirlerinin Gayri Safi Milli Hasıla içindeki payını ifade etmektedir. Ülkemizdeki vergi sistemi içerisinde Konsolide Bütçe Gelirleri, Genel Bütçe Gelirleri olan, Vergi gelirleri, Vergi dışı normal gelirler, özel gelir ve fonlar ve diğer gelirlerden ve Katma bütçe gelirlerinden teşekkül etmektedir. Çalışmada, 1980-1991 yılları itibariyle konsolide bütçe vergi gelirlerinin öncelikle analizi yapılmıştır.

I nolu tablonun incelenmesinden de görüleceği gibi, konsolide bütçe gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin en yüksek seviyesi 1987 yılında % 87 olarak gerçekleşmiştir. Genel olarak ise vergilerin konsolide bütçe gelirleri içindeki payı ortalama % 80 civarında olmuştur. 1980-1985 döneminde (tablo 2) dolaysız vergilerin Türkiye'nin ekonomik yapısının gelişmesi vergi idarelerinin güçlendirilmesi ile paralel olarak dolaylı vergilere oranla daha ağırlıklı olduğu görülmektedir. 1985 yılında dolaylı bir vergi olan Katma Değer Vergisi'nin uygulamaya konulmasıyla azda olsa dolaylı vergilerin payının ağırlık kazandığı görülmüştür. Örneğin, 1987 yılında dolaysız vergilerin payı % 49.6 iken, dolaylı vergilerin payı % 50.4 olarak gerçekleşmiştir.

1989 yılı içerisinde ise, konsolide bütçe gelirleri içindeki dolaysız vergi gelirleri, ücretlilerin maaş seviyelerindeki yüksek artışlar, peşin vergi sistemine geçilmesi ve vergi toplama sisteminin yeniden gözden geçirilmesi nedeni ile kişisel kazanç vergilerinin iki katı daha fazla artmış, dolaysız vergi oranlarındaki artışa karşılık, mevcut enflasyon oranının altında gerçekleşmiştir. Dahilde alınan Katma Değer Vergisinin toplanmasındaki güçlükler nedeni ile beklenen seviyede olmamıştır. Ayrıca, ithalat tarife oranlarındaki önemli azalmalarda dolaysız vergi gelirlerini sınırlamıştır<sup>128</sup>.

1990 yılında dolaysız vergi gelirleri 1985-1988 dönemine göre yine artış göstermiştir. Ekonomik faaliyetlerdeki önemli artışlara karşılık, şirket vergi gelirleri bütçe tahminlerinden daha az gerçekleşmiştir. Bunun da sebebi artan işçi ücretleri nedeni ile azalan kârlar, ithalatında artmasıyla ortaya çıkan rekabet ortamı ve yatırımlara yönelmesidir. Bu yılda dolaylı vergi gelirleri bütçe programında planlandığı gibi

<sup>128</sup> OECD Economic Surveys 1990-1991, OECD 1991, s.61.

Tablo No : 1  
Konsolide Bütçe Gelirleri Tahsilatı(1980-1991)

Gelirin Çeşidi	(Milyar TL)											
	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991*
<b>KONSOLİDE BÜTÇE GELİRLERİ</b>	953.8	1468.5	1550.2	2578.0	3569.6	4607.7	7153.6	10444.6	17587.3	31368.6	56572.6	97000.0
<b>A. GENEL BÜTÇE GELİRLERİ</b>	925.2	1420.9	1461.5	2314.0	3298.1	4410.5	6629.7	9894.3	16813.3	30209.7	55066.9	96150.0
1. Vergi Gelirleri	749.8	1190.2	1304.9	1934.5	2372.2	3829.1	5972.0	9051.0	14231.8	25550.3	45399.5	78650.0
2. Vergi Dışı Normal Gelirler	139.7	136.5	110.8	307.1	279.8	444.0	554.3	756.9	1228.3	2438.3	4266.8	5000.0
3. Özel Gelir ve Fonlar	34.2	88.1	35.7	63.5	631.8	123.7	82.6	18.6	1186.9	1758.0	4584.9	12500.0
4. Diğer Gelirler	1.5	6.0	10.1	8.8	14.1	13.7	20.8	67.8	166.3	463.1	815.7	—
<b>B. KATMA BÜTÇE GELİRLERİ</b>	13.2	25.0	34.4	65.6	76.7	197.2	523.9	550.3	774.0	1158.9	1505.7	850.0

\* Tahmini tahsilat miktarı

Kaynak : 1984-1992 Mali Yılı Bütçe Gerekçeleri, 1979-1983 Bütçe Gelirleri Yıllığı, Maliye ve Gümrük Bakanlığı

Tablo No : 2  
TOPLAM VERGİ GELİRLERİ

YILLAR	(Cari Fiyatlarla Milyon TL)											
	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991*
TOPLAM	749.9	1.190.2	1304.9	1934.4	2372.2	3829.1	5972.0	9051.0	14231.8	25550.3	45399.5	78650.0
Dolaylı Vergiler Toplamı	279.0	422.5	478.3	785.3	989.8	2003.6	2865.7	4558.8	7205.9	11618.7	21337.9	38850.0
%	37.2	35.5	36.7	40.6	41.7	52.3	48.0	50.4	50.5	45.5	47.0	49.4
Dolaysız Vergiler Toplamı	470.7	767.7	826.6	1149.1	1382.3	1825.6	3106.2	4492.1	7061.5	13931.6	24061.6	39800.0
%	62.8	64.5	63.3	59.4	58.3	47.7	52.0	49.6	49.5	54.5	53.0	50.6
Gelir Vergisi	388.0	574.2	594.8	879.6	1069.2	1323.7	2103.7	3092.8	4800.9	9870.7	18609.0	32800.0
Kurumlar Vergisi	36.8	124.9	172.4	215.0	271.3	448.0	949.1	1331.5	2117.6	3597.8	4636.9	7000.0
Diğer	45.8	68.6	59.2	54.6	41.3	53.8	53.3	67.8	166.3	463.1	815.7	-

\* Tahmini rakamlar

Kaynak : Maliye ve Gümrük Bakanlığı Bütçe Gerekçeleri, TOBB.

gerçekleşmiştir. Ekim 1990 tarihinden itibaren lüks mallar, yiyeceklerde ve genel oranda yapılan Katma Değer Vergisi artışları, vasıtalı vergiler payımı önceki yıllara göre bir miktar yükseltmiştir<sup>129</sup>.

1991 yılında programda konsolide bütçe gelirleri 97 trilyon olarak öngörülmüştür. Bu gelirlerin 95 trilyon 150 milyar lirası genel bütçe gelirlerine, 850 milyar lirası da katma bütçe gelirlerine ait bulunmaktadır. 1991 yılında şirket vergi gelirlerinin artırılması hedeflendiğinden, bu yılda 39 trilyon 800 milyar lira Gelir ve Kurumlar Vergisi tahsilatı beklenmektedir. Diğer taraftan, 1992 yılı programında konsolide bütçe gelirleri hedefi 175 trilyon 880 milyar liradır. Ayrıca, bu yıl içinde, akaryakıt ve tüketim vergisinden bütçeye aktarılan oranının ve petrol üzerinden alınan Katma Değer Vergisi oranının artırılması, vergi affı ve bazı fonların gelirlerinin bütçeye aktarılması, konsolide bütçe gelirlerinin Gayri Safi Milli Hasıla içindeki payının yükseltilmesi hedeflenmiştir.

Konsolide bütçe vergi gelirlerine göre toplam vergi yükünün hesaplanmasında paydayı ifade eden 3 nolu tabloda 1980-1991 dönemine ilişkin değişik Gayri Safi Milli Hasıla rakamlarına yer verilmiştir. Vergi yükü hesaplamasında sözü edilen tablonun birinci sütununda yer alan cari üretici fiyatlarıyla GSMH rakamları kullanılmıştır.

1980-1991 dönemine ait son oniki yıllık konsolide bütçe vergi gelirleri yükü 4 nolu tabloda yer almıştır. Çalışmanın başlangıç yılı olan 1980 yılında toplam vergi yükü % 16.9, yine çalışmanın son yılı olan 1991 yılında ise bu rakam % 17.3 olmuştur. Çalışmayı kapsayan dönemin en yüksek seviyesi % 18.2 ile 1981 yılında, en düşük seviyesi ise % 12.9 oranı ile 1984 yılında gerçekleşmiştir. Dönemin genel ortalaması ise % 15.52'dir. Altışar yıllık iki ayrı dönem olarak 1980-1985 arasında en düşük ve en yüksek seviye (12.9-18.2)'dir. İkinci altı yıllık 1986-1991 döneminde ise en düşük ve en yüksek seviye (% 14.1-17.3) arasında değişen bir trend izlemiştir.

## 2 - Vergi Benzeri Gelirler, Fonlar Dahil Olmak Üzere Toplam Vergi Yükü

Günümüzde sosyal devlet anlayışının hakim olduğu gelişmiş ülkelerde, vergi yükü hesaplamalarında vergi benzeri gelirlerde dahil edilmektedir.. Ülkelerarası vergi yükü

<sup>129</sup> OECD; a.g.e., s.61-66.

Tablo No : 3  
GAYRİ SAFİ MİLLİ HASILA

YILLAR	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
	(Milyar TL)										
Cari Üretici Fiyatlarıyla	4435.1	6553.6	8735.0	11551.9	18374.8	27796.8	39369.5	58564.8	100582.2	170412.4	287254.2
Cari Faktör Fiyatlarıyla	4205.1	6164.0	8195.4	10837.5	17311.8	25771.0	35709.5	53194.3	91497.0	154443.6	255799.2
1968 Yılı Üretici Fiyatlarıyla	206.1	214.7	224.4	231.9	245.6	258.2	279.0	299.7	310.9	316.3	345.8*
1968 Yılı Faktör Fiyatlarıyla	190.6	197.2	225.1	212.2	205.5	234.9	251.4	267.8	279.8	283.2	-
Milyon Dolar \$	57.1	58.4	52.9	50.2	49.0	52.6	57.8	66.9	70.4	79.7	-

\* DİE Mart Ayı Tahmini Rakamı

Kaynak : Planlı Dönemde Rakamlarla Türkiye Ekonomisi, TOBB, Ankara-1990  
DİE, İstatistik Göstergeleri, 1923-1990, Aralık-1991

Tablo No : 4  
Toplam Vergi Yüklü (1980-1991)  
(Konsolide Bütçe Vergi Gelirlerine Göre)

Yıllar	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991*
Vergi Gelirleri	749.8	1190.2	1304.9	1934.5	2372.2	3829.1	5972.0	9051.0	14231.8	25550.3	45399.5	78650.0
GSMH*	4435.1	6553.6	8735.0	11551.8	18374.8	27796.7	39369.5	58564.8	100582.2	170412.4	287254.2	454624.3
Toplam Vergi Yüklü	16.9	18.2	14.9	16.7	12.9	13.8	15.2	15.5	14.1	15.0	15.8	17.3

\* GSMH Cari Üretici Fiyatlarıdır.  
Kaynak : DİE - TOBB - Maliye ve Gümrük Bakanlığı

karşılaştırmasına imkan sağlaması ve daha sağlıklı sonuçlar alınabilmesi bakımından çalışmada, konsolide bütçe vergi gelirlerinin yanı sıra, mahalli idarelerin vergi ve payları, para-fiskal gelirler, sosyal güvenlik payları, fonların vergiye bağlı gelirleri de hesaba dahil edilerek 1980-1989 yıllarına ilişkin toplam vergi yükü on yıllık gelişimi izlenmiştir.

Tablo 5'den de görüldüğü gibi 1984 yılında fonların vergiye bağlı gelirleri olarak uygulanmasına başlanılan Toplu Konut ve Geliştirme Destekleme Fonu yanısıra Gelir İdaresini Geliştirme Fonu, Akaryakıt Tüketim Fonu, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu, Kaynak Kullanım Destekleme Fonu, Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu, Petrol Arama ve Petrolle İlgili Faaliyetleri Düzenleme Fonu ve 1987 yılından itibaren yürürlüğe konulan Çıraklık, Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonunun vergiye bağlı gelirleri toplam vergi yükü hesaplamasında dikkate alınmıştır.

Cari üretici fiyatlarıyla Gayri Safi Milli Hasıla rakamlarına göre hesaplanan toplam vergi yükü (tablo 5), 1980-1989 döneminde, en yüksek düzeyi ile % 24.5 olarak 1989 yılında, en düşük düzeyi ile % 17.7 olarak 1984 yılında gerçekleştirilmiştir. Aynı dönemde ortalama toplam vergi yükü ise % 21.5 civarındadır. Dönemin başlangıç yılı olan 1980 yılı ile dönemin son yılı olan 1989 yılı dikkate alındığında, konsolide bütçe vergi gelirlerinin toplam vergi yükü içindeki payı bir miktar azalma göstermiştir. bunun da vergi dışı diğer mali yükümlülüklerin nisbi paylarının artışı ile 1984 yılı ve sonrasında mahalli idarelere verilen vergi paylarının artmasıyla açıklanması mümkündür.

Toplam vergi yükünde meydana gelen 1984 yılı sonrası artışların nedeni ise, konsolide bütçe vergi gelirlerinin yanında fonlarında yer alması ve paylarının günden güne artmasıdır. OECD ve Avrupa Topluluğu ülkelerinde % 30 civarında bulunan toplam vergi yükü<sup>130</sup>, ülkemizde % 25 civarındadır. Türkiye'de toplam vergi yükünün genel olarak diğer ülkelere nazaran daha düşük olmasının nedenlerinin başında, nüfusun büyük bir bölümünün çalıştığı tarım kesiminin vergilendirilmemesi, kurumlar vergisindeki istisna ve muafıkların fazla olması nedeni ile tahsilat miktarlarının düşük gerçekleşmesi, 1980'li yıllardan bu yana takibedilen dışa açılma ve liberasyon politikaları neticesinde vergi hasılat miktarlarının artması gerekirken, vergi gayretinin düşük, vergi kaçırma ve vergiden

<sup>130</sup> 1991 İktisadi Rapor, TOBB 1991, Sevinç Matbaası, Ankara 1991, s.77.

Tablo No : 5  
**TOPLAM VERGİ YÜKÜ**  
 (Vergi Benzeri Gelirler, Sosyal Güvenlik Payları, Fonların Vergiye bağlı Gelirleri Dahil)

YILLAR	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Konsolide Bütçe Vergi Gelirleri	749.8	1190.2	1304.9	1934.5	2372.2	3829.1	5972.0	9051.0	14231.8	25550.3
Yerel Yönetimler Vergi ve Payları	31.0	90.0	130.0	168.0	308.0	625.0	1042.0	1680.0	2516.0	3673.0
Parafiskal Gelirler	107.0	166.0	217.0	304.0	479.0	649.0	926.0	1784.0	3017.0	5887.0
Fonların Vergiye Bağlı Gelirleri	-	-	-	-	75.0	363.0	1193.0	1695.0	3347.0	6580.0
Sosyal Güvenlik Payı	12.0	11.5	11.4	12.6	14.8	11.8	10.1	12.5	13.0	14.1
Toplam Gelirler	899.8	1457.7	1663.3	2419.1	3249.0	5477.9	9143.1	14222.5	23124.0	41704.4
Gayri Safi Milli Hasıla *	4435.1	6553.6	8735.0	11551.8	18374.8	27796.7	36369.5	58564.8	100582.1	170412.3
Toplam Vergi Yükü (%)	20.3	22.2	19.0	20.9	17.7	19.7	23.2	24.3	23.0	24.5

\* Cari Üretici Fiyatlarıyla

Kaynak : 1984-1992 Mali Yılı Bütçe Gerekçeleri, 1979-1983 Bütçe Gelirleri Yılığ, Maliye ve Gümrük Bakanlığı

kaçınmanın yüksek olmasından dolayı, devletin ekonomik gelişmesine paralel bir vergi hasılatına engel teşkil etmesi gelmektedir.

Vergi hasılat miktarlarının yükseltilmesi için mevcut vergi teşvik sisteminin yeniden düzenlenmesi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi, ayrıca vergilendirilemeyen kazanç ve alanların bırakılmaması gerekmektedir.

## B. TOPLUMSAL VERGİ YÜKÜ

Toplumsal vergi yükü, toplam vergi yükünden yapı itibarı ile daha farklı bir kavramdır. Vergiler, vergi benzeri gelirler ve Gayri Safi Milli Hasıla rakamlarından ayrı olarak, nüfus unsuru da vergi yükü hesaplamasına dahil edilmektedir. Bu durumda toplumsal vergi yükü (TVy), Vergiler (V), Milli Gelir (G) ve Nüfus (N)'un bir fonksiyonu olmakta ve hesaplamalarda,

$$TVy = \frac{\frac{V}{G}}{\frac{G}{N}} \text{ Formülü kullanılmaktadır.}$$

Gayri Safi Milli Hasıla rakamlarına göre toplam vergi gelirlerinde meydana gelecek bir artış, vergi yükünü de artırmaktadır. Toplumsal vergi yükü kavramında ise, vergilerde meydana gelecek artışın, gelirlerdeki artıştan daha fazla olması durumu, nüfus unsuru da gözönüne alındığından vergi yükünün her zaman tam olarak arttığını göstermeyecektir. Gelişmesini tamamlamış ülkelerdeki nüfus artışı ve artış hızı daha düşük bir düzeyde olduğundan, gelişmekte olan ülkelere oranla toplumsal vergi yükü daha düşük gerçekleşebilmektedir.

Belirtilen toplumsal vergi yükü formülü esas alınarak, konsolide bütçe vergi gelirlerine göre ve vergi benzeri gelirler, fonlar, sosyal güvenlik payları dahil olmak üzere hesaplanan toplumsal vergi yükü rakamları tablo no 6'da yer almıştır. Ayrıca, toplumsal vergi yükü hesaplama biçiminde Ek: 1'de gösterilmiştir.

İki ayrı kapsamda hesaplanan toplumsal vergi yükü rakamları gözden geçirildiğinde (tablo 6-7) çalışmanın başlangıç yılı olan 1980 yılından bu yana toplumsal vergi yükünün sürekli düşme eğiliminde bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Konsolide bütçe vergi gelirlerine göre hesap edilen 1980-1991 döneminde toplumsal vergi yükü ortalama olarak % 0.48 seviyesinde, vergi ve benzeri gelirler, fonlar ve sosyal güvenlik paylarının dahil edildiği ikinci hesaplamada ise 1980-1990 döneminde toplumsal vergi yükü ortalama olarak % 0.62 olmuştur. 1980 yılı ve sonrası dönemde ülkemizdeki nüfus artış hızının azalmasına karşılık, Gayri Safi Milli Hasıla rakamlarındaki artışın, vergi ve benzeri gelirlerdeki artıştan daha fazla olması nedeni ile incelenen dönemde her iki kapsamda toplumsal vergi yükünün sürekli bir biçimde azaldığı ifade edilebilir.

Tablo No : 6  
TOPLUMSAL VERGİ YÜKÜ  
(Konsolide Bütçe Vergi Gelirlerine Göre)

YILI	VERGİ YÜKÜ(%)
1980	1.69
1981	1.26
1982	0.80
1983	0.69
1984	0.34
1985	0.20
1986	0.14
1987	0.08
1988	0.05
1989	0.03
1990	0.02
1991	0.25

Kaynak : 1 no'lu ve 3 no'lu tablolar ile Ek:3'de yer alan tablodan yararlanarak hazırlanmıştır.

Tablo No : 7  
**TOPLUMSAL VERGİ YÜKÜ**  
 (Vergi Benzeri Gelirler,Sosyal Güvenlik Payları,  
 Fonların Vergiye Bağlı Gelirleri Dahil)

YILI	VERGİ YÜKÜ(%)
1980	2.09
1981	1.54
1982	1.02
1983	0.87
1984	0.47
1985	0.36
1986	0.30
1987	0.22
1988	0.12
1989	0.08

Kaynak : 3 no'lu ve 5 no'lu tablolardan ve Ek: 1'de yer alan tablodan yararlanılarak hazırlanmıştır.

### C - NET VERGİ YÜKÜ

Çalışmanın ilk bölümünde de ifade edildiği gibi, Net Vergi Yüğü, bir ekonomide ödenen bütün vergilerden kamusal hizmetler sonucu elde edilen kamusal yararın düşülmesi sonucu bulunan değerin GSMHya oranını ifade etmektedir. Ekonomi üzerindeki vergi yükünün net olarak tesbiti gayesi ile vergi benzeri gelirler ve fonlar da dahil olmak üzere gelir toplamlarından sosyal güvenlik kurumlarının (Emekli Sandığı,Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, OYAK) kişilere sağladığı sosyal transferlerin ( Ek : 11) düşülmesinden sonra aradaki farkın GSMHya oranlanarak Net Vergi Yüğü rakamları elde edilmiştir. 1980-1989 dönemi itibariyle elde edilen Net Vergi Yüğü rakamları tablo 8'de gösterilmiştir.

Tablo 8'in incelenmesinden de görüleceği gibi dönemin ilk yarısı olan 1980-1985 yıllarında net vergi yükü % 20 ile en yüksek düzeyine, % 15.2 ile de en düşük düzeyi ulaşmıştır. Bu dönemde sosyal transferlerin artışı nedeniyle net vergi yükünde bir azalma söz konusu olmuştur.

Dönemin ikinci yarısında ise (1986-1989) net vergi yükü en yüksek düzeyi ile % 21.8 olarak, en düşük düzeyi ile de % 20.6 olarak gerçekleşmiştir. Dönemin ilk yarısına nazaran net vergi yükü rakamlarında bir miktar yükselme sözkonusu olmuştur. Bu da vergi ve benzeri gelirler toplamındaki artış miktarının, aynı dönemdeki sosyal transferlerdeki artış miktarından daha fazla olmasından kaynaklanmıştır.

TABLO 8  
NET VERGİ YÜKÜ

YILLAR	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
Konsolide Bütçe Vergi Gelirleri*	899.8	1457.7	1663.3	2419.1	3249.0	5477.9	9143.1	14222.5	23124.0	41704.4
Sosyal Transferler	95.2	143.7	213.2	307.8	450.3	673.1	1017.7	1500.1	2001.3	4512.8
Vergiler ve Benzeri Gelirler - Sosyal Transferler	804.6	1314.0	1450.1	2111.3	2798.7	4804.8	8125.4	12722.4	21122.7	37191.6
GSMH**	4435.1	6553.6	8735.0	11551.8	18374.8	27796.7	39369.5	58564.8	100582.1	170412.3
NET VERGİ YÜKÜ (%)	18.1	20.0	16.6	18.3	15.2	17.3	20.6	21.7	21.0	21.8

\* Vergi benzeri gelirler ile fonların vergiye bağlı gelirleri de dahildir.

\*\* Cari Üretici Fiyatlarıyla

Not: Sosyal Transferlerde ilgili bilgiler Ek:2' dendir

Kaynak: İstatistik Göstergeler(1923-1990) DİE, 1974-1991 Mali Yılı Bütçe Gerekçeleri, 1979-1983 Bütçe Gelirleri Yıllığı, maliye Bakanlığı.

## D - MAAŞ VE ÜCRETİLER ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ

Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi konusuna giren gelir unsurlarını incelediğimizde , emek yada emek-sermaye bileşimi bir kaynağa göre verginin meydana geldiği görülür. Emeye dayanan gelir unsuru, ücret ve serbest meslek kazancından teşekkül eder<sup>131</sup>.

Gelir Vergisi Kanunumuzda, ücret geliri ile ilgili esaslar ayrıntılı bir biçimde ayrı bir bölümde yer almakta olup, vergilendirme yöntemi bakımından da ayrıca özel hükümler mevcuttur. Kanunun 61' inci maddesinde; ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlarla, sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler biçiminde tanımlanmıştır.

Ticari ve zirai kazançlarda olduğu gibi ücretler de iki ayrı usulde vergilendirilmektedir. Vergilendirmede esas gerçek usüldür. Gerçek usulde kendi içinde ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan biri kaynakta kesme, diğeri de yıllık beyanname usulüdür. Vergiler, ücret ödemesini yapan işveren tarafından ödemelerin yapılmasıyla, çoğu kez aydan aya kaynaktan kesilerek düzenlenen muhtasar beyannameler ile de vergi dairelerine yatırılmaktadır. Bazı durumlarda ise ücretler, yıllık beyanname verilmek suretiyle vergilendirilmektedir.

Bilindiği üzere vergi gelirin gerçek ve safi miktarı üzerinden alınmaktadır. (Götürü vergilendirme usulünün dışında) ücretin safi tutarı, işveren tarafından verilen para ve mallarla sağlanan menfaatler toplamından bazı indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır. Bu indirimler ise genel olarak sosyal güvenlik kurumlarına ödenen primlerdir.

Bir kısım hizmet erbabının gerçek ücret üzerinden vergilendirilmesi ücretin tesbitindeki güçlükler nedeni ile mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, bunlar için gerçek usul terk edilmiş ve götürü usulde vergilendirme getirilmiştir. Özel hizmette çalışan şoförlere ödenen ücretler buna bir örnektir<sup>132</sup>.

<sup>131</sup> Gülay COŞKUN; İşveren Dergisi, TİSK Yayını, Sayı:9, Haziran-1990, s.13.

<sup>132</sup> Kazançları götürü usulde tesbit edilen ticaret, sanat ve Serbest Meslek Erbabı yanında çalışanlar, özel hizmette çalışan şoförler, özel inşaat sahiplerinin ücretle

Vergilendirmede adaletin sağlanmasındaki durum ücretliler ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun ikinci kısmında yer almıştır. Gelir Vergisi Kanunumuzun 23'üncü maddesi ile ücretlilere birtakım istisnalar getirilmiştir. Bu maddeye göre; tarım işçilerinin ücretleri, yer altı işletmelerinde çalışan işçiler (yer altında geçirdikleri zaman için) sakat ve malûller, hizmetçiler, ticari ve zirai kazançları vergiden muaf bulunanların bu işlerinde çalışan hizmet erbabının ücretleri, köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam ve bekçileri, hükümlü ve tutuklular için özel korucu olanlara ilişkin vb. istisnalar mevcuttur.

Yine kişilerin ödeme güçlerine ulaşılabilmesi ve vergilendirmede adaletin sağlanmasına yönelik olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde yer alan indirimler de ücretliler ile ilgilidir. Ücretlilerde indirim özel ve sakatlık olmak üzere düzenlenmiştir. Özel indirim uygulamasının gayesi, ücret gelirinin kanunda belirtilen kısım kadar bir tutarın vergi dışı bırakılmasıdır. 1992 yılı için özel indirim miktarı günde 3000 TL., ayda 90.000 TL., yılda 1.080.000 TL.'dir. Aynı maddede yer alan sakatlık indirimi hükmü ile de belirli şartlarda, belirli derecelerde sakat olanların vergilerinde sakatlık derecelerine göre tesbit edilecek indirimler, özel indirimle eklenerek hizmet erbabının ücretinden indirilmektedir.

Ancak, özel indirim miktarları hizmet erbabı açısından düşünüldüğünde aylık 90.000.- TL gibi bir tutarın ücretlilerin cebinde 22.5000.- TL. gibi çok düşük bir rakamın cebinde kalması sonucunu doğurmaktadır. Oysa ülkemizdeki fiyat artışları gözönüne alındığında özel indirim miktarlarının çok düşük kaldığı söylenebilir.

Uygulamasına 1987 yılında son verilen genel indirim ismi ile yasalaşan en az geçim indirimi de, miktarları düşük dahi olsaydı Anayasamızın 73'üncü maddesi ile getirilmiş bulunan "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır." hükmünde belirtilen mali güç kavramının tesbitindeki bir ölçü olmaktadır.

Çalışmamızda toplam hanehalkı kullanılabilir gelirin % 23.4 gibi bir payına (tablo 9) sahip bulunan maaş ve ücretli kesim olarak devlet memurları, kamu kesimi işçisi ile özel kesim işçisi olmak üzere üç ayrı kesim ele alınmıştır. Sözü edilen kesimlere ait maaş

---

çalıştırdığı inşaat işçileri, gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar, gerçek ücretlerinin tesbitine imkan olmayanlar götürü usulde vergilendirilir (G.V..K.Md. 64).

ve ücretler üzerindeki vergi yükü rakamlarının tesbitinde Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Sosyal Planlama Başkanlığı'nca hazırlanan memur,işçi ve emeklilerin ücret serileri ile çalışma hayatı ve sosyal güvenlik konusunda vergi tabanının oluşturulması isimli raporlardan büyük ölçüde yararlanmıştıdır.

Tablo No : 9

Toplam Hanehalkı Kullanılabilir Gelirlerinin  
Gelir Türlerine Göre Oransal Dağılımı(1987)

Gelir Türü	Yüzde Dağılımı
Maaş, Ücret, Yevmiye Geliri	23.4
Tarım Geliri	21.3
Ticaret Geliri	13.9
Hizmet Geliri	7.4
Tarım Dışı Üretim Geliri	8.8
Gayri Menkul(Kira ) Geliri	3.5
Menkul Kıymet Geliri	1.7
Karşılıksız Gelirler	10.7
Aynı Gelir	9.3

Kaynak : D.I.E. 1987 Hanehalkı Gelir ve Tüketim Harcamaları Anketi Sonuçları, Gelir Dağılımı, Ankara 1990, s.46.

### 1 - Devlet Memurları Üzerindeki Vergi Yükü

Çalışmada memur kesiminde büyük bir çoğunluğu teşkil eden devlet memurları maaşları üzerindeki vergi ve benzeri diğer kesintilerin yükünün incelenmesine geçmeden önce, bütçe harcamaları içindeki büyük bir paya sahip bulunan personel harcamaları gözden geçirilmiştir. Tablo 10'da da görüldüğü gibi 1980-1990 yılları arasında personel harcamaları, toplam bütçe harcamalarının % 38.3'ü ile % 22.1'i oranı arasında bir dalgalanma göstermiştir. 1980 yılında GSMH'nın % 7.9'u gibi bir paya sahipken, bu oran 1985 yılında % 4.6'ya kadar gerilemiştir. Aynı dönemdeki ortalama pay ise % 6.1 civarında gerçekleşmiştir.

1980 yılında ortalama yıllık brüt maaş 48.300 TL. civarında iken, takibeden yıllar içinde sürekli bir biçimde azalarak, 1985 yılında 31.300 TL ile en düşük düzeyine

ulaşmıştır. 1989 ve 1990 yılları içerisinde bir miktar düzelme göstererek 1990 yılı içinde 70.600 TL.'ye yükselmiştir. Yine aynı tablodan da izlendiği gibi brüt maaş artışları tüketici fiyat endekslerini takip edememiş bulunmaktadır.

Devlet memurları maaşları üzerindeki vergi yükü üç ayrı bölümde gözden geçirilmiştir. Birinci bölüm vergi yükünde, maaşlardan kesilen Gelir Vergisi(G.V.) Damga Resmi (D.R.), Mali Denge Vergisi (M.D.V.), ikinci bölümde birinci bölüme ilave olarak devlet memurlarınca ödenen Emekli Sandığı Prim kesintileri, üçüncü bölümde ise belirtilen tüm kesintilere ayrı kesim tarafından ödenen tasarruf kesintileri dahil bulunmaktadır. Buna göre;

$$\text{Vergi Yüğü(1)} = \text{G.V.} + \text{M.D.V.} + \text{D.R.}$$

$$\text{Vergi Yüğü(2)} = \text{G.V.} + \text{M.D.V.} + \text{D.R.} + \text{Emekli Sandığı Primleri}$$

$$\text{Vergi Yüğü(3)} = \text{G.V.} + \text{M.D.V.} + \text{D.R.} + \text{Emekli San. Kes.} + \text{Tasarruf Kes.'dir.}$$

Tablo No : 10  
Konsolide Bütçe Gelirleri Tahsilatı(1980-1991)

YILLAR	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
BÜTÇE HARCAMASI = A (milyar TL.)	1078	1516	1922	2612	3784	5395	8311	12791	21446	38871	67913
PERSONEL HARCAMASI = B (milyar TL.)	350	405	553	671	925	1275	1840	2995	5053	12539	26000
B/A (% olarak)	32.5	26.7	28.8	25.7	24.4	23.6	22.1	23.4	23.6	32.3	38.3
GSMHPAYI	7.9	6.2	6.3	5.8	5.0	4.6	4.7	5.1	5.0	7.3	9.1
MEMUR SAYISI (.000 kişi)	995	994	1000	1016	1093	1119	1153	1268	1281	1290	1311
(PERSONEL / TOPLAM NÜFUS) X 1.000	22.2	21.8	21.4	21.2	22.3	22.1	22.4	24.0	23.6	23.2	23.0
YILLIK BRÜT MAAŞ (1.000.-TL.)	351.9	407.4	553.1	660.2	846.3	1139	1596	2362	3944	9718	19832
TOPTAN EŞYA FİYAT ENDEKSİ	743	1016	1290	1684	2531	3626	4698	6204	10441	17709	27112
TÜKETİCİ FİYAT ENDEKSİ (Yıl ortalaması)	713	956	1227	1612	2392	3468	4668	6482	11368	19280	30906
YILLIK BRÜT MAAŞ ENDEKSİ	500	579	786	938	1202	1618	2267	3355	5602	13804	28170
YILLIK BRÜT MAAŞ (Sabit fiyatlarla, .000.-TL.)	48.3	39.4	42.0	39.0	33.4	31.3	33.5	35.8	36.1	53.3	70.6
PERSONEL MAAŞI / GSMH / KİŞİ	3.56	2.84	2.94	2.74	2.24	2.08	2.10	2.13	2.12	3.15	3.96
ENDEKS	67	53	55	51	42	39	39	40	40	59	74

KAYNAK : Ekrem PAKDEMİRLİ, Ekonomimizin 1923'ten 1990'a Sayısal Görünümü, Milliyet Yayınları, İstanbul-1991, s.106.

Devlet Planlama Teşkilatı Sosyal Planlama Başkanlığı'nca hazırlanan raporda<sup>133</sup> maaşlı kesimde, iş gücü maliyetlerinden gerekli indirimler yapıldıktan sonra vergi matrahlarına ulaşıldığı anlaşılmıştır. Buna göre;

$$\text{Gelir Vergisi Matrahı} = \text{Toplam İşgücü Maliyeti} - (\text{Devletin Emekli Sandığı Primi} + (\text{Devlet Memuru}) \text{ Memur Emekliği Sandığı Primi} + \text{Devlet Tasarruf Kesintisi} + \text{Memur Tasarruf Kesintisi} + \text{Genel İndirim Tutarı} + \text{Özel İndirim Tutarı})$$

olmaktadır. Yine aynı raporda cari vergi mevzuatı çerçevesinde matrahlara tekabül eden ortalama vergi oranları hesaplanarak ve bu oranlar tatbik edilerek vergi miktarlarının bulunduğu, Mali Denge Vergisi ile Damga Resmî'nin ayrıca tesbit edildiği , ikinci bölümde ise tasarruf kesintilerinin cari oranlar çerçevesinde hesap edildiği belirlenmiştir.

11 nolu tabloda yer alan devlet memurları maaşları üzerindeki 1980-1990 dönemine ilişkin üç ayrı bölümde hesap edilmiş vergi yükü rakamları incelendiğinde, 1980 yılı içinde yüksek enflasyon nedeni ile Gelir Vergisi , Mali Denge Vergisi ve Damga Vergisinin oluşturduğu yükün % 44.6 düzeyinde, emekli sandığı ve yine çalışan memurlar tarafından ödenen tasarruf kesintilerinin dahil edildiği üçüncü bölümde vergi yükü % 51.0 düzeyinde gerçekleşmiştir. Toplam maaşın yarısı gibi bir rakamın kesimtiye uğraması durumu memur kesiminin oldukça aleyhine bir durum teşkil etmektedir.

Vergi yükü rakamları 1980 yılını takip eden yıllarda ise incelemenin başlangıç yılına göre dalgalı bir seyir izlemiştir. Aynı dönemde azalma eğiliminde olan vergi yükü dolaylı bir vergi olan Katma Değer Vergisi'nin de uygulamaya konulduğu yıl olan 1985 yılında tüm kesintiler dahil olmak üzere % 27.7 gibi vergi yükü sözkonusu olmuştur. Ayrıca, 1980'li yıllarda gelir vergisi oranlarında yapılan indirim, Mali Denge Vergisi'nin oranlarının önce düşürülüp, daha sonra da 1983 yılında kaldırılması, vergi dilimlerinde meydana gelen artış, yakacak yardımı (şimdiki durumu ile taban aylığı) miktarlarının artırılması nedenlerinin de vergi yükünün azalmasında payı olmuştur. 1990 yılında ise yine bir miktar yükseliş olmuş ve vergi yükü % 35.4 düzeyine ulaşmıştır. Bunda da yine enflasyon oranının yüksekliği ile tasarruf kesintilerinin payı etken olmuştur.

<sup>133</sup> DPT, Çalışma Hayatı ve Sosyal Güvenlik Konularında Veri Tabanının Oluşturulması(Kaynak ve Yöntemler), Kasım 1990, s.20.

Tablo no : 11  
DEVLET MEMURLARI ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ

YILLAR	Vergi Yüğü (1)	Vergi Yüğü (2)	Vergi Yüğü (3)
1980	44.6	51.0	51.0
1981	29.0	36.7	36.7
1982	29.8	38.1	38.1
1983	27.2	35.0	35.0
1984	24.3	31.3	31.3
1985	21.2	27.7	27.7
1986	21.6	27.7	27.7
1987	22.5	28.0	28.0
1988	22.3	26.7	27.5
1989	21.6	30.1	32.2
1990	20.7	32.1	35.4

Kaynak : DPT ; Çalışma Hayatı ve Sosyal Güvenlik Konularında Veri Tabanı Oluşturulması (Kaynak ve Yöntemler), Ankara 1990, s.21.

1 . Vergi Yüğü : (G.V. + M.D.V. + D. R.) / E. S. İşveren Payları ve İşveren Tasarruf Kesintisi Hariç Toplam İşgücü Maliyeti

2 . Vergi Yüğü : ( G.V. + M.D.V. + D.R. + E.S. Çalışan Payı) / E.S. İşveren Payı ve İşveren Tasarruf Kesintisi Hariç Toplam İş Gücü Maliyeti.

3 . Vergi Yüğü : ( G.V. + M.D.V. + D.R. + E.S. Çalışan payı + Çalışan Tasarruf Kesintisi) / Emekli Sandığı İşveren Payı ve Tasarruf Kesintisi Hariç Toplam İşgücü Maliyeti.

4 . Geçici Rakamlar

5 . Mali Denge Vergisi Kaldırıldığı Yıl Olan 1983'e Kadar Dahil edilmiştir.

## 2. Kamu ve Özel Kesim İşçi Ücretleri Üzerindeki Vergi Yüğü

Kamu ve Özel Kesim İşçi Ücretlerinin 1980-1990 dönemindeki gelişimi 12-13 nolu tabloda yer almıştır. 1980 yılında kamu kesiminde brüt ücret 1484.54 TL., net ücret 739.21 TL. rakamlarında iken 1990 yılında brüt ücret 80.049.- TL., net ücret ise 45.500.- TL. olarak gerçekleşmiştir. 1981 yılından bu yana pasta payı (Net Ücret/Olması Gereken Ücret) sürekli azalmıştır. Bu dönemde kesintiler oldukça ağırlaşmıştır. 1990 yılı içerisinde ise yeni yapılan toplu sözleşmeler çerçevesinde kamu kesimi işçi ücreti maliyeti 80.049.- TL/gün olmuştur. Aynı tabloda (tablo 12) kamu kesimi işçi ücretleri ile olması gereken miktarı da gösterilmiştir. Gayri Safi Mali Hasıla içinde kamu kesimi işçi paylarının sabit kalması halinde 1980 yılından 1989 yılına kadar net ücret sürekli geride kalmış, 1990 yılında ise geçmiş dönemi bir ölçüde telafi edecek biçimde artmıştır.

13 nolu tabloda ise özel sektör işçi ücretlerinin 1980-1990 dönemindeki gelişimi gösterilmiştir. Tablonun incelenmesinden de görüleceği gibi özel kesim işçi ücretlerinin yapısı kamu kesimi işçi ücretlerinin yapısından daha farklı bir görünüm arz etmektedir. Net ve olması gereken ücret miktarları kamu kesimine oranla daha fazla gerçekleşmiştir. 1980 yılından 1987 yılına kadar özel kesim işçi ücretlerinin pasta payı azalmıştır. 1988 ve takibeden 1989 ve 1990 yıllarında yapılan toplu sözleşmeler sonucunda net ücretlerde düzelmeler olmuştur. Yine bu yıllar içinde net ücret rakamları olması gerekenin üzerinde seyretmiştir.

Kamu kesimi işçi ücretleri ile özel kesim işçi ücretlerindeki vergi yükü, devlet memur maaşlarındaki vergi yükü rakamlarında olduğu gibi üç ayrı bölümde incelenmiştir. Birinci bölümde yine Gelir Vergisi, Damga Resmi ve Mali Denge Vergisi, ikinci bölümde Sosyal Sigortalar Kurumu Çalışanlar primleri, üçüncü bölümde ise tüm kesintilere çalışanların tasarruf kesintileri dahil bulunmaktadır.

Tablo No : 12

## KAMU KESİMİ İŞÇİ ÜCRETİ(Vergi İadesi Dahil TL/Gün)

Yıllar	Ücret Maliyeti(1)	Net Ücret(2)	GSMH (3) Endeks	Olması Gere. Ücret (4)	Pasta Endeks (2/4)	Payı
1980	1484.54	739.21	4401	757	97.6	
1981	2157.94	1323.48	6389	1099	120.4	
1982	2449.24	1526.0	8306	1429	106.8	
1983	3191.44	1977.0	10714	1843	107.3	
1984	4080	2978	16624	2859	104.2	
1985	5049	4066	24350	4188	97.1	
1986	5950	4743	33752	5805	81.7	
1987	9934	5910	49051	8437	70.0	
1988	14842	8830	82419	14176	62.3	
1989	36512	21700	136385	23458	92.5	
1990	80049	45500	227396	39112	116.3	

Kaynak : PAKDEMİRLİ; a.g.e.s.111.

Tablo No : 13

## ÖZEL SEKTÖR İŞÇİ ÜCRETİ ORTALAMASI TL/AY

Yıllar	Ücret Maliyeti(1)	Net Ücret(2)	GSMH/Kişi Endeks (3)	Olması Gere. ken Ücret(4)	Pasta Endeks (2/4)	Payı
1980	26125	14910	4401	20082	81.7	
1981	37409	23830	6389	29153	68.5	
1982	47346	25980	8306	37900	72.9	
1983	54828	35619	10714	48888	67.4	
1984	74975	51117	16624	75855	62.8	
1985	90768	69750	24350	111110	60.1	
1986	115170	92565	33752	154010	52.9	
1987	152246	118343	49051	223820	105.0	
1988	603108	395035	82419	376078	135.6	
1989	1326600	843717	136385	622325	134.9	
1990	2799120	1399560	227396	1037608	—	

Kaynak : PAKDEMİRLİ, a.g.e.s.112

Yine devlet memur maaşları vergi yükünün belirlenmesinde olduğu gibi, kamu kesimi ve özel kesim işgücü maliyeti tutarlarından gerekli indirimler yapılmak suretiyle vergi matrahına ulaşıldığı anlaşılmıştır. Buna göre;

$$\begin{aligned} \text{Gelir Vergisi Matrahı} &= \text{Toplam işgücü maliyeti} - (\text{Sosyal Yardımlar} + \text{Diğer} \\ \text{(Kamu Kesimi İşçisi)} &\quad \text{Ödemeler} + \text{İşveren SSK Primi} + \text{İşçi SSK Primi} + \\ &\quad \text{İşveren Tasarruf Kesintisi} + \text{İşçi Tasarruf Kesintisi} + \\ &\quad \text{Genel İndirim Tutarı} + \text{Özel İndirim Tutarı}. \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Gelir vergisi Matrahı} &= \text{Toplam İşgücü Maliyeti} - (\text{Sosyal Yardımlar} + \text{Diğer} \\ \text{(Özel Kesim İşçisi)} &\quad \text{Ödemeler} + \text{İşçi SSK Primi} - \text{İşçi Tasarruf Kesintisi} + \\ &\quad \text{Genel İndirim Tutarı} + \text{Özel İndirim Tutarı)'dır} \end{aligned}$$

Kamu ve özel kesim işçi ücretleri üzerindeki 1980-1990 dönemine ilişkin vergi yükü rakamları 14. tabloda gösterilmiştir. Sosyal Sigortalar Kurumu Prim kesintilerinin ve tasarruf kesintilerinin dahil bulunmadığı birinci bölüm vergi yükü rakamları incelendiğinde, 1980 yılı için kamu kesimi işçi ücretleri üzerinde % 25.3, özel kesim işçi ücretleri üzerinde ise % 34.3'lük bir vergi yükü (Gelir Vergisi, Damga Resmi ve Mali Denge Vergisi'nden kaynaklanan ) sözkonusu olmuştur. 1981 yılından 1982 yılına geçişteki bir miktarlık artış gözardı edilecek olursa, dönemin başından sonu olan 1990 yılına kadar vergi yükünün azaldığı anlaşılmış, 1990 yılında ise % 11.9 ve % 15.9 düzeyinde gerçekleşmiştir. Tüm kesintilerin dahil bulunduğu, birinci bölüme ilave olarak SSK Prim kesintileri ile tasarruf kesintilerinin dahil edildiği üçüncü bölümdeki vergi yükü rakamları gözden geçirildiğinde, benzer gelişme burada da sözkonusu olmuştur. Başka bir ifadeyle, kamu kesimi ve özel kesim işçi ücretleri üzerindeki vergi yükü dönemin başı ile sonu karşılaştırıldığında belirgin bir düşüş vardır. Yine kamu kesiminde 1980 yılı içinde % 32.1 düzeyinde olan vergi yükü % 22'ye, özel kesimde ise % 40.4 olan vergi yükü % 24.9 düzeyine düşmüştür.

Tablo No : 14

## Kamu Kesimi ve Özel Kesim İşçi Ücretleri Üzerindeki Vergi yükü

Yıllar	Vergi Yükü(1)		Vergi Yükü(2)		Vergi Yükü(3)	
	Kamu K.	Özel K.	Kamu K.	Özel K.	Kamu K.	Özel K.
1980	25.3	34.3	32.1	40.4	32.1	40.4
1981	18.4	25.8	26.4	33.5	26.4	33.5
1982	19.4	27.0	28.0	35.4	28.0	35.4
1983	18.0	24.3	27.0	32.5	27.0	32.5
1984	15.6	20.9	24.6	29.0	24.6	29.0
1985	13.5	18.3	22.7	26.0	22.7	26.2
1986	13.7	17.4	23.1	25.4	23.1	25.4
1987	12.9	15.9	21.4	23.2	21.4	23.2
1988	12.4	15.4	21.2	22.5	21.2	22.5
1989	12.1	15.2	20.5	22.0	22.4	23.5
1990	11.9	15.9	19.8	22.9	22.0	24.9

Kaynak : D.P.T. a.g.e.s.21.

1. Vergi Yükü :  $(G.V. + M.D.V. + D.R.) / SSK İşveren Payı ve İşveren Tasarruf Kesintisi Hariç Toplam İş Gücü Maliyeti.$
2. Vergi Yükü :  $(G.V. + M.D.V. + D.R. + SSK Çalışan Payı) / SSK İşveren Payı ve İşveren Tasarruf Kesintisi Hariç Toplam İş Gücü Maliyeti.$
3. Vergi Yükü :  $(G.V. + M.D.V. + D.R. + SSK Çalışan Payı + Çalışan Tasarruf Kesintisi) / SSK İşveren Payı ve İşveren Tasarruf Kesintisi Hariç Toplam İş Gücü Maliyeti.$
4. Geçici Rakamlar

### III - VERGİ YÜKÜ KONUSUNDA DAHA ÖNCE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Ülkemizde ilk vergi yükü J. Picharles tarafından hesaplanmış, daha sonra Nazif OKER tarafından 1948-1952 yılları arasında ülkedeki toplumsal vergi yükü üzerine yapılmış çalışmalar mevcuttur<sup>134</sup>.

Türkiye'deki sektörel vergi yüklerinin tesbiti konusundaki ilk çalışma ise, H.Üren ARSAN'a ait olup, yalnız tarım sektörünü kapsamaktadır<sup>135</sup>. 1967 yılında yine tarımdaki vergi yükünü hesaplayan bir çalışmada M.YULUĞ tarafından yapılmıştır.

Daha önceki çalışmalardan içerik ve ayrıntı düzeyi bakımından farklı bulunan H.Üren ARSAN'a ait vergi yükü çalışmasında<sup>136</sup>, 1954-1966 yılları arasında beyannameye tabi gelir vergisi mükelleflerinin gelir grupları itibariyle efektif vergi oranları bulunarak beyan edilen gelirlere vergilerin oranlanması ile elde edilen efektif oranların, yasal oranların çok altında olduğunu ortaya koyan çalışmalarda aynı dönem için beyannameyi mükelleflerin Lorenz eğrileri çizilmiştir. Eğrilerden mükelleflerin % 80'inin gelirin % 30'undan azını aldıkları anlaşılmaktadır.

H.Üren ARSAN'ın bu çalışmasında, muhtasar beyanname kapsamındaki mükelleflerle ilgili herhangi bir sonuç getirmemekte, kıyaslamalar sadece beyannameyi gelir vergisi mükellefleri arasında yapıldığından gelir vergisi uygulamasının bütününe yönelik herhangi bir sonuca varılmamaktadır.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 1968 ve 1972 yıllarında Türkiye'de vergi yükünü inceleyen ve 1952-1970 dönemini kapsayan çalışmalarının, devlet gelirlerinin GSMH ve Milli Gelire oranlanması yoluyla ülke için toplam vergi yükü hesaplamasına yönelik olduğu görülmektedir<sup>137</sup>.

Haluk ANIL'ın<sup>138</sup> toplumsal vergi yükünün hesaplanmasına yönelik çalışmasında, diğerlerinden farklı olarak nüfus değişkeni de hesaplamalara dahil edilmiştir. Toplumsal vergi yükünün hesabında, önce vergi ile milli hasıla değerleri arasında ilişki kurulmakta, bunu izleyerek milli hasıla ile nüfus arasındaki ilişki belirlenmekte ve

<sup>134</sup> OKER ; a.g.e. s.5-16, a.g.e. s.5-14.

<sup>135</sup> ÖZGİRGİN ; a.g.e. s.11.

<sup>136</sup> ARSAN; a.g.e. s.15.

<sup>137</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı, a.g.e. s.1-55.

<sup>138</sup> ANIL ; a.g.e. s.23-105.

sonuçta ilişkilerin sonucu ortaya çıkan iki değer oranlanarak ve belirli bir büyütme katsayısı ile çarpılarak vergi yükü değeri bulunmaktadır.

Sözkonusu çalışmanın sonuçları, 1957-1970 döneminin ilk yarısında toplumsal vergi yükünün büyük dalgalanmalarla birlikte düştüğünü, ikinci yarıda ise düşmenin durakladığını ve son yıllarda ise belirli bir artışın olduğunu ortaya koymaktadır.

M.Kryzaniak ve S.Özmutur'un çalışması<sup>139</sup>, Türkiye'de vergi yükünün gelir gruplarına göre dağıtılmasını içeren ilk araştırmadır. Çalışmada, vasıtalı vergilerin yüklerinin hesaplanmasında büyük ölçüde DİE'nün tüketici harcamaları anketlerinin basılı sonuçlarından yararlanılmıştır.

Bu çalışmada Türk Vergi Yapısı ortalama olarak eş oranlı bulunmuş, bunun yanı sıra mevcut gelir dağılımı eşitsizliğinin vergi politikaları yoluyla değiştirilmekte olduğu tesbit edilmiştir.

Seygi ATAMAN'ın Türkiye'de vergi yükü ile ilgili olarak 1974 yılında yaptığı çalışmada<sup>140</sup>, vergi gelirlerinin GSMH'ya oranlanması ile yetinilmiş, ancak sübvansiyonlar ve transfer ödemelerinin de hesaba katılmasıyla, net global vergi yüküne ulaşılması denemiştir. Diğer çalışmalardan farklı olarak ayrıca, 1964-1967 yıllarını kapsayan dönem için 8 ana sektör itibarıyla gayrisafi vergi yükünün hesaplanması denemiştir. Bu çalışmada, ikiden fazla sektör (tarım, tarım dışı) için vergi yükünün bulunması amaçlandığından önemlidir.

"Ücretler, Kârlar ve Vergiler" isimli Ali KOCATÜRK'ün incelemesinde de<sup>141</sup>, vergi gelirlerinin katma değere göre esnekliği araştırılmış ve esnekliğin 1971-1975 döneminde düşüş gösterdiği ve toplam vergi yükünün arttığı sonucuna ulaşılmıştır. GSMH verilerine göre regresyon çözümlenmeleri yapılmış ve bu yolla vergi yükü sayıları bulunmuştur. Öte yandan DİE imalat sanayi anket sonuçları kullanılarak imalat sanayiinde ücret ve kârlar üzerindeki vergi yükleri tahmin edilmiştir.

Bu duruma göre, 1964-1974 döneminde ücretler üzerindeki vergi yükü kârlar üzerindeki vergi yükünden üç kat daha fazladır. Çalışma açısından önemli bir hususta, imalat

<sup>139</sup> ÖZGİRGİN; a.g.e. s.12

<sup>140</sup> ATAMAN ; a.g.e. s.51.

<sup>141</sup> KOCATÜRK Ali; Ücretler, Kârlar, Vergiler, Maliye Dergisi, Sayı:31, 1978, s.55.

sanayi özel kesiminde sağlanan kârlar üzerindeki vergi yükünün imalat sanayiinde çalışanlara yansımakta olduğunu ortaya konulmasıdır.

Türkiye'de ücretlilerin vergi yükünün hesabına yönelik Nurgül ÖZGİRGİN'in (1978) deneme niteliğindeki çalışmasında da<sup>142</sup> 1964-1977 döneminde ücretliler üzerindeki dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam yükü ve sözkonusu dönemdeki net harcanabilir ücret gelirlerinin hesaplandığı görülmüştür.

Bu çalışmada, DİE tüketici harcamaları anketleri sonuçlarından yararlanılarak oluşturulan bir ücretli tüketim kalıbının kullanılmasıyla dolaylı vergilerinin yükünün bulunduğu, vergi istatistiklerinden ise dolaysız vergilerin hesap edildiği anlaşılmıştır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı APKK'nun 1986 yılında yaptığı 1975-1984 dönemini kapsayan Türkiye'de vergi yükü ile ilgili çalışmasında ise<sup>143</sup>, son on yılın toplam, toplumsal ve net vergi yüklerinin çeşitli kapsamlarla hesaplanıp, beşer yıllık trendler halinde değerlendirildiği ve buluşların dış ülkelerle karşılaştırılmasına yer verildiği görülmüştür.

Ömer Faruk BATIREL ve İlhan UÇKUN'un "Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü" isimli çalışmasında da, Türkiye'de çeşitli açılardan yapılan vergi yükü hesaplamalarının OECD ülkeleri ile karşılaştırıldığı, vergi yükünün adaletli dağıtılıp dağıtılmadığı konusunun gözden geçirildiği, ülkelerarası karşılaştırmaların toplumsal gelir baz alınmak suretiyle yapıldığı, (Gayri safi Yurt İçi Hasılının baz alındığı), müşahade edilmiştir<sup>144</sup>.

Özet olarak; bu güne kadar yapılan vergi yükü çalışmalarında, gelir grupları ya da belirli toplumsal kesimleri hedefleyen ve ortaya koyan ayrıntılı çalışmaların sınırlı olduğu, buna karşılık, toplam, toplumsal ve net vergi yükü hesaplama çalışmalarının daha yaygın bulunduğu, yapılan bu çalışmalarda genel olarak, vergi yükü konusunda güvenli veriler sağlayarak, gelir dağılımı hususunda istenen tedbirlerin alınabilmesi, uluslararası politik ve ekonomik entegrasyona geçiş ve bu geçişlerin tabi sonucu olarak vergilerin ahenkleştirilmesinin sağlanması gayesinin güdüldüğü anlaşılmıştır.

<sup>142</sup> ÖZGİRGİN; a.g.e. s.31-58.

<sup>143</sup> M.G.B; a.g.e.s. 19-36

<sup>144</sup> BATIREL-UÇKUN; a.g.e. s.7-95.

#### IV- ÜLKEMİZ VE DİĞER DİŞ ÜLKELERDE VERGİ YÜKÜ KARŞILAŞTIRMALARI

Ülkelerarası vergi yükü karşılaştırmalarında birtakım güçlükler mevcuttur. Bunların başında, gelir dağılımı, kişi başına milli gelir rakamlarının farklılığı, paranın değeri, verginin yansınması, nüfusun yapısı, vergi çeşitlerinin ekonomik etkileri ve vergiden elde edilen hasılatın kullandığı kamu hizmetlerinin farklılığı gelmektedir. Belirtilen etkenlerin vergi yükü hesaplamalarında dikkate alındığı ölçüde gerçek vergi yükü karşılaştırmaları daha sağlıklı ve anlamlı olabilmektedir.

Çalışmada, ülkemiz ve diğer dış ülkeler ile vergi yükü karşılaştırmalarında, OECD verilerinden hazırlanarak yazılan Ö. Faruk BATIREL ve İlhan UÇKUN' un "Türkiye' de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü" isimli eseri ile Ekrem PAKDEMİRLİ tarafından hazırlanan "Ekonomimizin 1923' den 1990' a Sayısal Görünümü" isimli eserinden yararlanılmıştır.

Karşılaştırmalara esas keşkil etmek üzere öncelikle toplam vergi yükü yönünden dolar bazında kişi başına vergi gelirleri rakamlarına yer verilerek gözden geçirilmiştir (Bakınız; Tablo Ek, III-IV. Daha sonra da gayri safi yurtiçi hasıla içindeki vergi gelirlerinin payı ile sosyal güvenlik primleri hariç olmak üzere, toplam vergi gelirlerinin gayri safi milli hasıla içindeki payı 1980-1988 dönemi itibariyle alınmıştır.

Ek III no' lu tablonun incelenmesinden de görüldüğü gibi, 1980-1988 yılları arasında kişi başına vergi gelirleri istikrarlı bir seyir izlemiş, 1985 yılı sonrasında ise belirgin bir artış söz konusu olmuştur. Aynı dönemde ise Türkiye için herhangi bir artış olmamıştır. Ek IV no' lu tablonun incelenmesinde de, toplam vergi gelirlerinde benzer bir gelişme görülmüştür. Burada da 1985 yılı sonrası bir sıçrama söz konusudur. 1988 yılı itibariyle ülkemizin OECD toplam vergi gelirleri içindeki payı 1980 sonrasında düşerek % 0.3 seviyesine inmiştir (Bakınız; Tablo Ek V).

Gayri safi yurtiçi hasıla içindeki toplam vergi gelirlerinin payına ilişkin (makro anlamda toplam vergi yükü) istatistiki sonuçlar ise 11 no' lu tabloda belirtilmiştir. OECD ülkeleri 1988 yılı ortalaması % 39.9, Avrupa Topluluğu ülkeleri ortalaması % 40.8 seviyesinde iken Türkiye'de bu oran % 22.9 düzeyindedir.

Toplam OECD ve Avrupa OECD ülkeleri arasında en yüksek paya sahip ülke % 55.3 oran ile İsveç, Avrupa Topluluğu ülkelerinde ise % 52.1 oran ile Danimarka gelmektedir.

Tablo No : 11  
 TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN PIYASA FİYATLARIYLA  
 GSYİH İÇİNDEKİ PAYI

ÜLKELER	1988
İsveç	55.3
Danimarka	52.1
Hollanda	48.2
Norveç	46.9
Belçika	45.1
Fransa	44.4
Lüksemburg	42.8
Avusturya	41.9
İrlanda	41.5
Yeni Zelanda	37.9
Finlandiya	37.9
Almanya	37.4
İngiltere	37.3
İtalya	37.1
Yunanistan	35.9
Portekiz	34.6
Kanada	34.0
İspanya	32.8
İsviçre	32.5
İzlanda	31.7
Japonya	31.3
Avustralya	30.8
ABD	29.8
Türkiye	22.9
AĞIRLIKSIZ ORTALAMA	
Toplam OECD	38.4
Avrupa OECD	39.9
Avrupa Topluluğu	40.8

Kaynak : BATIREL. Ö. F.- UÇKUN İ., a.g.e. s.97.

Sosyal güvenlik katılımlarının dahil edilmediği toplam vergi gelirlerinin Gayrisafi Yurtiçi Hasıla içindeki payları da 12 nolu tabloda belirtilmiştir. Bu tabloya göre, toplam OECD ülkelerinde % 29.3, Avrupa ve OECD ülkelerinde 29.6 oranında iken, Avrupa Topluluğu ülkelerinde % 29.2'dir. Türkiye'de ise toplam vergi yükü oranı 1988 yılı için % 19.4 seviyesinde olmuştur.

OECD ülkeleri içerisinde sosyal güvenlik katılımlarının en belirleyici olan ülkelerin başında Hollanda, Fransa, Belçika, Almanya gibi Avrupa Topluluğu ülkeleri gelmektedir. 1980 yılı sonrasında Avrupa Topluluğu ülkelerinin vergi yükünün Avrupa OECD ülkelerinin üzerine çıkmasında, sosyal güvenlik katılımlarındaki nisbi artışın etken olduğu ifade edilebilir.

İncelenen 1980-1988 döneminde OECD ülkeleri ile Türkiye arasındaki vergi yükü rakamları gelişimi arasında herhangi bir ilişki mevcut değildir. Aynı dönemde vergi yükü rakamları ülkemizde dalgalı bir seyir izlemiştir.

Ülkemiz ile OECD ülkeleri ve Avrupa Topluluğu ülkeleri arasındaki ücretliler üzerindeki vergi yükü karşılaştırmalarına da tablo 13'de yer verilmiştir.

1988 yılına ilişkin istatistiki sonuçların gözden geçirilmesinde, OECD ülkelerinde brüt ücretin( her 100 TL.'nin) % 16.7'si, Avrupa Topluluğu ülkelerinde ise % 16.1 kesintiye tabi tutulmakta iken Türkiye'de bu oran % 35.2 düzeyindedir.

Avrupa Topluluğu ülkeleri OECD ülkeleri arasında brüt ücretin yüzdesi olarak en yüksek matraha sahip ülke Türkiye'dir. Brüt ücretin tümünün matrah olarak kabul edildiği İtalya'da bile bu oran % 20.3 seviyesindedir. Dolayısıyla daha az bir vergi kesintisi sözkonusudur. Aynı tablonun incelenmesinde de en yüksek kesinti oranı ülkemizdedir. Bu da şunu göstermektedir ki, ülkemizdeki ücretliler üzerindeki vergi yükü oldukça ağırdır<sup>145</sup>.

Avrupa Topluluğu'na tam üyelik başvurusunu yaptığımız bu yıllarda, genellikle ülkemiz ile karşılaştırmalara gidilen İspanya,Portekiz ve Yunanistan'da gelir vergisi kesintileri brüt ücretin çok küçük bir kısmını teşkil etmektedir<sup>146</sup>.

<sup>145</sup> İşveren Dergisi; AT ve Türkiye'de Ücretler Üzerindeki Vergi Yuku, İşveren Dergisi, Sayı : 9, Haziran 1990, s.20-21.

<sup>146</sup> İşveren Dergisi; a.g.m. s.21.

Tablo No : 12

**TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN  
(SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ HARİÇ)  
PİYASA FİYATLARIYLA GSYİH İÇİNDEKİ PAYI**

ÜLKELER	1988
Danimarka	50.9
İsveç	41.4
Yeni Zelanda	37.9
İrlanda	35.7
Norveç	34.9
Finlandiya	34.8
Lüksemburg	31.9
İzlanda	30.9
Avustralya	30.8
İngiltere	30.4
Belçika	29.8
Kanada	29.5
Avusturya	28.2
Hollanda	27.7
Portekiz	25.3
Fransa	25.2
İtalya	24.8
Yunanistan	24.2
Almanya	23.4
Japonya	22.2
İsviçre	22.1
İspanya	21.1
ABD	20.9
Türkiye	19.4
<b>AĞIRLIKSIZ ORTALAMA</b>	
Toplam OECD	29.3
Avrupa OECD	29.6
Avrupa Topluluğu	29.2

Kaynak : BATIREL. Ö. F.- UÇKUN İ., a.g.e. s.100.

Tablo No : 13  
 OECD ÜLKELERİNDE NET ÜCRET VE KESİNTİ ORANLARI  
 (1988 Yılı Verileri İle)

ÜLKELER	Net Ücret Oranı (%)	Kesinti Oranı (%)
Yunanistan	101.6	2.8
Lüksemburg	97.2	7.3
Avusturya	92.7	9.3
Fransa	90.7	9.7
Japonya	90.3	9.8
Portekiz	90.2	10.8
İsviçre	90.0	13.1
Kanada	86.9	14.7
Yeni Zelanda	85.3	15.6
İspanya	84.4	15.7
Belçika	84.3	16.2
Avustralya	83.8	17.1
Norveç	82.9	17.8
İngiltere	82.2	20.3
İtalya	79.7	20.5
ABD	79.5	21.2
Federal Almanya	78.8	22.0
İrlanda	78.0	22.3
Finlandiya	77.7	25.3
İsveç	74.8	25.2
Hollanda	73.0	27.0
Danimarka	66.5	33.5
Türkiye	64.8	35.2
AT Ortalaması	83.9	16.1
OECD Ortalaması	83.3	16.7

Kaynak : PAKDEMİRLİ, a.g.e. s.113.

Ülkemizin ücretten yapılan toplam kesintiler açısından en ön sırada yer almasının doğal bir sonucu olarak ele geçen net ücret yönüyle de en son sırada yer almasına neden olmaktadır.

Avrupa Topluluğu'na üye ülkelerde gelir vergisi uygulamasına sosyal bir yön verebilmek gayesi ile gelirin belirli bir oranı vergi dışı tutulmaktadır. Bu indirim Fransa, Belçika ve Yunanistan'da ilk vergi diliminin sıfır olması ile sağlanmıştır. Almanya'da ise hem sabit bir indirim tesbit edilmiş, hem de ilk vergi dilimi sıfır oranlı olarak belirlenmiştir. Fransa'da ise asgari ücret istisnası tamdır. Bu ülkede asgari ücretin üzerindeki gelirler vergiye tabi tutulmaktadır. Ayrıca, bazı Avrupa Topluluğu ülkelerinde vergiden muaf tutulan ücret dilimine ek olarak, vergi kesildikten sonra da bazı istisna ve muafiyetler uygulanmaktadır<sup>147</sup>.

Ülkemizde ise hem matrah hem de gelir vergisi kesintisi oranı fazladır. Bu durum ücretliler üzerindeki vergi yükünün artmasına neden olmakta, ayrıca yaşanan yüksek oranlı enflasyonlarda gözönüne alındığında, işverenler tarafından sağlanan ücret artışları sürekli olarak reel azalışlar kaydetmektedir.

---

<sup>147</sup> İşveren Dergisi, a. g. m. s.22.

## SONUÇ

Günümüzde, her ekonomide, ekonomik kalkınma ve gelişme, istikrar ve gelir dağılımı gibi ekonomi politikası gayelerine göre yapılacak vergi politikalarının belirlenmesi açısından "vergi yükü" önem taşımaktadır. Belirlenen gayelere göre yapılmak istenen vergi reformlarından önce, vergi sisteminin ya da ayrı ayrı vergilerin yükünün dağılımının tesbiti gerekir. Bu nedenle de vergi yükü inceleme ve hesaplarına ihtiyaç hissedilmektedir.

Vergi yükü, kullanılış durumuna göre farklı anlamlar taşıyan bir kavramdır. Teori ve uygulamada, en sık kullanılan ve en genel biçimiyle, ödenen vergi ve ödeme gücünün bir fonksiyonu olarak ifade edilmektedir. Uygulamada vergi yükünün, ödenen vergilerin gelire oranlanması biçiminde hesaplandığı görülmektedir.

Vergi teorisinde öne sürülen vergileme ilkeleri; ekonomik, sosyal ve ideolojik nedenlerden dolayı, zaman içerisinde değişerek gelişme göstermiştir. Bu ilkelere meydana gelen gelişmeler, aslında refah teorisinin bir uygulamasıdır. Gelişmeler ise, büyük ölçüde bu teorideki değişmelere bağlı bulunmaktadır.

Uzunca bir dönem, verginin sadece kamu hizmetlerinin finansmanı gayesi ile alınmış olması, vergi yükünün kişiler arasında eşit ve adaletli bir biçimde dağıtılması konusunu kamu maliyesinin önemli bir sorunu durumuna getirmiştir. Vergi yükünün kişiler arasında dağılımında eşitliğin sağlanması bakımından fayda ve ödeme gücü yaklaşımları ön plana çıkmıştır.

Vergi yükü dağılım ve değişiminin değerlendirilmesinde, verginin alınması ve kullanılmasının makro ve mikro ekonomik değişkenlere olan etkisi göz önüne alınmalıdır. Makro ekonomik değişkenlere olan etkiler; tüketim, tasarruf ve yatırımlar, ekonomik gelişme ve gelir dağılımı, harcama yapısı ve emek arzında görülmektedir. Tüketim, tasarruf ve yatırımlara olan etkisiyle gelir dağılımı, gelişme ve istikrar ile çatışmıyorsa, vergi yükünün adil dağılımı söz konusu olacak ve yük hafifleyecektir.

Vergilerin şahıslar üzerindeki mikro ekonomik etkileri; gelir, ikame ve vergi yükünün adaletsiz dağılımı nedeniyle eşitsizlik gibi etkilerdir. Mükellefin vergiler hakkındaki bilgisi çerçevesinde, vergi kanunlarının yapısına göre şahısların vergi yükü azalma veya artma yönünde etkilenebilir.

Vergi yükü hesaplamaları, değişik gayeler ile farklı biçimlerde yapılabilmektedir. Belirli bir verginin, ya da bütün vergilerin, gelir gruplarına göre; sınıflar veya sektörlere göre;

Milli Gelir'e oranlanması ile fert başına vergi yükü hesaplamaları yapılabilmektedir. Vergi yükü hesaplamalarında ise hemen hemen her ülkede istatistiki bilgilerin eksikliği sorunu ile karşılaşmaktadır. Daha çok gelir dağılımı ve tüketim harcamaları istatistiklerinin noksanlığı nedeni ile, gelir gruplarına göre vergi yükü hesaplamaları zorlaşmaktadır.

Vergi yükünü zorlaştırıcı etkenlerin başında, yük hesaplamalarına dahil edilecek vergiler ile vergi ve benzeri gelirlerin belirlenmesi gelmektedir. Daha sonra, belirlenen vergilerin yansıma durumlarına göre dağılımının yapılması problemi ortaya çıkmaktadır. Vergilerin etkilerini de içine alan geniş anlamda yansıma kavramı, gerçek vergi yüküne uygun bir kavramdır. Farklı varsayımlarla farklı olarak değerlendirilebilecek ödemelerin başında, enflasyondan doğan mükellefiyet, sosyal güvenlik ile ilgili ödemeler, harçlar ve kamu teşebbüslerinin satış gelirleri gelmektedir.

Vergi yükü inceleme ve hesaplamalarında ölçü olarak parasal yada nesnel kavramların kullanılması da vergi yükünü etkileyebilmektedir. Sadece parasal gelire göre hesaplanan yük, nesnel gelir elde edenler açısından daha yüksek bulunabilecektir. Bu nedenle parasal olmayan gelirlerin de hesaplamalarda gözönüne alınmasında yarar bulunmaktadır. Ancak bunun tesbiti güçlük arz etmektedir.

Vergi yükü incelemeleri makro anlamda ele alındığında; toplam vergi yükü hesaplamaları için genellikle GSMH rakamları kullanılmaktadır. Ülkelerarası toplam vergi yükü kıyaslamalarında ise, vergi yükü hesabına alınacak vergi türlerinin aynı olması gerekmektedir. Bu ülkede hesaplamalara vergi benzeri gelirlerin dahil edilmesi durumunda, diğer kıyaslama yapılan ülkede de dahil edilmesi gerekecektir. Aksi durumda sağlıklı ve anlamsız sonuçlar alınabilecektir.

Gelişmekte olan ülkemizde vergi sisteminde bir takım gelirlere tanınan istisna ve muafiyetler, zorunlu olarak geniş ölçüde uygulanan ekonomik gayeli teşvik tedbirleri ve indirimler, ayrıca yaygın vergi kaçakçılığı, vergi yükünü etkileyen faktörler arasında sayılabilir.

Bu çalışmada yapılan hesaplamalar ile ülkemiz için 1980 yılından günümüze kadar sözkonusu olan toplam, toplumsal ve net vergi yükü ile maaş ve ücretliler üzerindeki vergi yükü hesaplanarak gelişiminin izlenmesi amaçlanmıştır.

GSMH rakamları baz alınarak hesaplanan toplam vergi yüklerinde, konsolide bütçe vergi gelirleri yanısıra, mahalli idarelerin vergi gelirleri ve payları, parafiskal gelirler, sosyal

güvenlik payları ve fonların vergiye bağlı gelirleri dikkate alınmıştır. Ele alınan 1980-1990 döneminde vergi ve benzeri olarak kamu kesimine aktarılan fonların ekonomi üzerindeki yükleri ayrıntılı bir biçimde gözden geçirilmiştir.

Ülkemizde konsolide bütçe vergi gelirlerine nazaran 1980 yılı için % 16.9 seviyesinde bulunan toplam vergi yükü 1991 yılında 17.3 seviyesinde, dönemin genel ortalaması ise % 15.5 seviyesinde gerçekleşmiştir. Vergi benzeri gelirlerin dahil edildiği 1980-1990 döneminde ise en yüksek seviyesi % 24.5 olarak, 1989 yılında, en düşük seviyesi % 17.7 olarak 1984 yılında gerçekleşmiştir. Bu dönemde toplam vergi yükü ortalaması % 21.5'dir. Toplam vergi yükünde meydana gelen 1984 yılı sonrası artışların nedeni ise, konsolide bütçe vergi gelirlerinin yanında, fonların payının günden güne artmasıdır.

Nüfus değişkenimin de dikkate alındığı toplumsal vergi yükü hesaplamalarında da GSMH rakamları kullanılmış burada da vergi benzeri gelirler, fonlar, sosyal güvenlik payları dahil olmak üzere iki ayrı kapsamda hesaplama yoluna gidilmiştir., 1980-1991 yılına ilişkin yapılan değerlendirmede, toplumsal vergi yükünün sürekli olarak düşme eğilimi içinde bulunduğu anlaşılmıştır. Konsolide bütçe vergi gelirlerine göre, aynı dönemde toplumsal vergi yükü ortalaması % 0.48 seviyesindedir. Vergi benzeri gelirlerin dahil edildiği ikinci kapsamdaki hesaplamada ise toplumsal vergi yükü ortalaması % 0.62 seviyesindedir. 1980 yılı ve sonrası dönemde, ülkemizdeki nüfus artış hızında görülen azalmaya karşın, GSMH rakamlarında meydana gelen artışın, vergi ve benzeri gelirlerdeki artıştan fazla olması nedeniyle toplumsal vergi yükü azalmaktadır.

Kamu kesimine aktarılan vergi ve benzeri gelirlerden, sosyal güvenlik kuruluşlarının iştirakçilerine sağladığı sosyal transferlerin indirilmesiyle hesaplanan vergi yükleri de GSMH bazında değerlendirilmiştir. 1980-1989 döneminin ilk yarısında net vergi yükü % 19.9 ile en yüksek, % 14.7 ile en düşük seviyesinde gerçekleşmiştir. Dönemin ikinci yarısında ise, net vergi yükü % 21.8 ile en yüksek ve % 20.6 seviyesi ile en düşük düzeyde gerçekleşmiştir. Dönemin ikinci yarısındaki yükselme , vergi ve benzeri gelirler toplamındaki artışın, aynı dönemde sosyal transferlerdeki artış oranından fazla olmasından kaynaklanmıştır.

Bu çalışmada Türk vergi sistemi içerisinde ücretlilerin durumu da bir ölçüde gözden geçirildikten sonra, devlet memurları maaşları ile kamu ve özel kesim işçi ücretleri üzerindeki vergi yükü hesaplanarak, 1980-1990 yılları arasında gösterdiği gelişim izlenmiş ve değerlendirilmiştir. Üç ayrı kapsamda yapılan hesaplamaların ilkinde Gelir Vergisi, Mali Denge Vergisi ve Damga Resmî'nin oluşturduğu yük bulunurken, ikincisinde bu yüke Emekli

Sandığı primleri ile sigorta kesintileri, üçüncüsünde ise zorunlu tasarruf kesintileri dahil edilmiştir.

Devlet memur maaşları üzerindeki 1980-1990 dönemine ilişkin olarak vergi yükü rakamları değerlendirildiğinde, tüm kesintilerin dahil edildiği üçüncü kapsamdaki hesaplamada 1980 yılında % 51 seviyesinde bulunan vergi yükü 1990 yılında % 35.4 olarak gerçekleşmiştir. 1980 yılı takip eden yıllarda ise dalgalı bir seyir izlemiştir. Aynı dönemde azalma eğiliminde bulunan vergi yükü, Katma Değer Vergisi'nin yürürlüğe konulduğu yıl olan 1985'te % 27.7 seviyesinde oluşmuştur. Ayrıca, 1980'li yıllarda Gelir Vergisi oranlarında yapılan indirim, Mali Denge Vergisi oranlarının önce düşürülüp sonra da 1983 yılında kaldırılması, vergi dilimlerinde meydana gelen artış, yakacak yardımı (halihazırda taban aylığı) miktarlarının artışı vergi yükünün azalmasına neden olmuştur. 1990 yılında meydana gelen yükselme ise enflasyon oranının yüksekliğinden ve zorunlu tasarruf kesintilerinden kaynaklanmıştır.

Kamu ve özel kesim işçi ücretleri üzerindeki vergi yükü de devlet memur maaşlarında olduğu gibi üç ayrı kapsamda incelenmiştir. Yine tüm kesimlerin dahil bulunduğu üçüncü kapsamdaki vergi yükü miktarları gözden geçirildiğinde, ilgili dönemde (1980-1990) kamu ve özel kesim işçi ücretleri üzerindeki vergi yükünün düşme eğiliminde bulunduğu görülmektedir. Kamu kesiminde % 32.1 seviyesinde gerçekleşen vergi yükü % 22 seviyesine, özel kesimde ise % 40.4 olan vergi yükü % 24.9 seviyesine inmiştir. Devlet memur maaşları üzerinde görülen etkiler burada da sözkonusu olmuştur.

Ücretli kesim açısından dönemin genel değerlendirilmesi yapıldığında, dolaysız vergilerin temel bileşimini teşkil eden gelir vergisinin artan oranlı yapısının, parasal ücretler arttıkça kesilen vergilerin artması sonucunu doğurduğu; enflasyonun yüksek seyrini izlediği yıllarda ise dolaysız vergi yükünün arttığı sonucuna varılmıştır. 1980 yılından sonra gelir vergisi oranlarında yapılan ve % 15'i bulan indirim, vergi dilimlerinin yükseltilmesi, yakacak yardımı ve özel indirim miktarlarının artırılması ile Mali Denge Vergisi'nin kaldırılması sonucu vergi yükü azalma eğilimine girilmiş, ancak 1990 yılı içerisinde yüksek enflasyon ve zorunlu tasarruf kesintileri nedeni ile bir miktar artış göstermiştir.

Gerçekte, enflasyon etkisinden arındırılmış ücretler, parasal ücretlerle aynı oranda artmamakta, bazı kez ise azalmaktadır. Bu çerçevede, ücretlerin artan gelirlerine oranla ödedikleri Gelir Vergisi miktarları daha hızlı artmakta, gerçek ücret gerilediğinde bile vergi artış gösterebilmektedir.

Çalışmada ayrıca, araştırma dönemimiz ile ilgili olarak diğer dış ülkeler ile (OECD,AT) vergi yükü karşılaştırmalarında yer verilmiştir. Ülkemizde toplam vergi gelirlerinin piyasa fiyatlarıyla GSYİH içindeki payı ile sosyal güvenlik primlerinin hariç tutulduğu iki ayrı kapsamda, GSYİH bazındaki vergi yüklerinin toplam OECD, Avrupa OECD ve Avrupa Topluluğu ortalamaları altında bulunduğu sonucuna varılmıştır. 1988 yılında Türkiye'de % 22.9 seviyesinde olan payın, toplam OECD ülkelerinde % 38.4, Avrupa OECD ülkelerinde % 39.9, Avrupa Topluluğu ülkelerinde ise % 40.8 olarak gerçekleştiği görülmüştür. Diğer dış ülkeler ile değerlendirildiğinde ülkemizde vergi yükünün düşük olduğu ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde vergi yükünün düşük olmasının en önemli nedenleri olarak 1980 yılı ve sonrasında izlenen dışa açılma ve liberalizasyon politikaları gereğince vergi hasılatının artması gerektiği halde; vergi gayretinin düşük, kaçak ve kayıpların fazla olması devletin ekonominin gelişimine paralel bir vergi tahsilatı sağlayamaması, nüfusun büyük kısmının çalıştığı tarım sektörünün vergilendirilememesi sayılabilir.

Ülkemizde, diğer dış ülkelere kıyasla vergi yükünün daha düşük bir oranda bulunması ve sürekli azalarak seyretmesine karşılık, verginin ağırlığı ve mükellefler üzerindeki vergi tazyiki ters orantılı olmakta, OECD ve Avrupa Topluluğu ülkelerinden daha fazla hissedilmektedir. Bunun da nedeninin başında ülkemizdeki dengesiz gelir dağılımı ve vergi sistemindeki karışıklık gelmektedir. Vergi sistemimizde vasıtalı ve vasıtasız vergiler alanında yapılmaya çalışılan kısmi değişiklikler, kalıcı ve belirli bir denge sağlayıcı çözüm getirememektedir.

Diğer taraftan, ücretlerden yapılan kesinti oranları açısından Türkiye ile Avrupa Topluluğu ülkeleri ve OECD ülkeleri arasında bir kıyaslama yapıldığında; 1988 yılı için, Türkiye'de ortalama % 35.2 gibi bir oranda kesinti sözkonusu iken, bu oranın AT ülkelerinde % 16.1 ve OECD ülkelerinde ise % 16.7 seviyesinde bulunduğu anlaşılmıştır. Buradan da görüleceği gibi, ülkemizde ücretli kesim üzerindeki kesinti oranı oldukça fazladır. Bu durumda da ele geçen net ücret diğer dış ülkelere nazaran daha düşük seviyededir.

Türkiye'de ücretli kesimde, hem vergiye tabi matrah hem de Gelir Vergisi kesinti oranları fazladır. Ayrıca diğer kesintilerin yükü de oldukça fazla bulunmaktadır. Bu durum ücretli kesim üzerindeki vergi yükünün ağırlaşmasına neden olurken yaşanan hızlı enflasyon ücretlilerin eline geçen parayı sürekli erozyona uğratmaktadır. Ülkemizdeki toplam vergi yükünün diğer dış ülkelere göre daha düşük düzeyde olmasının, ekonomik ve nüfus yapısından, mevzuattan ve uygulamadan kaynaklanan bazı nedenleri vardır.

Ekonomik yapıdan kaynaklanan nedenler arasında tarım sektörünün GSYİH içindeki oranının % 20 civarında bulunmasına karşılık toplam Gelir Vergisi içinde tarım sektörünün ödediği stopaj vergisinin % 5 seviyesinde bulunmasıdır. Bu sektörün etkin olarak vergilendirilememesinin nedenleri arasında, sözü edilen sektörün seçmen kitlesinin potansiyeli gelmektedir. Diğer taraftan, Türkiye'deki tarımsal işletmelerin küçük ölçekli ve dağınık olması da etkin vergilemeye olanak tammayan nedenler arasındadır.

Nüfus yapısından kaynaklanan nedenler arasında, ülkemizde ekonomik faaliyette bulunamayacak yaş grubunun, nüfusun büyük bir bölümünü oluşturması sayılabilir. Ayrıca kırsal alanlarda yaşayan nüfustaki gizli işsizlik oranının kentlere göre daha fazla olduğu görülmektedir. Belirtilen nedenlerle ekonomik faaliyette bulunmayan ve herhangi bir katma değer yaratamayan büyük bir nüfus kesimi, toplumsal vergi yükü hesaplamalarına dahil edildiğinden vergi yükü oranının düşük düzeyde olması sonucunu yaratmaktadır.

Mevzuattan kaynaklanan nedenler arasında ise, halen günümüz Türkiye' sinde yüksek oranlı enflasyonun haksız ve adaletsiz ve sermaye erezyonuna yol açan vergileme gelmektedir. Vergi sistemimizdeki "Yeniden Değerleme Fonu" ile "Amortisman" düzeninin her yıl sonunda yapılan mevzuat düzenlemeleri ile bir kısım sabit rakamlı vergi ve harç oranları ile diğer maktuğ bazı had ve oranların(defter tutna hadleri,götürü gelir vergisine tabi olma hadleri gibi) bir tür endekslemeye tabi tutulduğu görülmektedir. Bu endekslemelerde uygulanan oranların birbirinden farklı olmaması, vergi ve harç miktarlarının artırılmasıyla ilgili bulunanların enflasyon üzerinde olmalarına karşılık Gelir Vergisi tarifesindeki dilimleri ihtiyari beyan hadleri ile istisna hadleri gibi konularda enflasyon oranlarının bir hayli altında bulunduğu bilinen bir gerçektir. Bu suretle de enflasyonun haksız bir vergileme vasıtası olduğu yönündeki görüşler de, mevzuatla pekiştirilmektedir. Bu tür uygulamalar vergi mükellefleri üzerinde psikolojik bir takım tepki ve karşı koymalara neden olabilmektedir. Vergiye karşı psikolojik tepkiyi artıran uygulamaların başında fonlar gelmektedir.

1598 sayılı kanun ile 1972 yılında kabul edilen Mali Denge Vergisi daha önceki Tasarruf Bonosu müessesesinin devamı olarak 1983 yılına kadar uygulanmıştır. Kaldırılmasıyla da vergi yükünde bir azalma olmuştur.

Uygulamadan kaynaklanan nedenler arasında da vergi sistemimizde çeşitli vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetlerin fazlalığı gelmektedir. Bu durum vergi hasılatının azalmasına yolaçmaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergi'sindeki istisna ve muafiyetler oldukça fazladır. Ülkemizde yine vergi inceleme yoğunluğu halen son derece düşük bir

düzeyde olup bu konuda görev yapan elemanların sayısı da oldukça azdır. Özellikle Katma Değer Vergisi ihracat istisnası uygulamasından kaynaklanan vergi iadeleri talepleri ile ilgili incelemeler normal vergi incelemesini ağırlaştırmaktadır. Diğer yandan vergi incelemesi kurumu ile sadece ek vergi geliri amacı güdülmemeli, mükelleflerin hatalarını tekrarlamalarını önleme, mükellefleri aydınlatma, bilgilendirme, yol gösterme fonksiyonlarına ağırlık verilmelidir. Diğer vergilemede bilgisayar kullanımının gecikmesi ve tam olarak yaygınlaştırılmaması, vergi hasılatının düşük seviyede olmasına diğer bir neden olabilmektedir.

Gelişmekte olan ülkemizde vergi politikalarının, ekonomik kalkınmayı gerçekleştirme gayesine yönelik oluşturulması bir zorunluluk haline gelmiştir. Vergi sistemimizdeki mevcut geniş teşvikler ekonomik kalkınma gayesinin doğal bir sonucudur. Bu durum verginin sosyal yönünü ikinci plana atmaktadır.

Vergilemede adaletin sağlanması ve gelir dağılımına etkileri açısından, Gelir Vergisi Kanunumuzda gelirin adil dağılımına yönelik araçların geniş ölçüde yer almasına karşılık; bir yandan enflasyon, ve sermaye gelirleri üzerinden kaçırılan vergi, öte yandan yasaların uygulanamaması gibi nedenlerle kendinden beklenen etki sağlanamamaktadır (Türkiye’de vergi yükünün optimal düzeye çıkarılabilmesi bakımından alınabilecek bazı önlemler mevcuttur. Bunlar arasında:

Vergi adaletiyle çelişen, fakat ülke kalkınması için de zorunlu olan teşvik tedbirlerinin uygulanmasında daha dikkatli olunmalıdır.

Vergilendirmede adaletin sağlanması ve daha adil bir gelir dağılımının temini için, Gelir Vergisi Kanunumuzda mevcut tarifedeki azalan artan oranlılığın daha dik bir duruma getirilmesi, dilimlerin daha gerçekçi olarak saptanması ve belirlenen dilim sayısının artırılması gerekmektedir.

Vergilendirmede götürü usul, vergi yükümlülerinin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almaya çalışan subjektif gelir vergisiyle çelişmektedir. Bu yöntemin uygulanabilirliği kolay olmasına karşın, vergilemede adalet yönüyle çeliştiğinden, götürü usulün sınırlarının daraltılması ya da kaldırılmasında fayda vardır.

Ülkemizdeki tarım sektörü etkin bir biçimde vergilendirilerek stopaj oranları yükseltilmelidir.

Büyük ölçüde vergi kayıp ve kaçığına meydan verdiğine inandığımız gayrimenkul alım ve satımları, en iyi şekilde izlenerek denetlenmelidir.

Konsolide bütçe vergi gelirlerinden sonra ikinci temel vergi yükü kaynağı durumunda bulunan fonlar, taramaya tabi tutularak, adil olmayanlar ve yerinde sarfedilmeyenler kaldırılmalı ya da bir araya getirilerek denetim altına alınmalıdır.

Ücretli kesim üzerindeki vergi yükü azaltılmalıdır. Bugün için Milli Gelirden çok az pay alan düşük gelir gruplarının vergi yükünün hafifletilmesi bir zorunluluk haline gelmiştir. Bunun için de öncelikle özel indirim tutarları artırılmalı ya da ücret gelirleri için vergi indirimleri, daha hafif artan oranlı ve az dilimli ayrı tarife uygulanması getirilmelidir. Ayrıca, her çeşit gelirin asgari ücrete isabet eden kısmının vergiden muaf hale getirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, ek bir yük oluşturan zorunlu tasarruf kesintileri uygulamasına da bir an önce son verilmelidir.

Alınabilecek tüm bu yasal önlemlerin yanı sıra, özellikle vergi kaçakçılığına karşı vergi inceleme oranlarının yükseltilmesi ve etkin bir vergi idaresi zorunlu hale gelmiştir. Vergi politikaları ile gelir dağılımının olumlu yönde etkileyebilecek ne kadar mükemmel yasalar hazırlırsa hazırlansın, vergi kaçakçılığının önüne geçilemediği takdirde beklenen amacın gerçekleşmesi zordur. Bu nedenle açık ve kolay anlaşılabilir bir vergi mevzuatı ile etkin vergi güvenlik müesseselerinin yanı sıra, vergiye karşı mükellefte oluşabilecek psikolojik tepkileri asgari seviyeye indirecek tedbirlerin alınması gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde, hem dolaylı hem de dolaysız vergiler alanında yapılmaya çalışılan kısmi değişikliklerin kalıcı ve belirli bir denge sağlayıcı çözüm getiremeyeceği inancındayız. Bu bakımdan, bütün sistemde, daha fazla gecikilmeksizin, esaslı bir reformun gerçek leştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

## BİBLİYOGRAFYA

## KİTAPLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman. Kamu Maliyesi. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1985.
- ANIL, Haluk. Türkiye'de Vergi Yüğü(1950-1970). Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1973.
- ARSAN, H. Üren. Vergi Yüğü Üzerine Bir İnceleme. Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1968.
- BATIREL , Ö. Faruk-TEZEL Adnan. Kamu Maliyesinde Seçme Yazılar, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi yayınları No :68, 1976.
- BATIREL, Ö.Faruk- UÇKUN İlhan. Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü. İstanbul : İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 1991-10, 1991.
- BLAKEY, Roy G. Maliye Ders Notları. Çev: Reşat AKTAN, Ankara : Ankara Üniversitesi siyasi Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1953.
- BULUTOĞLU, Kenan. Türk Vergi Sistemi. İstanbul : Fakülteler Matbaası, 1976.
- BROCHIER, Hubert- TABATONİ, Pierre. Mali İktisat. Çev: Adnan ERDAŞ. İstanbul : Fakülteler Matbaası, 1973.
- Devlet İstatistik Enstitüsü. 1987 Hanehalkı Gelir ve Tüketim Harcamaları Anketi Sonuçları, Gelir Dağılımı. Ankara: D.İ.E. Matbaası, 1990.
- Devlet Planlama Teşkilatı. Çalışma Hayatı ve Sosyal Güvenlik Konularında Veri Tabanının Oluşturulması(Kaynak ve Yöntemler). Ankara DPT Sosyal Planlama Başkanlığı, 1990.
- Memur, İşçi ve Emeklilerinin Nominal Ücret Serileri (1963-1987). Ankara : DPT Sosyal Planlama Başkanlığı, 1988.
- DEVİRİM, Fevzi, Maliye Politikası. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, 1983.
- DİKMEN, M. Orhan. Maliye Dersleri, Birinci Kitap. İstanbul : Sermat Matbaası, 1964.

- DUE F. D, John F. Maliye, Bir İktisadi Analiz. Çev : Sevim GÖRGÜN-İzzettin ÖNDER. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 3.Basım, 1967.
- EKER, Aytaç-TÜĞEN, Kamil. Kamu Maliyesine Giriş. İzmir: Aktüselim Ofset Tesisleri, 1990.
- ERGINAY, Akif. Kamu Maliyesi. Ankara : Turhan Kitabevi, 1983.
- HEREKMAN, Aykut. Maliye. Eskişehir: İtisadi ve Ticari İlimler Akademisi Resmî Teksir Yayınları, 1976.
- İNCE, Macit. Gelir Dağılımı ve Vergi Politikası. Ankara : Sevinç Matbaası, 1971.
- İRTENK, Saffet . Maliye Dersleri. İzmir : İzmir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ticaret Matbaacılık, 1975.
- JEZE, Gaston. Maliye ve İlimi ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Ders Notları. Çev: Mehmet ERTUĞRULOĞLU. İstanbul 1931.
- KIZILYALLI, Hüsnü. Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi. Ankara : A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası, 1969.
- KORKMAZ, Esfender . Vergi Yapısı ve Gelişimi. İstanbul : İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1982.
- LAUFENBOURGER, Henry. Vergiler ve Tarihi. Çev: Ragıp KANYAL. Ankara : Kardeş Matbaası, 1964.
- Maliye Bakanlığı. Gelirler Genel Müdürlüğü. Türkiye'de Vergi Yüğü . Ankara: Güneş Matbaacılık, 1968,1972.
- Maliye Müfettişleri Derneği. Türkiye'de Vergi Yüğü. Ankara : Sevinç Matbaası, 1977.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı. Yasama Organı Denetimine Tabi Fonlar Mevzuatı, Ankara : Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 1988.
- NADAROĞLU, Halil . Maliye Teorisi. İstanbul : Filiz Kitabevi, 2. Baskı, Kırklareli: Sermet Matbaası, 1981.
- NEMLİ, Arif . Kamu Maliyesine Giriş. İstanbul : Filiz Kitabevi, 2. Basım, 1984.

————— Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası. İstanbul Güryay Matbaası, 1979.

NEUMARK, Fritz. Maliye ilmine Dair Ekonomik ve Sosyolojik Tetkikler. Çev: Sabri ÜLGENER. İstanbul : Güven Matbaası, 1940.

OKER, Nazif . Gelir Vergisi'nin Tatbikinden Sonra Türkiye'de Vergi Yüğü. Ankara : Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, 1952.

OKER, Nazif, Türkiye'de Vergi Yüğü. Ankara : Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, 1951 ve 1955.

ÖNER, Erdoğan . Kamu Maliyesi. Ankara : Maliye ve Gümrük Bakanlığı, APKK Başkanlığı Yayınları, 1986.

————— Devlet Maliyesi . Cilt I. Ankara : Maliye ve Gümrük Bakanlığı , APKK Başkanlığı Yayını ,Başbakanlık Basımevi, 1986.

ÖZGİRGİN, Nurgül. Türkiye'de Gelir Gruplarına Göre Vergi Yüğü'nün Hesaplanması(Ön Taslak). Ankara : Devlet Planlama Teşkilatı, 1980.

ÖZGİRGİN, Nurgül. Türkiye'de Ücretlilerin Vergi Yüğü(1964-1977). Devlet Planlama Teşkilatı, Uzmanlık Tezi, 1978.

ÖZMUCUR, Süleyman. İstikrar Politikaları. İstanbul : Avcılar Matbaası, 1991.

PAKDEMİRLİ, Ekrem. Ekonomimizin 1923'den 1990'a Sayısal Görünümü. İstanbul : Milliyet Yayınları, 1991.

PIGOU, A. Cecil. Gelir, İktisada Giriş. Çev: Gülten KAZGAN-Haydar KAZGAN. İstanbul : Berksoy Matbaası, 1955.

SÖNMEZ, Nezihe. Maliye, İstanbul, Milli Eğitim Basımevi, 1990.

SÖNMEZ, Nezihe. Vergileme Olayında Kişisel ve Ekonomik Denge Yönünden Mükellef Davranışları. İzmir : Ticaret Matbaacılık, 1972.

SÖNMEZ, Nezihe . Vergide Yansıma Olayı(Fiyatların Saptanmasında Önemli Bir Oluşum). İzmir : Ticaret Matbaacılık, 1971.

- ŞANVER, Salih. Türkiye'de Vergi Yükü Meseleleri. İktisadi Araştırmalar Tesisi , İstanbul Doğan Matbaacılık, 1966.
- TEKİR, Sabri. Vergi Teorisi. İzmir Akıselim Ofset Tesisleri, 1990.
- TOSUNER, Mehmet. Parafiskal Yükümlülükler. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Resmi Teksir Yayınları, 1986.
- TUNCER, Selahattin. Kamu Maliyesi Ders Notları. İstanbul : Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 41, 1967.
- TURHAN, Salih. Vergi Teorisi. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1977. TÜRK, İsmail. Maliye Politikası, Ankara : S Yayınları, 5. Basım, 1983.
- TÜRKAN, Ercan. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler ve Türk Vergi Sistemimizdeki Durum. Ankara : DPT İktisadi Planlama Başkanlığı, 1987.
- ULUATAM, Özhan . Kamu Maliyesi. Ankara Savaş Yayınları, Baran Ofset, 1991.
- OECD. Economic Surveys. 1990-1991. Paris : OECD, 1991.
- YAŞA, Memduh. Vergi Yükü. İstanbul : Sermet Matbaası, 1962.
- MAKALELER VE SÜRELİ YAYINLAR**
- ATAMAN, Sevgi. "Çeşitli Ülkelerde Vergi Yükü Üzerine Bir Deneme". Maliye Tetkik Kurulu Araştırmaları. Sayı : 1979/211, s.7-28.
- ATAMAN, Sevgi . "Türkiye'de Vergi Yükü", Maliye Dergisi, Sayı : 17, Eylül-Ekim, S.51-56, 1975.
- COŞKUN, Gülay. "Ücretlilerin Vergilendirilmesi", İşveren Dergisi, TISK Yayını, Ankara 1990.
- Devlet İstatistik Enstitüsü. İstatistik Göstergeler (1923-1990). Ankara : DİE Matbaası, 1991.
- Türkiye Cep Yılığı 1990.
- Devlet Planlama Teşkilatı. Türkiye, Temel Ekonomik Göstergeler, 1991.

ERSOY, Aytan. Ücretlilerde İndirim. İşletme ve Muhasebe Bülteni. Sayı : 24, S.38-40, Mart 1988.

GÖZÜTOK, Ramazan. Ücretlilerin Vergi Yüğü. Muhasebat Kontrolörleri Dergisi. Sayı : 1, S.10-13, 1978.

GÜMÜŞDERE, Hatice. Vergi Yüğü. Maliye Dergisi, Sayı : 48, s.137-147, Kasım-Aralık 1980.

İL, İhsan. "Gelir Vergisi Kanununda Vergi Adaleti ve Gelir Dağılımını Etkileyen Başlıca Müesseseler ve İşleyişleri. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı : 77, s.68-89, Ocak 1988.

İşveren Dergisi. AT ve Türkiye'de Ücretler Üzerindeki Vergi Yüğü. Sayı : 9, Haziran 1990.

KOCATÜRK, Ali. Ücretler, Kârlar, Vergiler. Maliye Dergisi, Sayı :31, s.55, 1978. Maliye ve Gümrük Bakanlığı . Bütçe Gelirleri Yıllığı (1979-1983) .

----- Bütçe Gerekçeleri(1984-1992)

----- Kamu Hesapları Bülteni(1989-1991).

----- "Türkiye'de Vergi Yüğü (1976-1984)". Ankara : APKK Başkanlığı, 1986.

PAKDEMİRLİ, "Ekrem. Maaş Erimesine Pakdemirli Tescili", Cumhuriyet Gazetesi, 29.06.1991.

SÖNMEZ, Nezihe . "Gelir Dağılımı ve Asgari Ücret", Milliyet Gazetesi.

SÖNMEZ, Nezihe. "Türkiye'de Vergi Yüğü Sorunu". TOBB. İktisat Sempozyumu. Ocak 1990.

T. C. Vergi Kanunları. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. İktisadi Rapor. Ankara : Sevinç Matbaası, 1990,1991.

----- Planlı Dönemde Rakamlarla Türkiye Ekonomisi. Ankara 1990.

TOPRAK, Türkan. "Ücretli Kesimde Vergi Yüğü". Maliye Dergisi. Sayı : 37, S.31-44, Ocak-Şubat 1979.

ULAGAY, Osman. "Ücret,İstihdam ve 1990'ların Dev Sorunu". Cumhuriyet Gazetesi. 9.08.,1991.

ULUDAĞ, "Ramazan. İstihlal Vergisinden Katma Değere Geçişte Vergi Yüğüleri Analizi". Maliye Dergisi. S.34, s.80-90, Temmuz-Ağustos 1978.

URGANCI, "Hikmet. Vergi Yüğü Sorunları ve Türkiye'de Vergi Yüğü." Adana : İTİA Dergisi., S :4, s.45-49, Mart 1975.

UYSAL, Salim. "Vergi Yüğü Kavramı ve Ülkemizde Toplam Vergi Yüğü". Vergi Dünyası Dergisi, S:22, S58-62, Haziran 1983.

----- "Bordro Mahkumları Dünya Rekoruna Gidiyor". Milliyet Gazetesi. 23.7.1991.

-----"Çalışan Ailenin Vergisi İki Milyonu Geçti", Milliyet Gazetesi, 7.1.1988.

-----"Gelir Vergisinde Yeni Bir Sisteme Geçiliyor", Dünya Gazetesi, 17.12.1991.

----- "Gelir Vergisinin Yüğü Ücretlilerin Sırtında" Olay Gazetesi, 23.7.1991.

----- "Gelir Vergisinin Yüğünü Yine Ücretliler Çekti", Milliyet Gazetesi, s.5, 23.2.1988.

----- " Tüm Yüğü Ücretli Çekiyor", Milliyet Gazetesi, s.6, 7.5.1988.

----- " Ücretli Vergi Kıskaçında", Güneş Gazetesi, s.4, 22.4.1988.

----- "Vergi Reformu Gelir Telaşıyla Yapılmamalı", Dünya Gazetesi, 17.12.1991.

----- "Vergi Yüğü Ücretlide", Yeni Nesil Gazetesi,s.6, 31.12.1987.

## EKLER

## EK :I

## TÜRKİYE NÜFUSU VE YILLIK ARTIŞ HIZI

(Bin Kişi)

Yıl	Nüfus (*)	Yıl Ortası Nüfus	Artış Hızı(%)
1980	44.737	44.438	
1981		45.540	
1982		46.688	24.88
1983		47.864	
1984		49.070	
1985	50.664	50.306	
1986		51.433	
1987		52.561	21.71
1988		53.715	
1989		54.893	
1990	56.473	56.098	
1991		27.326**	

Kaynak : DİE , İstatistik Göstergeler 1923-1990.

(\*) Sayım yılları itibariyle kesin sonuçlar.

(\*\*) 1 Temmuz tarihindeki tahmini sonuç.

## EK : I

## TOPLUMSAL VERGİ YÜKÜ HESAPLAMA BİÇİMİ

(Konsolide Bütçe Vergi Gelirlerine Göre)

1980 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{749.8 / 4.435.1}{4.435.1 / 44.438} = \frac{0.1691}{0.998} = 1.69$$

1981 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{1.190.2 / 6.553.6}{6.553.6 / 45.540} = \frac{0.1816}{0.1144} = 1.26$$

1982 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{1.304.9 / 8.735}{8.735 / 46.688} = \frac{0.1494}{0.1871} = 0.80$$

1983 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{1.934.5 / 11.551.8}{11.551.8 / 47.864} = \frac{0.1674}{0.2413} = 0.69$$

1984 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{2.372.2 / 18.374.8}{18.374.8 / 49.070} = \frac{0.1291}{0.3745} = 0.34$$

1985 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{5.972,0 / 39.369,5}{39.369,5 / 51.433} = \frac{0.1517}{51.433} = 0.20$$

1986 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{9.051,0 / 58.564,8}{58.564,8 / 52.561} = \frac{0.1545}{1.1142} = 0.14$$

1987 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{14.231,8 / 100.582,1}{100.582,1 / 53.715} = \frac{0.1415}{1.8725} = 0.08$$

1988 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{25.550,3 / 170.412,3}{170.412,3 / 54.893} = \frac{0.1499}{3.104.4} = 0.05$$

1989 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{45.399,5 / 287.254,2}{287.254,2 / 56.098} = \frac{0.1580}{5.1206} = 0.03$$

1990 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{78.650,0 / 454.624,3}{454.624,3 / 57.326} = \frac{0.1730}{7.9305} = 0.02$$

1991 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{3.829,1 / 27.796,1}{27.796,7 / 50.306} = \frac{0.1377}{0.5525} = 0.25$$

**TOPLUMSAL VERGİ YÜKÜ**  
( Vergi Benzeri Gelirler, Sosyal Güvenlik Payları  
ve Fonların Vergiye Bağlı Gelirleri Dahil)

1980 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{899,8 / 4.435,1}{4.435,1 / 44.438} = \frac{0.2088}{0.0998} = 2.09$$

1981 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{1.457,7 / 6.553,6}{6.553,6 / 45.540} = \frac{0.224}{0.1439} = 1.54$$

1982 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{1.663,3 / 8.735,0}{8.735,0 / 46.688} = \frac{0.1904}{0.1871} = 1.017$$

1983 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{2.419,1 / 11.551,8}{11.551,8 / 47.864} = \frac{0.2094}{0.2413} = 0.87$$

1984 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{3.249,0 / 18.374,8}{18.374,8 / 49.070} = \frac{0.1768}{0.3744} = 0.47$$

1985 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{5.477,9 / 27.796,7}{27.796,7 / 50.306} = \frac{0.1970}{0.5525} = 0.36$$

1986 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{9.143,1 / 39.369,5}{39.369,5 / 51.433} = \frac{0.2322}{0.7654} = 0.30$$

1987 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{14.222,5 / 58.564,8}{58.564,8 / 52.561} = \frac{0.2428}{1.1142} = 0.22$$

1988 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{23.124,0 / 100.582,1}{100.582,1 / 53.715} = \frac{0.2299}{1.8725} = 0.12$$

1989 Yılı İçin

$$TV_y = \frac{41.704,4 / 170.412,3}{170.412,3 / 54.893} = \frac{0.2447}{3.1044} = 0.08$$

EK II  
SOSYAL GÜVENLİK KURULUŞLARI  
SOSYAL TRANSFER GİDERLERİ

Yıl					Milyon TL
	Emekli Sandığı (1)	Sosyal Sigortalar Kur. (2)	Bağkur (3)	OYAK (4)	TOPLAM
1980	44659.5	45.9	4094.5	481.5	95234.5
1981	61967.3	73.4	7562.8	247.6	143729.7
1982	91534.1	109.7	11144.5	810.4	213225.0
1983	120994.1	164.3	20754.1	1832.5	307852.6
1984	163625.4	252.9	31872.4	1932.8	450308.2
1985	238533.6	383.0	48688.1	2982.8	673145.5
1986	322224.4	612.7	79534.0	3281.1	1017740.0
1987	432752.1	980.4	81621.3	5249.6	1500080.0
1988	677462.8	111760.0	198835.2	7348.5	2001260.0
1989	2158530.0	1937900.0	402388.5	13962.2	4512787.0

Kaynak : DİE, İstatistik Göstergeler (1923-1990)

1. Emekli aylığı, görev malülü aylığı, adi malül aylığı, emekli dul ve yetim aylığı, görev malülü dul ve yetim aylığı, adi malül dul ve yetim aylığı, evlilik ikramiyesi, toptan ödeme, kesenek iadesi, sağlık yardımı ve diğer ödemeleri dahil.

2. Emekli aylığı ve diğer sosyal yardım ödemeleri dahil.

3. Emekli aylıkları ile cenaze yardımı ve toptan ödeme dahil.

4. Yasal yardımlar.

EK : III  
KİŞİ BAŞINA DÜŞEN VERGİ GELİRLERİ (DOLAR)

ÜLKELER	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Avustralya	3091	3569	3388	3251	3656	3183	3383	3973	4891
Avusturya	4193	3723	3617	3640	3580	3712	5281	6550	7019
Belçika	5326	4398	4011	3795	3688	3851	5313	6665	7014
Kanada	3589	4181	4184	4490	4618	4675	4914	5775	6529
Danimarka	5885	5068	4844	5091	5078	5565	8168	10280	10897
Finlandiya	3564	3653	3601	3457	3746	4080	5520	6492	8058
Fransa	5145	4503	4337	4183	4049	4215	5809	7096	7547
Almanya	5022	4156	3999	3984	3779	3867	5480	6884	7326
Yunanistan	1223	1125	1316	1204	1191	1182	1458	1763	1883
İrlanda	1925	1871	2007	2009	1975	2020	2786	3308	3810
İtalya	2421	2267	2401	2629	2527	2565	3794	4778	5360
Japonya	2358	2631	2460	2724	2906	3111	4698	5954	7368
Lüksemburg	5743	4852	4429	4739	4466	4747	6522	8080	8730
Hollanda	5484	4486	4384	4343	3889	3901	5503	7019	7440
Yeni Zelanda	2353	2599	2564	2332	2225	2299	2957	4042	4760
Norveç	6649	6778	6535	6217	6133	6664	8327	9546	10159
Portekiz	775	791	769	720	648	678	1015	1185	1476
İspanya	1366	1243	1209	1132	1191	1239	1828	2453	2900
İsveç	7373	6942	5989	5588	5760	6068	8407	10733	11914
İsviçre	4899	4471	4628	4731	4510	4544	6698	8267	8958
Türkiye	276	294	253	220	174	205	257	310	299
İngiltere	3372	3319	3370	3050	2891	3052	3707	4443	5372
ABD	3399	3834	3979	3959	4358	4740	4946	5398	5721
Ağırlıksız Ort.									
Toplam OECD	3714	3511	3403	3369	3349	3485	4642	5695	6324
Avrupa OECD	3925	3552	3428	3374	3293	3453	4771	5881	6454
AT	3641	3173	3090	3073	2948	3074	4282	5329	5814

Kaynak : B.ATIREL-UÇKUN; a.g.e. s.98.

EK : IV  
TOPLAM VERGİ GELİRLERİ (MİLYON DOLAR)

ÜLKELER	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Avustralya	45419	53264	51447	50037	56950	50255	54188	64616	80916
Avusturya	31651	28162	27385	27487	27040	28058	39951	49618	53250
Belçika	52448	43338	39534	37399	36346	37964	52393	65772	69310
Kanada	86396	101863	102939	111374	115415	117726	124679	148141	169421
Danimarka	30160	25957	24797	26036	25958	28460	41830	52738	56017
Finlandiya	17035	17537	17384	16786	18290	19999	27148	32017	39938
Fransa	277211	243964	236290	228958	222475	232553	321792	394771	421411
Almanya	309158	256336	245514	244722	231201	235979	334670	420548	449600
Yunanistan	11795	10944	12885	11859	11788	11742	14534	17623	18810
İrlanda	4548	6441	6983	7040	6969	7151	9866	11719	13420
İtalya	136602	128109	135987	149370	144022	146552	217120	273928	307900
Japonya	275390	309527	291360	324862	348762	375593	570787	726915	903423
Lüksemburg	2091	1771	1621	1735	1635	1738	2400	2998	3260
Hollanda	77601	63907	62748	62397	56098	56536	80195	102972	109942
Yeni Zelanda	7397	8205	8160	7522	7249	7524	9692	13374	15944
Norveç	27173	27788	26897	25664	25397	27675	34715	39942	42788
Portekiz	7199	7403	7248	6838	6202	6541	9865	11559	14422
İspanya	51055	46930	45907	43228	45683	47724	70676	95242	113093
İsveç	61276	57787	49870	46547	48018	50669	70364	90149	100523
İsviçre	31283	28741	29928	30667	29339	29689	44027	54722	59644
Türkiye	12343	13505	11884	10599	8601	10382	13277	16401	16145
İngiltere	189891	187111	189866	171953	163304	172818	214117	252939	306685
ABD	774108	882446	925093	929601	1032985	1134118	1195057	1316683	1409211
Ağırlısız Ort.									
Toplam OECD	109619	110915	110988	111856	116075	123367	154332	185017	207612
Avrupa OECD	74029	66429	65207	63849	61576	64013	88624	110314	122018
AT	95980	85184	84198	82628	79030	82146	113813	141901	157000

Kaynak : BATTREL-ÜÇKUN; a.g.e. s.99.

EK : V  
OECD ÜLKELERİ VERGİ GELİRLERİNİN GENEL TOPLAMI İÇİNDE  
HER ÜLKENİN VERGİ GELİRİ PAYI (% olarak)

ÜLKELER	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Avustralya	1.8	2.1	2.0	1.9	2.1	1.8	1.5	1.5	1.7
Avusturya	1.3	1.1	1.1	1.1	1.0	1.0	1.1	1.2	1.1
Belçika	2.1	1.7	1.5	1.5	1.4	1.3	1.5	1.5	1.5
Kanada	3.4	4.0	4.0	4.3	4.3	4.1	3.5	3.5	3.5
Danimarka	1.2	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0	1.2	1.2	1.2
Finlandiya	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.7	0.8	0.8	0.8
Fransa	11.0	9.6	9.3	8.9	8.3	8.2	9.1	9.3	8.8
Almanya	12.3	10.0	9.7	9.5	8.7	8.3	9.4	9.9	9.4
Yunanistan	0.5	0.4	0.5	0.5	0.4	0.4	0.4	0.4	0.4
İrlanda	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3
İtalya	5.4	5.0	5.3	5.8	5.4	5.2	6.1	6.4	6.4
Japonya	10.9	12.1	11.4	12.6	13.1	13.2	16.1	17.1	18.9
Lüksemburg	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1	0.1
Hollanda	3.1	2.5	2.5	2.4	2.1	2.0	2.3	2.4	2.3
Yeni Zelanda	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3	0.3
Norveç	1.1	1.1	1.1	1.0	1.0	1.0	1.0	0.9	0.9
Porekiz	0.3	0.3	0.3	0.3	0.2	0.2	0.3	0.3	0.3
İspanya	2.0	1.8	1.8	1.7	1.7	1.7	2.0	2.2	2.4
İsveç	2.4	2.3	2.0	1.8	1.8	1.8	2.0	2.1	2.1
İsviçre	1.2	1.1	1.2	1.2	1.1	1.0	1.2	1.3	1.2
Türkiye	0.5	0.5	0.5	0.4	0.3	0.4	0.4	0.4	0.3
İngiltere	7.5	7.3	7.4	6.7	6.1	6.1	5.9	5.9	6.4
ABD	30.7	34.6	36.2	36.1	38.7	40.8	33.7	30.9	29.5
TOPLAM	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Kaynak : BATIREL-UÇKUN; a.g.e. s.101.

EK : VI  
TOPLAM VERGİ GELİRLERİNİN GSYİH İÇİNDEKİ PAYI (% olarak)

ÜLKELER	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Avustralya	28.6	29.6	29.7	28.9	30.3	30.2	30.8	31.1	30.8
Avusturya	41.2	42.5	41.2	41.1	42.4	43.1	43.1	42.4	41.9
Belçika	43.5	43.9	45.4	45.3	46.3	46.4	45.7	46.1	45.1
Kanada	31.6	33.7	33.5	33.0	33.0	33.1	33.8	34.9	34.0
Danimarka	45.5	45.3	44.5	46.5	47.6	49.0	50.8	51.8	52.1
Finlandiya	33.0	34.6	34.1	34.0	35.6	37.0	38.5	35.9	37.9
Fransa	41.7	41.9	42.8	43.6	44.6	44.5	44.1	44.8	44.4
Almanya	38.0	37.6	37.4	37.3	37.5	38.0	37.6	37.7	37.4
Yunanistan	29.4	29.6	33.4	33.9	34.9	35.1	37.1	38.2	35.9
İzlanda	30.5	31.4	31.7	29.0	30.2	28.9	28.9	29.0	31.7
İrlanda	34.0	35.2	36.8	38.3	39.1	38.3	39.2	39.5	41.5
İtalya	30.2	31.4	33.7	35.8	34.8	34.4	36.1	36.2	37.1
Japonya	25.5	26.2	26.7	27.2	27.4	28.0	28.9	30.1	31.3
Lüksemburg	40.9	40.7	40.9	44.9	43.2	44.0	43.2	43.2	42.8
Hollanda	45.8	45.2	45.4	46.7	45.0	44.9	45.8	48.4	48.2
Yeni Zelanda	33.1	34.1	35.0	32.8	33.0	34.0	34.7	38.3	37.9
Norveç	47.1	48.7	47.9	46.6	45.8	47.6	50.0	47.8	46.9
Portekiz	28.7	30.4	31.1	32.9	32.2	31.6	33.4	31.5	34.6
İspanya	24.1	25.5	25.8	27.9	29.2	28.8	30.6	32.5	32.8
İsveç	49.1	50.5	49.4	50.3	50.0	50.4	53.0	56.0	55.3
İsviçre	30.8	30.6	31.0	31.6	32.3	32.0	32.5	32.0	32.5
Türkiye	21.7	23.4	22.4	20.7	17.3	19.7	22.8	24.1	22.9
İngiltere	35.4	36.7	39.2	37.5	38.0	38.0	37.8	37.2	37.3
ABD	29.5	30.0	29.9	28.4	28.4	29.2	28.9	30.1	29.8
Ağırlıksız Ort.									
Toplam OECD	34.9	35.8	36.2	36.4	36.6	36.9	37.8	38.3	38.4
Avrupa OECD	36.3	37.1	37.6	38.1	38.2	38.5	39.5	39.7	39.9
AT	36.4	37.0	38.0	39.2	39.4	39.4	40.1	40.6	40.8

Kaynak : BATIREL-UÇKUN; a.g.e. s.102.

EK : VII  
TOPLAM VERGİ GELİRLERİ  
(Sosyal Güvenlik Primleri Hariç) GSYİH İÇİNDEKİ PAYI

ÜLKELER	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988
Avustralya	28.6	29.6	29.7	28.9	30.3	30.2	30.8	31.1	30.8
Avusturya	28.4	29.3	28.1	28.0	29.0	29.4	29.4	28.7	28.2
Belçika	30.3	30.4	31.8	31.2	31.3	31.1	30.3	30.5	29.8
Kanada	28.3	29.8	29.5	28.6	28.8	28.7	29.1	30.1	29.5
Danimarka	44.7	44.4	43.2	44.7	45.7	47.2	49.2	49.9	50.9
Finlandiya	29.8	31.6	31.0	31.0	32.5	33.6	35.0	32.7	34.8
Fransa	23.9	24.1	24.5	24.7	25.4	25.2	25.2	25.5	25.2
Almanya	24.9	24.3	24.0	23.9	23.9	24.1	23.6	23.6	23.4
Yunanistan	19.7	19.6	22.0	21.7	22.8	22.6	25.1	25.7	24.2
İzlanda	29.9	30.7	31.1	28.6	29.5	28.2	28.1	28.2	30.9
İrlanda	29.2	30.3	31.3	32.6	33.4	32.6	33.7	33.9	35.7
İtalya	18.7	19.9	21.4	23.3	22.8	22.5	23.7	23.8	24.8
Japonya	18.0	18.4	18.6	19.0	19.3	19.5	20.2	21.5	22.2
Lüksemburg	29.0	28.7	29.4	33.1	32.0	32.8	32.2	31.8	31.9
Hollanda	28.4	27.2	26.6	25.7	25.0	25.0	26.3	27.7	27.7
Yeni Zelanda	33.1	34.1	35.0	32.8	33.0	34.0	34.7	38.3	37.9
Norveç	37.2	38.5	37.6	36.5	36.1	37.8	38.8	36.5	34.9
Portekiz	20.2	21.5	22.3	24.4	23.9	23.4	24.4	22.6	25.3
İspanya	12.4	13.4	13.8	15.3	17.2	16.9	18.9	20.7	21.1
İsveç	34.9	35.7	35.7	36.8	36.9	37.9	39.7	42.5	41.4
İsviçre	21.3	21.1	21.4	21.7	22.0	21.8	22.3	21.8	22.1
Türkiye	18.6	20.3	19.3	17.6	14.3	16.9	19.7	20.3	19.4
İngiltere	29.6	30.8	32.5	30.8	31.2	31.3	31.0	30.4	30.4
ABD	21.8	22.0	21.6	20.2	20.1	20.6	20.3	21.4	20.9
Ağırlıksız Ort.									
Toplam OECD	26.7	27.3	27.6	27.5	27.8	28.0	28.8	29.1	29.3
Avrupa OECD	26.9	27.5	27.7	28.0	28.2	28.4	29.3	29.3	29.6
AT	25.9	26.2	26.9	27.6	27.9	27.9	28.6	28.9	29.2

Kaynak : BATIREL-UÇKUN; a.g.e. s.103.